

إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة

أ.د. عبد الوهاب بن بريكة

أستاذ التعليم العالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة بسكرة، الجزائر

أ. حفصة بكرون

طالبة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة بسكرة، الجزائر

الملخص:

يتناول هذا البحث تقنية التكلفة المستهدفة "Target Costing" "TC" باعتبارها من التقنيات المستخدمة في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والتي تستجيب لحاجات المؤسسات لمواجهة التحديات الكبيرة في بيئة التصنيع الحديثة والتي تتميز بالمنافسة الحادة، هذا لاعتمادها في تسعير المنتجات على استهداف التكلفة والتسعير القائم على أبحاث السوق، ولأن الاستراتيجيات التنافسية الثلاث تعبر عن خيار استراتيجي للمؤسسة فإنه باستخدامها تقنية التكلفة المستهدفة "TC" تبرز أهميتها عن طريق تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق إستراتيجية السيطرة من خلال التكاليف.

الكلمات المفتاحية: إدارة التكلفة استراتيجيا، تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، التكلفة المستهدفة

Abstract:

This research deals with the Target Costing; As one of the techniques used in the strategic cost management, And that meet the needs of the Organizations; To face the big challenges in modern manufacturing environment characterized by competition, so the Target Costing Technique is one of the important Techniques in Strategic Cost Management because depends in pricing products by Target Cost and market researches- pricing, and because Three Competitive Strategies refers to Strategic Choice for Organization, The use of the Target Costing Technique shows its importance in reducing costs and then to achieve cost leadership strategy.

Keywords: Strategic Cost Management, Cost Management Techniques, Target Costing

المقدمة:

شهد العالم في القرن الماضي تغيرات كبيرة، وتمثل هذه التغيرات التحدي الأكبر الذي يواجه المؤسسة الاقتصادية، حيث أصبحت منتجات المؤسسة في مواجهة مع منتجات عالمية؛ وعليه فإنها تتحرك على أساسها وتكيف نفسها ل مقابلة ما يستجد من تطورات لتصبح ذات قدرة قيادية في المرحلة الراهنة والمستقبلية، وهذا يتطلب التحول إلى محاسبة تكاليف ذات أبعاد استراتيجية وهو ما يسمى إدارة التكلفة الاستراتيجية.

هذه التغيرات وهذا البعد الاستراتيجي الجديد لإدارة التكلفة فرض على المؤسسة العمل على تبني تقنيات إدارة استراتيجية تخفض التكاليف وتعمل على المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة حسب ما يلي احتياجات ورغبات العملاء . هذه التقنيات هي التي تعمل على تحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ ومن بينها تقنية التكلفة المستهدفة "Target Costing" التي تعتبر أكثر تقنية تحقق هذه الأهداف وذلك من خلال اعتمادها على التسعير القائم على السوق والمستهلك ضمن مواصفات محددة للمنتج، بذلك تعتبر تقنية "TC" ذات أهمية كبرى في إدارة التكلفة استراتيجيا وهذا ما سنعرضه من خلال محاور البحث.

مشكلة البحث:

إن تغير طريقة تسعير المنتج أثر في بيئة الأعمال، فأصبحت تقنية "TC" الإداة الأكثر أهمية على اعتبار أنها تعبر عن التكاليف المستهدفة والمسموح بها، ما يسمح بتحقيق استراتيجية السيطرة من خلال التكاليف أو ما يسمى باستراتيجية قيادة التكلفة، ما يسمح للمؤسسة بتحقيق أرباحها المستهدفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية ما يضمن استمرارها ونموها.

ومنه فإن المشكلة التي يتناولها البحث تتمثل في : هل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة يحقق تخفيض للتكلفة ويحافظ على جودة المنتج الامر الذي يؤدي إلى انخفاض اسعار منتجات أو خدمات المؤسسة بما يحقق لها استراتيجية في إدارة تكاليفها وبالتالي استراتيجية سيطرة من خلال التكاليف؟

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية وهي أن استخدام تقنية التكلفة المستهدفة "Target Costing" يحقق قيادة للتكلفة ويكسب ميزة تنافسية ويحقق نجاح في تنفيذ استراتيجيات المنافسة انطلاقا من استراتيجية السيطرة من خلال التكاليف.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى عرض تقنية "TC" باعتبارها أهم تقنية من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وتبين أهمية استخدامها في إدارة التكلفة باستراتيجية تسمح بقيادة التكلفة.

أهمية البحث:

تكمّن أهمية البحث في أهمية التكاليف بالنسبة للمؤسسة ككل والأهمية الاستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة لاعتبارها أداة للسيطرة على تكلفة المنتج من بداية تصميمه وعملها على تخطيط ربحيته، وعملها المستمر على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛ من خلال اعتمادها على تقنيات مساعدة (سلسلة القيمة، هندسة القيمة، التحليل التفكيكي ...)، الأمر الذي يساعد المؤسسة على اكتساب ميزة تنافسية لتحقيق رضا الزبائن عن طريق تخفيض التكلفة وتحقيق جودة عالية بالنجاح في تحقيق استراتيجية إدارة التكلفة.

منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إعداد البحث، من خلال الرجوع إلى البحوث والكتب العلمية العربية والأجنبية.

أولاً: إدارة التكلفة الاستراتيجية

1. مفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية:

قبل تطرقنا لإدارة التكلفة الاستراتيجية لا بد لنا من التعريف بإدارة التكلفة حيث أنها مصطلح يستعمل لوصف القرارات المتخذة من قبل الإدارة والتي تعمل على تخفيض ورقابة التكاليف وفي الوقت نفسه تركز على إشباع رغبات العملاء (مكرم باسيلي، 2001، ص 47).

عرف "Drury Colin" إدارة التكلفة على أنها "أفعال الإدارة الهادفة إلى تحقيق التخفيض المستمر للتكاليف وتحقيق رضا الزبون" (Drury Colin, 2000, P 889).

ويتفق "Horengren" مع "Drury Colin" في تعريف إدارة التكلفة حيث ركز أيضاً على كونها مجموعة من الإجراءات والممارسات من قبل الإدارة سعياً منها لتخفيض التكاليف والرقابة عليها باستمرار لتحقيق رضا الزبائن، وقام بتحديد مجموعة من الخصائص الرئيسية لإدارة التكلفة التي تعبر عن مدى واسع من التطبيقات وهذه الخصائص هي: (Horngren. C, et al, 2003, P 47)

1. حساب تكلفة المنتج أو الخدمة وباقي أغراض التكلفة؛
2. الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
3. تحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرار.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نصف إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تعمل من منظور متطور لأجل تقديم منتجات وخدمات بمواصفات وجودة تشبع أذواق الزبائن المتجددة بصفة مستمرة وبأسعار تنافسية، اعتماداً على أدوات وأساليب فنية متطورة تستجيب لتوجه المسيرين والمحاسبين لاهتمامهم

بالتعرف على الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات التي تواجههم ولذلك نشأ توجه جديد يسمى "إدارة التكلفة الإستراتيجية" "Strategic Cost Management".

فتعرف إدارة التكلفة الاستراتيجية بأنها " عملية التمييز بين علاقة أنشطة سلسلة القيمة من حيث تكاليفها، وعملية إدارة هذه العلاقات لصالح المؤسسة" (Hiltion, 1997, P 16)

كما عرفت بأنها " قدرة المؤسسة على الانتاج بأقل تكلفة مع المقارنة بالمنافسين، وذلك بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحسين الجودة مع الرقابة المحكمة على عناصر التكاليف " (Horengren, et al , 2000 , P 462) كما اشار أيضا إلى أن إدارة التكلفة الاستراتيجية ليست ممارسة منعزلة فهي تتم وتنفذ كجزء من الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

وتقوم هذه الاستراتيجية على قدرة المؤسسة على تقديم منتجات وخدمات بأقل تكلفة مقارنة مع منافسيها، أي أن إدارة التكلفة استراتيجية تهدف إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج وهذا ما يتطلب تحليلا استراتيجيا للتكاليف للتوصل إلى ميزات تنافسية بهدف تخفيض سعر المنتج/ الخدمة للتوصل إلى مستوى التكاليف التي تميز المؤسسة استراتيجيا (مكرم باسيلي، 2001، ص 118-117).

كما عرفها كل من "Cooper and Slagmulder" بأنها " تطبيق لتقنيات إدارة التكلفة في وقت واحد وذلك من أجل تحسين الموقع الاستراتيجي والتنافسي للمؤسسة وكذا تخفيض التكاليف". (Cooper Robin, Slagmulder Regine, 1998, P 14)

من التعاريف السابقة نستطيع القول أن إدارة التكلفة الاستراتيجية هي اجراءات وممارسات الادارة التي تهدف من خلالها إلى تحليل هيكل تكاليف المؤسسة ودراستها بهدف تمييز علاقة أنشطة القيمة من حيث التكلفة وإدارتها بهدف الوصول إلى كفاءة في الانتاج وبأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة بما يحقق الميزة التنافسية.

نستنتج من التعاريف السابقة دواعي أو مبررات نشوء إدارة التكلفة الاستراتيجية:

1. التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال؛
2. المنافسة الشديدة العالمية؛
3. بيئة التصنيع الحديثة؛
4. ظهور ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية؛
5. تغير محيط المؤسسة (الجوانب الاجتماعية، البيئية، الثقافية)؛
6. تغير وتطور رغبات العملاء، ومحاولات ارضائه.

2. أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية :

إن التغيرات التي تحدث في بيئة الاعمال المعاصرة لا يمكن تجنبها، وتعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية مجرد تحدي لإدارة تكاليف المؤسسة استراتيجيا . فالإدارة الاستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلا ديناميكيا فهي تعمل باستمرار على تخفيض التكاليف وبطريقة تحافظ على الجودة الشاملة للمنتج أو

الخدمة، فالمؤسسة بدورها تقوم بالبحث عن نقاط الضعف لديها للعمل عليها حتى تصل لمستوى منافسيها، فهذه التغيرات والإتجاهات الحديثة فرضت على المؤسسة العمل على تبني تقنيات إدارة استراتيجية تخفض التكاليف وتعمل على تحقيق الجودة بما يتطابق ومتطلبات الزبائن، وهذا ما عجزت عنه الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة. (The Institute of Cost Accountants of India(ICAI), May 2013, P469).

ومن هنا يمكننا إدراج الفرق بين تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمدخل التقليدية لإدارة التكلفة وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الفرق بين تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمدخل التقليدية لإدارة التكلفة

تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية	المدخل التقليدية لإدارة التكلفة
تتكيف مع ظروف بيئة تتميز بالسرعة وشدة المنافسة، وعليه مع حالة منتجات ذات دورة حياة قصيرة نسبيا.	صالحة أكثر في حالات بيئية تتميز بمحدودية انتقال السلع و رؤوس الأموال بين الدول، فرض أسعار إدارية، سيادة اقتصاديات الحجم، أي إنتاج أكبر قدر ممكن من المنتجات ولأطول فترة ممكنة مع ثبات المواصفات.
صالحة في حالة منتجات مختلفة.	صالحة أكثر في حالة نمطية الإنتاج.
سعر البيع المستهدف هو الذي حدد التكلفة.	سعر البيع تحدد في ضوء التكاليف.
الهدف هو التخفيض المستمر للتكلفة.	الهدف هو خفض التكلفة إلى مستوى معين يعتبر مقبولا.
يتم التركيز على تكاليف المنتج منذ المراحل الأولى له خاصة مرحلة التصميم.	تهمل عناصر تكاليف بالغة الأهمية.
الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة تؤخذ بعين الاعتبار تلك العلاقة كسلاسل القيمة، هندسة القيمة، ومصنوفة الوظائف- الجودة، وضرورة تنمية روح العمل الجماعي.	لا تؤخذ علاقة الارتباط الموجودة بين أقسام المؤسسة وبين الأنشطة بعين الاعتبار.
تؤخذ عناصر كل من البيئة الداخلية والخارجية (عملاء، موردين، منافسون...) بعين الاعتبار.	تركز على ما يجري داخل المؤسسة، مهمة عوامل خارجية مهمة كالعلاقة مع الموردين والمنافسين.
تتوجه إلى الأنشطة المسببة لتلك التكاليف أي إلى المتغيرات التي أدت إلى تلك الانحرافات.	تركز على الرقابة على التكاليف أي أن التحليل فيها ينصب على قياس الانحرافات (مع اقتضاره على العناصر الثلاثة المعروفة: مواد، بي عاملة ومصاريف، وإهمال التغير النسبي في أهمية كل عنصر).
تعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكاليف أن التكلفة دالة تستعمل لاختبار أداء المؤسسة.	لا تستخدم أغراض التحليل الاستراتيجي لاعتمادها على متغير رئيسي وواحد في تفسير التغير في التكاليف وهو حجم النشاط.
في ظل هذه المدخل فإننا لقيمة المضافة لا يؤخذ بها إلا في نطاق ضيق محدود.	تعتمد بصفة أساسية على مفهوم القيمة المضافة.

المصدر: (نواوي مهدي، 2009، ص ص 208-209)

تتحقق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تطبيق تقنياتها، والتي يمكن استخدامها بشكل فردي أو بشكل متكامل لمواجهة تحديات البيئة الحديثة. وبعد التعرف على إدارة التكلفة الاستراتيجية يمكن التعرف على تقنياتها ويمكن شرحها باختصار كالتالي:

الجدول رقم (02): تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

التقنية	تعريفها
التكلفة على أساس النشاط Activity- based (ABC) costing	تقنية لمحاسبة التكاليف تستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات يحقق دقة أكبر في حساب تكلفة المنتج، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض تكلفة أساسية، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة على أساس الأنشطة، وتقوم هذه الفلسفة على فكرة أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة.
الإدارة على أساس النشاط Activity- based (ABM) management	تقنية تعمل على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح، عن طريق قرارات التسعير وتشكيله المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة وتقليل الإهدار في الموارد.
الموازنة على أساس النشاط Activity- based Budgeting (ABB)	تقنية التكلفة على أساس النشاط معكوس حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة، فهتعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرار.
تقنية التكلفة المستهدفة Target costing (TC)	تقنية من تقنيات إدارة التكلفة التي تستعمل أثناء مراحل تخطيط، تصميم، وتطوير المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق بتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى الزبون.
تقنية هندسة القيمة Value Engineering (VE)	تقنية تعمل على فحص لكل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل التي تؤثر في تكلفته ومحاولة تخفيضها مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج وتحسين عملية انتاجه.
تقنية تكلفة التحسين المستمر Kaizen Costing	تقنية تهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية باستخدام آلية التحسين المستمر للقيام بتخفيضات تدريجية في تكلفة المنتج وإدارتها لتحقيق الجودة بتكلفة أقل ويتعاون جميع العاملين في المؤسسة.
تقنية المقارنة المرجعية Bench Marking (BENG)	عملية بحث مستمرة لقياس وحدة المنتج أو الخدمة أو الأنشطة عند أفضل مستوى من مستويات الأداء، سواء كانت تلك المستويات موجودة داخل أو خارج المؤسسة، مع تحديد نواحي القصور بالمقارنة مع الآخرين من أجل العمل على استكمال النقص وهو وسيلة للتحقيق من أن الأهداف المراد تحقيقها تتناسب مع احتياجات السوق.
تقنية نظرية القيود Theory Of Constraints(TOC)	عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة.
تقنية بطاقة الأداء المتوازن Balance Score Card (BSC)	مقياس يتكون من مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية تم تطويرها حول أربعة منظورات أساسية منظور مالي - منظور العملاء - منظور العمليات التشغيلية - منظور التعلم والنمو. ويعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار متكامل يربط

بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف أصحاب المصالح.	
تقنية تعمل على تخفيض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الإنتاج ومخزون الوحدات المنتجة، وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية.	تقنية الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time (JIT)
تقنية إدارية حديثة، تسعى إلى تقديم سلعا أو خدمات ذات جودة عالية يمكن لها أن تحقق رضا المستهلك بصفة مستمرة وذلك من خلال عمل جميع العاملين في المؤسسة ضمن فريق واحد، والعمل على التحسين المستمر والتطوير في الجودة بجانب تخفيض التكاليف.	تقنية إدارة الجودة الشاملة Total Quantity Management (TQM)
تساعد هذه التقنية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات طويلة الاجل ليس فقط في برامج تحسين الجودة، فأصولها ترجع إلى إدارة الجودة الشاملة والمقياس الإحصائي سيجمما وقد تم تطوير مدخل 6 سيجمما في البداية بواسطة شركة موتورولا.	تقنية 6 سيجمما Six sigma
تقنية تجمع التكاليف ضمن سلسلة القيمة ابتداء من تكاليف البحث والتطوير، التكاليف الصناعية، مصاريف البيع والتوزيع، مصاريف الخدمة ما بعد البيع.	تقنية تكلفة دورة الحياة الكلية للمنتج Total- Life Cycle Costing (TLCC)
أسلوب يساعد المؤسسة على التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية، لإضافة قيمة لأصحاب المصالح وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة، مما يساعد على تقوية المرفق التنافسي للمؤسسة.	تحليل سلسلة القيمة Value Chain

المصدر: من تجميع الباحث بالإعتماد على مجموعة من المراجع

نستنتج أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تجعل المؤسسة تعتمد على تقنيات حديثة تحقق إستراتيجية قيادة التكلفة وبذلك تتحقق الأهداف الأساسية للإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي يمكن إدراجها في النقاط التالية (ذوادي مهدي، 2009، ص 207):

- الإدراك الجيد للعوامل الإستراتيجية، أي تحليل البيئتين الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة وتحليل سلسلة القيمة الداخلية لوضع المؤسسة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الأولية إلى المستهلك النهائي، وبما يمكن المؤسسة من بناء خطط إستراتيجية بشكل سليم وتحقق مزايا مالية وتنافسية في الأجلين الطويل والقصير.
- تحديد مصادر الربحية (منتجات، خطوط إنتاج، عملاء)، وذلك عن طريق قياس التكلفة الاستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.
- اكتشاف فرص التحسين المستمر الممكنة.

فهدف إدارة التكلفة الاستراتيجية يتمثل في تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، وإن هذا لا يتم إلا إذا اتبعت المؤسسة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وتتبع التكاليف على طول دورة حياة المنتج وباستمرار

لمعرفة مسباتها الداخلية والخارجية والعمل على تخفيضها، مع العم ل على تحقيق منتجات ذات جودة عالية من خلال عملية التحسين المستمر تلبية رغبات ومتطلبات العملاء وبذلك تحقيق ميزة تنافسية تضمن نمو واستمرار المؤسسة.

3. أدوات تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

تستخدم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة معلومات التكاليف في جميع مراحل الإدارة الإستراتيجية (تحديد الإستراتيجية للتكلفة، توصيل الإستراتيجية، اختيار واستخدام الأدوات الضرورية في تطبيق الإستراتيجية ، استخدام أساليب الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية)، وتوجد ثلاثة أدوات لتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وهي (نوادي مهدي، 2009، ص 206):

سلسلة القيمة:

عرف " Porter " سلسلة القيمة على أنها : " مجموعة من النشاطات المرتبطة التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي " (Porter M, 1985, P 37).

وإن سلسلة القيمة تقوم على مبادئ أساسية أهمها:

- يمكن تقسيم نشاط المؤسسة إلى مجموعة من عناصر؛
 - يمكن للميزة التنافسية أن تكون في أي عنصر من هذه العناصر.
- ويقسم نشاط المؤسسة حسب سلسلة القيمة إلى مجموعتين:
- أنشطة رئيسية : ويقصد بها تلك العناصر التي تنشئ قيمة أو تساهم مباشرة في إنشائها . وتتمثل في المدخلات، العمليات الإنتاجية، المخرجات، التسويق والبيع، الخدمة.
 - أنشطة داعمة (مساعدة أو مساندة): وهي تلك التي تساعد الأنشطة الرئيسية على القيام بعملها، وتتمثل في إدارة الشراء، تطوير التكنولوجيا، إدارة الموارد البشرية، البنية التنظيمية.

مسبات التكلفة:

وتعرف على أنها "العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة " (سالم عبد الله حلس، 2007، ص 222)، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات، وبالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

الميزة التنافسية:

الميزة التنافسية مصطلح جاء به " Porter " ويعرفها على أنها: "القيمة التي يمكن للمؤسسة أن تنشئها لزيائتها فضلا عن التكاليف التي تتحملها من أجل إنشاء هذه القيمة" (Porter M, 1985, P 37).

كما تعرف أيضا بأنها : " استغلال المؤسسة لمراكز القوة الداخلية في أداء أنشطتها الخاصة بحيث تحقق القيمة التي لا يحققها المنافسون في أداء نشاطاتهم" (معاذ خلف إبراهيم الجنابي، 2011، ص 175). من التعريفين السابقين نجد أن الميزة التنافسية هي إنشاء قيمة ومنفعة للزبون مع العمل على تعظيم الأرباح من خلال تخفيض التكاليف لجعل المؤسسة قادرة على إنتاج منتج أو تقديم خدمة يعجز عن تحقيقها المنافسون.

كما أن المؤسسة تحصل على الميزة التنافسية عندما تستطيع تقديم قيمة مضافة للزبائن لا يستطيع غيرها تقديمها وتتمثل تلك القيمة بمقدار المنافع التي تقدمها المؤسسة لزيائنها فتبلي أدق الرغبات والحاجات لديهم بجودة عالية وبتكلفة أقل (مكرم باسيلي، 2001، ص 128).

ويمكن اعتبار إدارة التكلفة الإستراتيجية منهاجا متكاملًا يستخدم تقنيات و أدوات متناسقة ومتكاملة

ترتبط بثلاث أساليب (The Institute of Cost Accountants of India(ICAI), May 2013, P 469):

- تحليل سلسلة القيمة؛
- تحليل مسببات التكلفة؛
- تحليل المواقف الإستراتيجية للمؤسسة.

فهذه الأساليب الثلاثة تمثل إطار متكامل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، فتحليل سلسلة القيمة يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة فهي لا تقتصر على تحليل التكاليف داخل المؤسسة، بل تتعداه إلى خارج المؤسسة بداية من الموردين حتى العملاء، وبالتالي فإن سلسلة القيم تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة للمؤسسة من الموردين حتى تسليم المنتجات النهائية للعملاء، وبذلك تعتبر المؤسسة نظاما مفتوحا على البيئة الخارجية يؤثر فيها ويتأثر بها.

أما أسلوب تحليل مسببات التكلفة يعني تحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تتبع التكاليف من خلال الأنشطة الفرعية والرئيسية للمؤسسة . أما تحليل المواقف الإستراتيجية للمؤسسة تعني تحقيق موقف تنافسي مميز، عن طريق ما يعرف بإستراتيجية التميز، أو إستراتيجية قيادة التكلفة، أو من خلال إستراتيجية التركيز.

ثانيا: تقنية التكلفة المستهدفة

1. تعريف تقنية التكلفة المستهدفة:

مع ازدياد حدة المنافسة لجأت المؤسسات إلى بيع منتجاتها وفقا للسعر الذي يحدده المستهلك، لذلك توجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة مع ضمان قيمة إضافية للمستهلك النهائي، وهذا ما يطلق عليه التكلفة المستهدفة "TC" "Target Costing" (حيدر علي المسعودي، 2010، ص 141). ولقد بدأ ظهور تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان خلال بداية السبعينات من القرن العشرين، حيث استخدمت من طرف مؤسسة "Toyota" سنة 1965، وفي أواخر الثمانينات انتشر استخدامها في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية (François MEYSSONNIER, apr 2011, P 2).

فقد عرفت تقنية "TC" بأنها " الغرض أو الهدف من التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج مقترح، بحيث يحقق عند بيعه هامش الربح المرغوب فيه" (Alain Burlaud, Claude Somon, 2003, P 201). كما عرفت تقنية "TC" بأنها " مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة والذي يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج من مرحلة تصميم وتطوير المنتج، فضلا عن تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء" (محمد حسن علي مفتي، فريد عمر شيخ، سبتمبر 2005، ص 279). وكذلك عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم " Consortium for Advanced Manufacturing-international "CAM-I" تقنية "TC" بأنها "التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية" (ذوادي مهدي، 2009، ص 210). ومن التعاريف السابقة، نجد أن تقنية التكلفة المستهدفة "TC" هي أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تستعمل أثناء مراحل تخطيط، تصميم، وتطوير المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب مع المحافظة على مكانة المؤسسة في السوق بتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى العميل.

1.1 مبررات اعتماد تقنية "TC":

تم ابتكار نظام التكلفة المستهدفة من قبل اليابانيين وانتشر استخدامه في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وطبق من قبل المشروعات المتطورة لأسباب عديدة، وتقودنا التعاريف السابقة أيضا لمبررات اعتماد تقنية "TC" وذلك من خلال النقاط التالية (ميساء محمود محمد راجحان، 2002، ص 30 - 31):

- زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، أدى إلى البحث عن أسلوب جديد يُمكن من البقاء والاستمرار في السوق، عن طريق تقديم منتجات بجودة عالية وبأقل تكلفة؛
- توجه المؤسسات الصناعية إلى تصميم منتجات تحقق التكن ولوجيا المطلوبة عوضا عن تصميم منتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا؛
- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت المؤسسات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار؛
- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهرت التكاليف المستهدفة لتهد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب هدر الموارد والأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة من قبل المحاسبين والأكاديميين ومسيري المؤسسات.

2. مبادئ تقنية "TC":

إن محاولة تخفيض التكاليف أثناء مرحلة الانتاج يعتبر أمرا صعبا، وذلك لأن معظم التكاليف يتم تحديدها أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج، وهذا يعني أنه يجب معرفة مواصفات المنتج وتصميمه، والمواد المستعملة لإنتاجه وتصميم العملية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج. وبناء عليه فإن تقنية "TC" تركز في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ يتوقف نجاح تطبيقها على مدى تطبيق هذه المبادئ. وقدم "Hilton" سبعة مبادئ أساسية لتقنية "TC" هي (Hilton Ronald, 2005, P 649):

- قيادة السعر للتكلفة "Price-Leadership Costing"؛
- التركيز على العميل "Focus on The Customer"؛
- التركيز على تصميم المنتج "Focus on Product Design"؛
- التركيز على عملية التصميم "Focus on Process Design"؛
- فرق الوظائف المتعددة "Multifunctional teams"؛
- تكاليف دورة الحياة "Life-Cycle Costs"؛
- توجيه سلسلة القيمة "Value-Chain Orientation".

3. خطوات تنفيذ تقنية "TC":

يتم تنفيذ وتطبيق تقنية "TC" بعدة خطوات أو مراحل كالآتي:

المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم المنتج الذي يرضي حاجات العملاء المحتملين

تبدأ هذه المرحلة عند قيام المؤسسة بتخطيط خصائص المنتج والتحديثات التي ستجربها عليه استنادا إلى فهمها لاحتياجات العميل وتحليل المنتجات المنافسة، وقد أشارت بحوث السوق أن العملاء لا يعدون الخصائص الإضافية ذات قيمة بل يركزون على تلبية المنتج لمتطلباتهم المنتج وإجراء تخفيضات على سعر بيعه، وتتطلب مرحلة التصميم التركيز على العميل من خلال تطوير علاقات واسعة معه في مجال البحث والتطوير مع الشركاء التكنولوجيين ونظام الكمبيوتر المبني على أساس العميل وبرامج الخدمة والدعم المعدة وفقا لحاجات العملاء. وتوفر العلاقات المباشرة مع العميل التدفق المستمر للمعلومات حول خطط العملاء ومتطلباتهم وهذه المعرفة أو الإدراك السوقي يمكن المؤسسة من ترجيح حاجات العملاء في منتجات وخدمات المؤسسة. أي أن هذه الخطوة تتمثل باسئقاء السوق لمعرفة متطلبات العملاء وتعيين مواصفات المنتج، ويقصر تنفيذ هذه الخطوة في حالة تحديد أو تطبيق التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة المقدمة حديثا للسوق (غسان فلاح المطارنة، 2008، ص 287).

المرحلة الثانية: تحديد السعر المستهدف الذي يكون العميل مستعدا لدفعه مقابل المنتج

السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج، والذي يكون الزبائن المرتقبون على استعداد لدفعه، ويكون نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة ومن ثم الربح المستهدف (Kato.Y, 1993, P 33).

المرحلة الثالثة: تحديد هامش الربح المستهدف وطرحه من سعر البيع المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة

الربح المستهدف هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة (Kato.Y, 1993, P 33).

المرحلة الرابعة: تخمين التكلفة الفعلية للمنتج

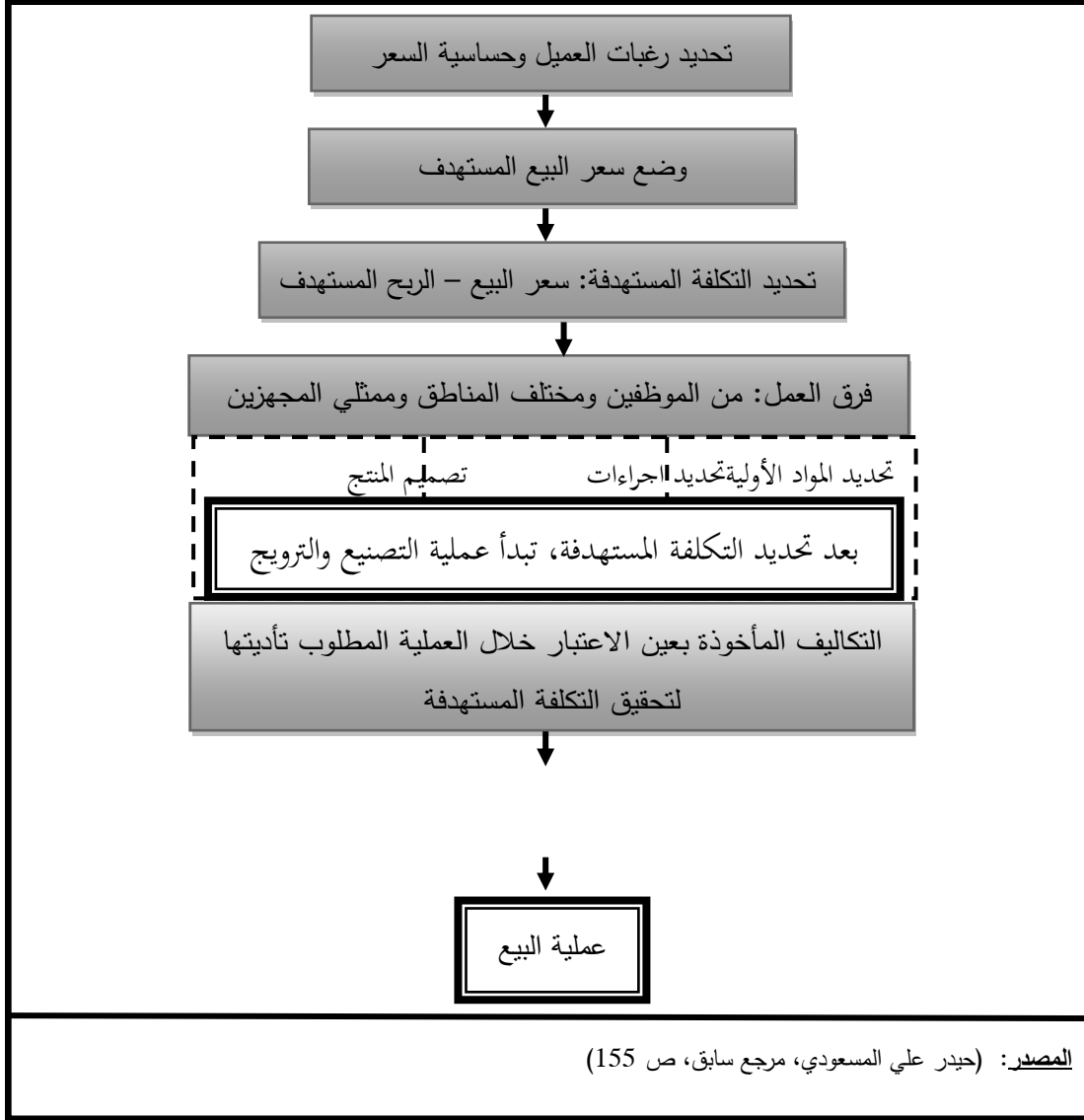
بعد تحديد التكلفة المستهدفة يقوم المهندسون والمسؤولون على إدارة التكلفة بتقسيم التكلفة المستهدفة للمنتج على أجزاءه المختلفة قبل البدء بعملية التصميم.

المرحلة الخامسة: إذا تم تخمين تكلفة فعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري التقصي عن طريق الملائمة لتخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة

بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، تجري مقارنة التكاليف المقدرة للإنتاج مع التكاليف المستهدفة فإذا تم تخمين تكلفة فعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري البحث عن طرق لتخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة، وتكثيف الجهد لسد الفجوة لكي تتساوى التكلفة المتوقعة مع التكلفة المستهدفة، باستعمال إحدى الوسائل التي يستعملها المحاسبون والمهندسون من أجل التوصل إلى التصميم الذي يحقق بالتكلفة المستهدفة والمتمثلة بالتحليل المفكك وهندسة القيمة والضغط على أسعار المجهزين وغيرها من تقنيات إدارة التكلفة المساندة لتقنية التكلفة المستهدفة (حيدر علي المسعودي، 2010، ص 154).

ويمكن توضيح مراحل عملية حساب التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مراحل تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة



ثالثا: استخدام تقنية "TC" لإدارة التكلفة الاستراتيجية

1. استراتيجية قيادة التكلفة باستخدام تقنية "TC":

باعتبار قيادة التكلفة أسبقية أو استراتيجية تنافسية (فالمؤسسة تتبع استراتيجية تنافسية معينة حسب الميزة التنافسية ونوع السوق الذي توجه له المؤسسة منتجاتها أو خدماتها، فالميزة التنافسية التي تنشأ عن طريق تقليل التكاليف تقابلها استراتيجية السيطرة من خلال قيادة التكلفة) تسعى المؤسسة من خلالها إلى تحقيق التفوق التنافسي نظرا للضغط المستمر لتخفيض أسعار ما تقدمه من سلع أو خدمات لزيائنها . فالمؤسسة تستطيع تحقيق ميزة التكلفة عن طريق تقديم منتج أو خدمة بتكلفة أقل وبجودة عالية مقارنة مع

منافسيها، وإن تحقيق تطوير هذه الاسبقية كميزة تنافسية يتطلب ضبطا مستمرا للتكاليف عن طريق قيام المؤسسة باعتماد تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية (حيدر علي المسعودي، 2010، ص 88). تتوجه المؤسسة إلى استخدام تقنية "TC" لكونها تقنية استراتيجية وبشكل مستمر، حيث تمتلك هذه التقنية وفقا للبعد الاستراتيجي أفقا واسعا مركزا على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات، وذلك وفقا لعناصر محددة لإستراتيجية المؤسسة التي تشمل استراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليل دورة حياة المنتج (معادخلف إبراهيم الجنابي، 2011، ص 183).

ولما كانت تقنية "TC" تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج فهي بذلك تتبع التكاليف من بدايتها وبتوجيه سلسلة القيمة "VC" لتشخيص فرص تخفيض التكلفة حتى لا تزيد التكلفة المتوقعة للمنتج على التكلفة المستهدفة. ولتحقق المؤسسة ميزة تنافسية من خلال تقليل التكاليف عليها تنفيذ تقنية "TC" لتخفيض التكاليف وهذا يعني سعر منخفض نسبيا بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة وهذا يعني نجاحها في قيادة التكلفة استراتيجيا، نجد أن هذا يمكن أن يتحقق ولكن يتطلب تبني المؤسسة لتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة متكاملة مع تقنية "TC"، حيث تعمل تقنية التحليل المفكك على جمع المعلومات عن عناصر المنتج لمقارنتها مع المنافسين أثناء مرحلة التخطيط وتدخل تقنية هندسة القيمة "VE" لتوفير البيانات الضرورية عن الأنشطة وتكلفتها ليتم بعد ذلك تحليلها وتصنيفها إلى أنشطة تصيف قيمة وأنشطة لا تصيف قيمة والعمل على تخفيض تكاليف الأنشطة التي لا تصيف قيمة منها وتحسين كفاءة الأنشطة التي تصيف قيمة أو استبدالها بأنشطة أكثر كفاءة على طول سلسلة القيمة "VC"، فهذا يرتبط بتخفيض التكاليف ويحقق ميزة تقليل التكلفة.

وفي مرحلة التصنيع تستخدم تقنية تكلفة التحسين المس "Kaizen Costing" لدعم تقنية هندسة القيمة "VE" في تحقيق تقنية "TC" باستخدام آليات التحسين المستمر وهذا للمحافظة على جودة المنتج أو الخدمة أثناء عملية الانتاج وتتكون لدى المؤسسة استراتيجية لقيادة التكلفة عن طريق تتبع تكاليفها خلال دورة حياة منتجاتها عن طريق تقنية دورة حياة المنتج "Total- Life Cycle Costing" "TLCC"، ما يعني تخفيض للسعر والمحافظة على تقديم منتج يتميز بجودة عالية خاصة إذا اعتمدت المؤسسة تقنية إدارة الجودة الشاملة "Total Quality Management" "TQM" التي تسمح بإنتاج منتج دون أخطاء من المرة الأولى، وهذا ينعكس بدوره على تخفيض التكاليف وقيادتها ومن ثم ميزة التكلفة الأقل واكتساب رضا الزبون والنجاح في تنفيذ إستراتيجية قيادة وإدارة التكلفة.

2. التقنيات المساعدة في تحقيق تقنية "TC" في مجال الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

أ. هندسة القيمة "Value Engineering":

استخدمت هذه الطريقة لأول مرة من قبل "Lary Miles" في شركة جنرال إلكتريك، وهي طريقة هدفها تركيز تصميم المنتجات فيما هو ضروري فقط وتلبية رغبات ومتطلبات العملاء بهدف القضاء على كل تكلفة زائدة تضخم من تكلفة التصميم والمنتجات، وذلك بتركيز الجهود على الوظائف الأساسية وعلى تحليل القيمة. وتستخدم هذه التقنية في محاولة تضيق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية وبين مستوى التكلفة المستهدفة وذلك قبل الشروع في الإنتاج ودون المساس بجودة المنتج أو مستوى أدائه الوظيفي (ذوادي مهدي، 2009، ص 213).

فقد عرف "Hilton" هندسة القيمة "EV" على أنها "أسلوب المؤسسة في تخفيض التكلفة المبدئية للمنتج إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة العالية وأداء المنتج" (Hilton Ronald, 2005, P 264).

ومما سبق يمكن أن نقول أن هندسة القيمة هي عملية فحص لكل مكون من مكونات المنتج لتحديد العوامل التي تؤثر في تكلفته ومحاولة تخفيضها مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج وتحسين عملية إنتاجه. فنجد أن تقنية "VE" تخفض التكاليف وهي تقنية مساندة لتقنية "TC" لأنها تستخدم المعلومات المجمعة في عملية تخطيط وتصميم المنتج وإنتاجه، فهاتين التقنيتين متكاملتان.

ب. التحليل التفكيكي "tear-down analysis":

يعني التحليل التفكيكي أو المفكك مقارنة أداء المؤسسة بمعايير الأداء الخارجية بحثاً عن أفضل الطرق الممكنة لجعله قريباً أو أفضل منه، ويقوم على محاولات فهم هيكل تكلفة المنتج لدى المنافسين بطريقة تصميمه، مستوى أدائه الوظيفي وطرق إنتاجه، ثم محاولة تحسين ما أمكن من تلك العناصر (ذوادي مهدي، 2009، ص 214). ويعرف التحليل التفكيكي أيضاً بالهندسة العكسية "Reverse Engineering" (Drury Colin, 2000, P 892).

ويعد مصدراً للمعلومات التي تعتمد عليها المؤسسة، إذ أن الكثير من المؤسسات تمتلك أقسام مستقلة لأغراض تحليل المنتجات المنافسة من ناحية اعتبارات تصميم المنتج والمواد الأولية المستعملة والتقنيات التي يستعملها المنافسون (Horengren. C, Datar. S, Foster. G, 2006, P425). ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن التحليل التفكيكي هو تفكيك المنتجات المنافسة لمعرفة مكوناتها وطريقة تصنيعها لمقارنتها مع منتجات المؤسسة وكذا من ناحية المواد الأولية المستعملة في تصنيع المنتج، ويكمن الهدف وراء اكتشاف طرق تصنيع المنافسين في معرفة أفضل الطرق وتعديل المنتج أو العملية ليتحقق هدف المؤسسة بمقارنة تصاميمها مع تصاميم المنافسين واستنباط مميزات ترتبط بمفهوم هؤلاء المنافسين لتصميم المنتج وهنا يبدأ تنفيذ تقنية "TC" بعد أن تم توفير جميع المعلومات عن المنافسين وعن المنتج المراد تصنيعه والهدف من هذا هو تقليل المعيب والوصول إلى إنتاج منتج صحيح من أول مرة يعني تخفيض التكلفة مع المحافظة على مواصفات المنتج فالتحليل المفكك يسبق تنفيذ تقنية "TC".

ج. سلسلة القيمة " Value Chain " :

صاغ "M. Porter" أول تعريف لسلسلة القيمة سنة 1985، فهي تساعد المؤسسة على التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية. وإن الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو التعرف على الأنشطة الأساسية الكفؤة للوحدة والتي إذا ما أُلغيت سوف تؤثر على قيمة وجودة المنتج وبالتالي عدم مطابقته للتوقعات العملاء (الأنشطة المضافة للقيمة) وكذلك التعرف على الأنشطة غير الأساسية وغير الكفؤة والتي إذما حذفتم لن تؤثر على قيمة المنتج أو نوعيته والتي تستطيع الوحدة تخفيض تكاليفها (الأنشطة غير المضافة للقيمة) (Porter. M, 1985, P 37).

فتوجيه سلسلة القيمة هو من مبادئ تقنية "TC" ففي بعض الأحيان تزيد التكلفة المتوقعة للمنتج على التكلفة المستهدفة، وتبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة لتخفيض التكلفة المتوقعة وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة القريبة لكامل سلسلة القيمة في المؤسسة المسيرين على تخصيص فرص تخفيض التكلفة.

د. تكلفة التحسين المستمر "Kaizen Costing" :

قام الباحث الياباني "Yashuhiro Monden" انطلاقاً من مفهوم التحسين المستمر الذي هو مصطلح يطلق على الجهود الخاصة بالتحسينات المستمرة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج ورفع مستوى الجودة وتحسين عملية الإنتاج، وذلك بعد البدء بأنشطة التصنيع (نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، 2007، ص 177).

بتطوير مفهوم تكلفة كيزن "Kaizen Costing"، حيث تطبق على المنتج الموجود حالياً تحت التصنيع تسبقه زمناً التكلفة المستهدفة "Target Costing"، والتي تشمل البحث عن التكلفة المستهدفة للمنتج قبل وصوله إلى السوق، وجمع هاذين المفهومين سوية تتكون تكلفة دورة حياة المنتج "Life Cycle Costing" (Drury Colin, 2000, P 698). إذن فتقنية "Kaizen Costing" تدخل خلال مرحلة الإنتاج فهي آلية لتحسين الجودة وتخفيض وإدارة التكلفة وذلك عن طريق إجراء تحسينات تدريجية صغيرة على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي حددتها تقنية "VE".

هـ. تكلفة دورة الحياة الكلية للمنتج "Total- Life Cycle Costing" :

إن عملية إدارة التكاليف الناشئة على طول سلسلة القيمة "VC" تسمى تكلفة دورة الحياة الكلية للمنتج "Total- Life Cycle Costing" "TLCC" إذ أنها توزع التكاليف على طول دورة حياة المنتج (البداية، النمو، النضج، الاضمحلال) حتى تحدد إذا كان الربح المحقق أثناء مرحلة التصنيع يغطي كل تكاليف مراحل ما قبل وبعد التصنيع (Drury Colin, 2000, P 890).

وإن إدارة دورة حياة المنتج يتطلب تحليل تكاليف دورة حياة المنتج لتحقيق الهدف الاستراتيجي للمؤسسة من تعظيم الربح مع أعلى مستوى من الجودة، يتحقق ذلك بتخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج لي مطابق متطلبات العملاء، ويتحقق ذلك باستخدام تقنية "TC" خلال مراحل

التخطيط والتصميم للمنتج وتدخل بعدها في مرحلة التصنيع تقنية "Kaizen Costing" فبتكاملهما تتكون تقنية "TLCC"، إذ أن طول دورة حياة المنتج يؤدي إلى زيادة تكلفته وبالعكس فكلما قصرت دورة حياة المنتج يؤدي ذلك إلى تقليل تكاليف المنتج وبالتالي زيادة الإنتاجية.

3. الأهمية الاستراتيجية لتقنية "TC" في إدارة التكلفة:

تظهر الأهمية الاستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة "TC" عن طريق تحقيقها للأهداف الرئيسية من تبنيتها كوسيلة لتحسين عملية الإنتاج أثناء مرحلة الإنتاج في إدارة التكلفة في ما يلي:

- لما كانت تقنية "TC" تستعمل في مرحلة تصميم المنتج فهي بذلك تشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك؛
- لما كانت تقنية "TC" تعمل في المراحل الأولى لها بمساعدة تقنية التحليل التفكيكي فهي بذلك تدعم إستراتيجية الإبداع لدى مهندسي التصميم لاستحداث أفكار جديدة ينتج عنها منتجات ذات منفعة بالنسبة للزبون ومتميزة عن منتجات المؤسسات المنافسة؛
- تتبع التكاليف من بداية دورة حياة المنتج يسمح بتخفيض التكلفة ويحقق للمؤسسة استراتيجية السيطرة من خلال التكاليف؛
- تقنية "TC" تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات حول تصميم منتجات جديدة أو التوقف عن إنتاج منتج ما، فهي بمثابة أداة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوب؛
- تجعل تقنية "TC" المؤسسة تعمل ضمن نظام مفتوح لأنه انهمم بالتفاعل القائم بين المؤسسة والبيئة الخارجية عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها، وكذا دعم العلاقة مع الموردين بالتعاون وتبادل الدعم؛
- بما أن تحقيق التكلفة المستهدفة يتم بتعاون جميع الجهات داخل المؤسسة فهي بذلك تدعم روح الفريق داخل المؤسسة؛
- كون تقنية "TC" تعمل بمساعدة تقنيات أخرى مساعدة لها فهي تدعم إدارة التكلفة بإستراتيجية لتخفيض التكلفة وذلك بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة والمحافظة على الجودة بسعر اقل وبالتالي دعم إستراتيجية المؤسسة ككل؛
- تعرف التكلفة المستهدفة "TC" سعر البيع، على أساس السعر الذي يحدده الزبون للمنتج وليس على أساس تكلفة الإنتاج، بمعنى أنها تبدأ من السوق فهي تسير بسلسلة قيمة عكسية؛
- لما كانت تقنية أداة للتحسين المستمر لتكلفة المنتج بالإضافة إلى الجودة فهي أيضا ترفع من معدلات الاداء بالعمل على توفير العنصر الثالث للإستراتيجية الجديدة للتنافس وهو الوقت.

وهذا يعكس أهمية كبيرة ودور مهم لتقنية "TC" في إدارة تكاليف المؤسسة بشكل يكسبها ميزة تنافسية عن طريق تقليل التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة من خلال تحقيق استراتيجيات السيطرة من خلال التكاليف.

الختامة:

نستنتج من خلال العرض السابق أن التغييرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة فرضت على المؤسسة تبني طرق وأساليب جديدة في مجال إدارة تكاليفها، فتوجه الاهتمام إلى التعرف على الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتهديدات التي تواجهها ما جعل المحاسبين والمسيرين ينشؤون توجه جديد لإدارة التكلفة باستراتيجيات، وهذا لا يتم إلا باستعمال تقنيات هذه الأخيرة التي لا يمكن تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية من غيرها فهي تستخدم إما فردية أو متكاملة. فقد قمنا في هذا البحث باختيار تقنية التكلفة المستهدفة "Target Costing" نظرا لاستخدامها الواسع في المؤسسات الريادية العالمية في مجال التكلفة كمؤسسة تويوتا "Toyota"، سوني "Sony"، فيليبس "pholips"، ولما توفره من استغلال أمثل للموارد عن طريق تنفيذها في المراحل الأولى للمنتج وبمساعدة تقنيات أخرى من تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مثل: هندسة القيمة، التحليل التفكيكي، تكلفة التحسين المستمر... فهي تطبق في مرحلة التصميم وتعمل على تقليص الفجوة بين التكلفة الفعلية أو المبدئية والتكلفة المستهدفة فهي تخفض التكلفة فضلا على تحسين الجودة بالمحافظة على مواصفات المنتج لإرضاء الزبائن وتحقيق رغباتهم، وتصل المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في إدارة تكلفتها باستراتيجيات تجعلها تستمر في السوق وتحقيق ميزة تنافسية وبالتالي تحقيق استراتيجيات السيطرة من خلال التكاليف.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة إستراتيجيا، دار اليازوري، عمان، الاردن، 2010.
2. نوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، العدد 09، 2009.
3. سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد الأول، فلسطين، 2007.
4. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.
5. محمد حسن علي مفتي، فريد عمر شيخ، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية: دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 42، سبتمبر 2005.
6. معاد خلف إبراهيم الجنابي، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 21، 2011.
7. مكرم باسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، ط 2، المكتبة العصرية، المنصورة، 2001.

8. ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002، ص ص 30-31.
9. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، 2007.

المراجع باللغة الفرنسية:

1. Alain Burlaud, Claude Somon, *Comptabilité de gestion couts / contrôle*, 3^{ème} édition, Vuibert, Paris, 2003.
2. Cooper Robin, Slagmulder Regine, *Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice*, February 25, 1998.
3. Drury Colin, *Management and Cost Accounting*, 5th Edition, Business Press, Thomson Learning, 2000.
4. François MEYSSONNIER, *LE TARGET COSTING UN ETAT DE L'ART*, Manuscrit auteur, publié dans "22^{ème} CONGRES DE L'AFC, France, apr 2011.
5. Hilton Ronald, *Management Accounting*, Third Edition, The Mc Graw- Hill Companies, Inc, USA, 1997.
6. Hilton Ronald, *Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment*, Sixth edition, The Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA, New York, 2005.
7. Horngren, Charles, T., Foster, George and Srikant M. Datar, *Cost Accounting: A managerial Emphasis*, 10th, ed., Prentice Hall Inc, USA, 2000.
8. Horngren. C, Datar. S, Foster.G, *Cost Accounting a managerial Emphasis*, Pearson Education, New Jersey, USA, 2003.
9. Horengren. C , Datar. S, Foster. G, *Cost Accounting a managerial Emphasis*, 12th edition, Pearson Education, Inc. New Jersey, USA, 2006.
10. Kato.Y, *Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies*, Management Accounting Research, Japan, Vol.4, No.1, Mar 1993.
11. Porter. M, *Competitive Advantage*, Free Press, Inc, U.S.A, 1985.
12. The Institute of Cost Accountants of India(ICAI), *Business Strategy & Strategic Cost Management*, Study Notes, First Edition: May 2013 (www.reproindia.com)