

جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة



مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب
التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته
(دراسة تطبيقية)

إعداد :

حسام مراجع مؤمن النحاس

بكالوريوس محاسبة - كلية الاقتصاد

جامعة عمر المختار

2005/2004

إشراف

الدكتور: جمعة خليفة الحاسبي

دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الاجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

خريف - 2011

!#& () #+%/(\@123&] = !"#%&#() * "#+, -./#12'3!"#\$% 57"#1%839-#;

941 J&K../(L/MANQ/MPJQ(>BEC&R/(LQ(H26G(X,BC+(EC@ @& 9 ;16../(>+/& &4 5678/&

>C 27 # 26 =@-AB3 ? >[(H27G(XEMTD 1F&1(LJS+K../(LJQ&

إهداء

إلى اللذان قال فيهما الله سبحانه وتعالى:

(وَقُلْ رَبِّي أَرْحَمُهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا) [الإسراء: 24].

إلى من علمتني الصبر والثبات، إلى نبع الحنان وهبة الرحمان التي رمتني في بحر الأمان
إلى أعز ما أملك في الوجود قرة عيني وسبب وجودي، إلى من لم تبخل علي بالغالي والنفيس،
إلى من تحملت أعباء الزمن التعيس

"أمي حفظك الله وأطال في عمرك"

إلى رائدي في الحياة، الذي ناضل لتربيتي وسعادتي وتعليمي لبلوغ أسمى المراتب،
إلى الذي كان لي قدوة ومثلاً أعلى في الحياة، إلى الذي علمني الصبر والمثابرة

"إليك أبي حفظك الله وأطال في عمرك"

حفظهما الله ورعاهما وأبقاهما لي عوناً وسنداً.

إلى إخواني وأخواتي وكل العائلة.

إلى جميع أساتذتي وزملاء الدراسة والأصحاب...

أهدي ثمرة جهدي وخلاصة عملي

الباحث

ب

شكر وتقدير

بعد أن انتهيت من إعداد هذه الدراسة، كانت لي وقفة تأمل، حاولت فيها جاهداً أن أجمع الحروف لأعبر عن عميق شكري وامتناني لكل من ساهم في إتمام هذا العمل المتواضع قال الله تعالى: (وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ). [إبراهيم: 7].
فالحمد والشكر لله العلي القدير، الذي هداني لطاعته، وأنار لي درب العلم والمعرفة، وأعاني على أداء هذه الدراسة.

واستناداً لقول رسوله صلى الله عليه وسلم:
عن أبي هريرة رضي الله عنه مرفوعاً: (من لم يشكر الناس لا يشكر الله) رواه أحمد وأبو داود والترمذي

لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى:
أستاذي الفاضل د. "جمعة خليفة الحاسي" الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم ييخل بنصائحه وتوجيهاته؛

الأستاذ بجامعة البصرة "مهند محمد عبد المطلب"، الذي كان داعماً لي بالمراجع ولم ييخل بالإجابة على أسألي واستفساراتي؛

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الدراسة؛
كما لا أنسى أن أشكر إدارة و رؤساء الأقسام بشركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على مساعدتهم وتعاونهم من خلال تزويدي بكل المعلومات التي تخدم بحثي. وأخص بالذكر الإخوة الكرام:

"نوري ساطي" المدير المالي و "جابر عزوز" رئيس قسم التكاليف، وموظفي قسم التكاليف و"م. عوض بن شتوان" رئيس قسم الجودة و "م. الصديق عبد المالك" رئيس قسم برمجة الإنتاج، وكل الموظفين والعاملين بالمصنع

وإلى كل من شجعني على إنجاز هذه الدراسة ولو بكلمة طيبة

الباحث

فهرس الموضوعات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية	أ
الإهداء	ب
شكر وتقدير	ج
فهرس الموضوعات	د
فهرس الجداول	ز - ح
فهرس الأشكال	ط
مستخلص البحث باللغة العربية	ي - ك

الفصل الأول: مقدمة البحث

1.1 مقدمة	1
2.1 الدراسات السابقة	2
3.1 مشكلة الدراسة	12
4.1 هدف الدراسة	14
5.1 أهمية الدراسة	14
6.1 فرضيات الدراسة	14
7.1 منهجية الدراسة	15

- 8.1 مراحل الدراسة التطبيقية. 16
- 9.1 حدود ونطاق الدراسة. 16
- 10.1 محتويات الدراسة. 17

الفصل الثاني: طبيعة ومفهوم وخصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة والمبادئ التي يستند عليها

- 1.2 التطورات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة. 19
- 2.2 الانتقادات الموجهة لأساليب التكاليف التقليدية في ظل الظروف التنافسي. 23
- 3.2 الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. 24
- 4.2 احتياجات نجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. 25
- 5.2 ماهية التكاليف المستهدفة. 28
- 1.5.2 بداية ظهور التكاليف المستهدفة. 28
- 2.5.2 مفهوم وخصائص وأهداف التكاليف المستهدفة. 30
- 3.5.2 المبادئ التي يستند عليها أسلوب التكلفة المستهدفة. 34
- 4.5.2 متطلبات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. 37

الفصل الثالث: طرق ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجه تطبيقه

- 1.3 طرق تحديد التكلفة المستهدفة. 43
- 2.3 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. 45

3.3	فلسفة التكلفة المستهدفة.	49
4.3	مواطن خفض التكلفة في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة.	54
5.3	الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	55
6.3	مدخل التحسين المستمر احد النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.	57
68	ملخص الفصلين الثاني والثالث.	68

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

1.4	معلومات حول الشركة.	69
2.4	المعلومات المتعلقة بالسوق والمنتجات المنافسة.	84
3.4	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج موضوع الدراسة.	91
4.4	النتائج والتوصيات.	102
5.4	قائمة المراجع.	105

الملاحق

ملحق (1)	أسئلة المقابلات الشخصية مع بعض المدراء والمسؤولين بالشركة.	111
ملحق (2)	استمارة استبيان لدراسة السوق.	114
ملحق (3)	المواصفات القياسية للمنتج NYAF (2.5 X 1).	116
ملحق (4)	المواصفات القياسية للمنتج NYAF (4 X 1).	117
A-B	مستخلص البحث باللغة الانجليزية.	A-B

فهرس الجداول

رقم الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
62	مدى مشاركة العاملين في برنامج التحسين المستمر للجودة خلال الفترة من 1989 – 1992 في شركة تويوتا - أمريكا	1
73	أسعار وكميات المادة الخام المشتراة من عام 2007م حتى عام 2010م	2
74	تكلفة المرتبات من عام 2007م حتى عام 2010م للشركة ككل ولمصنع أسلاك الشعر.	3
74	متوسط أسعار بيع المنتج NYAF مساحة المقطع (1x2.5) من سنة 2007م وحتى سنة 2010م.	4
76	نسبة مبيعات مصنع أسلاك الشعر إلى إجمالي مبيعات الشركة.	5
76	نسبة مبيعات المنتج NYAF (1x2.5) إلى إجمالي مبيعات مصنع الشعر.	6
77	نسبة مبيعات المنتج NYAF (1x2.5) للسوق المحلي إلى إجمالي مبيعات NYAF (1x2.5)	7
79	متوسط إنتاجية كل مرحلة وساعات العمل للإنتاج الفعلي	8
80	ساعات العمل الفعلية للمصنع	9
82	حساب تكلفة المواد المباشرة للمنتج	10
82	تكلفة البضاعة المصنعة	11
83	كمية الإنتاج المسلم للمخازن من المنتجين	12
84	حصة كل منتج من المنتجات المنافسة في السوق	13

رقم الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
86	تقييم جودة المنتج المحلي من وجهة نظر المستجوبين	14
86	تقييم جودة المنتج المحلي من وجهة نظر المستجوبين	15
86	مدى إقبال الزبائن على المنتج المحلي	16
87	مدى إقبال الزبائن على المنتج الايطالي المنافس	17
87	بيان إذا ما كان السعر يعكس الجودة أم لا	18
88	العامل المتحكم في قرار شراء المنتج ما إذا كان السعر أم الجودة	19
88	تقييم سعر كل من المنتج المحلي والمنتج المنافس في السوق	20
90	مقارنة بين المنتج المحلي والمنتج الايطالي من حيث المواصفات التقنية	21
92	المقاومة الكهربائية الفعلية للمنتج المحلي والمنتج المنافس	22
93	المقاومة الكهربائية القياسية لكل مقطع	23
96	الأوزان القياسية للكيلومتر الواحد من مادة النحاس والبلاستيك	24
97	الزمن اللازم بالدقيقة لكل مرحلة	25
97	الزمن اللازم لإنتاج لكل مقطع بالساعة	26
99	تكلفة وسعر بيع المنتج وفقا للأوزان القياسية	27

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	المحتوى	رقم الشكل
38	يوضح نموذج (I-CAM) للتحليل المفاهيمي.	1
42	يوضح خريطة بعمليات الاستعداد لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	2
46	يوضح عملية حساب التكلفة المستهدفة.	3
50	يوضح إجراء تحديد التكلفة المستهدفة.	4
65	يوضح خطوات منهج التحسين المستمر (The PDCA Cycle).	5
85	حصة كل منتج في السوق.	6
85	حصة كل منتج في السوق.	7

مستخلص

مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب

التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته

(دراسة تطبيقية)

شهد عقد الثمانينيات العديد من التغيرات التكنولوجية و البيئية التي كان لها تأثيرها المباشر على العملية الإنتاجية ومن ثم زيادة حدة المنافسة بين الشركات الصناعية. كما كان لتبني الشركات الصناعية للتطبيقات التكنولوجية المختلفة دوراً جوهرياً في تشكيل مجموعة من السمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة والتي كان لها العديد من الانعكاسات على محددات كفاءة نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية.

وتعرضت نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية للعديد من الانتقادات والتي تتركز حول عدم ملائمة هذه النظم للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة, مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتلاءم مع تلك السمات. ومن هنا بدأ البحث عن أدوات أو أساليب لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة والتي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة *Target Costing*.

تتمثل طبيعة مشكلة البحث في دراسة مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته، وذلك من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة لغرض تحقيق خفض في التكاليف، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق أهم الأهداف الآتية:

1. تحقيق المزايا التنافسية للشركة المترتبة عن الخفض الاستراتيجي للتكلفة والذي ينعكس بدوره على سعر المنتجات.

2. الكشف عن المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مع محاولة لوضع الحلول المقترحة لعلاج هذه المعوقات.

وتحقيقاً للهدف العام من البحث اجريت دراسة تطبيقية على احد منتجات الشركة، وقد تم

تجميع البيانات الخاصة بهذه الدراسة عن طريق الملاحظة وإجراء مقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين بالشركة، وأيضاً استخدمت استمارة استبيان للحصول على معلومات من السوق المحلي حول وضع المنتج بالسوق، وأيضاً المنتجات المنافسة.

ولقد عكست الدراسة التطبيقية العديد من النتائج، أهمها ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات الشركة يوفر معلومات هامة، منها ان تنبه إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. وقد عكست أيضاً نتائج الدراسة وجود العديد من القيود التي تعوق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. لذلك يوصى الباحث بضرورة الاهتمام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لتوفير معلومات تكاليفية بهدف ترشيد القرارات الإدارية ولأغراض خفض التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتزايد المنافسة العالمية.

الفصل الأول

مقدمة البحث

مقدمة البحث

1.1 مقدمة:

تميزت بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة بالعديد من التطورات نتيجة للتقدم التكنولوجي الهائل في مجال الصناعة، فضلا عن زيادة حدة المنافسة بين الشركات والتي نتج عنها رغبة ادارة تلك الشركات في معرفة احتياجات العملاء ومتطلبات السوق، بهدف توفيرها بأعلى جودة وأقل تكلفة، وبالتالي تقديمها للعملاء بأسعار تنافسية.

فما حدث من تغيرات في بيئة التصنيع من تطور في تكنولوجيا المعلومات وفي الأساليب الادارية والفنية الصناعية، اضافةً لما تشهده هذه البيئة من تكتلات وتغيرات اقتصادية بما فيها انفتاح الأسواق، قد يكون له تأثير على نظم التكاليف التقليدية ويجعلها موضع انتقاد. فالنظم التقليدية التي تتصف بالسكون والثبات لفترة قد تطول، والتي يتم وضع معاييرها بتحكم داخلي خاص بالشركات دون رؤية للمنافسين اصبحت محط انتقاد العديد من الدراسات، من بينها: دراسة (العثمان، 1999: 32)، ودراسة (عبيدالله، 1997: 6-25)، بحيث انها لا تلائم البيئة الحديثة للإنتاج التي تتسم بسرعة تغير وتنوع الانتاج وقصر دورية حياة المنتج واتساع نطاق حدة المنافسة. وقد فرضت تلك التطورات التكنولوجية على الشركات ابتكار أساليب حديثة تمكنها من دعم موقفها التنافسي، ومن بين تلك الأساليب "أسلوب التكلفة المستهدفة (*Target Costing (TC)*".

ويمكن النظر إلى التكاليف المستهدفة على أنها تكاليف المنتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، فهي تكاليف تعتمد على عوامل و متغيرات السوق، وقد أثبتت العديد من الدراسات منها دراسة (راجحان، 2002: 152)، ودراسة (فراج، 2006: 554) وغيرهما، أن تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة، وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق.

فمنذ ظهوره في عام 1973 في اليابان وتطبيقه في العديد من الشركات كان أسلوب التكلفة المستهدفة ولازال برنامج شامل يهدف إلى خفض التكاليف مع ضمان الجودة و تحقيق المزايا التنافسية، (خطاب، 2004: 263).

وقد وصلت اليابان إلى ما وصلت إليه من تقدم وتطور في مجال الصناعة نتيجةً لخبرتها في هذا المجال لسنوات طويلة، وخاصةً لما عُرف عن منتجاتها من الجودة والتطور التكنولوجي والسعر المناسب، وأيضاً نتيجةً لسعيها المستمر والمتواصل في البحث عن أفضل النظم والأساليب المحاسبية والإدارية والإنتاجية التي تساعدها على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحقيق الأرباح المطلوبة كأسلوب التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة له، (راجخان، 2002: 2).

2.1 الدراسات السابقة:

1.2.1 دراسة محرم (1995)، بعنوان: "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات

تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض احد المداخل الحديثة في مجال التكاليف، وهو مدخل التكلفة المستهدفة واستخدامه في رفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظل البيئة الحديثة، وترجع أهمية هذه الدراسة لتناولها احد المشاكل الهامة التي تواجه الوحدات الاقتصادية، وهي مشكلة تسعير المنتجات. حيث تم تقييم مداخل التسعير المختلفة التي تضمنتها الكتابات المحاسبية. فقد تم تصنيف المداخل إلى مدخلين أساسين وهما، مدخل التكلفة ومدخل السوق. وينطوي مدخل التكلفة على استخدام طرق التكلفة زائد هامش الربح، والطرق التجريبية المختلفة للتسعير على أساس التكلفة، ولقد أوضح البحث أن طرق التكلفة زائداً هامش الربح تصلح فقط في حالة التسعير لطبقة واحدة. كما تم تقييم مدخل التسعير على أساس السوق، والذي يتضمن سياسة الإغراق، والسعر المستهدف على أساس التكلفة المستهدفة. وقد أتضح من الدراسة أن السعر وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يعبر

عن السعر المقدر للمنتج الذي يكون المستهلكون المحتملون على استعداد لدفعه مقابل المنتج. وأتضح أيضاً أن هذا الأسلوب يصلح للتطبيق بكفاءة لتسعير المنتجات الجديدة، خاصة إذا كانت الوحدة الاقتصادية لا تتمتع بحرية كبيرة في السيطرة على السعر نظراً لحدة المنافسة من ناحية، وسرعة التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى.

2.2.1 دراسة (Cooper & Chew, 1996):

قام الكاتبان بدراسة حالة شركة *Olympus* اليابانية والتي تعمل في مجال صناعة كاميرات التصوير، حيث بدأت في تحقيق خسائر ابتداءً من منتصف عام 1980، وجاء تحليل الإدارة العليا للموقف ليكشف عن مشكلات خطيرة، منها فقد جودة تكنولوجيا تصنيع الكاميرا بالمقارنة بالمنافسين، وجاءت في توصيات الإدارة العليا عدة اقتراحات لحل المشكلة منها تغيير خصائص ومستوى الأداء الوظيفي للمنتج، والاقتراح الأكثر أهمية هو تعديل تكلفة المنتج، حيث أيقنت الشركة أن سر نجاح أي منتج جديد يكمن في مدى قدرتها على تصنيعه عند مستوى تكلفة يقابل توقعات العملاء أو على الأقل أكثر قرباً منها، وقد قامت بوضع خطة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وأشارت الدراسة بأن الشركة تقوم بإعداد نوعين من الجداول كخطة لتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة، يحتوي النوع الأول على معلومات تاريخية عن الخصائص المادية لكل مكون تساعد المصممين في تحديد المكونات الأعلى أداءً، ويطلق عليها جداول الوظائف *Function Tables*. ويحتوي النوع الثاني على معلومات عن تكاليف تلك المكونات، ويطلق عليها جداول التكلفة *Cost Tables*. وبتكامل كلا النوعين تستطيع الشركة تقدير التكلفة المستهدفة لأفضل مكونات للمنتج. وأوصت الدراسة بإتباع مبدأ الشفافية والمعقولية في بحوث السوق التي ينتج عنها السعر السوقي المستهدف، وإن تكون التكلفة المستهدفة ممكنة التحقيق، لإن وضع معيار عالي جداً قد يكون له نتيجة سيئة تساوي عدم وجود معيار. حيث إن اليابانيون يحددون مستويات للمعايير يطلقون عليها

(أهداف أصابع الأقدام *Tip Toe Objective*)، وهي الأهداف التي يمكن بلوغها عند الوقوف على أصابع الأقدام، أي إلى المدى الذي يعتصر المنشأة ولا يمنعها من النجاح.

3.2.1 دراسة عيسى (2001)، بعنوان: "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة،

دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية".

تهدف هذه الدراسة إلى تصميم إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة يساعد على رفع مستوى القدرات التنافسية للشركة في مصر وتحقيق أهداف زيادة المبيعات والأرباح والحصة التسويقية، وذلك بالإضافة إلى دراسة تجارب شركات يابانية رائدة في مجال تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة وتحديد الاختلافات بين الإطار المقترح للتطبيق وممارسات التطبيق الفعلي في تلك الشركات، وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

1. أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام.

2. هناك علاقات تداخلية متشابكة بين أسلوب التكاليف المستهدفة وعمليات خفض التكلفة.

4.2.1 دراسة (Swenson, et al (2003):

قام Swenson وآخرون بإعداد دراسة للتعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدى مجموعة متنوعة من المشروعات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد عرضت الدراسة ستة مبادئ أساسية لحساب التكلفة المستهدفة ومن بينها، التركيز على العميل، والاهتمام بمدخل تكاليف دورة حياة المنتج، والتركيز على مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، وتبين أن هناك أربع شركات تعتبر الأفضل تطبيقاً لمدخل التكلفة المستهدفة، لأن لديها هيكل تنظيمي فعال متداخل الوظائف، وتصغي لصوت العملاء، وتؤكد على خفض التكلفة خلال مرحلة تطوير المنتج الجديد. وتوصلت الدراسة إلى أن هذا المدخل يعتبر جديداً على الشركات الأمريكية وأن الهدف الأساسي

من تطبيقه هو الرقابة على التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج ومحاولة تخفيضها وتحسين ربحية المنشأة. نقلاً عن (حيدر، 2006: 7، 8).

5.2.1 دراسة (2003) Dekker and Smidt :

قام الكاتبان بإجراء دراسة مسحية على الشركات الهولندية المسجلة في سوق الأسهم بمدينة أمستردام حول تبنيتها واعتمادها على استخدام ممارسات لتحديد التكلفة تشبه مفهوم التكلفة المستهدفة لدى اليابانيين، ولقد تمت هذه الدراسة بواسطة إعداد قائمة استبيان شملت العديد من الشركات الهولندية وتوصلت إلى النتائج التالية:

1. قيام شركات التصنيع في هولندا باستخدام أساليب حسابات تكلفة مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة، عرفت تحت مسميات مختلفة مثل السعر الصافي *Basic Net Price*، ومعياري هيكل

التكلفة لدى المنافسين *Benchmarking of Cost Structures of Competitors*.

2. يستخدم الأسلوب بشكل كبير لدى شركات التجميع التي تتسم بالمنافسة الحادة فيما بينها.

3. أن الهدف الرئيس من تطبيقه هو تخفيض التكلفة بالإضافة إلى تطوير المنتج.

4. أن الإدارات الأكثر مشاركة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير، وإدارة

التصميم، وأن الإدارة المالية تعتبر الأقل مشاركة. نقلاً عن، (حيدر، 2006: 8، 9).

6.2.1 دراسة خطاب (2004) بعنوان: "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور

أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية".

يتمثل الهدف من الدراسة في تحليل أوجه القصور في تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، وفي

ضوء تحليل نقاط الدراسة خلص الباحث إلى النتائج التالية:

1. أسلوب التكاليف المستهدفة يختلف عن النظم التقليدية حيث يعتمد على اعتبارات السوق

التنافسية وسعر البيع يساهم في تحديد التكاليف المستهدفة.

2. يستند أسلوب التكاليف المستهدفة إلى العديد من المبادئ منها التركيز على العميل، التصميم، فريق عمل متكامل، سلسلة القيمة، تكاليف دورة حياة المنتج.

7.2.1 دراسة احمد (2005) بعنوان: "إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في شركة أمان لتصنيع الإطارات، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. أن أنظمة التكاليف المطبقة بالشركة تهتم بالقياس في مرحلة الإنتاج مع إهمال المراحل الأخرى السابقة واللاحقة رغم أهميتها.

2. يتم تخصيص وتوزيع التكاليف بناء على أسس اجتهادية غير عادلة، وأن طبيعة وخصائص معلومات التكاليف التي توفرها الأنظمة المطبقة تفتقد إلى المصداقية.

3. اعتماد عملية قياس التكلفة والرقابة عليها على معايير داخلية دون الاهتمام بدراسة المنافسين والظروف الخارجية للشركة، وذلك نظرا لعدم توفر المعرفة الجيدة بمدخل التكلفة المستهدفة لدى مديري الأقسام بالشركة.

4. توصلت الدراسة إلى أن البيئة غير متوفرة بالدرجة الكافية في الشركة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتعددت الصعوبات أمام تطبيقه، ومن هذه الصعوبات:

أ. صعوبات داخل الشركة، كعدم القدرة على تحديد تكلفة المنتج أو تقديرها مسبقا، وعدم توافر المهارات و الكفاءات لتطبيق هذا المدخل.

ب. صعوبات اجتماعية، وتتمثل في أن تطبيق هذا المدخل يحتاج إلى تخفيض في التكاليف، وقد ينتج عنه التخلص من العمالة الزائدة وما يترتب عليه من آثار.

ج. صعوبات خارج الشركة، وتتمثل في تقلب مستمر لأسعار مواد الخام وعدم توفرها محليا، بالإضافة إلى التدخل الخارجي في بعض الأمور الجوهرية كتحديد أسعار بعض المنتجات أو الالتزام ببعض القوانين كقانون المرتبات.

8.2.1 دراسة حيدر (2006) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره

في دعم الموقف التنافسي".

قامت هذه الدراسة بهدف تحليل مفهوم وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة، و بيان أهمية مرحلة التخطيط وتصميم المنتج في إتاحة فرص حقيقية لتخطيط وخفض التكلفة دون التأثير على جودة ومواصفات المنتج المطلوبة، وكذلك بيان أوجه القصور في نظم إدارة التكلفة التقليدية ومدى قدرتها على تلبية احتياجات متخذي القرارات في ظل التغيرات والتطورات في البيئة الحديثة.

كما قام الباحث بدراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة العامة

للالكترونات للاستفادة منه في تحقيق ودعم الميزة التنافسية، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال إتباع مراحل تطبيقه على منتج من

منتجات الشركة العامة للالكترونات قيد الدراسة.

2. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة وغير المطبق بالشركة إلا أنها تستخدم

إحدى أدواته (التحليل التفكيكي) لدراسة مواصفات وجودة عينات من الأجهزة الالكترونية.

3. تعتبر تكلفة المواد المباشرة هي الأساس لاحتساب تكلفة باقي عناصر التكاليف عند تقدير

تكلفة التصميم للمنتج.

9.2.1 دراسة الخلف وزويلف (2007) بعنوان: "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -

دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير. وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية. أما أهم توصيات الدراسة فيمكن تلخيصها بضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، واعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة. مع أهمية قيام الشركات محل عينة البحث بإعداد البرامج والدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير لتزويد كوادرها بآخر المستجدات في هذا الميدان.

10.2.1 دراسة علي (2007) بعنوان: "إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة

باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية".

يهدف البحث إلى وضع إطاراً عاماً ومنهجية منظمة للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة تقوم على استخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية في التوصل إلى أرقام للسعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف تعكس العلاقات التبادلية والمتداخلة بين هذه الأرقام، وبما يجعل هذه المنهجية صالحة للتطبيق في مختلف الشركات، وأيضاً ظروف عدم التأكد التي تحيط بمفردات أو بأرقام السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة والربح المستهدف. وقد توصل الباحث من خلال الدراسة إلى النتائج التالية:

1. امتد وانتشر استخدام مدخل التكاليف المستهدفة في عدد غير قليل من دول العالم باعتباره مدخلا متميزا لإدارة التكلفة، لأنه يركز أساسا على تخفيض التكلفة خلال المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج.

2. ليس هناك تعريف واحد بسيط للتكلفة المستهدفة كمنهج و كرقم.

3. هناك ثلاث جهات نظر فيما يتعلق بالعلاقة بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف والتكاليف الجارية والتكلفة المسوح بها أو التكلفة المستهدفة أو رقم تخفيض التكلفة المستهدف.

4. لا توجد خطوات محددة متفق عليها لمنهج التكاليف المستهدفة.

11.2.1 دراسة عطوي (2008) بعنوان: "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف".

تناولت هذه الدراسة مدخلين حديثين للمحاسبة الإدارية هما: التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مع محاولة تبيان أهميتهما وفعاليتهما في تخفيض التكاليف بشكل متكامل، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية من استعمالهما، وإبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الحديثة للبيئة الاقتصادية. وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. تختلف البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات في خصائصها وسماتها عما كانت عليه قبل سنوات الثمانينيات من القرن الماضي، مما فرض متغيرات تنافسية وتحديات ينبغي أن تأخذها المؤسسات في الحسبان للمحافظة على بقائها واستمرارها.

2. في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة تغيرت دورة حياة المنتجات حيث أصبحت تتميز بقصرها، وأصبح هناك توجه وتركيز على إرضاء العميل، واهتمام بتحليل سلسلة القيمة لزيادة رضى العميل وإدارة التكاليف بفعالية.

3. مع المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية أصبحت أسعار المنتجات تتحدد في الأسواق وبذلك تم الانتقال من تغطية التكاليف بالأسعار (امتصاص ارتفاع التكلفة بزيادة السعر) وأصبح السعر هو الذي يفرض التكلفة.

4. كل هذه المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية جعلت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم معها وفرضت الحاجة إلى الاهتمام بتطوير أنظمة تكاليف حديثة تشدد على جمع وتسجيل معلومات مالية وغير مالية، كمية ونوعية، حول المتغيرات التنافسية الجوهرية والتي تدعم إستراتيجية المؤسسة، والتركيز على إدارة التكلفة وتطوير أنظمة المحاسبة الإدارية تسمح بفهم التكاليف.

12.2.1 دراسة المطارنة (2008) بعنوان: "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة

المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا المدخل وطرق تقدير التكلفة المستهدفة. وبعد اختبار الفرضيات وتحليل النتائج لعينة الدراسة والتي تتكون من 31 شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا المدخل، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الأردنية إلا أن هناك عددا من المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وقد أوصت الدراسة بضرورة توعية الشركات الصناعية الأردنية بفوائد ومزايا وأهمية هذا المدخل.

وفى ضوء استعراض الدراسات السابقة، يتضح أن بيئة الأعمال شهدت العديد من التغيرات

البيئية، اجتماعية واقتصادية وتكنولوجية، وأفرزت العديد من النظم الصناعية المتقدمة، مثل النظم الصناعية المرنة، والتي شكلت ملامح رئيسية للبيئة الصناعية الحديثة مثل الحاجة إلى تخفيض زمن دورة التشغيل.

ومن هنا كانت الحاجة للبحث عن أدوات ووسائل جديدة لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة. ولقد تعددت الآراء بشأن تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية، والتي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة *TC*. والذي اتضحت سماته من خلال الدراسات السابقة بأنه:

1. يختلف عن النظم التقليدية في كونه يعتمد على اعتبارات السوق التنافسية وسعر البيع يساهم في تحديد التكاليف المستهدفة، وذلك من خلال المبادئ التي يركز عليها هذا الأسلوب وهي، زيادة رضى العميل، وتصميم المنتج، ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام.
2. أن الهدف الرئيسي من تطبيقه هو تخفيض التكلفة بالإضافة إلى تطوير المنتج.
3. أن الإدارات الأكثر مشاركة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير، وإدارة التصميم، وان الإدارة المالية تعتبر الأقل مشاركة.

واتضح ايضا أن جزءاً من هذه الدراسات كان نظرياً وبعيداً عن الواقع الميداني، وأن الجزء الآخر كان ميدانياً أو تطبيقياً. كما أن الدراسات الميدانية في الاستعراض السابق قد تم إجراؤها في بيئات صناعية بعيدة عن البيئة اللببية، لذلك تم إجراء هذه الدراسة على شركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة للوقوف على المزيد من الآراء حول أسلوب التكلفة المستهدفة والتعرف على مدى تطبيقه ومميزات وعيوب هذا التطبيق.

وهذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في كون تم إجراؤها على شركة الاسلاك لاختلاف طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركة، وهو ما يميزها تحديداً عن دراسة كلا من (احمد،

2005) و(حيدر، 2006)، اللتان اجريتا في ليبيا.

3.1 مشكلة الدراسة:

عَرَفَت عدة مؤسسات في مطلع القرن العشرين تطورا سريعا؛ بسبب تميز السوق في تلك الفترة بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، إذ سمح لها ذلك بتحقيق الأرباح والنمو من خلال تعويض ارتفاع التكاليف بالزيادة في الأسعار. أي أن السوق وقتها كان في حالة ندرة، وكان الانشغال الرئيسي للمؤسسات هو الإنتاج مهما كانت التكلفة؛ لأن البيع سيكون مضمونا وبالسعر الذي ستفرضه المؤسسة، فيكفي أن يتم حساب تكلفة المنتج وإضافة الهامش الذي تريد المؤسسة تحقيقه ليحدد سعر البيع، ولذلك فقد كانت أنظمة التكاليف تهتم بحساب التكلفة فقط. أما حالياً ومع انتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض وبزيادة المنافسة، أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة غير مناسب مع المحيط الحالي، لأن سعر البيع أصبح يتحدد في السوق، كما أن اهتمامات المؤسسات قد تغيرت استجابة للتغير الملحوظ في المحيط الاقتصادي، فبعد أن كانت المؤسسات تهتم بالإنتاج فقط ظهر لها اهتمام آخر يتمثل في ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، أي أن التحكم في التكلفة أصبح يمثل سلاحا تنافسيا مهماً وأصبح يُنظر للتكلفة على أنها قيد ذو أولوية يتحدد انطلاقاً من السوق وهدف يجب بلوغه لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وهذا فرضَ على المؤسسات متغيرات تنافسية ينبغي أن تأخذها في الحسبان للمحافظة على بقائها واستمرارها، وأهم هذه المتغيرات التركيز على خفض التكاليف وتطوير المنتجات بشكل يؤدي إلى زيادة رضى العميل. كل هذه المعطيات الجديدة جعلت أنظمة التكاليف التقليدية لا تتلاءم معها، وفرضت الحاجة إلى الاهتمام بتطوير أنظمة وأساليب تكاليف حديثة تساعد على جمع معلومات مالية وغير مالية لتحديد وقياس وعرض

معلومات التكاليف بما تتماشى مع المتطلبات التكنولوجية الحديثة، وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد (عطوي، 2008: 3).

ومن بين هذه الأساليب أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يعتبر من أفضل أساليب تخفيض تكاليف المنتجات، فقد قامت اليابان باستخدامه في مؤسسات صناعة السيارات والإلكترونيات، وكان دور هذا الأسلوب بارزا من خلال انتشار المنتجات اليابانية في الأسواق وظهورها متميزة عن غيرها بالجودة والتطور التكنولوجي والسعر المناسب، وبالتالي ازدادت الدراسات و الأبحاث لمعرفة السبب وراء ذلك التميز، وكان ذلك من قبل المشروعات الغربية التي اتضح لها أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو احد أهم الأسباب التي أدت إلى ذلك (راجخان، 2002: 2).

وبالنظر إلى واقع شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة، نلاحظ أن الشركة تعاني من منافسة سعرية شديدة في السوق المحلي من المنتجات المستوردة بسبب ارتفاع تكاليف هذه المنتجات بالشركة، ورغم أن اختلاف الأسعار قد لا يدل على الاختلاف في الجودة، إلا أن الادب المحاسبي اثبت أن إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة قد يساعد على تحسين الوضع التنافسي للشركة من حيث دراسة إمكانية خفض تكلفة المنتج ومن ثم تخفيض الأسعار*. وعليه فإن مشكلة البحث تدور حول دراسة مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته. ويمكن صياغة المشكلة في السؤال التالي:-

- هل لدى العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة قدرة على تبني أسلوب

التكلفة المستهدفة؟

* حسب إفادة الشركة أثناء زيارة أولية، وذلك من خلال اجراء مقابلات شخصية مع المدير المالي للشركة ورئيس قسم التكاليف، وأيضا رئيس قسم الجودة ورئيس قسم برمجة الانتاج.

4.1 هدف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي للدراسة يتمثل في معرفة امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات الشركة لغرض تحقيق خفض في التكاليف، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق المزايا التنافسية للشركة المترتبة عن الخفض الاستراتيجي للتكلفة والذي ينعكس بدوره على سعر المنتجات.

5.1 أهمية الدراسة:

إن بيئة الأعمال الحديثة أصبحت تحتم البحث في أساليب جديدة لتسعير المنتجات وخفض التكلفة وزيادة الأرباح. وإن ما تواجهه شركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة من منافسة حادة من قبل الاطراف الخارجية في السوق الليبي يحتم على الشركة البحث عن اساليب تمكنها من خفض التكلفة وزيادة الجودة ارضاءً للعملاء، وبالتالي على الشركة اتباع اسلوب التكلفة المستهدفة من خلال هذه الدراسة لمواجهة المشكلة.

وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الاولية التي تتناول هذا الموضوع في ليبيا. كما ان القيام بهذه الدراسة سوف يقدم معرفة جديدة في القدرة على المنافسة لبقية الشركات المشابهة.

6.1 فرضيات الدراسة:

من خلال الاطلاع على الوثائق والمستندات اثناء الزيارات الاولية للشركة، ومن خلال المقابلات الشخصية مع بعض رؤساء الاقسام بالشركة، تبين ان الشركة تعاني من ارتفاع في تكاليف المنتجات، (قسم التكاليف بالشركة)، الذي ادى إلى انخفاض الطلب على منتجات الشركة، (قسم التسويق بالشركة)، مما ادى إلى ضعف القدرة التنافسية لمنتجات الشركة مقابل المنتجات في السوق المحلي. ايضا تبين ان ثقافة العاملين ومعرفتهم باسلوب التكلفة المستهدفة يكاد يكون معدوم، وبالتالي فانه يتم تحقيق الهدف من الدراسة من خلال اختبار الفرضيات التالية:

1 - لا توجد قدرة لدى العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته.

2 - لا يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة معلومات هامة تنبه إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

3 - توجد معوقات تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة.

7.1 منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة منهجاً وصفيّاً لأسلوب التكلفة المستهدفة، وقد تم إتباع أسلوبين في هذه الدراسة:

1. أسلوب البحث المكتبي:

اعتمدت الدراسة وفقاً لهذا الأسلوب على مجموعة من المصادر الوثائقية التي تناولت موضوع البحث أو ذات الصلة به.

2. التطبيق العملي (دراسة الحالة):

ووفقاً لهذا الأسلوب فقد تم الحصول على البيانات الخاصة به من خلال:

أ. المشاهدة المباشرة للوثائق والمستندات بالشركة، التي بينت الارتفاع الملحوظ في تكاليف المنتج.

ب. المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين ورؤساء الأقسام للتعرف على واقع الشركة، وثقافة العاملين بالأقسام ذات العلاقة.

ج. تصميم استمارة استبيان بالاعتماد على الإطار النظري والدراسات السابقة، وذلك للحصول على معلومات من السوق المحلي للتعرف على واقع المنتج قيد الدراسة، وكذلك المنتجات المنافسة.

د. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات مصنع أسلاك الشعر بالشركة، وهو موصل كهربائي نوع NYAF مساحة المقطع (1X2.5)، من أجل تخفيض تكلفته دون أن يؤثر ذلك سلبا على نوعيته.

8.1 مراحل الدراسة التطبيقية:

1. تقديم المنتج محل الدراسة و جمع أكبر قدر من المعلومات المتعلقة به.
2. دراسة سوق المنتج والمنتجات المنافسة.
3. تحديد السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة.
4. مقارنة التكلفة المحسوبة للمنتج بالتكلفة المستهدفة.
5. تطبيق هندسة القيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتج وامتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المحسوبة للمنتج والتكلفة المستهدفة.

9.1 حدود ونطاق الدراسة:

1. نطاق الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة واحدة وهي شركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة الموجودة في مدينة بنغازي، وذلك لاعتبار ان مدينة بنغازي هي مقر إقامة الباحث.

2. حدود الدراسة:

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج واحد من منتجات الشركة، باعتباره المنتج الذي يواجه منافسة شديدة بالسوق المحلي، وايضا لتوفر المعلومات الكافية عن المنتج بخلاف المنتجات الأخرى بالشركة.

10.1 محتويات الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة الى أربعة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: مقدمة البحث.

ويتضمن هذا الفصل تقديم الموضوع، الدراسات السابقة، مشكلة الدراسة، هدف الدراسة، أهمية الدراسة، فرضيات الدراسة، منهجية الدراسة، مراحل الدراسة التطبيقية، حدود ونطاق الدراسة، ومحتويات الدراسة.

الفصل الثاني: طبيعة ومفهوم وخصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة والمبادئ التي يستند عليها.

ويتضمن هذا الفصل التطورات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة، وايضا الانتقادات الموجهة لأساليب التكاليف التقليدية في ظل الظروف التنافسية، الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، احتياجات نجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ماهية التكاليف المستهدفة من حيث مفهومها وخصائصها واهدافها والمبادئ التي تستند عليها، ثم متطلبات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

الفصل الثالث: طرق ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي توجه تطبيقه.

ويتضمن هذا الفصل طرق تحديد التكلفة المستهدفة، مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فلسفة التكلفة المستهدفة، مواطن خفض التكلفة في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة، الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مدخل التحسين المستمر احد النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.

تناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث قدم تعريفا بالشركة موضوع الدراسة، وايضا بالمنتج الذي تم اختياره لمحاولة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة عليه، كما تضمن الفصل نتائج الدراسة وتوصياتها، وأهم المراجع التي استخدمت في هذه الدراسة.

الفصل الثاني

**طبيعة ومفهوم وخصائص وأهداف أسلوب
التكلفة المستهدفة والمبادئ التي يستند
عليها**

طبيعة ومفهوم وخصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة والمبادئ التي يستند عليها

1.2 التطورات التكنولوجية في بيئة الأعمال الحديثة:

شهدت الفترة الأخيرة تطوراً ملحوظاً في بيئة التصنيع وإدارة الإنتاج، فقد ترتب على تطور نظم التصنيع حدوث العديد من المتغيرات تمثلت في ظهور خصائص تشغيلية مستحدثة مختلفة إلى حد كبير عن الخصائص التشغيلية لنظم التصنيع التقليدية، كما ترتب على ذلك أيضاً ظهور تغيرات هامة في كل من هيكل التكلفة والحصص النسبية لعناصر التكاليف، حيث انخفضت تكلفة العمل المباشر وتقلص دورها، بالإضافة إلى زيادة لتكاليف الاضافية إلى التكاليف المباشرة بشكل كبير، (فراج، 2006: 527).

وفي ظل هذه المتغيرات نجد أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في حاجة إلى تطوير لتلبية احتياجات البيئة الصناعية الحديثة في مجال اتخاذ القرار الاستراتيجي وتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة، مما يزيد من أهمية أدوات إدارة التكلفة في محاولة الوصول إلى تخفيض حقيقي في تكاليف المنتج وتحقيق وفورات في التكاليف تدعم الموقف التنافسي لها، (عبدالدايم، 2001: 383).

وتتمثل سمات التطورات الحديثة في البيئة المحيطة بالمنشآت فيما يلي، (منصور، 2002: 17-18):

1. التقدم الهائل والسريع في المجال التقني والتكنولوجي، مع الاعتماد على الحاسبات الآلية في التخطيط والتصميم مما تطلب ضرورة الاعتماد على الأساليب الحديثة التي تستخدم التقنيات الإنتاجية المتطورة.

2. تطور تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات التي تمكن من توفير معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية وموقف المنشآت المنافسة في الأسواق الدولية والمحلية، مما يمكن من اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية.

3. اعتماد الاقتصاد على التكتلات والاتفاقيات العالمية والإقليمية للتبادل التجاري، مع إمكانية تبادل السلع والخدمات دون قيود ومساندة الجهات الحكومية المسؤولة، حتى تصبح الريادة للمنتجات الأعلى جودة والأدنى تكلفة.

4. التغيير السريع والمستمر في رغبات وأذواق المستهلكين، مما أدى إلى ضرورة اهتمام المنشآت بالنواحي التسويقية، وزيادة الطلب لدى العملاء على المنتجات الجديدة من حيث الخصائص الاقتصادية والقيمة الإستخدامية مع مراعاة التصميم والتصنيع تبعاً للطلب الجديد، وترتب على ذلك السرعة في تقادم السلع من جهة، وقيام المنشآت بالاعتماد على البيع قبل الإنتاج مما يؤدي إلى التغيير الدائم والمستمر في جميع الاتجاهات والأنظمة.

وتقوم المنشأة في ضوء ظروفها الخارجية والداخلية باختيار الإستراتيجية المناسبة لها بما يحقق لها مزايا تنافسية قوية، وتتمثل الاستراتيجيات العامة للتنافس فيما يلي:

1.1.2 إستراتيجية القيادة التكاليفية:

هدف هذه الإستراتيجية هو أن تكون منتجات المنشأة أقل المنتجات تكلفة في المجال الذي تنتمي إليه، حيث تقوم المنشأة بتخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة على مستوى الجودة، وفي هذه الحالة لابد لها من اختيار أسلوب معين لتخفيض التكلفة وليكن أسلوب التكلفة المستهدفة.

2.1.2 إستراتيجية التميز:

هدف هذه الإستراتيجية هو أن المنشأة تقدم مزايا لمنتجاتها وخدماتها مما يضع هذا المنتج أو الخدمة في المرتبة الأولى من بين المنتجات أو الخدمات المثلّي، بما يشجع المستهلك أو العميل على دفع أي سعر مقابل هذه المزايا، (فراج، 2006: 528).

وقد أشار الكثير من الكتاب في هذا المجال إلى العديد من المداخل والأساليب التي يمكن لمنظمات الأعمال تبنيها والاعتماد عليها في تحقيق هذه الإستراتيجية، التي تدعم قدرة المنشأة على مواجهة المنافسين والصمود في الأسواق غير المستقرة، وغير المحكومة بأداء المنتجين، ومن أنواع التميز الاستراتيجي، التميز في التكلفة، التميز بالجودة، التميز بالحجم، التميز بالتجديد، التميز بالأسعار، والتميز التقني، (عبدالرحمن، 2001: 55-56).

3.1.2 إستراتيجية التركيز:

تهدف هذه الإستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية للوصول إلى أفضل مكان في السوق، وذلك من خلال التركيز على منتج معين أو خدمة معينة في السوق وليس كل السوق، (فراج، 2006: 528).

ونخلص مما سبق إلى أن كل تلك المتغيرات قد أفرزت بيئة تنافسية لمنظمات الأعمال، بحيث أصبح بقاء واستمرار تلك المنظمات مرهونا بمدى قدرتها على التفوق والتميز، ومدى تملكها لمقومات القدرة التنافسية، ولقد كان لذلك أثره وانعكاساته على توجهات وسياسات وأساليب منظمات الأعمال في إدارة نشاطها وبناء استراتيجيات تلك الأعمال، فظهرت العديد من المداخل والمفاهيم والأساليب الحديثة التي أثبتت الدراسات الميدانية فعاليتها في العديد من الدول المتقدمة، (عبدالرحمن، 2001: 54-55).

من أهم تلك الأساليب، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب التكلفة والتحسين المستمر، أسلوب سلسلة القيمة، و أسلوب التكلفة والجودة الشاملة، (منصور، 2002: 52).

وبدراسة المتغيرات البيئية الحديثة وأبعادها وانعكاساتها يمكن استخلاص الاستنتاجات الآتية، (عبدالرحمن، 2001: 55):

1. أدى التطور في بيئة الإنتاج إلى ارتفاع مستوى الجودة والسعي نحو التخفيض المستمر في تكلفة الإنتاج، مما ينعكس على كفاءة الأداء وترشيد استخدام الموارد، وترتبط تلك المزايا بالمنظمات التي تتمتع بخصائص التقنية الإنتاجية الحديثة ونظم الإنتاج المطورة.

2. أصبح على منظمات الأعمال في الدول النامية - كما هو الحال في الدول المتقدمة - ضرورة تقبل تلك المتغيرات والتفاعل معها باعتبارها حقيقة وواقع لا يمكن تجاهله أو تأجيل مواجهته، ومن ثم فإن تلك المنظمات أصبحت مطالبة بإعادة ترتيب أوضاعها وهيكله أنظمتها لمقابلة البيئة التنافسية الحادة.

3. الاعتراف بالسوق وآلياته باعتباره الأساس في نجاح الإدارة، والفيصل في تقييم الأداء الإداري، حيث لا مجال للتدخل الحكومي لدعم وحماية المشروعات. فبقاء واستمرار المشروع يتوقف على مدى تقبل السوق لمنتجاته، ومدى قدرته على تحقيق مزايا تنافسية من خلال تميزه في مجال أو أكثر على المشروعات المنافسة الأخرى.

4. أصبح على إدارة المشروع ضرورة إدراك العالم كوحدة واحدة، والخروج من الحيز الإقليمي أو المحلي إلى الحيز العالمي، وذلك من خلال حشد كافة الطاقات المادية والبشرية، في ظل أنظمة معلومات إدارية جيدة، مع ضرورة إدراك أهمية التكامل مع الآخرين والسعي نحو تكوين تحالفات وكيانات اقتصادية كبيرة لتحقيق مزايا الحجم الكبير.

5. أهمية تحسين علاقات المنشأة مع العملاء والموردين والبيئة الاجتماعية المحيطة، باعتبار أن إرضاء المستهلك والمجتمع يمثل احد أهم الأهداف الإستراتيجية الحديثة.

6. استيعاب التكنولوجيا الحديثة والمتجددة كعنصر حاكم لتفكير الإدارة واختياراتها، مع الاستخدام الذكي لتكنولوجيا المعلومات وإعادة تخطيط وتصميم النظم والأساليب الإدارية وفقاً لمعطياتها.

وفي خضم هذه البيئة التنافسية والديناميكية للإنتاج صار لزاماً على الإدارة أن تسأل نفسها وتجب على الأسئلة التالية، (العثمان، 1999: 3):

أ. أين نحن الآن بالنسبة للآخرين (المنافسين)؟

ب. أين كان يجب أن نكون؟

ج. أين يجب أن نكون في المستقبل؟

د. ماذا يجب أن نفعل لنكون هناك؟

هـ. ماذا يمكن أن يحدث لو تباطأنا في العمل من أجل ذلك؟.

2.2 الانتقادات الموجهة لأساليب التكاليف التقليدية في ظل الظروف التنافسية، (فراج،

2006: 530-531):

تشير الدراسات (عبدالرحمن، 2000: 15)، (الخلف وزوييف، 2007: 191-193)، و(عطوي، 2008: 129)، إلى أن أساليب التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع المتغيرات الحديثة وذلك لعدم فعاليتها وكفاءتها، ونتيجة لذلك تلجأ الشركات العالمية إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف والعمل على تطويرها بما يتلاءم مع التطورات العالمية الحديثة، حيث أن أساليب التكاليف التقليدية حالياً في المنشآت لا تدعم بشكل متكامل الميزة التنافسية لهذه المنشآت، وذلك لأنها لا توفر معلومات كافية ومناسبة عن البيئة الخارجية للمنشأة بصفة عامه وعن المنافسين بصفة

خاصة، و لا تهتم بتحليل التكاليف بالارتباط بمستويات استغلال الموارد المتاحة، كما أن هذه الأساليب تستخدم أسس لتوزيع التكاليف غير المباشرة لا تتفق مع هيكل التكاليف لهذه الشركات في ظل البيئة الصناعية الحديثة، وتتمثل أوجه القصور التي وجهت إلى النظم التقليدية في الآتي:

أ. أن اعتبارات السوق لا تعد من أسس تحديد وتخطيط التكلفة.

ب. أن التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً.

ج. أن الأساليب التقليدية لا تهتم باقتراحات وتصرفات وقرارات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج.

3.2 الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (عيسى، 2001: 509-510):

تتبع الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من طبيعة بيئة التصنيع المتقدمة التي تواجهها منشآت الأعمال في الوقت الحاضر، فمعظم هذه المنشآت تواجه بيئة عالمية لها الخصائص المميزة التالية:

1. **بيئة تنافسية:** حيث هناك محدودية شديدة في إمكانية رفع أسعار البيع للعديد من المنتجات الصناعية وذلك بسبب دخول منتجين جدد حلبة الصناعة العالمية ولهم القدرة الكبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق.

2. **بيئة سريعة التغير:** حيث تسارعت معدلات تقادم الأساليب التكنولوجية المختلفة، وأصبح السوق يلهث وراء كل ما هو جديد في مجال التطبيقات التكنولوجية في الإنتاج والتسويق.

3. **بيئة لا تتسامح في الأخطاء أو التأخير:** حيث أدى قصر دورة حياة المنتجات إلى عدم وجود الوقت الكافي للاستجابة لتغيرات السوق أو لتصحيح الأخطاء.

4. بيئة متزايدة الطلب: حيث يتميز المستهلك المعاصر بالثقافة والوعي وحرصه على شراء منتج مرتفع الجودة وبالسعر المناسب، والذي يعكس قيمة المنتج من وجهة نظره وليس من وجهة نظر الشركة المنتجة. ولمواجهة البيئة العالمية ذات الخصائص السابقة، فإن أسلوب التكاليف المستهدفة يستجيب لهذه الخصائص بشكل متكامل، فهو أسلوب يسعى إلى:
- أ. توقع التكاليف قبل حدوثها.
 - ب. استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.
 - ج. التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر وتهديدات المنافسة.
 - د. الربط المنطقي للمنشأة مع كل من الموردين والموزعين والعملاء في إطار نظام متكامل لتخطيط التكاليف والإرباح.

4.2 احتياجات نجاح تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

يعتمد نجاح تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لدعم القدرة التنافسية للمنشأة على عدد من الاحتياجات والأسس من أهمها، (Kaplan, R. S, 1983: 691-697) و(منصور، 2002: 32-35):

1.4.2 ملائمة الأهداف الإستراتيجية:

يجب أن تتبنى إدارة المنشأة مجموعة من الإستراتيجيات لتحقيق أهدافها سواء في الأجل الطويل أم في الأجل القصير، حتى تتناسب عملية بناء الإستراتيجيات مع تلك الأهداف المحددة، ويتم تقسيم الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية متناسقة ومتكاملة، فقد تهدف الإستراتيجية بشكل عام إلى تحقيق وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق مزايا تنافسية، لهذا يجب تقسيم تلك الإستراتيجية إلى إستراتيجيات فرعية كما يلي:

أ. تحديد المنشأة لإستراتيجية التسعير في الأجل القصير بإعداد سياسات التسعير التنافسية، مع العمل على استرداد التكاليف المتغيرة فقط، حيث يمكن استرداد التكاليف الكلية في الأجل الطويل.

ب. تحقيق التنسيق والتكامل بين استراتيجيات التميز، كإستراتيجية التسعير وإستراتيجية الجودة وإستراتيجية التكلفة.

ج. يجب على المنشأة أن تعمل باستمرار على خفض التكلفة واعتبارها هدفا إستراتيجيا، وذلك عند تطبيق إستراتيجية التسعير، والتي تدعم تسعير المنتج بأسعار أقل من أسعار المنافسين، مع الحفاظ على نفس الخصائص و مستوى الجودة.

2.4.2 تحليل ودراسة إستراتيجية المنشأة:

يعتمد تحليل إستراتيجية المنشأة على دراسة الإمكانيات والطاقات البشرية والمادية والمعنوية للمنشأة، ومدى إمكانية استخدام تلك الإمكانيات بما يحقق القدرة التنافسية فيما يرتبط بالأداء وإمكانيات المنافسين واحتياجات العملاء، ويستلزم الأمر دراسة وتحليل البيانات التالية (منصور، 2002: 33):

- أ. بيانات عن احتياجات ورغبات العملاء.
- ب. بيانات عن المنتجات المماثلة المتاحة للعملاء.
- ج. بيانات عن طبيعة وبيئة أداء المنشآت المنافسة.
- د. بيانات عن الظروف البيئية الاقتصادية المحيطة بالمنشأة.
- هـ. بيانات عن مقاييس القيمة لمنتجات المشروع ومنتجات المنافسين.
- و. بيانات عن اتجاهات العملاء والمنشآت المنافسة تجاه قرارات المنشأة.

3.4.2 تناسق وتكامل الأنظمة الفرعية:

يعتمد نجاح استراتيجيات المنشأة على تحقيق درجة كبيرة من التناسق والتكامل بين الأنظمة الفرعية للمنشأة، حيث إن الاستراتيجيات تتأثر بالعديد من القرارات والمجالات المختلفة للأداء الداخلي، كمنشآت البحوث والتطوير، نشاط تصميم المنتج، مرونة أنظمة الإنتاج، أنظمة المعلومات، نظم الشراء، ونظم التسويق، حيث تنعكس آثار كافة تلك الأنظمة الفرعية على القرارات والسياسات التنافسية.

4.4.2 التكامل بين الاستراتيجيات المختلفة:

يصعب على المنشأة تطبيق إستراتيجية معينة إذا لم تربطها بالاستراتيجيات الأخرى، ففي حالة تطبيق إستراتيجية التميز بالأسعار لابد من الاعتماد على إستراتيجية التميز في التكاليف، وكذلك لا يمكن تخفيض التكاليف على حساب الجودة والخصائص والمواصفات، وهكذا بالنسبة لإستراتيجيات التميز الأخرى والتي تتناسق وتتكامل في تحقيق متطلبات التسعير التنافسي.

5.4.2 جودة أنظمة التكاليف والمعلومات الإدارية:

يصعب إعداد استراتيجيات التميز المختلفة في ظل الأسواق العالمية والبيئة التنافسية، وتتعدد وتختلف العوامل المؤثرة فيها نتيجة ارتباط إستراتيجية التسعير بالتكلفة، وأسعار المنافسين، وقدرة المنشأة التنافسية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمنشأة، وقدرات العملاء، وإمكانيات الموردين لعناصر الإنتاج، وكذلك العوامل والظروف التي يصعب التحكم فيها والتي ترتبط بدرجة المخاطر المحيطة بقرارات التسعير.

وكنتيجة طبيعية للتغير الهائل في استخدام الحاسبات الآلية سواء في العمليات الإنتاجية أو في إنتاج المعلومات، تتعدّد الوظيفة الإدارية وتزيد أهمية الاعتماد على المعلومات المحاسبية، خاصة

معلومات المحاسبة الإدارية والمعلومات الإدارية، وتظهر أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في توفير معلومات تتلاءم مع خصائص نماذج القرارات الحديثة، المرتبطة بالاستراتيجيات المختلفة للمنشأة مما يستلزم تحقيق ما يلي:

أ. دراسة وتحليل المفاهيم المختلفة للتكاليف، مع التركيز على المفاهيم الحديثة مثل المعايير المستهدفة، تكلفة دورة حياة المنتج، الجودة الشاملة، التكاليف الملائمة، مفاهيم دقة القياس.

ب. تحديد الأهداف الرئيسية لنظم التكاليف.

ج. الاعتماد على أساليب وأدوات القياس بما يحقق الوقت والموضوعية، وتطبيق التكلفة حسب الأنشطة كمدخل هام لتوزيع وتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة، والاستعانة بأساليب تحليل وهندسة القيمة.

د. الاهتمام بتطوير أساليب التقرير عن معلومات المحاسبة الإدارية، من حيث محتويات التقارير وأنواعها وأساليب عرضها، مع ضرورة شمول تلك التقارير على معلومات البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، الفعلية والتنبؤية، وذلك باعتبار أن تلك التقارير مصدر أساسي للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

5.2 ماهية التكاليف المستهدفة:

تناولت الدراسة في هذه الجزئية نبذة عن بداية ظهور التكاليف المستهدفة، ومفهوم وأهداف وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة، والمبادئ التي يستند عليها:

1.5.2 بداية ظهور التكاليف المستهدفة:

ترجع البدايات الأولى لظهور أسلوب التكلفة المستهدفة لعام 1973م في اليابان، حيث تم تطبيقه في 42 شركة صناعية، وكانت نتائج تطبيقه هو تفوق تلك الشركات على غيرها في مجال كسب

أسواق جديدة، مع تحقيق مزايا تنافسية عديدة لتلك الشركات خاصة في الجوانب المتعلقة بالتكلفة والأسعار والجودة، (عبدالرحمن، 2000: 20).

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة (*Value Engineering*)، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية يتكون من اقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفعالية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى. واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الالكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب. كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة، وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سراً وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب التكاليف المستهدفة، (www.gp4arab.com).

ولم يبدأ استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بأركانه المتكاملة في الولايات المتحدة الأمريكية إلا في نهاية الثمانينيات من القرن الماضي، وكان الدافع الأساسي وراء استخدامه هو فقد المنتجات الأمريكية للعديد من الأسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية، ويلاحظ أن البطء والتردد وراء استخدام هذا الأسلوب في الولايات المتحدة يعود للأسباب التالية، (عيسى، 2001:

(508):

1. فشل المديرين في إدراك الأهمية الإستراتيجية للأسلوب.
2. اعتقاد بعض المديرين انه أسلوب محدود التطبيق تقتصر فائدته على خفض التكلفة.
3. اعتقاد بعض المديرين أن بساطة أفكار الأسلوب تتعكس في بساطة مراحل التطبيق.
4. قيام بعض المديرين بتطبيق بعض عناصر الأسلوب وتصورهم على سبيل الخطأ أنهم يقوموا بتطبيقه بالكامل.

2.5.2 مفهوم وخصائص وأهداف التكاليف المستهدفة:

1.2.5.2 مفهوم التكاليف المستهدفة:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة *TC* أسلوب استراتيجي يساعد المنشأة في تخطيط تكلفة منخفضة للمنتجات الجديدة. وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات العملاء، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج بالإضافة إلى مرحلة الإنتاج. ولا يقتصر هذا الأسلوب على تخفيض التكلفة فقط ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة تهدف إلى إدارة الأرباح. وتعتبر التكلفة المستهدفة أسلوب استراتيجي يساعد المنشأة على التعامل مع أرباح المستقبل، ويتحقق ذلك عن طريق تحديد التكلفة الموجهة بالسوق، ومعنى ذلك انه طبقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة فان السعر هو الذي يقود التكلفة وليس العكس كما هو في المدخل التقليدي للتسعير، ويجعل أسلوب التكلفة المستهدفة التكلفة سبباً لعملية تطوير المنتج وليس نتيجة له، لذلك فانه يعد أسلوباً كفاً لإدارة التكلفة في مراحل تصميم وتطوير المنتج، بما يفيد في تخطيط موارد المنشأة لتحقيق أفضل استغلال لتلك الموارد، (فوده، 2007: 209).

ويرى Sakurai انه على الرغم من عدم وجود تعريف مقبول عالميا للتكلفة المستهدفة، إلا انه يمكن تعريفها على أنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج خلال دورة حياته بالكامل مع مساعدة أقسام الإنتاج، والهندسة، والبحث والتطوير، والتسويق، والمحاسبة، (Sakurai, 1989: 40).

كما عرفها Fisher بأنها ليست أسلوبا يتم استخدامه بصورة يومية أو شهرية للرقابة على تكاليف الإنتاج ولكنها أداة لتخطيط التكلفة أثناء عملية تخطيط وتطوير وتحديد مكونات المنتج، نقلا عن (مفتي وشيخ، 2005: 428).

وأشار Cokins إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد احد أساليب نمذجة التكاليف التي تحدد السعر الذي يرغب المستهلكون في دفعه للمنتج، وحينئذ يعمل في الاتجاه العكسي لتحديد هامش الربح والتكاليف المسموح بها. هذه التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة تصبح رقما محسوبا لا يمكن أن تزيد عنه تكاليف التشغيل للمنتج وفقا للتصميم المحدد. ولذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يطبق في بداية دورة حياة المنتج أثناء مرحلة التصميم، (Cokins, G, 2002: 14).

كما يعرفها Kato بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة، لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة، (Kato, 1993: 36).

أما Tanaka فقد عرف التكلفة المستهدفة بأنها الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف تكلفة محدد من طرف الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتناس الفرق بين التكلفة

المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص للمنتج، والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف ربح خلال كامل حياته التجارية،(6: 1993: Tanaka).

ويعرف الملتقى للتصنيع المتقدم *International Consortium for Advanced Manufacturing (I-CAM)* ، التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الربح وإدارة التكاليف على أساس سعر البيع والتركيز على العميل وجوهرية مرحلة التصميم والتحليل الوظيفي التشابكي، حيث تبدأ عملية إدارة التكلفة من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة الكلية في المراحل الأولى لتطوير المنتج وفي كل مراحل دورة حياة المنتج، نقلا عن (السعيد، 2003: 50).

وأخيرا أشار معيار "التكلفة المستهدفة" كأحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية، *The Society of Management Accountants of Canada (SMA)*، إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد احد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدرة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج. وأضاف المعيار المذكور أيضا أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أداة للرقابة والتخطيط الشامل، التي تركز على السوق وموجهة إلى مرحلة التصميم. ونتيجة إلى ذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يعد أداة إستراتيجية تهدف إلى إمداد المنظمة بميزة التكلفة. وأضاف أيضا أن أسلوب التكلفة المستهدفة يوجه بالسوق وبالتالي العميل، فهو يبدأ بسعر المنتج والجودة والحالة الوظيفية للمكونات التي يطلبها العملاء، ويعمل في اتجاه تصميم المنتج والعمليات التي تقابل هذه المتطلبات وتحديد التكلفة المتوقعة التي تكفل توفير العائد الكافي للمنظمة، (علي، 2007: 187).

2.2.5.2 خصائص أسلوب التكاليف المستهدفة:

ذكرت العديد من الدراسات من بينها دراسة (راجان، 2002: 19-20)، دراسة (Cooper R.) (and Chew B. , 1996: 93)، دراسة (Sakurai, 1989: 41)، دراسة (عبيد الله، 1997: 34)، دراسة (Cooper, R. and Slagmulder, R, 1999: 24)، أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بالعديد من الخصائص أهمها:

1. هو أسلوب يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.
2. يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة.
3. ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
4. يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
5. يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وذلك بخلاف مدخل التكاليف المعيارية والذي يتم تطبيقه واستخدامه في مرحلة الإنتاج.
6. تعتبر التكلفة المستهدفة أداة رقابية على تحديد نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.
7. يتطلب التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة استخدام بعض الأساليب، مثل التطوير المستمر وأسلوب هندسة القيمة.

8. يتلاءم استخدام التكاليف المستهدفة في المنشآت الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات متنوعة ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة والتي تتسم بقصر دورة حياة منتجاتها، ولا يتلاءم مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وبأحجام كبيرة، ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة تحديد تكاليف

المدخلات بدقة في الأجل القصير، كما يرجع أيضا إلى سرعة التعرف على رد فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.

9. ومن الخصائص المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة أيضا انه يوفر الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة منه؛ لأنه لا يُفرض على الشركة من أي جهة خارجية.

10. يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتج بنجاح في السوق.

3.2.5.2 أهداف أسلوب التكاليف المستهدفة:

يتضح من التعريفات والخصائص السابقة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف بشكل اساسي إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وذلك اشباعاً لرغبات الزبائن، ويتم ذلك من خلال دراسة السوق ومعرفة احتياجات الزبون من جودة وعسر حيث ان عملية التطوير والتكاليف المستهدفة تسيران جنباً الى جنب وبصورة متوازية، مما يساعد على توفير الوقت والجهد بالتالي التكاليف. ومن خلال هذه الأهداف الأساسية، يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة الأهداف الفرعية التالية:

1. تقديم المنتجات الجديدة وتطويرها باستمرار وهذا ناجم عن تضافر جهود كافة أطراف المنظمة، (العثمان، 1999).

2. تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل، رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية، (راجخان، 2002).

3. إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، (Cooper R. and Chew)

، وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، يتم تحديد (B., 1996 :88)،

تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة، (راجخان، 2002: 21).

وترى هذه الدراسة أن ما يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة من تطوير للمنتجات، وتخفيض في التكاليف الذي ينعكس بدوره على السعر النهائي للمنتج، يجعل الطلب على المنتجات يتعدى حدود الدولة المصنعة، مما يؤدي إلى كسب أسواق جديدة وعملاء جدد، وهذا ما حدث فعلاً للمنتجات اليابانية كما جاء في دراسة (راجخان، 2002: 35-47).

3.5.2 المبادئ التي يستند عليها أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتمثل المبادئ التي يستند عليها أسلوب التكلفة المستهدفة في الأتي، (عيسى، 2001: 510-513) و(خطاب، 2004: 270-271):

1.3.5.2 تحديد التكلفة المبني على سعر البيع:

وذلك يعني أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناء على تحديد سعر البيع التنافسي، ثم طرح هامش الربح منه، ويتضح ذلك من المعادلة التالية:

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

ولذا عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجد أن سعر البيع هو المتغير المستقل، في حين أن تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكاليف مستهدفة هي المتغيرات التابعة.

2.3.5.2 رضا العميل:

المقصود بالتركيز على العميل أن متطلبات العميل تجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف. فمن المهم تفهم خصائص جودة المنتج وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها العميل، وذلك في إطار سعر البيع التنافسي ورد الفعل المتوقع من المنافسين إزاء المنتج

الذي تقدمه الشركة. وأسلوب التكلفة المستهدفة لا يهدف فقط إلى تحقيق الربح المخطط، ولكن يسمح للشركة بتحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج، فالتكاليف المستهدفة لا يمكن الوصول إليها من خلال التضحية برغبات ومواصفات العميل، أو من خلال خفض معدلات الأداء أو تأخير تقديم المنتج للسوق.

3.3.5.2 التصميم:

ويقصد بذلك أن تصميم المنتج وعمليات التصنيع هو العنصر الأساسي لجهود خفض التكاليف، فمن خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج للعميل بشكل متزامن ومتصل، وهو ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة، *Concurrent Engineering*. فالملاحظ أن الطرق التقليدية لخفض التكلفة تركز على عوامل الكفاية الإنتاجية، مثل خفض التالف والرقابة على ساعات العمل الفعلية، وكذلك الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من خصم الكمية، ولكن هذه الطرق لا تمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يركز على مرحلة تصميم المنتج، وذلك لأن حوالي 70% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم، في حين أن التكلفة الفعلية خلال هذه المرحلة لا تتعدى من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة المنتج.

4.3.5.2 إعداد فريق عمل متكامل:

يتم تشكيل فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات، بحيث يكون مسؤولاً عن المنتج منذ بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه، ويضم هذا الفريق تخصصات من المجالات التالية:

ب. الهندسة الصناعية.

أ. البحوث والتطوير.

د. إدارة الموارد.

ج. التسويق والمبيعات.

- هـ. إدارة التكلفة.
و. إدارة الصيانة وخدمات ما بعد البيع.
ز. ممثلي العملاء.
ح. ممثلي الموردين.
ط. ممثلي الموزعين وتجارة الجملة.
ي. ممثلي شركات تدوير المخلفات.

5.3.5.2 تكلفة دورة حياة المنتج:

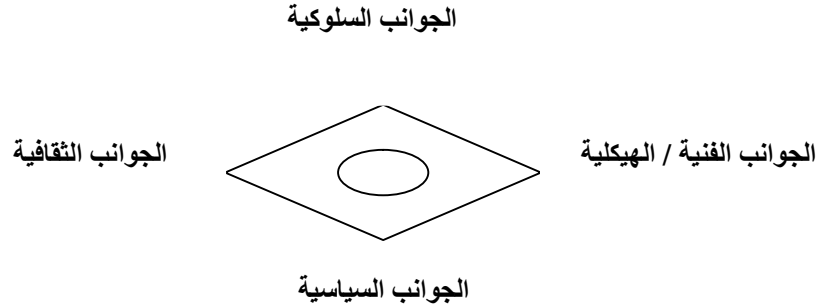
تكلفة دورة حياة المنتج تشمل جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج طوال حياته، وذلك مثل سعر الشراء وتكاليف التشغيل وتكاليف الإصلاح والصيانة، وكذلك تكاليف التخلص من المنتج، ويلاحظ أن الهدف هنا هو خفض تكلفة ملكية العميل للمنتج، وكمثال على ذلك نجد انه إذا قام العميل بشراء ثلاجة فانه يقوم بسداد مبالغ نقدية اكبر من مجرد ثمن الشراء، فهو يسدد قيمة استهلاك الكهرباء (تكاليف التشغيل)، وكذلك تكلفة الصيانة والإصلاح وصولاً إلى تكلفة التخلص من الثلاجة في نهاية العمر الإنتاجي. ومن وجهة نظر الشركة المنتجة، فان تتبع تكاليف دورة حياة المنتج تعني تصميم المنتجات التي تخفض جميع عناصر التكاليف بداية من البحوث والتطوير وحتى عمليات التخلص من المنتج أو إعادة تدويره. وفي حالة إنتاج الثلاجة نجد أن الشركة المنتجة تحاول تصميم المنتج بشكل يتيح استخدام مكونات ذات وزن اقل، بحيث يسهل الوصول إليها أثناء عمليات الصيانة والإصلاح وكذلك محاولة استخدام مواد في الصناعة تساعد على خفض تكاليف التسليم والتركيب والإصلاح والتخلص من المنتج.

6.3.5.2 سلسلة القيمة:

يعتبر أعضاء سلسلة القيمة- (الموردين، الموزعين، العملاء، والقائمين على خدمات الصيانة)، جزءاً لا يتجزأ من أسلوب التكلفة المستهدفة، ويساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على إشراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة، وذلك على أساس أن هذا الأسلوب يعتمد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

4.5.2 متطلبات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

لا شك أن نجاح واستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب استعدادات تنظيمية، خطة مفاهيمية لتعريف المعنيين بالتطبيق طبيعة أسلوب التكلفة المستهدفة، وخطة فعلية. فقبل أن يأخذ أسلوب التكلفة المستهدفة سبيله إلى التطبيق، يجب خلق وتهيئة المناخ الملائم لتطبيقه، وتوفير تفاهم مشترك عنه، واستخدامه في ربط الأحداث اليومية باستراتيجيات المنظمة. ويجب أن تكون المنظمة على استعداد للمبادرة الجديدة، فالكثير من المبادرات الجديدة يمكن أن تفشل نتيجة الاتصالات الضعيفة، نقص الموارد، الرفض من قبل الجماعات التي تمثل جانبا هاما وذات المنفعة المتبادلة، أو الافتقار إلى دعم الإدارة. لذلك فإن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب التخطيط بعناية، والذي يجب أن يوجه من خلال مدخل مفاهيمي مدروس. وقد اقترح Ansari النموذج المفاهيمي لـ (I-CAM) كإطار للتفكير في عملية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، ويجب على المنظمة في ظل هذا الإطار أن تكون على استعداد لقبوله كمتطلب استراتيجي هام، ويجب أن تكون كل العناصر الرئيسية المشاركة فيه على استعداد للبداية وان يكون واضحا ما يجب عمله، ويجب أن يكونوا على استعداد لتفهم الجوانب الأربعة الموضحة في الشكل (1) التالي، (عفيفي، 2001: 146-147):



شكل (1)، يوضح نموذج (I-CAM) للتحليل المفاهيمي

المصدر: (عفيفي، 2001: 147).

وفيما يلي شرح للجوانب الأربعة الموضحة بالشكل (1) السابق، (عفيفي، 2001: 147-148):

أ. **الجانب الفني أو الهيكلي:** ويغطي هذا الأساس متطلبات توجه المهمة لأسلوب التكلفة المستهدفة، وتتضمن جمع وتوفير المعلومات، نظم قياس عمليات التطوير، الاستثمار في الأدوات المطلوبة، وتنظيم الفرق التكاملية لوظائف المشروع.

ب. **الجانب السلوكي:** ويتعلق بالسلوكيات المطلوبة لنجاح أسلوب التكلفة المستهدفة، ويتضمن القضايا الخاصة بدوافع العمالة، الروح المعنوية، وقياس وتقييم الأداء.

ج. **الجانب الثقافي:** ويغطي هذا الأساس القيم، المبادئ، الرموز، الوقائع التاريخية، والأوضاع الفكرية التي تقوي من الحاجة إلى أسلوب التكلفة المستهدفة وتسهل قبوله وتطبيقه.

د. **الجانب السياسي:** وينطوي على التعامل مع المجموعات المختلفة في المنظمة والتي يكون لها نفوذ أو مصلحة يمكن أن تستفيد أو تعوق نتيجة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

وبصفة عامة هناك سبعة أسئلة يمكن أن تستخدم في تقييم مدى الاستعدادات لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (عفيفي، 2001: 148-149) وهي:

1. هل لدينا الأسباب التي تؤكد نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة بوضوح؟ وهل ارتباطها بإستراتيجية المشروع واضحة؟

فعندما طرحت شركة *Chrysler* أسلوب التكلفة المستهدفة للاستخدام، كانت على ثقة بوضوح من أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كان هاما لبقاء الشركة. بالإضافة إلى أنها استخدمت خريطة توضح 12 هدفاً، وقد صممت هذه الخريطة لربط أسلوب التكلفة المستهدفة بكل الأهداف الإستراتيجية للاستجابة لمتطلبات العميل (الجودة)، بيع السيارة بسعر تنافسي (التكلفة)، وتقديم المنتج للسوق بسرعة (الوقت).

2. هل الإدارة العليا تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة؟

يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة الأخذ في الاعتبار مشاركة وتعاون وتكامل كل الوظائف في المشروع. هذا يمكن أن يحدث فقط إذا وقفت الإدارة العليا بقوة وراء المبادرة، وان جزءاً هاماً من تقييم الاستعدادات هو التأكد وضمان أن الإدارة العليا تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة في كل من لفظها وفعلها.

3. هل هذا هو الوقت الصحيح والملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟

غالبا والى حد كبير ما تنقل المنظمات على العمالة بالعديد من المبادرات. ففي الأعوام الأخيرة أدركت المنظمات أهمية كل من إدارة الجودة الشاملة و التكلفة على أساس النشاط، وتبنت إدخال مبادرات أخرى لتتوافق مع التطبيقات. هذا غالبا يخلف أثراً مضمناً ومنهكة ويشعرهم بان الأولويات الإستراتيجية لا تتبع.

4. هل الأفراد على استعداد للتغيير؟

لا يقبل الأفراد التغيير بسهولة، ويجب إظهار وإيضاح الحاجة الملحة إلى التغيير. احد الأدوار التي يجب إظهارها هو البقاء، بالإضافة إلى ذلك التحديات الايجابية التي تنشدها قيم العمالة أيضا يمكن أن تساعد على خلق الحافز والدافع إلى التغيير.

5. هل توجد الاستعدادات اللازمة لتقبل واعتناق المبادئ الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة؟

لكي يتم الاستعداد لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح، يجب التأكد من أن هذه المبادئ مقبولة من كل المجموعات الوظيفية الرئيسية وكذلك من المديرين. فإذا هيمنت نظم التكلفة التقليدية، إعداد الموازنات، ونظم إعداد التقارير الإلزامية على أي منظمة، فإن أسلوب التكلفة المستهدفة سوف لا يتوافق مع تلك النظم، ومن المحتمل ألا تبقى أو تستمر ببساطة. وهذه المبادئ من الممكن ألا تكون مقبولة فعلا، فمقولة "نحن اعتدنا هذا العمل بهذه الطريقة" فكريا محفوفة بالمخاطر.

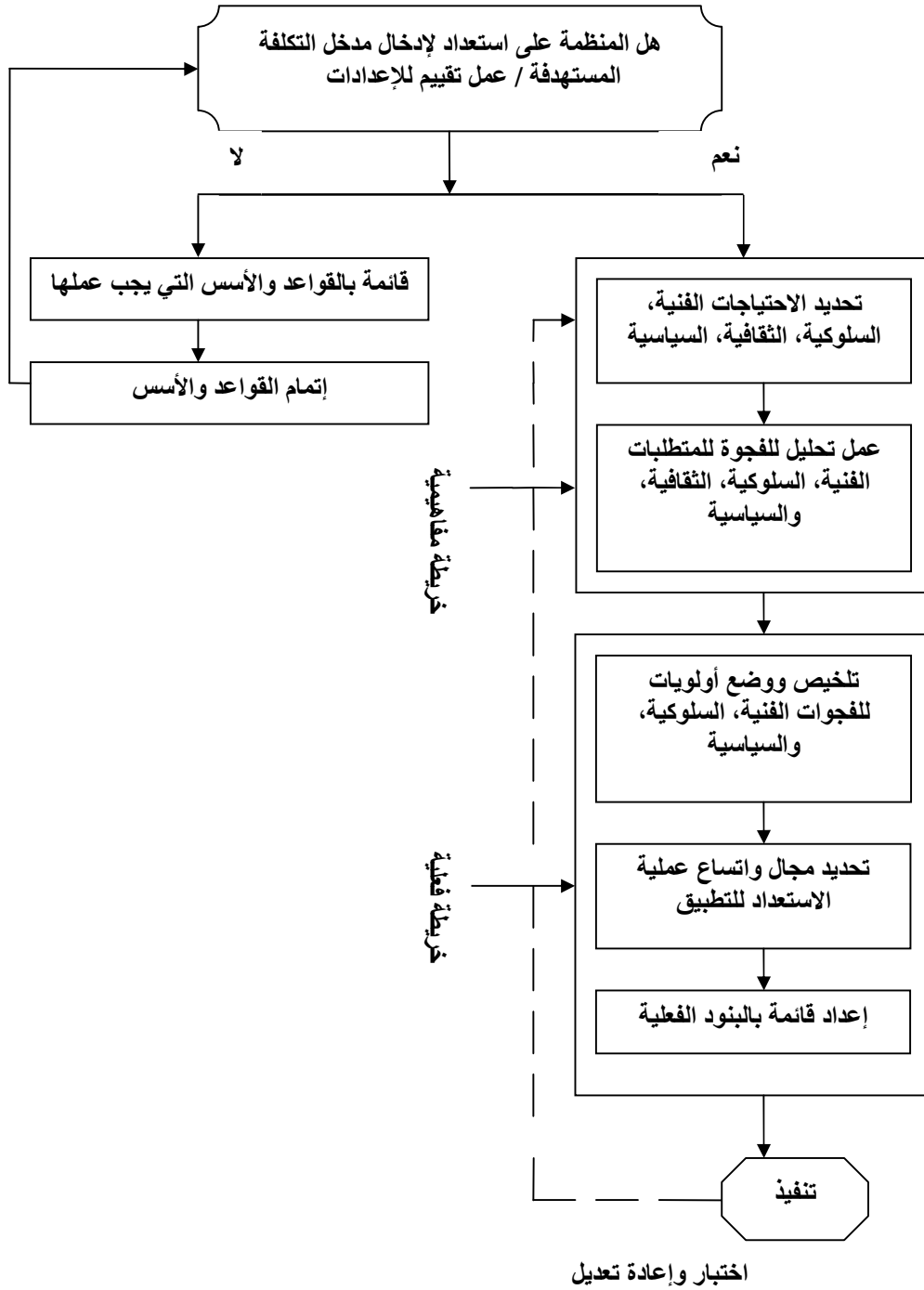
6. هل المنظمة على استعداد لتوفير وتخصيص الموارد اللازمة؟

الاستعداد لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب مواردًا للإنفاق على التدريب، إعادة تصميم النظام، جمع المعلومات الجديدة والمتعلقة بالتغيرات الأخرى، وإذا لم تكن المنظمة على استعداد لتخصيص الموارد اللازمة، فإن عملية التطبيق من المحتمل ألا تتم، أو تكون غير ملائمة. ولا شك أن التفكير في تخصيص هذه الموارد مبكراً، يخفض من مخاطر التخلي عن أسلوب التكلفة المستهدفة لنقص الموارد فيما بعد.

7. هل كل المستويات الإدارية على استعداد للتوافق مع أسلوب التكلفة المستهدفة؟

يجب تحديد مهمة كل فرد بوضوح حتى يمكنه إنجازها بسرعة، وكذلك يجب أن تكون هناك اتصالات فعالة بين المستويات الدنيا والعليا، حتى يمكن حل النزاعات، وإعادة تخصيص الموارد بسرعة، فإذا لم تكن الإدارة على استعداد للاستجابة بسرعة، فإن مبادرة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من المحتمل أن تكون ضعيفة ويقضى عليها من البداية، (عفيفي، 2001).

ويوضح الشكل (2) التالي خريطة عامة لعملية الاستعداد لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:



شكل (2)، يوضح خريطة بعمليات الاستعداد لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

المصدر: (عفيفي، 2001: 150).

الفصل الثالث

**طرق ومراحل تطبيق اسلوب التكلفة
المستهدفة والصعوبات التي تواجه تطبيقه**

طرق ومراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجه تطبيقه

بعد ان تم التعرف على مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة وخصائصه وأهدافه، يوضح هذا الفصل

طرق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والمراحل التي يمر بها.

لذلك يحتوي هذا الفصل على ستة اقسام، يتناول القسم الاول طرق تحديد التكلفة المستهدفة، والقسم الثاني يحتوي على مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، والقسم الثالث يحتوي على الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة، ويحتوي القسم الرابع على مواطن خفض التكلفة في ظل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ويحتوي القسم الخامس على الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أما القسم السادس والآخر فيحتوي على مدخل التحسين المستمر كأحد النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. وذلك كما يلي:

1.3 طرق تحديد التكلفة المستهدفة:

تتعدد الطرق المستخدمة في تحديد التكلفة المستهدفة وتختلف باختلاف الهدف من القياس وفلسفة وأهداف الإدارة واستراتيجياتها، ونوع المنتج ودرجة تقادمه، وغير ذلك من الاعتبارات. إلا أن الطرق الشائعة في هذا المجال هي:

1.1.3 طريقة الإضافة:

تعتمد هذه الطريقة على البيانات التاريخية عن التكاليف الخاصة بالمنشأة والموردين المتعاملين معها، وتتفق مع طريقة التسعير على أساس الوظائف، (فودة، 2007: 212).

فوفقا لهذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط بدءا من مستوى التكلفة الحالي، مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة في التكلفة لأسباب داخلية أو خارجية، ويتم تجميع التكلفة الجزئية لكل منتج طبقا للوظائف التي يحققها للوصول إلى التكلفة الإجمالية المستهدفة للمنتج. وتعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي

يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره. إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو صعوبة ربطها بطريقة منتظمة بخطط الشركة أو أهدافها الإستراتيجية، بالإضافة إلى صعوبة تقدير آثار التحسينات المتوقعة على تكلفة المنتج خاصة الجانب المتعلق بالعوامل الخارجية، (عبدالرحمن، 2000: 23).

2.1.3 طريقة معدل تخفيض التكلفة:

في ضوء هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق مدى تخفيض التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام، ويتطلب تطبيق هذه الطريقة بنجاح ضرورة التوصل إلى معدل تخفيض قابل للتطبيق ويعكس بالفعل التحسينات التي يترتب عليها تخفيض في التكلفة، (محرم، 1995: 656).

ويمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة المراد تطويرها والتي لها تكاليف فعلية أو معلومات متراكمة عن التكاليف، أو في حالة قيام الشركة بإنتاج منتجات جديدة مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية التي تنتجها الشركة فعلا. إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض للتكلفة الحالية، حيث يتوقف دقة القياس للتكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المطبق، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء، ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة من التحسينات. ووفقا لهذه الطريقة فإن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الحالية} - (\text{معدل التخفيض المستهدف} \times \text{التكلفة الفعلية})$$

(عبدالرحمن، 2000: 23).

3.1.3 طريقة الخصم:

يتم وفقا لهذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد العائد المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد من المبيعات في كثير من الأحيان، وتعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة

الاستخدام، والتي يفضل استخدامها لتحديد التكلفة المستهدفة، وذلك لان هذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال الذي يغطي فترة من ثلاثة إلى خمس سنوات، وهي تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة، (محرم، 1995: 656-657).

وبذلك تصبح معادلة التكلفة المستهدفة كالآتي:

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

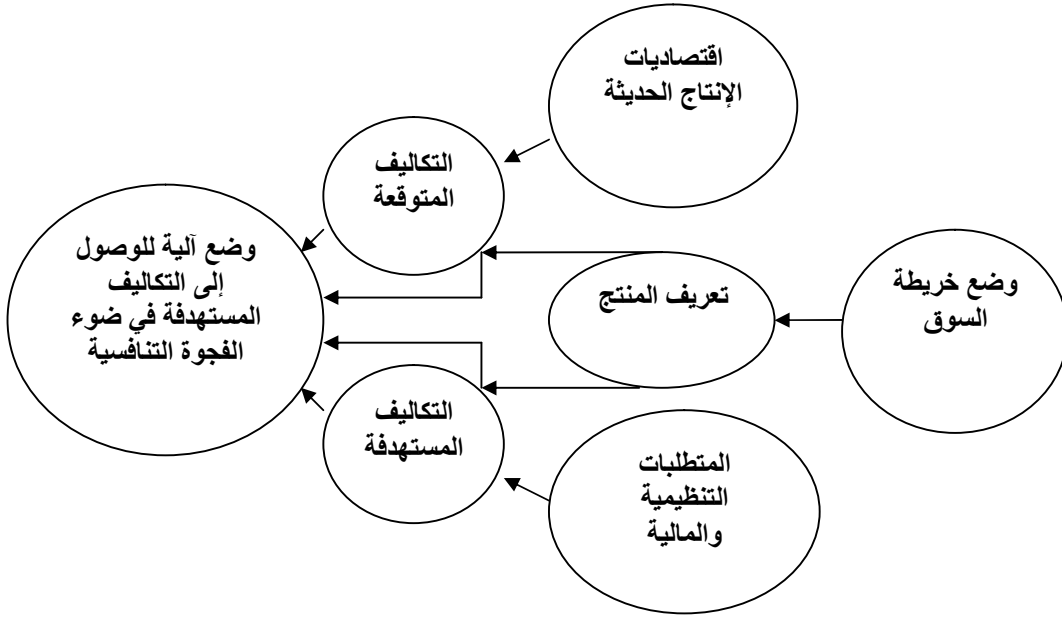
وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعا في التطبيق خاصة في الشركات اليابانية، حيث أوضحت العديد من الدراسات أن أكثر من 85% من الشركات اليابانية تطبق طريقة الخصم، (عبدالرحمن، 2000: 24).

2.3 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

لقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1998، *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*، بمحاولة لتحديد الخطوات الرئيسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة وحصرها فيما يلي، (فوده، 2007: 213):

1. تحديد سعر البيع المستهدف من خلال الاحتياجات السوقية وظروف المنافسة.
2. تحديد هامش الربح المستهدف.
3. تحديد التكلفة المسموح بها.
4. تحديد التكلفة الحالية بناء على القرارات ومستوى التكنولوجيا الحالية للمنشأة.
5. استخدام أدوات تحجيم التكلفة، مثل مفهوم هندسة القيمة (*Value Engineering (VE)*).
6. تتبع تخفيضات التكلفة باستخدام مفهوم التحسين المستمر بمجرد بدء الإنتاج.

وقد صاغ كل من (Cooper & Chew, 1996: 94-95)، الخطوات السابقة في صورة عدة مراحل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كما وضعه الباحثان في الشكل (3)، تبدأ برسم خريطة للسوق لبيان احتياجات العملاء، تساعد في تحديد خصائص المنتج الجديد، ثم استقراء اقتصاديات الإنتاج الحالية لتقدير التكاليف المتوقعة، ثم تقدير المتطلبات المالية للشركة اللازمة لتحقيق مستويات التكلفة المستهدفة، ثم إعادة تصميم المنتج لتضييق الفجوة التنافسية بين حدي التكلفة المتوقعة والتكلفة المستهدفة.



شكل (3)، يوضح عملية حساب التكلفة المستهدفة

المصدر: (Cooper & Chew, 1996, 95).

وفيما يلي عرض لمراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشيء من التفصيل، (عبدالرحمن،

2000: 26-29):

1.2.3 تحديد الأسعار المستهدفة:

ويقصد بالأسعار المستهدفة للمنتج، تلك الأسعار التي تحقق التوافق بين كل من الاعتبارات

آلاتية:

أ. لا تزيد بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين، ويفضل أن تقل عنها (أسعار

المنافسين).

ب. الأسعار التي يتقبلها المستهلك ويمكن للمشروع من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة

للمنتج المقترح، أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.

ج. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة ولا يمكنها

التنازل عنه.

ويتطلب ذلك وجود إدارة لبحوث التسويق قادرة على دراسة ظروف السوق واحتياجاته،

وتجميع البيانات عن أسعار المنافسين وتحليلها، والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، وكذلك

التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها.

2.2.3 تقدير تكاليف التصميم:

حيث يتم في هذه المرحلة التحديد الدقيق لخصائص ومواصفات المنتج المطلوب ومستوى

الجودة المطلوبة، أو تحديد متطلبات التطوير لمنتج قائم، ثم ترسل تلك البيانات إلى إدارة تخطيط

وتصميم المنتج، والتي تقوم بمشاركة إدارة البحوث والتطوير وكل من إدارة التكاليف وإدارة الإنتاج

بدراسة وتحليل تلك البيانات من حيث:

أ. تحديد متطلبات التصميم ومكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع.

ب. تحديد الأنشطة الجزئية لمراحل التصميم والإنتاج، كذلك وحدات الأداء ومحركات التكلفة.

ج. تقدير التكلفة لكل مرحلة أو نشاط أو وحدة أداء في ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، وتقنية الإنتاج المطبقة، وذلك للوصول إلى إجمالي التكلفة المقدرة من وجهة نظر المنشأة.

وغالبا ما تكون تلك التكلفة أعلى بكثير من التكلفة المستهدفة، حيث تحدد في ضوء معايير فنية وهندسية، فهي اقرب إلى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة.

3.2.3 تحديد هامش الربح المستهدف:

ويتم غالبا تخطيط الربح المستهدف للمنتجات عن طريق إستراتيجية الربح العامة للمنشأة، ففي الشركات اليابانية يتم تحديد إجمالي الأرباح المستهدفة على أساس خطط الربح متوسطة الأجل، التي تعكس استراتيجيات الإدارة خلال فترة من 3 - 5 سنوات، ويتم بعد ذلك تحليل إجمالي الأرباح المستهدفة إلى ربح مستهدف لكل منتج على حدة.

4.2.3 تحديد التكلفة المسموح بها:

في ضوء التحديد الدقيق للأرباح المستهدفة والأسعار التنافسية المقبولة لدى العملاء، يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها من خلال الفرق بين الأسعار المستهدفة والأرباح المستهدفة، باعتبار أن التكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة تكون الإدارة مستعدة للإنتاج بها لتحقيق العائد المستهدف وإرضاء العملاء، ومع ذلك يمكن تغيير التكاليف المسموح بها بتغيير احد عناصر مكوناتها، وهي السعر المستهدف أو الربح المستهدف وذلك في الأجل الطويل.

5.2.3 مرحلة هندسة القيمة:

حيث يتم في هذه المرحلة إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدرة في ضوء خصائص ومواصفات المنتج، والتي تسمى أحيانا التكلفة الجارية القابلة للتحقق،

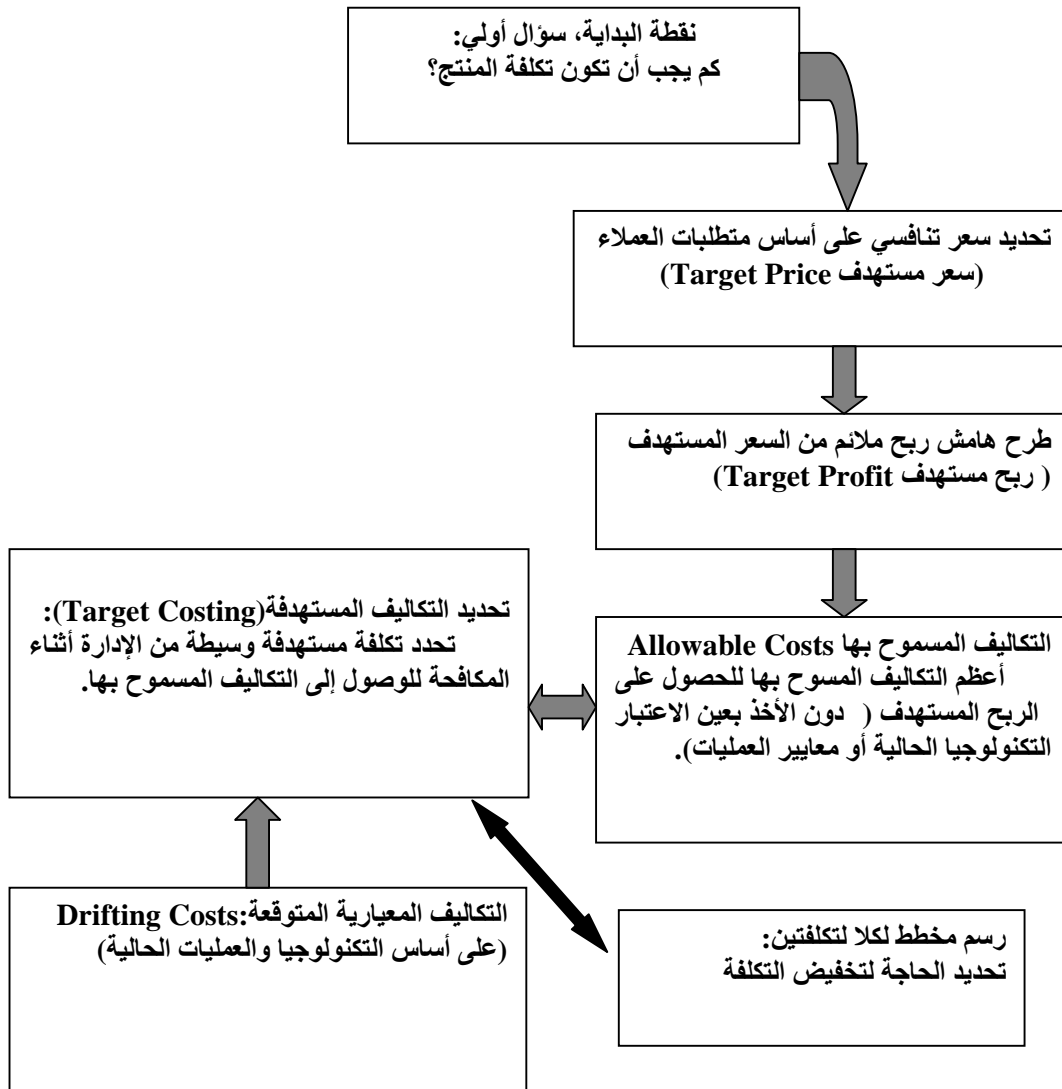
وذلك لمحاولة خفض التكلفة المقدره والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها، أو الوصول بها إلى نفس المستوى.

6.2.3 التصميم النهائي للإنتاج ومعايرة التكلفة:

يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، مع تحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار أنها معايير ملزمة لكافة الأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعتبر تلك المعايير بمثابة أهداف إستراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الايجابي الحقيقي للتكلفة. ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقا للتكاليف المستهدفة، حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى.

3.3 فلسفة التكلفة المستهدفة:

قد يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق، إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي إلى النتائج المرغوبة، لان سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها الأساسية في كل المؤسسة. حيث يرى (Kato, 1993) أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالبا ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية، بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة، غير أن المثال التالي لـ Toyota يظهر أهمية الفلسفة الإدارية، فالشكل (4) التالي يوضح الإجراء التقني لتحديد التكلفة المستهدفة الذي تطبقه Toyota، لكن هل كل مؤسسة تتبع هذه الخطوات ستصل إلى نفس النتيجة والفعالية؟ والإجابة بنعم في حالة واحدة، وهي تبني الفلسفة التي يقوم عليها نظام Toyota من اجل ضمان تحقيق فعاليته، نقلا عن (Feil, yook, Kim, 2004, P.16):



شكل (4)، يوضح إجراء تحديد التكلفة المستهدفة

المصدر: (Feil, yook, Kim, 2004: 16).

لشرح السياق الكامل لفلسفة التكلفة المستهدفة هو ابعد من نطاق هذا البحث، لكن الفقرات التالية تستعرض عوامل الثقافة، والأعمال اليابانية التي ساعدت المؤسسات اليابانية على تطوير وتطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح، (عطوي، 2008: 59-75)، و (Feil, yook, Kim, 2004: 17-18):

1.3.3 قيادة الإدارة العليا:

يؤمن Hasegawa بأن القدرة على موازنة جميع العاملين مع عقلية قيادة الشركة يعد عاملا أساسيا لتطبيق (*Genka kikaku* أو *Genka kaizen*) بنجاح، ففي العديد من المؤسسات اليابانية تكون الإدارة العليا وراء المبادرة للتكلفة المستهدفة بشكل كبير كما ذكر Ansari & Bell، أن بطولة الإدارة العليا تخلق الفهم الضروري للتكلفة المستهدفة، وتمكين فريق التكلفة المستهدفة من اكتساب الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف.

2.3.3 التوجه الجماعي:

يعد التوجه الجماعي عاملا أساسيا آخر لنجاح التكلفة المستهدفة، وهو جزء من طريقة الحياة اليابانية (الكونفوشيوسية، *Confucianism*) التي تؤيد الانسجام بين الأعضاء، إضافة إلى أن الأمان الذي يشعر به الأفراد داخل المجموعة يمثل جانبا مهما. في اليابان تأتي الجماعة دائما قبل الفرد، ففي اليابانيين لا يمكن حل تعقيدات المهام من خلال القرارات الفردية، كما لا يبدو ذلك جليا في الاتصالات اليابانية وعمليات اتخاذ القرارات، حيث تتم هذه الأخيرة جماعيا، فعلى الرغم من أن قائد المجموعة هو الذي يتخذ القرار النهائي، إلا أن ذلك يكون بعد قبول أعضاء الفريق لهذا القرار كما لو كان قرارهم.

3.3.3 الالتزام بالعمل:

يعد موقف الموظفين اليابانيين تجاه عملهم ومؤسستهم احد أهم الظواهر البارزة لفهم الأعمال اليابانية، فالإحساس بالواجب الذي يشعر به اليابانيون تجاه رب العمل بيّنه استقصاء اظهر أن

80% من العمال اليابانيين يؤمنون بان عملهم يأتي قبل العائلة، ويظهر هذا الشعور بالواجب في استعدادهم للعمل ساعات طويلة وحصولهم على عطل قصيرة.

4.3.3 الثقة المتبادلة:

اظهر Hasegawa في دراسته أن الإدارة في اليابان تركز على العنصر البشري، ويتمثل الاهتمام الرئيسي في خلق الثقة بين المديرين والعاملين وكذلك مع الموردين، وتكون هذه الثقة المتبادلة مدعومة بوضوح بعوامل توظيف كالاستقلالية، المشاركة، التعاون والمرونة. وأفضل مثال عن مقياس خلق الثقة المتبادلة والمتعارف عليها في اليابان هو مدة البقاء في الوظيفة، فبدون تحقيق ثقة متبادلة بشكل جيد لن يُظهر العاملون الولاء لمؤسستهم مدى الحياة، كما أن الإدارة العليا لن تضمن لهم وظيفة تدوم مدى الحياة.

5.3.3 المحاسبة الإدارية:

يمكن كذلك إيجاد وجهة النظر السلوكية في هيكله المحاسبة الإدارية اليابانية، حيث أن هذه الأخيرة لم تصمم فقط لإنتاج معلومات دقيقة لأجل القرارات الإستراتيجية، بل لجعل الموظفين يعملون حسب استراتيجية المؤسسة، ولجعل تفكيرهم استراتيجيا، ويتم السعي وراء هذا الهدف بالاستعمال الواسع لمقاييس غير مالية والتوجه التام نحو السوق. إضافة إلى ذلك تتأكد المؤسسات اليابانية من انتقال المعلومات المالية المتحصل عليها من أقسام المراقبة كاملة وبسرعة بين العاملين، ومن فهم العاملين لكيفية انعكاس أدائهم على النتائج المالية للمؤسسة. ويمكن تحديد خصائص المحاسبة الإدارية اليابانية التي ساهمت في نجاح المؤسسات اليابانية في التالي:

أ. أن مراقبة التكلفة ليست مسئولية المحاسب فقط، وإنما هي مسئولية الجميع.

ب. اخذ سعر البيع الذي يحدده السوق بعين الاعتبار، وتصميم المنتج وتحديد تكلفته على

أساس هذا السعر.

جـ. عدم استعمال اليابانيين عادة لفترة استرجاع الأموال المستثمرة، أو العائد على الاستثمار في قراراتهم الاستثمارية، بل يسعون لتحقيق أكبر إنتاج بأقل تكلفة، ويهدفون لتعظيم حصة السوق. فالدخول إلى السوق أولاً ثم تعظيم حصة السوق والربح سيأتي لوحده.

د. يكون اتخاذ القرار والمسئولية جماعية في اليابان على عكس الغرب، ويتغلغل هذا الفكر الجماعي في كل الأقسام، التصميم، التصنيع، التسويق، المالية والمحاسبة.

هـ. وأخيراً فإن للمحاسبة في اليابان دور تأثيري أكثر من إعلامي، حيث تستعمل معلومات المحاسبة الإدارية بفعالية للتأثير على العاملين وتحفيزهم عوضاً عن مجرد إعلامهم بالبيانات الملئمة عن التكاليف والانحرافات والأرباح.

6.3.3 التعليم:

يعتبر حماس اليابانيين للتعليم أمراً معروفاً، كما أن المؤسسات اليابانية تكافح باستمرار لتنمية مهارات مستخدميها من خلال النقل الوظيفي (*Job Rotation*) والتدريب المكثف. وقد أدى التشديد على التعلم الشامل، إلى إمكانية فهم وحدات أخرى داخل المؤسسة. وتتميز التكلفة المستهدفة بوجهة نظر شاملة تعكس توجه الأسلوب الياباني، كما أن التعلم في اليابان يقوم على أساس التعلم بالممارسة، مما يؤدي إلى التغيير المستمر في تصرفات الفرد، وتأثير هذه الأخيرة على محيطه.

7.3.3 شبكة الـ "Keiretsu" الإستراتيجية:

يتميز الاقتصاد الياباني بوجود شبكة استراتيجية تدعى "*Keiretsu*" يتم إنشاؤها بين مؤسسات مستقلة قانونياً، لكن على أساس روابط مالية أو أعراف مشتركة، حيث يكون هناك تعاون قوي بين هذه المؤسسات، ويُدمج هذا التعاون الموردين في عمليات تطوير المنتج، ويمثل هذا عنصراً أساسياً في التكلفة المستهدفة.

8.3.3 شبكة المعلومات:

تملك المؤسسات اليابانية شبكة معلومات ممتازة مع عملائها ومورديها، مما يجعل تطبيق طريقة بحث الأيدي في السوق "Hands-at-the market" ممكناً، وقد عرف (Seidenschwarz,) (1993) هذا المصطلح كما يلي:

"هي طريقة لدراسة السوق، تتميز بتدفق عكسي كثيف (*an intensive back flow*) للمعلومات إلى مطوري المنتج حول آراء العملاء المتعلقة بالمنتجات الجديدة الموجودة في السوق". ويبين هذا بان المؤسسات اليابانية لا تتحصل على المعلومات من خلال دراسة السوق الشكلية فقط وإنما كذلك من خلال التعاون المكثف مع الموردين والمشتريين.

وكخلاصة لما سبق فإن الفهم الجيد للتكلفة المستهدفة كما تم تطويرها في اليابان، سيساعد المؤسسات الموجودة خارج اليابان على تكيف أسلوب التكلفة المستهدفة مع بيئاتها الخاصة بنجاح.

4.3 مواطن خفض التكلفة في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة:

في ظل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن تحقيق التكاليف التنافسية الإستراتيجية من خلال:

1. أن تحقيق أدنى تكلفة من خلال الرؤية الداخلية لإمكانيات المشروع دون معرفة لتكلفة المنافسين لا تكفي، حيث تكشف دراسة وتحليل تكلفة المنافسين عن أبعاد ومواطن جديدة لخفض التكلفة كما هو الحال عند معرفة أساليب إنتاج غير مطبقة أو بدائل مدخلات يمكن استخدامها.
2. تخطيط التكلفة المستهدفة استرشاداً بأسعار البيع التنافسية يمثل دليلاً لحدود التكلفة المقبولة من منظور المستهلك ومن منظور الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وبذلك تأتي التكاليف المخططة متوافقة مع الأهداف المختلفة لأصحاب المصلحة.

3. المشاركة في تحديد التكلفة المستهدفة يحقق الجانب التكنولوجي للتكلفة، حيث يمثل حافزا ودافعا ذاتيا لكافة المشاركين في البحث عن الاستخدامات الاقتصادية الرشيدة للموارد، ومحاولة الوصول إلى الأهداف المحددة مما ينمي دوافع الابتكار والتطوير لدى العاملين.
4. خفض التكلفة وفقا لهذا الأسلوب لا ينتهي بالوصول إلى التكلفة المسموح بها، وإنما تستمر الجهود البحثية للمزيد من الخفض الايجابي، وبذلك تتحقق إستراتيجية التحسين المستمر.
5. استهداف خفض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة يعني في نفس الوقت خفضا آخر للتكلفة، حيث أن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة، (عبدالرحمن، 2000: 36).

5.3 الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم مما يتميز به أسلوب التكلفة المستهدفة ومدى تحقيقه لنتائج فعالة إلا أن هناك بعض الصعوبات التي ينبغي على الإدارة أن تكون على علم مسبق بها، حتى تتمكن من تخطيها، وتتمثل هذه الصعوبات كما ذكرتها دراسة كلا من، (Kato, 1993: 43)، (عبيدالله، 1997)، و (http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=2266)، في الآتي:

1. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة، وفي نفس الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة؛ مما قد يؤدي إلى الضغط على فريق العمل وعدم ظهور الأفكار الخلاقة بشكل مرضي.

2. يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية وغالبا ما تكون علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكاليف المستهدفة.

3. لا يناسب أسلوب التكلفة المستهدفة بعض الصناعات مثل صناعة المواد الغذائية؛ لأنه يكاد يكون مستحيلا في مثل هذه الصناعة أن يتم الحصول على مستوى التكلفة المستهدفة من خلال

تصميم المنتج. كما أن مراحل التصميم والتخطيط في دورة حياة هذه المنتجات لا تكون بنفس أهميتها في الصناعات التجميعية.

4. توجد صناعات معينة لا يصلح فيها استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، على سبيل المثال تلتزم شركات الصناعات الدوائية بوضع نسب محددة من المواد لتصنيع الدواء وبمواصفات محددة، وقد تؤدي أي محاولة للاستغناء عن المواد أو استبدالها بغرض تحقيق وفر في التكاليف إلى تغيرات غير مرغوبة بالمنتج حتى في ظل المحافظة على خصائص الدواء.

5. في الوقت الذي يسهل فيه حساب التكلفة المستهدفة لمنتج وحيد، فإنه حتى الآن يصعب حسابها لتشكيلة من المنتجات.

6. التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير وكرهية تحمل المسؤولية.

7. إن تحديد التكلفة المستهدفة فنا أكثر منه علمًا، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط، أو يتم تحديد تكلفة مستهدفة سهلة التحقيق فلا يحفزهم ذلك على التحسين المستمر للأداء.

8. التقلبات السوقية، حيث يربط أسلوب التكلفة المستهدفة المنشأة بالسوق الذي تعمل فيه، أي أنه أسلوب موجه نحو المستهلك واحتياجاته ورغباته وبالتالي فإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعني فشل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك.

وفيما يتعلق بشركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة فان معظم هذه الصعوبات قد تواجهها عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إذا لم يتم أخذها في الاعتبار. فمن ناحية الإدارة فإنه في أثناء زيارات الباحث الأولية للشركة، اتضح أنها ملتزمة إلى حد كبير بالإجراءات الروتينية وعدم تحمل

المسئولية الناتجة عن التغيير في أساليب عمل الشركة، وذلك ناتج عن خوف بعض المسؤولين من الوقوع في اخطاء المتوقعة من التغيير في الاسايب الروتينية.

أيضا قلة الخبرة لدى العاملين بالشركة وخاصة في قسمي التكاليف والإنتاج، يجعل من الصعب الاعتماد عليهم لتحقيق النتائج المرجوة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، نتيجةً لتعود العاملين على تنفيذ الأوامر من مرؤوسيههم، وأيضا عدم وجود حوافز تشجعهم على الإبداع والتطوير.

من ناحية أخرى فإن عملية احتساب تكاليف التطوير والتجربة المرتبطة بإعادة تصميم المنتج وان كانت لا تشكل أهمية كبيرة بالنسبة للمنتج موضوع الدراسة لأنه يصمم وفقا لمواصفات قياسية محددة، من المستحيل حسابها في الشركة لعدم وجود ربط مباشر بين قسم التكاليف وقسم الإنتاج عند تصميم المنتج.

أخيراً فإن عدم اهتمام الشركة بدراسة السوق بشكل مستمر يجعل من الصعب معرفة التكلفة المسموح بها والتي تعتبر الركيزة الأساسية لإعادة تصميم المنتج للوصول إلى هذه التكلفة، خاصة أن الأسعار بالسوق المحلي متقلبة بشكل مستمر نتيجة لارتباطها بسعر المادة الخام (النحاس) والتي يتحدد سعرها على أساس البورصة العالمية.

6.3 مدخل التحسين المستمر احد النظم المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف

وتطوير المنتجات:

المرحلة الأخيرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هي الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه، مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج، ويشار إلى قيمة الخفض في التكلفة من التحسين باسم "التحسين المستمر"، (*Kaizen Cost*) وفقا للمفهوم الياباني، حيث يتم تحقيق هذا التخفيض في مرحلة التصنيع، وذلك من خلال أنشطة محددة لتحسين التكلفة لكل قسم وكل فترة محاسبية. وتنتج جهود خفض التكلفة وفقا لهذا المفهوم نحو إجراء

تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج، هذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد، وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، زيادة تدريب العمالة وتحفيزها لتشجيعهم على معرفة وتطبيق التغييرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة. ولا شك أن استخدام التحسين المستمر بجانب التكلفة المستهدفة يساعد على خفض التكاليف أثناء مراحل التصميم، وتطوير تصنيع المنتج ككل، ويربط التكلفة المستهدفة مع التحسين المستمر تكون المنشأة قادرة بدرجة أفضل على تطبيق إدارة التكلفة الكلية خلال دورة حياة المنتج ككل. وباختصار فإن التركيز في مفهوم التحسين المستمر هو على العملية وليس على المنتج، بمعنى التحسين في كل دورة حياة المنتج ابتداءً من الصميم وانتهاءً إلى تسويقه وبيعه، (عبدالدايم، 2001: 404).

ويعني التحسين المستمر الاستعمال الكامل لإمكانيات تخفيض التكلفة، ويتحقق ذلك بالربط التدريجي بين الوثبات الإبداعية التي بدأت من خلال التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، أي أنه لا يمكن النظر إلى هذين المفهومين بشكل منفصل، بل يجب النظر إليهما على أنهما عنصرين أساسيين في الطريقة اليابانية لإدارة التكلفة، بمعنى استغلال كل الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في كامل دورة حياة المنتج، وقد أوضح (Hamada and Monden)، أنه لا يمكن فصل التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكلفة عن بعضهما، إذ أن كلاهما يخدم الهدف الشامل لتوجيه المؤسسة نحو السوق، غير أنهما يختلفان من حيث التطبيق في الأساليب المختلفة لتطوير مركبات المنتج وفي وقت التنفيذ، حيث يعتبر التحسين المستمر أداة لتحقيق هدف الربح قصير المدى، بينما تركز التكلفة المستهدفة على تحقيق الأرباح طويلة المدى، (Feil, yook, Kim, 2004: 16).

1.6.3 مفهوم التحسين المستمر:

يُعرف هذا النظام من قبل المشروعات اليابانية باسم كايزن "*Kaizen*"، وهذا المصطلح مكون من مقطعين الأول "*Kai*" وتعني التغيير التدريجي، والثاني "*Zen*" وتعني الجيد أو الحسن، والكلمة

على بعضها تعنى التحسين التدريجي المستمر دون أية تكاليف مالية في سبيل الوصول إلى الجودة المطلوبة، (مفتي وشيخ، 2005: 435).

وهذا النظام ابتكره الأستاذ تايتشي أوهونو Taiichi Ohno في مشروع تويوتا لصناعة السيارات، وقد كان ذلك بعد أزمة البترول في اليابان عام 1973م، حيث تسببت تلك الأزمة في إحداث ارتفاع حاد في التكاليف نتج عنه انخفاض حاد في مستوى بيع السيارات، مما تطلب ابتكار نظام التطوير المستمر الذي استطاع تخفيض التكاليف بمقدار 10000 بين أي ما يعادل 75 دولار لكل سيارة، وكان ذلك في مدة لا تزيد عن ستة أشهر، (راجخان، 2002: 97).

ويعتبر Masaki Imai، أول من قدم هذا المصطلح إلى الشركات الغربية وعرفه بأنه: "التطوير المستمر للحياة الشخصية، والحياة الاجتماعية، وبيئة العمل داخل المنشأة، وأن هذا التحسين والتطوير يشمل جميع المستويات الإدارية، وأن إستراتيجية التطوير والتحسين المستمر تتطلب العمل بشكل جماعي وكفريق واحد، دون الحاجة إلى استثمارات رأسمالية كبيرة"، (مفتي وشيخ، 2005: 435).

وأيضاً تم تعريف التحسين المستمر بأنه جزء آخر مكمل لنظام التكلفة الياباني، والذي يرتبط مباشرة بأسلوب التكلفة المستهدفة، فبينما يهتم الـ *Kaizen* بتخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج، صمّمت التكلفة المستهدفة لتساعد على بلوغ هدف تكلفة المنتج الذي تحدده السوق، (Feil, yook, 2004: 15-16).

كما تم تعريفه من قبل مشروع "ديهاتسو" لصناعة السيارات اليابانية على أنه: "الإجراءات التي يتم القيام بها بهدف الحفاظ على مستوى التكاليف الإنتاجية للسيارات دون ارتفاع، أو القيام بتخفيض تلك التكاليف إلى المستوى الأقل والمتوقع بناءً على التخطيط الإستراتيجي للمشروع"، (راجخان، 2002: 95).

وتعتبر شركة ديهاتسو أول من طبق التحسين المستمر، وحققت جراء ذلك نجاحا كبيرا، حيث يطبق هذا النظام في مرحلة الإنتاج ليتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة. ويعتمد نظام التحسين المستمر على التكاليف الفعلية للسنة الماضية كتكلفة أساس للفترة الحالية، وبناءً على هذه التكلفة يتم تحديد معدل الخفض المستهدف في التكلفة للعام الحالي، والذي يصبح المستوى المستهدف الذي يقيم على أساسه الأداء، (العثمان، 1999: 67).

ويعتبر المنهج الياباني *Kaizen* امتدادا لمنهج *Deming* الذي يعتمد على تحقيق تحسين مستمر في الجودة، وهذه التحسينات صغيرة ومحدودة الحجم إلا أنها تتميز بشموليتها لجميع جوانب العمل والنظام الإنتاجي، وأنها ذات طابع مستمر. وهو ما عرفه (Logothetis N, 1992)، بأنه نظام الخطوة خطوة لتحقيق التحسين التدريجي، ويقوم على تحقيق التحسين ثم التعزيز وأداء الأعمال الصغيرة بطريقة أفضل، مع التحسين المستمر لمعايير الأداء. وهو يرى أن المنهج الياباني يعني في النهاية تحقيق التحسين المستمر في العمليات وبمشاركة الجميع، نقلا عن، (علام، 1997: 236-237).

2.6.3 مبادئ التحسين المستمر:

هناك مجموعة من المبادئ تستند عليها عملية التحسين المستمر وهي تتمثل في الآتي، (راجخان، 2002: 96) و(السيبي، 2004: 22-23):

1. أن يكون هناك تخطيط محدد لعملية التحسين المستمر تحقق الهدف وتحدد أولويات التحسين المستمر.

2. أن يكون التحسين المستمر مسئولية كل فرد في المنشأة.

3. ضرورة أن يكون هناك اقتناع من الإدارة العليا بأهمية وضرورة إعداد برامج التحسين المستمر من أجل تخفيض التكلفة وزيادة الإنجاز وتعظيم الربحية.

4. ضرورة مشاركة جميع العاملين في الوحدة الاقتصادية في إعداد وتنفيذ برامج التحسين المستمر.

5. ضرورة تحديد كيفية إدارة عملية التحسين المستمر وكيفية تنفيذ برامج التحسين.

6. ضرورة تحديد الفرص المتاحة للتحسين المستمر واستغلالها الاستغلال الأمثل.

7. ضرورة أن يكون هناك اتصال فعال بين العاملين داخل الوحدة بعضهم ببعض من أجل إجراء عملية التحسين المستمر.

8. ضرورة التركيز على المستهلك ومعرفة احتياجاته وتوقعاته ودراسة شكاواه.

9. ضرورة تقييم ومتابعة عملية تنفيذ برامج التحسين والاستعداد لمعالجة أي مشاكل قد تنشأ، والعمل على عدم تكرارها مرة أخرى.

10. ضرورة توافر مقاييس لتقييم الأداء وتحديد مدى كفاءة تنفيذ برامج التحسين، ومدى فعالية تحقق الأهداف.

11. استخدام مبدأ إدارة الوقت، وهو يعني إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في نفس الوقت وليس تتابعياً.

ويرى (مفتي وشيخ، 2005)، انه يجب على المديرين والعمال اعتناق الأفكار والمبادئ المتعلقة بالتحسين والتطوير المستمر، والنضال من أجل تحقيق الأهداف الصغيرة حتى ينحقق النجاح الكامل بالمنظمة، وان الموارد البشرية أهم الموارد الموجودة في داخل المنظمة، لذلك يجب تدريبها وتطويرها بشكل تدريجي وليس بشكل جذري، (مفتي وشيخ، 2005: 436).

ويلاحظ مما سبق التركيز على العنصر البشري وضرورة مشاركته الفعالة، وان عملية التطوير المستمر يجب أن تكون مسئولية كل فرد في التنظيم وليست مسئولية جهاز أو قسم معين، وان هذا

يتطلب إحداث تغييرات جوهرية في اتجاهات العاملين، وتنمية معارفهم ومهاراتهم وقدراتهم الذهنية والبدنية، حتى يستطيعوا القيام بمسئولياتهم في عملية التطوير والتحسين المستمر.

ولعل أكثر التجارب نجاحا هي تجربة شركة *Toyota Motor*، حيث يوضح الجدول رقم (1) التالي تطور عدد المقترحات المقدمة ونسبة مشاركة العاملين، وتشير البيانات إلى ارتفاع نسبة مشاركة العاملين من 12.6% عند بدء تطبيق برنامج التحسين المستمر عام 1989 إلى 93.2% عام 1992، مما أدى إلى ارتفاع عدد المقترحات من 1289 اقتراح عام 1989 إلى 38000 اقتراح عام 1992، ولقد ساعد على ذلك إحساس العمال بجدية الإدارة والتزامها بالتطوير، وان كل ما سوف يقدم من مقترحات سوف يكون محل اهتمام الإدارة، فلقد بلغت نسبة المقترحات التي نفذتها الإدارة 98.9%، وبالتالي ارتفع عدد المقترحات من اقل من 0.44 اقتراحا سنويا عام 1989 إلى 9.45 اقتراحا سنويا عام 1992. واهتمام الإدارة وارتفاع نسبة تبني وتنفيذ المقترحات هي السبب الرئيسي لنجاح نظام مشاركة العاملين في شركة تويوتا - أمريكا، (علام، 1997: 245-246).

جدول رقم (1) مدى مشاركة العاملين في برنامج التحسين المستمر للجودة

خلال الفترة من 1989 - 1992 في شركة تويوتا - أمريكا

السنوات	1989	1990	1991	1992
عدد الأفكار الخاصة بتطوير الجودة	1289	7600	20600	38000
نسبة المقترحات التي تم تنفيذها	98%	98%	99%	98.9%
عدد العاملين في الشركة	2900	3084	3450	4020
نسبة مشاركة العاملين في النظام	12.6%	46.5%	73.1%	93.2%

المصدر: (علام، 1997: 246).

3.6.3 خطوات تحقيق التحسين المستمر:

يمر التحسين المستمر بخطوات خمس، (عبدالقادر، 2008: 165-166)، على النحو التالي:

1.3.6.3 تقويم الأوضاع السائدة:

في هذه الخطوة يتم التمييز بين الأشياء الأساسية وغير الأساسية، ويعني الفرز عمليا هو التخلص من الاحتفاظ بالأشياء الغير مستفاد منها وغير المستخدمة، ويطلق على الفرز باليابانية *seiri*، ومعناها الترتيب المنطقي للأشياء.

2.3.6.3 الترتيب السليم للأشياء:

يطلق عليها باليابانية *seiton* بمعنى إعادة وضع وترتيب الأشياء في مواقعها الصحيحة وحسب ترتيبها، وذلك لتفادي ضياع الوقت في البحث عنها بحيث تكون جاهزة للاستخدام عند الحاجة وقابلة للاسترجاع، كما استعمل اليابانيون قانون الثلاثين ثانية، حيث ترتب المنظمات أدوات استخدام الميكانيكي في لوحة خاصة بهدف العمل بها ببساطة خلال 30 ثانية، وذلك في فلسفة كل شيء يرجع إلى مكانه المخصص بعد الاستخدام.

3.3.6.3 تنظيف مكان العمل:

تنطق باليابانية *seiso* بمعنى التنظيف الدائم لمكان العمل والمحافظة على النظافة بصورة مستمرة، فالمؤسسة اليابانية تقوم بتنظيف شامل لمكان العمل خلال الخمس دقائق الأولى والأخيرة من كل يوم.

4.3.6.3 التعقيم الشامل:

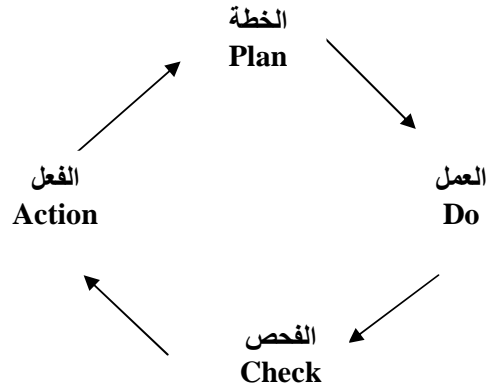
يطلق عليها باليابانية *seiketsu* وهي الحرص على تطبيق والمحافظة على المفاهيم الثلاثة الأولى في مكان العمل، كما تشير ضرورة محافظة الفرد داخل المؤسسة على نظافته الشخصية بحيث يكون مظهره لائقا عند أداء وظيفته.

5.3.6.3 الانضباط الذاتي:

يطلق عليها باليابانية *shitsuke* بمعنى حث الأفراد على الانضباط الذاتي والالتزام بتعليمات وقوانين النظافة والترتيب، كما تحث هذه الخطوة على اللين واللفظ مع الأفراد على الانضباط الذاتي والالتزام بتعليمات وقوانين وأنظمة العمل داخل المنظمة.

أوضح Hammett أن التحسين المستمر يعني القيام بعمل شيء أفضل باستخدام معايير محددة، وانه مفتاح النجاح للدخول في حلبة المنافسة، وذلك كما حدث في اليابان. حيث لا يزال يرى من قبل المدراء اليابانيين على انه التطبيق العلمي لفلسفة ديمينج *Deming* الصناعية (*plan- do- check- act*)، *The PDCA Cycle* ، (السيسي، 2004:24-25).

وهي كما موضحة في الشكل (5) التالي:



شكل (5)، يوضح خطوات منهج التحسين المستمر (The PDCA Cycle).

المصدر: (السيبي، 2004: 25).

- ويمكن توضيح الخطوات في الشكل السابق في الآتي، (السيبي، 2004: 25-26):

الخطوة الأولى - الخطة:

وهي تتضمن خلق رؤية جديدة تتم بناء على معرفة جديدة، وهي تتطلب:

أ. البدء بالأنشطة الجديدة ووضع معايير لها.

ب. تحديد المشكلة المطلوب علاجها أو العملية المطلوب تحسينها، وتحديد فرص التحسين

الملائمة والمتاحة لها.

ج. تحديد أسباب المشكلة ودراسته.

د. فحص ومراجعة شكاوى المستهلكين وأسباب الفشل في عدم تلبية احتياجاتهم.

هـ. البحث عن أي تغييرات في مؤشرات الأعمال الهامة.

و. تحديد ووصف العملية الحالية المحيطة بفرص التحسين المستمر.

ز. وضع خطة عمل لإجراء التغيير وتطوير العملية.

وهذه الخطة يجب أن تتضمن الرد على أهم الاستفسارات الخاصة بعملية التغيير وهي:

1. ما هو المطلوب تغييره؟

2. إلى أين يتم التغيير؟

3. وكيف يتم التغيير؟

الخطوة الثانية – العمل:

وهي تتضمن حل المشكلة والقيام بتنفيذ التغيير المطلوب.

الخطوة الثالثة – الفحص:

وهي تتضمن مراجعة تنفيذ الخطة وتقييم نتائج التغيير، وتجميع المعلومات اللازمة، وتحديد

الانحرافات وأسبابها.

الخطوة الرابعة – الفعل:

وهي تعرض نتائج تنفيذ الخطة، وما إذا كان هناك استمرار للعمل بها أم سيتم تغييرها.

4.6.3 الصفات المطلوبة في الأشخاص القائمين بعملية التحسين والتطوير المستمر:

يتطلب نظام التطوير المستمر في الأشخاص القائمين به بعض الصفات كما يلي، (راجخان،

2002: 96-97):

1. أن يكون الفرد عضواً فعالاً في المجموعة التابع لها.

2. أن يقوم بعملية اقتراح التحسينات.

3. أن يكون مدرباً على العمل الجماعي.

4. أن يكون لديه الاستعداد الكافي للقيام بالتحسينات.

5. أن يكون لديه الاستعداد لبذل الجهود بصفة مستمرة.

5.6.3 مشاكل التحسين المستمر:

هناك مجموعة من المشاكل التي قد تواجه عملية التحسين المستمر، وهي تتمثل في الآتي،

(السيبي، 2004: 24):

1. عدم التحديد السليم للأهداف المرجو تحقيقها.
2. عدم التحديد السليم للقيود ومواطن الاختناقات التي تحتاج إلى تحسين مستمر.
3. عدم توافر معلومات كافية عن الأنشطة والمواطن التي تحتاج إلى جهود للتحسين المستمر.
4. عدم وجود تخطيط محدد ومنظم لعملية التحسين المستمر.
5. عدم وجود مسئولية محددة لكل فرد في الوحدة الاقتصادية تجاه التحسين المستمر.
6. عدم اقتناع الإدارة العليا بأهمية التحسين المستمر.
7. عدم مشاركة العاملين في الوحدة الاقتصادية في إعداد وتنفيذ برامج التحسين المستمر.
8. عدم القدرة على تحديد القيد وإدارته ووضع الحلول الممكنة لحل المشاكل والاختناقات.
9. عدم الكفاءة في التحديد والاستغلال الأمثل للفرص المتاحة للتحسين المستمر.
10. عدم التركيز على احتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.
11. عدم توافر مقاييس ومعايير تقييم الأداء وتحديد الكفاءة والفعالية.
12. مقاومة التغيير، وتلك تعتبر عقبة أساسية لعدم نجاح برامج التحسين المستمر، وهذه المقاومة قد تكون فردية أو جماعية أو تنظيمية.

ملخص

بعد استعراض الفصلين الثاني والثالث، وإيضاح مفهوم وأهداف وأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة، يتبين ان أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم بشكل كبير في حل مشاكل المنافسة الناجمة عن ارتفاع اسعار المنتجات الذي يعكسه ارتفاع تكاليف تلك المنتجات، لان أسلوب التكلفة المستهدفة من اهم اهدافه خفض التكاليف وتطوير المنتجات، لزيادة رضى العميل من خلال طرح منتجات بالسوق بجودة عالية وسعر مناسب.

ويخلص الباحث إلى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في ظل ظروف البيئة الحالية بالشركة، وانه يفترض على الإدارة أن يكون لها حس بالمسئولية الملقاة على عاتقها، وذلك من خلال المساهمة في إعطاء الفرصة للجميع بالمساهمة في التطوير داخل الشركة، وان تقوم بمعالجة مشاكلها أول بأول، وان تقوم بتهيئة المناخ لاستقبال هذا الأسلوب.

وان تطبيق هذا الأسلوب بشكل ناجح من خلال التكامل مع التحسين المستمر، يحقق العديد من المزايا التنافسية، ويمكن الإدارة من تحقيق أهدافها. فهل لدى شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة العاملة في مدينة بنغازي، البيئة اللازمة للاستفادة من المنافع التي يحققها هذا الأسلوب؟. هذا ما سيتعرض له الباحث في الفصل الرابع إن شاء الله..

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

الدراسة التطبيقية

بعد عرض الجانب النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة، ستقوم الدراسة في هذا الفصل بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات مصنع أسلاك الشعر بالشركة، وهو المنتج NYAF (1X2.5).

وسيتم الاعتماد في جمع المعلومات على مصادر داخلية (معلومات حول المنتج موضوع الدراسة والمراحل التي يمر بها بالمصنع وطريقة حساب التكلفة)، ومصادر خارجية (حول المنتجات المنافسة بالسوق المحلي).

وعن طريق تلك المعلومات تتم محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج موضوع الدراسة، من خلال إجراء دراسات ومقارنات بين التكلفة المستهدفة وتكاليف التصميم في ضوء خصائص ومواصفات المنتج، وباستخدام هندسة القيمة لمحاولة خفض التكلفة وامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة و التكلفة المحسوبة أو الاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها للمنتج موضوع الدراسة.

ويتم ايضا من خلال الدراسة التطبيقية استخراج نتائج الدراسة وتوصياتها، وايضا الكف عن اهم المعوقات التي تحول دون تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة.

1.4 معلومات حول الشركة:

1.1.4 لمحة عن الشركة:

بعد الاطلاع على "النظام الاساسي لشركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة"، والموجود على الموقع الالكتروني الرسمي للشركة (www.wirecable.com.ly/enma)، تبين مايلي:
شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة هي احدى الشركات الليبية التي تم تأسيسها في مدينة بنغازي برأس مال قدره سبعة ملايين دينار. فقد أنشأت الشركة وبدأت في الإنتاج عام 1976

تحت اسم الشركة العامة للأسلاك والمنتجات الكهربائية بمصنع كابلات الضغط المنخفض. ثم استطاعت الشركة أن تنشئ المزيد من المصانع التي تتعلق بصناعة الأسلاك والكابلات الكهربائية وهي:

1. مصنع كابلات الضغط المنخفض 1976م.
2. مصنع الأسلاك المرنة (الشعيرية) 1985 م.
3. مصنع حبيبات البلاستيك ووحدة الحجر الجيري 1988 م.
4. مصنع كابلات الضغط المتوسط وكابلات الهوائيات 1993 م.

وفي عام 2007 انتقلت تبعية الشركة إلى صندوق الإنماء الاقتصادي والاجتماعي تحت اسم شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة. وهي من الشركات المتخصصة في صناعة الأسلاك والكابلات الكهربائية طبقاً للمواصفات العالمية، وتقوم هذه الشركة بالمهام التالية:-

1. التصنيع وهو الغرض الأساسي من قيام الشركة، حيث تقوم بتصنيع الأسلاك والكابلات الكهربائية.
2. تسويق ما تصنعه مما سبق بالداخل والخارج.
3. شراء براءات الاختراع وتراخيص الاستغلال الصناعي والرسوم والنماذج الصناعية الخاصة بالأسلاك والكابلات سواء كانت عن طريق الإنشاء أو الشراء.
4. استيراد الأسلاك والكابلات والأدوات والأجهزة الكهربائية والإلكترونية السلكية واللاسلكية وتسويقها داخل الجماهيرية.
5. مزاولة أعمال الوكالات التجارية للشركات الأجنبية المنتجة لتلك المهمات السابق الإشارة إليها وذلك وفقاً للقانون رقم (82) لعام 1975 ف.

المصانع التي تتبع الشركة:

تحتوي شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على أربعة مصانع على النحو التالي:

1. مصنع كابلات الضغط المنخفض:

أ. تاريخ بدء الإنتاج: (1976/6/1) إفرنجي.

ب. الطاقة التصميمية: (4500 طن/سنة) كابلات وموصلات عارية بواقع وريديتي عمل.

ج. نوعية الإنتاج: كابلات الضغط المنخفض بحد أقصى (1000 فولت) المستخدمة في التوصيلات الكهربائية والإنشاءات المدنية.

د. المواصفات الفنية: طبقاً للمواصفات: (IE 228) - (VDE 0271) - (VDE 0250).

2. مصنع أسلاك الشعر:

أ. تاريخ بدء الإنتاج: (1985/10/1 إفرنجي).

ب. الطاقة التصميمية: (2000 طن/سنة) أسلاك مرنة رقيقة بواقع وريديتي عمل.

ج. نوعية الإنتاج: جميع أنواع الموصلات الشعرية المنزلية حتى (1000 فولت)، المستخدمة في الإنشاءات والمعدات الخفيفة.

د. المواصفات الفنية: طبقاً للمواصفات: (VDE 0250/69).

3. مصنع تحبيب البلاستيك ووحدة معالجة الحجر الجيري:

أ. تاريخ بدء الإنتاج: (1989/12/1 إفرنجي).

ب. الطاقة التصميمية: (9000 طن/سنة) بواقع وريديتي عمل.

ج. نوعية الإنتاج: (PVC) بلاستيك محبب المستخدمة في صناعة الأسلاك والكابلات الكهربائية وخرطوم المياه والأحذية وأنابيب الكهرباء كما أن المصنع ملحق به وحدة إنتاج حجر جيري معالج بحجم (10) ميكرون و(20) ميكرون.

د. المواصفات الفنية طبقاً للمواصفات: (VDE0207 LSS319-320-321-322- 323).

4. مصنع كابلات الضغط العالي والهواتف:

أ. تاريخ بدء الإنتاج: (1993/6/1 إفرنجي).

ب. الطاقة التصميمية: (6000 طن/سنة) بواقع وريديتي عمل.

ج. نوعية الإنتاج: كابلات ذات قدرة ضغط متوسط حتى 60 كيلوفولت.

د. المواصفات الفنية: طبقاً للمواصفات العالمية: (IEC 502).

بعد قيام الباحث بإجراء مقابلات شخصية وتوجيه أسئلة (انظر الملحق رقم 1) الى كل من: رئيس قسم التكاليف بالشركة، والمدير المالي بالشركة، ورئيس قسم برمجة الإنتاج وأيضاً رئيس

قسم الجودة بالشركة، وبعد عرض فكرة عامة حول أسلوب التكلفة المستهدفة وما يتطلبه هذا الأسلوب للتطبيق وكذلك الأهداف التي يحققها، تبين ما يلي:

أولاً: أن لدى الشركة الأسباب التي تؤكد تحتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، واهم هذه الأسباب هي ارتفاع تكاليف الشركة، التي يمكن أن تؤدي إلى استخدام هذا الأسلوب الذي يساهم بصورة مباشرة في تخفيض التكاليف، الذي ينعكس بدوره على أسعار المنتجات التي تواجه منافسة في السوق المحلي من قبل المنتجات المستوردة، ويتحقق هذا النجاح بوضع إستراتيجية للمصانع مرتبطة بالسوق.

ثانياً: أن الإدارة العليا على استعداد لدعم أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك بعد معرفتها بالفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في ظل ظروف المنافسة الحالية.

ثالثاً: قد يكون هذا هو الوقت الصحيح والملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في ظل المنافسة التي تواجهها الشركة من السوق المحلي، ولهذا يرى المسئولين انه على الشركة تطبيق هذا الأسلوب للتغلب على المنافسين.

رابعاً: هناك إمكانية لتغيير ثقافة الأفراد وذلك بتدريبهم على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتوضيح أهمية هذا الأسلوب بالنسبة للشركة ووضعها الراهن.

خامساً: أن الشركة على استعداد لتوفير وتخصيص الموارد اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من اجل تحقيق أهدافه، من خلال التدريب على هذا الاسلوب وتكوين فريق عمل متكامل يقوم بهذه المهمة، خاصة وان الشركة تخصص أموالاً للدورات التدريبية بشكل شبه سنوي.

سادساً: من الصعوبات التي قد تواجه تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة هو عدم كفاءة القائمين على النظام المحاسبي وخاصة قسم التكاليف.

سابقاً: ايضاً من أهم المعوقات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بين المستويات الإدارية ذات العلاقة بالشركة في الوقت الراهن، هو عدم وجود ربط مباشر بين الإدارات المختلفة، كقسم التكاليف وقسم برمجة الإنتاج على سبيل المثال، وكذلك عدم وجود إدارة لبحوث التسويق قادرة على دراسة ظروف السوق واحتياجاته، وتجميع البيانات عن أسعار المنافسين وتحليلها، والتنبؤ بالتغيرات المتوقعة في تلك الأسعار، وكذلك التنبؤ بردود أفعال المنافسين تجاه الأسعار المتوقعة التي ترغب المنشأة في تحديدها لمنتجاتها.

2.1.4 أسباب ارتفاع التكاليف بالشركة:

- وتبين من خلال الملاحظة والاطلاع على حسابات التكاليف أن أهم أسباب ارتفاع التكاليف بالشركة ما يلي:

1. أسعار المادة الخام (النحاس):

تتعامل الشركة مع مادة خام رئيسية وهي خاضعة للبورصة العالمية، وان أسعار المادة الخام غير مستقرة، فهي ترتفع في فترة وتتنخفض في أخرى، والجدول رقم (2) التالي يبين أسعار وكميات المادة الخام المشتراة من عام 2007م حتى عام 2010م:

جدول رقم (2) أسعار وكميات المادة الخام المشتراة من عام 2007م حتى عام 2010م

البيان	سنة 2007م	سنة 2008م	سنة 2009م	سنة 2010م
تكلفة الشراء الإجمالية/دينار	56411857.395	28171389.882	25698252.279	46649527.455
الكمية المشتراة/ طن	5989.189	2995.645	3595.306	4980
متوسط سعر الطن	9418.948	9404.115	7147.723	9367.375

المصدر: (قسم التكاليف ومراقبة المخزون بالشركة).

نلاحظ من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (2) السابق، هناك عدم استقرار في أسعار المادة الخام ن عام 2007 الى عام 2010، وهذا يحتم على الشركة ان تقوم باجراء دراسة للسوق باستمرار، لانها قد تسعر منتجاتها على اساس تكلفة المادة الخام المرتفعة، ويكون سعر المادة الخام في السوق قد انخفض، مما يؤدي الى عدم بيع منتجاتها.

2. ارتفاع الإهلاكات:

نظرا لارتفاع تكلفة الأصول الثابتة وخاصة الآلات والمعدات، وذلك نتيجة لإعادة التقييم من قبل الهيئة العامة للتمليك والاستثمار سنة 2006م. حيث كان صافي القيمة الدفترية للأصول في 2007/12/31م، مبلغ 6550445.494 دينار قبل التقييم، وأصبحت القيمة بعد التقييم 74517510.625 دينار. وبالتالي نتج عنه ارتفاع قسط الإهلاك السنوي من 814357.974 دينار إلى 5132513.163 دينار.

3. تكلفة العمالة:

تعتبر تكلفة العمالة (الأجور والمرتبات)، إحدى العناصر الهامة المؤثرة في التكلفة باعتبارها ثابتة، حيث تساهم في ارتفاع التكلفة الكلية للشركة. وتتحدد تكلفة العمالة وفقا لعدد العمالة بالشركة وكيفية تحديد الأجور والمرتبات والمزايا الأخرى للعاملين، وقد تم زيادة تكلفة العمالة بحوالي 100%. والجدول رقم (3) التالي يبين تكلفة المرتبات من عام 2007م حتى عام 2010م للشركة ككل ولمصنع أسلاك الشعر بالتحديد:

جدول رقم (3) تكلفة المرتبات من عام 2007م حتى عام 2010م للشركة ككل ولمصنع أسلاك

الشعر

بيان	سنة 2007م	سنة 2008م	سنة 2009م	سنة 2010م تقديري
مرتبات الشركة ككل	4098023.145	8293658.179	8476467.225	8500000.000
مرتبات مصنع أسلاك الشعر	289317.236	585309.924	587079.364	600000.000

المصدر: (قسم الحسابات العامة بالشركة).

نلاحظ من الجدول رقم (3) السابق الارتفاع الواضح في تكلفة المرتبات، وهذا يعتبر احد اسباب ارتفاع اسعار المنتجات بالشركة.

كل تلك الأسباب السابقة أدت إلى ارتفاع التكاليف الإجمالية في الشركة، وبالتالي ارتفاع أسعار منتجاتها. الأمر الذي انعكس سلبا على منافسة الشركة في السوق بانخفاض الطلب على المنتجات. والجدول رقم (4) التالي يبين متوسط أسعار بيع المنتج NYAF مساحة المقطع (1x2.5) من سنة 2007م وحتى سنة 2010م:

جدول رقم (4) متوسط أسعار بيع المنتج NYAF مساحة المقطع (1x2.5) من سنة

2007م وحتى سنة 2010م

السنة	2007م	2008م	2009م	2010م
-------	-------	-------	-------	-------

متوسط سعر البيع	33.066	26.025	25.646	47.610
دينار/اللفة	دينار/اللفة	دينار/اللفة	دينار/اللفة	دينار/اللفة

المصدر: (قسم التسويق بالشركة).

بالنظر الى متوسط اسعار بيع المنتج في الجدول رقم (4) السابق نلاحظ الارتفاع الواضح في سعر المنتج خاصة في سنة 2010 مقارنة بسنة 2009، وهذا يؤكد انعكاس ارتفاع التكاليف على سعر المنتج.

3.1.4 معلومات حول مصنع أسلاك الشعر والمنتج موضوع الدراسة (المنتج NYAF مساحة

المقطع 2.5 X1):

أ. منتجات المصنع:

صمم هذا المصنع لإنتاج الأسلاك الشعرية ذات المقاطع:

1. NYAF مساحة المقطع (1X1.5).

2. NYAF مساحة المقطع (1X2.5).

3. NYAF مساحة المقطع (1X4).

4. NYAF مساحة المقطع (1X6).

ب. الطاقة الإنتاجية للمصنع:

1. عدد الورديات 2 لكل مرحلة.

2. الطاقة التصميمية 2000 طن.

3. الطاقة المتاحة 1000 طن.

4. الإنتاج المستهدف 1000 طن.

5. نسبة المستهدف 50% من التصميمي.

نلاحظ من هذه البيانات ان الشركة لديها 50% طاقة عاطلة، مما قد يؤدي الى ان الشركة ستكون غير قادرة على تغطية تكاليفها.

ج. المنتج NYAF (2.5 X1):

1. مواصفات ألمانية. N. German standard cable

2. عزل بلاستيك. Y. PVC Insulation

3. سلك مفرد. A. Single cable

4. موصل مرن . F. Flexible cable

5. (2.5) تعني مساحة المقطع الاسمية. (1) تعني موصل مفرد.

4.1.4 أسباب اختيار مصنع أسلاك الشعر و المنتج NYAF (1X 2.5) للدراسة:

تم اختيار المنتج NYAF (1X 2.5) للدراسة للأسباب التالية:

1. انخفاض نسبة مبيعات مصنع أسلاك الشعر بالنسبة للمبيعات الإجمالية للشركة كما موضح

بالجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5) نسبة مبيعات مصنع أسلاك الشعر إلى إجمالي مبيعات الشركة

السنة	المبيعات الإجمالية للشركة	مبيعات مصنع أسلاك الشعر	نسبة مبيعات مصنع أسلاك الشعر إلى إجمالي مبيعات الشركة
2007	دينار 75104199.446	دينار 700599.813	0.932%
2008	دينار 15427324.160	دينار 1592909.679	10.325%
2009	دينار 49421508.798	دينار 3384546.582	6.848%
2010	دينار 82599736.005	دينار 4564526.667	5.526%

المصدر: (قسم التسويق بالشركة).

بالنظر الى الجدول رقم (5) السابق، نلاحظ ان نسبة مبيعات مصنع اسلاك الشعر في سنة 2007 اقل من 1% من اجمالي مبيعات الشركة، وذلك بسبب ارتفاع تكاليف المادة الخام في تلك السنة انظر جدول رقم (2) السابق، وبمقارنة السنوات اللاحقة نجد ان نسبة مبيعات سنة 2009 اقل من نسبة مبيعات 2008، وأيضا ان سنة 2010 اقل من سنة 2009، وذلك بسبب ارتفاع اسعار المادة الخام على التوالي، وايضا بسبب ارتفاع المرتبات في السنوات الاخيرة كما موضح في الجدول رقم (3) السابق.

2. تعتبر مبيعات المنتج NYAF (1X 2.5) ذات اهمية كبيرة لمصنع أسلاك الشعر. والجدول

رقم (6) التالي يبين نسبة مبيعات المنتج NYAF(1X2.5) إلى إجمالي مبيعات مصنع الشعر:

جدول رقم (6) نسبة مبيعات المنتج NYAF(1X2.5) إلى إجمالي مبيعات مصنع الشعر

السنة	مبيعات مصنع أسلاك الشعر	مبيعات المنتج NYAF (1X2.5)	نسبة مبيعات المنتج NYAF(1X2.5) إلى إجمالي مبيعات مصنع الشعر
-------	-------------------------	----------------------------	---

2007	700599.813 دينار	132814.534 دينار	18.957%
2008	1592909.679 دينار	347862.770 دينار	21.838%
2009	3384546.582 دينار	1451382.410 دينار	42.882%
2010	4564526.667 دينار	1247324.699 دينار	27.326%

المصدر: (قسم التسويق بالشركة).

بالنظر الى الجدول رقم (6) السابق، نلاحظ ان نسبة مبيعات المنتج موضوع الدراسة ذات أهمية بالنسبة لمبيعات مصنع اسلاك الشعر، وبالنظر الى سنة 2010 نجد ان نسبة مبيعات المنتج من اجمالي مبيعات المصنع 27.326%، على الرغم من ان الشركة قامت بانتاج نوعين من اصل اربعة انواع من المنتجات، وهما المنتج (1X2.5)NYAF والمنتج (1X4)NYAF، وهذا يعني ان مبيعات المنتج موضوع الدراسة انخفضت عن السنة السابقة بالرغم من اقتصار الشركة على انتاجه فقط والمنتج (1X4)NYAF.

3. انخفاض مبيعات المنتج (1X 2.5) NYAF في السوق المحلي في حالة ارتفاع السعر ولو بنسبة قليلة (الجدول رقم 4 السابق) خاصة في السنة الأخيرة، مقارنة بمبيعات الشركة إلى الجهات العامة التابعة للدولة مثل الشركة العامة للكهرباء أو الشركات الأجنبية المتعاقدة مع الدولة لتنفيذ مشاريع داخل ليبيا، حيث تعتمد الشركة على الطلبات المقدمة من هذه الجهات. والجدول رقم (7) التالي يبين نسبة مبيعات المنتج (1X2.5) NYAF للسوق المحلي إلى إجمالي مبيعات (1X2.5) NYAF:

جدول رقم (7) نسبة مبيعات المنتج (1X2.5) NYAF للسوق المحلي إلى إجمالي

مبيعات (1X2.5) NYAF

السنة	إجمالي مبيعات المنتج (1X2.5)NYAF	البيع المباشر (السوق المحلي)	البيع للجهات العامة	نسبة البيع المباشر إلى إجمالي مبيعات المنتج
2007	132814.534 دينار	26236.192 دينار	106578.405 دينار	19.754%
2008	347862.770 دينار	312867.826 دينار	34994.944 دينار	89.940%
2009	1451382.410 دينار	244162.224 دينار	1207220.186 دينار	16.823%
2010	1247324.699 دينار	108046.477 دينار	1139278.222 دينار	8.662%

المصدر: (قسم التسويق بالشركة).

4. هذا المنتج متوفر في السوق المحلي ويواجه منافسة من المنتجات المستوردة.

5. سعر بيع المنتج في السوق اقل من سعر البيع المحدد بالشركة.

5.1.4 المراحل التي يمر بها المنتج في المصنع:

يمر المنتج موضوع الدراسة بخمس مراحل (مرحلة السحب - مرحلة الجدل - مرحلة العزل - مرحلة اللف - مرحلة الاختبار) وذلك كالتالي:

1. مرحلة السحب:

وهي عبارة عن مرحلة تشكيل سلك النحاس الخام المورد بقطر 8مم، وذلك حتى يتم تحويله إلى القطر المطلوب. وتنقسم مرحلة السحب إلى مرحلتين فرعيتين، وهما:

أ. السحب السميك: وتتم هذه العملية على الآلة رقم 1/1، ويتم فيها تحويل قطر النحاس من 8مم، إلى قطر 1.70مم. وعدد الأسلاك المسحوبة سلك واحد.

ب. السحب الرفيع: وفي هذه العملية يتم اخذ أربع أسلاك ذات قطر 1.70مم، وسحبها على الآلات: (2/1 ، 3/1 ، 4/1 ، 5/1 ، 6/1)، إلى أربع أسلاك مع بعض ذات قطر 0.37مم.

2. مرحلة الجدل:

وهي عبارة عن تجميع الأسلاك التي تم سحبها ولفها حلزونياً حول مركز واحد في طبقات متعاقبة، وذلك مروراً بالآلات: (1/2 ، 2/2 ، 3/2 ، 4/2 ، 5/2 ، 6/2)، حيث يتم اخذ خمس بكرات دفعة واحدة، على كل بكرة ملفوف أربعة أسلاك قطر 0.37مم، ويتم جدلهم للوصول إلى مجموعة عشرين سلك مجدول قطر 0.37مم.

3. مرحلة العزل:

تتم هذه المرحلة بقسم العزل. وفيه يتم تكسية السلك المجدول بطبقة من بلاستيك العزل نوع YJ2 كثافة (1.40).

4. مرحلة اللف:

وهي عملية لف السلك المعزول إلى لفات يصل طول كل لفة 100متر. ويتم أثناء عملية اللف اختبار المنتج بواسطة أجهزة اختبار الشرارة للتأكد من خلو العازل من أي شوائب أو أخطاء.

5. معامل الاختبار النهائي:

ويتم بهذه المرحلة اختبار الأسلاك المعزولة أثناء المراحل المختلفة للإنتاج وكذلك بعد المرحلة النهائية وقبل تسليم المنتج النهائي للمخازن، بالإضافة إلى اختبار المواصفات الخاصة بالخامات المستخدمة في التصنيع، وتشمل المعامل على ثلاثة أنواع كالآتي:

أ. المعمل الطبيعي: ويتم بهذا المعمل اختبار المواصفات الميكانيكية للأسلاك المسحوبة وبلاستيك العزل، والمقاومة الكهربائية للموصل.

ب. المعمل المائي: ويتم بهذا المعمل اختبار العازل في الموصلات ذات القطب الواحد، وذلك بوضع اللفات المعزولة أو الموصلات المعزولة والمعبئة على بكرات في حوض ماء، وتوصيل جهد كهربائي أعلى من الجهد المحدد للموصل أثناء استخدامه في التوصيلات الكهربائية والشبكات. ومن واقع مستندات الإنتاج الفعلي خلال شهر 4 لسنة 2010م، تم تحديد متوسط إنتاجية كل مرحلة وساعات العمل، وذلك كما موضح بالجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8) متوسط إنتاجية كل مرحلة وساعات العمل للإنتاج الفعلي

المرحلة	متوسط إنتاج الوردية الأولى	متوسط ساعات الوردية الأولى	متوسط إنتاج الوردية الثانية	متوسط ساعات الوردية الثانية	متوسط إنتاج المرحلة	متوسط ساعات المرحلة
أولاً: السحب:						
أ. السحب السميك	3730 كجم	7 ساعات	3920 كجم	6.3 ساعة	3825 كجم	6.6 ساعة
ب. السحب الرفيع	545 كجم	7 ساعات	530 كجم	6 ساعات	537.5 كجم	6.5 ساعة
ثانياً: الجدل:	27733.33 متر	6.9 ساعة	28800 متر	6.4 ساعة	28270 متر	6.7 ساعة
ثالثاً: العزل	30819.6 متر	6.9 ساعة	33735 متر	6.5 ساعة	32278 متر	6.7 ساعة
رابعاً: اللف	40000 متر	7 ساعات	40000 متر	7 ساعات	40000 متر	7 ساعات

المصدر: (إدارة شؤون الإنتاج، قسم أسلاك الشعر بالشركة).

6.1.4 طريقة حساب التكلفة والتسعير لمصنع أسلاك الشعر، بالتطبيق على المنتج NYAF

مساحة المقطع (1X2.5):

من خلال الملاحظة والإطلاع على مستندات الإنتاج الفعلي بالمصنع تبين:

1. أن الإنتاج خلال الربع الأخير لعام 2010م كان للمنتج NYAF مساحة المقطع (1X2.5)، والمنتج NYAF مساحة المقطع (1X4) فقط.

2. بيانات الإنتاج الفعلي التي تم استخراجها من مستندات الإنتاج وحسابات قسم التكاليف

الخاصة بالمنتج موضوع الدراسة NYAF (1X2.5)، كانت على النحو التالي:

المواد:

- أ. مواد خام في 2010/10/1م = صفر .
- ب. مواد خام في 2010/12/31م = صفر .
- ج. المنصرف من المخازن خلال الفترة من مادة النحاس = 18591 كيلوجرام، بتكلفة إجمالية 180128.199 دينار.
- د. المحول من مصنع التحبيب من مادة البلاستيك = 8160 كيلوجرام، بتكلفة إجمالية 14932.8 دينار.
- هـ. مواد غير مباشرة 6860.067 دينار.
- و. أعمال تحت التشغيل في 2010/10/1م = 20000.368 كيلوجرام، بتكلفة إجمالية 191838.517 دينار.
- ز. أعمال تحت التشغيل في 2010/12/31م = 16554.080 كيلوجرام، بتكلفة إجمالية 108417.062 دينار.
- ح. الإنتاج التام والمحول للمخازن وفق مذكرات التسليم النهائي خلال الفترة وللمنتج موضوع الدراسة كان 847.905 كيلومتر.

ساعات العمل الفعلية:

ساعات العمل الفعلية للمصنع خلال الفترة كانت وفقا لمستندات الإنتاج موضحة بالجدول رقم (9) التالي:

جدول رقم (9) ساعات العمل الفعلية للمصنع

المنتج	الزمن المستغرق
NYAF (1X2.5)	194 ساعة
NYAF (1X4)	424 ساعة
الإجمالي	618 ساعة

المصدر: (قسم برمجة الانتاج بمصنع الاسلاك بالشركة).

تكلفة العمل المباشر:

من خلال الاطلاع على حسابات التكاليف الخاصة بالمصنع، إجمالي تكلفة العمل المباشر للربع الأخير من عام 2010م لمصنع أسلاك الشعر = 109920 دينار، وذلك حسب الدرجة الوظيفية لمرتبات 50 فني على الآلات.

$$\text{تكلفة العمل المباشر للمنتج NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{الزمن المستغرق للمنتج (.)}}{\text{الزمن الاجمالي المستغرق بمصنع أسلاك الشعر}} \times \text{إجمالي تكلفة العمل المباشر للربع الأخير من عام 2010م لمصنع أسلاك الشعر}.$$

$$\text{تكلفة العمل المباشر للمنتج NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{ساعة}}{\text{ساعة}} \times 109920 \text{ دينار} = 34505.631 \text{ دينار}.$$

تكاليف الصنع الإضافية:

من خلال الاطلاع على حسابات التكاليف، تمكن الباحث من حصر تكاليف الصنع الإضافية الفعلية الخاصة بمصنع أسلاك الشعر خلال الربع الأخير من عام 2010م، والتي تساوي 141005 دينار. بالإضافة إلى إجمالي تكلفة المواد الغير مباشرة لمصنع أسلاك الشعر التي تساوي 21853.203 دينار.

ملاحظة: (قام الباحث بفصل تكلفة المواد الغير مباشرة عن إجمالي تكاليف الصنع الإضافية من اجل ترتيب المواد بالجدول رقم (10) الخاص بتكلفة المواد).

$$\text{تكلفة الصنع الإضافية NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{الزمن المستغرق للمنتج (.)}}{\text{الزمن الاجمالي المستغرق بمصنع أسلاك الشعر}} \times \text{تكاليف الصنع الإضافية الفعلية الخاصة بمصنع أسلاك الشعر خلال الربع الأخير من عام 2010م}.$$

$$\text{تكلفة الصنع الإضافية NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{ساعة}}{\text{ساعة}} \times 141005 \text{ دينار} = 44263.705 \text{ دينار}.$$

نصيب المنتج NYAF (1X2.5) من المواد الغير

$$\text{المباشرة} = \frac{\text{الزمن المستغرق للمنتج (.)}}{\text{الزمن الاجمالي المستغرق بمصنع أسلاك الشعر}} \times \text{إجمالي تكلفة المواد الغير مباشرة لمصنع أسلاك الشعر}.$$

$$\text{المواد الغير المباشرة للمنتج NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{ساعة}}{\text{ساعة}} \times 21853.203 \text{ دينار} =$$

6860.067 دينار.

∴ إجمالي تكلفة الصنع الإضافية NYAF (1X2.5) = 44263.705 + 6860.067 = 51123.772 دينار.

هامش الربح الذي تسعى الشركة إلى تحقيقه هو 13% من إجمالي التكاليف الصناعية.

والجداول رقم (10) و (11) التالية تلخص حساب التكلفة للمنتج موضوع الدراسة:

جدول رقم (10) حساب تكلفة المواد المباشرة للمنتج

التكلفة	البيان
صفر	مواد خام أول المدة 2010/10/1م + المنصرف للمنتج: مادة النحاس 180128.199 دينار مادة البلاستيك 14932.8 دينار
195061 دينار	إجمالي المنصرف للمنتج
195061 دينار	= المواد المتاحة للاستخدام.
صفر	- مواد خام آخر المدة 2010/12/31م
195061 دينار	= مواد مستخدمة.
(6860.067) دينار	- مواد غير مباشرة.
188200.933 دينار	= المواد المباشرة.

جدول رقم (11) تكلفة البضاعة المصنعة

كلي	جزئي	البيان
191838.517 دينار	188200.933 دينار	أعمال تحت التشغيل أول المدة 2010/10/1م + المواد المباشرة.
	34505.631 دينار	+ العمل المباشر.
273830.336 دينار	51123.772 دينار	+ تكاليف الصنع الإضافية.
465668.853 دينار		= إجمالي التكاليف الصناعية.
(108417.062) دينار		- أعمال تحت التشغيل آخر المدة 2010/12/31م
357251.791 دينار		= تكلفة البضاعة المصنعة.

∴ الإنتاج التام خلال الفترة من المنتج موضوع الدراسة كان 847.905 كيلومتر.

$$\therefore \text{تكلفة الكيلومتر الواحد} = \frac{\text{دينار}}{\text{كم}} = 421.334 \text{ دينار/كم.}$$

يضاف هامش الربح 13% للوصول لسعر الكيلومتر:

$$421.334 \times 113\% = 476.107 \text{ دينار/كم.}$$

∴ اللفة = 100 متر.

$$\therefore \text{سعر بيع اللفة} = \frac{\text{دينار}}{\text{اللفة}} = 47.610 \text{ دينار/اللفة.}$$

مع ملاحظة أن كمية الإنتاج التام المسلم للمخازن من المنتجين NYAF (1X2.5) و

NYAF (1X4) كما موضح بالجدول رقم (12) التالي:

جدول رقم (12) كمية الإنتاج المسلم للمخازن من المنتجين

المنتج	الإنتاج التام المسلم للمخازن بالكيلومتر.	الإنتاج التام المسلم للمخازن بالكيلوجرام.
NYAF (1X2.5)	847.905 كم	30197.288 كجم
NYAF (1X4)	1593.956 كم	80400.734 كجم
الإجمالي	2441.861 كم	110598.022 كجم

عند اختبار عينة من منتجات المصنع خلال الفترة اتضح ما يلي:

1. المقاومة الكهربائية الفعلية للمنتج NYAF (1X2.5) = 6.649 أوم/كم، والمقاومة

الكهربائية الفعلية للمنتج NYAF (1X4) = 4.280 أوم/كم.

2. أن متوسط وزن النحاس للكيلومتر للمنتج NYAF (1X2.5) = 23.233 كجم/كم، ووزن

مادة البلاستيك للكيلومتر = 12.381 كجم/كم.

• سيتم مقارنة هذه الأوزان الفعلية عند تطبيق هندسة القيمة.

3. أن متوسط وزن النحاس للكيلومتر للمنتج NYAF (1X4) = 36.090 كجم/كم، ووزن مادة البلاستيك للكيلومتر = 14.351 كجم/كم.

هذه البيانات توضح انخفاض المقاومة الكهربائية لمنتجات الشركة عن المقاومة الكهربائية القياسية. وانخفاض المقاومة يعني زيادة وزن المادة الخام (النحاس)، مما يعني ان هناك هدر في المادة الخام، الذي سيترجم الى تكلفة من خلال وزنه.

2.4 المعلومات المتعلقة بالسوق والمنتجات المنافسة:

للحصول على المعلومات اللازمة من السوق، تم إعداد استمارة استبيان (انظر الملحق رقم 2)، وتوزيعها على تجار الجملة باعتبارهم الفئة المستهدفة بالدرجة الأولى من الشركة، وتم توزيع 25 استمارة استبيان منها 4 استمارات بياناتها غير صالحة، و 21 استمارة تم تحليلها والحصول منها على النتائج التالية:

1. حصة المنتجات المنافسة من الموصل (1X2.5):

الجدول التالي رقم (13) يبين حصة كل منتج من المنتجات المنافسة في السوق من خلال عدد البائعين لكل نوع:

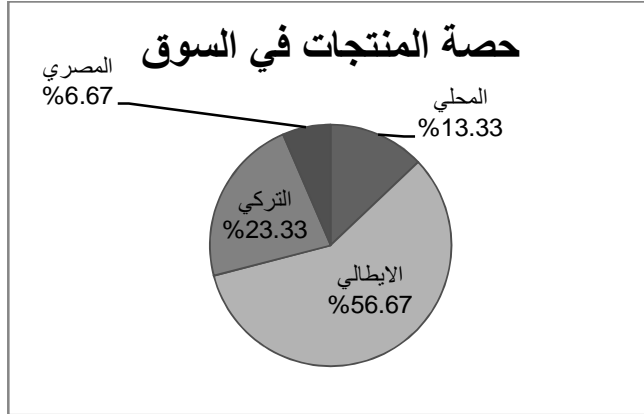
جدول رقم (13) حصة كل منتج من المنتجات المنافسة في السوق

المنتج	عدد البائعين	النسبة المئوية %
المحلي	4	13.33%
الايطالي	17	56.67%
التركي	7	23.33%
المصري	2	6.67%
الإجمالي	30	100%

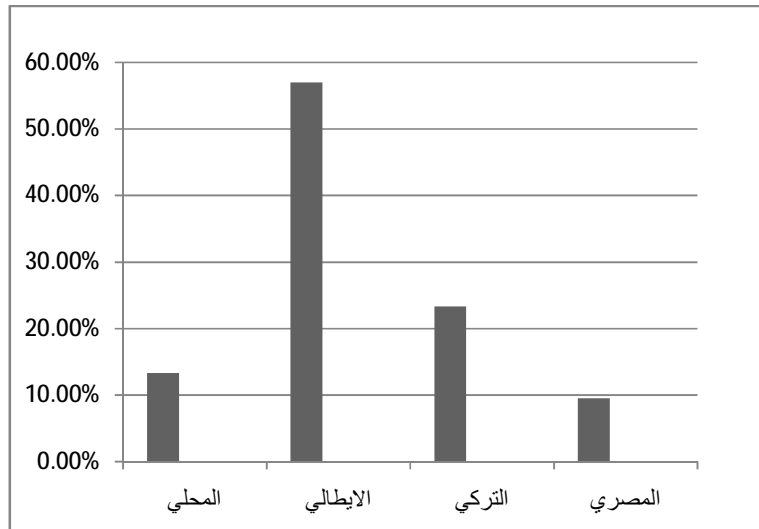
نلاحظ من الجدول السابق ان الاجمالي البائعين هو 30 ، واستمارات الاستبيان 21 استمارة، وذلك بسبب تعدد المبيعات عند التجار، فقد يبيع التاجر اكثر من نوع من المنتجات، وبالنظر الى النسب السابقة بالجدول (13) نلاحظ أن اكبر حصة من السوق تعود إلى المنتج الايطالي، حيث يمثل بائعي المنتج 56.67% من إجمالي البائعين في السوق.

يأتي في المرتبة الثانية المنتج التركي، ويمثل بائعيه 23.33% من إجمالي بائعي السوق.

وفي المرتبة الثالثة يأتي المنتج المحلي محل الدراسة بنسبة 13.33% من إجمالي البائعين. والمرتبة الأخيرة يأتي المنتج المصري بنسبة منخفضة 6.67% من إجمالي بائعي السوق. والأشكال رقم (6)، (7)، التالية توضح حصة كل منتج في السوق:



شكل رقم (6) حصة كل منتج في السوق



شكل رقم (7) حصة كل منتج في السوق

نظرا لان المنتجات المصرية والتركية تمثل نسبة بسيطة مقارنة بالمنتج الايطالي، تم اعتماد المنتج الايطالي كمنافس للمنتج المحلي، وستقتصر الدراسة على المنتج الايطالي ومقارنته بالمنتج المحلي موضوع الدراسة.

2. تقييم جودة كل منتج:

المنتج المحلي موضوع الدراسة، كما في الجدول رقم (14) التالي:

جدول رقم (14) تقييم جودة المنتج المحلي من وجهة نظر المستجوبين

المجموع	5	4	3	2	1	
	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا	
عدد الأفراد	-	1	-	2	1	4
النسبة المئوية	-	%25	-	%50	%25	%100

نلاحظ من الجدول (14 السابق) ان 25% من البائعين يرون ان جودة المنتج المحلي عالية جدا، ويرى 50% منهم انها عالية، بينما الـ 25% الباقين يرون انها منخفضة.

المنتج الايطالي المنافس، كما في الجدول رقم (15) التالي:

جدول رقم (15) تقييم جودة المنتج الايطالي من وجهة نظر المستجوبين

المجموع	5	4	3	2	1	
	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا	
عدد الأفراد	-	-	3	10	4	17
النسبة المئوية	-	-	%17.64	%58.83	%23.53	%100

نلاحظ من الجدول (15 السابق) ان 23.53% من البائعين يرون ان جودة المنتج الايطالي عالية جدا، ويرى 58.83% منهم انها عالية، بينما الـ 17.64% الباقين يرون انها متوسطة. وبالمقارنة بين المنتجين، نلاحظ ان المنتج الايطالي يتفوق على المنتج المحلي بالنسبة للجودة من منظور البائعين.

3. مدى إقبال الزبائن على المنتج:

الجدول رقم (16) التالي يبين مدى إقبال الزبائن على المنتج المحلي موضوع الدراسة:

جدول رقم (16) مدى إقبال الزبائن على المنتج المحلي

المجموع	5	4	3	2	1	
	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا	
عدد الأفراد	2	1	-	-	1	4

النسبة المئوية	%25	-	-	%25	%50	%100
----------------	-----	---	---	-----	-----	------

نلاحظ من الجدول رقم (16) السابق ان 25% من الزبائن يرون ان الاقبال على المنتج المحلي عالي جداً، بينما يرى 25% منهم ان الاقبال على المنتج المحلي منخفض، و50% الباقين يرون ان الاقبال على المنتج المحلي منخفض جداً.

الجدول رقم (17) التالي يبين مدى إقبال الزبائن على المنتج الايطالي المنافس:

جدول رقم (17) مدى إقبال الزبائن على المنتج الايطالي المنافس

المجموع	5	4	3	2	1	
	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً	
عدد الأفراد	-	-	3	6	8	17
النسبة المئوية	-	-	17.647%	35.294%	47.059%	100%

نلاحظ من الجدول رقم (17) السابق، ان 47.059% من الزبائن يرون ان الاقبال على المنتج الايطالي عالي جداً، ويرى 35.294% منهم ان الاقبال على المنتج الايطالي عالي، و17.647% الباقين يرون ان الاقبال على المنتج المحلي متوسط.

وبالمقارنة بين المنتجين ايضاً، نلاحظ ان المنتج الايطالي المنافس يتفوق على المنتج المحلي بشكل كبير من حيث اقبال الزبائن عليه، وهذا المؤشر يعكس شدة المنافسة التي يواجهها المنتج المحلي في السوق من قبل المنتج الايطالي المستورد.

4. هل يعكس السعر جودة المنتج؟

الجدول رقم (18) التالي يبين ما إذا كان السعر يعكس الجودة أم لا:

جدول رقم (18) بيان إذا ما كان السعر يعكس الجودة أم لا

النسبة	التكرارات	القرار
57.15%	12	نعم
42.85%	9	لا
100%	21	المجموع

من الجدول (18) السابق نلاحظ أن 57.15% من البائعين يرون أن السعر المرتفع يعني جودة عالية، بينما 42.85% يرون أن السعر لا يعكس الجودة، وهذا يدل على تنوع المنتجات في السوق، وان هناك منتجات مرتفعة السعر قد لا تكون جيدة. مع ملاحظة ان هذه النسب من وجهة نظر البائعين، فقد يكون البائعين يبحثون عن الجودة كمبرراً لارتفاع اسعار منتجاتهم.

5. ما هو العامل المتحكم في قرار شراء المنتج؟

الجدول رقم (19) التالي يبين العامل المتحكم في قرار الشراء المنتج ما إذا كان السعر أم الجودة:

جدول رقم (19) العامل المتحكم في قرار شراء المنتج ما إذا كان السعر أم الجودة

النسبة	التكرارات	العامل
19.05%	4	السعر
66.67%	14	الجودة
14.28%	3	السعر والجودة
100%	21	المجموع

من الجدول (19) السابق نلاحظ ما يلي:

- 19.05% من البائعين يرون أن السعر هو العامل المتحكم في قرار شرائهم للمنتج.
 - 66.67% من البائعين يركزون على الجودة عند شرائهم للمنتج.
 - 14.28% منهم يرون أن كلاً من السعر والجودة متحكمان في قرار شراء المنتج.
- ونلاحظ أن الجودة تعتبر العامل الأكثر أهمية عند شراء المنتج، والجودة لا تقل أهمية عن السعر، وبالتالي هذا يؤكد أن التركيز على الجودة لا يكون على حساب ارتفاع التكاليف، والعكس صحيح، فالتركيز على السعر المنخفض لا يعني إهمال الجودة.

6. تقييم سعر كل منتج، كما يبين الجدول رقم (20) التالي:

جدول رقم (20) تقييم سعر كل من المنتج المحلي والمنتج المنافس في السوق

المنتج	منخفض	متوسط	مرتفع	المجموع
المحلي	-	1	3	4
الايطالي	-	8	9	17

من الجدول (20) السابق، فيما يتعلق بالمنتج المحلي نلاحظ 25% يعتبرون سعر المنتج المحلي متوسطاً، بينما 75% يرون أن سعر المنتج المحلي مرتفع. وفيما يتعلق بالمنتج الايطالي المنافس نلاحظ 47.05% من العينة يعتبرون أن سعر المنتج الايطالي متوسط، ويرى 52.95% أن سعر المنتج الايطالي مرتفعاً، وبالمقارنة بين المنتجين نلاحظ ان المنتج الايطالي اقل سعرا من المنتج المحلي.

الخصائص التقنية للمنتج الايطالي المنافس:

- تم اخذ عينة 1 متر للمنتج الايطالي من السوق، واختبارها داخل المصنع، وجد أن:
- المقاومة الكهربائية للموصل $R = 8.165$ أوم/كم، حسب قراءة جهاز الأوم متر بالمصنع.
- مساحة مقطع الموصل $A = 2.11$ مم²، تم حسابها على النحو التالي:

$$A = \frac{\pi d^2 N}{4}$$

حيث:

- = المقاومة النوعية لمادة النحاس وهي تساوي 17.241 أوم/كم.
- L = طول الموصل، وهو يساوي 1 متر حسب العينة.
- R = المقاومة الكهربائية للموصل، وهي تساوي 8.165 أوم/كم.

$$A = \frac{\pi d^2 N}{4} = 2.11 \text{ Mm}^2$$

- قطر السلك الواحد (d) يساوي 0.36 مم، تم احتسابه كالتالي:

$$d = \frac{4A}{\pi N}$$

حيث $N = 20$ ، وهي عدد الأسلاك بالموصل، (Standard).

$$d = \frac{4 \times 2.11}{\pi \times 20} = 0.36 \text{ Mm}$$

- قطر الموصل D تساوي 1.6 مم، احتسب كالتالي:

$$D = \frac{d}{0.6}$$

$$D = \frac{0.36}{0.6} = 1.6 \text{ Mm}$$

• وزن الموصل $W = 18.91$ جرام / متر، وتم حسابها كالتالي:

$$W = (A \times L) \times c$$

حيث c تعبر عن كثافة النحاس وهي ثابت تساوي 8.96 جرام/مم³.

$$W = (2.11 \times 1) \times 8.96 = 18.91 \text{ Gr/m}$$

• سمك بلاستيك العزل = 1 مم.

• قطر الموصل معزول = قطر البلاستيك + قطر الموصل.

• قطر الموصل معزول = (2×1) للدائرة + $1.6 = 3.6$ مم.

• مساحة مقطع الموصل معزول = $\frac{(\text{قطر الموصل معزول}) \times (\dots)}{4} = 10.17$ مم².

• مساحة مقطع العزل = مساحة مقطع الموصل معزول - مساحة مقطع الموصل.

• مساحة مقطع العزل = $10.17 - 2.11 = 8.06$ مم².

• وزن البلاستيك = مساحة مقطع العزل \times كثافة البلاستيك.

حيث كثافة البلاستيك ثابت = 1.40 .

وزن البلاستيك = $1.40 \times 8.06 = 11.28$ جرام/متر.

وبعد وزن البلاستيك بشكل فعلي وجد انه يساوي 11.26 جم/متر، وهذا يؤكد النتائج.

ومن خلال البيانات السابقة يتم اجراء مقارنة بين المنتج المحلي والمنتج الايطالي من حيث

المواصفات التقنية بالجدول رقم (21) التالي:

جدول رقم (21) مقارنة بين المنتج المحلي والمنتج الايطالي من حيث المواصفات التقنية

المنتج الايطالي (المنافس).	المنتج المحلي	الخاصية
8.165 أوم/كم	6.649 أوم/كم	المقاومة الكهربائية
2.11 مم	2.593 مم	مساحة مقطع الموصل
0.36 مم	0.406 مم	قطر السلك الواحد
1.6 مم	1.817 مم	قطر الموصل
10.17 مم	11.437 مم	مساحة مقطع الموصل معزول
8.06 مم	8.844 مم	مساحة مقطع العزل
18.91 كجم/كم	23.233 كجم/كم	وزن النحاس
11.28 كجم/كم	12.381 كجم/كم	وزن البلاستيك

بالنظر إلى الجدول (21) السابق نلاحظ أن المقاومة الكهربائية للمنتج الإيطالي مرتفعة مقارنة بالمنتج المحلي، وهذا ينعكس على سمك قطر السلك، فكلما ارتفعت المقاومة الكهربائية كلما قل سمك سلك النحاس، والذي ينعكس في النهاية على وزن النحاس. في القابل فإن المقاومة الكهربائية للمنتج المحلي تعتبر منخفضة مقارنة بالمقاومة المحددة وفقا للمواصفات العالمية، ((والتي تساوي 7.98 أوم/كم))، (IEC 60228)، وهي تمثل المقاومة القياسية، وتعبّر عن الحد الأقصى للمقاومة والمسموح به.

3.4 تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج موضوع الدراسة:

1.3.4 تحديد السعر المستهدف:

السعر المستهدف هو السعر الذي تحقق الشركة من خلاله حصة سوقية مرغوبة من المنتج موضوع الدراسة ويكون هذا السعر مقبول لدى العملاء. وحتى نصل إلى هذا السعر يجب أن ننطلق من السعر الذي يرغب تجار الجملة والتجزئة دفعه مقابل الحصول على المنتج باعتبارهم الفئة المستهدفة لدى الشركة في السوق المحلي. فمن خلال دراسة السوق تم الحصول على متوسط سعر شراء اللفة من المنتج NYAF (2.5X 1)، هو 25 دينار/ اللفة.

2.3.4 هامش الربح المرغوب:

نسبة الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقها هي 13% من سعر السوق، باعتبار ان السعر هو الذي يقود الى التكلفة وفقا لاسلوب التكلفة المستهدفة، وعليه يكون هامش الربح المرغوب كما يلي:

هامش الربح المرغوب = السعر المستهدف × نسبة الربح المرغوب.

هامش الربح المرغوب = 25 دينار × 13% = 3.250 دينار/اللفة.

3.3.4 تحديد التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح المرغوب.

التكلفة المستهدفة = 25 - 3.250 = 21.750 دينار/اللفة.

4.3.4 مقارنة التكلفة المحسوبة للمنتج بالتكلفة المستهدفة:

تكلفة الصنع الحالية في شركة الخاصة بالمنتج = 42.133 دينار/اللفة.

التكلفة المستهدفة للمنتج = 21.750 دينار/اللفة.

الفرق في التكلفة (الفجوة) = تكلفة الصنع الحالية - التكلفة المستهدفة.

الفرق في التكلفة (الفجوة) = 21.750 - 42.133 = 20.383 دينار/اللفة.

وهو ما يجب على الشركة أن تخفضه للوصول إلى سعر مقبول لدى العملاء على أقل تقدير.

5.3.4 تطبيق هندسة القيمة لتخفيض تكلفة المنتج وامتصاص الفرق بين التكلفة المستهدفة

و تكلفة المنتج بالشركة:

إن هندسة القيمة غالباً ما تعمل على تخفيض القيمة وذلك من خلال التخلص من الأعمال غير الضرورية أو بالتخلص من التبذير أثناء الإنتاج، مع المحافظة على الأداء الوظيفي للمنتج، وفيما يتعلق بالمنتج موضوع الدراسة يمكن أن تتم من خلال البدء بالمقاومة الكهربائية القياسية المسموح بها، والتي تستطيع الشركة الإنتاج في حدودها.

فمن خلال المواصفات التقنية لكل من المنتج المحلي موضوع الدراسة، والمنتج الايطالي المنافس، نلاحظ أن المقاومة الكهربائية للمنتج المحلي هي اقل من الحد الأقصى والمسموح به، بينما المقاومة الكهربائية للمنتج الايطالي المنافس هي اكبر من الحد الأقصى وفقاً للمواصفات العالمية، وذلك موضح بالجدول رقم (22) التالي:

جدول رقم (22) المقاومة الكهربائية الفعلية للمنتج المحلي والمنتج المنافس

المنتج	المقاومة الكهربائية
المحلي	6.649 أوم/كم
الايطالي	8.165 أوم/كم

مع العلم أن المقاومة الكهربائية وفقاً للمواصفات العالمية المسموح بها هي 7.98 أوم/كم، (مكتب متابعة الجودة).

ومن ذلك نلاحظ أن المقاومة الكهربائية للمنتج الإيطالي المنافس أكبر من المقاومة الكهربائية وفقاً للمواصفات العالمية بنسبة قليلة لا تؤثر على بقائه في السوق، بينما المنتج المحلي هو يعمل في حدود المواصفات العالمية، ولكن هناك فرصة لزيادة المقاومة الكهربائية بمقدار 1.331 أوم/كم، وزيادة المقاومة الكهربائية تكون بتقليل سمك سلك النحاس والذي يؤدي إلى تخفيض وزن النحاس ووزن مادة البلاستيك أيضاً، ومن ثم تخفيض تكاليف الإنتاج، فكلما قل سمك السلك زادت المقاومة الكهربائية. وان هذه الزيادة في وزن مادة النحاس المتمثلة في تقليل مقاومة السلك هي على حساب التكاليف التي انعكست على سعر المنتج في السوق، والسبب الرئيسي في ذلك يرجع إلى عدم وجود ربط مباشر خلال عملية تصميم المنتج بين قسم التكاليف ومكتب متابعة الجودة.

ففي حالة قيام الشركة بالاستفادة من عملية الإنتاج وفقاً للمواصفات المحددة والتي تبدأ بالمقاومة الكهربائية، سوف يؤدي ذلك إلى تقليل سمك السلك، وبالتالي تخفيض وزن مادة النحاس ووزن مادة البلاستيك، وذلك بدءاً بالمقاومة الكهربائية وفقاً للمواصفات العالمية المحددة حسب كل مقطع من المقاطع التي تنتج بمصنع أسلاك الشعر.

فإذا افترضنا أن إنتاج المصنع خلال الربع الأخير لعام 2010م اقتصر على المقطعين: NYAF (1X2.5) و NYAF (1X4)، فإن المقاومة الكهربائية القياسية لكل مقطع موضحة بالجدول رقم (23) التالي:

جدول رقم (23) المقاومة الكهربائية القياسية لكل مقطع

المقطع	المقاومة الكهربائية القياسية
1X2.5	7.98 أوم/كم
1X4	4.95 أوم/كم

المصدر: الملحق رقم: (3) و (4).

و عند قيام الشركة بالإنتاج وفقاً للمواصفات المحددة، فإن وزن مادة النحاس ومادة البلاستيك لكل

كيلومتر واحد من المقاطع السابقة يكون على النحو التالي:

1. المقطع (1X2.5):

- المقاومة الكهربائية القياسية 7.98 أوم/كم.
- المقاومة النوعية للنحاس = 17.241 أوم/كيلومتر، (Standard).
- من خلال المقاومتين نحصل على مساحة مقطع الموصل (A):
- $$\text{مساحة مقطع الموصل } A = \frac{\text{المقاومة النوعية للنحاس}}{\text{المقاومة الكهربائية}} = \frac{17.241}{7.98} = 2.160 \text{ م}^2$$
- قطر السلك الواحد (d):

$$d = \sqrt{\frac{4A}{\pi}}$$

حيث $N=20$ ، وهو الحد الأدنى لعدد الأسلاك بالموصل (1X2.5)، (Standard) ملحق رقم 1.

$$D = \sqrt{\frac{4 \times 2.160}{\pi \times 20}} = 0.178 \text{ Mm}$$

- قطر الموصل D يساوي 1.658 مم، تم حسابه على النحو التالي:

$$D = \sqrt{\frac{4 \times 2.160}{\pi \times 20}}$$

$$D = \sqrt{\frac{4 \times 2.160}{\pi \times 20}} = 1.658 \text{ Mm}$$

- سمك بلاستيك العزل تساوي 2 مم، للدائرة (Standard).
- قطر الموصل معزول = قطر الموصل + قطر بلاستيك العزل.
- قطر الموصل معزول = 1.658 + 2 = 3.658 مم.
- مساحة مقطع الموصل كاملاً معزولاً AT تساوي 10.504 مم²، تم احتسابها:

$$AT = \frac{\pi \times (\text{قطر الموصل معزول})^2}{4}$$

$$AT = \frac{\pi \times (3.658)^2}{4} = 10.504$$

• مساحة مقطع البلاستيك = مساحة مقطع الموصل معزول - مساحة مقطع الموصل
 مساحة مقطع البلاستيك = 10.504 - 2.160 = 8.344 مم².

• الكثافة النوعية للنحاس = (8.96)، (Standard).

• كثافة البلاستيك = (1.40)، (Standard).

• وزن النحاس = مساحة مقطع الموصل × الكثافة النوعية للنحاس.

وزن النحاس = 2.160 × 8.96 = 19.353 كجم/كم.

• وزن مادة البلاستيك = مساحة مقطع البلاستيك × كثافة البلاستيك.

وزن مادة البلاستيك = 8.344 × 1.40 = 11.681 كجم/كم.

2. المقطع (1X4):

• المقاومة الكهربائية القياسية 4.95 أوم/كم.

• المقاومة النوعية للنحاس = 17.241 أوم/كيلومتر، (Standard).

• من خلال المقاومتين نحصل على مساحة مقطع الموصل (A):

$$\text{مساحة مقطع الموصل } A = \frac{\text{المقاومة النوعية للنحاس}}{\text{المقاومة الكهربائية}} = 3.483 \text{ مم}^2$$

• قطر السلك الواحد (d):

$$d = \frac{\text{---}}{\text{---}}$$

حيث $N=28$ ، وهو الحد الأدنى لعدد الأسلاك بالموصل (1X4)، (Standard) ملحق رقم 2.

$$D = \frac{\text{---} \times \text{---}}{\text{---}} = 0.398 \text{ Mm}$$

• قطر الموصل D يساوي 2.106 مم، تم حسابه على النحو التالي:

$$D = \frac{\text{---} \times \text{---}}{\text{---}}$$

$$D = \frac{\text{---} \times \text{---}}{\text{---}} = 2.106 \text{ Mm}$$

• سمك بلاستيك العزل تساوي 2 مم، للدائرة (Standard).

• قطر الموصل معزول = قطر الموصل + قطر بلاستيك العزل.

قطر الموصل معزول = 2.106 + 2 = 4.106 مم.

• مساحة مقطع الموصل كاملاً معزول A_T تساوي 13.234 مم²، تم احتسابها:

$$A_T = \frac{\text{(قطر الموصل معزول)} \times \text{(قطر الموصل معزول)}}{4}$$

$$A_T = \frac{4.106 \times 4.106}{4} = 13.234$$

• مساحة مقطع البلاستيك = مساحة مقطع الموصل معزول - مساحة مقطع الموصل

$$\text{مساحة مقطع البلاستيك} = 13.234 - 3.483 = 9.751 \text{ مم}^2.$$

• الكثافة النوعية النحاس = (8.96)، (Standard).

• كثافة البلاستيك = (1.40)، (Standard).

• وزن النحاس = مساحة مقطع الموصل × الكثافة النوعية للنحاس.

$$\text{وزن النحاس} = 3.483 \times 8.96 = 31.207 \text{ كجم/كم}.$$

• وزن مادة البلاستيك = مساحة مقطع البلاستيك × كثافة البلاستيك.

$$\text{وزن مادة البلاستيك} = 9.751 \times 1.40 = 13.651 \text{ كجم/كم}.$$

والجدول رقم (24) التالي يلخص الأوزان القياسية للكيلومتر الواحد من مادة النحاس والبلاستيك،

والتي تم حسابها سابقاً على أساس المقاومة الكهربائية لكل مقطع:

جدول رقم (24) الأوزان القياسية للكيلومتر الواحد من مادة النحاس والبلاستيك

المقطع	وزن النحاس. كجم/كم	وزن البلاستيك. كجم/كم	الإجمالي
1X2.5	19.353 كجم/كم	11.681 كجم/كم	31.034 كجم/كم
1X4	31.207 كجم/كم	13.651 كجم/كم	44.858 كجم/كم

والجدول رقم (25) التالي يبين الزمن اللازم بالدقيقة لكل مرحلة والذي تم الحصول عليه من

قسم برمجة الإنتاج، للوصول إلى هذه الأوزان:

جدول رقم (25) الزمن اللازم بالدقيقة لكل مرحلة

المقاس	سحب سميك دقيقة/كيلومتر	سحب رفيع دقيقة/كيلومتر	جدل دقيقة/كيلومتر	عزل دقيقة/كيلومتر	لف دقيقة/كيلومتر	الإجمالي لكل مقطع دقيقة/كيلومتر
1X2.5	2.7	17.3	12.5	10.5	11.3	54.3
1X4	4.7	32.6	19.9	20.7	12.3	90.2
إجمالي الزمن المستغرق لمصنع أسلاك الشعر						144.5 دقيقة/كيلومتر

المصدر: (إدارة شؤون الإنتاج).

والجدول رقم (26) التالي يبين الزمن اللازم للإنتاج لكل مقطع بمصنع أسلاك الشعر بالساعة:

جدول رقم (26) الزمن اللازم لإنتاج لكل مقطع بالساعة

المقاس	ساعة/ كيلومتر
1X2.5	0.905
1X4	1.503
إجمالي الزمن للمصنع	2.408 ساعة/كيلومتر

بالرجوع إلى البيانات الواردة بالجدول رقم (12) الذي يبين أوزان الإنتاج المسلم للمخازن،

تكون كمية الإنتاج بالكيلومتر لمصنع أسلاك شعر عند استخدام تلك الأوزان كما يلي:

$$\text{الإنتاج بالكيلومتر من NYAF (1X2.5)} = \frac{\text{كجم}}{\text{كجم/كم}} = 973.038 \text{ كم.}$$

$$\text{الإنتاج بالكيلومتر من NYAF (1X4)} = \frac{\text{كجم}}{\text{كجم/كم}} = 1792.338 \text{ كم.}$$

∴ الإنتاج الإجمالي لمصنع أسلاك الشعر بالكيلومتر خلال الربع الأخير لعام 2010م =

$$973.038 \text{ كم} + 1792.338 \text{ كم} = 2765.376 \text{ كم.}$$

بالتالي فإن الزمن الإجمالي لتحقيق كمية الإنتاج بمصنع أسلاك الشعر = الإنتاج الإجمالي

لمصنع الشعر بالكيلومتر × إجمالي الزمن اللازم لمصنع أسلاك الشعر لتحقيق الكيلومتر الواحد.

الزمن الإجمالي لتحقيق الإنتاج التام بمصنع أسلاك الشعر = 2765.376 كم × 2.408 ساعة =

6659.025 ساعة.

ومن خلال ما سبق يتم حساب معدل تكلفة العمل المباشر، وتكلفة الصنع الإضافية للساعة على

النحو التالي:

تكلفة العمل المباشر:

$$\frac{\text{اجمالي تكلفة العمل المباشر}}{\text{الزمن الاجمالي لتحقيق الانتاج التام بمصنع أسلاك الشعر}} = \text{معدل الساعة من تكلفة العمل المباشر}$$

$$\text{معدل الساعة من تكلفة العمل المباشر} = \frac{\text{دينار}}{\text{ساعة}} = 16.506 \text{ دينار/الساعة.}$$

تكاليف الصنع الإضافية:

$$\text{إجمالي تكاليف الصنع الإضافية لمصنع أسلاك الشعر} = 162858.203 \text{ دينار.}$$

$$\frac{\text{اجمالي تكلفة الصنع الاضافية}}{\text{الزمن الاجمالي لتحقيق الانتاج التام بمصنع أسلاك الشعر}} = \text{معدل الساعة من تكاليف الصنع الإضافية}$$

$$\text{معدل الساعة من تكاليف الصنع الإضافية} = \frac{\text{دينار}}{\text{ساعة}} = 24.455 \text{ دينار/الساعة.}$$

كما أن تكلفة المواد المباشر للكيلوجرام كما يلي:

$$\text{تكلفة الكيلوجرام من مادة النحاس} = \frac{\text{دينار}}{\text{كجم}} = 9.689 \text{ دينار/ كجم.}$$

$$\text{تكلفة الكيلوجرام من مادة البلاستيك} = \frac{\text{دينار}}{\text{كجم}} = 1.830 \text{ دينار/ كجم.}$$

وبالتالي فإن تكلفة وسعر بيع المنتج NYAF مساحة المقطع (1X2.5) وفقا للأوزان القياسية

التي تم حسابها سابقا، موضحة بالجدول رقم (27) كالتالي:

جدول رقم (27) تكلفة وسعر بيع المنتج وفقا للأوزان القياسية

البيان	الكميات القياسية (كجم - ساعة)	تكلفة الوحدة	تكلفة الكيلومتر
أولاً: المواد المباشرة:- أ. نحاس خام ب. بلاستيك عزل	19.353 كجم 11.681 كجم	9.689 دينار 1.830 دينار	187.511 دينار/كم 21.376 دينار/كم
ثانياً: العمل المباشر:-	0.905 ساعة	16.506 دينار	14.937 دينار / كم
ثالثاً: تكلفة الصنع الإضافية:-	0.905 ساعة	24.455 دينار	22.131 دينار/كم
إجمالي تكلفة الصنع للمنتج			245.955 دينار/كم
هامش ربح الشركة 13%			31.974 دينار/كم
سعر بيع المنتج			277.929 دينار/كم

• اللفة = 100 متر .

• سعر بيع اللفة = ————— = 27.793 دينار/اللفة.

وبمقارنة السعر السابق بالسعر الحالي نلاحظ ما يلي:

• تم تخفيض السعر بمقدار 19.817 دينار/اللفة، (19.817 = 27.793 - 47.610).

• انخفضت الفجوة من 20.383 دينار/اللفة، إلى 17.715 دينار/اللفة.

(17.538 = 24.595 - 42.133)

لكن للوصول إلى هذه الأوزان القياسية، فإنه يتطلب:

1. آلات ذات قدرة عالية على الإنتاج، وخاصة في مرحلة السحب الرفيع. فمن خلال متوسط

إنتاج كل مرحلة بالجدول رقم (8)، نلاحظ أن متوسط إنتاج مرحلة السحب الرفيع اقل المراحل

إنتاجية، ويرجع ذلك إلى تقادم الآلات وعدم وجود الصيانة الوقائية.

2. ربط مباشر ومستمر بين قسم التكاليف ومكتب مراقبة الجودة بالشركة.

وبالإضافة إلى هندسة القيمة، يمكن للشركة الاستعانة بأنشطة التحسين المستمر على مستوى المصنع، وفي كل المراحل الإنتاجية، لتخفيض الفجوة المتبقية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدر، والتي تساوي (17.538 دينار / اللفة)، وذلك عن طريق:

1. إعادة النظر في تكلفة العمل بالشركة وبمصنع أسلاك الشعر، ومحاولة توزيع العمالة بشكل أكثر كفاءة.

2. تدريب العمال، من خلال برامج تدريب مستمرة، على الطرق الحديثة لتخفيض التكلفة.

3. البحث عن مصدر آخر لتوريد المادة الخام بسعر اقل، أو شراء النحاس بكميات كبيرة في فترات انخفاض سعر النحاس بالبورصة، خاصة وان الشركة لديها مخازن فارغة، وان المادة الخام بطبيعتها لا تتضرر جراء عمليات التخزين.

4. إعادة النظر في طريقة توزيع تكاليف الصنع الإضافية، وذلك من خلال استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

ومما سبق فإنه يمكن القول أن فريق التكاليف المستهدفة عندما يكون بصدد إنتاج منتج جديد أو تطوير منتج سابق فإنه يبدأ بتحديد تكلفة ذلك المنتج على أساس ظروف السوق وعلى أساس إمكانيات المشروع المتاحة، ومن ثم يقوم بمقارنة التكاليفتين ليستطيع تحديد مواطن التأخر والارتفاع في التكاليف ويبدأ بالتالي مرحلة جديدة وهي تخفيض تلك التكاليف المرتفعة والوصول إلى التكلفة المستهدفة، أو الاقتراب منها قدر الإمكان. وهو يستعين في سبيل تحقيق ذلك بالأدوات المعاونة كهندسة القيمة، التي تقوم بمهمة الفحص والتأكد من أن الأجزاء المحددة للمنتج مناسبة له وتجعله يبدو فعلاً بالصورة المطلوبة منه وبالسعر المناسب، وإلا فإن هذه الأداة تقوم بمهمة التخلص من تلك الأجزاء والأنشطة التي لا تضيف قيمة وتستبدلها بالأفضل منها.

أما إذا لم يتم تحقيق التكلفة المستهدفة في المنتج من خلال هندسة القيمة، فإن فريق العمل يقوم بمزاولة أنشطة التطوير المستمر التي تعمل بمهمة التغيير الجذري على العملية الإنتاجية وعلى أقسام ومراحل المشروع ككل حتى يصل إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حسب التكلفة المستهدفة.

النتائج والتوصيات

4.4 النتائج والتوصيات:

1.4.4 النتائج:

من خلال الاطار النظري والدراسة التطبيقية، توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

1. أثبتت الدراسة عدم صحة الفرضية الأولى، وذلك لوجد قدرة لدى العاملين على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، بعد ان تم اطلاعهم على طبيعة الاسلوب وأهميته بالنسبة لوضع الشركة التنافسي.

2. أثبتت الدراسة التطبيقية عدم صحة الفرضية الثانية، فبعد تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات الشركة، تبين ان الأسلوب يوفر معلومات هامة، تنبه إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

3. اثبتت الدراسة صحة الفرضية الثالثة، وهي وجود معوقات تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة، وذلك من خلال المقابلات الشخصية، وايضا الدراسة التطبيقية، وتتركز معظم المعوقات في التالي:

أ. عدم المعرفة بهذا الأسلوب من قبل الإدارة العليا والموظفين والعاملين.

ب. وجود قصور لدى الإدارة المالية، وعدم كفاءة العاملين بأقسام التكاليف بالشركة.

ج. عدم تحمل المسؤولية من قبل المديرين، وخوفهم من اتخاذ اي خطوات في اتجاه التغيير، ما

جعلهم ملتزمين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية.

د. الاعتماد في عملية قياس التكلفة والرقابة عليها على معايير داخل الشركة، دون الاهتمام بدراسة المنافسين وظروف السوق واسعار المنتجات، وهذا يعتبر جوهر التكلفة المستهدفة، وذلك لان اسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد بشكل اساسي على اسعار السوق.

ه. أن أنظمة التكاليف المطبقة بالشركة تهتم بالقياس في مرحلة الإنتاج فقط مع إهمال المراحل الأخرى رغم أهميتها بالنسبة لأسلوب التكلفة المستهدفة كمرحلة تصميم المنتج.

و. المستويات الإدارية بالشركة ليست على استعداد للتوافق مع أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك لعدم وجود ربط مباشر بين الإدارات المختلفة، كقسم التكاليف وقسم برمجة الإنتاج وبين مكتب مراقبة الجودة.

ز. تقادم الآلات وضعف قدرتها الإنتاجية، خاصة في مرحلة السحب الرفيع.

ح. تقلبات أسعار السوق المحلي السريعة، بسبب تغير تكلفة المادة الخام بشكل سريع.

2.4.4 التوصيات:

وفي ظل النتائج السابقة، خلصت الدراسة الى التوصيات التالي:

1. ضرورة ادراك محاسبي التكاليف في الشركة بالمزايا التي يحققها تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.
2. زيادة عدد المؤهلين محاسبيا، ورفع درجة كفاءة العاملين الحاليين وتدريبهم وتأهيلهم للعمل في أقسام التكاليف.
3. تدعيم دور العاملين ومقابلة جهودهم بالثناء وإشعارهم بأهمية جهودهم في العملية الإنتاجية.
4. انشاء قسم للبحوث والتطوير، يهتم بدراسة السوق لمعرفة اسعار المنافسين، لتزويد الشركة بالمعلومات المناسبة لغرض تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة.

5. الاهتمام بجميع مراحل العملية الانتاجية عند قياس تكلفة المنتج.
6. الربط المباشر بين قسم التكاليف ومكتب مراقبة الجودة، حتى يتم بواسطته ترشيد التكلفة دون الخروج عن المواصفات المعمول بها.
7. الاهتمام بتطوير أساليب التقرير عن معلومات المحاسبة الإدارية، من حيث محتويات التقارير وأنواعها وأساليب عرضها، مع ضرورة شمول تلك التقارير على معلومات البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، الفعلية والتنبؤية، وذلك باعتبار أن تلك التقارير مصدر أساسي للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية.
8. إعادة النظر في قيمة الأصول الثابتة وخاصة الآلات، وإعادة تقييمها بشكل دقيق.
9. الصيانة الوقائية للآلات للتقليل من الأعطال ورفع الكفاءة الإنتاجية.
10. التقنين في استهلاك المواد الخام، ومحاولة الانتاج في حدود المواصفات المطلوبة.
11. البحث عن مصدر آخر لتوريد المادة الخام بسعر اقل، أو شراء النحاس بكميات كبيرة في فترات انخفاض سعر النحاس بالبورصة.
12. إعادة النظر في طريقة توزيع تكاليف الصنع الإضافية، وذلك من خلال استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

المراجع

5.4 قائمة المراجع:

1.5.4 المراجع العربية:

أ. الدوريات:

1. الخلف، نضال محمد رضى، وزويلف، إنعام محسن حسن، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة -دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، (جامعة الإسراء الخاصة، قسم المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، العدد الأول، 2007: 159-200).
2. السيسي، نجوى احمد، "استراتيجية التحسين المستمر من منظور نظرية القيود ودور المراجعة في زيادة فعاليتها - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، 2004: 97-190).
3. خطاب، جمال سعد السيد احمد، "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية-دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الأول، 2004: 263-346).
4. عبدالدايم، صفاء محمد، "تحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة-دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثالث، 2001: 379-425).
5. عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، المجلة العلمية، (جامعة أسيوط، كلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، 2000: 1-42).

6. عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد، "مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم استراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، (جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة بسوهاج، العدد الأول، 2001: 47-90).
7. عبدالقادر، دبون، "دور مداخل التكيف التكنولوجي في إدارة التغيير في المؤسسة"، مجلة الباحث، (جامعة ورقلة الجزائر، العدد السادس، 2008: 159-174).
8. علام، سمير، "مناهج التحسين المستمر للجودة ودورها في زيادة إنتاجية شركات الإسكان والتشييد المصرية وتحسين قدراتها التنافسية - دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الواحد والخمسون، 1997: 216-310).
9. علي، جمال عبد الحميد عبد العزيز، "إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية Fuzzy Expert System"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2007: 179-227).
10. عيسى، حسين محمد احمد، "إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، 2001: 495-650).
11. فراج، منال حامد، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط-دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، (جامعة الزقازيق، كلية التجارة، العدد الأول، 2006: 523-560).
12. فوده، شوقي السيد، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة-دراسة

نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول، 2007: 187-253).

13. مفتي، محمد حسن علي، و شيخ، فريد عمر، "مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية-دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005: 423-464).

14. محرم، زينات محمد، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة وقرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 1995: 635-669).

15. المطارنة، غسان فلاح، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية -دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، العدد الثاني، 2008: 277-305).

16. منصور، محمد محمد، "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، (جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، العدد الثالث والرابع، 2002: 13-51).

ب. الرسائل العلمية:

1. احمد، خليفة مسعود، "إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية في شركة أمان للإطارات"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، غريان، 2005).

2. السعيد، محمد حسن، "نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة - دراسة تطبيقية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2003).
3. العثمان، محمد نادر، "دراسة ميدانية لمدى ملائمة نظام التكاليف المعيارية لبيئة الإنتاج الحديثة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 1999).
4. حيدر، عادل رمضان، "مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم الموقف التنافسي - دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات"، (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2006).
5. راجحان، ميساء محمود محمد، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية، 2002).
6. عبيدالله، فايزة محمود محمد، "مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج مع دراسة استطلاعية لإمكانية التطبيق في بعض الشركات التجميعية في مصر"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مصر، 1997).
7. عطوي، راضية، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج الخضر، الجزائر، 2008).
8. عفيفي، هلال عبدالفتاح السيد، "تقييم الممارسات العلمية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة-دراسة نظرية تطبيقية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، 2001).

2.5.4 المراجع الأجنبية:

Periodicals:

1. Cokins, G, Integrating Target Costing and ABC, **Journal of Cost Management** , 2002 (July/August), P.P. 13-22.
2. Cooper, R. and Chew, B.(1996) Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, **Harvard Business Review**, US, Vol.74, No.1, (Jan/Feb), P.P. 88-97.
- 3.Cooper, R. and Slagmulder, R. Develop Profitable New Product with Target Costing, **Sloan Management Review**, Cambridge, (1999), Vol.40, No.4, and (Sum), P.P.23-33.
4. Feil Patrick, YOON Keun-Hyo, Kim Il-Woon, "Japanese Target Costing: A Historical Perspective" **International Journal of Strategic Cost Management**, spring 2004, P.P. 10-19.
5. Kaplan, R. S, Measuring Manufacturing Performance: A new Challenge for managerial accounting research. **The Accounting Review** (October), 1983, P.P. 686-705.
6. Kato, yutaka, "Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies" **Management Accounting Research**, (March, 1993), Japan, Vol.4, No.1, P.P. 33-47.
7. Sakurai, M, Target Costing and How to Use it, **Journal of Cost Management**, (1989) , Vol.3, No.2, (Sum), P.P. 39-50.
8. Tanaka, T. "Target Costing at Toyota", **Journal of Cost Management**, 1993, (Spring), P.P. 4-11.

3.5.4 شبكة المعلومات العالمية، (الانترنت):

1. http://www.jpmdir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=2037&PN=2

2009/10/10

2. <http://www.gp4arab.com/forum/showthread.php?t=1172>

2009/10/10

3. http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=2266

2009/11/17

4. www.wirecable.com.ly/enma

2010/5/10

الملاحق

الملحق الأول

**أسئلة المقابلات الشخصية مع بعض المدراء
والمسؤولين بالشركة**

أسئلة المقابلات الشخصية مع بعض المدراء والمسؤولين بالشركة

التكاليف المستهدفة:

التكاليف المستهدفة هي أسلوب تابع لإدارة التكاليف والمحاسبة، يتميز بالشمول لأنه يتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة، كما يتناول الاهتمام بأداء المشروع وبتكاليفه أيضاً بصفة متكاملة. ويتركز عمله في قيامه بالتعرف على المواصفات والخصائص المطلوبة في المنتج من قبل العملاء والمستهلكين وكذلك حساب تكلفة ذلك المنتج قبل البدء في إنتاجه بناء على السعر الذي سوف يباع به في السوق، وبناء على الربح المرغوب فيه من قبل الإدارة العليا.

وعند البدء في إنتاج المنتج في حدود تلك التكلفة المحسوبة له، يقوم هذا الأسلوب بفحص جميع أقسام المشروع للتأكد من إمكانية إخراج المنتج في الصورة المطلوبة، كما يدرس جميع العناصر التي قد تتسبب في حدوث الزيادة في التكاليف عما هو محدد ليقوم بعلاجها، حتى يصل إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى الحدود الممكنة مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

ولقد حقق هذا الأسلوب في اليابان وفي الدول المتقدمة التي قامت باستخدامه نجاحاً باهراً، لفعاليتها في إنتاج منتجات عالية الجودة ومتطورة ومنخفضة التكاليف وترضي العملاء وتلبي رغباتهم وتباع بأسعار مناسبة، مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح وتحقيق المنافسة القوية للمؤسسة التي تقوم باستخدامه.

ويجب مراعاة ما يلي عند تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة:

أولاً: دراسة السوق للحصول على المعلومات التالية:

- الخصائص والمواصفات التي يتميز بها المنتج ويرغبه المستهلكون.
- السعر الذي يرغب المستهلكون في دفعه مقابل الحصول على ذلك المنتج.
- كمية المبيعات المتوقعة للمنتج.

ثانياً: تحديد هامش الربح المستهدف من قبل الإدارة العليا.

ثالثاً: تحديد تكلفة المنتج، بناء على السعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلكين وبناء على الربح المرغوب في تحقيقه من قبل الإدارة العليا، من خلال المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة المنتج (التكلفة المستهدفة)} =$$

السعر المرغوب من قبل المستهلكين - هامش الربح المطلوب من قبل الإدارة العليا

رابعاً: التجهيز لتصنيع المنتج ضمن إطار المواصفات المطلوبة للمنتج من قبل العملاء، وفي حدود تكلفة المنتج المحسوبة (التكلفة المستهدفة) له من المعادلة السابقة، وعلاج المواطن التي قد تتسبب في حدوث الارتفاع في التكاليف، مما يؤدي بدوره إلى تطوير الأداء في المؤسسة.

ويوجه الباحث نظر سيادتكم إلى أن الهدف من هذا البحث هو التعرف على مدى قدرة العاملين في

شركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته...

هناك سبعة أسئلة يمكن أن تستخدم في تقييم مدى الاستعدادات لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي:

1. هل لدى الشركة الأسباب التي تحتم نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة؟ وهل ارتباطها بإستراتيجية

المشروع واضح؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

2. هل الإدارة العليا تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

3. هل هذا هو الوقت الصحيح والملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

4. هل الأفراد على استعداد للتغيير؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

5. هل توجد الاستعدادات اللازمة لتقبل المبادئ الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

6. هل هناك مكتب للبحوث والدراسة، للأهتمام بدراسة السوق وجمع معلومات حول المنتجات المنافسة؟ وما دوره ان وجد؟

.....
.....
.....
.....

7. هل الادارة على استعداد لتوفير وتخصيص الموارد اللازمة؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

8. هل كل المستويات الإدارية على استعداد للتوافق مع أسلوب التكلفة المستهدفة؟ ولماذا؟

.....
.....
.....
.....

شكرا لحسن تعاونكم

الباحث

الملحق الثاني

استمارة استبيان لدراسة السوق

استمارة استبيان لدراسة السوق

هذه الأسئلة متعلقة بالمنتج (سلك كهرباء مفرد 1X2.5)، يرجى من حضرتكم الإجابة عليها، مع العلم بان جميع البيانات سوف تحظى بسرية تامة، وسيتم الإفصاح عن البيانات المستقاة من الاستبيان في متن البحث في صورة إجمالية.

هل تبيعون الأنواع التالية من المنتجات:

محلي ايطالي تركي مصري

في حالة أنكم تبيعون هذه المنتجات، يرجى الإجابة على التساؤلات التالية:

1. ما مدى جودة كل منتج؟

المنتج	جودة المنتج				
	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
1. محلي					
2. الايطالي					
3. التركي					
4. المصري					

2. ما مدى اقبال الزبائن على كل منتج؟

المنتج	مدى إقبال الزبائن على المنتج؟				
	عالي جدا	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جدا
1. محلي					
2. الايطالي					
3. التركي					
4. المصري					

3. هل يعكس السعر جودة المنتج؟ بمعنى، هل يمكن الاعتماد على السعر لتقييم المنتج؟

لا

نعم

4. ما هو العامل المتحكم في قرار شراء المنتج؟

السعر والجودة

الجودة

السعر

5. ما رأيكم في سعر كل من المنتجات التالية:

المنتج	منخفض	متوسط	مرتفع
المحلي			
الايطالي			
التركي			
المصري			

شكرا على حسن تعاونكم

الملحق الثالث

المواصفات القياسية للمنتج NYAF (1X2.5)

الملحق الرابع

المواصفات القياسية للمنتج NYAF (1X4)

Abstract

The ability of workers in company development for wires and cables contributing to adopt the cost method and understand the target vocabulary (Case Study)

Eighties saw many technological and environmental changes that have had a direct impact on the production process and then increase the competition among industrial companies. As industrial companies to adopt various technological applications of an essential role in the formation of a set of basic features of the modern industrial environment, which had many implications for the determinants of cost-efficient systems and management accounting.

And systems have been cost and management accounting for many of the criticisms which are based on the inadequacy of these systems to the basic features of the modern industrial environment, resulting in the need for fundamental changes in the systems cost and management accounting to conform with those features. Thus began the search for tools or methods for systems development cost and management accounting to conform to the characteristics of modern industrial environment, which cost method, including the target Target Costing.

The nature of the research problem in the study of the ability of workers in company development for wires and cables contributing to adopt the cost approach the target and understand the vocabulary, and through the application of cost method the target company for the purpose of achieving the reduction in costs, which in turn leads to achieving the main objectives as follows:

- To achieve competitive advantages for the company resulting from the strategic reduction of the cost, which in turn is reflected on the price of the products.
- Disclosure of the obstacles that prevent the application of the target cost method, with an attempt to develop the solutions proposed for the treatment of these constraints.

To achieve the overall objective of the research carried out a practical study on one company's products, has been collecting data for this study through observation and conducting interviews with company officials, and also used a questionnaire to obtain information from the local market on the status of the product market, as well as competing products.

The study reflected many of the practical results, the most important way that the application of target cost on one of the company's products provides important information, alert to the need to reduce costs and product development. Has also reflected the results of the study and there are many restrictions that impede the application of target cost approach. We therefore recommend that the researcher should be attention to the application as an input cost approach to provide targeted information in order to rationalize the cost-management decisions and the purpose of reducing costs in an environment of modern manufacturing and the increasing global competition.

University of Benghazi
Faculty of Economics and Political Science
Department of Accounting



**The ability of workers in The Enma company for the
wires and cables contributing to adopt the target cost
method and understand the vocabulary**

(Applied study)

by:

Hussam .E. M. Alnaas

Bachelor of Accounting

Omar AlMukhtar University

Faculty of Economics (Tobruk)-2004/2005

Supervision:

Dr. Jumaa K. AL Hassi

**A study submitted for completion of Master's degree
requirements in accounting**

2011