نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة

أ. اليزيد ساحري، جامعة فرحات عباس سطيف 1

الملخص:

نظام التكلفة المستهدفة هو نظام لإدارة ورقابة التكلفة استراتيجيا، ظهر في الستينات لتحسين اتخاذ القرار في بداية دورة حياة المنتج ولتحسين اتخاذ القرارات الإستراتيجية. يتناول هذا البحث نظام التكلفة المستهدفة كمدخل استراتيجي لإدارة التكلفة ورقابتها، من خلال معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، ومن ثم تحسين عملية تخصيص للموارد.

الكلمات الدالة: نظام التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة الإستراتيجية، التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

Abstract:

Target cost management is strategic cost management system, developed in the 1963s to enhance its usefulness to strategic decision-making and to control cost in the beginning of cycle product live. This paper presents a framework of Target cost system as strategic approach to cost control, by planning, reengineering and developing product , in order to Live Cycle Cost Reduction of product.

Key words: Target cost management, strategic cost management, and strategic cost analysis.

مقدمة

فرضت البيئة الحديثة على منظمات اليوم إعادة النظر في أساليب التحكم ومراقبة تكاليف إذا أرادت البقاء في هذه البيئة أو المنافسة، التي تتميز بالتطور الحاصل في نظم المعلومات ونظم إدارة الإنتاج الحديثة والتغير التكنولوجي وزيادة المنافسة وتنوع المنتجات، وتعتمد سياسة التسعير على العديد من الاعتبارات فلا ترتكز فقط معلومات التكاليف، وإنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة، ودرجة حدة وطبيعة المنافسة في سوق المنتج وسلوك المنافسين، ومن ثمة فإتباع المنهج التقليدي في

التسعير والذي يساوي إلى التكلفة بالإضافة إلى الهامش، أضحى لا يمكن من المنافسة في ظل السعر السائد في السوق التنافسي، والذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة، ناهيك إذا كانت معلومات التكلفة ذاتها مضللة. فهناك عوامل أجبرت المنظمات اليوم على إعادة النظر في طرق مراقبة والتحكم في التكاليف بما يتواءم والبيئة الحديثة، وتبني طرق لها بعد استراتيجي، فكانت هناك بحوث أدت إلى ظهور نظام التكلفة المستهدفة كنظام لإدارة التكلفة ورقابتها إستراتيجيا؛ والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات حول تخفيض التكلفة مع ضمان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة والسعر والخصائص الوظيفية.

الإشكالية

نال نظام التكلفة المستهدفة اهتمام الكثير من الباحثين سواء على المستوى الأكاديمي أو على المستوى العملي، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بالنظام إلى فلسفته أو إلى طريقته في التحكم ومراقبة التكاليف وكيفية متابعتها،

ومنه فإن إشكالية هذا البحث تتمثل في:

" ماهو البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة ومراقبتها " ؟

فرضيات البحث

يرتكز هذا البحث على فرضية جوهرية تتمثل في أن:

" البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة هو مراقبة التكلفة عند بداية دورة حياة المنتج".

أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته في أنه:

1. يعالج نظام التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي لتحسين ومراقبة التكاليف.
2. عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة الحديثة.
3. قلة الأبحاث الجزائرية المنشورة التي تناولت نظام التكلفة المستهدفة.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في إبراز ما يلي:

- أهمية نظام نظام التكلفة المستهدفة كمدخل استراتيجي.
- عدم مواكبة نظم التكاليف التقليدية في تحليل ومراقبة التكاليف في البيئة الحديثة.

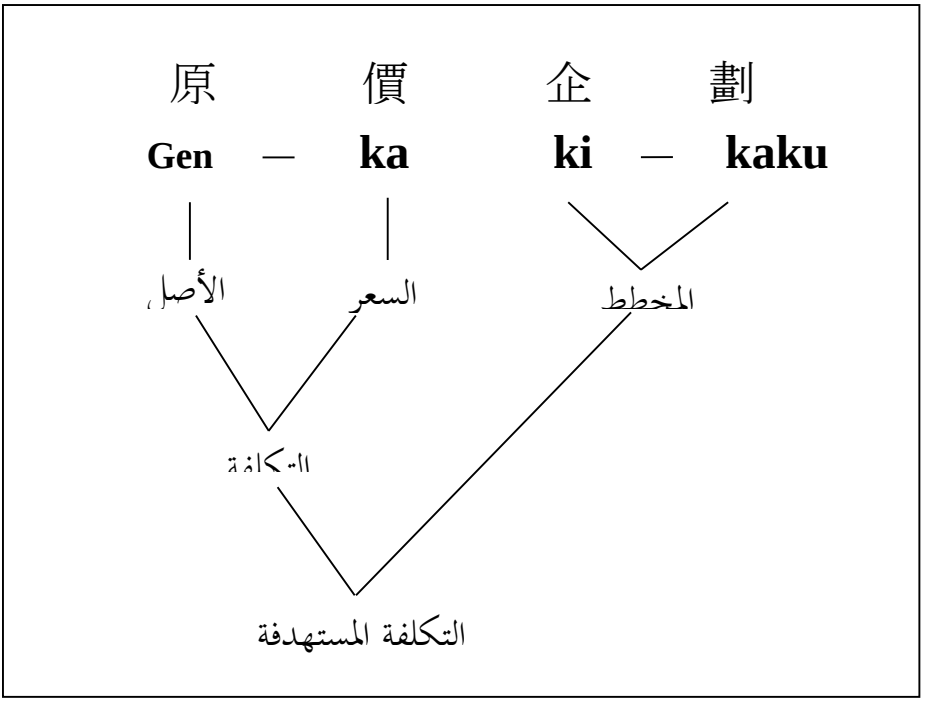
منهج البحث

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج **الاستقرائي**، من خلال دراسة وتحليل مختلف نتائج الدراسات التي تناولتها الأدبيات المحاسبية، والتي تضمنت نظام التكلفة المستهدفة والبعد الاستراتيجي له.

1-أصل التكلفة المستهدفة

الكثير من الباحثين يعتبرون أن ظهور نظام التكلفة المستهدفة كان في سنوات الستينات باليابان، وبالضبط في شركة Toyota سنة 1963؛ وبالتالي هناك اتفاق عام أنه ظهر في اليابان، باعتبار أنه هناك من يعتبر أن فكرة النظام تعود إلى نموذج شركة Henry Ford. وقد كان أول استعمال للنظام في اليابان تحت اسم Genka kikaku ثم ترجم إلى اللغة الإنجليزية تحت اسم target costing، وهو المصطلح المستخدم حاليا. وفي الاجتماع السنوي للمنظمة المحاسبية اليابانية سنة 1995 تم وضع الاسم الرسمي للنظام وهو إدارة التكلفة المستهدفة target cost management، على اعتبار أن الاسم الأول غير واضح ولا يعبر عن المعنى الصحيح لـ Genka kikaku. منذ ذلك الوقت أصبح نظام التكلفة المستهدفة نظاما ديناميكيا إستراتيجيا لتخفيض التكلفة وتخطيط الأرباح. فهو ليس نظام لحساب التكلفة مثل نظام التكلفة على أساس النشاط أو نظام التكلفة الكلية؛ وإنما هو برنامج يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان متطلبات الزبون من الجودة والملائمة. لمراقبة تكاليف المنتجات الجديدة، يأخذ النظام مكانه على مستوى مرحلة التصميم لتطوير المنتوج الجديد، واعتبار كل الأفكار لتخفيض التكلفة خلال مرحلة تخطيط المنتوج وعملية البحث والتطوير. وقد بدأت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوربا تبني نظام التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة التكاليف والرفع من تنافسيتها.[1] والشكل التالي يوضح أصل نظام التكلفة المستهدفة.

الشكل رقم 1 مفهوم نظام التكلفة المستهدفة



Reference: Patrick Feil, et al, **Japanese Target Costing: A Historical Perspective**, International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 2004, P. 11.

2–مفهوم نظام التكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم نظام التكلفة المستهدفة، فبعضهم يرى أنه أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير للمنتوج، وبعضهم يرى أنه أسلوب للوصول إلى سعر المنتوج. يعرف Yasuhiro Monden نظام التكلفة المستهدفة بأنه نشاط إدارة الربح الكلي للمنظمة، خلال مرحلة تطوير المنتجات الجديدة، والتي تتضمن: تخطيط المنتجات بالجودة التي يرغبها الزبون، وتحديد التكاليف المستهدفة (مع تضمنها تكاليف الاستثمار المستهدفة) للمنتوج الجديد لتوليد ربح مستهدف ومطلوب خلال الآجال المتوسطة والطويلة والمحدد من شروط السوق الجارية، وتقسيم طرق صناعة إنجاز تصميم المنتوج مع إرضاء احتياجات ورغبات الزبون من الجودة والتسليم المناسب.[2] أما Sakurai فيعرف نظام التكلفة المستهدفة على أنه أداة تهدف لإدارة

التكاليف، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتوج.[3] وقد عرفه Kato بأنه نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتوج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتوج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج؛ وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات والأفكار المختلفة المتاحة لخفض التكلفة في مرحلتي التخطيط والتطوير.[4] أما النظرة الأوسع فهي تعتبر أن نظام التكلفة المستهدفة نظاما للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح، كما يظهر ذلك في التعريف التالي للمجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I)[5] بأن نظام التكلفة المستهدفة هو نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف موجه نحو السوق لتحديد السعر، ويهتم بالزبون، ويركز على تصميم المنتوج والتعاون الوظيفي. يبدأ نظام التكلفة المستهدفة بإدارة التكلفة في المراحل الأولى لتطوير المنتوج ويطبق خلال دورة حياة المنتوج بالإدماج الفعال لكامل سلسلة القيمة[6].

اذن يمكن القول أن نظام التكلفة المستهدفة هو مجموعة من التقنيات والأدوات الإستراتيجية المتكاملة المستخدمة في عملية تخطيط وإدارة ومراقبة التكلفة في المراحل الأولية من تصميم المنتوج والعمليات؛ بمعنى خلال دورة حياته، وإدارة الربح الكلي بالجودة والسعر والملائمة ومدة التسليم، ويتميز بوجود خصائص: التوجه نحو السوق لتحديد السعر والتعاون الوظيفي وإدارة التكلفة الطويلة الأجل ويهتم بالزبون، ويركز على تصميم المنتوج والعمليات.

3-مبادئ نظام التكلفة المستهدفة

يتضمن أسلوب نظام التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية تتمثل في:[7]

1-قيادة السعر للتكلفة Price Led Costing : أسعار السوق تستخدم لتحديد التكاليف المسموح بها أو المستهدفة، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة =سعر البيع – هامش الربح المستهدف؛ بمعنى أن التكلفة هي دالة في السعر المحدد في السوق.

2- التركيز على الزبون Focus on The Customer: أي التركيز على متطلبات واحتياجات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار متزامنة في قرارات المنتوج والعمليات وتوجيه تحليل التكلفة. قيمة أي من المواصفات والأداء الوظيفي بالنسبة للزبون يجب أن

تكون أكبر من تكلفة تقديم هذه المواصفات والأداء الوظيفي. تصميم المنتوج هو عملية مستمرة بالسماع للزبون، وتحسينات مواصفات المنتوج تكون مهمة لما تحقق احتياجات ورغبات الزبون وبالسعر الذي يمكن أن يدفعه.

3- التركيز على التصميم Focus on Design: التركيز على مراقبة التكاليف يكون على مستوى مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك فالتغييرات الهندسية لابد أن تتم قبل بداية العملية الإنتاجية؛ بهدف الحصول على تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إدخال المنتجات الجديدة إلى السوق، عكس المنهج التقليدي الذي يعتمد على اقتصاديات الحجم ومنحنيات التعلم لتخفيض التبذير وتحسين المردودية.

4- فرق عمل متداخلة الوظائف Cross-Functional Teams: فرق تداخل الوظائف للمنتوج والعملية هي المسؤولة على كامل العملية الإنتاجية، ابتداء من التصميم إلى غاية الإنتاج النهائي. فإدارة التكلفة تتطلب فرق متداخلة الوظائف تتضمن التصميم والهندسة الصناعية والإنتاج والمبيعات والتسويق والتموين بالمواد ومحاسبة التكاليف وخدمات ما بعد البيع؛ بمعنى إدراج كل وظائف سلسلة القيمة. فإدماج الوظائف التالية أو البعدية خلال مرحلة التصميم يساعد على اجتناب المشاكل التي يمكن أن تحدث من بعد.

5- إدماج سلسلة القيمة Value Chain Involvement : هذا يعني إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، من الموردين والموزعين ومقدمي خدمات ما بعد البيع والزبائن، في عملية نظام التكلفة المستهدفة؛ باعتبار أن النظام يعتمد على سلسلة القيمة للمساهمة أو المشاركة كمؤسسة ممتدة أو موسعة extended entreprise لخلق قيمة للزبون وتخفيض التكاليف.

6- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج Live Cycle Cost Reduction: نظام التكلفة المستهدفة نظريا هو نموذج للتكاليف الخاصة بالمنتوج خلال كل دورة حياة المنتج، ويتم تخفيض كل تكاليف دورة حياة المنتوج لكل من المنتِج والزبون، وهذه التكاليف تتضمن سعر الشراء، وتكاليف التشغيل والصيانة والتهيئة والإصلاح والتوزيع.

4-طرق حساب التكلفة المستهدفة

تختلف طريقة حساب التكلفة المستهدفة حسب طبيعة كل مؤسسة ومنجاتها، ويمكن ذكر من هذه الطرق ما يلي:[8]

طريقة الإضافة (الجمع)

في هذه الطريقة تقدر التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده، بعد ذلك يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقا من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.

وأكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها:

-تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية.

-ترتكز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وتربط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة.

-تعد واحدا من المداخل التقليدية (المغلقة) لأنظمة التكاليف، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون نظاما مفتوحا، وعليه فإن هذه الطريقة تفتقر إلى البعد الإستراتيجي؛ لأنه يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج ومن ثمة فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة.

4-1طريقة الخصم (الطرح)

في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف، حيث:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما حيث تطبق في أكثر من 85 % من الشركات اليابانية ويعزى ذلك إلى أنها:

-تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعليه على التكلفة، وعلى السعر المستهدف الذي يقبل العميل بدفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسيرون والمساهمون.

-تعتبر مدخلا من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاما مفتوحا.

4-2طريقة تخفيض معدل التكلفة

في هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة.

التكلفة المستهدفة = تكلفة حالية –1 (معدل التخفيض)

ومما تستوجب ملاحظته على هذه الطريقة ما يلي:

-أنها صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليفية تاريخية -يجري أو جرى إنتاجها - أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها.

- أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسن مستوى الأداء في المؤسسة.

5-مراحل نظام التكلفة المستهدفة

لا يوجد اتفاق عام كذلك بين الباحثين فيما يخص مراحل نظام التكلفة المستهدفة؛ باعتبار أن كل منظمة لها أسلوبها الخاص في تطبيق منهجية النظام، وربما يرجع ذلك لاختلاف البيئة وفلسفة كل منظمة في الدول الغربية واليابان. وفيما يلي مراحل عمل النظام:[9]

5-1المرحلة الأولى: التكلفة الموجهة نحو السوق

تبدأ هذه المرحلة بالتوجه نحو السوق بدراسة وتحديد ما يحتاجه الزبون والسعر الذي يمكن أن يدفعه وخصائص المنتوج؛ بمعنى تحليل متطلبات الزبون لربط احتياجاته مع خصائص المنتج. فتحليل السوق يساعد على تحديد موقع مناطق البقاء للمنتجات الجديدة، ويلعب دورا هاما في تشكيل أو صياغة نسبة التكلفة الموجهة نحو السوق للتكلفة المستهدفة، وذلك بتحديد التكلفة المسموح بها، والتي تمثل التكلفة التي يجب أن يصنع بها المنتوج وتحقق هامش ربح مرغوب فيه عند بيع المنتوج

5-2المرحلة الثانية: التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج

المرحلة الثانية هذه تركز على إيجاد مصممي المنتوج طرق لتصميم منتجات ترضي زبائن المنظمة عند مستوى تكاليف مسموح بها؛ فهي تستخدم هندسة القيمة لتحقيق هذا الهدف والتنسيق أو الاتصال مع موردي المنظمة.

5-3المرحلة الثالثة: التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات (الأجزاء)

بعد إتمام المرحلة الثانية من عملية نظام التكلفة المستهدفة تأتي المرحلة الثالثة من عملية النظام، وهي التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات (الأجزاء). في هذه المرحلة تقسم التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج إلى مستوى المكونات أو الأجزاء. هذه المرحلة تحدد فيها المنظمة كم يمكنها الدفع لشراء المكونات، ويتم فيها وضع أسعار شراء المكونات المصنعة من موردي المنظمة، وتركز على إيجاد موردين، بالبحث على طرق تصميم المكونات بأقل تكلفة. فهي تستخدم نظام التكلفة مابين

المنظمات interorganizational costing لتحقيق هذا الهدف؛ بفتح قنوات اتصال جديدة من خلال الموردين والزبائن ومصممي المنتج.

6-أدوات تنفيذ التكلفة المستهدفة

لما يتم تحديد هدف تخفيض التكلفة المستهدفة، تأتي عملية إيجاد الطرق لتنفيذها. يوجد العديد من التقنيات الهندسية يمكنها مساعدة مصممي المنتوج لإيجاد طرق تخفيض تكاليف المنتجات، وهذه تتضمن هندسة القيمة value engineering (VE) والتصميم للصناعة والتجميع design for manufacture and assembly (DFMA) ووالة مصفوفة الجودة quality function deployment (QFD). والهدف الأساسي من هندسة القيمة هو تعظيم قيمة الزبون، فهي تحاول زيادة الأداء الوظيفي والجودة وفي نفس الوقت تخفيض التكلفة، وبالمقابل تقنية التصميم للصناعة والتجميع تركز على تخفيض التكاليف بصناعة منتجات سهلة التجميع أو التصنيع، والحصول على مستويات أداء وظيفي خاصة، وأخيرا مصفوفة الجودة التي تتطلب فريق عمل متعدد المهارات، مهيكل لضمان أن متطلبات الزبون ليست متناسقة خلال عملية التصميم.[10] وفيما يلي شرح لهذه التقنيات:

6-1 هندسة القيمة Value Engineering

بدأ تطبيق هندسة القيمة Value Engineering في شركة General Electric، وقد قام كل من (Erlicher (Lawrence Miles) Harry) بالبحث في شركة (G.E) عن البدائل المقبولة من ناحية تكلفة وجودة المنتج، وقد لاحظا أن هذه البدائل غالبا ما تؤدي إلى تخفيض التكاليف أو تحسين المنتج أو كلاهما.[11]

تعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء بمتطلبات العملاء.[12] تعرف كذلك من Horngren بأنها إعادة تقييم الأنشطة لتخفيض التكلفة مع الحفاظ على رضا الزبون، وتحتاج إلى فرق متعددة التخصصات، من إدارة التسويق لتحديد حاجات الزبون ،ومن إدارة الإنتاج،و مهندسين لتصميم فعال للمنتجات والعمليات ، ومحاسبين لتقدير كيف تتأثر التكلفة بذلك.[13] ويتم ذلك من خلال المراحل التالية لهندسة القيمة:[14]

–تجميع المعلومات: وهذا يتطلب معرفة متطلبات هذا الهدف، إذ أن تحليل الوظيفة Function Analysis يعد أسلوب مهم في هندسة القيمة الذي عادة ما يتم عمله وفي هذه المرحلة الأساسية، وهي تحاول تحديد الخصائص الوظيفية أو خصائص الأداء الهامة.

–إيجاد البدائل: في هذه المرحلة مهندسو القيمة يريدون معرفة ما هي الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الاحتياجات والمتطلبات ؟ وما هي الطرق الأخرى التي تحقق نفس هذه الوظائف المرغوبة؟

–التقييم: في هذه المرحلة يتم تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية انجاز الوظائف المطلوبة وكيفية زيادة التخفيض في التكلفة.

–التقديم: في هذه المرحلة النهائية يتم تحديد واختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للزبون لغرض اتخاذ القرار النهائي.

تعتبر طريقة التحليل التفكيكي teardown method من التقنيات الجوهرية في هندسة القيمة، تستخدم هذه التقنية في تحليل تنافسية المنتجات، من ناحية المواد والأجزاء أو المكونات التي تستعملها وطريقة عملها وطريقة صناعتها.[15]

6-2 **تقنية التصميم للصناعة والتجميع** (DFMA): تهدف إلى تسهيل بنية أو هيكل المنتوج وتكاليف المواد أو التجهيزات وتكاليف المعالجة، بالإضافة إلى أنها تهدف إلى تحسين الملائمة وتخفيض المخزون وتكاليف الإنتاج وتحسين الجودة.[16]

6-3 **مصفوفة الجودة**: تستخدم نظاميا أو آليا لترتيب المعلومة حول الأشكال والوظائف والتقييم التنافسي. هذه الوسيلة مهمة للربط بين احتياجات الزبون ومعالم التصميم، والأكثر من هذا جهود كبيرة تؤخذ وتتضمن معلومات حول كيف يقيم الزبائن معروض المنافسين بنفس هذه الأشكال.[17]

7–مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة أو المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

يوجد عدة وجهات نظر في الأدبيات فيما يخص مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية فلا يوجد اتفاق حول المفهوم، وحتى من ناحية التسمية، فهناك من يسميها بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أو المحاسبة الإستراتيجية أو المحاسبة الإستراتيجية للتكلفة أو المحاسبة بغرض تحقيق موقف استراتيجي، وتحليل التكاليف الإستراتيجية وتحليل تكاليف المنافسين. وهناك نظرتان لإدارة التكلفة الإستراتيجية، إما أنها تتضمن مجموعة من التقنيات المحاسبية الموجهة استراتيجيا، أو إدارة التكلفة الإستراتيجية ينظر لها أنها تتضمن المحاسبين في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية. مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية حسب

Shank & Govindarajan هو أن دور معلومات التكلفة يكون في المراحل الأربعة للإدارة إستراتيجية، والتي تتمثل في: صياغة الإستراتيجية واتصال الإستراتيجية وتنفيذ الإستراتيجية ورقابة الإستراتيجية، ويأخذ هذا الإطار بعين الاعتبار ثلاثة أنواع من التحليل: تحليل سلسلة القيمة، وتحليل الوضع الإستراتيجي وتحليل مسببات (محركات) التكلفة، لصياغة إطار يتعلق بالعلاقة بين الإستراتيجية والمحاسبة الإدارية، وهذا الإطار هو إدارة التكلفة الإستراتيجية؛ بمعنى أنه استخدام الإدارة لمعلومات التكلفة الموجه بوضوح إلى مستوى المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية.[18] وتعرف كذلك إدارة التكلفة الإستراتيجية كذلك بأنها فلسفة وموقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تحديد مستقبل الشركة كما هو موضح في الشكل التالي. هي فلسفة تحسين التكلفة والإيرادات؛ بمعنى ليست فقط إدارة التكلفة بل كذلك إدارة الإيرادات، وبالتالي تبحث على تحسين الإنتاجية وتعظيم الربح وتحسين رضا الزبون، فلسفة تلعب دورا حيويا في تحديد مستقبل الشركة لأنها تدعم فكرة الاستمرارية بإيجاد الطرق التي تساعد المنظمة من أجل اتخاذ القرار السليم وخلق قيمة للزبون وبتكلفة أقل. وتمثل موقف عملي؛ أي أن كل تكاليف المنتجات والخدمات تنتج من القرارات الإدارية في المنظمة ومع الزبائن والموردين، وهي مجموعة من التقنيات الملائمة أو الأدوات التي يمكن أن تستخدم فرديا لدعم الأهداف الخاصة وأنشطة المنظمة لخدمة الاحتياجات الكلية لها.[19] ومنه يمكن القول أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي مدخل حديث يهتم بدراسة التكاليف من منظور إستراتيجي؛ بمعنى أنه توجه نحو السوق بتحليل تكاليف المنتجات والزبائن والمنافسين؛ بمعنى آخر تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة. والجدول التالي يبين الاختلافات بين التحليل الإستراتيجي للتكاليف ونظم التكاليف التقليدية.

8–البعد الاستراتيجي لنظام التكلفة المستهدفة

نظام التكلفة المستهدفة هو تقنية إدارية تبحث على ربط أو بناء الفجوة بين التكلفة المحددة من خلال بحوث السوق (ماذا يريد الزبون أن يدفع) والتكلفة التي يمكن للمؤسسة أن تعرض أو توفر بها منتوجها. فكرة أو مدخل النظام هي مساعدة المنظمة على الحصول على ميزة تنافسية بتقديم المنتوج الذي له أكثر أهمية أو على الأقل ينافس منتوج المنافسين من ناحية ثلاثة مستويات: التكلفة، والأداء الوظيفي (الوظيفية) أو الجودة ومدة الدورة الإنتاجية.Cooper قدم إطارا يسمى بمثلث البقاء،

والذي يتضمن ثلاثة أبعاد: التكلفة والجودة والوظيفية، فحسب هذا الباحث أن المنظمة لابد أن تتضمن على الأقل المستويات الثلاثة إذا أرادت المنافسة في السوق، عكس M.porter في نظريته التي تشير إلى أن المنظمة يمكن أن تنافس إما عن طريق التميز أو القيادة في التكلفة. هذه العناصر الثلاثة لها أهمية كبيرة، ولابد من توسيعها لتتضمن عنصر جديد أكثر أهمية وهو مدة الدورة الإنتاجية Lead time ودمج الوظيفية والجودة، فلابد على المنظمة أن تطور منتوجا جديدا بأكثر سرعة مقارنة بالمنافسين؛ بهدف الحصول على فرص السوق.فالقدرة على تصميم منتوج جديد وتقديمه إلى السوق قبل المنافسين يساعد المنظمة على الحصول على ميزة تنافسية.[20]

نظام التكلفة المستهدفة يجيب البيئة الحديثة باستباق التكلفة قبل انفاقها، فهو يركز خارجيا على متطلبات الزبون والتهديدات التنافسية، ويحاول نظاميا ربط المنظمة بمورديها ورجال بيعها وزبائنها وصياغتهم تحت نظام تخطيط التكلفة وتكامل الربح، في شكل متناسق باستخدام هذا المدخل، فالمنظمة تحاول تحسين المنتوج باستمرار وبداية العمليات بتكاليف مثلى.[21]

9-الخاتمة

من خلال هذا البحث تبين أن نظام التكلفة المستهدفة يمثل أداة إستراتيجية مهمة ومدخل فعال لتخفيض وتخطيط التكلفة والرقابة عليها وتخطيط الأرباح وإرضاء الزبون، من ناحية السعر والجودة وتحقيق الرغبات؛ والتي تتمثل أساسا في الأداء الوظيفي والخصائص، والتركيز على تصميم المنتوج والعمليات كأساس لإدارة التكلفة، وتخفيض تكاليف دورة حياة المنتوج وتحسين الجودة والملائمة، كما بين ذلك الكثير من الباحثين.

---

[1] تم الاعتماد في هذا العنصر على:

- Patrick Feil, et al, Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 2004, P. 10.

- Aleecia R. Hibbets et al, The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence From The Field, Journal of Managerial Issues, Vol. XV Number 1, Spring, 2003, P. 66-67.

[2] Yasuhiro Monden et al, Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment, Managerial and Decision Economics, John Wiley & Sons, Vol 18, 1997, P.114.

[3] Patricia Everaert, **The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments**, Doctoral Dissertation, University of Ghent, Brussels, Belgium, 1999, P.37.
[4]Chris Carr, Julia Ng, Total Cost Control: Nissan and its U.K. Supplier Partnerships, Management Accounting Research, 1995, Vol 6, P.347.
[5] The Consortium for Advanced Manufacturing-International.
[6] Shahid Ansari, et al, **A Template For Implementing Target Costing**, Cost Management, Sep/Oct 2006, Vol 20, N^{0}5, 2006, P.20.
[7] Shahid Ansari, et al, Target Costing: Uncharted Research Territory, Handbook of Management Accounting Research, Edited by Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, 2007, P.513-514.
[8] ذوادي مهيدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 9 لسنة 2009، سطيف، ص ص.212-213.
[9] Robin Cooper, Regine Slagmulder, Target costing and value engineering, Productivity Press, Portland, OR, 1997, P.87-160.
[10] Ibid., P.126-127.
[11]حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات/دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، ص. 110.
[12] نفس المرجع، ص.111.
[13]خالد غازي التمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة/ دراسة حالة في مستشفيات حلب والموصل، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل، ص.9.
[14]حاتم كريم كاظم، مرجع سابق، ص.113.
[15] Robin Cooper, Regine Slagmulder, Op.Cit, P. 135-136.
[16] Richard C. Chen, Chen H. Chung, Cause-Effect Analysis for Target Costing, Management Accounting Quarterly, Winter, 2002, P. 3.
[17] Ram Ramanan, Target Costing, American Management Association International, 1997, P.402.
[18] John K. Shank, Strategic cost management: new wine or just new bottles? J. Manage. Account. Res. 1, 1989, P.50 .
[19] Ashvine Kumar, Strategic cost management – Suggested Framework For 21st Century, Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR), April 2011,Vol 5 Issue 2, PP.122-123.
[20] Mohsen Souissi, Kazunoti Ito, Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard, Journal of Corporate Accounting & Finance, Wiley Periodicals, Inc, September/October 2004, PP.57-58.
[21] Ram Ramanan, Op.Cit, P.399.