

# التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية

الباحثة سعاد جاسم محمد

## المستخلص

تُعد تقنية التكلفة المستهدفة من بين أهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي ظهرت استجابة لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة فضلاً عن نمو المدخل الاستراتيجي في الإدارة، إذ إن الهدف منها تعزيز القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية المحلية عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين نوعيتها أو المحافظة عليها. ولأجل تحقيق هدف البحث الذي تمثل ببيان مدى إمكانية تحقيق الميزة التنافسية باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة، فقد تم تقسيمه إلى:

- أولاً: منهجية البحث.
- ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة.
- ثالثاً: الميزة التنافسية -مدخل نظري.
- رابعاً: انعكاس تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

## Abstract

Target costing is one of the modern techniques in strategic Management accounting, Is has shown active adoption to changes in current business environments, In addition, is has seen a growth in strategic approach, The goal of using target costing is to build and strengthen competition abilities of economic units through introducing appropriate ways to decrease cost values while maintaining and improving quality of product, So this study is aim to show how can economic units use target costing to achieve competitive advantages .

---

البحث مستل من رسالة لم تناقش في قسم المحاسبة



## المقدمة

مع ازدياد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية، ولاسيما بعد انفتاح اقتصاديات الدول على بعضها، توجب على الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى البقاء والاستمرار إيجاد و/أو تنمية قدراتها التنافسية بشكل مستمر لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة ومن ثم الحصول على موقع تنافسي يضمن لها ذلك، لذا ينبغي على الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة شديدة المنافسة أن تستعمل تقنيات وأساليب أكثر فاعلية وكفاية في تخفيض التكلفة وتحسين جودة خصائص المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات الزبائن وإشباع احتياجاتهم المتغيرة والحصول على ميزات تنافسية توفر للوحدة الاقتصادية مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها أرباحاً متنامية، وهذا يمكن من خلال استعمال تقنية التكلفة المستهدفة التي تعد واحدة من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية .  
وعليه جاء هذا البحث ليسلط الضوء على تقنية التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية المحلية.

## منهجية البحث

### ١. مشكلة البحث

أصبحت المنافسة الشديدة من الصفات البارزة المميزة لبيئة الأعمال المعاصرة، التي فرضت على الوحدات الاقتصادية إعادة النظر في هيكل منتجاتها لمواكبة ما تقدمه الوحدات الاقتصادية المنافسة من منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، لذا ينبغي على الوحدة الاقتصادية استعمال تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة التي من أبرزها تقنية التكلفة المستهدفة، لذلك تكمن مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

١. ما مجالات استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.
٢. هل تتوافر العناصر اللازمة لاستعمال تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث.
٣. هل توجد معوقات تحول دون تطبيق استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدة الاقتصادية عينة البحث .
٤. هل يمكن تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية عينة البحث باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة.

### ٢. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى المحلي والعالمي، وضرورة مواكبة الوحدة الاقتصادية عينة البحث لكل ما هو جديد في العمليات الإنتاجية وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة.

### ٣. هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

١. وضع الإطار النظري لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.
٢. بيان الخطوات التطبيقية اللازمة لتطبيق هذه التقنية في عينة البحث.
٣. بيان السبل الكفيلة لتحقيق الميزة التنافسية في ظل هذه التقنية

### ٤. فرضية البحث:

يقوم هذا البحث على فرضية رئيسة مفادها :

إن استعمال تقنية التكلفة المستهدفة تساعد الوحدات الاقتصادية في وضع معايير تحقق لها كفاية استعمال وإدارة الموارد الاقتصادية المتاحة لديها وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية والاستمرار في الأسواق.

### ٥. عينة البحث :

تتمثل عينة البحث بشركة صناعات الأصباغ الحديثة، لكونها شركة رائدة في صناعات الأصباغ في القطر ولما تمتلكه من إمكانيات وما تعانيه من مشاكل حقيقية كبيرة وفي مقدمتها الارتفاع الكبير في تكاليف الإنتاج، فضلاً عن إن الشركة تعمل في بيئة تنافسية شديدة ، وذلك لوجود العديد من شركات الأصباغ المحلية والعالمية المنافسة التي تتسارع في تقديم منتجات ذات أسعار منخفضة وجودة عالية تحقق رضا المستهلك العراقي.



## ٦. مصادر جمع البيانات

لأجل أغناء جانبي البحث النظري والعملية بالبيانات والمعلومات اللازمة تم الاعتماد على عدة مصادر، تتمثل بالآتي:

١. الكتب، والدوريات، والأبحاث العربية، والأجنبية المتوافرة في المكتبات، والمنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).
٢. الكتب والوثائق الرسمية الخاصة في شركة صناعات الأصباغ الحديثة.
٣. الكشوفات المالية، والمستندات، والسجلات المحاسبية لشركة صناعات الأصباغ الحديثة.
٤. الزيارات، والدراسة الميدانية، والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة في شركة صناعات الأصباغ الحديثة.

## المبحث الأول / الخلفية النظرية للبحث

## أولاً: تحديد التكاليف المستهدفة (T.C) Target Costing:

تعد التكلفة المستهدفة إحدى الأدوات التي ظهرت نتيجة النمو وتوسع المنافسة العالمية للعديد من الصناعات إذ تمثل هذه العملية بمجموعة الأساليب والأدوات الإدارية المستعملة لتوجيه أهداف التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفاعلة وفي جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة (Blocher, et.al., 2010: 12).

ويرى (Garrison, et. al, 2006:833-834) إن مدخل التكلفة المستهدفة قد تطور عن طريق خاصيتين مهمتين للأسواق والتكاليف هما:

١. إن أغلب الوحدات الاقتصادية لا تستطيع السيطرة على سعر منتجاتها بالشكل الذي ترغبه إذ يحدد السوق هذه الأسعار، لذا فإن سعر السوق المستهدف يؤخذ على أنه تكلفة مستهدفة معطاة مسبقاً.
٢. تتحدد أغلب تكاليف المنتج في مرحلة التصميم، فعندما يصمم المنتج ويدخل حيز الإنتاج لا تستطيع الوحدة الاقتصادية عمل الكثير لتخفيض تكلفته بشكل ملحوظ.

ويرى حسين إن تحديد التكلفة المستهدفة هي النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للزبائن، من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة (حسين، 2000: 94).

ويضيف (Mors et . al. 2003:373) إن التكاليف المستهدفة ليست تقنية فهي أكثر من كونها فلسفة أو مدخل لتسعير وإدارة التكلفة، فهي تأخذ المدخل التطبيقي لإدارة التكلفة، وتعكس الاعتقاد بأن التكاليف يديرها متخذوا القرارات بشكل أفضل أثناء مرحلة تطوير المنتج.

أما Atkinson فيعرفها بأنها طريقة تخطيط الربح وإدارة التكلفة، تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج بدلاً من محاولة تخفيض التكاليف أثناء مرحلة التصنيع (Atkinson et. al. 2007:320).

ومن خلال ما سبق، يتبين إن التكلفة المستهدفة قد تعد:

١. مدخل تطبيقي لإدارة التكلفة: المقصود بإدارة التكلفة cost management أنها تلك الأعمال التي تمارسها الإدارة بهدف تخفيض التكاليف وتعزيز رضا الزبون (Drury, 2008:539)، إذ يمكن أن تكون Target costing أداة لإدارة التكلفة فهي مهمة للإدارة في سعيها لإدارة التكاليف والربحية بشكل استراتيجي وعن طريق التأكد من إن المنتج قد صُمم، لكي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة ممكنة ومن ثم يمكن تسعيره بشكل تنافسي فالإدارة باستعمالها التكلفة المستهدفة يمكن أن تحقق وضع تنافسي مستقر في الأسواق (Hilton, 2008:648).



٢. طريقة للتسعير: يستعمل المدخل التقليدي طريقة التسعير التكلفة زانداً (cost – plus) بشكل واسع فهامش الربح المتوقع يضاف إلى تكلفة المنتج المتوقعة، ويصبح سعر البيع مجموع هذين المتغيرين، وهذه العلاقة يمكن تعبير عنها بالمعادلة الآتية

(Atkinson, et.al,2007:320-321)

سعر البيع = تكلفة المنتج المتوقعة + هامش الربح المتوقع

ففي ظل الأسواق التي أصبحت تنافسية للغاية لم يعد أمام الوحدات الاقتصادية إلا فرص صغيرة جداً لوضع الأسعار حيث يقوم السوق بتحديد أسعار المنتجات والخدمات (Mcwatters,et.al.,2001:113) وهذا ما تقوم عليه تقنية التكلفة المستهدفة فإن كل من سلسلة الخطوات وطريقة التفكير حول تحديد تكاليف المنتج تختلف كلياً عن المدخل التقليدي فعلى الرغم من إن الخطوة الرئيسية لتحديد متطلبات الزبون وخصائص المنتج تظهر مشابهة للمدخل التقليدي مع وجود بعض الاختلافات البارزة تكون الخطوة اللاحقة هي تحديد سعر البيع وحجم الإنتاج المستهدف بالاعتماد على قيمة المنتج المحسوسة لدى الزبون لمنتج الوحدة الاقتصادية، ويحدد هامش الربح المستهدف عن طريق عملية تحليل الربح لفترات طويلة على وفق العائد على المبيعات وتصبح التكلفة المستهدفة الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ويمكن توضيح هذه العلاقة بالمعادلة الآتية (Atkinson,2007:320-321):

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

إن المعادلة أعلاه تمثل الصيغة العامة للتكلفة المستهدفة والتي تمثل المرحلة الأولى من مراحل تحديد التكلفة المستهدفة، فقد حدد Horngren السعر المستهدف Target Price: بأنه السعر المقدر للخدمة أو المنتج، الذي من المحتمل أن يدفعه الزبون، ويستند توقع سعر بيع المنتج على فهم القيمة المدركة perceived value من الزبون لهذا المنتج وكيف سيسعر المنافسين منتجاتهم، وتظهر أهمية هذا الفهم في أسباب ثلاثة هي (Horngren,2009:460):

١. إن المنافسة من المنتجين الأقل تكلفة تعني بان الأسعار لا يمكن زيادتها.
  ٢. تبقى المنتجات لفترة قصيرة من الوقت مما يخلف وقت أقل وفرصة أقل لتغطية أخطاء التسعير، خسارة حصة السوق، وخسارة الربحية.
  ٣. أصبح الزبائن أكثر معرفة ويطلبون منتجات تتمتع بالجودة وبأسعار معقولة.
- أما الربح المستهدف Target Profit Margin : فهو الربح الذي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقه لكل وحدة مباعية من الخدمات أو المنتجات (Horngren , et., al., 2009:461)
- ومن خلال ما سبق، يتبين إن الاختلاف الرئيس بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة هو الاهتمام المتأخر نسبياً بتكلفة المنتج في دورة حياته.



أما المرحلة الثانية لتحديد التكلفة المستهدفة، فتتمثل بالاعتماد على تطبيق التقنيات الحديثة لتحقيق التكلفة المستهدفة، ومنها:

### ١. التحليل المفكك Tear- Down Analysis:

(ويُعرف أيضا بالهندسة العكسية Reverse Engineering) وتستعمل هذه التقنية لاختبار منتجات المنافسين لتحديد فرص تحسين المنتج و/ أو تخفيض التكلفة عن طريق تفكيك المنتج المنافس لتحديد وظيفته وتصميمه ولتكوين رؤية واضحة حول العمليات التي تستعمل لتصنيعه والتكلفة التي يصنع بها بقصد مقارنة تصاميمه مع تصاميم المنافسين وتجسيد أي مميزات ترتبط بمفهوم هؤلاء المنافسين لتصميم المنتج (Drury,2008:540)، وتعتبر المقارنة المرجعية (Benchmarking) عنصر أو أداة رئيسية للتحليل المفكك، إذ تتضمن مقارنة تصميم المنتج التجريبي مع التصميمات المنافسة (Kaplan&Atkinson,1998:227-228) وتعد الهندسة العكسية (التحليل المفكك) مصدر من مصادر المعلومات التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية، إذ تمتلك العديد من الوحدات الاقتصادية أقسام مستقلة لإغراض تحليل المنتجات المنافسة من ناحية اعتبارات تصميم المنتج والمواد الأولية المستعملة والتقنيات التي يستعملها المنافسين (Horngren,et.al.,2009:٤٦١).

- وللتحليل المفكك عدة أنواع تستعمل لتحليل المنتجات المنافسة من ناحية المواد الأولية التي تحتويها، والأجزاء المستعملة، وطرق التصنيع وغيرها وهي (Hilton,2008:652):
- أ. التحليل المفكك الديناميكي Dynamic Tear-Down : يركز هذا النوع من التحليل المفكك على تخفيض عدد عمليات تجميع المنتج أو الوقت المطلوب لأداء عملية التجميع.
  - ب. التحليل المفكك للتكلفة Cost Tear-Down: ويركز على اختبار طرق لتخفيض تكلفة المكونات الرئيسية المستعملة في المنتج.
  - ج. التحليل المفكك للمواد الأولية Material Tear –Down : هنا يتم مقارنة المواد الأولية والمعالجة الشكلية للمكونات الرئيسية التي تستعملها الوحدة الاقتصادية مع المواد الأولية التي يستعملها المنافسين.
  - د. التحليل المفكك الساكن Static Tear-Down يفكك المنتج المنافس إلى مكوناته الرئيسية ومقارنتها مع تلك المستعملة في المنتجات المنافسة.
- وعليه يمكن تحديد التحليل المفكك بأنه عملية تفكيك المنتجات المنافسة لتحديد طبيعة مكوناتها، وطرق تصنيعها، ومقارنته موادها الأولية مع تلك المستعملة في تصنيع منتج الوحدة الاقتصادية وطرق التصنيع للوقوف على أفضلها وتعديل المنتج أو العملية بما يحقق تصنيع المنتج بأقل تكلفة وأفضل نوعية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

### ٢. هندسة القيمة Value Engineering:

يرى Drury إن هندسة القيمة (وكذلك تعرف بتحليل القيمة) هي الفحص المنظم والدقيق للعوامل المؤثرة في تكلفة المنتج لغرض استنباط وسائل تحقيق الأهداف الخاصة بالمعيار المطلوب للجودة والمعولية وبالتكلفة المستهدفة (Drury,2005:432) .

ويرى Hilton إن التكلفة المستهدفة هي ثمرة مفهوم هندسة القيمة، أي إنها تقنية لتخفيض التكلفة وتحسين العملية تستعمل المعلومات المجمعة عن تصميم المنتج وعمليات الإنتاج ثم تختبر مختلف خصائص التصميم والعمليات لتشخيص ما سيرشح منها لجهود التحسين، فضلاً عن إنها مؤشر على جدية الوحدات الاقتصادية في معالجة مشاكل تخفيض التكاليف لتلبية التكلفة المستهدفة للمنتج والبقاء في بيئة الأسواق شديدة المنافسة (Hilton,2008:651-652). إن هدف هندسة القيمة برأي Drury في تحقيق التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها من خلال (Drury,2008:540):

- ١) تحديد التصاميم المحسنة للمنتج التي تخفض تكلفته دون التضحية بالوظائفية و/أو
- ٢) حذف الوظائف غير الضرورية التي تزيد تكلفة المنتج والتي لا يكون الزبون مستعداً لدفع مبلغ إضافي مقابلها.



ويمكن القول إن تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية يرتبط بهندسة القيمة ومقدار قدرتها على أن  
(Hilton,2008:25):

(١) تؤدي نشاط أو أكثر من أنشطة سلسلة القيمة بمستوى الجودة نفسه لدى منافسيها ولكن بتكلفة أقل.  
(٢) تؤدي أنشطة سلسلة القيمة بمستوى جودة أعلى من منافسيها، ولكن ليس بتكلفة أعلى.  
وقد حدد (Hilton,2005:652) ثلاث مراحل مختلفة لهندسة القيمة، تستعمل في فترة التصميم لزيادة  
وظائف المنتج الجديد وهي:

(أ) مرحلة النظرة الصفرية لهندسة القيمة Zeroth Look Value Engineering.

(ب) مرحلة النظرة الأولية لهندسة القيمة First Look Value Engineering.

(ج) مرحلة النظرة الثانية لهندسة القيمة Second Look Value Engineering.

٣. تحديد تكلفة دورة الحياة الكلية Total-Life-Cycle Costing:

إن عملية إدارة التكاليف الناشئة على طول سلسلة القيمة تسمى دورة الحياة أو تكلفة دورة الحياة الكلية  
Total Life Cycle Costing (TLCC)، وتوزع التكاليف على طول دورة حياة المنتج لكي تحدد فيما إذا  
كان الربح المتوقع في أثناء مرحلة التصنيع سوف يغطي التكاليف المتحققة في أثناء المراحل ما قبل ما  
بعد مرحلة التصنيع (Drury,2008:538).

وعليه تبين أن تقنية التكاليف المستهدفة تتميز باستعمالها للعديد من التقنيات لغرض تحقيق  
استراتيجيات الوحدة الاقتصادية، مما يعني إشراكها أطرافاً عديدة في هذه العملية كالمهندسين والمحاسبين،  
والمحللين الماليين، فضلاً عن المجهزين والزبائن، وهذا ما أكده (Drury , 2002 : 892) إذ يرى بأن  
الميزة الرئيسية لتقنية التكاليف المستهدفة هي:

أ. اعتماد مدخل الفريق الذي تتبناه الوحدة الاقتصادية لتحقيق التكاليف المستهدفة .

ب. تمتك أقصى تأثير في تحديد مستوى التكاليف (الملتزم بها)

ج. و يُعد ظهور تقنية التكاليف المستهدفة رد فعل على نواحي القصور التي كان يعاني منها المدخل  
التقليدي في حساب التكاليف المتمثلة في عدم القدرة على تقديم المعلومات اللازمة لمواكبة التطورات  
الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة .

٤. خطوات تحديد التكلفة المستهدفة:

تُستعمل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة وكطريقة للتسعير عن طريق الخطوات الآتية:-

(Hornrgren,2009:461):

المرحلة الأولى: تقديم المنتج الذي يرضي حاجات الزبائن المحتملين **Develop a Product That Satisfies the Need of Potential Customer**

والتحسينات التي ستجربها عليه استناداً إلى فهمها لاحتياجات الزبون وتحليل المنتجات المنافسة.

المرحلة الثانية: اختيار السعر المستهدف إسناداً إلى القيمة المدركة(\*) لدى الزبون تجاه المنتج وأسعار

المنافسين **Choose A Target price Based On Customers Perceived Value For The Product and The Competitors Price**

**Product and The Competitors Price**

المرحلة الثالثة: تحديد هامش الربح المستهدف **Determining Target Profit Margin** والذي يعتمد

على العائد على الاستثمار المخطط للوحدة ككل والربح كنسبة مئوية من المبيعات ثم تحلل إلى الربح

المستهدف لكل منتج والذي يطرح بعد ذلك من السعر المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة **Target**

**Cost**

المرحلة الرابعة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج **Product Estimate The Actual Cost Of The** وذلك

يتم على ضوء التصميم المحدد من قبل فريق التصميم بعد إتمام المرحلة السابقة. يقوم المهندسون وملاك  
إدارة التكاليف بتقسيم إجمالي التكلفة المستهدفة للمنتج على أجزاءه المختلفة قبل البدء بعملية التصميم .

(\*) تعني القيمة المدركة نسبة المنافع المحسوسة من الزبون إلى السعر



**المرحلة الخامسة:** إذا تم تقدير التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري التقصي عن الطرق الملائمة لتخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة **If Estimated Actual Cost Exceeds The Target Cost Investigate Way Of Driving Down The Actual Cost To The Target Cost** بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، تجري مقارنة التكلفة الفعلية للإنتاج مع التكلفة المستهدفة فإذا كانت التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري التقصي عن طرق تخفيض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة، وتكيف الجهود لسد الفجوة لكي تتساوى التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة، باستعمال إحدى التقنيات المساندة للوصول إلى التصميم الذي يفي بالتكلفة المستهدفة والتمثلة بهندسة القيمة (تحليل القيمة)، والتحليل المفكك (الهندسة العكسية) والضغط على أسعار المجهزين وغيرها من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية .

#### خامساً: المخاوف المحيطة بتقنية التكلفة المستهدفة

على الرغم من المزايا الممكن تحقيقها من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، إلا إن بعض الدراسات اليابانية لهذه التقنية تشير إلى إن هناك مشاكل محتملة أو سلبيات عند تطبيقها، ومن هذه المشاكل أو السلبيات هي (Atkinson et.al.2007: 329):

١. يمكن أن تظهر نزاعات بين مختلف الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة، فغالبا ما تقوم الوحدات الاقتصادية بالضغط المفرط على المتعهدين والمجهزين والعمل وفق جدول تخفيض التكاليف، مما يقود إلى نفور و/أو فشل المتعهدين، وفي بعض الأوقات ينزعج مهندسي التصميم عندما لا تعي بقية أجزاء الوحدة الاقتصادية معنى التكلفة، فهم يرون إنهم يبذلون جهداً كبيراً لضغط تكلفة المنتج إلى ادني ما يمكن بينما بقية الأقسام في الوحدة الاقتصادية (الإدارية والتسويق والتوزيع) يضيعون الأموال.
٢. على الرغم من إن التكلفة المستهدفة قد تتحقق، فقد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية إلى وصول المنتج متأخراً إلى السوق، ولبعض أنواع المنتجات فإن التأخر لمدة ستة أشهر قد يكون مكلفاً جداً مقارنة مع قبول تجاوزات صغيرة في التكلفة.

#### ثانياً: الميزة التنافسية- مدخل نظري

١. مفهوم الميزة التنافسية: إن الميزة التنافسية هي ميزة تفوق الوحدة الاقتصادية على منافسيها، أي قدرة الوحدة الاقتصادية على أداء أنشطة مميزة أو أكثر فاعلية من المنافسين باستعمال موارد أقل ، أو بتقديم منافع أكثر للزبون باستعمال نفس الموارد المتاحة (Pitts&Lei,2006:8) .
٢. الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية : لكي تحافظ الوحدة الاقتصادية على ميزتها التنافسية، ينبغي عليها أن تستمر في التركيز على الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية، ولقد أورد الباحثون والمتخصصون أنواع عدة من الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية وأهمها:

أ. الكفاية والتكلفة **Cost :and efficiency**: إن ازدياد المنافسة العالمية وضعت الوحدات الاقتصادية تحت ضغط مستمر لتخفيض تكلفة الخدمات أو المنتجات المباعة، لذا المحاسبة الإدارية اليوم تحاول معرفة المهام أو الأنشطة التي تسبب في ارتفاع التكاليف، ودراسة السوق لتحديد الأسعار التي تكون الزبائن مستعدة لدفعها مقابل الخدمات أو المنتجات وذلك لحساب التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة المنتجة (سعر البيع المستهدف- الربح المستهدف) وتعمل الإدارة مع المحاسبة الإدارية على تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة على طول وظائف سلسلة القيمة ابتداءً من البحث والتطوير (R&D) وصولاً إلى خدمة الزبائن (Horngren,et.al.,2009:33-34) .

ب. الجودة **Quality**: في الفكر الإداري المعاصر وردت عدة مفاهيم للجودة، حيث عرفت بأنها مجموعة المواصفات **features** والخصائص **characteristics** لمنتج أو خدمة والتي تولد القدرة لإشباع الحاجات المعلنة أو الضمنية (الفضل والطاني، ٢٠٠٤ : ٢٣) كما عرفها كل من (Heizer&Render,2006:194) بأنها قدرة المنتج أو الخدمة لمقابلة احتياجات الزبون وعندما تركز الوحدة الاقتصادية على الجودة كأسبقية تنافسية أو أحد الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية فأنها تركز على أبعاد الجودة التي تعد ذات أهمية كبرى للزبون، وذكر ( Reid & Sanders 2002:30) إن للجودة بعدين هما:

١. جودة تصميم المنتج **Product Design Quality**
٢. جودة العملية **Process Quality**



فالوحدة الاقتصادية بإجادتها لعملية تصميم المنتج الذي أنتجته أو خدمتها التي تقدمها، وطريقة إنتاج أو تقديم هذا المنتج أو الخدمة، بشكل يتقدم عن منافسيها، فإنها لاشك ستقطع الجزء الأكبر من طريقها نحو تحقيق الميزة التنافسية.

ج. الوقت Time: أدى التقدم التكنولوجي إلى قصر دورة حياة المنتجات وفرض على الوحدات الاقتصادية سرعة تقديم المنتجات إلى الأسواق لزيادة رضا الزبون من خلال سرعة الاستجابة لرجباته.

د. الابتكار Innovation: إن التواصل في ابتكار الخدمات والمنتجات يعد الأساس في نجاح تطوير الوحدة الاقتصادية.

### ٣. مصادر الميزة التنافسية:

اختلفت الآراء في تحديد المصادر التي يمكن الحصول منها على الميزة التنافسية، فقد أيد Porter أنه للحصول على الميزة التنافسية تحلل سلسلة القيمة، بهدف إيجاد العلاقات بين الأنشطة التي تولد قيمة والتي تؤدي إلى أقل تكاليف و/أو تعزز التميز وهذه العلاقات يمكن أن تكون داخل الوحدة الاقتصادية أو بين الوحدة الاقتصادية والمجهزين والزبائن، لذا ينبغي على الوحدات الاقتصادية استعمال المعلومات الناتجة عن تحليل سلسلة القيمة لفهم العلاقة التنافسية وتحديد فرص تخفيض التكلفة (Drury,2005:465).

وبهذا الشأن يرى (Pitts&Lie,2006:11) إن الوحدة الاقتصادية تبني ميزتها التنافسية عند استعمالها لنقاط قوتها في أداء بعض الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تتمكن الوحدات الاقتصادية الأخرى من أدائها بشكل جيد، أي أنه عندما تستطيع الوحدة الاقتصادية أداء أنشطة مميزة تفوق ما يقوم به المنافسين، فإن هذه الأنشطة تشكل كل أساس القدرات المميزة للوحدة الاقتصادية Distinctive Competence التي تمكنها من عمل الأشياء بطرق تميزها عن منافسيها.

### ٤. القوى التنافسية Competitive Force:

يحاول Michael E.Portet أن يبرهن على أنه كلما زادت قوة واحدة من قوى المنافسة كلما قلت قدرة الوحدة الاقتصادية على رفع أسعارها وتحقيق أرباح أكبر، وفي نطاق عمل Porter ، فإن قوة إحدى هذه القوى التنافسية، يمكن اعتبارها بمثابة تهديد، حيث إنه يؤدي إلى تقليص الأرباح، بينما ضعف إحدى هذه القوى التنافسية، يمكن النظر إليه كفرصة حيث يتيح للوحدة الاقتصادية تحقيق أرباح أكبر، وقد تتغير قوة هذه القوى على مدار الوقت وفقاً لتغير ظروف الصناعة (هل وجونز، 2008 : 107).

وهذه القوى هي ( Johnson,et.al.,2008:59-64):

١. المنافسة بين الوحدات الاقتصادية القائمة Rivalry Among Established Companies.

٢. تهديدات الداخلين الجدد Threat of New Entrants.

٣. تهديدات المنتجات البديلة The Threat Of Substitutes Products.

٤. قوة المساومة عند المشترين The Bargaining Power Of Buyers.

٥. قوة المساومة عند المجهزين The Bargaining Power Of Suppliers.

### ٥. تحليل بيئة المنافسة Competitive Environment Analysis:

يقصد بتحليل بيئة المنافسة أي التحليل الاستراتيجي الذي احتل أهمية كبرى لدى مختلف الوحدات الاقتصادية لغرض الوقوف على مصادر الميزة التنافسية، لضمان البقاء والاستمرار في الأسواق، أي مسح البيئة الخارجية لتحديد الفرص المتاحة والتهديدات وتحليلها والتي تمثل متغيرات البيئة الخارجية المحيطة بها، وكذلك مسح وتحليل نقاط القوة والضعف والتي تمثل متغيرات البيئة الداخلية، إذ وجدت الأبحاث وجود علاقة إيجابية بين المسح البيئي والربحية (Wheelen&Hunger,2008:73)

### ٦. مقاييس الميزة التنافسية

إن سعي الوحدات الاقتصادية للحصول على الميزة التنافسية ينبغي أن يقتصر بوجود مقاييس صحيحة للأداء لغرض بيان درجة فاعلية وكفاية الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها للأمدين القصير والطويل، وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية، لذا يمكن القول أن هناك نوعين من المقاييس للميزة التنافسية هما:

أ- المقاييس مالية: تتعلق بقياس الأداء المالي للوحدة الاقتصادية بالاعتماد على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ومقارنة ذلك مع المنافسين.

ب- المقاييس النوعية: تتعلق هذه المقاييس بجودة المنتجات أو الخدمات وأسعارها، وتكاليفها والحصة السوقية التي تتمتع بها الوحدة الاقتصادية ومدى التزامها بالمسؤولية الاجتماعية لتحقيق رضا الزبون والمجتمع ومقارنة ذلك مع المنافسين.



### ثالثاً: انعكاس تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

إن تقنية التكلفة المستهدفة لا تأخذ تسعير المنتجات من سلع أو خدمات على أساس التكلفة أو على أساس إضافة هامش إلى التكلفة وكما هو مطبق في نظم المحاسبة التقليدية، إذ يقوم بدلاً من ذلك على أساس تحديد التكلفة على أساس السوق، حيث تحدد الوحدات الاقتصادية أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم يتم تحديد الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف (Chen & Chen, 2002:1)

ويستلزم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة توفر أركان أساسية في الوحدة الاقتصادية الهادفة إلى تطبيقها وإمكانيات مادية وبشرية ومعرفية، إن أهم عناصر القوة في تقنية التكلفة المستهدفة تتمثل في تأثيرها على عملية تصميم المنتجات حتى تتمكن الوحدات الاقتصادية من مواجهة تحديات السوق وتحقيق الميزة التنافسية (عبد العظيم، ٢٠٠٥: ١٩)

وتكمن أهمية تقنية التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات مع تحسين نوعيتها والوظائف التي تؤديها، وذلك عن طريق تحليل ودراسة المنتجات المنافسة التي تؤثر بشكل أو بآخر في المنتج بهدف الوصول إلى مستوى الأداء الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق وضع تنافسي مستقر في الأسواق (Hilton, 2008:648)، ويتم تحديد التكاليف المستهدفة أثناء عملية التصميم، ولأجل الوصول إلى مستويات عالية من الأداء، ينبغي أن تستمر عمليات تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج على مدى جميع مراحل دورة حياته المتمثلة بعناصر سلسلة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية (Blocher, et al., 2010:547)، أي إن تقنية التكلفة المستهدفة ذات أهداف متعددة أهمها تخفيض التكاليف، وتأكيد الجودة، وتقديم منتجات جديدة للسوق في الوقت المناسب، وتطوير منتجات تجذب زبائن جدد وتتميز عن المنتجات المنافسة وذلك عن طريق اختبار كل الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض التكاليف في مراحل تخطيط المنتج، والبحوث والتطوير، ومراحل الإنتاج المختلفة، مع ملاحظة أن التكلفة المستهدفة ليست فقط تقنية لخفض التكاليف، بل هي جزء من الأنظمة الاستراتيجية لإدارة ربحية الوحدة الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية (عبد العظيم، ٢٠٠٥: ٢٠).

ويمكن القول، إن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية التي تتبناها لأنها تعمل على (Blocher, et al., 2010:553):

١. زيادة رضا الزبون، من خلال التركيز في عملية التصميم على تحقيق قيمة مدركة للزبون.
٢. تخفيض التكاليف، من خلال تصميم منتجات بمواصفات ذات فاعلية وكفاية عالية.
٣. تساعد الوحدات الاقتصادية على تحقيق الربحية المستهدفة من خلال تصميم منتجات جديدة أو إعادة تصميم المنتجات وبالشكل الذي يفوق المنتجات المنافسة.
٤. تخفيض إجمالي الوقت المطلوب لتحسين المنتج، خلال تحسين التنسيق في تصميم المنتجات، التصنيع، وإدارة التسويق.
٥. تساعد على التقدم تدريجياً للتنافس في الظروف التي يسودها الركود الاقتصادي.
٦. تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر .



ويرى (Feil & Kim, 2004; 11) إنه يمكن النظر إلى التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية من ثلاثة اتجاهات وكما يلي :

### ١. التكيف وفقاً لمتطلبات السوق:

ويعني أنّ الهدف من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه الوحدة الاقتصادية، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق، يتوجب على الوحدات الاقتصادية القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسعر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.

### ٢. التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي:

إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات التطورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدائثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة إيجابية على أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزتين على الوحدات الاقتصادية الأخرى المنافسة فضلاً عن تحقيق الميزة التنافسية.

### ٣. التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:

إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على الوحدات الاقتصادية التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد الوظائف وذات كفاية عالية في الأداء، وبأسعار منخفضة لذا إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تساعد الوحدة الاقتصادية في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.

وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ الوحدة الاقتصادية بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق . وفي هذا الصدد يؤكد (Dutton, 2005: 1-3) إن تحديد التكلفة المستهدفة يقوم في ضوء تقديرات تكلفة المنتج التي تفصح عنها عملية هندسة القيمة أو الهندسة العكسية (التحليل المفكك) من خلال المقارنة المرجعية مع أفضل منتج منافس مع الأخذ بالاعتبار طبيعة المنتج وصفات وسلوك الزبون المستهدف وطبيعة مكونات السوق، وطول أو قصر دورة حياة المنتج وكميات الطلب (أو المبيعات) المتوقع تحقيقها بالسعر المستهدف الذي يلائم الزبون.

وعليه، تعد تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة أكثر كفاية وفاعلية في تخفيض التكلفة وتحسين جودة خصائص المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات الزبون وإشباع احتياجاته المتغيرة والحصول على ميزات تنافسية توفر للوحدة الاقتصادية مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها أرباحاً متمامية، وهذه مؤشرات على زيادة معدلات الاحتفاظ بالزبان الحاليين واكتساب زبائن جدد وتعد تقنية التكلفة المستهدفة واحدة من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي يمكن أن تحقق الاستجابة لمتطلبات

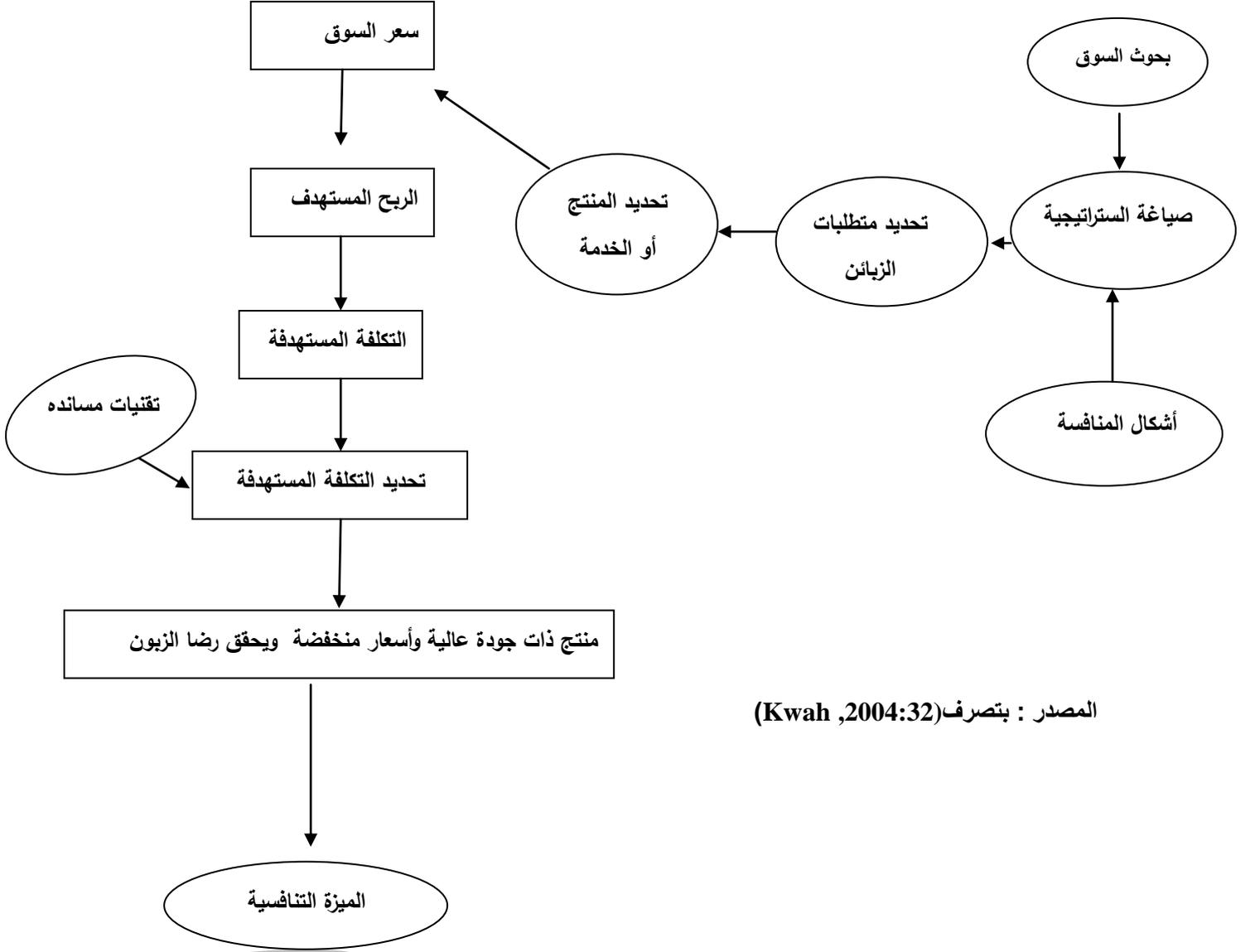
### البيئة التنافسية (Ducharme&Lucansky,2002:6)

وتؤدي تقنية تحديد التكلفة المستهدفة والتقنيات التي تساندها كأسلوب المقارنة المرجعية هندسة القيمة وغيرها دوراً هاماً في تحديد أداء المنافسين في الأبعاد الثلاثة (السعر، والجودة، والوظيفية)، فهي تعمل على تحديد سعر بيع المنتج في ضوء أسعار المنافسين وعند أي نقطة يضعونه داخل منطقة البقاء كما تعمل تقنية تحديد الكلفة المستهدفة على الوصول إلى أسعار المنافسين من خلال تصميم المنتج وفقاً للخصائص الوظيفية ونوعية المنتج المنافس بعد تحديدهما في أي نقطة يقعان داخل منطقة البقاء كما إنها تعمل باستمرار على مواجهة المنافسة من خلال متابعة أداء المنافسون داخل منطقة البقاء وفي الأبعاد الثلاثة وبناء على ذلك تعد تقنية تحديد التكلفة المستهدفة تقنية مهمة في تحقيق الميزة التنافسية، والشكل (١) يوضح كيفية إمكانية تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يمكن أن يحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.



## الشكل (١)

تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية



المصدر : بتصرف (Kwah ,2004:32)

من خلال الشكل أعلاه يتبين إن الهدف الرئيس من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة هو إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وتحقق إشباع أفضل لزبون إن هذين العاملين من العوامل التي يمكن أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

وهذا ما يؤكد (Kwah ,2004:79-80) بان جودة المواد الخام لمنتجات الوحدة الاقتصادية إضافة إلى تسليم المنتجات ذات الجودة العالية في الوقت المناسب غير كافي لجذب الزبائن وتحقيق الميزة التنافسية، لأنه الزبون لم يكن على استعداد لدفع أسعار هذه المنتجات، لذا ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تقوم أولاً بإجراء بحوث السوق لتحديد سعر منتجاتها الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه قبل البدء بتصميم تلك المنتجات، أما العامل المهم الأخر والمؤثر في تحقيق الميزة التنافسية، فهو تخفيض التكاليف بالشكل الذي يحقق أرباح أو قيمة للوحدة الاقتصادية وبنفس الوقت يحقق رضا أفضل للزبائن مقارنة بالمنتجات المنافسة، أي زيادة ثقة الزبون بمنتجات الوحدة الاقتصادية ذات الأسعار المقبولة والجودة العالية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.



## المبحث الثاني / آلية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة

### صناعات الأصباغ الحديثة

بعد دراسة واقع أداء شركة صناعات الأصباغ الحديثة فضلاً عن قياس ميزتها التنافسية تبين أنها تعاني من فجوة تنافسية عالية سببها الرئيس ارتفاع تكاليف الإنتاج الأمر الذي يستدعي تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية، وعليه، تم تحديد ثلاث منتجات من منتجات شركة صناعات الأصباغ الحديثة، وهي:

- أ. البنتلان
- ب. البوية
- ج. النثر

وذلك لكون الشركة مستمرة في إنتاج هذه المنتجات حالياً مع وجود منتجات منافسة لها في السوق يمكن تحديدها بشكل جيد، فضلاً عن إمكانية تتبع مراحل إنتاج وتكاليف كل منتج منها والذي يتم باعتماد نظام المراحل الإنتاجية. إن آلية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تتضمن عدة خطوات، لذا سيتم تطبيقها وكالاتي:

#### أولاً: تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها بهدف تحديد سعر البيع المُستهدف:

من الدراسة الميدانية لواقع السوق والمقابلات التي أجريت مع السيد مدير قسم بحوث السوق في الشركة وكبار الوكلاء المتعاملين معهم تم تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها بالجملة للتر الواحد وفي ضوء المعلومات التي تم الحصول عليها تم تحديد الأسعار المستهدفة للمنتجات المختارة على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة.

#### ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة لمنتجات الشركة:

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات التي تم اختيارها لا بد من تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب الشركة في تحقيقه، والذي يبلغ 30 % من التكلفة، علماً بأن الشركة لم تستطيع تحقيق هذه النسبة في الوقت الحاضر نظراً لما تواجهه من منافسة عالية، لذا فهي تباع منتجاتها بسعر أقل من التكلفة الفعلية بكثير.

#### ثالثاً: تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات:

بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة لكل منتج لا بد من معرفة التكلفة الفعلية لكل منتج على انفراد لغرض مقارنتها مع تكاليفه المستهدفة.

#### رابعاً: تحديد التخفيض المستهدف:

بعد أن تم تحديد التكاليف الفعلية لكل منتج تم المقارنة بين هذه التكاليف والتكاليف المُستهدفة للمنتجات، وتم تحديد التخفيض المستهدف لكل منتج.

إن الفرق الكبير بين التكاليف الفعلية والمستهدفة ولكل منتج، يبرر الخسائر المرتفعة التي حققتها الشركة في الأعوام الماضية ويشير إلى ضعف المركز التنافسي للشركة، وعليه ينبغي البحث عن وسائل معالجة مشكلة الارتفاع الكبير في تكاليف منتجات الشركة لمواجهة المنتجات المنافسة التي تميزت بانخفاض أسعارها الأمر الذي جعل الشركة تسعر منتجاتها بسعر أدنى من مستوى تكاليف إنتاجها بكثير من أجل تصريفها من دون البحث عن وسائل معينة لمعالجة هذا الارتفاع الكبير في تكاليف الإنتاج ومن ثم تحقيق الخسائر المرتفعة، وعليه يمكن الوصول إلى التخفيض المستهدف أي الوصول إلى مستوى التكلفة المستهدفة من خلال الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الأنشطة الرئيسية والمساندة لكل منتج: من خلال الدراسة الميدانية لواقع أداء الشركة تم تحديد الأنشطة الرئيسية والمساندة لكل منتج من منتجات الشركة.

ثانياً: تحديد تكاليف الأنشطة: من خلال بيانات شركة صناعات الأصباغ الحديثة تم تحديد تكاليف الأنشطة الرئيسية والسائدة.

١. تحديد تكاليف الأنشطة الرئيسية لكل منتج: من خلال دراسة سجلات ومستندات الشركة تم تحديد تكاليف الأنشطة الرئيسية وتم توزيع التكاليف على أساس الأنشطة وتم تحديد حصة كل منتج من هذه التكاليف.
٢. تحديد تكاليف الأنشطة السائدة: من خلال دراسة واقع أداء الشركة تم تحديد تكاليف الأنشطة السائدة.
٣. تحديد موجهات التكلفة: تم تحديد موجهات التكلفة وحصة كل موجه من تكاليف الأنشطة السائدة وبالتالي تحديد حصة كل منتج من إجمالي تكاليف الأنشطة السائدة.

ثالثاً: تحديد تكلفة المنتجات: بعد أن تم تحديد حصة كل منتج من إجمالي تكاليف الأنشطة الرئيسية والسائدة تم تحديد تكلفة المتر الواحد لكل منتج من منتجات الشركة ومقارنته مع التكلفة المستهدفة للمتر الواحد من منتجات الشركة وتم الوصول إلى مستوى التكلفة المستهدفة وتطبيق مقاييس الميزة التنافسية تم قياس دور التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية لشركة صناعات الأصباغ الحديثة.

## المبحث الثالث / الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

توصل البحث إلى عدد من النتائج يمكن ذكرها على النحو الآتي:



١. تعد التكلفة المستهدفة إحدى الأدوات التي ظهرت نتيجة لنمو المستمر في المنافسة فهي مدخل تطبيقي لإدارة التكلفة وهي طريقة لتسعير بموجبها يتم تحديد التكلفة المستهدفة منطلقين من إن السعر يقود التكلفة فضلاً عن إنها تساهم بالتركيز على تصميم المنتج والعملية آخذين بنظر الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج.
٢. إن الميزة التنافسية هي: مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على أداء أنشطتها بأسلوب يفوق أسلوب منافسيها وبالشكل الذي يصعب تقليده مما يؤدي إلى خلق قيمة مدركة عالية من قبل الزبون فضلاً عن القيمة للوحدة الاقتصادية.
٣. لا تقوم الشركة باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة في صناعتها حيث تبين ذلك من خلال ما يأتي:
  - عدم استعمال التكلفة المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم.
  - عدم استعمال التكلفة المستهدفة في مجال إعداد البحوث والتطوير للمنتج.
  - عدم استعمال التكلفة المستهدفة في عملية التصنيع وغيرها من المجالات.
٤. تتوفر في شركة صناعات الأصباغ الحديثة مجموعة من العناصر اللازمة لاستعمال مدخل التكلفة ، أهمها:
  - تحديد هامش ربح مستهدف تسعى الشركة إلى تحقيقه.
  - سرعة توفير الكميات المطلوبة من المواد الخام.
  - التحقق من إمكانية تصريف المنتج خلال الفترة.
  - توفر سوق يتميز بكثافة وشدّة المنافسة.
  - إمكانية قيام الشركة بتحديد المدة التي يستغرقها المنتج لإعادة تطويره.
٥. هناك معوقات تحول دون قيام الشركة باستعمال مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها، وكان أبرزها:
  - الخوف من تبني أساليب جديدة مختلفة عن الأسلوب المستعمل حالياً.

#### ثانياً: التوصيات

بناء على النتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

١. ضرورة إتباع مجموعة من الخطوات والمتمثلة بتقديم المنتج الذي يرضي حاجات الزبائن ومن ثم تحديد السعر المستهدف استناداً إلى القيمة المدركة لدى الزبون اتجاه المنتج وأسعار المنافسين وكذلك تحديد هامش الربح المستهدف ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة.
٢. لكي تحافظ الوحدات الاقتصادية على ميزتها التنافسية فإنه ينبغي عليها أن تستمر في التركيز على أركان البناء الأربعة للميزة التنافسية وهي الكفاية المتفوقة، والجودة المتفوقة، والتحديث المتفوق فضلاً عن الاستجابة المتفوقة للزبون، إذ تمثل هذه الأركان نتاج الكفاءات المثمرة للوحدة الاقتصادية والذي ينعكس في تميز منتجاتها وتخفيض هيكل تكاليفها من خلال رفع الكفاية الإنتاجية والجودة والتجديد أي الابتكار من خلال تحديث المنتجات والعمليات والاستجابة لمتطلبات الزبون وبالتالي خلق قيمة مدركة عالية للزبون.
٣. من الضروري قيام شركة صناعات الأصباغ الحديثة بتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لما تحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية.
٤. من الضروري العمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل بصورة أكبر ومحاولة استعمال العناصر المتوافرة حالياً كخطوة أولية لتطبيقه والعمل على إزالة المعوقات التي تواجه تطبيق هذا المدخل.
٥. من الضروري قيام شركة صناعات الأصباغ الحديثة بتبني تقنيات وأساليب جديدة لتخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتجات فضلاً عن تحقيق الميزة التنافسية لها في السوق الصناعية.

#### المصادر

١. حسين، احمد حسين علي "المحاسبة الإدارية المتقدمة" قسم المحاسبة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، مصر، 2000.
٢. عبد العظيم، محمد حسن محمد " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، ٢٠٠٥



3. Atkinson, A. Kaplan, R. Matsumura E. Young, S. "Management Accounting" Pearson Education, Inc., New Jersey, 5<sup>th</sup> Ed., 2004.
4. Blocher, Edward J., Chem, Hing H., Hin, Thomas W., "Cost Management: A strategic Emphasis", 1<sup>st</sup> Ed., McGraw-Hill Co., 1999.
5. Blocher, Edward J., Stout, David E., Cokins, Gary, "Cost Management: A strategic Emphasis", 15<sup>th</sup> Ed., McGraw-Hill Co., 2010.
8. Drury, Colin. "Management Accounting For Business", 3<sup>rd</sup>, Edition, 2005.
9. Drury, Colin, "Management and Cost Accounting", 7<sup>th</sup>, ed., South-Western, 2008.
10. Hilton, Ronald. "Managerial Accounting: Creating Value In A Dynamic Business Environment" 17<sup>th</sup> Ed. The Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA. 2008.
11. C., Horengren Datar, S. Foster, G. Rajain, M. Ittner, c. "Cost Accounting a managerial Emphasis" Pearson Education, Inc. New Jersey, USA. 13<sup>th</sup> Ed. 2009.
12. Hunger, David, J. Wheelen, Thomas, L. "Strategic Management and Business Policy" Pearson International Inc. New Jersey, USA 11<sup>th</sup> Ed., 2008.
13. Kaplan, Robert and Atkinson, Anthony "Advanced Management Accounting" 3<sup>rd</sup> Ed., Prentice Hall Inc., 1998.
14. Kottler , Philip & Keller, Kevin "Marketing Management" person education, international, 13<sup>th</sup> , ed., Prentice Hall , 2009.
15. Maher, Michael W. Stickney, Clyde P. Weil, Roman L., "Managerial Accounting :An Introduction to Concepts, Methods, and Uses ", 10<sup>th</sup> ed., USA, 2008.
16. McWaters, Cherly. Mores, Dale. Zimmerman, Jerold. "Management Accounting, analysis and Interpretation", 2<sup>ed</sup> Ed. McGraw-Hill Companies, Inc. New York. 2001.
17. Mores, Wayne. Davis, James. Hartgraves, AL. "management accounting ,A strategic approach" , Thomson Learning, USA, 2003
18. Pitts , Robert A. Lei, David. "Strategic Management: Building and Sustaining competitive Advantage" West Publication Company, USA, 2006.
19. Porter , Michal, E. "competitive advantage: creation and sustaining supporting performance", new York London Toronto to Sydney, 1998.
20. Reid, Dan. Sanders, Nada "Operations Management" John Wiley & Sons, Inc, 2002.

#### 2<sup>nd</sup>: Searches & Articles:

21. Chen, Richard C. and C. H. Chen, 2002, "Cause-Effect Analysis for Target Costing", Management Accounting Quarterly, Winter, pp. 1-9
22. Dutton, John & Andersen, Arthur, Target Costing: A Strategic Business Methodology", Development and Management Association & Product, (John, i.dutton@ Arthur, Andersen.com.), 2005
23. Kwah , D. Ganye , ( 2004 ) , " Target Costing in Swedish Firms – Fiction , Fad or Fact ? An Empirical Study of Some Swedish Firms" , MA. – Thesis No. 2004 : 24 , School of Economics and Commercial Law , Goteborg University .
24. Feil , P. , Yook , K. , and Kim , I. , ( 2004 ) , " Japanese Target Costing : A Historical Perspective" , International Journal of Strategic Cost Management , pp. 10 – 19 .