

تقدير التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد

بحث مستل من رسالة ماجستير

أ.م.د. حسين جاسم فلاح الشمري م.م. كرار عبد الله عريعر الخالدي
جامعة الكوفة- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة

المُسْتَخْلِص :

بسبب ما تعانيه أنظمة التكلفة التقليدية من قصور في تسعير المنتجات وتلبية متطلبات الإدارة الستراتيجية لمواكبة بيئة الأعمال المعاصرة التي تهدف للرقابة على التكاليف بعد الانتهاء من إنتاج المنتج مما يتطلب البحث عن تقنيات التسعير التي تركز على مراحل دورة حياة المنتج باعتبارها منبع نشوء التكلفة ، إذ إن معمل سمنت الكوفة يعاني من منافسة شديدة أدت إلى انخفاض مبيعاته بسبب سياسة إغراق السوق العراقية بالأنواع المختلفة من مادة السمنت ومن المناسيء المختلفة وذلك لاعتماده على الأساليب التقليدية في احتساب كلفة وحدة المنتج ، الأمر الذي انعكس سلبياً على قدرته في البقاء والنمو في السوق والمحافظة على موقعه ولغرض الحد من ذلك التأثير لابد من التخلص من الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارية والاتجاه نحو استعمال تقنيات أكثر فاعلية في تحقيق الميزة التنافسية .

المقدمة

تعد محاسبة التكاليف بمثابة المنهج الأساسي الذي يساعد إدارة المنظمة في التخطيط والرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها إلا أنه وأمام التحديات التي تفرضها تطورات البيئة المعاصرة لم يعد دورها قاصرًا على ذلك بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة وتحسين عمليات وأنشطة المنظمة، وظهرت الحاجة لإدارة التكلفة بشكل ستراتيجي أحد أبرز المداخل الحديثة الذي يسعى إلى إمداد الإدارة بالبيانات التي تمكّنها من استعمال المقاييس المالية وغير المالية لغرض تحقيق الكفاءة والفاعلية ومواجهة تلك التغيرات لاستمرار النجاح المالي وخلق قيمة متميزة للشركة بحيث تفك بطرق جديدة وإبداعية لإدارة التكاليف للبقاء في المنافسة وتحقيق الانسجام بين الأهداف التشغيلية والستراتيجية، وأصبحت الشركات تستخدم العديد من التقنيات الستراتيجية الحديثة في مجال محاسبة التكلفة والإدارية، مثل: المقارنة المرجعية، والتكاليف على أساس الأنشطة، والإدارة على أساس الأنشطة، وإدارة الجودة الشاملة، وتكاليف التحسين المستمر، وبطاقة الأداء المتوازن، وتكاليف الإنتاج في الوقت المحدد، والتكلفة المستهدفة، وغيرها من التقنيات الحديثة التي تهدف لتحقيق أهداف إدارة التكلفة الستراتيجية، إذ تقوم الدراسة بتحليل تقنية التكلفة المستهدفة (Target Costing Technique) التي تعدّ ابرز تقنيات إدارة التكلفة الستراتيجية التي تم تطبيقها بنجاح في اليابان وفي بعض من دول العالم منها الولايات المتحدة الأمريكية؛ وهذا يعكس التمييز الياباني في أنشطة البحث والتطوير & Development))

المحفوظات (Design و التصميم) Research).

المبحث الأول : منهجية الدراسة و دراسات سابقة

المبحث الثاني : الخلفية النظرية للبحث

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية

المبحث الأول
منهجية الدراسة و دراسات السابقة

١-١: منهجية الدراسة

يتضمن البحث دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد في محافظة النجف الأشرف، وقد جاءت منهجية الدراسة على وفق الآتي:

١-١-١: مشكلة الدراسة (The Problem of Study)

يعاني معمل سمنت الكوفة من منافسة شديدة أدت إلى انخفاض مبيعاته بسبب سياسة إغراق السوق العراقية بالأنواع المختلفة من مادة السمنت ومن المناشئ المختلفة وذلك لاعتماده على الأساليب التقليدية في احتساب كلفة وحدة المنتج ، الأمر الذي انعكس سلبياً على قدرته في البقاء والنمو في السوق والمحافظة على موقعه ولغرض الحد من ذلك التأثير لابد من التخلص عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارية والاتجاه نحو استعمال تقنيات أكثر فاعلية في تحقيق الميزة التنافسية، ومن هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة التي تعد من بين أهم تقنيات المحاسبة الإدارية الستراتيجية التي ظهرت أواخر القرن الماضي.

١-١-٢: هدف الدراسة (The Objective of Study)

تهدف الدراسة إلى إبراز دور تقنية التكلفة المستهدفة كاداة متکاملة لإدارة التكلفة الستراتيجية من خلال بناء إطار متکامل للتكلفة المستهدفة في معمل سمنت الكوفة استناداً إلى خبرة بعض الشركات اليابانية، باعتبارها أحد التقنيات الحديثة في تسويير المنتجات الصناعية بالاعتماد على مدخل السوق في تحديد السعر المستهدف للمنتج للوصول لتكلفة مستهدفة وتحقيق ميزة تنافسية، مع التأكيد على الجودة والحصول على رضا الزبائن وضمان ولائهم للمنتج.

١-١-٣: فرضية الدراسة (The Hypothesis of Study)

تستند الدراسة إلى الفرضية الآتية : لمواجهة التغيرات الستراتيجية في بيئة الأعمال المعاصرة وتحقيق أهداف إدارة التكلفة الستراتيجية بكفاءة وفاعلية من خلال تحقيق الأهداف الستراتيجية في مجال مستويات الإدارة الستراتيجية والتكامل مع تقنياتها ، إذ تعد تقنية التكلفة المستهدفة الأداة الأفضل في إدارة التكلفة الستراتيجية لتحقيق اهداف الإدارة الستراتيجية والتکامل مع تقنيات ادارة التكلفة الستراتيجية من خلال ابراز الدور الستراتيجي وتحقيق هدف الدراسة.

١-١-٤: أهمية الدراسة (The Importance of Study)

تتجلى الأهمية بدراسة تقنيات إدارة التكلفة الستراتيجية، والمتمثلة بتقنية التكلفة المستهدفة للنجاح المنظمي من خلال الدور الستراتيجي الذي تقوم به في مجال تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تطبيق اجراءات هندسية نوعية وتكاليفية واحصائية للوصول إلى تكاليف المنتج المستهدفة ; وتوضيح كيفية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بشكل متكامل، عن طريق التطبيق في شركة السمنت الجنوبية/معمل سمنت الكوفة، مع بيان أهمية هذا التطبيق في تحقيق الأهداف الستراتيجية .

١-١-٥: مجال الدراسة (The Scope of Study)

تم اختيار معمل سمنت الكوفة الجديد احد معامل الشركة العامة للسمنت الجنوبية وهي من الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن عينة للدراسة، للأهمية الكبيرة التي تحملها الشركة في القطاع الصناعي في القطر وللمساهمة الفاعلة في إنتاج السمنت.

٢-١: دراسات السابقة

يتضمن الجدول عرضاً موجزاً لمضمون بعض الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها ، والتي تناولت جوانب و مجالات مختلفة ذات الصلة بالموضوع، حيث قام الباحث بتبويبها وفقاً للآتي :

جدول ١-١ ملخص الدراسات السابقة

مضمون الدراسة	البلد	الدراسة	
		أولاً: الدراسات الأجنبية	
دور التطبيقات الفاعلة لتقنية التكلفة المستهدفة.	اليابان	1997	Noda & Tanaka
اختبار استخدام ممارسات تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الهولندية المدرجة في سوق أمستردام للأوراق المالية.	هولندا	2003	Dekker & Smidt
فائدة تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية.	السويد	2004	Borgernas & Fridh
الفرص الحالية والمستقبلية لتقنية التكلفة المستهدفة في استراليا.	استراليا	2004	Zaman
استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في اتخاذ قرارات التسعير في قطاع البيع بالتجزئة في تركيا.	تركيا	2005	Arzova & Uydaci
التطورات السريعة في التكنولوجيا، والتغير في توقعات الزبائن، وقصر دورة حياة المنتجات وقوة المنافسة العالمية المتزايدة.	تركيا	2008	Kocsoy & others
		ثانياً: الدراسات العربية	
توضيح الدور الذي تلعبه التكلفة المستهدفة في مجال تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية.	العراق	٢٠٠٥	حضر
بيان اثر نمو المدخل الاستراتيجي في الإدارة على نمو هذا المدخل في المحاسبة والذي يعد احد التطبيقات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	العراق	٢٠٠٥	الكرياتي
الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في دعم استراتيجيات التنافس .	العراق	٢٠٠٧	الموسوي
أهمية وفاعلية التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف بشكل متكامل ، وإبراز محدودية أنظمة التكلفة التقليدية في ظل التطورات الحديثة للبيئة الاقتصادية .	الجزائر	٢٠٠٨	عطوي

علاقة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية: وفق ما تقدم يمكن تلخيص أهم ما ركزت عليه الدراسات بالآتي:

- ❖ تقنية التكلفة المستهدفة أداة لتخفيض التكلفة وتحسين الأداء على مستوى الوحدة من خلال التركيز على مراحل تخطيط وتطوير وتصميم المنتج .
- ❖ تقييم مدى استخدام الشركات الصناعية لتقنية التكلفة المستهدفة وما هي نسب واسباب استخدامها من عدمها .
- ❖ تحقيق تخفيضات التكلفة المستهدفة خلال العملية الإنتاجية والوصول لتكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية .

موقف الدراسة الحالية : يمكن تلخيص أهم النقاط التي ركزت عليها الدراسة بالآتي :

- ❖ تعزيز منهج تقنية التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة والسيطرة عليها ستراتيجياً لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية من خلال مستويات الإدارة стратегية بالتركيز على المراحل الأولى من دورة حياة المنتج، حيث ركزت الدراسات الأجنبية على هذا المحور إلا إنها

افتقرت للتطبيق العملي واكتفت بتحقيق نتائجها إحصائياً وهذا لا يعد كافياً بحد ذاته بسبب اختلاف الظروف البيئية كذلك التطورات التي مرت بها تقنية التكلفة المستهدفة .

- ❖ في ضوء التكلفة المستهدفة يتم تحديد السعر المستهدف مع الأخذ بنظر الاعتبار تحقيق الميزة التنافسية ورغبات واحتياجات الزبائن والحركة السوقية لدعم مستويات الإدارة الاستراتيجية .
- ❖ البحث عن مجالات تخفيض تكلفة المنتج من خلال تطبيق هندسة القيمة بالتركيز على خصائص ومواصفات المنتج في مرحلة تصميم وتخطيط المنتج .

المبحث الثاني الخلفية النظرية للبحث

١-٢ المنظور التاريخي لتقنية التكلفة المستهدفة:

١-١-٢ نشأة تقنية التكلفة المستهدفة :

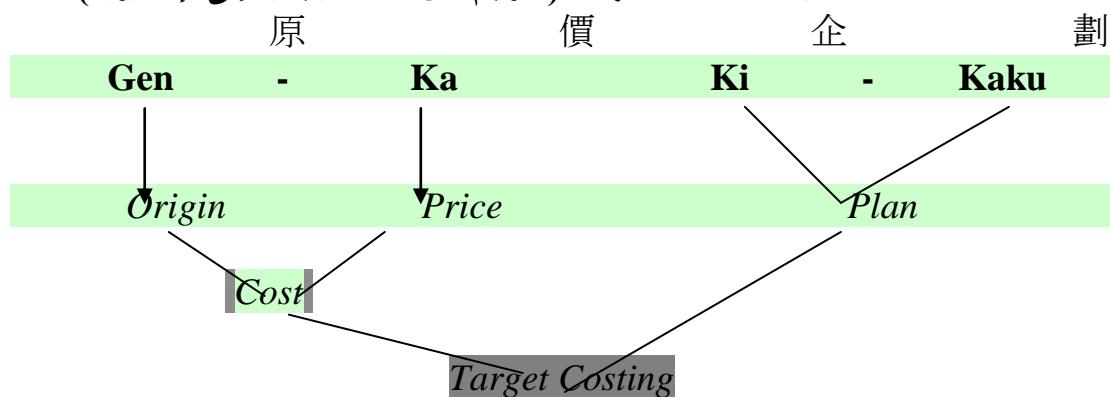
تعود نشأة تقنية التكلفة المستهدفة إلى بدايات القرن الماضي أوجدها وطورها هنري فورد في شركة "Ford" للسيارات ثم تطورت خلال فترة الركود الاقتصادي بعد الحرب العالمية الثانية .(Sakurai,1989:23)

بدأت عام ١٩٦٠ حتى ١٩٨٠ الشركات اليابانية تستعمل تقنية التكلفة المستهدفة كعامل رئيسي لدعم الموقع التنافسي وسميت "Genka kikaku" و ترجمت إلى اللغة الانكليزية "Target Costing" الذي يعني النشوء "Origin" والسعر "Price" والخطة "Plan" وكما موضح في الشكل ١-٣ ، حيث اعتمدت الشركات الكبيرة في أمريكا الشمالية وأوروبا تقنية التكلفة المستهدفة لتحسين إدارة التكلفة ، والدعم التنافسي لهم وتطور استعمالها في الدول المختلفة .(Feil ,& others,2004:10)

ويشير "Noda" إن تقنية التكلفة المستهدفة نشأة في اليابان كمنهج علمي لإدارة التكلفة بفاعلية خلال مرحلة التصميم والتطوير ، استخدمها أغلب المنتجين اليابانيين لتحقيق إنجازات متقدمة واستخدمت في حقول وأساليب العمل المختلفة .(Noda&Tanaka,1997:211)

وفق ما تقدم يمكن القول إن تقنية التكلفة المستهدفة وجدت لتحقيق غرض إداري من خلال إدارة التكلفة بكفاءة وفاعلية وتحقيق السيطرة على التكاليف لأنها تركز على المنافسة وأنواع الزبائن وإمكانيات الوحدة لتطوير المنتج، هذا ما أكدته "Noda" عندما أطلق تسمية إدارة التكلفة المستهدفة، كذلك "Feil" عندما ترجمها كخطة تعزيز الوصول للتكلفة .

شكل ١-٢ أصل تقنية التكلفة المستهدفة (مترجم من اللغة اليابانية إلى الإنكليزية)



Source (Feil & others, 2004 : 11)

٢-١-٢ تعريف تقنية التكلفة المستهدفة :

رغم اتساع تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في السنوات الأخيرة إلا إنها لم تحظى بتعريف موحد من الكتاب، وهناك العديد من التعريف يمكن تلخيصها بالاتي:

❖ أداة إدارية: **Tool of managerial**:

عرفها "Cooper": أداة الإدارة الستراتيجية التي تعمل على تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته وليس من الضروري أن تنشأ مع المنتج النهائي. (Cooper, 1997:2).

❖ أداة لإدارة التكلفة الستراتيجية: **Tool For Strategic Cost Management**:

عرفها "Coskun": أداة لخطيط الربح وإدارة التكلفة تحدد التكاليف بناءاً على سعر البيع التنافسي ويتم تخفيض التكلفة من خلال الدراسة والتحليل لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للزبون. (Coskun, 2003:1).

عرفها "Sakurai": أداة لإدارة التكلفة لتخفيض تكلفة المنتج الكلية خلال دورة حياته بمساعدة أقسام الإنتاج، والهندسة، والبحث والتطوير، والتسويق والأقسام المحاسبية في عملية تخفيض التكلفة. (Sakurai, 1989:39).

عرفها "Feil": أداة لإدارة ربح الوحدة بفاعلية خلال مرحلة تطوير المنتج (Feil & others, 2004:11)

❖ أداة لتحديد التكلفة: **Tool For Determine Cost**:

عرفها "Hansen": بأنها تقنية لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة على أساس السعر المستهدف لإمكانية الدفع للزبائن ، أي السعر يقود التكلفة (Hansen&Mowen, 2003:720).

٢-١-٢ تطور تقنية التكلفة المستهدفة:

بالرغم إن جذور التكلفة المستهدفة كانت موجودة في اليابان لأكثر من "٤٠ سنة" إلا إن تطبيقها بطيء، كما إن العديد من الشركات استجابة للتغيرات في البيئة الخارجية كذلك زيادة المنافسة وانخفاض الإرباح دفعت لاستخدامها بشكل كبير، وابرز التطورات هي:

❖ طورت "Genka kikaku" إلى التكلفة المستهدفة التامة" Full-Fledged Target Costing حتى عام ١٩٩٠ وكانت العديد من الشركات اليابانية تطبق التكلفة المستهدفة بفاعلية، إلا إن تطبيقاتهم محدودة بعدد قليل من المنتجات والأجزاء، حيث يتم استخدامها في اغلب الأحيان بالاعتماد على التجربة والخبرة بدلاً من القضايا العلمية والمعلومات، حيث تبدأ "قسم المشتريات كأداة لإدارة التجهيز(التسويق)"، إلا إنها لم تمتد إلى أقسام أخرى من الشركة كالتصميم والإنتاج كما إن الشركات عادة ما تقوم بتطبيق بعض مسارات توياتها بـ دلا مـ نـ التـ بـ يـ لـ قـ المـ تـ كـ اـ مـ لـ كـ اـ.

(Feil&others,2004:12)

❖ طورت فكرت تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان للنجاح في مواجهة المنافسة لتحقيق التخفيض باعتبارها ليست طريقة لتحديد التكاليف فقط وإنما تقنية تستخدم في إدارة التكلفة وتخفيضها خلال دورة حياة المنتج كذلك تساهمن في تحقيق بعض الأهداف كالتمايز "الابتكار" وتحقيق رغبات ومتطلبات الزبون المختلفة في المنتج من خلال إدارة العمليات المختلفة بفاعلية. (Chand,2006:670).

❖ طورت تقنية التكلفة المستهدفة كأداة أساسية لإدارة التكلفة من خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج ومنهج العلمي أهواي ل لتحقيق الربح المستهدف من المنتجات الجديدة وتنطبق أنشطتها في كافة أقسام المعملة في كل المراحل (الخطيط، البحث والتطوير التصميم، الإنتاج، التسويق، خدمات الزبائن بعد البيع). (Noda&Tanaka,1997:211).

٢-٢ دوافع استخدام تقنية التكلفة المستهدفة لدعم إدارة التكلفة الستراتيجية:-

يستخدم اليابانيون تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها سلاحاً ستراتيجياً لإدارة التكاليف وعلى الرغم من ذلك فإن المدراء خارج اليابان لم تكن لديهم المعرفة الكافية التي توضع لهم الأهمية

الكبيرة لهذه التقنية حيث يعتقدون بأنها موضوع خاص بهم المحاسبون وبالتالي خارج اهتمامهم فلم يكن المدراء على علم بأن تقنية التكلفة المستهدفة هي أسلوب شامل لأدارة التكاليف والإرباح وتميزها عن أنظمة التقليدية حيث تأخذ بنظر الاعتبار قرارات وتصرفات واقترابات الزبان والمجهزين قبل عملية الإنتاج والوصول إلى التكلفة بناء على سعر السوق التنافسي "المرغوب فيه" (موسى, ٢٠٠٨ : ٦).

وتقنية التكلفة المستهدفة (Target Costing Technique) أداة لتخفيض الربح وإدارة التكلفة وتتميز بأن التكاليف تتحدد بناء على سعر البيع التنافسي ويتم تخصيص التكلفة بناء على الدراسة والتحليل المنظم لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للزبون ويقوم بهذه العملية فريق عمل يضم مختلف الوظائف في المنظمة (coskun , 2003 : ١).

وتعد تقنية التكلفة المستهدفة خروجاً عن المنظور المالي والتحول إلى المنظور غير المالي للمنهج الاستراتيجي المتمثل بتحقيق رضا الزبون، الجودة، الحصة السوقية، التسليم بالوقت المحدد، المرونة، الإبداع، الكفاية، ومن مميزات التكلفة المستهدفة التي دفعت لاستخدامها الإدارة التكلفة الاستراتيجية (عبد العظيم, ٢٠٠٥ : ١٩) :

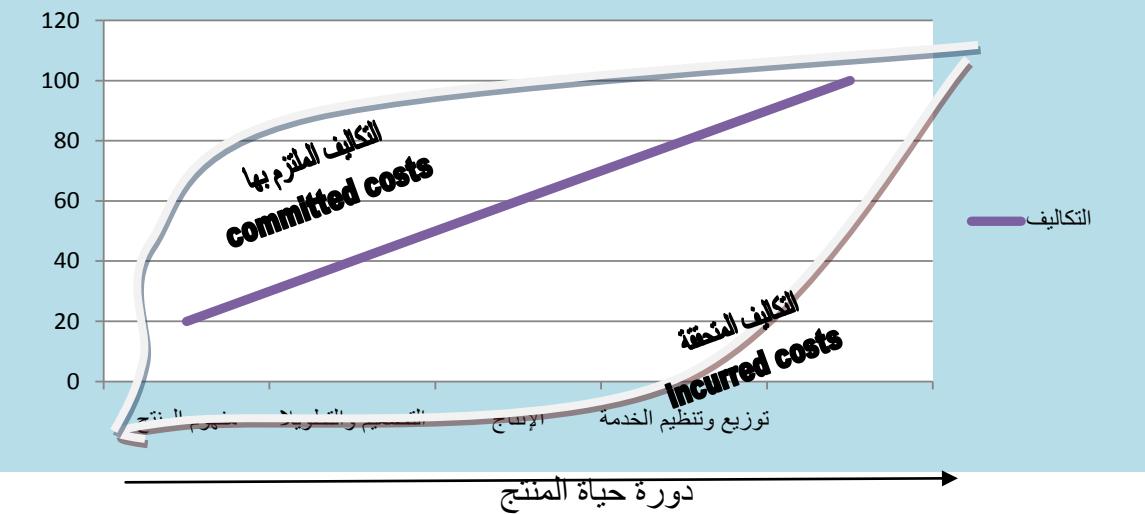
- ❖ إدارة تكاليف (تخفيض التكاليف)
- ❖ التأكيد على الجودة
- ❖ تطوير منتجات تجذب عملاء جدد
- ❖ ترتكيزها على السوق و البيئة الخارجية وهي الركيزة الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة في دعم إدارة التكلفة الاستراتيجية .
- ❖ ترتكيزها على تعاون المحاسبة مع الإدارة الهندسية وإدارة التسويق .
- ❖ ترتكيزها على التحليل الوظيفي للتكنولوجيا وإعداد قوائم التكاليف .
فهي منهج ستراتيجي لإدارة التكلفة تم تصميمه لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصرف بالتنوع والرغبة في التطور التقني المستمر للمنافسة والبقاء .

٣-٢: الدور الستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في دعم مستويات الإدارة الستراتيجي:

تهتم اغلب منظمات الإعمال بتنوع التكاليف ومبادرات تحسين المنتجات ذلك يتضمن التكلفة المستهدفة ؛ اذ إن النظرة التقليدية لتخفيض التكلفة تركز على مرحلة الإنتاج والتوزيع وهذه المبادرات تؤثر على ٢٠ بالمائة فقط من التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة، حيث إن النظرة الستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة لتخفيض التكلفة تركز على مرحلة التصميم والبحث والتطوير وهذه المبادرات تؤثر على ٨٠ بالمائة فقط من التكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة عندما يكون التصميم والإنتاج بصورة مطورة وكما موضح بالشكل ٣-٢ . وتعتبر التكلفة المستهدفة فلسفة إدارة التكلفة الستراتيجية حيث إن العديد من الشركات اليابانية تستخدمها لدعم الميزة التنافسية من خلال تحديد سعر المنتج متأثر بالسوق المقدر في مرحلة تخطيط وتطوير المنتج ، وتم تطبيقها في شركة توبيوتا اليابانية عام ١٩٦٥ (Kocsoy, 2008:93).

وأن منهج التكلفة المستهدفة هو ينبغي أن يكون تخطيط وتخفيض التكلفة بعيد المدى مبكراً في دورة حياة المنتج حيث إن التغيرات التنافسية والضرورة الستراتيجية السبب الرئيسي لاستخدام التكلفة المستهدفة كمكون أساسي في جهود تخفيض التكلفة ليؤدي إلى الدعم الستراتيجي (Shank& Fisher , 2009:1).

شكل ٢-٢ الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة



Source : (Freeman, 1998:13)

ويمكن توضيح دعم التكلفة المستهدفة لمستويات الإدارة الاستراتيجية :

أولاً: الاستراتيجية على مستوى المنظمة (المستوى العام) :-

بسبب التطور الصناعي أصبح التناقض مستند على التقنية الجديدة أو المفهوم والخدمة الجديدة والتطورات التنافسية تتأثر بالمتغيرات (الوقت، دورة الإعمال، الجودة، التكلفة) حيث إن أساس تحرك المنافسة هو التسعيير النموذجي فبدأت منظمات الإعمال التركيز على تخفيض التكلفة مما جعل الإدارة العليا تستند في صنع قراراتها على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات من خلال مرحلة تطوير المنتج كمتغيرتابع لاتخاذ القرارات الإدارية حول وظائف المنتجات وقدرة الإدارة والتمايز . (Crow, 2002:1).

عليه فإن دور تقنية التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة الاستراتيجية يبرز خلال مرحلة التخطيط والتصميم قبل الالتزام بالتكلف في مرحلة الإنتاج التي يكون فيها تحديد تصميم المنتجات والعمليات كذلك فهم تكاليف دورة حياة المنتج الكاملة . (Drury, 2001: 456)

وإن رؤية الإدارة العليا من الأعلى إلى الأسفل ضرورية لإنجاح تطبيق التكلفة المستهدفة ، الإدارة العليا في اغلب منظمات الإعمال اليابانية وراء المبادرة لتطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الوعي لاكتساب الموارد المطلوبة وانجاز الأهداف . (Feil & other, 2004:17) ، وبالرغم من قلة المصادر والأدبيات التي تتناولت دور تقنية التكلفة المستهدفة في دعم الاستراتيجية العامة . يمكن القول إمكانية الوصول إلى ذلك من خلال منهجية وأدوات تقنية التكلفة المستهدفة وكالاتي:

- ❖ تقدم المعلومات الضرورية عن الأسواق المستهدفة للتنافس لمساعدة الإدارة العليا في صياغة رسالة المنظمة الاستراتيجية لأنها تبني أفكارها بناءً على النظرة المستقبلية .
- ❖ توجيه الإدارة العليا لصنع القرارات حول قدرة المنتجات على الوفاء بالتزاماتها تجاه الزبائن من خلال مرحلة التصميم لأنها تتبنى رغبات وتطلعات الزبائن المستقبلية .
- ❖ مساعدة الدارة العليا على إدارة تخفيض التكلفة من منظور غير مالي بعيد الأمد لملازمة التغيرات стратегية لبيئة الإعمال .

ثانياً : الاستراتيجية على مستوى وحدات الإعمال:

تعديل التكلفة المستهدفة فرصة لتمكين الوظيفية المتعددة خلال اختيار المنتجات وتصنيع تكلفة المنتج لتمكن الوحدة من تقديم المنتج وتحقيق الربح . (mcwatters and others, 2008:138)

يمكن القول إن دور تقنية التكلفة المستهدفة في دعم ستراتيجيات الإعمال (التنافسي) يبرز خلال الآتي:

١ - ستراتيجية قيادة التكلفة: Cost Leadership Strategy:

سترategic قيادة التكلفة مرتبطة بالأسعار وأساس عمل تقنية التكلفة المستهدفة هو السعر المرغوب فيه أي السعر يقود التكلفة و يؤدي إلى إعمالها:-

- ❖ من خلال العمل على أساس السعر يقود التكلفة حيث يساعد في اختيار السعر التنافسي الأفضل للمنظمة الذي يحقق رغبة الزبون مما يعطي ميزة تنافسية.
- ❖ من خلال الاعتماد على أساس التسعير الملائم للقدرة الشرائية للزبائن والمستوى المعقول الذي يعزز الحصة التسويقية للمنظمة.
- ❖ من خلال العمل من المراحل الأولى لتصنيع المنتج (التخطيط و التصميم) وصولا إلى المنتج النهائي يعطي رؤية ستراتيجية لتخفيض التكلفة.
- ❖ من خلال اشتراك الزبائن والمجهزين في المراحل الأولى عن طريق الاهتمام برغباتهم وتوجيهاتهم مما يساعد المنظمة في الحصول على الموارد الأساسية للعملية الإنتاجية ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة .

٢ - ستراتيجية التمايز: Differentiation Strategy:

سترategic التمايز تعتمد على فكرة رئيسية هي التمايز بالتفوق على المنافسين لتحقيق إرباح عالية . وتدعم تقنية التكلفة المستهدفة فكرتها :

- ❖ من خلال إجراء الدراسات و البحث عن الزبائن والسوق وأهمها معرفة رغبة الزبائن للمنتجات في الأسواق التنافسية ونسبة الطلب على المنتجات المعروضة في الأسواق مما يعطي رؤية واضحة للمنظمة باختيار المنتجات التي تتنافس فيها والأسواق المستهدفة لتحقيق التمايز عن منظمات الإعمال الأخرى .
- ❖ من خلال تخفيض التكلفة والحفاظ على جودة المنتج بما يتناسب مع رغبة الزبون لتحقيق التمايز للمنظمة .
- ❖ من خلال الاعتماد على هندسة القيمة كإحدى أدواتها مما يعطي التمايز الإبداعي من خلال ابتكار وتطوير المنتجات .

٣ - ستراتيجية التركيز: Focus Strategy:

تعتمد على فكرة رئيسية هي اختبار مجال محدد من الصناعة والتركيز لأنجاز الأهداف من خلال استغلال الفجوات التسويقية في المجال . وتدعم تقنية التكلفة المستهدفة فكرتها :

- ❖ من خلال العمل على تقييم الأسواق الحالية والمستقبلية بالبحوث والدراسات الخاصة بالأسواق المستهدفة ومن ثم اختيار السوق الذي ستتم المنافسة فيه .
- ❖ من خلال العمل وبصورة مستمرة على إمداد الإدارة الستراتيجية بالمعلومات عن السوق المستهدف لتساعد على معرفة الفجوات التسويقية واستغلالها لصالح المنظمة .

ثالثاً: الستراتيجية على مستوى الوظيفي:

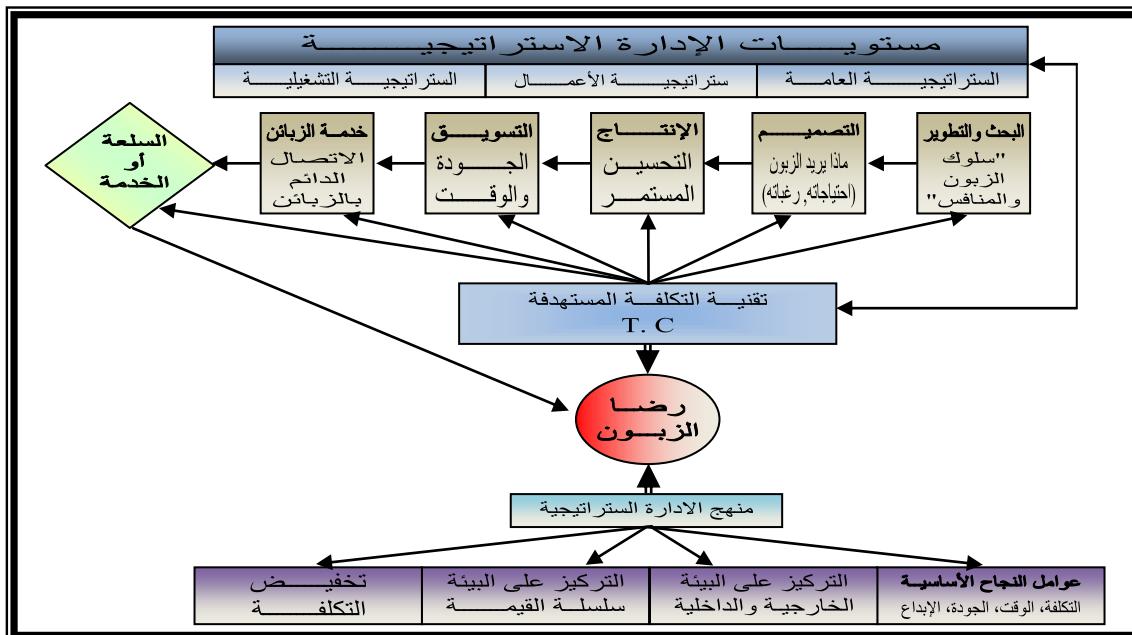
نجاح تقنية التكلفة المستهدفة هو تكيفها الجماعي وتركيز على الدور الأساسي والمهم لإحساس الإفراد بأن عليهم مسؤولية جماعية ، فهي المنظمات اليابانية الجماعة تأتي دائمًا قبل الفرد حيث إن عملية الاتصال واتخاذ القرارات تكون جماعية بالرغم من إن متخذ القرار هو فرد إلا إن كل أعضاء الإدارة يعتبرون قبول أو رفض القرار حق لهم (Feil & others, 2004:17) ، يمكن القول إن دور التكلفة المستهدفة في دعم الستراتيجية يبرز :-

- ❖ من خلال العمل من المراحل الأولى لتصميم المنتج كمرحلة سابقة لمرحلة الإنتاج لتساعد في تحقيق أهداف ستراتيجية الإنتاج المتمثلة بتخفيض تكلفة المنتج والجودة العالمية دون المساس بوظائف المنتج ذات القيمة للزبائن .

- ❖ من خلال العمل بصورة مستمرة بالأبحاث والدراسات عن المنتجات والأسواق والزبائن وتوفير المعلومات لتساعد في تحقيق أهداف استراتيجية التسويق المتمثلة بتحقيق رضا الزبائن ودرجة الولاء المنظمة من قبل الزبائن .
- ❖ من خلال استخدام هندسة القيمة لتصميم المنتج بصورة مطورة وملائمة لتساعد استراتيجية البحث والتطوير في تحقيق أهدافها بتخفيض تكلفة المنتج وزيادة الإرباح للمنظمة .
- ❖ من خلال العمل الجماعي لدراسة سلوك الإفراد وتحفيزهم لوضع أساس هدف الولاء للعمل لتساعد استراتيجية الموارد البشرية في تحقيق أهدافها المتمثلة بالموارد البشرية ذات الإنتاجية العالية والسلوك المناسب للكفاية والفاعلية .

يركز منهج الإدارة الاستراتيجية على رضا الزبائن الذي يعد من أهم اهتمامات الوحدة الاقتصادية سواء من حيث رضا عن جودة السلعة أو الخدمة وسرعة تقديمها والحصول عليها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة لذا ينبغي على الوحدة الاقتصادية التركيز على بيانات التكلفة عن الأسواق المستهدفة والزبائن الحاليين و المرتقبين خلال تقنية التكلفة المستهدفة التي يعد أساس عملها السوق و المنافسة كما موضح في الشكل ٣-٢ .

شكل ٣-٢ دعم تقنية التكلفة المستهدفة لمستويات الإدارة الاستراتيجية



المصدر / إعداد الباحث بالأعتماد على "Drury, 2006" :
٤-٤ : الدور стратегي لتكنولوجيا التكلفة المستهدفة من خلال تكاملها مع تقنيات (S.C.M) :
تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تكاملها مع تقنياتها الاستراتيجية وكالآتي :

أولاً : تكامل تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية المقارنة المرجعية :

تعرف تقنية المقارنة المرجعية بأنها عملية بحث مستمرة عن الوسيلة الأكثر فاعلية في إنجاز أهداف معينة وذلك عن طريق مقارنة الوسائل ومستويات الأداء المتتحققة في منظمة معينة مع نظيرتها من المنظمات الأخرى . (Murray&others, 1997:46).

يمكن القول إن تقنية المقارنة المرجعية تحدد الحال أو الحالات عدم الكفاية في العمليات الإنتاجية ويكمّل دور تقنية التكلفة المستهدفة في معرفة العيوب وتلافيها من خلال التخطيط السليم والتصميم الملائم واكتشاف حالات عدم الكفاية وتحسينها للوصول إلى الكفاية والفاعلية في الإنتاج .

ثانياً : تكامل تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية إدارة الجودة الشاملة :-
إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية تشمل جميع وظائف و مجالات العمل في المنظمة
ومشاركة الإفراد والعمل بروح الجماعة وإرضاء الزبائن و التحسين المستمر (Mcwatters ,2001:429) .

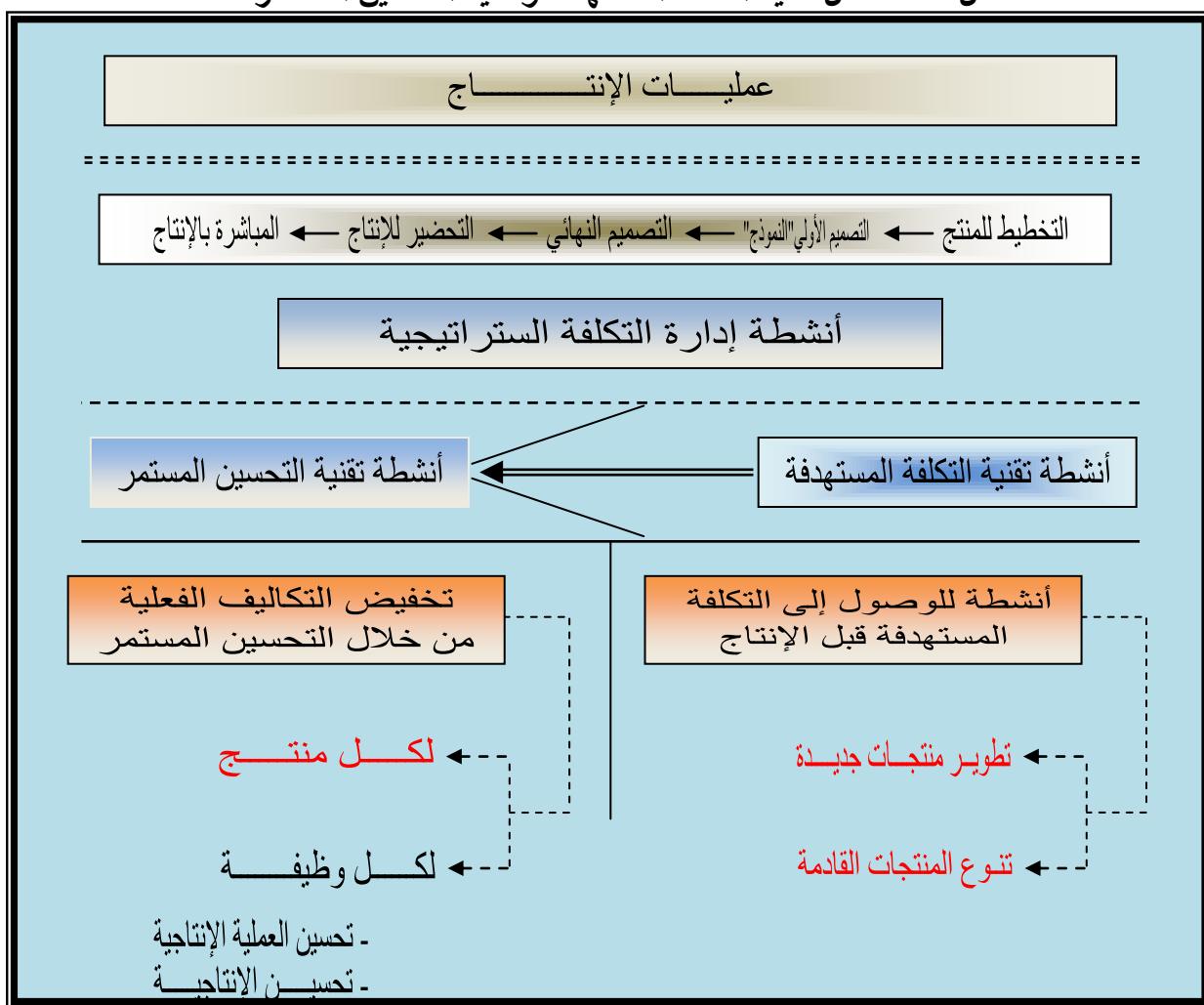
يمكن القول إن تقنية إدارة الجودة الشاملة مفهوم شامل لجميع وظائف العمل في الوحدة ويشترك فيه جميع الإفراد لمختلف المستويات الإدارية ويكمel دور تقنية التكلفة المستهدفة في العمل الجماعي من خلال التركيز على الدور الأساسي والمهم لإحساس الأفراد بمسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق الجودة والتميز الإبداعي .

ثالثاً : تكامل تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر :-

يعرف التحسين المستمر بأنه "جهود مستمرة لحذف التاليف وتخفيف وقت الاستجابة وتبسيط كل منتج والعمليات ، وتحسين نوعية خدمة الزبون عن طريق تطوير نظم إدارة التكلفة " . (Hilton, 1999:17) .

يمكن القول إن تقنية التحسين المستمر تركز على التخفيضات التدريجية والمستمرة في التكاليف التي يجب تحقيقها في منتجات الوحدة إثناء العملية الإنتاجية ويكمel دور تقنية التكلفة المستهدفة إذ تعد عملية تكميلية ومستمرة لتخفيف التكلفة ، حيث إن عملها خلال مرحلة تصميم وتحطيط المنتج واستمرار عمل تقنية التحسين المستمر خلال مرحلة الإنتاج يعطي الدور الستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة الستراتيجية وتحقيق التمايز وانجاز أهداف الوحدة يوضح ذلك الشكل ٥-٢ .

شكل ٤-٤ تكامل تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر



وتصميم وظائفه المتوقعة تحقيقها قبل البدأ بدوره حياة المنتج ، ومرحلة الإنتاج فمن خلال التصميم المتتطور والهندسة الجيدة يبدأ الإنتاج والبيع بالشكل المرغوب ، ومرحلة الخدمات ما بعد البيع فمن خلال الاستجابة لاحتياطات ورغبات الزبائن . أي تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج الكلية خلال جميع أنشطة مرحلة ما قبل وخلال وبعد الإنتاج .

المبحث الثالث الدراسة التطبيقية

٣-١: التعريف بمعمل سمنت الكوفة ١-١٣: نبذة تعريفية عن المعمل

يعد معمل الكوفة الجديد أحد معامل الشركة العامة للسمنت التي تم تأسيسها في ١٩٩٥/٦/٢٠ وهي وحدة إنتاجية مملوكة ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ومركزها الرئيس في مدينة الكوفة.

وقد انتهت الشركة منذ تأسيسها سياسة نوعية لتوكيد جودة منتجاتها من خلال فحص المنتج من بداية تصنيعه وفي المراحل الأولى وصولاً إلى المنتج النهائي كذلك تم إبرام عقود التوكيد النوعي مع الجهات الخارجية التخصصية والجامعات العراقية لتأكيد مطابقة المنتج للمواصفات العراقية المعتمدة^{١٢}.

ويقع معمل سمنت الكوفة الجديد في مدينة الكوفة على بعد (٧) كم جنوب مركز المدينة وبطاقة تصميمية (١,٨) مليون طن سنوياً، ويعمل بالطريقة الرطبة وينتج السمنت البورتلاندي العادي وحقق نسبه ٣٠٪ من إنتاج الكلنكر مقارنة بمعامل الشركة خلال عام ٢٠٠٩.

٢-١-٣ : نظام التكاليف في معمل سمنت الكوفة:

تعد صناعة الاسمنت من الصناعات التحويلية التي تعمل بنظام المراحل الإنتاجية ،من خلال زيارات الباحث الميدانية تبين إن المعمل يعتمد في عمله المحاسبي على النظام المحاسبي الموحد في إجراءاته وتقسيمات عناصر التكاليف للوصول إلى تكلفةطن الواحد ؛ لأنه ملزم بذلك قانوناً لكونه تابع لشركة من شركات القطاع العام التي تعود ملكيتها وإدارتها للدولة ، يتم الوصول لتكلفة المنتج من خلال الاعتماد على تبويب التكاليف بموجب النظام المحاسبي الموحد إذ تبدأ بالحساب ٣١ وتنتهي بالحساب ٣٩ /٢ ، والجدول ١-٣ يوضح خلاصة عمل محاسب التكاليف في المعمل لتحديد تكلفة المنتج .

الجدول ١-٣ تكلفةطن الواحد لمنتج السمنت

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	تكلفة الكلنكر %٩٠ (٥٢٥١٢٣)	تكلفة طحن السمنت %١٠ (٤٧٠٨٣٩)	تكلفةطن الواحد	الأهمية النسبية لكل عنصر كلفة
٣١	الرواتب والأجور	24,889,240,100	42,657.27	5,286.15	47,943.42	٠,٣٨
٣٢	المستلزمات السلعية	26,023,015,750	44,600.43	5,526.95	50,127.38	٠,٤٠
٣٣	المستلزمات	2,620,709,700	4,491.59	556.60	5,048.20	0.04

					الخدمة	
٠.٠١	٧٤٧.٦٣	٨٢.٤٣	٦٦٥.٢٠	٣٨٨,١٢٥,٠٠٠	فوائد وإيجارات الاندثارات	٣٦
٠.٠٣	٤,٣٥٣.١٩	٤٧٩.٩٧	٣,٨٧٣.٢٢	٢,٢٥٩,٩٠٦,٧٥٠	المتحويلية	٣٧
٠.٠٠	٢٤٦.٥٢	٢٧.١٨	٢١٩.٣٤	١٢٧,٩٧٥,٩٠٠	م. الأخرى	٣٨
٠.٠٣	٣,٣٦٠.١٧	٣٧٠.٤٩	٢,٩٨٩.٦٩	١,٧٤٤,٣٩٣,٠٠٠	م. الأخرى	٣٩
٠,٨٩	١١١,٨٢٦.٥٢	١٢,٣٢٩.٧٧	٩٩,٤٩٦.٧٥	٥٨,٠٥٣,٣٦٦,٢٠٠	المجموع	
٠.٠٦	٧,١١٤.٥٤	٧٨٤.٤٤	٦,٣٣٠.١٠	٣,٦٩٣,٤٢٦,٢٠٠	التكاليف الإدارية	
٠,٠٥	٦,٤٢٠,٠٠	٦,٤٢٠,٠٠		٣,٠٢٢,٨١٨,٤٨٠,٠٠	التكاليف التسويقية	
١.٠٠	١٢٥,٣٦١,٠٦	١٣,٧٥٦,٢١	١١١,٠٠٧,٦١	٦٤,٧٦٩,٦١٠,٨٨٠,٠٠	التكلفة الكلية للمنتج	
	٩٦٣٩				هامش الربح	
	١٣٥٠٠				سعر البيع	

المصدر : بالاعتماد على تقارير حسابات الكلفة لسنة ٢٠٠٨

٢-٢-٣ تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في معمل سمنت الكوفة

١-٢-٣ الاهتمام بمتطلبات الزبائن: قام الباحث بزيارات ميدانية إلى وكلاء بيع السمنت ولقاءات مباشرة مع الزبائن وتم تحديد رغبات الزبائن بخصوص منتج سمنت الكوفة والتي يمكن أن تعطي ميزة تنافسية بما يعزز الحصة السوقية ، هي

❖ تغيير لون السمنت من البني الفاتح إلى الداكن

❖ تغيير كيس السمنت بماركة حديثة تعطي خصوصية جودة المنتج لكي يعطي فكرة للزبون عن الاهتمام والخصوصية لرغباته .

٢-٣ جمع معلومات السوق(أبحاث السوق):

من واقع السوق تم الحصول على أسعار المنتجات المنافسة وسعر المنتج عينة البحث كما في الجدول . ٢-٣

جدول ٢-٣ أسعار المنتجات في السوق

المنافس	سعر المنتج / طن- دينار	المنشأ
داخلي	١٣٥٠٠	سمنت النجف
داخلي	١٣٠٠٠	سمنت الكوفة
خارجي	١٤٠٠٠	السمنت الإيراني
خارجي	١٣٥٠٠	السمنت الباكستاني
داخلي	١٤٠٠٠	سمنت كربلاء
داخلي	١٤٥٠٠	سمنت السليمانية

٢-٢-٣ تحديد الكلفة المستهدفة: لغرض تحديد الكلفة المستهدفة والمقبولة ينبغي الاعتماد على مبادئ التكلفة المستهدفة لاختيار السعر المستهدف بالاعتماد على مبدأ السعر يقود الكلفة من خلال المعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة = سعر السوق - الربح المستهدف
 كذلك بالاعتماد على مبدأ التركيز على الزبون بقدرة الزبون لدفع السعر و تعزيز الحصة السوقية للمنتج ، في ضوء البيانات الواردة فقد اختار الباحث السعر المستهدف (١٢٠٠٠ دينار/طن)، كذلك تحديد الربح المستهدف في ظل ظروف المنافسة الحادة وهو ٦% من السعر المستهدف ، عليه :

$$\text{الكلفة المستهدفة} = [12000 - (12000 \times 6\%)] = 112800 \text{ دينار / طن}$$

$$\text{الكلفة الكلية الحالية للوحدة} = 125361 \text{ دينار / طن}$$

أي إن الكلفة المستهدفة للوحدة أقل من الكفالة الحالية للوحدة بمقدار ١٢٥٦١ دينار / طن (١٢٥٣٦١ - ١١٢٨٠٠)، يستلزم ذلك إن تمت جهود تخفيض التكاليف المستهدفة إلى كل أجزاء سلسلة القيمة.

٣-٤-٢-٣ تطبيق هندسة القيمة: من أجل الوصول إلى الكلفة المستهدفة ينبغي إجراء تحسينات في تصميمات المنتج كذلك تميز التكاليف التي تضيف قيمة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال تحليل المستهلك التي تحدد المهمة المطلوبة للمنتج وتطابق النواحي الفنية لتصميم المنتج ضمن حدود المواصفة القياسية ،تطبيق هندسة القيمة من خلال :

المحور الأول: تحليل الخصائص الوظيفية

- تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية

- تحليل تكلفة المكونات الفنية الوظيفية

المحور الثاني: تحديد تكلفة العمليات

- الكميات المعيارية للأجور والمواد المباشرة

- الدالة الإحصائية لمعامل الارتباط ودالة تحليل الانحدار (المربعات الصغرى)

- الطاقة الإنتاجية لكل مرحلة .

المحور الأول: تحليل الخصائص الوظيفية (المدخل النوعي): يتم تجميع الخصائص التي يرغب فيها الزبون في المنتج وأهميتها ومن خلال لقاءات الباحث مع مهندسي الإنتاج والنوعية تم التوصل إلى إن تحقيق رغبة الزبون بتغيير لون السنن من البني الفاتح إلى الداكن هو بإضافة مادة تراب الحديد كمادة أولية إضافية للمنتج حيث إن مواد مزيج السنن هي حجر الكلس وتراب الطين بنسبة خلط (٧٠٪، ٣٠٪) ،لتكون نسبة الخلط الجديدة من خلال تحليلات قسم السيطرة النوعية على التوالي (٧٠٪، ٢٧٪، ٣٪) ،بالرغم من إن المعمل سيتحمل تكاليف إضافية إلا أنه كروية استراتيجية ستزيد قيمة المنتج في السوق وبالتالي الحصة السوقية لإعطاء ميزة تنافسية ، ومن خلال لقاءات الباحث مع موظفي المبيعات ورقابة الجودة والزبائن تبين إن هذا التغيير سيساهم في زيادة مبيعات المعمل السنوية بمقدار (٦٠٪) من المبيعات الحالية وتحقيق رضا الزبون الذي يعتبر أحد التغيرات стратегية في المنافسة .

أولاً: تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية : لتوضيح تكلفة الخلط قبل وبعد إضافة مادة تراب الحديد للحصول على ٩٧٠٢٦٢ طن من مادة المعجون كما في الجدول ٣-٣.*.

جدول ٣-٣ تكلفة المواد المباشرة خلال التحليل الوظيفي

المادة	نسبة الخلط	كمية حجر الكلس/طن	كمية تراب الطين/طن	كمية تراب الحديد/طن	المجموع/طن مادة المعجون
%٣٠ +%٧٠	679183	291079	-	٩٧٠٢٦٢	٩٧٠٢٦٢
%٣ +%٢٧ +%٧٠	٦٧٩١٨٣	٢٦١٩٧١	٢٩١٠٨	٩٧٠٢٦٢	٩٧٠٢٦٢
التكاليف التي ينبغي تحملها حسب النسب الجديدة	-	٧٢١٠٠٥٦	(١٩٥٠٢٣٦٠٠) ٦٧٠٠ × ٢٩١٠٨"	"	١٨٧٨١٣٥٤٨٤ (دينار)

(١٩٣٦) دينار لطن الواحد				التكلفة التي ينبغي تحملها لتحقيق رغبة الزبون
----------------------------	--	--	--	---

ثانياً: تحليل تكلفة المكونات الفنية الوظيفية: يقوم هذا التحليل على تحديد أكثر المكونات أهمية من حيث التكلفة مع التركيز على العلاقات الكلفوية بين المكونات المختلفة والتحقق من عدم استخدام المكونات غير الضرورية، ولغرض إدارة الكلفة والسيطرة عليها وتحقيق التخفيض المستهدف دون التأثير بنوعية وفائدة المنتج للمستهلك ، وجد إن مادة الكلنكر تمثل ٩٠٪ من تكلفة المنتج كما تم توضيحة بالبحث السابق ، أي أنها تمثل أكثر أهمية على تكلفة المنتج من مادة الجبس التي تمثل ١٠٪ من تكلفة المنتج ، أي إن زيادة نسبة إضافة مادة الجبس وتقليل نسبة إضافة مادة الكلنكر في طن السمنت للوصول إلى أقل تكلفة للمنتج مع المحافظة على نوعية المنتج ضمن حدود المواصفة القياسية ، وبالاعتماد على معادلة نسبة خلط مادة الكلنكر(منتج غير تام) مع مادة حجر الجبس للحصول على السمنت الناتم ، حيث إن المعادلة تتأثر بثالث اوكسيد الكبريت (SO₃) ضمن حدود المواصفة القياسية للاوكسيد إن لا تزيد على ٢٠,٨٪ في منتج السمنت موزعة على المادتين والمعادلة الكيميائية هي :

$$20,8 = \frac{1}{x} (so_3 + 45)$$

من خلال لقاءات الباحث مع مهندسي السيطرة النوعية والمخترفات تم التوصل إلى إمكانية الحصول على نسبة الكبريتات في مادة الكلنكر ٦٪ ضمن حدود المواصفة القياسية إن لا تزيد عن ١٪ **، ونقاوة في مادة الجبس بنسبة ٣٠٪ ضمن حدود المواصفة القياسية إن لا تزيد عن ٤٥٪ ***.

نطبق المعادلة الكيميائية للوصول لنسبة الخلط الجديدة:

$$2,6 = \frac{1}{x} (30 + x)$$

$$2,6 = \frac{1}{x} (30 - 30 + x)$$

$$x = 27,4$$

$$x = 29,4 \div 27,4 = 93,1\%$$

أي يمكن تخفيض تكلفة الطن الواحد بمقدار = ٣٢٦٤,٢٨ دينار/طن، يوضح ذلك الجدول

٤ - ٤

جدول ٣ - ٤ تكاليف المكونات غير الضرورية

البيان	مادة السمنت النهائي	مادة الكلنكر	مادة الجبس
نسبة الخلط / كغم	(%) ١٠٠	(%) ٩٧٠	(%) ٣٠
الكميات / طن	٤٧٠٨٤٤	٤٥٦٧١٩	١٤١٢٥
نسبة SO ₃ ضمن حدود المواصفة القياسية	% ٢,٨		
المعادلة الكيميائية القياسية لنسبة الخلط	(%) ٢,٨	(%) ٩٧٠	(%) ٣٠
المعادلة الكيميائية في ظل المدخلات أعلاه	(%) ٢,٦	(%) ٩٤٠	(%) ٧٠
نسبة الخلط بموجب المعادلة / كغم	(%) ١٠٠	(%) ٩٤٠	(%) ٧٠
الكميات / طن	٤٧٠٨٤٤	٤٣٧٨٨٥	٣٢٩٥٩
الكميات المستبعدة	-	١٨٨٣٤	(١٨٨٣٤)
التكليف التي ينبغي استبعادها	١٥٣٦٩٦٧٧٠٤	١٨٧٣٩٠٧٦٦٤	(٣٣٦٩٤٠٢٦٠)

٧١٥,٦	٣٩٧٩,٨٩	٣٢٦٤,٢٨	التكلفة للطن الواحد
-------	---------	---------	---------------------

❖ إجمالي التكاليف المستبعدة للطن الواحد من تحليل الخصائص الوظيفية = تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية + تحليل تكلفة المكونات الفنية الوظيفية

$$3264,28 + 1936 = 5200,28$$

لـ ١٣٢٨,٢٨ دينار للطن

المحور الثاني : تحديد تكلفة العمليات (المدخل الكمي) :

لغرض تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة المنتج وتحقيق اكبر كفاءة ممكنة من الأشطة التي تضيف قيمة، كذلك تحديد هيكلية التكلفة للمنتج من خلال عرض المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج واستبعاد التكاليف غير الضرورية من خلال :

أولاً : تطبيق التكاليف المعيارية لاستبعاد تكاليف عدم الكفاءة التي حدثت لأخذ التغيرات متوقعة الحدوث خلال الفترات القادمة (هورنجرن وآخرون، ٤٥٠: ٢٠٠٩) من خلال الكميات المعيارية للأجور والمواد المباشرة لتحديد الانحرافات الناتجة واستبعادها .

ثانياً : دراسة سلوك التكاليف لما له من تأثير على القرارات الستراتيجية والتشغيلية من خلال التعبير عنه في شكل دوال التي تمثل وصفاً رياضياً للتغيرات في التكلفة مع التغيرات في مستوى أي نشاط مرتبط بتلك التكلفة. (هورنجرن وآخرون، ٢٠٠٩: ٦٠٥) ، بالاعتماد على دالة الأكسل الإحصائية لمعامل الارتباط (Correl) ، وطريقة المربعات الصغرى حيث تعتبر مدخلاً أكثر موضوعية لتقدير خط الانحدار لاستخراج الجزء المتغير من التكاليف المختلطة ومقارنة التكاليف الفعلية والتكاليف المتنبأ بها واستبعاد انحرافات التكاليف المتغيرة لأنها لا تضيف قيمة المنتج.

ثالثاً : الطاقة الممكن تحققاها لكل مرحلة وربطها بالطاقة الإنتاجية للمرحلة لاستخراج نسبة استغلال الطاقة و استبعاد التكاليف الثابتة غير المستغلة لأنها عبء على الأرباح.

المرحلة الأولى (قمع وتكسير الحجر) : يتم في هذه المرحلة قلع وتكسير ونقل الحجر إلى سابلوات الحجر ، تعد هذه المرحلة من أهم المراحل في صناعة السمنت .

المرحلة الثانية (خلط المواد) : يتم خلط المواد الأولية (حجر الكلس ، تراب الطين) لتكوين مادة المعجون ، حيث يتم خلط ١,٢ طن من الحجر + ٦٥٥ طن من التراب للحصول على طن من مادة المعجون.

المرحلة الثالثة (حرق المواد) : يتم في هذه المرحلة حرق مادة المعجون في الأفران بواسطة مادة النفط الأسود بمعدل استهلاك ١٨٧ التر / طن لإنتاج مادة الكلنكر .

المرحلة الرابعة (طحن السمنت) : يتم طحن مادة الكلنكر ثم خلطها بمادة الجبس وطحنهم لإنتاج السمنت .

المرحلة الخامسة (تعبئة السمنت) : المرحلة الأخيرة من مراحل إنتاج السمنت يتم تعبئته السمنت في الأكياس .

بعد تحديد تكلفة العمليات الإنتاجية واستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من تكلفة المنتج ينبغي تحديد إجمالي التكاليف التي تم استبعادها ، يوضح ذلك الجدول ١٠-٣

جدول ١٠-٣ إجمالي التكاليف المستبعدة من تكلفة الطن الواحد من تكلفة العمليات

المجموع	التكاليف الصناعية غير	المواد المباشرة	الأجور المباشرة	العنصـر
---------	-----------------------	-----------------	-----------------	---------

	المباشرة			المرحلة
963	613	-	350	مرحلة القلع والتكسير
1,360	567	655	138	مرحلة خلط المواد
6,764	543	5,548	673	مرحلة الحرق
623	529	47	47	مرحلة طحن السماد
1,330	524	-	806	مرحلة التعبئة والتغليف
11,040	2,814	6,250	2,014	المجموع

المصدر/إعداد الباحث

يتم التحقق من الوصول للكلفة المستهدفة بطرح إجمالي التكاليف التي تم استبعادها من التكلفة

الفعالية للطن الواحد ، يوضح ذلك الجدول ١١-٣

جدول ١١-٣ تحقق الوصول للكلفة المستهدفة

البيان	التكلفة	الملاحظات
تكلفة الفعلية	١٢٥٣٦١	الجدول ١-٤
التخفيض المستهدف من تحليل الخصائص الوظيفية	1,328.28	الجدول ٤-٤
التخفيض المستهدف من تكلفة العمليات الإنتاجية	11,٠٤٠	الجدول ٤-٥
التكلفة المستهدفة	١١٢٩٩٢	تم الوصول للكلفة المستهدفة بفارق قليل (١٩٢)

المصدر/إعداد الباحث

الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة :

يبزز الدور الاستراتيجي من خلال إدارة التكلفة من المراحل المبكرة من حياة المنتج و انعكاسات

تطبيق التكلفة المستهدفة على مستويات الإدارة الاستراتيجية كالأتي :

أولاً : الاستراتيجية على مستوى المنظمة :

١ - تقديم البيانات عن الأسواق المستهدفة من خلال جمع بيانات عن أسعار ونوعية المنتجات المناسبة وموقع المعمل منها في السوق والوصول لسعر المستهدف وهو ١٢٠٠٠ دينار.

٢ - تحقيق الربح المستهدف الذي يعتبر من أولويات تقييم عمل الإدارة العليا وقدره ٧٢٠٠ دينار /طن .

٣ - مساعدة الإدارة العليا في تضافر الجهود لتخفيض تكلفة الطن الواحد من خلال التنسيق مع أقسام السيطرة النوعية والإنتاج والحسابات .

ثانياً : الاستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال :

١ - استراتيجية قيادة الكلفة

❖ مبدأ السعر يقود الكلفة ساعد في اختيار السعر التنافسي للوحدة الاقتصادية وهو ١٢٠٠٠ .

- ❖ اعتماد العمل على المراحل الأولى لحياة المنتج(الخطيط والتصميم وصولاً للإنتاج) (أعطى رؤية ستراتيجية لتخفيف التكلفة بمقدار ١٢٣٩٦ دينار للطن)
٢- ستراتيجية التميز :
- ❖ تخفيف التكلفة من ١٢٥٣٦١ إلى ١١٢٩٩٢ دينار /طن مع الحفاظ على جودة المنتج يساعد في تحقيق الميزة التنافسية
- ❖ الاعتماد على هندسة القيمة وتخفيف التكلفة الكلية بمقدار ١٢٣٦٩ أعطى تميز إبداعي من خلال تطوير المنتج .
٣- ستراتيجية التركيز :
 - ❖ تقييم الأسواق المستهدفة والوصول للسعر المستهدف للتركيز في الأسواق المستهدفة
- ثالثاً : **الستراتيجية على المستوى الوظيفي :**
 - ١- تحقيق الكفاءة والفاعلية من العمالة والمواد من خلال تحديد أنشطة العمالة والمواد التي لا تضيق قيمة وقدرها ٤٠ دينار يساعد ستراتيجية الإنتاج في تلافي التكاليف في الفترات المستقبلية
 - ٢- تعزيز دور ستراتيجية البحث والتطوير من خلال البحث عن نوعية وأسعار المنافسين ورغبات الزبائن المتوقعة من المنتج للمنافسة والبقاء.

التكامل مع تقنيات إدارة التكلفة الستراتيجية :

تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف إدارة التكلفة الستراتيجية من خلال تكاملاً لها مع تقنياتها الستراتيجية بإجراءاتها التطبيقية وكما يأتي:

- ❖ رقابة الجودة : من خلال دراسة التحليل الوظيفي للمنتج وتحديد المكونات الأكثر أهمية والأقل أهمية واستغلال حدود المواصفة القياسية للوصول لأقل كلفة ممكنة والمحافظة على نوعية المنتج كما موضح في الجدول ٣ - ٤ .
- ❖ المقارنة المرجعية : من خلال مراجعة تصميم المنتج وتحقيق نتائج تساعد في التفوق على المنتجات المنافسة كما في الجدولين ٣ - ٣ ; ٤ - ٤ .
- ❖ التحسين المستمر : من خلال الإجراءات التكاليفية لتحقيق التخفيضات في تكاليف المراحل الإنتاجية والاستمرار في الفترات القادمة لتحقيق الكفاءة والفاعلية ، هذا بدوره يعزز الدور الستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة الستراتيجية .
- ❖ التكاليف على أساس الأنشطة : من خلال الاعتماد على أكثر من موجة في التنبؤ للوصول لتكلفة المنتج مثل(الوحدات المنتجة ، ساعات تشغيل المكائن ، كمية الكهرباء المصروفة) لتحديد تكاليف الأنشطة التي لا تضيق قيمة واستبعادها ، على العكس من أنظمة التكلفة التقليدية التي تعتمد في الغالب الأحيان على ساعات العمل المباشر للوصول لتكلفة المنتج .

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

٤- الاستنتاجات

توصلت الدراسة الحالية إلى أهم الاستنتاجات وهي الآتي :

٤-١- استنتاجات الجانب النظري

١. تطور دور إدارة التكلفة وتوسيعه ، إذ لم يعد محصوراً بتقديم البيانات بل امتد ليشمل بيان كيفية استخدام الموارد وتحقيق الكفاءة والفاعلية .

٢. تعرضت أنظمة التكلفة التقليدية وخصوصاً بعد تزايد حدة المنافسة على المستوى المحلي والدولي إلى العديد من الانتقادات لعدم مواكبتها ظروف بيئه الأعمال المعاصرة مما دفع لاستخدام أنظمة تكلفة تركز على المراحل المبكرة لحياة المنتج .
٣. استخدام تقنية التكلفة المستهدفة يساعد في تحديد السعر المستهدف مع الأخذ بنظر الاعتبار المنافسة ، الحصة السوقية جودة المنتج ، رغبات واحتياجات الزبائن بدلاً من التركيز على التكلفة فقط .
٤. تقوم إدارة التكلفة المستهدفة بدعم الإدارة الستراتيجية عند مستوياتها من خلال المنهج الستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة التي تركز على مرحلة التصميم والبحث والتطوير لتخفيف التكلفة .
٥. تساهم تقنية التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة الستراتيجية من خلال الدور الستراتيجي لمستويات الإدارة الستراتيجية واجراءاتها المنهجية لتخفيف التكلفة من المراحل الأولى للمنتج بالاعتماد على هندسة القيمة وأنشطة التحسين .
٦. التكلفة المستهدفة تقنية حديثة لإدارة التكلفة الستراتيجية تعمل عن طريق استخدام بيانات وتنبؤات المستقبل لأغراض التخطيط الحالي فضلاً عن ربطها العوامل الداخلية والخارجية للشركة.

٤-١-٤ : استنتاجات الجانب التطبيقي :

١. افتقار المعمل عينة البحث إلى أساسيات الكلفة بالنسبة للعمالة حيث لا توجد آليات المتابعة والسيطرة لإدارة التكاليف على فقرة الرواتب والأجور بالرغم من أنها تشكل نسبة ٣٨% من التكلفة الكلية للمنتج ، فمن خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تم استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من العمالة المباشرة وغير المباشرة .
٢. عدم إمكانية المعمل على تقييم كفاءة استخدام المدخلات من المواد للحصول على المخرجات لإدارة التكاليف على فقرة المستلزمات السلعية بالرغم من أنها تشكل نسبة ٤٠% من التكلفة الكلية للمنتج ، فمن خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تم استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من المواد المباشرة.
٣. عدم الاهتمام بتأثير التكاليف الثابتة على تكلفة المنتج بسبب عدم استغلال الطاقة، حيث تم الوصول إلى الطاقات غير المستغلة خلال المراحل الإنتاجية على التوالي ٤٩٪، ٤٧٪، ٤٣٪، ٣٢٪، ٥٠٪، ٥٤٪ من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تم استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من التكاليف الثابتة
٤. عدم الاهتمام بمرحلة البحث والتطوير التي تعد من أهم مراحل المنتج والتي تبحث عن مجالات تخفيض التكلفة وتطوير المنتج بما يلائم البيئة المعاصرة والتسيير مع الأقسام المعنية ، بل يقتصر التركيز على مرحلة الإنتاج وكيفية تخفيض التكلفة بعد الإنتاج مما يقل إمكانية تخفيض التكلفة لأن أكثر من ٨٠٪ من التكاليف تم تحملها .
٥. عدم الاهتمام برغبات واحتياجات الزبائن بسبب الاعتقاد الخاطئ بأن الاهتمام بها سيحمل المعمل تكاليف إضافية دون الأخذ بنظر الاعتبار الحصة السوقية والموقع التنافسي فمن خلال تحمل تكلفة المادة الإضافية (تراب الحديد) تنفيذاً لرغبات الزبائن ازدادت المبيعات المتوقعة إلى ٦٠٪ من الحالية ، من منظور الإدارة الستراتيجية يعتبر إنجاز يعزز الحصة السوقية ويعطي ميزة تنافسية للمنتج في السوق .
٦. من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث تم البحث على مجالات تخفيض التكلفة بالاعتماد على إجراءات هندسية نوعية وتكميلية وإحصائية للوصول لتكلفة المستهدفة ، هذا بدوره يعزز منهج التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة الستراتيجية وتحقق أهمية الدراسة .

٤ - ١ التوصيات

- جاءت التوصيات بناءً على الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة وكالاتي :-
١. تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لتساعد في تحسين تصميم المنتج واستبعاد التكاليف غير الضرورية للوصول إلى تكلفة تنافسية للمنتج مع وجود سعر مستهدف ومرغوب في السوق وزيادة الحصة السوقية لاستغلال الطاقة غير المستغلة .
 ٢. تدريب العاملين حيث يعتبر عنصر العمالة من أهم المدخلات الرئيسية للعملية الإنتاجية لتحقيق الكفاءة من خلال توظيف أفراد يتمتعون بمهارات عالية لتمكنهم من انجاز أعمالهم بأكثر دقة والتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة ، حيث ساعد ذلك في تحقيق تخفيضات من تكلفة المنتج بمقدار ٢٠١٤ دينار / طن.
 ٣. متابعة استخدام المدخلات لتحقيق الكفاءة في استخدام المواد المباشرة في الإنتاج لأهميتها في تحقيق التخفيضات في تكلفة المنتج البالغة ٦٢٠٣ دينار / طن .
 ٤. ضرورة التركيز على مرحلة البحث والتطوير لدورها الأساسي في عملية تطوير المنتج من خلال التنسيق بين أقسام البحث والتطوير والنوعية الإنتاج والتسويق ، حيث ساعد ذلك في تحقيق تخفيضات من تكلفة المنتج بمقدار ١٣٢٨ دينار / طن.
 ٥. ضرورة اعتماد السعر المستهدف والمرغوب في السوق لأنه يعتبر تكتيك تنافسي لإدارة المنافسة داخل مجال الصناعة من خلال الاعتماد على أسعار المنتجات المنافسة.
 ٦. الاستجابة السريعة لرغبات واحتياجات الزبائن من خلال التأكيد على تحقيق استجابة سريعة في وقت قياسي مع الاستعانة بموظفين أكفاء في مجال خدمة الزبائن .
 ٧. استغلال الطاقة غير المستغلة في المعمل لما لها من تأثير على تكلفة الطن الواحد، كذلك سد الطلب المتوقع على المنتج لتحقيق التميز في السوق وتعزيز الحصة السوقية .

المصادر

ثالثاً : الكتب باللغة العربية :

- ١ - جاري سون ، ريء اتش، ونورين، اريك، (٢٠٠٨)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة محمد عصام الدين زايد، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض.
- ٢ - هورنجون ، تشايلز، وفونستر، جورج وداتار، سيركانت، (٢٠٠٩)"محاسبة التكاليف-مدخل اداري" ، الجزء الثاني ، ترجمة احمد حامد حاجاج، دار المريخ للنشر ، الرياض .
عبد العظيم ، محمد حسن محمد، (٢٠٠٧)،"دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات" ،مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،المجلد الواحد والعشرون،العدد الأول،نيسان،الامارات .
- ٣ - عطوي، راضية،(٢٠٠٨)،"دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف" ،رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر- باتنة،الجزائر.
- ٤ - الذبيبي ، جليلة عيدان حلحل ،(٢٠٠١)، " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية- دراسة في ضوء المدخل стратегي لنظم إدارة الكلفة " أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارية والاقتصاد ،جامعة بغداد .
- ٥ - الكبراتي ، حنان صبحت عبد الله،(٢٠٠٥)،"استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية" ،اطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية الإدارية والاقتصاد،جامعة بغداد.
- ٦ - الموسوي، عباس نوار كحيط،(٢٠٠٧)،"تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في استراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية" ،اطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية الإدارية والاقتصاد،جامعة المستنصرية.

الأجنبية

- 1- Blocher,Edward,chen,kung H.&Lin,Thomas W.,(2002),"Cost Management:A Strategic Emphasis",2thEd,Mc Graw-Hill company, USA.
 - 2- Chand,S.,(2006),"Accounting For Management",4thEd,Rajendra Ravindra printers, New Delhi.
 - 3- Davidson,Sidney,(1994),"Managerial Accounting An Introduction to concept Methods",5thEd,C.B.S. Collage publishing.
 - 4- Drury,colin,(2006),"Management&Cost Accounting", 6thEd, Business press, Thomson Learninig,London.
 - 5- Hilton' Ronald W., " Managerial Accounting", (1994) 2thEd' Mc Graw-Hill, company, U.S.A.
 - 6- Horngren'Charles T., & Foster, George & Datar, Srikant M.&Rajan,madhav,ittner,christopher,(2009) "Cost Accounting- A Managerial Emphasis " ,13th. Ed, Prentiss Hall, Inc, New York, U.S.A.
 - 7- Mcwaters,chery L.S.&Morse, Dale C.&Zimmerman,Jerold L., (2001),"Management Accounting Analysis& Interpretation", 2thEd,Mc Graw-Hill company.
Needles,Belverd E.&Crosson,Susan V.,(2002),"Study Guide:Managerial Accounting", Houghton Mifflin company,Boston,New York
- Borgernas , H. & Fridh , G. , (2004) , "The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firm" , Thesis in Management Accounting , School of Economics and Commercial Law , Goteborg University .
- 1- Cooper, Robin,(2002)," Target Costing from New Product Development " , Accounting, Journal of Cost Management, Harvard university.
 - 2- Coskun,Ali,(2003),"Target costing as a strategic cost management tool", Journal of academic studies, Ak akademik Araastirmara Dergisi, Vol.4,No.15.
 - 3- Crow,Kenneth,(2002),"Target costing",DRM Associates",All rights reserved ,may be printed for reading ,reference&distribution.
 - 4- Feil,Patrick&Yook,keum,hoy&Kim,IL,Woon,(2004),"Japans Target costing: A Historical perspective ",international Journal of strategic cost management.
 - Kocsoy,Mural,(2008),"Target costing in Turkish manufacturing Enterprises", European Journal of social sciences, Ankara university No.2 ,Vol.7,
 - Sakurai,M.,(1989),"Target costing &How to use it", Journal of cost management
 - 5- Shank,John&Fisher,Joseph,(2009),"Target costing as a strategic tool", management Review,oct.,Vol.41,No.1.

- 6- Swenson D.& Ansari, S, Bell, J.& and Kim, W.,(2003)" **Best Practices In Target Costing** " management accounting quarterly,Vol.4,No,2, winter.
- 7- Wilson, Richard,(1990)" **Strategic Cost Management**" Management` Accounting, Oct.
- 8- Wilson, Richard,(1995)" **Strategic Cost Analysis**" Management` Accounting, Vol.86,No.4.
- 9- Zaman, M., (2004) "**Target Costing Implementation in Australian Companies: An Exploratory Study of Current Corporate practice and Strategic Intent**, Accounting & Finance Faculty of Business & Law Central Queensl, University North Rockhampton.