

مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف في شركات القطاع العام

دراسة ميدانية

الدكتور/ فهد بن سليمان بن محمد النافع

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة القصيم

كلية الاقتصاد والادارة

٢٠١٨

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف في شركات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، والتعرف على معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في هذا القطاع، وكيفية التغلب عليها. وقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف في القطاع العام، وسوف يؤدي ذلك إلى التخلص من الانفاق الزائد أو الاسراف والتبذير في هذا القطاع. ولتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في القطاع العام ينبغي توافر مجموعة من المتطلبات ومنها: إعادة هندسة العمليات في القطاع العام، وإعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة، ودعم وتأييد المستويات الإدارية بالمنشأة، وضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة، وزيادة ثقافة العاملين نحو التوجه الجماعي، وأوصت الدراسة بضرورة تغيير الثقافة المحاسبية لدى العاملين بالقطاع العام نحو ترشيد وضبط التكاليف من خلال الدورات المحاسبية، ورفع خبراتهم ومعرفتهم بمدخل التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقه.

Abstract:

This study seeks to develop a proposed framework for the use of the target cost portal as the way of rationalizing costs in the government sector in Saudi Arabia. To identify constraint implementation of the target cost in this sector, and how to overcome it. The study concluded that the targeted cost portal could be applied as a way of rationalizing costs in the companies of government sector. This will lead to elimination of excess spending or extravagance and waste in this sector. In order to implement the target cost in the companies of government sector, a set of requirements should be available, including: re-engineering operation in the companies of government sector, restructuring the cost elements of enterprise, support and endorsement of the management levels at facility, the need for a system of testing and design of quality function, increasing the culture of workers towards group orientation. The study recommended the need to change the accounting culture of employees in the companies of government sector towards rationalizing and controlling cost through accounting courses. Also to raise their expertise and knowledge of the target cost portal and how to apply it.

١-١ مقدمة ومشكلة الدراسة :

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة Target Cost من أهم المداخل الحديثة المستخدمة في مجال تخفيض التكاليف، الأمر الذي يدعو الى ضرورة تطبيقه في شركات القطاع العام لترشيد التكاليف في هذا القطاع كأحد الأهداف الرئيسية في رؤية المملكة ٢٠٣٠، مع ضمان جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، حيث حظي هذا المدخل باهتمام واسع علي المستوى الأكاديمي، فضلاً عن أنه وجد استجابة فورية من جانب عدد كبير من الشركات الصناعية والتي سارعت إلي تطبيقه والاستفادة من المنافع التي يحققها. وعلى الرغم من تزايد استخدام هذا المدخل خلال السنوات القليلة الماضية في معظم الشركات الأمريكية والأوروبية، إلا أن هذا المدخل لم يتم تبنيه في المملكة العربية السعودية وخاصة في القطاع العام.

ولذلك يمكن القول أنه علي الرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة تم تطبيقه ونجاح باهر في الكثير من الشركات، في مجالات أخرى كما أشارت دراسة (Martin, et al, 2017) وأشارت اليه ايضاً دراسة (Forsyth, Peter et al (2017) الأمر الذي أدى إلي تحسين النتائج المالية في تلك الشركات إلا أن هذا المدخل لم يحظ باهتمام أكاديمي أو مهني مماثل في الدول العربية ومنها المملكة العربية السعودية، وهناك من يري صعوبة تطبيق هذا المدخل بسبب صعوبة توافر المتطلبات التنظيمية والفنية والبيئية المرتبطة بهذا المدخل، الأمر الذي يتطلب دراسة مدي إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في القطاع العام، وإذا كان هناك صعوبة في تطبيقه، فما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل؟، ثم محاولة وضع المقترحات اللازمة للتغلب علي هذه المعوقات.

وبناء علي ما سبق، فإن هذه الدراسة تسعى إلي وضع إطار مقترح لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف في شركات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، والتعرف علي معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في هذا القطاع وكيفية التغلب عليها.

وسوف تحاول الدراسة الإجابة علي التساؤلات التالية :

١- هل يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات القطاع العام السعودي؟

ب- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق شركات القطاع العام السعودي لمدخل التكاليف المستهدفة؟

ج- هل تتوافر لدى شركات القطاع العام السعودي مقومات ومتطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؟

٢-١ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف ومنها:

١- تحديد طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف بصفة عامة، وشركات القطاع العام بصفة خاصة.

٢- تحديد كيفية تطبيقه في شركات القطاع العام، ووضع المقترحات للتغلب على الصعوبات والمعوقات من تطبيق هذا المدخل.

٣- زيادة إدراك القائمين علي إدارة شركات القطاع العام لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأدوات الادارية لضبط وترشيد التكاليف في هذا القطاع.

٣-١ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من عدة اعتبارات يمكن إجمالها في النواحي التالية:

١. إن مرحلة الانطلاق التي تمر بها المملكة العربية السعودية حالياً - وخاصة مع انخفاض سعر النفط العالمي - والتي تحاول من خلالها الانتقال إلي اقتصاد يعتمد بشكل كبير علي آليات السوق والمنافسة، تعد مبرراً جوهرياً لتبني مفاهيم إدارية ومحاسبية أكثر تطوراً علي رأسها مدخل التكلفة المستهدفة، وهذا من شأنه أن يرشد ويضبط التكاليف في شركات القطاع العام.

٢. إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة علي شركات القطاع العام سوف يساعد في تحقيق رؤية ٢٠٣٠ والتي تركز في كثير من جوانبها علي ضرورة ضبط وترشيد التكاليف.

٣. تعتبر هذه الدراسة الأولى التي تركز على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات القطاع العام، مما يبرز المنافع التي يمكن الحصول عليها من تطبيقه، ومواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة والإفادة منها والإسهام في تنميتها.

٤-١ فرضية الدراسة:

تقوم الدراسة على فرض رئيسي وهو أن مدخل التكلفة المستهدفة غير مطبق في شركات القطاع العام.

٥-١ منهجية الدراسة :

يعتمد هذا البحث على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل وتقييم واستقراء الدراسات السابقة المتصلة بمشكلة البحث، ومحاولة إبراز دور مدخل التكلفة المستهدفة في ضبط وترشيد التكاليف في شركات القطاع العام، بالإضافة الى الدراسة الميدانية على احدى شركات القطاع العام وهي الشركة السعودية الموحدة للكهرباء، وسوف يتم التوصل بناء على ذلك الى اطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات القطاع العام.

٦-١ استقراء وتقييم الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة ولكن كانت جميعها تركز على القطاع الصناعي الخاص، ولم تتعرض لإمكانية تطبيقه في شركات القطاع العام، حيث تناولت تلك الدراسات مفهوم وأهمية ومنافع مدخل التكلفة المستهدفة، بينما تناولت دراسات أخرى مقومات تطبيق هذا المدخل، وتعرضت لدراسات أخرى للعوامل التي تؤثر وتحدد إمكانية تطبيق هذا المدخل. فقد أشارت دراسة (Pierce , 2002) إلى ضرورة الاهتمام بمرحلة ما قبل الإنتاج إذا أرادت ترشيد التكاليف، ويبين (Cooper & Slagmulder , 2003) أن التكلفة المستهدفة هي الطريقة الأكثر فاعلية للحفاظ على مستوى التكاليف، وتؤكد دراسة (Garrison, 2011) على نفس المعنى، فهي تبين أن التكاليف المستهدفة هي عملية تحديد حد أقصى للتكاليف المسموح بها للمنتج الـ ١ تقدمه أو الخدمة.

أما دراسة (Wu & Huang 2011) فإنها ركزت على كيفية تطبيق هذا المدخل، وحاولت دراسة (Mohsen & Kazunoti 2004) تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة بالمقارنة مع مراحل الإنتاج الأخرى، مع المحافظة على جودة المنتج والقرات الوظيفية له ودرجة الثقة من جانب العملاء، وهو ما أكدته دراسة (Niccolini et al. 2000).

وتشير بعض الدراسات إلي أن التغيرات في بيئة الأعمال كانت السبب الرئيسي في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لذلك ظهرت عدة أساليب حديثة لإدارة وتخفيض التكلفة. وقد تزايد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في كثير من دول العالم، وهو ما أشارت إليه دراسات (Dekker and Smidt 2003) ودراسة (Yook et al, 2005) في معظم الشركات اليابانية، وكذلك دراسة (Borgerans and Fridh :2003) التي ركزت على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية.

وقامت دراسة (Yazdifar and Askarany : 2011) بمقارنة مدي تبني الشركات في كل من أستراليا و نيوزيلندا لمدخل التكلفة المستهدفة، وبينت دراسة (Kocesoy : 2008) كيفية استفادة الشركات الصناعية التركية من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومن أهم هذه الأساليب التكلفة المستهدفة في ظل التطورات السريعة في تكنولوجيا الإنتاج.

كما ركزت العديد من الدراسات على كيفية تطبيق هذا المدخل ومنها دراسة (Rattray et al 2007) : ودراسة (Filomena et al.: 2009) التي استهدفت بيان تفعيل مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تطوير المنتجات كنموذج للتطبيق، من خلال التعرف علي تجربة لتكلفة تطوير المنتجات في مرحلة مبكرة في شركات صناعية برازيلية متوسطة الحجم، وأوضحت دراسة أخرى أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد علي تحديد التكلفة علي أساس أسعار السوق حيث أشارت دراسة (Talha & Raja 2010) إلي دور سلسلة القيمة في نجاح مدخل التكلفة المستهدفة، وأوضحت أن التكاليف المستهدفة تحقق مجموعة من المنافع منها: خفض التكاليف في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، وهو ما أشارت إليه أيضا دراسة (Ibusuki and Kaminski : 2007)

وأشارت العديد من الدراسات الي مقومات وخصائص تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، فقد أشارت دراسة (Pennanen et al. :2011) ودراسة (Yazdifar & Askarany : 2011) ودراسة (Everaetet al: 2006) إلي أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد علي مجموعة من المقومات الأساسية ومنها: زيادة التكلفة، ووجود فرق متداخلة المهام، دراسة وتحليل دورة حياة المنتج، دراسة وتحليل سلسلة القيمة، وهو ما أشارت اليه دراسة (Huh et al. :2008) الي أن تفوق الشركات اليابانية علي الشركات الأمريكية في تطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح يرجع إلي القدرات التنظيمية والمرتبطة بالمعرفة المتراكمة في المنشآت اليابانية، بالإضافة إلي ارتفاع القدرات الفنية والعملية للشركات اليابانية مما كان له تأثير كبير علي تصميم وتطوير وتحسين الجودة وترشيد التكلفة .

ويخلص الباحث من الدراسات السابقة أنه على الرغم من تركيز هذه الدراسات علي القطاع الصناعي، إلا أنه يمكن تطبيقه في شركات القطاع العام وسوف يؤدي ذلك الي التخلص من كل أنواع الاسراف والتبذير في الموارد الحكومية، وهو ما سوف يوضحه الباحث في النقطة التالية.

٧-١ دور التكلفة المستهدفة في ترشيد الدعم الحكومي:

تحاول الحكومات في العديد من الدول دعم الكثير من السلع والخدمات مراعاة للبعد الاجتماعي، وتخفيف الأعباء عن المواطنين، ومن أهم السلع المدعومة الدقيق والسكر والحليب والسكن والكهرباء والمحروقات وغيرها. وتقوم الدولة بدعم هذه المنتجات مباشرة أو دعم القطاعات المنتجة لهذه السلع والخدمات، حيث يساهم الدعم في تخفيض تكلفة المنتجات، إلا أنه لا يشجع الشركات المنتجة على ترشيد تكاليفها مهما تضمنت من اسراف وتبذير، في الوقت الذي يواجه فيه العديد من الاقتصاديات على مستوى استهلاكه للطاقة تحديات جسيمة، ويتوقع تعاضها أكثر في المستقبل إن لم يبدأ العمل بجدية وحزم على رفع كفاءة استهلاك الطاقة، وترشيد دعمها (الاقتصادية : ٢٠١٧ :)، ولذلك كان لزاما على القطاعات المنتجة لهذه السلع والخدمات أن تلجأ الي الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة والتي يمكن من خلالها تخفيض وترشيد تكاليف الانتاج، وبذلك يتم تخفيف العبء عن

موازنة الدولة، وعن المواطن، ونصل الى السعر العادل والحقيقي للمنتج بحيث لا يتضمن الاسراف وكل ما يمثل ارتفاع غير مبرر للتكاليف.

وطبقا للتوجيهات السامية الكريمة بالبده في اصلاحات اقتصادية وهيكلية شاملة للعمل على تقوية وضع المالية العامة وتعزيز استخداماتها، ومن هذه الاصلاحات المقترحة مراجعة وتقييم الدعم الحكومي وتعديل منظومة دعم المنتجات البترولية والمياه، وإعادة تسعيرها بطريقة يراعى فيها التدرج خلال الخمس سنوات القادمة (وزارة المالية : ٢٠١٧).

ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة Target Costing من أهم الأدوات الحديثة المستخدمة في مجال إدارة التكلفة، وهو ما أشارت اليه دراسة (Bernile, Gennaro and Kang, Mengyao,2017)، وذلك بهدف تخفيض التكاليف مع ضمان جودة المنتج في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج، حيث حظي هذا المدخل باهتمام واسع علي المستوى الأكاديمي، فضلاً عن أنه وجد كاستجابة فورية من جانب عدد كبير من الشركات الصناعية والتي سارعت إلي تطبيقه والاستفادة من المنافع التي يحققها. وخلال السنوات القليلة الماضية تزايد عدد تلك الشركات بصورة سريعة، إلي الحد الذي أصبحت معه معظم الشركات الأمريكية والأوروبية في مطلع هذا العقد تقوم بتضمين مدخل التكلفة المستهدفة في نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف لديها.

ومن ناحية أخرى فإن هذا المدخل يتميز عن غيره من المدخل والأساليب الحديثة المقترحة في مجال المحاسبة الإدارية الأخرى من ناحيتين: الناحية الأولى تتمثل في رفض مدخل التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات أو الخدمات علي أساس التكلفة، أو علي أساس إضافة نسبة هامش إلي التكلفة، ويقوم بدلاً من ذلك بتحديد التكلفة في ضوء الأسعار المستهدفة، أو في ضوء سعر مستهدف بحيث تحدد الحكومة أسعار خدماتها عند المستوى الذي يرضي مواطنيها ويقلل من الأعباء عليهم، ثم يتم تحديد الفائض الذي ترغب في تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الفائض المرغوب من سعر البيع المستهدف. أما الناحية الثانية التي تميز مدخل التكلفة المستهدفة، أنه يركز علي تحليل ودراسة محركات التكلفة الهيكلية Cost Drivers Structural في مرحلة تصميم المنتج وتطويره بدلاً من التركيز علي محركات التكلفة أثناء عملية الإنتاج، بل

أن البعض (Briciu & Capusneanu 2013) يذهب إلي أن مدخل التكلفة المستهدفة يعد بمثابة الوسيلة التي تقود نظم معلومات المحاسبة الإدارية والتكاليف لسد الفجوة بين ما تتطلبه التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة وبين ما تقدمه نظم معلومات المحاسبة الإدارية والتكاليف المتعارف عليها. وبالتالي بصح مدخل التكلفة المستهدفة بمثابة الاستجابة الملائمة لمواجهة ظروف المنافسة والتغيرات الاقتصادية التي تطرأ علي الظروف المحيطة ببيئة الأعمال المعاصرة.

وبالإضافة الى أن اتباع هذا المدخل يحقق للمنشآت المختلفة ميزة تنافسية، فإنه يمكن استخدامه أيضا كوسيلة لترشيد التكاليف وخاصة في القطاعات التي تحتاج الي دعم من الحكومة لتقليل الأعباء على مواطنيها. ويمكن الوصول الي هدف مراعاة تخفيف الأعباء من خلال ترشيد التكاليف، والتخلص من الاسراف والتبذير الذي قد يوجد في بعض المنشآت، وهو الأمر الذي يمكن تحقيقه بالاعتماد على مدخل التكلفة المستهدفة، وبدلا من تحميل الموازنة العامة والمواطن بالإسراف والتبذير في الموارد المتاحة لتلك المنشآت يتم ترشيد تكاليفها، وبالتالي يقل احتياجها للدعم وفي نفس الوقت تقدم الخدمة أو المنتج للمواطن بالسعر العادل الذي لا يتضمن اسرافا أو تبذيرا.

ويمثل مدخل التكلفة المستهدفة برنامجاً شاملاً يعمل علي تخفيض التكاليف مع ضمان الجودة، فهو يعد أحد أدوات إدارة التكلفة. وإذا كانت هناك قطاعات لا تتبنى هذا المدخل، فقد يرجع ذلك إلي صعوبة توفير مقومات تطبيقه من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن العديد من الدراسات مثل (Dekker, 2003 , Hibbets et al, 2003 , Ansari et al, 2009) قد أشارت إلي وجود العديد من العوامل التي تؤثر علي قرار تبني الشركات لمدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه العوامل: نوع الصناعة، شدة المنافسة، حجم الشركة، الاستراتيجية التي تنتهجها الشركة، درجة عدم التأكد المحيطة بالبيئة التي تعمل فيها الشركة، وتختلف هذه العوامل واتجاه تأثيرها من دولة لأخرى (Chiling & Shumei 2013)، عاملي شدة المنافسة ودرجة التأكد البيئي (Dekker 2003).

٨-١ طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة:

تعددت التعريفات التي نتناول مفهوم التكلفة المستهدفة، حيث ذكرت دراسة (Cooper & Slagmulder, 2003) أن التكلفة المستهدفة هي الطريقة الأكثر فاعلية للحفاظ علي مستوى التكاليف من خلال التركيز علي مرحلة تصميم المنتج، وتؤكد دراسة (Garrison et al, 2011) أن التكاليف المستهدفة هي عملية تحديد حد أقصى للتكاليف المسموح بها للمنتج الجديد، وتعرف دراسة (Wu & Huang 2011) التكلفة المستهدفة بأنها عملية فنية ومحاسبية لتطوير المنتجات، وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية لمهندسي التصميم بغرض تطبيق إدارة التكلفة للمنتجات الجديدة وبغرض ضمان تحقيق ربحية عالية للمنتج الجديد عند إطلاقه نحو السوق، وعرفت دراسة (Mohsen & Kazunoti 2004) التكاليف المستهدفة بأنها أداة استراتيجية لإدارة التكلفة تستهدف تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط والتطوير، وأشارت دراسة (Niccolini et al. 2000) الى تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة بأنها عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد جودة المنتج والتي تمكن الشركة من تحقيق استراتيجيتها في تحقيق مستويات جيدة من الأرباح، علي أن يتم تطبيق هذه الاستراتيجيات في مرحلة تصميم المنتج، بالإضافة إلي ضرورة تطوير المنتج بما يتوافق مع متطلبات واحتياجات العملاء.

٩-١ الدراسة الميدانية:

٩-١-١ نبذة مختصرة عن الشركة محل الدراسة:

سوف تتم الدراسة الميدانية من خلال مقابلات شخصية مع المسؤولين عن القطاع المالي في الشركة السعودية للكهرباء وهي شركة تأسست في الخامس من أبريل لعام 2000 بعد دمج أربع شركات موحدة للكهرباء تعمل في المناطق الإدارية الرئيسة الأربع في المملكة بالإضافة إلى عشرة شركات لإنتاج الكهرباء تعمل في منطقة الحدود الشمالية للبلاد، إضافة للعمليات التشغيلية لإنتاج الكهرباء التابعة للمؤسسة العامة للكهرباء. وللشركة حالياً طاقة إنتاجية تبلغ حوالي ٣٤ ألف ميغا وات ولها حوالي ٤.٨ مليون مشترك. في ديسمبر 2006 أعلنت الشركة نيتها استثمار أكثر من ٣٨ مليار ريال

حتى ٢٠١٥ لتوسيع خدماتها. تملك الحكومة السعودية 74.3% من رأسمالها وشركة أرامكو السعودية 6.9% فيما يقع تداول الباقي في البورصة السعودية.

ويتمثل نشاط الشركة الرئيسي في توليد ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، حيث تعتبر الشركة المنتج الرئيسي للطاقة الكهربائية في جميع أنحاء المملكة العربية السعودية، وتقوم بتقديم خدماتها لمختلف القطاعات الحكومية والصناعية والزراعية والتجارية والسكنية.

تخضع الشركة للرقابة على تعريف الخدمات الكهربائية والتي تحدد بقرارات تصدر من مجلس الوزراء بناء على توصية من هيئة تنظيم الكهرباء والإنتاج المزدوج، التي تأسست في ١٣ نوفمبر ٢٠٠١م بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٦٩ وتاريخ ١١ شعبان ١٤١٩هـ.

وتعتبر الشركة المنتج الرئيسي للطاقة الكهربائية في جميع أنحاء المملكة العربية السعودية، وتقوم بتقديم خدماتها لمختلف القطاعات الحكومية والصناعية والزراعية والتجارية والسكنية.

وتتمثل أعمال الشركة الرئيسية في توليد الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها، والخدمات التي تقدمها للمشاركين وتعمل الشركة على تطوير أسعار بيع بينية بين التوليد والنقل والتوزيع وخدمات المشتركين، وتحقق الشركة حالياً إيرادات من بيع الكهرباء للمستهلك النهائي حسب التسعيرة الرسمية المقررة من قبل الدولة، وبدأت الشركة في عام ٢٠١٢م، بتنفيذ خطة فصل الأنشطة الرئيسية إلى شركات مملوكة للشركة، وستحدد إيرادات ومصروفات كل شركة على حده عند تأسيس هذه الشركات. وبدأت الشركة الوطنية لنقل الكهرباء بمزاولة أعمالها اعتباراً من تاريخ ٢٠١٢/١/١م.

ويقوم نشاط التوزيع وخدمات المشتركين بتحصيل إيرادات مبيعات الكهرباء من مختلف فئات المستهلكين، ويبين الجدول التالي نسبة حجم الأصول الثابتة لكل نشاط من صافي الأصول الثابتة للشركة ونسبة حجم مصروفات التشغيل لكل نشاط من مصروفات التشغيل للشركة:

النشاط	نسبة الأصول الثابتة	نسبة مصروفات التشغيل
التوليد	41%	46%
شركة النقل	31%	28%
التوزيع وخدمات المشتركين	27%	24%

الأنشطة التنظيمية المساندة	%1	%2
الإجمالي	%100	%100

المصدر : الموقع الإلكتروني للشركة.

وقد نجحت الشركة في المحافظة على التصنيف الائتماني الذي حصلت عليه من مؤسسات عالمية متخصصة في التصنيفات الائتمانية، مما يؤكد سلامة توجهاتها الاستراتيجية ونجاح سياساتها الإدارية والتشغيلية وإدارة أعمالها، وساهمت هذه المعدلات الإيجابية باستمرار الشركة في تنفيذ سياستها المالية الرامية إلى تعزيز مركزها المالي، والعمل على توفير التدفقات النقدية اللازمة للصرف على مشاريعها من خلال الوسائل التمويلية المتاحة، مثل: إصدار الصكوك الإسلامية، والحصول على قروض تجارية مختلفة؛ وقد مكنت هذه النتائج من حصول الشركة على تمويل لمشاريعها بأفضل الشروط وأنسب الأسعار.

٩-١-٢ الفصل المالي بين أنشطة الشركة:

توطئة للخطوات المستقبلية في مجال إعادة هيكلة أنشطة الشركة تم اتخاذ العديد من الإجراءات في مجال الفصل المالي منها:

١. تهيئة النظام المالي بما يتوافق وتحويل أنشطة الشركة المختلفة إلى شركات تابعة.
٢. الانتهاء من متطلبات تطبيق الروابط المالية التالية:
١. تصنيف أنشطة الشركة المختلفة إلى مراكز تكلفة / ربحية / استثمار.
٢. تطبيق اتفاقية الخدمة بين الأنشطة.
٣. حساب معدل تكلفة رأس المال حسب الأنشطة.

٩-١-٣ ملخص المقابلات الشخصية لمسئولي الشركة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم مقابلة عدد من المسؤولين للإجابة على بعض التساؤلات، ومنها هل يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة ؟ ، وكانت اجابة المسؤولين في المقابلة الشخصية أن

مسئولي القطاع المالي يدركون مصطلح التكلفة المستهدفة، ولكن هذا المدخل غير مطبق في الشركة، ويكتفون بمجموعة من الاجراءات لترشيد التكاليف في الشركة ومن هذه الاجراءات ما يلي:

١. وضع ميزانية محددة لكل بند يمنع منعاً باتاً تجاوزها، ولا يتم تعزيز هذا البند الا في حالة تقديم مبررات مقنعة مصحوبة بتقرير يظهر تحسن مؤشرات الأداء.

٢. تكليف الخدمات المساندة بضرورة تخفيض تكاليفها حتى ينعكس ذلك على تكاليف الشركة.

٣. العمل على تخفيض أي بند من عناصر التكاليف يؤدي الي تخفيض تكلفة الكيلو وات.

وبذلك تثبت فرضية هذا البحث وهو أن مدخل التكلفة المستهدفة غير مطبق.

أما عن المعوقات التي تحول دون تطبيق الشركة لمدخل التكاليف المستهدفة ، فكانت تتمثل في تسعير الكيلو وات والذي لا يتم في الشركة وانما يحدد مسبقاً من الوزارة ، ووجود مؤشرات أخرى لتقييم الاداء في الشركة بخلاف عنصر التكلفة مثل :

١. متوسط وقت اعادة الكهرباء لكل مشترك بعد السداد.

٢. متوسط الانقطاع الكهربائي عن المشتركين.

٣. مؤشر عد الأعطال.

٤. مؤشر وقت اوصول الخدمة للمشاركين الجدد.

وكان التساؤل الأخير هو هل تتوفر لدى الشركة مقومات ومتطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة؟ وكانت الاجابة أنه إذا تم القضاء على المعوقات المذكورة فإنه يمكن تطبيق المدخل.

١٠-١ الإطار المقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات القطاع العام:

بناء على الدراسة الميدانية السابقة فإنه يمكن القول أنه يتم تطبيق هذا المدخل بالتنسيق مع إدارة التسعير في الوزارة من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد سعر الخدمة المستهدف، والذي ترغب الحكومة في بيع خدماتها للمواطنين به بالاتفاق بين الشركة والوزارة، ويحتاج ذلك الي إجراء المزيد من أبحاث السوق للتعرف علي كل من احتياجات وتوقعات المواطن والسعر المناسب والمقبول منه.

الخطوة الثانية: تحديد هامش الفائض المستهدف، والذي قد ترغب الدولة في تحقيقه ليسهم في زيادة الموارد العامة، وفي هذا الإطار يوجد أسلوبين لتحديد هذا الفائض المستهدف وهما: معدل العائد على الاستثمار، ومعدل العائد على المبيعات، وبالطبع يرى الباحث أن الاسترشاد بمعدل العائد على الاستثمار هو المناسب في شركات القطاع العام.

الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة، وفي هذه الخطوة يتم طرح الفائض المستهدف من سعر الخدمة المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

الخطوة الرابعة: استخدام منهج هندسة القيمة، وذلك عن طريق فرق العمل المختلفة في القطاعات الحكومية والتي تؤدي إلى تحسين العلاقات مع الموردين بغرض تخفيض أسعار الخدمات وبالتالي تخفيض التكاليف.

وهناك عدة طرق لتحديد التكلفة المستهدفة ومنها:

أولاً: طريقة الخصم: وفيها يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على المعادلة الأساسية التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر الخدمة المستهدف} - \text{هامش الفائض المستهدف}$$

وتعتبر هذه الطريقة من أكثر طرق تحديد التكلفة المستهدفة شيوعاً، ويرجع ذلك في رأي الباحث إلى سهولة وبساطة تطبيق هذه الطريقة من ناحية.

ثانياً: طريقة الإضافة: وفي ظل هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط أو وظيفة تدخل في تصنيع المنتج، ويعتبر تحديد مستوى التكلفة الحالية نقطة البداية وفقاً لهذه الطريقة، مع الأخذ في الاعتبار أي تخفيضات محتملة تطرأ على التكلفة.

ثالثاً: طريقة تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية: وفيها يمكن تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية بما يعكس مستوى التطور التكنولوجي الذي يطرأ على أداء الوظائف والمهام المختلفة. وتعتمد طريقة معدل تخفيض التكلفة على المعادلة التالية:

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

ولعل الانتقاد الرئيسي الذي يوجه إلى هذه الطريقة، أن نجاحها يرتبط أساساً بمدى ومستوى الثقة في تحديد معدل التخفيض المستخدم، حيث لوحظ في كثير من الحالات أن تحديد هذا المعدل يعتمد بصورة كبيرة على التقدير الشخصي لمستوى التطور التكنولوجي المرتبط بالوظائف المختلفة، ويتفق

الباحث مع دراسة كل من (عبدالمولى و أبو رية ٢٠١٦) إلي أن طريقة الخصم ستظل الطريقة الأكثر قبولاً والأكثر ارتباطاً بمفهوم هذا المدخل.

ولضمان نجاح شركات القطاع العام في تطبيق هذا المدخل فإنه لابد من توفر مجموعة من المتطلبات التنظيمية والمادية والبشرية يمكن عرضها باختصار على النحو التالي:
أولاً: إعادة هندسة العمليات في شركات القطاع العام، والتي تتطلب إعادة رسم خريطة تدفق وظائف وأنشطة الأعمال بصورة تفصيلية، والتحقق من أهمية كل عملية وبالتالي إعادة رسم هذه الخريطة بصورة تؤدي إلي استبعاد العمليات أو الأنشطة غير الضرورية التي لا تحقق قيمة مضافة عند تقديم الخدمة.

ثانياً: إعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة، حيث أن الأمر يقتضي تحديد التكاليف التنافسية والتي تمثل أسعار البيع العالمية مطروحاً منها نسبة الربح التي تكفي لتحقيق عائد مقبول على الأموال المستثمرة وتغطية تكاليف التسويق، وتكون هذه التكلفة بعد ذلك هي الحد الأقصى الذي لا يمكن تجاوزه إذا أردت المنشأة تعزيز قدرتها التنافسية، وعلى جميع العاملين بالمنشأة الإسهام في الوصول بالتكاليف إلي هذا المستوى التنافسي.

ثالثاً: دعم وتأييد المستويات الإدارية بالمنشأة، يعتبر توافر الدعم والتأييد من قبل المستويات الإدارية شرطاً أساسياً لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ويرتبط بدعم المستويات الإدارية ضرورة تأهيل وتنمية قدرات ومهارات الأفراد العاملين بالمنشأة للتكيف مع ثقافة تحقيق الجودة وتخفيض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة.

رابعاً: ضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة، يعتبر نظام اختبار وتصميم دالة الجودة من أهم الأساليب المستحدثة في مجال تطوير المنتجات، حيث يلعب هذا النظام دوراً ملموساً في تحديد مواصفات ووظائف المنتج بما يتماشى مع رغبات وأذواق المستهلكين.

خامساً: زيادة ثقافة العاملين نحو التوجه الجماعي، يعتبر التوجه الجماعي لفريق العمل من أهم متطلبات نجاح مدخل التكلفة المستهدفة، من خلال التركيز على العمل بصورة جماعية لأن التكلفة المستهدفة تعتمد على التعاون المستمر بين القائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل

المحاسبين وبصفة خاصة المحاسبين الإداريين، والمهندسين ورجال التسويق والمبيعات، حيث يجب أن تتضافر جهودهم جميعاً لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة.

ويمكن بيان وشرح كيفية تطبيق هذا المدخل في القطاع العام من خلال أن نفترض أن أحد القطاعات الحكومية يخطط لتقديم خدماته للمواطنين والتي تبلغ ٣٠٠.٠٠٠ خدمة في العام، وتبلغ التكلفة الكلية في ظل الظروف الحالية المتوقعة للخدمة الواحدة ٢٠٠ ريال. ويرغب القطاع العام المذكور في تحقيق فائض يعادل معدل عائد علي الاستثمار قدره ٢٠%، وتبلغ الاستثمارات المتوقعة ٣.٣٠٠.٠٠٠ ريال، وتبلغ تكاليف تقديم وإدارة الخدمة المتوقعة للعام القادم ٣٠٠.٠٠٠ ريال، علماً بأن هناك قطاعات منافسة تقدم الخدمة بسعر ٢١٠ ريال للخدمة الواحدة.

هنا نلاحظ أن الإيرادات المستهدفة للعام القادم إذا تم تقديم الخدمة بأسعار المنافسين

$$= ٣٠٠.٠٠٠ \text{ خدمة} \times ٢١٠ \text{ ريال} = ٦٣.٠٠٠.٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{العائد المستهدف علي الاستثمار} ٢٠\% \times ٣.٣٠٠.٠٠٠ = (٦٦٠.٠٠٠ \text{ ريال})$$

$$\text{تكاليف تقديم وإدارة الخدمة المتوقعة} (٣٠٠.٠٠٠ \text{ ريال})$$

$$\text{التكاليف المستهدفة للعام القادم} ٥.٣٤٠.٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للخدمة الواحدة} = ٥.٣٤٠.٠٠٠ \text{ ريال} \div ٣.٠٠٠ \text{ وحدة} = ١٧٨ \text{ ريال للخدمة}$$

ويلاحظ أن التكلفة المستهدفة للخدمة ١٧٨ ريال بينما التكلفة التي كانت متوقعة قبل استخدام المدخل الجديد ٢٠٠ ريال، الفرق ٢٢ ريال يسمى فجوة التكلفة، وللتغلب على هذه الفجوة نقترح أن يقوم القطاع العام المذكور بالاستعانة بفرق عمل (مديري التسويق، مصممي المنتج، مهندسي الإنتاج، مديري المشتريات، المحاسبين الإداريين، مديري الموازنات، المراقبين الماليين وغيرهم) لتنفيذ ما يسمى بهندسة القيمة، ويعتمد مفهوم هندسة القيمة علي تقسيم الأنشطة إلي نوعين: أنشطة تضيف قيمة للمنتج، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، ولتخفيض فجوة التكلفة يتم استبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة مثل تكاليف إعادة التشغيل وإصلاح المنتجات، وتخفيض وترشيد تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج عن طريق تحسين الكفاءة، مثل تخفيض تكاليف النقل والمناولة والفحص، إعادة النظر في تصميم المنتج وهذا يؤدي إلي استخدام عدد أقل من المكونات وهذا يؤدي إلي تخفيض تكاليف الإنتاج.

١-١١ الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تناولت الدراسة كيفية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد وضبط التكاليف في شركات القطاع العام، حيث أوضحت طبيعة هذا المدخل وخطوات تطبيقه ومقومات تبنيه، وإلاطار المقتر لتطبيقه في شركات القطاع العام السعودي، ومن خلال الدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

أولاً : يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كوسيلة لترشيد التكاليف في شركات القطاع العام، وسوف يؤدي ذلك الى التخلص من الانفاق الزائد أو الاسراف والتبذير في هذا القطاع.

ثانياً: لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات القطاع العام ينبغي توافر مجموعة من المتطلبات ومنها: إعادة هندسة العمليات في شركات القطاع العام، وإعادة هيكلة عناصر التكاليف في المنشأة، ودعم وتأييد المستويات الإدارية بالمنشأة، وضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة، وزيادة ثقافة العاملين نحو التوجه الجماعي.

ثالثاً: تمر عملية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بتحديد سعر الخدمة المستهدف والذي ترغب الحكومة في بيع خدماتها للمواطنين به، ثم تحديد هامش الفائض المستهدف: والذي قد ترغب الدولة في تحقيقه للمساهمة في زيادة الموارد العامة، وبناء على ذلك تتحدد التكلفة المستهدفة. وللوصول الى تلك التكلفة يتم استخدام منهج هندسة القيمة: وذلك عن طريق فرق العمل المختلفة في القطاعات الحكومية.

رابعاً: يمكن الوصول الى التكلفة المستهدفة بعدة طرق منها: طريقة الخصم، وطريقة الاضافة، وطريقة تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية . ويتفق الباحث مع دراسة كل من (عبدالمولي و أبو رية ٢٠١٦) إلي أن طريقة الخصم ستظل الطريقة الأكثر قبولاً والأكثر ارتباطاً بمفهوم هذا المدخل.

وبناء على النتائج السابقة فإن الباحث يوصي بما يلي:

أولاً: تغيير الثقافة المحاسبية لدى العاملين في شركات القطاع العام نحو ترشيد وضبط التكاليف من خلال الدورات المحاسبية، ورفع خبراتهم ومعرفتهم بمدخل التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقه.

ثانياً: اجراء الدراسات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهمها دراسة التكلفة العادلة والمستهدفة التي يمكن أن يتحملها المواطن المتلقي للخدمات الحكومية.

ثالثاً: إعادة هندسة العمليات وإعادة هيكلة عناصر التكاليف في شركات القطاع العام، ودعم وتأييد المستويات الإدارية في القطاع لجهود خفض وضبط التكاليف.

رابعاً: ضرورة توفر نظام اختبار وتصميم دوال الجودة، حتى لا يؤثر خفض التكاليف على جودة الخدمات الحكومية المقدمة.

خامساً: زيادة ثقافة العاملين في شركات القطاع العام نحو التوجه الجماعي للعمل على خفض وضبط التكاليف، حتى يحصل المواطن على الخدمة بأقل التكاليف التي تخفف من عبء الموازنة العامة للمملكة.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية:

١. الجندي ، رفعت (٢٠١٦) ، " محاسبة التكاليف " مركز بيع الكتب ، كلية التجارة - جامعة الأزهر بالقاهرة.
٢. مجلة الاقتصادية (٢٠١٧) ، الجمعة، ١٧ فبراير ٢٠١٧ | ٢١ جمادى الأولى ١٤٣٨ هـ.
٣. عاشور ، عصافت سيد أحمد (٢٠١١) ، " أساسيات محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق " كلية التجارة - جامعة عين شمس.
٤. عبدالمولى ، ناصر خليفة (١٩٩٩) ، " المنهج المحاسبي الكمي للتنبؤ بتكاليف عقود المقاولات في ظل تغيرات الأسعار " ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر.
٥. عبدالمولى ، ناصر خليفة وأبورية ، احمد (٢٠١٦) ، " دراسة العوامل المؤثرة علي قرار تبني الشركات الصناعية السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة لزيادة القدرة التنافسية " ، مجلة الاقتصاد الاسلامي ، مركز صالح كامل ، جامعة الأزهر، العدد الأول .
٦. عبدالمولى ، ناصر خليفة (٢٠١٨) ، " أساسيات محاسبة التكاليف " مكتبة الجامعة ، أسيوط.
٧. عيد ، صلاح بسيوني وآخرون (٢٠١٧) ، " محاسبة التكاليف " ، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة .
٨. وزارة المالية ، المملكة العربية السعودية ، ميزانية السنة المالية ١٤٣٧/١٤٣٩ هـ / ٢٠١٧ م ، ص ٣٠

1. Ansari,S and Jan,S,D , (2009), "Strategies Training in Target Costing", Cost Management , May |Jun .
2. Bernile, Gennaro and Kang, Mengyao, Learning to Negotiate Takeovers? The Role of Target CEO Experience (November 10, 2016). Asian Finance Association (AsianFA) 2017 Conference. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2867505> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2867505>
3. Borgernas ,H, and Fridh , G, (2003). " The use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms, School of Economics & Commercial Law.
4. Briciu, S.,& Capusneanu, S.,(2013)," Pros and cons for the implementation of target costing method in Romanian economic entities " , Accounting and Management Information Systems, VoL. 12. No. 3.
5. Cooper, R. and Slagmulder, R.(2003)," Interorganizational costing Part 2 " Cost Management , VoL. 17 No 6.
6. Cooper, R. and Slagmulder, R.(2004)" ,Interorganizational and relational context " ,Accounting & Organizations and Society , vol.29, issue 1.: 1-26.
7. Cooper, R.(2002) , " Target – costing for new-product development " , Journal of Cost Management , 16.3.
8. Chiling , W. and Shumei, C, (2013). " Dynamic Target Costing (TC) in Real Estate Development Industry in Taiwan" , Journal of Modern Accounting and Auditing , Feb. VoL 9 , No 2.
9. Dekker, H. and Smidt, P.(2003), " A survey on the adoption and use in Dutch firms of target costing " , International Journal of Production Economics , VoL.84 No.3.
- 10.Everaert , p , Loosveld,S, and Acker, T. (2006), " Characteristics of Target Costing : theoretical and field study perspectives" , Qualitative Research in Accounting & Management , Vol.3.No.3 ,236-263
- 11.Filomenaa,T., Netob. F.& Duffeye M. (2009). " Target costing operation alization during product development : Model and application " , Journal of Production Economics , VoL. 118, (2) .

12. Forsyth, Peter and Vetzal, Kenneth R. and Westmacott, Graham, Target Wealth: The Evolution of Target Date Funds (June 5, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2980952> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2980952>
13. Garrison Ray H., (1991), "Managerial Accounting", Six Edition, Irwin, Homewood, il.
14. Hibbets, A.R., Albright, T, and Funk, W. (2003), "The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field", *Journal of Managerial Issues*, Vol. 15. No. 1.
15. Huh, S., Yoo, K., and Kim, I., (2008). "Relationship Between Organizational Capabilities and Performance of Target Costing: An Empirical Study of Japanese Companies", *Journal of International Business Research*, 7-1: 91-107
16. Ibuski, U. and Kaminski, P., (2007). "Product Development Process With Focus on Value Engineering and Target-Costing: Case Study in an Automotive Company", *International Journal of Production Economics*, Vol. 105. No. 2.
17. Kocsoy, M., Gurdal, K., and Gurdal, K., and Karabayir, M., (2008). "Target Costing in Turkish manufacturing enterprises" *European Journal of School Sciences*, Vol. 7, No. 2.
18. Martin, Xiumin and Tang, Yinuo and Wang, Cong and Zou, Hong, Does Target Tax Aggressiveness Matter in Corporate Takeovers? (November 1, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2191544> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2191544>
19. Mohsen, S, and Kazunoti, I, (2004), "Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Sep/Oct. 15. 6.
20. Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M. (2000). "Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry", *British Journal of Management*, 11(4).

21. Pierce , B.,(2002), " Target Cost Management , Comprehensive Benchmarking for a Competitive Market", Accountancy Ireland , April,34,2.
22. Pennanen, A.,, Ballard, G , and Haahtela.Y.(2011). " Target costing and designing to target in construction" , Journal of Management of Property and Construction, VoL.16 No.1.
- Roslender, R. & Hart, S.J.(2002). " Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage : The case for strategic management accounting " , Critical Perspective Accounting . 13 (2).
- 23.- Rattray, C,J , Beverley R. and Shanahan , P . (2007), " Target costing in New Zealand manufacturing firms " , Pacific Accounting Review , 19, 1.
- 24.-Talha. M . & Raja , J.B, (2010), " Role of supply chain management in target costing " , Journal of Modern Accounting and Auditing , July, VoL. 6. No. 7.
- 25.- -Wu, C.L., & Huang, P.H.(2011), " More profit focus in the top-down method in real estate investment industry : Examples from Taiwan " , Actual Problems of Economics , 2.
- 26.-Yazdifar .H & Askarany .D ,(2011), " Comparative study of the adoption and implementation of target costing in UK, Australia and New Zealand" , International Journal of Production Economic,
- 27.-Yook,K, Woon and Takeo ,(2005) , "Target Costing in the Construction Industry : Evidence from Japan, Construction" Accounting & Taxtion , May| Jun.