

مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي

أ. ذواوي مهدي
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة فرحات عباس - سطيف

<p>Résumé :</p> <p>Ce papier traite de l'approche du coût cible qui est considéré comme un outil incontournable de la gestion stratégique des coûts. Dans ce contexte l'entreprise vise à acquérir un avantage concurrentiel à améliorer son positionnement stratégique sur le marché à travers une stratégie de domination par les coûts.</p> <p>Mots clés : coût cible – gestion stratégique des coûts- position concurrentielle des coûts- chaîne de valeur- engineering de la valeur.</p>	<p>ملخص:</p> <p>يتناول هذا البحث مدخل التكلفة المستهدفة باعتباره مدخلا يخدم أغراض الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، فالمنافسة الحادة التي تواجهها المؤسسات اليوم تحتم عليها السعي إلى تحسين مركزها التنافسي وتحقيق ميزة تنافسية بوحدة من الإستراتيجيات الثلاث الممكنة ومنها تحقيق الريادة التكاليفية مع تعظيم قيمة المنتج بالنسبة لعملائها.</p> <p>الكلمات الدالة: التكلفة المستهدفة – الإدارة الإستراتيجية للتكاليف – المركز التنافسي للتكاليف – سلاسل القيمة – هندسة القيمة.</p>
---	---

مقدمة

تواجه المؤسسات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، الأمر الذي يحتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الإستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك قدرات المؤسسة للاستفادة منها في بناء إستراتيجيات تتماشى مع ظروفها. ويقابل نظام معلومات محاسبة التكاليف عددا محدودا فقط من الاحتياجات في المعلومات المتعلقة بالقرارات، وهو ما يعني بالضرورة محدودية هذا النظام على دعم احتياجات المنافسة. إن تطوير نظام معلومات محاسبة التكاليف نحو تبني مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف قد أصبح ضرورة ملحة. فلقد كان لظهور مفهوم أسواق المشتري (بدل أسواق البائع) في بداية السبعينات، أثر في تحول الاهتمامات الإدارية نحو العميل، فدون رضا العميل لن تتمكن المؤسسة تحقيق أي ميزة تنافسية، ومن هنا فان الشغل الشاغل للمؤسسة أصبح هو البحث عن الطرق التي تمكنها من التنافس، وهو ما أدى إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية. إن القدرة التنافسية للمؤسسة تتحقق بوحدة من الإستراتيجيات الثلاث التالية:

- الأولى: تحقيق الريادة أو القيادة التكاليفية.
- الثانية: تحقيق التميز (الانفراد في الخصائص التي يتضمنها منتج المؤسسة من وجهة نظر العميل).

- الثالثة: التركيز (تركيز نشاط المؤسسة على شريحة عملاء معينة، قطاع معين...)
ويعتبر تحليل القيمة، تحليل محركات التكلفة، تحليل المركز التنافسي والتكلفة المستهدفة من بين مجموعة أدوات تستخدمها الإدارة في التحليل الإستراتيجي للتكاليف بمعنى إدارة التكلفة بصفة تجعلها قادرة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، ومن هذا المنطلق فإن إدارة التكلفة المستهدفة تعتبر أداة هامة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة عن طريق الريادة التكاليفية وتحقيق المركز التنافسي للتكاليف.

مشكلة البحث

تعاني المؤسسات اليوم من ضغط المنافسة الشديدة مما يحتم عليها، خصوصا في ظل وجود خيارات متعددة بالنسبة للعميل، التطورات الكبيرة في التكنولوجيا وأساليب ونظم الإنتاج وقصر دورة حياة المنتجات، تركيز اهتمامها على تلبية رغبات العملاء من نواحي السعر، الجودة، وظائف المنتج وسرعة تصميم وتطوير منتجاتها تحت قيد التماشي مع معايير الجودة العالمية وتقديمها للسوق في أقل وقت ممكن.

إن التسعير القائم على أساس التكلفة لم يعد له أية أهمية في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية السائدة اليوم، لذلك أصبح من الضرورة بمكان التفكير في أدوات جديدة ملائمة تمكن المؤسسة من إدارة وتخطيط تكلفتها بما يحقق لها ميزة تكاليفية، ومن الأدوات المهمة في هذا المجال تأتي التكلفة المستهدفة على اعتبار أنها تعبر عن التكاليف المسموح بها والمعتمد في تحديدها على متغيرات وعوامل السوق، مما يسمح للمؤسسة من تحقيق الربح المستهدف وتحسين مركزها التنافسي.

ومنه فإن المشكلة الأساسية التي يتناولها هذا البحث تتمثل في الفكرة الأساسية التالية:
إن عدم قدرة المؤسسة على فرض أسعار بيع في بيئة تتسم بالتغير السريع وبالمنافسة الحادة ووجود بدائل متعددة متاحة أمام المستهلك، يحتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بتخطيط التكلفة والسعي المتواصل إلى تخفيضها من أجل الوصول إلى سعر تنافسي يحقق ربحية كافية.

فرضيات البحث

يقوم هذا البحث على فرضية رئيسية وهي أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر مدخلا ملائما يمكن المؤسسة من تحقيق هدف خفض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية ومركز تنافسي، على اعتبار أن التكلفة المستهدفة هي أداة من أدوات التخطيط والإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهتم بتكلفة المنتج طوال دورة حياته بدءا من المراحل الأولى للتصميم، وبالعوامل السوق السائدة.

هدف البحث

يسعى هذا البحث إلى إبراز ما يلي:

1- عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على الوفاء بمتطلبات المؤسسات من المعلومات على وجه الخصوص مما يجعلها غير قادرة على بناء استراتيجيات ملائمة في مجال المنافسة، مما يحتم ضرورة الأخذ بالأساليب الحديثة في مجال إدارة التكلفة.

2- إبراز أهمية مدخل التكلفة المستهدفة كأحد مداخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في خفض التكلفة ومن ثمة تحقيق الريادة التكاليفية والمركز التنافسي

أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من العوامل التالية:

- 1- أهمية موضوع التكاليف نفسه بالنسبة لآية مؤسسة تريد الحصول على مزايا تنافسية على أساس التكلفة في بيئة أعمال تنافسية تفرض البحث عن طرق وأساليب جديدة لخفض التكلفة، التسعير، زيادة الربحية وثروة المساهمين،
- 2- عدم ملاءمة المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة على التكلفة.
- 3- اعتبار التكلفة المستهدفة كأسلوب ملائم في مجال تخطيط تكلفة وربحية المنتج بدءاً من المراحل المبكرة من دورة حياته (مرحلة التصميم) والسعي المتواصل إلى استبعاد كل عنصر تكلفة غير ضروري من وجهة نظر العميل، معتمدة في ذلك على أدوات متعددة كهندسة القيمة، تحليل القيمة والوظائف... إلخ، وهو ما يستجيب تماماً لظروف المنافسة.
- 4- قلة الأبحاث الجزئية المنشورة في هذا المجال.

منهجية البحث

اعتمد هذا البحث على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال استقراء وتحليل نتائج الدراسات التي تضمنتها الأدبيات المحاسبية في مجال المحاسبة الإدارية خاصة ما تعلق منها بالمداخل التقليدية، مدخل التكلفة المستهدفة والمركز التنافسي، مع التركيز على دراسة وتحليل المتغيرات البيئية التي واكبت ظهور الأساليب التقليدية في إدارة التكاليف، ثم بعد ذلك المستجدات التي طرأت على تلك البيئة وأدت إلى ظهور أساليب محاسبية متطورة تحاول الاستجابة لمتطلبات المؤسسة من المعلومات، ثم في مرحلة أخيرة إبراز أهمية ودور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف والإدارة الإستراتيجية لها وعليه مساهمته في تحقيق المركز التنافسي والريادة التنافسية في المؤسسة.

1. ضرورة التحول نحو الفكر الإستراتيجي في محاسبة التكاليف

أشار Kaplan & Cooper إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ قراراتها بناءً على معلومات تكاليفية مشوهة في ظل النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف مما قد يترتب عنه اتخاذ قرارات خاطئة تؤدي إلى إضعاف المركز التنافسي للمؤسسة¹. إن المتغيرات الاقتصادية والبيئية قد حتمت إعادة النظر في الدور الذي تؤديه محاسبة التكاليف، ذلك أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي قد تم تصميمه في ظل ظروف سادت فيها خصائص معينة كمنطية الإنتاج، انتشار إجراءات الحماية، قلة المنافسة... وهو ما لم يسمح له بتوفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في مجالات التخطيط، التوجيه والرقابة وتقييم الأداء، وعليه المساعدة في رسم الإستراتيجيات.

ويمكن ذكر أهم الانتقادات التي وجهت لنظام محاسبة التكاليف فيما يلي:

- عدم قدرة النظام على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها أن تكون معلومات كمية، مالية، نوعية

أكثر تفصيلا ودقة وأن تتوفر بالكمية الكافية ودرجة الملاءمة المناسبة وفي الوقت المناسب.

- لا يخدم أغراض التحليل الإستراتيجي: ذلك أنه يعتمد في تفسير سلوك التكاليف على متغير أساسي هو حجم النشاط، بينما تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة للخيارات الإستراتيجية للمؤسسة.

- ينظر إلى إدارات المؤسسة وأقسامها على أنها وحدات مستقلة عن بعضها البعض، بمعنى أنها تهمل العلاقات والروابط الموجودة بين تلك الوحدات من جهة وبين المؤسسة عملائها ومورديها من جهة ثانية، وهو أمر لا يتماشى مع النظرة الإستراتيجية الشاملة.

- يعتبر ذو توجه داخلي: تعتبر محاسبة التكاليف أصلا ذات توجه داخلي (تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية).

2. الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

عرف John K. Shank و Vijay Govindarjan التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه "الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربع لدورة الإدارة الإستراتيجية في المنشأة، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة عن بقية الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة الإدارية"².

كما أشارا إلى أنه يقوم على دمج ثلاثة أنواع من التحليل هي:

- تحليل سلسلة القيمة،

- تحليل الموقف الإستراتيجي،

- تحليل العوامل المحددة (محركات) للتكاليف.

بينما عرّفه strickland & Thompson بأنه "فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين.

كما عرفت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها تعني تحليل التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية تتميز بكونها أساسية، أكثر وضوحا وإحاطة بالتكلفة، وهنا تستخدم بيانات التكاليف لتطوير إستراتيجيات متميزة أو رائدة لتحقيق ميزة تنافسية متواصلة"³.

وبأنها "الإدارة التي تعمل من منظور فكري وإداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجوده تلبى رغبات المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة وبتكلفة أقل وبأسعار تنافسية اعتمادا على أساليب فنية وأدوات متطورة" مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة"⁴.

ومنه يمكن استنتاج أن إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي تعتبر منهاجا شاملا يعتمد أدوات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة من أجل دعم الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تركز خصوصا على:

- إستراتيجية المؤسسة،

- العوامل المحركة للتكلفة،

- التخفيض المستمر للتكلفة والتنافسية.

1.1. هدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلا ديناميكيا بدل الوضع الساكن، فالقصد هنا ليس الوصول إلى مستوى منخفض من التكاليف تم تحديده مسبقا اعتمادا على معايير تكاليفية معينة فحسب، وإنما القصد هو السعي المستمر والمتواصل إلى خفض التكاليف كلما كان هناك مجال لذلك. ويتم هذا بالبحث المتواصل عن جوانب الضعف في المؤسسة حتى تصل بتكاليفها إلى مستوى التنافسية. فالفكرة هنا، أن استمرارية ونمو المؤسسة يرتبطان ليس بتخفيض التكاليف من وجهة نظر داخلية لما يجب أن يكون عليه ذلك التخفيض، وإنما بما يجب أن تكون عليه التكاليف من وجهة نظر خارجية تفرضها ظروف المنافسة⁵. وعليه يمكن القول أن أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تتمثل في:

- الإدراك الجيد للعوامل الإستراتيجية، أي تحليل البيئتين الداخلية والخارجية من أجل اتخاذ قرارات بخصوص محركات تكلفة معينة وسلسلة قيمة داخلية معينة لوضع المنظمة في سلسلة قيمة أكبر تمتد من المواد الخام حتى المستهلك النهائي، وبما يمكن المؤسسة من بناء خطط واستراتيجيات بشكل سليم وتحقيق مزايا مالية وتنافسية في الأجلين القصير والطويل⁶.

- توفير إطار ملائم لتخصيص الموارد بين الأنشطة، وهو ما يتطلب تحديد أنشطة القيمة داخل المؤسسة وخارجها وقياس عائد كل منها⁷.

- تحديد مصادر الربحية (منتجات، خطوط إنتاج، عملاء)، وذلك عن طريق قياس التكلفة الإستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.

- اكتشاف فرص التحسين المستمر الممكنة.

وعموما يمكن القول بأن هدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو خفض المستمر للتكاليف بهدف تحقيق مزايا تنافسية في الأجلين القصير والطويل، وهو ما يعني التوجيه الأمثل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج مع تقديمه بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن حتى ينال رضا المستهلك وذلك طوال حياة المنتج بدءا من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع، وهو ما يعني تتبع مصادر التكلفة سواء أكانت داخلية أم خارجية.

إن خفض المستمر للتكلفة يعني البحث المستمر عن تدنية التكلفة حتى ولو كانت تبدو منخفضة في لحظة ما وهو ما يسمح بتحقيق هدف آخر هام وهو هدف التحسين المستمر.

2.2. مجال الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

على عكس الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تركز على ما يدور داخل المؤسسة، فإن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تركز إضافة لذلك على تحليل المركز التكاليفي للمنافسين، أي تتوجه أيضا نحو السوق ضمن ثلاثة أبعاد هي المنافسين، العملاء والمنتجات⁸.

إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تنظر إلى صورة التكلفة قبل أجزائها، أي دراسة ومراجعة أي قرار يرتبط بالتكلفة للتأكد من أنه يعزز الموقف الإستراتيجي للمؤسسة.

فدور نظام التكاليف أكبر من مجرد تجميع للمعلومات عن العملاء والموردين

وتحليلها، ذلك أنه يجب أن يمتد إلى التعامل مع الموردين من خلال مساعدتهم على تحسين وتطوير أدائهم وتخفيض تكاليفهم والالتزام بالمواعيد بما يعود بالنفع على كل من المؤسسة، الموردين والعملاء، وبما يشجع على رفع القدرة التنافسية في مجالات التكنولوجيا والجودة والتكلفة⁹.

كذلك فإن المعلومات المقدمة عن العملاء تمكن من تحديد التكلفة المرتبطة بكل عميل، وعليه ترشيد اختبار العملاء بحسب مستوى ربحية كل عميل.

إن توفر معلومات عن البيئة الخارجية وعن كل قوة منافسة للمؤسسة وتحليل التفاعل الذي يحدث بين هذه القوى يعد أمراً حيوياً في أي إدارة إستراتيجية للتكلفة، لأنه يمكن المؤسسة من تبني إستراتيجية تنافسية معينة، وهو ما يفرض على نظام التكاليف توفير معلومات تركز على:

- تكلفة المنتجات المقدمة أو التي ستقدم بهدف بناء وتدعيم المزايا التنافسية للمؤسسة.

- رقابة أداء المؤسسة في السوق في الأجل القصير والأجل الطويل.

- تكلفة المنافسين (هيكل التكلفة: تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، فعالية

عملياتهم...)

3.2. أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

لقد تعددت أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بتعدد القيود الخارجية، فمفهوم التكلفة لا يكون له معنى إلا بالنظر إلى هذه العوامل الخارجية وذلك لأن تقنيات حساب التكاليف ما هي إلا أدوات لنمذجة modélisation الحقائق لخدمة المؤسسة، وهو ما يمكن معه القول أن تقنيات حساب التكاليف تتوقف وبدرجة كبيرة على البيئة التي تندرج فيها وعلى الحقائق التي تريد إبرازها، وتكتسي أهمية متفاوتة حسب إستراتيجية المؤسسة المنتهجة¹⁰.

ومن الأدوات المستخدمة في التحليل الإستراتيجي للتكاليف (وهي تهدف كلها إلى معرفة مدى مساهمة العمليات، الأنشطة والمنتجات في تحقيق إستراتيجية المؤسسة) نجد: تحليل سلسلة القيمة، تحليل التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية، هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة، هذه الأخيرة التي تشكل موضوع هذا البحث.

مقارنة بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة للتكلفة

المداخل الحديثة للتكلفة	المداخل التقليدية للتكلفة
1. تكيف مع ظروف بيئة تتميز بالتغير السريع وشدة المنافسة، وعليه مع حالة منتجات ذات دورة حياة قصيرة نسبياً.	1. صالحة أكثر في حالات بيئة تتميز بمحدودية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، فرض أسعار إدارية، سيادة اقتصاديات الحجم، أي إنتاج أكبر قدر ممكن من المنتجات ولأطول فترة ممكنة مع ثبات المواصفات.
2. صالحة في حالة منتجات مختلفة.	2. صالحة أكثر في حالة نمطية الإنتاج.
3. سعر البيع المستهدف هو الذي يحدد التكلفة.	3. سعر البيع يتحدد في ضوء التكاليف.

4. الهدف هو خفض التكلفة إلى مستوى معين يعتبر مقبولاً.	4. الهدف هو التخليص المستمر للتكلفة.
5. تهمل عناصر تكاليف بالغة الأهمية أو تعالجها بطرق حكيمية مثل بحوث التطوير، التصميم، إعادة الهيكلة والتنظيم وخدمات ما بعد البيع.	5. يتم التركيز على تكاليف المنتج منذ المراحل الأولى له خاصة مرحلة التصميم.
6. لا تأخذ علاقة الارتباط الموجودة أقسام المؤسسة وبين الأنشطة بعين الاعتبار.	6. تأخذ بأساليب متطورة في إدارة التكلفة تأخذ بعين الاعتبار تلك العلاقات كسلاسل القيمة، هندسة القيمة، ومصنوفة الوظائف – الجودة، مع ضرورة تنمية روح العمل الجماعي.
7. تركز على ما يجري داخل المؤسسة، مهملة عوامل خارجية مهمة كالعلاقة مع الموردين والمنافسين.	7. تأخذ عناصر كل من البيئتين الداخلية والخارجية (عملاء، موردين، منافسون...) بعين الاعتبار.
8. تركز على الرقابة على التكاليف أي أن التحليل فيها ينصب على قياس الانحرافات (مع اقتصره على العناصر الثلاثة المعروفة: مواد، يد عاملة ومصاريق، وإهمال التغير النسبي في أهمية كل عنصر).	8. تتوجه إلى الأنشطة المسببة لتلك التكاليف أي إلى المتغيرات التي أدت إلى تلك الانحرافات.
9. لا تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي لاعتمادها على متغير رئيسي في تفسير سلوك التكاليف وهو حجم النشاط.	9. تعتبر الإدارة الإستراتيجية للتكاليف أن التكلفة هي دالة لاختبارات المؤسسة.
10. تعتمد بصفة أساسية على مفهوم القيمة المضافة.	10. في ظل هذه المداخل فإن القيمة المضافة لا يؤخذ بها إلا في نطاق ضيق ومحدود.

المصدر: من تجميع الباحث.

3. التكلفة المستهدفة

هناك مفهومان متداولان اليوم للتكلفة المستهدفة:

الأول: ضيق، يحصر دور التكلفة المستهدفة في توفير تقنية تساعد على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة في مرحلة التصميم (R. Cooper و A. Atkinson)، ويركز على إبراز الفروق بين التكلفة المستهدفة المتوجهة نحو السوق وبين هدف الربح من جهة، وبين Kaizen costing المتوجه نحو الداخل والقائم على التحسين المستمر من جهة أخرى¹¹.

الثاني: عام أو واسع، يدخل في التكلفة المستهدفة كل الممارسات الجماعية المرتبطة بكامل دورة حياة المنتج (J. Shank ، J. Fisher و W. Baker)، ويرى أنها صالحة للتطبيق على المنتجات القديمة مثل الجديدة وأنه يتوجب أن تأخذ التطور الذي أتت به Kaizen costing.

وعلى ضوء هذين المفهومين صيغت تعاريف عديدة للتكلفة المستهدفة نذكر بعضها منها فيما يلي:

- تعريف Yoshikawa : " هي عملية تتم لتحقيق ودعم الوصول إلى مستويات التكلفة - عادة وليس على سبيل الحصر - والتي تعبر عن تكاليف المنتج التي سوف تساهم بفعالية في تحقيق الأداء المالي المخطط للمنشأة"¹².

- تعريف Kato: "التكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست تقنية لتقدير التكاليف، إنها مخطط متكامل يهدف إلى تخفيض التكاليف يبدأ حتى قبل وجود التصميم الأولى للمنتج. إنها نشاط يرمي إلى تخفيض التكاليف خلال حياة دورة المنتجات الجديدة مع الوفاء بمتطلبات المستهلك من نواحي الجودة والاستعمال وباقي المتطلبات من خلال دراسة كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط، التطوير وإنتاج النماذج prototypage.

إنها ليست مجرد تقنية لتخفيض التكاليف وإنما هي نظاما شاملا للإدارة الإستراتيجية للأرباح"¹³.

- تعريف Sakurai: "إنها أداة تهدف لإدارة التكلفة، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج"¹⁴.

- تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) "إن التكاليف 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 التكاليف 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"¹⁵.

ويعتبر التعريف الأخير من أفضل تعاريف التكلفة المستهدفة لأنه تضمن الإطار الفكري أو المقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا المدخل.

من هذه التعاريف المذكورة وغيرها، يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، تصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العميل.

1.3- السمات المميزة لمدخل التكلفة المستهدفة

يتميز مدخل التكلفة المستهدفة بعدة خصائص نجلها في الآتي¹⁶:

- يعتبر مدخلا داعما لخفض التكلفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج سواء أكان منتجا جديدا أم قديما، وعليه فإنه يعتبر مدخلا داعما للابتكار والإبداع.
- يركز على تحقيق الخفض الاستراتيجي لتكلفة منذ المراحل الأولى لدورة حياة المنتج.

- لا يهدف المدخل إلى الرقابة على التكلفة، بل يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة وذلك بتحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج والسعي المستمر لتخفيضها.

- يتطلب تنفيذه وجود تنسيق وتعاون كامل بين أقسام وإدارات المؤسسة.
- يساعد على تحقيق درجة الجودة المطلوبة في المنتج، على اعتبار أن قيمة هذا الأخير لا تتحدد إلا بما يقبل به المستهلك من مواصفات وسعر.

- يتمشى أكثر مع حالة المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة و ذات دورة حياة قصيرة، على عكس المؤسسات التي تنتج منتجات محدودة

وبكميات كبيرة.

- يستلزم تطبيق المدخل اللجوء إلى أساليب متعددة مثل سلاسل القيمة وهندسة القيمة ولمجموع أنشطة المؤسسة كأنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، و بذلك يمكن خفض التكلفة دون التأثير على جودة وخصائص المنتجات وبذلك تنتفع الشركة ككل من خلال خفض التكلفة في مجالات غير الإنتاج.

- يدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات وكذلك مع المستهلكين.

2.3. المقومات الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة

يقوم تطبيق طريقة التكاليف المستهدفة، وتحت قيد زمني قوي، على عدة خطوات نصلها في التالي:

أ- **بحوث السوق:** ويعني هذا القيام بدراسات معمقة للسوق من حيث حاجات العملاء المراد إشباعها، تحديد المنتج المرغوب في إنتاجه (السعر و الخصائص) وقطاع السوق (شريحة العملاء) الذي ترغب المؤسسة في دخوله، وهذا من خلال التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة ووضعيات المنافسين. و بمعنى آخر فإنه يتم في هذه المرحلة التركيز على العميل بالوفاء بمتطلباته من حيث الوقت والجودة مع ملاحظة أن السعر هو الذي يتحكم في تحليل التكاليف، وعلى اعتبار أن قيمة المنتج يحددها العميل (المستهلك)، فإن خفض التكلفة لا يعني إطلاقا التضحية بجودة المنتج وأدائه الوظيفي وبرضا العميل.

ب- **اقتراح سعر مستهدف للمنتج التام على ضوء متطلبات معينة كظروف المنافسة:** انطلاقا من هذا السعر المرجو وأخذا بعين الاعتبار للهامش المنتظر منه، يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج مع ضمان الوظائف الرئيسية التي تم وعد العميل بها.

ج- **تحديد التكلفة المستهدفة حسب كل وظيفة:** في هذه المرحلة يتم مناقشة وتطوير كل المقترحات الخاصة بطرق الإنتاج، المكونات والوظائف المقدمة من داخل المؤسسة أو من الشركاء الخارجيين للمؤسسة وهذا من أجل الوصول إلى منتج يفي بالوظائف الأساسية والثانوية المنتظرة من قبل العميل. في هذه المرحلة يتم الدخول في تفاصيل تطبيق الطريقة (تعد مرحلة حرجة في التطبيق العملي للطريقة) يتم تقدير ما يمكن أن يقدمه كل مكون من المكونات من إضافة إلى القيمة النهائية للمنتج، ومن هنا يحدد له مستوى تكلفة لا ينبغي تجاوزه، وهو ما يعني أن المؤسسة تنتقل من تحليل موجه أساسا نحو السوق إلى تحليل منصب على البحث عن الحلول الفنية، حيث يتم التركيز على محاولة خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل إنتاجه، وهو ما يسمى بالرقابة السابقة أو المانعة¹⁷. إن هذا لا يعني أن المدخل يهمل تكاليف مرحلتي الإنتاج والتسويق، بل إنه يجمع بين كل المراحل في إطار ما يسمى بالهندسة المتزامنة¹⁸، ويتم هذا بالاعتماد على جهود أعضاء فريق متكامل التخصصات يهتم بالمنتج منذ الفكرة الأولى له وحتى مرحلة ما بعد التسليم (خدمات ما بعد البيع).

د- **تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:**¹⁹ ويتم بأخذ كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الحالية وعلى امتداد حياة المنتج بعين الاعتبار ومحاولة تخطيطها، ويستعمل في ذلك جداول التكلفة التي تسمح بتوقع ما يمكن لمدخل التحسين المستمر kaizen costing أن يساعد على تحقيقه من تخفيض في التكاليف خلال دورة المنتج.

3.3. طرق حساب التكلفة المستهدفة

تعددت طرق حساب التكلفة المستهدفة باختلاف إستراتيجيات المؤسسة، الهدف من القياس ونوعية المنتج... الخ، ومن أهم تلك الطرق نذكر:

1.3.3. طريقة الإضافة (الجمع)

وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده، بعد ذلك يجري 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،

- تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط 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 تقتصر إلى البعد

الإستراتيجي (حيث يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج) ومن ثمة

فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة²⁰.

2.3.3. طريقة الخصم (الطرح)

في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتمادا على معدل الربح المستهدف

وسعر البيع المستهدف، حيث:

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

تعد هذه الطريقة الأكثر استخداما – حيث تطبق في أكثر من 85% من الشركات

اليابانية²¹ - ويعزى ذلك إلى أنها:

- تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعليه

على التكلفة، على 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.

3.3.3. طريقة تخفيض معدل التكلفة

وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما

يعكس تطور أداء المؤسسة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة حالية (1 - معدل التخفيض)}$$

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 بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

4.3. أدوات إدارة التكلفة المستهدفة

1.4.3. جداول الوظائف وجداول التكلفة

هي جداول تحتوي على معلومات عن الخصائص المادية وعن وظائف كل أجزاء ومكونات المنتج من جهة، وعن تكلفتها من جهة ثانية، وهو ما يساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة بتحديد المكونات الأقل تكلفة (الربط بين الوظيفة- التكلفة- القيمة).

2.4.3. مصفوفة الوظائف - الجودة

هي مصفوفة تستخدم خلال مرحلة تصميم المنتج و مهمتها الربط بين المعلومات الناتجة عن التحليل الوظيفي للتكاليف، الذي يقوم على تحليل وهندسة القيمة، والغرض منه توضيح مدى مساهمة كل مكون أو جزء في تحقيق وظائف المنتج المحددة وفق رغبة العميل، وبين التحليل الوظيفي للجودة الذي يهدف إلى التعرف على خصائص المنتج التي يريدها العميل مع توضيح الأهمية النسبية لكل خاصية كما يراها العميل.

3.4.3. هندسة القيمة

عرف Redfern هندسة القيمة على أنها "تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج، أو بمعنى آخر التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج وجودته وذلك بهدف تخفيض التكلفة"²². كما عرفها Elias على أنها " الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج أو الخدمة والوظيفة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وإنجاز ذلك بأقل تكلفة"²³.

استخدمت هذه الطريقة لأول مرة من قبل Lary Miles في شركة جنرال الكترينك، وهي طريقة هدفها تركيز تصميم المنتجات فيما هو ضروري فقط ويلبي متطلبات العملاء بهدف القضاء على كل تكلفة غير ضرورية تضخم من تكلفة التصميم و المنتجات، وذلك بتركيز الجهود على الوظائف الأساسية وعلى تحليل القيمة. وتستخدم هذه الأداة في محاولة تضيق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية وبين مستوى التكلفة المستهدفة وذلك قبل الشروع في الإنتاج ودون المساس بجودة المنتج أو مستوى أدائه الوظيفي²⁴. ويتم ذلك عمليا عبر سبع مراحل متتالية هي:

- **تحديد التوجه:** بتحديد الأهداف ومجال البحث،

- **الإعلام:** بتجميع أكبر قدر ممكن من الأفكار والمعلومات عن المنتج (بالتعاون

بين مختلف الإدارات) ومقابلتها recouperment وتلخيصها،

- **التحليل الوظيفي:** بتحديد المنتج (تصميم أولي تحدد فيه مواصفات وخصائص

المكونات والأجزاء والوظائف المنتظرة من كل جزء يعدل حسب احتياجات العملاء)،

- **الإبداع:** بعرض كل الأفكار، الأساليب والطرق (بغض النظر عن جودتها)

التي تؤدي إلى تحقيق وظائف المنتج،

- **تقييم الحلول:** وذلك بإنجاز دراسة نقدية للأفكار والطرق المقترحة من حيث

إمكانية التطبيق، المساهمة في إضافتها إلى قيمة المنتج وتخفيض التكلفة،

- **اتخاذ القرار:** حيث يتم اختيار أفضل الحلول المطروحة (بعد إمكانية تعديلها

وتطويرها) وتحديد الموازنة.

- متابعة الإنجاز.

وفي هذه الأداة بالذات تظهر أهمية تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) المذكور سابقا، حيث يفيد التحليل الوظيفي التشابكي في تحديد الجوانب المالية، الهندسية، الإنتاجية والتسويقية... وتأثير جانب منها على بقية الجوانب الأخرى²⁵.

4.4.3. تحليل سلسلة القيمة

صاغ M. Porter أول تعريف لسلاسل القيمة سنة 1985، حيث عرفها على أنها "إعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة إستراتيجيا بالطريقة التي تؤدي إلى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتمييز"²⁶.

كما عرفها Shank و Govindarajan بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق قيمة، بدءا من مصادر الحصول على المواد الأولية من المورد وانتهاء بتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي"²⁷.

وعرفت أيضا على أنها أسلوب يساعد المنشأة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة، حتى يمكن إمداد العميل بالقيمة والمنفعة المطلوبتين، مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمؤسسة²⁸.

إذا فتحليل سلسلة القيمة يهدف إلى:

- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المؤسسة.
- تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف بتحليل العمليات داخل المؤسسة.
- تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدرا حاليا أو محتملا لمزايا تنافسية.

- تقييم البعد التنافسي للمؤسسة.

- توفير إمكانية أكبر لتحسين ربحية المؤسسة بتحليل: العلاقات مع الموردين، العلاقات مع العملاء، العلاقات الداخلية بين خلايا القيمة، العلاقات بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون من أكثر من سلسلة قيمة.

إن تحليل سلسلة القيمة يمتد على طول دورة حياة المنتج، أخذا بعين الاعتبار مجموع الأنشطة المستخدمة فيه ومدى مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيدا لاستبعاد كل نشاط لا يضيف إلى تلك القيمة، ومن الأسئلة التي يعتمد عليها في الحكم على نشاط القيمة نذكر:

- هل العميل مستعد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط؟
- بحذف النشاط، فهل سيلاحظ العميل ذلك؟
- بحذف النشاط أو العملية، فهل سيؤثر ذلك على قدرة المخرجات على تلبية احتياجات العميل؟

5.4.3. التحليل التفكيكي tear-down analysis

ويعني مقارنة أداء المؤسسة بمعايير الأداء الخارجية بحثا عن أفضل الطرق الممكنة لجعله قريبا أو أفضل منه. ويقوم على محاولات فهم هيكل تكلفة المنتج لدى المنافسين، طريقة تصميمه، مكوناته، مستوى أدائه الوظيفي و طرق إنتاجه، ثم محاولة

تحسين ما أمكن من تلك العناصر²⁹.

4. المركز التنافسي للتكاليف والقيادة التكاليفية

حسب porter أنه إذا كانت المؤسسة تتمتع بمجموعة من نقاط القوة ونقاط الضعف أمام منافسيها، فإنه لا يمكنها إلا امتلاك نوعين أساسيين من المزايا التنافسية تكاليف أقل انخفاضا أو التميز³⁰. وحسب ward فإن المؤسسات تستطيع وفقا لإستراتيجية القيادة التكاليفية تحقيق مزايا تنافسية بالاعتماد على تخفيض التكاليف ومن ثم الأسعار، ولكن مع ضرورة مراجعة التغيرات في التكاليف على ضوء التغيرات في تكاليف المنافسين³¹.

إن المركز التنافسي للتكاليف هو المفهوم الذي يحدد التخفيض في التكاليف، خصائصه، مستوياته ومدى فعاليته كل مستوى في تحقيق الميزة التنافسية، ويعرف بأنه قدرة المؤسسة على إنتاج السلع والخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكاليف المنافسين في الصناعة³².

إن تحليل المركز التنافسي للتكاليف يعد وسيلة هامة في تقديم وجهة نظر تنافسية للتكاليف وتوفير متطلبات تخفيض التكاليف والمنافسة بالأسعار، أي انه وسيلة لبناء ميزة تنافسية للمؤسسة.

ويقاس المركز التنافسي للتكاليف بمتوسط التكلفة في الصناعة تمهيدا لقياس المزايا التنافسية، ذلك أن مستويات التكلفة تختلف داخل شركات الصناعة الواحدة نظرا لاختلاف كفاءتها وهو ما يؤدي إلى اختلاف تكلفة وحدة المنتج بين هذه الشركات ويعزز مبدأ الرجوع إلى متوسطات الصناعة كمرجع مقبول للمنافسة.

وعليه يمكن القول أن المؤسسات التي تنتج عند مستوى من التكاليف لا يتجاوز هذا المتوسط ستسمح لها المنافسة بالبقاء وبلاستمرار أما تلك التي لا تحقق هذا الشرط فمحكوم عليها بالانسحاب من الصناعة.

وترتبط القيادة التكاليفية بعلاقة قوية مع المركز التنافسي للتكاليف وهي تعني تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تحقيق المنتج أو الخدمة بأقل التكاليف مقارنة مع تكاليف المنافسين الذين تختلف مستويات تكلفتهم رغم أنهم قد يتمتعون بمركز تنافسي للتكاليف. إن تحقق المركز التنافسي لا يعني بالضرورة تحقيق القيادة التكاليفية للمؤسسة بمفردها أو بالاشتراك مع غيرها، ولكنه يعتبر شرطا ضروريا لتحقيق القيادة التكاليفية (فلا قيادة تكاليفية دون مركز تنافسي للتكاليف).

ومن هنا ندرك أن القيادة التكاليفية تتحقق بتخفيض التكاليف إلى حدود أقل من متوسط تكلفة المنتج في شركات الصناعة المتمتعة بمركز تنافسي للتكاليف، وهذا يؤدي بنا إلى إعادة صياغة مفهوم القيادة التكاليفية (التميز بالتكلفة) على أنه القبول باستخدام متوسط تكلفة الوحدة لشركات الصناعة التي تتمتع بمركز تنافسي تكاليفي للحكم على مدى هذا التميز.

1.4. خصائص المركز التنافسي للتكاليف

- هو مركز نسبي يتحدد على ضوء تكاليف المنافسين،
- أنه متغير أو ديناميكي، إذ يحاول التكيف مع تغيرات تكاليف المنافسين واغتنام كل فرصة لتخفيض مستوى التكلفة إلى ما دون مستوى تكاليفهم، وبهذا فهو حساس للتغيرات الحادثة في الأسعار أو للتغيرات التكنولوجية،

2.4. التكلفة المستهدفة والمركز التنافسي للتكاليف

إن تقييم المركز التنافسي للمؤسسة لا يأتي إلا بالنظرة الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف، أي دون النظر إليه بمنظور استراتيجي.

وتعد التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق هذا الهدف على اعتبار أنها:

أ- أداة لقياس القيمة

وذلك من خلال استعمالها لهندسة القيمة وتحليل القيمة، وبما أن هذه القيمة يحددها العميل (المستهلك)، فإن الإضافة إلى قيمة المؤسسة تتحدد بالفرق بين القيمة التي يقبل العميل بدفعها والأسعار السوقية لمختلف استهلاكاتها من الموارد. وبقبول فرضية أن المنتجين لا يمكنهم الاستمرار في المنافسة إلا إذا كانت هناك إضافة إلى القيمة، وبما أن الأسعار مفروضة من قبل الأسواق، فإن قدرة المؤسسة على تحقيق مركز تنافسي للتكاليف لا تتأتى إلا من مصدر واحد فقط وهو قدرة المؤسسة على تحقيق إضافة إلى القيمة، أي في النهاية قدرتها على تخفيض التكاليف وتحقيق هوامش المساهمة المستهدفة، وبديهيًا فإن المركز التنافسي للمؤسسة يزداد (ومعناه الاقتراب أكثر من الريادة التكاليفية) بزيادة الإضافة إلى القيمة (علاقة طردية بين الإضافة إلى القيمة والكفاءة في استهلاك الموارد)، وهو ما قد يعني قدرة المؤسسة حتى على تخفيض السعر من أجل الدفع ببعض المنافسين للخروج من الصناعة حتى تتمكن من زيادة حصتها السوقية.

ب- أداة للتحليل الإستراتيجي للتكلفة

إن أهمية التكلفة المستهدفة من وجهة النظر هذه تكمن في:

- أنها وسيلة لتحويل تكاليف خلايا القيمة أو الأنشطة التي لم تكنسب المقدره الإستراتيجية إلى تكاليف إستراتيجية³³، حيث يتم عن طريق التحليل لأنشطة القيمة تبيان مدى قدرة التكلفة المستهدفة على الإضافة إلى القيمة حيث تتضح جوانب التميز أو الفشل في القدرة الإستراتيجية للتكاليف، وذلك حتى يمكن الوصول إلى تحديد التكاليف التي تقدم إضافة إلى القيمة والتي لا تقدم إضافة إلى القيمة بغرض استبعاد هذه الأخيرة إذا كان ذلك لا يؤثر على القيمة المحولة بين خلايا القيمة أي دون أن يترك ذلك أثرا سلبية يدرکها العميل في خصائص المنتج أو أدائه أو وظائفه أو جودته³⁴.

ويؤكد Y. Monden و K. Hamada، أن المؤسسات التي تدير تكاليفها بالاستعانة بمنهج التكلفة المستهدفة سوف تستمر كرائدة في السوق وتتفوق على منافسيها بل وتستطيع أن تحقق ميزة تنافسية³⁵.

- توجب على المؤسسة أن تكون متوجهة نحو السوق ونحو العميل، فيما أن جوهر مدخل التكلفة هو تحديد تكلفة وظائف المنتج ومكوناتها اعتمادا على مدى مساهمتها في القيمة الكلية للمنتج، فإن التكلفة المستهدفة تسعى باستمرار إلى موازنة خيارات التصميم، تكاليف الإنتاج والقيمة التي يمنحها العميل لمختلف وظائف المنتج، فالهدف مرتبط مباشرة بتوقعات السوق التي توجه العمليات الداخلية للمؤسسة المرتبطة بالمنتج.

- تؤدي إلى تحسين جودة المنتج: إذ رغم أهمية الوصول إلى تكلفة مستهدفة، إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.
- تدفع إلى الرفع من معدلات الأداء في المؤسسة، فالمنافسة تقتضي الموازنة بين الجودة، التكلفة والوقت (أضلاع المثلث الإستراتيجي) كما تقتضي إدارة التكلفة بكفاءة لتعظيم القيمة والربحية، وقد بينت بعض الدراسات أن التكلفة المستهدفة تعتبر من دعائم النمو في الأجل الطويل³⁶.
- تنظر إلى المستقبل (تغذية أمامية) على اعتبار أنها معيارا للأداء الذي يجب تقييمه طوال دورة حياة المنتج.
- تعتبر مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.
- تقوم على روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون، مما يقوي من دوافع الانتماء ويدفع بالتالي إلى تخفيض التكاليف (تسيير أفقي transversal ومتكامل intégré).
- تدعم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات.
- سعيها المتواصل إلى محاربة الإسراف والتبذير والسعي لأن تكون محركاً سلوكياً للعاملين لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- أن القيد الزمني فيها مهم جداً، فإن المؤسسة مطالبة بسرعة تقديم المنتج إلى السوق مما قد يمكنها من تحقيق سبق معين.
- وتشكل التكلفة المستهدفة سلسلة قيمة مقلوبة، إذ تبدأ من المستقبل (سوق، سعر مستهدف) لتسقطه على الحاضر مستفيدة من خبرات الماضي، فهي محاكاة للمستقبل باستعمال الخبرات الماضية.

الخاتمة

اتضح لنا من خلال هذا العرض أنه إذا كانت الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تعني ما تقوم به الإدارة لاستغلال الموارد بكفاءة مع ما يتطلبه ذلك من إعداد وتطوير لاستراتيجيات خفض التكاليف وبما يحقق للمؤسسة مزايا تنافسية، فإن مدخل التكلفة المستهدفة يوفر أداة مهمة للإدارة الإستراتيجية من أجل الوصول إلى ذلك من خلال جداول التحليل الوظيفي، جداول التكلفة، هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة و التحليل التفكيكي من أجل تحقيق المركز التنافسي للتكاليف والريادة التكاليفية.

الهوامش والمراجع:

- 1- صالح عبد الرحمن ومحمود عبد الفتاح: مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005.
- 2- نفس المرجع، والمراحل هي:
 - إعداد البدائل الإستراتيجية اعتماداً على المعلومات المحاسبية.
 - نشرها وتعميمها في كامل المؤسسة.
 - تحديد أساليب تنفيذ الإستراتيجية.
 - إيجاد نظم للرقابة على الأداء.
- 3- سمير أبو الفتوح صالح: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، المكتبة المصرية، المنصورة، 2000، ص. 37.
- 4- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن: مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية، جامعة أسيوط، العدد 28، السنة التاسعة عشرة، جوان 2000، ص. 19.
- 5- عصاف عاشور: المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثانية، 1998.
- 6- إن إستراتيجية أية مؤسسة لا بد وأن تندرج ضمن محيط معين إلى درجة أن هذا المحيط هو الذي يحدد معالمها ونجاحها ولو جزئياً .
- 7- يوسف عبد الباقي محمد: التحليل الإستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2003، ص. 9.
- 8- عفاف مبارك محمد: دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والعشرون، العدد الثاني، 2003، ص. 66.
- 9- عبد المنعم فليح عبد الله: انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة الحادية عشرة، العدد الثاني، جويلية 2001، ص. 23.
- 10 - F. Meyssonier : Finance Contrôle Stratégie, volume 4, N° 4, Déc 2001, p. 118-119.
- 11 - Idem.
- 12- Yoshikawa وآخرون، نقلاً عن صفاء محمد عبد الدايم: نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية لجامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 38، سبتمبر 2001، ص. 390.
- 13 - Kato Y., repris par F. Meyssonier , op. cit., p. 119.
- 14- محمد حسن علي و فريد عمر شيخ: مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، عدد 2، المجلد 42، سبتمبر 2005، ص. 428.
- 15- حسين محمد أحمد عيسى: إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة – دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، العدد 2، أبريل 2001، ص. 510.
- 16- Published on JPS Accountants Directory (WWW. Jps-dir.net)
- 17- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن: مرجع سابق، 21.
- 18- حسين محمد أحمد عيسى: مرجع سابق، ص. 512.
- 19- تمتد دورة حياة المنتج من وقت بدء مرحلة تصميمه مروراً بإنتاجه وتسويقه وانتهاءً بالتخلص منه.
- 20- محمد حسن السعيد: مرجع سابق، ص. 59-60.
- 21- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن: مرجع سابق، ص. 25.
- 22- محمد حسن علي و فريد عمر شيخ: مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، عدد 2، المجلد 42، سبتمبر 2005، ص. 433.
- 23 - نفس المصدر.

- 24- يميز البعض بين تحليل القيمة الذي يستعمل في حالة المنتجات القائمة، وبين هندسة القيمة التي تستعمل في حالة المنتجات الجديدة.
- 25- أشارت دراسات مختلفة أن التكلفة المستهدفة تعتمد على عمل فريق يضم أشخاصا من مختلف التخصصات والإدارات ودون أن يكون هناك مسؤول رسمي عن تطبيقها، في حين أشارت دراسات أخرى أن هناك فرق عمل متخصصة تعمل على تطبيق الطريقة بتحديد المشاكل، نشر دليل الإجراءات ... بما يوفر وسيلة دعم وخبرة تقنية لمستعملي الطريقة.
- 26- أمجاد محمد الكومي: استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية - دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص.68.
- 27- نفس المصدر، ص. 69.
- 28- نفس المصدر، ص. 70.
- 29- محمد حسن السعيد: مرجع سابق، ص. 58.
- 30 - Michael Porter, traduction de P. DE Lavergne: l'avantage concurrentiel, Dunod, Paris, 1999, p. 23.
- 31- عصافت سيد أحمد عاشور: مرجع سابق، ص. 24.
- 32- رزان حسين كمال شهيد: مرجع سابق، ص. 73.
- 33- عصافت سيد أحمد عاشور: مرجع سابق، ص. 34.
- 34- رزان حسين كمال شهيد: مرجع سابق، ص. 70.
- 35 - نقلا عن سماسم كامل موسى: دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبية الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 2، السنة التاسعة، 2005، ص. 281.
- 36- سماسم كامل موسى: مرجع سابق، ص. 280.
- 37- حسين محمد عيسى: إطار مقترح لاستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997.
- 38- محمد أحمد دسوقي منصور: تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1999.
- 39- عمرو محمد سعيد : قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة – نموذج كمي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2000.
- 40- دور المعلومات المحاسبية الإستراتيجية في اتخاذ قرارات الاستثمار الرأسمالي – مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1999.
- 41- محمد مصطفى أحمد الجبالي: نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين تحليل القيمة وهندسة القيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 4، أكتوبر 2001.
- 42- Florence Carrier. Karine Couvreur : calcul des coûts et positionnement stratégique , mesure et Pilotage de la Performance. DEA OPEN. ENPC-ULMV. 2001-2002.
- <http://www.google.fr/search?hl=fr&q=Florence+Carrier&btnG=Recherche+Google&meta>