

تأثير تقنية إدارة التكلفة المستهدفة باستعمال هندسة القيمة لتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية

الأستاذة الدكتورة

منال جبار سرور

قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

بغداد - العراق

الخلاصة

يهدف البحث إلى تقديم إطار مفاهيمي وفلسفي لإدارة التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وتحسين النوعية وتحقيق الميزة التنافسية وقد تم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة على البطارية السائلة بعد مقارنتها بالبطارية السائلة المستوردة المنافسة لاحتساب التكلفة المستهدفة وقد تم اعتماد الأسلوب غير الكمي (الهندسي) لتخفيض التكاليف لتحسين تصاميم التكلفة المستهدفة وجودة مكونات البطارية في ان واحد لوضعها بمركز تنافسي من خلال تحليل قيمة وظائف ومكونات (أجزاء) البطارية في مرحلة التصميم لتحقيق تحسينات إضافية من خلال هندسة القيمة.

ABSTRACT

This research aims to view a conceptacle border for target costing management to reduce the cost, improve quality and to achieve the competitive advantage by implementing the target costing technology on liquid batteries after comparing them with the same but imported liquid batteries to compute the target costing .The use of non-quantity (engineering) will be used to reduce the costs and to improve target costing design and the elements of liquid batteries at the same time to put them in a competitive position through analyzing the value of component functions for the liquid batteries that are in design stage to achieve an additional improvement s through value engineering.

المبحث الاول المقدمة ومنهجية البحث

المقدمة

نتيجة التغيرات في بيئة الاعمال المعاصرة منها عالمية الاسواق والمنافسة والتطورات التكنولوجية الواسعة وتقنيات نظم المعلومات وتغير اذواق الزبائن لذا اصبحت الشركات موجهة نحو الزبون الذي يبحث عن مستويات محسنة بالجودة والكلفة والمعلوية والوقت، وهذا يتطلب تقنيات كلفوية حديثة لا تكتفي بقياس وتحليل ورقابة التكاليف وانما تهتم بقياس وتحليل عوامل النجاح الحاسمة (الجودة، التكلفة الاقل، الوقت، المرونة، ورضا الزبون والمنافسة والابتكار، والتكنولوجيا في نظم الانتاج والتسويق). وتساهم تقنية ادارة التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية ولما توفره من مقاييس مالية وغير مالية تساهم في زيادة حصة الشركة وسمعتها التنافسية بتقديم منتجات جديدة باقل تكلفة وبجودة عالية تعظم مركزها التنافسي.

مشكلة البحث

هناك فجوة صناعية وتنافسية واسعة بين الصناعة العراقية (متمثلة بصناعة البطاريات السائلة عينة البحث) والصناعة الأجنبية ومن سمات هذه الفجوة انخفاض مستوى جودة الإنتاج وارتفاع تكاليفه وزيادة نسبة المعيب الداخلي والخارجي، فضلا عن زيادة أوقات دورة التصنيع بسبب العطلات والتوقفات وزيادة تكلفة البطارية العراقية مقارنة بالسلع المستوردة، وعدم مرونة منتجات الشركة في الاستجابة لرغبات ومتطلبات الزبون وفقدانها لميزتها التنافسية في السوق.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تقديم إطار مفاهيمي وفلسفي لتقنية إدارة التكلفة المستهدفة وتأثيرها بتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية فضلا عن احتساب التكلفة المستهدفة للبطارية العراقية وإتباع الأسلوب غير الكمي (الهندسي) لإيجاد التكلفة المستهدفة متمثل بهندسة القيمة وتحليل الأنشطة والوظائف وكلفها للسعي لإنتاج وتقديم منتجات تساهم فيه كافة أنشطة سلسلة القيمة في الشركة باستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة للوصول للجودة المرغوبة لدى الزبون.

فرضية البحث

اعتماد إدارة التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية بتحسين نوعية المنتجات من خلال دراسة أنشطة سلسلة القيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

المبحث الثاني

خلفية نظرية عن ادارة التكلفة المستهدفة وتأثيرها على تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية

أولاً- أهمية تقنية تحديد التكلفة المستهدفة Target costing process Importance
إن تحديد التكلفة المستهدفة يرتبط بالمرحل الأولى من دورة حياة المنتج وقبل إيجاد وتصميم طرائق الإنتاج، وتبرز أهميتها كتقنية من تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية بالآتي: - (ميجز وآخرون، 2006: 985)

أ- أنها عملية موجهة بواسطة الزبون، من حيث كونها:-

1- تبدأ بتحليل رغبات الزبون المتعلقة بالوظيفة والجودة والسعر وهذه الرغبات هي التي توجه عملية هندسة القيمة في تصميم المنتج.

2- إن وجود فهم واضح لحاجات الزبون يعد هدفاً إستراتيجياً مهماً، فقد تكون هناك متطلبات وظيفية يجب وجودها لإشباع حاجات الزبون، علاوة على ذلك قد لا يرغب الزبون في مبادلة تلك المتطلبات الوظيفية بسعر أقل أو جودة أقل، وتعني معرفة متطلبات الزبون أيضاً فهم للعروض التي يقدمها المنافسون.

3- الزبون هو الموجه الأساسي للتكلفة المستهدفة التي تجسد رغباته واحتياجاته في الخصائص والوظائف التي تصمم في المنتج بالجودة المرغوبة وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا يعني أن رضا الزبون هو العامل الإستراتيجي في بناء الميزة التنافسية للشركة والمحفز على تحسينها باستمرار.

ب-أنها تركز على تصميم المنتج وتؤثر في دورة حياته بالكامل من حيث:-

1-إن الشركات الصناعية دائماً تبحث عن طرق لاحتساب وتخفيض التكاليف واحدة من هذه الطرق هي تصميم المنتج الجديد.

2-إن تصميم المنتج هدفه تحقيق الجودة بشكل صحيح من أول مرة، ومنطلق لتخفيض تكاليف خصائص ووظائف أجزاء المنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة التي يرغبها الزبون.

فإذا كان التصميم يقابل تكلفته المستهدفة أي (السعر المستهدف - الربح المستهدف) يتحرك المنتج الى مرحلة التصنيع ، اما اذا تغير السعر و/او ان مواصفات المنتج لم تكن مصممة لتقابل التكلفة المستهدفة (أو رغبات الزبون) عند ذلك يجب العودة إلى إعادة التصميم والبحث عن طرق أخرى لتخفيض التكلفة وتحسين الجودة كميزات تنافسية لإستراتيجية الشركة. (Jiambalvo, 2007; 306 – 307)

3-تساعد التكلفة المستهدفة على تحديد ورقابة تكاليف دورة حياة المنتج وتوفير معلومات ملائمة لإدارة التكلفة عن المجالات التي تتوفر فيها فرص جوهرية لتخفيض التكلفة، وخاصة في مرحلة البحث والتطوير والهندسة التي يتم خلالها تقدير تكلفة الاستثمارات اللازمة لتصميم وتصنيع وتقديم المنتج، وفي هذه المرحلة أيضاً يتم بناء العلاقة بين التكلفة والحجم والربح لأجزاء المنتج التي تضيف قيمة للزبون.

ج- إن أهمية تحديد التكلفة المستهدفة تتمثل في إيجاد العملية الإنتاجية التي تحقق أرباح كافية للشركة، وعن طريق التركيز على كل من الربح وتخطيط التكلفة تستطيع الشركة توفير التعاون بين أجزاء سلسلة القيمة.

د- إن مراعاة سلسلة القيمة بالكامل خلال مرحلة تطوير المنتج يعد مهماً وقد أظهرت البحوث والدراسات الخاصة بإدارة التكلفة أن نسبة 80% إلى 85% هي تكاليف ملزمة (مستقبلية)، وأن القرارات التي تتخذ في دورة البحث والتطوير وهندسة التصميم ستؤدي إلى أن أي مبلغ يصرف على الأنشطة يمكن أن يوفر على الأقل 2% - 10% لأنشطة التصنيع وما بعد التصنيع.

(Atkinson, & Kaplan, et. al., 2007; 318)

وإن التكاليف الملزمة بمجرد بدء عمليات الإنتاج لا يمكن تغييرها فيما بعد من دون تحمل تكاليف إضافية، ذلك

لأن هذه التكاليف أصبحت متحققة (فعلية) وإمكانية تخفيضها قليلة لذا تلجأ الشركات إلى وضع برامج التحسين المستمر للعمليات والمنتجات ومن أجل زيادة كفاءتها وفعاليتها وتحسين مستوى الإنتاجية علاوة على التخلص من الضياع والهدر في الموارد والوقت واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو منفعة للزبون.

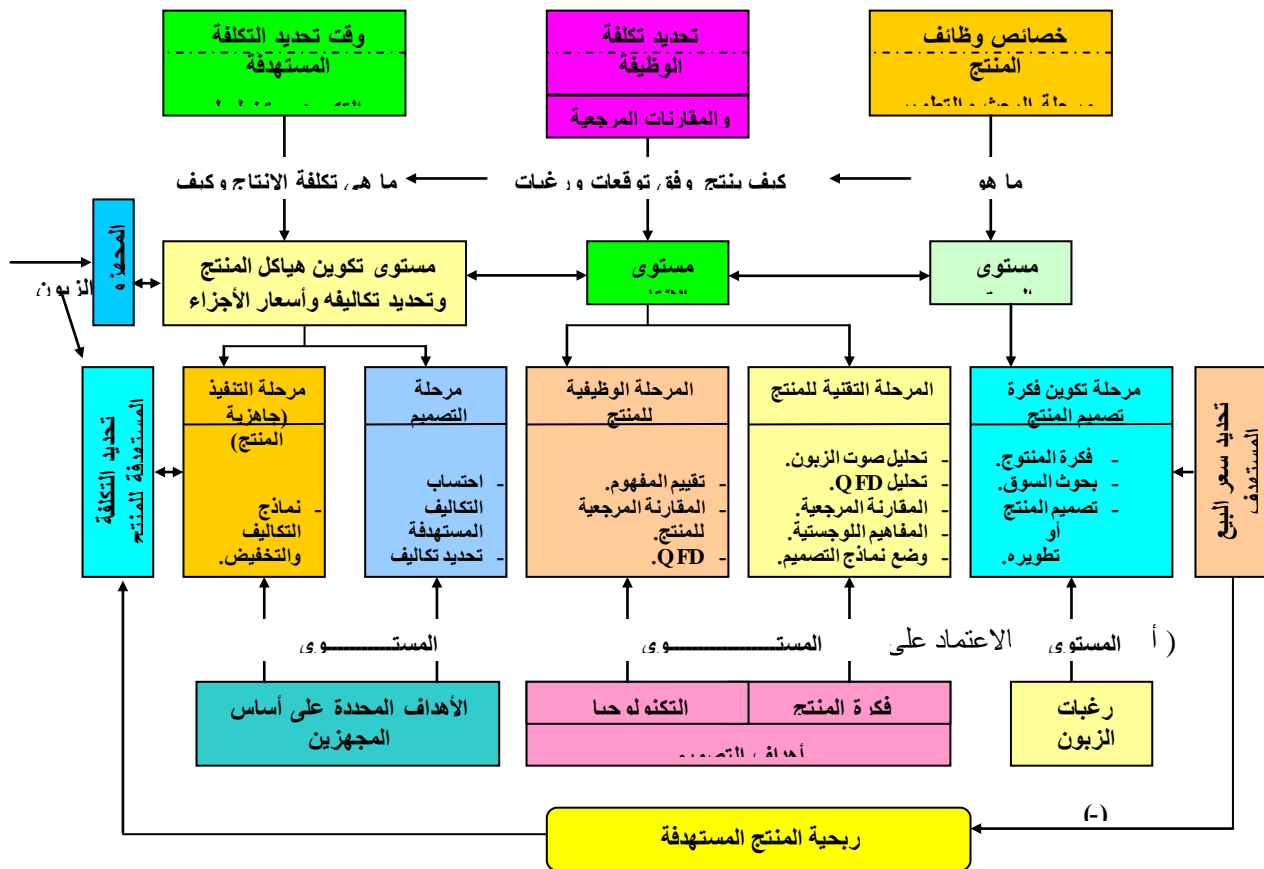
هـ- إن تحليلات هندسة القيمة لوظائف المنتج أو العملية في مرحلة التصميم لتحديد التكلفة المستهدفة تعد أداة فاعلة ومؤثرة في خلق ميزة التكلفة الأقل والجودة الأفضل، لأن الزبائن دائماً يطلبون خصائص منتج في ضوء ما هو متاح في الأسواق، فإذا عرض منافس منتج بجودة أعلى وبنفس المتطلبات الوظيفية وبسعر أقل يمكن أن يتحول

هؤلاء الزبائن إلى المنتج المنافس، ما لم تحاول الشركة إعادة هندسة عملياتها لمواجهة التغيرات الجديدة في سلوك الزبائن ومتغيرات سوق المنافسة الأخرى.

و- وأخيراً فإن سعر السوق التنافسي هو الذي يقود إلى تحديد التكلفة المستهدفة بعد تحديد واستبعاد هامش الربح المرغوب، وبناءً على ذلك يعد السوق هو المحدد الرئيس للسعر الذي تصمم على أساسه التكلفة المستهدفة في مرحلة البحث والتطوير وهندسة تصميم المنتج. ويمكن تلخيص المتغيرات الداخلية والخارجية السابقة والمؤثرة على تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات العاملة في سوق تنافسية متغيرة بالشكل (1)

شكل (1)

العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على تحديد التكلفة المستهدفة في بيئة تنافسية متغيرة



ثانياً- أسباب ومبررات نشؤ وتطبيق التكلفة المستهدفة:

أ- أسباب نشؤ تقنية التكلفة المستهدفة: تلخص بالآتي:- (Ellarm, 2004; 11-12)

1. زيادة حدة المنافسة بين المنتجات البديلة.
- 2- زيادة التعاون مع المجهزين وظهور التحالفات الكبيرة.
3. تحسين جودة المنتج بدء من المجهز حتى تقديمه إلى الزبون.
4. تحسين إمكانية إدارة التكلفة والربحية خلال دورة حياة المنتج القصيرة.

ب- مبررات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:- (Zimmeman, 1997; 709)

1. استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة على التكاليف المتوقع تحققها مستقبلاً.

2. تحسين قيمة المنتج للزبون من خلال السعي لتخفيض/ أو استبعاد تكاليف الأجزاء والعمليات غير الضرورية وتبسيط المنتج وزيادة مرونته للإيفاء برغبات الزبون.
3. التخفيض بالتكاليف خلال مرحلة التصميم للمنتج تكون جوهرية ولكن خلال مرحلة التصنيع للمنتج ستكون قليلة لأن التكلفة أصبحت متحققة فعلاً.
4. إمكانية التأثير على مستوى الربح في مرحلة التصميم بواسطة إضافة بعض الخصائص الهامة (أو استبعاد بعض الخصائص غير الهامة) التي تجعل الزبون مستعداً لقبول المنتج والدفع مقابلها.
5. إن الفجوة الزمنية بين مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ومرحلة التصنيع تكون كبيرة مما يفسح الوقت مجالاً لأنشطة البحث والتطوير والهندسة، من إجراء أي تعديلات في مكونات أو مواصفات أو خصائص أو تكاليف المنتج على ضوء توقعات ورغبات الزبائن وتحليل سلوك وقدرات المنافسين وهذا سوف يمكن الشركة من تحقيق التفوق في ميزتي الجودة العالية والتكلفة الأقل لإشباع رغبات واحتياجات الزبون بالوقت والسرعة في تصميم وتصنيع وتسليم المنتج.

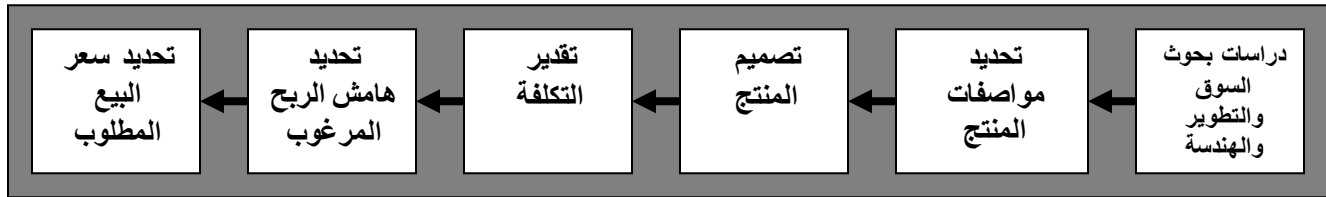
(Garrison & Norren, et. al., 2008; 761)

6. إن الشركة ليس لها سيطرة أو تحكم في الأسعار والحقيقية، إذ تؤثر قوى المنافسة الخمسة على العلاقة بين العرض والطلب في تحديد السعر، لذلك يعتمد سعر السوق المستهدف كواقع حال موجود لتحديد التكلفة المستهدفة. ثالثاً- مداخل تحديد التكاليف المستهدفة (TC) (Target Costing Approaches) تختلف مداخل عملية تحديد التكلفة بالاتجاه والتفكير باختلاف طبيعة بيئة الأعمال والسوق التي تعمل فيها الشركات الصناعية وغير الصناعية من حيث استخدام معلومات تكلفة المنتج في اتخاذ قرارات التسعير طويلة الأجل، وهناك مدخلين مختلفين لتحديد التكلفة هما:- (Horngren & Others, 2006; 429) أ- المدخل التقليدي (أساس التكلفة).

ب- المدخل الإستراتيجي (أساس السوق).

أ- المدخل التقليدي (أساس التكلفة).

- وفق هذا المدخل كان المنتج الذي يراد تطويره قد حسبت تكلفته ويصبح جاهزاً لتسويقه حالما يحدد السعر على أساس التكلفة زائد (Cost – Plus). (Garrison & Noreen, 2008; 761) واعتمد هذا المدخل في تحديد التكلفة من قبل أغلب الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية العاملة في أسواق غير تنافسية، إذ يهتم بحاجة الإدارة إلى المعلومات التي تساعد في فهم ماهية تكاليف تصنيع المنتج وما هو السعر الذي سوف تحدده لكي يغطي تلك التكاليف ويحقق لها عائد على الاستثمار المستهدف، وهذا يعني أن الشركات تنظر أولاً للتكاليف ثم بعد ذلك للزبائن والمنافسين. ويركز هذا المدخل على مواصفات وتصميم المنتج لتحديد تكلفتها أولاً ثم بعد ذلك يحدد هامش الربح المرغوب به للوصول إلى سعر البيع الذي ترغب به الشركة أن تبيع به المنتج في ضوء توقعات المبيعات ووفقاً لتسلسل الأحداث الآتية:- (Hilton, 2000; 52 and 566)



وتشير هذه المعادلة إلى خطوات تحديد التكلفة في ظل بيئة تقليدية تقوم على التسلسل الآتي:-

1. تصميم المنتج.
 2. تقدير تكلفة المنتج المتوقع تحميلها للزبائن.
 3. احتساب هامش الربح المطلوب.
 4. تحديد سعر بيع المنتج على أساس التكلفة زائد أي (التكلفة المقدره للمنتج + هامش الربح المطلوب).
- ب- المدخل الإستراتيجي (أساس السوق)
- يُعرف هذا المدخل أيضاً بمدخل تحديد التكلفة الموجهة بواسطة السوق (أو الزبون) واعتمد هذا المدخل من قبل أغلب الشركات الصناعية في اليابان منذ عام 1963 والتي تعمل في أسواق تنافسية، ثم طبق من قبل الشركات الأمريكية والأوروبية بداية الثمانينات. ويهتم مدخل أساس السوق بشكل أساسي في توفير المعلومات عن رغبات الزبائن وكيف يؤثر رد فعل المنافسين على ما تفعله الشركة وما هو السعر الذي سوف تتحمله، ويتم ذلك من خلال إجراء دراسات وبحوث السوق حول

خصائص المنتج التي يرغبها الزبائن ويكونون مستعدين لدفع ما يقابلها من ثمن علاوة على أهمية تحليل المنافسين لفهم التكنولوجيا، المنتجات، الخدمات، التكاليف، الظروف المالية لديهم وهذا يساعد الشركة في- (Horngren, & Others, et. al., 2006; 425)

1. تقويم كيف يمكن أن تكون منتجات وخدمات المنافسين مميزة في السوق.
2. تحديد الأسعار الممكن تحملها لغرض بلوغ التميز ومن أين يمكن أن تحصل الشركة على المعلومات حول المنافسين وعادةً تحصل عليها من الزبائن والمجهزين والعاملين لدى المنافسين علاوة على ذلك تعد عملية الهندسة العكسية لتحديد تصاميم المنتج والمواد الأولية الداخلة فيه مصدر آخر للمعلومات لذلك فإن فهم الزبائن والمنافسون يصبح مهماً لأربعة أسباب هي: (Horngren, OPCit, 425)

(أولاً) المنافسة من المنتجين الأقل تكلفة تجعل الأسعار غير قابلة للزيادة.

(ثانياً) قصر الفترات الزمنية لبقاء المنتجات في السوق.

(ثالثاً) قلة الوقت والفرص لتصحيح أخطاء التسعير.

(رابعاً) الزبائن أصبحوا يمتلكون معرفة أكثر في طلب المنتجات ذات الجودة والأسعار المرغوبة لديهم.

وهذا يعني أنه لم يعد بمقدور الشركات العاملة في ظل بيئة التصنيع الحديثة والمنافسة الشديدة التحكم بالإيرادات والتكاليف كما كان يحصل في ظل المدخل التقليدي، فقد ازدادت ظروف عدم التأكد وفاعلية السوق في تحديد السعر والتي تتطلب زيادة فهم القيمة المدركة للزبائن عن المنتج أو الخدمة وكيف سيحتسب المنافسون سعر منتجاتهم أو خدماتهم.

وكنيجة لهذه الأسباب مجتمعة، فقد حصل تغير في التسلسل الاعتيادي للأحداث وأصبحت تأخذ اتجاهاً معاكساً لاتجاه تحديد التكلفة التقليدي رغم أن التكلفة سوف تبقى عاملاً حاسماً. (Garrison & Noreen, et. al., 2008; 761)

ووفقاً لهذا التغير فإن الأحداث المساهمة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة ضمن توجه المدخل الاستراتيجي (أساس السوق) تأخذ الدورة الآتية: - (Hilton, et. al., 2000; 52 and 566)

من الملاحظ أن كلا المدخلين التقليدي والاستراتيجي يأخذان بالاعتبار الزبائن، المنافسون، التكاليف ولكن بطريقة معكوسة. (Horngren, et. al., 2006; 424)

ووفقاً للمدخل الاستراتيجي تحدد معادلة تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السوق كالاتي: -

Desired Profit هامش الربح المرغوب	Anticipated Selling price سعر البيع المتوقع (المستهدف)	=	Target cost التكلفة المستهدفة
---	--	---	---

ومن هذه المعادلة يتضح أن عملية تحديد التكلفة المستهدفة تركز على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد تكلفة المنتج التي تتطلب التخطيط المبكر وتوفير فريق تطوير المنتج الذي يأخذ على عاتقه مسؤولية تصميم المنتج ويسعى إلى جعل تكلفته المقدرة لا تزيد عن التكلفة المستهدفة.

وهذا يتحقق من خلال تحليل مفردات المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الشركة التي تتشابه كثيراً مع مفردات المنتجات أو الخدمات المعروضة من قبل الشركات الأخرى، إذ تخضع كل هذه الشركات إلى قبول الأسعار المحددة بواسطة السوق، وهناك بعض الشركات تقوم بعرض منتجات أو خدمات تختلف عن منتجات أو خدمات الآخرين في أسواق أقل تنافسية وفي هذه الحالة يكون بإمكانها استخدام أساس السوق أو التكلفة وهذا الاتجاه قد يتفق مع المبدأ المحاسبي المتعلق بتقويم المخزون على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل تجنباً لأي خسارة محتملة قد تتعرض لها الشركة جراء الهبوط المفاجئ لأسعار السلع والخدمات في السوق.

رابعاً- مقارنة تخفيض التكلفة بين المدخل التقليدي والمدخل الاستراتيجي.

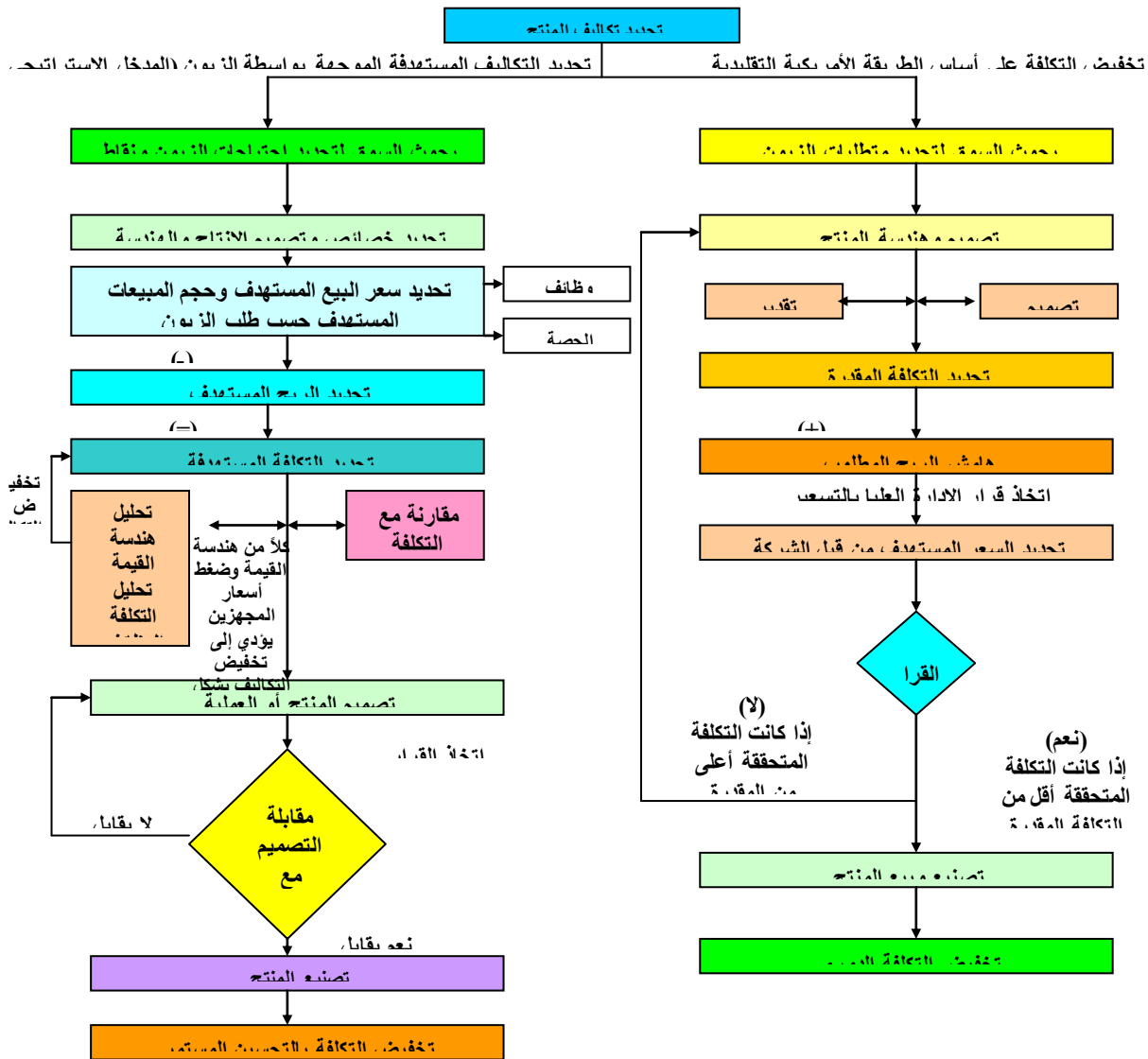
يعتمد المدخل التقليدي في تحديد تكلفة المنتج على التكاليف المحددة مقدماً (التقديرية أو المعيارية) أي تحدد وفق معايير كمية وقيمية) وتستخدم في تخطيط ومراقبة وتخفيض التكلفة الفعلية دون الاكترات بتفاصيل التكلفة المستهدفة، في حين يهتم المدخل الاستراتيجي (أساس السوق) بتلك التفاصيل من حيث خطوات تحديد التكلفة المستهدفة وطريقة التفكير برغبات واحتياجات الزبون وكيفية تلبيتها، فقد بينا سابقاً اختلاف آلية تحديد التكلفة في

كلا المدخلين على الرغم من التشابه بينهما فيما يتعلق بإجراء بحوث السوق لتحديد متطلبات الزبون ومواصفات المنتج ولكن هناك اختلافات واضحة بين المدخلين كما تظهر في الشكل (2) وتتضمن الآتي: - (Atkinson, et. al., 2007; 320 – 321)

- أ- إن بحوث التسويق في ظل المدخل الإستراتيجي لتحديد التكلفة المستهدفة لا تعتمد على حدث واحد وهو التكلفة كما يحصل في ظل المدخل التقليدي ولكن يأخذ بنظر الاعتبار أيضاً موجه الزبون (Customer driver) مع المدخلات التي يحصل عليها الزبون باستمرار خارج العملية.
- ب- تستخدم في ظل المدخل الإستراتيجي طريقة التصميم والهندسة المتزامنة للمساعدة في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة التصميم وقبل بدء عمليات التصنيع، وقد تبين أن نسبة 80% إلى 85% من تكاليف دورة حياة المنتج الكلية تكون ملزمة (مستقبلية) في مرحلة البحث والتطوير والهندسة (RD & E)، ويستحق فعلياً جزء كبير منها لمجرد بدء الإنتاج واستخدام الموارد.
- ج- إن عملية تحديد التكلفة المستهدفة تستخدم مفهوم دورة الحياة الكلية وجعلها الهدف الرئيسي لتحقيق أدنى تكلفة للمنتج على مدى حياة المنفعة منه ابتداء من سعر الشراء الأصلي وتكاليف التشغيل والصيانة حتى التخلص من المنتج، كما يلعب فريق تحليل وظائف المنتج وإدارة سلسلة التجهيز دوراً مهماً في عملية تحديد التكلفة المستهدفة وتحقيق تخفيضات التكلفة.

الشكل (2)

مقارنة عملية تحديد التكلفة المستهدفة (تخفيض التكلفة) اليابانية (أساس السوق) ومدخل التكلفة التقليدي (USA) - أساس التكلفة



خامساً- طرق اشتقاق التكاليف المستهدفة.

توجد ثلاثة طرق لاشتقاق التكاليف المستهدفة هي:- (الحجاج، وباسيلي، 2001 : 93)

- أ- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من تخطيط الربح.
- ب- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من التخطيط الهندسي.
- ج- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من تخطيط الربح والتخطيط الهندسي.

وفيما يلي توضيح كل طريقة من الطرق الثلاثة أعلاه.

أ- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من تخطيط الربح:
يتم الاشتقاق للتكاليف المستهدفة من خلال تخطيط الأرباح (Profits Planning) وبمعلومة سعر البيع التنافسي الذي يتحدد من قبل المنافسين في السوق المحلية أو العالمية أو بمعلومية هامش الربح المستهدف الذي يتحدد من قبل الشركة والذي ارتضته لنفسها (الربح المرضي بدلاً من أقصى الربح).
ويمكن تحديد التكاليف المستهدفة (أو على أقل تقدير التكاليف المسموح بها Allowable costs)، من خلال اتخاذ الشركة من الظروف الخارجية وتوجهات السوق Market Driven مديلاً لتحديد التكلفة المستهدفة أي بمعنى أن التخطيط يبدأ من الأعلى إلى الأسفل.

ب- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من التخطيط الهندسي:

يعتمد المهندسون في تقدير التكاليف المستهدفة على المهارات والخبرات المكتسبة وعلى مقدار التسهيلات الإنتاجية المتاحة في الشركة.

بمعنى أن التخطيط يبدأ من الأسفل إلى الأعلى، وذلك لأن هذه الطريقة تعتمد على تقدير التكاليف التي يمكن تحقيقها أو *Achievable costs* ثم العمل على تخفيضها بالتدريج للتوصل إلى التكاليف المستهدفة.

ج- طريقة اشتقاق التكاليف المستهدفة من تخطيط الربح والتخطيط الهندسي

هذه الطريقة تمزج بين خصائص الطريقتين الأولى والثانية، ووفق هذه الطريقة ينبغي على الإدارة العليا معرفة الأرباح المستهدفة Target Profit، ويختلف تحديد هامش الربح المستهدف من شركة إلى أخرى ويفضل الاستعانة بمعدل العائد على المبيعات (ROS) عند تحديد الأرباح المستهدفة والتكاليف المستهدفة بدلاً من معدل العائد على الاستثمار (ROI) الذي نادراً ما يستخدم لتحقيق هذا الهدف.

ويعتقد الخبراء ومحاسبو التكلفة والإدارية أن المزج بين طريقة تخطيط الربح وطريقة التخطيط الهندسي لاحتساب التكاليف المستهدفة هي الطريقة الأفضل استجابةً لمتطلبات سوق المنافسة.

سادساً – خطوات تحديد التكلفة المستهدفة الموجهة بواسطة الزبون

Four Steps Of Target costing process

تعد عملية تحديد التكلفة المستهدفة مقياساً لتكلفة الموارد المتوقع استهلاكها من قبل أنشطة سلسلة القيمة الموجهة نحو الزبون لغرض إنتاج وتسليم منتج بأدنى تكلفة ممكنة وبالجودة المرغوبة. وتقوم عملية تحديد التكلفة المستهدفة على الخطوات الأربعة الآتية:- (Meigs & Williams , 2006; 986)

أ- الخطوة الأولى: التخطيط وتحليل السوق لتحديد احتياجات ورغبات الزبائن.

في هذه الخطوة يجب أن تحدد الشركة أي من الخيارين ستعتمده لدخول السوق التنافسية هل هو خيار إنتاج وتقديم منتج أو خدمة جديدة، أو خيار تحسين وتطوير منتج قائم أو كليهما معاً للإيفاء باحتياجات الزبائن المحتملين على أساس فهم رغباتهم ومتطلباتهم وتحليل منتجات المنافسين لفهم مكوناتها وتصميمها وما هي التكنولوجيا المستخدمة في إنتاجها. (Horngren, et. al., 2006; 425 – 426)

وفي هذه المرحلة من عملية تحديد التكلفة المستهدفة تقوم أنشطة البحث والتطوير والهندسة (RD & E)، التخطيط، التصميم، الاختيار، لتحديد الموارد الضرورية اللازمة في عملية تخطيط المنتج وتحليل متغيرات السوق لغرض تقليل زمن التطوير وإيجاد الحلول السريعة لمشاكل تصميم أو تطوير المنتج، وتحديد متطلبات ورغبات الزبون وتوثيقها لغرض تحويلها إلى وظائف وخصائص أداء فعلية تلبي حاجات الزبون، وهذا يتطلب إجراء الآتي:-

1- تحليل السوق: تقوم أنشطة (RD & E) بإجراء دراسات وبحوث السوق للتعرف على الطاقة الاستيعابية لدخول منتجات جديدة إلى السوق بهدف التمايز والمنافسة وما هي أسعار المنافسين وردود أفعالهم، وفهم سلوكيات الزبائن.

2- المسوحات الميدانية والمقابلات المباشرة مع الزبائن للتأكد من مدى مطابقة خصائص ومواصفات التصميم الابتدائي مع رغباتهم وتوقعاتهم.

وبعد انتهاء إجراءات أنشطة البحوث والتطوير والهندسة يتم وضع التصميم الأساسي للمنتج الجديد وتحدد إستراتيجية الشركة للدخول إلى السوق أما كقائدة للتكلفة الأقل أو التمييز بالجودة العالية أو بكتا الميزتين في ضوء الإمكانيات والقدرة المتاحة .

ب- الخطوة الثانية: تطوير مفهوم المنتج وتحديد السعر المستهدف.

بعد إنجاز الخطوة الأولى وتحديد رغبات الزبائن وفهم قدرات المنافسين تبدأ عملية تطوير التصميم الأساسي للمنتج وإجراء الاختبارات والفحوصات المخبرية والتجارب الميدانية التي يتم من خلالها التأكد من مدى مطابقة أداء وظائف وخصائص المنتج مع معايير الجودة العالمية والمواصفات المطلوبة ، وبعد إنجاز هذه العملية يتم اختيار السعر المستهدف في ضوء تحليل منتجات وتكنولوجيا المنافسين والتحوط من تخفيض أسعارهم بشكل مفاجئ لكي تجعل الشركة نسبة التخفيض في السعر المستهدف أكبر بقليل من نسبة تخفيض المنافسين كمحاولة لزيادة مبيعاتها المتوقعة وكسب ميزة السعر الأقل في السوق لجذب الزبائن المحتملين الذين يهتمون بالأسعار المنخفضة بشكل أساسي.

إلا أن تحديد السعر المستهدف لمنتج الشركة يجب أن يتم على أساس معدل أسعار المنتجات البديلة المنافسة السائدة في السوق مع الأخذ بالاعتبار توفر المطلبين الأساسيين الآتيين:-

(Atkinson & Kaplan, 1998; 224)

1. فهم الزبون باعتباره أحد قوى السوق المتحركة بالسعر الذي يدفع عن المنتج وخصائصه الوظيفية.
2. وجود سوق للمنتج الجديد. ويلعب كل من الزبائن والمنافسون دوراً كبيراً في تحديد السعر المستهدف من خلال تحديد القيمة المدركة للزبون في المنتج ممثلة بالمنافع التي تشبع حاجاته ورغباته وأسعار المنتجات المنافسة.)

(Horngren, et. al., 2003; 415 – 416)

ج- الخطوة الثالثة: التصميم النهائي للمنتج وفقاً لرغبات واحتياجات الزبون

في هذه الخطوة يحدد التصميم النهائي للمنتج وتحدد تكلفته المستهدفة بعد أن تم التأكد من مقابلة رغبات واحتياجات الزبون مع وظائف وخصائص المنتج بمعنى خلق التوازن بين قيمة متطلبات الزبون والتكلفة المستهدفة في تصميم المنتج باستخدام تحليل التكلفة الذي يشمل: (Horngren, et. al., 2006; 426).

1. تحليل خصائص ووظائف المنتج لغرض تحقيق تخفيضات التكلفة.
 2. تحديد الوظيفة المنجزة من قبل أجزاء كل عنصر (مكون) أساسي في المنتج.
 3. تحديد التكاليف المستحقة لأجزاء المنتج الأساسية.
 4. تحديد الأهمية النسبية التي يضعها الزبائن على خصائص المنتج المختلفة.
- وبعد إنجاز تحديد التكلفة المستهدفة على أساس السعر المستهدف والربح المرغوب ينطلق المنتج إلى مرحلة التصنيع وفيها يكون التركيز على برامج التحسين المستمر من أجل تحسين الإنتاجية والجودة وتخفيض التكلفة.
- د- الخطوة الرابعة: عمليات الإنتاج وبرامج التحسين المستمر المتزامنة
- بعد إنجاز الخطوات الثلاثة الأولى يكون قد أصبح التصميم النهائي للمنتج فيها جاهزاً للتنفيذ، تأتي الخطوة الأخيرة وبالتعاون مع حسابات إدارة التكلفة يتم احتساب تكلفة العمليات الحالية لإنتاج وتسليم المنتج إلى الزبون وفق أفضل الأساليب الحديثة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة أو العملية (أو النشاط).

(Hilton, et. al., 2000; 53) –

وتتطلب هذه الخطوة اتخاذ مجموعة من القرارات للبدء بعمليات الإنتاج الفعلي للمنتج وفق التصميم النهائي الذي تم التوصل إليه بناء على رغبات الزبائن. وعند هذه المرحلة ستكون نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج المخططة (المستهدفة) قد أصبحت متحققة فعلياً بسبب استهلاك الموارد خلال عمليات الإنتاج والأنشطة السائدة الضرورية الأخرى، وهنا قد تحصل ثلاثة احتمالات.

1- الاحتمال الأول: قد تكون التكاليف الحالية المتحققة فعلاً أقل من التكلفة المستهدفة

$$(Actual\ Costs < Target\ Costs)$$

وهذا يعني أن تستمر عمليات الإنتاج في إتمام إنتاج المنتج نظراً لحصول خفض حقيقي وفعلي في التكلفة بشكل وفورات تؤدي إلى زيادة ربحية الشركة وتحسين موقفها التنافسي في السوق.

2- الاحتمال الثاني: قد تكون التكاليف الحالية المتحققة فعلاً تزيد على التكلفة المستهدفة

$$(Actual\ Costs > Target\ Costs)$$

وتحصل هذه الحالة بسبب ضغوط قوى السوق فضلاً عن حصول مبالغة في الإنفاق بسبب الإسراف والهدر في موارد الأنشطة أو أخطاء في تصميم المنتج، وبالتالي يستلزم إعادة التصميم وتكبد تكاليف إضافية لإصلاح الأخطاء الناجمة عن فشل التصميم أو فشل العمليات، والسعي الفوري لوضع برامج للتحسين المستمر من أجل تحسين أداء وجودة وتكلفة المنتج أو العمليات بشكل متزامن (أي في آن واحد في كل أنشطة سلسلة القيمة للشركة) كما أن هذه البرامج سوف تساعد على تحقيق أهداف التصميم والإنتاج المتمثلة في تلبية رغبات ومتطلبات الزبون الحالية والمتوقعة وزيادة الحصة السوقية للشركة وتحسين ربحيتها.

أن عمليات التصميم الجيد وكفاءة العمليات الإنتاجية وبرامج التحسين المستمر والمقارنات المرجعية المستمرة سوف تحقق هدف خفض التكلفة المستهدفة على اعتبار أن إدارة التكلفة المستهدفة أداة تخطيطية ورقابية على كلف الموارد والأنشطة خلال سلسلة القيمة كلها وبالتالي لا بد من تحقيق خفض ضروري في التكلفة من دون المساس بخصائص الجودة التي تلائم استخدامات الزبون.

وبالعودة مرة أخرى إلى الاحتمال الثاني، ينبغي غلق الفجوة بين التكاليف المستحقة الفعلية (خلال مرحلة التصنيع) والتكلفة المستهدفة من خلال تحقيق الخفض المستهدف للتكاليف ابتداءً من إعادة تصميم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج بعد انتهاء حياته.

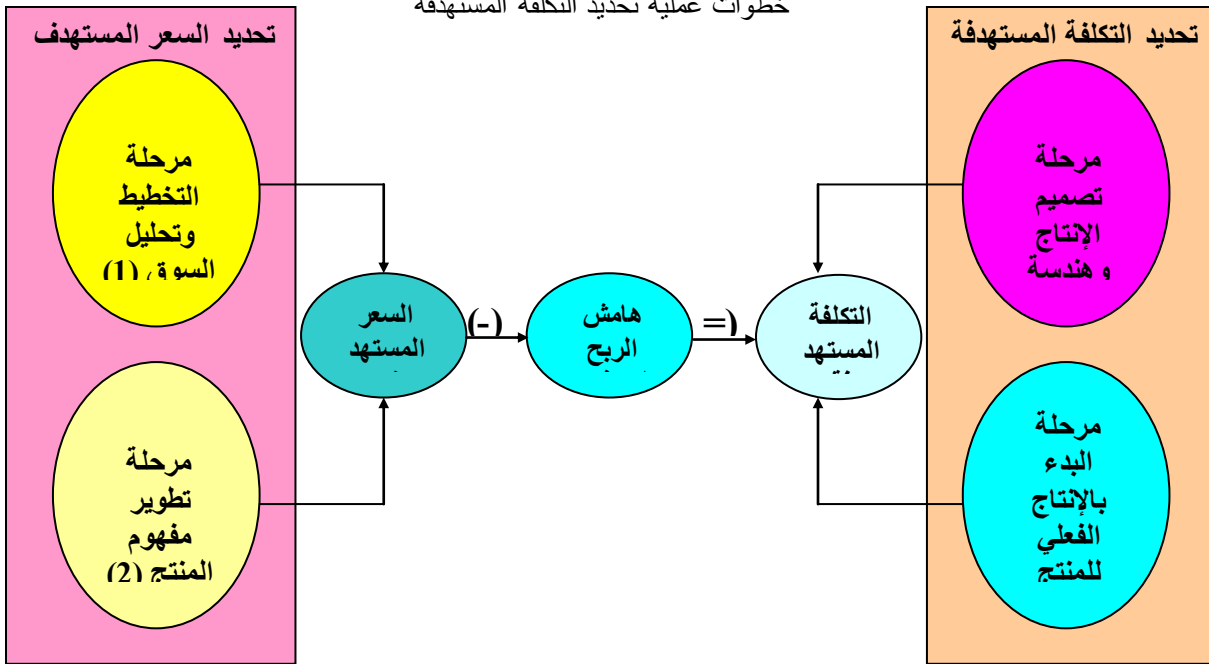
وتلعب برامج التحسين المستمر دوراً تكاملياً مع إدارة التكاليف المستهدفة في تحقيق هدفي تحسين الجودة وخفض التكلفة بعد استبعاد الوظائف والأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون مع المحافظة على الخصائص الوظيفية للمنتج أو من خلال تحسين هذه الخصائص الوظيفية لزيادة أداء المنتج مع الإبقاء على التكاليف ثابتة.

وتساعد عملية مقارنة التكاليف الفعلية للعمليات التصنيعية مع معايير كايزن (هدف خفض التكلفة في مرحلة تصنيع المنتج) التي تتضمنها موازنة تكاليف كايزن (السنوية أو الشهرية)، على تحقيق تخفيضات بسيطة وتدرجية بصورة وفورات تراكمية وهذا يعني أن خفض التكلفة مع كايزن في مرحلة التصنيع سيكون أقل بكثير من التخفيض الجوهري الذي يحصل مع التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج.

3- الاحتمال الثالث: قد تتساوى التكلفة المستحقة الفعلية للفترة الحالية مع مستوى التكلفة المستهدفة أو أقل منها

(Actual cost ≤ Target costs) وهذه الحالة مثالية ونادرة الحدوث، بالرغم من ذلك فإنها دالة على كفاءة عمليات التصنيع في تنفيذ التصميم النهائي للمنتج عالي الجودة بأقل تكلفة ممكنة وهذا في الحقيقة هو أحد الأهداف الأساسية التي تسعى لتحقيقها تقنية إدارة التكلفة المستهدفة والشكل (3) يلخص الخطوات الأربعة السابقة لعملية تحديد التكلفة المستهدفة.

شكل (3)
خطوات عملية تحديد التكلفة المستهدفة



سابعاً- مزايا تطبيق تقنية إدارة التكلفة المستهدفة

تكشف مزايا تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة عن نواحي القصور التي كان يعاني منها المدخل التقليدي في تحديد تكلفة المنتج بسبب ضعف المعلومات التي أصبحت لا تلبّي متطلبات إدارة التكلفة الموجهة بواسطة السوق (الزبون) لذلك تميزت إدارة التكلفة المستهدفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج والرقابة على تكاليفه خلال مراحل دورة الحياة بالمزايا الآتية: - (4; IFAC, 1999)

أ- تعريف الزبون بمستوى جودة المنتجات التي تطرحها الشركة ويرغب الزبائن بشرائها من حيث مستوى الجودة والسعر ووقت إيصالها والمرونة الكافية لاستخداماتهم.

ب- تفويض الصلاحيات ضمن فرق العمل متعددة الوظائف والاختصاصات المسؤولة عن تصميم وتطوير المنتج والعمليات والتسويق ودعم الزبون لتحقيق الجودة المستهدفة بأقل تكلفة ممكنة.

ج- تحسين أداء عمليات البحث والتطوير والهندسة من أجل تقديم أفكار وتصاميم جديدة تساهم في تعزيز الإستراتيجية التنافسية للشركة.

د- تحقق التكامل مع تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأخرى (مثل تقنية التحسين المستمر والمقارنات المرجعية وإدارة الجودة الشاملة وإدارة التكلفة على أساس الأنشطة الإستراتيجية الموجهة نحو الزبون.. الخ) من أجل زيادة كفاءة الأداء وتحسين مستوى الجودة وتخفيض التكلفة.

هـ- إشراك الزبائن والمجهزين في أنشطة سلسلة القيمة للشركة وخاصة تلك التي تساهم في تنفيذ عمليات تطوير وتصميم وتصنيع وتقديم المنتج لأن هذه المشاركة ستؤمن توفير معلومات التغذية الراجعة حول الرغبات والاحتياجات الجديدة للزبائن وما هي إمكانيات المجهزين في تجهيز المدخلات بالكميات والأسعار والجودة والتي تلبّي طلبات هؤلاء الزبائن وبالوقت المحدد.

بمعنى أبسط أن العلاقة بين المجهزين والزبائن ستكون مباشرة وتعطي المرونة الكافية لأنشطة الشركة في تجسيد رغبات ومتطلبات الزبائن بمستوى الجودة المرغوبة والتكلفة المنخفضة وتقليل وقت التصنيع والتسليم والمرونة العالية في الاستجابة السريعة من حيث تنوع المنتجات وسرعة التطوير.

ثامناً- تأثير تقنية إدارة التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية في الاحتفاظ بالزبون وكسب الميزة التنافسية. لقد أثرت قوى المنافسة في الحد من قدرة الشركات على التحكم بمصادر إيراداتها بسبب حاكمية السوق التنافسية على تحديد الأسعار، الأمر الذي دفع بتلك الشركات إلى ضرورة التركيز على الجانب غير الملموس من مصادر

الربحية المتمثل برضا الزبون، والذي أصبح هدف التكلفة الإستراتيجي، ويتوقف عليه نجاح الشركات وتميزها في الأسواق التنافسية من خلال إشباع رغباته ومتطلباته الحالية والمتوقعة.

وينبغي على الشركات العاملة في بيئة شديدة المنافسة أن تفكر في إيجاد تقنيات وأساليب أكثر كفاءة وفاعلية في خفض التكلفة وتحسين جودة خصائص المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات الزبون وإشباع احتياجاته المتغيرة والحصول على ميزات تنافسية توفر للشركة مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها أرباحاً متنامية، وهذه مؤشرات على زيادة معدلات الاحتفاظ بالزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد وتعد تقنية التكلفة المستهدفة واحدة من أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي لا يمكن أن تحقق الاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية الجديدة إلا إذا تكاملت مع تقنيات أخرى مثل تحليل (هندسة) القيمة والمقارنات المرجعية والتحسين المستمر وتحليل سلسلة القيمة وإدارة التكلفة على أساس النشاط ABC/M فضلاً عن استخدام المقاييس المحاسبية وغير المحاسبية لبطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء المالي وغير المالي للشركة من وجهة نظر أربعة مناظير أساسية، وقد صنف (Feil) ثلاثة اتجاهات رئيسية لاستجابة تقنية التكلفة المستهدفة وهي: (Feil & Kim, 2004; 111). إن تجسيد مكونات التكلفة المستهدفة في خصائص ووظائف أجزاء المنتج الجديد / أو تطوير المنتج الحالي يعد استجابة مؤكدة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج من حيث تأكيد مستوى الجودة المطلوبة بشكل صحيح ومن أول مرة خلال مرحلة التصميم وضمان تسويق المنتج بالسعر المستهدف الذي يجب أن يقل عن معدل أسعار المنافسين ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزات تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للشركة.

2- الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات التصميم الهندسي بشكل متزامن مع التطورات والابتكارات التكنولوجية التي تحصل في مجالات التصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمات دعم المنتج لتلبية الرغبات والاحتياجات المتنوعة والمتغيرة للزبون، أن هذه الاستجابة سوف تمكن الشركة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى كفاءة وفاعلية متميزتين على الشركات الأخرى المنافسة.

3- إن تقنية التكلفة المستهدفة تقوم على أساس السوق وما يرتبط به من قصر في دورة حياة المنتج التي تحكمها عوامل المنافسة الشديدة فقد أصبحت هذه التقنية إحدى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في الاستجابة لمتطلبات السوق من حيث تركيزها على تحسين خصائص المنتج وخفض التكاليف غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للزبون.

وتؤكد الباحثة في هذا المجال على إن فهم رغبات وسلوكيات الزبون أمر في غاية الأهمية الإستراتيجية عندما ترغب الشركة في تصميم تكلفة منتجاتها على أساس التكلفة المستهدفة، لأن عملية تحليل مكونات هذه التكلفة على أجزاء المنتج الأساسية سوف تساعد في الوقت نفسه على تحسين جودة تصميم المنتج وتوافق خصائصه مع رغبات وتوقعات الزبائن فضلاً عن التخلص من العناصر غير الضرورية في المنتج (والتي قد تتسبب في مشاكل وأخطاء عند استخدامه من قبل الزبون وتؤدي إلى زيادة التكاليف نتيجة الجودة المنخفضة) سوف يحقق وفورات هامة في التكلفة مع التركيز

على ضمانه جودة العناصر المكونة للمنتج وتحسين أدائها كما أن دراسة وتحليل هيكل أسعار ومكونات منتجات الشركات المنافسة يساعد على تحديد التكلفة المستهدفة. وفي ضوء ما سبق، فإن الزبائن يطلبون دائماً خصائص منتج تحقق إشباعاً لرغباتهم ومتطلباتهم، وما على الشركة التي تروم تحقيق النجاح إلا توفير الخصائص المرغوبة في المنتج وتضعها كأسبقية أولى في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ثم تقوم بالبحث عن مصادر تجهيز الموارد المختلفة بالجودة والتكلفة الملائمة لتنفيذ خصائص التصميم التي تقابل متطلبات الزبون في مرحلة التصنيع والتي يصبح فيها المنتج تاماً ومهيئاً لتسليمه للزبون بالوقت المحدد.

وهذه العملية تركز على تحديد تصاميم المنتج المحسنة التي تخفض تكاليف المنتج بدون التضحية بوظائفه الأساسية فضلاً عن التخلص من الوظائف التي لا تضيف قيمة وتستهلك موارد دون أن تزيد من درجة تفضيل الزبون للمنتج، بمعنى تحقيق الجودة المرغوبة بأقل تكلفة لمواجهة عروض المنافسين التي قد تتضمن منتجات بجودة أعلى وبنفس المتطلبات الوظيفية وبسعر أقل، وبالتالي على الشركة أن تحقق ميزات تنفرد بها في السوق المنافسة حتى تبقى محافظة على زبائنها الحاليين أو اكتساب زبائن جدد،

وتعد عملية تحديد التكلفة المستهدفة مثالاً ملائماً للكيفية التي تم بها التصميم الجيد لخصائص المنتج والتي يمكن استخدامها في قياس أداء أنشطة سلسلة القيمة للشركة ومدى كفاءته في الحصول على رضا الزبون بأقل تكلفة ممكنة. (A tkinson & Kaplan, et. Al., 2007; 320)

وفي هذا الصدد يؤكد (Dutton) أن تحديد التكلفة المستهدفة يقوم على ضوء تقديرات تكلفة المنتج التي تفصح عنها عملية هندسة (تحليل) القيمة أو الهندسة العكسية (التحليل المفكك) بواسطة المقارنات المرجعية مع أفضل منتج منافس مع الأخذ بالاعتبار طبيعة المنتج وخصائص وسلوك الزبون المستهدف وطبيعة مكونات السوق، وطول أو

قصر دورة حياة المنتج وكميات الطلب (أو المبيعات) المتوقع تحقيقها بالسعر المستهدف الذي يلائم الزبون. (Dutton, 2005; 1-3)

ويشير (Hilton) إلى نقطة حرجة مفادها أن المنتج عند تقديمه لأول مرة إلى السوق قد يكون بسعر مرتفع وبعد أن يصبح مدركاً ومعروفاً من قبل الزبائن والمنافسين يبدأ هذا السعر بالاتجاه نحو الانخفاض بسبب ظهور منتجات بديلة وبأسعار تنافسية يمكن أن يؤدي إلى اجتذاب زبائن الشركة من قبل منافسيها في السوق بمعنى أن الشركة ستفقد جزء من حصتها السوقية وانخفاض أرباحها بسبب خسارة هامش المساهمة عن المبيعات المفقودة بمقدار الزبائن المتحولين من منتج الشركة إلى منتج بديل منافس وبالتالي لا بد على الشركة من البحث عن طرق لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة كميزات تنافسية تحقق إشباعاً مرضياً لرغبات واحتياجات الزبائن الحاليين والمرقبين. (Hilton, 2000; 729)

وتركز الباحثة على أهمية إجراء دراسات السوق وتحليل عوامل المنافسة لأنها تساعد على فهم متطلبات وتوقعات الزبون وسلوك المنافسين وأسعارهم ومكونات منتجاتهم والتعرف على ما يخططون له وينفذوه وبالتالي ستوفر للشركة معلومات مفيدة تمكنها من اختيار إستراتيجياتها التنافسية التي سوف تدخل بها إلى السوق، بمعنى أن هذه الإستراتيجية يجب أن يكون من أولويات أهدافها طويلة الأجل للهدفين الآتيين:-

- المحافظة على الزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد.
- اكتساب ميزة (أو ميزات) تنافسية جديدة ذات تأثير يحقق تفوقاً فريداً على ميزات المنافسين.
- إن تأثير تحقيق الهدفين الإستراتيجيين السابقين ينعكس ضمن المدى القصير في:-
- زيادة الحصة السوقية.
- تعظيم الربحية.

وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ الشركة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدف لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار السلع المنافسة في السوق (يمثل السعر المستهدف الذي يغطي التكلفة المستهدفة للمنتج ويحقق ربحاً مرغوباً بعد إرضاء الزبون في مقابلة احتياجاته وتوقعاته بخصائص جودة المنتج التي ينبغي تحقيقها بأقل تكلفة ممكنة).

المبحث الثالث

احتساب التكلفة المستهدفة للبطاريات السائنة

أولاً: خطوات تحديد التكلفة المستهدفة:

أ- تحديد المنتجات المنافس واسعار بيعها (تحديد سعر البيع المستهدف) يظهر الجدول (1) مقارنة بين اسعار البطاريات المستوردة (معدلات اسعار المنافسين) واستخدام تلك المتوسطات بمثابة اسعار بيع مستهدفة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة لكل نوع من انواع البطاريات السائنة وان السعر المستهدف يعتمد على جانبين:

- 1- تحيد القيمة المدركة من الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يوفره من منافع تليبي رغبات وحاجات الزبائن.
- 2- تحديد السعر المستهدف وفق اسعار والخصائص الوظيفية للمنتج المنافس في السوق.

جدول (1)

تحديد سعر البيع المستهدفة للبطارية السائنة (مقارنة اسعار المحلية مع متوسط اسعار المستوردة)

الوضع التنافسي للسعر المعروض من قبل الشركة مقارنة مع متوسط أسعار المنافسين	متوسط أسعار المنافسين (مجموع أسعار المستورد /4) (دينار)	أسعار بيع البطاريات المستوردة			سعر بيع البطارية المحلية بالمفرد للشركة	نوع البطارية
		السعر بالدينار	السعر بالدولار	المنشأ		
		54510	41	كوري	65000	بطارية بابل 55A
		50955	43	تايلندي		
		47400	40	صيني		
		49770	42	ايراني		
غير تنافسي	50659	202635			65000	المجموع

		56880	48	كوري		
		54510	46	تايلندي	70000	بطارية دجلة 60A
		50955	43	صيني		
		47400	40	ايراني		
غير تنافسي	52436	209745			70000	المجموع
		59250	50	كوري		
		55695	47	تايلندي	80000	بطارية دجلة 75A
		54510	46	صيني		
		50955	43	ايراني		
غير تنافسي	55103	220410			80000	المجموع
		77025	65	كوري		
		71100	60	تايلندي	100000	بطارية 90A
		69915	59	صيني		
		69915	59	ايراني		
غير تنافسي	71989	287955			100000	المجموع

تبين من الجدول (1) ان هناك فجوة تنافسية سالبة بين اسعار الشركة واسعار البطارية المستوردة في السوق المحلية اذ تجاوزت اغلب اسعار البيع التي تعتمد عليها الشركة على متوسط

اسعار مثيلاتها من البطاريات المستوردة. وهذا يعطي مؤشر سلبي عن غياب التنافسية في اسعار الشركة بمعنى فقدان الشركة لتأثير ميزة السعر الاقل في السوق وهذا الوضع مآكل لا يحصل لولا وجود اسباب ادت لحدوثه منها:
1- عدم وجود استراتيجية تنافسية واضحة ومحددة لدى الشركة بالوقت الحاضر تحدد لها سياسة ناجحة بالتسعير والمنافسة في ضوء متغيرات السوق.

2- عدم الاهتمام بدراسات السوق وبحوث المستهلك وتحليل اسعار منتجات المنافسين ومقارنتها مع عروض الشركة في السوق المحلية.

3- الارتفاع المستمر في معدلات التضخم عكس باثاره السلبية على زيادة اسعار عناصر الانتاج للشركة.

4- اغفال المتغيرات الاقتصادية المرتبطة بعوامل السوق وبالاخص منها التغيرات في رغبات واحتياجات الزبائن ودخول بطاريات جديدة ذات ساعات مختلفة وباسعار تنافسية من مصادر اجنبية فرض تحدياً استراتيجياً على الشركة لاعادة هندسة عملياتها.

5- ارتفاع تكلفة انتاج البطارية المحلية وبيعها بسعر يقل عن كلفتها يؤدي الى تحمل الشركة خسائر تراكمية مستمرة.

ب- تحديد التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة: تعد ترجمة رغبات واحتياجات الزبون في مواصفات وخصائص المنتج بمثابة الموجه الاساس لعملية تحديد التكلفة المستهدفة خلال مرحلة هندسة وتصميم البطارية السائلة بوقت مبكر وتحدد الشركة نسبة 10% من التكلفة كنسبة ربح مطلوبة كحد ادنى لهامش الربح المستهدف وفي ضوء المعادلة التالية:

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

$$\text{سعر البيع المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} + \text{نسبة هامش الربح من التكلفة المستهدفة}$$

فمثلاً متوسط أسعار السلع المنافسة للبطارية السائلة 55A من جدول رقم (1) هو (50659) دينار يعتبر السعر المستهدف.

$$\therefore \text{السعر المستهدف} = \text{الكلف المستهدفة} + \text{الربح المستهدف}$$

$$50659 = \text{س} + 10\% \text{ س}$$

$$50659 = 1.1 \text{ س} \text{ و} \text{س} = 46054 \text{ دينار تقريباً}$$

ومن ثم فان الجدول (2) يمكن ان يلخص عملية احتساب التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة:

جدول (2)

تحديد التكلفة المستهدفة لكل نوع من انواع البطاريات السائلة الحامضية التي تنتجها الشركة العامة لصناعة البطاريات (المبالغ بالدينارين) (*)

نوع البطارية السائلة الحامضية	سعر البيع المستهدف (***) (متوسط اسعار المنافسين)	هامش الربح المستهدف (10% من التكلفة)	التكلفة المستهدفة للبطارية الواحدة (***) (2-1)
	(1)	(2)	
بطارية (55A) بابل	50659	4605	46054
بطارية 60 A دجلة	52436	4767	47669
بطارية 75 A دجلة	44103	5009	50094
بطارية 90 A دجلة	71989	6544	65445

المصدر: اعداد الباحثة

لذلك سيكون التخفيض المستهدف (169264,148202,11319,100184) دينار على التوالي للبطاريات السابقة (من خلال الفرق بين الكلفة الفعلية والمستهدفة). يلاحظ تجاوز التكلفة الفعلية لاي نوع من البطاريات على سقف التكلفة المستهدفة بفارق كبير ولغلق الفجوة بين الكلفة الفعلية والمستهدفة لا بد من اتباع اسلوب التخفيض غير الكمي للتكاليف الفعلية.

الاسلوب غير الكمي (الهندسي) لتخفيض التكاليف: هو بمثابة المنطلق الابتكاري لتحسين تصاميم التكلفة المستهدفة وجودة مكونات البطارية في ان واحد لوضعها في مركز تنافسي تتفوق به على البطاريات المنافسة (المستوردة). ان تحقيق هدف خفض التكلفة بواسطة تطبيق تلك الاساليب الهندسية والفنية يتطلب تضافر جهود العاملين كافة في انشطة سلسلة القيمة للشركة كفريق عمل واحد يضم ممثلين من مهندسي التصميم والانتاج ، ومديري التسويق ، وخبراء البحث والتطوير ، ومحاسبي التكلفة والادارية ، للبدء بدراسات السوق وتحليل تصاميم البطاريات المشابهة لدى المنافسين من حيث المواد الاولية والتكنولوجيا المستخدمة فيها. وفيما يلي ثلاثة طرق شائعة الاستخدام ضمن الاسلوب غير الكمي لتخفيض التكاليف

1. طريقة هندسة (تحليل) القيمة.

2. طريقة التحليل المفكك.

3. طريقة تحسين العملية (هدف خفض التكلفة).

ان عملية تحليل قيمة وظائف مكونات (اجزاء) البطارية السائلة في مرحلة التصميم يمكن ان يحقق تحسينات اضافية من خلال احداث بعض التغيرات في مواصفات المواد والاجزاء او التخلص من الوظائف التي لا تضيف قيمة للبطارية ، بالشكل الذي يؤدي الى تخفيضات جوهرية في التكاليف المقدره (او الفعلية) للبطارية وجعلها في حدود سقف تكلفتها المستهدفة او دونها . ان التخلص من الاجزاء غير الضرورية او الاخطاء والعيوب في الاجزاء الاساسية التي تتسبب في سرعة عطل البطارية او فشلها المبكر لدى الزبون سيحقق وفورات في تكاليف الصيانة او الاستبدال او التعويض خلال مدة الضمان ، فضلاً عن عدم الحاجة الى عمليات اعادة التصميم ، او اعادة الصنع. بمعنى ان الاهتمام بمتطلبات السوق العراقية للايفاء برغبات واحتياجات الزبون عند وضع تصاميم البطارية ، وباستخدام هندسة القيمة سوف يحقق تخفيضاً ملحوظاً في تكاليف البطارية من دون التضحية. والجدول (3) يوضح المكونات المادية لكل نوع من البطاريات.

جدول (3)
تحليل مكونات البطارية السائلة الحامضية

90A	75A	60A	55A	نوع البطارية مكونات البطارية
6	6	6	6	عدد الخلايا في البطارية
6	5	5	5	عدد الألواح الموجبة في الخلية
88	88	75	75	وزن المشبكة (غم)
135	135	102	102	وزن المادة الفعالة (غم)
7	6	6	5	عدد الألواح السالبة في الخلية
73	73	65	65	وزن المشبكة (غم)
105	105	80	80	وزن المادة الفعالة (غم)
13	11	11	10	مجموع الألواح الموجبة والسالبة في الخلية الواحدة
1.605	1.356	1.100	1.000	معامل التحويل

المصدر: أعداد الباحثة بالاستناد الى الحسابات الهندسية والفنية لقسم التكنولوجيا بالشركة.

ويمكن تحليل هيكل التكلفة المستهدفة للبطارية القياسية 55A حسب مكوناتها في ضوء متوسط السعر التنافسي بالسوق. ويمكن استخدام هندسة القيمة لتعديل التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة القياسية (55A) والبالغة 46054 ديناراً للتخلص من الوظائف والانشطة التي لا تضيف قيمة وتسبب استهلاك الموارد فضلاً عن انخفاض جودة عجيبة الليخ للالواح والمشبكات الرصاصية بنوعها السالبة والموجبة مع زيادة في نسبة التلف من المعجون بمكانن الليخ وتلف المشبكات والاقطاب وبناء على تعاون الفريق الهندسي بالشركة مع الباحثة وكان مجمل التعديلات التي تم التوصل اليها كتكلفة مستبعدة في ضوء هندسة القيمة هي (3039) ديناراً * لذا ستكون التكلفة المستهدفة على اساس هندسة القيمة مساوية الى التكلفة المستهدفة المبدئية مطروحا منها تكاليف الضياعات بالمواد المستخدمة.

التكلفة المستهدفة المبدئية للبطارية 46054

- تكاليف الضياعات بالمواد بعد اعادة هندسة القيمة 3039

=تكلفة مستهدفة معدلة على اساس هندسة القيمة 43015

2- طريقة التحليل المفكك (الهندسة العكسية):

يعد التحليل المفكك لمكونات او اجزاء البطارية القياسية (55A) المنافسة كاساس للمقارنة المرجعية مع الشريك المقارن حيث يجري مقارنة الخصائص والوظائف لاجزاء البطاريتان وملاحظة ماهية التحسينات والتغيرات التي اجراها المنافسين (في الاجزاء والمواد والتكنولوجيا وطريقة العمل ومحاولة الاستفادة منها في تحسين خصائص ووظائف اجزاء البطارية المحلية ولجعلها تتفوق على الاجنبية من حيث الجودة العالية (الملائمة للاستخدام) والسعر الاقل. وطريقة التحليل المفكك هي طريقة مكملة لتحليل هندسة القيمة.

3 - طريقة تحسين العملية:

لغرض معالجة الارتفاع الكبير في تكاليف الانتاج وانخفاض مستوى الجودة لا بد من الشروع في وضع برامج لتحسين العمليات الانتاجية من اجل زيادة كفاءتها وفعاليتها الانتاجية وخفض التكاليف وتحسين الجودة والاستجابة السريعة لرغبات ومتطلبات الزبون وبمرونة اكبر . وفي ظل الواقع الانتاجي الحالي لمعامل الشركة والتقدم الكبير في المسلك التكنولوجي لمعامل

الشركة ، فان الباحثة تجد من الصعوبة جداً في اجراء تحسين مستمر للعمليات بالوقت الحاضر ، ما لم تنهض الشركة باعادة هندسة شاملة وجذرية كاسبقية اولى واستراتيجية لغرض اعادة تأهيل خطوطها الانتاجية والاقسام الساندة لها ، وبالتالي سوف يستمر الارتفاع بالتكاليف خلال المراحل الاولى ما بعد اعادة الهندسة جراء استرداد رؤوس الاموال المستثمرة ،

الا ان هذه العملية ستجني ثمارها بعد ذلك في صورة تخفيضات كبيرة لتكاليف الانتاج والخدمات علاوة على زيادة معدلات الانتاجية والجودة ، وعلى هذا الاساس فقط يمكن

للشركة ان تنهض بصناعتها من جديد وتؤكد حضورها التنافسي القوي ، ليس في السوق المحلية فحسب ، وانما على مستوى الاسواق العالمية. عملية التحسين في أنشطة الشركة يجب ان تبدأ من حيث انتهت عمليات اعادة الهندسة الشاملة لتلك الأنشطة ، وبالتالي يجب ان لا تتوقف برامجها فهي عملية مستمرة لا تتوقف ما دامت هذه الشركة ترغب بالبقاء والنمو في سوق المنافسة ، اذ سوف تسهم برامج التحسين المستمر تحقيق تخفيضات حتى وان كانت بسيطة في تكاليف العمليات التصنيعية ، ولكن بمرور الزمن ستولد هذه التخفيضات وفورات تراكمية كبيرة ومؤثرة في استمرار تحسين العمليات الانتاجية وزيادة مستوى جودة مخرجاتها، وبالتالي تعزيز المركز التنافسي للشركة وزيادة حصصها السوقية على المستوى المحلي والعالمي.

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات:

- 1 -- انخفاض تنافسية اسعار المنتجات المحلية مقارنة باسعار المنتجات المستوردة ، على الرغم من ان الشركة تتبع سياسة خاطئة لبيع منتجاتها من البطاريات السائلة باسعار تقل كثيراً عن تكلفتها الكلية للمحافظة على وجودها في السوق المحلية ، وليس لاغراض تنافسية ، لان هذه الاسعار لازالت اعلى من الاسعار المنافسة بكثير.
- 2- انخفاض كبير في مستويات الانتاج الفعلي عن مستويات الطاقات المخططة السنوية خلال السنوات السابقة ، مع تجاوز نسب المعيب الفعلي على النسب المسموح بها في مراحل العملية الانتاجية كافة للبطارية السائلة ، وهذا قد ادى الى ارتفاع التكاليف الفعلية الكلية للانتاج .
- 3- ان قلة الطلب على منتجات الشركة يعود الى ارتفاع اسعارها وانخفاض جودة ادائها مقابل توافر انواع وكميات هائلة من البطاريات السائلة المنافسة التي غطت حاجة السوق ، فضلاً عن تلبيةها لرغبات ومتطلبات الزبائن (المستخدم) العراقي من حيث السعر والجودة (الملائمة للاستخدام).
- 4 -- ادى ضعف تنافسية منتجات الشركة المبحوثة وخسارتها لمركزها التنافسي الرائد في السوق المحلية الى تراجع كبير في حصصها السوقية ، وهذا ناجم عن فقدان تلك المنتجات لتأثير ميزاتها التنافسية في الاسواق المحلية مقابل تفضيل المنتج الاجنبي.
- 5- ان كميات وانواع المواد الاولية المستخدمة في صناعة البطاريات السائلة تمثل مخرجات لطاقات انتاجية قديمة في مسبك الرصاص ، وهي لا تتناسب مع التطورات الكبيرة في مجال صناعة البطاريات في العالم ، مما يجعل البطارية الاجنبية منافساً قوياً في السوق المحلية على الاقل من الناحية السعرية للبطارية السائلة .
- 6- ان الاساليب والاجراءات والنظم المتبعة في أنشطة الشركة كافة ومنها محاسبة التكاليف لا زالت تقليدية ولم تحقق الاستجابة لمتطلبات المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الجديدة التي حصلت في العراق بعد عام 2003 .

ثانياً: التوصيات:

- 1 - ضرورة السعي المستمر نحو تحقيق تكاليف انتاج وتسويق البطاريات السائلة من خلال البحث عن مجالات جوهرية لتحقيق تخفيضات مستهدفة في التكلفة وخلق المرونة السعرية لزيادة ايرادات المبيعات .
- 2 -- ترشيد اوجه الانفاق نحو افضل الاستخدامات في الموارد وتحسين الجودة والانتاجية باستخدام التقنيات المناسبة لادارة التكلفة الاستراتيجية.

3- التأكيد على اهمية التزام الشركات الصناعية العراقية باعادة هندسة القيمة لوظائف وخصائص اجزاء منتجاتها (ومنها البطاريات السائلة) للتخلص من الوظائف او الخصائص التي لا تضيف قيمة للزبون ، وبالتالي عدم الحاجة الى اعادة التصميم او اعادة الصنع ، ومن ذلك سوف تجني تلك الشركات وفورات مالية تتحقق لها من تخفيضات

التكاليف الفعلية الكلية المرتفعة جداً لوحدة المنتج (البطارية السائلة) والسعي لجعلها ضمن حدود سقف تكلفتها المستهدفة.

4 - ضرورة الاهتمام بتطبيق تقنية إدارة التكلفة المستهدفة بشكل متزامن مع تقنية إدارة الجودة الشاملة لحدوث التكامل الاستراتيجي الهادف الى تحسين الجودة وتخفيض تكاليفها الكلية ، وبالأخص منها تكاليف الفشل بنوعيه (الداخلي والخارجي) من خلال تركيز الاهتمام ببرامج تحسين أنشطة منع حدوث الفشل او زيادة قدرات أنشطة الفحص والاختبار للكشف عن أسبابه ، ومعالجتها قبل وصول المنتج الى موقع الزبون.

5 - ان تركز جميع أنشطة سلسلة القيمة في الشركة على تطبيق برامج تحسين الجودة ، وقيل كل شيء على اعتماد ثقافة معالجة أسباب الفشل بأنواعه ، ومنع حدوث تكاليفه.

6 - ان الشركات الصناعية العراقية بحاجة ملحة الى تركيز استراتيجياتها نحو تقديم منتجات او خدمات تلبي حاجات وتوقعات الزبائن من حيث الجودة والسعر والتسليم في الوقت المحدد مع توفر مرونة عالية في تنويع تشكيلة المبيعات وتطويرها باستمرار ، وهذا يحصل عندما تتمتع أنشطة سلسلة القيمة للشركات الصناعية بإمكانية (التوقع والاستجابة وسرعة رد الفعل) من اجل تنمية الطلب في السوق العراقية ومواجهة تهديدات المنافسين المحليين والخارجيين.

قائمة المراجع

اولا :المصادر العربية :

- 1.حجاج، احمد حامد ، وباسيلي ، مكرم عبد المسيح ، محاسبة منشآت مالية ، جامعة العلاقات الدولية ، جامعة كليمنس ، 2001.
- 2 - ميجز ، روبرت ووليامز جان ، وهاكا سوان ، وبيتز مارك ، المحاسبة اساس قرارات الاعمال ، ترجمة وتعريب باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، والديسطي ، محمد عبد القادر ومراجعة حجاج ، احمد حامد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2006

ثانيا :المصادر الاجنبية :

- 1-Atkinson, Anthony, A., Kaplan, Robert, Mat, Sumura, Ellamae & Young, S., Mark, S., "Management Accounting", 5th ed., Pearson Prentice Hall, 2007
- 2 -Garrison, Ray, H. & Noreen, Eric, W., "Managerial Accounting, 11th ed., McGraw-Hill, Singapore, 2008.
- 3 -Hilton, Ronald, W. & Maher, Michael, W. & Selto, Frank, H., "Cost Management Strategies for Business Decisions", McGraw-Hill, Inc., 2000.
- 4 -Horngren, Charles, T., & Foster, George, & Datay, Srikant, M., "Cost Accounting: Managerial Emphasis", 12th ed., Pearson Prentice Hall, Inc., 2006.
- 5 -Jiambalvo, James, "Managerial Accounting", 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., 2007.
- 6 -Meigs, Robert, F. & William, Jan, R., & Haka Susan Irwin, "Accounting: The Basis for Business Decisions", 11th ed., McGraw-Hill, 2006.
- 7 -Zimmerman, Jerald, "Cost and Management Accounting for Decision Making & Control", 2nd ed., Printed in Malaysia, McGraw-Hill, Inc., 2000.
- 8 -Ellram, L., "The Role of Supply Management In target Costing: Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State, University, pp.4-14.
- 9 -Feil, P., Yook, & Kim, I., Japanes, "Target Costing: A Historical Perspective", International Journal of Strategic Cost Management, 2004, (10-19).
- 10 -Hasegaula, T., "Entwick Lungen Management Accounting Systems der-Management Organization in Japanese, Chen Controlling, 1994, (4-11).
- 11 -IFAC "Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost Planning at Toyota Australia", International Federation of Accounting, Financial and Management Accounting, Committee, Study, 10, 1999

12 -Duchar, M., L., Lucansky, P.,”Target Costing: A Total Cost of Ownership Methodology the Lean Perspective Part6, (2004)

13 -Dutton, John & Andersen, Arthur, Target Costing: A Strategic Business Methodology”, Development and Management Association & Product, (John, i.dutton@ Arthur,Andersen.com.), 2005