

دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة*

د. عباس نوار كحيط الموسوي*

المستخلص:

في العقدين الأخيرين من القرن الماضي تزايدت حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير وتزايد معها استخدام تقنيات وأساليب حديثة لإدارة الشركات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار منخفضة وتنافسية في نفس الوقت ، ومن بين هذه التقنيات تقنية الكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية . عليه ، تمثلت مشكلة البحث في البحث عن إجابة للتساؤلات الآتية : ما المقصود بكل من المقارنة المرجعية والكلفة المستهدفة ؟ وما هو الدور الممكن أن تطلع به المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة ؟ إذ كان الهدف من البحث هو دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والكلفة المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة مفترضاً بذلك وجود دوراً فاعلاً للمقارنة المرجعية في إنجاح تلك القرارات . ولتحقيق هدف البحث ، فقد قسم إلى أربعة محاور فضلاً عن محور الاستنتاجات والتوصيات ، إذ خصص المحور الأول لمنهجية البحث ، بينما تناول المحور الثاني تقنية الكلفة المستهدفة ، في حين تناول المحور الثالث مفهوم المقارنة المرجعية ودورها في قرارات التسعير باعتماد الكلفة المستهدفة ، أما المحور الرابع فقد خصص للدراسة الميدانية التي أجريت في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية (معمل النسيج) ، وقد توصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها وجود دور كبير للمقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق (الكلفة المستهدفة) في التسعير ، إذ أثبت التطبيق العملي وجود فارقاً كبيراً عن أساس الكلفة ، بالإضافة إلى إن الشركة لم تستخدم التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة وتعتمد أساس الكلفة في تسعير منتجاتها ، كما قدمت مجموعة من التوصيات في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

* مدرس / جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مقبول للنشر بتاريخ 2008/3/2

* بحث مستل من اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة للباحث : عباس نوار كحيط الموسوي ، الموسومة بـ (تكامل تقني

الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في استراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية) ، الجامعة المستنصرية ،

. 2007

Abstract

In the last two decades , competitive among companies are increased more so as the use of modern techniques and procedures for managing these companies in general , and managing costs specially to increase its ability for competitive through introduce products in high quality and competitive prices in the same time . Target Costing and Benchmarking are among these techniques, the problem of study is percents in searching for answers to the flowing question: What is the meant of Target costing and Benchmarking? What is the role of Benchmarking in direction pricing decisions based on Target Costing? The goal of this study is to discuses and analyses philosophy of Target Costing and Benchmarking, and the role of Benchmarking in direction pricing decisions based on Target Costing, Assuming effective role for Benchmarking in these decisions. To dominate study goal, it has been divided in to four suctions as well as to conclusions and recommendations, the first suction include research methodology , the second discus Target Costing , the third discus Benchmarking concept and its role in pricing decisions based on Target Costing, And the fourth suction specialized to empirical study which holed in General Wassit Company for Textile Industries. Many of conclusions and recommendations are made at the end of study.

المقدمة

يعتمد نجاح أي شركة على مدى قدرتها ونجاحها في إنتاج وتسويق وتوزيع منتجات جديدة تتلاءم ومتطلبات البيئة التنافسية من حيث سعر بيع المنتج ونوعيته ، وفي ظل ظروف المنافسة المتزايدة نتيجة للتطور التكنولوجي ودخول المنافس الأجنبي أصبحت أساليب التسعير المبنية على أساس الكلفة الفعلية والمعلومات الداخلية للشركة غير ملائمة في كثير من الأحيان على التعامل مع هذه الظروف ، لذا ظهرت أساليب وتقنيات عديدة لمساعدة الشركات في مواجهتها ، ومن هذه التقنيات هي اعتماد تطوير المنتجات وتسعيرها على أساس الكلفة المستهدفة التي تحدد بناء على نوعية واسعار المنتجات المنافسة التي يتم التوصل إليها باستخدام أساليب مختلفة منها المقارنة المرجعية مع المنافسين . عليه ، كرس هذا البحث لدراسة كل من المقارنة المرجعية وتقنية التكلفة المستهدفة مع توضيح أهمية المقارنة المرجعية في إنجاح التسعير على أساس الكلفة المستهدفة ، وذلك من خلال تقسيمه على خمسة محاور خصص الاول لمنهجية البحث بينما تناول الثاني دراسة وتحليل تقنية الكلفة المستهدفة في حين اختص الثالث منها بدراسة المقارنة المرجعية ودورها في قرارات التسعير، أما المحور الرابع فقد خصص لبيان اثر المقارنة المرجعية في ترشيد تحديد

الأسعار على أساس الكلفة المستهدفة من خلال التطبيق العملي ، اما المحور الاخير فقد كرس للاستنتاجات والتوصيات .

المحور الاول : منهجية البحث

جاءت منهجية البحث بالشكل الاتي :

1- مشكلة البحث : لم تعد قرارات التسعير بالاعتماد على الطرائق التقليدية ، والتي

تعتمد تكاليف الإنتاج والمعلومات الداخلية للشركة ، كافية وفاعلة في سوق المنافسة الذي يشهد تزايداً ملحوظاً في المنافسة يوماً بعد يوم . إذ إن قرارات التسعير يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار أسعار منتجات الشركات المنافسة التي تنتج منتجات مشابهة أو مقارنة وهذا ما أطلق عليه بالتسعير على أساس الكلفة المستهدفة (أو التسعير على أساس السوق) ، وبما إن المقارنة المرجعية تعد أحد أساليب مقارنة أداء الشركة بأداء الشركات المنافسة فإن الأسئلة التي تطرح في هذا السياق : ما المقصود بكل من المقارنة المرجعية ، والكلفة المستهدفة ؟ وما هو الدور أو الأهمية التي يمكن أن تتطلع بها المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير على أساس الكلفة المستهدفة ؟ إن البحث عن إجابة لهذه التساؤلات شكل محور مشكلة البحث .

2- هدف البحث : يهدف البحث إلى دراسة وتحليل فلسفة المقارنة المرجعية والكلفة

المستهدفة مع بيان دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة .

3- فرضية البحث : يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها :

" للمقارنة المرجعية دوراً فاعلاً في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة " .

4- أهمية البحث : تنبع أهمية البحث من كونه يتناول الأساليب والتقنيات الحديثة في مجال

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة في قرارات التخطيط للإنتاج والتسعير في ظل بيئة

تنافسية سريعة التغير ، فضلا عن توضيح أهمية المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير في ظل هذه المتغيرات .

5 - مجال البحث : تم اختيار شركة واسط للصناعات النسيجية (معمل النسيج) عينة

للبحث ، وهي إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ، ، وذلك لنشاطها الفاعل في إنتاج العديد من المنتجات التي تعد من المنتجات الضرورية في حياة المواطنين ، فضلا عن كونها من الشركات المعروفة في العراق في مجال الصناعات النسيجية ، إذ تتميز بتنوع منتجاتها وطرحها إلى الأسواق المحلية ، فضلاً عن تصديرها لمنتجات تضاهي المنتجات الأجنبية ، كذلك سعي الشركة للحصول على الميزة التنافسية وتطوير منتجاتها كما ونوعا .

أما من الناحية المحاسبية فقد اختيرت الشركة لكونها لديها نظام حسابات كلفة مستقل يعمل وفقا للنظام المحاسبي الموحد ، يوفر البيانات اللازمة للبحث ، فضلا عن كون بيئة الأعمال الصناعية تمثل بيئة مناسبة لتطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ؛ لما تتمتع به هذه البيئة من منافسة حادة ، وتعدد أصناف المنتجات ، ومكوناتها ، وعناصر تكاليفها .

6 - مصادر البحث

- لأجل إغناء البحث بالمعلومات تم الاعتماد على عدة مصادر ، تمثلت بالآتي :-
- أ- الكتب والدوريات والأبحاث العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) .
 - ب- الكتب والوثائق الرسمية الخاصة بالشركة عينة البحث.
 - ت- مستندات وسجلات وتقارير ودراسات الشركة عينة البحث.
 - ث- الزيارات والدراسة الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة في الشركة عينة البحث.

المحور الثاني: بدايات ومفهوم تقنية التكاليف المستهدفة وطبيعة عملها

أولاً : بدايات تقنية التكاليف المستهدفة

ترجع بدايات تقنية التكاليف المستهدفة إلى العقود الأولى من القرن الماضي في شركة Ford الأمريكية وشركة Volkswagen الألمانية وذلك أثناء عقد الثلاثينيات . ففي شركة Volkswagen ، ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM900 ، تم إيجاد تقنية بديلة تقوم على أسس تخفيض كلفة التصنيع . إلا أن التطور المتكامل لتقنية التكاليف المستهدفة بدأ أثناء مدة ندرة الموارد الاقتصادية في أعقاب الحرب العالمية الثانية . ففي ذلك الوقت ، تبنى رجال الأعمال الأمريكيان شعار تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه ، إذ عرفت هذه التقنية بـ "هندسة القيمة" * (Value Engineering) ، والتي صارت تطبق من قبل الشركات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالية .

ففي الستينيات ، تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع ، أي في مرحلة التخطيط والتطوير. إذ يؤكد Feil et al. بأن أول استخدام لها كان في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات وذلك في عام 1963 والتي عرفت بـ "Genka Kikaku" على الرغم من عدم إشارة الأدبيات اليابانية لذلك حتى عام 1978 ، وفيما بعد تم ترجمة هذا المصطلح إلى اللغة الإنكليزية على أنه " التكاليف المستهدفة" (Target Costing) ، وهو المصطلح الذي يستخدم الآن في جميع المؤلفات المهمة بالموضوع وفي مختلف أنحاء العالم . إذ قام الباحث Rosler , F. في عام 1996 بإجراء بحث يُعنى بأصول الكلمات (Etymological Research) لتوضيح الكيفية التي جاءت فيها تسمية (Target Costing) من اللغة اليابانية (Feil et al. , 10 - 11 : 2004) .

وعلى الرغم من أن Kato انتقد استخدام مصطلح التكاليف المستهدفة "Target Costing" على أنها ترجمة للمصطلح الياباني "Genka Kikaku" ، فإنه لا يلقى قبولاً عاماً في العالم الغربي ، إذ تم أثناء اللقاء السنوي لمجمع الكلفة اليابانية (Japan Cost Society) في عام

* في الوقت الحاضر ، وعلى مستوى الأدبيات ، هناك تمييز بين هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة ، إذ تعد هندسة القيمة إحدى أدوات تقنية التكاليف المستهدفة والمستخدمه لتحسين نوعية المنتجات مع تخفيض تكاليف إنتاجها وذلك أثناء مرحلة التصميم ، ويتم التطرق إلى ذلك من خلال البحث .

1995 جعل الاسم الوظيفي لها " إدارة الكلفة المستهدفة " (Target Cost Management) (Kato , 1993 : 34) .

من جهة أخرى ، يتفق Kawh (30 : 2004) و Feil et al. (12 : 2004) على أن بداية تقنية التكاليف المستهدفة كانت في اليابان من قبل شركة Toyota في بداية عام 1963 ، فضلاً عن ذلك ، فإنه يؤكد على أن بداية ظهورها في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية كانت في نهاية عقد الثمانينيات من القرن الماضي. وعلى الرغم من مرور أكثر من أربعين عاماً على تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة ، فإن توثيقها في الأدبيات - اليابانية والغربية - كان في مطلع عقد التسعينيات ، إذ يشير (Ellram , 2004 : 8) إلى أن أول مقالة نشرت حول الموضوع كانت في مجلة Fortune عام 1991 ، التي أوضحت أن تقنية التكاليف المستهدفة هي " السلاح السري الذكي لليابانيين " (Japans Smart Secret Weapon) .

ثانياً : مفهوم تقنية التكاليف المستهدفة

في الواقع تبدو عملية وضع تعريف محدد لتقنية التكاليف المستهدفة عملية صعبة بسبب الاختلاف الواضح بين التعاريف من كاتب لآخر، إذ يلاحظ بأن العديد من المدارس اليابانية لا توافق على إعطاء معنى محدد لـ " Genka Kikaku " . ومن ثم ، فإن هناك العديد من التعاريف يمكن للباحث تقسيمها لمجموعتين وهما :-

المجموعة الأولى - عملية تحديد الكلفة :

عرفها Kato بأنها " عملية تحديد كلفة المنتجات الجديدة التي تلبي رغبات الزبائن في مجالات السعر والنوعية ، عن طريق دراسة جميع الأفكار المعقولة بخصوص تخفيض التكاليف في مرحلتَي التخطيط والتصميم " (Kato , 1993 : 35) . أما Cooper & Slagmulder فقد عرفها على إنها " مدخل منظم لتحديد الكلفة التي يجب عندها إنتاج المنتجات المقترحة ذات المواصفات الوظيفية والنوعية المحددة لاجل توليد المستوى المرغوب من الربحية عند سعر البيع المتوقع " (Cooper & Slagmulder , 1997 : 359) . كذلك عرفها Bloche وجماعته بأنها " عملية تحديد الكلفة المرغوب فيها للمنتج على أساس السعر التنافسي بهدف تحقيق الربح المرغوب من ذلك المنتج " (Blocher et al., 1999 : 135) .

ومن ملاحظة التعاريف السابقة يتبين الآتي :

- 1- التكاليف المستهدفة هي عملية تحديد لتكلفة المنتجات ، إي أنَّ هدفها الأساس يتركز على احتساب التكاليف .
- 2- يختص عملها في الغالب بالمنتجات الجديدة التي تنتج أول مرة.

المجموعة الثانية – أداة لإدارة التكلفة :

فقد عرفها Sakurai بأنها "إحدى أدوات إدارة الكلفة تستخدم لتخفيض تكاليف المنتجات بشكل عام على مدى دورة حياتها وذلك عن طريق إشراكها لجهود أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة في عملية تخفيض التكاليف" (Sakurai , 1989 : 39) . في حين ينظر للكلفة المستهدفة من وجهة نظر Monden على أنَّها " أداة لإدارة ربح الشركة أثناء مرحلة تطويرها منتجاً جديداً ، والتي تشمل :

- 1- التخطيط لمنتجات تلبي النوعية المرغوبة من قبل الزبائن.
 - 2- تحديد التكاليف المستهدفة للمنتجات الجديدة التي تحقق الربح المستهدف المطلوب على المدى المتوسط والبعيد المأخوذ من ظروف السوق الحالية.
 - 3- إيجاد الوسائل التي تجعل المنتج يحقق التكاليف المستهدفة وفي الوقت نفسه يشبع رغبات الزبائن من حيث النوعية والشحن الفوري " (Monden , 1995 : 3) .
- كما عرفها Ansari & Bell بأنها " نظام لتخطيط الربح وإدارة الكلفة يوجه بوساطة السعر ، التركيز على الزبون ، مركز التصميم ، مزيج الوظائف ، إذ أنَّها تبدأ في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتطبق أثناء دورة حياته بوساطة الاستخدام الفاعل لكامل سلسلة القيمة " (Ansari & Bell , 1997 : 11) . أما Kaplan & Atkinson فعرفاها بأنها " أداة لإدارة التكاليف تستخدم أثناء مرحلة التخطيط والتصميم لتوجيه الجهود الهادفة لتخفيض التكاليف المستقبلية للإنتاج " (Kaplan & Atkinson , 1998 : 224) . في حين ينظر Amara لتقنية التكاليف المستهدفة بأنها " طريقة/ أو فلسفة تأخذ بنظر الاعتبار المجالات المالية ، والتصنيعية ، والزبون أثناء مرحلة التصميم ، وتساعد الشركات على اتخاذ قرارات تصميم المنتج لزيادة ربحية / قيمة الشركة " (Amara , 1998 : 2) . أما Bonzemba & Okana فقد أشار إلى البعد الاستراتيجي والتداخل مع البيئة الخارجية لتقنية التكاليف المستهدفة ، إذ عرفها بأنها " مدخل لإدارة الكلفة الاستراتيجية والتي تمثل نظاماً مفتوحاً يقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية منذ بداية العملية الإنتاجية ، كما أنَّ عناصر النجاح الأساسية (الكلفة ، النوعية ، الوقت ، التجديد) للمنتج يتم أخذها في هذا الاعتبار عند مرحلتَي التطوير والتصميم "

(4 - 3 : 1998 , Bonzemba & Okana) . وفي تعريف آخر أكثر حداثة لمonden أكد فيه على مسألة النظام المفتوح ، إذ عرفها بأنها " نظام لدعم عملية تخفيض التكاليف في مرحلة التطوير والتصميم لامتداد جديد " (3 : 2000 , Monden) . عليه ، يتبين أن هذه المجموعة من التعاريف قد أعطت لتقنية التكاليف المستهدفة بعداً أوسع من المجموعة السابقة ، وذلك بالإشارة لها على أنها أداة لإدارة الكلفة ، إذ أن عملية إدارة الكلفة تتضمن نشاطات أوسع من عملية احتساب التكاليف والتي تعد جزءاً من عملية إدارة الكلفة . وتعرف عملية إدارة الكلفة بأنها جميع العمليات التي تهدف إلى إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تعزيز الأنشطة التي تحسن من أداء الشركة (: 1999 , Hilton 18) .

فضلاً عن التعاريف المذكورة أعلاه ، هناك مناقشة تفصيلية للتعاريف المقدمة لتقنية التكاليف المستهدفة من قبل المدارس اليابانية قام بها Seidenschwarz عام 1993، إذ صنفها إلى ثلاث مجموعات مختلفة بحسب الدوافع من وراء استخدام تقنية التكاليف المستهدفة ، وهي كالتالي (: 2004 , Feil et al. 11) :-

1- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق *Market-Oriented*

ويعني أن الهدف من تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه الشركة ، إذ تتميز بيئة الأعمال الحديثة بوجود منافسة عالمية كبيرة يترتب عليها ظهور منتجات ذات نوعية عالية وبأسعار منخفضة . ومن ثم ، وكأجراء من أجل المنافسة والبقاء في السوق ، يتوجب على الشركات القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي ينافس الوضع في السوق من حيث السعر والنوعية .

2- التكيف وفقاً لمتطلبات الهندسة *Engineering-Oriented*

ساهم التطور الكبير في المجالات الهندسية بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج ، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع ، لذا يتوجب على الشركات القيام بالإجراءات اللازمة ، والتي كان من بينها استخدام تقنية التكاليف المستهدفة ، لمواجهة هذا التطور .

3- التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج *Product Function-Oriented*

فرضت التطورات الكبيرة الحاصلة في المجتمع على الشركات متطلبات جديدة تتعلق بالوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفاءتها . فالزبون يرغب بمنتج متعدد

الوظائف وذو كفاءة عالية في الأداء ، لذا لابد للشركة من البحث عن سبل بديلة لتحقيق ذلك. عليه ، كان ذلك أحد الدوافع الرئيسة من وراء تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة. مما سبق ، يلاحظ أن هناك اختلافاً في التعاريف التي قدمت لتقنية التكاليف المستهدفة فضلاً عن تعدد التصنيفات التي صنفت بها . عليه ، يمكن القول : بأنها لم تتطور أو تظهر فجأة ، بل إنها تطورت تدريجياً في التطبيق نتيجة لأوضاع المنافسة التي تواجه الشركات . وعليه ، فإن ذلك أعطى بعداً واسعاً لهذه التقنية ، إذ تم ربطها بالتقنيات الإدارية وتقنيات إدارة الكلفة المختلفة ، لذا يمكن عدّها تقنية متكاملة تقوم بربط الوحدات الوظيفية المختلفة في الشركة مع بعضها في نظام شامل موحد. عليه ، ومن كل ما تقدم ، يمكن وضع التعريف الآتي : التكاليف المستهدفة ما هي إلا تقنية استراتيجية لإدارة التكاليف تعمل بالتغذية الأمامية* تقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء عن طريق المحافظة على عناصر النجاح الأساسية (الكلفة ، والنوعية ، والوقت ، والتجديد) وذلك باتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة. ومن ثم ، فهي تختلف عن التقنية التقليدية "الكلفة- زائد" التي تعد تقنية تعمل بالتغذية المرتجعة (العكسية) بسبب اعتمادها على البيانات التاريخية بالدرجة الأساس. لذا فإن ظروف المنافسة والتطورات في بيئة الأعمال على المستويين الداخلي والخارجي جعلت من الشركات تتحول تدريجياً من التقنية التقليدية إلى تقنية التكاليف المستهدفة التي باتت تتطور تدريجياً حتى صارت بشكلها الحالي.

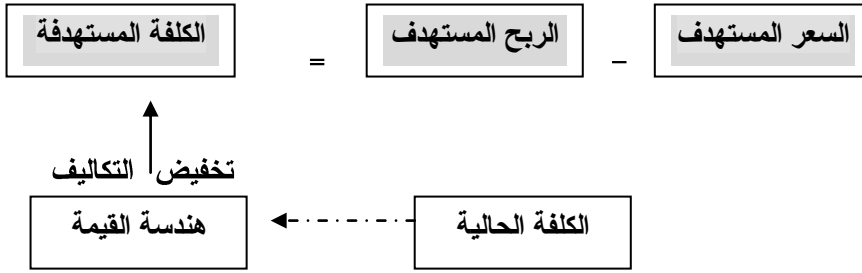
ثالثاً : أسس تقنية التكاليف المستهدفة وعناصرها

في اغلب الأحيان يتم تحديد معظم تكاليف المنتج في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية أثناء عملية التصميم ، ومن ثم فإن محاولة تخفيض تكاليف منتج معين وصل إلى مرحلة الإنتاج قد تكون عملية صعبة ، لذا ينصب التركيز على التكاليف أثناء المراحل المبكرة لعملية التصميم لضمان تحقيق التكاليف المستهدفة والربح المستهدف ، وهذا يعني أن هناك حاجة للتفكير في تصميم المنتج واختيار مواد الأولية وخواصه وغيرها من الأمور قبل الانتهاء من مرحلة التصميم واتخاذ قرارات الإنتاج . عليه ، فإن هناك مجموعة أساسيات فيها حددها Kwah بست أساسيات ، وهي على الترتيب الآتي (44 : 2004 , Kwah) :

- 1- السعر يؤدي إلى التكاليف : وفقاً لهذا الأساس ، فإن تحديد التكاليف باستخدام تقنية التكاليف المستهدفة يتم عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق التنافسي .

* يقصد بالتغذية الأمامية استخدام بيانات وتنبؤات المستقبل لأغراض التخطيط .

- 2- التركيز على الزبون : يتم التركيز على رغبات الزبائن من حيث النوعية والتكلفة والوقت والمرونة ، وهي تتداخل معاً في وقت واحد في المنتج وعملية القرار ومن ثم تؤدي إلى تحليل التكاليف . وعليه ، فإنَّ منفعة ، بالنسبة للزبون ، أي خاصية من خصائص المنتج يجب أن تكون أكثر من تكلفة توفيرها .
- 3- التركيز على عملية التصميم : في ظل تقنية التكاليف المستهدفة تتركز عملية رقابة التكاليف على مرحلة التصميم ، لذلك يجب إجراء التغييرات الهندسية قبل البدء بمرحلة الإنتاج ، ومن ثم الحصول على تكاليف منخفضة للمنتجات .
- 4- التنسيق بين المجاميع الوظيفية : يرتبط هذا التنسيق بوظائف الأقسام الإنتاجية والوظائف التي تؤديها المنتجات ، فضلاً عن أعضاء الشركة المسؤولين عن العملية الإنتاجية ابتداء من مرحلة التحضير إلى العملية الإنتاجية وحتى انتهائها .
- 5- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج : دورة حياة المنتج هي المدة الزمنية منذ بداية الاتفاق الأولى على عملية البحث والتطوير لغاية الاستخدام النهائي للمنتج من قبل الزبون (Rayburn , 1996 : 620) . و يؤكد Kwah أن إجمالي تكاليف دورة حياة المنتج يتم تخفيضها في ظل استخدام تقنية التكاليف المستهدفة لكل من المنتجين والزبائن ، إذ أنه في ظل استخدام تقنية التكاليف المستهدفة يتم تخفيض سعر شراء المواد الأولية وتكاليف التشغيل وتكاليف الاحتفاظ والتوزيع ، إذ أن معظم المنتجات تحتاج في هذه الأيام إلى سلوك أقصر دورة حياة لكي تبقى تنافسية (Kwah , 2004 : 44) .
- 6- استخدام سلسلة القيمة : هناك ضرورة لاستخدام كل عناصر سلسلة القيمة إذ يتم شمول جميع العناصر الموجودة في نشاطات التجهيز والتوزيع وخدمة الزبائن أثناء تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة ، ويُعرف هذا الشمول بتكامل سلسلة القيمة الذي يساعد على تنسيق وتجميع عناصر التكاليف المستهدفة فضلاً عن حل القضايا المتعلقة بمستوى التصنيع ، إذ أن هذا التكامل عادةً ما يسهل فرص التعاون بين أعضاء الشركة لأجل الموازنة بين مختلف العناصر وتحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات سلسلة القيمة .
- وتتكون تقنية التكاليف المستهدفة من مجموعة عناصر يمكن التوصل إليها عن طريق معرفة الصيغة العامة لها ، إذ يمكن احتساب التكاليف المستهدفة كما في الصيغة الآتية .



المصدر : بتصريف من (106 : 2000 ، Monden) .

من ملاحظة الصيغة أعلاه يتبين إمكانية تقسيمها على مرحلتين :

الأولى : تحديد التكاليف المستهدفة عن طريق سعر البيع المستهدف ، مطروحاً منه هامش الربح المستهدف .

الثانية : العمل على تحقيق التكاليف المستهدفة عن طريق استخدام هندسة القيمة* لغرض تخفيض التكاليف الحالية والوصول بها إلى التكاليف المستهدفة ، والآتي مناقشة تفصيلية لهذه العناصر .

1. السعر المستهدف Target Price

عرف Maher السعر المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه ، وهذا التقدير يستند إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج وأسعار المنافسين (426 : 1997 ، Maher) . والهدف من السعر المستهدف هو تحديد ، ومن ثم تحقيق مستوى الأداء التقني لكل ميزة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وتكلفة المنتج (15 : 1997 ، Ansari & Bell) ، لذا فإنَّ الهدف ليس تعظيم الأداء ؛ لأنَّ تكاليف تعظيم الأداء مرتفعة . وهناك العديد من المحددات التي يمكن أن تستخدمها الشركات في تحديد السعر المستهدف لمنتجاتها وهي (13 : 2004 ، Borgemas & Fridh) :

* لا تقتصر عملية تخفيض التكاليف على هندسة القيمة فقط ، بل هناك أكثر من طريقة مثل طريقة التفكيك أو ما يسمى إعادة الهندسة ، وسيتم التطرق إليها في الصفحات القادمة من هذا الخور .

أ- احتياجات الزبون : وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي ، والحجم ، واللون ، وغيرها .

ب- مستوى السعر الممكن قبوله : وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ، ومقدرته على دفعه .

ت- مواصفات المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق .

ث- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها .

من ملاحظة هذه المحددات يتبين أنَّ الشركات تنهج منهج التنويع لطرائق تحديد السعر بحسب الظروف المحيطة أو الحالة التي تواجهها . فعندما يكون الزبون يبحث عن المواصفات المادية في المنتج يكون توجه الشركة نحو البحث عن ودراسة السعر الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه إذا ما توافرت مواصفات مادية معينة للمنتج ومن ثم مقارنة ذلك مع ما توفر في منتج الشركة من تلك المواصفات يتم على أساسها تحديد السعر المستهدف . أما إذا كانت قدرات الزبون على دفع السعر محدودة بمستوى معين ، فإنَّ الشركة سوف تلجأ إلى دراسة وتحليل تلك القدرات ومن ثم تحديد السعر المستهدف . وفي بعض الأحيان قد تحدد الشركة السعر المستهدف لمنتجاتها على أساس ما متوافر فيه من مواصفات مقارنة بالمنتجات المنافسة ، فإذا كانت مواصفات منتج الشركة متميزة على مواصفات المنتجات المنافسة فبإمكانها وضع أسعاراً مستهدفةً تزيد عن أسعار المنتجات المنافسة ؛ لأنَّ ذلك في أغلب الأحيان لا يؤدي إلى تحول الطلب من منتجاتها إلى المنتجات المنافسة لكونها تحتوي على مواصفات فنية ونوعية تتميز عن منافسيها . وأخيراً ، فإنَّ أغلب الشركات المحافظة على حصة سوقية ثابتة لها ، تقوم أحياناً بالتلاعب في السعر المستهدف لاجل ضمان ذلك . وفي كل الأحوال ، فإنَّ السعر عادة ما يبنى على إحدى الطرائق الآتية (14 : 2004 , Borgernas & Fridh) :-

أ- تحديد السعر بالوظائف

باستخدام هذه الطريقة ، فإنَّ السعر المستهدف يتم تحديده بناءً على المواصفات المختلفة والوظائف التي تمثل عمليات الإنتاج التي عن طريقها تتراكم قيمة المنتج، ويقوم التسعير بالوظائف (*Pricing by Functions*) على أساس أنَّه يمكن تقسيم سعر المنتج على مجموعة من العناصر ، إذ يعكس كل عنصر قيمة الوظيفة للزبون ، ومن ثم يكون على استعداد إن يدفع لذلك العنصر . وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف مثلاً في صناعة السيارات ، الشكل، الراحة ، التشغيل ، الثقة ، الجودة ، الجاذبية ، الموديل...الخ، ويحسب سعر البيع المتوقع بجمع القيم

المعطاة لكل وظائف المنتج (حسين ، 2000 : 96) . وباستخدام منتجات المنافسين كأساس للمقارنة ، فإن ذلك سوف يعطي مؤشراً فيما إذا كان سعر البيع المتوقع تمثيل جيد لظروف السوق أم لا (14 : 2004 , Borgernas & Fridh) . مما سبق يمكن التعبير عن تحديد السعر المستهدف بالوظائف كما في المعادلة الآتية :

$$P_n = P_c + (F_1 + F_2 + F_3 \dots\dots + F_n)$$

إذ أن : P_n = سعر البيع المستهدف الجديد ، P_c = السعر الحالي للمنتج ، F_n = القيمة السوقية للوظائف المعروضة*

ب - السعر المحدد زائدا قيمة المواصفات الجديدة

عندما تتم إضافة مواصفات جديدة للمنتج فإن السعر الجديد يتم وضعه على أساس قيمة تلك المواصفات ، لذا فإن هذه الطريقة يمكن أن تُستخدم في الحالات التي تكون فيها التغيرات الوظيفية في المنتج بطيئة ، كما إن المواصفات المادية (*Physical Attributes*) له تُشكل المتطلبات الرئيسية للزبائن . أي إذا كانت مواصفات المنتج بكاملها جديدة على السوق - أي تُطرح لأول مرة - فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى الحصول على مزايا تُضاف إلى السعر الموضوع (Borgernas 14 : 2004 , & Fridh) . ويمكن التعبير عن كيفية تحديد السعر المستهدف وفقاً لهذه الطريقة كما في المعادلة الآتية :

$$P_n = P_c + (a_1 + a_2 + a_3 \dots\dots + a_n)$$

إذ أن : P_n = سعر البيع المستهدف الجديد ، P_c = السعر الحالي للمنتج ، a_n = المواصفات المادية المضافة للمنتج

ج - التسعير على أساس المنافسة :

تتمثل المنافسة بالشركات الأخرى التي تقدم نفس منتجات الشركة أو بدائلها (المغربي ، 1999 : 117) وعن طريق إجراء بحوث السوق ، يستطيع المديرون وضع الأسعار بالاعتماد على مقدار السعر الذي يضعه المنافسون للمنتجات المشابهة أو المماثلة وعادة ما تُستخدم هذه الطريقة في الحالات التي تكون فيها المنتجات ذات صفة رئيسة واحدة تبرر الاختلاف في السعر

* القيمة السوقية = الاستحقاق الوظيفي / الكلفة ، فإذا ساوت القيمة السوقية (1) صحيح يعني أن الاستحقاق الوظيفي لوظائف المنتج متساوية مع كلفتها ، وإذا كانت النسبة أعلى من (1) صحيح دل على جودة القيمة والعكس صحيح .

(14 : 2004 , Borgernas & Fridh) . ويمكن التعبير عن ذلك كما في المعادلة الآتية :

$$P_c = P_o * (X_o / X_c)$$

إذ أن : P_c = سعر السوق التنافسي ، P_o = سعر منتج الشركة ، X_o = مقدار مواصفات منتجات الشركة ، X_c = مقدار مواصفات منتجات المنافس

د - التسعير على أساس العلاوة (أو الهامش) :

في بعض الأحيان ، يتم تحديد السعر على أساس الكلفة مضاف إليها العلاوة التي ترغب بها الشركة ، إلا أن هذه الطريقة محفوفة بمخاطر كبيرة ، إذ أنه من الصعب الاحتفاظ بهذا السعر لمدة طويلة ، ولكنها عادة ما تؤدي إلى وضع علاوة كبيرة فوق الكلفة لمدة قصيرة ، وتتميز هذه الطريقة بملاءمتها للاحتكار المؤقت لظروف السوق ، وهي طريقة ذات مخاطرة عالية ، وتناسب حالات ظهور تفكك غير متوقع أو مفاجئ في المنافسة (Borgernas & Fridh , 14 : 2004) . ويمكن التعبير عنها كالآتي :

$$P_n = C + P_r$$

إذ أن : P_n = سعر البيع المستهدف ، C = تكاليف الإنتاج ، P_r = الربح المرغوب به عليه ، يتبين إنَّ هناك أكثر من طريقة لتحديد السعر المستهدف ، إلا أنه من وجهة نظر الباحث لا يمكن تفضيل إحداها على الأخرى ، إذ أن كل طريقة من هذه الطرائق تلائم وتطبق في ظروف معينة .

2 . الربح المستهدف Target profit

تتطلب عملية التحديد الصحيح لمستوى الربح المستهدف معرفة جيدة بالمنتج مادام كل منتج له ربح مخطط ودورة حياة خاصة به ، إذ يتضمن ذلك عملية معقدة إلى حد ما ، تتمثل بالموائمة بين كل من التخطيط على مستوى الشركة وعلى مستوى المنتج . فعلى مستوى المنتج يتم وضع الربح المستهدف عن طريق تقدير الربح المطلوب توليده من مزيج المنتجات المقرر ، ويتبع ذلك مقدار الإيراد المطلوب للشركة ككل لتحقيق التعادل ، وفي بعض الحالات يُضاف إليه مقداراً معيناً من هامش الربح ، ويتم عن طريق شمول المنتجات السنوية وخطط الأرباح (أي بيان كل المنتجات المخططة التي يجري تطويرها وإنتاجها) من مزيج الإنتاج الذي تتولى الشركة إنتاجه وضربها بالعائد المالي للوصول إلى مستوى الربح المطلوب . إذ أن تلك مهمة صعبة الإيجاز مثل

حجم السوق والحصة السوقية وربطها مع سعر السوق . عليه ، فإنَّ الربح المستهدف يكون نتيجة دمج كل المتطلبات الجزئية والكلية (Ansari & Bell , 1997 : 15) .

وعادة ما تستخدم الشركات النسب المالية المستخدمة في التحليل المالي ولاسيما نسب الربحية والعائد على الاستثمار (Butscher & Laker , 2000 : 51) . إلا أنَّ أكثرها شيوعاً لتحليل الربحية هي نسبة الهامش إلى المبيعات ، إذ تشير هذه النسبة إلى النسبة المئوية المتبقية لكل دينار من المبيعات بعد طرح كلفة البضاعة المباعة منها . وتدل هذه النسبة على كفاءة الإدارة في التسعير ، وتوليد المبيعات ، والسيطرة على الكلف ، وتحدد هذه النسبة من تقسيم إجمالي الدخل على صافي المبيعات كما في المعادلة الآتية (العامري ، 2001 : 138) :

$$\text{نسبة الهامش إلى المبيعات} = \frac{\text{الهامش الإجمالي}}{\text{صافي المبيعات}}$$

وفي معظم الحالات يتم استخدام نسبة الهامش إلى المبيعات لتحديد الأرباح المستهدفة للمنتجات بدلا من استخدام العائد على الاستثمار أو غيرها من النسب الأخرى وذلك بسبب (حسين ، 2000 : 97) -:

أ- يظهر الهامش إلى المبيعات بوضوح ربحية كل منتج عندما تنتج الشركة عددا كبيرا من المنتجات.

ب- من وجهة نظر التكلفة والمنفعة ، غالبا ما يكون من الصعب حساب العائد على الاستثمار لكل منتج عندما تنتج الشركة أعدادا كبيرة من المنتجات بأحجام صغيرة . عليه ، يمكن القول بأنَّ عملية وضع الربح المستهدف هي ليست بالسهلة ، فهي تحتاج في جوانب منها إلى الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي واستخدام النسب المالية سواء أكان ذلك على مستوى الشركة أم على مستوى القطاع الذي تعمل فيه . وفي جوانب أخرى ، تحتاج الشركات إلى الخبرة العملية في مجال التنبؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق والحصة السوقية ودرجة المنافسة وغيرها لغرض تحديد مقدار هامش الربح المناسب . من جهة أخرى ، هناك خطط تضعها الشركة على مختلف المستويات ، منها خطط على مستوى الشركة ككل ، وأخرى على مستوى كل منتج من مزيج المنتجات الذي تنتجه الشركة . ومن ثم فإنَّ هناك ضرورة للتنسيق والتوافق بين خطط كلا المستويين ، إذ أنَّ هذه العملية صعبة وتحتاج إلى جهد كبير.

ويرى الباحث أنَّه بالإمكان التغلب على هذه الصعوبات عن طريق الآتي :

أ- الاستعانة بالأشخاص المؤهلين علمياً وعملياً في مجال المحاسبة والمتخصصين في التحليل المالي .

- ب- اعتماد اللامركزية في التخطيط مع احتفاظ الإدارة العليا بصلاحيات معينة تساعد على التنسيق بين مختلف فروع الشركة وتمنع حدوث التعارض فيما بينها ، إذ يرى
- ت- (موسكوف وسيكمن) بأنَّ الهيكل التنظيمي الأمثل هو الذي يجمع بين المركزية واللامركزية (موسكوف وسيكمن ، 1990 : 83) .
- ج- وجود نظام معلومات واتصال متطور ودقيق يساهم في توفير المعلومات اللازمة للقيام بعملية التخطيط والتحليل واتخاذ القرارات وعملية التنسيق بين مختلف الأطراف داخل وخارج الشركة .
- د - معنويات واندفاع المديرين والعاملين لها اثر مهم في إنجاح العملية بشكل عام ، لذا يجب التركيز على ذلك من عن طريق نظام حوافز متكافئ مادياً ومعنوياً .
- هـ- الاستفادة من خبرات وتجارب الشركات ذات الخبرة في مجال استخدام تقنية التكاليف المستهدفة والتحليل المالي ، وذلك عن طريق دراستها والتوصل إلى استنتاجات مفيدة منها .

3- إشراك المجهزين Suppliers Involvement

هناك ثلاثة عوامل تؤثر في هيكل تقنية التكاليف المستهدفة ، وهي : نوع المنتج ، والزبون ، ودرجة التأثير على المجهزين . إنَّ إشراك المجهزين يمثل أكثر العوامل أهمية ، فإذا ما تم إشراك المجهزين في مرحلة مبكرة من العملية الإنتاجية فإنَّهم يستطيعون تزويد إدارة الشركة بمدخلات ذات قيمة سواء أكانت معلوماتية أم مادية تتمثل بالمواد الأولية . وعليه ، فإنَّ الإشراك المبكر للمجهزين قد يؤدي إلى هندسة العمليات وتخفيض الوقت المصروف في السوق ، إذ يؤدي إشراك المجهزين في سلسلة القيمة إلى استلام كل الأطراف المشتركة في العملية الإنتاجية المعلومات في لحظة الحاجة إليها ، ومن ثم منع حدوث سوء الفهم وعدم الانسجام بين تلك الأطراف . وقيام كل منها بالعمل على تحقيق هدفاً مشتركاً عن طريق التفكير الدقيق والتخطيط للعملية الإنتاجية منذ بدايتها . وبالرغم من أنَّ العديد من الشركات ليست على اتصال مباشر مع المستهلكين النهائيين (لكون خدمة الزبائن أحد عناصر سلسلة القيمة) ، وهذا ناشئ من كون ذلك الاتصال مستهلكاً كبيراً للوقت ومكلفاً للشركة ، إلا أنَّه يمكن الاتصال بالمجهزين كي يقدموا الخدمات ، فضلاً عن خدمات الزبائن ، ومن ثم من المفيد لكل الأطراف أنَّ يشرك كل منهم الآخر في أعماله (16 : 1997 , Ansari & Bell) . ويؤدي عدم إشراك المجهزين في اغلب الأحيان إلى حصول العديد من المشاكل التي تواجه الشركات . فعلى سبيل المثال ، تصميم منتجات لا يتلاءم

مع قياسات حاويات الشحن يؤدي إلى زيادة جوهرية في التكاليف ناتجة عن الحاجة إلى وسائل شحن خاصة بالبضاعة ، إذ أن اكتشاف مشكلات التوزيع وخدمات الزبائن بعد عملية التصميم يكون مكلفاً جداً (15 : 2004 , Borgenas & Fridh) .

يُستنتج من ذلك ، أن عملية الاستخدام الصحيح لتقنية التكاليف المستهدفة يتطلب شمول أطراف من خارج الشركة في عملية التخطيط ، وهم المجهزون والزبائن ، إذ يشكل هؤلاء امتدادات لسلسلة القيمة ومن ثم يكون لهم تأثير مباشر ومهم في تكاليف المنتج . عليه ، فإن الإشراف المبكر للمجهزين في عملية التكاليف المستهدفة يجنب الشركة الوقوع في كثير من الأخطاء المكلفة ، وذلك من خلال دراستها في مرحلة التخطيط للعملية الإنتاجية . وكذلك الاتصال بالمستهلكين والتعرف على رغباتهم وتلبية احتياجاتهم ، فضلاً عن تسهيل خدمات ما بعد البيع ، وهنا تأكيد آخر على ضرورة وجود نظام اتصال متطور يساعد على نقل المعلومات بكفاءة إلى مستخدميها ، ليس على مستوى الشركة فحسب بل يتعداه إلى أطراف خارجها ممن يشكلون بيئتها الخارجية .

4- الهندسة القيمة وتحليل الكلفة Value Engineering & cost Analysis

تتمثل المرحلة الثانية من تقنية التكاليف المستهدفة بانشطة جعل التكاليف الفعلية مساوية للتكاليف المستهدفة ، وهناك على الأقل ثلاث طرائق يمكن استخدامها لسد أو تقليص الفجوة بينهما وهي هندسة القيمة، التحليل المفكك (Teardown Analysis) أو ما يسمى الهندسة العكسية (Reverse Engineering) ، وتكاليف التحسين المستمر.

الطريقة الأولى : هندسة القيمة

تم تطوير واستخدام هندسة القيمة من قبل Larry Miles في شركة General Electric أثناء الحرب العالمية الثانية لغرض تخفيض تكاليف تصنيع المنتجات عن طريق تطوير المصممين لمنتجات تؤدي الوظائف نفسها ، وبتكاليف منخفضة ، وذلك عن طريق تحليل وظائف المنتجات بدلاً من المنتجات نفسها (2 : 2003 , Dimsey & Mazur) ، لذا تعرف هندسة القيمة بأنها عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء باحتياجات الزبائن ، ويمكن أن يؤدي تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في تصميمات المنتج ، أو تغيرات في مواصفات المواد ، أو تعديلات في طرائق التصنيع تؤدي إلى تخفيض التكاليف الممكن تحقيقها للإنتاج لتكون مساوية أو قريبة من التكاليف المستهدفة (حسين ، 2000 : 97) . كما تعرف أيضاً بأنها عملية منظمة لدراسة العوامل المؤثرة في تكاليف

المنتجات أو الخدمات لإيجاد الوسائل التي تحقق المعايير المطلوبة من النوعية والوظيفية عند مستوى التكاليف المستهدفة . ويتحقق الهدف من استخدام هندسة القيمة عن طريق (, Drury 892 : 2000) :-

أ- وضع التصميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها ، و/ أو

ب- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها ، في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع تلك التكاليف ، مع زيادة الإمكانات الوظيفية لها إن أمكن من دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف .

وأيا كانت الطريقة المتبعة ، فإنّ هذا الأسلوب يأخذ في اعتباره كافة عناصر المنتج من المواد والأجور والنوعية والآلات والمعدات ... الخ . إذ تساهم هندسة القيمة في تحقيق التكاليف المستهدفة عن طريق :

أ- تحديد وتوضيح طرائق تطوير وتصميم المنتج التي يمكن عن طريقها تخفيض بعض مكونات أو أجزاء المنتج وتكاليف إنتاجه بدون التأثير على وظائفه أو مواصفاته الأساسية .

ب- استبعاد الوظائف غير الضرورية ، إذ تبدأ عملية هندسة القيمة بتحديد المواصفات التفصيلية لوظائف المنتج وتسمى هذه المرحلة بنظام التحليل الوظيفي (*Functional Analysis*)
 (*System Technique*) ، إذ تقوم إدارة التصميم ، في ضوء هذا التحليل ، بتحديد مكونات المنتج التي تؤدي الوظائف نفسها في المنتجات الأخرى المنافسة أي يتم استخدام المكونات المعيارية كأساس لتحقيق مستوى متميز للجودة وتخفيض التكاليف (Kaplan & 229 : 1998 , Atkinson) .

عليه ، يتم عن طريق هندسة القيمة تحليل وظائف المنتجات أثناء محاولة تحقيق أدنى كلفة ممكنة بدون التضحية بأي من مواصفاتها ، مثل أمان المنتج وأدائه ونوعيته ، وتنفيذ هندسة القيمة بمجموعة مراحل منهم من حددها بأربع وهي (16 : 2004 , Borgenas & Fridh) :

أ- تحليل المواصفات الوظيفية للمنتج ب - التفكير الإبداعي ج - حل المشكلات د - عملية تطوير الفكرة .

الطريقة الثانية : التحليل المفكك

هو عملية تقييم منتجات المنافسين من أجل تحديد فرص تطوير منتجات الشركة ، وتخفيض التكاليف (892 : 2000 , Drury) ، إذ يتم في هذا النوع من التحليل التوصل إلى التكلفة المستهدفة عن طريق تحليل المنتجات المنافسة ، لمعرفة وظيفة ومواصفات تصميمها ، للتوصل إلى استنتاجات حول العملية التي تم عن طريقها تصنيع وتقديم المنتجات المنافسة ، ومن ثم تعديل مواصفات منتج الشركة مع مواصفات تلك المنتجات . وتشكل المقارنة المرجعية العنصر الرئيس في طريقة التحليل المفكك ، إذ تتضمن مقارنة تصميم المنتج التجريبي مع تصميمات المنافسين (Kaplan & Atkinson , 1998 : 227 - 228) .

وإبعا : تنفيذ تقنية التكاليف المستهدفة

يُمكن إن توصف عملية تطوير المنتج عن طريق تقنية التكاليف المستهدفة على أنها دورة مستمرة تقسم على أربع عمليات متتالية ، وهي (Shimizu & Lewis , 2000 : 9) :-

أ- التخطيط للمنتج : ويتم عن طريقها رسم الخطوط الأولية على أساس الأداء المتوقع من المنتج والحجم والوزن والشكل واللون والتي تشكل تقديراً تقريبياً للتكاليف المستهدفة .

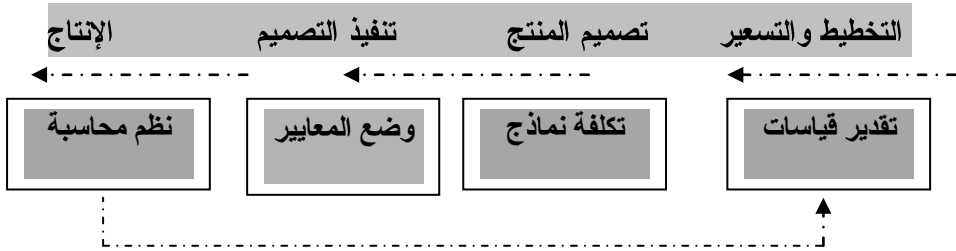
ب- التصميم الأساس : ويتم عن طريقها تهيئة خطط أساسية إضافية للمنتج تتضمن تصميم الأفكار والتخفيضات الأساسية للتكاليف التي يمكن تحقيقها في هذه العملية .

ت- التصميم التفصيلي : بعد أن يتم وضع الأسس لتصميم المنتج ، يجري وضع تصميم تفصيلياً لمكونات المنتج التي يتم رسمها والتي تعد ضرورية لتحقيق تخفيضات التكاليف .

ث- تنفيذ التصميم : يتم في هذه العملية تحويل الخطوط الأولية المرسومة للمنتج إلى عملية تجميع المكونات للوصول إلى المنتج النهائي . ويتم إعادة هذه العملية بشكل دوري بحيث يتم إجراء عمليات التنقية الضرورية في أي عملية منها لأجل التحرك باتجاه تحقيق التكاليف المستهدفة ، والشكل رقم (1) يوضح العمليات المذكورة أعلاه .

شكل رقم (1)

خطوات / عمليات تقنية التكاليف المستهدفة



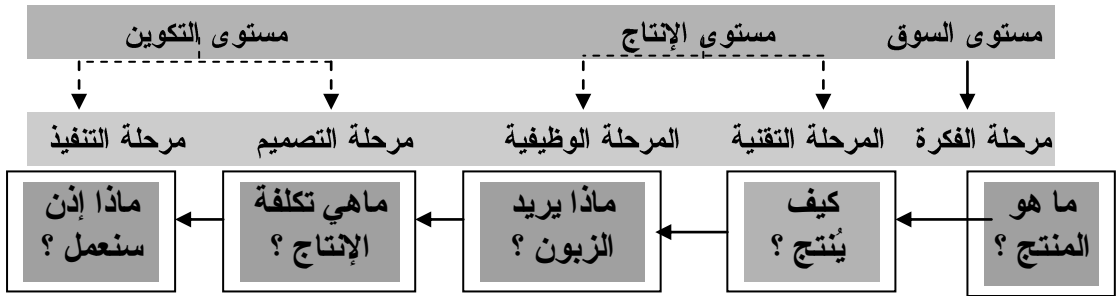
المصدر : (kwah , 2004 : 47) .

من الشكل السابق ، يتبين أن تقنية التكاليف المستهدفة تتم على شكل عمليات متتالية تبدأ من عملية التخطيط وتنتهي بعملية الإنتاج ، وكما يُلاحظ بأن عمليات محاسبة التكاليف تستمر أثناء هذه العمليات بهدف تحديد التكاليف النهائية للمنتج ومن ثم مقارنتها بالحد أو المستوى المسموح به ، فإذا كانت التكاليف عند المستوى المسموح بها يتم الاستمرار في عملية الإنتاج ، أما إذا لم تكن كذلك فيتم العودة من جديد إلى عملية التخطيط حتى الوصول إلى التكاليف المستهدفة .

من جهة أخرى ، يتم تقسيم هذه المستويات على مراحل بهدف تسهيل عملية إنجازها عن طريق استخدام مجموعة تقنيات وإجراءات وكما يوضح الشكل الآتي :

شكل رقم (2)

مراحل ومستويات عمل تقنية التكاليف المستهدفة



- | | | | | |
|---------------------|---------------------|----------------------------|----------------------------------|------------------|
| - فكرة المنتج | - صوت الزبائن | - تقييم المفهوم | - احتساب التكاليف المستهدفة | - نماذج التكاليف |
| - بحوث السوق | - QFD | - المقارنة المرجعية للمنتج | - احتساب تكاليف دورة حياة المنتج | - هندسة القيمة |
| - تحليل المنافسة | - المقارنة المرجعية | - QFD | - هندسة القيمة | - تحليل الكفاءة |
| - الأداء التكنولوجي | - المفاهيم الهندسية | - صوت الزبائن | | |
| - المطلوب | - وضع تصميم | | | |

المصدر : (Ducharme & Lucansky , 2004 : 3)

والآتي مناقشة تفصيلية لهذه المستويات

1- مستوى السوق *Market Level*

يؤدي المستوى الأول إلى تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج ، وهذا هو جوهر الاختلاف بين تقنية التكاليف المستهدفة والمدخل التقليدي في احتساب التكاليف ، ويتكون من مرحلة واحدة هي مرحلة الفكرة التي يتم عن طريقها القيام بعدة أعمال يمكن توضيحها كالآتي :

أ- فكرة المنتج : ويمكن أن تتأني هذه الفكرة من خارج الشركة أو العاملين أو أي جهة داخل الشركة تتحمل مسؤولية تحديد المنتج ، كما أنَّ فكرة المنتج يجب أن تقيم من حيث مدى ملاءمتها لطبيعة نشاط الشركة والعمليات التي تجري فيها والتكنولوجيا المتوافرة لديها .

ب- بحوث السوق : عن طريق هذه العملية يتم إجراء دراسات وتقييمات لوضع السوق الحالي والوضع المستقبلي المتوقع إلى حين طرح المنتج المستهدف . وهنا يتم تقييم الحصة السوقية وتوجهات السوق الأساسية ونوع الزبائن ورغباتهم ومدى قدرتهم على شراء المنتج بأسعار معينة بالاعتماد على مستوى دخولهم ، ومن ثم مراعاة تلك العوامل في المرحلة اللاحقة .

ت- تحليل المنافسة : يتم دراسة الحالة التنافسية التي تواجه الشركة من الأسعار والنوعية فضلاً عن التوجهات المحتملة مستقبلاً في سلوك المنافسين وذلك عن طريق إجراء المقارنات المرجعية مع مستوى أداء المنافسين ودراسة سلوكهم لكي يمكن التنبؤ بتوجهاتهم المستقبلية واتخاذ الخطط اللازمة لتجنب انعكاس ذلك سلباً في الطلب على منتجاتها .

ث- مستوى الأداء التكنولوجي المطلوب : بعد أن تقوم الشركة في هذه المرحلة بتحديد مواصفات المنتج وحجم الإنتاج الممكن تصريفه في السوق ، لابد أن تقيم مستوى الأداء التكنولوجي المتاح لديها عن طريق مقارنته بمستوى الأداء التكنولوجي المطلوب ، فإن كان مناسباً يتم الانتقال إلى المستوى الثاني من تقنية التكاليف المستهدفة . وإن كان العكس ، فهنا يكون أمام الشركة خياران ، الأول : التخلي عن فكرة ذلك المنتج . الثاني : القيام بتطوير قدراتها الإنتاجية عن طريق اعتماد تكنولوجيا أكثر تطوراً حتى يتسنى لها الانتقال إلى المستوى الثاني .

2- مستوى الإنتاج *Product Level*

ينقسم المستوى الثاني على مرحلتين ، وهما المرحلة التقنية والمرحلة الوظيفية ، فأتثناء المرحلة التقنية يتبلور الشكل التقني للمنتج عن طريق تعريفه بشكل تفصيلي لغرض تحديد خيارات التصميم ، ومن ثم فإن الناتج من هذه العملية هو توفير الاستراتيجية الواضحة المطلوبة تقنياً وتتلاءم مع القضايا الوظيفية والنوعية والتكليفية . وتعد QFD وصوت الزبون من أكثر الأدوات كفاءة في تحليل البيانات ، فالـ QFD وسيلة لتحويل متطلبات الزبون إلى متطلبات تقنية مناسبة لكل مرحلة من تخطيط المنتج والتصميم ، والهندسة ، والإنتاج ، والمبيعات والخدمات . أما صوت الزبون فإنه يُعبر عن الكلام الحقيقي للزبون ويحوّله إلى لغة تقنية . وكجزء من الاستراتيجية العامة للشركة ، فإنّ هاتين الأدوات تستخدمان لتوجيه فريق تطوير المنتج ، واستخدام التكنولوجيا ، والطرائق الإحصائية .

أما معظم نشاطات التصميم ، من ضمنها التقنية التفصيلية لخصوصيات المنتج ، فتحصل أثناء المرحلة الوظيفية . إذ يتم أثناءها تطوير المنتجات والعمليات السائدة لضمان تحقيق التصنيع ، والنوعية ، والتكاليف المستهدفة في الوقت المحدد لها ، فهناك أدوات وطرائق رئيسة يمكن استخدامها لتنفيذ هذه المرحلة ، وتشمل عملية وضع النماذج ، وتحليل المخاطرة ، وتحديد الأبعاد الهندسية ، وبطاقة التصميم . أما الأدوات الأكثر استخداماً في عملية تخفيض التكاليف ، فهي التصميم لعملية التصنيع ، والاختبار ، والنوعية ، والخدمات ، والدعم اللوجستي . إذ تجعل المنتج سهل التصنيع والتجميع والاختبار والشحن ، كما أنّ المجهزين يمكن أن يساهموا بتزويد الشركة بأفكارهم واشراكهم في عملية التصميم للتصنيع والنوعية ، إذ أنّه من المعروف أنّ المجهزين غالباً ما يعرضون الكثير عن المنتجات وقدرتها أكثر من البائعين والزبائن ، ومن ثم المساهمة في تحقيق وفورات التكاليف أثناء المراحل المبكرة للتصميم (Ducharme & Lucansky , 45 : 2004) . وعليه ، يتبين أنّ هذا المستوى يعد بمثابة خطوة تحضيرية لعملية التصميم والإنتاج الفعلي ، إذ يتم عن طريقه تحديد المواصفات التقنية ، والتي يجب أن تكون مواكبة للتطورات التكنولوجية ، كذلك تحديد المواصفات الوظيفية التي عن طريقها يتم ضمان تحقيق التكاليف والنوعية المستهدفة وذلك باستخدام أدوات وطرائق عديدة ، كما إنّ للمجهزين أثراً مهماً وبارزاً في هذه العملية ، لما لديهم من معرفة بالمنتجات وقدراتها ، لذا يجب التركيز عليهم في هذا المستوى والاستفادة من المعلومات التي يقدمونها .

3- مستوى التكوين (أو الأجزاء) Component Level

تبدأ في هذا المستوى تقنية التكاليف المستهدفة بتكوين هياكل المنتج وتحدد تكاليف النماذج واسعار الشراء للأجزاء الخارجية ، وهو ينقسم على مرحلتين ، وهما مرحلة التصميم ومرحلة

التنفيذ . ففي مرحلة التصميم يتم المصادقة على التصميم والتحقق من أن المنتج يمكن أن يُنتج بكميات كبيرة ويحقق الكفاءة التكاليفية ، وبينما يعد QFD تقنية كفوءة في تنظيم وظائف المنتج ومواصفاتها ورغبات الزبائن في وقت مبكر من المستوى السابق ، فإن هندسة القيمة تُعد تقنية متعددة الوظائف وكفوءة لانتاج تصميم يرفع من قيمة المنتج بالنسبة للزبون . إذ باستخدامها يتم تحديد وظيفة المنتج على شكل نماذج أو عينات ومن ثم تحديد أي من الخصائص والمواصفات يرفع من قيمة الزبون .

إن المدخل الرئيس لهندسة القيمة - وكما تبين أثناء هذا المحور - هو دراسة كل شيء يتعلق بالمنتج إذ أن قائمة تحليل القيمة يمكن أن تتجزأ إلى عدد من الأسئلة الرئيسة ، مثل : ما هو المنتج أو الخدمة ؟ ما هي تكلفته ؟ ماذا يعمل ؟ ماذا سنعمل ؟ ما هي التكاليف البديلة ؟

إن هندسة القيمة يمكن أن تكون هنا نشاط للشركة و/ أو برنامج تجهيز ، إلا أن معظم المنفعة تحصل عندما يتصل المجهزون والزبائن بالشركة كجزء منها أو كجزء من عملية تطوير المنتج . وفي هذه المرحلة تمكن تقنية التكاليف المستهدفة من نقل ثقل التكاليف إلى المجهزين ، إذ أن مستوى الاعتماد على المجهزين يعد ضروريا لتحقيق التكاليف المستهدفة ولاسيما في المنظمة الأفقية* . فالمجهزون يؤدون نشاطاً أساسياً في الربط بين خصوصيات تطوير الأداء وخطط الشركة والأسعار المستهدفة وأهداف التحسين المستمر .

أما مرحلة التنفيذ وهي المرحلة الأخيرة ، فيفترض أن يكون المنتج في نهايتها جاهزا. ففي حالات التعدد الوظيفي والأحجام الكبيرة تكون الوفورات بشكل تجنب التجاوز على حدود التكاليف واسرع وقت إلى السوق وتحقيق أهداف الكلفة . فإن لم يحصل ذلك ، فمن المتوقع حصول تجاوز حدود التكاليف حال طرح المنتج أو الخدمة إلى السوق . وهناك عدد من الأدوات والطرائق الأساسية التي يمكن استخدامها لضمان المنتج للمنافسة التجارية مثل نظم الرقابة وتحليل الكفاءة

(5 : 2004 , Ducharme & Luncansky) .

* المنظمة الأفقية : هي الشركة التي تنصب توسعاتها نحو دخول ميادين عمل جديدة على شكل طرح منتجات جديدة للأسواق نفسها أو إلى أسواق جديدة . كما قد يكون عن طريق شراء الشركة لشركة أخرى تقوم بإنتاج المنتج نفسه وبالعالمية الإنتاجية نفسها . أو تقوم بشراء شركة أخرى تمتلك بعض منافذ التوزيع في أسواق جديدة لنفس المنتج الذي تقوم بإنتاجه لتدعم موقعها وتوسيع فعاليتها في مواقع جغرافية أخرى بزيادة المنتجات والخدمات المقدمة إلى الأسواق (155 , 1995 , Wheelen)

المحور الثالث: بدايات ومفهوم المقارنة المرجعية وطبيعة تنفيذها وعلاقتها بالمكلفة المستهدفة

أولاً : بدايات المقارنة المرجعية *

كانت اليابان أول البلدان التي طبقت مفهوم المقارنة المرجعية (Benchmarking) ، وذلك عندما بدأ اليابانيون بزيارة العديد من الشركات الغربية في بداية خمسينيات القرن الماضي ، إذ استطاعوا استيعاب ما نقلوه من الغرب من خلال مجموعة ضخمة من التعاقدات للحصول على حق المعرفة مع مراعاة اختيار ما يناسبهم وموائمتهم مع ظروفهم . وبعد تلك العملية بدأت اليابان في أواخر الستينيات بتطوير مبتكراتها الخاصة الأمر الذي لم يمنعها من الاستمرار في تطبيق سياسة المقارنة حتى يقفوا على مدى التطور لدى البلدان الأخرى المنافسة ليكونوا أكثر تطوراً ويحتفظوا بمكان الصدارة في الإنتاج الصناعي على وجه الخصوص (Horngren et al. , 1997 : 50) . أما على مستوى التطبيق المتكامل للمقارنة المرجعية فتعد شركة Xerox أول من طبقها وذلك في نهاية السبعينيات وبالتحديد عام 1979 (Blocher et al., 1999 : 12) . إذ وجدت هذه الشركة إن المنافسين يبيعون منتجات مماثلة بسعر أرخص ، وبالتالي شرعت في تطبيق شامل للمقارنة المرجعية يهدف إلى التعرف عما يفعله المنافسون بغرض تطبيق أفضل ما لدى كل منهم بعد تعديله ليلام ظروف شركة Xerox ، إذ شملت المقارنة جميع أنشطة الشركة الفنية والإدارية والتسويقية وقد تحققت نتيجة لذلك النجاحات الآتية :

- 1- انخفض المخزون بمقدار الثلثين .
 - 2- انخفضت تكلفة العمالة لخدمات ما بعد البيع بمقدار 30 % .
 - 3- ازدادت إنتاجية نشاط التوزيع بنسبة 10 % .
- كذلك في عام 1982 طبقت المقارنة المرجعية من قبل شركة Sunbeam لإنتاج الأجهزة الكهربائية ، إذ قررت تلك الشركة أن تعمل على جعل حصتها السوقية من مبيعات المكايي تصل إلى 30 % من حجم المبيعات السنوية ، ولتحقيق ذلك قام فريق البحث في الشركة بشراء عينات من المكايي من جميع أنحاء العالم وتحليل كل عينة بهدف تحديد عدد الأجزاء التي تتكون منها

* في بعض الأحيان يطلق على المقارنة المرجعية تسمية (المقارنة بالأفضل) .

المكواة وتكاليف المواد والعمل ، وقد وجد الفريق تفاوتاً كبيراً بين الأنواع المختلفة ، فمثلاً من حيث الأجزاء المكونة للمكواة تراوح العدد بين 74 و 147 ويتراوح عدد المثبتات بين 16 و 30 كما تتراوح أنواع المثبتات بين 9 و 15 . وقد عقد فريق من خبراء الشراء من استراليا وأوروبا الغربية وأمريكا مؤتمراً لمدة يومين لمناقشة النتائج السابق ذكرها وقد وجدوا أن منتجات الشركة تقع في المنتصف في كل من البنود الثلاثة المذكورة ، ووجدوا أيضاً أن هناك علاقة طردية بين عدد الأجزاء التي تتكون منها المكواة وتكلفة المواد والعمل ، وقد قرر الفريق تصميم مكواة جديدة تتكون من عدد أقل من الأجزاء ومن ثم تكون تكلفتها أقل ، وقد أمكن تصميم مكواة تتكون من 51 جزء فقط وثلاثة مثبتات ، وكما توقع المصممون فقد حققت المكواة الجديدة خفضاً كبيراً في تكاليف الإنتاج بالمقارنة بتكاليف جميع المنافسين بل حتى مع تكاليف المكواة القديمة التي كانت تنتجها الشركة (التكريتي ، 2000 : 214) .

ثانياً : مفهوم المقارنة المرجعية

تعرف المقارنة المرجعية بأنها " بحث الشركة عن أفضل تطبيق للطريقة التي ينجز بها العمل والمطابقة في شركة أخرى ، وبذلك ستتمكن من تجميع المعلومات لأفضل التطبيقات وبهذا تعد المقارنة المرجعية إحدى أكثر الأدوات استخداماً في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة واتباع التحسينات المستمرة " (Hilton , 1999 : 53) . كما عرفها Horngren بأنها " عملية مستمرة لقياس الأنشطة والمنتجات والخدمات في ضوء المستويات الأفضل للأداء التي يمكن أن توجد داخل الشركة أو خارجها (Horngren et al. , 2000 : 236) . في حين عرفها Hilton et al. بأنها " التقنية التي تحدد الميزة التنافسية للشركة بواسطة التحسين المستمر لمنتجاتها وخدماتها ومقارنتها مع أفضل أداء للمنافسين " (Hilton et al. , 2000 : 10) .

من ملاحظة التعاريف السابقة للمقارنة المرجعية يتبين أنها أداة لتحديد نواحي الخلل أو القصور في أداء الشركة مقارنة بالشركات المماثلة المنافسة والعمل على تفاديها من أجل البقاء في دائرة المنافسة ، فضلاً عن كونها وسيلة لمراقبة وضع الشركة مقارنة مع احتياجات السوق والتطورات الحاصلة في المجتمع . ويمكن أن تقسم المقارنة المرجعية إلى ثلاثة أنواع حسب نوع الأنشطة التي تركز عليها ، وهي (التكريتي ، 2000 : 210) :

1- المقارنة المرجعية للأداء (*Performance Benchmarking*) وتستخدم في الإنتاج أو تقديم الخدمات في عمليات التسعير وإدارة الجودة وخصائص الأداء إذ تتم مقارنة مباشرة مع المنافسين عن طريق تحليل الأداء .

2- المقارنة المرجعية للعمليات (*Process Benchmarking*) وتستخدم في مراحل العمل المختلفة في الشركة مثل ترتيب وتنظيم الطلبات وتدريب العاملين وغيرها ، وكذلك تهتم في تحديد الممارسات المؤثرة في الشركات الأخرى لإنجاز الوظائف المتشابهة .

3- المقارنة المرجعية الاستراتيجية (*Strategic Benchmarking*) وهي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المنظمات الأخرى والبحث عن الاستراتيجيات التي تؤثر بصورة كبيرة في السوق للحصول على ميزة تنافسية للمنتج ويعتمد ذلك على تحديد السوق الذي تنافس فيه المنظمة ومميزات هذا السوق .

ثالثاً : أوصاف المقارنة المرجعية

يساعد تطبيق المقارنة المرجعية على تحقيق عدة أهداف ، إذ يرى Elnathan & Young بأن تطبيق المقارنة المرجعية له ثلاثة أهداف رئيسة ، وهي كالآتي (Elathan & Young ، 1996 : 41) :

- 1- التحسين المستمر للعمليات الداخلية ، وذلك من خلال دراسة الكيفية التي ينفذ بها الآخرون أدائهم وتحديد نواحي القصور والأنشطة الداخلية والعمل على تلفيها .
 - 2- سعي الشركة من أجل أن تصبح المنافس الأكبر ، من خلال إيجاد أفكار وتحسينات جديدة أفضل من تلك التي يمارسها المنافسون .
 - 3- لأغراض البقاء في بيئة الأعمال .
- أما Robert فقد حدد أربعة أهداف من تطبيق المقارنة المرجعية (Robert, 1999: 68) :
- 1- مساعدة الشركة في الاستفادة من خبرات وتجارب المنظمات الأخرى .
 - 2- تحديد كيفية أداء الشركة بشكل يتناسب مع إمكانياتها وقدراتها في تحقيق أهدافها باستخدام أفضل الطرائق لذلك .

3- مساعدة الشركة على أن تكون في الصدارة من خلال تمايز منتجاتها بتحديد تلك المجالات الأكثر ضرورة في تعزيز الميزة التنافسية للشركة وإجراء التحسينات الضرورية على منتجاتها .

4- استخدام نتائج المقارنة المرجعية لتجاوز وتقليل الأخطاء والمشاكل داخل الشركة .

عليه ، ومن خلال ملاحظة النقاط أعلاه ، يتبين أن الهدف الأساس من تطبيق المقارنة المرجعية هو التحسين المستمر لاداء الشركة مقارنة بأفضل المنافسين وبما يتلاءم مع قدراتها وإمكاناتها .

رابعاً : تنفيذ المقارنة المرجعية

يمر تنفيذ المقارنة المرجعية بخمس مراحل أساسية وهي كالآتي (: Kharabanda , 1993 : 33 - 30) :

المرحلة الأولى : التخطيط

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد المنافس أو الأداء الأفضل الذي سنقارن معه ، وكيف سيتم تجميع البيانات عن هذا المنافس أو الأداء ، وتعد هذه المرحلة من أهم وأصعب مراحل المقارنة المرجعية ، وتنفذ هذه المرحلة من خلال القيام بالأنشطة الآتية :

1- تحديد أهم عوامل النجاح ، سواء أكانت في المنتجات أو الخدمات أو العمليات ، من ابتكارات ووقت وجودة وتكلفة ، ثم التركيز على أهم النواحي التي تتطلب المقارنة وهي النواحي التي تمثل عدم رضا الزبون أو تمثل نقطة ضغط تنافسي على الشركة مثل الإنتاجية ، ومعدل دوران المخزون ، والابتكارات والمرونة ، وتحقيق الجودة من أول مرة ، والتدفق النقدي ، والالتزام بمواعيد التسليم ، وعدد المجهزين .

2- بعد تحديد العوامل أو الخصائص أو الوظائف الهامة التي تستخدم كأوجه للمقارنة مع المنافس ، يتم تحديد المقاييس التي ستستخدم في القياس ، ويتوقف نجاح عملية المقارنة المرجعية على الدقة في اختبار هذه المقاييس .

3- تحديد الشركاء في المقارنة المرجعية بناء على معايير محددة ، بمعنى ضرورة توافر معايير محددة لاختيار المنافسين أو الشركة التي ستقارن معهم ، ويلاحظ هنا ضرورة اختيار المنافسون المتميزون في الخصائص التي ستستخدم كأوجه للمقارنة .

- وهناك بعض العوامل التي يجب أخذها بنظر الاعتبار أثناء تحديد شركاء المقارنة المرجعية ، وهي (Atkinson et al. , 1997 : 630) :
- أ- حجم الشركاء : يفضل عمل المقارنة المرجعية مع شركاء يتمتعون بحجم مماثل أو مقارب للشركة على أقل تقدير .
- ب- عدد الشركاء : تستفاد الشركات من زيادة عدد شركاء المقارنة المرجعية لكن الزيادة يظهر معها زيادة مشاكل التنسيق والتنظيم والوقت .
- ت- الموقع النسبي للشركاء داخل النشاط الصناعي : تسعى الشركات الحديثة العهد بالنشاط الصناعي إلى البحث عن تشكيلة واسعة من شركاء المقارنة المرجعية بشكل أكثر مما تسعى له الشركات التي تحتل مواقع ريادية داخل النشاط .
- ث- درجة الثقة بين الشركاء : يعد موضوع تعزيز الثقة بين الشركاء أمرا مهما وبالغ الخطورة لغرض الحصول على معلومات حقيقية حدثت في أوقاتها الحقيقية المحددة بدقة .

4- الأخذ في الاعتبار عاملي الوقت والتكلفة اللازمين لتنفيذ المقارنة المرجعية فضلا عن معرفة مدى استعداد الشركات (المنافسون) للتعاون والمشاركة بالبيانات والمعلومات ومعرفة كيفية تحفيزهم على ذلك .

المرحلة الثانية : تجميع المعلومات

وهي المرحلة الخاصة ببداية التنفيذ الفعلي لخطة المقارنة المرجعية السابق تحديدها في المرحلة الأولى ، وتبدأ هذه المرحلة بتحديد المصادر الداخلية والخارجية التي يمكن الحصول منها على المعلومات المطلوبة للمقارنة . وقد تكون هذه المصادر من داخل الشركة مثل الإدارات والأفراد داخل الشركة الذين يتعاملون مع أطراف خارج الشركة ، أو مصادر من خارج الشركة مثل الزبائن والمجهزين ، الصحف والمجلات التجارية والمالية ، والبحوث العلمية ، والنشرات والإحصاءات الدورية التي تصدرها الهيئات الرسمية الحكومية . فإذا لم تكن المعلومات المتجمعة من هذه المصادر كافية فقد يتطلب الأمر من الشركة القيام بدراسة خاصة ، ويتوقف القيام بهذه الدراسة على الوقت والتكلفة المتاحين ، ودرجة تعقيد المعلومات المطلوب تجميعها ، والمستوى المطلوب للدقة ، والمهارات ، والخبرات الخاصة المطلوبة .

المرحلة الثالثة : التحليل والتكامل

يتم تحليل المعلومات التي تم تجميعها في المرحلة الثانية ودراساتها بغرض تحديد حجم أو مقدار الأداء المتميز والممارسات المستخدمة في تحقيق هذا الأداء ، وبذلك ، يمكن بمقارنة نتائج الأداء المتميز لأفضل منافس مع الأداء الحالي للشركة تحديد " الفجوة التنافسية " The Competitive Gap وهي التي تقيس مقدار الفرق بين الأداء المتميز لأفضل منافس وبين الأداء الحالي للشركة .

المرحلة الرابعة : تنفيذ التحسينات المطلوبة

بعد تحديد الفجوة التنافسية وأهم النواحي الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء سيء مقارنة بأفضل منافس يتم وضع الخطط المناسبة لمحاولة سد هذه الفجوة وخصوصاً في النواحي الحرجة من خلال تحسين الأداء ، وقد تتطلب هذه الخطط الحصول على موارد جديدة أو تغيير السياسات والأهداف الاستراتيجية أو محاولة البحث عن تدعيم من خلال الآخرين (مثلاً بالاندماج معهم) بل قد يتطلب الأمر في بعض الأحيان اتخاذ قرار بتغيير الصناعة التي تعمل فيها الشركة إذا لم تتوصل إدارة الشركة إلى الحلول المناسبة للمشاكل التي تحول بينها وبين التحسينات المطلوبة لسد الفجوة التنافسية مع أفضل منافس .

المرحلة الخامسة : تقييم النتائج

ويتم في هذه المرحلة متابعة نتائج تنفيذ التحسينات التي بدأت في المرحلة الرابعة ومعرفة مدى التقدم الذي تم في هذه التحسينات مع استمرار القيام بالمقارنة المرجعية في الصناعة على فترات دورية حتى تتأكد الشركة من استمرارية جهود التحسين ومن أن هذه الجهود تتم في الاتجاه الصحيح .

مما سبق يتبين أن المقارنة المرجعية هي عملية منهجية تنفذ بمراحل وخطوات نظامية لاجل ضمان نتائج تطبيق أفضل مما ينعكس بشكل إيجابي على أداء الشركة بشكل عام ، من جهة أخرى ، يرى الباحث أن هذه الأعمال والإجراءات المصاحبة لتنفيذ المقارنة المرجعية يترتب عليها تحمل الشركة لتكاليف هذا التنفيذ المتمثلة بالوقت والجهد والموارد المصروفة في هذا المجال ، الأمر الذي يتطلب منها مقارنة المنافع المحتملة من هذا التطبيق مع تكاليفه وإخضاعها إلى تحليل الكلفة - المنفعة .

خامسا : مزايا المقارنة المرجعية

- من العرض السابق لاهداف ومراحل تنفيذ المقارنة المرجعية يمكن توضيح عدد من المزايا والفوائد التي يمكن الحصول عليها من تنفيذها ، وهي كالآتي (68 - 67 : Zairi , 1996) :
- 1- إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجه كل جهود التحسين في الشركة نحو تقديم منتج جديد بأسرع وقت وبأحسن جودة وأقل تكلفة لارضاء الزبون ، وهذه العوامل تمثل عوامل النجاح بالنسبة للشركة .
 - 2- إن التركيز الخارجي للمقارنة المرجعية يوجد مقاييس أداء تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة إلى زيادة كفاءة وفعالية مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية .
 - 3- أن المقارنة المرجعية يعلم إدارة الشركة كيف تتعلم وتستمر في التعلم وبالتالي ستكون في حالة بحث دائما عن أفكار جديدة ، وعن طرائق جديدة ، وعن وسائل جديدة للعمل وبالتالي ستكون أفكار وخبرات ومعرفة ومهارات إدارة الشركة دائما متجددة ومتطورة وبعيدة عن التقادم .
 - 4- إن المقارنة المرجعية توجد الطموح لدى إدارة الشركة لكي تكون مثل القمم في الصناعة الذين يقودون التغيير إلى كل ما هو أفضل وجديد .
 - 5- أن المقارنة المرجعية تساعد إدارة الشركة على تحديد مواطن القوة ومواطن الضعف داخل الشركة وبالتالي ستعمل على تعزيز مواطن القوة وتحافظ عليها في وضع تنافسي وفي نفس الوقت ستعمل على معرفة أسباب مواطن الضعف وتحاول التغلب عليها وتقويتها وتجعلها في موضع تنافسي .
- عليه ، فإن وجود مقاييس ومقارنات تقييم الأداء الخارجية بجانب المقاييس والمقارنات الداخلية يجعل الشركات قادرة على التحسن بأكثر مما كانت تتصوره ممكنا لو اكتفت بالتقييم الداخلي فقط ، وإن تغير مقاييس الأداء الخارجية مع التطورات في الظروف المحيطة يعني تطور مقاييس نظام تقييم الأداء تلقائيا داخل الشركة .

سادسا : علاقة المقارنة المرجعية بالكلفة المستهدفة

من مراحل تنفيذ المقارنة المرجعية ومزاياها يتضح أنها تستخدم في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج ، كما أن استخدامها يتناسب في اغلب الأحيان مع جميع تقنيات إدارة الكلفة ، خاصة عندما يتطلب جزء من عمل هذه التقنيات تحديد أداء الشركات أو الأنشطة المماثلة داخل الشركة وأخذ كنموذج للتحسين في مختلف عوامل النجاح الأساسية ، ويمكن توضيح التقنيات التي يتطلب تطبيقها استخدام المقارنة المرجعية لتحديد عناصر المقارنة كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (1)

نقاط المقارنة في تقنيات إدارة الكلفة

ت	تقنيات إدارة الكلفة	نقاط المقارنة
1	تحديد دورة حياة المنتج	- كيف تعرف الشركة مفهوم دورة حياة المنتج - كيفية احتساب تكاليف دورة حياة المنتج - مستوى التكاليف الملتزم بها لكل مرحلة من مراحل دورة الحياة
2	الكلفة المستهدفة	- تحديد سعر البيع المستهدف - العلاقات مع المجهزين - كيفية تحديد الكلفة المستهدفة - دور هندسة القيمة في تحديد الكلفة المستهدفة
3	التحسين المستمر (كايزن)	- مفهوم الشركة لنظم تخفيض الكلفة - كيف تضع الشركة هدف تخفيض الكلفة - ما هي الطرائق التي تنجز بها هدف تخفيض الكلفة
4	تكاليف الجودة	- كيف تصنف الشركة تكاليف الجودة إلى تكاليف المنع ، التقييم ، الفشل الداخلي ، الفشل الخارجي . - ما هي أنشطة الجودة التي تمارسها الشركات .

المصدر (Atkinson et al. , 1997 : 636) .

من ملاحظة الجدول أعلاه ، يتبين أهمية المقارنة المرجعية في تطبيق تقنيات إدارة الكلفة ومن بينها تقنية الكلفة المستهدفة ، إذ يتوجب على الشركة القيام بالمقارنة المرجعية لكل العوامل اللازمة لتحقيق هذه التقنية وفي مقدمتها تحديد سعر البيع المستهدف وما يرتبط به من حجم المبيعات وهامش الربح المستهدف فضلا عن عمل المقارنة المرجعية حول الكيفية التي يتم فيها تطوير العلاقات اللازمة مع المجهزين والتي تكون حاسمة في نجاح تحديد الكلفة المستهدفة إلى

جانب عمل مقارنة مرجعية لمواصفات المنتجات المنافسة وكيفية استخدام الشركات المنافس
لهندسة القيمة والتحليل المفكك لبلوغ الكلفة المستهدفة .

المحور الرابع : الدراسة الميدانية

أولاً : التعريف بعينة البحث

تعد شركة واسط العامة للصناعات النسيجية واحدة من أهم الشركات الرئيسة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن المتخصصة في مجال الصناعات النسيجية في العراق ، إذ تأسست الشركة بموجب الاتفاقية العراقية السوفيتية بتاريخ 16 / 3 / 1959 وبدأ الإنتاج الفعلي في 1 / 10 / 1966 ، وقد تكونت من معملين هما معمل الحياكة ومعمل الغزل والنسيج ، حيث بدأ معمل الحياكة في الإنتاج عام 1966 ومعمل الغزل والنسيج عام 1970 * . وقد مرت الشركة بمراحل تطور عديدة كان آخرها في 1 / 7 / 2001 وهو استحداث شركة واسط العامة للصناعات النسيجية بموجب قرار من مجلس الوزراء آنذاك. وتعد الشركة شركة عامة لأغراض قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 ، وهي وحدة اقتصادية إنتاجية ممولة ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية تهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني وتنميته لإنتاج سلع معتدلة الثمن بما يتفق مع سياسة التصنيع واهداف خطة التنمية لسد الاحتياج وتوفير مصادر التمويل والعملات الأجنبية لتغطية احتياجات النشاط الصناعي ، إذ تتمثل منتجاتها بالأقمشة والغزل القطنية والتركيبية والملابس الخارجية والداخلية المحاكاة القطنية والتركيبية فضلاً عن الفانيلات والجواريب * .

* المصدر : (وزارة الصناعة ، المؤسسة العامة لصناعة الغزل والنسيج ، تقرير المسح الصناعي ، 1972 ، ص 3) .

* المصدر : (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، النظام الداخلي ، 2004 ، ص 2 - 4) .

ثانياً : تقييم قرارات تسعير المنتجات في الشركة عينة البحث

يتم تسعير المنتجات في الشركة عينة البحث بالاعتماد على شعبة حسابات الكلفة فيها وذلك بالاعتماد على التكاليف الفعلية ، وتمر عملية اتخاذ قرارات التسعير بثلاث مراحل للوصول إلى سعر البيع النهائي للمنتجات ، كما موضح في الشكل رقم (3) ، ففي المرحلة الأولى تقوم شعبة حسابات الكلفة بتزويد مجلس إدارة الشركة بكشف التكاليف الكلية للمنتجات ، إذ يقوم مجلس الإدارة بتحديد سعر بيع أولى على أساس هذه التكاليف مضاف إليه هامش ربح يتراوح بين 10 % - 30 % من الكلفة وبحسب ظروف الطلب والمنافسة التي يحددها مجلس الإدارة بناء على ما متوافر لديه من معلومات مع العلم بأن هذا الأساس غير معمول به من قبل الشركة في الوقت الحاضر لما تواجهه من منافسة عالية ، لذا فهي تبيع منتجاتها بسعر اقل من الكلفة بكثير. وفي المرحلة الثانية ، يقوم مجلس الإدارة برفع سعر البيع الأولي إلى قسم الشؤون التجارية (شعبة التسويق) للقيام بدراسة إمكانية بيع المنتجات بهذا السعر عن طريق تحديد منافذ تصريف لها والقيام بدراسة وتقييم واقع السوق ورفع تقرير بذلك إلى مجلس الإدارة مع تقديم المقترحات حول التعديلات في السعر المرفوع إليه والتي يراها ضرورية لتصريف المنتجات . أما في المرحلة الثالثة ، فيقوم مجلس الإدارة بالمصادقة على السعر النهائي للمنتج بعد إجراء التعديلات على السعر الأولي والتي يراها مناسبة بناء على مقترحات قسم الشؤون التجارية .

شكل رقم (3)

مراحل اتخاذ قرارات التسعير في الشركة عينة البحث



ومن ملاحظة عملية تحديد أسعار منتجات الشركة يتبين أنها تستخدم الأسلوب التقليدي في التسعير (الكلفة + زائد) ، علماً أن نسبة هامش الربح تكون متغيرة بحسب ظروف المنافسة والطلب على المنتج ، كما يلاحظ أيضاً بأن الشركة عندما تواجه منافسة في منتج معين تقوم بتخفيض هامش الربح بدلاً من العمل على تخفيض سعر البيع عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج والمحافظة على هامش ربح مستقر ، الأمر الذي أدى إلى تحقيق مستويات إيرادات متدنية مقارنة بالاستخدامات ومن ثم تحقيق الشركة لخسائر متتالية ويمكن ملاحظة ذلك من الاطلاع على كشف أرباح وخسائر الشركة الذي يظهر تحقيق الشركة خسارة مقدارها 7.4 مليار دينار خلال عام 2004 و 12.9 مليار دينار خلال عام 2005*.

ثالثاً : بيان دور المقارنة المرجعية في قرارات التسعير

في هذه الفقرة سيتم بيان دور المقارنة المرجعية في توفير المعلومات التي تتعلق بأسعار المنتجات المنافسة عند تحديد أسعار بيع منتجات الشركة بالاعتماد على أسعار السلع المنافسة (استخدام تقنية الكلفة المستهدفة) بدلاً من التسعير على أساس الكلفة (الطريقة التقليدية) ، إذ تم اختيار منتجات معمل الغزل والنسيج والمتمثلة بثلاثة أصناف من المنتجات ، وهي :

أ- بازة واسط

ب- البوبلين

ت- الخام الأسمر

فعند استخدام المدخل التقليدي المعتمد من قبل الشركة في تحديد أسعار البيع لابد من احتساب تكلفة إنتاج وحدة المنتج (المتر الواحد) لكل صنف لكي يضاف إليها هامش الربح وهو أدنى مستوى (أي 10 % من الكلفة) لكون الشركة تواجه حاله منافسة شديدة متمثلة بدخول المنتجات الأجنبية ذات النوعية الجيدة والأسعار المنخفضة إلى السوق المحلية . ويمر إنتاج المنتج بثلاث مراحل هي ، مرحلة الغزل ، ومرحلة النسيج ، ومرحلة التكملة . وقد تم تحديد تكلفة وحدة المنتج للأصناف الثلاثة لكل عنصر من عناصر التكاليف وكل مرحلة بالاعتماد على سجلات التكاليف في الشركة لعام 2005 كما في الجدول الآتي * :

* المصدر : (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، مركز الإحصاء ، التقرير السنوي لعام 2004 ، 2005) .
* المصدر : (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، حسابات الكلفة ، تقارير الكلفة لعام 2005) .

جدول رقم (2)

إجمالي تكاليف الانتاج لوحدة المنتج في معمل الغزل والنسيج (المبالغ بالدينار)

المرحلة	بازة واسط			البوبلين			الخام الأسمر		
	مواد	أجور	م. صناعية	مواد	أجور	م. صناعية	مواد	أجور	م. صناعية
الغزل	336.5	143	228	271	172	274.5	256.9	139.7	223
النسيج	-	174	138	-	197.9	158	-	156.9	124
التكملة	27	51.6	48	-	52	7	-	8.9	5.5
المجموع	1146			1132			915		

ويضاف إلى هذه التكاليف نصيب وحدة المنتج من التكاليف التسويقية والإدارية والتي تحتسب على شكل نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي تكاليف الشركة ، إذ بلغت هذه النسبة 10 % ، كما تم تحديدها من قبل الشركة . عليه ، يجب إضافة هذه النسبة إلى تكاليف إنتاج كل صنف من المنتجات بهدف الوصول إلى تكلفته الإجمالية النهائية وكما موضح أدناه:

- 1- بازة واسط = 1146 + (10 % * 1146) = 1260 دينار / متر .
- 2- البوبلين = 1132 + (10 % * 1132) = 1245 دينار / متر .
- 3- الخام الأسمر = 915 + (10 % * 915) = 1006 دينار / متر .

وللوصول إلى السعر النهائي لوحدة المنتج من الأصناف الثلاثة لابد من إضافة هامش الربح المرغوب ، وهنا لابد من تكرار الإشارة إلى أن الشركة نتيجة لما تواجه من ظروف منافسة شديدة فأنها تستخدم اقل نسبة هامش ربح وهي 10 % من التكلفة الكلية ، عليه فإن سعر البيع النهائي سيكون كالآتي :

- 1 - بازة واسط = 1260 + (10 % * 1260) = 1386 دينار / متر .
- 2 - البوبلين = 1245 + (10 % * 1245) = 1370 دينار / متر .
- 3 - الخام الأسمر = 1006 + (10 % * 1006) = 1107 دينار / متر .

وهنا لابد من الإشارة بأن الشركة لا تستطيع بيع أي صنف من هذه المنتجات بالسعر المحدد أعلاه والمبني على أساس الكلفة ، إذ أن أسعار المنتجات المنافسة اقل بكثير من هذه الأسعار

* تم تقريب النتائج إلى اقرب رقم صحيح .

المنافسة ، وبالتالي لابد من استخدام أساس السوق في عملية التسعير وذلك باعتماد الكلفة المستهدفة الناتجة من طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، كما مر في المحور الثاني ، ومن ثم العمل على إيجاد الوسائل والسبل التي تساهم في تخفيض تكاليف الإنتاج إلى المستوى المطلوب مقارنة بالمنافسين . وهنا يبرز دور المقارنة المرجعية في تحديد نقطة الانطلاق المتمثلة بسعر البيع المستهدف والذي يتم الحصول عليه من إجراء المقارنات لأسعار المنتجات المنافسة والحصول على السعر المستهدف الذي يمثل متوسط تلك الأسعار . ومن الدراسة الميدانية لواقع السوق والمقابلات التي أجراها الباحث مع السيد مدير قسم الشؤون التجارية في الشركة وكبار الوكلاء المتعاملين معها تم تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها بالجملة للمتر الواحد وكما موضح في الجدول رقم (3) .

جدول رقم (3)

المنتجات المنافسة وأسعارها في السوق

اسم منتج الشركة	المنتجات المنافسة	نوع المنافس	أسعار المنافس (دينار / متر)	الملاحظات
بازة واسط	بازة صيني	أجنبي	850	جودة عالية
	بازة ديوانيه	محلي	550	جودة موازية
البوبلين	بوبلين سوري	أجنبي	500	35 % بولستر
	تترون صيني	أجنبي	550	35 % بولستر
	ديوانيه	محلي	425	100% قطن
الخام الأسمر	خام الموصل	محلي	450	جودة موازية
	خام الحلة	محلي	450	5 % بولستر
	الخام السوري	أجنبي	400	العرض 90 سم

ومن ملاحظة الجدول أعلاه ، يتبين بأن أسعار المنتجات المنافسة متقاربة فيما عدا البازة الصيني الذي كان سعره (850) ديناراً للمتر الواحد لما يتمتع به من جودة عالية ، كما يلاحظ أيضاً بأن بعض المنتجات المنافسة تتميز بوجود نسب من مادة البولستر (النايلون) الأمر الذي يسهم كثيراً في انخفاض تكاليف إنتاجها لما تتمتع به هذه المادة من انخفاض تكلفتها ، في حين تتميز منتجات الشركة عينة البحث بكونها مصنوعة من مادة القطن 100 % .

عليه ، وفي ضوء المعلومات الواردة في الجدول رقم (3) ، فقد قام الباحث بتحديد الأسعار المستهدفة للمنتجات المختارة على أساس متوسط أسعار المنتجات المنافسة وهي كالآتي * :-

- 1- بازة واسط : 700 دينار / متر .
- 2- البوبلين : 490 دينار / متر .
- 3- الخام الأسمر : 430 دينار / متر .

ومن خلال مقارنة الأسعار التي تم التوصل إليها عن طريق اعتماد تحديد سعر البيع على أساس الكلفة زائد هامش الربح مع الأسعار التي تم التوصل باعتماد التسعير على أساس الكلفة المستهدفة باعتماد المقارنة المرجعية لاسعار بيع منتجات المنافسين ، كما موضح في الجدول رقم (4) ، يتبين الدور الكبير الذي تقوم به المقارنة المرجعية في توفير المعلومات اللازمة لقرارات التسعير باعتماد تقنية الكلفة المستهدفة وذلك لما توفر من مقارنات مرجعية لاسعار بيع المنتجات المنافسة والتي تمثل نقطة البداية في تحديد الكلفة المستهدفة لمنتجات الشركة .

جدول رقم (4)

اسعار بيع المنتجات في ظل المدخل التقليدي ومدخل الكلفة المستهدفة (دينار / متر)

اسم المنتج	السعر على أساس الكلفة	السعر على أساس السوق	الفرق بين السعيرين
بازة واسط	1386	700	686 انخفاض
البوبلين	1370	490	880 انخفاض
الخام الأسمر	1107	430	677 انخفاض

إذ يلاحظ من الجدول أعلاه الفرق الشاسع بين أسعار المنتجات على أساس الكلفة وعلى السوق ، وهذا يعطي مؤشراً للشركة بأنها إذا ما استمرت على هذا الحال فإن تحقيقها للخسائر سيبقى مستمرا ، وإذا ما أرادت تحقيق الأرباح لابد من العمل على جعل تكاليف إنتاج وحدة المنتج من البازة أقل من 700 دينار ، والبوبلين أقل من 490 دينار ، والخام الأسمر 430 دينار . وذلك بالاعتماد على هامش الربح المستهدف الذي يطرح من سعر البيع المستهدف للوصول الكلفة المستهدفة . ثم العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج الحالية المرتفعة جدا لجعلها مساوية إلى الكلفة المستهدفة باستخدام أساليب تقنية الكلفة المستهدفة المشار لها في المحور الثاني ، وهنا يبرز دور

* تم تقريب الأسعار المستهدفة المستخرجة إلى اقرب عشرة دنانير .

المقارنة المرجعية مجدداً من خلال تحديدها لمواصفات المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجات الشركة ، فضلاً عن تحديد الأساليب الفنية والتكنولوجية المستخدمة في الإنتاج لدى المنافسين بغية الاستفادة منها وتطبيقها من خلال تحسين واقع أداء الشركة وإنتاجها .

المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- توصل البحث في جوانبيه النظري والعملي إلى مجموعة استنتاجات يمكن تحديدها بالآتي :
- 1- تعد تقنية الكلفة المستهدفة إحدى أهم التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة ، والتي تعمل على استخدام التنبؤات المستقبلية لأغراض التخطيط فضلاً عن اعتمادها العوامل الخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة في ظل بيئة تتسم بازدياد مستمر للمنافسة .
 - 2- باعتماد تقنية الكلفة المستهدفة يعد السوق المحدد الرئيس لسعر البيع بدلاً من التكلفة ، كما أن التكلفة تكون تابعة للسعر ومن ثم ضرورة تخفيضها استجابة للأسعار التنافسية السائدة في السوق .
 - 3- في ظل استخدام تقنية الكلفة المستهدفة هناك العديد من المحددات التي تدخل في تحديد سعر البيع للمنتج بدلاً من الاقتصار على تكلفة الإنتاج فقط ، وأول هذه المحددات وأهمها هو أسعار السلع المنافسة .
 - 4- تعد هندسة القيمة والتحليل المفكك من أهم الأساليب المستخدمة في تحقيق الكلفة المستهدفة ، إذ تسهم هندسة القيمة في إيجاد تصاميم جديدة للمنتجات تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها ، من دون التضحية بالوظائف التي تؤديها فضلاً عن إلغاء الوظائف غير الضرورية فيها والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها ، في حين أن الزبون غير مستعد لدفع هذه التكاليف غير الضرورية ، أما التحليل المفكك فهو يساعد الشركة على تحديد فرص تطوير المنتجات وتخفيض تكاليفها ، عن طريق تقييم منتجات المنافسين عن طريق تحليلها لمعرفة مكوناتها ومواصفاتها بهدف التوصل إلى استنتاجات حول العملية التي تم عن طريقها تصنيع وتقديم تلك المنتجات المنافسة.
 - 5- تعد المقارنة المرجعية أحد الأساليب المهمة المستخدمة من قبل بعض الشركات التي تطبق التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة وذلك لغرض مقارنة مستوى أدائها مع أداء الشركات الأفضل .

- 6- تلعب المقارنة المرجعية دور أساس في تحديد سعر البيع باعتماد أساس السوق (الكلفة المستهدفة) في التسعير ، إذ توفر المعلومات اللازمة عن أسعار السلع المنافسة .
- 7- لم تستخدم الشركة عينة البحث أسلوب التسعير على أساس الكلفة المستهدفة بل تستخدم أساس الكلفة زائد هامش الربح ، مما جعل الشركة تواجه مشكلة ارتفاع أسعار بيع منتجاتها مقارنة بالمنتجات المنافسة نتيجة لارتفاع تكاليف الإنتاج مقارنة بتكاليف منتجات المنافسين .
- 8- اثبت استخدام المقارنة المرجعية في تحديد سعر البيع على أساس أسعار المنتجات المنافسة فارقاً كبيراً فيما لو تم استخدام أساس الكلفة زائد هامش الربح ، مما يعني اختلاف نوعية المعلومات التي تحصل عليها الإدارة والتي تبني عليها العديد من الخطط والقرارات وفي مقدمتها قرارات التسعير .

ثانياً : التوصيات

- على ضوء ما جاء في البحث وفي ظل الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يضع الباحث التوصيات الآتية :
- 1- نشر مفاهيم التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة في العراق سواء أكانت على المستوى الأكاديمي أو التطبيقي بغية الاستفادة منها في مواكبة التطورات الحاصلة في العالم .
 - 2- دراسة أهمية المقارنة المرجعية في جوانب أخرى غير تحديد سعر البيع مثل أجراء المقارنات المرجعية للمواصفات الفنية للمنتجات المنافسة وأساليب وتقنيات الإنتاج وإدارته .
 - 3- اعتماد الشركات العراقية للأساليب والتقنيات الحديثة لإدارة الكلفة من أجل تعزيز قدراتها على مواجهة المنافسة المتزايدة التي تواجهها والمتمثلة بدخول المنتجات الأجنبية المتنوعة للبلد وبأسعار منخفضة فضلاً عن سعي العراق للاتضمام إلى منظمة التجارة العالمية وفسح المجال للاستثمارات الأجنبية من خلال المصادقة على قانون الاستثمار الأمر الذي سيجلب عليه دخول السلع والشركات المنافسة للبلد بشكل كبير .

المصادر باللغة العربية

أولاً : المنشورات والتقارير والوثائق الرسمية

- 1- شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، حسابات الكلفة ، تقارير الكلفة لعام 2005 .
- 2 - شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، مركز الإحصاء ، التقرير السنوي لعام 2004 ، 2005 .
- 3 - شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، النظام الداخلي ، 2004 .
- 4 - وزارة الصناعة ، المؤسسة العامة لصناعات الغزل والنسيج ، تقرير المسح الصناعي ، 1972 .

ثانياً : الكتب

- 1- حسين ، احمد حسين علي ، (2000) ، "المحاسبة الإدارية المتقدمة" ، الطبعة الأولى ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- 2 - العامري ، محمد علي إبراهيم ، (2001) ، "الإدارة المالية" ، الطبعة الأولى ، جامعة بغداد .
- 3 - المغربي ، عبد الحميد عبد الفتاح ، (1999) ، "الإدارة الاستراتيجية : لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين" ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة .
- 4 - موسكوف ، ستيفن ، وسيكن ، مارك ، (1996) ، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات : مفاهيم وتطبيقات" ، ترجمة كمال الدين سعيد ، احمد حامد حجاج ، وسلطان محمد سلطان ، دار المريخ للنشر ، الرياض .

ثالثاً : الدوريات والبحوث

- 1 - التكريتي ، إسماعيل يحيى ، (2000) ، "المقارنة المرجعية أداة لتقييم الأداء وأسلوب للتطوير المستمر" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد السابع ، العدد الرابع والعشرين ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

المصادر باللغة الإنجليزية**First : Books**

1. Ansari , S. L. , & Bell , J. , (1997) , “Target Costing : The Next Frontier in Strategic Cost Management” , McGraw – Hill , USA.
2. Atkinson , Anthony A. , Banker , Rajiv D. , Kaplan , Robert S. & Young S. Mark , (1997) , “Management Accounting” , 2nd ed. , Prentice Hall Inc. , USA.
3. Blocher , Edward D. , Chem , Hing H. , and Hin Thomas W. , (1999) , “Cost Management : A Strategic Emphasis” , 1st ed. , McGraw Hill Co.
4. Drury , Colin , (2000) , “Management & Cost Accounting” , 5th ed. , Thomason Learning .
5. Hilton , Ronald W. , (1999) , “Managerial Accounting” , 4th ed. , Irwin McGraw Hill Co.
6. Hilton , W. Ronald , Mahre , W. Michel & Selto , H. Frank , (2000) , “ Cost Management for Strategy Business Decision” , Irwin McGraw Hill Co.
7. Horngren , Charles T. , Foster George & Srikant , M. Datar , (2000) , “Cost Accounting : A Managerial Emphasis” , 10th ed. , Prentice Hall Inc.
8. Horngren , Charles T. , Datar , Srikant M. & Foster , George , (1997) , “Cost Accounting : A Managerial Emphasis” , 9th ed. , Pearson Education , Inc. , Upper Saddle River , New Jersey .
9. Kaplan , R. , & Atkinson , A. , (1998) , “Advanced Management Accounting” , 3rd ed. , Prentice Hall Inc .
10. Maher , Michael , (1997) , “Cost Accounting : Creating Value for Management” , 5th ed. , McGraw – Hill Companies , Inc. , USA .
11. Monden , Y. , (1995) , “Cost Reduction Systems : Target Costing and Kaizen Costing” , Portland , Oregon , Productivity Press .
12. Rayburn , L. Gayle , (1996) , “Cost Accounting : Using A Cost Management Approach” , 6th ed. , Times Mirror Higher Education Group , Inc .
13. Wheelen , Thomas & Hunger , David , (1995) , “Strategic Management and Business Policy” , 5th ed. , Addison Wesely Pub. Co .
14. Zairi , Mohamed , (1996) , “Measuring Performance for Business Results” , Chapman & Hall , Inc.

Second : Periods & Researches

1. Bonzemba , L. & Okano , H. , (1998) , “The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France” *Graduate School of Business , Osaka City University , Japan .*
2. Butscher , S. A. & Laker , M. , (2000) , “Market – Driven Development” , *Marketing Management* , Vol. 9 , Issue 2 , pp. 48 – 54 .
3. Cooper , Robin & Slagmulder , Regine , (1997) , “ Factors Influencing The Target Costing Process : Lessons From Japanese Practice” , *The Claremont Graduate School* , February 25.
4. Dimsey , Jim & Mazur , Glenn , (2003) , “QFD to Direct Value Engineering in the A Brake System” , *QFD Institute .*
5. Ducharme , L. & Lucansky , P. , (2004) , “ Target Costing : A Total Cost of Ownership Methodology” , *The Lean Perspective* , Part 6 .
6. Ellram , L. , (2004) , “ The Role of Supply Management in Target Costing” , *Center for Advanced Purchasing Studies , Arizona State , University* , pp. 4 – 14 .
7. Elnathan ,D. & Young , M. , (1996) , “Bench Marking & Management Accounting : A framework for Research” , *Journal of Management Accounting .*
8. Feil , P. , Yook , K. , and Kim , I. , (2004) , “ Japanese Target Costing : A Historical Perspective” , *International Journal of Strategic Cost Management* , pp. 10 – 19 .
9. Kato, Y. , (1993) , “ Target Costing Support System : Lesson From Japanese Companies” , *Management Accounting Research* , Vol. 4 , pp. 33 – 47 .
10. Kharabanda , M. , (1993) , “A Benchmarking : Making it Work” , *CMA Magazine* , pp. 30 – 33 .
11. Monden , Y. , (2000) , “Japanese Cost Management” , *Series on Technology Management* , Vol. 4 , Empirical Collage Press , London , UK .
12. Robert, C. , (1999) , “ Benchmarking : The Search for Industry Best Practices that lead to Superior Performance” , *Quality Progress* >
13. Sakurai , M. , (1989) , “ Target Costing and How to Use It” *Journal of Cost Management* , pp. 39 – 50 .
14. Shimizu , N. & Lewis , L. , (2000) , “ The Evolutionary Process of Management Accounting : Target Costing as Example of

Japanization ?” , Draft Paper , Management School , Sheffield University , UK .

Third : Thesis

- 1- Amara , Vamsee V. , (1998) , “Target Costing for Product Re – Designing” , MA. – Thesis in Manufacturing Systems , Industrial & Systems Engineering , Blacksburg , Virginia .
- 2- Borgernas , H. & Fridh , G. , (2004) , “The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firm” , D. – Thesis in Management Accounting , School of Economics and Commercial Law , Goteborg University .
- 3- Kwah , D. Ganye , (2004) , “ Target Costing in Swedish Firms – Fiction , Fad or Fact ? An Empirical Study of Some Swedish Firms” , MA. – Thesis No. 2004 : 24 , School of Economics and Commercial Law , Goteborg University .

.....

.....

.....