

المحور الثالث:

التسعير على المدى الطويل و تكلفة الهدف.

تمهيد:

لقد شهدت التطورات المتسارعة من القرن الماضي تغيرات متتالية في الشركات الصناعية ،على غرار التغيرات التي شهدتها أنظمة الإنتاج ، حيث تم إرساء أنظمة إنتاج حديثة، إضافة إلى الثورة في أنظمة المعلوماتية وأنظمة الاتصال المختلفة، و مع ظهور المنافسة الشرسة، أصبحت الشركات التي لا تتماشى مع هذه التطورات وتعمل على تغيير أنظمتها الداخلية تواجه خطر الزوال والاندثار.

يعود ظهور نظام التكلفة المستهدفة إلى الستينات من القرن الماضي باليابان، وعلى الرغم من بقاء هذا الأسلوب سريا في الشركات اليابانية لفترة زمنية طويلة ، إلا أن عملية الاعتراف به بشكل واسع قد تمت في الثمانينات ،وبررت تفوق الشركات الصناعية اليابانية على الصعيد الدولي و بعد هذا اهتمت الدول الغربية الأخرى بضرورة تبني هذا النظام الذي أثبت فعاليته باليابان ، فقد حاولت 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 ،وسنحاول من خلال هذا المحور استعراض نشأة ومفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة وخصائصها الأساسية ومتطلبات ومراحل تبنيها مع تقييم مدى نجاعتها .

أولا: ماهية نظام التكلفة المستهدفة (Target Costing) :

1/نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة :

يعود أصل تقنية التكاليف المستهدفة إلى منهج تحديد تكاليف المنتج كأحد أكبر السمات التي تميزها نظام التكلفة المستهدفة في وقت لاحق .

فلقد ظهرت هذه الفكرة في السنوات الأولى من بداية القرن الماضي بشركة Ford بالولايات المتحدة الأمريكية. وعند التغيرات التي أحدثت بشركة Volkswagen Beetle بألمانيا في الثلاثينات، أين تم القيام بدراسة الحلول البديلة لتحقيق سعر مستهدف لإنتاج سيارة DM900؛ مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الممكنة لعملية الإنتاج . ومع هذا فإن أسلوب التكلفة المستهدفة ظهر بشكل كامل ومتطور خلال فترة ندرة الموارد الاقتصادية عقب الحرب العالمية الثانية حيث ابتكر رجال الأعمال الأمريكيين مفهوما لزيادة نوعية ومزايا المنتج إلى أكبر قدر ممكن مع تخفيض التكاليف في نفس الوقت؛ ولقد سميت التقنية "هندسة القيمة" Value engineering وتم اعتمادها لاحقا من قبل الشركات اليابانية بهدف مواجهة المنافسة العالمية الشديدة في الستينات أين تم دمج أسلوب هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتج في أوقات مبكرة من العملية الإنتاجية في مرحلة التخطيط والتطوير للمنتج وكان أول استخدام لتقنيته هندسة القيمة أو ما يطلق عليها بـ genka kiaku باليابان سنة 1963 من طرف شركة Toyota لصناعة السيارات، ومع هذا لم يتم ذكرها في الكتابات اليابانية حتى سنة 1978 ،ولقد ترجم المصطلح المشتق من اللغة اليابانية genka kiaku إلى المصطلح المستخدم اليوم في جميع انحاء العالم وهو مصطلح Target Costing أو التكلفة المستهدفة .

وسنة 1995 أثناء الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية تم تحديد الاسم الرسمي للمصطلح الياباني بإدارة التكلفة المستهدفة (Target Cost Management) على أساس أن مصطلح التكلفة المستهدفة لم يكن يعبر عن المعنى الحقيقي لمصطلح genka Kiaku

ولقد أصبح أسلوب تكلفة الهدف القاعدة التي تقوم عليها جل الشركات اليابانية الكبرى ، فلقد أظهرت دراسة استطلاعية أجريت باليابان بين سنة 1991 و سنة 1992، نقلا عن Y kato سنة 1995 أنه وبعد 20 سنة من تبني هذا الأسلوب أصبح القاعدة التي تقوم عليها جميع شركات صناعة السيارات تقريبا باليابان؛ وما يقارب من 80 % من شركات قطاع السلع والمعدات والبناء الكهربائي والإلكترونيات، وما نسبته 30 % من قطاع الصناعة الكيمائية والصيدلانية ونسبة أقل في قطاع صناعة المنسوجات والورق ولم تقم بعض القطاعات الأخرى بتبنيه.

2/ مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة target cost :

عرف CIMA المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين(Charted Institute of Management Accountants) التكلفة المستهدفة بأنها: "تقدير لتكلفة المنتج المستمدة من طرح هامش الربح المرغوب في تحقيقه من سعر سوق التنافسي"

وبأنها: "تقنية تم تطويرها في بداية السبعينيات في الصناعات التركيبية باليابان لمواجهة الطلب الاستهلاكي الذي زاد من تنوع المنتجات وكثرتها كما زاد من أهمية دورة حياة المنتج ومراحل التطوير والتخطيط للمنتجات الجديدة". وعرفها Sakurai سنة 1989 بأنها: "أداة لإدارة التكلفة تعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتج طيلة دورة حياته بشكل كامل بمساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة".

وحسب Coopers and shew سنة 1996 فإن التكلفة المستهدفة هي: "التقنية التي تهتم بالقدرة على إعادة تحدي السوق كل مرة من خلال سلسلة الإنتاج ومصممي المنتجات".

وعرفها الحبيطي سنة 2009 بأنها: "مدخل تابع لمدخل مستقل وهو سعر المنتج المقبول في السوق ومن ثم محاولة التحكم في تكلفة المنتج وتكييفها لتلائم السعر والربح المرغوب فيه من قبل الإدارة".

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.

3/ خصائص أسلوب تكلفة الهدف:

من خلال عرضنا لنشأة ومفهوم أسلوب تكلفة الهدف نستخلص العديد من الخصائص التي تميز مدخل أسلوب تكلفه الهدف ويمكننا حصرها في العناصر الأساسية التالية :

- هو عبارة عن نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية.
- يعتبر كأداة رقابة حيث يطبق في مرحلة التخطيط والتصميم أي قبل البدء في العملية الإنتاجية.
- يساهم في خلق مستقبل تنافسي جيد للمؤسسة من خلال التركيز على دراسة السوق.
- هو نظام لإعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة وعمليات المؤسسة.

- يساهم في التخطيط الطويل الأجل حيث يحدد الربح والتكلفة المناسبين ، ويعمل على تحقيقهما من خلال أسلوب التحسين المستمر.
- يساهم في الرفع من الأرباح وإدارتها بشكل جيد.
- أسلوب يركز على تخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة والوقت.
- التركيز على مراحل البحث وتطوير وتصميم المنتج.
- يساهم في تقديم المنتج بالجودة المطلوبة والسعر المناسب و حسب متطلبات الزبائن.
- يركز على المنتجات ذات الدورات الحياتية قصيرة الأجل نسبيا.
- يعتمد على أسعار السوق في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.
- يعد مدخلا لدعم تخفيض التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج سواء الجديد أو القديم، وهذا يدعم الابتكار والإبداع داخل المؤسسة من طرف الموظفين والإداريين والمصممين والمهندسين.
- يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة من خلال تحديد التكلفة الهدف والعمل على تخفيضها.
- يقوم على التنسيق والتعاون التام بين مختلف الأقسام والإدارات بالمؤسسة.
- يتماشى مع حالة المؤسسات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وكميات قليلة ، وتتميز بدورة حياة قصيرة .
- يعتمد على تبني مجموعة من الأساليب كهندسة القيمة وسلاسل القيمة و التخطيط والتصميم لتخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة .
- يدعم العلاقة مع الموردين من خلال التعاون معهم وتبادل الخبرات، ومع الزبائن من خلال دراسة مطالبهم ورغباتهم الاستهلاكية.
- يتطلب أن يأخذ المسيرين ومحللو التكاليف بعين الاعتبار تكاليف المنتج بشكل مستمر و الخاصة بجميع الأنشطة من إنتاج، بيع ، شحن، تموين وخدمات ما بعد البيع وغيرها أثناء عملية التصميم للمنتج أو الخدمة .
- يحلل كافة الجوانب التي من شأنها توليد قيمة مضافة للمنتج ، وكل نشاط يولد تكلفة ، ولهذا فهو يحدد بشكل جيد الأنشطة والمسؤوليات لدعم فكرة تبنيه.
- يقوم على الرقابة على التكاليف و التغذية العكسية بمجرد دخول المنتج للتصنيع.
- يتطلب العمل الجماعي والامتثال لإستراتيجية المؤسسة وتبني فلسفه التحسين المستمر لمكان العمل .
- يعتمد على فريق عمل متعدد التخصصات لإيجاد بدائل مستمرة لخفض التكاليف.

4/ أهداف أسلوب تكلفه الهدف:

- يمكن الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة في التخفيض من إجمالي التكاليف والتطوير للمنتجات أو الخدمات كما يحقق أهداف فرعية أخرى يمكننا إيجازها فيما يلي:
- تحقيق رغبات الزبائن و إشباع حاجاتهم من خلال تقديم منتجات أو خدمات متطورة وذات جودة عالية وبسعر مناسب ومقبول.
- تحقيق أهداف الإدارة العليا للمؤسسة من أرباح والحفاظ على الميزة التنافسية في المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وتطور الاحتياجات وتجدها وتأثير البيئة الداخلية والخارجية.

- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، حيث يتم 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 .
- تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم.
- تأكيد جودة المنتج مع تخفيض تكاليفه.
- تطوير المنتج بشكل مستمر لجذب المستهلكين و المحافظة عليهم وعلى ولائهم.
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
- المساعدة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة ، أي التكلفة التنافسية للمنتج المستمدة من واقع و وضع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفه المنتج.

ثانيا :آليات ومتطلبات تبني و تطبيق أسلوب تكلفة الهدف :

إن عملية تبني نظام التكلفة المستهدفة تتطلب وجود مجموعة من المقومات لنجاح العملية كما يجب أن تمر بمجموعة من المراحل الأساسية و التي سنوضحها من خلال هذا القسم.

1/المبادئ الأساسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

تتوقف عملية نجاح تبني أسلوب تكلفة الهدف على وجود مجموعة من الأسس والمقومات لضمان تحقيق الأهداف المسطرة و المرجوة ضمن تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتمثل هذه المقومات أساسا في:

1-1قيادة سعر التكلفة Price Led Costing: تتطلب عملية تحديد التكلفة المستهدفة أن يتم تحديد سعر البيع للمنتج وطرح الربح المستهدف من هذا السعر للحصول على التكلفة المستهدفة أو الخدمة و التي يجب أن لا يتم تجاوزها خلال عملية التصنيع للمنتجات أو الخدمات(Target Cost =Target Price-Target profit).

2-1 التركيز على المستهلك Focus on the Customer: يجب أن تركز الإدارة على فهم المستهلك و رغباته وحاجاته و مطالبه و تفضيلاته ، و ردود أفعال هذا المستهلك أو الزبون إزاء المنتج أو الخدمة، وما هو السعر الذي يتقبله ويرضى أن يدفعه مقابل هذه الأخيرة.

3-1 التركيز على تصميم المنتج Focus on Product Desing: تعتبر هندسة التصميم العنصر المحوري في تبني أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يجب على المهندسين العمل على تصميم المنتج أو الخدمة بالشكل الذي يسمح من تحقيق التكلفة المستهدفة وعدم تجاوزها.

4-1 التركيز على عملية التصميم Focus on Process Desing: يتم هذا من خلال فحص ومراقبة مراحل العملية الإنتاجية و التأكد من الكفاءة العالية لعملية التصنيع من خلال استخدام الأساليب المتاحة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية طبقا للتكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة.

5-1تكوين فرق متداخلة المهام Cross Functional Teams: تتطلب عملية تصنيع المنتج أو الخدمة دون تجاوز التكلفة المستهدفة تعاون فريق عمل متنوع الاختصاصات لضمان التسيير الجيد لكافة الجوانب من أجل تحقيق

التكلفة الهدف، من متخصصين في بحوث التسويق والمبيعات ومتخصصين في الهندسة والتصميم، و آخرين في جدولة الإنتاج ، ومناولة المواد ، وإدارة التكاليفالخ

6-1 دورة حياة التكاليف Life cycle costs: يجب أخذ جميع التكاليف المتعلقة بدورة حياة المنتج أو الخدمة بعين الاعتبار من مرحلة التصميم والتخطيط حتى مرحلة ما بعد البيع.

7-1 توجيه سلسلة القيمة Value chain orientation : 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 و التي لا ترفع من قيمة المنتج أو الخدمة، وهذا يتم عن طريق دراسة كافة المراحل التي تمر بها العملية الإنتاجية عن بيع المنتج وما هي التكاليف أو الأنشطة التي يمكن التخلي عنها.

2/مراحل و خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC :

تمر خطوات تطبيق أسلوب تكلفة الهدف بخمس مراحل أساسية هي:

- تحديد السعر المستهدف.
- تحديد الربح المستهدف والمراد تحقيقه.
- حساب التكلفة المستهدفة.
- استخدام تقنية هندسة القيمة Value engineering بشكل رئيسي وغيرها من الأساليب لتحقيق التكلفة المستهدفة.

- استخدام تقنية تكاليف التحسين المستمر Kaizen لتتبع التكاليف وضمان تتبع مستجدات السوق من زبون ومنافسة وفيما يلي نوضح كيفية اعتماد هذه الأساليب من قبل المحاسبين الإداريين مرحله بمرحلة.

1-2 الخطوة الأولى: تحديد السعر المستهدف Target Pricing: السعر المستهدف هو السعر المقدر والمحدد للمنتج أو الخدمة والذي يكون الزبائن المرتقبون على استعداد لسداده ودفعه مقابل الحصول على هذا المنتج أو الخدمة.

فالسعر المستهدف أو سعر البيع المستهدف هو السعر الذي يحقق التوافق بين الإعتبارات التالية :

- الأسعار التي يتقبلها الزبون (المستهلك) ويمكن للمؤسسة من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوب فيها للمنتج أو الخدمة ، أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.
- ألا يزيد السعر في أي حالة 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 السوق تبدأ بتقدير سعر المنتج أو الخدمة الذي يرغب الزبائن المحتملون بدفعه وتحمله ، ويعتمد هذا التقدير على فهم القيمة التي يتصورها الزبون للمنتج أو الخدمة وما هي الأسعار التي سيضعها المنافسون لمنتجاتهم وخدماتهم المنافسة، حيث تزايدت أهمية فهم كل من الزبون والمنافس لعدة أسباب نذكرها في ما يلي:

- تؤدي المنافسة من المنتجين الذين يحققون أقل تكلفة إلى تقييد الأسعار باستمرار.

- يتم عرض المنتجات أو الخدمات في السوق لفترات زمنية قصيرة مما يقلص فرص التعافي من أخطاء التسعير ومن ثم فقدان الحصة السوقية وفقدان الربحية.

- أصبح الزبون اليوم أكثر دراية وعلماء، ما زاد من مطالبه بشكل مستمر حول جودة المنتجات والخدمات الأكبر و بأسعار اقل.

وبالتالي وتماشيا مع هذه المستجدات التي تميز السوق اليوم لابد أن تمر عملية تحديد السعر المستهدف بالمراحل الأساسية التالية:

أ- فهم القيمة المدركة للزبون ونظام المبيعات والتسويق بالمؤسسة: لفهم القيمة المدركة للزبون ونظام المبيعات والتسويق يجب العمل على التفاعل و الاتصال مع الزبائن من خلال إجراء أبحاث السوق لمعرفة المزايا التي يرغب فيها الزبائن و الأسعار التي هم على استعداد لدفعها مقابل هذه المزايا والخصائص وهذا ما تقوم به العديد من الشركات مثل اليوم شركه Iphone للهواتف النقالة.

ب- القيام بتحليل المنافسين: لقياس كيف يمكن للمنافسين التفاعل مع السعر المحتمل يجب على المؤسسة أن تفهم تقنيات المنافسين والمنتجات والخدمات والتكاليف و الظروف المالية لهؤلاء المنافسين، وعموما كلما كان المنتج أو الخدمة أكثر تميزا كلما ارتفع السعر الذي يمكن للمؤسسة اعتماده ، حيث تحصل العديد من الشركات اليوم مثل شركة Ford Motors و PPG Industries على معلومات عن منافسهم من الزبائن أو الموردين أو الموظفين السابقين، كما أن هناك مصدرا آخر للحصول على المعلومات وهو ما يطلق عليه بالهندسة العكسية Reverse engineering وهي تتمثل في القيام بتفكيك وتحليل منتجات المنافسين لتحديد تصاميم المنتجات والمواد والتعرف على التقنيات المستخدمة من قبل المنافسين. ولكن لا يسمح أن تقوم المؤسسات أو الشركات باستخدام وسائل غير قانونية وأخلاقية للحصول على المعلومات حول المنافسين مثل التظاهر بصفة زبون أو مورد مثلا .

مما سبق يتضح جليا أن عملية تحديد السعر المستهدف تتطلب تحديد القيمة المدركة للزبون، أي القيمة التي يكون الزبون مستعدا لدفعها مقابل الحصول على المنتج أو الخدمة والتي تلي حاجاته وتطلعاته المستقبلية إضافة إلى الاعتماد على ما يقدمه المنافسون في أسعار السوق.

فقد حددت كبرى الشركات اليابانية وغيرها من الشركات العالمية أربعة محددات أساسية لتحديد السعر المستهدف نوجزها فيما يلي:

- حاجات الزبون ورغباته المرتبطة بالخصائص المادية والجمالية للمنتج أو الخدمة.

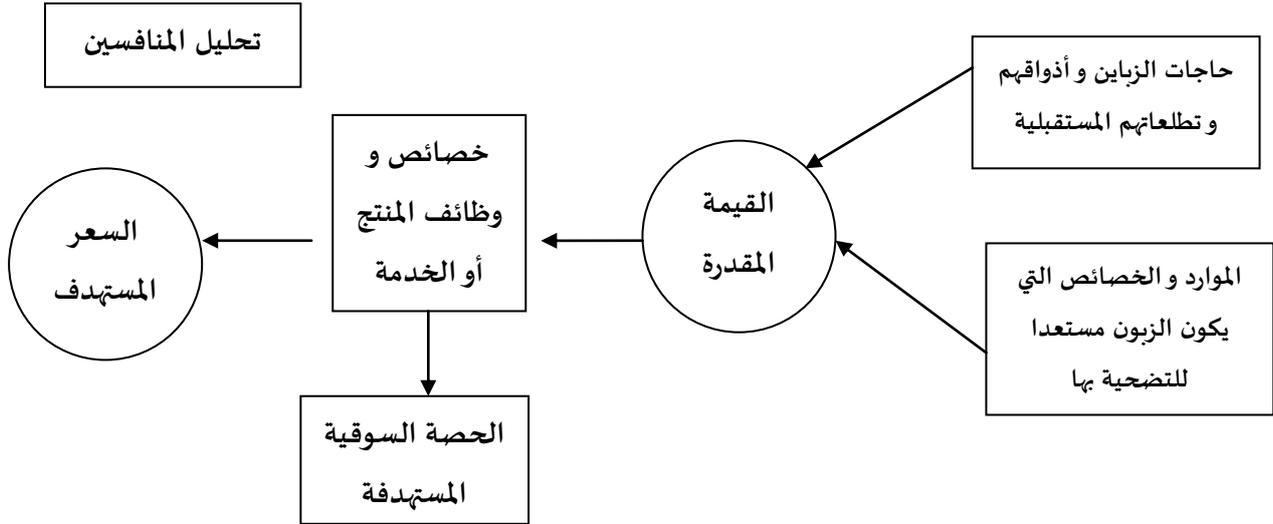
- السعر الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل خصائص ووظائف معينة للمنتج أو الخدمة(هذين المحددين يمكنان من تحديد القيمة المدركة للزبون أي السعر المدرك للزبون) .

- ما يقدمه المنافسون من وظائف و خصائص للمنتجات أو الخدمات المعروضة و ما هي أسعارهم التنافسية .

- الحصة السوقية المستهدفة للمنتج أو الخدمة وتمثل الحصة التي ترغب المؤسسة من اكتسابها وتحقيقها في سوق المنتج أو الخدمة المعروضة .

والشكل الموالي يوضح بشكل مختصر هذه المحددات الأساسية وأهميتها في تحديد السعر المستهدف للمنتج أو الخدمة.

الشكل رقم (04): المحددات الأساسية للسعر المستهدف:



2-2 الخطوة الثانية: تحديد الربح المستهدف Target profit: الربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة ، و يعرف 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 ويتم تحديده على أساس خطة ربح طويلة أو متوسطة الأجل تعكس التخطيط الإستراتيجي لإدارة المؤسسة أو المشروع .

يتحدد الربح المستهدف بناء على إستراتيجيتين أساسيتين هما :

• إستراتيجية الأرباح طويلة الأجل بالمؤسسة.

✓ إستراتيجية حصة المنتج أو الخدمة من السوق في المدى القصير.

حيث يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للشركة وخاصة منها الأرباح على المدى المتوسط فالطويل مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الأموال التي تولد هذه الأرباح حيث يتم حساب الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي الفترة بين 3 الى 5 سنوات، ثم يتم تقسيم إجمالي الربح المستهدف تحقيقه الى أرباح مستهدفة لكافة المنتجات التي سيتم تسويقها مستقبلا في السوق، مع استعمال معدل العائد على المبيعات أو معدل العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة، ويفضل استخدام العائد على المبيعات بالمؤسسات التجارية كونه يحدد ربحية

كل منتج من المنتجات بشكل دقيق وواضح خاصة في حالة تعدد المنتجات و استحالة اعتماد أو حساب العائد على الاستثمار الخاص بكل منتج.

ويمكننا حصر النقاط الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الربح المستهدف فيما يلي:

- أن يكون المنتج واقعيا و كافيا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.
- حجم المال المستثمر في العملية الانتاجية ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد المرتبطة به.
- معدلات التوزيع لدى الشركات المنافسة

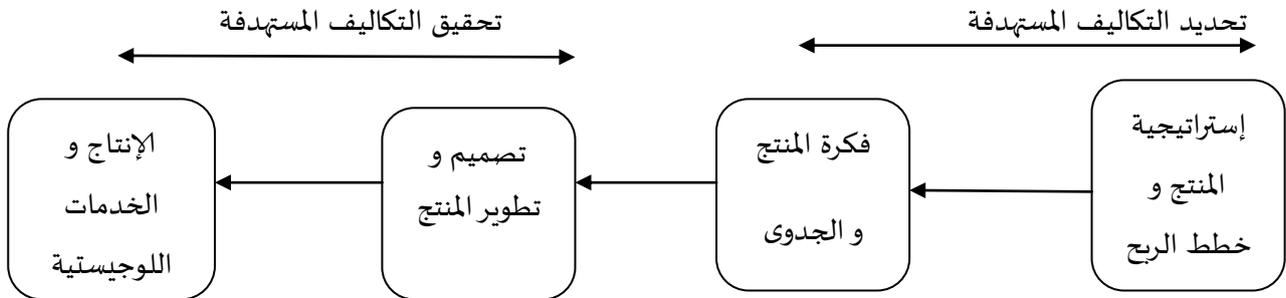
وعموما يفضل استخدام العائد على المبيعات منه على العائد على الاستثمار في نظام التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وهذا يعود إلى مجموعة من الأسباب نحصرها في النقاط الأساسية التالية:

- يعكس العائد على المبيعات الصورة الحقيقية والفعلية لربحية كل منتج على حدى في حالة تعدد المنتجات.
- صعوبة و إستحالة تحديد وحساب العائد على الإستثمار لكل منتج على حدى في حالة تعدد المنتجات ذات الأحجام الصغيرة.
- أهمية العائد على المبيعات في اتخاذ القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة مثل قرارات الشراء والتصنيع وخاصة في الصناعات التي تعتمد على الآليات والإلكترونيات الحديثة.
- سهولة المقارنة بين المنتجات على أساس الربحية .

2-3 الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة الهدف أو المستهدفة (Target Cost) لقد تعرضنا لمفهوم التكلفة المستهدفة ومراحل نشأتها وظهورها فالتكلفة المستهدفة كمرحلة من مراحل نظام التسعير على المدى الطويل أو نظام تكلفة الهدف هي أداة تستخدم لإدارة تكلفة المنتج أو الخدمة والتحكم فيها في مرحلة التصميم بهدف تحقيق السعر التنافسي للمنتج مع المحافظة على رضى الزبون من حيث جودة المنتج و خصائصه، فعند تحديد هذه التكلفة تقوم إدارة الشركة بتغيير تصميم المنتج أو مواصفاته أو أداء الأعمال و الأنشطة بهدف الوصول إلى التكلفة المحددة لهذا المنتج، فالتكلفة المستهدفة هي التكلفة المسموح إنتاج المنتج في حدودها أي أقصى تكلفة مسموح بها لإنتاج المنتج أو الخدمة.

وتظل عملية تحديد وحساب التكلفة المستهدفة عملية معقدة ومتعددة الأوجه ويمكن تقسيمها بشكل عام إلى مرحلتين أساسيتين كما يلي:

الشكل رقم (05): التكلفة المستهدفة ودورة تطوير المنتج



ويتم تحديد التكلفة الهدف لوحدة المنتج أو الخدمة بطرح العائد المطلوب تحقيقه أي الربح المستهدف من سعر البيع المحدد والمستهدف للمنتج أو الخدمة، ومن هنا يتم الحصول على التكلفة التقديرية المسموح بها (التكلفة الهدف) للمنتج أو الخدمة التي سيتم إنتاجها وتقديمها إلى السوق. ومن هنا تكون معادلة حساب التكلفة المستهدفة (الهدف) كما يلي:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{العائد المستهدف (الربح المستهدف).}$$

بعد تحديد التكلفة المستهدفة تقوم إدارة المؤسسة باحتساب التكلفة الممكن تحقيقها أو ما يسمى بالتكلفة المبدئية اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة الجديدة، حيث تحدد من خلال احتساب الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية، إضافة إلى مواصفات وخصائص التصميم الهندسي الأولي للمنتج الجديد؛ حيث تضم جميع التكاليف اللازمة للإنتاج والتسليم وغالبا ما تكون هذه التكاليف (التكاليف الممكن تحقيقها) أكبر من التكلفة المستهدفة (المسموح بها).

بفعل 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:

$$\text{التكلفة المستهدف تخفيضها (التخفيض المستهدف)} = \text{التكلفة الممكن تحقيقها} - \text{التكلفة المستهدفة (المسموح بها)}$$

فيعد 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 سلبا على رضا الزبون إن تم المساس بها. ومن بين هذه الآليات المعتمدة تقنية هندسة القيمة والتي سنتحدث عنها في الخطوة الموالية.

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).

4-2 الخطوة الرابعة: استخدام تقنية هندسة القيمة والهندسة العكسية لتحقيق التكلفة المستهدفة: في هذه الخطوة وبعد 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 مختلف التقنيات والآليات ويتم استخدام كل من هندسة القيمة والهندسة العكسية أساسا في هذه المرحلة.

أ- استخدام تقنية هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة: (**value engineering**): 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 (value engineering) أو ما يطلق عليها بتقنية تحليل القيمة (value analysis) لتخفيض التكاليف المرتبطة بالعملية الإنتاجية والرفع من قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للزبائن بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة فمن خلال القيام بالتصميمات الجديدة والمحسنة للمنتج أو الخدمة يمكن أن يكون جزء من عملية التصميم هذه مكلفا جدا، وهذا ما يتطلب بشكل عام استخدام أدوات جديدة وإدارة فعالة تبحث في كيفية تعويض فوائد التصميم الجديد للزبون من جهة مع تخفيض إجمالي التكاليف حتى لا تتعدى التكلفة الهدف من جهة أخرى، وهذا ليس بالأمر الهين.

حيث تقوم إدارة المؤسسة من خلال هندسة القيمة بتحليل المراحل المرتبطة بتصنيع المنتج وأنظمة التوزيع وكافة الأنشطة والوظائف الخاصة بتصنيع المنتج أو الخدمة والبحث في الأنشطة التي يمكن من خلالها تخفيض التكلفة والمساهمة في تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الممكن تحقيقها.

حيث يكمن الهدف الأساسي من تقنية هندسة القيمة في البحث والكشف عن طرق تلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم المتزايدة مع الحفاظ على جودة المنتج أو الخدمة وتحسينها في المقابل عدم تجاوز الحد الأقصى للتكاليف (التكلفة الهدف)، وفي حالة عدم تمكن إدارة المؤسسة من تخفيض التكاليف لتصميم المنتج أو الخدمة الجديدة يكون من المستحسن التخلي عن فكرة إنتاجها وتعويضها بمنتج أو خدمة أخرى.

فيركز مدخل هندسة القيمة على مواصفات المواد الخام و استهلاكها بهدف الوصول الى تصميم عدة بدائل للمنتج أو الخدمة بما يحقق كل الوظائف الضرورية والأساسية بالنسبة للزبون و بأقل تكلفة ممكنة فهو نظام يسعى في مجمله لتخفيض التكلفة أثناء عملية التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج أو الخدمة الجديدة بما لا يتعدى التكلفة المستهدفة.

وعموما تنجز تقنية هندسة القيمة من خلال :

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

فهندسة القيمة تتطلب إجراء ما يسمى بالتحليل الوظيفي أي تحليل المنتج أو الخدمة إلى العديد من الوظائف والخصائص ثم مقارنة كل وظيفة أو خاصية مع القيمة المدركة للزبون فإن تم ملاحظة أن تكلفة الوظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها يتم تعديل أو تحسين هذه الأخيرة في ضوء القيمة المدركة للزبون لتصبح القيمة المدركة أكبر من التكلفة. وفي حالة اكتشاف أن الزبون غير مستعد للدفع مقابل وظيفة معينة نهائيا فيتم التخلص من هذه الوظيفة. أو الوظائف ، إضافة إلى هذا تقوم إدارة الشركة بأخذ المكونات المستخدمة لإنجاز الوظيفة بشركات أخرى بعين الاعتبار من أجل العمل على استخدام المكونات القياسية التي تؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للعملية الإنتاجية.

ب-استخدام تقنية الهندسة العكسية (Reverse engineering) : وتسمى كذلك بأسلوب التحليل المفكك (tearown analysis) وهي التقنية التي تعتمد أساسا على تفكيك منتجات المنافسين لتحليل ماهي 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.

2-5الخطوة الخامسة :استخدام تقنية التحسين المستمر (Kaizen Costs) لتحقيق التكلفة الهدف: تعرف تقنية التحسين المستمر بأنها سلسلة مستمرة من التغييرات الصغيرة والمتزايدة وطويلة الأجل، وهي لا تتطلب نفقات رأسمالية كبيرة و إنما تتطلب جهودا و التزامات مستمرة لكل أفراد المؤسسة أو الشركة بهدف تحقيق مستويات أفضل من الأداء والتخلص من مشكلة الضياع و الإسراف في الموارد المادية والبشرية والمالية للشركة.

كما تعرف بأنها مختلف الجهود المستمرة لاكتشاف أفضل الطرق لتنفيذ العمليات من خلال البحث والتركيز على الأنشطة الأساسية لمواجهة رغبات الزبائن ومتطلباتهم المتنوعة و المتزايدة، و يمكن حصر أهم النقاط التي تقوم عليها تقنية التحسين المستمر في :

أ-تخفيض الموارد المستخدمة : حيث يجب التخفيض من الموارد التي تستخدم في عمليات قد تؤدي الى الإسراف مثل الموارد المستخدمة والموزعة على أفراد لا يقومون باستخدامها.

ب-تخفيض الأخطاء : تنتج الأخطاء من ضعف الكفاءة والخبرة ولهذا يجب الإعتماد على موظفين بمستوى عالي من الكفاءة لتحقيق الهدف الأساسي ألا وهو تقديم منتج أو خدمة بجودة متميزة بشكل دائم وبتكاليف أقل.

ت-تحقيق التفوق على توقعات الزبائن : حيث تقوم تقنية التحسين المستمر على فلسفة التحسين الدائم للمنتج أو الخدمة وتحقيق توقعات الزبائن لمنتج أو خدمة تلبي وتفوق توقعاتهم ومتطلباتهم.

ث- جعل العمليات أكثر أمنا : وهذا بالتركيز على الإنتاج وجعل عملية الانتاج آمنة وفعالة، من خلال تقديم منتج أو خدمة بمعدلات منخفضة من الحوادث، وبالتالي تخفيض التعويضات التي قد تقدم للموظفين والعمال (تخفيض التكلفة) والتي تنجم أساسا عن حوادث العمل المحتملة.

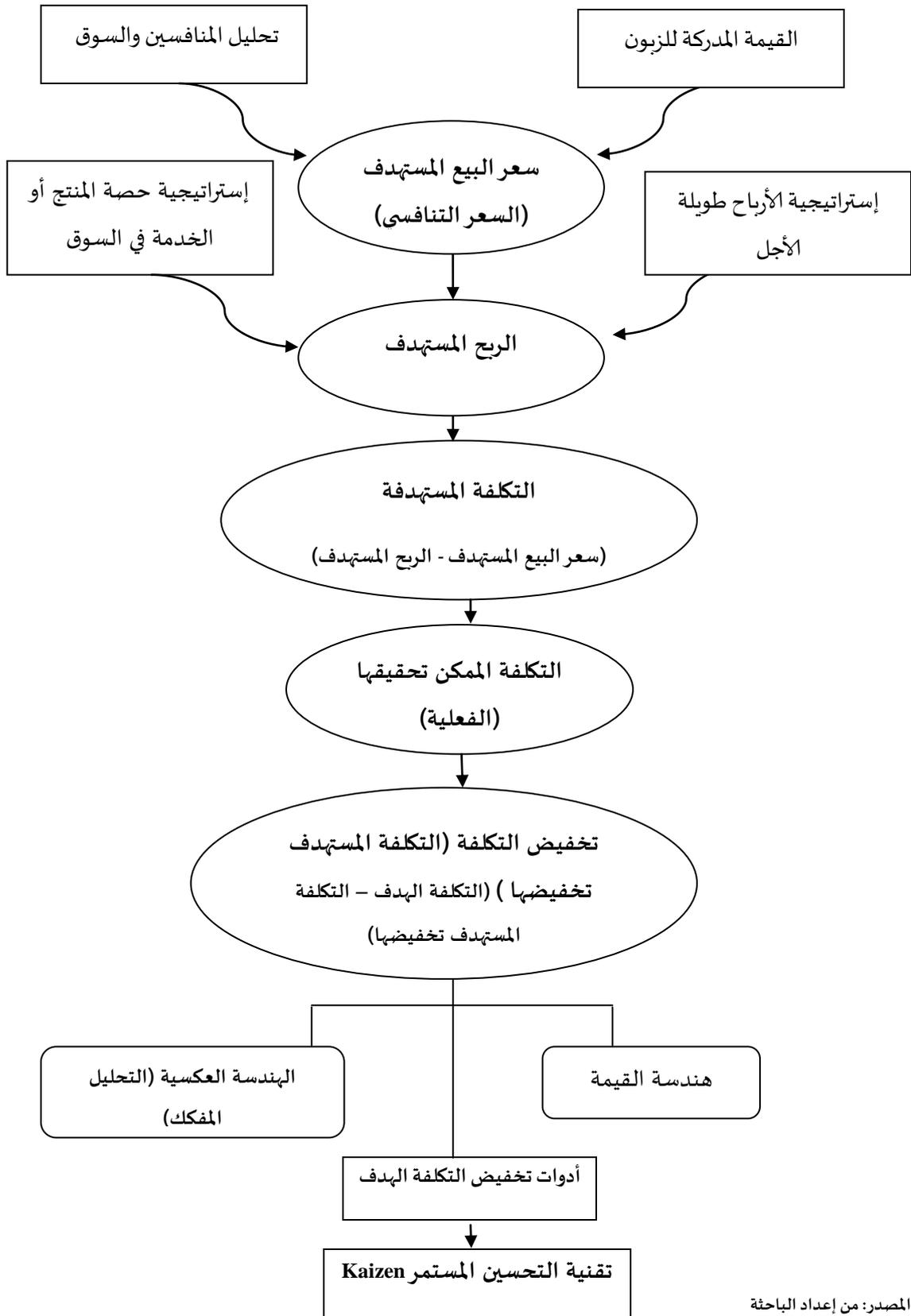
ج-رفع من الرضا عند العمال والموظفين : وهذا يكون خلال توفير الأجواء المناسبة للعمل وتقدير الكفاءات ودفع المستحقات في أوقاتها.

حيث تهدف هذه التقنية عموما الى تكريس كافة الجهود وبشكل مستمر بالاعتماد على العنصر البشري من أجل إدخال التحسينات الصغيرة على المنتج أو الخدمة بشكل دائم ومستمر ومتراكم، و التي تؤدي في مجملها لإنتاج منتج أو تقديم خدمة أفضل ومن ثم الرفع من كفاءة فعالية أداء الشركة والمحافظة على موقعها التنافسي وتعزيزه في الأسواق الداخلية والخارجية.

و تساهم مجمل هذه النقاط التي تطرقنا لها في تخفيض التكاليف للوصول وتحقيق التكلفة المستهدفة؛ إذ تركز هذه التقنية أساسا على تخفيض التكاليف من خلال إجراء التحسينات المستمرة في تصميم المنتج أو الخدمة من تطوير في التهيئة وتحسين لأداء الآلات والمعدات بهدف تخفيض الهدر والضياع كما تعمل على زيادة تدريب العاملين لتطبيق التغيرات اليومية التي يمكن أن تحسن من أداء التكاليف وجودة المنتج أو الخدمة من جهة وتخفيض تكاليف الضياع الناجمة عن الأخطاء التي قد يقوم بها الموظفون اللذين تنقصهم الكفاءة والخبرة وعموما فإن تقنية التحسين المستمر تساهم بشكل مباشر في التخفيض المستمر للتكاليف أثناء مرحلة الإنتاج والنشاط يعني منذ البداية.

وفيما يلي ندرج شكل مختصر لأهم المراحل التي تمر بها عملية تطبيق وتبني أسلوب التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم 06: الخطوات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الباحثة

ثالثا-تقييم نظام التسعير على أساس تكلفة الهدف ومقارنته بالأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

1/مزايا تطبيق نظام تكلفة الهدف :

هناك العديد من المزايا التي يقدمها أسلوب تكلفة الهدف وقد ينحصر معظمها في الخصائص الأساسية التي تميز هذا النظام والتي تطرقنا لها (أهم الخصائص)، و لكن يمكننا إعادة حصر أهم المزايا التي جاء بها هذا النظام على معظم الشركات التي اتجهت نحو تبنيه واستخدامه في النقاط الأساسية التالية:

- ✓ يساهم نظام التسعير على أساس تكلفة الهدف في تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية ومرغوبة من قبل الزبائن وبسعر مقبول ويمكن تحمله وتحقق ربحا في نفس الوقت للشركة.
- ✓ المساهمة في نقل عملية الاهتمام بعوامل الأداء والتكلفة بين مختلف العاملين داخل وخارج الشركة، كالتفاعل بين مهندسي التصميم والأطراف الخارجية من موردين وزبائن.
- ✓ تساهم عملية تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار والتطوير والتحسين بما يفيد كل من المورد والشركة ويحول ضغوط المنافسة المتعلقة بالتكلفة إلى الموردين .
- ✓ المساهمة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها وأثناء مرحلة التصميم وهذا أمر جيد خاصة أن عملية تخفيض التكاليف بعد وقوعها هي عملية صعبة إن لم نقل مستحيلة.
- ✓ 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 .
- ✓ يبنى أسلوب تكلفة الهدف روح العمل الجماعي من خلال اعتماده على فرق العمل والمشاركة في التصميم والتطوير والتنفيذ في مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية داخل الشركة.

2/معيقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة :

بالنظر الى حداثة مفهوم نظام التكلفة المستهدفة فهو يواجه مجموعة من الصعوبات في عملية تبنيه وهناك من يعتبر هذه الصعوبات من بين العيوب التي يكتسبها هذا النظام والتي تحول دون إمكانية تطبيقه ويمكن حصر أهمها فيما يلي :

- خصوصية نظام التكلفة المستهدفة وعدم وجود إطار عام يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ بشكل دقيق بفعل تركيز هذا النظام على الأبحاث التي تطرقت إلى مجموعة من التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية التي تبنته (الطابع الخصوصي).

- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتبني مدخل التكلفة المستهدفة بفعل عدم توفر قاعدة بيانات صلبة وملائمة وخاصة في الدول النامية (نقص المعلومات).

- عدم وضوح كيفية تخصيص عملية التخفيض من التكلفة المستهدفة، عند تقدير التكلفة الحالية والمتوقعة (التنبؤ) لأعمال الشركة .

- صعوبة الاستمرار في المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في ظل التطور التكنولوجي المتسارع والمتزايد وشدة المنافسة ودخول المنافسين الجدد إلى الأسواق.

- الآثار الناجمة عن التخلي عن اليد العاملة وتعويضها بالآلات كنتيجة حتمية لتبني أسلوب تكلفة الهدف.

- يفرض نظام التكلفة المستهدفة ضغوطا كبيرة على العمال من أجل الوصول الى التكلفة الهدف .

- صعوبة التنبؤ في تحديد السعر المستهدف خاصة عند تحديد السعر المستقبلي المنتج الجديد.

- إختلاف الغايات والأهداف بين المستويات التنظيمية داخل أقسام نفس الشركة وهذا ما يشكل صعوبة في إنجاز نظام التكلفة الهدف .

- الحاجة إلى تكاليف إضافية لتطوير وتجربة المنتج أو الخدمة؛ وتعتبر هذه التكاليف تكاليف اختيارية يصعب إدخالها ضمن التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات والمخرجات غير دقيقة وواضحة .

- إرتفاع ساعات العمل التي تحتاجها أنشطة التكلفة المستهدفة مع إنخفاض اليد العاملة يؤدي الى الضغط على العمال.

ويمكننا القول أن هذه العيوب تندرج أكثر ضمن المعوقات أو الصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النظام؛ فلقد أثبت هذا النظام نجاعته الكاملة و المتفوقة إن تم تبنيه من قبل الشركات الضخمة والتي تواجه المنافسة الحادة وخاصة منها الشركات التي تنشط في مجال التكنولوجيا الحديثة (الحواسيب والهواتف النقالة ،صناعة السيارات) وبالتالي إن تم إعتماده ومن الأسس والأساليب اللازمة لنجاحه وفي الحالات المناسبة فلن تكون هناك عيوب أو مشاكل .

تمرين تطبيقي:

كلف مدير شركة حلق للصناعات الالكترونية الحديثة مهندسي الإنتاج والتصميم بالقيام بتصميم نظام محاسبي يعمل على تحديد تكلفة الهدف لحواسيب جديدة ، حيث تم إستلام طلبية إنتاج نوع جديد من أجهزة الحاسوب و بعد دراسة السوق ورغبات الزبائن تبين أن أقصى سعر يرضى به الزبون هو 72000 دج بالنسبة لأسلوب البيع بالجملة، أما أسلوب البيع بالتجزئة ف 74000 دج ، وتم تحديد معدل هامش الربح ب20%، أما السعر التنافسي للشركات المنافسة فكان يفوق السعر المقترح للزبائن ب 10 % ، وقد قررت الشركة إنتاج 650 جهاز حاسوب جديد و

قد تم تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج كما يلي:

أولاً/ عناصر التكاليف المباشرة:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
المواد الأولية المستعملة	30000	300	؟؟.....
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	630.000
اليد العاملة المباشرة (راتب شهري)	50000	150	؟؟

ثانياً/ عناصر التكاليف غير مباشرة :

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	؟؟.....	60	؟؟.....
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	30000	120	؟؟
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	؟؟.....	100	؟؟
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	30000	80	؟؟
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	429	210	؟؟.....
مصاريف نشاط التوزيع بالتجزئة(على أساس الكميات المباعة)	221	250	؟؟.....

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

- 01/ تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد؟ (مع توضيح مفهومها وكيفية و مراحل حسابها بإختصار)
- 02/ تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة؟
- 03/ تحديد تكلفة الهدف للأجهزة ؟
- 04/ هل هناك تكلفة مستهدف تخفيضها؟ وإن وجدت قم بحسابها؟
- 05/ ماهو القرار الأمثل حسب وجهة نظرك؟ مع تعليقه؟
- 06/ بعد إتخاذ القرار الأمثل هل يتوقف عمل المسير في هذه المرحلة أم أن هناك مرحلة أخرى؟ إن كانت الإجابة بنعم ماهي هذه المرحلة مع شرحها بإختصار؟
- 07/ قم بتحديد الربح المستهدف بعد الضريبة علماً أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19%.

حل التمرين التطبيقي:

1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد: التكلفة المسموح بها هي التكلفة التي لا يمكن تجاوزها أو تعديها، و هي التكلفة الهدف و يتم حسابها من خلال البحث أولاً في السعر التنافسي الذي يرضي الزبون من جهة و يتماشى مع أسعار المنافسين من جهة أخرى ، ومن ثم تحديد سعر البيع التنافسي طبقاً لدراسة السوق هذه ، بعدها يتم تحديد الربح المستهدف و توزيعه على الوحدات ثم يتم حساب التكلفة الهدف من خلال الفرق بين الربح المستهدف و سعر البيع المستهدف أي: التكاليف المسموح بها (التكلفة الهدف) = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالجملة) = $72000 - (0.2 \times 72000) = 57600$.

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالتجزئة) = $74000 - (0.2 \times 74000) = 59200$.

2/ تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة: أ- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالجملة: لدينا إجمالي الوحدات المنتجة (المطلوبة) = 650 جهاز حاسوب ، الكمية المباعة بالجملة = 429 جهاز حاسوب ، معدل التوزيع

$$0.66 = 650/429 =$$

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
المواد الأولية المستعملة	19800	300	5940000
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	415800
اليد العاملة المباشرة (راتب شهري)	33000	150	4950000
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	429	60	25740
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	19800	120	2376000
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	33000	100	3300000
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	19800	80	1584000
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	429	210	90090
التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة	429	43546.92	18681630

ب- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالتجزئة: معدل التوزيع = $650/221 = 0.34$

البيان	الكمية	سعر الوحدة	القيمة
المواد الأولية المستعملة	10200	300	3060000
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	214200
اليد العاملة المباشرة (راتب شهري)	17000	150	2550000
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	221	60	13260
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	10200	120	1224000
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	17000	100	1700000
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	10200	80	816000
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	221	250	55250
التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة	221	43586.92	9632710

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

$$28314340 = 18681630 + 9632710 =$$

3/ تحديد التكلفة الهدف للأجهزة: = تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالجملة × عدد الوحدات بالجملة + تكلفة الهدف بالتجزئة × عدد الوحدات بالتجزئة

التكلفة الهدف لإجمالي الأجهزة المحمولة = (429×57600) + (221×59200) = 13083200+24710400 = 37793600.

4/ لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها لأن التكلفة الهدف أقل من التكلفة الممكن تحقيقها وبالتالي لا يوجد داعي لتخفيض التكاليف

5/ القرار الأمثل: التكلفة الممكن تحقيقها أقل من التكلفة الهدف والمسموح بها وبالتالي لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها وهنا فللشركة هامش أمان يقدر بـ 9479260 أي هامش يقدر بـ 14583.47 للجهاز الواحد وبالتالي يمكن للمحاسب أن يخفض من سعر بيع الوحدة الواحدة في حدود هذا الهامش ليزيد من إقبال الزبائن خاصة في ظل إرتفاع سعر المنافس بـ 10% من السعر المحدد ، أو أن يحتفظ بالسعر نفسه ويزيد من هامش ربحه في الوحدة الواحدة ، كما يمكنه أن يطور أكثر في تصميمه في حدود الهامش.

6/ لا يتوقف عمل المحاسب بعد إتخاذ القرار الأمثل بل تبقى عملية المراقبة والتحسين المستمر بما يعرف بأسلوب kaizen للتحسين المستمر من خلال المراقبة المستمرة للسوق (منافس وزبون) والتحسين المستمر للمنتجات.

7/ تحديد الربح المستهدف بعد الضريبة 19%

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف - التكلفة الهدف

سعر البيع الاجمالي = (429×72000) + (221×74000) = 16354000 + 30888000 = 47242000

التكلفة الهدف 37793600 الربح المستهدف = 0.81×9448400 الربح المستهدف بعد الضريبة = 7653204