



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



محاضرات مقياس : محاسبة التسيير
موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس
قسم العلوم التجارية

الدكتورة :فاندي نزيهة

السنة الجامعية 2024-2025

محور: التكلفة المستهدفة

محور: التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً. وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المؤسسة الصناعية و التجارية. كما أنها لا تتطلب عدد كبير من المتخصصين لتطبيقها، أو حتى تتطلب برامج واسعة النطاق، أو ترتيبات وإجراءات إدارية معقدة ولكنها في الغالب عبارة عن تطبيق منطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للمؤسسة.

يعود أول ظهور لنظام التكلفة المستهدفة إلى أوائل الستينات من القرن الماضي باليابان، وعلى الرغم من بقاء هذا الأسلوب معمولاً به في الشركات اليابانية لفترة زمنية طويلة إلا أن الاعتراف به بشكل واسع قد تمت في الثمانينات وبررت نفوق الشركات الصناعية اليابانية على الصعيد الدولي، ثم بدأ الاهتمام بهذا الأسلوب من طرف الدول الغربية الأخرى، وحاولت العديد من الشركات الكبرى في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا اعتماد هذا النظام لتعزيز إدارة التكاليف والرفع من القدرة التنافسية، ومن هنا برز الاختلاف في تبني هذا النظام من دولة إلى أخرى.

1- ما هو نظام التكلفة المستهدفة (Target costing)

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات من القرن الماضي كنوع من الاستجابة لظروف المنافسة المتمثلة في تزايد عدد الزبائن وارتفاع منتجات الشركات الأوروبية والأمريكية والأسواق الآسيوية وأن بداية تطبيقها كانت في اليابان من قبل شركة تويوتا والسبب يعود إلى العيوب التي كانت في النظم التقليدية للتكاليف حيث أن الأنظمة القديمة لا تحدد السعر أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة ثم إضافة هامش الربح مما يسمح بتحميل الزبائن لجميع التكاليف بالإضافة إلى هامش الربح المرغوب للوصول إلى السعر، وبما أن بيئة الأعمال المعاصرة تتصف بزيادة حدة المنافسة والتركيز على الزبون والتقدم في التكنولوجيا وقصر حياة المنتج أصبح السعر موجهاً بواسطة قوة السوق وليس التكلفة.

1-1 مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:

هناك عدة تعاريف متباينة تعكس وجهات نظر مختلفة ومنها:
✚ عرّف المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين التكلفة المستهدفة بأنها: "تقدير لتكلفة المنتج المستمدة من طرح هامش الربح المرغوب في تحقيقه من سعر السوق التنافسي".

✚ وتعرف كذلك على أنها: "تحديد تكلفة الإنتاج لمنتوج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب"⁽¹⁾.

✚ كما تعرف على أنها: "أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته، ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، التصميم، وبحوث التسويق"⁽²⁾.

✚ وعرفت بأنها: "سيرورة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة في جميع مراحل دورة حياتها وفي نفس الوقت تضمن جودة المنتج والوفاء بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقاً في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم"⁽³⁾.

✚ كما تعرف بأنها: "طريقة للتسيير تستهدف موازنة التكلفة الكلية المقدرة للمنتجات مع أهداف السعر والربح في المؤسسة"⁽⁴⁾.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف التكلفة المستهدفة بأنها جزء محوري من عملية تطوير المنتج. يبدأ من مرحلة التصميم حتى مرحلة ما بعد البيع حيث يقوم على دراسة السوق والمنافس ورغبات الزبائن لتحديد السعر التنافسي ثم هامش الربح، ومن ثم التكلفة وتكييف المنتج أو الخدمة مع الأسعار المحددة والمدروسة.

1-2- خصائص أسلوب تكلفة الهدف:

يمكن حصر الخصائص في العناصر الأساسية التالية:⁽⁵⁾

➤ هو عبارة عن نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية.

➤ يستخدم كأداة رقابة كونه يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم أي قبل البدء في الإنتاج، وهذا ما يميزه عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.

(1) - René .D, Philipe. L, Nicolas. M, le contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Paris, éditions Dunod 2^{ème} édition 2004, p276.

(2)- Sakurai. M, Target costing and how to use it. Journal of cost management, 3(2), 1989, p39.

(3) - Yves de Ronge, Karine Cerrada, contrôle de gestion, **Rerason éducation** Paris, France, 2009, p 54.

(4) - Langloid. L, Bonnier. C, Bringer. M, contrôle de gestion, Beriti éditions Foucher, Paris, 2006, p 103.

(5) - صالح سميرة شهرزاد: التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد (03)، 2016، ص261.

- يعمل على خلق مستقبل تنافسي جيد للمؤسسة من خلال التركيز على دراسة السوق.
 - ينمّي روح التعاون والابتكار لدى المصمّمين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لتحقيق هدف موحد وهو إنتاج منتج بالكيفية المطلوبة.
 - يساهم في التخطيط الطويل الأجل حيث يحدّد الربح والتكلفة المناسبين ويعمل على تحقيقهما من خلال أسلوب التحسين المستمرّ.
 - يناسب المنتجات التي تتّصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرّف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
 - يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة من خلال تحديد التكلفة الهدف والعمل على تخفيضها.
 - يعتمد على تبني مجموعة من الأساليب كهندسة القيمة وسلاسل القيمة والتخطيط والتصميم لتخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة.
 - يقوم على الرقابة على التكاليف والتغذية العكسية بمجرد دخول المنتج للتصنيع.
 - يعتمد على فريق متعدّد التخصصات لإيجاد بدائل مستمرّة لخفض التكاليف.
- 3-1- أهداف أسلوب تكلفة الهدف:**

يكمن الهدف الرئيسي لطريقة التكلفة المستهدفة في التخفيض من إجمالي التكاليف والتطوير للمنتجات أو الخدمات كما يحقّق أهداف فرعي أخرى وهي: (6)

- ❖ تحقيق رغبات الزبائن وإشباع حاجاتهم من خلال تقديم منتجات أو خدمات متطورة وذات جودة عالية وبسعر مناسب ومقبول.
- ❖ إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، حيث يتمّ تحديد تكلفة المنتج الجديد باستخدام التكلفة المستهدفة عن طريق طرح الأرباح المراد تحقيقها من سعر البيع المستهدف والذي يتماشى مع رغبة الزبون وظروف السوق وإمكانيات المؤسسة ومواردها المتاحة.
- ❖ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.

(6) - علي عدنان أبو عودة: أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص31.

❖ تطوير المنتج بشكل مستمر لجذب المستهلكين والمحافظة عليهم وعلى ولائهم.

❖ المساعدة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة، أي التكلفة التنافسية للمنتج المستهدفة من واقع ووضع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج.

2- مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتوقّف نجاح أسلوب تكلفة الهدف على مجموعة من الأسس والمقومات لضمان تحقيق الأهداف المسطرة والمرجوة، وتتمثّل هذه المقومات أساساً في:

(7)

1-2- السعر يؤدي إلى التكلفة:

تتطلب عملية تحديد التكلفة المستهدفة أن يتمّ تحديد سعر البيع للمنتج وطرح الربح المستهدف من هذا السعر للحصول على التكلفة المستهدفة أو الخدمة والتي يجب أن لا يتمّ تجاوزها خلال عملية التصنيع للمنتجات أو الخدمات.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع – هامش الربح المستهدف

2-2- التركيز على المستهلك:

أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3-2- التركيز على مرحلة التصميم:

هنا يتمّ التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك يجب أن تتمّ التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

4-2- تكوين فرق متداخلة المهام:

تتطلب عملية تصنيع المنتج أو الخدمة دون تجاوز التكلفة المستهدفة تعاون فريق عمل متنوع الاختصاصات لضمان التسيير الجيد لكافة الجوانب، من متخصصين في بحوث التسويق والمبيعات ومتخصصين في الهندسة والتصميم وآخرين في جدولة الإنتاج ومناولة المواد وإدارة التكاليف... إلخ

5-2- تخفيض تكاليف دورة الحياة:

حيث يجب تخفيض جميع التكاليف المتعلقة بدورة حياة المنتج أو الخدمة من مرحلة التصميم والتخطيط حتى مرحلة ما بعد البيع.

(7) - صالح سميرة شهرزاد: مرجع سابق، ص 262.

6-2- إدماج سلسلة القيمة:

في بعض الحالات تكون التكلفة المخطط لها أكبر من التكلفة الهدف قبل الشروع في العملية الإنتاجية وفي هذه الحالة يجب بذل الجهود من قبل المختصين داخل المؤسسة لتخفيض التكلفة الممكن تحقيقها من خلال التقليل من التكاليف الإنتاجية والتي لا ترفع من قيمة المنتج أو الخدمة وهذا يتم عن طريق دراسة كافة المراحل التي تمرّ بها العملية الإنتاجية عن بيع المنتج وما هي التكاليف أو الأنشطة التي يمكن التخلّي عنها:

3- مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة: يمرّ هذا النظام بالمراحل التالية: (8)

- تحديد السعر المستهدف

- تحديد الربح المستهدف والمراد تحقيقه

- حساب التكلفة المستهدفة

3-1 الخطوة الأولى: تحديد السعر المستهدف

يقصد بالسعر المستهدف للمنتج هو السعر الذي يحقق التوافق بين الاعتبارات التالية:

○ الأسعار التي يتقبلها الزبون ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصّة سوقية مرغوب فيها للمنتج أو الخدمة، أو توسيع نطاق الحصّة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.

○ أن لا يزيد السعر بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين

○ الأسعار التي تحقق الربح المستهدف للمؤسسة بأدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكن الاستغناء عنه.

فعملية تحديد السعر المستهدف المستند إلى سوق تبدأ بتقدير سعر المنتج أو الخدمة الذي يرغب الزبائن المحتملون بدفعه وتحمله، ويعتمد هذا التقدير على فهم القيمة التي يتصوّرها الزبون للمنتج أو الخدمة وما هي الأسعار التي سيضعها المنافسون لمنتجاتهم وخدماتهم المنافسة.

3-2 الخطوة الثانية: تحديد الربح المستهدف:

الربح المستهدف هو الدّخل الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة ويعرف بأنه العائد المالي المستهدف الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية للاستمرار في نشاطها التصنيعي فهو مقدار الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج أو خدمة معينة ويتمّ تحديده على أساس خطة ربح طويلة أو متوسطة الأجل تعكس التخطيط الاستراتيجي

(8)- Drury Colin, Management accounting of Business decision .Thomson learning, 2nd edition, London, 2001, p11-13.

لإدارة المؤسسة أو المشروع، ويتحدّد الربح المستهدف بناءً على إستراتيجيتين هما:

- إستراتيجية الأرباح طويلة الأجل بالمؤسسة.
 - إستراتيجية حصّة المنتج أو الخدمة من السوق في المدى القصير
- حيث يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخطّطة للمؤسسة وخاصةً منها الأرباح على المدى المتوسط مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأموال التي تولد هذه الأرباح حيث يتمّ حساب الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطّي الفترة بين 3 إلى 5 سنوات، ثم يتمّ تقسيم إجمالي الرّبح المستهدف تحقيقه إلى أرباح مستهدفة لكافة المنتجات التي سيتمّ تسويقها مستقبلاً في السوق، مع استعمال معدّل العائد على المبيعات أو معدّل العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة. ويفضّل استخدام العائد على المبيعات بالمؤسسات التجارية كونه يحدد ربحية كل منتج من المنتجات بشكل دقيق وواضح خاصة في حالة تعدّد المنتجات واستحالة اعتماد أو حساب العائد على الاستثمار الخاص بكلّ منتج، ويمكننا حصر النقاط الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الربح المستهدف فيما يلي:

- ✓ أن يكون المنتج واقعيًا وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.
- ✓ حجم المال المستثمر في العملية الإنتاجية ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد المرتبطة به.
- ✓ معدلات التوزيع لدى الشركات المنافسة:

3-3- الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة:

يتمّ تحديد التكلفة الهدف لوحدّة المنتج أو الخدمة بطرح العائد المطلوب تحقيقه أي الربح المستهدف من سعر البيع المحدد والمستهدف للمنتج أو الخدمة ، ومن هنا يتمّ الحصول على التكلفة التقديرية المسموح بها (التكلفة الهدف) لمنتج أو الخدمة التي سيتمّ إنتاجها وتقديمها إلى السوق.

ومن هنا يمكن صياغة معادلة حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المستهدف – العائد المستهدف (الربح)

(المستهدف)

بعد تحديد التكلفة المستهدفة تقوم إدارة المؤسسة باحتساب التكلفة الممكن تحقيقها أو ما يسمّى بالتكلفة المبدئية اللازّمة لإنتاج المنتج أو الخدمة الجديدة، حيث تحدّد من خلال احتساب الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية،

إضافية إلى مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولي للمنتج الجديد، حيث تضم جميع التكاليف اللازمة للإنتاج والتسليم وغالباً ما تكون هذه التكاليف (التكاليف الممكن تحقيقها) أكبر من التكلفة المستهدفة (المسموح بها). وبفضل ضغوط قوى السوق التي تفرض على الشركة تخفيض تكاليف منتجاتها ويسمى الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الممكن تحقيقها بالتخفيض المستهدف أو التكلفة المستهدف تخفيضها وبالتالي يمكن تحديد معادلة تخفيض التكاليف المستهدفة كما يلي:

التكلفة المستهدف تخفيضها (التخفيض المستهدف) = التكلفة الممكن تحقيقها - التكلفة المستهدفة (المسموح

بها)

فبعد تحديد التكلفة المستهدف تخفيضها تأتي مراحل العمل على تخفيض التكلفة بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال استخدام كافة الطرق والأدوات والتقنيات اللازمة مع مراعاة عدم التأثير على الخصائص الأساسية لجودة المنتج والتي قد تؤثر سلباً على رضا الزبون إن تم المساس بها. أما في الحالات الاستثنائية أين تكون التكلفة الممكن تحقيقها أقل أو مساوية للتكلفة المستهدفة أو المسموح بها، فلا حاجة للبحث في الطرق والأساليب لخفض التكاليف كون الشركة لم تتعدى الحد الأقصى للتكاليف المسموح به (التكلفة الهدف).

4-3- الخطوة الرابعة: استخدام تقنية هندسة القيمة والهندسة العكسية لتحقيق التكلفة المستهدفة:

بعد حساب التكلفة المستهدفة ومقارنتها بالتكلفة الممكن تحقيقها أي التكلفة الفعلية للمنتج أو الخدمة، وفي حالة ارتفاع التكلفة الفعلية عن المستهدفة يصبح الهدف الأساسي لإدارة المؤسسة هو العمل على تخفيض التكاليف إلى مستوى التكلفة المستهدفة من خلال استخدام كل من هندسة القيمة والهندسة العكسية أساساً في هذه المرحلة.

***تقنية هندسة القيمة:** تعرف تقنية هندسة القيمة بأنها عملية تحليل تفاضلي بين أنواع ومستويات وظائف وخصائص المنتج أو الخدمة المتنوعة وبين التكلفة الكلية المحددة للمنتج أو الخدمة، أي أنها عملية فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج أو الخدمة بهدف إيجاد أساليب جديدة لإنتاج منتج بمعايير جودة جيدة مع تكلفة محددة ومحسورة، وتستخدم تقنية هندسة القيمة أو ما يطلق عليها بتقنية تحليل القيمة لتخفيض التكاليف المرتبطة بالعملية

الإنتاجية والرفع من قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للزبائن بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة وعموماً تنجز تقنية هندسة القيمة من خلال:

- ♦ وضع تصاميم المنتج أو الخدمة بحيث تدفع إلى تخفيض التكلفة دون التضحية بالوظيفة الأساسية.
- ♦ إلغاء الوظائف أو الخصائص غير الضرورية في المنتج والتي تؤدي إلى الرفع فقط من التكاليف في مقابل عدم استعداد الزبون لدفع أي مبلغ مالي مقابلها.

***تقنية الهندسة العكسية:** تسمى أيضا بأسلوب التحليل المفكك وهي التقنية التي تعتمد أساساً على تفكيك منتجات المنافسين لتحليل ما هي الخصائص والوظائف التي تميزها من أجل أخذها بعين الاعتبار عند إجراء التصميم الأولي للمنتج الجديد، حيث تعرف هذه التقنية بأنها عملية تقويم لمنتجات المنافسين بهدف تحديد الفرص الممكنة والمتاحة لتحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه، إذ يتم تحليل منتجات المنافسين لمعرفة الوظائف والتصميمات المعتمدة في كل منتج وتكاليف تصنيعه وهذا يمكن إدارة المؤسسة من معرفة تفاصيل منتجات المنافس وتكوين فكرة عن التعديلات التي يمكن إدخالها على منتجات الشركة في سبيل خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج عن غيره من منتجات الشركات المنافسة إن أمكن.

3-5- الخطوة الخامسة: استخدام تقنية التحسين المستمر لتحقيق التكلفة الهدف

تكلفة التحسين المستمر هي إحدى تقنيات إدارة التكاليف تتكامل مع تقنية التكلفة المستهدفة ويرى Deming أن التحسين المستمر يؤدي إلى تخفيض التكاليف حيث تقل الأخطاء ويتحقق الاستعمال الملائم للوقت والموارد، حيث تشترك جهود التحسين بين جميع الأقسام وتوجه جميعاً لفائدة العميل⁽⁹⁾.

- ويمكن حصر أهم النقاط التي تقوم عليها تقنية التحسين المستمر في :
- **تخفيض الموارد المستخدمة:** حيث يجب التخفيض من الموارد التي تستخدم في عمليات قد تؤدي إلى الإسراف مثل الموارد المستخدمة والموزعة على أفراد لا يقومون باستخدامها.
- **تخفيض الأخطاء:** تنتج الأخطاء من ضعف الكفاءة والخبرة ولهذا يجب الاعتماد على موظفين بمستوى عالي من الكفاءة لتحقيق الهدف الأساسي وهو تقديم منتج أو خدمة بجودة متميزة بشكل دائم وبتكاليف أقل.

(9) - Pierre Longin, Henri Denet, construisez votre qualité, 2^e édition, DunotParis , 2008, p82

- **تحقيق التفوق على توقعات الزبائن:** حيث تقوم تقنية التحسين المستمر على فلسفة التحسين الدائم للمنتج أو الخدمة وتحقيق توقعات الزبائن لمنتج أو خدمة تلبية وتفوق توقعاتهم ومتطلباتهم.
- **جعل العمليات أكثر أمناً:** وهذا بالتركيز على الإنتاج وجعلها عملية آمنة وفعالة من خلال تقديم منتج أو خدمة بمعدلات منخفضة من الحوادث. وبالتالي تخفيض التعويضات التي قد تقدم للموظفين والعمال (تخفيض التكلفة) والتي تنجم أساساً عن حوادث العمل المحتملة.
- **الرفع من الرضا عند العمال والموظفين:** من خلال توفير الأجواء المناسبة للعمل وتقدير الكفاءات ودفع المستحقات في أوقاتها. وتهدف هذه التقنية عموماً إلى تكريس كافة الجهود وبشكل مستمر بالاعتماد على العنصر البشري من أجل إدخال التحسينات الصغيرة على المنتج أو الخدمة بشكل دائم ومستمر ومتراكم والتي تؤدي في مجملها لإنتاج منتج أو تقديم خدمة أفضل وبالتالي الرفع من كفاءة فعالية أداء الشركة والمحافظة على موقعها التنافسي وتعزيزه في الأسواق الداخلية والخارجية.

4- تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة: من بين مزاياه ونقاط الضعف: (10)

1-4- مزايا تطبيق نظام تكلفة الهدف:

- تتعدد وتتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة، منها ما يلي:
- يساهم نظام التسعير على أساس تكلفة الهدف في تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية ومرغوبة من قبل الزبائن وبسعر مقبول ويمكن تحمله وتحقق ربحاً في نفس الوقت للمؤسسة.
- تسهل العمل الجماعي بخلق هدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة. كما يعدّ التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي (جمع تكلفة المواد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

(10) - راضية عطوي: دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 59-60.

■ المساهمة في توفير التكاليف من خلال أنشطة سلسلة القيمة المعتمدة بالشركة وعلاقتها مع الموردين والزبائن، حيث يتم العمل على إنتاج منتج أو خدمة بأفضل توليفة ممكنة ومتاحة من الأنشطة.

4-2- سلبيات نظام التكلفة المستهدفة: أهمها:

- ◆ من أهم عيوبه فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.
 - ◆ صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتبني مدخل التكلفة المستهدفة بفعل عدم توفر قاعدة بيانات صلبة وملائمة وخاصة في الدول النامية.
 - ◆ ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية يكون معقولاً عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحاً قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بُعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.
 - ◆ صعوبة الاستمرار في المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في ظل التطور التكنولوجي المتسارع والمتزايد وشدة المنافسة ودخول المنافسين الجدد إلى الأسواق.
 - ◆ صعوبة التنبؤ في تحديد السعر المستهدف خاصة عند تحديد السعر المستقبلي للمنتج الجديد.
 - ◆ اختلاف الغايات والأهداف بين المستويات التنظيمية داخل أقسام نفس الشركة وهذا ما يشكّل صعوبة في إنجاز نظام تكلفة الهدف.
- على الرغم من السلبيات والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النظام إلا أنه أثبت نجاحه إن تمّ اعتماد على الأسس والأساليب اللازمة لنجاحه، ففي الحالات المناسبة لن يكون هناك عيوب أو مشاكل.

مثال:

كلف مدير مؤسسة للصناعات الإلكترونية مهندسي الإنتاج والتصميم بالقيام بتصميم نظام محاسبي يعمل على تحديد تكلفة الهدف لحاسب جديدة حيث تم استلام طلبية إنتاج نوع جديد من أجهزة الحاسوب وبعد دراسة السوق ورغبات الزبائن تبين أن أقصى سعر يرضى به الزبون هو 72000 دج بالنسبة لأسلوب البيع بالجملة، أما أسلوب البيع بالتجزئة بـ 74000 دج، معدّل هامش الربح بـ 20% ، أمّا السعر التنافسي للشركات المنافسة فكان يفوق السعر المقترح للزبائن بـ 10% وقد قررت المؤسسة إنتاج 650 جهاز حاسوب جديد وقد تمّ تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج كما يلي:

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
.....	300	30 000	المواد الأولية المستعملة
630 000	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
.....	150	50 000	اليد العاملة المباشرة

ثانياً: عناصر التكاليف غير مباشرة

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
.....	60	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)
.....	120	30 000	أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)
.....	100	أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
.....	80	30 000	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
.....	210	429	مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)
.....	250	221	مصاريف نشاط التوزيع بالتجزئة (على أساس الكميات المباعة)

المطلوب: باعتبارك المحاسب المسيّر وصاحب القرار في هذه الشركة قم بما يلي:

- 1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد، مع توضيح مفهومها وكيفية ومراحل حسابها باختصار.
- 2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة.
- 3- تحديد تكلفة الهدف للأجهزة.
- 4- هل هناك تكلفة مستهدف تخفيضها؟ وإن وجدت قم بحسابها.
- 5- ما هو القرار الأمثل حسب وجهة نظرك؟ مع تعليقه.

6- بعد اتّخاذ القرار الأمثل هل يتوقّف عمل المسير في هذه المرحلة أم أنّ هناك مرحلة أخرى؟ إن كانت الإجابة نعم ما هي هذه المرحلة مع شرحها باختصار.

7- قم بتحديد الربح المستهدف بعد الضريبة علماً أنّ معدّل الضريبة على أرباح الشركات هو 19%.

الحل:

1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد:

التكلفة المسموح بها هي التكلفة التي لا يمكن تجاوزها أو تعديها، وهي التكلفة الهدف ويتم حسابها من خلال البحث أولاً في السعر التنافسي الذي يرضي الزبون من جهة ويتمشى مع أسعار المنافسين من جهة أخرى، ثمّ تحديد سعر البيع التنافسي لدراسة السوق هذه. بعدها يتمّ تحديد الربح المستهدف وتوزيعه على الوحدات ثمّ يتمّ حساب التكلفة الهدف من خلال الفرق بين الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف.

أي: التكاليف المسموح بها (التكلفة الهدف) = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالجملة) - (0,2 x 72000) = 57600 = 7200 =

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالتجزئة) - (0,2 x 74000) = 59200 = 74000 =

2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة:

* تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض السعر بالجملة: لدينا إجمالي الوحدات المنتجة (المطلوبة) 650 جهاز حاسوب، الكمية المباعة بالجملة 429 جهاز حاسوب،

معدّل التوزيع = $0,66 = 650/425$

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
5 940 000	300	19 800	المواد الأولية المستعملة
415 800	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
4 950 000	150	33 000	اليد العاملة المباشرة
25 740	60	429	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)
2 376 000	120	19 800	أعباء الورشة 2 (على أساس

			الكميات المستهلكة أو المستعملة)
3 300 000	100	33 000	أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
1 584 000	80	19 800	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
90 090	210	429	مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)
18 681 630	43 546,92	429	التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة

*تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالتجزئة = $0,33 = 650/221$

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
3 060 000	300	10 200	المواد الأولية المستعملة
214 200	/	/	اللوازم الإنتاجية المستعملة
2 550 000	150	17 000	اليد العاملة المباشرة
13 260	60	221	أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)
1 224 000	120	10 200	أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)
1 700 000	100	17 000	أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)
816 000	80	10 200	أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)
55 250	210	221	مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)
9 632 710	43 546,92	221	التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالتجزئة

التكاليف الممكن تحقيقها لإجمالي الأجهزة المحمولة = التكاليف بالجملة +
التكاليف بالتجزئة

$$= 9632710 + 18681630 = 28314340 \text{ دج}$$

3- تحديد تكلفة الهدف للأجرة:

تكلفة الهدف للأجرة = تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالجملة x عدد
الوحدات بالجملة

+ تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالتجزئة x عدد الوحدات

بالتجزئة

$$= (429 \times 57600) \text{ دج} + (221 \times 59200) = 37793600$$

4- لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها لأنّ التكلفة الهدف أقلّ من التكلفة الممكن
تحقيقها وبالتالي لا يوجد داعي لتخفيض التكاليف.

5- القرار الأمثل: التكلفة الممكن تحقيقها أقلّ من التكلفة الهدف والمسموح بها
وبالتالي لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها وهنا للشركة هامش أمان يقدر
بـ 9479260 دج أي هامش يقدر بـ 14583,47 دج للجهاز الواحد وبالتالي يمكن
للمحاسب أن يخفض من سعر بيع الوحدة الواحدة في حدود هذا الهامش ليزيد
من إقبال الزبائن خاصّة في ظلّ ارتفاع سعر المنافس بـ 10% من السعر
المحدّد، أو أن يكتفي بالسعر نفسه ويزيد من هامش ربحه في الوحدة الواحدة،
كما يمكن أن يطور أكثر في تصميمه في حدود الهامش.

6- لا يتوقّف عمل المحاسب بعد اتخاذ القرار الأمثل بل تبقى عملية المراقبة
والتحسين المستمرّ بما يعرف بطريقة kaizen للتحسين المستمرّ من خلال
المراقبة المستمرّة للسوق والتحسين المستمرّ للمنتجات.

7- تحديد الربح المستهدف بعد الضريبة: 19%

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف - التكلفة الهدف

$$\text{سعر البيع الإجمالي} = (429 \times 72000) + (221 \times 74000) = 47242000 \text{ دج}$$

دج، الربح المستهدف 9479260 دج، الربح المستهدف 37793000 التكلفة الهدف

دج 7653204 بعد الضريبة