

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
مسكين الحاج & صالح إلياس

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية.

مسكين الحاج، أستاذ مساعد " أ " & أ.د/ صالح إلياس،  
جامعة مولاي الطاهر، سعيدة جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس  
[hadjmeskin@yahoo.fr](mailto:hadjmeskin@yahoo.fr) [elyasalah@yahoo.fr](mailto:elyasalah@yahoo.fr)

**ملخص:**

يتناول هذا البحث دراسة نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة، وإبراز أهميته بالتكامل مع نظام هندسة القيمة في تحقيق تخفيض التكاليف في المؤسسات الاقتصادية.  
الكلمات المفتاحية: إدارة التكاليف-التخفيض في التكاليف -التكاليف المستهدفة - هندسة القيمة.

**Résumé :**

Cette recherche porte sur l'étude du système des coûts cibles comme un moyen moderne dans la gestion des coûts. La nouvelle approche suivie dans cet article démontre l'importance du processus d'intégration du système d'ingénierie de la valeur dans la réalisation des objectifs de réduction des coûts dans les entreprises économiques.

**Mots clés :** Gestion des couts- Réduction des coûts - Coûts cibles - l'ingénierie de la valeur.

**مقدمة:**

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات كبيرة فرضتها التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال بسبب التطورات الهائلة في التكنولوجيا ، ازدياد حدة المنافسة وقصر دورة حياة المنتجات ،إرضاء العميل والمحافظة عليه، الجودة والابتكار وغيرها ، وحتى تضمن المؤسسات تحسين مردوديتها وضمان استمراريتها ونموها في تلك البيئة ، لا بدّ لها من تبني أساليب الإدارة الحديثة التي تكسبها ميزة تنافسية تستطيع من خلالها التكيف مع متغيرات البيئة المتصفة بالتعقيد و عدم الاستقرار ، ذلك أن الأنظمة التقليدية لإدارة التكاليف أضحت عاجزة عن مواكبة تلك التغيرات ، وذلك لعدم قدرتها على توفير المعلومات المتكاملة والشاملة

لجوانب التكلفة ، الأمر الذي أدى إلى البحث الجاد عن إيجاد أنظمة بديلة تكون قادرة على التحدي، وبالتالي تعظيم دور إدارة التكلفة.

وبالفعل فقد حرصت المؤسسات المتنافسة على تخفيض تكاليف مُنتجاتها بما يؤمن بقاءها في السوق التنافسية، ومن هنا ظهرت أهمية قيام كل مؤسسة بتصميم نظام دقيق لإدارة التكلفة يحقق تدفق المعلومات المناسبة عن التكلفة، تحقيقاً للربح وإرضاءً للعميل وذلك بتسويق مُنتج بسعر مناسب تراعى فيه متطلبات الجودة العالية.

ويعد نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة التي تدرج ضمن نطاق الإدارة الحديثة للتكاليف التي تسعى المؤسسات الاقتصادية من خلاله إدارة التكاليف وتخفيضها بما يحقق لها الريادة في التكلفة، غير أن هذا النظام يبقى محدود الفعالية ما لم يتم تدعيمه بأنظمة أخرى تتكامل معه للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة، ويعتبر أسلوب هندسة القيمة من التقنيات الأساسية التي يتكامل معها نظام التكاليف المستهدفة بما يحقق للمؤسسة ميزة التكلفة الأقل.

تأسيساً على ما سبق نحاول من خلال هذه الورقة البحثية المتواضعة دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة وإبراز أهميته كمدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف، وما يمكن أن تحققه المؤسسة الاقتصادية من ميزة التكلفة الأقل من خلال تكامله مع تقنية هندسة القيمة، وذلك بمناقشة الإشكالية التالية: ما مدى تأثير تكامل نظام التكاليف المستهدفة مع هندسة القيمة على تخفيض تكاليف المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذا التساؤل قسمنا بحثنا هذا إلى أربعة محاور تطرقنا في الأول منها إلى إعطاء مفاهيم حول إدارة التكلفة وتطوراتها وفي الثاني والثالث تطرقنا إلى دراسة نظامي التكلفة

المستهدفة وهندسة القيمة أما في المحور الرابع تعرضنا إلى إبراز أثر تكامل النظامين على تخفيض التكاليف.

### أهداف الدراسة:

على أساس أهمية الموضوع فإن بحثنا يهدف إلى:

- مناقشة مفهوم إدارة التكلفة وتطوراتها؛
- دراسة نظامي التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة وإبراز أهميتهما في تخفيض التكاليف.

### منهج الدراسة:

قصد الوصول إلى الغرض المطلوب اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال استقراء وتحليل نتائج الدراسات التي تناولت الموضوع، مع التركيز على دراسة وتحليل إدارة التكاليف وتطوراته وكذا نظام التكلفة المستهدفة وإبراز دوره بالتكامل مع نظام هندسة القيمة في تحقيق تخفيض التكاليف.

**1- إدارة التكلفة:** يكتسي عنصر التكلفة أهمية كبيرة، لما لهذا العنصر من تأثير مباشر وغير مباشر على القرارات المختلفة، إلى جانب تأثيره هو الآخر بما يتخذ من قرارات، وزادت أهميته مع التطور التكنولوجي من ناحية وتشابك العلاقات والعوامل المؤثرة على التكلفة والتي تتأثر بها من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>-إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر- بدون سنة نشر، ص 03.

**1-1- مفهوم إدارة التكلفة:** تعرف إدارة التكلفة على أنها<sup>2</sup>: "مجموعة الأساليب والإجراءات المتخذة من قبل المسيرين للتخطيط ومراقبة القرارات، والتي تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن إلى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة".

كما تعرف أيضا بأنها<sup>3</sup>: "الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط الكلف منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة على المديين القصير الأجل والطويل الأجل".

وكذلك تعرف على أنها<sup>4</sup>: "مجموعة الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط قصير الأجل وطويل الأجل زيادة على رقابة التكاليف".

من التعاريف المذكورة أعلاه تظهر أهمية إدارة التكلفة في المؤسسة وذلك من خلال<sup>5</sup>:

- توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة المؤسسة بكفاءة، سواء كانت تلك المعلومات مالية (عن التكاليف والإيرادات) أو غير مالية (عن الإنتاجية والنوعية) والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب للمفاضلة بين البدائل الممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً؛

<sup>2</sup>- معاد خلف إبراهيم الجباني، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل - العراق - بدون سنة نشر، ص 03.

<sup>3</sup>-رياض حمزة البكري، فايز نعيم، نظام الكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العدد 8، المجلد 3، 1996، ص 216.

<sup>4</sup>- مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف-الأصالة والمعاصرة-الجزء الأول، رؤية استراتيجية، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001، ص 316.

<sup>5</sup>-معاد خلف إبراهيم الجباني، مرجع سبق ذكره، ص 03.

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
مسكين الحاج & صالح إلياس

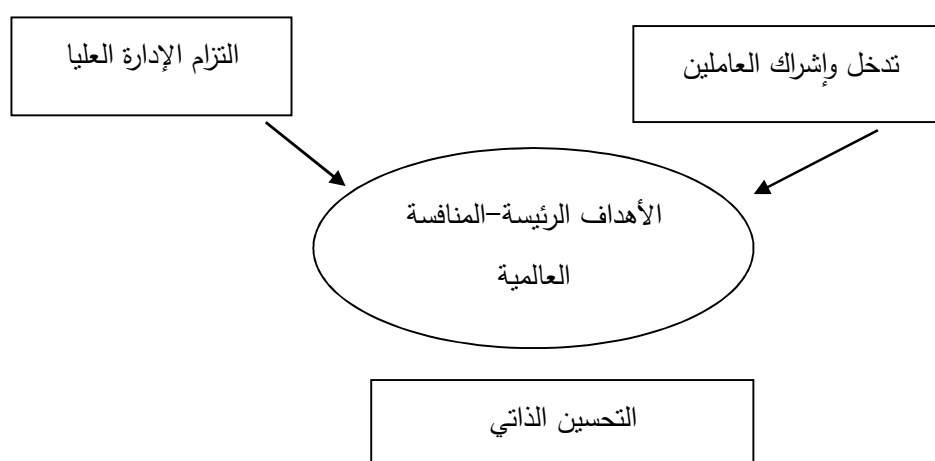
- قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن بها تصور استراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلاً؛
- تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل إلى جانب تحسين النوعية وإرضاء العملاء، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات على المديين قصير الأجل وطويل الأجل؛
- المساعدة على التحكم الجيد في التكاليف من خلال إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ومراقبتها وقياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف والأنشطة، وذلك باستخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، مما يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد على مواصلة الاستراتيجيات التنظيمية وتحقيق التميز في أداء العمليات.

### 1-1-2- متطلبات نظام إدارة التكاليف:

- حتى تتمكن المؤسسة من بناء نظام لإدارة التكاليف يحقق لها منافسة عالمية وتحسين مستمر لا بد من توفر ثلاثة متطلبات لهذا النظام وهي<sup>6</sup>:
- التزام من الإدارة العليا؛
  - تدخل وإشراك العاملين من جميع المستويات؛
  - إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر الذي يساهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

<sup>6</sup>- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية - مصر - ص 327.

فالأُنشطة المضيفة للقيمة هي الأُنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمُنتج من وجهة نظر المستهلك، هذه الخصائص يقدرها المستهلك ويكون مستعداً لأن يدفع ثمناً مقابلها، وأما الأُنشطة غير المضيفة للقيمة فهي الأُنشطة التي لا تضيف قيمة للمُنتج في نظر المستهلك، لكن لا يعني أن كل الأُنشطة التي لا تضيف قيمة بالنسبة للمستهلك هي أنشطة غير ضرورية<sup>7</sup>. ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:



المصدر: صلاح الدين عبد المنعم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 328.

### 1-1-3- مراحل تطور نظام التكاليف:

لقد عرفت إدارة التكاليف تطورات خلال الزمن استجابة للظروف المحيطة والتغيرات البيئية،

وقد حدد Robert KAPLAN أربع (4) مراحل أساسية

<sup>7</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر . 2002، ص282.

لهذه التطورات هي<sup>8</sup> :

**المرحلة الأولى:** لقد كانت إدارة التكاليف تمثل نظاماً يقدم تقارير عن صفة ما أو نشاط محدد وتسجيل المعاملات من أجل إعداد التقارير المتعلقة باحتساب كلف الإنتاج؛

**المرحلة الثانية:** في هذه المرحلة كانت إدارة التكاليف تركز على إعداد التقرير المالي الذي يقدم للجهات الخارجية، ويكون الهدف منه الحصول على تقارير مالية موثوق منها، وبهذا تكون الفائدة من نظام إدارة التكاليف محددة نوعاً ما ومفيدة بهذه النوعية من التقارير؛

**المرحلة الثالثة:** في هذه المرحلة تطور نظام الإدارة وأصبح يقوم بعملية تشغيل البيانات وتقديمها في شكل معلومات أكثر ملائمة وثقة لصنع القرارات وبذلك تعتبر المعلومات الخاصة بإدارة التكاليف معلومات متطورة ومناسبة لظروف اتخاذ القرار؛

**المرحلة الرابعة:** وهي أهم مرحلة عرفها تطور مفهوم نظام إدارة التكاليف حيث أصبحت المعلومة الخاصة بهذه الإدارة تمثل جزءاً من النظام المالي والتقني بأكمله داخل نشاط المؤسسة. وما يمكن ملاحظته أنه في المرحلتين الأوليتين من التطور كان التركيز على المعايير التي يتبعها الماليون والمحاسبون الإداريون من قواعد علمية في إعداد التقارير، أما في المرحلة الثالثة فقد انتقل النظام إلى الاهتمام بعملية مراقبة التشغيل، وأما في المرحلة الرابعة من التطور

<sup>8</sup> - ينظر إلى:

- محمد محمود يوسف، الإدارة الاستراتيجية لتكاليف النقل ودورها في تنمية حركة التجارة العربية البيئية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1998، ص 105.

- أقاسم عمر، الإمداد الشامل - مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة - رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010، ص 235.

- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن - ط2، 2008، ص 359.

فقد اعتُبر المحلل المالي جزءاً لا يتجزأ من الإدارة، وليس فقط كمصدر لإعداد التقارير، بل أصبح شريكاً أساسياً في العمل والذي يكون له المهارة على تحديد وتلخيص وكتابة التقارير عن العوامل اللازمة لنجاح المؤسسة.

**2- نظام التكلفة المستهدفة:** يعد نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم أساليب الإدارة الحديثة للتكلفة الذي يبحث إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي.

**2-1- مفهوم التكلفة المستهدفة:** لا يوجد اتفاق حول مفهوم واحد لنظام التكلفة المستهدفة بسبب الاختلاف في وجهات النظر بين الباحثين، ومن ثم يمكن تقسيم التعاريف الواردة بهذا الخصوص إلى مفهومين<sup>9</sup>:

**الأول:** ضيق، يحصر دور التكلفة المستهدفة في توفير تقنية تساعد على تخفيض تكاليف المنتجات في مرحلة التصميم (R. Cooper , R. slagmulder, A . Atkinson)، ويركز على إبراز الفروق بين التكلفة المستهدفة الموجهة نحو السوق وبين الربح المستهدف من جهة ، وبين التحسين المستمر (kaizencosting) الموجه للداخل من جهة ثانية.

**الثاني:** عام أو أوسع، يدخل في التكلفة المستهدفة كل الممارسات الجماعية المرتبطة بكامل دورة حياة المنتج، (w .Baker, J. Fisher, J . Shank , M .sakurai)، ويعتبرها صالحة للتطبيق

<sup>9</sup> - ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف ، العدد 09، 2009، ص 209.



على المنتجات القديمة كما الجديدة ، وأنه يتعين أن تأخذ التطور الذي أتى به نظام التحسين المستمر (kaizen costing).

وعلى ضوء هذين المفهومين صيغت تعاريف التكلفة المستهدفة نذكر بعضاً منها في الآتي:

عرفت جمعية المحاسبين اليابانيين التكلفة المستهدفة على أنها<sup>10</sup>: عملية لإدارة الأرباح عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج بطريقة تمكن المؤسسة من تحقيق إستراتيجياتها للربح ، على يتم تحقيق تلك المستويات في مراحل تخطيط وتطوير المنتج للمستوى الذي يقابل تطلعات العملاء واحتياجاتهم.

كما عرفه kato بأنه<sup>11</sup>: نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دوره حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة، مع ملاحظة أنه ليس تقنية لخفض التكلفة فقط ، بل إنه جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة الأرباح.

<sup>10</sup>- الرفاعي لطفى ، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2006، ص324.

<sup>11</sup>- محمد حسن محمد عبد العظيم ، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة دمشق-سوريا-المجلد 21، العدد الأول، 2005، ص19.

عرفه sakurai على أنه "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخصص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج، التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".<sup>12</sup>

وعرفه كل من Ansari et Bell على أنه "نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج".<sup>13</sup>

وعرفه حسن حياني بأنه:<sup>14</sup> طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً والتي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.

أما محمد صالح هاشم<sup>15</sup> فيعرفه على أنه: "نظام لإدارة تكاليف تصميم منتج جديد وتطوره وتحديثه بهدف إنتاج المنتج المقترح من قبل الإنتاج الفعلي وبما يحقق مستوى الربح المستهدف".

<sup>12</sup>- M. Sakurai "target costing and how to use It» journal of cost management, vol3, n02, summer, 1989, p39.

<sup>13</sup>- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-سويا-المجلد 24 العدد الثاني 2008، ص284.

<sup>14</sup>- حسن حياني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب - سوريا -2005، ص34.

<sup>15</sup>-محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة11، مصر 2003، ص284.

وعرفه حسين عيسى<sup>16</sup> على أنه: "تكاليف المنتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج...." فهي تكاليف تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق". ويرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) أن التكاليف المستهدفة هي: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، إنه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، حيث يتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية<sup>17</sup>.

**2-2-نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة:** تؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان في سنوات الستينات من القرن الماضي، بعدها ظهرت في الولايات المتحدة وأوروبا في أواخر الثمانينات من القرن الماضي، حيث حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام لتدعيم إدارة تكاليفها وبالتالي الرفع من تنافسيتها.

وتعود أفكار أسلوب التكاليف المستهدفة إلى فترة ندرة الموارد الاقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية حيث رفع رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه، والتي عرفت بتقنية هندسة القيمة (تحليل القيمة) Value engineering والتي صارت تطبق من طرف المؤسسات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية.

<sup>16</sup>- حسين محمد عيسى " إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة-دراسة تحليلية مقارنة-» المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - مصر-العدد الثاني، 2001، ص506.

<sup>17</sup>-[www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2016](http://www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2016)

ففي سنوات الستينات من القرن الماضي تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية أي أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج.

لقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka kikaku" في مؤسسة TOYOTA سنة 1963، على الرغم من أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978، فيما بعد ترجم هذا المصطلح إلى اللغة الإنكليزية تحت إسم "Target costing" وهو المصطلح الذي لقي قبولا عاماً في العالم الغربي رغم انقاد kato على صحة استخدام هذه الترجمة، وفي سنة 1995 وأثناء الاجتماع السنوي لجمعية التكلفة اليابانية ( Japen Cost Society) تم وضع الاسم الرسمي (Target Cost Management) لإدارة التكلفة المستهدفة، وتشير بعض المصادر بأن أول مقالة نشرت حول الموضوع كانت في مجلة Fortune، سنة 1991 التي بينت أن تقنية التكلفة المستهدفة هي " السلاح السري الذكي لليابانيين"<sup>18</sup>.

**2-3- خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:** يتميز نظام التكلفة المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها<sup>19</sup>:

<sup>18</sup>-عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة

المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 2008، 79، ص 05-06

<sup>19</sup>-ينظر إلى: -غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 290-291.

- أقسام عمر، مرجع سبق ذكره، ص 286.

- ذوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

- إنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي؛
- يستخدم كأداة للرقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم وذلك قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج؛
- يساعد على خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة للسوق؛
- إنه نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات؛
- يعمل على التخطيط للأجل الطويل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج؛
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين، وكذا التنسيق بين أقسام وإدارات المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة؛
- يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد؛
- يدعم العلاقة مع الموردين من خلال تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات، وكذا الحال بين المستهلكين؛

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
مسكين الحاج & صالح إلياس

- يعتبر مدخلاً داعماً لتخفيض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج سواءً كان هذا الأخير جديداً أو قديماً<sup>20</sup>.

من خلال الخصائص المذكورة، يمكن ملاحظة اختلاف نظام التكاليف المستهدفة عن أنظمة التكاليف التقليدية، وهو ما يمكن توضيحه في الجدول التالي:

التكلفة المستهدفة Target Costing	النظم التقليدية Cost-Plus
بحوث السوق لتحديد متطلبات سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف	بحوث السوق لتحديد متطلبات التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع
تحديد سعر البيع المستهدف	تحديد أسعار الموردين
تحديد هامش الربح المستهدف	تقدير التكلفة
تحديد التكلفة المستهدفة	هامش الربح المطلوب
يتم اشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم	يتم اشراك الموردين بعد إتمام عملية التصميم
أعضاء الفريق مسؤولون عن إدارة التكلفة	محاسبي التكاليف مسؤولون عن خفض التكلفة
خفض التكلفة المستمر	التقييد بالتكلفة المعيارية وخفض التكلفة الدوري
خاصة بأسواق المشتري	تلائم أسواق البائع

المصدر: جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات مقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر-مصر-بدون سنة نشر، ص 201.

<sup>20</sup>- خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 16، (1) 2015، 223.

2-4- أهداف نظام التكلفة المستهدفة: يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيس، والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، الجودة العالية، إشباع رغبات العميل ووقت طرح المنتج في السوق، و يمكن تلخيص أهداف نظام التكاليف المستهدفة كما يلي<sup>21</sup>:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق؛
- إنتاج المنتج بالجودة المنافسة التي تراعي احتياجات العميل، مع تقديمه في الوقت المحدد؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة، بتوفير منافع الانتماء للعاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة؛
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة، بما يحقق رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج...؛
- تخفيض تكاليف المنتج قبل حدوثها إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب؛

<sup>21</sup>- ينظر إلى:

- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص286.
- حمدي زعرب، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، غزة، فلسطين، مجلد 25 (10)، 2011، ص11.

- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

2-5- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة: يقوم نظام التكلفة المستهدفة على المبادئ التالية<sup>22</sup>:

- قيادة السعر للتكلفة: يعني أن التكاليف المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد السعر التنافسي؛

- التركيز على العميل: يتعين على الإدارة معرفة متطلبات العملاء الخاصة بالجودة، السعر وكذا تفضيلاتهم؛

- التركيز على تصميم المنتج: تعتبر هندسة تصميم المنتج العنصر الأساس في عملية خفض التكاليف

- التركيز على الإنتاج: يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية، للتأكد من أن المنتج سيتم بأعلى كفاءة ممكنة؛

<sup>22</sup>- ينظر إلى: -حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد التاسع عشر العدد الأول، 2015، ص302-303.

- نضال خلف إبراهيم الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة-دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة-المملكة العربية السعودية-المجلد 21 العدد الأول، 2008، ص175.

- جمال سعد الخطاب عبد الفتاح عبد الرزاق السيد دراسات مقدمة في التكاليف دار الحسين للطباعة والنشر- مصر-بدون سنة نشر، ص203.



- عمل الفريق: يتطلب نظام التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة؛

-دورة حياة التكاليف وتخفيض تكلفتها: الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج؛

- توجيه سلسلة القيمة: يعتبر أعضاء سلسلة القيمة (الموردون، العملاء، الموزعون القائمون على خدمات الصيانة، إلخ) جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكاليف المستهدفة حيث أن هذا الأسلوب يعتمد على وجود علاقات تعاون نشطة طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة، كما أنه في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم البحث عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة قصد حذفها، وبالتالي تخفيض التكلفة المخطط لها.

## 2-6- طرق حساب التكلفة المستهدفة: تتعدد طرق حساب التكلفة المستهدفة بتعدد

الاستراتيجيات، الهدف من القياس، ونوعية المنتج<sup>23</sup>...

وفيما يلي أهم الطرق المستخدمة في ذلك<sup>24</sup>:

<sup>23</sup>- نوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص212.

<sup>24</sup>- ينظر إلى:

- زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد، مصر، العدد الأول، 1995، ص657.
- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص292-293.

- **طريقة الخصم:** وفق هذه الطريقة يتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، وتعد من الطرق الأكثر استخداماً لتقدير التكلفة المستهدفة، ذلك لأن هذه الطريقة تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، وأنها تتناسب - إلى حد كبير - مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديدة. وعليه يمكن حساب التكلفة المستهدفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

- **طريقة تخفيض معدل التكلفة:** تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أوفي حالة إنتاج المؤسسة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير، ويمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج بمعدل معين، حيث تتوقف دقة التقدير على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتطوير مستوى الأداء في المؤسسة.

وتكون معادلة التكلفة المستهدفة كما يلي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض} \times \text{التكلفة الفعلية})$$

- **طريقة الإضافة:** تعتمد هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة كل جزء أو مكون أو نشاط على حده بدلاً من مستوى التكلفة الحالي مع أخذ أي تخفيضات محتملة في التكلفة سواء لأسباب داخلية أو خارجية، بعدها يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي يحققها حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

2-7-مراحل(خطوات) تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة: إن تطبيق نظام التكلفة المستهدف يبدأ بالاهتمام بالوضع الداخلي للمؤسسة حيث يتعين أن تكون عملية حساب التكاليف المستهدفة واضحة المعالم بالنسبة لأقسام المؤسسة ككل، وتتم عملية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بالخطوات التالية عبر ثلاثة مستويات من المراحل هي:

على مستوى السوق<sup>25</sup>: يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المستهدفة بناءً على دراسات معمقة للسوق من حيث تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء، وحالة السوق (شريحة العملاء) الذي ترغب المؤسسة في الدخول إليه، تحديد المنتج المراد إنتاجه (السعر والخصائص). وعلى هذا الأساس يتموضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل؛ هيكلية خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء؛ تحديد سعر البيع المستهدف على ضوء متطلبات معينة كظروف المنافسة، باعتبار أن السعر هو الذي يتحكم في تحليل التكاليف، وذلك من خلال فهم القيم التي يعطيها العميل للمنتج (باعتبار أن قيمة المنتج يحددها العميل)؛ وانطلاقاً من هذا السعر المرجو، ومع الأخذ في الاعتبار هامش الربح المرغوب فيه (المستهدف) يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

**التكلفة (المستهدفة) المسموح بها = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف.**

فالتكلفة المسموح بها يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، وتمثل في بعض الحالات التكلفة المستهدفة أما سعر البيع فيحدده السوق وفق نظام التكلفة المستهدفة، فإنه يتم البدء به

<sup>25</sup>-ينظر إلى:

- ذواوي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص 211.

- أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 310-311.

للوصول إلى التكلفة وهذا على عكس النظم التقليدية التي تبدأ من التكلفة للوصول إلى سعر البيع، وأما الربح المستهدف فهو الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل.

والسعر المستهدف للمنتج هو ذلك السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات التالية<sup>26</sup>:

- الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة؛
- أن لا يزيد هذا السعر بحال من الأحوال عن أسعار المنافسين؛
- الأسعار التي تحقق الربح المستهدف، والذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكن التنازل عنه.

ويختلف تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة عن تحديدها في حالة المنتجات الموجودة في السوق

حيث تعتبر عملية تحديد أسعار المنتجات الجديدة صعبة على المؤسسة لأنها لا تتوفر على معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات حتى نقيم على أساسها تطور السوق.

- تحديد الربح المستهدف: الربح المستهدف هو الربح الذي ترغب المؤسسة في الحصول عليه بعد بيع منتجاتها.

- حساب التكلفة المستهدفة: فبعدما تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المرغوب فيه يمكن حساب التكلفة المستهدفة (المسموح بها) للمنتج عن طريق الفرق بين سعر البيع

<sup>26</sup>- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 287.

المستهدف والربح المستهدف والتي يطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المخطط.

- **على مستوى المنتج**<sup>27</sup>: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن بلوغها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية ، لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، في هذه المرحلة تركز المؤسسة على إيجاد الطرائق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به ، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية:

**فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها.**

لكن ليس في كل الظروف يكون باستطاعة المؤسسة القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، وعليه يمكن تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج من خلال العلاقة التالية:

**التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف خفض التكلفة الممكنة.**  
فإذا استطاعت المؤسسة تحقيق أهداف خفض التكلفة الكلية فإن التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج تتساوى مع التكلفة المسموح بها، أما إذا لم تستطع المؤسسة تحقيق ذلك فإن المؤسسة تكون في حالة وجود تحدي استراتيجي لخفض التكلفة والذي قد تم تحديده على أساس رؤية

<sup>27</sup>- أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص311.

خارجية تتعلق بالأسواق دون الأخذ في الاعتبار إمكانات وطاقة المؤسسة والموردين على  
خفض التكلفة.

ويتحدد التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة بالمعادلة التالية:

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج - التكلفة المستهدفة.

وللتغلب على هذا التحدي فإن المؤسسة ليس أمامها سوى استخدام ما يسمى بعمليات التطوير  
والتحسين المستمر، وإلا سوف يؤثر ذلك على قدرة المؤسسة في تحقيق هامش الربح المستهدف،  
وبالتالي المركز المالي للمؤسسة، ففي المدى القصير يمكن للمؤسسة التنازل عن جزء من  
أرباحها بمقدار التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة إلى أن تستطيع التغلب عليه.

**3- على مستوى مكونات (مركبات) المنتج:** وهي المرحلة الثالثة والأخيرة من مراحل تنفيذ التكلفة  
المستهدفة، والتي تحقق هدفاً من أهداف التكلفة المستهدفة وهو نقل ضغط المنافسة إلى  
الموردين من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل مكون من مكونات المنتج، والتي يتم تحديدها  
من خلال الخطوات التالية<sup>28</sup>:

- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف الرئيسية للمنتج - تحديد التكلفة المستهدفة  
للمكونات التي تورق من قبل الموردين والتي تساهم في أداء الوظائف الرئيسية - إدارة الموردين.  
ويلخص الدكتور حسن حيانيا المراحل المذكورة في أربع خطوات متتالية كما يلي<sup>29</sup>:

<sup>28</sup> - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 312.

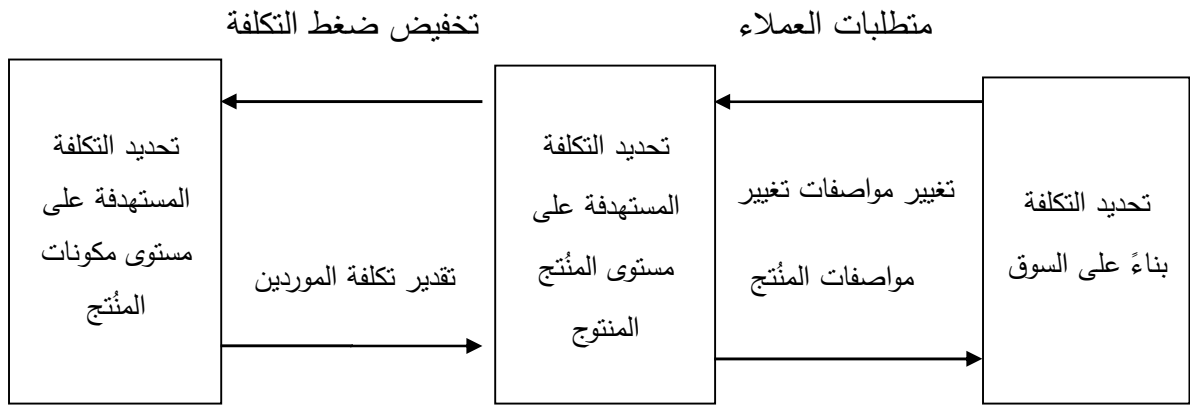
<sup>29</sup> - حسن حيانيا، مرجع سبق ذكره، ص 37.

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
مسكين الحاج & صالح إلياس

- اتخاذ القرار ودراسة السوق - اختيار سعر مستهدف - اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة - إنجاز إجراءات هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

وعلى هذا الأساس فإن التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

أي أن التكلفة المستهدفة وفق العلاقة الرياضية هي تابع متغير يتأثر بالتابع المستقل الذي هو سعر البيع والدخل المستهدفين، ويمكن تلخيص خطوات تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة من خلال الشكل الموالي



Source: cooper and slagmulder, R "develop profitable new product with target costing" Sloan management review, vol 40, n°4 summer 1999, p32.

3- نظام هندسة القيمة: من المصطلحات التي تطلق على هذا النظام: تحليل القيمة وإدارة القيمة، كما يطلق عليه أيضاً اسم هندسة التقويم، غير أن التسمية الأكثر شيوعاً هي هندسة القيمة.

3-1- نشأة النظام ومفهومه: كان ذلك نتيجة للأبحاث التي قام بها كل من (Lawrence miles)، حيث اختبره عام 1947 في مشروع جنرال إلكتريك (General. Electric) بنيويورك

في عام 1950 تم استخدامه من قبل وزارة الدفاع الأمريكية بسبب ما نتج عن الحرب العالمية الثانية من نقص في اليد العاملة الماهرة، المواد الأولية وغيرها، ثم انتشر بعد ذلك استخداماته في العديد من المشروعات المختلفة<sup>30</sup>.

ومن التعاريف الواردة في هذا الموضوع نذكر:

هندسة القيمة هي<sup>31</sup>: تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج أو التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة.

كما عرفها élías بأنها<sup>32</sup>: الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وانجازها بأقل تكلفة.

وعرفها آخر بأنها<sup>33</sup>: "التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات، عمليات الإنتاج، التسويق، التوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن.

<sup>30</sup> - أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 296-297.

<sup>31</sup> - حمد حسن علي وفريد عمر شيخ، مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، مجلد 42، سبتمبر 2005، ص 433.

<sup>32</sup> - حمد حسن علي وفريد عمر شيخ، مرجع سبق ذكره، ص 433.

<sup>33</sup> - معاد خلف إبراهيم الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص 13.



3-2-أنواع هندسة القيمة: يعد نظام هندسة القيمة أحد الأنظمة المرنة القابلة للتطبيق في العديد من المشروعات المختلفة أو مراحل مختلفة للعملية الإنتاجية لذلك ظهرت عدة أنواع لهذا النظام، حيث أن كل نوع يتناسب مع الوظيفة التي يؤديها، وهذه الأنواع هي<sup>34</sup>:

3-2-1-هندسة القيمة من الدرجة الصفرية: وهي تعني تطبيق مبادئ هذا النظام منذ مرحلة صياغة مفهوم المنتج، فالهدف منها إدخال وظائف جديدة للمنتج لم تكن موجودة في التصميمات السابقة له.

3-2-2-هندسة القيمة من الدرجة الأولى: هي التركيز على العناصر الأساسية في المنتج ومحاولة تطويرها، فهي عملية تطوير لوظائف المنتج الموجودة سابقا، والهدف منها تعزيز الأداء الوظيفي للمنتج.

3-2-3-هندسة القيمة من الدرجة الثانية: وهي تطبيق أنشطة هندسة القيمة خلال النصف الأول من مرحلة التخطيط والتحضير لإنتاج المنتج وتطويره، والهدف من ذلك تحسين قيمة مكونات المنتج وخصائصه الوظيفية وليس إيجاد مكونات أو خصائص جديدة، وبذلك تكون التغيرات المدخلة أقل من تلك التي تتم من خلال هندسة القيمة من الدرجة الصفرية أو الأولى.

3-2-4-هندسة التفكيك: وهي التي تهتم بالتحليل والتفكيك للمنتجات المنافسة من ناحية المواد التي تحتوي عليها والأجزاء المستخدمة فيها، كما تهتم بكيفية عملها وبطريقة تصنيعها، والهدف منها الاستفادة من خبرة وتقدم المنتجات المنافسة وتقديم الأفضل منها.

3-3-خطوات تطبيق نظام هندسة القيمة: يتمثل العمل الأساس لنظام هندسة القيمة في تحليل وظائف المنتج وتحديد العناصر المكونة له، ومن ثم إعادة تشكيل تلك الوظائف التي

<sup>34</sup>-Cooper ,R.and Slagmulder,R. OP, Cit,p13-14.

تتسبب في زيادة التكاليف دون أن تكون ساهمت بالشكل المطلوب منها في إخراج المنتج، ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية<sup>35</sup>:

**3-3-1- تحديد وتعريف مكونات المنتج:** التي يجب أن تشملها عملية التخفيض وتلك التي تحتاج إلى المزيد من الدعم والاهتمام، وفي هذه المرحلة يتم حساب مؤشر القيمة لكل عنصر من العناصر المكونة للمنتج، حيث أن الوظائف والمكونات التي لها قيمة دون (الواحد) فهي تمثل وظائف غير محفزة وينتج عنها زيادة في التكاليف، أما المكونات التي لها مؤشر قيمة مرتفع (أي أكثر من الواحد والرابع) فهي تمثل وظائف جيدة وتحتاج إلى المزيد من الدعم والاهتمام؛

**3-3-2- تحفيز الفكر الإبداعي والبناء:** الهدف من هذه المرحلة هو تركيز الجهود الفكرية لوضع أفضل الأفكار الممكنة لتخفيض تكلفة وظائف أو مكونات المنتج التي لها مؤشر قيمة منخفض، ويتم تقييم هذه الوظائف بكل دقة من أجل تحديد إمكانية الحذف أو التبسيط أو التقليل لتوفير الخصائص المطلوبة بتكلفة أقل، ويتعين هنا توخي الحذر لأن إلغاء بعض الخصائص التي لها مؤشر قيمة منخفض قد يؤثر سلباً على كفاءة وفعالية السلعة والطلب عليها.

<sup>35</sup>- ينظر إلى: -محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة البحوث المحاسبية الرياض-الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، ماي 1998، ص26-29.

- حسن حياني، مرجع سبق ذكره، ص40.

وتثير هندسة القيمة في هذه المرحلة العديد من الأسئلة منها<sup>36</sup>:

- ما هي الوظائف إلي يحققها كل عنصر من عناصر المنتج؟
- ما هي أجزاءه؟
- هل يمكن تخفيض عدد الأجزاء المستخدمة في إنتاج المنتج؟
- هل كل الخصائص الضرورية متوفرة في المنتج أم لا؟
- هل يمكن اختبار موردين آخرين للحصول منهم على المواد الخام بسعر أقل دون التأثير على استقرار سياسات التوريد؟
- هل توجد مواد خام بديلة يمكن استخدامها في تصنيع الأجزاء أقل تكلفة وأفضل جودة؟
- هل يمكن شراء بعض أجزاء المنتج بدلاً من تصنيعها مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة؟

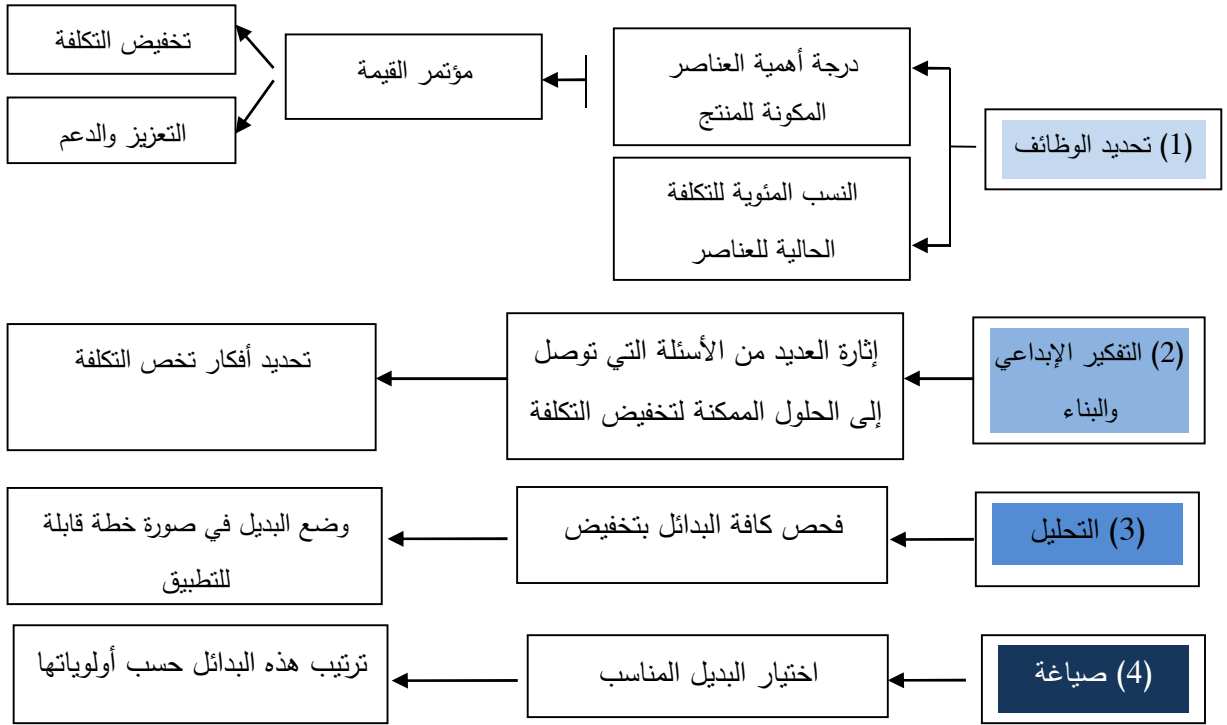
**3-3-3- التحليل:** وتخص هذه المرحلة عملية فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة ومن ثم يتم ترتيب هذه البدائل بحيث يمكن اختيار أفضلها في إحداث عملية التخفيض إذ يجب أن تكون الأفكار والاقتراحات ممكنة التطبيق من الناحية الفنية ومقبولة من طرف العميل؛

**3-3-4- صياغة وتطبيق الأفكار:** عند الانتهاء من استعراض بدائل التخفيض، يتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها على شكل خطة قابلة للتطبيق مقرونة ببرنامج زمني لجدولة التخفيض.

ويمكن تلخيص خطوات هندسة القيمة في الشكل أدناه:

<sup>36</sup> - محمد مصطفى الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

التكامل بين نظامي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة لتخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية  
مسكين الحاج & صالح إلياس



المصدر: أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 298.

#### 4- تكامل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق تخفيض التكاليف:

4-1 مفهوم تخفيض التكاليف: لقد أجبرت المنافسة القوية التي تشهدها بيئة الأعمال

المؤسسة الاقتصادية على البحث الدؤوب عن الوسائل التي تمكنها من التكيف والبقاء في ظل

هذه الظروف، ومن أجل ذلك على المؤسسة أن تضع إرضاء العميل وتلبية حاجاته من أولى

اهتماماتها، حيث تقدم له مُنتجاً مقبولاً من حيث الجودة والسعر.

يعرف التخفيض على أنه<sup>37</sup>: تحقيق الخفض الحقيقي والدائم لتكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع، أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون تأثير على جودة المنتج أو وظائفه. ويعرف أيضاً بأنه<sup>38</sup>: الحصول على منافع (مخرجات) أكبر من الموارد (مدخلات) نفسها، أو الحصول على المخرجات نفسها بمقدار أقل من المدخلات. وعليه، يمكن القول بأن تخفيض التكاليف هو عملية إنقاص في النفقات بما يحقق زيادة في الأرباح من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والبحث الدائم والمستمر عن مواطن الإسراف والتبذير، وحذف الأنشطة التي ليس لها قيمة، فالتحكم في التكاليف يمثل بعداً تنافسياً يكون السعي إلى تحقيقه هو اهتمام مستمر لكل مسؤول في المؤسسة من أجل اكتساب الميزة التنافسية.

4-2- التكلفة المستهدفة أداة لتخفيض التكاليف: يعد نظام التكلفة المستهدفة أحد أهم الأساليب التي تستخدم لخفض التكاليف، و ذلك من خلال الاهتمام بعملية التخفيض منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم لتشمل جميع مراحل الإنتاج، وبذلك يتم تفادي حدوث الارتفاع في التكاليف وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، كما أن نظام التكلفة المستهدفة يضع أسلوباً مناسباً للرقابة يمكن من التأكد الدائم من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، زيادة

37 - إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة، طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة

المحاسبة- الجمعية السعودية للمحاسبة-الرياض، العدد09، 1996، ص37.

38 - فهيم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة -

الجمعية السعودية للمحاسبة -الرياض، العدد19، سنة1998، ص29.

على ذلك فإن هذا يهتم بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف مع مراعاة المبادئ والأسس التالية:<sup>39</sup>

- التركيز على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود مقارنة مع العناصر الأخرى؛

- ألا يكون التخفيض في التكاليف على حساب الجودة مما يؤثر على إجمالي الإيرادات؛

- ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في التكاليف؛

- ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب؛

- ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

4-3- نظام هندسة القيمة أداة داعمة لنظام التكلفة المستهدفة: إن التطبيق الفعال لنظام التكلفة المستهدفة يستلزم الاستعانة بمجموعة من أساليب إدارة التكلفة المتطورة والتي تتفق معه في أهمية التركيز على العميل وإشباع رغباته، ويعد نظام هندسة القيمة value engineering من أهم تلك الأساليب، ورغم تناول العديد من البحوث العلمية لإدارة التكلفة و الدور الحيوي الذي تلعبه في تحقيق الميزة التنافسية، لأنها تناولت كل واحدة معزل عن الأخرى، حيث يجب على المؤسسة أن تنظر لأدوات إدارة التكلفة ليس كأدوات منفصلة، بل كجزء من نظام متكامل لإدارة التكلفة، حيث أثبتت العدد من الدراسات العلمية أن المؤسسة لا تستطيع تحقيق مزايا

<sup>39</sup>- نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية مجلة الدراسات المالية والتجارية. العلوم الإدارية، جامعة القاهرة: كلية التجارة- بني سويف، ع3، سبتمبر 1997، ص187.

تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة باستخدام أداة واحدة من أدوات إدارة التكاليف ، بل عليها بقبول مدخل شمولي لإدارة التكاليف يدعم قدرتها على البقاء في البيئة المذكورة بفعالية ويساعدها على تقديم منتجات بأسعار تنافسية وبجودة عالية وتشكيلة متميزة<sup>40</sup> مما سبق يمكن استخلاص أن نظام هندسة القيمة (value engineering) هو أحد أنظمة الإنتاج المستعملة للمساعدة على تخفيض التكاليف والرفع من الأداء وذلك من خلال تحليل مكونات المنتج ووظائفه، حيث يبدأ هذا النظام عمله من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، لذلك فهو يتكامل مع نظام التكاليف المستهدفة لأن أهدافهما تتعلق بتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة وإرضاء العميل، كما يظهر التكامل بين النظامين أيضا في أن نظام هندسة القيمة يقوم بعملية البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، في حين يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة، إذن هدف هندسة القيمة ليس تخفيض تكلفة المنتج ، ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة ، أي أنها تستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية للمنتج وبين التكلفة المسموح بها (المستهدفة)، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ التصميم تزيد عن التكلفة المستهدفة هنا تبدأ أنشطة هندسة القيمة ، حيث يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تحقق التكلفة المستهدفة وتلبي حاجات العميل، حيث لا يُنفذ تصميم

40- خالد محمد أحمد عبد الله و فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التكلفة وفقا للنشاط،: كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء(دراسة حالة :الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية التجارة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،المجلد 16، العدد الأول، 2015،ص224.

المنتج إلا إذا كانت التكلفة المقدرة مساويةً أو أقل من التكلفة المستهدفة، ويتم ذلك عبر العديد من إجراءات هندسة القيمة التي منها<sup>41</sup>:

- تبسيط أنشطة الإنتاج من أجل التعرف على الأنشطة المضيفة للقيمة وكذا الأنشطة غير المضيفة للقيمة قصد التخلص منها؛

- تحليل واختبار أداء وتكلفة كل نشاط لإنتاج المنتج، بحيث يتحقق التوازن بين الأداء المطلوب والتكلفة للوصول إلى مستوى كلي من الأداء المطلوب لكل نشاط، وفي الوقت نفسه المحافظة على تكلفة كل الأنشطة ضمن مستوى أقل من التكلفة المستهدفة؛

- تحليل احتياجات المستهلك بشكل دوري خلال مرحلة تصميم المنتج الجديد، للتعرف على التفاصيل الرئيسية للمستهلك ومعرفة أي تغييرات تطرأ عليها، والتي من الممكن أن تخفض التكلفة؛

- تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة، وبالتالي على المنتجات التامة، أي الوصول إلى إنتاج وفق المعيب الصفري (Zero defect)؛

- تخفيض عدد خطوات العمل إلى الحد الأدنى، بإلغاء الخطوات التي لا تضيف قيمة للمنتج أو إدماج بعضها في بعض؛

- تأمين الاستخدام الأمثل للموارد البشرية، بما يؤمن القدرة على تشغيل وصيانة كل الآلات والتجهيزات.

## خاتمة:

<sup>41</sup> - مجدي وائل الكبيسي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة الأردن، العدد الثاني، المجلد 41، 2014 ص174-175.



من خلال هذا العرض البسيط تبين لنا أن نظام التكلفة المستهدفة يعتبر أحد أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يهتم بعملية التخفيض منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم لتشمل جميع مراحل الإنتاج، وأن نظام هندسة التكلفة هو أحد أنظمة الإنتاج المستعملة للمساعدة على تخفيض التكاليف والرفع من الأداء وذلك من خلال تحليل مكونات المنتج ووظائفه، والذي يقوم بعملية البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التخطيط وتصميم المنتج، وبذلك يظهر جلياً التكامل بين النظامين لأن أهدافهما تتعلق بتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة وإرضاء العميل، كما يظهر التكامل بين النظامين أيضاً في أن نظام هندسة القيمة يقوم بعملية البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التخطيط وتصميم المنتج، في حين يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للمؤسسة، وقد خلصت الدراسة إلى تأكيد أهمية ضرورة هذا التكامل ودوره في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الاقتصادية التي تمكنها من البقاء والاستمرارية في ظل التغيرات التي تفرضها بيئة الأعمال الحديثة.

### قائمة المراجع:

#### المراجع باللغة العربية:

- 1- الرفاعي لطفي، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2006؛
- 2- إبراهيم السباعي، تشخيص مجالات خفض التكلفة، طرق التشخيص ووسائل التطبيق، مجلة المحاسبة- الجمعية السعودية للمحاسبة-الرياض، العدد 09، 1996؛
- 3- أقاسم عمر، الإمداد الشامل -مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة-أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010؛

- 4- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر-بدون سنة نشر؛
- 5- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن-ط2، 2008؛
- 6- جمال سعد الخطاب، عبد الفتاح عبد الرزاق السيد، دراسات مقدمة في التكاليف، دار الحسين للطباعة والنشر-مصر-بدون سنة نشر؛
- 7- حسن حياني، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب - سوريا -2005؛
- 8- حسني عابدين محمد عابدين، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، 2015؛
- 9- حسين محمد عيسى، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة-دراسة تحليلية مقارنة-، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - مصر-العدد الثاني، 2001؛
- 10- حمد حسن علي وفريد عمر شيخ، مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، مجلد42، سبتمبر2005؛
- 11- حمدي زعرب، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية-مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، غزة، فلسطين، مجلد 25 (10)، 2011؛
- 12- خالد محمد أحمد عبد الله وفتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط، كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء (دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري)، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 16، العدد الأول، 2015؛

- 13- نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد التاسع، 2009؛
- 14- رياض حمزة البكري، فائز نعيم، نظام الكلفة على أساس الأنشطة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 8، المجلد 1996؛
- 15- زينات محمد محرم، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد، مصر، العدد الأول، 1995؛
- 16- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر؛
- 17- فهم أبو العزم محمد، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، مجلة المحاسبة - الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض، العدد 1998، 19؛
- 18- عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس التكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 2008، 79.
- 19- عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 20- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية-سويا-المجلد 24 العدد الثاني 2008؛
- 21- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة الأردن، العدد الثاني، المجلد 41، 2014؛

- 22-مكرم عبد المسيح باسيلي، محاسبة التكاليف-الأصالة والمعاصرة-الجزء الأول، رؤية استراتيجية، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، 2001؛
- 23-محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق-سوريا-المجلد 21، العدد الأول، 2005؛
- 24-محمد محمود يوسف الإدارة الاستراتيجية لتكاليف النقل ودورها في تنمية حركة التجارة العربية البيئية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 1998؛
- 25-محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الحادية والعشرون، عدد (ابريل، يوليو، أكتوبر) مصر، 2003؛
- 26-محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة" مجلة البحوث المحاسبية الرياض-الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، ماي 1998؛
- 27-معاد خلف إبراهيم الجباني ، تأثير التكامل بين التقنيات المستخدمة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل - العراق - بدون سنة نشر؛
- 28-نبيه بن عبد الرحمن الجبر، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية -، مجلة الدراسات المالية والتجارية. العلوم الإدارية، جامعة القاهرة: كلية التجارة- بني سويف، ع3، سبتمبر 1997؛
- 29-نضال خلف إبراهيم الخلف وإنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة-دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة-المملكة العربية السعودية-المجلد 21 العدد الأول، 2008؛

المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Cooper and slagmulder, R "**develop profitable new product with target costing**" Sloan management review, vol 40, n°4 summer 1999, p32.
- 2- M. Sakurai "**target costing and how to use It**" journal of cost management, vol3, n02, summer, 1989, p39.

الرابط على شبكة الإنترنت

[www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2016](http://www.word-acc.net/vb/sitemap/index.php/t-2070.htm/lmai/2016).