

جامعة الأزهر  
كلية التجارة  
الدراسات العليا

## التحليل الإستراتيجي للتكاليف

تحت إشراف  
الأستاذ الدكتور / عماد قطب  
إعداد الطالب  
محمود منصور شيل موسى  
الفرقة الأولى تمهيدي ماجستير

## مقدمه

يعد هذا البحث محاولة من الباحث للتعرف علي المعالم الأساسية للتحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال التعرض لمجموعة من الموضوعات المتعلقة بصلب هدف البحث فقد تعرض البحث لمفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف وكذلك بيان مقومات التحليل الإستراتيجي للتكاليف وما هي أوجه الخلاف بينه وبين التحليل التقليدي للتكاليف ثم بين الباحث مداخل تطبيق التحليل الإستراتيجي للتكاليف من خلال عرض مدخل التكامل بين أسلوب تحليل سلاسل القيمة ، التكلفة المستهدفه وكذلك تعرض الباحث لمدخل التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة ، وتحليل مسببات التكلفة ، وتحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة لدعم القدرة التنافسية للمنشأة

## أولا مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف

"يعتبر مصطلح إستراتيجيه مصطلحا حربيا في الأساس إلا انه اصطلح إطلاق هذا اللفظ في العلوم الاداريه والمحاسبية ليعني مجموعة الممارسات المتكاملة التي تمارسها الشركة بقصد تحقيق التفوق علي المنافسين وتحسين صورتها أمام العملاء مع قدرة متميزة علي تخصيص الموارد"<sup>١</sup>  
بينما يمكن تعريف مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكاليف بأنه " نظام منهجي يهدف إلي توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة مثل تحليل سلاسل القيمة وتحليل مسببات التكلفة ، وتحليل الموقف الاستراتيجي بغرض كسب مزايا تنافسيه مستمرة في سوق المنتج ."<sup>٢</sup>

## ثانيا مقومات التحليل الإستراتيجي للتكاليف<sup>٣</sup>

يمكن بلورة المقومات الأساسية لنجاح منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف في المقومات التاليه

١. **الشمولية والتكامل** : وهذا يعني ضرورة توسيع دائرة التحليل مما يستلزم ضرورة توافر سجلات وتقرير عن تكلفة المنتج الذي تقدمه المنشأة بالإضافة إلي معلومات عن المنافسين واستراتيجياتهم وهيكل التكاليف وكفاءة وفاعلية الأداء لديهم ثم دراسة وتحديد الاختلافات النسبية بين المنشأة وكل منافس رئيسي موجود بالفعل أو متوقع وجود في المستقبل .
٢. **القابلية للتحقق** : فالتحقق من العلاقات والروابط عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة يعد مطلباً حيوياً يجب الإهتمام به وتوفيره حتى يمكن لنظام التكاليف أن يقوم بدوره في خدمة ودعم إستراتيجية المنشأة وفي تحليل ورقابة التكاليف سواء أكانت هذه الروابط والعلاقات خارجية مع الموردين أو العملاء أو داخلية بين الأقسام والأنشطة الداخلية .

## ثالثا أوجه الخلاف بين منهج التحليل التقليدي ومنهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف<sup>٤</sup>

بيان	منهج التحليل التقليدي	منهج التحليل الإستراتيجي
ما هو أفضل أسلوب لتحليل التكاليف ؟	* يتم التحليل وفقا : للمنتجات – العملاء – الوظائف * التركيز علي الجوانب الداخلية للمنشأة * الإعتدال علي مفهوم القيمة المضافة بصفه أساسيه	* يتم تحليل التكاليف وفقا لمراحل المنظومة الكليه للقيمة والتي تعتبر الشركة جزء منها * التركيز علي الجوانب الخارجية للمنشأة * القيمة المضافة تعتبر مفهوم ضيق ومحدود لأغراض التحليل
ما هو الهدف من تحليل التكاليف؟	* هناك ثلاثة أهداف بصرف النظر عن الموقف الاستراتيجي هي : القياس- الرقابة والتوجيه – المساعدة في اتخاذ القرارات	* بالإضافة إلي الأهداف التقليديه فإن تصميم نظم إدارة التكلفة قد يأخذ تطبيق إستراتيجية تقديم منتجات مختلفة ومتميزة

<sup>١</sup> - عصام علي فرج ، إطار محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٥ بتصرف

<sup>٢</sup> - أمجاد محمد محمد الكومي ، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٦٤

<sup>٣</sup> - عصام علي فرج ، مصدر سابق ص ٢٨

<sup>٤</sup> - المصدر السابق ص ٣١

* التكلفة دالة للخيارات الإستراتيجية المتعلقة بالهيكل الذي يساعد علي المنافسة وكذلك المتعلقة بالمهارات الإدارية اللازمة لتنفيذ الخيارات الإستراتيجية ، وعلي ذلك هناك نوعين من مسببات التكلفة هيكلية ، تنفيذيه	* التكلفة دالة لحجم الإنتاج ولذلك يجب التفرقة بين التكاليف المتغيرة – التكاليف الثابتة – التكاليف المختلطة	كيف يمكن أن نحلل ونفسر سلوك عناصر التكاليف ؟
---	--	--

## خامسا مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف

هناك مدخلان يمكن استخدام أي منهما عند تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف

- التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة ، نظام التكلفة المستهدفة
- التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة ، تحليل مسببات التكلفة ، تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة لدعم القدرة التنافسية .

### المدخل الأول

التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة ، نظام التكلفة المستهدفة

" يعتبر كلا من تحليل سلاسل القيمة و التكلفة المستهدفة هما من أهم الأساليب التي تستخدم سويا في مجال التخفيض الإستراتيجي للتكاليف حيث أن كلا منهما يلاءم بيئة التصنيع الحديثه التي تشتد فيها المنافسة ويضع متطلبات المستهلك في المقام الأول ويهتمان بالأطراف الخارجيه من موردين وعملاء ومنافسين وكذلك يعتبر التخفيض المستمر للتكلفة هدفا موحدا لكلا الأسلوبين وان كان هناك سمة خلاف بين كلا الأسلوبين فالتكلفة المستهدفة تمكن الشركة من البيع بسعر التنافسي وتحقيق هامش الربح المستهدف في نفس الوقت ، بينما أسلوب تحليل سلاسل القيمة يعمل علي القضاء علي الأنشطة الغير مضيئه للقيمة أو تحويلها الي أنشطة مضيئه للقيمة " <sup>1</sup>

### أ – تحليل سلاسل القيمة

"تمثل سلاسل القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسيه المستمره عن طريق توفير المعلومات الماليه وغير الماليه عن كافة أنشطة المنشأه بدءا من تصميم فكرة المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع بما يمكن المنشأه من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة ومن ثم التكلفة المستهدفة والتميز للمنتج بغرض إرضاء العميل .

ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تزاولها المنشأة خلال دورة حياة المنتج." <sup>2</sup>

أي أن سلسلة القيمة هي " مجموعة من الأنشطة المستقلة المؤداه داخل المنشأه والمحققه للقيمة بدءا من مصادر الحصول علي المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي إلي أيدي المستهلك أو المستخدم النهائي وتقاس القيمة باجمالي ما يدفعه المشترون للسلعه أو الخدمه وتحقق المنشأه ربحا إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفه أداء أنشطة حلقة القيمة ." <sup>3</sup>

ويستخدم تحليل سلاسل القيمة في خدمة التحليل الاستراتيجي للتكاليف وفقا للخطوات التاليه

<sup>1</sup> - عصام علي فرج ، مرجع سابق ص ٤٠، ٤١ بتصرف

<sup>2</sup> - عاطف عبد المجيد عب الرحمن ، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأه ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد ١٧، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٣ ، ص ١٣٩، ص ١٤٠ بتصرف

<sup>3</sup> - نبيل محمد مرسي ، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجيه ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلميه ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، ١٩٩٧، ص ٣٠٦، ٣٠٥

الخطوة الأولى تحليل الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة  
ويمكن تصنيف الأنشطة التي يتم تأديتها داخل سلسلة القيمة بصفة عامة وفقا للتصنيف التالي

### "الأنشطة الأساسية"

١. الإمدادات الداخلة : وهي أنشطة مرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج مثل مناولة المواد ، الرقابة علي المخازن ، المرتجات إلي الموردين
٢. العمليات : وهي أنشطة مرتبطة بتحويل المدخلات إلي منتجات في شكل نهائي مثل تشغيل الآلات ، التجميع والتعبئه ، صيانة الآلات
٣. المخرجات من المنتجات :. وهي أنشطة مرتبطة بجمع وتخزين والتوزيع المادي للمنتج إلي المشترين مثل جدولة الطلبات وعمليات تسليم السيارات
٤. التسويق والمبيعات : وهي أنشطة مرتبطة بتزويد السائل التي يمكن من خلالها للمشتري أن يشتري المنتج وتحفيزه علي الشراء مثل الإعلان والترويج واختيار منافذ البيع والتوزيع
٥. الخدمة : وهي أنشطة مرتبطة بتقديم الخدمة لدعم أو المحافظة علي قيمة المنتج مثل خدمات الإصلاح والتدريب وقطع الغيار

### الأنشطة الداعمة

١. البنية الأساسية للشركة : وتشمل أنشطة مثل الادارة العامه ، المحاسبة و الجوانب القانونيه ، التمويل والتخطيط
  ٢. إدارة الموارد البشرية: وهي الأنشطة الخاصة بالاختيار والتدريب وتنمية الأفراد
  ٣. تطوير التكنولوجيا : وهي أنشطة تتعلق بتصميم المنتج وكذلك تحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة داخل سلسلة القيمة ومنها المعرفة الفنيه والمدخلات التكنولوجيه لكل نشاط داخل السلسله
- الخطوة الثانية تحديد الأهمية النسبية للأنشطة وفقا لمدي مساهمتها في إجمالي التكاليف  
الخطوة الثالثة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة  
الخطوة الرابعة تحديد علاقات الترابط بين الأنشطة حيث توجد مسببات تكلفه داعمه لبعضها البعض  
وأخري معاكسه لبعضها البعض  
الخطوه الخامسه بناء علي الخطوات السابقه يتم تقديم التوصيات الخاصه بتخفيض التكلفة"<sup>١</sup>  
ويمكن القول بأن الأنشطة التي تحتوي عليها سلسلة القيمة إما أن تكون أنشطة إستراتيجية تضيف قيمة للمنتج وهذه يجب تميتها وأنشطة أخرى غير إستراتيجية يجب التخلص منها لتحقيق ريادة التكلفة.  
وكذلك يمكن القول بان تحليل سلسلة القيمة له علاقة مباشرة بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف إذا نظرنا إلي أبعاد عملية تحليل سلاسل القيمة فهناك

"البعد السلوكي : حيث يعتمد تطبيق مفهوم سلاسل القيمة علي الإدارة المنهجية للعلاقات الخارجيه للمنظمة ( عملاء وموردين ومنافسين ) ويظهر ذلك في إدارة تكاليف المورد بما يساعد المنشأة علي الوصول لأفضل التوجهات سواء في تصميم المنتجات أو إدارة تكاليف خدمة العملاء أيضا فإن تطبيق مفهوم سلاسل القيمة علي إدارة أنشطة المنشأة عن طريق تحليل قيمة كل نشاط ومقارنته بإجمالي قيم الأنشطة بما يوفر أساس موضوعي للحكم علي نسبة إضافة كل نشاط في سلسلة القيمة وبالتالي العمل علي تطوير تلك الأنشطة التي تضيف قيمة دون إهدار الوقت في الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

البعد التكاليفي : حيث يعتمد التطبيق السليم لتحليل مسببات التكلفة علي مفهوم سلاسل القيمة في تقسيم أنشطة المنشأة إلي مجموعة من الأنشطة المتتابعة التي تضيف قيمة للمنتج بغرض تحديد المركز الإستراتيجي للتكاليف وبيان طبيعة الأنشطة التي يجب تكريس الموارد لها مستقبلا وتخفيض تكلفة

<sup>١</sup> - المرجع السابق ص ٣١٥ الي ص ٣٢٩ بتصرف

الأنشطة الغير ضرورية عن طريق إلغائها أو البحث عن أنشطة أخرى بديلة لها ولكنها اقل في استهلاك الموارد

البعد التسويقي : حيث يعتمد التطبيق السليم لتحليل الموقف التنافسي علي نتائج تطبيق مفهوم سلسلة القيمة فتحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنشأ يعتمد علي تقييم التهديدات والفرص الخارجية وهذا هو ما تعكسه النظرة الخارجية لمفهوم سلاسل القيمة ، كذلك يعتمد تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي علي التعرف علي مواطن القوة ، الضعف داخل المنشأ وهو ما يعبر عن النظرة الداخلية لمفهوم سلاسل القيمة من خلال استخدام مصفوفات ( التهديدات والفرص / نقاط القوة والضعف ).

ونخلص مما سبق إلي نتيجة مؤداها أن تحليل سلسلة القيمة لكافة مراحل دورة حياة المنتج يمثل احد المقومات الأساسية لمنهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف حيث يؤدي هذا التحليل إلي تحقيق خفض المستهدف والإيجابي في التكلفة وكذلك يساعد علي تعظيم قيمة المنشأ وتدعيم قدرتها التنافسية من خلال التركيز بصورة أفضل علي رغبات العملاء وكذلك زيادة درجة الاعتماد علي التكنولوجيا الحديثه وسرعة التدخل وتقديم الأفكار في مراحل مبكرة وكذلك حذف وإلغاء الأنشطة الغير مضيئة للقيمة<sup>1</sup> "وكذلك يمكن القول بأن الهدف الرئيسي لتحليل سلاسل القيمة هو البحث عن المواطن الحقيقية لخفض التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأ من خلا تحليل سلاسل القيمة للمنافسين وتحديد التكلفة النسبية مع المنافسين ومصادر اختلاف تكاليفهم عن تكاليف المنشأ."<sup>2</sup>

## ب- التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلي تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها. وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج والقدرة الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء."<sup>3</sup>

كما يعرفها البعض بأنها "نشاط يهدف إلي تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد علي ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة."<sup>4</sup>

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً باليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة حيث تعرفها بأنها " عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفه عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح علي أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوي الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء."<sup>5</sup>

وبصفة عامه يمكن القول بأن مدخل التكلفة المستهدفة هو مدخل لإدارة التكلفة يقوم علي مبادئ ستة وهي

1. " قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف.

<sup>1</sup> - عاطف عبد المجيد عب الرحمن ، مرجع سابق ص ١٣١ ، ص ١٣٢ ، ص ١٤٣ ، ص ١٤٤ بتصرف

<sup>2</sup> - عصام علي فرج ، مرجع سابق ص ٣٨ ، ص ٣٩

<sup>3</sup> - شوقي فوده ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٤ مارس ، ٢٠٠٧ ص ٢٠٩ ، ص ٢٣٥

<sup>4</sup> - صفاء عبد الدايم ، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثه ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، سنة ٢٠٠١ ، ص ٤٧٠

٢. التركيز علي العملاء بالإهتمام بمتطلباته من ناحية الجودة ، السعر ، الوقت المناسب للحصول علي المنتج ، وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للتعامل.
٣. تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج.
٤. تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلي تكلفة التخلص من المنتج بع انتهاء الغرض من استخدامه.
٥. التركيز علي مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلي خلق التكلفة عند البدء في الإنتاج .
٦. الإهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة بداية من العلاقة مع الموردين وصولاً إلي العلاقة مع العملاء.<sup>١</sup>

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوي جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبيه للعملاء وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ويمكن التعرف علي هذه العملية من خلال الخطوات التاليه .

#### ١- تحديد سعر البيع المستهدف.

"وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد علي أساس تحليل السوق ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة"<sup>٢</sup>

"وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق وهناك العديد من العوامل التي تؤثر علي سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج ، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين ، والأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج

#### ٢- وضع هامش الربح المستهدف

" وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل وهذا الهامش يحدد بناء علي عوامل كثير مثل الربح المتوقع ، النتائج التاريخية ، تحليل المنافسة وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج وفي كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف علي أساس معدل العائد المستهدف علي الأصول أو معدل العائد المستهدف علي المبيعات ومهما يكن الأمر فينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف "<sup>٣</sup>

#### ٣- تحديد التكلفة المسموح بها

يقصد بالتكلفة المسموح بها " أقصى تكلفه يمكن بها إنتاج المنتج والتي تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وفي بعض الأحيان تعد علي أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات علي التكلفة المسموح بها حتى نصل إلي رقم التكلفة المستهدفه .

ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التاليه

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف "<sup>٤</sup>

<sup>١</sup> - ٢١، p، ٢٠٠٦، et al، Shahid Ansari

<sup>٢</sup> - أحمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفه ، مجلة الدراسات والبحوث التجاريه، كلية التجارة جامعة بنها ، العدد الأول سنة ١٩٩٩، ص٣٣٦

<sup>٣</sup> - صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ص٤٧٤

<sup>٤</sup> - شوقي فوده ، مرجع سابق ، ص٢٢٢، ٢٢٣

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلي التكلفة علي عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلي سعر البيع.

#### ٤- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة<sup>١</sup>

وهدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ( تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة ) ويتكون هدف خفض التكلفة من شقين

- هدف خفض التكلفة الممكن وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدي المنشأة ولدي الموردین وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.
  - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة وغيره وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.
- ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية

١. التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف .....
  ٢. هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها – التكلفة الجارية.....
  ٣. هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية – التكلفة المستهدفة.....
  ٤. التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها – التكلفة المستهدفة.....
- وباستخدام المعادلة ٤ للحصول علي التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها – التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة  
وبالتعويض عن التكلفة المسموح بها من المعادلة ١

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف + التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة**

بعد نهاية مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد توصلنا إلي معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفيه بين تكلفه التصميم المبدئي ( التكاليف الجارية ) والتكلفة المسموح بها وكذلك نكون قد تعرفنا علي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء علي الفجوة التكاليفيه بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج ( التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن. وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي

- ١- هندسة القيمة value Engineering ٢- تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis
- ٣- جداول التكلفة Cost Tables ٤- الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering
- ٥- الهندسة العكسية Reverse Engineering ٦- هندسة العوامل البشرية " H F E "

<sup>١</sup> - أحمد زامل ، مرجع سابق ، ص ٣٣٧ ، من ص ٣٤٥ إلي ص ٣٤٧ بتصريف  
<sup>٢</sup> - شوقي فوده ، مرجع سابق ، من ص ٢١٣ إلي ص ٢١٦ بتصريف

## المدخل الثاني

التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة ، تحليل مسببات التكلفة ، تحليل الموقف الإستراتيجي لدعم القدرة التنافسية

### أ - تحليل سلاسل القيمة

وقد تمت تغطية هذا الأسلوب بالقدر المقبول عند التعرض للمدخل الأول لتطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف .

### ب- تحليل مسببات التكلفة

ويمكن تعريف مسببات التكلفة بأنها " تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لموارده ، وبالتالي تمثل الأساس لتفسير سلوك تكلفه النشاط مما يساعد علي تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية ، ومن ناحية أخرى يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة الداعمة للقدرة التنافسية للمنشأة"<sup>١</sup>

أو "هي تلك العوامل التي تسبب حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار ما يستهلكه من موارد.ويمكن تبويب مسببات التكلفة حسب مستويات أنشطة المنشأة إلي

مسببات تكلفه تشغيليه : وترتبط بالأنشطة التي تؤدي علي مستوي وحدة المنتج ، ومن ثم فهي تعكس عدد الوحدات المنتجة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد مثل ساعات العمل المباشر.

مسببات تكلفه إجرائية : ويرتبط هذا النوع من مسببات التكلفة بالأنشطة التي يتم تأديتها علي مستوي الدفعة الإنتاجية عدد أوامر التشغيل كمسبب عن نشاط جدول الإنتاج.

مسببات تكلفه هيكلية : وترتبط هذه المسببات بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقا لخصائص المنتج نفسه وصفاته مثل اقتصاديات النطاق ، الخبرة ، التكنولوجيا ، درجة التعقيد.

مسببات تكلفه عامه : وترتبط هذه المسببات بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة علي الطاقة الإنتاجية العامة للمنشأة ككل مثل عدد العاملين كمسبب عن نشاط الشؤون الاداريه ، عدد الورديات كمسبب عن نشاط الأمن الصناعي."<sup>٢</sup>

"إن دراسة وتحليل مسببات التكلفة تقدم بيانات ومعلومات ماليه وغير ماليه فالمعلومات الماليه تعكس العلاقة بين تكلفه النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعيب وتكلفة مستوي الجوده ، تكلفة الصيانة أما المعلومات الغير ماليه فهي تعكس مدي كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته مثل نسبة الإنتاج المعيب لكل عامل ، عدد حدوث الأخطاء لكل نشاط ، مقاييس رضاء العملاء ومعدل دوران العميل"<sup>٣</sup>

ويتطلب تطبيق نموذج تحليل مسببات التكلفة في خدمة التحليل الاستراتيجي للتكاليف القيام بالإجراءات التاليه

- "وضع قائمة تفصيليه بأنشطة المنشأة حيث يفيد إعداد هذه القائمة في بيان تتابع الأنشطة وعلاقتها المتشابهه في ضوء الأهداف الكلية للمنشأة

<sup>١</sup> - عاطف عبد المجيد عب الرحمن ، مرجع سابق ، ص ١٤٤

<sup>٢</sup> - عصام علي فرج ، مرجع سابق ص ٢٩ ، ص ٣٠ بتصرف

<sup>٣</sup> - المرجع السابق ص ٣١

- الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة زمنية معينة والتي يمكن تتبعها مباشرة عن طريق مسببات التكلفة بما يعكس استهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج
- إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط عن طريق اقتراح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة النشاط ويمكن الاستعانة في هذه المرحلة بمشرفي الأنشطة والفنيين للتعرف علي أهم العوامل والمسببات التي تؤثر في سلوك التكلفة داخل المنشأة.
- احتساب معدل تكلفه وحدة مسبب التكلفة أو معدل التكلفة لوحدة النشاط وفقا للمعادلة التالية معدل تكلفة وحدة النشاط = إجمالي تكاليف النشاط المساعد ÷ كمية الموارد اللازمة للنشاط
- ويكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفه خدمات الأنشطة المساعده = مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة
- كما تعتبر تكلفه وحدة النشاط هي الأساس الذي يستخدم في تحديد تكلفة المنتج النهائي.
- تحديد تكلفة النشاط : وفي ذه الخطوة يتم حساب التكلفة الإجماليه لكل نشاط عن طريق تجميع تكاليف تشغيل النشاط بصورة قابلة للتتبع المباشر وأيضا تكاليف الأنشطة المساعده الأخرى والتي استفاد بها النشاط والتي أمكن تتبعها باستخدام مسببات تكلفه متعدده حيث أن
- تكاليف النشاط = تكاليف التشغيل المباشر للنشاط + نصيبه من تتبع تكلفة الأنشطة المساعده

ووفقا للعرض السابق فإنه يمكن استخدام بيانات النظام المحاسبي القائم في تحليل التكاليف الإستراتيجيه للأنشطة بغرض الوفاء بمتطلبات دقة قياس التكلفة من ناحية ومن ناحية أخرى بغرض توجيه موارد المنشأة نحو الإستخدامات الإقتصادية بما يضمن ريادة التكلفة التنافسيه.<sup>١</sup>

### ج : تحليل الموقف الإستراتيجي لدعم القدرة التنافسيه ( استراتيجيات التميز )

"إن المنافسة العالمية لم تعد منافسة منتجات أو منافسة شركات أو تجمعات اقتصادية بل أصبحت المنافسة الحقيقيه بين الفكر الذي يضع الإستراتيجيات التنافسيه ومن ثم يمكن للمنشآت التي لا تملك موارد تنافسيه أن تنافس بكفاءة إذا نجحت في اكتشاف نقاط الضعف في الشركات القويه المنافسه واتجهت لاستغلال نقاط الضعف هذه في دعم موقفا التنافسي وذلك من خلال تقديم خدمة أفضل للعملاء ، تقديم منتجات مختلفه عن المنافسين باستغلال الفرص الإيجابيه ومواجهة المخاطر والتهديدات الخارجيه سعيا وراء رضاء وولاء العميل".<sup>٢</sup>

ويمكن تعريف استراتيجيات التميز بأنها " استراتيجيات تسويقيه تستهدف التأثير علي اتجاهات وسلوك العملاء عن طريق البحث المستمر عن خصائص جديدة للمنتج والإبتكار المتواصل لوضع أبعاد فريده في صفات المنتج بشكل يصعب محاكاتها من المنافسين ويقدرها العملاء مما يدعم الميزة التنافسيه المستمرة للمنشأة"<sup>٣</sup> ويمكن تصنيف استراتيجيات التميز لأربعة أنواع رئيسيه في علاقتها بدورة حياة المنتج

"استراتيجية التميز الابتكاري : وتهدف هذه الإستراتيجيه الي المبادأة في الابداع والتفوق علي منتجات المنافسين بالأفكار الحديثه والمنتجات المتطوره بما يحقق جذب العملاء، وتتفق هذه الإستراتيجيه مع مرحلة تقديم المنتج ومرحلة التجديد

<sup>١</sup> - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مرجع سابق ص ١٤٦، ص ١٤٧

<sup>٢</sup> - المرجع السابق ص ١٤٨

<sup>٣</sup> - أمجاد محمد محمد الكومي ، مصدر سابق ص ٢٧٨

والابتكار التي تتصف بوضع تحسينات مبتكرة لإطالة عمر المنتج كما تعتمد هذه الإستراتيجية علي تقديم منتج يختلف تماما عن منتجات المنافسين بحيث تصبح منتجاتهم متقدمه كما تستدعي هذه الإستراتيجية الإتصال الدائم والمستمر بالعملاء لتوفير المعلومات الخاصه بالمنتج المرغوب.

إستراتيجية التميز التنافسي : وتهدف هذه الإستراتيجية إلي تحقيق مزايا مستمرة ترتبط بالتكلفة وجودة وسرعة الإستجابة لأي طلبيات واحتياجات خاصة بالعملاء عن طريق وسائل مختلفه منها اختراق السوق عن طريق تكثيف الجهود الإعلانيه لزيادة حصة المنشأه من المبيعات ، التكامل الأمامي بما يعني التوسع والإنتشار في منافذ التوزيع بهدف كسب انتشار اكبر بين العملاء ، التنوع المتجانس بإضافة منتج جديد له علاقة بالمنتج الحالي . وتتفق هذه الإستراتيجية مع مرحلة نمو المنتج والتي تتسم بزيادة مبيعات المنتج وانخفاض تكاليفه.

إستراتيجية التميز الدفاعيه : وتهدف هذه الإستراتيجية إلي تحقيق موقف الإستعداد والمواجهة تجاه الإضطرابات المتوقعه في السوق التنافسي عن طريق بعض الأساليب مثل التكامل الخلفي والذي يعني سيطرة المنشأه علي مصادر توريد المستلزمات والخامات ، التكامل الأفقي بما يعني قيام المنشأه بشراء المنشآت المنافسه حتي تحقق مركز احتكاري للمنتج ، كذلك التنوع الغير متجانس بإضافة منتج جديد ليس له علاقته قوية بالمنتج الحالي . وتتناسب هذه الإستراتيجية مع مرحلة النضوج والتي تتصف بوصول السوق إلي مرحلة التشبع حيث تستمر المبيعات في النمو ولكن بمعدل متناقص .

إستراتيجية التميز التحفظي : وتهدف هذه الإستراتيجية إلي محاولة الحفاظ علي الوضع القائم في ظل ظهور ابتكارات وتجديدات المنافسين لمنتجاتهم بالأسواق ومن أساليب هذه الإستراتيجية تطوير المنتج بإعادة هندسته في صورة جديده حتي يكون أكثر قبولا وجاذبيه للعملاء وكذلك الإنكماش بتركيز المنشأه في عدد محدود من المنتجات وتخفيض حجم النشاط أو إلغاء بعض خطوط الإنتاج حتي انتهاء الأزمه السوقيه . ويتفق تطبيق هذه الإستراتيجية مع مرحلة هبوط المنتج والتي تتصف بانخفاض حجم المبيعات.<sup>1</sup>

" ومن الجدير بالذكر أن اختيار الإستراتيجية المناسبه يتوقف علي الموازنه بين جوانب القوة وجوانب الضعف للمنشأه كبيئته الداخليه وبين الفرص والتهديدات التي تتعرض لها المنشأه كبيئته خارجيه.

وقد تتمثل مظاهر القوة في موارد المنشأه وخصائص وخبرات الإدارة العليا ونظم المنشأه العامه ( الإنتاج – التسويق – التمويل ) والنظم المسانده (العلاقات العامه – البحوث والتطوير) أما مظاهر الضعف فهي تعكس انخفاض الموارد والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين.

وكذلك تحديد الفرص وهي عبارة عن ظروف ايجابيه تتعلق بالبيئته الخارجيه للمنشأه مثل تطوير مواد خام بديله أو انخفاض تكاليف التمويل بسبب ارتفاع معدلات الإدخار بالمجتمع ، تحديد التهديدات التي تعكس ظروف غير مواتيه أمام حاضر ومستقبل المنشاه مثل تغير أذواق المستهلكين بحيث يقل إقبالهم علي استخدام منتجات المنشأه<sup>2</sup>

ويمكن الإستعانة بالمصفوفة التاليه للمساعدة في اختيار إستراتيجية التميز المناسبه وفقا لمظاهر القوة والضعف الداخليه وكذلك وفقا للفرص والتهديدات الخارجيه

<sup>1</sup> - أمجاد محمد محمد الكومي ، مصدر سابق،ص ٢٨٧ الي ٢٨٠ بتصرف  
<sup>2</sup> - عصام علي فرج ، مرجع سابق ، ص ٣٤ ، ص ٣٥ بتصرف

	نقاط القوة الداخليه	نقاط الضعف الداخليه
الفرص الخارجي	إستراتيجية التميز الإبتكاري	إستراتيجية التميز التنافسي
التحديات الخارجي	إستراتيجية التميز الدفاعي	إستراتيجية التميز التحفظي

” ١ ”

---

<sup>١</sup> - أمجاد محمد محمد الكومي ، مصدر سابق ، ٢٠٣

## قائمة المراجع

### أبحاث الدكتوراه

١. عصام علي فرج ، إطار محاسبي مقترح لمعالجة مشكلات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في الشركات الصناعية المصرية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٦
٢. أمجاد محمد محمد الكومي ، إستخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٢

### المجلات العلمية

٣. شوقي السيد فوده ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مجلد ٤٤ ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٧
٤. عاطف عبد المجيد عب الرحمن ، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ ، ديسمبر ٢٠٠٣
٥. نبيل محمد مرسي ، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الإستراتيجيه ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، ١٩٩٧
٦. صفاء محمد عبد الدايم ، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثه ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠٠١
٧. أحمد محمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها ، العدد الأول ، ١٩٩٩

### المراجع الأجنبية

٨. Shahid Ansari , Janice Bell, Dan Swenson , A TEMPLATE FOR IMPLEMENTING TARGET COSTING , Cost Management, . Vol. ٢٠, Iss. ٥, Sep/Oct ٢٠٠٦
٩. Keun-Hyo Yook , Target costing the construction industry evidence from Japan , construction accounting & taxation , ٢٠٠٥

