

منهج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

تم اشتقاق التكلفة المسموح بها من خلال العرض السابق إنطلاقاً من مفهوم التوجه السوقى الذى يركز على متطلبات العملاء من حيث الجودة والسعر/التكلفة الأقل والخصائص الوظيفية للمنتج، غير أنه عملياً يصعب تحقيق ذلك دون التأثير على التكلفة المسموح بها بالزيادة، نظراً لأن التكلفة المسموح بها تعتمد فى جزء منها على الظروف الخارجية الأمر الذى يؤثر على ربحية تنظيم الأعمال فى المدى الزمنى قصير وطويل الأجل، ومن ثم يؤثر طموحات أصحاب المصلحة Stakeholders فى هذا التنظيم، وعليه فإن إحتواء Containment الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج فى المدى الزمنى قصير وطويل الأجل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة سوف يتم من خلال بناء منهج إجرائى لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة (الشكل رقم ١٦).

أولاً : تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج.

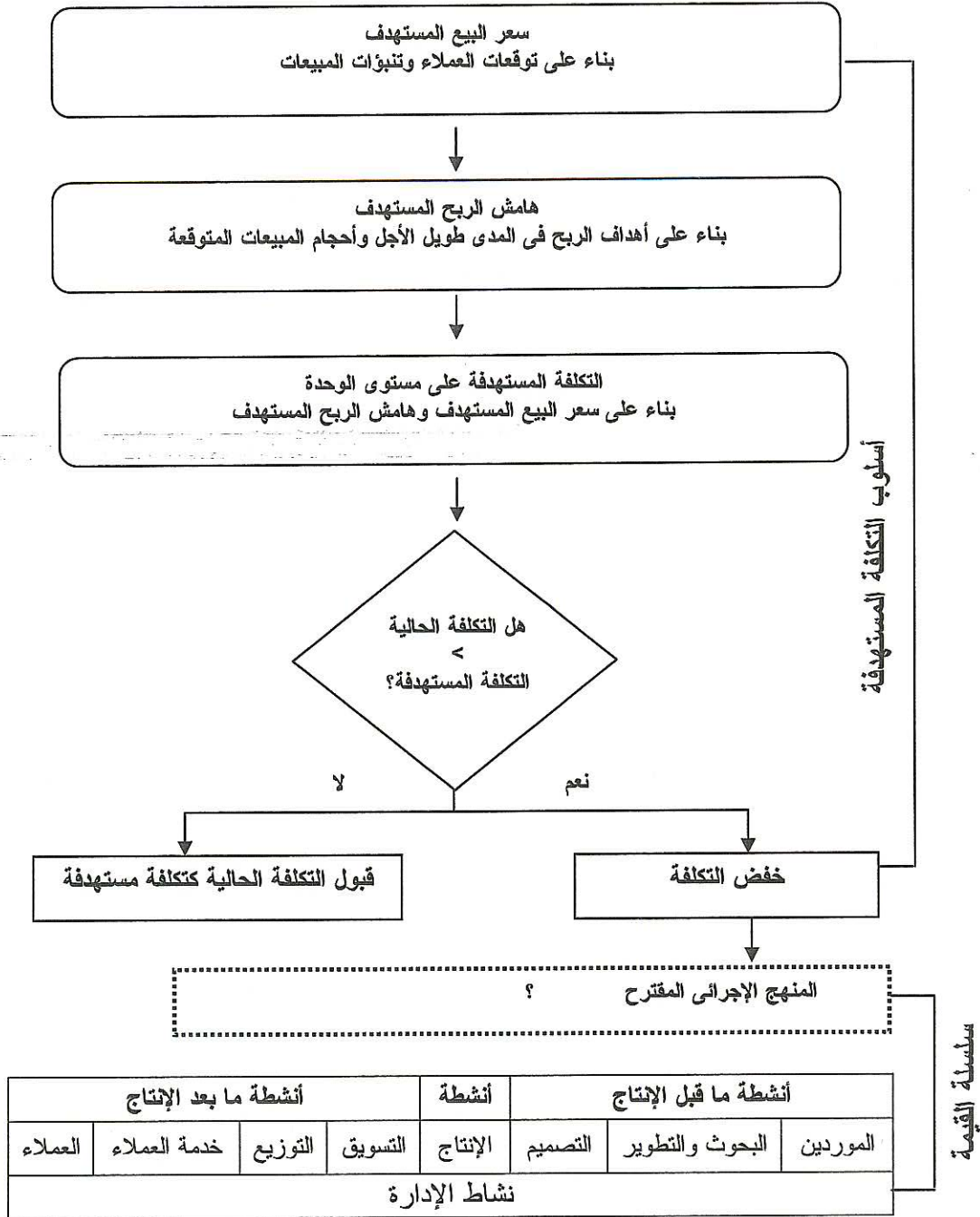
ثانياً : بيان كيفية احتواء الفجوة التكاليفية فى المدى الزمنى قصير الأجل وأيضاً فى المدى الزمنى طويل الأجل من خلال تحديد الأجزاء التى يمكن تحقيقها والتى لا يمكن تحقيقها من خفض التكلفة.

ثالثاً : تحديد مستوى خفض التكلفة الذى يمكن تحقيقه فى المدى الزمنى قصير الأجل وذلك من خلال تبنى آليات لخفض التكلفة تؤدي إلى الوصول إلى التكلفة التى يمكن تحقيقها.

رابعاً: تحديد مستوى خفض التكلفة الذى لا يمكن تحقيقه فى المدى الزمنى قصير الأجل (الجزء الباقي من الفجوة التكاليفية)، وهذا الجزء يعكس تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة Strategic Cost Reduction Challenge فى المدى الزمنى طويل الأجل من خلال إجراء مزيد من التحسينات المستمرة وتبنى آليات أخرى لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المسموح بها.

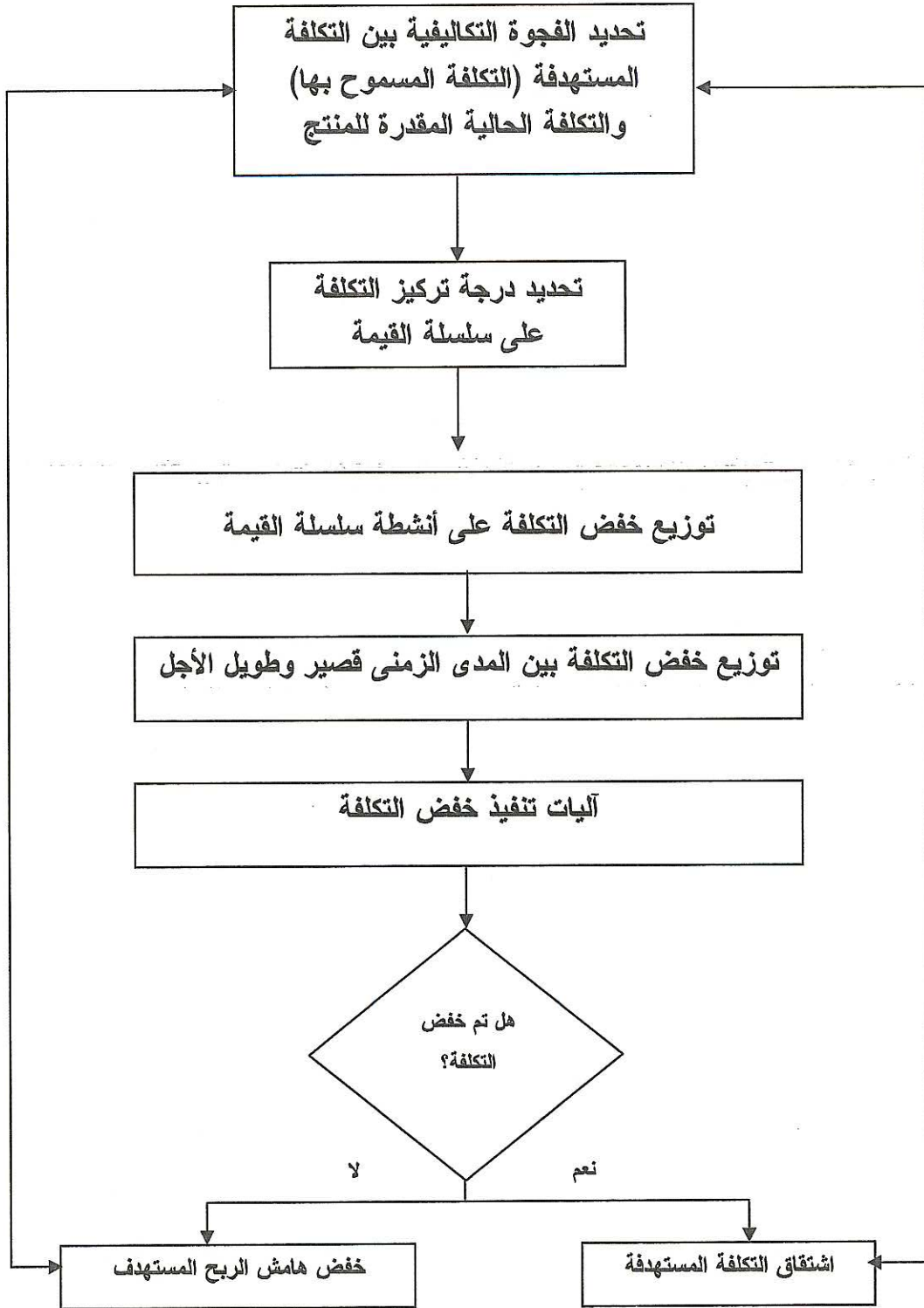
خامساً: تتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج طبقاً للمدى الزمنى للتحليل، ففى المدى الزمنى قصير الأجل تتحدد التكلفة المستهدفة بالتكلفة التى يمكن تحقيقها، أما فى المدى الزمنى طويل الأجل فتتحدد التكلفة المستهدفة بالتكلفة المسموح بها.

سادساً: فى حالة الفشل فى إحتواء الفجوة التكاليفية فى المدى الزمنى قصير الأجل وطويل الأجل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة فإن ذلك سوف يؤثر تأثيراً سلبياً على هامش الربح المستهدف، ومن ثم على سعر السهم لتنظيم الأعمال فى سوق الأوراق المالية، وأيضاً على طموحات جميع الأطراف ذات المصلحة مع تنظيم الأعمال ولاسيما المساهمين والعاملين.



شكل رقم (١٦)

منهج إجرائي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة



تابع شكل رقم (١٦)

منهج إجرائي لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

آليات تنفيذ خفض التكلفة

تستخدم آليات تنفيذ خفض التكلفة من جانب فريق خفض التكلفة Cost Reduction Team داخل تنظيم الأعمال، ويشتمل هذا الفريق على مختلف الأنشطة المؤثرة مثل أنشطة التصميم والهندسة والشراء والإنتاج والتسويق والتكاليف، ويتمثل الدور المحوري لفريق خفض التكلفة في البحث عن سبل احتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة لمنتج من خلال خفض تكلفة الأنشطة داخل وخارج الحدود التنظيمية لتنظيم الأعمال، خلال المدى الزمني قصير وطويل الأجل، وذلك باستخدام الآليات التالية الممكن استخدامها في تنفيذ خفض التكلفة.

أولاً: هندسة القيمة Value Engineering

تعرف هندسة القيمة بأنها أسلوب لتقويم المنتج للتأكد من توافر الخصائص الوظيفية الضرورية للمنتج وذلك عند الحد الأدنى من التكلفة الكلية لكل من المنتج والعميل، ويشير إليه البعض بأنه التحليل الهندسي للقيمة حيث يقصد به تحليل سلسلة القيمة للمنتج بما تتضمنه من أنشطة التطوير والتصميم والتنفيذ وذلك بهدف تخفيض التكلفة مع ضمان إشباع حاجة العميل عند استخدام المنتج، ولعل لب مفهوم هندسة القيمة هو تقويم الخصائص الوظيفية للمنتج، وأيضاً تقويم الجهد المنظم القائم على أساس متطلبات النظم والأجهزة والتسهيلات والإجراءات وعمليات التوريد، وذلك لتحقيق الخصائص الوظيفية الضرورية المرغوبة في المنتج بأقل تكلفة ممكنة وبما يتماشى مع متطلبات الأداء والثقة والأمان في المنتج، ويمكن أيضاً استخدام مفهوم هندسة القيمة في البحث عن بدائل تصميم المنتج وبدائل عمليات إنتاجه وتوزيعه ونظم خدمات ما بعد البيع.

ويركز مفهوم هندسة القيمة على منطقتين أساسيتين في سعيه لخفض التكلفة، تتمثل المنطقة الأولى في خفض عدد الأجزاء الداخلة في تصميم المنتج وخفض مستوى تعقدها، وهنا يمكن لتنظيم الأعمال تبني استراتيجية تتميط الأجزاء -Parts Standardization Strategy لأن تتميط الأجزاء يمكن أن تقود إلى تحسين الجودة، وتحقيق وفورات تكلفة إقتناء وتخزين ومناولة المستلزمات السلعية وعمليات الإنتاج والتجميع وعمليات الصيانة وخدمات ما بعد البيع، أما المنطقة الثانية التي يركز عليها مفهوم هندسة القيمة فهي تكلفة العمل المباشر حيث أن تكاليف العمل المباشر وأيضاً التكاليف غير المباشرة إذا تم ربطها بساعات العمل المباشر قد تمثل جزءاً كبيراً من التكلفة الكلية في الكثير من المنشآت الصناعية، وعلى هذا تتواجد الإمكانيات لتحقيق وفورات جوهرية في التكلفة من خلال إعادة هندسة Reengineering العمليات.

ولاشك أن تطبيق مفهوم هندسة القيمة يتطلب التفرقة بين متى تقرر أو تحدد التكلفة When Costs are Locked-in? ومتى تحدث التكلفة When Costs are Incurred? حيث أن معظم التكاليف تحدد مقدماً في مرحلة التصميم قبل أن تحدث فعلاً ويتم الاعتراف بها وتسجيلها بواسطة النظام المحاسبي، نظراً لأنه بمجرد الإنتهاء من مرحلة تصميم المنتج فإنه من الصعوبة التأثير في تلك التكاليف المحددة مقدماً وتخفيضها، ومن ثم فإن عملية خفض التكلفة تتوقف على معرفة متى تحدد التكلفة مقدماً؟ وكيف؟ غير أنه يجب التأكيد أن الكثير من صناعات المراحل الإنتاجية - مثل الصناعات الكيماوية والبتروولية والصلب والورق والأغذية والغزل والنسيج - تحدد معظم التكاليف فيها وتحدث تقريباً في وقت واحد، ومن ثم فإن أنشطة خفض التكلفة يمكن أن تتم بنجاح في وقت حدوث التكلفة، والشكل رقم (١٧) يعكس التفرقة بين الالتزام بالتكلفة وحدث التكلفة بالنسبة للمنتجات الجديدة وذلك من خلال دورة حياة المنتج.

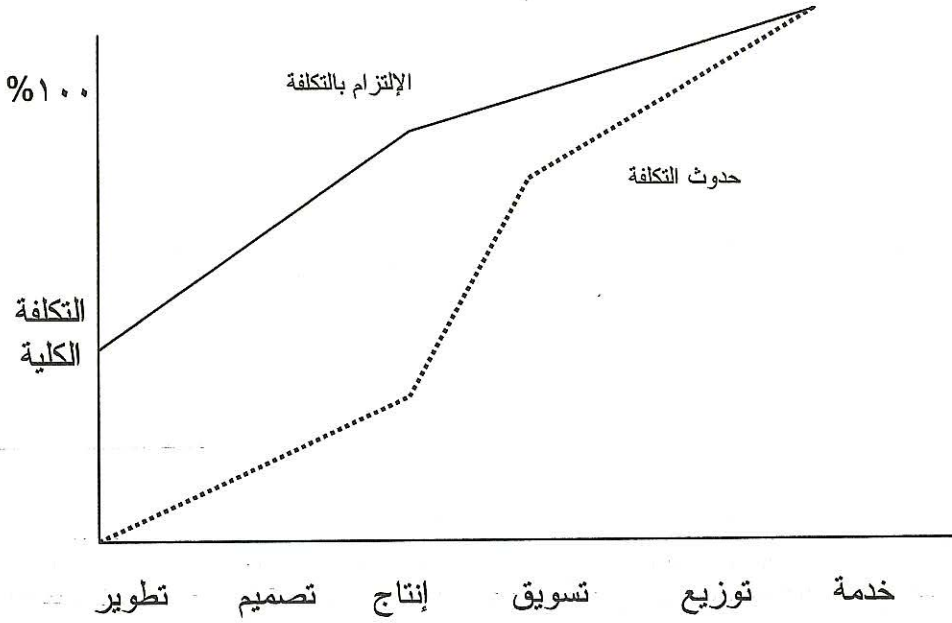
ثانياً: تحليل القيمة Value Analysis

يستخدم هذا المفهوم أحياناً مع مفهوم هندسة القيمة، غير أن مفهوم تحليل القيمة يكون بصفة عامة أكثر ارتباطاً بمرحلة الإنتاج، في حين يكون مفهوم هندسة القيمة أكثر ارتباطاً بمرحلة التصميم.

ثالثاً: تشكيل جودة المنتج Quality Function Deployment أو بيت الجودة House of Quality

ويشير هذا المفهوم إلى مجموعة من الإجراءات التخطيطية والإتصالية للربط بين وظائف التسويق وهندسة التصميم والإنتاج وذلك من خلال:

- تحديد متطلبات العملاء.
- تحديد وتقويم الخصائص الهندسية.
- إعادة مصفوفة بيت الجودة للمساعدة في تحديد الملامح الهندسية، وأيضاً لمساعدة فريق التصميم في وضع التحسينات المطلوبة وجوانب خفض التكلفة المستهدفة.



شكل رقم (١٨)

الالتزام بالتكلفة وحدوث التكلفة

رابعاً: تصميم عمليات الإنتاج والتجميع Design for Manufacture & Assembly

وتتم هذه الآلية في مرحلة التصميم وتقييم فعالية التصميم في علاقته بعمليات التجميع، وتهدف إلى تبسيط هيكل المنتج وعمليات التشغيل وتقليل أخطاء التجميع وتحسين الجودة وزيادة درجة الثقة في المنتج بالإضافة إلى تخفيض تكاليف التخزين والإنتاج.

خامساً: جداول التكلفة Cost Tables أو قواعد البيانات التكاليفية Cost Data Base

تتضمن جداول التكلفة جميع المعلومات المتعلقة بمنتجات تنظيم الأعمال، هذه المعلومات قد تكون داخلية أو خارجية، وتتضمن المعلومات الداخلية معلومات عن المنتج مثل تكلفته الكلية وتكلفة كل دورة من حياته، والتصميم التفصيلي له ودرجة تعقده، وحجمه أو وزنه وأجزائه الداخلية، وحاجاته من الموارد المختلفة، أما المعلومات الخارجية فإنها تشتمل على حاجات المستهلكين ومقدرتهم الشرائية، وأسعار المنافسين وردود أفعالهم، والتكنولوجيا المتاحة، ومن ثم فإن جداول التكلفة توفر المعلومات التكاليفية وغيرها من المواد الخام البديلة، تصميم المنتج ومواصفاته، العمليات الإنتاجية المستخدمة حالياً، وبالتالي فهي تساعد على تقويم المقترحات البديلة لتكلفة المنتج لإختيار أنسبها بما يتلاءم ومقدرة المستهلك ورد فعل المنافس، وجداول التكلفة ليست أداة لخفض

تكلفة المنتجات الجديدة والقائمة، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف جداول التكلفة بأنها قواعد بيانات تكاليفية توفر مقاييس مختلفة لا يتم على أساسها تحديد التكلفة وتقويم المنتجات القائمة فحسب، وإنما أيضاً المنتجات المحتملة وتعطي إجابات فورية عن أسئلة ماذا لو What If المرتبطة ببدائل تصميم المنتج أو تطويره حسب متطلبات العميل وقدرته الشرائية ورد الفعل المتوقع من المنافسين.

رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً: الأسئلة متعددة الاختيار:

- ١- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة ضمن منظومة متكاملة لأدوات إدارة التكلفة، تتضمن الأنظمة التالية ما عدا:
 - أ - نظام التكلفة على أساس النشاط.
 - ب - تحليل سلسلة القيمة.
 - ج - تحليل سلسلة التوريد.
 - د - تحليل تكاليف دورة حياة المنتج.
- ٢- نظراً لأن التكلفة المستهدفة تمثل الفرق بين سعر السوق الذي يفى برضاء العملاء وهامش الربح المرغوب من جانب الإدارة، فإنه من الخصائص الأساسية للتكلفة المستهدفة:
 - أ - السعر يقود التكلفة.
 - ب - التكلفة تقود السعر.
 - ج - السعر يعادل التكلفة + هامش الربح.
 - د - هامش الربح يساوى السعر - التكلفة.
- ٣- تتمثل التكلفة المستهدفة المستمدة من التوجه السوقى فى المدى الزمنى طويل الأجل:
 - أ - التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة.
 - ب - التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة + هامش الربح.
 - ج - التكلفة المسموح بها.
 - د - التكلفة التى يمكن تحقيقها.
- ٤- تتمثل التكلفة المستهدفة فى المدى الزمنى قصير الأجل:
 - أ - التكلفة المتغيرة.
 - ب - التكلفة المتغيرة والثابتة.
 - ج - التكلفة المسموح بها.
 - د - التكلفة التى يمكن تحقيقها.

٥- يتم تحديد هامش الربح المستهدف لأغراض حساب التكلفة المستهدفة على أساس:

- أ - العائد على رأس المال المستثمر.
- ب - العائد على الأصول.
- ج - العائد على المبيعات.
- د - العائد على حقوق الملكية.

٦- تتحدد درجة تركيز التكلفة على سلسلة القيمة بمفهومها الواسع على:

- أ - أنشطة البحوث والتطوير.
- ب - أنشطة التصميم والتوريد.
- ج - أنشطة الإنتاج والتصنيع.
- د - أنشطة التسويق والتوزيع.

٧- يخرج عن نطاق آليات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة:

- أ - تحليل القيمة.
- ب - قواعد البيانات التكاليفية.
- ج - بطاقة الأداء المتوازن.
- د - تشكيل الجودة.

٨- يخرج عن نطاق مفهوم هندسة القيمة:

- أ - تقويم الخصائص الوظيفية للمنتج.
- ب - تقويم الجهد المنظم القائم على أساس متطلبات النظم والأجهزة والتسهيلات وعمليات التوريد.
- ج - البحث عن بدائل تصميم المنتج وإنتاجه وتوزيعه وخدمات ما بعد البيع.
- د - التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

٩- يتطلب مفهوم هندسة القيمة التفرقة بين الالتزام بالتكلفة وحدث التكلفة، وعلى هذا الأساس فإنه في المتوسط يكون الالتزام بالتكلفة وحدث على أساس النسب التالية للأنشطة التالية خلال دورة حياة المنتج:

الالتزام بالتكلفة	حدث التكلفة
أ - البحوث والتطوير	صفر %
ب - تصميم المنتج والعمليات	٨٠ %
ج - الإنتاج	١٠٠ %
د - خدمات ما بعد البيع	صفر %

١٠- أحد المكونات الأساسية المشتركة لكل من نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة والذي يساهم في تحقيق هدف خفض التكلفة:

- أ - مسببات التكلفة.
- ب - مجتمعات التكلفة.
- ج - مراكز التكلفة.
- د - رقابة التكلفة.

رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً: الأسئلة متعددة الاختيار

١ - الإجابة الصحيحة (ب)

نظراً لأن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يعمل إلا ضمن منظومة متكاملة لأدوات إدارة التكلفة، هذه المنظومة تشمل نظام التكلفة على أساس النشاط، تحليل تكاليف دورة حياة المنتج، وتحليل سلسلة القيمة بمفهومها الواسع وليس الضيق والتي تتضمن فى بداية السلسلة الموردين وفى نهايتها العملاء، وهذا ما يطلق عليه سلسلة التوريد.

٢ - الإجابة الصحيحة (أ)

حيث أنه من الخصائص الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة قيادة السعر للتكلفة وليس قيادة التكلفة للسعر، نظراً لأن التكلفة المستهدفة تمثل الفرق بين سعر السوق الذى يفى برضاء العملاء وهامش الربح المرغوب من جانب الإدارة.

٣ - الإجابة الصحيحة (ج)

حيث يتم خفض التكلفة فى المدى الزمنى قصير الأجل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة بمفهومها "التكلفة التى يمكن تحقيقها"، أما الجزء الباقى من الفجوة التكاليفية الذى لا يمكن تحقيقه فى المدى الزمنى طويل الأجل من خلال تحدياً استراتيجياً لخفض التكلفة فى المدى الزمنى طويل الأجل من خلال إجراء مزيد من التحسينات المستمرة وتبنى آليات أخرى لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة بمفهومها "التكلفة المسموح بها".

٤ - الإجابة الصحيحة (ج)

حيث تتمثل التكلفة المستهدفة فى المدى الزمنى طويل الأجل فى التكلفة المسموح بها.

٥- الإجابة الصحيحة (ج)

حيث يتم تحديد هامش الربح المستهدف لأغراض حساب التكلفة المستهدفة على أساس العائد على المبيعات، وذلك لما يتميز به العائد على المبيعات من سهولة بالإضافة إلى أنه يظهر ربحية كل منتج في حالة تعدد المنتجات، ولا سيما في ظل صعوبة حساب العائد على رأس المال المستثمر أو العائد على الأصول أو العائد على حقوق الملكية لكل منتج في حالة قيام الشركة بإنتاج العددي من المنتجات وبكميات صغيرة.

٦- الإجابة الصحيحة (ب)

حيث تتحدد درجة تركيز التكلفة على أساس سلسلة القيمة بمفهومها الواسع "سلسلة التوريد" على أنشطة التصميم والتوريد، وبالتالي تعد أنشطة التصميم والتوريد أو أنشطة ما قبل الإنتاج هي لب آلية هندسة القيمة في خفض التكلفة لأن حوالي ٨٠% من التكلفة التي سوف تحدث فيما بعد تتحدد في مرحلة تصميم المنتج والعمليات، كما أن إدارة التكلفة بين التنظيمات داخل أطر الشراكة التجارية في سلسلة التوريد تعد من الوسائل الهامة لنقل الضغوط التنافسية التي تفرضها الأسواق على الشركة إلى موردی المستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لإنتاج المنتج.

٧- الإجابة الصحيحة (ج)

حيث يعد تحليل القيمة وجداول التكلفة وتشكيل الجودة من ضمن آليات أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة، أما بطاقة الأداء المتوازن فإنها آلية تستخدم لأغراض إدارة الأداء الإستراتيجي.

٨- الإجابة الصحيحة (د)

نظراً لأن تقويم الخصائص الوظيفية للمنتج، وتقويم الجهد المنظم القائم على أساس متطلبات النظم والأجهزة والتسهيلات وعمليات التوريد، والبحث عن بدائل تصميم المنتج وإنتاجه وتوزيعه وخدمات ما بعد البيع، هذه المفاهيم تعد من صميم أسلوب التكلفة المستهدفة، أما التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، فإنه على الرغم من أنها تدخل ضمن إطار تحليل القيمة إلا أنها تمثل أحد مساهمات نظام التكلفة على أساس النشاط في خفض التكلفة بجانب دورة الأساس في تحقيق دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة.

٩- الإجابة الصحيحة (ب)

نظراً لأن مفهوم هندسة القيمة يتطلب التفرقة بين الالتزام بالتكلفة وحدوث التكلفة، وبالتالي فإن الالتزام بالتكلفة وحدوث التكلفة بالنسبة للأنشطة المختلفة خلال دورة حياة المنتج تكون بنسبة ٨٠% "الالتزام بالتكلفة"، ٢٠% حدوث التكلفة وذلك فيما يتعلق بأنشطة تصميم المنتج والعمليات اللازمة لإنتاجه، أما باقى الأنشطة الخاصة بالبحوث والتطوير والإنتاج وخدمات ما بعد البيع فإن النسب المتعلقة بها تعد غير صحيحة.

١٠- الإجابة الصحيحة (أ)

حيث أن تحليل مسببات التكلفة يمثل أن المكونات الأساسية لكل من نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة والذي يساهم فى تحقيق هدف خفض التكلفة، فأحد جوانب خفض التكلفة طبقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة هي فعالية استخدام مسببات التكلفة فى الأنشطة التى تضيف قيمة للمنتج، فى حين أن مجمعات التكلفة ومراكز التكلفة ورقابة التكلفة فإنها جوانب تبتعد عن الإطار العام لأسلوب التكلفة المستهدفة.

المراجع :

1/ (عمرو خير الدين –التسويق الإداري- دار الكتب- مصر -1996)

2/ (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)- كتاب المحاسبة