

## الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة

م.م. معاد خلف إبراهيم الجنابي

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة تكريت

### المستخلص

إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تمثل استجابة لحاجة المنظمات لمواكبة تطورات ومستجدات البيئة التنافسية الحديثة وأن تقنية التكلفة المستهدفة **Target Cost** (T.C) تعد أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية وذلك لاعتمادها في تسعير المنتجات عن طريق استهداف التكلفة والتسعير القائم على أبحاث السوق ، ولأن الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة (استراتيجية قيادة التكلفة ، إستراتيجية التمايز ، إستراتيجية التركيز) تعبر عن خيار استراتيجي للمنظمة فأنه بإمكان المنظمة توظيف تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) ودورها الاستراتيجي في تحقيق قيادة التكلفة وتتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية .

### Strategic Role of Target Cost Technique to attain The Cost Leadership

#### **Abstract**

Management of Strategic Cost refers to the Organizations needs to matching the development and recent modern competitive environment , so the Technique Target Cost is one of the important Techniques in Strategic Cost Management because depends in pricing products by Target Cost .

and market researches – pricing , and because Three Competitive Strategies ( Costing Leadership Strategy, Differentiate Strategy and Focus Strategy ) refers to Strategic Choice for Organization , So Organization can using Target Cost Technique and its Strategic role to achieving Costing Leadership and Implement Competitive Strategies.

**مقدمة البحث**

بعد انتقال عملية التسعير من يد المنظمة إلى يد المستهلكين والذي انعكس بالأثر على المنظمة وجمع المنافسين ، أصبحت تقنية التكلفة المستهدفة Target Cost هي التقنية الأكثر استجابة لواقع متطلبات الزبائن واحتياجاتهم وذلك من خلال اعتمادها على التسعير القائم على أبحاث السوق والعمل على اختيار المنتجات التي تحقق إرباحاً مستهدفة ضمن جودة مواصفات تلبى احتياجات الزبائن لإقناعهم بقيمة منتجات المنظمة ، والتي يكونوا مستعدين للدفع مقابل عنها ، بذلك فإن تقنية T.C أصبحت تؤدي دوراً مهماً في حياة وجود المنظمات حالياً واستراتيجياً وهذا ما سيتمتناوله في محاور هذا البحث .

**مشكلة البحث:** إن التطور التقني الكبير الذي شهدته بيئه الأعمال أدى إلى تحول عمل المنظمات من السوق المحلية إلى العمل في السوق العالمية وأصبحت منتجات المنظمات في مواجهة منتجات كبرى المنظمات وبالتالي ازدادت حدة المنافسة ، وهذا ما يتطلب من محاسبة التكاليف التحول إلى محاسبة تكاليف ذات إبعاد إستراتيجية ضمن ما يعرف بإدارة التكلفة الإستراتيجية والتي تقوم على عدة تقنيات منها تقنية التكلفة المستهدفة Target Cost والتي يسعى البحث إلى إبراز الدور الاستراتيجي لهذه التقنية في تحقيق قيادة التكلفة والتي هي أساس تحقيق الميزة التنافسية لضمان المنظمة تحقيق النمو والتوازن في السوق .

**فرضية البحث :** يقوم البحث على فرضيتين أساسيتين هما :-

- ١- إن تقنية التكلفة المستهدفة هي تقنية إستراتيجية منها تتحقق قيادة التكلفة .
- ٢- إن لتقنية التكلفة المستهدفة دوراً استراتيجياً في نجاح تنفيذ وتحقيق استراتيجيات التفاف العامة انطلاقاً من قيادة التكلفة .

**هدف البحث :** يهدف البحث إلى عرض تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية وبيان دورها الاستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة .

**أهمية البحث :** تتبع أهمية البحث من الأهمية الإستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها الاستراتيجي في نجاح تنفيذ وتحقيق المنظمة لإحدى استراتيجيات التفاف العامة وبما يساعدها على اكتساب ميزة تنافسية تميزها عن المنافسين الآخرين لتحقيق رضا زبائنها بالتكلفة المنخفضة والجودة العالية نتيجة لنجاحها في قيادتها للتكلفة .

**منهجية البحث :** تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إعداد البحث من خلال الرجوع إلى الرسائل والاطاريج الجامعية والبحوث العلمية والكتب العربية والأجنبية .

**أولاً :- الميزة التنافسية وإدارة التكلفة الإستراتيجية .**

١. **الميزة والأسبيقات التنافسية :** أصبحت بيئة الإعمال في الوقت الحاضر تميز بشدة المنافسة بين المنظمات على طرح منتجات جديدة وتقديم خيارات عدة إمام الزبائن ، الأمر الذي جعل أذواق الزبائن تكون في تغير واختلاف مستمر والسعى لاقتناء الحاجات الأكثر تطوراً وإشباعاً لحاجاته ورغباته ، الأمر الذي دفع المنظمات بالسعى من أجل الظفر والفوز بتلبية تلك الحاجات وذلك من خلال تقديم منتجات بتكلفة مخفضة وجودة عالية والحصول على فضاء تنافسي عن الآخرين وهو ما يعرف بالميزة التنافسية ، والتي عرفت بأنها (امتلاك المنظمة لقدرات وخصائص وسمات وقابليات ومهارات ومعلومات تمنحها قوة داخلية بتميزها عن المنافسين من خلال استجابة بإبعاد تلك القدرات لقيم الزبائن وحاجاتهم من السلع والخدمات) (البرواري ، ٢٠٠١ ، ٧٥) .

وكذلك عرفت الميزة التنافسية بأنها (استغلال المنظمة لمراكيز القوة الداخلية في أداء أنشطتها الخاصة بحيث تحقق القيمة التي لا يحققها المنافسون الآخرين في أداء أنشطتهم) (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١١٥) .

وهناك من عرفها بأنها (قدرة المنظمة على تحقيق حاجات المستهلك او القيمة التي يرغب الحصول عليها من منتج أو خدمة) (العلي ، ٢٠٠٠ ، ٤٠) .

من التعريفات أعلاه نجد إن الميزة التنافسية تسعى إلى دفع المنظمة بالاهتمام والتركيز على تحقيق رضا الزبoun وهذا لا يتم من خلال كمية كبيرة من الموارد وإنما يتم من خلال القدرة على استغلال هذه الموارد بتقنية الاستخدام الأمثل الذي يجعل المنظمة قادرة على إنتاج منتج أو تقديم خدمة متميزة يعجز عن تحقيقها المنافسون (الوائي ، ٢٠٠٥ ، ٦) .

فضلاً عن أن المنظمة تحصل على الميزة التنافسية عندما تستطيع ان تقدم للزبائن قيمة مضافة تزيد عما يقدمه المنافسون وتتمثل تلك القيمة بمقدار المنافع التي تقدمها المنظمة لزبائنهما بصورة إشباع أفضل وتلبية أدق للرغبات والاحتياجات وبتكلفة مخفضة وجودة عالية (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١٢٨) .

**وللميزة التنافسية عدة مناظير او ابعاد وتسمى بالاسبيقات التنافسية وكالاتي :-**

تتمايز المنظمة وفقاً لإبعاد يطلق عليها الأسبيقات التنافسية ، وهذه الإبعاد تختارها المنظمة انعكاساً للتقويم المستمر لرغبات الزبون المتغيرة وما يراه فيماً وما يقدمه المنافس (المعمورى ، ١٩٩٩ ، ١٨٣ ، ١٩٩٩) .

وتعرف الأسبيقات على أنها (الإبعاد التي يجب إن يمتلكها النظام التشغيلي حتى تستطيع المنظمة الاستجابة لطلبات السوق وبالتالي امتلاك ميزة تنافسية على الآخرين عن طريق امتلاك واحد أو أكثر من تلك الإبعاد ، و تستطيع المنظمة إن تتمايز إذا ما انفردت عن منافسيها في بعد واحد أو أكثر من إبعاد الميزة التنافسية والتي يمكن توضيحها وكالاتي :-) (الوائي ، ٢٠٠٥ ، ٢٠٠٦ ، ١١٨-٢١) (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١٢١-١٢) .

أ- **التكلفة:** تعرف التكلفة بوصفها ميزة تنافسية بأنها (قدرة المنظمة على التنفيذ بأقل التكاليف قياساً بالمنافسين ويكون ذلك من خلال تحسين الإنتاج وحذف الضياع والرقابة المحكمة على عناصر التكاليف) .

ولما كانت التكلفة انعكاساً مباشر على السعر فإن هذا يظهر بان السعر يعد السلاح التنافسي المستخدم في السوق وذلك لأن تخفيض التكلفة يعد المتغير الأساس في زيادة الإرباح.

وتعتبر التكلفة الأقل من الأسبيقات التنافسية التي تستند إليها المنظمات لتحقيق

ميزة تنافسية تمكّنها من الحفاظ على حصتها السوقية من خلال التمتع بمزاجاً اقتصاديات الحجم والتي من أهمها تعويض هامش الربح الناجم من تخفيض سعر البيع عن طريق زيادة حجم المبيعات ، وحتى تتحقق المنظمة التكلفة الأقل فلا بد من تحديد مواطن الهدر والضياع من أجل التخلص أو تخفيض تكاليفها .

**بـ- الجودة:** تعد الجودة واحدة من أهم الأسبيقات التنافسية التي تركز عليها المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية فريدة تضمن لها البقاء والنمو في السوق وبما يضمن حصتها السوقية ويجب على المنظمة إن تنظر إلى جودة كفرصة لإرضاء الزبون وليس فقط طريقة لتخفيض التكاليف وذلك لأن الزبون قد يكون مستعداً لدفع مبالغ أكثر مقابل المنتجات ذات الجودة العالية .

بذلك أصبحت الجودة المفتاح الذي يؤدي إلى بناء ميزة تنافسية والمحافظة عليها فاصبح على المنظمة إن تركز على تقديم منتج ذي جودة يساعد في تحقيق رضا الزبون ومن ثم منافسة المنظمات الأخرى التي تعمل في نفس المجال .

فيمكن القول بأن الجودة تحتل مكانة متميزة ضمن الأسبيقات التنافسية لأن رضا الزبون عن جودة المنتج هو أحد عوامل المحافظة على الزبائن ومن ثم تحقيق التناقض مع المنافسين الآخرين وهذا ما يفرض على المنظمة إن لا تنتظر إلى رضا زبون من منظور قصير المدى بل يجب إن تركز على الاعتبار الاستراتيجي في جودة المنتج من خلال التحسينات المستمرة لمواكبة أذواق الزبائن المستقبلية .

**جـ- الوقت :** أصبح الوقت بعيداً جديداً للحصول على الميزة التنافسية وهو ما يتطلب من المنظمة الحركة السريعة والتكييف السريع وذلك من خلال تبني ثلاثة مهام تكون بمثابة التعبير عن الوقت بعد تنافسي وهي :

١. سرعة التعلم .
٢. التسليم في الوقت المحدد .
٣. سرعة التطوير .

فوجود البعد التنافسي الوقت يحقق ميزة التكلفة لأن إعادة تصميم العمليات والأنشطة لغرض تحقيق السرعة في الاستجابة لطلبات الزبائن وتقليل وقت الانتظار ووقت التطوير ستؤدي إلى الوصول إلى تكاليف أقل .

**دـ- المرونة :** تعرف المرونة بأنها (النجاح في تكيف نظام العمليات الإنتاجية للتغيرات البيئية وطلبات الزبائن) بمعنى قدرة النظام الإنتاجي على تقديم منتجات متنوعة تتلاءم ورغبات الزبائن المتغيرة . بذلك أصبحت المرونة بعداً تنافسياً مهماً بسبب تغير متطلبات الزبون وسرعة انتقاله من منتج إلى آخر وهذا ما يتطلب من المنظمات الاستجابة والتكييف السريع مع كل المتغيرات التي قد تحصل في العمليات الإنتاجية في تصميم المنتج .

#### هـ\_ الخدمة

ويقصد بها إن بعض المنظمات تقدم خدمات مميزة ذات خصائص عالية ، تعجز المنظمات المماثلة عن مجارتها ، أي أن تقديم خدمات مميزة سيجعل المنظمة تتمتع بميزة تنافسية عن غيرها . (البياتي ، ٢٠٠٨ ، ٤٦)

#### وـ\_ البيئة

ظهر الاهتمام بقضية البيئة والمحافظة عليها خلال العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي ومع تقدم الصناعات وتطور تقانات الإنتاج ظهرت مشاكل بيئية عالمية مثل ظاهرة ثقب الأوزون والاحتباس الحراري ومظاهر سلبية أخرى مما حدا بالجهات المعنية بضرورة الالتفات إلى هذه المشاكل والتخطيط لها من خلال قوانين لحماية البيئة وغرامات وعقوبات

للهـات المخالفة لها.

ويجمع العلماء والأطباء على إن البيئة باتت تعاني تغيرات مرضية خطيرة ومستمرة تعود أسبابها إلى أفعال الإنسان وتصرفاته الجائرة تجاه البيئة الأمر الذي ينعكس سلبياً على سلامته وسلامة باقي الكائنات الحية .

الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالبيئة والعمل على الحد من التلوث البيئي الناجم عن العمليات الصناعية ، وتكمن الأهمية في الاستجابة للمتطلبات البيئية من خلال دورها كبعد من الإبعاد التنافسية التي تتيح للمنشآت التمتع بميزة تنافسية فريدة عن باقي المنافسين وذلك لتقديمهما منتجات صديقة للبيئة (الحماش، ٢٠١٠، ٥٤) .

وان العمل على تحقيق الميزة التنافسية يتم من خلال الاعتماد على إحدى الاستراتيجيات التنافسية والتي يتم توضيحها في الفقرة التالية .

## ٢. الاستراتيجيات التنافسية

تمثل الإستراتيجية التنافسية بأنها (الإستراتيجية التي تركز على تحسين الموقف التنافسي لمنتجات وخدمات المنظمة ضمن نطاق المجال الخاص بها أو ذلك الجزء من السوق الذي تخدمه) (الوايلي ، ٢٠٠٥ ، ٥٧) . إذ تنتهج المنظمات مجموعة من الاستراتيجيات تمثل مجموعة الالتزامات والإعمال التي تأخذها على عاتقها لغرض تزويد الزبون بالقيمة والحصول على دعم الميزة التنافسية . (البراتي ، ٢٠٠٥ ، ٤٠) .

ويمـ ذلك من خـلـ ثـلـ إـسـتـرـاتـيـجيـاتـ لـلـتـفـوقـ عـلـ الـمـنـظـمـاتـ الـمـنـافـسـةـ وـكـالـاتـيـ :

### أ- إستراتيجية قيادة الكلفة :

تعرف هذه الإستراتيجية بأنها (قدرة المنظمة للإنتاج بأقل التكاليف لو تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال تحسين الإنتاجية وحذف الأنشطة غير الضرورية والرقابة المحكمة على عناصر للكاليف) (Horngren et al , 2000 , 462 ) .

وتقوم هذه الإستراتيجية على قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين ، أي إن إستراتيجية قيادة الكلفة تهدف إلى خفض الكلف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصـ إلى مـيزـاتـ تـنـافـسـيـةـ بـهـدـفـ خـفـضـ سـعـرـ الـمـنـتـجـ لـلـتـوـصـلـ إـلـىـ مـسـتـوـيـ الـكـلـفـ التـيـ تمـيـزـ الـمـنـظـمـةـ استراتيجياً . (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١١٨ - ١١٩) .

بذلك فإن المنظمة ومن خلال هذه الإستراتيجية تتخذ السعر كميزة تنافسية ضد المنافسين ، إذ تعمل على تحديد أسعار لبيع منتجاتها / خدماتها أقل من أسعار المنافسين وتحقيق قدر أكبر الأرباح وهي بذلك تستطيع إن تحقق قيمة للزبون وبالتالي كسب رضاه ، وهذه الإستراتيجية تهدف إلى زيادة القيمة للزبون عن طريق تخفيض تضحيـته ، حيث أن سعي المنظمة لإنتاج المنتج الأقل تكلفة يعد مدخلاً تنافسياً فاعلاً ومؤثراً في الأسواق التي تتعامل مع العديد من المستهلكين الذين يتحسـونـ لـلـأسـعـارـ ، وبالتاليـ فـأنـ توـسـعـ الـمـنـظـمـاتـ فيـ استـخدـامـ هذهـ الإـسـتـرـاتـيـجيـةـ يـؤـديـ إـلـىـ تـخـفيـضـ الـكـلـفـ وـزيـادـةـ قـدـرـةـ الـمـنـظـمـةـ عـلـىـ مـواجهـةـ الـقوـىـ الـمـنـافـسـةـ نـتـيـجـةـ لـلـمـروـنـةـ السـعـرـيـةـ الـتـيـ تـمـتـازـ بـهـاـ وـالـتـيـ يـمـكـنـ أـنـ تـحـقـقـ لـهـلـ أـداءـ أـفـضـلـ مـنـ الـمـنـافـسـينـ (الوايلي ، ٢٠٠٥ ، ٢٨) .

### ب- إستراتيجية التمايز :

تتميز هذه الإستراتيجية بمجموعة من الأفعال والأنشطة التي تقوم بها المنظمة لغرض تقديم منتجات متميزة ذات خصائص فريدة وسمات نادرة للمنتج يتم خـلالـهاـ تـقـديـمـ قـيـمةـ لـلـزـبـونـ (البراتـيـ ، ٢٠٠٥ ، ٤٤) .

وهدف هذه الإستراتيجية هو إضفاء تميز ملحوظ على منتجات المنظمة عن غيرها من منتجات المنافسين سواء ذلك التميز في الجودة أو التقنية أو السعر . (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١١٨ ، ١١٩) .

وان فرضية هذه الإستراتيجية هي إن الزبون يكون قادرًا وعلى استعداد للدفع بسعر أعلى مقابل منتجات ذات تميز عالي نتيجة تحقيقها لقيمة التي يرغب الحصول عليها بسبب جودتها العالية وهو ما يحقق ميزة تنافسية للمنظمة إضافة إلى ولادة الولاء لدى الزبون تجاه المنظمة ومنتجاتها (Blocher et al , 1999 , 31) .

#### **ج- إستراتيجية التركيز**

تقوم هذه الإستراتيجية على أساس اختيار قطاع معين من السوق ، فالمنظمة في ظل هذه الإستراتيجية لا تتعامل مع السوق ككل وإنما تقوم بتجزئة السوق إلى عدد من القطاعات وفيها تركز على جزء معين من السوق (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١٢٥) .

فالفكرة الأساسية التي تقوم عليها هذه الإستراتيجية هي تخصص المنظمة بطريقة لا تتمكن المنظمات المتمايزة في الكلف من تحقيقها (أي المنظمات الناجحة في تبني أي من الاستراتيجيين السابقين) فان التخصص وانتهاء خط تنافسي لا تتمكن المنظمات المنافسة من تحقيقه هو جوهر هذه الإستراتيجية والتي من خلالها يتحقق قيمة فائقة وربحية عالية (الكيراتي ، ٢٠٠٥ ، ٤٦) .

ولما كانت الميزة التنافسية وإبعادها من استراتيجيات للتنافس كانت نتاج للمتغيرات البيئية الحديثة ومستجداتها فان الإدارة الإستراتيجية في ضوء المتغيرات التي واجهتها المنظمات أصبحت عملية أساسية للمنظمة ، فهي ليست إدارة إدارية لتحقيق الأهداف المرسومة للمستقبل فقط ، بل أصبحت حجر الزاوية لصياغة المستقبل للمنظمة كونها ترسم وتصمم وتتفذ ما يرغب الزبون به أولاً وذلك لدورها الحيوي في نجاح المنظمة في عالم المتغيرات المتتسارعة والتي تتعكس على مهام هذه الإدارة كنتيجة لتغيير مسار التحليل نحو عوامل قوة للعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة باعتمادها استراتيجيات التنافس السابقة (قيادة التكلفة ، التمايز ، التركيز) فان الأمر يستلزم توفر أنظمة معلومات لها القدرة على استيعاب متطلبات المدخل الاستراتيجي في الإدارة من خلال تحديد ومتابعة وتقديم تنفيذ استراتيجيات المنظمة وبما تفل تحقيق الأهداف والخطط الموضوعة ، بذلك فان إدارة التكلفة الإستراتيجية أصبحت احد نظم المعلومات اللازمة لتزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة وذلك من خلال استخدام مجموعة من تقنيات إدارة التكلفة ومن ضمنها تقنية التكلفة المستهدفة . (الكيراتي ، ٢٠٠٥ ، ٥٨) .

#### **٣ . مفهوم الريادية واستراتيجياتها**

تعني الريادة في معجم الرائد (هي روداً ورياداً وتعني راد الشئ طلبه ، وراد الأرض تفقد ما حولها من المياه ليرى هل هي صالحة للنزوول) ومفهوم الريادة هو ذلك الشخص الذي لديه القدرة على اخذ المخاطرة .

ولكي تكون المنظمة ريادية لابد ان يتوفّر فيها ثلث عناصر : (السكارنة ، ٢٠٠٨ ، ٨٨) .

- ١- الإفراد الرياديون الذي لم يكون هناك إبداع من دونهم .
- ٢- بعد التنظيمي المرتبط بالرؤوية ، الثقة ، المثالية ، الإبداع ، التحوط للفشل ، التحوط للغموص والرقابة الداخلية .
- ٣- بعد البيئي المرتبط بالتنوع بالأسواق .

وللريادية عدة استراتيجيات تعمل على تشجيع المنظمات على الإبداع والابتكار ٧٨

والتفرد وأخذ المخاطرة والمبادرة وكذلك تشجيع القائمين على اتخاذ القرارات وأخذ المسؤولية عن هذه القرارات . بذلك فإن استراتيجيات الريادة هي مailyi : (السكنة ، ٢٠٠٨ ، ٩٠-٨٩ ) (الإبداع . الابتكار . اخذ المخاطرة . التفرد . المبادأة . )

#### ٤. إدارة التكلفة الإستراتيجية .

نتيجة للتغيرات الإنتاجية والبيئية والتقنية والمنافسة الشديدة وظهور مداخل جديدة ساعدت في تطوير إستراتيجية العمل في المنظمة استطاعت إدارة التكلفة من تقديم المعلومات الأساسية لإدارة المنظمة وهو ما ساعد من جعل إدارة الكلفة مدخلاً لإدارة التكلفة الإستراتيجية وذلك من خلال دور معلومات إدارة التكلفة في دعم وتطوير الاستراتيجيات التي تتبعها المنظمات من خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها لغرض صياغة وتنفيذ وتقدير نجاح الاستراتيجيات المنفذة عن طريق بيان فاعلية وكفاءة استخدام الموارد المادية والفكرية المتاحة للمنظمة (الموسي ، ٢٠٠٦ ، ٦٦-٦٧) .

وان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يقوم على أساس استعمال معلومات محاسبة التكلفة في تنفيذ وتقدير إستراتيجية المنظمة من خلال إتباع الفكر الاستراتيجي في تحليل وصياغة وتنفيذ خطط المنظمة وبالاعتماد على مجموعة تقنيات تفي بمتطلبات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة (البراري ، ٢٠٠٥ ، ٦٠) .

ويوصف تطور إدارة التكلفة بأنه إدارة تكلفة إستراتيجية في قيادة التكاليف وتميز المنتج والتركيز على المنتج في مرحلة تشغيلية معينة (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١١١) .

ذلك يمكن إبراز أهم دواعي نشوء إدارة الكلفة الإستراتيجية : (Blocher et al, 1999, 10)

- ١- عالمية الإعمال والمنافسة الشديدة .
- ٢- بيئة التصنيع الحديثة .
- ٣- الاهتمام برضى الزبائن .
- ٤- الجوانب الاجتماعية والثقافية والبيئية .
- ٥- الإدارة الإستراتيجية .

فضلاً عن إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تركز على :- (البراري ، ٢٠٠٥ ، ٦٨)

- ١- اعتماد أسلوب تحليل العملية والأنشطة والمقاييس غير المالية كالجودة ورضا الزبون.
- ٢- احتساب كلف الاستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها المنظمة .
- ٣- قياس مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية وكذلك التشغيلية .
- ٤- دعم واستدامة الميزة التنافسية للمنظمة وذلك من خلال التفكير الاستراتيجي لتحقيق الرؤية المتكاملة للمنظمة عن طريق استعمال التحليل الاستراتيجي .
- ٥- إن المدخل الاستراتيجي يوفي المعلومات المتعلقة بسوق المنظمة ومن فيها والتركيز على السياسات الداخلية من وجهة نظر إستراتيجية .

بذلك نجد إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تقوم على أساس تحليل العمليات والأنشطة للوصول إلى كلف الاستراتيجيات التنافسية من أجل تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والعمل على تحسينها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص من تكاليفها بذلك فإن إدارة التكلفة الإستراتيجية

تسعى للتحسين المستمر من خلال تقديم قيمة أكبر للزبون وبتكلفة أقل ، ولما كانت هذه التحسينات المستمرة في المنتوج تهدف إلى خفض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية فان ذلك يتحقق من خلال اعتماد سياسات سعرية قائمة على بحوث السوق كأساس لتحديد الأسعار ومن ثم تحديد (استهداف) التكاليف وتخفيفها وهو ما يسمى (بالتكلفة المستهدفة) .

### **ثانياً :- تقنية التكلفة المستهدفة : (T.C)**

في ظل افتتاح الأسواق وظروف المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وتحول الأسواق من سوق منتج إلى سوق مستهلك وقصر عمر المنتجات وتنوعها وتعدد حاجات الزبائن ، أصبح على المنظمات العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي تسعى إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار إن تبني سياسات سعرية تتماشى وتلك المتغيرات والإحداث المحيطة بها ولعل التسعير على أساس السوق يعتبر أكثر المداخل حادة والذي يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر أولاً ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك بعد تحديدها هامش ربح معين الذي ترغب المنظمة بتحقيقه وهذا المدخل يسمى ب (التكلفة المستهدفة) .

بذلك فان تقنية T.C تعتبر أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة وذلك لأن المنظمة لا تستطيع ان تتحكم بالسوق في ظل المنافسة الشديدة إلا في حالة (قيادة التكلفة ) ، ولكن حتى وإن لم تتحكم المنظمة في السوق وبأسعارها فإنه يكون لديها فرص لتخفيف تكاليفها في مرحلة التصميم وبما يحقق لها ميزة تنافسية ثم زيادة إرباحها (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ٩٩) .

فقد عرفت تقنية T.C بأنها (أسلوب المنظمة في تصميم منتجاتها بما يلبي رغبات الزبائن وتخفيف الكلف وتحقيق الربح وذلك ضمن مدى معين من خلال الاستهداف للتكلفة) (Hilton et al , 2000 , 52) .

وكذلك عرفت تقنية T.C بأنها (إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استخدامها في بداية حياة المنتج - المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج - لتعزيز الربحية والإنتاج بشكل عام) (الذهبي والغبان ، ٢٠٠٧ ، ٢٣٦)

وأيضاً عرفت تقنية T.C بأنها (أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية الحديثة لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسية (السعر ، النوعية ، الوظيفة) إلى جانب الإبداع . (السبوع ، ٢٠٠٠ ، ٤٤) .

بذلك نجد من التعريفات أعلاه إن تحديد التكلفة المستهدفة يعتبر برنامجاً كاملاً لتخفيف التكلفة يبدأ عند إعداد المخططات الأولى للمنتج وعلى طول دورة حياة المنتج ، أخذًا بنظر الاعتبار جودة تلك المنتجات والثقة في وظيفتها وصولاً إلى تلبية رغبات واحتياجات الزبائن .

بذلك فان تقنية T.C هي تقنية إستراتيجية لإدارة التكلفة وتخفيفها ومن ثم إدارة الربح وهو ما يقودنا إلى التعرف إلى مبررات اعتماد تقنية T.C وذلك من خلال النقاط الآتية :- (الذهبي والغبان ، ٢٠٠٧ ، ٢٣٧) (Garrison 2000 , 1041) .

١- نمو واستداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات إذ تمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوحيد أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف .

٢- التطورات التقنية والتغيرات المستمرة في السوق فرضت على المنظمات تبني استراتيجيات تنافسية .

- التوجيه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الإبعاد الأساسية لهذه التقنية .
  - ليس للمنظمات الإمكانية للسيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقة وإذا المنظمات تجاوزت ذلك فستتعرض للخطر ولذلك يؤخذ السوق بنظر الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة.
  - معظم التكاليف تحدث في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف ، لذلك تدخل هذه التقنية في مرحلة التصميم والبحث التطوير .
  - قصور المدخل المحاسبي التقليدي في التسعير والذي يعتمد على التكلفة كأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ تقنية C.T أمر ضروري .
- خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة**
- يمكن تنفيذ تقنية C.T بعدة خطوات وكالاتي :- (Drury, 2000, 892) (الذهبي والغبان، ٢٠٠٧ ، ٢٣٩)
- ١- تحديد السعر المستهدف : وهو السعر المقدر المنتج والذي يكون الزبائن المرتقبون على استعداد لدفعه ، والسعر المستهدف هو الذي يؤدي إلى التكلفة المستهدفة ومن ثم الربح المستهدف (ريحاوي ، ٢٠٠٦ ، ٧٥)
  - ٢- تحديد الربح المستهدف :- والربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المنظمة بتحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج .
  - ٣- تحديد التكلفة المستهدفة :- إن الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف يتمثل بالتكلفة المستهدفة .

- ٤- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج .
- ٥- استخدام التحسين المستمر في جودة المنتج وتخفيض التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى المنظمة إلى تحقيقه من خلال إدارتها للتكلفة لتدعم ربحيتها ومن ثم قيادة التكلفة وصولاً إلى ميزة تنافسية تدعم موقفها مع المنافسين ، على شرط إن يكون ذلك التخفيض للتكلفة حقيقياً والذي يقصد به :-  
(مجموعة الفعاليات التي تتصل على اختراق المعايير وتحديها بكل السبل المتاحة) تميزاً عن التخفيض الوهمي للتكلفة والذي يقصد به (الفعاليات التي تتصل على تعظيم الإرباح بهدف تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بالتكلفة الإجمالية وذلك عن طريق زيادة المبيعات او زيادة سعر البيع والذي لا يمكن التحكم به في ظل التناقض الحاد (السامرائي ، ١٩٩٩ ، ١٥) .  
ومن أجل تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة تدخل تقنية هندسة القيمة عن طريق استخدام ما يسمى بالتحليل الوظيفي

### ❖ تقنية هندسة القيمة Value engeniring V.E

عند تطبيق تقنية C.T يؤخذ بنظر الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق المستهدف والربح المستهدف (والمتمثل بالتكلفة المستهدفة) لمنتج معين مع ما يتطلبه ذلك المنتج من تكلفة مبدئية لإنتاجه (أي تكون تكلفة إنتاجه أكبر من تكلفة المستهدفة) وفي هذا الوقت يتطلب

تدخل تقنية هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض التكلفة وذلك بالاعتماد على التحليل الوظائفي للوظائف الرئيسية للمنتج ودراسة مكوناته وأجزاءه ومن ثم تقييم البديل بما فيها المفضلة للمنتج او استحداث منتجات بديلة إذ تقارن هذه البديلات مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات فتقنية E.V. تعرف بأنها (التقويم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن) (Horngren et al , 2003 , 417)

وكذلك عرفت تقنية E.V. بأنها (أسلوب المنظمة في تخفيض التكلفة المبدئية للمنتج الى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج) (Hilton , 1997 , 264).

إذ تحقق هندسة القيمة أهدافها في التكلفة المستهدفة من خلال :- (السبوع ، ٤٥ ، ٢٠٠٠، )  
١- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض كلف الصنع وكلف الأجزاء مع عدم التضحية بالوظائفية (أي عدم التضحية بالوظائف المرجوة من المنتج تأديتها أو بواسطة المنتج المنتجات الجديدة).

٢- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من كلف المنتج .

وهذا يقودنا إلى ضرورة التعرف على الأنشطة التي تضييف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة (التكريتي، ٢٠٠١، ٣٥٤). فالأنشطة التي تضييف قيمة تعرف بأنها (تلك الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً للدفع مقابل عنها وإن النشاط إذا ما الغي سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير).

إما الأنشطة التي لا تضييف قيمة (هي الأنشطة التي بالإمكان استبعادها وتقليلها دون تخفيض الخدمات التي تقدمها المنتجات للمستهلك ويكون المستهلك غير مستعداً للدفع مقابل عنها)

بذلك يمكن القول انه لما كانت تقنية التكلفة المستهدفة هي عملية متكررة ومستمرة لحين إيجاد فريق التصميم المنتج المناسب مع الكلف المخططة (التكلفة المستهدفة) لذلك المنتج ، فان تقنية هندسة القيمة تدخل لإحداث تغيرات في مواصفات المنتج بما يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتخفيض تكلفته وصولاً إلى التكلفة المستهدفة ، وحالما يتم إقرار المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء بتنفيذها بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلى تقنية التحسين المستمر .

❖ وتعرف تقنية التحسين المستمر (Kaizen) بأنها (تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة ، وتم تلك التحسينات من خلال الابتكار او الاستثمار في التقنيات ، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة) (Hilton , 1999 , 220)

وذلك عرف التحسين المستمر بأنه (تحسين جودة المنتجات والخدمات باستمرار والسعى لتطويرها من خلال الاعتماد على التطوير التدريجي للعمليات وتحسينها لتحقيق استراتيجيات المنظمة في تخفيض التكاليف ولتحسين الجودة) (Morse et al , 2003 , 82 , 2003)

ومن التعريفات السابقة يتضح إن تقنية التحسين المستمر تعمل بصورة مكملة لتقنية T.C و E.V. وذلك لأن التحسين المستمر يعمل على تخفيض الكلف وليس رقابتها بهدف خفضها

وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من أجل تلبية رغبات الزبائن وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١٠٩). كذلك وان المنظمات سلمت بأهمية تقنية التحسين المستمر من اجل تحقيق أهدافها لأنه يقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل لتخفيض التكاليف والحد من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك (الجمل ، ٢٠٠٠ ، ٣٢).

وصولاً إلى الإنقاذ الكامل من خلال الاستمرار في تحسين العمليات الإنتاجية والذي يحتاج جهود كبيرة للوصول إلى هذا الهدف لأن بتحقيقه يتحقق هدف استراتيجي إلا هو تحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض التكلفة وتحسين الجودة وإرضاء الزبون ، وهذا ما يتفق مع ماتسعي تقنية T.C إلى تحقيقه ومن ثم الى جانب التقنيات الساندة لها في إدارة التكلفة وصولاً بها إلى قيادة التكلفة والتي تمثل مفتاح الميزة التنافسية وهذا يعكس الدور الاستراتيجي لتقنية T.C والذي سيتم توضيحه في المحور التالي .

### **ثالثاً : الدور الاستراتيجي لتقنية T.C في قيادة التكلفة .**

من خلال المحاور السابقة يمكن بيان الدور الاستراتيجي لتقنية T.C في كل من :

#### **١. الدور الاستراتيجي لتقنية T.C في الاستراتيجيات التنافسية .**

لما كانت تقنية التكلفة المستهدفة توضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المنظمة التي تشمل إستراتيجية الأسعار ودرجة تعقيد المنتجات وتحليلات دور حياة المنتج ، فان هذه التقنية تعد تقنية إستراتيجية وبشكل مستمر ، حيث تمتلك هذه التقنية وفق بعد استراتيجي افقاً واسعاً مركزاً على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيف التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعل تقنية T.C تؤثر على دورة حياة المنتج (البشتاوي ، ٢٠٠١ ، ٧٥-٧٢) .

إضافة إلى إن الدور الاستراتيجي لتقنية T.C يظهر من خلال تأكيدها على أهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة واحتياجات الزبون والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل المستهلك ، وإضافة إلى دورها الاستراتيجي المتمثل باعتمادها على السعر الموجه بواسطة السوق (القائم على أبحاث السوق) في تخفيض التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج . (الإبراهامي ، ٢٠٠٥ ، ٧٤-٧٥) .

هو ما يجعل تقنية T.C تقنية واقعية ذات إبعاد إستراتيجية لاعتمادها على السعر التنافسي للمنافسين بهدف استهداف التكلفة ومن ثم تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية عن طريق اعتمادها احد الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة ، والتي يظهر فيها دور تقنية T.C الاستراتيجي واضحًا وكالاتي :-

أ- فبالنسبة لاستراتيجية قيادة التكلفة فإنه بإمكان المنظمة إن تنجح في تبني وتنفيذ هذه الإستراتيجية واكتساب ميزة الكلف المخفضة عن طريق تطبيق تقنية T.C والتي يكون تطبيقها في مرحلة التصميم والتخطيط للمنتج .

وان سبب استخدام تقنية T.C في مرحلة التصميم هو إن التحسين والتطوير في بداية سلسلة

القيمة يمكن إن يؤدي إلى وجود فرض لتخفيض الكلف في آخر سلسلة القيمة ، لذلك يعد التركيز على التحسين والتطوير في مرحلة التصميم ومرحلة ما قبل الإنتاج بهدف التخفيض في بداية السلسلة أفضل اكبر فرص تخفيض الكلف (الكسب ، ٢٠٠٤ ، ٣١) .

وان تحقيق التكلفة المستهدفة يعطي صورة عن إمكانية تخفيض التكلفة ، وان تخفيض التكلفة يعني قيادة التكلفة وهذا يعني تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ومن ثم النجاح في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .

غير إن الأمر قد يتطلب توظيف تقنيات أخرى مساندة لتقنية C.T للوصول بإدارة التكلفة إلى القيادة ، وذلك عند وجود فرق بين التكلفة المبدئية للمنتج وتكلفته المستهدفة وهذا يتطلب تضييق تلك الفجوة وإلغاؤها عن طريق تحسير هذا الفرق والتخلص منه باستخدام تقنية هندسة القيمة والتي تعتمد على إجراء التحليل الوظائي لوظائف وخصائص المنتج والعمل على تحديد تكلفة وظيفية كل عنصر من عناصر المنتج وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، من أجل تطوير الأنشطة المضيفة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتكلفتها وهذا ينعكس بدوره إلى تخفيض التكاليف وقيادتها ومن ثم ميزة التكلفة الأقل مع المحافظة على الجودة .

وبعد دخول المنتج إلى الإنتاج تدخل تقنية Kaizen كتقنية مكملة لتقنية V.E في دعم تقنية T.C في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك من خلال المحافظة على خفض الكلف وتحسين الجودة خلال مرحلة الإنتاج وهو ما يجعل المنظمة قادرة على ان يجعل الميزة التنافسية حاضرة في كل مراحل دورة حياة المنتج واكتساب رضا الزبون بسبب نجاحها في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة .

ب- إما ما يتعلق بإستراتيجية التمايز والقائمة على قدرة المنظمة بتوفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة ومتمازية عن منتجات المنافسين ، فان دور تقنية T.C في تحقيق هذه الإستراتيجية يتم من خلال مراحل عمل إستراتيجية قيادة التكلفة وإثناء تنفيذها لإجراءات تخفيض الكلف يدخل هدف تحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج حيز التنفيذ ، وبالإضافة إلى عمل تقنية E.V بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، تدخل تقنية Kaizen في تحسين جودة المنتج وتخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج وذلك من خلال إجراء التحسينات التدريجية المستمرة على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي أفرزتها تقنية E.V والعمل على تخفيض التكاليف بما يدعم هذه الإستراتيجية وإستراتيجية قيادة التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ، بذلك نجد دوراً استراتيجياً لتقنية C.T في تبني وتنفيذ إستراتيجية التمايز خصوصاً إذا ما وظفت تقنية إدارة الجودة الشاملة لتدعم تحقيق الجودة العالمية ضمن هذه الإستراتيجية .

ج- إما ما يتعلق بإستراتيجية التركيز والمعتمدة على التركيز على فئة معينة او قطاع معين من السوق ، فان دور تقنية T.C في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وإستراتيجية التمايز ، لأن استهداف جزء أو فئة معينة من السوق ضمن إستراتيجية التركيز سيكون إما بالاعتماد على إستراتيجية قيادة التكلفة وان الفئة المستهدفة (المُركز عليها) هي

الفئة التي تهتم بتحفيض التكاليف ، أو الاعتماد على إستراتيجية التمايز وفي هذه الحالة فان الفئة المستهدفة هي تلك التي تهتم بالمنتجات ذات الصفات والمميزات والجودة العالية .

وبذلك نجد إن تقنية T.C ومن خلال دورها الاستراتيجي ساهمت في تنفيذ وتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة من خلال العمل على تحفيض التكاليف عن طريق استهداف السعر ومن ثم استهداف الربح وصولاً إلى التكلفة المستهدفة مع عدم إغفال وجود درجة مقبولة من الجودة وهو ما يقود إلى ميزة الكلفة الأقل .

وذلك دوراً استراتيجياً لتقنية T.C في تنفيذ وتحقيق إستراتيجية التمايز عن طريق توظيف تقنية V.E وتقنية Kaizen ، وان النجاح في تحقيق إحدى الاستراتيجيين (قيادة التكلفة، التمايز) يجعل بالإمكان النجاح في تحقيق إستراتيجية التركيز .

غير إن بعض المنظمات في العديد من الصناعات وخاصة الصناعات التجميعية منها ، ليست لها القدرة على اكتساب الميزة التنافسية الدائمة التي تمكناها من تجنب المنافسة بواسطة إتباع إما إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمايز ، وان حاولت فان حياتها تكون قصيرة بسبب تحرك المنظمة ذات الكلفة الأقل أو المنظمة المتمايزة بسرعة لعرض منتجاتها بأسعار تنافسية أو منتجات ذات خصائص فريدة ، وعلى هذا الأساس فان المنظمات التي ليس لديها القدرة على تجنب المنافسة فلن يكون إمامها سوى إن تواجه المنافسين وإتباع إستراتيجية المواجهة (وهي الإستراتيجية التي تتنافس بها المنظمات بمصطلح ثلاثة البقاء والتي تكون من ثلاثة إبعاد رئيسية تمثل ركائز أساسية للمنتج في عالم اليوم وهي الكلفة والتوعية والوظيفة والتي تلعب دوراً مهماً في بقاء المنظمة في المنافسة) وان تقنية T.C والتقنيات المساعدة لها تؤدي دوراً مهماً في تحديد أداء المنافسين في الإبعاد الثلاثة فهي تعمل على تحديد سعر بيع المنتج في ضوء أسعار المنافسين وكذلك تعمل تقنية T.C على الوصول إلى أسعار المنافسين من خلال تصميم المنتج وفقاً للخصائص الوظيفية ونوعية المنتج المنافس ، وبذلك فان تقنية T.C تعد وسيلة مهمة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة (فرج ، ٢٠٠٤ ، ٦٧-٦٨) .

## ٢. الدور الاستراتيجي لتقنية T.C في استراتيجيات الريادة

أ- فمن حيث دورها في إستراتيجية الإبداع فان تقنية T.C تدفع بالمنظمات إلى ضرورة التفكير واستحداث الأفكار الجديدة من أجل تقديم الشئ الجديد .

ب- ولما كان الإبداع هو الخطوة الأولى للابتكار فان دور تقنية T.C ينسحب أيضاً على إستراتيجية الابتكار وذلك من خلال أيجاد منتجات جديدة ذات قيمة في المنافع والأفكار والإجراءات والعمليات .

ج- لما كانت الريادة تعنى بأخذ نظر الاعتبار وجود مخاطر عند طرح منتجات جديدة فان تقنية T.C تعمل على تقليل تلك المخاطر والفجوات عن طريق إجراءات عملها وإجراءات عمل التقنيات المساعدة لها .

د- وباستخدام التحليل الوظيفي للمنتج الذي تقدمه تقنية V.E فان إستراتيجية التفرد تتحقق للمنظمة نتيجة تقديم منتجات منفردة عن منتجات المنظمات المنافسة .

هـ- ولما كان لتقنية T.C دوراً كبيراً في تحقيق استراتيجيات الريادة الأربع السابقة فان من اليقين سيكون لها دوراً كبيراً في حل المشاكل المستقبلية التي تواجه المنظمة المتبنية

لاستراتيجيات الريادة وذلك من خلال دورها في استراتيجيات المبادأة . وهذا يعكس دوراً استراتيجياً كبيراً ومهماً لتقنية T.C لوصول إلى قيادة التكالفة من خلال تحقيق استراتيجيات الريادة .

### ٣. دور التقنيات V.E و Kaizen في دعم تقنية T.C في مجال قيادة التكلفة .

في بعد تحديد التكالفة المبدئية في ظل الموارد المتاحة والأنشطة مع الأخذ بنظر الاعتبار مواصفات وخصائص التصميم الهندسي ، ونظرًا لأن الكلفة المبدئية غالباً ما تكون أكبر من التكالفة المستهدفة لذلك يقتضي اتخاذ الإجراءات الازمة للبحث عن السبل الكفيلة لتخفيض تكاليف المنتج مع عدم التأثير على جودة وخصائص المنتج . (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١٠٣)

فنجد أن أفضل تقنية مساندة لتقنية T.C في تخفيض التكاليف هي تقنية E.V نتيجة لاستخدامها المعلومات المجمعة في عملية التصميم للمنتج وإنتاجه واختبار الصفات المختلفة للتصميم والإنتاج ، بذلك فإن العلاقة بين V.E و T.C هي علاقة متداخلة ومتكمالة ولا يمكن ان يكونا مترادفين ، وسبب استخدام E.V إلى جانب T.C هو وجود شبه كبير بين التقنيتين . (شهاب ، ٢٠٠٨ ، ١٤٨) .

إضافة إلى إن E.V تعمل على تقليص الكلف في مرحلة التصميم لوصول إلى التكالفة المستهدفة عن طريق فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك لخفض كاف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ودعم وإنسان الأنشطة التي تضيف قيمة . (الكسب ، ٢٠٠٤ ، ٣٢) .

وذلك من خلال التحليل الوظائي الذي تمارسه E.V لكل عنصر من عناصر المنتج (اي تحليل وظيفة كل عنصر من عناصر المنتج وتکاليف تلك الوظائف) .

وتتدخل أهمية E.V في T.C إن أي قرار خاطئ يتخذ في مرحلة تصميم المنتج سوف ينتج عن تكاليف باهظة لاحقاً ، ولذلك فان قرارات التخطيط والتصميم لها تأثير كبير في الأداء الاستراتيжи للمنظمة بدلاً من التأثير في الأداء المالي ، وان ضرورة عمل توازن بين مراحل دور حياة المنتج يجعل التكاليف أكثر أهمية ، بذلك فان تقنيتي E.V و T.C يتم استخدامها من قبل المخططين خلال مرحلة التصميم كأدوات لإدارة جهود التحسين بهدف خفض تكلفة تصنيع المنتج مستقبلياً .

وبعد دخول المنتج إلى الإنتاج تعد تقنية Kaizen امراً ضرورياً في ظل الرؤية الإستراتيجية لخطيط التكاليف بقصد تخفيضها .

حيث تعد تقنية Kaizen مكملة لتقنية T.C والتكامل بينهما واضح خصوصاً أن هدف كل منها هو تخفيض التكاليف الكلية للمنتج بالرغم من اختلاف مناطق إجراء التخفيض فالـ Kaizen يركز على مراحل الإنتاج والتسويق وخدمة الزبائن من دورة حياة المنتج .

إما T.C فتركز على مراحل ما قبل الإنتاج ، وان التكامل بين T.C و Kaizen يظهر من خلال الدعم الذي يقدمه Kaizen بعد دخول المنتج إلى الإنتاج حيث سيكون من العوامل المؤكدة لخفض الكلف ورفع الربحية في حال استخدام هذا التكامل بينهما . (حضر ، ٢٠٠٥ ، ١)

بذلك فان Kaizen يهتم بالعمليات الحالية للإنتاج وإجراءات تحسينات صغيرة ، وان التركيز في جهود تخفيض التكاليف يتم من خلال إجراء تحسينات إضافية في عمليات الإنتاج الحالية ، فالتقنيات T.C و Kaizen تقنيتان متشابهتان غير إن الأهداف تسيرهما ، فتقنية T.C تسيرها اعتبارات الربح ، بينما تقنية Kaizen تسيرها أهداف الربح الدوري ، وان Kaizen تكلفة ملائمة مع T.C خصوصاً عند الانخفاض المستمر في الأسعار في سوق المنافسة الشديدة لأنها تعمل على تحسين جودة المنتج وتخفيض تكلفته بصورة تدريجية . (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١٠٣)

وان أوجه الشبه كبيرة بين V.E و Kaizen ويز التكامل بين التقنيتين بحيث يكمل احدهما الآخر فكلاهما يسعى إلى التحسين التدريجي المستمر ، وان V.E يذهب تركيزها على المنتج وبدرجة قليلة على العملية إما Kaizen فينصب عمل هذه التقنية على العملية والمنتج ، وان V.E يقع ضمن المدى القصير إلا أنها تحدث تراكمات تحسينية على المدى الطويل أما عمل Kaizen فيعمل ضمن المدى الطويل ، هذا وان كلا التقنيتين تستندان في عملهما إلى معلومات التقاليف الناتجة عن الأنظمة المطبقة ، كما ان V.E أوسع فهي تهدف إلى خفض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة ثابتتين أو زيادة الوظيفة والجودة مع المحافظة على التكلفة ثابتة أو الاثنتين معاً ، إما Kaizen فيركز على هدف تحقيق الجودة في الأداء قياساً إلى تخفيف التكلفة . (شهاب ، ٢٠٠٨ ، ٥٠) .

بذلك يمكن القول إن لتقنية T.C وبدعم من تقنية V.E دوراً استراتيجياً في تحقيق قيادة التكلفة وذلك من خلال تقليل الفجوة بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة عن طريق مايسى بالتحليل الوظائي ، فضلاً عن دور تقنية Kaizen في دعم تقنية T.C في تحقيق قيادة التكلفة وذلك لأن بعد دخول المنتج إلى الإنتاج سوف تعمل تقنية Kaizen على المحافظة على الميزة التنافسية في تخفيض التكلفة وقيادتها وتحسين الجودة عن طريق تقنية Kaizen .

ومن جميع ما سبق نستنتج إن فرضياتي البحث قد تم تتحققما ، لأن تقنية T.C هي إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي يمكن من خلالها الوصول إلى قيادة التكلفة ، وهو ما ينسحب بالأثر إلى دورها ( T.C ) في نجاح تنفيذ وتحقيق استراتيجيات التنافس العامة انطلاقاً من قيادة التكلفة .

#### رابعاً : الاستنتاجات والتوصيات

##### أ- الاستنتاجات

١- إن الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة (إستراتيجية قيادة التكلفة ، إستراتيجية التمايز ، إستراتيجية التركيز) تعبر عن خيار استراتيجي للمنظمة في انتهاجها لأي من تلك الاستراتيجيات .

٢. لما كانت إدارة التكلفة الإستراتيجية تمثل استجابة لحاجة المنظمات لمواكبة تطورات

ومستجادات البيئة التنافسية الحديثة فإن تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) تعد أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية وذلك لاعتمادها على تسخير المنتجات عن طريق استهداف التكلفة والتسعير القائم على أبحاث السوق .

٣. لتقنية التكلفة المستهدفة (T.C) دوراً استراتيجياً كبيراً في نجاح تبني وتنفيذ أي من الاستراتيجيات التنافسية وكالاتي :-

أ- حيث نجد إن لتقنية T.C دوراً استراتيجياً في إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك من خلال تطبيق هذه التقنية في مرحلة التصميم وكذلك من خلال التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة حيث يؤدي دور هذه التقنية في هذا المجال إلى خلق فرص لتخفيض التكلفة في آخر سلسلة القيمة أي بعد دخول المنتج إلى الإنتاج وهذا يخلق ميزة تنافسية نتيجة لتحقيق قيادة التكلفة .

ب- كذلك لتقنية T.C دوراً استراتيجياً في تحقيق إستراتيجية التمايز وذلك من خلال إجراءات عمل تقنية T.C في تخفيض الكلفة وتحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والتركيز على عملها .

ج- ان الدور الاستراتيجي لتقنية C.T في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمايز ينعكس أيضاً في تحقيق إستراتيجية التركيز ، وذلك من خلال التركيز إما على الفئة التي تستهدف الكلفة المنخفضة أو الفئة التي تستهدف الجودة العالمية .

٤. إن لتقنية C.T دوراً كبيراً ومهماً للوصول إلى قيادة التكلفة من خلال تحقيق استراتيجيات الريادة وذلك من خلال :

أ- حيث دورها في إستراتيجيتي الإبداع والابتكار كبير جداً من خلال الدفع إلى إيجاد طرق وأفكار واستحداثات جديدة تجعل المنظمة رائدة عن منافسيها نتيجة لإجراءات عمل هذه التقنية في بداية سلسلة القيمة .

ب- أما دورها في إستراتيجيتي اخذ المخاطرة والتفرد فيكمن في ان كل تفرد لكي يتحقق لابد وان يقترن بالمجازفة والمخاطرة وعليه تعمل تقنية C.T على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن .

ج- اما إستراتيجية المبادأة فان دور تقنية C.T فيها هو من خلال حل المشاكل المستقبلية والاحتياط لما في قادم الأيام من صعوبات بذلك نجد تقنية C.T ومن خلال إجراءات عملها في بداية سلسلة القيمة فإنها تخلق فرص تخفيض الكلف خلال سلسلة القيمة مستقبلاً .

٥. لتقنية C.T أيضاً دوراً استراتيجياً من خلال تكاملها مع تقنية E.V لأن تقنية E.V تعتبر تقنية أساسية لعمل تقنية C.T لأنها تعمل على تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية للمنتج عن طريق ما يسمى بالتحليل الوظائي للمنتج .

٦. لتقنية T.C دوراً استراتيجياً من خلال تكاملاها مع تقنية Kaizen وذلك لأن بوجود تقنية Kaizen بعد دخول المنتج إلى الإنتاج يساعد في المحافظة على الميزة التنافسية في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة عن طريق عمل تقنية Kaizen إلى جانب تقنية T.C.

#### **بـ- التوصيات**

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فإنه يمكن تقديم التوصيات الآتية :-

- ١ على المنظمات التكيف والتفاعل مع كل تطورات ومستجدات البيئة الحديثة والعمل على تطويرها لخدمة أهدافها وأهداف وجودها تشغيلياً واستراتيجياً .
- ٢ لما كانت استجابة محاسبة التكاليف للبيئة الحديثة مثلاً بإدارة التكلفة الإستراتيجية وما تتضمنه من مجموعة تقنيات حديثة فإن الاعتماد على تلك التقنيات وبالأخص تقنية التكلفة المستهدفة يساعد المنظمة على ضمان تحقيق أهدافها وذلك من خلال أهداف إدارة التكلفة .
- ٣ أن نجاح المنظمات في تحقيق قيادة التكلفة من خلال تحقيق وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية يتطلب من المنظمة توفر معلومات تساعدها في تحطيط هذه الاستراتيجيات وتنفيذها .
- ٤ إن توظيف تقنية التكلفة المستهدفة يعمل على توفير معلومات حول إدارة التكلفة وكذلك معلومات عن الزبائن والمنافسين (لأنها قائمة على أبحاث السوق) وهذا ما يمكن ان توظفه المنظمة لخدمتها في تحديد احتياجات الزبائن المرتقبين والاحتياط لسياسات المنافسين .
- ٥ يمكن للمنظمات الاستفادة بدرجة كبيرة من الاستخدامات الإستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ أي من الاستراتيجيات التنافسية التي يمكن ان تنتهجها في مواجهة المنظمات المنافسة لضمان بقاؤها في السوق وكسب رضا زبائنهما نتيجة قيادة التكلفة لضمان الميزة التنافسية الناتجة عنها .
- ٦ بإمكان المنظمات الاستفادة من مساندة تقنيتي V.E و Kaizen لتقنية T.C في تحقيق وتنفيذ هذه التقنية لضمان تحقيق الأهداف المتوازنة من تبنيها .
- ٧ إن تبني قيادة التكلفة كهدف يجعل من تقنية T.C تعمل على تحقيق ذلك الهدف ويتم ذلك من خلال تنفيذها للاستراتيجيات التنافسية والريادية .

#### **ثـت المصادر**

#### **أولاً : الرسائل والاطاريج الجامعية**

١. البشتواني ، سليمان حسين سليمان ، (٢٠٠١) ، تقويم الأداء على وفق نظام BSC باستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، دراسة حالة في احد المصارف الأردنية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .
٢. البياتي ، مروان محمد نجيب جرجيس ، (٢٠٠٨) ، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية \_ دراسة استطلاعية في فنادق الدرجة الأولى في محافظة دهوك ، رسالة دبلوم عالي في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل .
٣. الحشاش ، عبدالحافظ عطيه خلف ، (٢٠١٠)، أساليب التصنيع الرشيق ودورها في تعزيز المزايا

- التنافسية** دراسة تطبيقية في الشركة العامة لكبريت المشرق ، رسالة البليوم العالي التخصصي في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٤. السامرائي ، احمد عبد الدائم ، (١٩٩٩) ، تخفيض تكاليف المتوج باستخدام أسلوب تحليل القيمة ، رسالة بليوم علي في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
٥. السبوع ، سليمان سند سبع ، (٢٠٠٠) ، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقدير أداء المنظمة ، دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والالكترونية الثقيلة ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
٦. الكبراتي ، حنان صحبت عبد الله ، (٢٠٠٥) ، استعمال معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
٧. الكسب ، علي إبراهيم حسين ، (٢٠٠٤) ، المعلومات المحاسبية الازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
٨. المعموري ، ايثار عبد الهادي ، (١٩٩٩) ، اثر أنشطة المنظمة في إسناد إبعاد التناقض ، دراسة تحليلية في شركة الصناعات الالكترونية ، اطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال ، الجامعة المستنصرية .
٩. الموسوي ، خولة شهاب نجم ، (٢٠٠٦) ، اعتماد تحليل سلسلة القيمة مدخل لإدارة الكلفة الإستراتيجية ، دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأسمدة / المنطقة الصناعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة .
١٠. الوائلي ، علي عباس ، (٢٠٠٥) ، دور تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .
١١. حضر، انس متى ، (٢٠٠٥) ، قياس الكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لإغراض التسعير ، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
١٢. شهاب ، رباب عدنان ، (٢٠٠٨) ، مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية – دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
١٣. عزيز، پرثین شيخ محمد ، (٢٠٠٦) ، استخدام هندسة القيمة وإعادة هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية - بغداد ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة صلاح الدين / اربيل .
١٤. فرج ، مشتاق كامل ، (٢٠٠٤) ، استخدام تقنيات إدارة الكلفة في ترشيد قرارات التسعير ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية - معمل تموز ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- ثانياً :- البحوث العلمية**
- ١- البرواري ، نزار عبد المجيد ، (٢٠٠١) ، الدور المعاصر للموارد البشرية في ظل مجتمع المعرفة التنافسية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد ٣٦ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .
  - ٢- التكريتي ، إسماعيل يحيى ، (٢٠٠١) ، الإدارة على أساس الأنشطة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد ٢٧ ، المجلد ٨ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
  - ٣- الذهبي ، جليلة عيدان و الغبان، ثائر صبري ، (٢٠٠٧) ، استهداف السعر كأساس لتحقيق

تفقية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد ٤٨ ، المجلد ٣١ ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

٤- السكارنة ، بلال خلف ، (٢٠٠٨) ، استراتييجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة ميدانية على شركات الاتصالات في الاردن " ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد ١٧ ، بغداد ، العراق.

٥- رياحي ، مها محمود رمزي ، (٢٠٠٦)، اثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير،مجلة الإداري ،العدد ٤،السنة ٢٨ ،معهد الإدارة العامة ،سلطنة عمان.

### **ثالثاً : الكتب العلمية**

١- الجمال ، رشيد ، (٢٠٠٠) ، المحاسبة الإدارية في بيئة الاعمال الحديثة ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، لبنان .

٢- العلي ، عبد الستار محمد ، (٢٠٠٠) ، إدارة الإنتاج والعمليات – مدخل كمي - ، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، الاردن .

٣- باصيلي ، مكرم عبد المسيح ، (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية – مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتنقية الأداء ، الطبعة الثانية .

٤- باصيلي ، مكرم عبد المسيح ، (٢٠٠١) ، محاسبة التكاليف الأصلية والمعاصرة – رؤية إستراتيجية ، الجزء الأول ، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية للطباعة والنشر .

### **المصادر الأجنبية**

- 1– Blocher, Edward, chem. Hing, H. and Hin Thomsonw, (1999), Cost Management : A strategic Emphasis, McGraw Hill Co.
- 2– Drury, colin, (2000), Management and cost Accounting, 5th Edition, International Thomson business press.
- 3– Garrison, Ray. Noreen, Eric, (2000), Managerial Accounting, 8th Edition. Irwin McGraw–Hill, Inc.
- 4– Hilton , Roland. W, (1997), Managerial Accounting, 3th Edition, McGraw–Hill, Inc.
- 5– Hilton , Roland. W, maher, Michael, w and setto. Frank. H., (2000) cost Management for Buisness Decision, McGraw–Hill, Inc.
- 6– Hilton, Roland. W , , (1999), Management Accounting, 4th Edition, Irwin McGraw–Hill. Inc.
- 7– Horngren T., charles, and foster. George and srikant, Datar, M. (2000), cost accounting, 10th Edition, printice–Hall, International, Inc. .
- 8– Horngren, charles, T. and foster, George and srikant Datal, M. (2003), cost

accounting : A Managerial Emphasis, 11th Edition, Printice-Hall. International, Inc,  
New Jersy, U.S.A.

9- Morse, J, Wayne. Janes R. Davis, All Hart Graves, (2003) , Management  
Accounting : A strategic approach, 3th Edition, Thompson, South-western.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.