التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII) واسلوب الكلفة المستهدفة(TC)

المدرس المساعد مثنى روكان جاسم
كلية الادارة والاقتصاد – جامعة تكريت

المستخلص

تأتي المنافسة الضارية بين منشآت الاعمال لامتلاك الحصة الاكبر من السوق الذي تعمل فيه، من سعيها لكسب رضا الزبون وتعظيم ربحيتها، ولا شك أن التغير المستمر في رغبات الزبائن، دفع منشآت الاعمال إلى تغيير فلسفة إنتاجها لتتمكن من تلبية تلك الرغبات، وهذا ما يفسر التطور المتسارع في بيئة التصنيع الحديثة الذي انعكس أثره على نظم القياس والتوصيل المحاسبية. واستجابة لتلك التطورات استحدث محاسبي الشركات الامريكية مدخل للمحاسبة عن كلف الانتاج يواكب ذلك التغير الذي يتبع رغبات المستهلكين في المواصفات التي يحتويها المنتج. لذا فقد سعى هذا البحث إلى التعرف على ماهية مدخل محاسبة الكلفة على اساس الموصفات (ABCII) والذي يمثل فلسفة جديدة لقياس مواصفات المنتج وتتبع تكلفتها على غرار مدخل المحاسبة على اساس الانشطة (ABC). وتأتي هذه الرغبة لتبيان اهمية ذلك المدخل في تحسين عملية القياس لجوانب الكلفة وتحليلها وما يترتب عليها من قرارات تخطيطية ورقابية. ولقد تناولت الدراسة الأسس العلمية لخطوات تطبيق ذلك المدخل والاساليب الادارية الواجب توفرها كأسس لاعتماده، ومدى مساهمة تلك الاساليب في تسهيل عملية تطبيق وتفعيل ذلك المدخل. وقد استخدم المنهج الوصفي للإجابة عن تساؤل البحث. واهم ما خلصت أليه الدراسة هو أن هناك تكامل بين مدخل الكلفة(ABCII) وأسلوب الكلفة(TC) يؤثر على ترشيد القرارات ويؤدي إلى خفض الكلف على مدى دورة حياة المنتج، كما اوصت الدراسة بضرورة تبني مدخل الكلفة على اساس المواصفات إزاء اسلوب الكلفة المستهدفة والتقنيات التي ينطوي عليها بهدف تخفيض كلفة المنتجات وتقديمها بأسعار تلبي رغبات الزبون. أما من المعوقات التي واجهت الدراسة هي عدم توفر البيئة الصناعية الملائمة لتطبيق مدخل (ABCII) إذ أن عراق اليوم يعاني تدهورا كبير على مستوى الصناعة.

Abstract

The fierce competition between businesses come to own the largest share of the market in which it operates, from their quest to win customer satisfaction and maximize profitability, no doubt that the constantly changing desires of customers, pay businesses to change the philosophy of production to be able to meet those desires and this explains the rapid development In modern manufacturing environment that reflected its impact on the measurement and accounting systems delivery. In response to those US companies introduced an accounting developments entrance to account for production costs keep pace with that change, which follows the desires of consumers in the specifications contained in the product. So this research has sought to identify the nature of the entrance cost accounting on the basis of specifications (ABCII) which represents a new philosophy for measuring product specifications and follow along the lines of cost accounting entrance on the basis of the activities (ABC). This desire comes to reflect the importance of this approach in improving the measurement of the cost aspects of the process and analysis and the consequent planning and supervisory decisions. The study examined the scientific basis for the application of that entrance steps and management techniques that should be available as the basis for adoption, and the extent of the contribution of those methods to facilitate the application and activating that process the entrance. Descriptive method has been used to answer the research question. The most important conclusions of the study is that there is

integration between the cost of the entrance (ABCII) and method of cost (TC) affects the rationalization of decisions and leads to reduced costs over the product life cycle. The study also recommended that the adoption of cost entrance on the basis of specifications about the style of the target cost and techniques involved in order to reduce the cost of products and prices offered meet the wishes of the customer. The obstacles faced by the study is the lack of adequate industrial environment for the application of the entrance (ABCII) as today's Iraq is suffering a significant deterioration at the industry level.

المقدمة

أن التطور العلمي والتكنلوجي المتسارع قد انعكس اثره على البيئة الصناعية والتسويقية، فكان لابد للنظم المحاسبية أن تتطور لكي تواكب ذلك التغير، وأن ترتقي إلى مستوى التعقيد في بيئة الأعمال، لكي تتمكن من تزويد الادارة بالبيانات التي تحتاجها في ممارسة أنشطتها ووظائفها المختلفة. واستجابة لتلك الحاجة فقد تم تطوير الانظمة المحاسبية المختصة بالاستخدامات الادارية، حيث لم يعد اهتمام نظم المحاسبة عن الكلف قاصرا على القياس والعرض للبيانات المالية التاريخية المتعلقة بها، وانما ذهب لأبعد من ذلك، ولا سيما في العقود الاخيرة حيث أصبح التركيز على البيانات غير المالية المتعلقة بالتخطيط لمواصفات المنتج وأثرها على عمليات المنشأة وربحيتها هو محور اهتمام انظمة أدارة الكلفة، إذ أن بياناتها لم تعد تعتمد على المصادر الداخلية فحسب بل اصبحت تعتمد على المصادر الخارجية للحصول على بيانات تتعلق بالمنافسين والزبائن. ولما كان الشغل الشاغل لإدارة المنشأة هو المنافسة في السوق الذي تعمل فيه والقدرة على الاستمرار وتعظيم الارباح. فقد لجأت إلى بدائل اخرى غير البديل التقليدي وهو رفع اسعار منتجاتها ولعل من بين هذه البدائل هو تخفيض الكلف من خلال تخطيط الكلف والرقابة عليها وترشيد استخدامها دون التأثير على جودة مواصفات المنتج التي يرغبها الزبون. ويتم ذلك من خلال تبني تقنيات إدارة الكلفة متمثلة بأسلوب الكلفة المستهدفة ومدخل الكلفة على اساس المواصفات(ABCII) الذي يساعد على تزويد الادارة ببيانات داخلية وخارجية وذات طبيعة مالية وغير مالية عبر تحليل مواصفات المنتجات سواء كانت جديدة أو قائمة، وكذلك تحليل التكاليف المرتبطة بتلك الموصفات تمهداً لتحديد ربحية منتجات المنشأة واتخاذ القرارات المناسبة.

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية نتائج التكامل بين مدخل قياس الكلفة واسلوب الكلفة المستهدفة واثر ذلك التكامل على توجيه القرارات التخطيطية مثل قرارات الاستثمار التسعير.

مشكلة البحث: نتيجة للتغير الكبير في اساليب الانتاج واستخدام المكننة بشكل اوسع أدى ذلك إلى تغيير كبير في هيكل التكاليف حيث ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة وصعوبة تخصيصها على المنتجات، وبتالي صعوبة الاعتماد على بيانات التكاليف في اتخاذ القرار. لذا تنبع مشكلة البحث من التساؤل الاتي: هل يمكن إيجاد تكامل بين مدخل الكلفة وأسلوب الكلفة المستهدفة؟ وما مدى مساهمة ذلك التكامل في تخفيض التكاليف وتغير اتجاه قرارات التخطيط والرقابة؟

فرضية البحث: يفترض البحث وجود علاقة تكامل بين مدخل الكلفة على اساس المواصفات واسلوب الكلفة المستهدفة وأن ذلك التكامل يضمن التوجيه الدقيق لمختلف القرارات التي تعتمد على بيانات التكاليف.

هدف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الاهداف الاتية:-

١- بيان أمكانية تحقيق التكامل بين مدخل الكلفة على اساس المواصفات واسلوب الكلفة المستهدفة.

٢- التعرف على مدخل الكلفة على اساس المواصفات والتأصيل النظري لذلك الأسلوب المبتكر لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٣- ربط تقنيات إدارة الكلفة بهدف توفير بيانات كمية ووصفية يمكن للإدارة ان تعتمد عليها في قرارات التخطيط والرقابة.

منهجية البحث: تم اعتماد المنهج الوصفي في البحث من خلال النشرات العلمية ذات الصلة بالموضوع من رسائل واطاريح جامعية ودوريات وكتب وابحاث.

ولغرض التحقق من فرضية البحث والوصول إلى الهدف المنشود تم تقسم البحث إلى محورين:

المحور الاول: الاطار النظري لمدخل الكلفة على اساس المواصفات ABCII

المحور الثاني: اسلوب الكلفة المستهدفة وتقنيات تحجيم الكلفة كأساس لتفعيل مدخل ABCII

المحور الثالث: العلاقة بين مدخل(ABCII) واسلوب (TC)

المحور الأول: الاطار النظري لمدخل الكلفة على اساس المواصفات(ABCII)

أن عملية تحديد التكلفة بشكل دقيق وملائم ومن ثم توفر الأدوات والوسائل لتخفيضها تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمنشآت الإعمال، لكي تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وبالقدر الذي يساهم في تعظيم ربحيتها. إلا أن العديد من المنشآت تتبنى أدوات ووسائل تقليدية لا تحقق الهدف المطلوب، إذ تزود ببيانات متأخرة وغير تفصيلية ومضللة، وذلك فيما يتعلق بقرارات الإدارة التخطيطية والرقابية. ونظراً لاعتبارات المنافسة والاستمرار من جهة وقصور أنظمة إدارة الكلفة التقليدية من جهة اخرى فقد توجهت الشركات الامريكية إلى ابتكار وتطوير مداخل وأساليب جديدة في مجال تخطيط التكلفة والتحسين في مستوى الأداء والمنتجات، ومن بين هذه المداخل هو مدخل محاسبة الكلفة على أساس المواصفات* (Attributes Based Costing) يرتكز مدخل الكلفة على أساس المواصفات على فكرة أساسية هي تحليل كافة جوانب الكلفة على أساس مواصفات المنتج، وهذا ما يمكن من مواجهة الطلب المتزايد على المعلومات الملائمة لمواكبة بيئة الأعمال المتغيرة. ومن هذا المنطلق وقبل اعتبار مدخل محاسبة الكلفة المبني على أساس المواصفات(ABCII) كبديل مقترح لأنظمة محاسبة الكلفة التقليدية لا بد من تحديد الأسس النظرية للتعرف على آليات تطبيقه، والمجال الذي يتناسب معه.

* يقصد بها الصفات العامة من الخصائص الملموسة Tangible وغير الملموسة Intangible التي تميز المنتجات المتشابهة وتقابل تفضيلات المستهلكين وتخلق الطلب على المنتجات.(Hansen& mowen, 2008:43)

دوافع وأسباب نشوء مدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII)

بعد أن أصبحت حاجات الزبون أكثر تغيراً، ونتيجة للتطورات التكنولوجية التي شهدها العالم في الفترة الأخيرة ترتب على ذلك تعقيد وتشعب عمليات الإنتاج وظهور العديد من نظم التصنيع مثل نظم التصنيع بمساعدة الحاسب، ونظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع الفعالة، (Drury,2005:146) حيث تميزت تلك النظم بمجموعة من السمات: (Robert& Stephen,1998:7)، (Ditts& Grabski,1996:51)

١. تجنب تكوين مخزون من المواد والإنتاج التام، والعمل للوصول إلى أفضل تصميم للمنتج، بأقل تكلفة وأعلى جودة وبسهولة في الصيانة.
٢. تخفيض الوقت بين طلب العميل وتسلمه للمنتج عن طريق التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة مثل وقت الفحص والمناولة، ووقت الانتظار والتخزين.
٣. العمل للوصول إلى أنتاج خالي من العيوب، وبالتالي تجنب المنشأة العديد من المصروفات المتعلقة بمعالجة الوحدات المعيبة.
٤. استخدام أفضل وسائل للإنتاج سواء من حيث التقنية أو الأفراد أو المواد.
٥. خفض كبير في الكلف الإدارية عن طريق تبسيط الإجراءات والهياكل التنظيمية.

ونتيجة لتلك المزايا التي تحققها أنظمة التصنيع المتقدمة، فقد تم تبنيها بشكل واسع من قبل منشآت الأعمال مما زاد ذلك من حدة المنافسة بينها، وعلى أساس ذلك لم تعد تهتم الإدارة فقط بالمعلومات والتقارير الداخلية عن نشاط المنشأة، وإنما امتد اهتمامها ليشمل دراسة خصائص البيئة التنافسية التي تعمل بها.

ويشير Bromwich إلى إن الموقع التنافسي لأي منشأة أعمال يتعلق بحجم المنافسين الحاليين والمرتقبين. وان هذا الموقع التنافسي لا يعتمد على المنافسة السعرية فحسب وإنما يعتمد على المزيج التسويقي، لذا فأن منشآت الأعمال مُلزَمة بالبحث عن معلومات جديدة تفيد في تحليل ظروف السوق(Bromwich& Bhimani:1994;140) إذ أن الموقع التنافسي للمنشاة يتأثر برغبات وتوقعات الزبائن المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات وما تمثله مواصفاتها وجودتها وأسعارها من وجهة نظرهم لذا يجب على الإدارة أن تسعى إلى تلبية تلك الاحتياجات بأعلى جودة وكفاءة ممكنة، من خلال التوجه بالسوق إي أنتاج ما يمكن تسويقه بدلاً من تسويق ما يمكن انتاجه، ويتحقق ذلك من خلال إنتاج سلع وخدمات ذات مواصفات تتناغم وحاجات الزبائن، حيث لم يعد المقصود بالمنافسة الحصول على زبائن فقط وإنما أيضا القدرة على توقع حاجاتهم ورغباتهم ومواصفات تلك الحاجات والرغبات نظراً لأن الحاجة إلى إشباعها هو المحرك الأساسي نحو اتخاذهم قرار شراء منتج ما، بينما تمثل مواصفات هذا المنتج المحرك الذي يدفعهم إلى اختياره دون غيره من المنتجات المماثلة أو البديلة لدى المنافسين(Joan,1998:77).

وبناء على ما سبق فان التطورات في بيئة التصنيع الحديثة، واحتدام المنافسة، أدت إلى تزايد الاهتمام من قبل الباحثين إلى محاولة تطوير نظم تحديد التكلفة للوصول إلى تقارير أكثر دقة فيما يتعلق ببيانات الكلفة، حيث أن مستوى التفصيل في المعلومات وطرق التحليل التي توفرها نظم التكلفة التقليدية لا ترتقي إلى مستوى الأهداف التي

تسعى إليها نظم التصنيع الحديثة والمتمثلة بتخفيض المخزون وتقليل التالف والمعيب وتحقيق الالتزام بشروط الجودة في المنتج بأقل تكلفة.

وعلى أساس ذلك يمكن تحديد أهم الأسباب والمشاكل التي دعت إلى تطوير نظم تحديد التكلفة لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتقلبة:(Hilton,1994:203)،(Walker,1992:42)

١- عدم ثقة الإدارة بالكلف المستخرجة من أنظمة محاسبة الكلفة.

٢- إظهار بعض المنتجات تزيد من ربحية المنشاة بالرغم من تسعيرها بدون هامش ربح معقول.

٣- انخفاض الأرباح بالرغم من الزيادة في حجم المبيعات.

٤- إن بعض المنتجات التي تحقق هوامش ربحية مرتفعة لا تباع من قبل المنافسين.

٥- التنوع في خطوط الإنتاج.

٦- إن بعض منتجات الشركة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين.

٧- ازدياد المنافسة، كما أصبح الزبون أكثر حصافة واقل ولاء للمنشأة فضلاً عن ذلك أن قيمة النقد أصبحت أكثر أهمية.

٨- ازدياد أهمية الوقت، حيث أصبح التركيز على تخفيض فترة دورة التشغيل، وطرح المنتج في السوق بالموعد المطلوب.

٩- نتيجة التغيرات التكنولوجية ودخول الأتمتة، أدى ذلك إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج من ٤٠%-١٠% وارتفاع نسبة الكلف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج ٢٥%-٥٠% (درغام،٢٠٠٧: ٣٥)

وفي ظل التأكيد المتزايد على حاجات ورغبات العملاء، وبعد أن أصبحت أنظمة الكلفة التقليدية لا تزود بمعلومات مناسبة وعاجزة عن تلبية حاجات متخذ القرار فقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم مدخل المحاسبة على أساس المواصفات (ABCII) الذي من شأنه تقديم معلومات ملائمة وأكثر دقة على الرغم من تغير هدف الكلفة محل القياس.

ويشير (walker) أن مدخل الكلفة على أساس النشاط يمكّن من تزويد معلومات أكثر فائدة لاتخاذ القرار من المعلومات التي يزودها المدخل التقليدي، لكنه يتطلب بعض التغييرات ليكون أكثر فاعلية، لذا يأتي مدخل (ABCII) الثنائي لتطوير مدخل (ABC) بهدف دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتحسين فاعلية الأداء والاستغلال الأمثل للموارد (Walker,1998:26). فبالرغم من المزايا التي يحققها مدخل الكلفة على أساس الأنشطة (ABC) فقد اوجد مدخل (ABCII) لهدف أساسي هو تقييم المنافع التي يزودها المنتج للزبون، وتمثل تلك المنافع موجه الكلفة الرئيسي، وهذا ما يمثل الاختلاف الجوهري عن افتراض مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) والذي يفيد بأن المنتج هو الذي يستهلك كلف الأنشطة وبالتالي يعد موجه الكلفة الرئيسي(Roslender,2003:257).

وتتعدد تعريفات مدخل الكلفة على أساس المواصفات حيث يعرف بأنه "أسلوب لقياس الكلفة يعتمد على استخدام مواصفات المنتج من خلال الربط بين الكلفة ومواصفات المنتج بشكل مباشر" (Lawson,1996:31)

ويعرف أيضاً بأنه" مدخل لقياس الكلفة من خلال تخصيص الكلف على الأنشطة بناء على خصائص ومواصفات السلعة"(Brimson,1998:9) كما عرف بأنه "تطويراً لمدخل الكلفة على أساس النشاط باستخدام مدخل تحليل الكلفة/المنفعة لاحتياجات الزبون والمتمثلة بمواصفات المنتج، وتحليل المعلومات المتعلقة بكلف التحسين الإضافية والضرورية للحصول على تلك المواصفات.(Barfield& etal:2003;140) وعرف بأنه " تحليل العلاقة بين الكلف والمنافع(القيمة) التي يحصل عليها الزبون من المنتجات وذلك كأساس لتحديد المواصفات التي تحقق الإشباع والقيمة للمستهلكين وذلك في ضوء حدود التكلفة المستهدفة، ثم استخدام هذه المواصفات كأساس لقياس تكلفة المنتج"(الصغير،٢٠١١: ٧٨)

وبناء على ذلك يمكن تحديد مفهوم المحاسبة على أساس المواصفات(ABCII) بأنه مدخل لتحديد كلفة المنتج من خلال تقسيم المنتج إلى مجموعة من المواصفات تشتمل على مستويات إنجاز متعددة ومن ثم قياس تكاليف إنجاز تلك المواصفات والمنافع المتعلقة بها بهدف تقديم معلومات مفصلة تفيد في عملية التخطيط والرقابة.

ويمكن التعرف على أسباب ومبررات تبني هذا المدخل من خلال تحديد المزايا والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وهذه المبررات هي: (Bromwich, 1991: 2)، (Walker,1998:26) (Odendaal;2009:99)، (Barfield& et al:2003;140)

١- يتفق تطوير هذا المدخل مع سياسة التوجه بالسوق والتي تركزت على أنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن انتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للمستهلكين. حيث تكون نقطة البداية هي تحديد حاجات ورغبات العملاء المستهلكين مترجمة في شكل مواصفات للمنتج تتفق مع تلك الحاجات والرغبات .

٢- يتفق مدخل تكلفة المواصفات مع العديد من فلسفات الكلفة الحديثة كفلسفة التوقيت المنضبط Just In Time(JIT) حيث يتم الإنتاج حسب حاجة العملاء دون الاحتفاظ بمخزون، وكذلك فلسفة الكلفة المستهدفة Target Cost(TC) حيث يتم التركيز على الكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً إلى تحقيق الأهداف المستهدفة.

٣- يساعد تطوير هذا المدخل علي تخطيط الكلف الاختيارية . ويتحقق ذلك من خلال وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الاختيارية تتمثل كل منها في التكلفة المقدرة لأحد مستويات الإنجاز، وفي حالة تعرض المنظمة للعسر الملي يمكنها الاختيار من بين الموازنات البديلة للتكلفة الاختيارية بما يتناسب وظروفها المالية بدلاً من التخلي عن النشاط الاختياري كلية ، وما يمكن أن تفقده المنظمة من منافع مقابل هذا التخلي .

٤- تعمل تقنية المحاسبة على أساس المواصفات على تركيز جهود الإدارة على السوق بهدف كسب الزبائن أو الاحتفاظ بهم، والتصدي للمنافسين.

٥- يقدم مدخل (ABCII) الثنائي أطاراً يسمح بتحديد الكلف والتعرف عليها بدقة أكبر، وهذا ما يمهد الطريق لتحليل المواصفات وتحليل المساهمة وتحليل القيمة.

٦- يركز على الكلف المخططة بدلاً من التركيز على الكلف الفعلية. والسبب وراء ذلك أن نسبة ٦٠%-٨٠% تكاليف دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة التصميم المنتج.

٧- يركز هذا المدخل على إشباع حاجات الزبون بالبحث عن أقصى مستويات التحسين لمنفعة الزبون من خلال مقارنة بدائل التحسين في المواصفة مع كلفة تلك البدائل.

٨- يساعد على تلافي العديد من الانتقادات التي وجهت لمدخل (ABC) ومن تلك الانتقادات: (درغام،٢٠٠٧: ٦٨٥)

- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا الزبون، حيث إن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.
- يركز على الاستراتيجيات في الأمد الطويل بينما تحتاج المنشآت إلى اتخاذ قرارات تتعلق بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
- يستبعد من التحليل الكلف المرتبطة بمنتجات معينة، مثل التسويق والإعلان، وخدمات ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، والهندسة. وهذا ما يؤدي إلى عدم التوصل إلى التكلفة الكلية للإنتاج.

تطبيق مدخل الكلفة على أساس المواصفات Attributes Based costing Application

إن تقنية المحاسبة على أساس المواصفات تعتبر المنتج بأنه حزمة أو مجموع مختلفة من المواصفات، وبهذا التفصيل ينظر إلى موصفات المنتج على أنها أهداف كلفة. وان كل صفة تمثل منتج مستقل يمكن تنفيذها بمستويات انجاز متعددة، وبالتالي فان منفعة الزبون سوف تتفاوت حسب مستوى الانجاز الذي تصل أليه كل صفة ويتحدد مستوى الانجاز بناء على احتياجات الزبون وعلى أساس السعر الذي يكون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على تلك المنافع. (Bromwich,1990:30) وعلى أساس ذلك يمكن تحديد المقومات أو المتطلبات الأساسية لتطبيق مدخل الكلفة على أساس المواصفات، وهذه المتطلبات هي :(المحمود،٢٠٠٧: ١٧٧)

- وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات الزبائن.
- وجود عدد من مستويات الإنجاز لإنجاز كل صفة من مواصفات المنتج.
- إمكانية قياس التكلفة والعائد عند كل مستوى من مستويات الانجاز.

وللتعرف على كيفية تطبيق مدخل المحاسبة على أساس المواصفات كأداة لتخطيط والرقابة سوف نتناول تلك الجوانب بشيء من التفصيل:

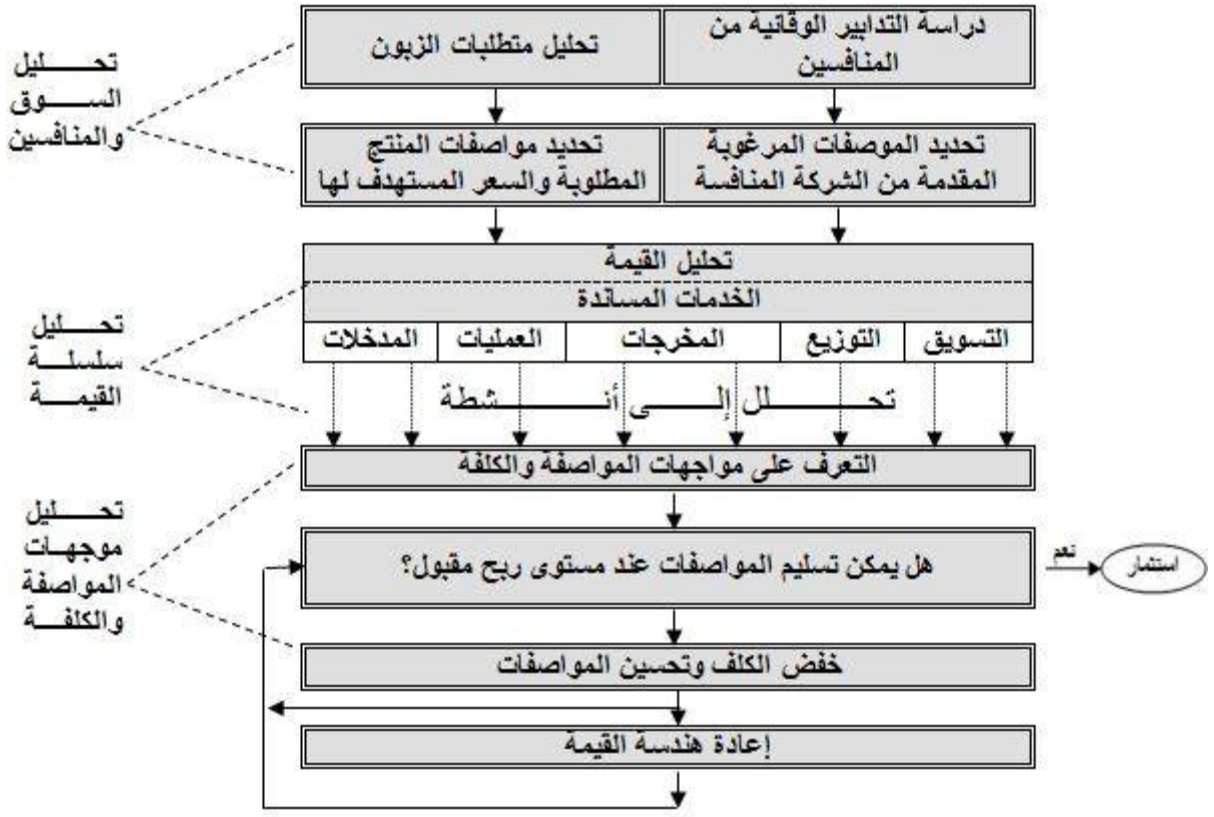
ففي **مجال التخطيط**، يمكن عمل دراسة جدوى أثناء دراسة فكرة المنتج وتصميمه لتحديد أولوية تنفيذ مواصفاته عند أي مستوى من مستويات الإنجاز، ومن ثم تحديد كلف وعوائد تلك المواصفات. لذا فأن دراسة جدوى الاستثمار، تحدد الأسس الموضعية لتخطيط المنتج وتكلفته، ويتم ذلك من خلال ثلاث خطوات، وكما يشير الشكل رقم(١): (Tomkins&Carr,1996:271)

١- يجب على المنشأة أن تحدد في أي سوق تكون، من خلال تحديد متطلبات الزبون وتحديد القدرة النسبية للمنافسين على مقابلة تلك المتطلبات. وعلى أساس ذلك سوف تتمكن المنشأة من تحديد إمكانيات الاستثمار مستندة بذلك على موصفات المنتج المتعلقة بحجم المبيعات.

٢-تحليل سلسة القيمة لتقييم الوسائل على ضوء مواصفات المنتج التي يتوجب تسليمها للزبون. هذا التحليل يعد بمثابة إعادة النظر في تقييم إمكانيات الموردين والموزعين وكجزء من عملية فحص الأداء في كافة جوانب دورة حياة المنتج.

٣-على أساس الخطوتان الأولى والثانية يتم في هذه الناحية تحليل الكلفة وموجهات المواصفة، لمعرفة ما إذا كان يمكن تسليم المواصفات عند مستوى أرباح مقبولة. فإذا كان التقييم الأول قد يوحي إلى انخفاض غير مقبول لمستويات الربحية لابد من إعادة عملية التقييم لكي يعاد النظر في ما إذا كان بالإمكان تحسين الربحية من خلال تحقيق وفورات في الكلف بشكل تدريجي، أو من خلال التغيير الجذري لنظم التوصيل القائمة عن طريق عملية إعادة الهندسة.

شكل رقم(١) دراسة قرارات الاستثمار في المواصفات



Source: (Tomkins & Carr,1996:273)

وتتم عملية تخطيط المواصفات عبر **سياسة التوجه بالسوق**، ويعد مفهوم التوجه بالسوق فلسفة في إدارة الأعمال تقوم على فكرة الاهتمام بالزبائن والعمل على إشباع حاجاتهم ورغباتهم بدرجة متميزة أفضل من المنافسين. ففي السنوات الأخيرة حظي موضوع التوجه بالسوق(Market Orientation) باهتمام عديد الأكاديميين والممارسين على حد سواء لما لها من تأثير إيجابي على أداء المنظمات ونجاحها. إذ أن الزبائن اليوم يتوقعون مستوى عالي من

الجودة للسلع والخدمات، ولديهم خيارات متعددة ويملكون أفضل المعرفة حول المعروض من السلع والخدمات، فالتحدي الذي يواجه المنظمات اليوم هو البحث والمحافظة على الميزة التنافسية، فلا بد لها أن تبدع في مختلف مجالات أعمالها بما فيها تبن تكنولوجيا جديدة، وتحسين منتجاتها لتحقيق أدائها الايجابي لذلك فهي تحتاج إلى استراتيجية تربطها بزبائنها واليوم العديد من المنظمات تحولت من منهج التركيز على المنتج إلى منهج التركيز على السوق ومفهوم التوجه بالسوق يتطلب أن يتم وضع رضا الزبائن في قلب اهتمامات الأعمال في المنظمة. إن المفهوم الأساسي للتوجه بالسوق هو أن تكون المنظمة ملتزمة بالممارسات الإدارية التي تزيد من توجه المنظمة نحو المعلومات عن البيئة الخارجية الخاصة بها والذي يؤدي ذلك تحسين قدرة المنظمة على بحث واستخدام المعلومات التي تمكنها من المنافسة في السوق والعديد من الباحثين يعتبرون التركيز على الزبون هو أحد المجالات الرئيسية للتوجه بالسوق (عبدالله،٢٠٠٩: ٣)

و يعرف التوجه السوقي بأنه قدرة ورغبة المنظمة، على الأخذ بنظر الاعتبار العوامل الخارجية التي سوف تؤثر في احتمالية قيامها بتعاملات مربحة في الوقت الحاضر أو في المستقبل، وقدرة ورغبة المنظمة على اتخاذ إجراءات نتيجة لتلك العوامل من أجل إقامة علاقات مربحة (Meldrum, 2000 :6)

وعرف على انه "مجموعة من السلوكيات التنظيمية المتخصصة بسيرورة المعلومات –information) (processing بمعنى توليد وجمع المعلومات من طرف المنظمة حول احتياجات الزبائن الحالية والمستقبلية، ثم توزيعها على مختلف أقسام المنظمة، ثم استجابة ورد المنظمة على هذه المعلومات(Riliang& Christine, 2004:6)

ويمكن تحديد أهم العناصر التي تُشكل مفهوم التوجه بالسوق هي:- (الدليمي، ٢٠٠٩: ٤١)

١- الزبون : حيث يتضمن التوجه السوقي كل مفاهيم الزبون وتفضيلاته، سواءًكانت موجودة أو محتملة. إذ يعد تحديد حاجات ورغبات الزبون الحالية والمستقبلية، والاستجابة لهذه الحاجات، وتحقيق قيمة متفوقة للزبون من أولويات المنظمات التي تهدف إلى تحقيق مستويات عالية للتوجه.

٢- المنافسون: يشير هذا العنصر إلى مقدرات وتوجهات المنافسين الحاليين والمحتملين، إذ أن المنافس يعد أحد أهم المكونات الأساسية للتوجه السوقي. فالمنظمات التي تستهدف أسواق معينة، لابد لها من التعرف على مقدرات وتوجهات منافسيها في تلك الأسواق من أجل تحديد حجم المنافسة التي سوف تواجهها المنظمة وتحديد موقف المنظمة منها.

٣- استخبارات السوق: وتتضمن توليد المعلومات الاستخبارية عن حاجات الزبائن الحالية والمستقبلية، والتركيز على عمليات معلومات السوق حول الزبائن والمنافسين، فضلاً عن القوى البيئية الأخرى المؤثرة من خلال اكتساب المعلومات وتوزيعها والقدرة على الاستجابة السلوكية لما تم تلقيه من معلومات في هذا الجانب.

٤- الفرص: يتضمن التوجه السوقي أيضاً الاستفادة من الفرص المتاحة والمحتملة في السوق والتي تظهر نتيجة ضعف ينتاب منافس معين أو التوسع بحجم الطلب أو التغير في تفضيلات الزبائن أو نتيجة تغيرات في البيئية المحيطة للمنظمة سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية . لذا فالمنظمات الموجهة

نحو السوق تتحين الفرص التي تُتاح باستمرار من أجل زيادة الأرباح أو زيادة حصتها السوقية أو تحسين الأداء بشكل عام .

٥- العلاقات: إن طبيعة العلاقات التي تقيمها المنظمة مع الأطراف الخارجية لها تأثير واضح على فاعلية التسويق وبالتالي على مستوى التوجه السوقي. فالمنظمات التي تبني علاقات تسويقية جيدة مع الزبون، والتي هي غالباً ما تعتنق تسويق العلاقة (Relation Marketing) عادةً ما تُظهر مستوى عالي من التوجه السوقي.

٦- التنسيق: يعد التنسيق المتبادل بين الوظائف والأقسام من العناصر الأساسية والمهمة للتوجه السوقي، إذ يتطلب جمع المعلومات عن الزبائن أو الأسواق أو البيئة المحيطة بالمنظمة والاستجابة لها، قدر كبيراً من التنسيق بين الوظائف والأقسام داخل المنظمة، لأن هذا الموضوع لا يختص به قسم التسويق أو قسم معين فقط، وإنما يكون من مسؤولية جميع الوظائف والأقسام داخل المنظمة، بحسب رأي عدد من الكتاب والباحثين.

٧- الإبداع: يعد تقديم الأشياء الجديدة والمختلف التي تتميز عن غيرها من حيث الاستجابة لظروف السوق، من المضامين الرئيسية للتوجه السوقي، والذيُ ينظر إليه كما أشار بأنه شكل من أشكال السلوك الإبداعي . وقد ذكر عدد من الكتاب والباحثين بأن الإبداع ونجاح المنتج الجديد يأتيان على الأرجح من خلال التوجه السوقي.

يتضح مما تقدم أن فلسفة التوجه بالسوق تسعى إلى الحصول على المعلومات المتعلقة بالزبائن واستخدامها في صياغة خطط واستراتيجية المنشأة، وتتم صياغة تلك الخطط من خلال استخدام تلك المعلومات كمدخلات لتطبيق نظم وأساليب أدارة التكلفة متمثلة بمدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII) وأسلوب الكلفة المستهدفة (TC). إذ يتضح بأنه لا يمكن تفعيل دور تلك النظم وتحقيق أهدافها من دون المعلومات التي توفرها فلسفة التوجه بالسوق. فمن خلال اتباع سياسة التوجه بالسوق يمكن تحديد حاجات ورغبات الزبائن وتحديد أمكانيات المنافسين على مقابلة تلك الاحتياجات بهدف تحديد جدوى الاستثمار في منتج جديد والاستفادة من الفرص المتاحة في السوق. ويتمثل دور مدخل (ABCII) في دراسة مدى نجاح تلك الفرص من خلال المفاضلة بين الكلف والعوائد المحتملة.

وبعد التعرف على الوظيفة التخطيطية لمدخل الكلفة على أساس المواصفات سوف نتناول دوره في **مجال الرقابة**، ويمكن تطبيق مدخل قياس التكلفة علي أساس المواصفات في مجال الرقابة علي أربع خطوات متتالية ومتكاملة وهي :

أولاً : تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة .

ثانياً : تحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج.

ثالثاً : تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مستويات إنجاز مواصفات المنتج.

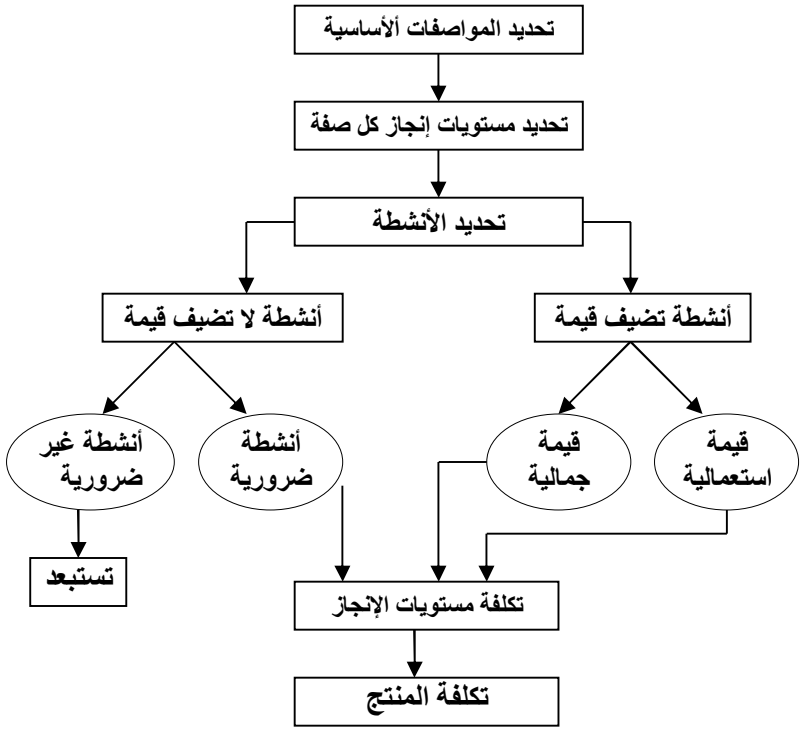
رابعاً : تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة.

خامساً : تحديد تكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة.

سادساً : تحديد تكلفة المنتج .

ويمثل الشكل رقم (٢) خطوات تطبيق مدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII):

شكل رقم (٢)



المصدر(المحمود، ٢٠٠٧: ١٧٨)

ويمكن تناول الخطوات السابقة بالتفصيل على النحو الآتي:

الخطوة (١): تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة.

تتحدد المواصفات الأساسية للمنتج انطلاقاً من حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين، ويعد من الضروري التركيز على العوامل المؤثرة في درجة رضا العملاء والمستهلكين، ويتطلب أتمام هذه الخطوة معرفة المستفيدين من المنتج ورغباتهم، وسرعة كفاءة التواصل معهم، وتوقع التغيرات المحتملة في قيم المواصفات من وجهة نظر العملاء، وتساعد وسائل الاتصال الحديثة دعم تلك النقطة، من خلال التواصل مع العملاء عبر شبكات الانترنيت للحصول على المزيد من المعلومات التي تحقق رضا المستهلكين(Nowlis&Simonson,1991;205). وتتعدد الأساليب المستخدمة في تحديد مواصفات المنتج، وهما:

- أسلوب التحليل المشترك conjoint Analysis: هو مدخل تحليلي لتحديد هيكل تفضيلات المستهلك من خلال عرض وتقويم شامل لمجموعة من البدائل على شكل مواصفات متعددة، ولكل صفة عدة مستويات أداء أو إنجاز (Green and Srinivasan,1990:4). ويعتمد هذا الأسلوب على توجيه مجموعة من الأسئلة إلى عينات من المستهلكين وإخضاعها للتحليل الإحصائي لاستنتاج أفضل توليفة من المواصفات التي تحقق إرضاء رغبات المستهلكين حيث يسمح ذلك التحليل في التعرف على حاجات الزبون بدقة أكثر من خلال استخدام

استمارة استبيان تحتوي على مجموعة من مواصفات البديلة للمنتج، وتكون مهمة الزبون هي اختيار المواصفة التي تحقق له أكبر منفعة، ومن ثم يتم ترتيب وتصنيف البدائل المختلفة لمواصفات المنتج حسب أفضلية كل صفة(Kotri,2006:8)

- أسلوب التفسير الذاتي Self-Explication : هو مدخل يتناول كيفية تحديد هيكل تفضيلات العملاء والمستهلكين من خلال تقدير درجة أفضلية كل مستوي من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، كما يتناول تقدير الأهمية النسبية لكل صفة، ويمكن حساب درجة تفضيلات العملاء والمستهلكين وفقا لهذا المدخل علي النحو التالي(Green and Srinivasan,1990:4-11): الأهمية النسبية لكل صفة × درجة أفضلية مستوي إنجاز تلك الصفة.
- أسلوب هندسة القيمة Value engineering وهو أداة مهمة لتحديد مواصفات المنتج حيث يسعى إلى البحث عن أفضل طرق التصنيع، وأفضل تصميم في ضوء اعتبارات التكلفة/العائد كما يساهم في تحقيق رغبات المستهلكين، وفي كل الأحوال يتم تصنيف المواصفات إلى ثلاث فئات أساسية ومميزة وتحفيزية (الصغير،٢٠١١: ٨١).

وبعد تحديد المواصفات الأساسية للمنتج يتم تحديد مستويات انجاز كل صفة بهدف التركيز على المستويات التي تفي بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين والتي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظرهم، ويجب أن يكون مستوى الانجاز مناسب للوظيفة المحددة للسلعة، وقد يتطلب الأمر إجراء تعديلات على تصميم المنتج بما يفي باحتياجات المستهلكين. ولتحديد مستويات إنجاز كل صفة يتم الاستعانة ببرامج الحاسوب التي تساهم في إمكانية تصميم مجموعة من المواصفات ومستويات الإنجاز وإجراء الحسابات اللازمة كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج(عبدالعليم،١٩٩٤: ٢٣).

ويتضح من ما سبق أن دراسة وتحديد مواصفات المنتج يوفر معلومات تفيد في ثلاثة أمور:

١- التركيز على المواصفات التي تحقق أكبر منفعة ممكنة.

٢- إمكانية تحديد مستويات الإنجاز الهامة والمؤثرة في أداء كل صفة، الامر الذي يساهم في تحقيق رقابة فعالة على التكاليف.

٣- تحديد الاهمية النسبية لكل صفة من مواصفات المنتج.

الخطوة(٢): تحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج.

في ضوء الخطوة السابقة يتم توفير معلومات عن مواصفات كل منتج ومستويات إنجاز كل صفة من هذه المواصفات، وكذلك الشريحة السوقية لمنتجات المنشأة وللمنتجات المنافسة. وبناء على تلك المعلومات، يتم تحديد المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات المطلوب توافرها، في كل منتج. ويراعى عند تحديد مراحل تحقيق مستويات إنجاز كل صفة ضرورة الربط بين المتطلبات الفنية والإدارية لكل مرحلة أو عدة مراحل وبين مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، حيث يتدفق خلال تلك المراحل الموارد اللازمة لتحقيق إنجاز كل صفة، وهي التي سوف يتحدد من خلالها تكاليف كل مستوى إنجاز وبالتالي تكاليف كل صفة، وأخيراً تكلفة المنتج، كذلك فأن الربط بين متطلبات كل مرحلة وبين مستويات الانجاز يعمل على تجنب وجود طاقة عاطلة

أو حدوث قصور في المستلزمات اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتجات. ويستلزم تحديد مراحل تحقيق مستويات الإنجاز بالصورة السابقة ضرورة تضافر جهود كافة إدارات وأقسام المنشأة(الإنتاجية والإدارية والتسويقية) وأيضاً ذوي الخبرة في مجال نشاط المنتج، وذلك حتى تتم عملية تحديد مراحل تحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج بصورة سليمة، نظراً للآثار المترتبة على عدم دقة تحديد تلك المراحل على قياس الكلف، الأمر الذي ينعكس على المعلومات التي يوفرها مدخل الكلفة على أساس المواصفات. فإذا كانت المراحل اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز مواصفات المنتج أكثر أو أقل من اللازم فسوف يؤدي ذلك إلى عدم دقة بيانات الكلفة ومن ثم عدم دقة نتائج القياس وما يبنى عليها من قرارات.(عبدالعليم،١٩٩٤: ٢٩)

الخطوة(٣): تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مستويات إنجاز مواصفات المنتج.

في هذه الخطوة يتم تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات، ويقصد بتلك الخطوة حصر الأنشطة بهدف التعرف على مدخلات ومخرجات كل نشاط، ودراسة مقاييس الأداء المختلفة الخاصة الأنشطة، ومدى مساهمة كل نشاط في قيمة المنتج. (الصغير،٢٠١١: ٨١)

وتتم عملية التحديد تلك من خلال تحليل الأنشطة المرتبطة بسلسلة القيمة، بهدف ربط الأنشطة بالإحداث التي تسببت بحدوثها والموارد التي استهلكتها تلك الأنشطة، ويساعد تحليل الأنشطة على تتبع الكلفة وبالتالي تحديد كلفة المنتج بدقة أكبر، وهذا ما يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرار وتحسين الربحية (Needles& Crosson,2011:170). وذلك من خلال التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة، والتخلص منها باعتبارها غير ضرورية أو ضرورية وذلك من وجهة نظر المستهلك فالأنشطة التي تضيف قيمة هي الأنشطة التي إذا حذفت سوف تنخفض قيمة المنتج، بمعنى أن المنظمة من دون هذا النشاط لا تتمكن من تصنيع المنتج. إما الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي الأنشطة التي تعد فرصة لتخفيض التكاليف من دون تخفيض للقيمة التي من المحتمل أن يقدمها المنتج إلى المستهلك. (Atkinson & others ,1995:60)

ويشير (Walker) إلى أنه يجب تصنيف ألأنشطة لتسهيل مهمة مدخل (ABCII) الثنائي في تحليل الكلف: (Walker,1992:44)

- **أنشطة البنى التحتية:** وهي الأنشطة المتعلقة بتكوين وصيانة المنشأة والتي لا يمكن ربطها بمنتج معين. لذا عند تحليل ربحية المنتج وتحليل الكلف المتعلقة بتلك الأنشطة يجب أن تعامل تلك الكلف على أنها كلف صناعية غير مباشر يجب أن تسترد أو تخصم من هامش المساهمة لذلك المنتج.
- **الأنشطة الاختيارية:** وتتمثل بنشاط البحث والتطوير، والتخطيط، والدعاية والإعلان، ووظائف التسويق الأخرى التي تنفذ ضمن مشروع التطوير. ومشاريع التطوير هي تمثيل واقعي لاستراتيجية المنشأة والتي يجب أن تحدد أهدافها أما بتحسين الأداء أو خفض الكلف لمواصفات منتج معين. أن كلف النشاط ألاختياري يجب رسملتها ضمن مشاريع التطوير ومن ثم تحميلها على المنتج طوال العمر المتوقع له بدلا من اعتبارها بشكل مباشر على أنها مصروف مستنفد. أن عملية تحديد كلف النشاط ألاختياري مهمة جداً لأغراض التخطيط، إذ يتم على أساسها تحديد العائد على الاستثمار لكل مشروع تطوير.

- **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة التي تقوم بإنتاج المنتج، والتي تتمثل بنشاط الشراء، والتصميم، والجدولة، واستلام الطلبات، والتصنيع، والتخزين، والتسليم، والخدمة ما بعد البيع. أما كلف تلك الأنشطة فأنها تتضمن كلف غير صناعية والتي تعتبرها نظم الكلفة التقليدية على أنها كلف مبيعات، وكلف تسليم، وكلف إدارية. تتضمن عملية تحليل كلف أنشطة التشغيل تحديد الأنشطة التي تعمل على تقديم المواصفات وكذلك أنشطة التشغيل المرتبطة بها.

تعد عملية تقسيم الأنشطة مطلب ضروري حيث أن مواصفة معينة تتطلب نشاطين أو أكثر لإنتاجها، أو أن نشاط معين يقوم بإنتاج أكثر من مواصفة.

الخطوة(٤): تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة.

تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات، بعد تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ مواصفات المنتج، يتم تحديد الموارد التي تستنفد خلال تلك الأنشطة والعمليات، وتتمثل الموارد هنا بالإفراد، والمعدات، والمواد الخام، والتكنولوجيا، والتسهيلات ألأخرى. وبعد حصر وتحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مستوى أنجاز تبدأ عملية تجميع هذه الموارد وذلك من خلال تعاون كافة إدارات وأقسام المنشأة، وأيضا أطراف المنشأة، وبعد ذلك تحديد ما هو متاح من هذه الموارد داخلياً، أما ما هو غير متوافر فيتم توفيره من الخارج (الصغير،٢٠١١: ٨١).

الخطوة(٥): تحديد تكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة.

بعد تحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مواصفة من مواصفات المنتج، يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد تكاليف كل مستوى من مستويات انجاز كل مواصفة من خلال تحديد تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستويات الانجاز، وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة لمستويات الانجاز وللقيام بذلك فأن مدخل (ABCII) الثنائي يستخدم مدخل (ABC) للمحاسبة على كلف مواصفات المنتج، وذلك باستخدام موجهات الأنشطة ومعدلات التكلفة، وأن الدقة في تحديد موجهات الأنشطة ومعدلات الكلفة تتحقق عندما يكون هناك ارتباط وعلاقة مباشرة بين نشاط معين ومواصفة معينة.(Walker,1992:44) ومن هذا المنطلق يمكن استخدام مدخل (ABC) في قياس تكلفة مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج على النحو الأتي: (Horngren, et al.,2012:143)

١- تحديد مستوى أنجاز كل صفة كأهداف تكلفة.
٢- تحديد الكلف المباشرة لمستوى أنجاز كل صفة
٣- اختيار أسس التخصيص المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مستويات انجاز المواصفات
٤- تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس تخصيص
٥- حساب معدل وحدة أساس التخصيص المستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مستويات انجاز المواصفات
٦- حساب التكاليف غير المباشرة المخصصة لمستويات انجاز المواصفات
٧- حساب إجمالي تكاليف المواصفات عن طريق جمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة الموزعة للمواصفات.

الخطوة(٦): تحديد تكلفة المنتج .

يعتبر كل مستوي من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً ، وعلي ذلك تتمثل تكلفة المنتج لمستوي إنجاز معين في مجموع تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوي الإنجاز وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوي من مستويات الإنجاز. حيث تستخدم تكاليف كل مستوى من مستويات انجاز كل صفة التي – التي تحديدها في الخطوة السابقة – في تحديد تكاليف كل صفة من مواصفات المنتج، وذلك في ضوء مستوى الانجاز المطلوب. وبتجميع تكاليف كل صفة من هذه المواصفات، وعلى أساس مستوى انجاز كل صفة، يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج وفق الصيغة الاتية:(عبدالعليم،١٩٩٤: ٣١)

تكلفة وحدة المنتج = مجموع تكاليف كل صفة من مواصفات المنتج في ضوء مستوى الإنجاز المستهدف

بعد التعرف على آلية تطبيق مدخل المحاسبة على أساس المواصفات(ABCII) ودوره في عملية التخطيط والرقابة لا بد من توضيح جانب مهم وهو التمييز بين المدخل الاساس(ABC) والمدخل المطور (ABCII) الثنائي وذلك من خلال الجدول الآتي:-

جدول (١)اهم الفروق بين

مدخل الكلفة على أساس الأنشطة(ABC) ومدخل الكلفة على أساس المواصفات(ABCII)

مدخل (ABC)	مدخل (ABCII)
١- أن المنتج هو الذي يستهلك الأنشطة ومن ثم هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تنشئ الكلف.	١- أن مواصفات المنتج تستهلك الأنشطة ومن ثم هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تنشئ الكلف.
٢- أن مدخل (ABC) لا يقيس الأنفاق وإنما يقيس الاستهلاك، أي انه يبحث عن مسببات الكلف.	٢- أن مدخل (ABCII) لا يقيس استهلاك الموارد فحسب وإنما يخطط لاستهلاكها وتحسين كفاءة استغلالها من خلال تقسيم المنتج إلى مجموعة مواصفات وتحديد أولوية تنفيذ كل منهما.
٣- موجه الكلفة الرئيسي هو المنتج(سلعة أو خدمة)	٣- موجه الكلفة الرئيسي هو المنفعة التي يحصل عليها الزبون من المنتج وتتحدد المنفعة بناء على مستوى الانجاز الذي تم تنفيذه لكل صفة من المواصفات.
٤- من حيث المبدأ أن الأنشطة هي التي تتسبب بحدوث التكاليف وأن المنتج هدف الكلفة هو الذي يخلق الطلب على تلك الأنشطة	٤- أن الأنشطة هي التي تتسبب بحدوث التكاليف وأن حاجات ورغبات الزبون هي التي تخلق الطلب على مواصفات المنتج وأن مستويات أنجاز كل صفة هي التي تخلق الطلب على الأنشطة.
٥- كلفة المنتج هي مقدار ما أستهلك من الأنشطة في سبيل تنفيذ ذلك المنتج	٥- كلفة المنتج هي مجموع كلف مستويات الانجاز من الأنشطة التي تم تنفيذها في سبيل الحصول على المواصفة.
٦- التحليل يقتصر على البيانات التاريخية للكلفة التي حدثت فعلاً	٦- يشتمل التحليل على تقديم معلومات مستقبلية تعطي نظرة شاملة عن كافة نواحي سلسلة القيمة بدءا من التصميم وتحديد المواصفات الرئيسية وانتهاء بالتوزيع وخدمات ما بعد البيع
٧- أن مدخل (ABC) هو تقنية محاسبية لتقييم المخزون وتحديد الأرباح.	٧- نظلاً عن أنه تقنية لتقييم المخزون وتحديد الأرباح فأنه مدخل لتوجيه اهتمام الإدارة من خلال إتباع سياسة التوجه بالسوق.

المصدر: من أعداد الباحث

المحور الثاني: اسلوب الكلفة المستهدفة وتقنيات تحجيم الكلفة كأساس لتفعيل مدخل ABCII

تعد المحاسبة من النظم الرئيسية في منشآت الاعمال وهي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية ويتضح شكل هذه العلاقة في السوق الذي تعمل فيه تلك المنشآت. ولما كان السوق هو الميدان الذي يتحكم في استمرارية المنشآت والحكم على اداءها، فلا بد من التعرف على ظروف تلك البيئة والتحكم بها ومسايرتها عبر الاستخدام المتكامل للتقنيات المحاسبية والادارية.

مفهوم الكلفة المستهدفة

يعتبر اسلوب التكاليف المستهدفة Target Costing أحد أهم وأفضل اساليب إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح(Fitzegerald, 1997:64). ويبدأ هذا الاسلوب عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم (Cooper & Slagmulder ,1997 :69)، بهدف استخلاص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة في مراحل البحث والتطوير والتصميم، وتتحدد تلك التكلفة عن طريق تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة (TC) للمنتج عن طريق الفرق بين سعر البيع وهامش الربح المستهدفين(حسين،٢٠٠٢: ٩٥) .

ولقد دلّ على ذلك الأبحاث والدراسات العديدة التي ظهرت لتوضح الأسس والمبادئ والمفاهيم لهذا الاسلوب والأهداف المرجوة منه. وتباينت تلك الدراسات في طرحها للموضوع حيث يتضح ذلك من خلال تعريف الكلفة المستهدفة وكما يلي: فقد عرفت على "أنها إحدى أدوات إدارة الكلفة تستخدم لتخفيض تكاليف المنتجات بشكل عام على مدى دورة حياتها وذلك عن طريق إشراكها لجهود أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة (Sakurai ,1989 : 39)"

كما عرفت "بأنها تخطيط شامل للكلف خلال المراحل المبكرة لتصميم المنتج والتأثير على هيكل كلف المنتج المطروح في السوق مع التأكيد على الجودة"(Horvath, 1993:4)

أما Cooper & Slagmulder فقد عرفها على إنَّها " مدخل منظم لتحديد الكلفة التي يجب عندها إنتاج المنتجات المقترحة ذات المواصفات الوظيفية والنوعية المحددة، لأجل توليد المستوى المرغوب من الربحية عند سعر البيع المتوقع " (Cooper & Slagmulder, 1997 :359).

ومن خلال التعاريف أعلاه يمكن تحديد الركائز الأساسية لمفهوم الكلفة المستهدفة، وهي:-

- أداة لإدارة الكلفة تعمل على التنسيق بين أقسام المشروع ممثلة بالإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة لغرض تخطيط الكلف وخفضها.
- الاعتماد على السوق في تحديد المواصفات والأسعار التي يرغبها العملاء والتي على ضوءها يتم تحديد الكلفة المستهدفة (TC).
- تأكيد الالتزام بالكلفة المستهدفة (TC) والإنتاج على أساسها بهدف تقديم المنتج بالجودة المناسبة وبسعر بيع معقول وتحقيق هامش ربح مقبول.

ويمكن توضيح المبادئ التي ينطلق منها أسلوب (TC)، فهي(الخلف وزويلف، ٢٠٠٧: ١٧٥):-

١- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة: فإنه لتحديد التكلفة المستهدفة (TC) يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

٢- التركيز على العملاء: حيث أنه لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج

٣- التركيز على عملية التصميم: وهذا يعنى فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة (TC) للمنتج.

٤- التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة (TC)، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

٥- فريق عمل متعدد الوظائف: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمتخصصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، وإدارة التكلفة .

٦- دورة حياة التكاليف: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة (TC) إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه .

تقّسم التكلفة المستهدفة (TC) إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر وأيضاً من منتج لآخر وذلك حسب الحاجة والأهمية لذلك التقسيم، والذي يهدف إلى تركيز مجهودات فرق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة اللازمة لكل مرحلة من المراحل الإنتاجية للمنتج، وأيضاً في تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها وبالتالي الوصول للأرباح المستهدفة(راجخان، ٢٠٠٢: ٢٣).

ولتطبيق أسلوب الكلفة المستهدفة (TC) هناك مرحلتين يمر بهما:

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة (TC) .

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة .

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة (TC) من خلال البحث السوقي للمواصفات التي ترضي رغبات الزبون وتحقق له أكبر منفعة وبالتالي تحديد مستوى الجودة المستهدف الذي يلبي تلك الاحتياجات، ومن ثم تحديد السعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظله أن يكون أكثر جاذبية للعملاء، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية، ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية .

١- تحديد سعر البيع المستهدف (Target price)

عرف Maher السعر المستهدف بأنّه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يستند إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج، وأسعار المنافسين (Maher,1997:426) والهدف من السعر المستهدف هو تحديد، ومن ثم تحقيق مستوى الأداء التقني لكل صفة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين تكلفة المنتج (Ansari & Bell , 1997 : 15)

ولتحديد السعر المستهدف يتطلب الأمر معرفة أسعار المنافسين وكذلك التعرف على القيمة المدركة (Perceived value) من الزبون. إذ يحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية (Functionality) التي يمتلكها المنتج، وما تقدم من منافع أو إشباع، والقدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلى عنها مقابل هذا الإشباع، أو المنفعة. (Horngren , et., al., 2012:439)

ويمكن تحديد أهم الطرق التي يتم من خلالها تقدير السعر المستهدف:-

أ- تحديد السعر بالوظائف : باستخدام هذه الطريقة، فإنَّ السعر المستهدف يتم تحديده بناء على المواصفات المختلفة والوظائف التي تمثل عمليات الإنتاج التي عن طريقها تتزايد أو تتراكم قيمة المنتج. ويقوم التسعير بالوظائف (Pricing by Functions) على أساس أنَّه يمكن تقسيم سعر المنتج على مجموعة من العناصر، إذ يعكس كل عنصر قيمة الوظيفة للزبون، ومن ثم يكون على استعداد إنْ يدفع لذلك العنصر. وتتكون المنتجات من الكثير من الوظائف مثلا : في صناعة السيارات، الشكل (Style)، الراحة، التشغيل، الثقة، الجودة، الجاذبية، الموديل ... الخ . ويحسب سعر البيع المتوقع بجمع القيم المعطاة لكل وظائف المنتج (حسين، ٢٠٠٢ : ٩٦)

ب- السعر المحدد زائدا قيمة المواصفات الجديدة: عندما تتم إضافة مواصفات جديدة للمنتج فإنَّ السعر الجديد يتم وضعه على أساس قيمة تلك المواصفات، لذا فإنَّ هذه الطريقة يمكن أنْ تُستخدم في الحالات التي تكون فيها التغيرات الوظيفية في المنتج بطيئة، كما إنَّ المواصفات المادية (Physical Attributes) له تُشكل المتطلبات الرئيسة للزبائن. أي إذا كانت مواصفات المنتج بكاملها جديدة على السوق -أي تُطرح لأول مرة -فإنَّ ذلك يمكن أن يؤدي إلى الحصول على مزايا تُضاف إلى السعر الموضوع (Borgernas & Fridh , 2004 :14). ويمكن التعبير عن كيفية تحديد السعر المستهدف وفقاً لهذه الطريقة كما في المعادلة الآتية :

Pn = Pc + (a1 + a2 + a3 .....+ an)

إذ أنَّ : Pn = سعر البيع المستهدف الجديد

Pc = السعر الحالي للمنتج

an = المواصفات المادية المضافة للمنتج

ج- التسعير على أساس المنافسة: وعن طريق إجراء بحوث السوق ، يستطيع المديرون وضع الأسعار بالاعتماد على مقدار السعر للذي يضعه المنافسون للمنتجات المشابهة أو المماثلة وعادة ما تُستخدم هذه الطريقة في الحالات التي تكون فيها المنتجات ذات صفة رئيسة واحدة تبرر الاختلاف في السعر، مثل طول مدة الاستخدام (Borgernas & Fridh ,2004:14)

٢- تحديد هامش الربح المستهدف (Target profit)

يعرف الربح المستهدف على أنه "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع"(Kato,1993:33) وتتطلب عملية التحديد الدقيق لمستوى الربح المُستهدف معرفة جيدة بالمنتج مادام كل منتج له ربح مخطط ودورة حياة خاصة به، إذ يتضمن ذلك عملية معقدة إلى حد ما، تتمثل بالموائمة بين كل من التخطيط على مستوى الشركة والتخطيط على مستوى المنتج . فعلى مستوى المنتج يتم وضع الربح المستهدف عن طريق تقدير الربح المطلوب توليده من مزيج المنتجات المقرر، ويتبع ذلك مقدار الإيراد المطلوب للشركة ككل لتحقيق التعادل، وفي بعض الحالات يُضاف إليه مقداراً معيناً من هامش الربح، ويتم عن طريق شمول المنتجات السنوية وخطط الأرباح (أي بيان كُل المنتجات المخططة التي يجري تطويرها وإنتاجها) من مزيج الإنتاج الذي تتولى الشركة إنتاجه وضربها بالعائد المالي للوصول إلى مستوى الربح المطلوب (Ansari & Bell, 1997: 15).

٣- احتساب الكلفة المستهدفة (Target costs)

بعد تحديد السعر المستهدف والذي سوف يكون منافس في السوق ومن ثم تحديد الربح المرغوب تحقيقه من أنتاج المنتج، يتم احتساب الكلفة المستهدفة (TC) من خلال طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف، وذلك وفق الصيغة الآتية: (Needles & Crosson,2011:485) الكلفة المستهدفة = السعر المستهدف – الربح المستهدف

ويمكن تصنيف الكلفة المستهدفة إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر وأيضاً من منتج لآخر وذلك حسب الحاجة والأهمية لذلك التقسيم، والذي يهدف إلى تركيز جهود فريق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة اللازمة لكل مرحلة من المراحل الإنتاجية للمنتج، وأيضاً في تحديد مواطن حدوث الارتفاع في التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها وبالتالي الوصول للأرباح المستهدفة (راجخان، ٢٠٠٢: ٢٤).

- تكاليف مستهدفة لما قبل مرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للبحوث والتطوير، وتكاليف مستهدفة للتخطيط والتصميم.
- تكاليف مستهدفة لمرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للشراء، وتكاليف مستهدفة للتصنيع.
- تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للتخزين، وتكاليف مستهدفة للبيع والتوزيع.
- تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة البيع مثل: تكاليف مستهدفة للتشغيل والتركيب والتوصيل، وتكاليف مستهدفة للصيانة، وتكاليف مستهدفة لإعادة التدوير.

٤- مقارنة التكاليف المستهدفة مع الجودة المستهدفة Comparison of target costs with target quality

قبل إقرار التكاليف المستهدفة نهائياً. فإنه يجب أن يؤخذ بنظر الاعتبار أن التكاليف المستهدفة مرتبطة بمتطلبات جودة المنتج، إذ أن فرصة السيطرة على التكاليف، إنما تكمن في تحديد متطلبات ومواصفات الجودة المناسبة للمنتج. فقد تفوق في بعض الأحيان جودة المنتج الحالي للشركة الجودة التي يتوقعها الزبون، أو السوق

الذي تعمل من خلاله الشركة، مما ينعكس بطبيعة الحال على السعر الذي يقدم به المنتج. مع الأخذ بنظر الاعتبار أن هذا الأمر يتطلب الحذر عند تحليل احتياجات الزبائن وقدراتهم، وتحديدها على الشراء ، دون إغفال مدى توجه الزبون أو المستهلك إلى شراء المنتجات ذات الجودة العالية وذات خصوصية الوظائف، والقدرات التي ينفرد بها منتج الشركة عن باقي المنتجات المنافسة (Chase, et., al. ,2001:149) إذ يتوجب تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة (TC) واعتمادها كحد أعلى لتكلفة التصميم والإنتاج وبذلك سوف تكون مسؤولية هؤلاء تصميم وإنتاج المنتج بالمواصفات التي تلبي احتياجات العملاء وتحقق مستوى الجودة المستهدف مع الأخذ بنظر الاعتبار توافق ذلك المستوى مع الكلفة المستهدفة (TC).

٥- تحديد التخفيض المستهدف Identified of target reduce

بعد تحديد التكاليف المستهدفة للمنتج أو المسموح بها، يتم احتساب تكاليفه الحالية التي تشمل تكاليف جميع العمليات اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه خلال دورة حياته (Jackson & sawyers,2001:28). ولاحتساب التكاليف الحالية(تكلفة التصميم المبدئي للمنتج) يمكن استخدام مدخل الكلفة على أساس المواصفات (Attributes Based costing) حيث يساعد ذلك المدخل على تحديد التكاليف بدقة أكبر.

بعد تحديد التكاليف المستهدفة للمنتج أو المسموح بها ومن ثم تحديد الكلفة الحالية تتم عملية مقارنة بينهما والفرق يمثل التخفيض المستهدف، ويمكن تمثيل ذلك من خلال الصيغة الآتية: (Hilton, et.al.,2000: 54)

التخفيض المستهدف = الكلفة المستهدفة – الكلفة الحالية

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة .

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) نكون قد وصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المستهدفة والكلفة الحالية، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الحالية) والتكلفة المستهدفة (TC)، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض اللازم في التكاليف. وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات، وهي تحليل القيمة وإعادة هندسة العمليات، وكما يلي:

١- تحليل القيمة Value analyses

أنالقيمة في جوهرها مفهوم معنوي يتعلق بتحديد ما يستحقه ُ الشيء، وذلك من حيث القدر أو مدى الأهمية، فمنفعة الشيء أو قدرتِه الذاتية على الإشباع ، هي أساس قيمتِه. وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية، يأخذ مفهوم القيمة بعداً مادياً يعتمد على ظام الأسعار، وذلك وسيلةً لتحديد الأهمية النسبية للمنتجات، وعوامل الإنتاج (الشيرازي، ١٩٩٠: ٤٧٣). ومن وجهة نظر أخرى تمثل القيمة أقل تكلفة ممكنة للحصول على أفضل أداء وظيفي ممكن وأعلى جودة ممكنة(اليوسفي، ٢٠٠٠: ٣١).

ويمكن تصنيف مفهوم القيمة وفق آلاتي:-(السامرائي،١٩٩٩: ٣٢) (المحمود، ٢٠٠٧: ١٨١)

- **القيمة الكلفوية:** وتمثل إجمالي ما يتحمله المنتج من مصاريف مباشرة و غير مباشرة كالمواد و العمل والمصاريف الإضافية الأخرى.

- **القيمة الاستعمالية:** وتتمثل القيمة الاستعمالية في المواصفات أو الوظائف التي تمكن المنتج من أداء وظيفته التي صمم من أجلها بأقل تكلفة ممكنة ، وعادة يكون من اليسير تحديد هذه المواصفات بدقة لأنها تعتمد أساساً علي الجوانب الفنية للمنتج.
- **القيمة الجمالية:** ويهتم العملاء في ظلها علي الجانب الجمالي للمنتج، وتتوقف القيمة الجمالية للمنتج علي مدي جاذبيته التي تشجع العميل أو المستهلك علي شرائه لإشباع حاجاته ورغباته التي دفعته إلي امتلاكه، وهذه القيمة لا تساعد المنتج علي أداء وظيفته التي صمم من أجلها، كما أنه ليس من اليسير تحديد أبعادها بدقة نظراً لاختلاف أذواق ورغبات العملاء من الناحية الجمالية. أن تصنيف القيمة بهذا الشكل يساعد على تصنيف ميزات ومواصفات كل منتج(سلعة أو خدمة) على وفق هذه الأنواع، فمثلاً لولا وجود هذه التصنيفات لكان من الصعب تحديد قيمة الماء الذي يكون ذو نفع كبير للإنسان مقارنة بالماس الذي يكون ذو نفع قليل، فمن خلال هذه التصنيفات للقيمة أصبح بالإمكان إيجاد أسس لتصنيف القيمة من أجل تحقيق ميزات إضافية للمنتج تعمل في المقام ألأول على زيادة رضا الزبون وتلبية متطلباته. أما من حيث قياس القيمة فأنها تقاس من خلال المعادلة التالية: (اليوسفي، ٢٠٠٠: ٣٠)

مقياس القيمة = (الأداء الوظيفي + الجودة) / الكلفة الكلية

بعد التطرق إلى مفهوم القيمة وتصنيفاتها لا بد من توضيح مفهوم تحليل القيمة حيث عرف مفهوم تحليل القيمة "بأنه أداة علمية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة و بالتالي منع التكاليف غير الضرورية في كافة مراحل دورة حياة المنتجات عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة على أساس تنظيم الأساليب الفنية لإنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكاليف ممكنة.(باسيلي،٢٠٠١: ١٠٢) ويتميز أسلوب تحليل القيمة كسائر أدوات تخفيض التكلفة بوجود خطوات متسلسلة يجب إتباعها عند إجراء أي دراسة لتحليل قيمة المنتجات و لضمان فاعلية التطبيق فهو يبنى على عدة خطوات وفق الأتي:- (السامرائي،١٩٩٩: ٣٣-٣٥)، (الغبان،١٩٩١: ١٠)

١- اختيار فريق الدراسة: ويتكون من ممثلين لأقسام الشركة المختلفة و الذين يستطيعون الإسهام والبحث بتخصصاتهم وخبرتهم ويتكون الفريق من ممثلي الأقسام وقسم الإنتاج، والمبيعات، والمشتريات، ومحاسبة التكلفة، والتصميم

٢- اختيار المنتج: يتم اختيار المنتج في ضوء الوفورات المنتظر تحقيقها وهناك عدة عوامل تؤثر في عملية الاختيار منها بحوث التسويق، والتغييرات المحتملة في تكلفة المواد و العمل خلال عمر المنتج الزمن والتكلفة اللازمة لتطوير العدد والآلات وإجراء الاختبارات

٣- جمع البيانات و المعلومات: يتم جمع كافة البيانات عن المنتج كي يستفيد منها فريق تحليل القيمة تتضمن بيانات ومعلومات عن تكلفة المنتج ومعلومات عن مواصفات المنتج ومعلومات فنية عن المنتج.

٤- تعريف وظيفة المنتج: تهدف هذه الخطوة إلى التعريف بالوظائف المطلوب تحقيقها من المنتج إذ أن لكل منتج وظيفة رئيسة واحدة وعدة وظائف ثانوية وتعد الوظيفة رئيسة إذا كان المنتج قد أنتج من اجل تحقيق هذه الوظيفة و تعد ثانوية إذا أسهمت في تحقيق الوظيفة الرئيسية للمنتج

٥- التفكير في الحلول البديلة: تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد البدائل والحلول لتحقيق وظيفة المنتج وقد أثبتت التجربة إن ندوات إثارة الأفكار تساعد كثيرا في إيجاد سيل متدفق من الأفكار والمقترحات الجديدة و مناقشتها و تطرح خلال هذه المرحلة أسئلة منها:

- هل يمكن استعمال شيء بديل عن المنتج القائم؟
- هل يمكن تغيير الأبعاد للمنتج القائم؟
- هل يمكن خفض نسبة الضياع أثناء التصنيع؟
- هل يمن الاستعاضة عن بعض الأجزاء بأجزاء أخرى؟
- هل يمكن استخدام مواد أولية بديلة؟

إن البدائل أعلاه التي تطرح للمناقشة بين أعضاء الدراسة ستؤدي إلى الخروج بالعديد من الأفكار التي قد يؤخذ ببعضها أو الأخذ بجميعها إذا كانت عملية وكفوءة.

٢- إعادة هندسة عمليات الأعمال Business Processes Reengineering

في ضوء تزايد حدة المنافسة، وارتفاع مستوى توقعات الزبائن، فأن عمليات الأعمال التي كانت تنظم على أساس مبدأ تقسيم العمل لم تعد تحقق الأداء المطلوب، لذلك فقد أخذت تلك الشركات تولي اهتماما متزايداً بإعادة هندسة عملياتها استجابة للتغير في بيئة الأعمال.

ويقصد بإعادة الهندسة هو "إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري لعمليات الأعمال بهدف تحقيق تحسينات مثيرة في معايير الأداء الحاسمة المتمثلة بالكلفة، والجودة، والخدمة، الوقت. (Hammer & Champy, 1993:30) يعد هذا التعريف الذي أورده مؤسس هذا الأسلوب (Hammer) من أشهر تعاريف أعادة الهندسة وأكثرها شمولية. حيث يرتكز هذا تعريف على أربعة ركائز أساسية(Hammer & Champy, 1993:32-36)

١- إعادة التفكير بصورة أساسية يجب أن تسأل المنظمة نفسها مجموعة من الأسئلة: لماذا نفعل ما نقوم به الآن- ولماذا نؤديه بالطريقة الحالية- وما الذي يجب القيام به- وكيف يمكن القيام به ؟ فمدخل إعادة الهندسة يرفض كل الأساليب والممارسات التقليدية المتبعة في أداء العملية الحالية، ويبحث عن أساليب جديدة ومبتكرة لأدائها.

٢- إعادة التصميم الجذري Radical تعنى التجديد والابتكار وليس مجرد تطوير وتحسين أساليب العمل الحالية.

٣- تحسينات ثورية (فائقة) Dramatic يسعى مدخل إعادة الهندسة إلى إحداث تحسينات ضخمة في معدلات الأداء الحاسمة مثل : الكلفة، والجودة، والخدمة، وسرعة إنجاز العمل.

٤- العمليات Processes يركز مدخل إعادة الهندسة على عمليات المنظمة الجوهرية (ذات القيمة المضافة)، وذلك من خلال وضع تصميم جديد ومبتكر يمكن من خلاله تحقيق التحسينات الجذرية المطلوبة.

ويقصد **بالعمليات** على أنها مجموعة من المهام المترابطة منطقياً التي يتم إنجازها لتحقيق نتائج محددة، فالعملية هي شاطات، وفعاليات متتالية، عندما يتم إنجازها معاً فأنها تضيف قيمة للزبائن. ومن أنواع العمليات التي يمكن أعادة هندستها هي:(Olalla,2000;585)

أ- عمليات تدفق الطلبيات: تشير إلى فعاليات التزويد، وأنشطته، وتجميع المنتج أو تصنيعه، والحصول على الطلبية، والتسليم، والتركيب لدى الزبائن.

ب- عمليات المنتج: تتشكل عملية المنتج من خلال وظائف التصميم، والهندسة وتخطيط العملية.

ج- عمليات خدمة الزبائن: وتتشكل من خلال صيانة المنتجات، وخدمات ما بعد البيع.

ويتم تطبيق إعادة هندسة العمليات وفق المراحل الآتية:(Russell &Toylor, 1998: 247)

ألأولى) وضع أهداف أداء العملية ومواصفاتها: يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف المطلوب انجازها مع وضع شروط ومواصفات عن كيفية أداء العملية، إذ تتضمن هذه المرحلة المهام الآتية:

- جمع البيانات الخاصة بمتطلبات الزبائن ونوعية المنتجات التي يحتاجونها.
- تحديد التوجه الاستراتيجي للمنظمة بشكل عام ولمشروع إعادة هندسة الأعمال بشكل خاص.
- المقارنة المرجعية مع منظمات أخرى ناجحة.

الثانية) مناقشة خريطة تدفق العمل: تتم مناقشة هذه الخريطة بالاعتماد على مصدرين أساسيين وهما المبادئ الأساسية لتصميم إجراءات العمل، فضلاً عن الأفكار الإبداعية التي يطرحها فريق إعادة هندسة الأعمال لتطوير إجراءات وأنشطة العمل المختلفة.

الثالثة) بناء خريطة تدفق العمل المفضلة: تبرز في هذه المرحلة عملية اختيار الخريطة الأفضل بعد ما تم من مناقشات في المرحلة السابقة على أن تكون هذه الخارطة مطابقة للمقياس الأساسي للأداء مع توافر عنصر المصداقية (الموثوقية).

الرابعة) إجراء دراسة تجريبية ميدانية للتصميم الجديد: من خلال وضع التصميم المختار تحت الرقابة ولفترة زمنية محددة لبيان مدى نجاحه ومحاولة تصحيح أي انحراف قد يظهر عند التطبيق التجريبي.

الخامسة) القيام بعملية التنفيذ الكامل للإجراءات الجديدة بعد ثبات نجاحها في المرحلة السابقة.

المحور الثالث: العلاقة بين مدخل(ABCII) و اسلوب (TC) :

يتضح مما سبق أنه في ظل المنافسة الضارية وبعد أن أصبحت حاجات ورغبات الزبون هي المحرك الرئيسي لأنشطة المنشأة فقد تحولت معظم قرارات المنشأة من يد الإدارة إلى يد الزبون إذ أصبح قرار الإنتاج بناء على المواصفات التي يرغبها والتي يدرك بأنها تلبي احتياجاته كما أصبح قرار التسعير الذي يعد من القرارات الحاسمة وذو الآثار المتعددة يتحدد من قبل أطراف خارجية متمثلة بالزبون والمنافسين. وبالتالي لم يعد لدى الإدارة ما تتحكم به سوى كلفة الإنتاج لذا لجأت إلى أسلوب الكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف تعمل على تخفيض التكلفة الحالية (المبدئية) في مرحلة التخطيط والتصميم للوصول إلى المستوى المستهدف من الكلف بهدف تحقق عائد مجزي والمحافظة على الجودة المستهدفة وتقديم المنتج بسعر مقبول، وبهذا تكون المنشأة قد اوفت باحتياجات الزبائن وحققت رضا اصحاب المشروع بتعظيم العائد.

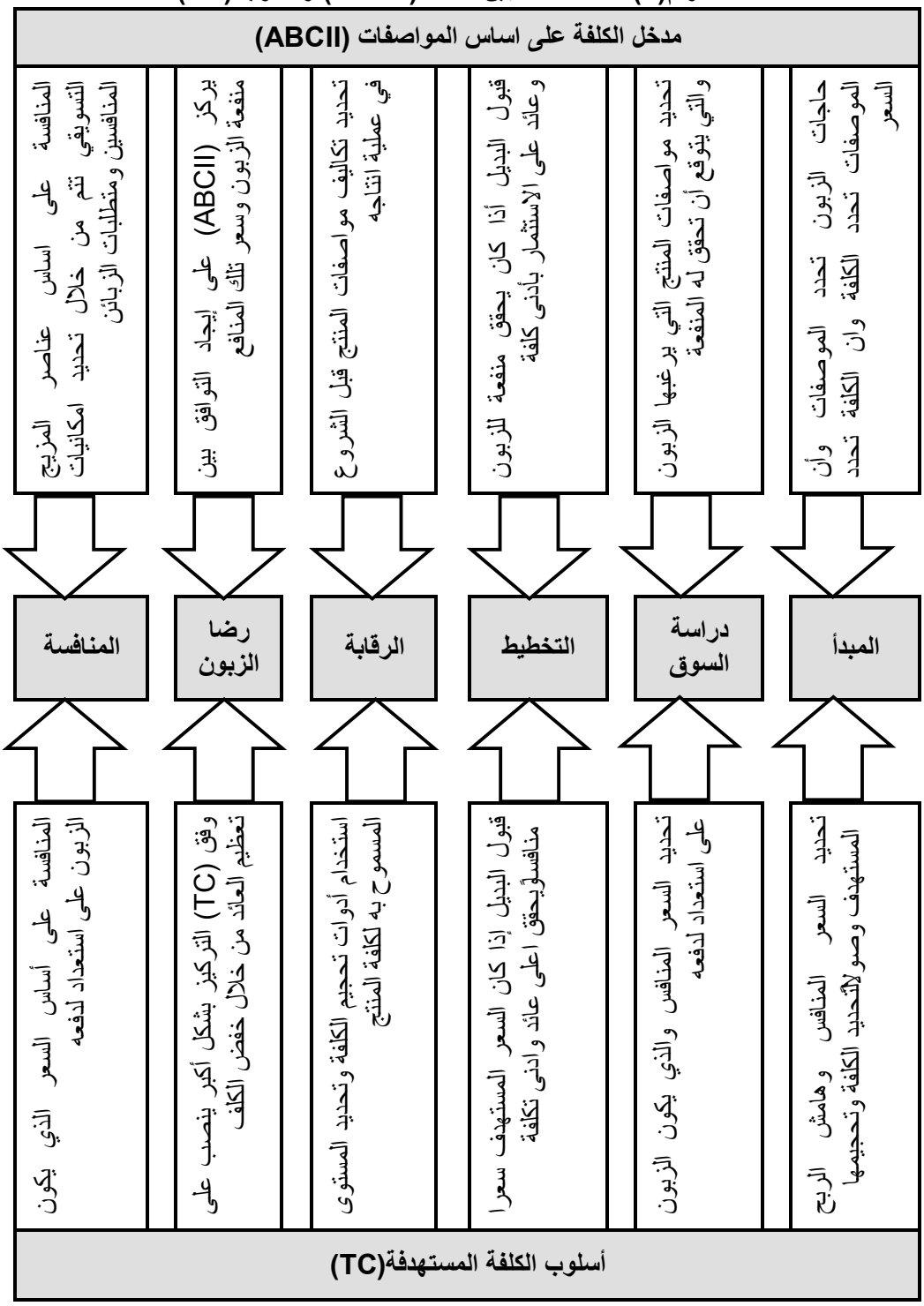
ومن المعروف أن لكل شيء قيمة، وقيمة المنتج هي القدرة النفعية على الاشباع وأن تلك المنفعة تقاس بالنقد(السعر) وهذا النقد يمثل تضحية اقتصادية يفترض أنها تقابل المنفعة، وأن الزبون في أغلب الاحيان يعتقد بأن

تلك التضحية لا توازي المنفعة التي يحصل عليها. ولإرضاء الزبون لابد أن نخفض مقدار التضحية التي يتحملها لكي تتعاظم المنفعة في نظره. ولأجل ذلك يتم تخفيض سعر المنتجات عن طرق خفض الكلف، ولغرض خفض الكلف يتم تطبيق مدخل(ABCII) وأسلوب الكلفة المستهدفة (TC). وعلى أساس ذلك يمكن تحديد نقاط الوصول والعلاقة التكاملية بينهما، وهي الغاية الاساسية التي يسعى إليها البحث، وكما يلي:

- أن المبدأ في عمل مدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII) يقضي بأن حاجات ورغبات الزبائن هي المحرك الرئيس للكلفة وبالتالي هناك علاقة ارتباط بين الأنشطة التي تستهلك الكلف وتلك الحاجات، وأن هذا المبدأ مبني على فرض أن حاجات الزبون هي التي تحدد الموصفات وأن الموصفات هي التي تحدد الكلفة وأن السعر يتحدد بناءً على تلك التكلفة. أما مبدأ عمل أسلوب الكلفة المستهدف (TC) فهو تحديد السعر المنافس ومن ثم هامش الربح المستهدف وصولا إلى تحديد الكلفة المستهدفة. لذا فأن التطبيق المتوازي لكل من مدخل الكلفة(ABCII) وأسلوب الكلفة (TC) يساعد في الوصول إلى نتيجة تسعير من زوايا متعددة، ومتى ما تقاربت النتائج المحسوبة وفق كل منهما كان قرار التسعير اكثر نجاحاً.
- ان تطبيق مدخل(ABCII) يعمل على تزويد إدارة المنشأة ببيانات وصفية تعكس حالة السوق وبيانات كمية تحتاجها الإدارة لفهم بنية كلف منتجاتها وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير المناسبة لمنتجاتها سواء كان المنتج جديد أو منتج قائم تطلب الأمر اعادة النظر في سعره الحالي، إذ يمكن من خلال تطبيق مدخل الكلفة(ABCII) احتساب السعر المستهدف عن طريق تحديد سعر منفصل لكل صفة من صفات المنتج ومن ثم تجميع تلك القيم المنفصلة لتحديد السعر النهائي للمنتج وهذا ما يمهد إلى عملية تحليل مساهمة لكل صفة وبالتالي مساعدة الإدارة في قرارات الاستثمار في المواصفات التي يدرك الزبون بأنها تحقق له القيمة. أن السعر المستهدف الذي يحدد عبر مدخل (ABCII) والذي يمثل نقطة البداية لتحديد الكلفة المستهدفة يساعد على تفادي حالة التعارض بين المستوى المستهدف من الكلف ومستوى جودة الموصفات التي يرغبها الزبون.
- أن التطبيق كل من مدخل الكلفة (ABCII) وأسلوب الكلفة (TC) ينتج عنه خفض في الكلف على مدى دورة حياة المنتج، حيث يساعد مدخل الكلفة على تصنيف الأنشطة المتسببة في الكلف إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي انشطة البنى التحتية والأنشطة الاختيارية والانشطة التشغيلية، وهذا ما يساعد على تصنيف الكلف المستهدفة إلى كلف مستهدفة قبل مرحلة الانتاج وكلف مستهدفة أثناء عملية الانتاج وكلف مستهدفة ما بعد عملية الانتاج، وعند تبويب الكلف وتصنيفها يمكن الرقابة عليها وتحديد مجالات التخفيض فيها. وهذا ما يفسر التكامل بين أدوات تحجيم التكلفة وأدوات تحديد التكلفة.
- أن مدخل الكلفة (ABCII) على العكس من أنظمة الكلفة التقليدية يرتكز على بحوث السوق في تحديد المواصفات الرئيسية للمنتج، بهدف إشباع حاجات الزبون بالبحث عن أقصى مستوى منفعة، من خلال مقارنة بدائل التحسين في المواصفة ومنافعها مع كلفة تلك البدائل لذا يركز (ABCII) على إيجاد التوافق بين منفعة الزبون وسعر تلك المنافع والعائد على الاستثمار، أما وفق أسلوب الكلفة المستهدفة (TC) التركيز بشكل أكبر ينصب على تعظيم العائد من خلال خفض الكلف، وهذا يعكس فلسفة كلمنهما في تحقيق العوائد.

- أن مدخل الكفة على أساس المواصفات (ABCII) يركز على الوظيفة التخطيطية من منطلق أن ٧٥% من كلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميمه، وذلك على العكس من النظم التقليدية التي تركز على وظيفة الرقابة عبر عملية القياس الفعلي لجوانب الكلفة. فمن خلال تطبيق مدخل (ABCII) يمكن تزويد فريق هندسة القيمة بالمعلومات اللازمة عن كلف المنتج الحالية لغرض تحديد الكلفة المستهدفة (TC) بدقة أكبر وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ القرارات والاختيار من بين البدائل، إذ وفق مدخل الكلفة(ABCII) يقبل البديل أذا كان يحقق منفعة للزبون وعائد على الاستثمار بأدنى كلفة، اما وفق أسلوب الكلفة المستهدفة(TC) يقبل البديل إذا كان السعر المستهدف سعرا منافساً ويحقق اعلى عائد وادنى تكلفة، وهذا ما يدل على الالتزام بقيد الكلفة/المنفعة
- يعمل مدخل الكلفة (ABCII) على تحديد تكاليف مواصفات المنتج قبل الشروع في عملية انتاجه من خلال معايرة عناصر كلفة المنتج. أما أسلوب الكلفة المستهدفة(TC) فهو يساعد في عملية الرقابة من خلال استخدام ادوات تخفيض التكلفة التي يتضمنها عبر اعادة الهندسة وتحليل القيمة ويحدد المستوى المستهدف للكلف. ويتمثل التوافق بين هدف كل منهما في السيطرة على التكلفة والتي يقصد بها انتاج المنتج بالمواصفات والجودة المطلوبة على أن يتم ذلك في حدود الكلفة المسموح بها.
- يسعى كل من (ABCII) و (TC) على تمكين المنشأة من قيادة التكلفة في السوق أي تقديم المنتج بأقل تكلفة بالنسبة للزبون، وكذلك تحقيق التمايز من خلال تقديم المنتج بجودة أعلى من ما يقدمه المنافسون، ويتم ذلك عن طريق تحديد مواصفات المنتج حيث تمثل المواصفات السبب الذي يدفع الزبون إلى اختيار المنتج وتفضيله على المنتجات البديلة أو المنافسة. أما تخفيض التكلفة فيتم بتطبيق مدخل الكلفة على اساس المواصفات(ABCII) حيث يعمل على تخصيص التكاليف على المنتجات وتحديدها بشكل ادق والرقابة عليها والحد من جوانب الاسراف والهدر الذي يعظم كلفة الوحدة وكذلك استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمه. أما اسلوب الكلفة المستهدفة(TC) يعمل من خلال ادواته إلى تحجيم التكلفة لأدنى ما يمكن دون المساس بالجودة.
- تقضي فلسفة مدخل الكلفة(ABCII) إن الموقع التنافسي لأي منشأة أعمال يتعلق بحجم المنافسين الحاليين والمرتقبين. وان هذا الموقع التنافسي لا يعتمد على المنافسة السعرية فحسب وانما يعتمد على المزيج التسويقي، لذا يجب تحليل ظروف السوق لتحديد امكانيات المنافسين وقدرتهم على مقابلة احتياجات ورغبات الزبائن. إذ أن الموقع التنافسي للمنشاة يتأثر برغبات وتوقعات الزبائن، بمعنى لم يعد المقصود بالمنافسة لحصول على زبائن فقط وانما أيضا القدرة على توقع حاجاتهم ورغباتهم ومواصفات تلك الحاجات نظراً لأن الحاجة إلى إشباعها هو المحرك الأساسي نحو اتخاذهم قرار شراء منتج ما، بينما تمثل مواصفات هذا المنتج المحرك الذي يدفعهم إلى اختياره دون غيره من المنتجات المماثلة. أما فلسفة اسلوب الكلفة المستهدفة(TC) فهي تقضي بتحديد السعر المنافس والذي يكون الزبون على استعداد لدفعه حيث يفترض هذا الاسلوب أن المنافسة هي على أساس السعر.

الشكل رقم(٣) نقاط الالتقاء بين مدخل **(ABCII)** و**أسلوب (TC)**



الشكل من إعداد الباحث

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١- أن البيئة الصناعية تتميز بالتقلب وعدم الثبات نتيجة للتطورات السريعة والمتغيرة في مجال تكنولوجيا الإنتاج، حيث ظهرت العديد من نظم التصنيع ذات المزايا المتعددة في مجال خفض المخزون وتقليل التالف والمعيب وتحقيق الجودة المستهدفة، مما زاد من حدة المنافسة بين منشآت الأعمال في سعيها لتقديم منتج بأقل تكلفة وأعلى جودة ممكنة. ولكي يتحقق تميز المنتج في ظل بيئة تتسم بالتغير والمنافسة الحادة يتوجب على إدارة المنشأة الوقوف على حاجات ورغبات الزبائن ومن ثم تحديد مواصفات ذلك المنتج بهدف تحقق أكبر منفعة للزبون مقارنة بالمنتج المنافس.

٢- نتيجة للتطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية والتنافسية فأن أنظمة التكاليف التقليدية لم تعد قادرة على مواكبة تلك التطورات وعاجزة عن تلبية احتياجات متخذ القرار لذا أسفرت الجهود البحثية عن تقديم نظام المحاسبة على أساس المواصفات (ABCII) والذي ساعد على تلافي العديد من الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية المتعارف عليها من خلال:

أ- المساعدة في عملية التخطيط للكلف وذلك في ضوء المواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق والمنافسين بأتباع سياسة التوجه بالسوق والتركيز نحو أنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه. كما يساعد نظام (ABCII) في إدارة الكلف من خلال تحديد الكلف المخططة للمواصفات التي يحتويها المنتج، وبالتالي تتمكن المنشأة من تحديد أمكانية الاستثمار في الموصفات وقياس العوائد المترتبة على بدائل القرار.

ب- يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة ورضا الزبون، إذ إن نظام الكلفة على أساس المواصفات (ABCII) يعتبر موجه الكلفة الرئيسي هو المنفعة التي يحصل عليها الزبون من المنتج وتتحدد تلك المنفعة بناء على مستوى الانجاز الذي تم تنفيذه لكل صفة.

ج- يعمل على تحقيق الرقابة الفعالة على الكلف من خلال مستوى التفصيل الكبير في المعلومات التي يوفرها نظام (ABCII) حيث يعتبر كل مستوي من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً، وتتمثل تكلفته في مجموع تكاليف الأنشطة التي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الإنجاز. وتتحقق مهمة نظام (ABCII) في الرقابة من خلال تنفيذ مجموعة من الخطوات المتتالية والمتكاملة وهي: تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين وتحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل صفة والمراحل والأنشطة اللازمة لتحقيق مستويات الانجاز، وتحديد تكلفة مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات، ومن ثم تحديد تكلفة المنتج.

٣- يهتم اسلوب الكلفة المستهدفة(TC) بالتخطيط للمنتج من خلال اشراكه لجميع وظائف المنشأة المحاسبية والهندسية والادارية والتسويقية والانتاجية بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف وتشبع احتياجات المستهلك، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل.

٤- يعمل أسلوب الكلفة المستهدف(TC) على دراسة السوق وظروف العرض والطلب بغرض توفير بيانات ووصفية وكمية تفيد في تحديد متطلبات الزبون وتحديد متوسط السعر المنافس. والعمل على تخفيض الكلفة على مدى دورة حياة المنتج.

٥- لتخفيض التكاليف يستخدم أسلوب الكلفة المستهدفة(TC) تقنية تحليل القيمة وإعادة الهندسة حيث يسعى كل منهما إلى تحديد المواصفات والمنافع التي يحتويها المنتج والانشطة اللازمة لتنفيذ تلك المواصفات، وبالتالي تجنب الاعمال غير الضرورية التي تزيد من التكلفة.

٦- خلص البحث بأن هناك تكامل بين تطبيق مدخل الكلفة (ABCII) واسلوب الكلفة المستهدفة (TC) لتحقيق الهدف المنشود وهو ترشيد القرارات وتوجيهها ويتضح ذلك من خلال سعيهما: لدراسة السوق، وتحليل البيئة المنافسة، والتخطيط والرقابة على الكلف، وتحقيق رضا الزبون، والاتفاق من حيث المبدأ، ونوعية البيانات التي يسعى كل منهما على توفيرها.

٧- "تتضح صور التكامل بين أسلوب الكلفة (TC) ومدخل الكلفة (ABCII) في عملهما المشترك على تحسين الجودة وخفض الكلف على مدى دورة حياة المنتج حيث يساعد مدخل الكلفة على تصنيف الأنشطة المتسببة في الكلف إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي انشطة البنى التحتية والأنشطة الاختيارية والانشطة التشغيلية، وهذا ما يساعد على تصنيف الكلف المستهدفة إلى كلف مستهدفة قبل مرحلة الانتاج وكلف مستهدفة أثناء عملية الانتاج وكلف مستهدفة ما بعد عملية الانتاج، وهذا التصنيف يساهم في الرقابة على الكلف وتحديد مجالات التخفيض فيها ويتم التخفيض عبر أدوات الكلفة المستهدفة وهي تحليل القيمة واعادة الهندسة. فضلا عن ذلك فأن مدخل (ABCII) يعمل على تزويد أسلوب الكلفة المستهدفة ببيانات عن مواصفات المنتج والتكاليف المرتبطة بها تمهيداً لإجراء عمليات التحليل والهندسة لقيم الموصفات بغرض الوصول إلى المستوى المستهدف من الكلف وهو المستوى الذي يتحقق عنده الرضا للطرفين(الزبون والمنشأة)، إذ يتضح لدى الإدارة أنه في حدود تلك التكلفة يمكن انتاج موصفات يرغبها الزبون وتحقق عائد مجزي، فأن تحقق ذلك التوافق يقبل قرار الاستثمار في تلك المواصفات. وهذا ما يفسر التكامل بين أدوات تحجيم التكلفة وأدوات تحديد التكلفة.

ثانياً: التوصيات

١- لا بد من استخدام تقنيات إدارة الكلفة بشكل متكامل لدعم عملية التخطيط ولا سيما تقنية تحليل القيمة وإعادة الهندسة ضمن إطار مدخل الكلفة(ABCII) واسلوب الكلفة المستهدفة لدعم القرارات الاستثمارية طويلة الاجل وذلك لأنها تزويد ببيانات تساعد في دراسة جدوى الاستثمار في منتجات جديدة. إذ يساعد مدخل الكلفة على أساس الموصفات على تتبع التكلفة وتحليلها على مستوى النشاط والمنتج والمواصفة وهذا ما يسهم في عدالة توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات. كما تساهم تقنية تحليل القيمة وهندسة القيمة على استبعاد الاشطة التي لا تضيف قيمة وتحليل التكاليف على مدى دورة حياة المنتج. وبالتالي ستتوفر معلومات متكاملة تساهم في نجاح العديد من القرارات مثل قرار التسعير، وقرار الصنع أو الشراء، وقرار الإحلال.

٢- يتوجب استخدام مدخل الكلفة على اساس المواصفات كأداة لخدمة أسلوب الكلفة المستهدفة لتحديد السعر حيث يعمل مدخل الكلفة على احتساب السعر المستهدف عن طريق تحديد سعر منفصل لكل صفة من صفات المنتج ومن ثم تجميع تلك القيم المنفصلة لتحديد السعر النهائي للمنتج. حيث ان اسلوب الكلفة المستهدفة يعتمد على السعر المنافس سعياً منه لتحقيق رضا للزبون، لكن هو في حقيقة الامر لا يحقق رضا تام للزبون. بدليل أنه اعتمد على سعر حدده المنافسون وليس على سعر محدد على اساس كلفة جرى تخفيضها وأن عملية التخفيض في الواقع لا تؤثر على السعر وانما تعمل على توفير في الكلف وتعظيم هامش الربح وبالتالي يبقى الزبون مجبر على السعر الذي اتفق عليه المنافسين. لذا لابد من تطبيق مدخل الكلفة واسلوب الكلفة المستهدفة بشكل متوازي بغرض تخفيض حالة عدم التأكد عند إقرار التكاليف التي يجب الانتاج في حدودها لضمان تحديد اسعار منطقية مبنية على تكاليف حقيقية.

٣- قد تفوق في بعض الأحيان جودة المنتج الحالي للشركة الجودة التي يتوقعها الزبون، مما ينعكس أثر ذلك على السعر الذي يقدم به المنتج. لذا يجب الأخذ بنظر الاعتبار أن هذا الأمر يتطلب الحذر عند تحليل احتياجات الزبائن وقدراتهم، دون إغفال مدى توجه الزبون أو المستهلك إلى شراء المنتجات ذات الجودة العالية والمواصفات المتميزة، والقدرات التي ينفرد بها منتج الشركة عن باقي المنتجات المنافسة. وهذا ما يدل على أهمية البيانات غير المالية التي توفرها تقنيات إدارة الكلفة في تحديد مستوى الجودة المرغوب به.

٤- ضرورة تبني مدخل الكلفة على اساس المواصفات إزاء اسلوب الكلفة المستهدفة والتقنيات التي ينطوي عليها بهدف تخفيض كلفة المنتجات وتقديمها بأسعار تلبي رغبات الزبون.

المصادر العربية

أولاً: الرسائل والاطاريح

١- الدليمي، عماد علي محمود،(٢٠٠٩)، أثر التوجه السوقي والتعلم المنظمي في أداء الأعمال، رسالة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٢- السامرائي، احمد عبد الدائم عمر،(١٩٩٩)، تخفيض التكاليف المنتوج باستخدام أسلوب تحليل القيمة دراسة نظرية وتطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة دبلوم العالي في محاسبة التكاليف، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد

٣- الغبان، فائزة ابراهيم محمود ،(١٩٩١)، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التحليل الشبكي دراسة تطبيقية في شركة المعتصم للمقاولات، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد.

٤- راجخان، ميساء محمود محمد،(٢٠٠٢)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض.

ثنياً: الكتب

٥- الشيرازي، عباس مهدي،(١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، ط١، مطبعة ذات السلاسل، الكويت.

٦- اليوسفي، عبد العزيز سليمان،(٢٠٠١)، إدارة القيمة: المفهوم والاسلوب، بدون ناشر، المملكة العربية السعودية

٧- حسين، أحمد حسين علي،(٢٠٠٢)، المحاسبة الادارية المتقدمة، بدون ناشر، الاسكندرية.

٨- باسيلي، مكرم عبد المسيح،(٢٠٠١)، المحاسبة الادارية، المكتبة العصرية، مصر.

ثالثاً: الدوريات

٩- المحمود، صالح عبد الرحمن،(٢٠٠٧)، تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف ألاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، كلية العلوم الادارية والاقتصادية جامعة الملك فيصل، المجلد الثامن، العدد(٢).

١٠- عبد العليم، نجاتي إبراهيم،(١٩٩٤)، مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، مجلة الدراسات المالية والتجارية العلوم الإدارية، كلية التجارة ببني سويف، العدد (٩).

١١- درغام، ماهر موسى،(٢٠٠٧)، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد (٢).

١٢- الصغير، محمد السيد محمد،(٢٠١١)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لإغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة سوهاج، العدد (١).

١٣- الخلف، نضال محمد رضا، زويلف، إنعام محسن حسن ، ٢٠٠٧، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢١، العدد (١).

١٤- أنيس أحمد عبدالله،(٢٠٠٩)، قياس التوجه بالسوق في الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية في المصارف التجارية الاهلية في تكريت، المؤتمر العلمي الاول، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة تكريت.

المصادر الاجنبية **Books**

15- Atkinson, A., Banker, R. and Kaplan, R., Young, S.,(1995), Management Accounting, Prentice - Hall International, Inc., New Jersey

16- Barfield , J. , Bern , C. , Kinney , M., (2003) , Cost accounting : Traditions & Innovations , 5th ed. , south–western, Inc.

17- Crosson S., Needles B., (2011), Managerial Accounting, 9thed, South western

18- Drury, C., (2005), Management Accounting For Business, 3th ed., Bath: UK, Patrick Bond.

19- Chase, R. , Aquilano , N. & Jacobs , R., (2001), Operations Management for Competitive advantage , 9th ed

20- Hansen, D., Mowen M., (2008), Management Accounting, 7th ed, Thomson, south Western.

21- Hilton, R., (1994), Managerial Accounting, 2nd . Ed., McGraw-Hill.

22- Hongren, T., Datar, S. Madhav, R., (2012), Cost Accounting, 14th ed, Prentice Hall,.

23- Jackson , S. , & Sawyers , R. , (2001), "Managerial Accounting: A Focus on Decision Making , 2nd ed. , Harcourt college publishers .

24- Ansari, S. & Bell, J. , (1997) , "Target Costing : The Next Frontier in Strategic Cost Management" , McGraw – Hill , USA.

25- Maher, M.(1997), Cost Accounting: Creating Value for Management , 5th ed. , McGraw – Hill Companies , Inc. , USA.

26- Russell, S. & Toylor, W.(1998), Operations Management: Focusing on Quality and Competitions", Prentice-Hall Inc., New York.

Periodicals & Thesis

27- Brimson, j.,(1998), feature costing: Beyond ABC, Journal of cost management.

28- Bromwich M., (1990), The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, Accounting، Organizations and Society.

29- Bromwich, M. & Bhimani, A. (1994). Management Accounting: Pathways to Progress. London: Chartered Institute of Management Accountants.

30- Bromwich, M. (1991). Accounting for strategic excellence Working paper، Department of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science.

31- Ditts, D.M. and Grabski , V. , (1996), " Advanced Manufacturing Technologies :What they can offer " , Management Accounting .

32- Lawson, R., (1996) "process based costing at community health plan" Journal of cost management.

33- Nowlis, S., Simonson, I.,(1991), Attributes Task Compatibility as a Determination of Customer Performance Reversal, Journal of Marketing research.

34- Robert, Howell , Stephen A., Soucy, (1998) , Cost Accounting in the New Manufacturing Environment, The Accountants Digest.

35- Tomkins, C. and Carr, C. (1996), 'Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting', Management Accounting Research.

36- Walker, M. (1992), "Attribute Based Costing". Australian Accountant.

37- Joan, M. (1998), "The Power Of Virtual Integration: An Interview With Dell Computer's Michael Dell ",Harvard Business Review.

38- Walker, M. (1998): "Attributes or Activities? Looking to ABCII". Australian CPA.

39- Green E., Sriniviasan V., (1990), Conjoint Analysis in Marketing: New Developments With Implications for research and practice, journal of Marketing.

40- Kato, Y. (1993), Target Costing Support System: Lesson from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan.

41- Cooper, R. and Slagmulder, R., (1997), Target Costing and Value Engineering, Portland/Or: Productivity Press and Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.

42- Sakurai, M. (1989) Target Costing and How to Use It, Journal of Cost Management.

43- Riliang, Q. & Christine, T . (2004), Developing a Market Orientation in a Transitional Economy –The Role of Government Regulation & Ownership Structure, UK.

44- Meldrum, M., (2000),Marketing management, First Published, Macmillan Press LTD, New York.

45- Roslender R., and S. Hart, (2003), In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Management Accounting Research

46- Olalla, M., (2000), Information Technology in Business Process Reengineering, International Advances in Economic Research, EBSCOhost Databases, Business Source Premier.

47- Fitzegerald, K. (1997) Cost tops all Design Concerns, Purchasing.

48- Peter Horvath, (1993), Target Costing: State of the Art Report. Arlington, Texas: Computer Aided Manufacturing International. CAM-I

49- Borgernas , H. & Fridh , G. , (2004) , "The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firm", D. Thesis in Management Accounting, School of Economics and Commercial Law, Goteborg University.

50- Kotri, A. (2006), Analyzing customer value using conjoint analysis: the example of a packaging company, Thesis in Market Management, Faculty of Economics and Business Administration, University of Tartu