

الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة

م.م. معاد خلف إبراهيم الجنباني

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 (إستراتيجية قيادة التكلفة ، إستراتيجية التمايز ، إستراتيجية التركيز) تعبر عن خيار إستراتيجي للمنظمة فإنه بإمكان المنظمة توظيف تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) ودورها الإستراتيجي في تحقيق قيادة التكلفة وتنفيذ 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 تلبي احتياجات الزبائن لإقناعهم بقيمة منتجات المنظمة ، والتي يكونوا مستعدين للدفع مقابل عنها ، بذلك فإن تقنية T.C أصبحت تؤدي دوراً مهماً في حياة ووجود المنظمات حالياً واستراتيجياً وهذا ما سيتم تناوله في محاور هذا البحث .

مشكلة البحث: إن التطور التقني الكبير الذي شهدته بيئة الأعمال اليوم 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 إستراتيجياً في نجاح تنفيذ وتحقيق استراتيجيات التنافس 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 : تنبع أهمية البحث من الأهمية الإستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها الاستراتيجي في نجاح تنفيذ وتحقيق المنظمة لإحدى استراتيجيات التنافس 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 والاطاريح الجامعية والبحوث العلمية والكتب العربية والأجنبية .

أولاً :- الميزة التنافسية وإدارة التكلفة الإستراتيجية .

١. الميزة والأسبقيات التنافسية : أصبحت بيئة الأعمال في الوقت الحاضر تمتاز بشدة المنافسة بين المنظمات على طرح منتجات جديدة وتقديم خيارات عدة أمام الزبائن ، الأمر الذي جعل أذواق الزبائن تكون في تغير واختلاف مستمر والسعي لاقتناء الحاجات الأكثر تطوراً وإشباعاً لحاجاته ورغباته ، الأمر الذي دفع المنظمات بالسعي 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 إبعاد تلك القدرات لقيم الزبائن وحاجاتهم من السلع والخدمات) (البرواري ، ٢٠٠١ ، ٧٥) .

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

وهناك من عرفها بأنها (قدرة المنظمة على تحقيق حاجات المستهلك أو 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 الزبون 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 (الوائل ، 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 للزبائن بصورة إشباع أفضل وتلبية أدق للرغبات والحاجات وبكلفة مخفضة وبجودة عالية (باسيلي ، ٢٠٠١ ، ١٢٨) .

وللميزة التنافسية عدة مناظير أو ابعاد وتسمى بالاسبقيات التنافسية وكالاتي :-

تتمايز المنظمة وفقاً لإبعاد يطلق عليها الأسبقيات التنافسية ، وهذه الأبعاد تختارها المنظمة انعكاساً للتقويم المستمر لرغبات الزبون المتغيرة وما يراه قيماً وما يقدمه المنافس (المعموري ، ١٩٩٩ ، ١٨٣) .

وتعرف الأسبقيات 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 الأبعاد ، وتستطيع المنظمة إن تتمايز إذا ما انفردت عن منافسيها في بعد واحد أو أكثر من إبعاد الميزة التنافسية والتي يمكن توضيحها وكالاتي :- (الوائل ، ٢٠٠٥ ، ١٢-٢١) (عزيز ، ٢٠٠٦ ، ١١٨-١٢١) .

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 انعكاس مباشر على السعر فان هذا يظهر بان السعر يعد السلاح التنافسي المستخدم في السوق وذلك لان تخفيض التكلفة يعد المتغير الأساس في زيادة الإرباح. وتعد التكلفة الأقل من الأسبقيات التنافسية التي تستند إليها المنظمات لتحقيق

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

ب- الجودة: تعد الجودة واحدة من أهم الأساليب التنافسية التي تركز عليها المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية فريدة تضمن لها البقاء والنمو في السوق وبما يضمن حصتها السوقية ويجب على المنظمة أن تنظر إلى جودة كفرصة لإرضاء الزبون وليس فقط طريقة لتخفيض التكاليف وذلك لان 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 أن تركز على تقديم منتج ذي جودة يساعد في تحقيق رضا الزبون ومن ثم منافسة المنظمات الأخرى التي تعمل في نفس المجال .

فيمكن القول بان الجودة تحتل مكانة متميزة ضمن الأساليب التنافسية لان رضا الزبون عن جودة المنتج هو احد عوامل المحافظة على الزبائن ومن ثم تحقيق التنافس مع المنافسين الآخرين وهذا ما يفرض على المنظمة أن لا تنظر إلى رضا زبون من منظور قصير المدى بل يجب أن تركز على الاعتبار الاستراتيجي في جودة المنتج من خلال التحسينات المستمرة لمواكبة أذواق الزبائن المستقبلية .

ج- الوقت : أصبح الوقت بعيداً جديداً للحصول على الميزة التنافسية وهو ما يتطلب من المنظمة الحركية السريعة والتكيف السريع وذلك من خلال تبني ثلاثة مهمات تكون بمثابة التعبير عن الوقت كبعد تنافسي وهي :

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

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

د- 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 المتنوعة. بذلك أصبحت المرونة بعداً تنافسياً مهماً بسبب تغير متطلبات الزبون وسرعة انتقاله من منتج إلى آخر وهذا ما يتطلب من المنظمات الاستجابة والتكيف السريع مع كل المتغيرات التي قد تحصل في العمليات الإنتاجية في تصميم المنتج .

٥- الخدمة

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

و- 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

للجهات المخالفة لها. ويجمع العلماء والأطباء على إن البيئة باتت تعاني تغييرات 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 لتقديمها 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) (الوائلي ، 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 . (الكبراتي ، ٢٠٠٥ ، ٤٠) .
ويتم ذلك من خلال ثلاث إستراتيجيات للتفوق على المنظمات المنافسة وكالاتي :

أ- إستراتيجية قيادة التكلفة :

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 للتكاليف) (Horngren etal , 2000 , 462)

وتقوم هذه الإستراتيجية على قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين ، أي إن إستراتيجية قيادة التكلفة تهدف إلى خفض الكلف إلى أدنى حد ممكن دون المماس بجودة المنتج وهذا ما يتطلب تحليل التكاليف تحليلاً استراتيجياً للتوصل إلى ميزات تنافسية بهدف خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى الكلف التي تميز المنظمة 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 اقل من أسعار المنافسين وتحقيق قدر أكبر الأرباح وهي بذلك تستطيع إن تحقق قيمة للزبون وبالتالي كسب رضاه ، فهذه الإستراتيجية تهدف إلى زيادة القيمة للزبون عن طريق تخفيض تضحيتها ، حيث أن سعي المنظمة لإنتاج المنتج الأقل تكلفة يعد مدخلاً تنافسياً فاعلاً ومؤثراً في الأسواق التي تتعامل مع العديد من المستهلكين الذين يتحسسون للأسعار ، وبالتالي فإن توسع المنظمات في استخدام هذه الإستراتيجية يؤدي إلى تخفيض الكلف وزيادة قدرة المنظمة على مواجهة القوى المنافسة نتيجة للمرونة السعرية التي تمتاز بها والتي يمكن أن تحقق لهل أداء أفضل من المنافسين (الوائلي ، 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 خلالها تقديم قيمة للزبون (الكبراتي ، 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 قادراً وعلى استعداد للدفع بسعر أعلى مقابل منتجات ذات تميز عالي نتيجة تحقيقها للقيمة 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 لاتتعامل مع السوق ككل وإنما تقوم بتجزئة السوق الى 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 المتميزة في الكلف من تحقيقها (أي المنظمات الناجحة في تبني أي من الاستراتيجيتين السابقتين) فان التخصص وانتهاج خط تنافسي لا تتمكن المنظمات المنافسة من تحقيقه هو جوهر هذه الإستراتيجية والتي من خلالها يتحقق قيمة فائقة وربحية عالية (الكبراتي ، 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 وتنفذ ما يرغب الزبون به أولاً وذلك لدورها الحيوي في نجاح المنظمة في عالم المتغيرات المتسارعة والتي تنعكس على مهام هذه الإدارة كنتيجة لتغير 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 وتقويم تنفيذ استراتيجيات المنظمة وبما تكفل تحقيق الأهداف والخطط الموضوعية ، 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 . (الكبراتي ، ٢٠٠٥ ، ٥٨) .

٣. مفهوم الريادية واستراتيجياتها

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

ولكي تكون المنظمة ريادية لابد ان يتوفر فيها ثلاث عناصر : (السكرانة ، ٢٠٠٨ ، ٨٨)

- ١- الأفراد الرياديين الذي لم يكون هناك إبداع من دونهم .
- ٢- البعد التنظيمي المرتبط بالرؤية ، الثقة ، المثالية ، الإبداع ، التحوط للفشل ، التحوط للغموض والرقابة الداخلية .
- ٣- البعد البيئي المرتبط بالتنوع بالأسواق .

وللريادية عدة استراتيجيات تعمل على ٧٨ تشجيع المنظمات على الإبداع والابتكار

والتفرد واخذ المخاطرة والمبادأة وكذلك تشجيع القائمين على اتخاذ القرارات واخذ المسؤولية عن هذه القرارات .
بذلك فان استراتيجيات الريادة هي مايلي : (السكرانة ، ٢٠٠٨ ، ٨٩-٩٠) (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 تتبناها المنظمات من خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها لغرض صياغة وتنفيذ وتقييم نجاح الاستراتيجيات المنفذة عن طريق بيان فاعلية وكفاءة استخدام الموارد المادية والفكرية المتاحة للمنظمة (الموسوي ، ٢٠٠٦ ، ٦٦-٦٧) .

وان المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة يقوم على أساس استعمال معلومات محاسبة التكلفة في تنفيذ وتقييم إستراتيجية المنظمة من خلال إتباع التفكير الاستراتيجي في تحليل وصياغة وتنفيذ خطط المنظمة وبالاعتماد على مجموعة تقنيات تفي بمتطلبات المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة (الكبراتي ، 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) .

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

- ١- عالمية الأعمال والمنافسة الشديدة .
 - ٢- بيئة التصنيع الحديثة .
 - ٣- الاهتمام برضا الزبائن .
 - ٤- الجوانب الاجتماعية والثقافية والبيئية .
 - ٥- الإدارة الإستراتيجية .
- فضلاً عن إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تركز على :- (الكبراتي ، 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 للمنظومة 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 المضيئة للقيمة والعمل على تحسينها وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص من تكاليفها بذلك فان إدارة التكلفة الإستراتيجية

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

ثانياً :- تقنية التكلفة المستهدفة : Target Cost (T.C)

في ظل انفتاح الأسواق وظروف المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وتحول الأسواق من سوق منتج إلى سوق مستهلك وقصر عمر المنتجات وتعدد حاجات الزبائن ، أصبح على المنظمات العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي تسعى الى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار إن تتبنى سياسات سعريه تتماشى وتلك المتغيرات والإحداث المحيطة بها ولعل التسعير على أساس السوق يعتبر أكثر المداخل حداثة 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 بـ (التكلفة المستهدفة) .

بذلك فإن تقنية T.C تعتبر احد أهم تقنيات إدارة التكلفة وذلك لان المنظمة لا تستطيع ان تتحكم بالسوق في ظل المنافسة الشديدة إلا في حالة (قيادة التكلفة) ، ولكن حتى وان لم تتحكم المنظمة في السوق وبأسعارها فانه يكون لديها فرص لتخفيض 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 وتخفيض الكلف وتحقيق الإرباح 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 اذ يتم استخدامها في بداية حياة المنتج - المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج - لتعزيز الربحية والإنتاج بشكل عام) (الذهبي والغبان ، ٢٠٠٧ ، ٢٣٦) .

وأيضا عرفت تقنية T.C بأنها (احد 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 لتخفيض التكلفة يبدأ عند إعداد المخططات الأولى للمنتج وعلى طول دورة حياة المنتج ، أخذاً بنظر الاعتبار جودة تلك المنتجات والثقة في وظيفتها وصولاً إلى تلبية رغبات وحاجات الزبائن .

بذلك فإن تقنية T.C هي تقنية إستراتيجية لإدارة التكلفة وتخفيضها 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 واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات إذ تتمثل هذه التقنية بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه 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 .

- ٣- التوجيه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الإبعاد الأساسية لهذه التقنية .
- ٤- ليس للمنظمات الإمكانية للسيطرة والتحكم في الأسعار الحقيقية وإذا المنظمات تجاهلت ذلك فستعرض للخطر ولذلك يؤخذ السوق بنظر الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة.
- ٥- معظم التكاليف تحدث في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد وهذا المنتج وإدخاله للإنتاج يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف ، لذلك تدخل هذه التقنية في مرحلة التصميم والبحث التطوير .
- ٦- قصور المدخل المحاسبي التقليدي في التسعير والذي يعتمد على التكلفة كأساس في التسعير دون اللجوء الى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ تقنية T.C أمر ضروري .

خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة .

يمكن تنفيذ تقنية T.C 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 يمثل 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 لتدعيم 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 تنصب على اختراق المعايير وتحديدها بكل السبل المتاحة) تمييزاً عن التخفيض الوهمي للتكلفة والذي يقصد به (الفعاليات التي تنصب 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 التنافس الحاد) (السامرائي ، ١٩٩٩ ، ١٥) .
ومن اجل تحقيق التخفيض الحقيقي للتكلفة تدخل تقنية هندسة القيمة عن طريق استخدام ما يسمى بالتحليل الوظيفي

❖ تقنية هندسة القيمة V.E Value engeniring

عند تطبيق تقنية T.C 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 اكبر من تكلفته المستهدفة) وفي هذا الوقت يتطلب

تدخل تقنية هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض التكلفة وذلك بالاعتماد على التحليل الوظيفي للوظائف الرئيسية للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه ومن ثم تقييم البدائل بما فيها المفضلة للمنتج أو استحداث منتجات بديلة إذ تقارن هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات فتقنية V.E 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 V.E بأنها (أسلوب المنظمة في تخفيض التكلفة المبدئية للمنتج الى التكلفة المستهدفة لان 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 تضيف قيمة والأنشطة التي لاتضيف قيمة (التكريتي، ٢٠٠١، ٣٥٤). فالأنشطة التي تضيف قيمة تعرف بأنها (تلك الأنشطة التي يكون المستهلك مستعداً للدفع مقابل عنها وان النشاط إذا ما الغي سوف يخفض الخدمة المقدمة من المنتج على المدى البعيد أو القصير) . إما الأنشطة التي لا تضيف قيمة (هي الأنشطة التي بالإمكان استبعادها وتقليص تكاليفها 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 بتنفيذه بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فان الاهتمام يتحول إلى تقنية التحسين المستمر .

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

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

ومن التعريفات السابقة يتضح إن تقنية التحسين المستمر تعمل بصورة مكملة لتقنية T.C و V.E وذلك لان 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 وإن المنظمات سلمت بأهمية تقنية التحسين المستمر من أجل 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 (الجمال ، ٢٠٠٠ ، ٣٢).

وصولاً إلى الإتقان 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 إلى 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 ، فإن هذه التقنية تعد تقنية إستراتيجية وبشكل مستمر ، حيث تمتلك هذه التقنية وفق البعد الاستراتيجي افقاً واسعاً مركزاً على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات وهو ما يجعل تقنية T.C تؤثر على دورة حياة المنتج (البشتاوي ، ٢٠٠١ ، ٧٢-٧٥) .

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 . (الكبراتي ، 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 واضحاً وكالاتي :-

أ- فبالنسبة لإستراتيجية 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 أن 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 أكبر 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 أن الأمر قد يتطلب توظيف تقنيات أخرى مساندة لتقنية T.C للوصول بإدارة التكلفة إلى القيادة ، وذلك عند وجود فرق بين التكلفة المبدئية للمنتج وتكلفته المستهدفة وهذا يتطلب تضيق تلك الفجوة وإلغائها عن طريق تحسين هذا الفرق والتخلص منه باستخدام تقنية هندسة القيمة والتي تعتمد على إجراء التحليل الوظيفي 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 المضافة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضافة للقيمة وتكاليفها وهذا ينعكس بدوره الى 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 تجعل 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 والفائز على قدرة المنظمة بتوفير منتج ذو جودة عالية ومواصفات وقيمة منفردة ومتميزة عن منتجات المنافسين ، فان دور تقنية T.C في تحقيق هذه الإستراتيجية يتم من خلال مراحل عمل إستراتيجية قيادة التكلفة وإثاء تنفيذها لإجراءات تخفيض الكلف يدخل هدف تحسين الجودة وزيادة قيمة المنتج حيز التنفيذ ، فبالإضافة إلى عمل تقنية V.E 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 V.E والعمل على تخفيض التكاليف بما يدعم هذه الإستراتيجية وإستراتيجية قيادة التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ، بذلك نجد دوراً إستراتيجياً لتقنية T.C في تبني وتنفيذ إستراتيجية التمايز خصوصاً إذا ما وظفت تقنية إدارة الجودة الشاملة لتدعم تحقيق الجودة العالية 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 ، لان استهداف جزء أو فئة معينة من السوق ضمن إستراتيجية التركيز سيكون إما بالاعتماد على إستراتيجية قيادة التكلفة وان الفئة المستهدفة (المركز عليها) هي

الفئة التي تهتم بتخفيض 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 تخفيض التكاليف عن طريق استهداف السعر ومن ثم استهداف الربح وصولاً إلى التكلفة المستهدفة مع عدم إغفال وجود درجة مقبولة من الجودة وهو مايقود الى ميزة الكلفة الأقل .

وكذلك دوراً استراتيجياً لتقنية T.C في تنفيذ وتحقيق إستراتيجية التمايز عن طريق توظيف تقنية V.E وتقنية Kaizen ، وان النجاح في تحقيق إحدى الاستراتيجيتين (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 تمكنها 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 المتميزة 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 ثلاثية البقاء والتي تتكون من ثلاثة أبعاد رئيسية تمثل ركائز أساسية للمنتج في عالم اليوم وهي الكلفة والنوعية والوظيفة والتي تلعب دور مهم في بقاء المنظمة في المنافسة) وان تقنية T.C والتقنيات المساندة لها تؤدي دوراً مهماً في تحديد أداء المنافسين في الأبعاد 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 الشيء الجديد .

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

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

د- وباستخدام التحليل الوظيفي للمنتج الذي تقدمه تقنية V.E لتقنية T.C 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 الأربعة السابقة فان من اليقين سيكون لها دوراً كبيراً في حل المشاكل المستقبلية التي تواجه المنظمة المتبينة

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

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

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

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

إضافة إلى ان V.E تعمل على تقليص الكلف في مرحلة التصميم للوصول الى التكلفة المستهدفة عن طريق فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك لخفض كلف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ودعم وإسناد الأنشطة التي تضيف قيمة . (الكسب ، ٢٠٠٤ ، ٣٢) .

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

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

وبعد دخول المنتج الى الإنتاج تعد تقنية Kaizen امراً ضرورياً في ظل الرؤية الاستراتيجية لتخطيط التكاليف بقصد تخفيضها .

حيث تعد تقنية Kaizen مكملية لتقنية T.C والتكامل بينهما واضح خصوصاً أن هدف كل منهما هو تخفيض التكاليف الكلية للمنتج بالرغم من اختلاف مناطق إجراء التخفيض فال 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 الـ Kaizen بعد دخول المنتج إلى الإنتاج حيث سيكون من العوامل المؤكدة لخفض الكلف ورفع الربحية في حال استخدام هذا التكامل بينهما. (خضر ، ٢٠٠٥ ، ١٠٨٦)

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 الزبون ، 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 ويبرز 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 عمل V.E يقع ضمن المدى القصير إلا أنها تُحدث تراكمات تحسينية على المدى الطويل أما Kaizen فيعمل ضمن المدى الطويل ، هذا وان كلا التقنيتين تستندان في عملهما إلى معلومات التكاليف 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 الاثنين معاً ، إما Kaizen فيركز على هدف تحقيق الجودة في الأداء قياساً إلى تخفيض 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 تقليص الفجوة بين التكلفة المبدئية والتكلفة المستهدفة عن طريق مايسمى بالتحليل الوظيفي ، فضلا عن دور تقنية Kaizen في دعم تقنية T.C في تحقيق قيادة التكلفة وذلك لان 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 فرضيتي البحث قد تم تحققهما ، 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 انتاجها لأي من تلك الاستراتيجيات .

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

ومستجدات البيئة التنافسية الحديثة فأن تقنية التكلفة المستهدفة (T.C) تعد احد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية وذلك لاعتمادها على تسعير المنتجات عن طريق استهداف التكلفة والتسعير القائم على أبحاث السوق .

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

- أ- حيث نجد إن لتقنية T.C دوراً إستراتيجياً 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 إستراتيجياً 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 T.C في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمايز ينعكس أيضا في تحقيق إستراتيجية التركيز ، وذلك من خلال التركيز إما على الفئة التي تستهدف الكلفة المنخفضة أو الفئة التي تستهدف الجودة العالية .
٤. إن لتقنية T.C 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 فيمكن في ان كل تفرد لكي يتحقق لابد وان يقترن بالمجازفة والمخاطرة وعليه تعمل تقنية T.C على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن .
- ج- إما إستراتيجية المبادأة فان دور تقنية T.C فيها هو من خلال حل المشاكل المستقبلية والاحتياط لما في قادم الأيام من صعوبات بذلك نجد تقنية T.C ومن خلال إجراءات عملها في بداية سلسلة القيمة فإنها تخلق فرص تخفيض الكلف خلال سلسلة القيمة مستقبلاً .
٥. لتقنية T.C أيضا دوراً إستراتيجياً من خلال تكاملها مع تقنية V.E لان تقنية V.E تعتبر تقنية أساسية لعمل تقنية T.C لأنها تعمل على تقليص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية للمنتج عن طريق مايسمى

بالتحليل الوظيفي للمنتج .

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

ب- 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 تطويعها لخدمة أهدافها وأهداف وجودها تشغيلياً واستراتيجياً .
- ٢- لما كانت استجابة محاسبة التكاليف للبيئة الحديثة ممثلاً بإدارة التكلفة الإستراتيجية وما تتضمنه من مجموعة تقنيات حديثة فان 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 تساعد في تخطيط 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 وبدرجة 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 زبائنهم 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 المتوخاة 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 .

ثبت المصادر

أولاً : الرسائل والاطارح الجامعية

١. البشتاوي ، 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. الحماش ، عبدالحافظ عطيه خلف ، (٢٠١٠)، أساليب التصنيع الرشيق ودورها في تعزيز المزايا

التنافسية _ دراسة تطبيقية في الشركة العامة لكبريت المشراق ، رسالة الدبلوم العالي التخصصي في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٤. السامرائي ، احمد عبد الدائم ، (١٩٩٩) ، تخفيض تكاليف المتوج باستخدام أسلوب تحليل القيمة ، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.

٥. السبوع ، سليمان سند سبع ، (٢٠٠٠) ، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة ، دراسة نظرية وتطبيقية في شركة مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والالكترونية الثقيلة ، أطروحة 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 ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

٧. الكسب ، علي إبراهيم حسين ، (٢٠٠٤) ، المعلومات المحاسبية اللازمة 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 التنافس ، دراسة تحليلية في شركة الصناعات الالكترونية ، أطروحة 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. خضر، انس متي ، (٢٠٠٥) ، قياس التكلفة 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 الولاية في الموصل ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .

١٣. عزيز، پرژين شيخ محمد ، (٢٠٠٦) ، استخدام هندسة القيمة وإعادة هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية - بغداد ، أطروحة 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 ، جلييلة عيدان و الغبان، ثائر صبري ، (٢٠٠٧) ، استهداف السعر كأساس لتحقيق

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

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

٥- ربحاوي ، مها محمود رمزي ، (٢٠٠٦)، اثر بيانات التكلفة وطرق تخفيضها على قرارات التسعير، مجلة الإداري، العدد ١٠٤، السنة ٢٨، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان.

ثالثاً :- الكتب العلمية

١- الجمال ، رشيد ، (٢٠٠٠) ، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال 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- باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (٢٠٠١) ، المحاسبة الإدارية – مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، الطبعة الثانية .

٤- باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (٢٠٠١) ، محاسبة التكاليف الأصالة 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 Jersey, 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.