منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ماقبل الإنتاج على سلسلة القيمة

Suggested Procedural Approach to Increase the Effectiveness of Using Target Costing as a Tool for Premanufacturing Activities Cost Reduction on the Value Chain

إعداد

دكتور / جوده عبد الرءوف زغلول

المدرس بقسم التكاليف ونظم المعلومات

كلية التجارة – جامعة طنطا

٢٠٠٣

منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة

المبحث الأول
الإطار العام للبحث

١-١ مقدمة

تعد الضغوط التنافسية Competitive Pressures التي تعمل في ظلها تنظيمات الأعمال من أهم ملامح النشاط الاقتصادي في الوقت الراهن، فالحواجز التقليدية لانسياب السلع والخدمات من دعم وحماية وحصص كمية آخذة في التلاشي، في وقت يزداد التركيز فيه على الحواجز المرتبطة بمعايير التكلفة والجودة والتكنولوجيا والبيئة، كما أن المصادر التقليدية للمنافسة مثل الميزة النسبية Comparative Advantage المتمثلة في الموارد والهبات الطبيعية المتاحة لم تعد تتمتع بالأهمية لمواجهة الضغوط التنافسية، وبدأ الاهتمام يتجه نحو نموذج الميزة التنافسية Competitive Advantage كنموذج استرشادي بديل لدعم القدرات التنافسية، ويركز نموذج الميزة التنافسية على التركيز على تلبية متطلبات العميل أو المستهلك Customer Focus (جانب الطلب) من حيث إخضاع عوامل التكلفة والجودة (جانب العرض) لإشباع تلك الحاجات الكامنة في عقول العملاء من خلال إمدادهم بسلع وخدمات أقل تكلفة وأكثر جودة من تلك المتوافرة من جانب تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة .

ولاشك أن بناء وتطوير القدرات التنافسية Competitiveness لأي تنظيم أعمال إنما ينبع من الاستجابة السريعة والتلقائية لرغبات العملاء، ودعم ولاء هؤلاء العملاء لصالح التنظيم، وهذا يتطلب تنمية فكر إداري يقوم على كيفية الاستفادة من إدارة الماضي How To Manage The Past لاستقراء مقومات كيفية إدارة المستقبل How To Manage The Future، بالإضافة إلى تركيز هذا الفكر نحو إضافة قيمة للعملاء Value-Adding وليس مجرد تحقيق قيمة مضافة Value-Added (د. عبد السلام أبو قحف، ٢٠٠٠)، الأمر الذي يشكل دعامات قوية لدعم نموذج الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال، فالميزة التنافسية كما يقرر Hoque (2001) تستمد من تنفيذ تنظيم الأعمال لأنشطة خلق القيمة وتبنيه لعوامل فعالية التكلفة بصورة أفضل من تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة .

وتعد استراتيجية قيادة أو ريادة التكلفة Cost Leadership أحد عوامل القوة الدافعة Driving Force لدعم القدرة التنافسية لتنظيم الأعمال، وتقوم هذه الاستراتيجية على أساس خفض التكلفة Cost Reduction للسلع والخدمات التي ينتجها أو يتعامل معها تنظيم الأعمال دون التأثير على مستوى جودة تلك السلع

والخدمات، وتلعب أدوات إدارة التكلفة Cost Management دوراً أساسياً في تحقيق هـذا الهـدف نظراً لأن أدوات إدارة التكلفة قد حولت الدور التقليدي للمحاسبة من الإعـلام Informing إلى التأثير Influencing (Chen & Chung, 2002)، من أجل ذلك سوف تسعى هذه الدراسة نحو دعم أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing بتحليل تكاليف أنشطة سلسلة القيمة Value Chain Activity Costs Analysis وذلك لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في دورها التأثيري على خفض التكلفة، ومن ثم دعم القدرة التنافسية لتنظيم الأعمال .

١-٢ مشكلة البحث والدافع إلى الدراسة

ركـز الفكـر التكاليفي لفترة طويلة على أربعة محاور أساسية يمكن لمحاسبة التكالـيف أن تمـارس أنشطتها التكاليفية من خلالها وهي قياس تكلفة وحدة التكلفة والمسـاهمة فـي تسعير المنتجات والرقابة على عناصر التكاليف وتوفير البيانات والمعلومات التكاليفية لترشيد عملية اتخاذ القرار، ومع زيادة التركيز على متطلبات العمـلاء والسعي نحو تعظيم مستويات رضائهم، تركز الاهتمام في الفترة الأخيرة علـى محور إضافي خامس هو خفض التكلفة Cost Reduction الأمر الذي يؤدي إلى خفض السعر، على اعتبار أن خفض السعر مع زيادة الجودة يعدا من المصادر الأساسية دعماً للقدرة التنافسية لتنظيم الأعمال، ففي ظل سيادة المنافسة يكون تنظيم الأعمـال في وضع متلقياً للسعر Price Taker وليس محدداً له Price Maker، ولما كان خفض السعر يجب ألا يكون على حساب هامش الربح لأن ذلك يؤثر سلباً على كـل من الموقف السوقي للسهم في بورصة الأوراق المالية، وأيضاً على طموحات أصـحاب المصـلحة Stakeholders في تنظيمات الأعمال ولاسيما مصلحة حملة الأسـهم Stockeholders، فـإن المتغير الوحيد الذي يمكن التحكم فيه والتأثير عليه لخفـض السـعر هـو هـيكل الـتكلفة، لكي ينسجم هذا الهيكل مع كل من السعر المستهدف Target Price من جانب العملاء الحاليين والمحتملين بناء على إدراكاتهم لقـيمة السـلعة أو الخدمـة، وأيضاً الدخل المستهدف Target Income من جانب أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال، والسعر المستهدف يقود إلى التكلفة المستهدفة Target Costing والتي بدورها تعكس مفهوم طويل المدى يُمكن تنظيم الأعمال من تحقيق مستوى الدخل المستهدف .

ويرى Johnson (1990) أن القدرة التنافسية تنعكس في تكلفة الوحدة Unit Cost حيـث أن تنظـيم الأعمـال الذي يقدم منتج أو خدمة بتكلفة وحدة أقل يتمتع بميزة تنافسـية فـي السـوق عن غيره من تنظيمات الأعمال الأخرى، وتدعم المداخل التكاليفية التقليدية جهد تنظيم الأعمال في رقابة وخفض تكلفة الوحدة، غير أن هذه المداخـل تفشـل فـي توفير معلومات دقيقة، كما أنها تعطي إشارات خاطئة تؤثر بالفعل على ضعف القدرة التنافسية وهدم مفهوم القيمة للعميل Customer Value من خـلال وضع أسعار غير صحيحة، عرض منتجات غير مطلوبة، اختيار الموردين

بصـــورة خاطـــئة، الســـعي إلى العملاء بطريقة غير سليمة، ومن ثم فإن المداخل التكاليفـــية التقلـــيدية لا تمثل إطاراً مناسباً لدعم القدرة التنافسية لتنظيمات الأعمال (Lockamy & Smith, 2000)، الأمـــر الـــذي دعا Hoque (2001) إلى تبني أدوات إدارة التكلفة في مراقبة فعالية التكلفة والعمل على تخفيضها من خلال إجراء تحليل أعمق أطلق عليه Porter (1985) سلسلة القيمة نظراً لأن تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis يقوم على أساس تجزئة تنظيم الأعمال – على نحو استراتيجي – إلـــى أنشـــطة هامة، لكي يتم فهم تأثيرات تلك الأنشطة على كل من سلوك التكلفة وتمايز المنتج .

غير أن Porter (1985) عاد وانتقد ما يطلق عليه الآن النظم المحاسبية التقليدية مـــن زاوية عدم قدرة هذه النظم على دعم تحليل سلسلة القيمة، فهذه النظم التقليدية قائمـــة علـــى مفهـــوم موجه داخلياً هو مفهوم القيمة المضافة Value-Added، هذا المفهـــوم يعوق تنظيمات الأعمال من أخذ مزايا فرص تنسيق الأنشطة التي تعتمد علـــى بعضها البعض في سلسلة القيمة (Dekker, 2003)، كما أن المشكلة الأساسية لمفهـــوم القيمة المضافة كما يراها Shank (1989) أن هذا المفهوم يبدأ متأخراً جداً ويـــتوقف فـــوراً It starts too late and it stops too soon، بمعـــنى أن بداية تحليل الـــتكلفة عـــند نقطـــة الشـــراء يـــؤدي إلى فقد إمكانية استثمار الروابط والصلات Linkages مـــع الموردين، كما أن توقف تحليل التكلفة عند إتمام عملية البيع يؤدي إلـــى فقد إمكانية استثمار الروابط والصلات مع العملاء، ومن ثم فإن مفهوم القيمة المضـــافة يـــتجاهل الـــروابط والصلات على سلسلة القيمة بمفهومها الواسع الذي يتضمن الموردين والعملاء .

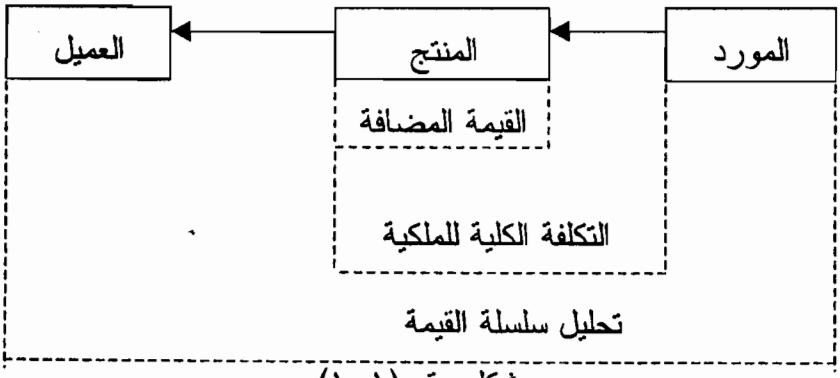
بالإضافة إلى ذلك نجد أن النظم المحاسبية التقليدية تتولى حركة تكاليف الشراء مـــن الموردیـــن قياساً وتقريراً، هذه التكاليف تتضمن تكلفة إصدار أوامر الشراء، تكلفـــة التوصيل، تكلفة الجودة، التكلفة الإدارية، هذه التكاليف أطلق عليها كل من Carr & Ittner (1992); Dekker (2003) الـــتكلفة الكلـــية للملكـــية Total Cost of Ownership، والـــتكلفة الكلية للملكية تحلل فقط تأثيرات عملية الشراء من المورد علـــى تكاليف المشتري أو المنتج Effects of buying at a supplier on the buyer's costs دون أن تأخذ في الاعتبار المنظور الواسع لسلسلة القيمة والتي بموجبها يتم تضـــمين وأيضاً تحليل تكاليف كل من المورد والمشتري (المنتج)، فبالإضافة إلى هـــذه التكاليف فإن تحليل سلسلة القيمة يأخذ في الاعتبار أنشطة وتكاليف تنظيمات الأعمال الأخرى على سلسلة القيمة وينظم درجة الاعتمادية المتبادلة لهذه الأنشطة والتكالـــيف، والشـــكل رقم (١-١) يوضح مجال التحليل الذي يعكس الفروق بين مفهوم القيمة المضافة والتكلفة الكلية للملكية وتحليل سلسلة القيمة على سلسلة القيمة ثلاثـــية الأبعاد والتي تتشكل من المورد Supplier والمنتج Manufacturer والعميل Customer.

وامـــتداداً للانتقادات الموجهة للنظم المحاسبية التقليدية فيما يتعلق بقصورها في دعم التخطيط الاستراتيجي، فقد حدد Hergert & Morris (1989) ثلاثة انتقادات لهذه النظم فيما يتعلق بأدائها لتحليل سلسلة القيمة، هذه الانتقادات هي:

(١) عدم التركيز على تحليل الأنشطة الحاسمة، وإنما على مراكز المسئولية.

(٢) عـــدم الأخذ في الاعتبار الاعتمادية المتبادلة بين وحدات الأداء الداخلية (أو الأنشـــطة) بيـــنما يؤكد الواقع أن تكلفة وأداء وحدة أداء داخلية ما (نشاط ما) يعتمد على تكلفة وأداء وحدة أداء داخلية أخرى (نشاط آخر).

(٣) عدم تقديم انعكاسات جيدة لاقتصاديات أداء النشاط، بالإضافة إلى عدم تراكم البيانات عن مسببات التكلفة.



شكل رقم (١-١)

عرض مفاهيم القيمة المضافة، التكلفة الكلية للملكية، تحليل سلسلة القيمة لسلسلة القيمة ثلاثية الأبعاد

المصدر : Dekker (2003)

ونظـــراً لإمكانـــية الـــنظر إلى سلسلة التوريد Supply Chain على أنها امتداداً لسلسلة القيمة ولكن خارج الحدود التنظيمية Organizational Boundaries لتنظيمات الأعمـــال (Shank & Govindarajan, 1992)، فقـــد طالـــب كل من Balsmeier & Voisin (1996) بحتمـــية تبني مداخل إدارية جديدة انطلاقاً من أن المدخل التقليدي لإدارة أنشـــطة سلسلة التوريد ينظر إلى كل طرف من أطراف سلسلة التوريد على أنه وحدة مستقلة Independent يركز على تحقيق أهدافه فقط دون النظر إلى تأثير ذلك على باقي أطراف السلسلة الأمر الذي يؤدي إلى الآثار السلبية التالية:

(١) زيادة الصراع بين أطراف سلسلة التوريد .

(٢) عـــدم تحقيق الصالح العام لكل تنظيمات الأعمال العاملة على سلسلة التوريد مجتمعة.

(٣) خفض مستويات رضاء العملاء نتيجة توجه هدف تحليل سلسلة التوريد نحو التركيز على الأنشطة الخاصة بكل طرف من أطراف سلسلة القيمة بصفة مستقلة، دون التركيز على تدنية تكلفة أنشطة سلسلة التوريد مجتمعة (Lockamy & Smith, 2000)، ولعل مدخل التكلفة المستهدفة هو الاختيار الأفضل لبلوغ هذا الهدف من خلال النظر إلى كل أنشطة سلسلة القيمة الداخلية والخارجية على أنها أنشطة غير مستقلة ولكنها تعتمد على بعضها البعض اعتماداً أساسياً سواء أكان اعتماداً تتابعياً أو اعتماداً تبادلياً (Hoque, 2001).

بالإضافة إلى ذلك نجد أن الروابط بين المشتري أو المنتج والمورد تعبر عن كيفية تأثر تكلفة ودرجة تمايز أنشطة المشتري أو المنتج بتكلفة ودرجة تمايز أنشطة المورد والعكس صحيح، ومن هنا يمكن استخدام إدارة سلسلة القيمة بمفهومها الواسع – الذي يتضمن سلسلة التوريد – في تخفيض التكلفة وتعزيز التمايز على أساس أن تحليل سلسلة القيمة يعد أداة هيكلية لتحليل تأثيرات الأنشطة الهامة استراتيجياً على كل من سلوك التكلفة ودرجة تمايز المنتج (Porter, 1985; Shank & Govindarajan, 1992).

وفي سبيل القضاء على أوجه القصور المرتبطة بالنظم والمداخل المحاسبية التقليدية، تم تقديم العديد من الأدوات والمفاهيم في الفكر المحاسبي المتعلق بإدارة التكلفة، منها على سبيل التخصيص نظام التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing (ABC) ومفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management، وقد قدم نظام التكلفة على أساس النشاط حلاً لبعض مشاكل أداء تحليل سلسلة القيمة من حيث تعيين تكلفة النشاط وتحديد المسببات الخاصة المحددة لهذه التكلفة، أما مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة – الذي قدمه Shank (1989) والذي يعد حالياً جزءاً لا يتجزأ من المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية – فإنه يقوم بتحليل الأبعاد الاستراتيجية المختلفة لتنظيم الأعمال مثل تحليل المنافس Competitor Analysis وتحليل المركز الاستراتيجي Strategic Positioning Analysis وتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis (Lord, 1996)، ولدعم تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض تكلفة الأنشطة على هذه السلسلة فإن الأمر يتطلب تبني منهج إجرائي لزيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة، على اعتبار أن مدخل التكلفة المستهدفة هو الأساس في تعيين فرص خفض التكلفة من خلال تحليل تكلفة الأنشطة[١] المختلفة على سلسلة القيمة داخلياً وخارجياً من أجل تحديد الآليات الملائمة لتنفيذ خفض تكلفة كل نشاط على سلسلة القيمة.

---

(١) فرق Gosselin (1997) بين ثلاثة مستويات لتحليل النشاط:

- تحليل النشاط Activity Analysis والذي لا يأخذ في الاعتبار عنصر التكلفة .

وبـــناء علـــى العرض التفصيلي السابق يمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال عرض الأسئلة الستة التالية :

(١) كـــيف يـــتم تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة القائمة على مفهوم التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج ؟

(٢) كـــيف يـــتم تحديـــد درجة تركيز التكلفة على أنشطة سلسلة القيمة بمفهومها الواســـع ؟ وهل تتركز التكلفة في أنشطة ما قبل الإنتاج أم أنشطة الإنتاج أم أنشطة ما بعد الإنتاج ؟

(٣) لمـــاذا يتم توزيع مقدار الخفض في التكلفة على أنشطة ما قبل الإنتاج الفردية وتحديداً نشاط التصميم ونشاط التوريد ؟

(٤) لمـــاذا يتم توزيع مقدار الخفض في التكلفة على كل من المدى الزمني قصير الأجل والمدى الزمني طويل الأجل ؟

(٥) ما هي آليات خفض التكلفة الملائمة لكل من نشاط التصميم ونشاط التوريد ؟

(٦) مـــا هي البدائل المتاحة أمام تنظيم الأعمال في حالة الفشل في احتواء الفجوة التكاليفية في المدى الزمني طويل الأجل ؟

أما فيما يتعلق بالدافع الأساسي لدراسة هذه المشكلة فإنه يتمثل في زيادة فعالية أســـلوب الـــتكلفة المستهدفة في خفض تكلفة كل من نشاط التصميم والتوريد، حيث يـــرى Shank & Fisher (1999) أنه يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فقط في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج ولاسيما في مرحلة تحديد مواصفات المنتج Product Specification ومـــرحلة التصميم، ويكاد يتفق فكر إدارة التكلفة على أن حوالـــي ٨٠% مـــن الـــتكلفة الكلـــية لدورة حياة المنتج تتحدد في مرحلة التصميم (Welfle & Keltykc, 2000; Pierce, 2002) ومـــن ثـــم يكون من الصعوبة خفض التكلفة بعد مرحلة التصميم ، وهذا يدل ضمناً على أن تنظيمات الأعمال لديها القليل لكـــي تكســـبه مـــن تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة عندما يصل المنتج إلى مرحلة الإنتاج.

يضـــاف إلى ذلك أن تكلفة المستلزمات السلعية ومكونات المنتج غالباً ما تشكل أكثر من ٥٠% من تكلفة المنتج (Pierce, 2002) ومن هنا فإن جهود خفض التكلفة تحـــتاج إلـــى التركيز ليس فقط على كفاءة تنظيم الأعمال الداخلية وإنما أيضاً على كفـــاءة سلسلة التوريد، وجهد خفض التكلفة يجب أن يمتد إلى الموردين، وقيام نوع

- تحلـــيل تكلفة النشاط Activity Cost Analysis والذي يسمى أيضاً تحليل مسبب التكلفة Cost Driver Analysis والذي يتم من خلاله تخصيص التكاليف على الأنشطة ومسببات التكلفة.
- التكلفة على أساس النشاط ABC والذي يقوم بتخصيص تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة أو موضوع القياس التكاليفي Cost Object.

مـــن علاقة الشراكة التجارية تتطلب من كل تنظيمات الأعمال على سلسلة التوريد العمـــل معـــاً تجاه هدف محدد هو خفض التكلفة على الرغم من الصعوبات العملية التي قد تحد من تحقيق ذلك .

١-٣ المنهج الإجرائي المقترح للبحث

بناء على تحليل مشكلة البحث وتحديد الدوافع الأساسية للدراسة، يمكن عرض المنهج الإجرائي المقترح لها من خلال الشكل رقم (٢-١) والشكل رقم (٣-١).

١-٤ أهداف البحث

يتمـــثل الهـــدف العام للبحث في تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أســـلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالـــية اســـتخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة مما يساعد على دعم المـــيزة التنافســـية لتنظـــيمات الأعمال، ويتحقق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

أولاً : المفاضلة بين استراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية تمايز المنتج لتحديد درجة تركيز التكلفة على سلسلة القيمة .

ثانياً : تحديد مدى استقلالية أو اعتمادية أنشطة أطراف الشراكة على سلسلة التوريد وذلك كأساس لإمكانية خفض تكلفة أنشطة التوريد .

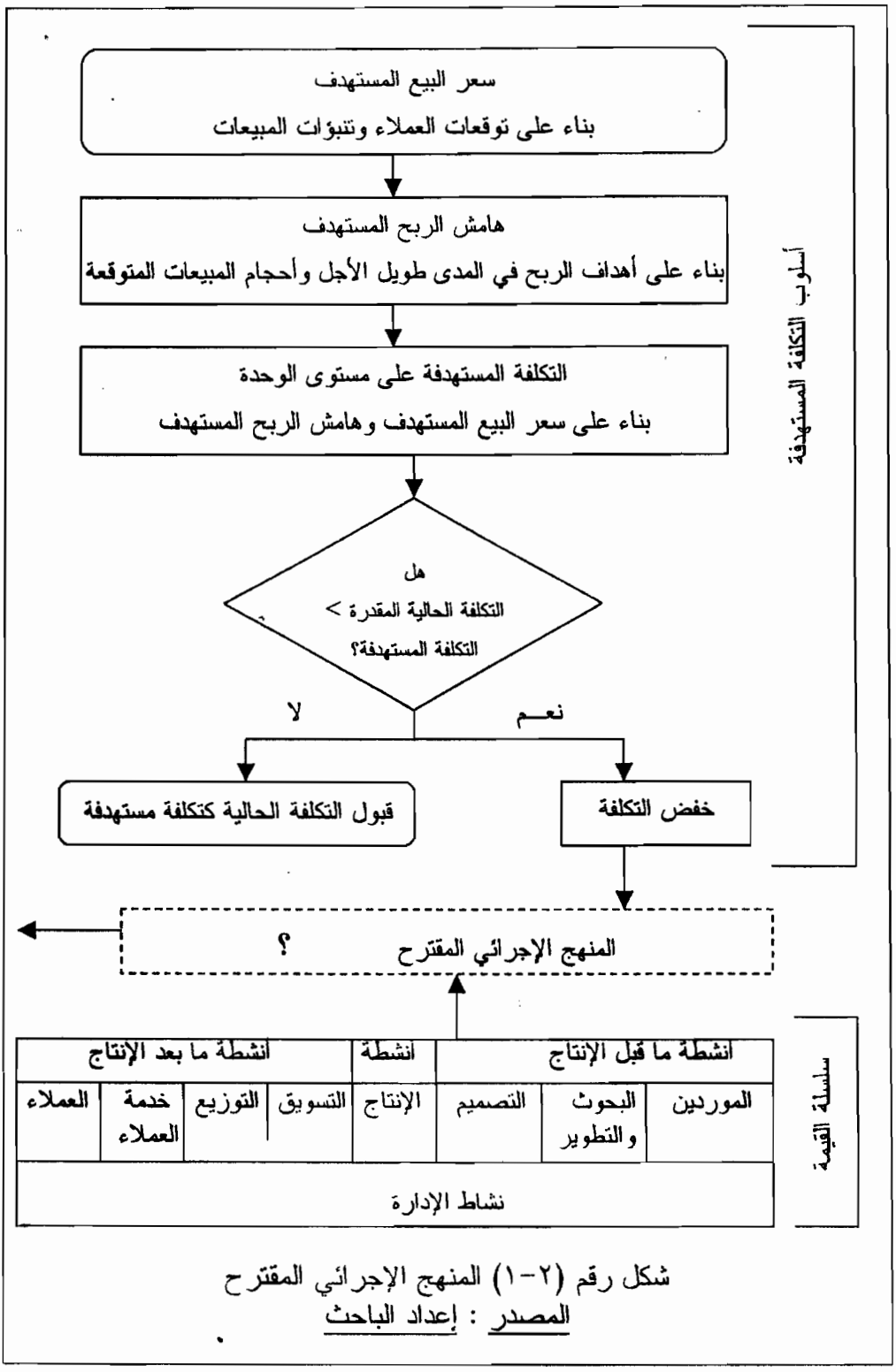
ثالـــثاً : تحديـــد الأهمـــية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد.

رابعـــاً : تحديد مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف لتحديد تأثير ذلك على كل من التكلفة المستهدفة وطموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال .

١-٥ أهمية البحث

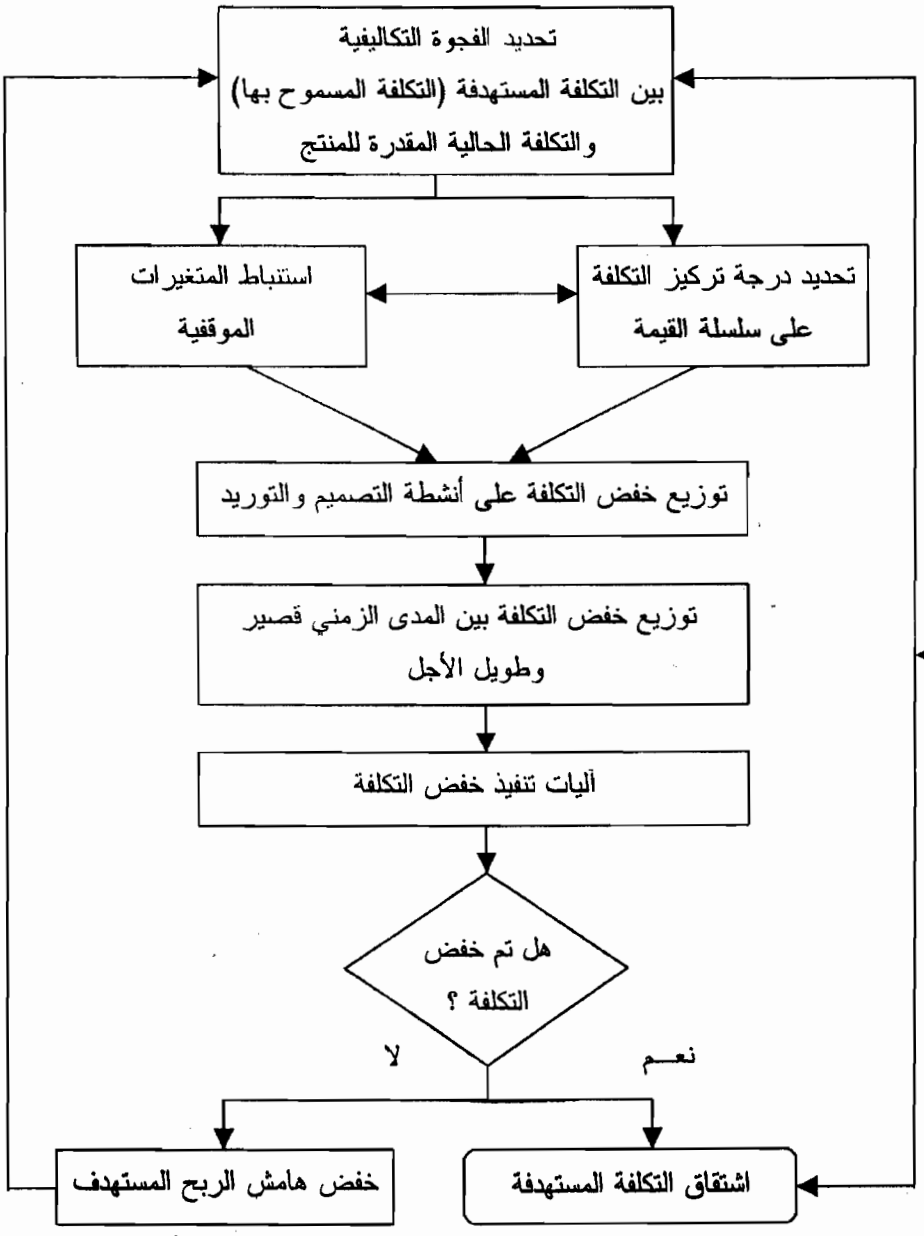
يمكن تحديد أهمية هذا البحث على ثلاثة محاور أساسية هي المحور الأكاديمي، والمحور التطبيقي المتعلق بالممارسة العملية لمحاسبي التكاليف، والمحور التنظيمي علـــى مســـتوى شركات قطاع الأعمال العام والخاص في مصر، وذلك على النحو التالي:

أولاً : يعـــد هـــذا البحـــث مســـاهمة متواضعة على المستوى الأكاديمي نظراً لقلة الأبحاث النسبية في المكتبة العربية والمتعلقة بموضوع استخدام أدوات إدارة التكلفة في خفض التكلفة على مستوى المنتجات.



شكل رقم (٢-١) المنهج الإجرائي المقترح

المصدر : إعداد الباحث



شكل رقم (٣-١) تابع المنهج الإجرائي المقترح[٢]

المصدر : إعداد الباحث

(٢) سوف يتم عرض هذا المنهج تفصيلاً عند صياغة فروض البحث في المبحث الرابع في الشكل رقم (٩-٤)

ثانياً : يوفر هذا البحث منهجاً إجرائياً محدداً يساعد محاسبي التكاليف على خفض التكلفة في الممارسة العملية .

ثالثاً : يساعد هذا البحث تنظيمات الأعمال المصرية على دعم قدرتها التنافسية من خلال التركيز على بعد خفض التكلفة على مستوى المنتجات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة النصيب السوقي لهذه التنظيمات محلياً ودولياً، ويحقق طموحات جميع الأطراف ذات المصلحة بهذه التنظيمات .

١-٦ تنظيم البحث

سوف يتم تنظيم الأجزاء الباقية من البحث على النحو التالي:

المبحث الثاني : التكلفة المستهدفة : المفهوم – إجراءات التنفيذ – التقويم .

المبحث الثالث : تحليل أنشطة سلسلة القيمة .

المبحث الرابع : صياغة الفروض المدعمة للمنهج الإجرائي المقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة .

المبحث الخامس : الدراسة التطبيقية : تحديد المنهج – اختبار الفروض – دراسة الحالة .

المبحث السادس : خلاصة البحث .

المبحث الثاني
أسلوب التكلفة المستهدفة
المفهوم – إجراءات التنفيذ – التقويم

٢-١ مفهوم التكلفة المستهدفة

٢-١-١ تعريف التكلفة المستهدفة

تعد شركة Toyota اليابانية لصناعة السيارات من أوائل الشركات التي طبقت أسلوب التكلفة المستهدفة منذ الستينيات من القرن العشرين، على الرغم من أن كل من Shank & Fisher (1999); Pierce (2002) أرجعا الأصول الفلسفية لهذا الأسلوب إلى أوائل القرن العشرين عندما تم تطبيقه بواسطة شركة Ford Motor الأمريكية لصناعة السيارات، ويعد أسلوب التكلفة المستهدفة الآن من أوسع أساليب إدارة التكلفة استخداماً في حوالي ٨٠% من الشركات اليابانية (Welfle & Keltyke, 2000)، وحوالي ٤٠% من الشركات الأمريكية (Pierce, 2002)، انطلاقاً من أن إمكانيات أسلوب التكلفة المستهدفة تتعدى بكثير الحدود الوظيفية للرقابة على التكاليف، لتمتد إلى الإدارة الاستراتيجية المتعلقة بكل من الربحية وخفض التكلفة، ومن ثم فإن Chen & Chung (2002) يعرف التكلفة المستهدفة بأنها استراتيجية مستمدة من توجه تنظيمات الأعمال نحو السوق Market-Driven Strategy.

ويعرف Kato (1993) التكلفة المستهدفة بأنها ليست أسلوباً لقياس Quantification التكلفة ولكنها برنامجاً لإتمام عملية خفض التكلفة، وهي ليست أسلوباً بسيطاً لخفض التكلفة ولكنها نظاماً لإتمام الإدارة الاستراتيجية للأرباح، وعلى نفس النهج يرى Cooper & Slagmulder (1999) التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب إدارة الأرباح المستقبلية على نحو استراتيجي من خلال تحديد تكلفة دورة حياة المنتج الذي يجب إنتاجه بمستويات جودة وخصائص وظيفية محددة، ومن ثم فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يعامل التكلفة على أنها أحد مدخلات عملية تطوير المنتج وليس أحد مخرجاتها، حيث تتحدد التكلفة المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المرغوب من جانب الإدارة – والذي يحقق طموحات أصحاب المصلحة Stakeholders في تنظيم الأعمال – من سعر البيع المقدر للمنتج والمفروض على تنظيم الأعمال من جانب السوق Price Taker.

وقد عرف Atkinson, Banker, Kaplan & Young (1997) أسلوب التكلفة المستهدفة انطلاقاً من إمكانية التطبيق على منتجات وصناعات معينة، وطبقاً لهذا المنظور فإن التكلفة المستهدفة تمثل طريقة تخطيط التكلفة التي تركز على المنتجات ذات دورات الحياة القصيرة نسبياً والتي تتطلب عمليات أو مراحل صناعية غير مترابطة مثل الصناعات التجميعية، كما ركز Pierce (2002) في تعريفه لأسلوب التكلفة المستهدفة على أهداف التكلفة المستهدفة وآليات الوصول إليها، حيث يتمثل الهدف الأساسي لأسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية لتنظيم الأعمال من خلال خفض التكلفة بصورة تلبي متطلبات العملاء، ويتحقق ذلك من خلال هندسة القيمة Value Engineering وإدارة التكلفة بين التنظيمات داخل أطر الشراكة التجارية في سلسلة التوريد Supply Chain.

ولعل التعريف المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة جاء من جانب The Consortium For Advanced Manufacturing - International – نقلاً عن Shank & Fisher (1999) – بأنه الأسلوب الذي يتضمن مجموعة من الطرق والأدوات الإدارية المصممة لتوجيه تخطيط وتصميم الأنشطة للمنتجات الجديدة، ولتوفير الأسس لرقابة المراحل التشغيلية اللاحقة، ولتحقيق الربحية المستهدفة خلال دورة حياة المنتج، غير أن Shank & Fisher (1999) برهنا على أنه لا يوجد مبرر مفاهيمي Conceptual Reason يدعم عدم إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على المنتجات القائمة، وخلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج فقط، وذلك لاعتقادهما بإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أيضاً على مرحلة الإنتاج خلال دورة حياة المنتج.

٢-١-٢ المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة

في ضوء تحليل التعريفات السابقة لأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن استنتاج أن هذا الأسلوب لا يعد أسلوباً وحيداً يقف بمفرده، وإنما جزءاً متمماً لعملية تطوير

المنـــتج، وأداة تعمـــل ضـــمن منظومة متكاملة لأدوات إدارة التكلفة تتضمن نظام الـــتكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing والإدارة الاستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management ولاسيما تحليل سلسلة القيمة بمفهومها الشامل والذي يتضـــمن ضمن ثناياه سلسلة التوريد وذلك لإجراء التحسينات المستمرة، وعلى هذا الأساس تتحدد المبادئ الأساسية التي تحكم أسلوب التكلفة المستهدفة في ستة مبادئ حددها كل من Swenson, Ansari, Bell & Woon (2003) على النحو التالي:

(١) قيادة السعر للتكلفة Price-Led Costing وليس قيادة التكلفة للسعر Cost-Led Pricing نظـــراً لأن التكلفة المستهدفة تمثل الفرق بين سعر السوق الذي يفي برضاء العملاء وهامش الربح المرغوب من جانب الإدارة .

(٢) التركـــيز على متطلبات العملاء Focus on Customers حيث تتمثل متطلبات العمـــلاء في الحصول على السلعة أو الخدمة بسعر/بتكلفة أقل وبجودة أعلى وفي الوقت الملائم، الأمر الذي يؤدي إلى خلق قيمة للعميل مستمدة من كون قـــيمة السلعة أو الخدمة يجب أن تكون أكبر من أية تكلفة يتحملها العميل في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة .

(٣) التركـــيز على تصميم المنتج والعمليات Focus on Design نظراً لأن اختيار أحـــد بدائل تصميم المنتج ومن ثم العمليات الإنتاجية اللازمة لخفض التكلفة يجب أن تتم في هذه المرحلة قبل بداية مرحلة الإنتاج .

(٤) الانغمـــاس فـــي الخصـــائص الوظيفـــية للمنتج عبر مراحل الإنتاج Cross-Functional Involvement وذلـــك كأســـاس لخفض التكلفة عبر هذه المراحل ولاســـيما مراحل ما قبل الإنتاج، وذلك في ضوء الخصائص الوظيفية للمنتج والتي يتطلبها العميل .

(٥) الانغمـــاس في سلسلة القيمة Value-Chain Involvement حيث يجب تضمين كـــل أعضـــاء سلســـلة القيمة من موردين ومصممين ومهندسين ومحاسبين وإداريين وموزعين وعملاء في عملية التكلفة المستهدفة .

(٦) الـــتوجه نحو دورة حياة المنتج A Life-Cycle Orientation حيث يجب تحليل تكالـــيف دورة حـــياة المنـــتج من أجل خفضها تحقيقاً لصالح كل من المنتج والمورد والعميل .

٢-١-٣ خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة

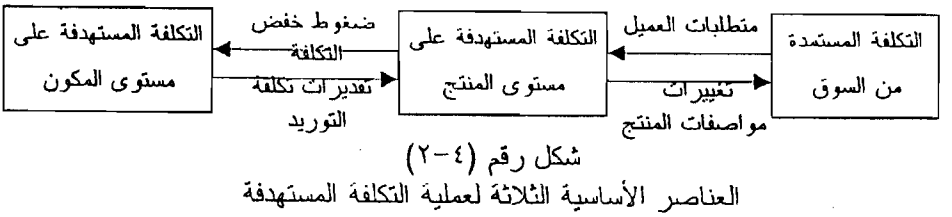
أسفر استقراء التعريفات المختلفة للتكلفة المستهدفة التي تم عرضها سابقاً على أن الـــتكلفة المستهدفة هي تكلفة مستمدة من السعر الذي يحدده السوق، وبناء على هـــامش الـــربح المرغوب من جانب الإدارة، ويتم تأديتها في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، وبناء على هذه الملامح فقد حدد Cooper & Slagmulder (1999)

ثلاثـــة عناصـــر أساسية تشكل خريطة الطريق لتنفيذ عملية التكلفة المستهدفة، هذه العناصر هي (الشكل رقم ٤-٢) :

(١) تحديد التكلفة المستمدة من التوجه السوقي .

(٢) تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج .

(٣) تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج .



شكل رقم (٤-٢)

العناصر الأساسية الثلاثة لعملية التكلفة المستهدفة

المصدر : Cooper & Slagmulder (1999)

٢-٢ إجراءات اشتقاق التكلفة المسموح بها المستمدة من مفهوم التوجه السوقي كانعكاس للتكلفة المستهدفة

يشير مفهوم التوجه السوقي Market Orientation إلى تبني فلسفة إدارية وخلق ثقافـــة تنظيمية من جانب تنظيم الأعمال مؤداها أن التركيز على متطلبات العملاء والسعي نحو كسب رضاء هؤلاء العملاء هو أساس خلق واستمرار الميزة التنافسية لتنظـــيم الأعمـــال، وقد حدد Roslender & Hart (2000) معيارين وثلاثة مكونات ســـلوكية لمفهـــوم التوجه السوقي، يتمثل المعيارين في التركيز على المدى الزمني طويـــل الأجل Long Term Focus والتركيز على الربحية، أما المكونات السلوكية لمفهوم التوجه السوقي فتشمل التوجه نحو العملاء والتوجه نحو المنافسين وترتيب أدوار تنســـيقية بين العملاء والمنافسين Interfunctional Co-ordination من خلال المعلومات المتوافرة عن كل منهما.

وتستخدم التكلفة المستمدة من التوجه السوقي كأداة لتعزيز العلاقات مع أسواق المنـــتج، وتلبية متطلبات العملاء من خلال محاولة التكيف مع الأسعار التي يكونوا علـــى استعداد لدفعها، وتتمثل التكلفة المستمدة من التوجه السوقي في مفهوم التكلفة المســـموح بها Allowable Cost أو كحد أدنى في مفهوم التكلفة التي يمكن تحقيقها Acheivable Cost واســـتخدام تلك التكلفة كوسيلة لنقل الضغوط التنافسية للأسواق إلـــى كل من مصممي المنتج داخل التنظيم وموردي المستلزمات السلعية والخدمية اللازمـــة لإنتاجه من خارج التنظيم، ويحدد Cooper & Slagmulder (1999) خمس خطوات إجرائية وصولاً إلى التكلفة المستهدفة المستمدة من التوجه السوقي ببعديها الصارم وهو التكلفة المسموح بها أو الأقل صرامة وهو التكلفة التي يمكن تحقيقها،

ويعد الإجراءين الأول والثاني أساساً لكل المنتجات التي يتعامل معها تنظيم الأعمال، في حين تقتصر الإجراءات الثالث والرابع والخامس على المنتجات الجديدة فقط التي يقدمها التنظيم .

الإجراء الأول : وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة المدى

يبدأ أسلوب التكلفة المستهدفة بوضع أهداف المبيعات والأرباح خلال مدى زمني طويل الأجل، ويكون المعيار الأساسي في إنشاء نظام التكلفة المستهدفة هو مصداقية الخطة طويلة المدى، وهناك عنصرين أساسيين يساعدا تنظيم الأعمال على توافر معيار مصداقية الخطة طويلة المدى المتعلقة بالمبيعات والأرباح:

(١) اعتماد خطط المبيعات والأرباح طويلة المدى على تحليل مركز لكل المعلومات المناسبة المستمدة من التركيز على متطلبات العملاء ورد فعل المنافسين، ويشير الواقع العملي لشركة Olympus Optical اليابانية لصناعة الكاميرات أنها تعتمد على ستة مصادر لجمع وتكامل المعلومات اللازمة لبناء خطط المبيعات والأرباح طويلة المدى، هذه المصادر هي:

- معلومات مستمدة من الخطة السابقة .
- معلومات مستمدة من مراجعة مستوى التكنولوجيا المتاحة.
- معلومات مستمدة من تحليل بيئة الأعمال العامة.
- معلومات مستمدة من تحليل بيئة الأعمال التنافسية.
- معلومات كمية عن المبيعات.
- معلومات وصفية عن اتجاهات العملاء.

(٢) التصديق فقط على الخطط الواقعية نظراً لأن الاعتماد على مجرد الأماني التي تقود إلى الاعتقاد بصحة الخطة لمجرد الرغبة في أن تكون صحيحة Wishful Thinking تعد أمراً غير مسموح به في عملية التخطيط طويل المدى.

الإجراء الثاني : هيكلية خطوط الإنتاج

تتم هيكلة خطوط الإنتاج بصورة تفي باحتياجات العملاء، ولهذا يجب أن تقوم هيكلة خطوط الإنتاج على أساس تحليل شامل Thorough Analysis يقابل التغير في تفضيلات العملاء عبر الزمن، ويشير الواقع العملي لشركة Nissan اليابانية لصناعة السيارات – والتي تعد ثاني أكبر شركة لإنتاج السيارات باليابان – أنها تتخيل موديل السيارة الجديدة من خلال ما يمكن أن نطلق عليه "تجميع رأي العملاء" للتعرف على الأبعاد المختلفة للعلاقة بين العميل وموديل السيارة الجديدة، وهيكلة خطوط الإنتاج لتقديم الموديل الذي يقابل هذه الأبعاد، ومن ثم يفي بتفضيلات العملاء، هذه الأبعاد هي:

- الثقة والإمتاع العقلي.
- الحماس الممزوج بالمغامرة.

- الاعتبارات المتعلقة بالسرعة.
- النواحي المالية.

الإجراء الثالث : وضع سعر البيع المستهدف

يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة تعيين سعر البيع المستهدف على نحو محدد(٣)، ويعـد إدراك قيمة المنتج Perceived Value في القلب من عملية وضع سعر البيع المستهدف، فالعميل يمكن أن يدفع أكثر للمنتج الحالي – مقارنة بمثيله السابق – إذا اقتـنع أن القيمة المدركة للمنتج الجديد – والمتمثلة في خصائصه الوظيفية – أعلى مـن مثـيله السابق، لأن الزيادة في سعر البيع المستهدف تكون قائمة على إدراك العميل للقيمة الإضافية المستمدة من المنتج وذلك مقارنة بمثيله السابق وبالمنتجات الأخـرى المنافسة، ثم يقارن صراحة أو ضمناً خصائص هذا المنتج مع تفضيلاته الشخصـية (McNair & Polutnik, 2001)، ولأغراض وضع سعر البيع المستهدف يجب إجراء ثلاثة تحليلات هي تقييم السوق Market Assessment وتحليل الصناعة والمركـز التنافسـي والهندسة العكسية Reverse Engineering (AICPA, 1999)، ويشير الواقع العملي إلى أن شركة Nissan اليابانية لصناعة السيارات تقوم بوضع سعر البيع المستهدف لموديلها الجديد عن طريق الاسترشاد ببعض العوامل الداخلية والخارجية (Cooper & Slagmulder, 1999)، وتتضمن العوامل الداخلية:

- مركز الموديل في مصفوفة منتجات الشركة.
- الأهداف الاستراتيجية التي تنشدها الشركة من الموديل الجديد.

كما تتضمن العوامل الخارجية:

- مستوى ولاء العملاء للموديلات السابقة للشركة.
- مستوى الجودة المتوقع للموديل.
- مستوى الخصائص الوظيفية مقارنة بالمنتجات الأخرى المنافسة.
- الأسعار المتوقعة للموديلات المنافسة.
- النصيب السوقي المتوقع.

الإجراء الرابع : تحديد هامش الربح المستهدف

يتمـثل الهـدف من تحديد هامش الربح المستهدف في التأكيد على إنجاز خطة الأربـاح طويلة المدى، ويتكون هامش الربح المستهدف من ذلك القدر الضروري لإرضاء جميع الأطراف ذات العلاقة بتنظيم الأعمال، وأيضاً لتوفير التمويل اللازم لعمليات البحوث والتطوير R & D للمنتجات المستقبلية (Chen & Chung, 2002)،

---

(٣) عـند قـيام تنظـيم الأعمال ببيع نفس المنتج بأسعار مختلفة في أسواق مختلفة أو من خلال قنوات توزيع مختلفة، يتم تعيين سعر البيع المستهدف على أساس حساب متوسط سعر البيع.

وهـــناك اعتباريـــن أساســـيين في تحديد هامش الربح المستهدف هما (Cooper & Slagmulder, 1999) :

(١) واقعية هامش الربح المستهدف

وهـــناك طريقتيـــن يمكن لتنظيم الأعمال استخدامهما عند تحديد هامش الربح المستهدف:

الطـــريقة الأولـــى : تبدأ بهامش الربح المستهدف للمنتج السابق، وإجراء تعديلات علـــيه طـــبقاً لظروف السوق، واستخدامه كأساس لهامش الربح المستهدف للمنتج الجديد، وتستخدم شركة Nissan اليابانية لصناعة السيارات هذه الطريقة، حيث يتم الاستعانة بالحاسب الآلي في إجراء محاكاة لتعيين العلاقة بين أسعار البيع وهوامش الـــربح للمنـــتجات الســـابقة، ومـــن هذه العلاقة التاريخية يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتجات الجديدة على أساس أسعار البيع المستهدفة، ويهدف هذا التحليل إلـــى وضـــع هوامش ربح مستهدفة حقيقية تؤدي إلى تحقيق خطة الأرباح طويلة المدى.

الطريقة الثانية : تبدأ بهامش الربح المستهدف على مستوى مجموعة من المنتجات، مـــع خفض ورفع هامش الربح المستهدف لكل منتج على حدة اعتماداً على حقائق ظـــروف الســـوق، وتستخدم شركة Sony اليابانية لتصنيع الأجهزة الكهربائية هذه الطـــريقة حيث تقوم بحساب التكلفة المستهدفة لكل منتج من المنتجات الجديدة عن طـــريق طـــرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ثم تقارن التكلفة المســـتهدفة الناتجة بالتكلفة الحالية المقدرة للمنتج، فإذا كانت الفجوة كبيرة ويصعب احتواؤها كاملاً – بمعنى أن تكون التكلفة المستهدفة منخفضة – فإنه يمكن السماح بخفـــض هامش الربح المستهدف ولكن فقط إذا أمكن زيادة هامش الربح المستهدف لمنـــتج آخـــر ضمن مجموعة المنتجات بقدر كاف بما يعوض نقص هامش الربح المســـتهدف للمنـــتج الأول، وهكـــذا يكـــون القرار بالنسبة للمنتج ذو هامش الربح المســـتهدف الأقل هو زيادة التكلفة المستهدفة، وللمنتج ذو هامش الربح المستهدف الأكبر هو خفض التكلفة المستهدفة، وبعد الانتهاء من اتخاذ القرار المناسب المتعلق بكل منتج على حدة، يقوم تنظيم الأعمال بإجراء محاكاة لربحية مجموعة المنتجات وذلـــك بهدف الحفاظ على مستوى هامش الربح المستهدف على مستوى مجموعة المنتجات ككل .

(٢) موازنة هامش الربح المستهدف مع تكاليف دورة حياة المنتج

فـــي حالة ماإذا كانت عملية طرح المنتج الجديد في الأسواق تتطلب استثمارات عالـــية، وإذا كانت تكاليف وأسعار بيع المنتج من المتوقع أن تتغير تغيراً جوهرياً خلال دورة حياته، فإن هامش الربح المستهدف يجب أن يعكس ذلك، ومن ثم يجب علـــى تنظـــيم الأعمال أن يقوم بتعديل هامش الربح المستهدف للتأكيد على عدالة توزيع الربحية المتوقعة من المنتج بصورة تتوازن مع أسعار وتكاليف المنتج خلال

دورة حياته. ويتحدد هامش الربح المستهدف على أساس العائد على رأس المال المستثمر ROI أو العائد على الأصول ROA (Shank & Fisher, 1999) غير أن Sakurai (1989) يفضل استخدام العائد على المبيعات كأساس لتحديد هامش الربح المستهدف، ولعل ذلك يرجع إلى ما يتميز به العائد على المبيعات من سهولة نسبية، بالإضافة إلى أنه يظهر ربحية كل منتج في حالة تعدد المنتجات ولاسيما في ظل صعوبة حساب العائد على رأس المال المستثمر أو العائد على الأصول لكل منتج في حالة قيام الشركة بإنتاج العديد من المنتجات وبكميات صغيرة.

الإجراء الخامس : حساب التكلفة المسموح بها

تمثل التكلفة المسموح بها الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وهناك قضيتين حاسمتين ترتبطان بمفهوم التكلفة المسموح بها يجب أن يعيهما تنظيم الأعمال جيداً هما:

(١) أن التكلفة المسموح بها تعكس المركز التنافسي لتنظيم الأعمال لأنها تكون قائمة على أساس واقعي وفي ضوء هدف الربح طويل المدى، ويرى Cooper & Slagmulder (1999) أنه إذا كان هامش الربح المستهدف يعكس إمكانيات وقدرات أكثر المنافسين كفاءة فإن التكلفة المسموح بها يمكن أن تستخدم كمعيار يمثل أفضل أداء للشركات القائدة في هذا المجال Benchmarking.

(٢) أن التكلفة المسموح بها لا تأخذ في الحسبان إمكانيات خفض التكلفة من جانب مصممي المنتج وموردي المستلزمات السلعية والخدمية لذلك المنتج، ومن ثم لا يوجد ضمان لإمكانية تحقيق التكلفة المسموح بها، وعندما لا يمكن تحقيق التكلفة المسموح بها يجب على تنظيم الأعمال وضع مستوى أعلى من التكلفة المسموح بها على مستوى المنتج وصولاً إلى التكلفة التي يمكن تحقيقها.

٢-٣ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج على أساس مفهوم كل من التكلفة المسموح بها والتكلفة التي يمكن تحقيقها خلال المدى الزمني قصير وطويل الأجل

تم اشتقاق التكلفة المسموح بها من خلال العرض السابق انطلاقاً من مفهوم التوجه السوقي الذي يركز على متطلبات العملاء من حيث الجودة والسعر/التكلفة الأقل والخصائص الوظيفية للمنتج، غير أنه عملياً يصعب تحقيق ذلك دون التأثير على التكلفة المسموح بها بالزيادة، نظراً لأن التكلفة المسموح بها تعتمد في جزء منها على الظروف الخارجية الأمر الذي يؤثر على ربحية تنظيم الأعمال في المدى الزمني قصير وطويل الأجل، ومن ثم يؤثر على طموحات أصحاب المصلحة Stakeholders في هذا التنظيم، وعليه فإن احتواء Containment الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج في المدى الزمني قصير

وطويـــل الأجل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة سوف يتم من خلال الخطوات التالية (شكل رقم (٥-٢):

أولاً : تحديـــد الفجـــوة التكاليفـــية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج .

ثانياً: بيان كيفية احتواء الفجوة التكاليفية في المدى الزمني قصير الأجل وأيضاً في المدى الزمني طويل الأجل من خلال تحديد الأجزاء التي يمكن تحقيقها والتي لا يمكن تحقيقها من خفض التكلفة .

ثالـــثاً: تحديـــد مســـتوى خفض التكلفة الذي يمكن تحقيقه في المدى الزمني قصير الأجـــل وذلـــك من خلال تبني آليات لخفض التكلفة تؤدي إلى الوصول إلى التكلفة التي يمكن تحقيقها .

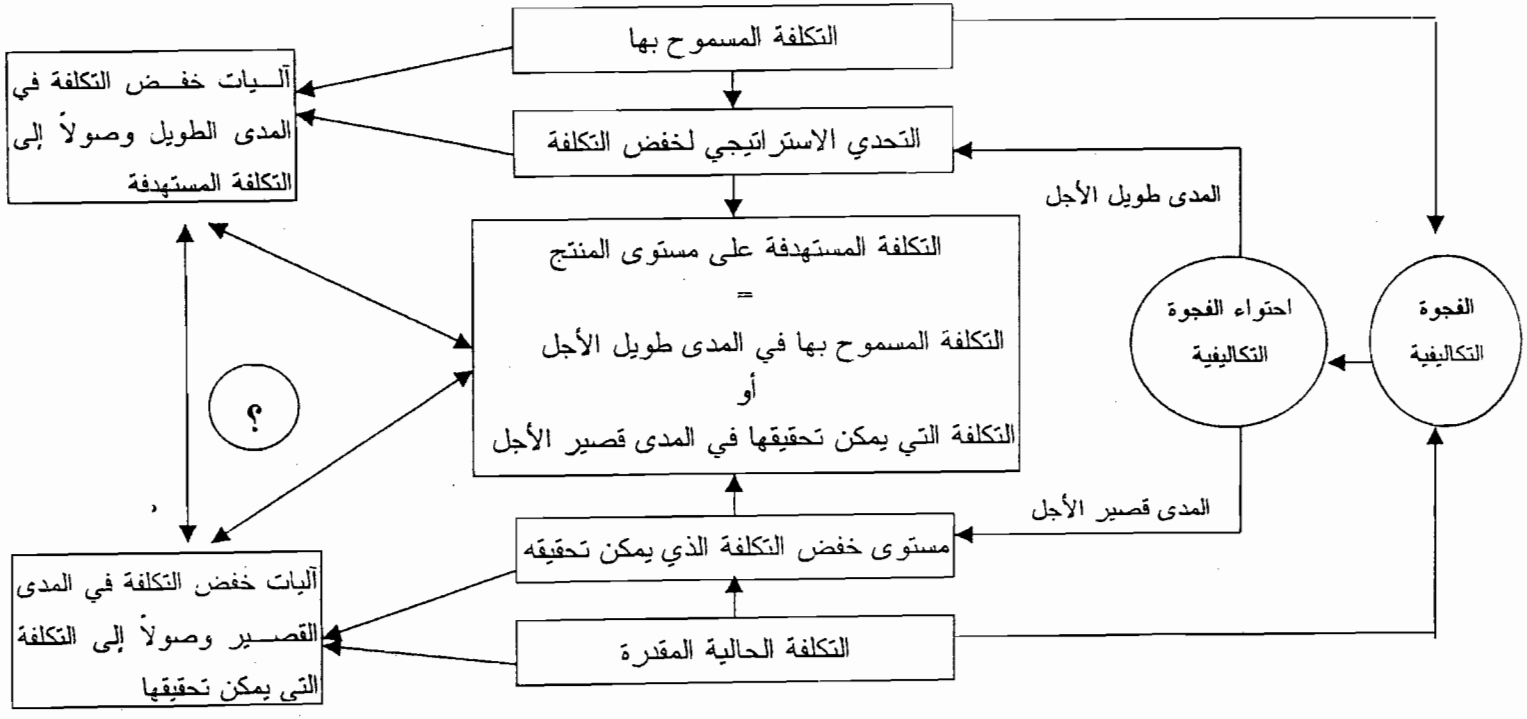
رابعـــاً: تحديد مستوى خفض التكلفة الذي لا يمكن تحقيقه في المدى الزمني قصير الأجـــل (الجـــزء الباقـــي مـــن الفجوة التكاليفية)، وهذا الجزء يعكس تحدياً اســـتراتيجياً لخفض التكلفة Strategic Cost Reduction Challenge في المدى الزمنـــي طويل الأجل من خلال إجراء مزيد من التحسينات المستمرة وتبني آليات أخرى لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المسموح بها .

خامســـاً : تتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج طبقاً للمدى الزمني للتحليل، ففي المدى الزمني قصير الأجل تتحدد التكلفة المستهدفة بالتكلفة التي يمكن تحقـــيقها، أمـــا فـــي المدى الزمني طويل الأجل فتتحدد التكلفة المستهدفة بالتكلفة المسموح بها .

سادســـاً : فـــي حالـــة الفشل في احتواء الفجوة التكاليفية في المدى الزمني قصير وطويـــل الأجـــل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة فإن ذلك سوف يؤثر تأثيراً ســـلبياً علـــى هـــامش الربح المستهدف، ومن ثم على سعر السهم لتنظيم الأعمـــال في سوق الأوراق المالية، وأيضاً على طموحات جميع الأطراف ذات المصلحة مع تنظيم الأعمال ولاسيما المساهمين والعاملين .

٢-٤ تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج

بعـــد اشتقاق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج يتم توزيعها على المكونات التـــي يتشـــكل منها المنتج وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى كل مكون، ولعل الهدف من وراء هذا الإجراء هو تحويل جزء من الضغوط التكاليفية التنافسية التـــي يواجهها تنظيم الأعمال إلى موردي المستلزمات السلعية والخدمية، ويعد هذا هدفـــاً بالنسبة لتنظيمات الأعمال التي تعتمد على تنظيمات أعمال أخرى في توفير الأجزاء والمكونات والمستلزمات السلعية التي تشكل المنتج، ومن هنا يجب إجراء تكـــاملاً أفقـــياً ولـــيس رأسياً بين هذه التنظيمات، فعلى سبيل المثال نجد أن شركة Toyota اليابانـــية لصـــناعة الســـيارات تعتمد اعتماداً أساسياً على الطرف الثالث (الموردين) في توفير حوالي ٧٠% من الأجزاء والمكونات والمستلزمات المطلوبة



الشكل رقم (٥-٢)

احتواء الفجوة التكاليفية وصولاً إلى التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في المدى الزمني قصير وطويل الأجل

المصدر : إعداد الباحث

لإنتاج السيارة (Cooper & Slagmulder, 1999)، ومن هنا فإن هذا المستوى العالي من الاعتمادية على الأطراف الخارجية يجعل نجاح تنظيم الأعمال أمراً متوقفاً على علاقات الشراكة التجارية مع الموردين، كما أن تكلفة ودرجة جودة هذه الأجزاء والمكونات والمستلزمات من الطرف الثالث يعد بلا شك أمراً جوهرياً، يضاف إلى ذلك أن خفض عدد الأجزاء التي يتكون منها المنتج يعد عاملاً حاسماً في هذا الصدد، فعلى سبيل المثال نجد أن شركة Olympus Optical اليابانية لصناعة الكاميرات قد خفضت عدد الأجزاء التي تتكون منها الكاميرا من ١٠٥ جزء إلى ٥٦ جزء الأمر الذي أدى إلى خفض تكلفة الإنتاج للمكونات المستخدمة بنسبة ٥٨% (Welfle & Keltyka, 2000).

ويتم تجزئة التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج إلى مستوى مكونات المنتج طبقاً لمستوى الوظائف الأساسية لكل مكون والتي تتشكل معاً لتوفير الخصائص الوظيفية التي تمكن المنتج من أداء الوظائف التي أنتج من أجلها لإشباع رغبة العملاء، وبعد التوصل إلى التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج قد يتطلب الأمر تعديل هذه التكلفة المستهدفة، ويقرر Cooper & Slagmulder, (1999) أن هناك ثلاثة مبررات لتعديل التكلفة المستهدفة على مستوى المكون :

(١) إذا كانت التكلفة المستهدفة على مستوى المكون لا تحقق هدف خفض التكلفة المرغوب، هنا يجب على فريق خفض التكلفة البحث في بدائل تصميم المنتج وبدائل العمليات وإجراء مزيد من المفاوضات مع الموردين في محاولة التوصل إلى التكلفة المستهدفة التي تحقق هدف خفض التكلفة المرغوب .

(٢) إذا كانت الأهمية النسبية المعطاة للخصائص الوظيفية للمنتج متغيرة من جيل إلى آخر فإنه يجب تعديل التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك، فإذا كان الجيل الحالي من أجهزة الحاسب الآلي أسرع من الجيل السابق فإن ذلك يستدعي زيادة التكلفة المستهدفة .

(٣) إذا كانت درجة التكنولوجيا التي تعتمد عليها الخصائص الوظيفية للمنتج متغيرة فإن التكلفة المستهدفة يجب أن تتغير طبقاً لذلك .

٢-٥ تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة

يجب تقويم أسلوب التكلفة المستهدفة ليس من زاوية المزايا والعيوب لأن هذه النظرة التقويمية تعد نظرة وجودية بحتة لا تستقيم ومنطق الأمور، وإنما منطلق التقويم يجب أن يكون على أساس مدى تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة للأهداف التي قام من أجلها، ثم عرض الجوانب السلبية التي تحد من فعالية هذا الأسلوب وذلك بغرض القضاء عليها.

٢-٥-١ مساهمات أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك ثلاثة مساهمات أساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة نابعة جميعاً من الهدف الأساسي لهذا الأسلوب وهو دعم المزايا التنافسية لتنظيم الأعمال من خلال استراتيجية خفض التكلفة التي تدعم مفهوم القيمة للعميل، هذه المساهمات هي:

(١) يقوي رؤية تنظيم الأعمال لمنتجاته من وجهة نظر العملاء مع القدرة على التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بدرجة كبيرة من الدقة (Welfle & Keltyka, 2000).

(٢) يقوي رؤية تنظيم الأعمال لوجهة نظر أصحاب المصلحة المتعاملين معه Stakeholders من خلال تحديد هامش الربح المستهدف المستقبلي الذي يحقق طموحات هذه الأطراف.

(٣) يقوي رؤية تنظيم الأعمال لوجهة نظر الموردين من خلال خلق علاقات شراكة تجارية مع هذا الطرف الثالث بصورة لا تحقق مصلحة طرف على حساب طرف آخر، وإنما بمنطق يحقق الصالح العام لكل الأطراف.

٢-٥-٢ الجوانب السلبية التي تحد من فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة

هناك بعض الجوانب السلبية المرتبطة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي أفرزتها التطبيقات العملية، والتي تحد من فعالية هذا الأسلوب، هذه الجوانب السلبية هي:

(١) أن المتغيرات الأساسية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مثل سعر السوق، دورة حياة المنتج، هامش الربح المستهدف، التكلفة المسموح بها، التكلفة التي يمكن تحقيقها، آليات احتواء الفجوة بين التكلفة الحالية المقدرة للمنتج والتكلفة التي يمكن تحقيقها في المدى الزمني قصير الأجل، الأساليب الاستراتيجية لإدارة تحديات خفض التكلفة – استكمالاً لاحتواء باقي الفجوة التكاليفية – في المدى الزمني طويل الأجل، هذه المتغيرات تتطلب مستوى راق من نظم المعلومات قد لا يتوافر في الواقع العملي، كما تتطلب هذه المتغيرات التزاماً قوياً من جانب فريق خفض التكلفة لإمكانية تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة.

(٢) تواجد نوع من الصراع بين الأطراف المختلفة المشاركة والمسئولة عن عملية خفض التكلفة (Welfle & Keltyka, 2000)، مثل موردي المستلزمات السلعية، مهندسي التصميم، مديري أقسام الإنتاج الداخلية، وذلك عندما ينمو إدراك لدى هذه الأطراف بأن عبء خفض التكلفة لا يتم توزيعه بعدالة حسب إمكانيات كل طرف والمصاعب التي يواجهها، وإنما حسب قدرته التأثيرية داخلياً وخارجياً.

(٣) التهديد باحتمال فقد العمل أو الوظيفة يمكن أن يكون من نتاج أي برنامج لخفض التكلفة الأمر الذي يخلق نوع من الضغط والتوتر داخل مناحي العمل المختلفة بتنظيم الأعمال.

المبحث الثالث
تحليل أنشطة سلسلة القيمة

٣-١ مفهوم سلسلة القيمة وتحديد مكوناتها

عرف Chang & Hwang (2002) سلسلة القيمة على أنها تتابع أنشطة تنظيم الأعمال التي تضيف قيمة أو منفعة إلى السلعة أو الخدمة التي يقدمها إلى عملائه، أما Horngren, Datar & Foster (2003) فقد أشاروا إلى سلسلة القيمة على أنها وظائف تنظيم الأعمال المتتابعة التي تضيف قيمة إلى السلع والخدمات التي ينتجها ويقدمها تنظيم الأعمال، ويشير مفهوم القيمة هنا إلى زيادة منفعة وجدوى السلعة أو الخدمة كنتيجة مباشرة لزيادة قيمتها بالنسبة للعميل، ويرى Porter (1985) أن تعريف سلسلة القيمة يحتل المرتبة الأولى في التحليل الاستراتيجي، وطبقاً لذلك فإن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة فعالة للاستخدام الأمثل للموارد المحدودة من خلال العرض التفصيلي لعمليات التنظيم على شكل أنشطة ملائمة استراتيجياً تساعد على تفهم كل من سلوك التكلفة والمصادر المحتملة لتمايز المنتج، ويركز Shank & Govindarajan (1992) في تحليل سلسلة القيمة على الأنشطة الداخلية والخارجية حيث يقوم هذا التحليل على تجزئة الأنشطة التي تمتد من بداية اقتناء المستلزمات السلعية والخدمية من جانب الموردين حتى الاستخدام النهائي للسلع والخدمات من جانب العملاء إلى أجزاء ملائمة استراتيجياً من أجل تفهم كل من سلوك التكلفة ودرجة التمايز، ويرى Dekker (2003) تحليل سلسلة القيمة على أنه أداة تسهل تكامل وتنسيق الأنشطة التي تعتمد على بعضها البعض والتي قد تعبر الحدود التنظيمية Organizational Boundaries، بمعنى أن هذا التحليل هو تحليل موجه داخلياً للأنشطة داخل تنظيم الأعمال، وأيضاً موجه خارجياً للأنشطة عبر تنظيمات الأعمال من خلال سلسلة التوريد.

وتتحدد سلسلة القيمة لوظائف تنظيم الأعمال في سبعة أنشطة أساسية، تم تعيين ستة منها بواسطة Horngren, Datar & Foster (2003) وهي نشاط البحوث والتطوير ونشاط تصميم المنتج والعمليات ونشاط الإنتاج ونشاط التسويق ونشاط التوزيع ونشاط خدمة العملاء، ويطلق على أنشطة البحوث والتطوير والتصميم أنشطة ما قبل الإنتاج أو الطرف الأعلى من سلسلة القيمة Upstream، في حين يطلق على أنشطة التسويق والتوزيع وخدمة العملاء أنشطة ما بعد الإنتاج أو الطرف الأدنى من سلسلة القيمة Downstream، أما النشاط السابع الذي أضافه Porter (1985) فهو نشاط الإدارة الذي يخدم الأنشطة الستة السابقة ويمثل القاسم المشترك بينها، وقد أضاف كل من Horngren, Datar & Foster (2003) طرفين أساسيين إلى سلسلة القيمة، واحداً في بداية الطرف الأعلى من سلسلة القيمة وهو الموردين، والثاني في نهاية الطرف الأدنى من هذه السلسلة وهو العملاء.

ويتضـــمن تحلـــيل سلســـلة القيمة الجوانب الإيجابية المرتبطة ببعضها البعض التالية:

(١) معالجـــة كل وظيفة من وظائف تنظيم الأعمال على أنها نشاط يساهم في خلق القيمة على نحو أساسي وضروري.

(٢) تكـــامل وتناسق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال، بالإضافة إلى تطوير القدرات لكل وظيفة من وظائف تنظيم الأعمال على حدة.

(٣) تكـــامل وتناســـق الجهود لكل وظائف تنظيم الأعمال مع جهود تنظيمات الأعمال الأخرى داخل الصناعة.

٣-٢ مفهوم سلسلة التوريد وإدماجها في سلسلة القيمة

تصف سلسلة التوريد Supply Chain تدفق السلع والخدمات والمعلومات ابتداءاً مـــن المصادر الأولية للمستلزمات السلعية والخدمية (الموردين) وانتهاءاً بتوصيل تلـــك السلع والخدمات إلى المستهلكين النهائيين، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هـــذه الأنشـــطة تحدث داخل نفس تنظيم الأعمال أو بالتنسيق مع تنظيمات أعمال أخـــرى، وتؤكد أدوات إدارة التكلفة على تكامل وتناسق الأنشطة عبر كل تنظيمات الأعمـــال محـــل الاهتمام من خلال تحليل أنشطة سلسلة التوريد، وذلك كما يحدث تمامـــاً فـــيما يـــتعلق بتكامل وتناسق الأنشطة عبر الوظائف المختلفة داخل تنظيم الأعمال الواحد من خلال تحليل سلسلة القيمة .

ويـــرى Lockamy & Smith (2000) أن سلسلة التوريد تقوم عامة على أساس ثلاثة مكونات هم الموردين – المنتجين – العملاء، وتمثل شبكة متسقة من تنظيمات الأعمـــال المتفاعلة مع بعضها البعض، وتعمل عبر وظائف داخل وخارج الحدود التنظيمـــية لهـــذه التنظـــيمات، وذلك لتوفير السلع والخدمات إلى المستهلك النهائي بصورة تشبع رغبات هذا المستهلك وتؤدي إلى تحقيق هدف رضاء العملاء، ومن ثم نجد أن هناك نوعين من التدفق يتمان عبر مسار سلسلة التوريد هما:

(١) تدفق السلع والخدمات من مصادر العرض إلى مصادر الطلب.

(٢) تدفق المعلومات والمدفوعات النقدية من مصادر الطلب إلى مصادر العرض.

ولاشـــك أن تحليل سلسلة التوريد يتطلب قيام علاقة شراكة Partnership ولو غير مقننة انطلاقاً من العوامل التالية:

(١) أن المنتجين يجب أن ينظروا إلى الموردين من منظور علاقة الشراكة.

(٢) أن الموردين يجـــب أن يستثمروا أموالاً قد تكون مقصورة فقط على علاقة الشراكة هذه وذلك لكي يتمكنوا من مقابلة حاجات المنتجين.

(٣) أن العلاقـــة بين المنتجين والموردين تحتم المشاركة بالمعلومات بين أطراف الشراكة.

وفي هذا الصدد يتم التفرقة بين سلسلة القيمة داخل التنظيم وسلسلة القيمة خارج التنظيم، فسلسلة القيمة داخل التنظيم هي مجموعة الأنشطة المطلوبة لتطوير وتصميم وإنتاج وتسويق وتسليم المنتج أو الحقوق للعميل، أما سلسلة القيمة خارج التنظيم (في سلسلة الصناعة) فهي حلقة الأنشطة التي تضيف قيمة بدءاً من جلب المواد الخام حتى الانتهاء من استخدام المنتج بواسطة العميل والاستغناء عنه، وطبقاً لهذا المنظور فإن سلسلة القيمة تتكون من أنشطة أو عمليات داخلية بينهما اتصال Internal Linkage وأنشطة خارجية لها اتصال مع الأنشطة الداخلية من جانبين هما الأنشطة مع الموردين (ما قبل الإنتاج) والأنشطة مع العملاء (ما بعد الإنتاج)، وبناء عليه فإن سلسلة القيمة قد تشتمل على أكثر من تنظيم أعمال في نفس الصناعة، وهنا نجد أن القرار المتخذ في أي تنظيم سيؤثر على سلسلة القيمة كلها من حيث التكلفة وهي أحد عناصر القيمة بالنسبة للعميل (د. سمير هلال، ٢٠٠٣).

وقد افترض Shank & Govindarajan (1992) أن تحليل سلسلة التوريد ما هو إلا تحليل سلسلة القيمة يتم تأديته بواسطة تنظيم أعمال واحد ولكن بصورة تمتد إلى أبعد من حدوده التنظيمية، وهذا ما يطلق عليه المنظور الخارجي لتحليل سلسلة القيمة، وفي مثل هذه العلاقات بين تنظيمات الأعمال فإن أداء تحليل سلسلة القيمة يمكن أن يتم على نحو مشترك Jointly بين المشترين (المنتجين) والموردين، أو ما يمكن أن نطلق عليه "أطراف علاقة الشراكة" في سلسلة التوريد، ولهذا الغرض فإن تعاون تنظيمات الأعمال أو أطراف الشراكة تكون في حاجة إلى تقاسم معلومات كل من التكلفة والأداء، ومن ثم فإن هذا التحليل المشترك لسلسلة التوريد يتطلب تكامل بيانات التكلفة لأطراف الشراكة المتعددة الأمر الذي يؤدي على خلق مجال أوسع لتحليل سلسلة القيمة الموجهة داخلياً، كما يتطلب درجة دقة عالية لبيانات التكاليف أكثر من كون هذا التحليل يركز على الأنشطة الداخلية فقط على سلسلة القيمة بواسطة تنظيم أعمال واحد .

ولاشك أن تحقيق هذه المتطلبات لتحليل سلسلة القيمة الموجهة خارجياً – والتي تقوم على افتراض Assumption معرفة أنشطة وتكاليف كل طرف من أطراف الشراكة – يتطلب توافر استعداد من جانب كل طرف من أطراف الشراكة على المشاركة في تحليل سلسلة القيمة، وهذا الاستعداد لن يتواجد إلا إذا اقتنع كل طرف من أطراف الشراكة أن إدارة سلسلة التوريد تكون أكثر فعالية في حالة "التعاون" بينهم وليس فرض "القوة" من جانب أحد الأطراف، ومحاولة البحث بصورة منفردة على تحقيق مصلحته وتعظيم منفعته الذاتية فقط على حساب الطرف الآخر، غير أنه قد يصعب تحقيق هذا التعاون المنشود بسبب ما يمكن أن نطلق عليه ظاهرة "الخوف من إتاحة معلومات رغم عدم الإفصاح عنها" Appropriation Concerns

(Gulati & Singh, 1998) الناتجة من تقاسم المعلومات والعمل المشترك بين أطراف الشراكة على سلسلة التوريد.

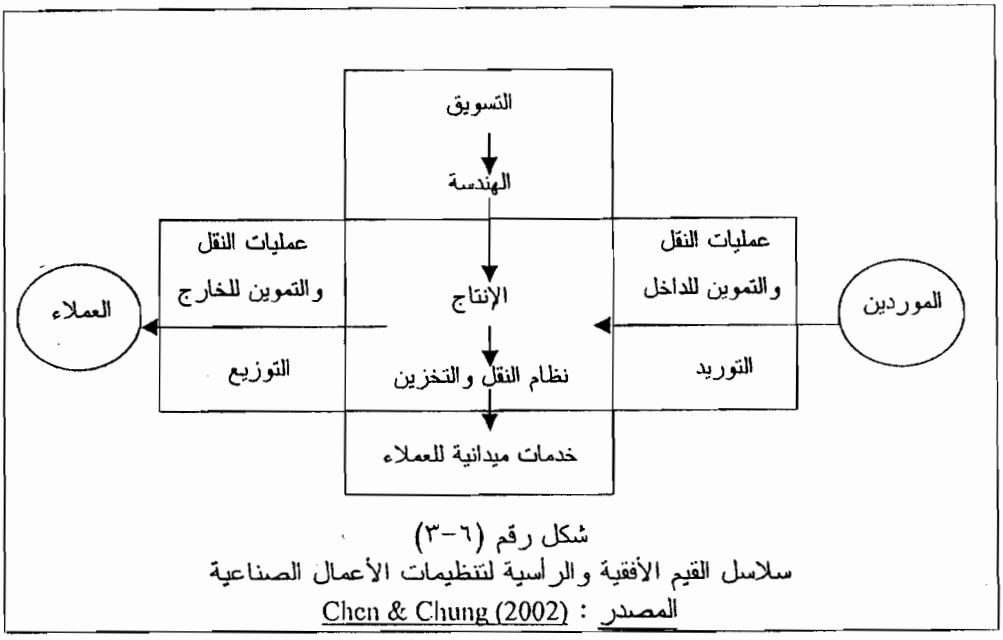
٣-٣ سلاسل القيم الأفقية والرأسية

صنف Chen & Chung (2002) سلسلة القيمة الكاملة لتنظيم الأعمال إلى سلسلة القيمة الأفقية Horizontal Value Chain وسلسلة القيمة الراسية Vertical Value Chain، وتتمثل سلسلة القيمة الأفقية في نظام النقل والتموين Logistics System لتنظيم الأعمال، حيث تتضمن العمليات الإنتاجية أنشطة تحويل الخامات والمكونات إلى منتجات، وعادة ما تتزاوج هذه الأنشطة مع عمليات تدفق الخامات، وهذه العمليات تتضمن أنشطة حركة المواد من الموردين إلى تنظيم الأعمال (المنتج)، تماماً مثل أنشطة حركة المنتجات من تنظيم الأعمال (المنتج) إلى العملاء، وفي كل نشاط من أنشطة حركة المواد يفترض أن تكون هناك قيمة تضاف إلى المنتج، ومن ثم فإن هذا التدفق هو في الواقع سلسلة قيمة، أما سلسلة القيمة الرأسية فإنها تربط تصميم المنتج وتصميم العمليات مع أنشطة الإنتاج وأنشطة الخدمات الميدانية للعملاء، ويتم إضافة القيمة للمنتج في كل نشاط من أنشطة التصميم والإنتاج وحتى خدمات ما بعد البيع .

ولاشك أن التحسينات في تصميم المنتج وتصميم العمليات تعد نتيجة مباشرة وسريعة لأسلوب التكلفة المستهدفة، وما يرتبط به من آليات هندسية وتحليل السبب والنتيجة لخفض التكلفة، كما أنه في المدى الزمني طويل الأجل يقوم تنظيم الأعمال بإعادة هندسة سلسلة القيمة الأفقية لإدارة تحدي خفض التكلفة، يضاف إلى ذلك أن التحسينات في سلسلة القيمة الأفقية عادة ما تؤدي إلى تخفيضات واقعية في التكاليف غير المباشرة، والشكل رقم (٦-٣) يعكس عرض لسلاسل القيم الأفقية والرأسية لتنظيمات الأعمال الصناعية .

٣-٤ مفهوم القيمة للعميل على سلسلة القيمة

يعد مفهوم خلق القيمة للعميل Customer Value القوة الدافعة لتنظيم الأعمال الذي يجب أن يقوم ببناء استراتيجيته وأنشطته اليومية على أساس مقابلة هذا المفهوم (McNair & Polutnik, 2001)، ويشير مفهوم القيمة للعميل إلى زيادة منفعة وجدوى السلعة أو الخدمة كنتيجة مباشرة لزيادة قيمتها بالنسبة للعميل (Horngren, Datar & Foster, 2003)، ويرى Walker (1999) مفهوم التكلفة المستهدفة كبديل أو مقياس Surrogate لمفهوم القيمة للعميل، وهذا يتطلب دراسة الأنشطة ومسبباتها وتكلفتها على سلسلة القيمة لأغراض التمييز بين ذلك القدر الضروري وذلك القدر الذي يمكن تجنبه وصولاً إلى مفهوم القيمة للعميل انطلاقاً من مفهوم التكلفة المستهدفة، ويرى Pierce (2002) مفهوم القيمة للعميل بأنها انعكاس للسعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه للمنتج الذي يتميز بمستوى جودة معينة وبخصائص وظيفية محددة .



شكل رقم (٦-٣)
سلاسل القيم الأفقية والرأسية لتنظيمات الأعمال الصناعية
المصدر : Chen & Chung (2002)

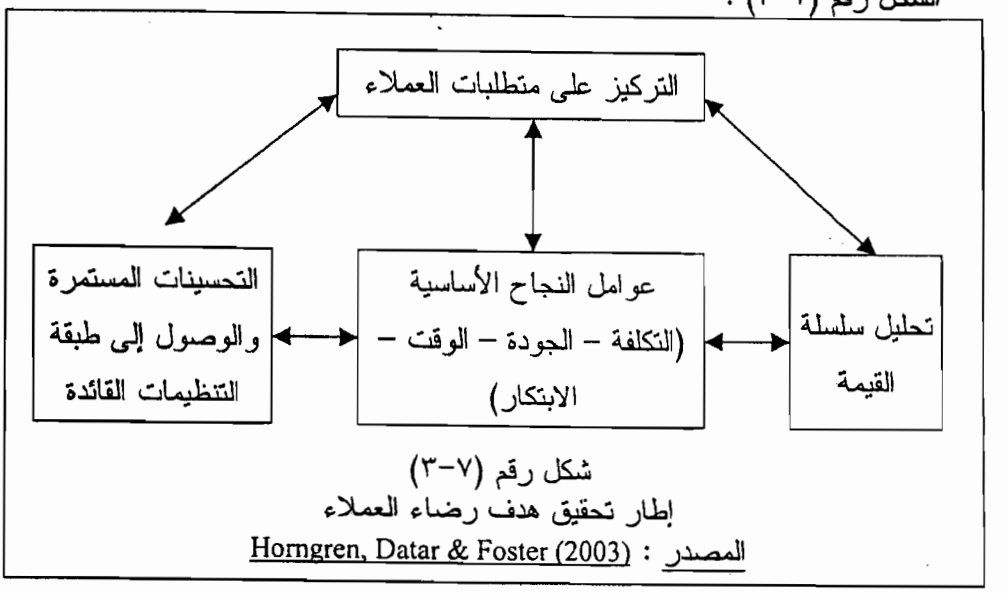
ولاشك أن مفهوم القيمة للعميل يمثل الفرق بين ما يحصل عليه العميل Customer Realization وما يدفعه أو يضحي به Customer Sacrifice، فالأولى – ما يحصل عليه العميل – هي المنتج الإجمالي Total Product ويتكون من كل من الفوائد الملموسة وغير الملموسة التي يحصل عليها العميل من المنتج الذي اشتراه، وهذه الفوائد ترجع إلى مواصفات المنتج، جودته، خدمة العميل، تعليمات التشغيل المتاحة مع المنتج، شهرة المنتج، الاسم التجاري، وكل الخصائص التي يهتم بها العميل، وعلى الجانب الآخر فإن التضحيات التي يقدمها العميل مقابل هذه الخصائص تتضمن ثمن شراء المنتج، الوقت والجهد المبذول في الشراء، التدريب على الاستعمال، تكلفة استخدام المنتج بعد شرائه Post Purchase Costs وتتضمن تكلفة الاستعمال، الصيانة، والتخلص من المنتج في نهاية عمره الإنتاجي (د. سمير هلال، ٢٠٠٣) .

٣-٥ محاور تحليل أنشطة سلسلة القيمة

هناك خمسة محاور أساسية تحدد أهمية تحليل أنشطة سلسلة القيمة، تتمثل في التركيز على متطلبات العملاء، رقابة التكلفة، خفض التكلفة، تنسيق وتكامل الأنشطة داخلياً وخارجياً، وربحية تنظيم الأعمال، وسوف يتم عرض هذه المحاور تفصيلاً على النحو التالي:

المحور الأول : التركيز على متطلبات العملاء

اعتبر كل من Horngren, Datar & Foster (2003) تحليل سلسلة القيمة أحد الموضوعات الثلاثة الأساسية الحديثة في الفكر المحاسبي التكاليفي والإداري بجانب كل من عوامل النجاح الأساسية Key Success Factors (التكلفة – الجودة – الوقت – الابتكار) واستمرار التحسينات والوصول إلى مرتبة تنظيمات الأعمال القائدة في النشاط Continuous Improvement & Benchmarking، هذه الموضوعات يجب أن تنصهر معاً من أجل التركيز على متطلبات العملاء Customer Focus، وذلك لخلق وإضافة قيمة لهؤلاء العملاء، الأمر الذي يساهم في النهاية في تحقيق الهدف الأسمى وهو رضاء العملاء Customer Satisfaction وذلك كما هو موضح في الشكل رقم (٧-٣).



شكل رقم (٧-٣)
إطار تحقيق هدف رضاء العملاء
المصدر : Horngren, Datar & Foster (2003)

المحور الثاني : التركيز على رقابة التكلفة

يعد تحليل أنشطة سلسلة القيمة الأساس في تحديد تكاليف سلسلة القيمة على أساس أن تحديد الأنشطة يعد الأساس في تحديد مسبب التكلفة، حيث أن مسبب التكلفة هو المتغير السببي لحدوث التكلفة انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة Cause & Effect Relationship بين نشاط محدد والتكاليف المترتبة على هذا النشاط، ويلعب معرفة مسبب التكلفة دوراً هاماً في رقابة التكلفة نظراً لأن مراقبة مسببات التكلفة تسمح لتنظيم الأعمال بمراقبة التكاليف ككل على سلسلة القيمة، والشكل رقم (٨-٣) يعكس أمثلة لمسببات التكلفة في إطار تحليل سلسلة القيمة مع ملاحظة أن بعض هذه المسببات يأخذ شكل مقاييس مالية مستمدة من النظم المحاسبية مثل قيمة

المبيعات وقيمة الأجور الصناعية المباشرة، والبعض الآخر من هذه المسببات يأخذ شـــكل متغيرات غير مالية مثل عدد الأجزاء التي يتكون منها المنتج وعدد مرات استدعاءات الخدمة.

أنشطة سلسلة القيمة	أمثلة لمسببات التكلفة
نشاط البحث والتطوير	– عدد المشروعات – ساعات العمل بالمشروع – التعقد الفني للمشروع
نشاط تصميم المنتج والعمليات	– عدد المنتجات – عدد الأجزاء بالمنتج – عدد ساعات التصميم الهندسي
نشاط الإنتاج	– عدد الوحدات المنتجة – عدد مرات تجهيز الآلات – عدد أوامر التشغيل – الأجور الصناعية المباشرة
نشاط التسويق	– عدد مرات الإعلان – عدد أفراد البيع – قيمة المبيعات
نشاط التوزيع	– عدد المفردات التي يتم توزيعها – وزن المفردات التي يتم توزيعها – عدد العملاء
نشاط خدمة العملاء	– عدد مرات استدعاءات الخدمة – عدد المنتجات التي يتم تأدية الخدمة لها – عدد ساعات خدمة المنتج

شكل رقم (٨-٣)
أمثلة لمسببات التكلفة في إطار تحليل أنشطة سلسلة القيمة
المصدر : إعداد الباحث

المحور الثالث : التركيز على خفض التكلفة

يـــتم الـــربط بين تحليل أنشطة سلسلة القيمة وإضافة القيمة للعملاء من خلال تبويـــب تلـــك الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، حيث يتم وصـــف تحلـــيل أنشـــطة سلسلة القيمة بأنه ينظر إلى أنشطة تنظيم الأعمال بعيون العمـــيل أو المســـتهلك، فـــرغم أن تنظيم الأعمال يقوم بالعديد من الأنشطة إلا أن بعضها فقط قد يضيف قيمة إلى ما يحصل عليه العميل، هذه الأنشطة التي تضيف قـــيمة إلـــى السلعة أو الخدمة التي يحصل عليها العميل يطلق عليها سلسلة القيمة، وتظهر هذه الأنشطة في البحوث والتطوير – التصميم والإعداد – الإنتاج والتصنيع

– التسـويق – التوزيع – خدمات الأعمال، وكل ماعدا تلك الأنشطة الموضحة في هـذه السلسلة توصف بأنها غير مضيفة للقيمة لأنها تسبب تكلفة ولكنها لا تضيف قـيمة للعميل (د. سمير هلال، ٢٠٠٣)، وبناء عليه فإن تحليل أنشطة سلسلة القيمة تساهم في خفض التكلفة من خلال الأبعاد الأساسية التالية:

أولاً : التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

ثانياً : فعالية استخدام مسببات التكلفة في الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.

ثالثاً : تحليل القيمة Value Analysis والتي تعد خطوة إضافية أخرى لتحليل أنشطة سلسلة القيمة.

المحور الرابع : التركيز على تنسيق وتكامل الأنشطة داخلياً وخارجياً

يمـثل تحليل أنشطة سلسلة القيمة أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتنسيق وتكـامل الأنشطة سواء داخل أو خارج الحدود التنظيمية لتنظيم الأعمال، ويتحقق تنسيق وتكامل الأنشطة خارج الحدود التنظيمية لتنظيم الأعمال عن طريق استخدام تحليل سلسلة القيمة في علاقات المشترين أو المنتجين والموردين من خلال تنسيق درجـة اعـتمادية أنشـطة سلسـلة التوريد Supply Chain Interdependence بين تنظيمات الأعمال المختلفة داخل الصناعة (Dekker, 2003).

المحور الخامس : التركيز على ربحية تنظيم الأعمال

تؤثر أنشطة سلسلة القيمة على ربحية التنظيم بطريقتين:

الأولى : أن إدارة أنشطة سلسلة القيمة بفاعلية يمكن أن يحسن هيكل التكلفة لتنظيم الأعمال ومن ثم ربحيته (Gadiesh & Gilbert, 1998).

الثانـية : أن تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة يمكن أن تؤثر إيجابياً على هدف رضاء العمـلاء مـن خلال المنتجات أو الخدمات المقدمة بواسطة تنظيم الأعمال الأمـر الذي يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى زيادة الإيرادات ومن ثم أرباح تنظيم الأعمال (Boer, 1996).

٣-٦ مظاهر الاختلال في تحليل سلسلة القيمة

نظـراً لأن تحلـيل سلسلة القيمة ينطوي على العديد من الفوائد، فإنه أيضاً يعد وقفـاً علـى الكثير من المخاطر، فالحاجة إلى تصميم هياكل مناسبة تحكم علاقات الشـراكة بين تنظيمات الأعمال للوقاية من السلوك الانتهازي لأحد أطراف علاقة الشـراكة قـد تـم دراسـته بصفة خاصة من منظور اقتصاديات تكلفة الصفقات (Dekker, 2003)، هذا المنظور يرى أنه لكي يتم تصميم هياكل تحكم العلاقات بين أطـراف الشراكة، فإن هذه الهياكل يجب أن تكون متوافقة مع خصائص الصفقات التي تتم بين هذه الأطراف، ولعل مظاهر الاختلال الخاصة بتحليل سلسلة القيمة قد تـتواجد نتيجة الأداء المشترك لأطراف علاقة الشراكة، وأيضاً عند التصرف في نواتج Outcomes هذا الأداء، وقد حدد Dekker (2003) مظاهر هذا الاختلال في :

(١) حساسية المعلومات المتبادلة بين طرفي الشراكة.
(٢) التقاسم العادل للأعباء والمنافع بين طرفي الشراكة.
(٣) ملاءمة الاستثمارات التي تتم في أصول محددة بعلاقة الشراكة.

ولمزيد من التحليل التفصيلي نجد أن إمكانية أداء تحليل سلسلة القيمة على نحو مشترك يعتمد على استعداد تنظيمات الأعمال على المساهمة بالمعلومات مع بعضها البعض، وعندما يقوم المشترون أو المنتجون والموردون بفتح سجلاتهم لبعضهم البعض ويتبادلوا المعلومات المتعلقة بالتكلفة والأداء، فإن هذه المعلومات تصبح متاحة لتنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة، وبالتالي فإن طرفي علاقة الشراكة سوف لا يكونا على استعداد لتبادل المعلومات الخاصة Private Information قبل التأكد من أن هذه المعلومات سوف لا تستخدم ضدهم، وعندما يكون طرفي علاقة الشراكة على استعداد لتبادل المعلومات، وأن تحليل سلسلة القيمة يشير إلى تحسن أداء سلسلة القيمة، سوف تظهر القضايا المتعلقة بالتقاسم العادل للتكاليف والمنافع، وملاءمة الاستثمارات التي تتم في الأصول المحددة بعلاقات الشراكة.

وفيما يتعلق بقضية التقاسم العادل للتكاليف والمنافع فقد أشار كل من Seal et al., (1999); Tomkins, (2001) إلى أن قرارات طرفي علاقة الشراكة يجب أن تؤخذ على أساس مستويين من التحليل:

(١) مدى تحقيق الاستثمار لمعدل مناسب من العائد مقابل المخاطر المرتبطة بموضوع الشراكة.
(٢) مدى توقع طرفي الشراكة لاستلام نصيب عادل من المنافع قبل استعدادهم للمشاركة في موضوع الشراكة.

وبالإضافة إلى تحقيق معدل مناسب من العائد من جانب استثمارات موضوع الشراكة، فإن هذه الاستثمارات يجب أن توجه نحو أصول محددة بعلاقة الشراكة، وبالتالي فإن هذه الأصول سوف تستمد قيمتها من علاقة الشراكة، بمعنى أن قيمة هذه الأصول سوف تكون أقل خارج علاقة الشراكة، وأن هذا الاستثمار المتعلق بموضوع الشراكة سوف لا يكون مناسباً من وجهة نظر أحد أطراف الشراكة بمفرده.

ولاشك أن هذه الاختلالات الثلاثة المرتبطة بعلاقة الشراكة على سلسلة القيمة تتطلب توافر مستوى معين من الثقة في عدم حدوث سلوك انتهازي من جانب تنظيمات الأعمال المتعاونة، هذه الثقة يتم بناؤها من علاقات تفاعلية سابقة، وفي حالة عدم كفاية مستوى الثقة فإن طرفي الشراكة يكونا في حاجة إلى تفعيل بعض الأدوات الرقابية مثل الاتفاقات التعاقدية Contractual Agreements المتعلقة بالمشاركة في التكاليف والأرباح وكميات أوامر التوريد وطول مدة علاقة الشراكة، هذه الاتفاقات سوف تخلق موقفاً أطلق عليه Dekker (2003) موقف الضمانات المتبادلة Mutual Hostage Situation بين طرفي علاقة الشراكة التجارية .

المبحث الرابع
صياغة الفروض المدعمة للمنهج الإجرائي المقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة

٤-١ المنهج الإجرائي المقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة: التركيز على الجزئيات

تم عرض المنهج الإجرائي المقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة مركزة في المبحث الأول، (الشكل رقم (٢-١) والشكل رقم (٣-١)، والآن سوف يتم عرض جزئيات هذا المنهج في الشكل رقم (٩-٤) بصورة تعكس الخطوات التفصيلية، وتصف جزئيات كل خطوة وكيفية تنفيذها، وتستنتج الخيارات المنطقية أو الفروض الناتجة عن كل خطوة إجرائية، تلك الفروض التي سوف يتم تأصيلها في سياق هذا المبحث، تمهيداً لاختبارها إحصائياً في المبحث الخامس من هذا البحث .

الخطوات الإجرائية	التوصيف	كيفية التنفيذ
الإجراء الأول ↓	مقارنة التكلفة المستهدفة (بمفهومها التكلفة المسموح بها) مع التكلفة الحالية المقدرة للمنتج، فإذا كانت التكلفة المستهدفة أكبر من التكلفة الحالية المقدرة يكون أمام تنظيم الأعمال المواقف التالية: (١) خفض التكلفة الحالية المقدرة . (٢) خفض هامش الربح المستهدف . "خفض التكلفة الحالية المقدرة يعد اختيار منطقي لدعم الميزة التنافسية وتحقيق طموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال".	بحوث السوق، تحليل تكلفة الأنشطة، بواسطة فريق خفض التكلفة.
الإجراء الثاني ↓	تحديد درجة تركيز التكلفة في مجموعات الأنشطة الأساسية على سلسلة القيمة وهي: (١) أنشطة ما قبل الإنتاج. (٢) أنشطة الإنتاج. (٣) أنشطة ما بعد الإنتاج.	قائمة الاستقصاء

	ويتم ذلك من خلال استنباط المتغيرات الموقفية المحددة لدرجة تركيز التكلفة وهي: الفرض الأول: نوع الاستراتيجية التي يتبناها تنظيم الأعمال (ريادة التكلفة – تمايز المنتج) . الفرض الثاني: مدى استقلالية أو اعتمادية الأنشطة بين طرفي علاقة الشراكة التجارية على سلسلة التوريد. " تركز التكلفة في أنشطة ماقبل الإنتاج (التصميم والتوريد) يعد توقع منطقي في ظل الظروف البيئية لشركات قطاع الأعمال الخاص في مصر".	
الإجراء الثالث	توزيع مقدار الخفض في التكلفة على أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة داخل وخارج الحدود التنظيمية، هذه الأنشطة هي: (١) نشاط تصميم المنتج والعمليات. (٢) نشاط التوريد.	**تحليل تكلفة الأنشطة بواسطة فريق خفض التكلفة.**
الإجراء الرابع	توزيع مقدار الخفض في التكلفة على كل من: (١) المدى الزمني قصير الأجل لتحديد التكلفة التي يمكن تحقيقها. (٢) المدى الزمني طويل الأجل لتحديد مقدار التحدي الذي يواجه تنظيم الأعمال لخفض التكلفة بإجراء مزيد من التحسينات المستمرة وصولاً إلى التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة.	**تحليل تكلفة الأنشطة بواسطة فريق خفض التكلفة.**
الإجراء الخامس	تحديد آليات خفض التكلفة الملائمة لكل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة، هذه الآليات هي: (١) هندسة القيمة. (٢) تحليل القيمة. (٣) تشكيل جودة المنتج.	**قائمة الاستقصاء، فريق خفض التكلفة**

	(٤) تصميم عمليات الإنتاج والتجميع . (٥) قواعد البيانات التكاليفية . (٦) تحليل السبب والنتيجة . الفرض الثالث: تحديد الأهمية النسبية لآليات خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد.	
الإجراء السادس	تخفيض هامش الربح المستهدف في حالة الفشل في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة في المدى الزمني طويل الأجل وعدم الوصول إلى التكلفة المسموح بها كانعكاس للتكلفة المستهدفة، الأمر الذي يؤثر سلباً على طموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال. الفرض الرابع: مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء Benchmarking عند تحديد هامش الربح المستهدف.	قائمة الاستقصاء

شكل رقم (٩-٤) المنهج الإجرائي التفصيلي المقترح

المصدر : إعداد الباحث

٤-٢ تحديد درجة تركيز التكلفة من خلال الربط بين استراتيجية التنظيم وهيكل تكلفة أنشطة سلسلة القيمة

يقرر كل من Gadiesh & Gilbert (1998) أنه قبل تخصيص الموارد وما يستتبعه من تحديد هيكل تكلفة أنشطة سلسلة القيمة، فإن تنظيم الأعمال يجب أن يأخذ في الاعتبار الظروف البيئية المحيطة والاستراتيجية التي يجب أن يتبناها من أجل الحفاظ على أو دعم مركزه التنافسي بين تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة سواء أكانت محلية أو دولية، وتحدد الاستراتيجية كيفية قيام تنظيم الأعمال بمقابلة إمكانياته وقدراته الخاصة مع الفرص المتاحة له في السوق وذلك لمواجهة الضغوط التنافسية التي يواجهها (Horngren, Datar & Foster, 2003).

وقد قدم Porter (1985) تفسيراً للضغوط التنافسية من خلال نموذج القوى الخمس الذي يحدد درجة التهديد التي تواجه تنظيم الأعمال في السوق، وهو عبارة عن دالة لخمس قوى هي:

(١) قوة المنافسة الحالية Competitors.

(٢) قوة التهديد بدخول منافسة جديدة Potential Entrants into the Market.

(٣) قوة المنتجات المنافسة البديلة Equivalent Products.
(٤) قوة المساومة من جانب العملاء Bargaining Power of Customers.
(٥) قوة المساومة من جانب الموردين Bargaining Power of Input Suppliers.

وطبقاً لهذا النموذج نجد أنه كلما زادت محصلة هذه التهديدات قوة كلما اشتدت حدة المنافسة، وزادت الضغوط التنافسية على تنظيم الأعمال نتيجة احتمال انخفاض الربحية في مثل هذا السوق، وبالتالي فإن تحليل هذه القوى بشكل منفرد يساعد تنظيم الأعمال على اكتشاف ما يجب التركيز عليه من قدرته الذاتية لتحقيق الميزة التنافسية ومواجهة الضغوط التنافسية.

وقد حدد Miles & Snow (1999) – نقلاً عن Gosselin (1997) أربعة أشكال للاستراتيجية يمكن أن تتبناها وحدة الأعمال الاستراتيجية[٤] Strategic Business Unit أو أي تنظيم أعمال طبقاً لمعدل تغير المنتجات والأسواق، هذه الاستراتيجيات الأربعة هي:

(١) استراتيجية الريادة Prospectors وتتميز بالديناميكية في البحث عن الفرص السوقية والقدرة على تطوير وإنتاج المنتجات الجديدة لمقابلة حاجات العملاء، وتخصيص قدر كبير من الموارد المالية للاستثمار في البحوث والتطوير وتعزيز قوة العمل.
(٢) استراتيجية الدفاع Defenders وهي عكس استراتيجية الريادة، وهي تعمل من خلال سيطرة محدودة على الأسواق والمنتجات، وتتميز بكبر حجم الإنتاج، وانخفاض درجة التنوع في المنتج، والكفاح في المنافسة على السعر والجودة وخدمة العميل، وتمتلك القليل – أو لا تمتلك – في سبيل تطوير المنتجات والأسواق والتأكيد على كفاءة العمليات.
(٣) استراتيجية التحليل Analyzers وهي تقف في مركز وسط بين استراتيجيتي الريادة والدفاع.
(٤) استراتيجية رد الفعل Reactors وهي تقوم على أساس تبني مواقف تمثل رد فعل للمواقف التي يتبناها الآخرون، ومن ثم فهي لا تمثل استراتيجية خاصة واعية نابعة من ذات تنظيم الأعمال، أو من ذات وحدة الأعمال الاستراتيجية.

وعلى نفس النهج فرق كل من Porter (1985); Dekker (2003) بين الاستراتيجيات الثلاثة التالية والتي تسعى جميعاً إلى كسب رضاء العملاء:

(١) استراتيجية تمايز المنتج Product Differentiation وهي تنبع من منظور ريادة المنتج Prospector View، وتقوم على أساس إنتاج منتجات وتقديم

---

(٤) وحدة الأعمال الاستراتيجية هي وحدة أداء داخلية تتميز باستثماراتها ومنتجاتها الخاصة، كذلك تتميز بعملائها وقنوات التوزيع الخاصة بها.

خدمات تتميز عن المنتجات والخدمات التي تقدمها تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة، وتنبع درجة التمايز من العديد من العناصر مثل الجودة وتصميم المنتج ومرونة المنتج وخدمات ما بعد البيع.

(٢) استراتيجية قيادة أو ريادة التكلفة Cost Leadership وهي تنبع من منظور الدفاع أو التحفظ Defender View، وتتيح لتنظيمات الأعمال أن تقدم منتجاتها أو خدماتها بسعر منخفض عن المنتجات أو الخدمات التي تقدمها تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة.

(٣) استراتيجية التركيز Focus وهي تهدف إلى الوفاء باحتياجات سوق ما وحيدة، وذلك في بعض الحالات الاستثنائية المحددة.

ولتحليل العلاقة بين بداية سلسلة القيمة (الموردين) ونهاية سلسلة القيمة (العملاء)، نجد أن حلقات الترابط بين جزئيات سلسلة القيمة تعكس كيف أن أنشطة الموردين تؤثر على أنشطة العملاء أو أن أنشطة العملاء تؤثر على أنشطة الموردين في ضوء الاستراتيجية التي يتبناها تنظيم الأعمال، وهنا يؤكد Dekker (2003) على أن تحليل سلسلة القيمة يمثل أداة هيكلية لتحليل تأثيرات الأنشطة الهامة استراتيجياً على كل من درجة تمايز المنتج ومستوى ريادة التكلفة على سلسلة القيمة، بمعنى أن هذه الأداة للتحليل تساعد تنظيمات الأعمال على تحديد ما هي درجة تمايز المنتج على سلسلة القيمة التي يمكن تعزيزها أو مستوى تكلفة النشاط على هذه السلسلة التي يمكن تخفيضها.

وللربط بين استراتيجية التنظيم وتحليل تكلفة أنشطة سلسلة القيمة نجد أن بعض تنظيمات الأعمال قد تجد أنه من المفيد لها التركيز على نشاط تصميم المنتج Product Design Activity كأساس لدعم مركزه التنافسي، في حين يجد البعض الآخر من تنظيمات الأعمال أن تدعيم حد المنافسة إنما يكون من خلال التركيز على نشاط خدمة العميل Customer Service Activity، وللمفاضلة بين التركيز على نشاط تصميم المنتج ونشاط خدمة العملاء كأساس لدعم الميزة التنافسية لتنظيم الأعمال يقرر Boer (1996) أنه من الأفضل لتنظيمات الأعمال التي تعمل في ظل بيئة سريعة متغيرة وتسعى إلى خفض تكلفة منتجاتها أن تحول كل اهتماماتها نحو أنشطة ما قبل الإنتاج Premanufacturing (Upstream) Activities لكي تكتسب مزايا استراتيجية تمايز المنتج وأيضاً ريادة التكلفة.

وامتداداً لتأثيرات الظروف البيئية على تنظيمات الأعمال، تلعب درجة التقدم التكنولوجي دوراً هاماً في تحديد هيكل التكلفة على أنشطة سلسلة القيمة، حيث أنه في البيئات المتقدمة تكنولوجياً يكون من الواضح أن استراتيجية تمايز المنتج تعد استراتيجية ذات قيمة في استمرار المنافسة والحفاظ على أو زيادة مستوى الربحية، أما بالنسبة للبيئات الأخرى الأقل تقدماً من الناحية التكنولوجية – كما هو الحال في مصر – فيرى Chang & Hwang (2002) أنه من الأفضل لتنظيمات الأعمال التي

تعمـــل في مثل هذه البيئة غير المتقدمة تكنولوجياً أن تتبنى استراتيجية تركز على خفض التكلفة.

وبـــناء على التحليل السابق يمكن صياغة هذا الفرض في شكله الإيجابي وليس العدمي نظراً لأن الدراسة النظرية تتوقع حدوثه: " تتناسب استراتيجية ريادة التكلفة ظـــروف تنظيمات الأعمال في مصر، بصورة افضل من استراتيجية تمايز المنتج، ومـــن ثم تتركز التكلفة في أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة ولاسيما نشاط تصميم المنتجات والعمليات ".

٤-٣ مـــدى اســـتقلالية أو اعتمادية أنشطة طرفي علاقة الشراكة التجارية على سلسلة التوريد.

حـــدد Porter (1985) ثلاثـــة أشـــكال مختلفة من العلاقات Relationships أو الروابط Linkages يمكن تمييزها داخل وبين تنظيمات الأعمال:

(١) العلاقات بين الأنشطة داخل تنظيم الأعمال .

(٢) العلاقات بين وحدات الأداء الداخلية داخل تنظيم الأعمال .

(٣) العلاقـــات بين تنظيم الأعمال والموردين، وتلك التي يشار إليها بالروابط الرأسية في سلسلة التوريد، وتختص بكيفية الربط بين سلسلة القيمة الداخلية لتنظـــيم الأعمال مع الموردين، هذا الربط يعبر عن العلاقة بين أداء نشاط ما وتأثيره على أداء نشاط آخر، بمعنى أن هذا الربط يتواجد عندما تتواجد درجـــة معينة من الاعتمادية Interdependency بين الأنشطة (Shank & Govindarajan, 1992).

ونتـــيجة زيـــادة علاقـــات التعامل بين تنظيمات الأعمال داخل الصناعة، زاد التركـــيز علـــى اســـتخدام البـــيانات المحاسبية والتكاليفية كأداة مساعدة في عملية التفاوض بين تنظيمات الأعمال، وقد ناقش كل من Seal et al., (1999) ثلاثة أدوار هامة للمحاسبة الإدارية في موضوع العلاقات بين تنظيمات الأعمال هي:

(١) قرار الشراء أو التصنيع الذي يمكن أن يقود إلى بدء عملية الشراكة.

(٢) استخدام بيانات المحاسبة الإدارية في الإدارة الفعلية لعملية الشراكة.

(٣) مسئوليات أطراف الشراكة تجاه بعضهم البعض والتي تؤدي إلى خلق دور لقياس الأداء.

وقـــد نـــاقش Gulati & Singh (1998) بعدين يتحكما في عملية الشراكة أو في العلاقـــات بين تنظيمات الأعمال هما تنسيق المهام التي تعتمد على بعضها البعض Coordinating of Interdependent Tasks وإدارة المشـــاكل المترتـــبة علـــى إتاحة المعلومـــات دون الرغـــبة فـــي الإفصاح عنها Management of Appropriation Concerns، ولاشك أن لهذين البعدين مشاكلهما الرقابية وجذورهما التنظيمية، حيث تقـــترح نظـــرية التنظيم في وصفها لمشكلة التنسيق أن الحاجة إلى التنسيق تختلف

باختلاف كل من درجة الاعتمادية وهل هي تجميعية Pooled أم تتابعية Sequential أم تبادلية Reciprocal (Thompson, 1967)، بالإضافة إلى عدم تأكد المهام Uncertainty Tasks المؤداة من خلال علاقة الشراكة، هذه المشكلة الرقابية هي بالضرورة مرتبطة بخلق القيمة عن طريق تنسيق الأنشطة بين أطراف عملية الشراكة، حيث أن الأنشطة التي يكون لها تأثير عبر الحدود التنظيمية لتنظيمات الأعمال تحتاج إلى عملية تنسيق عبر هذه الحدود (Dekker, 2003)، كما أنه كلما زادت درجة عدم تأكد المهام وزادت درجة اعتمادية هذه المهام على بعضها البعض فإن الأمر يتطلب درجة عالية من التنسيق بين أطراف علاقة الشراكة (Thompson, 1967) التي تمثل تنظيمات أعمال مستقلة عن بعضها البعض.

ويرى Tomkins (2001) أن المشكلة الرقابية المتعلقة بكيفية تحقيق التنسيق بين أنشطة أطراف علاقة الشراكة تتأسس على ما يمكن أن نطلق عليه "معلومات النوع الثاني Type 2 Information" التي تكون في حاجة إليها بسبب سيطرة العمليات Mastery of Events التي تتم بواسطة أطراف الشراكة المتعاونة كما لو كانت في شكل تنظيم أعمال واحد، وتتكون معلومات النوع الثاني من تلك المعلومات التي تُمكن أطراف الشراكة من التخطيط واتخاذ القرارات لمستقبل هذا التعاون وبصفة محددة لإصدار الحكم الشخصي على المدى الاقتصادي للاستراتيجيات والاستثمارات وعمليات التشغيل الجارية، أما المشكلة الرقابية المتعلقة بكيفية إدارة المشاكل المترتبة على إتاحة المعلومات دون الرغبة في الإفصاح عنها ، حيث تحتاج أطراف عملية الشراكة إلى الحفاظ على مصالحهم ضد احتمال توافر سلوك احتكاري من أحد الأطراف تجاه الطرف الآخر، نظراً لأن عملية الشراكة تتميز بالخصائص التالية (Dekker, 2003):

(١) إمكانية تحديد الأصول المخصصة لعلاقة الشراكة.
(٢) مستوى معين من عدم التأكد البيئي.
(٣) تكرار الصفقات.
(٤) خصائص النفس البشرية (الانتهازية Opportunism والرشد المحدود Bounded Rationality).

ويتطلب مقابلة هذه المشكلة توافر أدوات رقابية رسمية أو غير رسمية لتوفير نوع من الثقة في علاقة الشراكة، وقد أشار Tomkins (2001) إلى المعلومات المطلوبة لضمان هذه الثقة بأنها "معلومات من النوع الأول Type 1 Information".

ويلعب تحليل سلسلة القيمة دوراً هاماً في إدارة ورقابة علاقات سلسلة التوريد، حيث يستخدم تحليل سلسلة القيمة في تحليل وتنسيق وتكامل الصلات والروابط بين الأنشطة على سلسلة القيمة مع التركيز على درجة اعتمادية هذه الأنشطة على بعضها البعض، ويلاحظ أنه كلما زادت درجة الاعتمادية بين الأنشطة (قوة الاتصال والروابط) فإن هذا يتطلب درجة أعلى من التنسيق، فعلى سبيل المثال نجد

أن طلب مستلزمات سلعية نمطية من المورد يعكس موقف اعتمادية تتابعية Sequential Interdependence، في حين أن طلب مستلزمات سلعية ذو مواصفات خاصة Customized Products حيث تكون مدخلات المشتري (المنتج) أمراً مطلوباً في عمليات المورد الأمر الذي يعكس موقف اعتمادية تبادلية Reciprocal Interdependence، وهذا الموقف الأخير يتطلب درجة تنسيق أكبر بين المشتري والمورد باستخدام أدوات رقابة مركبة وشاملة (Gulati & Singh, 1998).

وبناء عليه فإن تحليل سلسلة القيمة يأخذ في الاعتبار وعلى نحو صريح درجة الاعتمادية بين أنشطة المشترين أو المنتجين والموردين، وذلك من خلال عرض الخطوات التالية لهذا التحليل (Dekker, 2003):

(١) تجزئة سلسلة القيمة إلى أنشطة ملائمة استراتيجياً.

(٢) تعيين التكاليف والإيرادات والأصول لهذه الأنشطة التي تمثل أنشطة قيمة Value Activities.

(٣) تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط والتي تكون سبباً للسلوك الاقتصادي الذي تنتهجه هذه الأنشطة، ولاشك أن هذه الخطوات الثلاثة تُمكن تنظيم الأعمال من تحليل كل من سلوك التكاليف ومصادر التمايز، وعندما يتضمن التحليل تنظيمات أعمال متعددة عبر سلسلة القيمة فإنه يمكن استنتاج أفكار عن كيفية تداخل وترابط أنشطة المشترين أو المنتجين والموردين في ضوء كل من التكلفة والتمايز .

(٤) استخدام نواتج Outcomes هذا التحليل إما لأغراض رقابة مسببات التكلفة بصورة أفضل من تلك التي تمارسها تنظيمات الأعمال الأخرى المنافسة، وإما لأغراض إعادة تشكيل وضع سلسلة القيمة، ولاشك أن هذه الخطوة الأخيرة تساعد على بقاء وتطوير الميزة التنافسية، وهذا ما برهن عليه كل من Shank & Govindarajan (1992) بأنه يمكن تحقيق الميزة التنافسية إما بخفض تكلفة المنتج مع بقاء قيمته على ما هي عليه أو زيادة قيمة المنتج مع بقاء تكلفته على ما هي عليه .

Competitive advantage can be achieved either by reducing costs while keeping value constant, or by increasing value, while keeping costs constant.

ولاشك أنه يمكن استخدام تحليل القيمة Value Analysis وهندسة القيمة Value Engineering كأحد الآليات الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة في أداء خفض التكلفة الخاصة بأنشطة سلسلة القيمة، فمعلومات التكلفة ومعلومات مسبب التكلفة الناتجة من هذا التحليل يمكن أن تستخدم في تكامل وتنسيق أداء الأنشطة عبر سلسلة التوريد، فعلى سبيل المثال نجد أن تحليل سلسلة القيمة يمكن أن يقود أطراف علاقة الشراكة إلى استنتاج أنه يمكن خفض تكلفة أنشطة سلسلة التوريد عندما يقوم المورد

بتوصيل المستلزمات السلعية بطريقة أخرى، أو عندما يقوم المشتري أو المنتج بتحسين كفاءة أنشطة استلام وتخزين المستلزمات السلعية، أو عندما يقوم طرفي الشراكة بترتيب الأنشطة على سلسلة القيمة بصورة يمكن تأديتها على نحو أكثر فعالية (Dekker & Van Goor, 2000).

وبناء على التحليل السابق يمكن صياغة هذا الفرض في شكله الإيجابي وليس العدمي نظراً لأن الدراسة النظرية تتوقع حدوثه: " تنخفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة خارج الحدود التنظيمية من خلال تكامل وتناسق تلك الأنشطة بين تنظيمات الأعمال والموردين نظراً لقيام هذه العلاقة على أساس الاعتمادية التتابعية أو التبادلية – وليس الاستقلالية – بين طرفي علاقة الشراكة التجارية ".

٤-٤ آليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد

تستخدم آليات تنفيذ خفض التكلفة من جانب فريق خفض التكلفة Cost Reduction Team داخل تنظيم الأعمال، ويشتمل هذا الفريق على مختلف الأنشطة المؤثرة مثل أنشطة التصميم والهندسة والشراء والإنتاج والتسويق والتكاليف، ويتمثل الدور المحوري لفريق خفض التكلفة في البحث عن سبل احتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج من خلال خفض تكلفة الأنشطة داخل وخارج الحدود التنظيمية لتنظيم الأعمال، خلال المدى الزمني قصير وطويل الأجل، وذلك باستخدام الآليات التالية الممكن استخدامها في تنفيذ خفض التكلفة.

أولاً: هندسة القيمة Value Engineering

يعرف Chen & Chung (2002) هندسة القيمة بأنها أسلوب لتقويم تصميم المنتج للتأكد من توافر الخصائص الوظيفية الضرورية للمنتج وذلك عند الحد الأدنى من التكلفة الكلية لكل من المنتج والعميل، ويشير إليه البعض بأنه التحليل الهندسي للقيمة (د. سمير هلال، ٢٠٠٣) حيث يقصد به تحليل سلسلة القيمة للمنتج بما تتضمنه من أنشطة التطوير والتصميم والتنفيذ وذلك بهدف تخفيض التكلفة مع ضمان إشباع حاجة العميل عند استخدام المنتج، ولعل لب مفهوم هندسة القيمة هو تقويم الخصائص الوظيفية للمنتج، وأيضاً تقويم الجهد المنظم القائم على أساس متطلبات النظم والأجهزة والتسهيلات والإجراءات وعمليات التوريد، وذلك لتحقيق الخصائص الوظيفية الضرورية المرغوبة في المنتج بأقل تكلفة ممكنة وبما يتمشى مع متطلبات الأداء والثقة والأمان في المنتج، ويمكن أيضاً استخدام مفهوم هندسة القيمة في البحث عن بدائل تصميم المنتج وبدائل عمليات إنتاجه وتوزيعه ونظم خدمات ما بعد البيع .

ويرى Pierce (2002) أن مفهوم هندسة القيمة يركز على منطقتين أساسيتين في سعيه لخفض التكلفة، تتمثل المنطقة الأولى في خفض عدد الأجزاء الداخلة في تصميم المنتج وخفض مستوى تعقدها، وهنا يمكن لتنظيم الأعمال تبني استراتيجية

تنميط الأجزاء Parts Standardization Strategy لأن تنميط الأجزاء يمكن أن تقود إلى تحسين الجودة، وتحقق وفورات تكلفة اقتناء وتخزين ومناولة المستلزمات السلعية وعمليات الإنتاج والتجميع وعمليات الصيانة وخدمات ما بعد البيع، أما المنطقة الثانية التي يركز عليها مفهوم هندسة القيمة فهي تكلفة العمل المباشر حيث أن تكاليف العمل المباشر وأيضاً التكاليف غير المباشرة إذا تم ربطها بساعات العمل المباشر قد تمثل جزءاً كبيراً من التكلفة الكلية في الكثير من المنشآت الصناعية، وعلى هذا تتواجد الإمكانية لتحقيق وفورات جوهرية في التكلفة من خلال إعادة هندسة Reengineering العمليات.

ويقرر Horngren, Datar & Foster (2003) أن تطبيق مفهوم هندسة القيمة يتطلب التفرقة بين متى تقرر أو تحدد التكلفة When Costs are Locked-in? ومتى تحدث التكلفة When Costs are Incurred? حيث أن معظم التكاليف تحدد مقدماً في مرحلة التصميم قبل أن تحدث فعلاً ويتم الاعتراف بها وتسجيلها بواسطة النظام المحاسبي، نظراً لأنه بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج فإنه من الصعوبة التأثير في تلك التكاليف المحددة مقدماً وتخفيضها، ومن ثم فإن عملية خفض التكلفة تتوقف على معرفة متى تحدد التكلفة مقدماً ؟ وكيف ؟ غير أنه يجب التأكيد أن الكثير من صناعات المراحل الإنتاجية – مثل الصناعات الكيماوية والبترولية والصلب والورق والأغذية والغزل والنسيج – تحدد معظم التكاليف فيها وتحدث تقريباً في وقت واحد، ومن ثم فإن أنشطة خفض التكلفة يمكن أن تتم بنجاح في وقت حدوث التكلفة، والشكل رقم (١٠-٤) يعكس التفرقة بين الالتزام بالتكلفة وحدوث التكلفة بالنسبة للمنتجات الجديدة وذلك خلال دورة حياة المنتج.

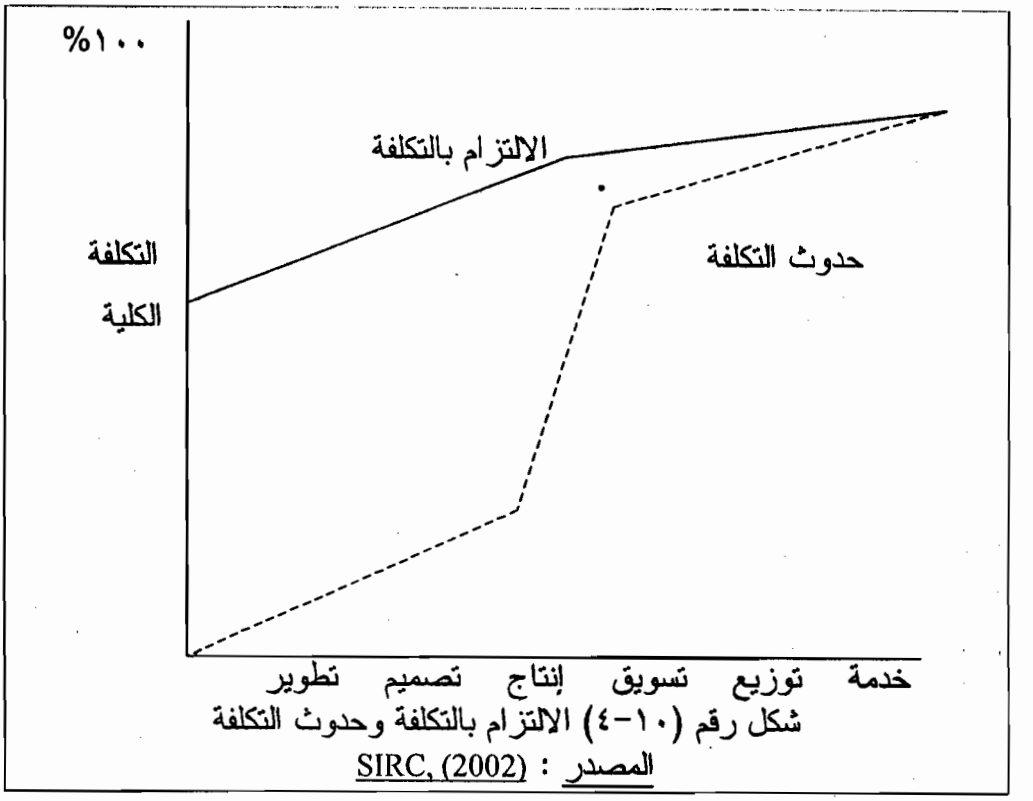
ثانياً : تحليل القيمة Value Analysis

يستخدم هذا المفهوم أحياناً بالتبادل مع مفهوم هندسة القيمة، غير أن مفهوم تحليل القيمة يكون بصفة عامة أكثر ارتباطاً بمرحلة الإنتاج، في حين يكون مفهوم هندسة القيمة أكثر ارتباطاً بمرحلة التصميم.

ثالثاً : تشكيل جودة المنتج Quality Function Deployment أو بيت الجودة House of Quality

ويشير هذا المفهوم إلى مجموعة من الإجراءات التخطيطية والاتصالية للربط بين وظائف التسويق وهندسة التصميم والإنتاج وذلك من خلال (AICPA, 1999; Chen & Chung, 2002) :

- تحديد متطلبات العملاء.
- تحديد وتقويم الخصائص الهندسية.
- إعداد مصفوفة بيت الجودة للمساعدة في تحديد الملامح الهندسية، وأيضاً لمساعدة فريق التصميم في وضع التحسينات المطلوبة وجوانب خفض التكلفة المستهدفة.



شكل رقم (١٠-٤) الالتزام بالتكلفة وحدوث التكلفة

المصدر : SIRC, (2002)

رابعاً: تصميم عمليات الإنتاج والتجميع Design for Manufacture & Assembly

وتـــتم هذه الآلية في مرحلة التصميم، وتُقيم فعالية التصميم في علاقته بعمليات التجمـــيع، وتهدف إلى تبسيط هيكل المنتج وعمليات التشغيل وتقليل أخطاء التجميع وتحســـين الجـــودة وزيـــادة درجـــة الثقة في المنتج بالإضافة إلى تخفيض تكاليف التخزين والإنتاج (Swenson, Ansari, Bell, & Woon, 2003).

خامســاً : جداول التكلفة Cost Tables أو قواعد البيانات التكاليفية Cost Data Base

تتضـــمن جداول التكلفة جميع المعلومات المتعلقة بمنتجات تنظيم الأعمال، هذه المعلومات قد تكون داخلية أو خارجية، وتتضمن المعلومات الداخلية معلومات عن المنتج مثل تكلفته الكلية وتكلفة كل دورة من حياته، والتصميم التفصيلي له ودرجة تعقـــده، وحجمـــه أو وزنـــه وأجزائه الداخلية، وحاجاته من الموارد المختلفة، أما المعلومـــات الخارجـــية فإنها تشتمل على حاجات المستهلكين ومقدرتهم الشرائية، وأسعار المنافسين وردود أفعالهم، والتكنولوجيا المتاحة، ومن ثم فإن جداول التكلفة توفـــر المعلومـــات التكاليفـــية وغـــيرها مـــن المواد الخام البديلة، تصميم المنتج ومواصـــفاته، العمليات الإنتاجية المستخدمة حالياً، وبالتالي فهي تساعد على تقويم المقـــترحات الـــبديلة لتكلفة المنتج لاختيار أنسبها بما يتلاءم ومقدرة المستهلك ورد

فعـــل المنافس، وهنا يقرر Yoshikawa, et al., (1993) أن جداول التكلفة ليست أداة لتقدير تكلفة المنتجات الجديدة فحسب، وإنما هي أداة لخفض تكلفة المنتجات الجديدة والقائمة، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف جداول التكلفة بأنها قواعد بيانات تكاليفية توفـــر مقاييـــس مخـــتلفة لا يتم على أساسها تحديد التكلفة وتقويم المنتجات القائمة فحســـب، وإنمـــا أيضاً المنتجات المحتملة وتعطي إجابات فورية عن أسئلة ماذا لو What If المرتبطة ببدائل تصميم المنتج أو تطويره حسب متطلبات العميل وقدرته الشرائية ورد الفعل المتوقع من المنافسين.

سادساً: تحليل السبب والنتيجة Cause-Effect Analysis

يمثل تحليل السبب والنتيجة عملية تحليلية ديناميكية لإجراء مزيد من التحسينات المســـتمرة فـــي العمليات بهدف خفض التكلفة، ومن ثم دعم القدرة التنافسية لتنظيم الأعمال، ويتطلب هذا التحليل تحديد المتغير أو المتغيرات (السبب) التي تؤدي إلى حدوث خفض التكلفة (النتيجة)، بمعنى أن خفض التكلفة يكون بناء على المتغير أو المتغـــيرات الســـببية المحـــتملة، وقد حدد Chen & Chung (2002) ثلاثة مجالات لاستخدامات تحليل السبب والنتيجة هي:

(١) بحث أسباب مشاكل الجودة.
(٢) تحليل فرص التحسينات المستمرة.
(٣) خلـــق فرص خفض التكلفة، ومن ثم يعد تحليل السبب والنتيجة أداة مكملة للأســـاليب الهندسية التي تمثل آليات تنفيذ خفض التكلفة، وعليه يعد تحليل السبب والنتيجة أداة تحليلية تعزز أسلوب التكلفة المستهدفة.

وعلى الرغم من أن تحليل السبب والنتيجة يمثل تحليل أداة تحليلية هامة لتحليل الـــتكلفة، إلا أنه يلاحظ عدم تواجده على ساحة فكر إدارة التكلفة، ولعل ذلك يرجع إلـــى بساطة هذا التحليل بالإضافة إلى ندرة التقارير المتعلقة باستخدامه، ويقوم هذا التحلـــيل بـــتجزئة الـــتكلفة الكلية للمنتج إلى عناصرها الأساسية من تكاليف مواد مباشـــرة، تكاليف أجور مباشرة، تكاليف غير مباشرة، ثم تحليل كل عنصر حسب مكونـــات وأسباب حدوث هذه التكلفة، فمثلاً فيما يتعلق بتكلفة المواد المباشرة، يتم تحليل تلك التكلفة طبقاً للأجزاء والمكونات والمستلزمات التي تشكل المنتج، وتحديد سعر الشراء أو التحويل Transfer Pricing، والكمية المستخدمة من كل مفردة، ويتم خفـــض الـــتكلفة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية: هل هذا السعر معقول؟ هل يمكـــن خفـــض السعر؟ هل يمكن التفاوض مع الموردين على خصم إضافي؟ هل يمكن خفض الكمية المستخدمة؟ هل هناك تأثير على مستوى الجودة؟ .

ويتطلب ملاحقة خفض تكلفة المواد والعمل، إجراء بحث انتقادي لتصميم المنتج وتصـــميم العملـــيات، ويعـــد مفهـــوم الإمكانـــية الإنتاجية أو الإمكانية التصنيعية Producibility/Manufacturability كـــأحد مـــبادئ التصـــميم المستخدمة في إطار مفهـــوم تصـــميم عمليات الإنتاج والتجميع الذي يعد أحد آليات تنفيذ خفض التكلفة

السابق الإشارة إليه، ويهدف مفهوم الإمكانية الإنتاجية أو التصنيعية إلى تصميم المنتج، وتصميم العمليات اللازمة لتصنيع هذا المنتج بصورة تؤدي إلى تبسيط كل من المنتج والعمليات، ومن ثم فإن أي جزء أو مكون أو نشاط لا يضيف قيمة إلى المنتج ومن ثم إلى العميل يمثل ضياع Waste يجب التخلص منه الأمر الذي يؤدي إلى خفض التكلفة، وأيضاً يمكن خفض التكلفة من خلال إعادة هندسة العمليات حيث أن إعادة هندسة العمليات تكون ممكنة مع تغير تصميم المنتج، وهكذا فإن استخدام تحليل السبب والنتيجة كآلية إضافية لخفض التكلفة غير محددة بمرحلة تصميم المنتج والعمليات فقط، وإنما يمكن أن يتضمن إعادة هندسة جوانب أخرى على أنشطة سلاسل القيم الكاملة لتنظيم الأعمال أفقياً ورأسياً (Chen & Chung, 2002).

وبناء على تحليل آليات تنفيذ خفض التكلفة يمكن صياغة هذا الفرض في شكله الإيجابي وليس العدمي نظراً لأن التحليل النظري يتوقع حدوثه: " تختلف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة داخل وخارج الحدود التنظيمية لتنظيم الأعمال، وذلك من زاوية تأثير تلك الآليات على احتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة على مستوى المنتج " .

٤-٥ مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء Benchmarking في تنظيمات الأعمال القائدة عند تحديد هامش الربح المستهدف.

يستخدم معيار أفضل أداء في تنظيمات الأعمال القائدة كأساس لمقارنة العمليات المالية والتشغيلية لمختلف تنظيمات الأعمال الأخرى مع ذلك المعيار، وذلك لتعيين مناطق التحسينات المستمرة في تلك التنظيمات، ويقسم كل من Murray, Zimmerman & Flaherty (1997) معيار أفضل أداء خارجي External Benchmarking إلى نوعين هما:

(١) معيار أفضل أداء تنافسي Competitive Benchmarking ويتم استخدامه عندما يتخذ المنافس المباشر كأساس للمقارنة.

(٢) معيار أفضل أداء لطبقة الصفوة من تنظيمات الأعمال العالمية World-Class Benchmarking ويتم استخدامه عندما تتخذ طبقة الصفوة من تنظيمات الأعمال العالمية World-Class Organizations كأساس للمقارنة.

وتعرف طبقة الصفوة من تنظيمات الأعمال العالمية مثل شركة Motorola، وشركة Sony، وشركة Kodak، وشركة Honda، وشركة Xerox بتنظيمات 4 Anys حيث تتميز هذه النوعية من التنظيمات بالخصائص التالية (د. عبد السلام أبو قحف، ٢٠٠٠ ;Hodgetts & Iuthans, 1997) :

(١) القدرة على المنافسة في أي وقت Any Time.

(٢) القدرة على المنافسة في أي مكان Any Where.

(٣) القدرة على المنافسة بأية طريقة Any Way.
(٤) القدرة على منافسة أي شركة أخرى Any Body.

ثم حددا دعائم الوصول إلى طبقة الصفوة من تنظيمات الأعمال العالمية في المقومات التالية:

(١) التركيز على حاجات العملاء.
(٢) التحسينات المستمرة بهدف خفض التكلفة وزيادة الجودة.
(٣) التنظيم المرن والاهتمام بمصادر التوريد.
(٤) الإدارة الخلاقة للموارد البشرية.
(٥) توفير مناخ عمل يتصف بالعدالة لجميع الأطراف المتعاملة مع تنظيم الأعمال.
(٦) الدعم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات.

ويقرر كل من Welfle & Keltyka (2000) أن تطبيق معيار أفضل أداء يتضمن الخطوات الأربعة التالية:

(١) تحليل عمليات وإجراءات تنظيم الأعمال ووضع أهداف عملية التحسين.
(٢) اختيار معيار أفضل أداء تنافسي أو معيار أفضل أداء لطبقة الصفوة من تنظيمات الأعمال العالمية والذي سوف يستخدم كأساس للمقارنة.
(٣) الحصول على المعلومات التفصيلية عن معيار أفضل أداء تم اختياره.
(٤) تحليل المعلومات التي تم تجميعها لتحديد تطبيقات معيار أفضل أداء التي يمكن استخدامها بواسطة تنظيم الأعمال.

والسؤال الذي يفرض نفسه بقوة في هذا الصدد، هل يتم تحديد كل من التكلفة المستهدفة وهامش الربح المستهدف بناء على معيار أفضل أداء لتنظيمات الأعمال القائدة في هذا المجال؟ ، الواقع أن التطبيقات العملية لأسلوب التكلفة المستهدفة أوضحت أنه قد لا يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في المدى الزمني قصير الأجل إذا كانت قائمة على أساس مفهوم التكلفة المسموح بها نظراً لأن هذا المفهوم يقوم على أساس متغير آخر وهو هامش الربح المستهدف الذي يعكس إمكانيات وقدرات أكثر المنافسين كفاءة، ومن ثم فإنه في حالة الفشل في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة من خلال إجراء مزيد من التحسينات المستمرة في المدى الزمني طويل الأجل، وعدم الوصول إلى التكلفة المسموح بها كانعكاس للتكلفة المستهدفة، يكون أمام تنظيم الأعمال بديلين لاحتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج.

البديل الأول: الالتزام بمستوى أعلى من التكلفة المسموح بها على مستوى المنتج مع التمسك بنفس هامش الربح المستهدف طبقاً لمعيار أفضل أداء، ولاشك أن هذا البديل يعد بديلاً غير مقبول لأنه سوف يصاحبه تحريك السعر إلى أعلى، ومن ثم التضحية بأحد العوامل الأساسية لدعم الميزة التنافسية لتنظيم

الأعمال، بل إن هذا البديل يتعارض تماماً مع أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يقـوم على أساس فرض السعر على تنظيم الأعمال من جانب السوق Price Taker.

الـبديل الثانـي: الالـتزام بنفس مستوى التكلفة المسموح بها على مستوى المنتج، واحـتواء الفجـوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية المقدرة للمنـتج احتواءاً كاملاً من خلال التضحية بجزء من هامش الربح المستهدف والمحدد بناء على معيار أفضل أداء، ومن ثم فإن هذا البديل يعكس حالة عدم التزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف.

ونظـراً لأن هـامش الـربح المسـتهدف يتمثل في ذلك القدر اللازم لإشباع طموحـات أصحاب المصلحة مع تنظيم الأعمال Stakeholders، فإن البديل الثاني هو البديل المقبول عملياً على أساس أنه يمثل اقل الأضرار من خلال تأثيره السلبي النسـبي علـى طموحات أصحاب المصلحة مع تنظيم الأعمال، وينبع هذا التأثير السلبي النسبي من خلال التضحية بجزء من هامش الربح المستهدف كوسيلة عملية وحيدة متاحة لاحتواء الفجوة التكاليفية التي فشلت كل الجهود التنظيمية في احتوائها علـى المـدى الزمني طويل الأجل نتيجة تحديد هامش الربح المستهدف بناء على معيار أفضل أداء لتنظيمات الأعمال القائدة في هذا المجال.

وبـناء على التحليل السابق يمكن صياغة هذا الفرض في شكله الإيجابي وليس العدمـي نظـراً لأن الدراسـة النظرية تتوقع حدوثه: " يفضل عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء وتخفيض هامش الربح المستهدف كوسيلة لاحتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة على مستوى المنتج، وذلك في حالة فشل الجهـود التنظيمـية فـي إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض تكلفة أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل " .

المبحث الخامس
الدراسة التطبيقية: تحديد المنهج – اختبار الفروض – دراسة الحالة

٥-١ منهج البحث

يقوم هذا البحث على أساس المدخل الوصفي/الاستقرائي، حيث يسعى نحو استقراء واقع شركات قطاع الأعمال الخاص في توفير البيانات اللازمة لوضع المنهج الإجرائي المقترح موضع التطبيق، وذلك من خلال مسارين مكملين لبعضهما البعض يسعيا نحو تحقيق الهدف الأساسي لهذا البحث:

المسار الأول: استخدام قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة والتي تحدد:

(١) درجة تركيز التكلفة في أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة تمهيداً للعمل على خفضها.

(٢) مدى الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد تمهيداً لاستخدامها في تنفيذ خفض التكلفة.

(٣) مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف تمهيداً لخفض هامش الربح المستهدف في حالة الفشل في احتواء الفجوة التكاليفية بالكامل بين التكلفة المستهذفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج.

المسار الثاني: استخدام دراسة الحالة في إحدى شركات مجتمع الدراسة، ومن خلال المقابلات الشخصية مع المهندسين ومحاسبي التكاليف في هذه الشركة بغرض تحليل الأنشطة وأيضاً تحليل تكلفة الأنشطة والتي تحدد:

(١) سعر البيع المستهدف لأحد منتجات هذه الشركة .

(٢) هامش الربح المستهدف لهذا المنتج.

(٣) التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال تحديد الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف.

(٤) الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج.

(٥) توزيع مقدار خفض التكلفة بين أنشطة التصميم والتوريد، والآليات المستخدمة في تنفيذ خفض التكلفة.

(٦) كيفية التصرف في حالة الفشل في احتواء الفجوة التكاليفية، وذلك بالخفض الإجباري لهامش الربح المستهدف.

وعلى هذا الأساس تتحدد طريقة هذا البحث في الدراسة الميدانية بجوانبها الثلاثة والتي تمثل الأدوات المستخدمة في هذا البحث وهي:

(١) قوائم الاستقصاء لمجتمع الدراسة كاملاً.

(٢) تحليل بيانات التكاليف لإحدى شركات مجتمع الدراسة "دراسة الحالة".

(٣) المقـابلات الشخصـية مـع المهندسين ومحاسبي التكاليف في الشركة محل دراسة الحالة.

٥-٢ مجتمع الدراسة : حجم العينة ـ دراسة الحالة

يتمـثل مجـتمع الدراسـة الميدانية في عشر شركات صناعية بقطاع الأعمال الخـاص، تسع منها تعمل بمدينة السادات – محافظة المنوفية، وشركة واحدة تعمل بمديـنة طـنطا – محافظة الغربية، وتم توزيع ١٠٠ قائمة استقصاء على محاسبي التكالـيف بهذه الشركات بمعدل ١٠ قوائم لكل شركة، وبلغ عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة التي تم إخضاعها للتحليل الإحصائي ٥٦ قائمة بنسبة ردود ٥٦%.

ومـن بيـن الشركات العشر، تم اختيار شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية[٥] بمدينة طنطا لتحليل البيانات التكاليفية لأحد منتجاتها، مع إجراء المقابلات الشخصية مع المهندسين ومحاسبي التكاليف بها بغرض استجلاء بعض القضايا المتعلقة بكيفية وضع المنهج الإجرائي المقترح موضع التطبيق.

٥-٣ تصميم قائمة الاستقصاء، وقياس المتغيرات

تـم تصميم قائمة الاستقصاء بغرض الحصول على إدراكات محاسبي التكاليف فـي الشـركات محل التطبيق عن الجوانب الأربعة التي تغطيها قائمة الاستقصاء، واحـتوت كل قائمة على خطاب مرفق يوضح طبيعة الدراسة والهدف منها (ملحق رقم ١)، وفيما يلي الجوانب الأربعة التي تغطيها قائمة الاستقصاء:

(١) نوع الاستراتيجية التي تتبناها الشركات محل التطبيق (خفض التكلفة – تمايز المنتج).

(٢) مـدى اسـتقلالية أو اعتمادية الأنشطة بين الشركات محل التطبيق وموردي المستلزمات السلعية لها.

(٣) مدى الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة أنشطة التصميم والتوريد على سلسلة القيمة.

(٤) مـدى الالـتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف.

وفيما يتعلق بقياس متغيرات الدراسة فقد تم استخدام مقياس Likert الدرجي ذو الخمـس نقاط A Five-Point Likert Scale حتى يمكن تحويل المفاهيم المجردة إلى مؤشرات كمية يسهل إخضاعها للتحليل الإحصائي.

---

(٥) يرجع المعيار الأساسي لاختيار هذه الشركة كدراسة حالة هو إمكانية الحصول على البيانات اللازمـة للدراسـة التطبيقية، بجانب السهولة النسبية في مقابلة بعض المهندسين ومحاسبي التكاليف العاملين بها.

٥-٤ التحليل الإحصائي لبيانات قائمة الاستقصاء

في سبيل اختبار قبول أو رفض فروض الدراسة، وأيضاً ترتيب مفردات آليات الفرض الثالث، تم استخدام أسلوب تحليل معنوية النسب، ويرجع اختيار هذا التحليل لأن عينة الدراسة تأخذ شكل التوزيع الطبيعي (حجم العينة = ٥٦)، كما أن الأوزان على المقياس الدرجي تمثل قيم ترتيبية، وللتأكيد على قوة الاختبار الإحصائي للفروض، فقد تم اختيار القيمة ٤ فأكثر (٨٠% فأكثر) على المقياس الدرجي ذو الخمس نقاط، بالإضافة إلى اختيار ٥٠% فأكثر مما أعطوا نسبة موافقة ٨٠% فأكثر، وذلك كمعيار لقبول فروض الدراسة من عدمها، وأيضاً لترتيب مفردات الفرض الثالث حسب أهميتها النسبية، وبناء على ذلك سوف يتم:

- قبول الفرض العدمي ورفض الفرض البديل إذا كان $H_0: P = 50\%$
- قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمي إذا كان $H_1: P > 50\%$

٥-٥ المسار الأول للمنهج الإجرائي المقترح: اختبار فروض الدراسة

٥-٥-١ اختبار الفرض الأول

يتعلق هذا الفرض بالمفاضلة بين استراتيجية ريادة التكلفة واستراتيجية تمايز المنتج كأحد الاستراتيجيات الملائمة لتنظيمات الأعمال في مصر، ومن ثم مدى تركز التكلفة في أنشطة تصميم المنتج والعمليات على سلسلة القيمة، وتشير نتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم ٢) إلى أن القيمة المحسوبة لهذا الفرض هي ٠,٨٣٩ في حين أن القيمة المفترضة لقبول هذا الفرض هي ٠,٧٣٦، مما يعني قبول فرض الدراسة وذلك عند مستوى معنوية = صفر (أقل من ٥%)، وقيمة Z = ٥,٠٨، مما يؤكد تركيز شركات قطاع الأعمال الخاص في مصر على تبني استراتيجية خفض التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية، ومن ثم تتركز التكلفة في أنشطة تصميم المنتج والعمليات على سلسلة القيمة، وهذه النتيجة تتفق وتأكيد الفكر التكاليفي على أن أكثر من ٨٠% من تكلفة المنتج إنما تتحدد في مرحلة التصميم، وترجع أسباب اختيار استراتيجية ريادة التكلفة إلى العوامل التالية:

(١) تلائم مستوى دخول الأفراد في مصر .

(٢) تلائم الظروف الاقتصادية في مصر من حيث محاولة إحلال المنتجات المصرية محل الواردات أولاً ثم بعد ذلك يتم التركيز على المنتج لأغراض التصدير.

(٣) تلائم ظروف الوحدات الاقتصادية الصناعية في مصر التي تمتلك قدرات تكنولوجية أقل مرونة وأقل تقدماً.

٥-٥-٢ اختبار الفرض الثاني

يتعلق هذا الفرض باختبار مدى استقلالية أو اعتمادية الأنشطة بين طرفي علاقة الشراكة التجارية على سلسلة التوريد، وتشير نتائج التحليل الإحصائي

(ملحق رقم ٢) إلى أن القيمة المحسوبة لهذا الفرض هي ٠,٧١٤ في حين أن القيمة المفترضة لقبول هذا الفرض هي ٠,٦١٥، مما يعني قبول الفرض البديل عند مستوى معنوية = ٠,٠٠١ (أقل من ٥%)، وقيمة Z = ٣,٢١، وهذا يؤكد وجود اعتمادية تتابعية أو تبادلية بين تنظيمات الأعمال محل الدراسة والموردين، الأمر الذي يتطلب ضرورة تحقيق نوع من التنسيق والتكامل بين هذه الأطراف من أجل خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة بمعناها الواسع الذي يتخطى الحدود التنظيمية لتنظيمات الأعمال، وتحقيق الصالح المشترك لكل من تنظيمات الأعمال والموردين، وتتحدد مجالات خفض تكلفة أنشطة التوريد الناتجة من جراء تنسيق علاقة الشراكة التجارية بين الطرفين في :

(١) تحسين كفاءة وسائل توصيل المستلزمات السلعية من جانب المورد.
(٢) تحسين كفاءة أنشطة استلام المستلزمات السلعية من جانب المشتري أو المنتج.
(٣) تحسين كفاءة أنشطة تخزين المستلزمات السلعية من جانب المشتري أو المنتج.
(٤) التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وصولاً إلى معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة التي تمثل معيار أفضل أداء في الشركات القائدة في هذا النشاط.

٥-٥-٣ اختبار الفرض الثالث

يتعلق هذا الفرض بتحديد الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة، وذلك من زاوية تأثير تلك الآليات على احتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج، وتشير نتائج التحليل الإحصائي (الملحق رقم ٢) إلى ترتيب هذه الآليات حسب أهميتها النسبية طبقاً للجدول (الشكل رقم ١١-٥) :

الترتيب	الآلية	القيمة المحسوبة	القيمة المفترضة	قيمة Z	قيمة P	معنوي/ غير معنوي
١	هندسة القيمة: نشاط التصميم	٠,٧٨٦	٠,٦٩٦	٤,٢٨	صفر	معنوي بمستوى < ٥%
٢	التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة: نشاط التصميم والتوريد	٠,٦٢٥	٠,٥١٩	١,٨٧	٠,٠٣١	معنوي بمستوى < ٥%
٣	فعالية استخدام مسببات التكلفة: نشاط التصميم والتوريد	٠,٤٢٩	٠,٣٢٠	-١,٠٧	٠,٨٥٧	غير معنوي
٤	الوصول بمعدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة إلى معيار أفضل أداء: نشاط التوريد	٠,٤١١	٠,٣٠٣	-١,٣٤	٠,٩٠٩	غير معنوي

جدول رقم (١١-٥)
ترتيب آليات تنفيذ خفض التكلفة حسب أهميتها النسبية

٥-٥-٤ اختبار الفرض الرابع

يتعلق هذا الفرض باختبار مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف، وتشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن القيمة المحسوبة لهذا الفرض ٠,٩١١ أكبر منن القيمة المفترضة ٠,٨٤٨، مما يعني قبول الفرض البديل عند مستوى معنوية = صفر (أقل من ٥%)، وقيمة Z = ٦,١٥، وهذا يؤكد انه في حالة الفشل في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل، تتم التضحية بمعيار أفضل أداء عند تحديد هامش الربح المستهدف، وتخفيض هامش الربح المستهدف كوسيلة لاحتواء الفجوة التكاليفية وصولاً إلى التكلفة المستهدفة من خلال دورة جديدة، ولعل اختيار هذا الإجراء يرجع إلى الأسباب التالية:

(١) أن تخفيض هامش الربح المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة يمثل أقل الأضرار لأنه يؤثر تأثيراً سلبياً نسبياً على طموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال .

(٢) أن البديل الآخر هو زيادة السعر، الأمر الذي يؤثر على النصيب السوقي للشركة نظراً لأن زيادة السعر تؤثر سلباً على الميزة التنافسية للمنتج.

(٣) أنه يمكن تعويض النقص في هامش الربح المستهدف لهذا المنتج بالتعويض في هامش الربح لمنتج آخر.

(٤) أن النزول بهامش الربح المستهدف بناء على معيار أفضل أداء يعد إجراءاً عملياً في هذا الصدد طبقاً لقاعدة مالا يدرك كله لا يترك كله.

٥-٦ المسار الثاني للمنهج الإجرائي المقترح: دراسة الحالة لكيفية تطبيق المنهج الإجرائي

٥-٦-١ الشركة محل دراسة الحالة(٦)

تعمل شركة سنيوريتا للصناعات الغذائية في مدينة طنطا – محافظة الغربية، ويواجه أحد منتجاتها منافسة سعرية حادة حيث أظهرت بحوث السوق أن هناك اتجاه من جانب الشركات الأخرى المنافسة بخفض أسعار منتجاتها المثيلة بنسبة ٥%، ومن ثم فإن إدارة الشركة تعتقد انه لكي يستمر هذا المنتج في السوق فإنه يجب عليها خفض سعر بيع هذا المنتج بنسبة تتراوح من ٥% إلى ١٠%، وقد أشارت بحوث السوق بالشركة إلى أن خفض سعر البيع بمقدار ٨% سوف يؤدي

---

(٦) حسب رغبة المسئولين بالشركة لن يقوم الباحث بتحديد اسم المنتج، كما تم ضرب جميع الأرقام في معامل ثابت حتى لا تتاح البيانات التفصيلية عن الأسعار والموارد والتكاليف الخاصة بالمنتج إلى الشركات الأخرى المنافسة، كما تم التحول من التخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة إلى التخصيص على أساس نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، وذلك بمساعدة المهندسين ومحاسبي التكاليف بالشركة.

بـــدوره إلى زيادة حجم المبيعات بمقدار ٢٠%، مع العلم بأن الشركة لا تحدد دخل التشـــغيل المستهدف بناء على معيار أفضل أداء Benchmarking، وإنما ترغب في تحقيق نفس دخل التشغيل الحالي وذلك كدخل تشغيل مستهدف.

٥-٦-٢ توصيف المنتج، الموارد المستخدمة في الإنتاج، تكاليف سلسلة القيمة

أولاً: تتمـــثل وحـــدة المنتج في "الكرتونة"، وتتكون الكرتونة الواحدة من ٣٠ علبة، وتتكون العلبة الواحدة من ٥٠ قطعة.

ثانياً: سعر بيع وحدة المنتج ٤٠٠ جنيه.

ثالثاً: تتمثل الموارد المستخدمة في إنتاج دفعة من الإنتاج تعادل ١٠٠٠٠٠ كرتونة خلال الفترة المالية التي تنتهي في ٢٠٠٣/١٢/٣١ في الآتي:

(١) المـــواد المباشرة لوحدة المنتج: خامات إنتاج ١٣٠,٤ جنيه، مواد التغليف ٣٣ جنيه، مواد التعبئة ٥٤,٤ جنيه.

(٢) الأجور المباشرة لوحدة المنتج ١٦ جنيه.

(٣) متوسط عدد أوامر الشراء الصادرة لشراء المكونات المطلوبة لإنتاج دفعة الإنتاج السابقة ٢٢٥٠٠ أمر شراء بمتوسط معدل ٨٠ جنيه للأمر الواحد.

(٤) متوســـط الوقت المستنفد في اختبار جودة المنتج ١٥ دقيقة لكل وحدة إنتاج بمعدل ٥ جنيه لكل ساعة.

(٥) نســـبة الوحدات المعيبة من المنتج خلال الفترة تبلغ ٤% من الوحدات، مع ملاحظـــة أن الإنـــتاج المعيب تتم معالجته ويحمل بتكلفة الأجور المباشرة فقط.

(٦) متوســـط عـــدد مرات استدعاءات قسم الصيانة خلال الفترة الإنتاجية تقدر بحوالي ٧٢٠ مرة وتتكلف كل مرة استدعاء ٥٠٠ جنيه شاملة قطع الغيار.

(٧) يـــتولى نشـــاط مـــناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية ١٥ عامل بمعدل ٨ ساعات يومياً، بمعدل أجر ٣ جنيه للساعة، مع العلم بأن متوسط أيام العمل الفعلية في السنة ٣٢٠ يوم.

(٨) التكالـــيف الثابـــتة للتجهيزات الآلية التي سوف تستخدم في تحقيق مستوى الإنتاج السابق هي ٣٣٥٨٠٠ جنيه.

رابعـــاً: أوضح تحليل أنشطة سلسلة القيمة أن تكاليف أنشطة سلسلة القيمة المتعلقة بهذا المنتج – بخلاف النشاط الإنتاجي – كانت على النحو التالي:

(١) تكاليف البحوث والتطوير ١٢٠٠٠٠٠ جنيه.

(٢) تكاليف تصميم المنتج والعمليات ١٢٠٠٠٠٠ جنيه.

(٣) تكاليف التسويق والتوزيع ١٦٠٠٠٠٠ جنيه.

(٤) تكاليف خدمات ما بعد البيع صفر.

٥-٦-٣ اشتقاق التكلفة المستهدفة واحتواء الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الحالية المقدرة للمنتج

أولاً: تحديد التكلفة الإنتاجية الإجمالية، والتكلفة الإنتاجية الحالية المقدرة للوحدة.

عناصر التكاليف	مسبب التكلفة	%	تكلفة الوحدة	إجمالي التكلفة
مواد مباشرة	كرتونة	٣٢,٥٩٠	١٣٠,٤٠٠	١٣٠٤٠٠٠٠
مواد التغليف	كرتونة	٨,٢٦٠	٣٣	٣٣٠٠٠٠٠
مواد التعبئة	كرتونة	١٣,٦٠٠	٥٤,٤٠٠	٥٤٤٠٠٠٠
أجور مباشرة	كرتونة	٤	١٦	١٦٠٠٠٠٠
التكلفة الأولية		٥٨,٤٥٠	٢٣٣,٨٠٠	٢٣٣٨٠٠٠٠
تكاليف أوامر الشراء ٢٢٥٠٠×٨٠	أمر شراء	٤,٥٠٠	١٨	١٨٠٠٠٠٠
تكاليف اختبار الجودة ١٠٠٠٠٠×١٥/٦٠×٦	ساعة فحص	٠,٣١٢	١,٢٥٠	١٢٥٠٠٠
تكاليف إعادة التشغيل ١٠٠٠٠٠×٤%×١٦	كرتونة معيبة	٠,١٦٠	٠,٦٤٠	٦٤٠٠٠
تكاليف الصيانة ٧٢٠ × ٥٠٠	مرة استدعاء	٠,٩٠٠	٣,٦٠٠	٣٦٠٠٠٠
تكاليف المناولة ٣٢٠×١٥×٨×٣	ساعة مناولة	٠,٢٨٨	١,١٥٢	١١٥٢٠٠
التكاليف الثابتة للتجهيزات الآلية	—	٠,٨٤٠	٣,٣٥٨	٣٣٥٨٠٠
التكلفة الإنتاجية		٦٥,٤٥	٢٦١,٨٠٠	٢٦١٨٠٠٠٠

ثانياً: تحديد دخل التشغيل الإجمالي، ودخل التشغيل للوحدة على أساس تحليل تكلفة أنشطة سلسلة القيمة.

بيان	إيراد وتكلفة الوحدة			إيرادات وتكاليف إجمالية	
	%	تفصيلي	إجمالي	تفصيلي	إجمالي
إيراد المبيعات ١٠٠٠٠٠ × ٤٠٠	١٠٠		٤٠٠		٤٠٠٠٠٠٠٠
(-) التكلفة الإنتاجية	٦٥,٤٥		(٢٦١,٨٠٠)(٧)		(٢٦١٨٠٠٠٠)
هامش إجمالي	٣٤,٥٥		١٣٨,٢٠٠		١٣٨٢٠٠٠٠
(-) تكاليف سلسلة القيمة					
تكاليف البحوث والتطوير		١٢		١٢٠٠٠٠٠	
تكاليف تصميم المنتج والعمليات		١٢		١٢٠٠٠٠٠	
تكاليف التسويق والتوزيع		١٦		١٦٠٠٠٠٠	
تكاليف خدمات ما بعد البيع		صفر		صفر	
	١٠		(٤٠)(٧)		(٤٠٠٠٠٠٠)
دخل التشغيل	٢٤,٥٥		٩٨,٢٠٠		٩٨٢٠٠٠٠

(٧) التكلفة الحالية المقدرة لوحدة المنتج = ٢٦١,٨٠٠ + ٤٠ = ٣٠١,٨٠٠ جنيه

ثالثاً: تحديد سعر البيع المستهدف، ودخل التشغيل المستهدف، والتكلفة المستهدفة

(١) سعر البيع المستهدف للوحدة = ٤٠٠ × ٩٢% = ٣٦٨ جنيه

(٢) نسبة هامش الربح المستهدف = دخل التشغيل ÷ إيراد المبيعات

= ٩٨,٢٠٠ ÷ ٤٠٠ = ٢٤,٥٥%

(٣) إيرادات المبيعات الإجمالية المستهدفة = (١٠٠٠٠٠ × ١٢٠%) × ٣٦٨

= ٤٤١٦٠٠٠٠ جنيه

(٤) دخل التشغيل الإجمالي المستهدف = ٤٤١٦٠٠٠٠ × ٢٤,٥٥%

= ١٠٨٤١٢٨٠ جنيه

(٥) دخل التشغيل المستهدف للوحدة = ١٠٨٤١٢٨٠ ÷ ١٢٠٠٠٠

= ٩٠,٣٤٤ جنيه

(٦) التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

= ٣٦٨ – ٩٠,٣٤٤ = ٢٧٧,٦٥٦ جنيه

(٧) التكلفة الحالية المقدرة للوحدة = تكاليف الإنتاج + تكاليف سلسلة القيمة

= ٢٦١,٨٠٠ + ٤٠ = ٣٠١,٨٠٠

رابعاً: تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج

(١) مقدار الفجوة التكاليفية/ خفض التكلفة = ٣٠١,٨٠٠ – ٢٧٧,٦٥٦

= ٢٤,١٤٤ جنيه

(٢) نسبة الفجوة التكاليفية/ خفض التكلفة = ٢٤,١٤٤ ÷ ٣٠١,٨٠٠ = ٨%

خامساً: كيفية تنفيذ خفض التكلفة

في سبيل احتواء الفجوة التكاليفية عن طريق خفض التكلفة، يمكن لفريق خفض التكلفة – الذي يقترح الباحث تكوينه في كل شركة – أن يقوم بتحليل نشاط تصميم المنتج وأيضاً نشاط التوريد من خلال آليات تنفيذ خفض التكلفة السابق تأصيلها في سياق المبحث الرابع، ويتم إعداد تقرير يقترح الباحث أن يطلق عليه "تقرير خفض التكلفة"، يعكس كيفية خفض تكلفة أنشطة التصميم والتوريد من خلال تحليل مقارن يعكس التكلفة الحالية المقدرة للوحدة والتكلفة المستهدفة للوحدة بالنسبة للمكونات التفصيلية لوحدة المنتج وكيفية احتواء الفجوة التكاليفية بينهما جزءاً جزءاً.

تقرير خفض التكلفة

مسلسل	بيـــان	التكلفة الحالية	التكلفة المستهدفة	الفجوة التكاليفية	كيفية خفض التكلفة
(١)	**المواد المباشرة**				التفاوض مع الإدارة المالية على توفير التمويل اللازم للسداد النقدي وذلك للحصول على خصم نقدي من الموردين مقداره ٣% بعد الاتفاق على السداد نقداً خلال ٣٠ يوم من عملية التوريد الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة توريد الخامات بمقدار ١٣٠,٤ × ٣% = ٣,٩١٢
	سكر خام	٥٨,٨			
	جلوكوز ٨٤%	٥١,٩			
	ملح ليمون	٢,٥			
	لون طرطازين ٨٥%	٠,١			
	لون كرموازين ٨٥%	٠,٣			
	لون لامع	٠,٢			
	أسانس برتقال	٣,١			
	أسانس فراولة	٤,٣			
	أسانس مانجو	٤,٨			
	أسانس توت	٢,٣			
	مونتول	٠,٩			
	رائحة مينتوليتس	١,٢			
		١٣٠,٤	١٢٦,٤٨٨	٣,٩١٢	
(٢)	مواد التغليف				- الحصول على خصم نقدي ٣% = ٣٠,٦ × ٣% = ٠,٩١٨
	رول تغليف	٣٠,٦			
	هالك تغليف ٨%	٢,٤			- خفض هالك التغليف بمقدار ٥٠% = ٢,٤ × ٥٠% = ١,٢٠٠
		٣٣	٣٠,٨٨٢	٢,١١٨	
(٣)	مواد التعبئة				- تغيير سمك الورق المستخدم في تصنيع العلبة يؤدي إلى خفض التكلفة بمقدار ١٠% أي بمقدار ٤,٥
	علبة تغليف	٤٥			
	كرتون	٩,١			
	سيلوتيب عريض صغير	٠,٣			- الحصول على خصم نقدي ٣% = ٣% × (٤,٥ – ٥٤,٤) = ١,٤٩٧
		٥٤,٤	٤٨,٤٠٣	٥,٩٩٧	
(٤)	أجور مباشرة	١٦	١٦	—	

تابع تقرير خفض التكلفة

(٥)	تكاليف أوامر الشراء (٨٠×٢٢٥٠٠) ÷ ١٠٠٠٠٠ (٨٠×٢٠٠٠٠) ÷ ١٢٠٠٠٠	١٨	١٣,٣٣٣	٤,٦٦٧	فعالية استخدام أوامر الشراء الصادرة لشراء المكونات اللازمة للعملية الإنتاجية من خلال إدماج بعض أوامر الشراء مع بعضها البعض الأمر الذي يؤدي إلى تقليل عدد أوامر الشراء بمقدار ٢٥٠٠ أمر ومن ثم خفض تكلفة الوحدة بمقدار ٤,٦٦٧
(٦)	تكاليف اختبار الجودة	١,٢٥٠	١,٢٥٠	—	
(٧)	تكاليف إعادة التشغيل	٠,٦٤٠	٠,٣٢٠	٠,٣٢٠	زيادة فعالية الإشراف الأمر الذي يؤدي إلى خفض نسبة الوحدات المعيبة بمقدار ٥٠%، ومن ثم خفض تكلفة الوحدة من تكاليف إعادة التشغيل بمقدار ٠,٣٢٠
(٨)	تكاليف الصيانة	٣,٦٠٠	٣,٦٠٠	—	
(٩)	تكاليف مناولة المواد	١,١٥٢	٠,٤٦١	٠,٦٩١	إدخال النظم الآلية في مناولة المواد داخل العنابر الإنتاجية يمكن أن يؤدي إلى الاستغناء عن ٦٠% من العمالة اليدوية الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة بمقدار ٠,٦٩١
(١٠)	التكاليف الثابتة	٣,٣٥٨	٢,٧٩٨	٠,٥٦٠	توزيع التكاليف الثابتة على ١٢٠٠٠٠ وحدة بدلاً من ١٠٠٠٠٠ وحدة الأمر الذي يؤدي إلى خفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة بمقدار ٠,٥٦٠ نتيجة زيادة حجم الإنتاج نظراً لأن الطاقة المتاحة هي ١٥٠٠٠٠ وحدة.

تابع تقرير خفض التكلفة

(١١)	تكاليف البحوث والتطوير	١٢	١٢	—	
(١٢)	تكاليف تصميم المنتج	١٢	٩	٣	يرى مهندسي التصميم والإنتاج أن خفض وزن القطعة بمقدار (١) جرام سوف يوفر ٥٠ جرام في العلبة الواحدة، ومن ثم يوفر ١٥٠٠ جرام في الكرتونة الواحدة، الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة الوحدة بمقدار ٣ جنيه.
(١٣)	تكاليف أنشطة الإنتاج والتسويق والتوزيع	١٦	١٣,١٢١	٢,٨٧٩	يمكن احتواء باقي الفجوة التكاليفية من خلال زيادة الكفاءة الإنتاجية، وأيضا من خلال زيادة فعالية أنشطة التسويق والتوزيع التي تضيف قيمة والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
	الإجمالي	٣٠١,٨٠٠	٢٧٧,٦٥٦	٢٤,١٤٤	

المبحث السادس
خلاصة البحث

٦-١ النتائج

سعت هذه الدراسة نحو تقديم منهج إجرائي مقترح يدعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشطة سلسلة القيمة، وذلك لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق دورها التأثيري المتعلق بخفض التكلفة، ومن ثم دعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال، ويقوم هذا المنهج الإجرائي على أساس تكامل كل من الحكم الشخصي لمحاسبي التكاليف والتحليل المنطقي لتكاليف أنشطة سلسلة القيمة، لتحديد مدى تركز التكلفة على سلسلة القيمة، وأيضاً لتحديد الآليات المناسبة اللازمة لاحتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج خلال المدى الزمني قصير وطويل الأجل، وقد تطلب وضع المنهج الإجرائي المقترح موضع التطبيق سلوك مسارين مكملين لبعضهما البعض، ركز المسار الأول على أربعة جوانب أساسية تم إخضاعها للاختبار الميداني على مجتمع الدراسة المكون من محاسبي التكاليف في عينة من شركات قطاع الأعمال الخاص، وذلك لتوفير سنداً علمياً يدعم تلك الجوانب، ويوفر الأرضية للمسار الثاني الذي يركز على دراسة الحالة لبيان كيفية تطبيق المنهج الإجرائي المقترح من خلال التحليل الفعلي لتكاليف أنشطة سلسلة القيمة وكيفية خفضها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وعلى هذا الأساس فقد خرجت الدراسة بالنتائج التالية :

(١) اتجاه تنظيمات الأعمال في مصر نحو تبني استراتيجية ريادة التكلفة كأساس لدعم الميزة التنافسية، ومن ثم تتركز التكلفة في أنشطة تصميم المنتج والعمليات على سلسلة القيمة.

(٢) وجود نوع من الاعتمادية التتابعية أو التبادلية بين تنظيمات الأعمال والموردين، الأمر الذي يتطلب ضرورة تحقيق نوع من التنسيق والتكامل بين هذه الأطراف من خلال خلق نوع من الشراكة التجارية بينهما من أجل تحقيق الصالح المشترك لهما من خلال خفض تكلفة أنشطة التوريد على سلسلة القيمة بمفهومها الواسع الذي يتعدى الحدود التنظيمية لتنظيمات الأعمال.

(٣) اختلاف الأهمية النسبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم والتوريد على سلسلة القيمة، حيث احتلت هندسة القيمة الآلية الأولى لخفض تكلفة أنشطة تصميم المنتج والعمليات، تلاها التخلص من أنشطة التصميم والتوريد التي لا تضيف قيمة للمنتج، وعلى الرغم من أن فعالية استخدام مسببات التكلفة تعد آلية فعالة لخفض تكلفة النشاط، إلا أن التحليل الإحصائي أثبت عدم معنوية هذه الآلية في الفرض الثالث، ولاشك أن هذه النتيجة قد أوجدت نوع من التعارض مع الإجابات المقدمة من محاسبي التكاليف لتحديد مجالات خفض تكلفة أنشطة التوريد في الفرض الثاني، والتي أكدت على

تحسين كفاءة وسائل توصيل المستلزمات السلعية من جانب المورد، وتحسين كفـاءة أنشطة الاستلام والتخزين من جانب المنتج، وتلك عوامل تؤكد على كفاءة وفعالية استخدام مسببات التكلفة .

(٤) أن خفض هامش الربح المستهدف هو البديل الأنسب – وليس زيادة السعر – في حالة فشل الجهود التنظيمية في إدارة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة، وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في المدى الزمني طويل الأجل، حيث أن خفض هـامش الـربح المستهدف يمثل أقل الأضرار لأنه يؤثر نسبياً بالسلب على طموحـات أصـحاب المصلحة في تنظيم الأعمال، في حين أن زيادة السعر تؤثـر بالسلب على النصيب السوقي ومن ثم على الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال.

٦-٢ التوصيات

فـي ضـوء النـتائج التي توصلت إليها الدراسة والتي تم الإشارة إليها سابقاً، يوصي الباحث بالآتي:

(١) تشـكيل فـريق خفـض التكلفة داخل كل شركة يتكون من مختلف الأنشطة المؤثرة ليتولى مسئولية خفض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.

(٢) تطبـيق المـنهج الإجرائي المقترح كمرشد لفريق خفض التكلفة وذلك لدعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال المصرية.

(٣) إعداد "تقرير خفض التكلفة" لبيان كيفية خفض تكلفة أنشطة سلسلة القيمة، من خـلال تحليل مقارن يعكس التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للوحدة بالنسـبة للمكونـات التفصيلية لوحدة المنتج، وكيفية احتواء الفجوة التكاليفية بينهما جزءاً جزءاً.

(٤) تطبـيق نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث لا يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أو تحليل سلسلة القيمة دون وجود نظام للتكلفة على أساس النشاط.

(٥) الـتوجه خطـوة خطوة نحو تطبيق معيار أفضل أداء Benchmarking لدى تنظيمات الأعمال المصرية سواء فيما يتعلق بتحديد التكلفة المستهدفة، هامش الربح المستهدف، معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة لجميع الأنشطة على سلسلة القيمة.

(٦) إضـافة مقرر أكاديمي لتدريس أدوات إدارة التكلفة في مرحلة البكالوريوس لطلاب شعبة المحاسبة بالجامعات المصرية، وكذلك تدريب محاسبي التكاليف الممارسـين على تطبيق هذه الأدوات نظراً لتحول دور المحاسبة إلى الدور التأثيري بجانب دورها الإعلامي.

٦-٣ حدود الدراسة

ركـزت هـذه الدراسـة فقـط على كيفية خفض تكلفة أنشطة تصميم المنتج والعمليات وأنشطة التوريد على سلسلة القيمة داخل وخارج الحدود التنظيمية لتنظيمات الأعمال، ولم تتضمن الأنشطة الأخرى المتعلقة بأنشطة البحوث والتطوير، أنشطة الإنتاج، أنشطة التسويق، أنشطة التوزيع، أنشطة خدمات ما بعد البيع على سلسلة القيمة.

٦-٤ اقتراحات لدراسات مستقبلية

(١) يمكن استخدام منهج النظرية الموقفية Contingency Theory في ترشيح بعض المتغيرات الموقفية الأخرى التي تدعم العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة، وذلك بخلاف نوع الاستراتيجية التي يتبناها تنظيم الأعمال، ومدى استقلالية أو اعتمادية أنشطة سلسلة التوريد.

(٢) يمكن استخدام منهج النظرية الموقفية في بيان كيفية توزيع مقدار الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج بين الزمنين القصير والطويل المدى.

(٣) يمكن استخدام تحليل السبب والنتيجة كأداة تحليلية – تعزز أسلوب التكلفة المستهدفة – لإجراء مزيد من التحسينات المستمرة بجانب الآليات الهندسية بهدف خفض التكلفة، حيث أن خفض التكلفة (النتيجة) طبقاً لهذا التحليل يكون بناء على تحديد المتغيرات السببية المحتملة (السبب).

(٤) يمكن إجراء مزيد من الدراسات على سلسلة التوريد Supply Chain ولاسيما كيفية حل المشاكل وإدارة الصراع المترتبة على اعتبار تنظيم الأعمال والموردين تنظيماً واحداً يسعى إلى تحقيق الصالح العام لكل منهما في إطار علاقة الشراكة التجارية على سلسلة القيمة داخل الصناعة.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- د. جوده عبد الرءوف زغلول، "البدائل الموقفية لتدعيم القدرة التنافسية للمنتج المصري وانعكاساتها على نظم التكاليف"، **مؤتمر محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية**، تونس، يونيو ٢٠٠٠، ص ٣٤٧ – ٣٩٦.
- د. سمير رياض هلال، **المحاسبة الإدارية**، كلية التجارة – جامعة طنطا، ٢٠٠٣.
- د. عبد السلام أبو قحف، "تطوير القدرات التنافسية للمؤسسات والشركات العربية في الأسواق العالمية – السيناريوهات البديلة المقترحة"، **مؤتمر محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية**، تونس، يونيو ٢٠٠٠، ص ٢٨١ – ٣٤٦.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

- American Institute of Certified Public Accountants, "Implementing Target Costing", **AICPA**, http://www.cpa2biz.com, 1999, PP. 1-3.
- Atkinson, A., R. Banker, R. Kaplan, & S. M. Young, **Management Accounting**, Prentice-Hall, New Jersey, 1997.
- Baker, W. M., "The Missing Element in Cost Management: Competitive Target Costing", **Industrial Management**, March/April 1995, PP. 1-5.
- Balsmeier, P. W., & W. J. Voisin, "Supply Chain Management: A Time - Based Strategy", **Industrial Management** http://www.directscience.com, 1996, PP. 1-4.
- Boer, G., "Management Accounting Beyond the Year 2000", **Journal of Cost Management**, July/Aug. 1996, PP. 46-49.
- Brausch, J. M., "Beyond ABC: Targeting Costing for Profit Enhancement", **Management Accounting**, Nov. 1994, PP. 1-5.
- Carr, L. P., & C. D. Ittner, "Measuring the Cost of Ownership", **Journal of Cost Management**, Fall 1992, PP. 42-51.
- Chang, J., & N. C. R. Hwang, "The Effects of Country and Industry on Implementing Value Chain Cost Analysis", **The International Journal of Accounting**, Volume 37, Issue 1, 2002, PP. 123-140.
- Chen, R. C., & C. H. Chung, "Cause-Effect Analysis for Target Costing", **Management Accounting Quarterly**, Winter 2002, PP. 1-9.
- Cooper, R., & R. Slagmulder, "Develop Profitable New Products with Target Costing", **Sloan Management Review**, Summer 1999, PP. 1-11.
- Dekker, C. H., "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: A Field Study", **Management Accounting Research**, March 2003, PP. 1-23.
- Dekker, C. H., & A. R. Van Goor, " Supply Chain Management and Management Accounting: A Case Study of Activity Based Costing", http://www.proquest.com/pqweb, 2000, PP. 1-12.
- Gadiesh, O., & J. L. Gilbert, "How to Map Your Industry's Profit Pool", **Harvard Business Review**, http://www.proquest.com/pqweb, 1998, PP. 149-162.
- Gosselin, M., "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing", **Accounting, Organizations, & Society**, Volume 22, 1997, PP. 105-122.
- Gulati, R., & H. Singh, "The Architecture of Cooperation: Managing Coordination Costs & Appropriation Concerns in Strategic Alliances", **Administrative Science Quarterly**, http://www.proquest.com/pqweb, 1998, PP. 781-814.

- Hergert, M., & D. Morris, "Accounting Data for Value Chain Analysis", **Strategic Management Journal**, Volume 10, 1989, PP. 175-188.
- Hodgetts, R. M., & F. Iuthans, **International Management**, McGrow-Hill, New York, 1997.
- Hoque, Z., "Strategic Management Accounting in the Value Chain Framework: A Case Study", **Journal of Cost Management**, March/April 2001, PP. 21-27.
- Horngren, C., S. Datar, & G. Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2003.
- Johnson, H. T., "Managing Costs Versus Managing Activities. Which Strategy Works ?", **Financial Executive**, Jan./Feb. 1990, PP. 32-36.
- Kato, Y., "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", **Management Accounting Research**, March 1993, PP. 33-47.
- Lockamy, A., & W. Smith, "Target Costing for Supply Chain Management: Criteria and Selection", **Industrial Management**, http://www.directscience.com, 2000, PP. 1-10.
- Lord, B. R., "Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes ?", **Management Accounting Research**, July 1996, PP. 347-366.
- McNair, C. J., "Defining and Shaping the Future Cost of Management", **Journal of Cost Management**, Sept./Oct. 2000, PP. 28-32.
- McNair, C. J., & L. Polutnik, "Closing the Cost-Value Gap", **Journal of Cost Management**, March/April 2001, PP. 1-8.
- Murray, M., R. Zimmermann, & D. Flaherty, "Can Benchmarking Give You a Competitive Edge ?", **Management Accounting**, Aug. 1997, PP. 46-50.
- Pierce, B., "Target Costing Management: Comprehensive Benchmarking for a Competitive Market", **Accounting Policies & Procedures**, http://www.directscience.com, April 2002, PP. 1-5.
- Porter, M. E., **Competitive Advantage**, The Free Press, New York, 1985.
- Roslender, R., & S. J. Hart, "From Target Costing to Target Cost Management: Exploring the Strategic Management Connection", http://www.proquest.com/pqweb, March 2000, PP. 1-20.
- Sakurai, M., "Target Costing and How to Use it", **Journal of Cost Management**, Summer 1989, PP. 39-50.

- Seal, W., J. Cullen, A. Dunlop, T. Berry, & M. Ahmed, "Enacting a European Supply Chain: A Case Study on the Role of Management Accounting", **Management Accounting Research**, March 1999, PP. 303-322.
- Shank, J. K., "Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles ?", **Management Accounting Research**, Jan. 1989, PP. 47-65.
- Shank, J. K., & J. Fisher, "Case Study: Target Costing as a Strategic Tool", **Sloan Management Review**, http://www.proquest.com/pqweb, Full 1999, PP. 1-11.
- Shank, J. K., & V. Govindarajan, "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", **Journal of Cost Management**, May/June 1992, PP. 5-21.
- Southern India Regional Council, "Target Costing", **SIRC**, http://www.proquest.com/pqweb, Oct. 2002, PP. 1-6.
- Swenson, D., S. Ansari, J. Bell, & I. Woon, "Best Practices in Target Costing", **Management Accounting Quarterly**, Winter 2003, PP. 12-17.
- Tatikonda, L. U., & M. V. Tatikonda, "Tools for Cost-Effective Product Design and Development", **Production & Inventory Management Journal**, http://www.proquest.com/pqweb, 1994, PP. 1-7.
- Thompson, J. D., **Organizations in Action**, McGrow-Hill, New York, 1967.
- Tomkins, C., "Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks", **Accounting, Organizations, & Society**, Volume 26, 2001, PP. 161-191.
- Walker, M., "Attribute-Based Costing: For Decision Making", **Management Accounting**, June 1999, PP. 1-8.
- Welfle, B., & P. Keltyka, "Global Competition: The New Challenge for Management Accounts", **Ohio CPA Journal**, http://www.proquest.com/pqweb, Jan./March 2000, PP. 1-8.
- Yoshikawa, T., J. Innes, F. Mitchell, & M. Tanaka, **Contemporary Cost Management**, Chapman & Hall, London, 1993.

ملحق رقم (١)
قائمة الاستقصاء

جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم التكاليف ونظم المعلومات

الأستاذ الفاضل / محاسب التكاليف بشركة .....
تحية طيبة وبعد

أقــوم بإعداد دراسة بعنوان "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المســتهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة "، وتهدف إلى تقديم منهج إجرائي يقود إلى دعم ربط كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل أنشــطة سلســلة القيمة وذلك لخفض التكلفة، بما يساعد على دعم الميزة التنافسية لتنظــيمات الأعمال، وبصورة أكثر تفصيلاً تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

(١) المفاضــلة بيــن استراتيجية خفض التكلفة واستراتيجية تمايز المنتج لتحديد درجة تركيز التكلفة على سلسلة القيمة .
(٢) تحديد مدى استقلالية أو اعتمادية أنشطة أطراف عملية الشراكة التجارية على سلسلة التوريد، وذلك كأساس لإمكانية خفض تكلفة أنشطة التوريد.
(٣) تحديــد الأهمــية النســبية لآليات تنفيذ خفض تكلفة كل من أنشطة التصميم وأنشطة التوريد.
(٤) تحديــد مدى الالتزام أو عدم الالتزام بمعيار أفضل أداء Benchmarking عند تحديد هامش الربح المستهدف لتحديد تأثير ذلك على كل من التكلفة المستهدفة وطموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال.

ومــرفق طــيه قائمة استقصاء تعكس الجوانب المختلفة السابق الإشارة إليها، أرجو ممن سيادتك الإجابة على الأسئلة الواردة بها حتى أتمكن من استكمال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، وشكراً جزيلاً لدعمك ومساعدتك .

الباحث

مـــن فضلك استخدم المقياس الدرجي التالي لتحديد إلى أي مدى توافق على أو تـــرفض الأســـئلة التالـــية معطـــياً إجابات رقمية كلما تطلب الأمر ذلك، وذلك في الجوانب الأربعة التالية:

المقياس الدرجي ←
- (٥) أوافق بشدة .
- (٤) أوافق إلى حد ما .
- (٣) محايد .
- (٢) أرفض إلى حد ما .
- (١) أرفض بشدة .

"**الجانـــب الأول**": عادة يكون أمام تنظيمات الأعمال استراتيجيتين يمكن استخدامهما لمواجهـــة الضـــغوط التنافســـية التي تواجهها المنتجات التي تقوم تلك التنظيمات بإنتاجها، هاتين الاستراتيجيتين هما:

(١) استراتيجية خفض تكلفة المنتج دون التأثير على مستوى الجودة .

(٢) استراتيجية تمايز المنتج بصرف النظر عن مستوى التكلفة .

السؤال الأول : هل استراتيجية خفض التكلفة تعد استراتيجية مناسبة؟ نعم – لا

الســـؤال الثانـــي: إذا كانـــت الإجابة بنعم، فإن الوزن النسبي الذي أعطيه لأهمية اســـتراتيجية خفض التكلفة في دعم الميزة التنافسية طبقاً للمقياس الدرجي السابق هو ---------- .

السؤال الثالث: ترجع أسباب اختيار استراتيجية خفض التكلفة إلى العوامل التالية:

(١) ----------

(٢) ----------

(٣) ----------

"**الجانب الثاني**": عادة تتميز علاقة تنظيمات الأعمال بموردي المستلزمات السلعية والتي يطلق عليها "علاقة الشراكة التجارية" إما بالاستقلالية حيث يسعى كل طرف مـــن أطـــراف علاقـــة الشراكة إلى تحقيق مصلحته الخاصة دون مراعاة مصلحة الطرف الآخر، وإما بالاعتمادية التتابعية أو التبادلية الأمر الذي يتطلب إجراء نوع مـــن التنســـيق، ويتطلب من كل طرف أن يسعى إلى تحقيق مصلحته مع مراعاة مصلحة الطرف الآخر في نفس الوقت.

السؤال الرابع : هل علاقة الشراكة التجارية مع الموردين تتميز بالاعتمادية ؟ نعم – لا

الســـؤال الخـــامس : إذا كانت الإجابة بنعم، فإن الوزن النسبي الذي أعطيه لمدى اعتمادية الأنشطة بين الطرفين طبقاً للمقياس الدرجي السابق هو ----- .

السؤال السادس: تتحدد مجالات خفض تكلفة التوريد الناتجة من جراء تنسيق علاقة الشراكة التجارية بين الطرفين في :

(١) ----------
(٢) ----------
(٣) ----------

"**الجانب الثالث**": لأغراض خفض تكلفة أنشطة تصميم المنتج والعمليات وأنشطة التوريد، يكون أمام فريق خفض التكلفة مجموعة من آليات تنفيذ خفض التكلفة التي تتفاعل مع بعضها البعض، وذلك لاحتواء الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المقدرة للمنتج خلال المدى الزمني قصير وطويل الأجل.

السؤال السابع: رجاء إعطاء وزن نسبي طبقاً للمقياس الدرجي السابق للإجراءات التالية المستخدمة في تنفيذ خفض التكلفة:

(١) تخفيض تكلفة المنتج عن طريق إعادة تصميم المنتج والعمليات من خلال هندسة القيمة وتشكيل الجودة وقواعد البيانات التكاليفية ---------- .
(٢) الوصول بمعدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة في أنشطة التوريد إلى معيار أفضل أداء تحققه التنظيمات القائدة في هذا المجال ---------- .
(٣) التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج خلال مراحل التصميم والتوريد ---------- .
(٤) فعالية استخدام مسببات التكلفة في أنشطة التصميم والتوريد التي تضيف قيمة للمنتج ---------- .

"**الجانب الرابع**": تتمثل التكلفة المستهدفة في الفرق بين سعر بيع المنتج المفروض من جانب السوق وهامش الربح المستهدف، ومن ثم فإن خفض هامش الربح المستهدف المحدد بناء على معيار أفضل أداء، والتضحية بجزء من طموحات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال يعد إجراءاً مقبولاً في حالة فشل الجهود التنظيمية في احتواء الفجوة التكاليفية في المدى الزمني طويل الأجل وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

السؤال الثامن: هل توافق على خفض هامش الربح المستهدف المحدد في البداية بناء على معيار أفضل أداء في حالة الفشل في الوصول إلى التكلفة المستهدفة خلال المدى الزمني طويل الأجل ؟ نعم – لا

السؤال التاسع: إذا كانت الإجابة بنعم، فإن الوزن النسبي الذي أعطيه لهذا الإجراء طبقاً للمقياس الدرجي السابق هو ---------- .

السؤال العاشر: ترجع أسباب اختيار خفض هامش الربح المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة من خلال دورة جديدة إلى العوامل التالية:

(١) ----------
(٢) ----------
(٣) ----------

ملحق رقم (٢)

التحليل الإحصائي

تكرارات إجابات محاسبي التكاليف على أسئلة قائمة الاستقصاء

الفرض / الوزن	الأول		الثاني		الثالث								الرابع	
					آلية (١)		آلية (٢)		آلية (٣)		آلية (٤)			
	حجم	%	حجم	%									حجم	%
٥	٢٥	٤٥	٩	١٦	١٥	%٢٧	٤	%٧	١٣	%٢٣	٢	%٤	١٦	٢٩
٤	٢٢	٣٩	٣١	٥٥	٢٩	%٥٢	١٩	%٣٤	٢٢	%٣٩	٢٢	%٣٩	٣٥	٦٢
٣	٩	١٦	١٦	٢٩	١٢	%٢١	٢٢	%٣٩	١٣	%٢٣	٢٦	%٤٦	٥	٩
٢	صفر	—	صفر	—	صفر	—	١١	%٢٠	٨	%١٥	٤	%٧	صفر	—
١	صفر	—	صفر	—	صفر	—	صفر	—	صفر	—	٢	%٤	صفر	—
ن	٥٦	١٠٠	٥٦	١٠٠	٥٦	%١٠٠	٥٦	%١٠٠	٥٦	%١٠٠	٥٦	%١٠٠	٥٦	١٠٠
٤ فأكثر	٤٧	٨٤	٤٠	٧١	٤٤	%٧٩	٢٣	%٤١	٣٥	%٦٢	٢٤	%٤٣	٥١	٩١

(H NO.1)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Exact P-Value
1	47	56	0.839286	0.736302	0.000

Test and CI for One Proportion (normal distribution)

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	47	56	0.839286	0.758559	5.08	0.000

(H NO.2)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	40	56	0.714286	0.614989	3.21	0.001

(H NO.3- METHOD 1)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	44	56	0.785714	0.695523	4.28	0.000

(H NO.3- METHOD 2)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	23	56	0.410714	0.302579	-1.34	0.909

(H NO.3- METHOD 3)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	35	56	0.625000	0.518588	1.87	0.031

(H NO.3- METHOD 4)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	24	56	0.428571	0.319797	-1.07	0.857

METHOD 1 > METHOD 3 > METHOD 4 > METHOD 2

(H NO.4)
Test and CI for One Proportion

Test of p = 0.5 vs p > 0.5

Sample	X	N	Sample p	95.0% Lower Bound	Z-Value	P-Value
1	51	56	0.910714	0.848036	6.15	0.000