

أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي

شركة الصناعات الالكترونية - بغداد *

The importance the target cost to improve competitive situation for Electronic Industries Company Baghdad

ناجي شايب الركابي*

المستخلص:

تعد التكاليف المستهدفة واحدة من التقنيات المهمة التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج على أساس سعر السوق في حالة المنافسة الشديدة بعد الأخذ بالاعتبار متطلبات الزبون و رغباته وضمان أجهده المناسبة للمنتج ، و من ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تضمن للوحدة الاقتصادية الميزة التنافسية التي تبتغيها وبنفس الوقت تحقق هامش ربح مستهدف مقبول لدى الإدارة والمستثمرين. وعند دراسة الواقع العملي لشركة الصناعات الالكترونية في بغداد ، وجد إنه بالإمكان أن تلعب التكلفة المستهدفة دورا مهما في تحسين الوضع التنافسي لمنتجاتها وذلك بتخفيض تكلفة منتجاتها مقارنة بأسعار المنتجات الأجنبية المنافسة .

Abstract :

Target costs are one of the key technologies used by the Entity of economic in identifying the target selling price of the product on the basis of market price in the case of stiff competition, after taking into account customer requirements and desires and to ensure appropriate quality of the product, and then access the target cost to ensure the integrity of the Entity of economic competitive advantage which desires the same time achieving a target profit margin is acceptable to management and investors.

When examining the practice of the Electronic Industries Company Baghdad, he found that she did not use this technique in pricing and costing of their products which has deprived the market share for the benefit of foreign products and reduced the amount of their profits earned.

المقدمة

على اثر الانفتاح الاقتصادي الجاري في العراق ، فقد أصبحت السوق العراقية مفتوحة إلى حد كبير لدخول السلع والأجهزة الكهربائية المختلفة ومن بلدان مختلفة وبالذات بلدان شرق آسيا كالصين وكوريا وماليزيا والهند وغيرها . الأمر الذي اغرق الأسواق العراقية وبالذات في قطاع الأجهزة الكهربائية والالكترونية بأجهزة ذات تصاميم جيدة وكفاءة متفاوتة تتراوح بين الرديئة والجيدة وبأسعار مناسبة مقارنة بمتوسط دخل العائلة العراقية . مما اثر بشكل مباشر على الصناعة العراقية في هذا القطاع وقلص بشكل كبير من حصتها السوقية ، إذ إن عناصر المنافسة تميل إلى جانب هذه الأجهزة والسلع و بالذات في مجال التنافس السعري ناهيك عن عناصر أخرى تتعلق بالتغليف وخدمات ما بعد البيع .

* تاريخ استلام البحث ٢٦ / ١ / ٢٠١٠ تاريخ قبول النشر ٢ / ١٢ / ٢٠١٠
* مدرس / الكلية التقنية الإدارية بغداد

لذلك لابد للصناعة العراقية في قطاع الأجهزة الكهربائية و الالكترونية الاستفادة من الأساليب الناجحة التي استخدمت في دول متقدمة كاليابان والولايات المتحدة الأمريكية وأثبتت نجاحها ، كذلك لابد للصناعة العراقية من مغادرة الأساليب التقليدية في احتساب التكاليف وتحديد أسعار المنتجات والاتجاه نحو التقنيات الحديثة التي تساعد في الوقوف على قدميها في السوق و توسيع قدرتها التنافسية وحصتها السوقية .

ويرى الباحث تقنية التكلفة المستهدفة و ما يرافقها من تقنيات مساعدة لها مثل هندسة القيمة تعد من التقنيات الفعالة في مجال المنافسة السعريه و إعداد التصاميم ذات الجودة العالية التي تلبي رغبة واحتياجات الزبون و في الوقت نفسه تحقق إيرادات مناسبة للوحدات الاقتصادية .

المبحث الأول

منهجية البحث

مشكلة البحث :

تعاني الصناعة العراقية في قطاع الصناعات الكهربائية و الالكترونية انحساراً واضحاً وغلبة مؤكده للأجهزة و السلع المستوردة وهذا الأمر لم يقتصر على هذا القطاع من الصناعات بل يشمل القطاعات الأخرى بما في ذلك صناعة المواد الغذائية و الأقمشة و الملابس و الصناعات الإنشائية وغيرها . وان عامل الزمن ليس في صالح الصناعة العراقية ، لذلك فان الأساليب التقليدية في تحديد التكاليف وتسعير المنتجات و تحديد هامش الربح يعد عاملاً إضافياً في تخلف الصناعة العراقية و ينبغي استخدام الأساليب الحديثة التي تتناسب مع التطور العالمي .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى النهوض بالصناعة العراقية في مجال الصناعات الكهربائية و الالكترونية من خلال اعتماد تقنيات حديثة تتناسب مع متطلبات البيئة العالمية الحديثة التي تتصف بالمنافسة الشديدة ، و ذلك بالاعتماد على آليات السوق في تحديد الأسعار وليس كلفة المنتج هي التي تحدد الأسعار ومن ثم الوصول إلى تصاميم من شأنها أن تلبي رغبات الزبون و بنفس الوقت تحقق المنافسة السعريه للوحدة الاقتصادية ، الأمر الذي يسهم في ازدهار صناعة الالكترونيات ويزيد من حصتها السوقية و يؤدي إلى نموها و توسعها .

فرضية البحث :

إن اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي و تخفيض التكاليف للوحدة الاقتصادية ومن ثم تكوين الميزة التنافسية بالإضافة إلى زيادة الجودة و طرح المنتج إلى السوق حيث البيئة التنافسية العالمية .

أهمية البحث :

تعاني منتجات شركة الصناعات الالكترونية انحسارا واضحا في الأسواق على اثر الانفتاح الاقتصادي وتدفق السلع والأجهزة الأجنبية مما يتطلب استخدام تقنيات تتناسب مع هذا التحدي المتمثل بالمنافسة الشديدة وذلك بالاعتماد على الأساليب الحديثة في احتساب التكاليف وتحديد الأسعار وهامش الربح ومغادرة الأساليب التقليدية في تحديد الأسعار وهامش الربح والتكاليف وان يكون الإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها بعد مقارنتها مع التكاليف المقدره على ضوء التصميم المناسب الذي يلبي رغبات واحتياجات الزبون في مرحلة التصميم من دورة حياة المنتج .

حدود البحث :

يتحدد البحث بدراسة مشكلة انحسار ومحدودية صناعة الأجهزة الالكترونية في العراق من خلال دراسة المشاكل التي تواجه شركة الصناعات الالكترونية في بغداد و إيجاد الآليات المناسبة لذلك .

أسلوب البحث :

تم دراسة تكاليف تجميع إنتاج التلفزيون الملون نوع بلازما حجم 42 عقدة قيثارة موديل 4201 ولمختلف مراحل إنتاجه في شركة الصناعات الالكترونية بغداد ثم بعد ذلك تم جمع وتحليل وتصنيف البيانات ووضعها في جداول تطبيق آليات التكلفة المستهدفة بدأ من جدول (2) وحتى جدول (7) .

المبحث الثاني

الإطار النظري لتقنية التكلفة المستهدفة

Concept Target Costing مفهوم التكلفة المستهدفة

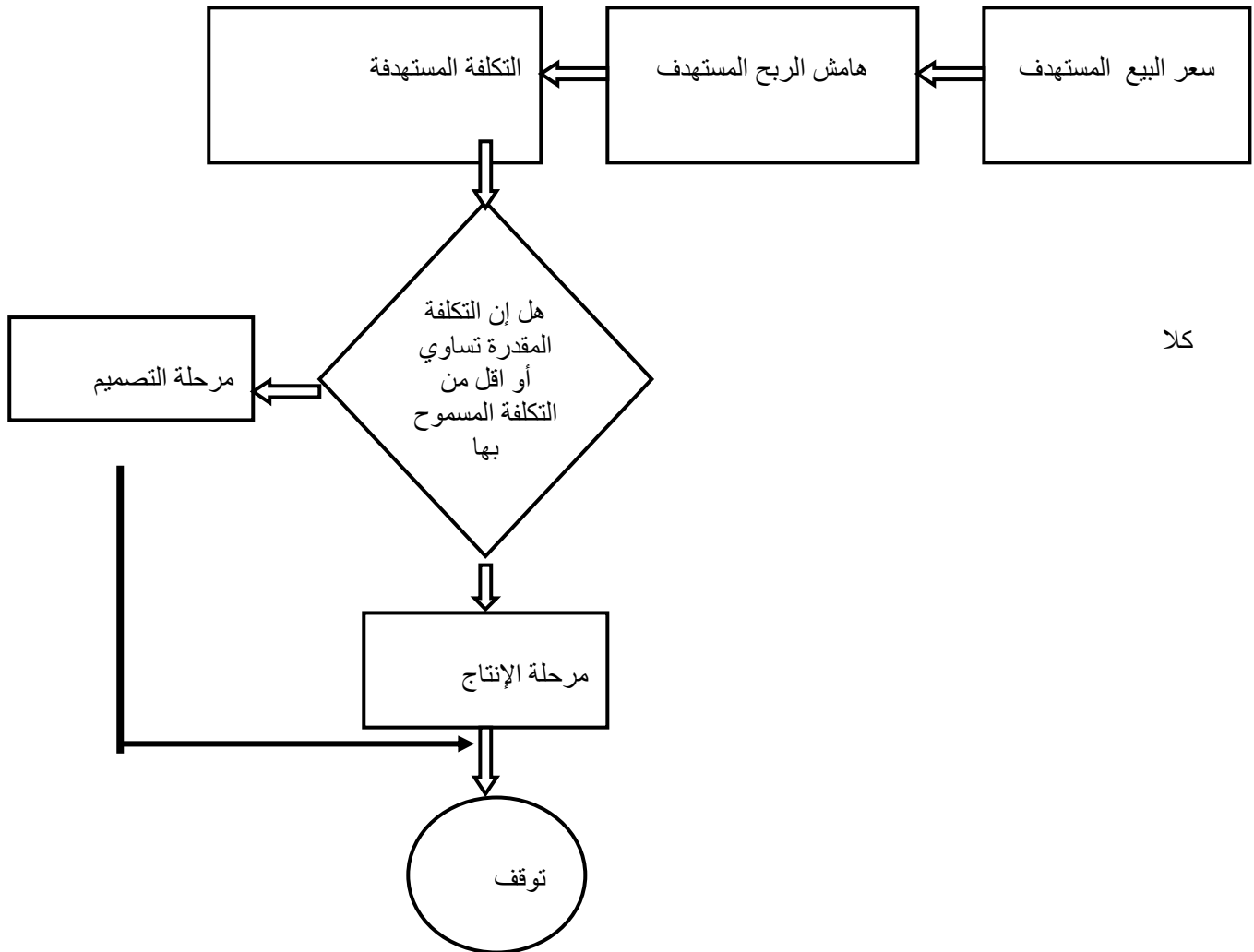
هي التقنية التي تركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف و اعتباره العامل الموجه لتخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج ، وتكشف هذه التقنية عن وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح الشركة في الأمد الطويل وإدارة التكاليف وهذه التقنية تربط بين ثلاثة متغيرات وهي سعر السوق المستهدف و هامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة [1]. وتبدأ أولاً بتحديد سعر السوق ليس على أساس تكلفة الإنتاج كما في نظام التكاليف التقليدي وإنما يحدد السعر في ضوء الوضع التنافسي في السوق وقدرة الزبون على الدفع نتيجة لتلبية رغباته واحتياجاته من خلال الوظائف التي تقدمها وحدة المنتج ، بالإضافة إلى ذلك فان تقنية التكلفة المستهدفة تعد من التقنيات المهمة في مجال تحليل التكلفة وتخطيط الربحية ودراسة سعر البيع المستهدف.

ويعتقد اليابانيون بان نشاطات تخفيض التكاليف تكون ذات اثر كبير في المصانع الاوتوماتيكية الكبيرة مثل مصانع تويوتا ونيسان وسوني وغيرها وان إجراءات تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج كما في نظام التكاليف التقليدي ذات تأثير محدود على تخفيض التكاليف بسبب عدة عوامل منها ، طرق التصنيع ، نوع المعدات ، تدفق الإنتاج والبيئة الصناعية المتعلقة بالعاملين والجودة ، وفي النظم الحديثة حيث التكلفة المستهدفة يتم البحث عن التصميم المناسب الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة وفي نفس الوقت يحافظ على جودة المنتج من وجه نظر الزبون لذلك فإن السعر المتوقع إن يدفعه الزبون يحدده السوق ثم يحدد هامش الربح المستهدف من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية والفرق بينهما يمثل التكاليف المسموح بها والتي تقارن فيما بعد مع التكاليف المقدرة للمنتج وبعد إن يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد يأتي دور هندسة القيمة وإدارة التكاليف في الوصول إلى التصميم الذي يلبي حاجات ورغبات الزبائن وبنفس الوقت تكون كلفته ضمن ألكفه المسموح بها .

وعادة يتم ذلك من خلال تضافر جهود مختلف أنشطه نظام القيمة بما في ذلك سلسلة قيمة الوحدة الاقتصادية وسلسله قيمة المجهزين والشكل (1) يوضح الآليات التي تعمل بها تقنية التكلفة المستهدفة للوصول للتكلفة المسموح بها

شكل (1)

آليات الوصول إلى التكلفة المسموح بها



بتصرف3:2003, Cokins) (المصدر

الركائز الأساسية لتقنيه التكلفة المستهدفة

تعتمد التكلفة المستهدفة على ثلاثة ركائز أساسيه هي :

Target selling price أولاً: سعر البيع المستهدف

يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذه التقنية الذي بموجبه تحدد الوحدة

الاقتصادية ما هو سعر البيع المستهدف الذي يحدده السوق للمنتج من خلال ثلاثة عوامل أساسيه هي :-

- الزبون Customer
- المنافسين Competitors

- إستراتيجية الوحدة الاقتصادية Company strategic

ينبغي أن تكون لدى الوحدة الاقتصادية ألقدره على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغبات واحتياجات الزبائن بالاضافه إلى معرفة قدرة المنافسين على طرح المنتجات البديلة وكيف إن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم وبنفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار كذلك فإن على إدارة الوحدة الاقتصادية إن تتصرف بحكمة لتحقيق أهدافها والاحتفاظ بحصة سوقيه مناسبة.

Target profit margin ثانيا : هامش الربح المستهدف

ينبغي وضع هامش الربح المستهدف بحيث يأخذ بالاعتبار أهداف ورغبات إطراف عديدة منها:

و رغبتهم في الحصول على اعلى عائد ممكن. Investors 1- المستثمرين

وما لديها من خبره و قدره على التنبؤ باستخدام الموازنة الرأسمالية management 2- الإدارة

وغيرها من الأدوات التنبؤية. وفي اليابان فإن إدارة الشركات العملاقة تركز في حساب الربح المستهدف على معدل

العائد على المبيعات بدلا من معدل العائد على الاستثمار باعتباره أكثر ملائمة من الناحية الفنية لربط الربح مع

المبيعات وبنفس الوقت الأخذ بالاعتبار ربحية محفظة المنتجات وليس على ربحية منتج معين بشكل منفرد كما

[2] في شركة تيوتا

ثالثاً : التكلفة المسموح بها Allowable Cost يمكن الوصول إلى التكلفة المسموح بها أو التكلفة

المستهدفة من خلال المعادلة الآتية :

[3] التكلفة المستهدفة (المسموح بها) = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

وان التكلفة المسموح بها تمثل الحد الأعلى الذي لا ينبغي تجاوزها عند تصنيع المنتج وان نقارن التكاليف المقدره

لوحده المنتج مع التكاليف المسموح بها فإذا كانت التكاليف ألمقدره تساوي أو اقل من تكاليف وحدة المنتج المسموح

بها يتم الإنتاج ، أما إذا كان غير ذلك يتم إعادة تصميم المنتج باستخدام تقنية هندسة القيمة إلى أن يتم التوصل إلى

التصميم المناسب الذي يتوافق مع التكاليف المسموح بها ، وفي حالة تعذر ذلك تلغى فكرة الإنتاج ويتم التحول إلى منتج

أخر، كما إن جوهر البحث يتركز على تخفيض التكاليف وقد وجدت الوحدات الاقتصادية بأن المنافسة الشديدة وضغط

الزبائن من اجل تخفيض الأسعار قد اجبر العديد من الوحدات الاقتصادية على تخفيض تكاليف منتجاتها مع الحفاظ

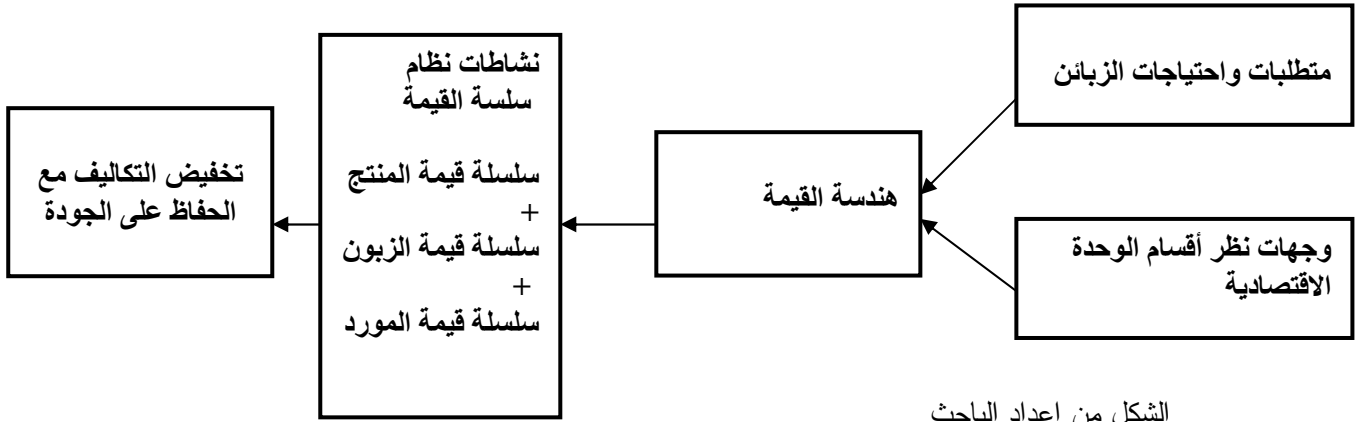
على الوظائف الرئيسة لتلك المنتجات ، وبنفس الوقت فإن الدراسات بينت إن معظم التكاليف الملزمة مرتبطة بمرحلة

الإنتاج من دورة حياة المنتج وبالتالي فإن تخفيض التكاليف ينبغي إن تبدأ في مرحل سابقه من دورة حياة المنتج

وبالذات في مرحلة التخطيط والتصميم [4] والشكل (2) يوضح آليات تخفيض التكاليف .

شكل (2)

آليات تخفيض تكاليف المنتج



الشكل من إعداد الباحث

المبحث الثالث

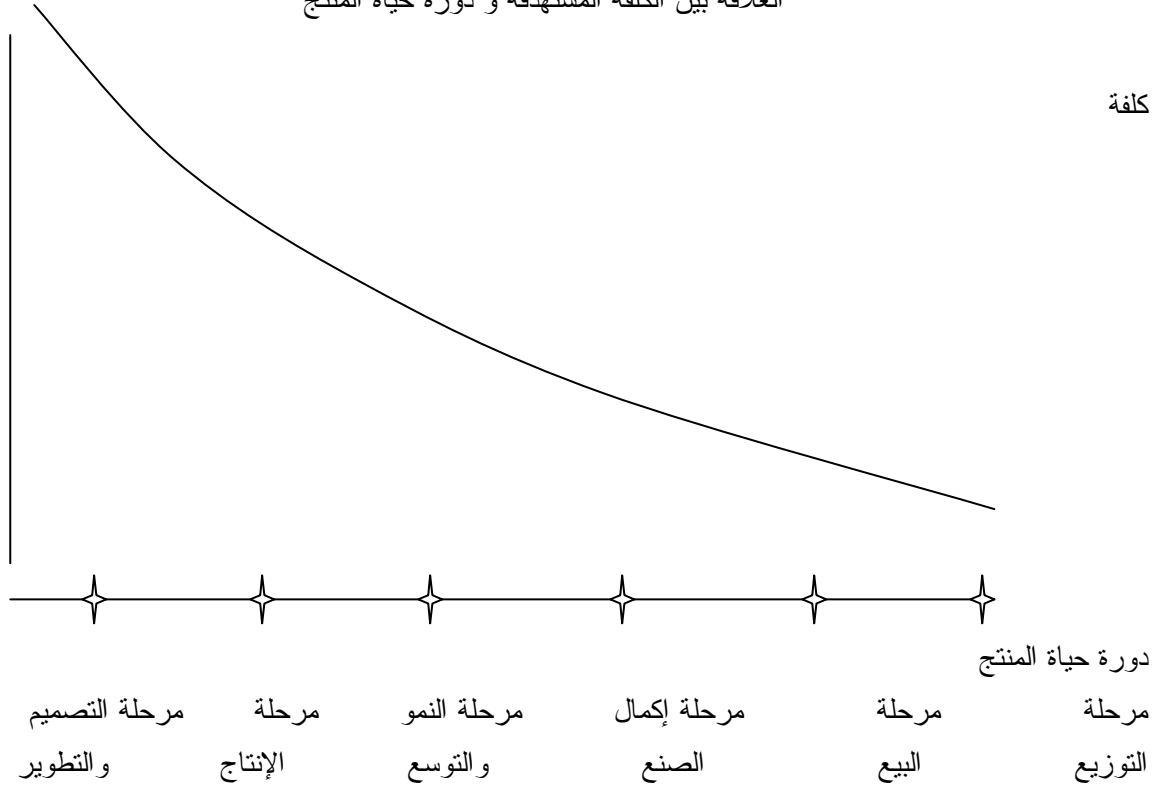
فلسفة تقنية التكلفة المستهدفة [5]

مما لاشك فيه إن فلسفة تقنية التكلفة المستهدفة جاءت استجابة للتحديات التي تواجه الوحدات الاقتصادية المختلفة في مجال المنافسة الشديدة وتكوين الميزة التنافسية وفي الحفاظ على الحصة السوقية ، وبنفس الوقت لمعالجة عجز نظام التكاليف التقليدي على مواجهة المتطلبات الجديدة للبيئة الصناعية ، إذ إن نظام التكاليف التقليدي يعتمد في تسعير المنتجات على فكرة (التكاليف زائد) أي يركز على تكاليف مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج ثم إضافة هامش الربح لتحديد سعر البيع ، ولم يعد هذا الأسلوب يتناسب مع التطورات العالمية ، ومع ذلك فهناك اختلافات في وجهات النظر لموضوع إدارة التكاليف بين إدارة الوحدات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبين إدارة الوحدات الاقتصادية في اليابان [6] فكلاهما يسعيان إلى استخدام تقنية التكاليف المستهدفة إلا إن أهدافها مختلفة فالإدارة الغربية تسعى إلى استخدام المعلومات الكفوية في القرارات المتعلقة بالتسعير والاستثمارات ، أما الإدارة اليابانية فهي تسعى لاستخدام هذه المعلومات لغرض إدارة التكاليف والسيطرة عليها ومن ثم تخفيضها بدا من مرحلة تصميم المنتج إذ وجد بان تكاليف مرحلة التخطيط والتصميم تشكل حوالي من 70 - 90 % من كلفة الإنتاج في بعض الوحدات الاقتصادية .

والشكل (3) يبين إن تخفيض التكاليف يتناسب طرديا مع دورة حياة المنتج حسب تقنية التكلفة المستهدفة .

شكل (3)

العلاقة بين التكلفة المستهدفة و دورة حياة المنتج



(Cokins, 2003 :2) المصدر:

يتضح من الشكل أعلاه إن تخفيض التكاليف يتناسب طرديا مع دورة حياة المنتج، إذ إن التخفيض الأكبر للتكاليف يكون في مرحلة التصميم ، ومع ذلك فإن التكاليف المستهدفة لا تركز على مرحلة إنتاجية بعينها وتترك بقية مراحل دورة حياة المنتج ، بل إنها أداة لإدارة التكاليف بهدف تخفيض جميع تكاليف المنتج عبر مراحل دورة حياة المنتج ، أي تخفيض تكاليف المنتج لجميع مراحل سلسلة القيمة بما في ذلك سلسلة قيمة الزبون والمجهز ، فهذه التقنية تنظر بتوازن إلى الزبون وإلى الوحدة الاقتصادية معا فتتظر إلى الزبون من ناحية تلبية متطلباته في ظل البيئة التنافسية الشديدة وبنفس الوقت تنظر إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في تحقيق ربحية معقولة ، فهي تقنية لاستمرار حياة الوحدات الاقتصادية وليس لمجرد تخفيض التكاليف وخدمة الزبون ، لذلك فإنها توفق بين هدفين قد لا يكونان متوافقين فمن جهة الزبون وما يتطلبه من جودة عالية في المنتج وسعر منخفض وبين ما تريده الوحدات الاقتصادية من أرباح كي تحافظ على ديمومتها وتطورها واستمرارها . [7]

وعند النظر إلى فلسفة نظام لتكاليف التقليدي نجد أنه يحدد التكاليف على أساس تكاليف الصنع فضلا عن التكاليف الإدارية والتسويقية ثم يضاف هامش ربح معين للوصول إلى سعر البيع ، فإذا أريد تخفيض التكاليف فيتم التركيز على مرحلة الإنتاج في سلسلة القيمة وبالذات على مسالة معالجة الضياع والتلف الذي يرافق الإنتاج . إما في التكلفة المستهدفة فالأمر مختلف تماما فعندما يتطلب الأمر تخفيض التكاليف فإن التركيز على مرحلة التصميم و التطوير في نشاطات سلسلة القيمة لأنها تشكل نسبة كبيرة من مجمل تكلفة المنتج ، ويتم إعادة تصميم المنتج لأكثر من مرة إلى إن

يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفي الوقت نفسه يضمن جودة المنتج وتلبية رغبات واحتياجات الزبون ويستخدم و just in time لذلك عدة تقنيات لتخفيض التكاليف مثل الجودة الشاملة و تقنية الإنتاج بالوقت المحدد وغيرها هندسة القيمة value engineering.

العوامل التي أدت إلى ظهور تقنية التكلفة المستهدفة

هنالك مجموعة عوامل ساهمت في ظهور التكلفة المستهدفة يمكن إجمالها بأربعة عوامل أساسية :

أولا : البيئة التنافسية الشديدة والتحديات الداخلية والخارجية التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، بسبب التغييرات التي حدثت بالعالم وسهولة انتقال المنتجات من بلد إلى آخر بالإضافة إلى ما قدمته خدمة الانترنت من تصفح و الاطلاع على أنواع المنتجات العالمية والشراء من خلال هذه الخدمة ، بالإضافة إلى تعدد أنواع المنتجات ذات المواصفات المتعددة و المناشئ العالمية المختلفة ، مما أدى إلى ظهور عوامل فاعلة بالعملية الإنتاجية متمثلة بسلسلة قيمة الزبون والمجهز .

ثانيا : القصور الواضح في نظام التكاليف التقليدي traditional Cost System وعدم استجابته لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي فرضتها التكنولوجيا المتناهية في الصغر Non Technology وتطور الاتصالات وتكنولوجيا الإنتاج ، أما أهم أوجه القصور فهي كالآتي [3] :

أ - إن نظام التكاليف التقليدي يركز على كلفة المنتج باعتبار إن الكلفة هي التي تقود سعر البيع إذ يضاف هامش ربح معين إلى الكلفة ليتحدد سعر البيع ، في حين إن فلسفة تقنية التكلفة المستهدفة تركز على إن سعر البيع هو الذي يقود التكاليف ، وبالتالي تعتبر متطلبات الزبون شيء أساسي .

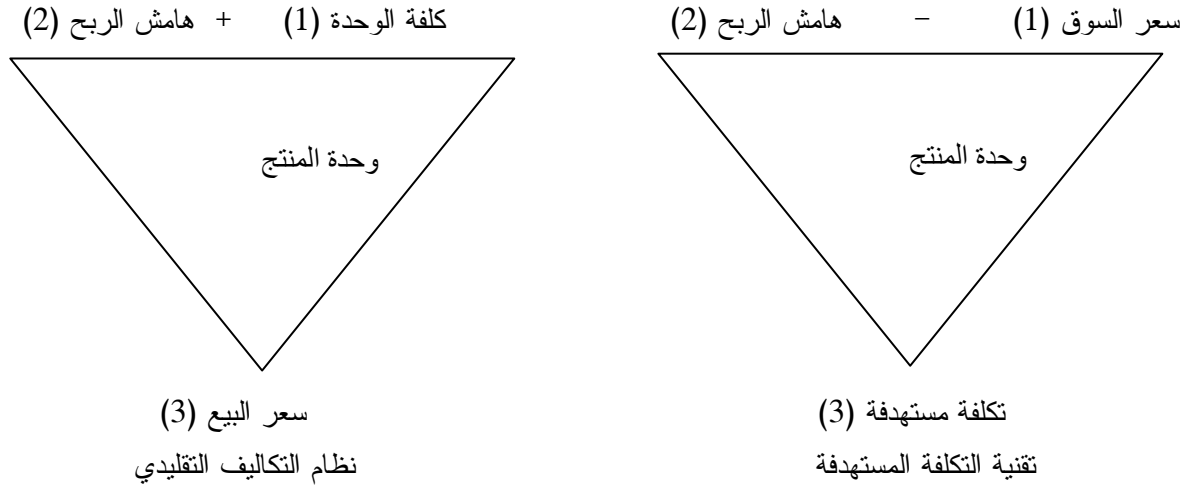
ب - عند إجراء تخفيض لتكاليف وحدة المنتج فإن التركيز يكون على مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج حيث تقليل الضياع والتلف بالعملية الصناعية في حين إن التكلفة المستهدفة تنظر إلى كل مراحل دورة حياة المنتج وبالذات على مرحلة التصميم حيث التحكم مقدما بالتكاليف قبل بدء الإنتاج .

ثالثا : في نظم التكاليف التقليدية لا ينظر إلى سلسلة قيمة الزبون Costumer Value والمجهز في عملية الإنتاج في حين تنظر الكلفة المستهدفة لذلك باهتمام باعتبارهما ضمن نظام سلسلة القيمة Value System ويؤثر بشكل مباشر على الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية .

رابعا : هناك اختلاف جوهري بين نظام التكاليف التقليدي وتقنية التكلفة المستهدفة وهذا الاختلاف يعود إلى الاختلاف في الأساس الذي بني عليه كل منهما وبالتالي اختلاف في النتائج وفي الأسلوب و الشكل (4) يوضح نظرة كل منهما .

شكل (4)

الأساس الذي بني عليه كل من نظام التكاليف التقليدي و التكلفة المستهدفة



الشكل من إعداد الباحث

Principles of Target Costing مبادئ التكلفة المستهدفة

إن المبادئ الأساسية التي تشكل الإطار العلمي للتكلفة المستهدفة [8] وهي كالآتي :

- 1 - إن سعر السوق المستهدف يقود التكاليف .
وهذا يعني إن سعر السوق يحدد أولاً ثم بعد ذلك يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة وحسب المعادلة الآتية :
سعر السوق المستهدف = هامش الربح المستهدف + التكلفة المستهدفة
وان الاعتبارات التي تدخل في تحديد سعر السوق المستهدف هي :

- أ - ينبغي إن يكون السعر مقبول لدى الزبائن
- ب - ينبغي أن يكون سعر تنافسي مقارنة بأسعار المنتجات المتشابهة الأخرى
- ج - إن يغطي هذا السعر تكلفة التكنولوجيا المستخدمة
- د - إن السعر يحدد على أساس السعر الحالي في السوق + قيمة الوظائف الإضافية التي يقدمها المنتج [9] .

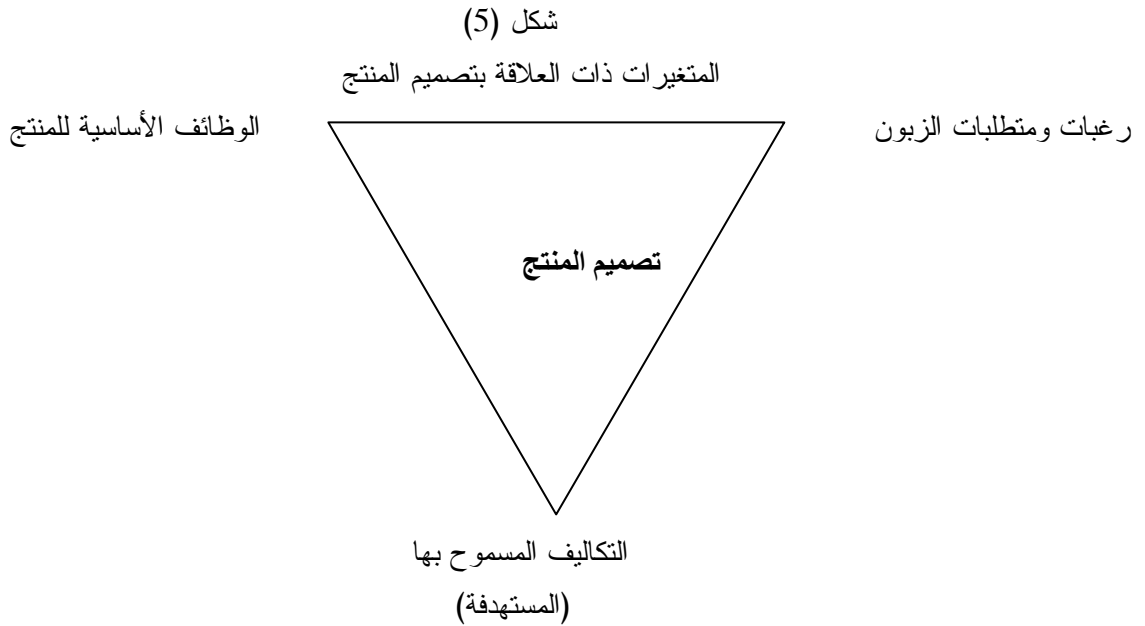
- 2 - التركيز على اهتمامات الزبون .

تعد احتياجات ورغبات الزبون [10] فيما يتعلق بجودة المنتج وتكلفته والوقت الذي يقدم به من العناصر المهمة لأي وحدة اقتصادية إذا ما رغبت بالحفاظ على حصتها السوقية وتكوين ميزتها التنافسية وان تعد دراسة قبل البدء بالإنتاج تتناول الإجابة على بعض التساؤلات الآتية :

- ما هي اهتمامات ورغبات الزبون
 - ما هي أهمية الوظائف أو الخصائص التي يتمتع بها المنتج من وجهة نظر الزبون
 - هل إن مواصفات المنتج تلبي احتياجات الزبون وما هي الاحتياجات التي لم يتم تلبيتها
 - لماذا يختلف المنتج عن ما يطرحه المنافسين
 - ما هي الخدمات الإضافية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للزبون
- 3Cost Control From the Beginning** - التحكم بالتكاليف منذ البداية

تعد التكلفة المستهدفة من التقنيات الاستباقية في تحديد تكاليف المنتج فهي تحدد مقدما تكلفة الإنتاج المسموح بها وسعر بيعة وهامش الربح المستهدف قبل الإنتاج ، لذلك يكون التركيز على مرحلة تصميم المنتج بحيث يتضمن الوظائف التي تلبي رغبات واحتياجات الزبون وبنفس الوقت ينتج في حدود التكلفة المسموح بها . وهذا الأمر هو على العكس تماما من نظام التكاليف التقليدي الذي يحدد كلفة المنتج على ضوء مرحلة الإنتاج والمراحل اللاحقة أي بعد إنتاج المنتج .

الشكل (5) يبين إن تصميم المنتج يوازن بين ثلاثة متغيرات متمثلة برغبات الزبون ومتطلباته ووظائف المنتج والتكلفة المسموح بها .

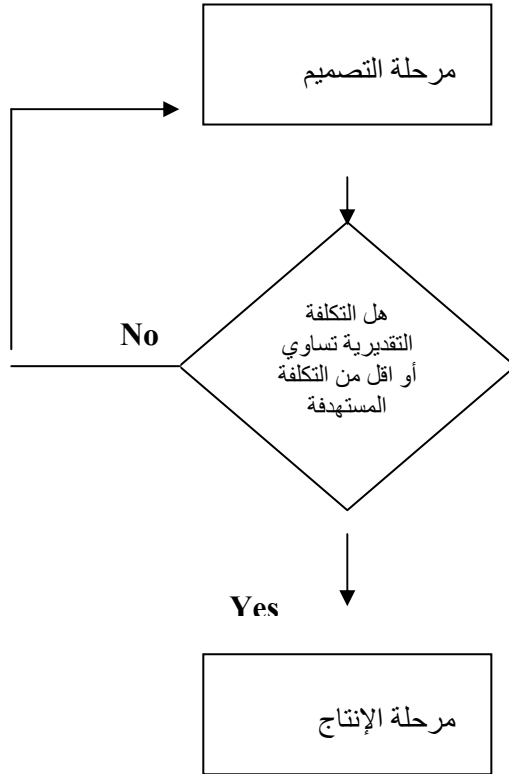


الشكل من إعداد الباحث

من الشكل (5) حيث تشكل مرحلة تصميم المنتج عنصرا مهما في إستراتيجية التكلفة المستهدفة لأنها تشكل حوالي 70 - 90 % من تكلفة المنتج في بعض الوحدات الاقتصادية والشكل (6) يبين بان الوحدة الاقتصادية لا تقوم بالإنتاج ما لم تكون تكاليف المنتج المقدره تساوي أو اقل من التكلفة ألمستهدفه وبنفس الوقت يكون المحدد الأساسي لها بالإضافة إلى وظائف المنتج التي يطلبها الزبون ، التكلفة المسموح بها ، لذلك يتم إزالة الوظائف التي تزيد من التكلفة المقدره بحيث تكون بمستوى التكاليف المستهدفة .

شكل (6)

التزام الوحدة الاقتصادية بالتكلفة المستهدفة قبل الإنتاج



الشكل من إعداد الباحث

4 - التحكم بالتكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج .

بموجب التكلفة المستهدفة يتم تحليل ودراسة نظام سلسلة القيمة Value System بما في ذلك سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المورد Supplier Value عن طريق تشكيل فريق عمل من أشخاص ذو خبرة وتخصصات ووظائف مختلفة هندسية وغير هندسية بحيث يتكون فريق العمل من النشاطات الآتية :

التخطيط والتصميم

التصنيع

التسويق

المشتريات الداخلية والخارجية

الموزعون

الخدمات والتجهيزات

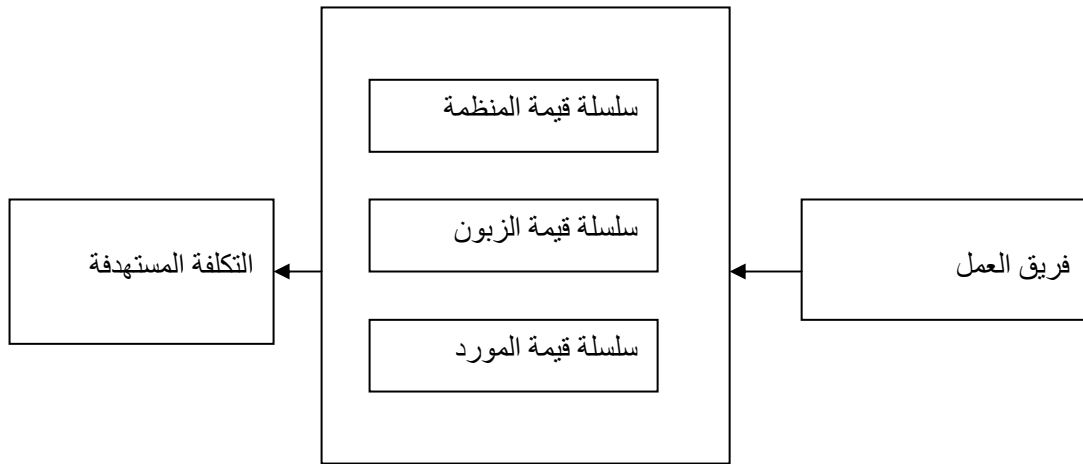
محاسبة التكاليف

الجانب القانوني وغيرها

ويتعامل هذا الفريق مع المشاكل المتوقعة في المراحل اللاحقة لعملية تصميم المنتج كذلك المتعلقة بخدمات ما بعد البيع والآثار البيئية لعملية التصنيع ، ويكون هذا الفريق مسؤولاً عن المنتج بدأ من التصميم إلى أن يسلم المنتج للزبون وتقدم له خدمات ما بعد البيع والشكل (7) يبين دور فريق العمل في الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال التحكم بنشاطات نظام سلسلة القيمة .

شكل (7)

العلاقة بين فريق العمل وأنشطة نظام سلسلة القيمة



الشكل من إعداد الباحث

Stages Target Costing Application مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

هناك أربعة مراحل أساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالآتي :
أولاً : تحديد السعر الذي سوف يدفعه الزبائن مقابل الحصول على المنتج ويتم ذلك من خلال أبحاث السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج .

ثانياً : تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق المستهدف ، وان هامش الربح يختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى بالاعتماد على السياسة التي تستخدمها الشركة فمجموعة سوني على سبيل المثال تضع هامش ربح عالي وذلك لتغطية الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة .

ثالثاً : التنبؤ بالتكلفة التقديرية للمنتج .

رابعاً : مقارنة التكلفة التقديرية للمنتج مع التكلفة المستهدفة ، فإذا كانت أكبر يتم إعادة تصميم المنتج من جديد إلى أن تصبح التكلفة التقديرية له أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة فإذا لم تستطع الوحدة الاقتصادية من ذلك عندئذ يتم التخلي عن إنتاج هذا المنتج وهذا الأسلوب يختلف عن نظام التكاليف التقليدي الذي يستخدم الكلفة زائد [11]

المبحث الرابع

تحليل تكاليف التلفزيون الملون نوع بلازما حجم 42 عقدة قيثارة موديل 4201 وفقا لتقنية التكلفة المستهدفة

نبذة عن شركة الصناعات الالكترونية في بغداد

تأسست شركة الصناعات الالكترونية عام 1973 وهي شركة مساهمة مختلطة برأسمال مقداره مليون دينار لإنتاج الأجهزة الالكترونية من تلفزيون وراديو وأجهزة أخرى ، ثم توسعت في إنتاجها خلال فترة الثمانينات والتسعينات والسنوات الأولى من الألفية الثانية وأصبح رأسمالها في عام 2004م (10000) مليار دينار عراقي . وقد واجهت الشركة بعد عام 2003 تحديات كثيرة أهمها منافسة الصناعات الأجنبية وانخفاض إنتاجها . والجدول (1) يبين مدى تراجع إنتاج شركة الصناعات الالكترونية لمختلف منتجاتها لعام 2007 بسبب عوامل عديدة وأهمها شدة منافسة المنتجات الأجنبية ، حيث انخفض إنتاج التلفزيون الملون بنسبة 94 % .

جدول (1)

يبين التراجع الكبير في إنتاج الشركة من مختلف المنتجات (*)

اسم المنتج	مخطط عام 2007	منفذ عام 2007	نسبة التنفيذ	منفذ عام 2006
التلفزيون الملون	18000	1085	6 %	4070
إجمالي الراديو	70000	25712	37 %	28537
أجهزة الهاتف	20000	611	3 %	311
الحاسبة	3000	1908	64 %	917
بدالات تناظرية	10000	1328	13 %	4744
الحماية المنزلية ومكيف وعاكسة	--	5019	--	4152
بدالة رقمية	5000	1858	37 %	448

(*) مصدر المعلومات تقرير مجلس الإدارة والبيانات والحسابات الختامية لشركة الصناعات الالكترونية عن السنة

المنتوية في 31 / 12 / 2007

ولغرض البحث وتطبيق آليات التكلفة المستهدفة فقد اختير التلفزيون الملون نوع بلازما حجم 42 عقدة فيثارة موديل 4201 وذلك لانخفاض حجم إنتاجه بنسبة 94 % ولأهميته في تسلسل أولويات الشركة المنتجة له .
والآتي تفاصيل إنتاج الشركة من التلفزيونات الملونة وأسعار بيعها :

حجم التلفزيون ونوعه (*)	سعر البيع
- تلفزيون ملون نوع	حجم 22 عقدة فيثارة موديل 2201 280000
- تلفزيون ملون نوع	حجم 26 عقدة فيثارة موديل 2601 450000
- تلفزيون ملون نوع بلازما	حجم 42 عقدة فيثارة موديل 4201 750000
- تلفزيون ملون نوع بلازما	حجم 50 عقدة فيثارة موديل 5001 1500000
- تلفزيون ملون نوع بلازما	حجم 63 عقدة فيثارة موديل 6301 3750000

إما خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على جهاز التلفزيون الملون نوع بلازما حجم 42 عقدة فيثارة موديل 4201 فهي كالآتي :

- 1 - ترتيب رغبات واحتياجات الزبون وتحديد الأهمية النسبية لكل جزء من التلفزيون الملون .
- 2 - تحليل الفجوة بين التكلفة المقدرة لإنتاج التلفزيون والتكلفة المسموح بها لإنتاجه لدورة حياة المنتج .
- 3 - تحليل تكلفة وظائف جهاز التلفزيون الملون على ضوء التكلفة المقدرة لكل منها .
- 4 - قياس درجة قوة العلاقة بين رغبات وتطلعات الزبون وبين وظائف (مكونات) جهاز التلفزيون الملون .
- 5 - قياس مساهمة وظائف (مكونات) جهاز التلفزيون الملون في إشباع رغبات واحتياجات الزبون .
- 6 - احتساب مؤشر القيمة لكل مكون من مكونات جهاز التلفزيون الملون ومن ثم تخفيض التكاليف المقدرة للمكونات التي قيمة مؤشرها أكثر من (1) لتكون مساوية للتكلفة المسموح بها.

(*) مصدر المعلومات قائمة بأسعار أجهزة التلفزيون الملون صادرة من شركة الصناعات الالكترونية بتاريخ 24 / 2009 / 12 .

جدول (2)

ترتيب رغبات واحتياجات الزبائن لجهاز التلفزيون الملون [9]

النسبة المئوية للأهمية	الوزن النسبي للأهمية من وجهة نظر الزبون					رغبات واحتياجات الزبون
	5	4	3	2	1	
% 20			4			جمالية الإطار العام (المظهر الخارجي)
% 25			5			حجم الشاشة
% 25			5			الوضوح في اللون والصوت
% 10			2			قاعدة جهاز التلفزيون الملون
% 15			3			مواصفات جهاز التحكم عن بعد (الريموت)
% 5			1			النوع و الموديل وسنة الصنع
% 100			20			المجموع

يبين الجدول (2) الوزن النسبي لأهمية كل مكون (جزء) من مكونات جهاز التلفزيون الملون نوع بلازما من وجهة نظر الزبون وكذلك النسبة المئوية لهذه الأهمية .

جدول (3) (*)

تحليل الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة لدورة حياة المنتج (التلفزيون الملون)

دورة حياة المنتج	أنشطة داخلية	أنشطة خارجية	المجموع
(تلفزيون ملون)	كافة كافة مستهدفة المقدرة فجوة	كافة كافة مستهدفة المقدرة فجوة	كافة كافة مستهدفة المقدرة فجوة
البحث والتصميم	10000 15000 14000	- ---- ----	150000 140000 10000
التجميع	2500 37500 35000	150000 140000 10000	12500 187500 175000
البيع والتوزيع	5000 75000 70000	11250 105000 7500	12500 187500 175000
خدمات ما بعد البيع	5000 75000 70000	---- ----	75000 70000 5000
مصروفات عامة	7500 112500 105000	---- ----	112500 105000 7500
إعادة التجميع	2500 37500 35000	---- ----	37500 35000 2500
المجموع	32500 487500 455000	262500 245000 17500	50000 750000 700000

يبين جدول (3) الفجوة الناتجة عن الاختلاف بين التكاليف الحالية المقدرة والتكاليف المستهدفة للتلفزيون الملون نوع بلازما ولمدى دورة حياة المنتج ، لنتمكن بعد ذلك من تخفيض هذه الفجوة باستخدام تقنية هندسة القيمة أو أي وسيلة أخرى .

(*) إن التكلفة المستهدفة للتلفزيون الملون نوع بلازما المستورد 700000 دينار في حين إن التكلفة المقدرة للتلفزيون ذاته والمصنع من قبل شركة الصناعات الالكترونية - بغداد 750000 دينار .

جدول (4)

تحليل تكلفة وظائف جهاز التلفزيون الملون

مكونات الجهاز	وظائف المكونات	التكلفة التقديرية النسبة المئوية التكلفة
الإطار الخارجي	يعطي شكل وجمالية الجهاز	16 123750 5%
الشاشة	لعرض مختلف الفعاليات	165000 22 %
السماعات	لإظهار الصوت	105000 14 %
لوحة التحكم	للسيطرة على مختلف فعاليات الجهاز	75000 10 %
جهاز التحكم عن بعد	تشغيل وإطفاء الجهاز وتلبية رغبة الزبون في الخيارات المتعددة	105000 14%
المعدات الداخلية	لإيفاء بمتطلبات عمل الجهاز	176250 23.5 %
المجموع		750000 100 %

يبين الجدول (4) الكلفة التقديرية لكل مكون (جزء) من مكونات جهاز التلفزيون الملون والتي سيتم مقارنتها فيما بعد مع التكاليف المسموح بها لكل مكونات جهاز التلفزيون لكي يتم محاولة تخفيضها ، أخذاً بالاعتبار الأهمية النسبية لكل منها من وجهة نظر الزبون .

جدول (5)

العلاقة بين رغبات و متطلبات الزبون ومكونات جهاز التلفزيون

المعدات الداخلية	جهاز التحكم عن بعد	لوحة التحكم	السماعات	الشاشة	الإطار الخارجي	رغبات واحتياجات الزبون
	△				△	جمالية الإطار العام
			□	□	△	حجم الشاشة
□		□	□		□	الوضوح في اللون والصوت
□				○	□	قاعدة التلفزيون الملون
	○	□				مواصفات جهاز التحكم عن بعد
		○		○	○	النوع الموديل وسنة الصنع

△ دلالة العلاقة القوية (5.0)

□ دلالة العلاقة الوسط (0.4)

○ دلالة العلاقة الضعيفة (0.2) .

(Crawford ; 2007,25) المصدر :

جدول (6)

مساهمة مكونات جهاز التلفزيون في تلبية رغبات واحتياجات الزبون

(النسبة المئوية للأهمية من جدول (2) * الأهمية النسبية لمكونات الجهاز جدول(5))

الأهمية النسبية لرغبات الزبون	معدات داخلية	جهاز التحكم عن بعد	لوحة التحكم	السماعات	الشاشة	الإطار الخارجي	رغبات واحتياجات الزبون
20		$0.5*20$ $10=$				$10= 20*0.5$	جمالية الإطار الخارجي
25		.		$25*0.4$ $10=$	$10=25*0.4$	$12.5=25*0.5$	حجم الشاشة
25	$25 *0.4$ $10=$		$0.4* 25$ $10=$	$25*0.4$ $10=$			الوضوح في اللون والصوت
10	$10*0.4$ $4=$				$2=10*0.2$	$4=10*0.4$	قاعدة التلفزيون الملون
15		$15*0.2$ $3=$	$15* 0.4$ $6=$				مواصفات جهاز التحكم عن بعد
5			$5*0.2$ $1=$		$1=5*0.2$	$1=5*0.2$	النوع الموديل وسنة الصنع
% 100	14	13	17	20	13	.527	الأهمية النسبية لمكونات جهاز التلفزيون

الجدول يوضح العلاقة بين الأهمية النسبية لكل مكون من مكونات جهاز التلفزيون الملون * أهميتها من وجهة نظر

الزبون [12]

جدول (7)

احتساب مؤشرات القيمة لكل مكون من مكونات جهاز التلفزيون الملون

مكونات التلفزيون الملون	خطوة (1) النسبة المئوية لتكاليف كل مكون من جهاز التلفزيون جدول (4)	خطوة (2) الأهمية النسبية لمكونات جهاز التلفزيون جدول (6)	خطوة (3) قيمة المؤشر خطوة (1) خطوة (2)	دلالة قيمة (*) المؤشر
الإطار الخارجي	%16.5	%27.5	0.6	لا تحتاج إلى تخفيض
الشاشة	%22	%13	1.69	تخفيض التكاليف
السماعات	%14	%20	0.7	لا تحتاج إلى تخفيض
لوحة التحكم	%10	%17	0.59	لا تحتاج إلى تخفيض
جهاز التحكم عن بعد	%14	%13	1.076	تخفيض التكاليف
المعدات الداخلية	%23.5	%14	1.68	تخفيض التكاليف

المصدر (Crawford ; 2007,28)

(*) عندما تكون قيمة المؤشر تساوي (1) فأكثر فإن ذلك يتطلب تخفيض التكاليف المقدره لذلك الجزء أو المكون من الجهاز للوصول إلى التكلفة المستهدفة ، باستخدام تقنية هندسة القيمة لإعادة تصميم المنتج إذ بين الجدول (7) بان مكونات التلفزيون الملون (الشاشة ، جهاز التحكم عن بعد ، المعدات الداخلية) تحتاج إلى إعادة تصميم لكي تخفض تكاليفها .

المبحث الخامس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- 1 - إن شركة الصناعات الالكترونية - بغداد - هي شركة لتجميع الأجهزة الالكترونية أكثر مما هي شركة تصنيع لهذه الأجهزة وبذلك فهي تقوم بالتجميع وهذا الأمر يضعف إلى حد كبير المرونة المطلوبة لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة .
- 2 - من الجدول (1) يلاحظ التراجع الواضح في إنتاج الشركة من مختلف المنتجات التي تنتجها بسبب عدة عوامل وأهمها شدة منافسة الأجهزة الالكترونية المستوردة .
- 3 - نتيجة للزيارات المتكررة فان الباحث يرى إن الشركة بحاجة إلى الأنظمة الحديثة في مجال التكاليف وكذلك النقص الواضح في الكادر المحاسبي والمالي الأمر الذي انعكس سلبا على احتساب تكاليف منتجاتها وعلى تطبيق الأساليب الحديثة في مجال التكاليف .
- 4 - إن الشركة قد فقدت حصتها السوقية في السوق المحلية لصالح المنتجات الأجنبية بسبب عوامل المنافسة وعدم مواكبة الصناعات الالكترونية للتطور الحاصل في هذا المجال.

ثانياً : التوصيات

- 1 - وضع خطة طموحة من شأنها إن تحول الشركة تدريجيا من شركة تجميع إلى شركة تصنيع وهذا الأمر يعطي للشركة مرونة عالية في التعامل مع الأساليب والتقنيات الحديثة في مجال التكاليف .
- 2 - القيام بحملة إعلانية واسعة النطاق من شأنها إن تساعد الشركة في استعادة جزء من حصتها السوقية وتعيد ثقة الزبائن بمنتجاتها.
- 3 - الاهتمام بتدريب وتهيئه الكادر المحاسبي الذي من شأنه أن يستخدم الحاسوب في مختلف أنشطة الشركة ومنها نشاط البحث والتطوير والتصنيع والأنشطة المالية والتكاليفية وبنفس الوقت التركيز على تخفيض تكاليف تصنيع شاشة التلفزيون والمعدات الداخلية وجهاز التحكم عن بعد أن اظهر التحليل كما في الجدول (7) بان تكاليف هذه المكونات ساهمت بشكل أكثر من غيرها من المكونات في رفع كلفة التلفزيون وأضعفت من قدرته التنافسية في السوق.
- 4 - اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة والتقنيات المرافقة لها سوف يسهم في إعادة حصة الشركة في السوق المحلية ويحسن الوضع التنافسي لها من خلال تقوية مركزها التنافسي وتخفيض تكاليف منتجاتها وبنفس الوقت المحافظة على الجودة المطلوبة لضمان تلبية رغبات ومتطلبات الزبائن.

- 1- Lee,j.,R.jacob and M.Ulinski , Activity based Costing and Japanese cost management Techniques , Master of Accountancy program University of south Florida , 2003 .
- 2- Cokins , G.Integrating Target Costing and ABC, Journal of cost management, Master of Accountancy program ,University of south Florida , 2003
- 3 - Philippe Lorino, Knowledge Management in Partnerships for Product Development, France 2004.
- 4- Schmelze , G.,R. Geier and T.E.Buttross,Target costing at ITT Automotive, master of Accountancy program, University of South Florida , 2003.
- 5 - Patrick Feil, Keum-Hyo yook , IL- woon Kim, Japanese Target Costing : Historical Perspective , International Journal of Strategic Cost Management , 2004
- 6 -Tanaka T.,Target Costing at Toyota , Journal of cost management , master of Accountancy program , University of South Florida , 2001.
- 7- Sakurai , M., Target Costing and how to use it. Journal of cost management , master of Accountancy program, University of south Florida , 2001
- 8-Microfinance empowers , www. Grameent Foundation .org , 2008
- 9- Crawford ,target costing ,www.wright.edu/~david.bukovinsky/mba710, 2007
- 10 - Dan Swenson , Shahid ansari, best practices in Target costing , management Accounting Quarterly winter 2003 .
- 11-Encyclopedia – com., Target Costing , Dictionary of business and management , 13 Nov- 2009 <<http://www.encyclopedia.com/> >

12- راجحان، ميساء محمود محمد ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز / كلية الإدارة والاقتصاد ، 2002