

## الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة

أ. محي الدين عمر النجار  
محاضر/ قسم المحاسبة/ جامعة الفاتح

أ. مصطفى عبدالسلام التير  
أستاذ مساعد/ قسم المحاسبة/ جامعة الفاتح

### مقدمة:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بدراسة واستخدام نظام التكلفة المستهدفة لما له من مزايا في تخفيض ورقابة التكاليف وكذلك ترشيد القرارات وتقديم المعلومات التي عجزت الأنظمة التقليدية عن تقديمها خاصة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة الشديد بين الشركات، ويعتبر نظام التكلفة المستهدفة إحدى التطورات الحديثة في مجال المحاسبة عامة والتكاليف خاصة في ظل بيئة الإنتاج المتقدمة تكنولوجياً.

وتجدر الإشارة إلي أن هذا النظام لم يحظى بالاهتمام بالبيئة الليبية سواء على المستوى الأكاديمي أو على المستوى المهني، فأكاديمياً لم يدرج نظام التكلفة المستهدفة ضمن المناهج العلمية سواء على المستوى المتوسط أو الجامعي وانحصر بشكل ضيق على المستوى الدراسات العليا علاوة على قلة المراجع والدوريات المحاسبية التي تتناول هذا النظام، أما مهنياً فبالرغم من إن العديد من الشركات العاملة في البيئة الليبية تواجه مشكلة المنافسة الشديدة من السلع المستوردة المماثلة إلا أنها لا تطبق نظام التكلفة المستهدفة ومازالت تعتمد على النظم التقليدية التي لا توفر احتياجات هذه الشركات من المعلومات والبيانات التي تمكنها من تحقيق المزايا التنافسية لرسم السياسات المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المنافسة الشديدة في السوق المحلية من قبل السلع المستوردة.

### أولاً: طبيعة المشكلة:

يمكن طرح طبيعة المشكلة التي يسعى الباحثان لدراستها على النحو التالي:

**1- خلفيات المشكلة:** تواجه العديد من المنشآت الليبية مشاكل وصعوبات في تسويق منتجاتها لارتفاع حدة المنافسة من السلعة المستوردة وبالرغم من تصنيف بيئة هذه المنشآت علمياً ضمن بيئة الإنتاج الحديثة التي تعتمد على التكنولوجيا المتقدمة إلا أنها تطبق النظم التقليدية التي عجزت عن تقديم المعلومات الكافية والدقيقة عن قياس التكاليف وتخفيضها لرسم السياسات واتخاذ القرارات المختلفة والمناسبة لمواجهة تحديات المنافسة وتحقيق النمو والاستمرار، الأمر

الذي جعل هذه الأنظمة التقليدية لم تعد مناسبة لمنشآت الإنتاج الحديثة بليبيا وان تطبيقها يؤدي إلى وضع سياسات غير كافية لمواجهة المنافسة الأمر الذي يؤثر سلبا علي نمو واستمرارية هذه الشركات، حيث أشارت إحدى الدراسات إلى وجود قصور في الخدمات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية الليبية<sup>(1)</sup>، كما أظهرت دراسة أخرى أن النظم المحاسبية المطبقة في الشركات الليبية لا توفر معلومات لاتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>، وأكدت الدراسات التي أجريت على وضع الشركات الليبية وجود ظاهرة ارتفاع تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية والتي أدت إلى ارتفاع أسعار بيع المنتجات من 35% إلى أكثر من 200% عن أسعار بيع المنتجات المماثلة في الأسواق العالمية، وأوصت هذه الدراسة بالاهتمام بتوفير بيانات التكاليف من خلال تطبيق نظم مناسبة للتكاليف<sup>(3)</sup>، وبيّنت دراسة أخرى عن واقع الشركات الليبية أن هناك مشاكل تواجه نظم التكاليف بهذه الشركات مما أدى إلى قصورها في توفير بيانات مناسبة لاتخاذ القرارات ويرجع ذلك إلى عدم تبني نظم تكاليف جيدة لتوفير المعلومات المطلوبة<sup>(4)</sup>.

ومن هنا تبرز لنا مشكلة البحث التي تتمثل في قصور النظم التقليدية في عمليات وضع السياسات والمناسبة لمواجهة حدة المنافسة من السلع المستوردة، الأمر الذي يستوجب التصدي لهذه المشكلة بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لما له القدرة على تحليل التكاليف، وتخفيضها، ومن هنا يرى الباحثان ضرورة التعرف علي نظام التكلفة المستهدفة وإبراز دوره في معالجة انعكاسات بيئة الإنتاج الحديثة خاصة وأن هذا النظام لم يحظى بالاهتمام سواء علي المستوى الأكاديمي أو المستوى المهني.

## **2- تحديد المشكلة:-** من خلال العرض السابق لخلفيات المشكلة يمكن تلخيص مشكلة البحث

في النقاط التالية:-

- 1- قصور نظم التكاليف المطبقة حاليا بالمنشآت بالبيئة الليبية<sup>(5)</sup> وعدم كفاءتها في وضع السياسات المناسبة لمواجهة حدة المنافسة من السلع المستوردة وعدم الاستفادة من المزايا التنافسية للمنشآت بالبيئة الليبية مما ترتب عليه عدة سلبيات منها تهديد استمرارية هذه المنشآت مما يؤثر سلبا على الدخل القومي للجماهيرية .
- 2- عدم الاهتمام بتدريس نظام التكلفة المستهدفة سواء على المستوى المتوسط أو الجامعي مما أدى إلي عدم الإلمام من قبل الخريجين بأهمية هذا النظام.
- 3- عدم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لحل مشكلة حدة المنافسة.

**ثانياً: أهداف البحث:** يتلخص الهدف الرئيسي للبحث في الآتي:

- 1- التعرف علي ماهية نظام التكلفة المستهدفة وقدرته علي خفض التكاليف وتحقيق الرقابة عليها لمعالجة مشكلة المنافسة.
- 2- اقتراح إطار عام لنظام التكلفة المستهدفة ليسهل التعرف عليه وتدريبه سواء على المستوى المتوسط أو الجامعي .

**ثالثاً: أهمية البحث:**

تبرز أهمية البحث بكونه يعمل علي التعريف بنظام التكلفة المستهدفة وقدرته في حل مشاكل المنافسة الشديدة من السلع المستوردة التي تعاني منها العديد من المنشآت الليبية الحديثة وإيجاد الحلول المناسبة لها، كما يأتي البحث في الوقت الذي تقل فيه الدراسات التي تهتم بتطبيقات نظام التكلفة المستهدفة بالبيئة الليبية لعدم توفر الكفاءات والمهارات والكوادر اللازمة لتطبيق هذا النظام بالإضافة لعدم إلمام ودراية المديرين والمسؤولين بالمؤسسات الصناعية بأهمية ومزايا نظام التكلفة المستهدفة .

**سادساً: منهجية البحث:**

سيعتمد الباحثان على منهجية البحث الاستقرائي حيث سيقوم بدراسة نظرية تحليلية يتم خلالها دراسة واقتراح الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة وذلك من واقع الكتب والبحوث والدوريات العلمية سواء العربية أو الأجنبية.

**التكلفة المستهدفة : الخلفية التاريخية :-**

قامت شركة جنرال اليكتريك الأمريكية بابتكار فكرة بسيطة أثناء الحرب العالمية الثانية أطلق عليها هندسة القيمة كأسلوب هندسي منظم يسعى إلي إنتاج المنتج بفاعلية عالية ولكن بأقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلة في تركيبه نتيجة لنقص عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وبرغم أن هذا الأسلوب تطور إلي أن أصبح الهدف منه إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية وبأدنى مستوى ممكن من التكلفة، إلا أن المنشآت الأمريكية لم تدرك الإمكانيات الكامنة لأسلوب هندسة القيمة من حيث القدرة على تطويره ليصبح أسلوب متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح، إلي أن قام اليابانيون خلال الستينات بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية بإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي كانت تواجهه أذاك ليصبح منهاجاً متكاملًا لتخطيط التكاليف والأرباح<sup>(6)</sup> وقد سمي هذا المنهج

(Genka Kikaku) والذي ترجم إلي الإنجليزية بـ Target Costing أي مدخل التكلفة المستهدفة (7).

### تعريف نظام التكلفة المستهدفة:-

تعددت التعريفات التي تناولت نظام التكلفة المستهدفة، كل منها تناول نظام التكلفة المستهدفة من وجهة نظر خاصة، فمنها على سبيل المثال ما يركز على المستهلك كتعريف **Kato**(8): " نظام التكلفة المستهدفة هو نشاط يهدف إلي خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع التأكد من الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للمستهلك وذلك عن طريق اختبار كل الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج ومرحلة تطوير المنتج".

وبعض التعاريف تركز على الهدف من النظام ومنها تعريف **Cooper** (9):

" نظام التكلفة المستهدفة هو عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع وجود جودة وأداء وظيفي محدد ، وذلك لتوليد الربح المطلوب".  
و**عرف الجبالي (10)** التكلفة المستهدفة " بأنه المدخل اللازم لترشيد جوانب الإنفاق المختلفة خلال دورة حياة المنتج وذلك بهدف تحقيق الخفض المنشود في عناصر التكاليف، وفي نفس الوقت تحقيق أهداف التخطيط الإستراتيجي للمنتج ودراسة وتحليل تكلفة المنتج خلال كافة مراحل تحقيق القيمة". والملاحظ أن هذا التعريف قد ركز على البعد التطبيقي لهذا المدخل أي التخطيط الإستراتيجي وخفض التكلفة معاً.

أما **Horngren (11)** فقد أشار إلي أن فلسفة هذا المدخل تقوم على عدم تقديم المنتجات في ضوء الإمكانيات المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها، وإنما يتم تقديم المنتجات وفق الظروف الداخلية والخارجية معاً، وفي ضوء الأسعار التي يقبلها العملاء وتتمشي مع أسعار المنافسين، وهذا التعريف يتميز على سابقه بأنه قد أشتمل على عوامل الأداء الداخلية والبيئة الخارجية التي يتم في ضوئها تحديد التكلفة المستهدفة.

**ويري الباحثان** أنه يمكن تعريف نظام التكلفة المستهدفة كما يلي:-

" نظام التكلفة المستهدفة هو نظام يسعى إلي إنتاج المنتجات بتكلفة مستهدفة، بحيث يحقق نسبة الربح المستهدفة مع بيعه بسعر يرتضيه المستهلك، وذلك من خلال إجراء تعديلات على تصميم المنتج، حتى يتم الوصول إلي التصميم المناسب".

**أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة:-** يمكن تلخيص أهداف استخدام مدخل

التكلفة المستهدفة من خلال وجهات النظر المختلفة في الأدب المحاسبي وفق التالي:-

حيث يرى **Horngren et al** <sup>(12)</sup> أن الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتج.

وقام **Tani et al** <sup>(13)</sup> بتحديد وحصر أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وتوصلوا إلي أن هناك العديد من الأهداف منها تخفيض التكلفة، التأكيد على الجودة، تقديم منتجات جديدة في وقت مناسب للسوق، تطوير المنتج لجذب المستهلكين.

وحدد **Cooper** <sup>(14)</sup> أهدافاً أخرى لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهو إدارة تشكيلة المنتجات، ويتم إدارة تشكيلة المنتجات بالتأكد من أن المنتجات المربحة هي فقط التي يتم إنتاجها وحيث أن الربح هو عبارة عن الإيرادات مطروحاً منها التكاليف فإن تقارير تكلفة المنتج تلعب دوراً مصيرياً في مساعدة المنشأة في إدارة تشكيلة المنتجات. ويساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها، فإذا زادت تكلفة إنتاج المنتج عن التكلفة المستهدفة يتم إعادة تصميم المنتج أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط المنتج من تشكيلة المنتجات المستقبلية. ولذلك فإن مدخل التكلفة المستهدفة يعمل كآلية رئيسية لتحديد المنتجات غير المربحة قبل إنتاجها.

**ويؤكد الباحثان** أن مدخل التكلفة المستهدفة وإن كان يهدف بالدرجة الأولى إلي تخفيض التكلفة إلا أنه في نفس الوقت يضمن جودة المنتج، فبدون تكلفة تنافسية لا يمكن لأي شركة أن تلعب دوراً هاماً في السوق حيث أن المستهلك هذا العصر ذو ذوق متطور، فالمستهلك لا يقوم بشراء أي منتج لمجرد انخفاض سعره بل العكس فهو يقوم بفحص مميزات التشغيل والمظهر والاستخدام بالإضافة إلي عوامل أخرى وذلك قبل أن يتخذ قرار الشراء وأساليب الترغيب المبنية على تخفيض التكلفة عن طريق الاستغناء عن بعض وظائف المنتج أو مستوى جودته لم تعد تخدم المستهلك . فمدخل التكلفة المستهدفة عبارة عن نشاط يحتاج بصفة دائمة إلي أن يكون معضداً بعملية تطوير سليمة.

### **أركان نظام التكلفة المستهدفة:-**

يمكن تلخيص الأركان الأساسية التي يعتمد عليها بناء نظام التكلفة المستهدفة في الآتي :-

**1- التصميم:** يبدأ نظام التكلفة المستهدفة بتحديد سعر السوق، ثم الربح المستهدف، ثم تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة، ثم تحديد التكلفة الجارية للوحدة، ثم محاولة الوصول بالتكلفة الجارية

إلى التكلفة المستهدفة، وهو ما يطلق عليه سد فجوة التكلفة، ويعتمد القائلون على تنفيذ النظام في سد فجوة التكلفة على تغير التصميم بما يحقق متطلبات المستهلك، في نفس الوقت يحقق التكلفة المستهدفة، ولذلك فجوهر نظام التكلفة المستهدفة هو تغيير تصميم المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وتؤكد العديد من الدراسات هذه الحقيقة منها دراسة **Brausch** (15): "إن نظام التكلفة المستهدفة يعتمد على إعادة تصميم المنتجات حتى نصل إلى الربح المستهدف مع الحفاظ على قيمة المنتج حتى يمكن بيعه".

**2- الاعتماد على المستهلك:** يعتبر المستهلك هو هدف نظام التكلفة المستهدفة حيث أن أول خطوة في نظام التكلفة المستهدفة هو تحديد سعر البيع الذي يقبله المستهلك، وقبول المستهلك سعر البيع مرتبط بحجم الإشباع الذي يحصل عليه من المنتج محل البيع مع ملاحظة حجم الإشباع من منتجات المنافسين. ولذلك عند الوصول بالتكلفة الجارية إلى التكلفة المستهدفة من خلال تغيير التصميم يظهر هنا أهم قيد على القائمين بالعمل وهو الحفاظ على جودة المنتج ووظيفته من وجهة نظر المستهلك، لذلك من الضروري فهم رغبات المستهلك واحتياجاته، وفهم أيضا كيفية إشباع هذه الاحتياجات بواسطة المنافسين بحيث يمكن للوحدة التنظيمية تقديم منتج يلبي هذه الاحتياجات بسعر أقل من المنافسين، وهذا ما يؤكد **Corrigan** (16) بقوله: "جوهر نظام التكلفة المستهدفة هو أنه إذا لم توفر للمستهلك القيمة التي يطلبها فإن المنافس سوف يوفرها له".

**3- تعاون عناصر سلسلة القيمة:** لتحويل التكلفة الجارية إلى التكلفة المستهدفة يقوم القائلون بتنفيذ نظام التكلفة المستهدفة بتجزئة التكلفة حسب الأجزاء المشتراة من الخارج للوصول إلى التكلفة المستهدفة للأجزاء، وعليه تبدأ مفاوضات مع الموردين (الجزء السابق للوحدة التنظيمية من سلسلة القيمة) للوصول إلى التكلفة المستهدفة للأجزاء المشتراة من الخارج، وهذا يعني أنه للوصول إلى التكلفة المستهدفة لابد من التعاون مع الموردين، كما يقوم القائلون بتنفيذ نظام التكلفة المستهدفة بتحديد نصيب وحدة المنتج من التكلفة التسويقية المستهدفة، وتبدأ الوحدة التنظيمية في التفاوض مع الشركات القائمة بعملية التسويق (الجزء التالي للوحدة التنظيمية في سلسلة القيمة) للوصول إلى التكلفة التسويقية المستهدفة، وبهذا تكون المرحلة الثانية لسلسلة القيمة (وهم المنتجون) قد ربطوا بين المرحلتين المسوقين المرحلة اللاحقة لعملهم و الموردين المرحلة السابقة لعملهم. وبالتالي فإن الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتطلب ضرورة التعاون بين الأعضاء الثلاثة لسلسلة القيمة وهم الموردون - المنتجون - الموزعون. وعدم توافر هذا التعاون قد يعني فشل النظام. وهذه الحقيقة تؤكدها العديد من الدراسات منها ما ذكره **Lee** (17)

بقوله: " إن محاولة الوصول إلي التكلفة المستهدفة يجب أن يكون داخل وخارج الشركة فبمجرد أن يتم الوصول إلي التكلفة المستهدفة داخل الشركة يبدأ قسم المشتريات بالتفاوض مع الموردين بشأن أسعار المواد المشتراة منهم، على أن يشترك في هذه المفاوضات الأقسام المشتركة في تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة".

**4- اشترك جميع وظائف المشروع:** ليس هناك قسم أو أكثر هم المسؤولون فقط عن تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة، بل إن نظام التكلفة المستهدفة يعتمد على فريق عمل، هذا الفريق مكون من عدة أقسام داخل الشركة، هذه الأقسام تشمل على سبيل المثال الإدارة المالية، إدارة المشتريات، إدارة التصميم والتطوير، الإدارة الهندسة وإدارة المبيعات وهذا التعاون بين الإدارات من خلال فريق العمل يساعد على الوصول السريع لأهداف نظام التكلفة المستهدفة.

**5- تحليل المنافسين:** إن أهم الأهداف الأساسية من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة داخل الوحدة التنظيمية هو مساعدة الوحدة التنظيمية على تحقيق ميزة تنافسية وهذه الحقيقة يؤكدها Shields<sup>(18)</sup>: " إن جوهر نظام التكلفة المستهدفة هو خلق ميزة تنافسية عن طريق تسعير منتج كما لو أن حصته التسويقية أكبر مما هي عليه أو كما لو أن تكلفة أقل مما هي عليه". وحتى يمكن تحقيق الميزة التنافسية لابد من تحليل المنافسين بصورة جيدة حتى يمكن التعرف على المزايا التي يقدمها المستهلك وأسبابها ومحاولة تطبيقها داخل الوحدة التنظيمية، وتتعدد الطرق المتاحة لدراسة المنافسين ومنها الهندسة العكسية التي يشرحها William<sup>(19)</sup> قائلاً " الهندسة العكسية هي أداة الوحدة ببيانات عن المنافس من خلال فك أجزاء منتج المنافس بالاعتماد على فريق نظام التكلفة المستهدفة لتحديد الأجزاء المشتراة وأنشطة التصنيع عند التنافس وباقي البيانات الأخرى المرتبطة بالمنافس والتي تهتم بها الوحدة التنظيمية". ومن الطرق المتاحة للتعرف على المنافس طريقة تحليل البيانات المنشورة في القوائم الختامية حيث من خلال تحليل هذه البيانات يمكن التعرف على تكلفة البضاعة المباعة لدى المنافسين.

**6- تخطيط الربح:** اتفقت جميع الدراسات على أن نظام التكلفة المستهدفة ليس نظاماً لرقابة التكلفة، ولكن هناك من يرى أنه نظام لخفض التكلفة كما يرى Kato<sup>(20)</sup>: " أن نظام التكلفة المستهدفة نظام يهدف إلي خفض تكلفة دورة حياة المنتج ". وبينما يرى البعض الآخر أنه نظام يهدف إلي تخطيط الربح وليس خفض التكلفة وذلك كما يرى Brauach<sup>(21)</sup> بقوله: " إن هدف نظام التكلفة المستهدفة هو تخطيط الربح وليس خفض التكلفة ". ويرى الباحثان بأن الرأيين وجهان لعملة واحدة لأن نظام التكلفة المستهدفة يسعى للوصول إلي ربح محدد (تخطيط الربح) من خلال تخفيض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة (خفض التكلفة).

## طرق تحديد التكلفة المستهدفة :-

تتعدد الطرق المستخدمة في تحديد التكلفة المستهدفة وتختلف باختلاف الهدف من القياس وفلسفة وأهداف الإدارة واستراتيجيتها، إلا أن الطرق الشائعة في هذا المجال هي :

**1- طريقة الإضافة:-** وفق هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة (تكلفة الهدف) لكل جزء أو نشاط بدءاً من مستوى التكلفة الحالي، مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة في التكلفة لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة الجزئية لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها للوصول إلي التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج، وتعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره. إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو صعوبة ربطها بطريقة منتظمة بخطط الشركة وأهدافها الإستراتيجية، بالإضافة إلي صعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية .

**2- طريقة معدل تخفيض التكلفة:-** وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة من خلال دراسة التكلفة الحالية للمنتج ومحاولة تخفيض تلك التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام. ويمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة المراد تطويرها والتي لها تكاليف فعلية، أو في حالة قيام الشركة بإنتاج منتجات جديدة مشابهة إلي حد كبير للمنتجات الحالية التي تنتجها الشركة فعلاً. إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض للتكلفة الحالية، حيث تتوقف دقة القياس للتكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المطبق، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء، ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلي التكلفة المستهدفة من التحسينات ووفقاً لهذه الطريقة فإن :-

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

**3- طريقة الخصم:-** ويتم وفقاً لهذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد العائد المستهدف (معدل الربح المستهدف) ثم سعر البيع المستهدف (السعر الذي يقبله المستهلك ويتمشى مع أسعار المنافسين) ، وبذلك تصبح معادلة التكلفة المستهدفة كالتالي :-

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

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في التطبيق خاصة في الشركات اليابانية. حيث أوضحت العديد من الدراسات أن أكثر من 85% من الشركات اليابانية تطبق طريقة الخصم.

ويؤكد الباحثان أن هذه الطريقة تمتاز على غيرها من الطرق الأخرى بأنها أكثر دقة وموضوعية بالإضافة أنها تأخذ في الاعتبار كافة العوامل المحيطة والمؤثرة على الأداء الداخلية كانت أم خارجية خاصة الأسعار المستهدفة التي ترضى العملاء والأرباح المستهدفة التي تحقق سياسة الإدارة وقيمة المساهمين.

### الأساليب والأدوات المعاونة :-

يحتاج تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلي بعض الأساليب والأدوات المعاونة منها الآتي :-

**1- هندسة القيمة:** ويعتمد نظام هندسة القيمة على فكرة أساسية هي أن المنتج يتكون من عدة وظائف، ثم يتم تحليل تلك الوظائف بغرض التعرف على تلك الوظائف التي يحتاج إليها العملاء. وفي نطاق تحليل وظائف المنتج يتم قياس قيمة كل وظيفة، وهي القيمة التي يكون العميل مستعد لدفعها مقابل الحصول على الوظيفة المعينة. ثم تجري محاولات لتخفيض تكلفة هذه الوظائف في ظل المحافظة على هدف الجودة التنافسي وذلك من خلال اقتراح أفكار جديدة تساعد على إدراك خصائص المنتج من زوايا مختلفة .

**2- الهندسة المتزامنة:** وهي وسيلة لتخفيض زمن إنتاج المنتج حيث تبدأ الأعمال الجزئية في التنفيذ في توقيتات زمنية متوازنة وبحيث تنتهي جميعها في نفس التوقيت. وهذا المدخل يقضي على الاختناقات التي تحدث في عملية الإنتاج كما هو الحال في المدخل التتابعي .

**3- جداول التكلفة:** وهي تعد من المصادر الهامة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام الموارد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع البديلة وتصميمات المنتج البديلة وتكلفة كل بديل وتوفر قاعدة معلومات تكاليفية. كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.

### النظم الداعمة لتحديد التكاليف المستهدفة :-

وهي تلك النظم التي تساعد في تحديد التكاليف المستهدفة ، وفيما يلي أمثلة للنظم المستخدمة في العديد من الشركات اليابانية (Kato)<sup>(22)</sup>.

**1- النظم المدعمة للتسعير:** إن نقطة البداية لمفهوم التكلفة المستهدفة هو التركيز على السوق من خلال المنافسين والأسعار التي تعد بواسطتهم . ولذلك تستخدم بحوث السوق أو نظم المعلومات الإستراتيجية كأنظمة معاونة لتحديد التكاليف المستهدفة.

**2- النظم المدعمة لحساب الربح المستهدف:** إن النظم المعاونة في حساب مجمل الربح ليست فقط نظم معاونة لتحديد التكلفة المستهدفة بل هي أيضاً نظم شاملة للمعاونة في إعداد

استراتيجيات تخطيط الأرباح وإدارة الموارد البشرية واتخاذ قرارات استثمار رأس المال، وبالإضافة لهذه النظم الشاملة يوجد نظم تخطيط محفظة المنتج التي تهتم بالمزيج السلعي وتحديد تشكيلة المنتج المثالية في المستقبل ونظم تحليل الأرباح والتي تستخدم لحساب التكلفة المستهدفة لكل منتج.

**3- النظم المدعمة للبحوث والتطوير:** كان الاعتقاد السائد أنه من المستحيل بناء نظم مساعدة لأششطة خلافة مثل البحوث والتطوير ولكن يوجد الآن عدد من الأنظمة المتطورة مثل : برامج الرسم بالحاسوب، تصميم المنتجات باستخدام الحاسوب، برامج الإنتاج بالحاسوب، برامج استرجاع المعلومات وغير ذلك من البرامج التي تتعامل مع الرسومات والصور والصوت . وهذه النظم لها دور كبير في عمليات تصميم وتطوير المنتج بسرعة وكفاءة .

**4- أنظمة إدارة المشروع:** إن عملية البحوث والتطوير هي أساساً عملية تعتمد على التجربة وبالتالي فهي معرضة للضباب والخطأ. وفي السنوات الأخيرة نجحت الشركات اليابانية في تقصير فترات تطوير المنتج عن طريق إجراء تداخل في بعض الخطوات وقد أدى هذا إلي تفوقهم على منافسيهم الغربيين، حيث أن تقصير فترة التطوير تسمح للمصممين أن يكونوا على اتصال مستمر باحتياجات ورغبات المستهلك. ولذلك فإن نظم إدارة المشاريع التقليدية مثل شبكة بيرت Pert ونظم المسارات الحرجة لم تعد فعالة حيث أن المطلوب هو نظم تستطيع أن تتعامل مع عمليات متداخلة في زمن قصير.

### الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة المستهدفة:-

وعلى الرغم من فعالية هذا المدخل في مجال رقابة وخفض التكلفة إلا أن البعض قد حاول انتقاد هذا المدخل من زوايا متعددة نذكر منها:-

**1-** ليس لهذا المدخل قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة ، فهو أداة عملية أكثر من كونه منهجاً علمياً كما هو الحال في أنظمة التكاليف المعيارية .

**2-** يبدأ نظام التكلفة المستهدفة من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع فإن ذلك يمكن أن يمثل نطاقاً لنظام التكاليف المعيارية .

**3-** الهدف من نظام التكاليف المعيارية هو خفض التكلفة والرقابة عليها وهو نفس هدف التكلفة المستهدفة.

**4-** تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة وتختلف النتائج مع كل طريقة .

**الرد علي هذه الانتقادات:** يرد مؤيدي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلي أن ما استند إليه هؤلاء من مبررات للتقليل من أهمية هذا المدخل يرجع في الأصل إلي الخلط بين مفهوم وأهداف وطبيعة التكلفة المستهدفة وبين نظام التكاليف المعيارية وذلك للأسباب الآتية :-

1- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة التي أثبتت فعاليتها في العديد من المجالات والأهداف الإستراتيجية خاصة مجال خفض التكلفة وذلك من واقع التطبيق في العديد من الدول الصناعية المتقدمة.

2- هناك اختلاف واضح بين مداخل التكلفة المستهدفة ومدخل التكاليف المعيارية في مجال الرقابة وخفض التكلفة حيث تهتم التكاليف المعيارية بالرقابة الشاملة الممتدة من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع .

3- خفض التكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة هو خفض حقيقي سابق لعملية الإنتاج يراعى كافة المتغيرات الداخلية والخارجية وذلك بغرض تحقيق خفض التكلفة مع المحافظة على الجودة وحصص المنشأة في السوق ، وبذلك يأتي خفض التكلفة محققاً لإستراتيجية القدرة التنافسية التي لا تراعي في ظل مدخل التكاليف المعيارية .

4- خفض التكلفة في ظل مدخل التكلفة المستهدفة يتم من خلال مراحل وعمليات هندسة القيمة التي تسعى إلي استبعاد الأنشطة غير الضرورية مع البحث عن بدائل تدني التكلفة ، وهو ما يختلف عن مفهوم خفض التكلفة في ظل مدخل التكاليف المعيارية حيث يتم تحديد معايير ثابتة ومحاولة الالتزام بها والوصول إليها كأهداف نهائية .

5- لا يعني مدخل التكلفة المستهدفة إلغاء مدخل التكاليف المعيارية أو الاستغناء عنه، بل إن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر تطويراً وتدعيماً لمعايير التكاليف التي تحدد في ضوء التكلفة المستهدفة وتتغير بتغير الظروف الداخلية والخارجية، فهما مدخلان متكاملان لتحقيق هدف معين هو رقابة وخفض التكلفة وتحقيق القدرة التنافسية ..الخ.

### **مراحل تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة :-**

يرى الباحثان أنه يمكن تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة خلال مرحلتين هما :-

**أولاً: مرحلة تقدير التكلفة المستهدفة:** تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:

1- **تحديد السعر المستهدف:** وهذا يشمل إجراء أبحاث السوق للتعرف على كل من

احتياجات المستهلك ورغباته والسعر المناسب للحصول على منتج يشبع هذه الرغبات،

والتعرف على المنافسين من حيث المنتجات المقدمة بواسطتهم وأسعارهم ومزاياها ومدى إشباعها للمستهلك وجودتها، وما هو رد فعل المنافس عند ظهور منتج جديد.

2- **تحديد الربح المستهدف:** وهنا يوجد أسلوبان لحساب معدل العائد المطلوب، وهو معدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على المبيعات.

3- **تحديد التكاليف المستهدفة:** وتحديد التكاليف المستهدفة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التكاليف المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

بعد التوصل إلي التكاليف المستهدفة يجب أن تحلل هذه التكاليف حسب أجزاء المنتج ومكوناته وحسب سلسلة القيمة لأن هذا التحليل يساعد في تحليل فجوة التكلفة ومحاولات التغلب عليها.

**ثانياً: مرحلة الوصول إلي التكاليف المستهدفة:** وتظهر هذه المرحلة الجهود الفنية لخفض التكلفة وتمر هذه المرحلة بالخطوات التالية:-

1- **قياس التكاليف الجارية:** ويطلق عليها البعض التكاليف المنجرفة حيث يتم جرف هذه التكاليف للوصول إلي التكاليف المستهدفة ويتم تحديد التكاليف الجارية بالاعتماد على التصميم المبدئي للمنتج ، وقياس التكلفة في ظل الإمكانيات الفنية وهياكل العمل والعمليات القائمة والتكاليف الحالية للوحدة التنظيمية، وعلى سبيل المثال تحسب التكلفة الجارية في شركة تويوتا من خلال معرفة التغيرات التي حدثت على المنتج القائم للوصول إلي المنتج الجديد، ومعرفة تكاليف هذه التغيرات، ثم يتم تحديد التكلفة الجارية للمنتج الجديد من خلال تعديل تكلفة المنتج القائم بتكلفة التغيرات التي ظهرت في المنتج الجديد.

2- **تحديد فجوة التكلفة:** تحسب فجوة التكلفة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة الجارية}$$

وتعتبر فجوة التكلفة هي هدف خفض التكلفة الذي يسعى فريق العمل إلي تحقيقه، وحتى يتمكن فريق العمل من تحقيق أهدافه لابد أن تحلل التكاليف من عدة جهات نظر منها:

أ- وجهة نظر سلسلة القيمة ( تكاليف داخلية وتكاليف خارجية ).

ب- وجهة نظر المنتج ( حسب مراحل دورة حياة المنتج ).

ج- وجهة نظر العميل (حسب الوظائف التي يؤديها المنتج للعميل ).

**3- التغلب على فجوة التكلفة:** وهنا تظهر الأفكار المختلفة لخفض التكلفة مثل معايرة الأجزاء، تخفيض عدد الأجزاء، تخفيض الضياع، وتظهر هنا الأدوات المساعدة لنظام التكاليف المستهدفة مثل هندسة القيمة وجداول التكلفة.

### الاختلاف بين النظام التقليدي للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة :-

يعتمد النظام التقليدي للتكاليف على محاسب التكاليف الذي يقوم بحصر وقياس عناصر التكاليف المختلفة مستخدما عدة مفاهيم محاسبية، ثم يضيف على إجمالي التكاليف هامش الربح المرغوب ليصل إلي السعر المناسب لبيع المنتج، ثم يبدأ بتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية ليتخذ القرارات المصححة. ويختلف هذا المنهج عن نظام التكلفة المستهدفة ويمكن توضيح عناصر الاختلاف وفق الجدول رقم (1) :

**جدول رقم (1) عناصر الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام التكلفة المستهدفة**

عناصر الاختلاف	النظام التقليدي	نظام التكلفة المستهدفة
1- المعادلة التي يعتمد عليها النظام والعناصر الحاكمة.	التكلفة + الربح = السعر التكلفة هي المتحكمة في السعر	السعر - الربح = التكلفة السعر هو المتحكم في التكلفة
2- الأسلوب التنظيمي لتصميم المنتج	يتبع الهندسة المتتالية حيث ينهي كل قسم عمله ويسلم نتائجه إلي القسم التالية.	يتبع الهندسة المتزامنة حيث تعمل كل الأقسام معا في وقت واحد من خلال فريق مكون من جميع الأقسام.
3- ملائمة طبيعة أو خصائص البيئة الصناعية.	هذا النظام يلاءم البيئة الصناعية التي تتمتع بالخصائص التالية : 1- إنتاج ضخم لمنتجات قليلة. 2- دورة حياة المنتج طويلة. 3- التكنولوجيا بسيطة. 4- ضعف المنافسة.	هذا النظام يلاءم البيئة الصناعية التي تتمتع بالخصائص التالية : 1- إنتاج قليل لمنتجات متعددة. 2- دورة حياة المنتج قصيرة. 3- التكنولوجيا عالية. 4- شدة المنافسة.

4- المرحلة التي يتم بها خفض التكلفة.	يتم خفض التكلفة خلال مرحلة التصنيع لتقليل الضياع والفاقد.	يتم خفض التكلفة خلال مرحلة التصميم من خلال تعديل التصميم للوصول إلي التكلفة المستهدفة.
5- أسلوب التغذية.	يتم اتباع التغذية العكسية حيث يتم تخفيض التكلفة بعد حدوثها	يتم اتباع التغذية المسبقة حيث يتم تخفيض التكلفة قبل حدوثها خلال مرحلة التصميم
6- مراعاة رغبة المستهلك عند اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض التكلفة .	لا يراعى المستهلك عند اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض التكلفة .	المستهلك هو محور قرارات تخفيض التكلفة لأن هذه القرارات تهدف إلي تعديل التصميم بما يتماشى مع تحقيق رغبات المستهلك وفي نفس الوقت الوصول إلي التكلفة المستهدفة
7- المسئول عن تنفيذ النظام.	محاسبي التكاليف.	فريق مكون من الأقسام المختلفة للمشروع.
8- استخدم أدوات مساعدة.	تحليل التعادل.	هندسة القيمة - تحليل تكاليف الوظائف - جداول التكلفة.

### التكلفة المستهدفة والنظم التقليدية لتخفيض التكلفة :-

يتضح من العرض السابق لمدخل التكلفة المستهدفة أنه على النقيض من النظم التقليدية لتخفيض التكلفة التي تبدأ ببحوث السوق لتحديد احتياجات المستهلك يتبعها تحديد مواصفات المنتج، ثم تقوم المنشأة بتصميم المنتج والقيام بالأنشطة الهندسية والحصول على الأسعار من الموردين. وبذلك تمثل تكلفة المنتج مخرجات عملية التصميم، ومن ثم فهي ليست عاملاً جوهرياً يؤثر في تصميم المنتج، فبعد اختيار المصممين والمهندسين للتصميم المقترح يتم تقدير تكلفة

المنتج لو أن هذه التكلفة مرتفعة يتم تعديل التصميم المقترح للمنتج ويمثل سعر البيع حاصل جمع تكلفة المنتج وهامش الربح المستهدف . ويتم التعبير عن هذه العلاقة بالمعادلة الآتية :

( سعر البيع = تكلفة المنتج + هامش الربح المستهدف ) .

ويتضح من المعادلة السابقة أن مصممي المنتج لا يحاولون الوصول لأهداف تكاليفية محددة. أما في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة يختلف الوضع من حيث طريقة التفكير ومنهجية تحديد تكاليف المنتج عن النظم التقليدية حيث يتبنى هذا المدخل نظرة قبلية فيرتكز اهتمامه على البيئة الخارجية حيث تقوم المنشأة بفحص السوق وتحليل الأسعار المنافسة لتحديد الفرص المستقبلية، كما أن التحليلات المالية يتم القيام بها مبكراً أثناء عملية التصميم. ولا تختلف طبيعة التحليلات المالية عن تلك المتبعة في النظم التقليدية ولكن الاختلاف في توقيت إجراء التحليل ومحور الاهتمام. وتوضح المعادلة التالية العلاقة الخاصة بمفهوم التكلفة المستهدفة:

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

مما سبق نجد أن منهج التكلفة المستهدفة يختلف عن منهج النظم التقليدية في الآتي<sup>(23)</sup>:

- 1- محور الاهتمام في ظل مدخل التكلفة المستهدفة ينصب على سرعة الوصول للتكلفة المستهدفة وليس المقارنة المنتظمة بين التكلفة الفعلية والموازنات.
- 2- لا يركز مدخل التكلفة المستهدفة اهتمامه على تصنيف التكاليف كثابتة ومتغيرة بل يركز على كيفية تخفيض التكاليف عبر سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة.
- 3- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على وصول المنتجات الجديدة للأسواق في الوقت المحدد وبالتكلفة المستهدفة وبجودة مرتفعة إرضاءً للمستهلكين .
- 4- في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة يتم تصميم المنتج بهدف تخفيض تكلفته بمقدار محدد بعكس نظم تخفيض التكلفة التقليدية والتي يتم من خلالها تصميم المنتج لتخفيض تكلفته ولكن بمقدار غير محدد مما يساعد على بذل أقصى جهد ممكن لتحقيق ذلك الخفض المستهدف.
- 5- جهود تخفيض التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة يتم القيام بها عند مرحلة تطوير وتصميم المنتج وقبل دخول المنتج العملية الإنتاجية.

### التكاليف المستهدفة وعلاقتها بالتكاليف المعيارية:-

تحدد التكاليف المعيارية بناء على دراسات الوقت والحركة طبقاً لمبادئ الإدارة العملية ويتم إعداد هذه المعايير عن طريق تقسيم العملية الإنتاجية إلي عدد من المهام التكرارية البسيطة

وذلك للتخلص من الوقت الضائع من قبل العمال وتقليل الانحرافات التي تتمثل في الفروق بين توقعات الموازنة والأداء الفعلي ومن ثم فإن التكاليف المعيارية تعني أساساً بمدخلات نظام التكاليف.

ولقد اتفق الباحثون<sup>(24)</sup> على أن المنشآت قد وصلت إلى نقطة التغيير الإستراتيجي، ومن ثم يجب تطوير نظم المحاسبة الإدارية تبعاً لذلك، فنظم التكاليف المعيارية طبقت في زمن معين وسوق تتصف بثبات واستقرار الأسعار وفي ظل ثبات المنشأة في تقديم منتج معين بأحجام كبيرة الأمر الذي يتعارض تماماً مع الظروف البيئية الحالية التي تتصف بسرعة تقادم المنتج وتكنولوجيا الإنتاج وتنوع المنتجات وصغر حجم الدفعة الإنتاجية، مما وضع عقبات عديدة أمام استخدام نظم التكاليف المعيارية حيث يصعب تعديلها لكثير من المنتجات في الظروف الاقتصادية المعاصرة، ولذلك أصبحت منفعة تقارير الانحرافات محل شك وموضع تساؤل، الأمر الذي جعل العديد من المنشآت في الوقت الحالي تعتمد أساساً على موازنات الأقسام بدلاً من الاعتماد على انحرافات تكاليف كل منتج عن المعايير الموضوعية.

إن استخدام نظم التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء في ضوء بيئة الإنتاج الحديثة يتسبب في إحداث سلوك غير متوافق مع الأهداف الإستراتيجية للمنشآت والتي بتحقيقها تستطيع البقاء في ظروف المنافسة الحالية ، حيث تهدف إستراتيجيتها إلى تحسين الجودة وزيادة المرونة لمقابلة احتياجات المستهلك المتقلبة وتخفيض وقت الإنجاز وزمن التسليم وتخفيض المخزون وتكلفة الوحدة، وكلها تمثل عوامل النجاح في بيئة الإنتاج الحديثة.

وبناء على العرض السابقة انخفض الدور الذي يمكن أن تلعبه نظم التكاليف المعيارية في ضوء بيئة الإنتاج الحديثة وتحولت المنشآت إلى مفهوم جديد يساعدها على تحديد ما سوف تكون عليه تكلفة المنتج وليس ما يجب أن تكون عليه وهذا معناه منع حدوث التكلفة وليس مجرد الرقابة عليها. وتختلف التكاليف المعيارية عن التكاليف المستهدفة، فالتكاليف المعيارية مرتبطة بالإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة داخل المنشأة ، أما التكاليف المستهدفة فهي مبنية على تحليلات سوق المنتج. ويوضح الجدول ( 2 ) أهم الفروق بين التكاليف المعيارية ومفهوم التكلفة المستهدفة<sup>(25)</sup>

**جدول ( 2 ) الفرق بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكاليف المعيارية**

مفاهيم التكلفة المستهدفة	مفاهيم التكلفة المعيارية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- نظام لتخفيض التكلفة</li> <li>- يفترض التحسين المستمر في التصنيع</li> <li>- تحقيق تخفيضات التكلفة المستهدفة</li> <li>- تمثل أحد أدوات رقابة التغذية القبلي.</li> <li>- تتبني وجهة نظر الإدارة بناء على التحليلات السوقية</li> <li>أساليب التكلفة المستهدفة.</li> <li>- ينصب تطبيقها على مرحلة التصميم والتطوير</li> <li>- تستخدم قبل حدوث التكلفة.</li> <li>- تحدد على أساس شهري.</li> <li>- تشمل تحليل الانحرافات مقارنة بين التكاليف الفعلية والمستهدفة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- نظام لرقابة التكاليف.</li> <li>- يفترض ظروف حالية.</li> <li>- يقابل معايير الأداء التكاليفي.</li> <li>- يمثل أحد أدوات رقابة التغذية المرتجعة.</li> <li>- تتبني وجهة نظر الإدارة بناء على التكنولوجيا</li> <li>أساليب التكلفة المعيارية.</li> <li>- ينصب تطبيقها على مرحلة الإنتاج.</li> <li>- تستخدم بعد حدوث التكلفة.</li> <li>- توضع معايير سنوية ونصف سنوية.</li> <li>- يشمل تحليل انحرافات التكاليف مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية.</li> </ul>

**مجالات استخدام نظام التكلفة المستهدفة (26):-**

**1- استخدام نظام التكلفة المستهدفة في المنشآت الخدمية والمنشآت غير الهادفة للربح:-**

بالرغم من انتشار استخدام مفهوم التكلفة المستهدفة عادة في المنشآت الصناعية وخاصة التجميعية منها إلا أنها تلعب دوراً هاماً وفعالاً أيضاً في المنشآت الخدمية وغير الهادفة للربح. على سبيل المثال، يتم استخدامها في المستشفيات حيث تتمثل أنشطة مرحلة التصميم لديها في تطوير أساليب وقواعد لعلاج وخطوات تشخيص المرض والعلاج المفضلة لدى المريض، وتتسم دورة حياة الخدمة الطبية في المستشفيات بالقصر بسبب التقدم السريع في تكنولوجيا وعلوم الطب. وتمثل خطوات مفهوم التكلفة المستهدفة في المنشآت الخدمية تلك الخاصة بالمنشآت الصناعية حيث تبدأ بتحديد الحد الأقصى الذي يستطيع المستهلك دفعه مقابل الخدمة ( أي الحد الأقصى للمبلغ الذي يستطيع المريض دفعه مقابل العلاج ) ثم يتم تصميم الخدمة بحيث تتساوى تكلفتها مع التكلفة المستهدفة للخدمة المقدمة .

## 2- استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات الجديدة :-

تعتبر قرارات تسعير المنتجات الجديدة من أصعب القرارات التي يتعين على الإدارة اتخاذها من أن لآخر، ويرجع ذلك إلي بعض الغموض الذي يكتنف عملية اتخاذ القرار. وقد اقترحت بعض الدراسات المحاسبية العديد من طرق تسعير المنتجات الجديدة ويمكن تصنيف تلك الطرق إلي مدخلين أساسيين وهما : التسعير على أساس التكلفة ، والتسعير على أساس السوق . ويقوم مدخل التسعير علي أساس التكلفة علي استخدام التكلفة المحاسبية كأساس لتحديد أسعار البيع . ويتدرج تحت هذا المدخل مدخلان فرعيان وهما : مدخل التكلفة زائد هامش ربح ومدخل التسعير باستخدام العمليات التجريبية . أما مدخل التسعير على أساس السوق فهو يقوم على استقرار ما يرغب المستهلكون المحتملون، وكذلك دراسة رد فعل المنافسين في السوق للسعر الذي تحدده الوحدة الاقتصادية، وخاصة إذا كانت هناك منتجات بديلة أو مشابهة للمنتج الجديد. ويمكن استخدام هذا المدخل في حالة التعامل في سوق تغلب عليه المنافسة، حيث تقل إلي حد ما حرية الوحدة الاقتصادية في تحديد أسعار منتجاتها. وينطوي تحت هذا المدخل كل من سياسة الإغراق والسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة.

## 3- استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الصناعات التحويلية:-

بالإضافة إلي تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة بنجاح في الصناعات التجميعية مثل السيارات وآلات التصوير الفوتوغرافي والأجهزة الكهربائية يمكن تطبيقه في الصناعات التحويلية حيث يتحول تركيز مفهوم التكلفة المستهدفة من المنتج إلي العملية وعندئذ يتحدد أداء المنتج من خلال خصائص العملية مثل الوقت والحرارة والضغط الجوي.

## 4- استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في مجال أمن المنتج:-

تهتم حالياً المنشآت الصناعية بصورة متزايدة بأمن المنتج، ويعتمد المنتجون على المحاسب الإداري في هذا المجال خاصة وأن أمن المنتج مقيد بمعايير التكلفة والربحية، ويساعد مفهوم التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين معايير أمن المنتج.

## مقومات نجاح نظام التكلفة المستهدفة<sup>(27)</sup> :-

1- يعتمد نجاح مفهوم التكلفة المستهدفة على وجود بيانات صادقة وموثوق فيها وعلى أفراد لديهم صبر وعزيمة للقيام بالمهام والحكم على الأمور الصعبة ووجود فريق عمل يبحث عن كيفية موازنة القدرات الوظيفية ، السعر ، الحجم، رأس المال المستثمر والتكاليف.

2- يجب على فريق التصميم أن ينظر لرقم التكلفة المستهدفة النهائي كرقم ملزم غير قابل للتعديل فالأهداف الصارمة تجعل جهود فريق التصميم تنصب على الحلول الخلاقة ، فالقول بأن مفهوم التكلفة المستهدفة هي عملية تكرارية لا يعني أنها معرضة للمناقشات والمحاورات المستمرة فالأهداف التكاليفية تمثل التزاماً طبقاً لقاعدة مؤداها " إذا لم تستطع مقابلة الأهداف التكاليفية لا يمكنك إنتاج المنتج " فالتكلفة المستهدفة ليست مجرد هدفاً فحسب وإنما هي تمثل تعهداً والتزاماً على جميع العاملين للقيام بأي شيء وكل شيء في سبيل مساعدة المنشأة على الوصول إلي التصميم والإنتاج في حدود التكلفة المستهدفة.

3- وجود فريق عمل ذو تخصصات مختلفة يضم أفراداً من الأقسام الوظيفية المختلفة مثل الهندسة ، تصميم المنتج، الإنتاج، الشراء، المبيعات، التمويل، التسويق ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وفي كثير من الأحيان يضم إليهم الموردون والمستهلكون.

4- من متطلبات نجاح التكلفة المستهدفة وجود علاقة قوية طويلة الأجل مع الموردين فالعديد من القرارات التي تتخذ أثناء مرحلة التصميم تتطلب خبرة الموردين . وعلى سبيل المثال ، اختيار نوع المكونات والأجزاء ، المواد الخام والأجزاء الجديدة ذات التكلفة المنخفضة واقتراح تصميم جديد للمنتج يحتم اشتراك الموردين داخل عملية التصميم عند مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج لكي يتم اتخاذ قرارات سليمة.

5- استخدام تكنولوجيا آليات التصنيع شاملة التصميم بالكمبيوتر والنظم الصناعية المرنة ، التصنيع بالكمبيوتر .

6- تنفيذ طرق إدارية مثل نظام الإنتاج الآني JIT ، هندسة القيمة VE ورقابة الجودة الشاملة TQM.

7- تأييد الإدارة العليا لمفهوم التكلفة المستهدفة ، فالإدارة العليا يجب أن تقوم بتخصيص الموارد اللازمة للمشروع وتفويض السلطة لفريق العمل .

### صعوبات استخدام نظام التكلفة المستهدفة (28) :-

1- الصراع التنظيمي: حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلي تحقيقها كل قسم قد يؤدي إلي صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدف.

2- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية والفلسفية عبر المناطق الوظيفية المختلفة والتي يجب على المنشأة استيعابها مما قد يكلفها الكثير من الأموال بما يزيد عن الوفورات المحققة في التكلفة نتيجة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن ثم فإن الأمر يتطلب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

- 3- إن تحديد التكلفة المستهدفة يعتبر فناً أكثر منه علماً وعلى المنشأة التعلم من التجارب والخبرة فتحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها يؤدي إلي شعور العاملين بالإحباط والإقلاع عن محاولة تحقيقها كما أن تحديد تكلفة مستهدفة سهلة التحقيق لا يحفزهم على التحسين المستمر في الأداء ، لذا فالدراسات الحديثة تحبذ وضع الأهداف مع حدود مسموحة بمعنى وضع حزمة من التكاليف المستهدفة وليس رقم هدفي وحيد.
- 4- التقلبات السوقية: مفهوم التكلفة المستهدفة هو فلسفة تعنى قوة تداخل وارتباط المنشأة بالسوق الذي تعمل بداخله فهي مفهوم موجه بالمستهلك واحتياجاته ورغباته ومن ثم فإن حدوث تقلبات سوقية سريعة يعني فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك، ومن ثم فإن نجاح مفهوم التكلفة المستهدفة يعتمد على مدى قدرة المنشأة على تصميم المنتج في أقصر وقت ممكن قبل حدوث تقلبات جديدة في السوق.
- 5- يحتاج تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة إلي تكاليف اختيارية لتطوير وتجربة المنتج وغالباً تكون علاقة المداخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكاليف المستهدف. حيث تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلي ساعات عمل سنوية طويلة وفي نفس الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة، مما يؤدي إلي الضغط على فريق العمل وعدم ظهور الأفكار الخلاقة بشكل واضح.
- 6- ينتج عن تطبيق هندسة القيمة العديد من الأفكار والفرص الحقيقية لخفض تكلفة المنتج ولكن بالرغم من ذلك فليست كل هذه الفرص ممكنة التنفيذ عملياً من الناحية الاقتصادية ولذلك يقع على عائق فريق تصميم اختيار البديل الذي يمكن تنفيذه من الناحية العملية بصورة اقتصادية ويمكن ذلك من خلال حساب القيمة المتوقعة لكل بديل.

**الخلاصة:** - سعى الباحثان في هذه الدراسة لتوضيح الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة ليسهل التعرف عليه وتدريبه سواء على المستوى المتوسط أو الجامعي. حيث تهدف هذه الدراسة التعرف علي ماهية نظام التكلفة المستهدفة وقدرته علي خفض التكاليف وتحقيق الرقابة عليها لمعالجة مشكلة المنافسة، وتعرض هذه الدراسة الخلفية التاريخية لنظام التكلفة المستهدفة وتعريفه وأهداف استخدامه وأركان هذا نظام، كما تم التطرق لطرق تحديد التكلفة المستهدفة بالإضافة للأساليب والأدوات المعاونة والنظم الداعمة لتحديد التكاليف المستهدفة، ثم افرد جزءاً للانتقادات الموجهة لنظام التكلفة المستهدفة والرد علي هذه الانتقادات، وتم توضيح مراحل تنفيذ نظام التكلفة المستهدفة بالإضافة للاختلافات بين النظام التقليدي للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة ومجالات استخدام نظام التكلفة المستهدفة، وفي الختام تم عرض مقومات نجاح نظام التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجه استخدام نظام التكلفة المستهدفة.

### المراجع والمصادر:

- 1- د. محمد عبدالله بيت المال، (حصر وتقييم المبادئ المحاسبية المطبقة في الجماهيرية الليبية) بنغازي، مركز البحوث الاقتصادية، 1997، ص 163.
- 2- إدريس عبد الحميد الشريف، ( دور الأنظمة المحاسبية في توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قار يونس، بنغازي، 1995، ص 76.
- 3 - د. سالم محمد بن غريبة ( ظاهرة ارتفاع تكلفة الإنتاج في الوحدات الصناعية - الأسباب والحلول المطروحة ) مؤتمر واقع وآفاق الصناعات الليبية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية و اللجنة الشعبية العامة للصناعة والمعادن ، كلية الاقتصاد ، قار يونس، بنغازي، ص 1- 13.
- 4 - د. بشير محمد عاشور (تطور أدوات المحاسبة الإدارية - الواقع العملي للشركات الليبية - المؤتمر الأول للتطبيقات المحاسبية والإصلاح الإداري في الجماهيرية) المعهد الوطني للإدارة، طرابلس، 1999، ص 11- 14.
- 5 - عبدالله ابوشناق، (مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب)، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2003. ص 181.
- 6 - 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. ص 15
- 7- Yoshikawa ,T. et al , ( Cost Tables: A Foundation Of Japanese Cost Management), Journal of Cost Management For Manufacturing Industry, Fall, 1990,p 36
- 8- Kato Y. " Target Costing Support System :lessons From Japanese Leading Companies " Management Accounting Research , VOL . 1993, P.36.
- 9- Cooper R , " Target Costing and value engineering" Productivity , London, P.9.
- 10- محمد مصطفى الجبالي " دراسة وتطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للصناعات المتقدمة تكنولوجيا " مجلة الدراسات المالية والتجارية- جامعة القاهرة - فرع بني سويف - العدد الثاني، ص 189 - 190.
- 11 -Horngren C.T. , Foster, G. and Datar, M.S. " Cost Management Accounting : A managerial emphasis, Prentice- Hall International," Inc. 1997 , P . 186
- 12- Horngren, Obj. 1997 . p . 186.

- <sup>13</sup> -Tani,T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J. and Cooray, S., "Target Costing Management in Japanese companies: Current state of the art" Management Accounting Research. 1994 , P . 77.
- <sup>14</sup>- Cooper , R., " Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan" Management Accounting Research 1996 , P . 232.
- <sup>15</sup>- Brausch J " Beyond A.B.C. : Target Costing For profit enhancement "Management Accounting, Nov 1994, p 49.
- <sup>16</sup>- Corrigan J. "Target Costing- A new approach" Australian Accounting, April, 1996, p.53.
- <sup>17</sup>- Lee J. " Use Target Costing to improve your bottom- line" CPA Journal, January, 1994, p.69.
- <sup>18</sup>-Shields M. " Managing product life cycle cost: an Organizational model" Journal of Cost Management, Fall. 1991, P.42.
- <sup>19</sup>-William B. "The missing element in cost management : Competitive Target Costing" Industrial Management, 1995, P.31.
- <sup>20</sup> - Kato Y." Target Costing Support System :lessons From Japanese Leading Companies " Obj, P.34.
- <sup>21</sup> - Brausch J " Beyond A.B.C. : Target Costing For profit enhancement" Obj, P.49.
- <sup>22</sup>- Kato, Obj, 1993 , P . 39-4
- <sup>23</sup>-Cooper, R. and Raiborn, " A.C., Finding the missing pieces in Japanese cost management systems" Advances in Management Accounting 1995 , P , 32
- <sup>24</sup>-Hiromoto, T., "Another hidden edge Japanese management accounting" Harvard Business Review, July-August, 1998,p.24
- <sup>25</sup> - Monden, Y. and Lee, J " How a Japanese automaker reduces costs" Management Accounting ( USA), 1993 , P . 26
- <sup>26</sup> -Horngren et al , Obj. 1997 , P . 186
- <sup>27</sup>- لمزيد من المعلومات يمكن الرجوع إلي:-  
- مصطفى الجبالي، مرجع سبق ذكره ، ص 187.
- <sup>28</sup> - لمزيد من المعلومات يمكن الرجوع إلي:-
- Williamson , 1996 , P , 439.
- Yoshikawa et al , 1993 . P . 39.