



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة التقنية الوسطى
الكلية التقنية الإدارية – بغداد

وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية – بغداد

للمدة من

2018 / 11/ 29 -28

تحت شعار

الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال

المجلد الثاني / رقم الإيداع (642)

البحوث المنشورة محكمة

الفهرست المجلد الثاني

المحور المحاسبي			
604-626	الباحث عمار فوزي عبد الله	تأثير البيئة التقنية على جودة المعلومات المحاسبية / دراسة استطلاعية لأراء عينة من منتسبي الشركة العامة للسمنت العراقية	63
627-644	أ.م.د. يوسف دولاب يوسف م.م. قيس مكي خلف	الممارسات الابداعية للمحاسبين وتأثيرها على التمثيل الصادق للقوائم المالية	64
645-664	م.د. حسن جودة شيحان	مدى استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم 520	65
665-676	م.عظيم نعيم باجي م.ناصر محسن جبر م.م. زينب هادي مهدي	تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن في الشركات الصناعية العاملة في العراق /دراسة تطبيقية	66
677-697	د.سعدون عباس محمد م.نبراس محمد عباس	العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والاداء المالي في المصارف الاسلامية / دراسة تحليلية في عدد من المصارف الاسلامية العراقية الخاصة	67
698-719	م.د. محمد علي محمد أ.م.د. سلمي منصور سعد	استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداء لدعم الميزة السعرية / بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية	68
720-753	أ.م.د. ضياء عبد الحسين القاموسي السيد علي محمد عباس	دور خاصية التوقيت الملائم في الحد من لاتماثل المعلومات المحاسبية/دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية	69
754-767	أ.م.عروبة معين عايش	الفساد الاداري والمالي وأثارة السلبية على حجم الايرادات الضريبية في العراق وسبل معالجته	70
768-785	أ.م.د. سهاد صبيح فرج	تقويم المدقق لخطر التعاقد اساس مخاطر اعمال التدقيق/دراسة ميدانية في مصرف عراقي خاص	71
786-799	أ.م.د. فداء عدنان عبيد أ.م.د. وراق خالد عبد الجبار	دور المراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالإفصاح الالكتروني	72

استعمال تقنيتي التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية

(بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية)

Using of the Attributes Based Cost and Target Cost Techniques as integrated framework to support the competitive advantages

أ. م. د. سلمى منصور سعد

م. د. محمد علي محمد الربيعي

كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

الكلية التقنية الادارية - بغداد

المستخلص

تواجه منتجات الشركات الصناعية العراقية منافسة حادة من مثيلاتها المحلية والاجنبية نتيجة انفتاح الاسواق مما ادى الى تراجعها وعدم قدرتها على المنافسة، لذا يهدف البحث بشكل اساسي الى تحسين الموقف التنافسي لهذه الشركات من خلال تطبيق بعض تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة المتمثلة بتقنية التكلفة على اساس المواصفات ABCII وتقنية التكلفة المستهدفة TC. وتتمحور مشكلة البحث في التساؤلات الآتية : هل يؤدي احتساب التكلفة على اساس المواصفات الى اعطاء رؤية جديدة عن المواصفات التي يتمتع بها المنتج وتشكل اهمية للزبون؟ وهل تكاليف مواصفات المنتج تتفق مع التكلفة المستهدفة لكل مواصفة؟ وهل استعمال تقنية التكلفة المستهدفة لكل مواصفة ستساهم في تقديم منتج بسعر منافس في السوق ويلقى رضا الزبون؟. وأكتسب البحث أهميته في تناوله تكامل التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق المزايا التنافسية من خلال تطبيقه في الشركة العامة للصناعات الكهربائية إحدى شركات القطاع العام . وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها (يساهم تكامل تقنية التكلفة على اساس المواصفات مع تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق التخفيض اللازم للمنتج في حدود الكلفة المستهدفة وتقديم منتج بسعر وجودة تتال رضا الزبون مما يدعم استمراريته في المنافسة واستمرارية الشركة) .

Abstract

Iraqi Industrial products companies facing hard competition from domestic and foreign counterparts as a result of the opening of the markets, which led to their decline and its inability to compete, So research aims mainly to improve the competitive position of these companies through the application of some of the techniques of modern management accounting to (ABCII, TC). Centered research problem in answering the following questions: Is lead attributes based Costing to give a new vision for the attributes that enjoyed by the product and are important to the customer? Is

Product attributes costs are consistent with the target cost for each attribute? Does use of the target cost technique for each attribute will help deliver a product at a competitive price in the market and deliver a customer's satisfaction? . The research and gained its importance in dealing with the integration measurement attributes based cost and technical of target cost and its impact in achieving competitive advantages through the application of the General Company for Electrical Industries, one of the public sector companies. The research has on important set of conclusions (the integration of the attributes basis cost with technical of target cost contributes to achieve the required reduction of product in the range of the target cost, and provide product price and quality impair of customer satisfaction, which supports continuity in the competition and the continuity of the company).

المقدمة (1)

في ظل الانفتاح العالمي للتجارة اصبحت اسواقنا اليوم تشهد منافسة حادة وقوية ويسعى المنتجون في قطاع الصناعة الى الاستمرار في السوق وضمان بقائهم من خلال محاولتهم تسويق منتجاتهم وضمان حصة سوقية توفر لهم هذا البقاء والاستمرارية. وتحقيق هذا الهدف يتم من خلال تقديم منتجات بمواصفات تلبي متطلبات وتوقعات الزبون ، ولتحقيق ذلك فلا بد من استعمال اساليب وتقنيات محاسبية وإدارية حديثة تساهم في توفير معلومات للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات بما يحقق تلبية متطلبات الزبائن، وفي ظل ما تشهده الصناعة العراقية حالياً من غزو للبضائع المستوردة فأن الشركات الصناعية العراقية تواجه تحديات كبيرة للبقاء امام المنافسين مما يحتم عليها إعادة النظر في استعمال الأساليب والتقنيات الحديثة التي تسهم في الارتقاء بالصناعة المحلية وتزيد من قدرتها على المنافسة.

وتعد تقنية التكلفة على اساس المواصفات (ABCII) Attributes Based Costing وتقنيات ادارة التكلفة ومنها التكلفة المستهدفة (Target Cost (TC من اهم الوسائل التي تساعد الشركة في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة التي تساعد الشركة في زيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديم منتجات تلبي حاجة الزبون وبأسعار تنافسية.

المبحث الاول - منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

ان التطور الحاصل في بيئة التصنيع الحديثة ادى الى دخول منتجات بمواصفات تلبي متطلبات الزبائن وبأسعار تنافسية فضلاً عن تغير اذواق الزبائن في ظل الانفتاح الكبير الذي تشهده الاسواق مما أثر سلباً على اداء الشركات الصناعية العراقية وعدم قدرتها على المنافسة كما ان ارتفاع تكاليف

(1) بحث مستل من أطروحة محاسبة الكلفة والادارية (المعادل للدكتوراه) بعنوان "تكمّل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق المزايا التنافسية"، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2015.

انتاج المنتجات المحلية قياسا بمثيلاتها الاجنبية ادى الى ارتفاع اسعار المنتج المحلي وقلة الطلب عليه من قبل الزبائن، فضلا عن استعمال الاساليب المحاسبية التقليدية التي اصبحت غير قادرة على التعامل بكفاءة مع التغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال، الأمر الذي أدى الى ضرورة استعمال تقنيات محاسبية حديثة لإدارة التكاليف بما يتناسب مع المرحلة الراهنة، وعلى هذا الاساس يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

1- هل يؤدي احتساب التكلفة على اساس الموصفات الى اعطاء رؤية جديدة عن الموصفات التي يتمتع بها المنتج وتشكل اهمية للزبون؟

2- هل تكاليف موصفات المنتج تتفق مع التكلفة المستهدفة لكل موصفة ؟

1- هل استعمال تقنية التكلفة المستهدفة لكل موصفة يساهم في تقديم منتج بسعر منافس في السوق ويلقى رضا الزبون ؟

ثانيا: هدف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

1. دراسة وتحليل تقنية التكلفة على اساس الموصفات (ABCII) Attributes Based Costing

2. بيان اهم المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة .

3. بيان اثر التكامل بين تقنية التكلفة على اساس الموصفات وتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق المزايا التنافسية في ظل تطبيقه في الشركة العامة للصناعات الكهربائية على منتج السخان الكهربائي

ثالثا: فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث وسعيا الى تحقيق اهدافه تم صياغة الفرضية الآتية :

(ان التكامل بين تقنية التكلفة على اساس الموصفات وتقنية التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق المزايا التنافسية للمنتج وتقديمه بشكل يلبي متطلبات الزبون) .

رابعا: أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في جانبين، جانب أكاديمي وجانب عملي ميداني ، وهما كالآتي :-

1- رد المكتبة العراقية بمساهمة بحثية متواضعة من خلال دراسة بعض تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة وبيان دورها في تحسين القدرة التنافسية للشركات والافادة منها من قبل الباحثين والطلبة وغيرهم.

2- في ظل الظروف والتحديات التي تشهدها الصناعة العراقية حاليا تكمن أهمية البحث كونه بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية (الشركة العامة للصناعات الكهربائية) لبيان التكامل بين تقنية التكلفة على اساس الموصفات وتقنية التكلفة المستهدفة واثره في تحقيق المزايا التنافسية لمنتج السخان الكهربائي .

خامسا: محل تطبيق البحث

تم اختيار الشركة العامة للصناعات الكهربائية إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن مجالا لتطبيق البحث والتي تتمتع بإنتاج منتجات ذات أهمية كبيرة في حياة المواطن وتواجه منافسة حادة مع المنتجات الأجنبية التي غزت السوق العراقية ، اذ تعاني من مشكلة ارتفاع تكاليف الإنتاج مما يؤدي الى ارتفاع اسعار منتجاتها قياسا بالمنتجات المستوردة والمحلية لذا تعد بيئة مناسبة لتطبيق تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة فضلا عن استعداد ادارة الشركة ومنتسبيها لتسهيل مهمة الباحثان وتزويدهما بالبيانات والمعلومات اللازمة وحرصهم على رفع مستوى اداء الشركة وتطوير منتجاتها بالشكل الذي يبقياها في المنافسة .

سادسا : منهج البحث

يركز البحث على المنهج الاستقرائي بالاعتماد على الكتابات ذات العلاقة بالبحث وعلى المنهج الوصفي بالاعتماد على بيانات الشركة العامة للصناعات الكهربائية .

سابعا : مصادر البحث:

اعتمد الباحثان على المصادر الآتية لإنجاز متطلبات البحث :

- 1- الكتب العربية والأجنبية.
- 2- الرسائل والأطاريح الجامعية.
- 3- البحوث والدوريات العربية والأجنبية .
- 4- شبكة الانترنت.
- 5- السجلات والمستندات والتقارير الخاصة بالشركة محل تطبيق البحث.
- 6- الزيارات والمقابلات الشخصية مع الاطراف ذوي العلاقة في الشركة .

المبحث الثاني - الاطار النظري للبحث

أولاً : التكلفة على اساس الموصفات ABCII*

1- تعريف ABCII

وضع مجموعة من الباحثين بعض التعاريف لإيضاح ABCII وسنوجز بعضها ادناه : عرفها Lawson بأنه أسلوب لقياس التكاليف يعتمد على استعمال موصفات المنتج من خلال الربط بين التكاليف والموصفات بشكل مباشر (Lawson, 1996: 31) . كما قام Brimson مع Antos ليعرفها على انه النظام الذي يتأسس على فهم مدى تأثير الاختلافات والتعديلات في الموصفات والخصائص المميزة للمنتجات والخدمات على عملية الانتاج مما يؤدي الى الدقة في تخصيص التكاليف (Brimson & Antos, 1999: 233) .

* سيتم اعتماد المختصر ABCII للدلالة على تقنية التكلفة على اساس الموصفات Attributes Based Costing .

كما يعرفها عبد الصادق بأنه أسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على أساسها المنتج وعلى مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج (عبد الصادق، 2005: 213).

وخلص الباحثان الى ان **ABCII** (تقنية لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله الى مواصفاته الأساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك المواصفات التي تعد هدف التكلفة) .

2- أهداف تقنية ABCII

يرى (محمد، 2007: 92) انه يمكن ايجاز اهداف تقنية (ABCII) في هدفين اساسيين وكما يأتي:
أ- القياس العادل لتكلفة الانتاج من خلال توفير معلومات تكاليفية عن المواصفات والخصائص المطلوبة لإنتاج تلك المنتجات .

ب- تحديد مواقع تحديد الميزة التنافسية للمنتجات، من خلال التحديد الواضح للخصائص والمواصفات المميزة للمنتج والموازنة بين تكلفة انتاجها وقيمتها من وجهة نظر الزبون.

3- أهمية ومبررات استعمال تقنية ABCII

تعد تقنية (ABCII) أحد التقنيات المقترحة لقياس تكاليف المنتجات (سلع أو خدمات)، وهو محاولة للوصول الى تحديد وقياس تكاليف المنتجات بصورة تعمل على توافر معلومات تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات ويعتمد بذلك على مواصفات المنتج ويعدّها محور اهتمامه ويتخذها كأساس لتحديد وقياس التكاليف.

ويبرر (المحمود، 2007: 170-173) أهمية تقنية (ABCII) لقياس المنتجات الى ما يأتي :

أ- تساعد على تخطيط تكاليف المنتج: ويمكن تحقيق ذلك بشكل تصاعدي من خلال تحديد تكلفة مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات والتي تمثل مجموع تكلفتها التكلفة الاجمالية للمنتج عند كل مستوى انجاز .

ب- تتفق مع سياسة التوجه بالتسويق: حيث تكون البداية من تحديد حاجات ورغبات الزبائن مترجمة في شكل مواصفات للمنتج وتتفق مع تلك الحاجات والرغبات.

ت- تتفق مع فلسفة التكلفة المستهدفة **Target Cost (TC)** : حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة من مواصفات المنتج سعياً لتحقيق الارباح المستهدفة، كما انه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة بما يساعد على التحكم بمواصفات المنتج ومستويات انجاز كل مواصفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب وانما يمتد الى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج.

ث- تساعد في تلافي أوجه القصور في الانظمة التقليدية لقياس التكاليف: ان تقنية ABCII تساعد في تلافي العديد من الانتقادات الموجهة الى النظم التقليدية لقياس التكاليف واوجه القصور فيها والتي

ترتب عليها عجز هذه النظم في توفير البيانات والمعلومات التي يتطلع اليها أو يحتاجها متخذوا القرارات .

ثانياً : تقنية التكلفة المستهدفة TC*

1- تعريف TC

إن عملية تحديد TC بتعريف تعد عملية صعبة نظراً لاختلاف وجهات نظر الباحثين إلا أنه يمكن استعراض مجموعة من التعاريف التي تمثل وجهات نظرهم وكالاتي:

هي استراتيجية لتخطيط الأرباح تقوم على تقدير سعر بيع المنتج وفق ما يتوقع ان يدفعه الزبون ومستوى الربح المطلوب للوحدة الاقتصادية لتحديد تكلفة المنتج المرغوب بها (Kocsoy,2008:81).

أما Hilton فقد عرف TC على انها خطة لسلسلة طويلة من التكاليف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لإدخالها لضمان بقاء المنتج في السوق وتنافسها بنجاح مع الوحدات الاقتصادية المنافسة (Hilton,2008:647).

كما يرى المسعودي ان TC هي عملية ادارة تصميم المنتج والعملية للوصول للتكلفة المرغوب بها لضمان استمرارية المنتج في السوق والمنافسة وتحقيق هامش ربح معقول عن طريق التخطيط لتقديم منتجات تمثل قيمة جيدة للزبائن (المسعودي، 2008 : 82) .

ويعرف الباحثان TC (هي استراتيجية لتخطيط التكاليف في مراحل مبكرة من تطوير المنتج وفق مؤشرات السوق لتلبية توقعات ورغبات الزبون بهدف الحصول على هامش ربح يؤمن بقاء واستمرارية المنتج في المنافسة).

2- مبادئ TC

إن TC هي عملية نظامية في ادارة التكلفة وتخطيط الأرباح وعليه فان هناك ستة مبادئ اساسية للتكلفة المستهدفة تتمثل في (Slater,2010:26) :

أ- السعر يؤدي للتكلفة: ان حالة السوق هي التي تحدد السعر بينما السياسة المالية للوحدة الاقتصادية وطبيعة الصناعة تحدد الربح المستهدف وكما في المعادلة الاتية:

التكلفة المستهدفة = سعر السوق التنافسي _ الربح المستهدف

ب- التركيز على الزبون: أن TC هي موجه للسوق وأن وجهات نظر الزبون هي في غاية الاهمية ومن ثم يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار في جميع انحاء العملية، ان فهم احتياجات الزبائن وماذا يفعل المنافسون هي بالتأكيد سوف تقودنا الى تلبية تلك الاحتياجات الاساسية ، وان متطلبات الجودة والتكلفة والوقت للزبائن تؤخذ بالاعتبار في المنتج ومراحل اتخاذ القرارات وتحليل التكلفة ،

*سيتم اعتماد المختصر TC للدلالة على التكلفة المستهدفة Target Costing .

وان انشطة التطوير الهندسية هي موجه للتركيز على الزبون والمتمثلة في مطالب السوق.
ت- التركيز على التصميم: وتشير إلى أن انظمة TC تتفق معظم الوقت في مرحلة التصميم من اجل استبعاد التكاليف والوقت غير الضروري والقيام بالتغييرات اللازمة على المنتج وتقديمه الى السوق لاحقا في وقت يكون فيه التخفيض فعالا.

ث- التنسيق بين الوظائف: تستعمل TC وظائف متعددة في الانتاج متمثلة بفرق التصميم والهندسة الصناعية والمشتريات والانتاج والمبيعات والتسويق ومحاسبة التكاليف والخدمات المساندة، ومن خارج الوحدة الاقتصادية الموردين والزبائن والتجار والموزعون ومجهزي الخدمات الاخرى، ويتم التنسيق بين كل هذه المجاميع الوظيفية وهذه المجاميع مسؤولة عن المنتج من البداية وحتى اكتمال الانتاج، وان هذه الوظائف تعد كجزء اساس في تطوير المنتجات وتقادي المشكلات التي يمكن ان تحدث لاحقا وذلك من خلال المشاركة والتنسيق بين الوظائف.

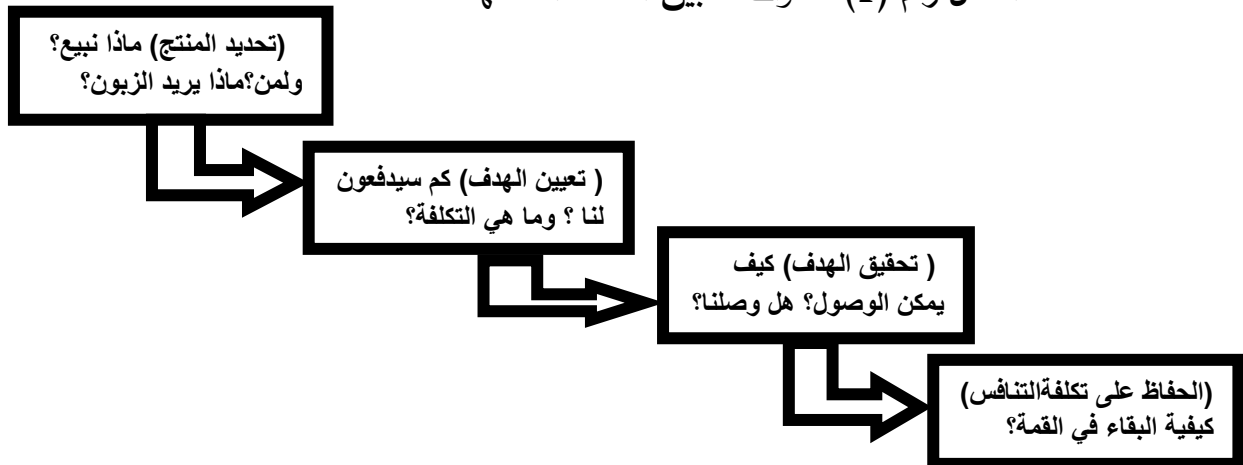
ج- المشاركة في سلسلة القيمة: ان جميع اجزاء سلسلة القيمة مثل الموردين والتجار والموزعين ومزودي الخدمات يشاركون في مراحل TC ، وان تطوير العلاقة بين هذه الاجزاء يؤدي الى إمكانية اكبر في تخفيض التكاليف ضمن سلسلة القيمة، وان وجود علاقات طويلة الاجل والمنفعة المتبادلة مع الموردين وغيرهم من اعضاء سلسلة القيمة تشكل الاساس لـ (TC). وتعد سلسلة القيمة كالمؤسسة الكبيرة التي تشارك في معلومات التصميم ومعلومات التكلفة وتتداخل في وضع اهداف تخفيض التكاليف.

ح- قصر دورة حياة المنتج : ويعرف Blocher دورة حياة المنتج بأنها تقنية ادارية تستعمل لتحديد ورقابة التكاليف على طول دورة حياة المنتجات التي تشمل البحث والتطوير والتصميم والتصنيع والتسويق والتوزيع والمبيعات وخدمات ما بعد البيع (الشمري، 2008: 36).

3- الخطوات الاساسية لتطبيق TC

لتطبيق TC فإن هناك اربعة خطوات اساسية والموضحة بالشكل ادناه (Clifton et al., 2004:5)

الشكل رقم (1) خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر (Clifton et al., 2004:6)

أ- تحديد المنتج : تبدأ هذه العملية في الواجهة الامامية من التعرف على المنتج، عندما يتم تصور المنتج وهذا المفهوم يمكن ان ينشأ مباشرة من مدخلات السوق (الزبائن)، أو من قبل اشخاص لديهم معرفة كبيرة في السوق (التسويق) أو عن طريق فكرة جديدة تلبي الاحتياجات (البحث والتطوير)، وفهم ان هناك حاجة غير ملبأة في السوق. وهناك حالة اخرى حيث يجب ان تطبق TC مبكرا للمنتج عندما المنتج موجود وعلى وشك عدم مجارة المنتجات الاخرى فهنا نحتاج الى مراجعة رئيسة واعادة تصميم، في جميع الحالات فان خطوة تحديد المنتج قائمة بالقوة التي يفرضها السوق.

ب- تعيين الهدف : في تحديد TC من المهم ان نبدأ من السعر فيجب معرفة ما هو المبلغ الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه لقاء الحصول على المنتج ، ومعرفة امكانيات الزبائن المختلفة، وهذا يعني فهم الزبون، وتحديد TC يعني ايضا ماذا يفعل المنافسون؟ وما هي هياكل التكلفة لديهم؟ . وبعد تحديد اسعار البيع وهامش الربح المطلوب المناسب لبيئة العمل نستطيع ان نحدد التكلفة TC، ومن المهم معرفة ان التكلفة المستهدفة هي المتغير التابع والسعر والهامش هي متغيرات مستقلة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

ت- تحقيق الهدف : لتحقيق الهدف يعني ايجاد السبل التي يمكن ان يكون المنتج صمم وأنتج ليلبي TC، وهذا عادة يتطلب الخروج من مربع التفكير والعصف الذهني والانفتاح على أفكار مجموعة من العاملين في سلسلة الانتاج وكل هذا يتطلب الانضباط في السؤال عن كل الافتراضات حول كل عنصر تكلفة في المنتج، وينبغي ان يتم ذلك في دورة التصميم في وقت مبكر جدا ، وهذا يعني ان التكلفة هي مقياس التصميم كأهمية عن أي ميزة اخرى للمنتج. ان فكرة تخفيض التكلفة تحتاج الى تقييم جدوى وفاعلية التخفيض ومن ثم تحتاج الى ان توضع في الممارسة خلال مرحلة التصميم التفصيلي واثاء انتاج المنتج.

ث- الحفاظ على التكلفة التنافسية : أخيرا وبعد ان تم تقديم المنتج بالتكلفة المستهدفة فأن المنافسة مستمرة وستميل الاسعار الى الانخفاض، ولذلك فأن التحسين المستمر ضروري وهذا يشمل الجهود التقليدية لتخفيض التكاليف وبتأثير صغير نسبيا لأنها تطبق بعد ان أخذت القرارات المهمة في تعيين التكاليف (مرحلة التصميم). هذه العملية مستمرة وديناميكية وينبغي ان يكون هناك تدقيق مستمر للنتائج في كل مرحلة وردود الفعل والحرص على فحص الافتراضات في المراحل السابقة، على سبيل المثال في الحفاظ على التكلفة التنافسية من الضروري الحفاظ والحذر من نبض السوق وفحص المتغيرات مثل الميزات المطلوبة للمنتج وتغيرات الأسعار والتي سوف تؤثر في (تحديد المنتج) و(تعيين الهدف).

ثالثاً : العلاقة بين تقنية التكلفة على اساس المواصفات ABCII وتقنية التكلفة المستهدفة TC إن المعنى الاساس للاستراتيجية في سياق المحاسبة الادارية الاستراتيجية هو انها تنظر الى خارج الوحدة الاقتصادية على عكس المداخل التقليدية التي تنظر الى المحاسبة الادارية من داخل الوحدة الاقتصادية، ان تحمس Bromwich & Bhimani لكل من (ABCII) و (TC) سببه النظرة الخارجية للوحدة الاقتصادية، كما انهما يوضحان قوة مدخل الادارة التسويقية (Roslender & Hart, 2010: 18).

تتفق تقنية (ABCII) مع تقنية (TC) في توجه كل منهما نحو السوق حيث يتجه الاهتمام الى التعرف على حاجات ورغبات الزبائن وبعد ذلك يتم انتاج السلع وتقديم الخدمات التي تشبع هذه الحاجات وبعبارة اخرى فان الاهتمام يتجه نحو انتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن انتاجه . ان تحقيق هامش ربح للوحدة الاقتصادية أمر ضروري لضمان بقاءها واستمرارها في المنافسة، وعليه يجب ان تسعى الوحدة الاقتصادية الى تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وذلك من خلال التخطيط الاستراتيجي الذي يركز على التكلفة المستهدفة لمواصفات المنتج وصولاً الى الربح المستهدف .

وبمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة التي تحقق الخصائص المطلوبة، يمكن تحديد مجالات الجهد والتكاليف التي يمكن زيادتها لتقديم قيمة أكبر، وايضا يمكن تحديد مجالات تخفيض التكلفة بدون احداث تأثير ملحوظ على القيمة التي تتحقق للزبون (Walker, 1998: 2).

أصبح رضا الزبون المؤشر الحقيقي لمركز أي وحدة اقتصادية في السوق ويتحقق هذا الرضا بالحصول على السلعة أو الخدمة التي تحقق رغباته في ضوء الجودة والسعر، فالجودة تحددها المواصفات اللازمة لمقابلة احتياجات الزبون واما السعر فيتأثر بتخفيض التكلفة مما يتطلب البحث عن أساليب وتقنيات يتم بمقتضاها تخفيض تكلفة المنتج دون أي تأثير سلبي على الجودة وقد يتطلب تحقيق ذلك الاستغناء عن أو تخفيض بعض أنشطة المواصفات غير الملائمة للمنتج حيث انها تكون غير مقبولة في ظل بيئة تنافسية يكون فيها السعر هو الموجه للتكلفة .

إن إمكانية توظيف المعلومات الخاصة بمواصفات المنتج ومستويات انجاز كل مواصفة وتكلفة كل مستوى مواصفة ومنفعتاتها في اتخاذ قرارات يكون من شأنها تخفيض التكاليف دون التأثير على مبيعات الوحدة الاقتصادية، ففي ضوء المعلومات المتاحة يتم دراسة مدى إمكانية تخفيض مستوى انجاز إحدى أو بعض المواصفات، الامر الذي يؤدي الى تخفيض التكاليف، حيث تقيد دراسة وتحليل المعلومات التي توفرها تقنية (ABCII) في التعرف على مستويات الانجاز التي يترتب على تخفيضها تخفيضاً في تكاليف المنتج وفي نفس الوقت لا تتأثر منفعة الزبون ومن ثم مبيعات الوحدة الاقتصادية بصورة كبيرة (عبد العليم، 1994: 33).

وهذا الدور في التخفيض تقوم به TC، فيمكن تخفيض تكاليف مستوى إنجاز بعض المواصفات وفي نفس الوقت تبقى منفعة الزبون ومن ثم مبيعات الوحدة الاقتصادية كما هي، أو قد تنخفض ولكن بنسبة أقل من نسبة تخفيض التكاليف، كذلك في حالة محاولة زيادة منفعة الزبون من خلال زيادة مستوى أو مستويات إنجاز إحدى أو بعض مواصفات المنتج، الأمر الذي يترتب عليه زيادة التكاليف، وفي هذه الحالة فإن المعلومات التي يوفرها تطبيق (ABCII) تمكن من معرفة ما إذا كان قرار زيادة منفعة المواصفة وما يترتب عليه من زيادة في التكاليف سوف يؤدي إلى زيادة الشريحة السوقية لمنتج الوحدة الاقتصادية أم لا، وفي ضوء ذلك يتم اتخاذ قرار زيادة مستوى إنجاز المواصفة من عدمه.

أصبح استمرار الوحدات الاقتصادية متوقفاً على قدرتها على تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية وبجودة عالية وبتشكيلة متنوعة ومتطورة من المواصفات، لذلك أصبحت طرائق التسعير التقليدية على أساس التكلفة مضافاً إليها نسبة للربح غير فعالة، وأصبح من الأهمية تخطيط الربح المستهدف في ضوء التخطيط الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية حيث أنه في ضوء كل من السعر المستهدف والربح المستهدف يتم تعديل تصميم المنتج بما يؤدي إلى إمكانية تصريفه في السوق بنجاح في ظل TC التي يركز عليها في التخطيط والتصميم للمنتج حيث تستعمل للتحكم في الخصائص والمواصفات المصممة للمنتج (محرم، 1995: 652) .

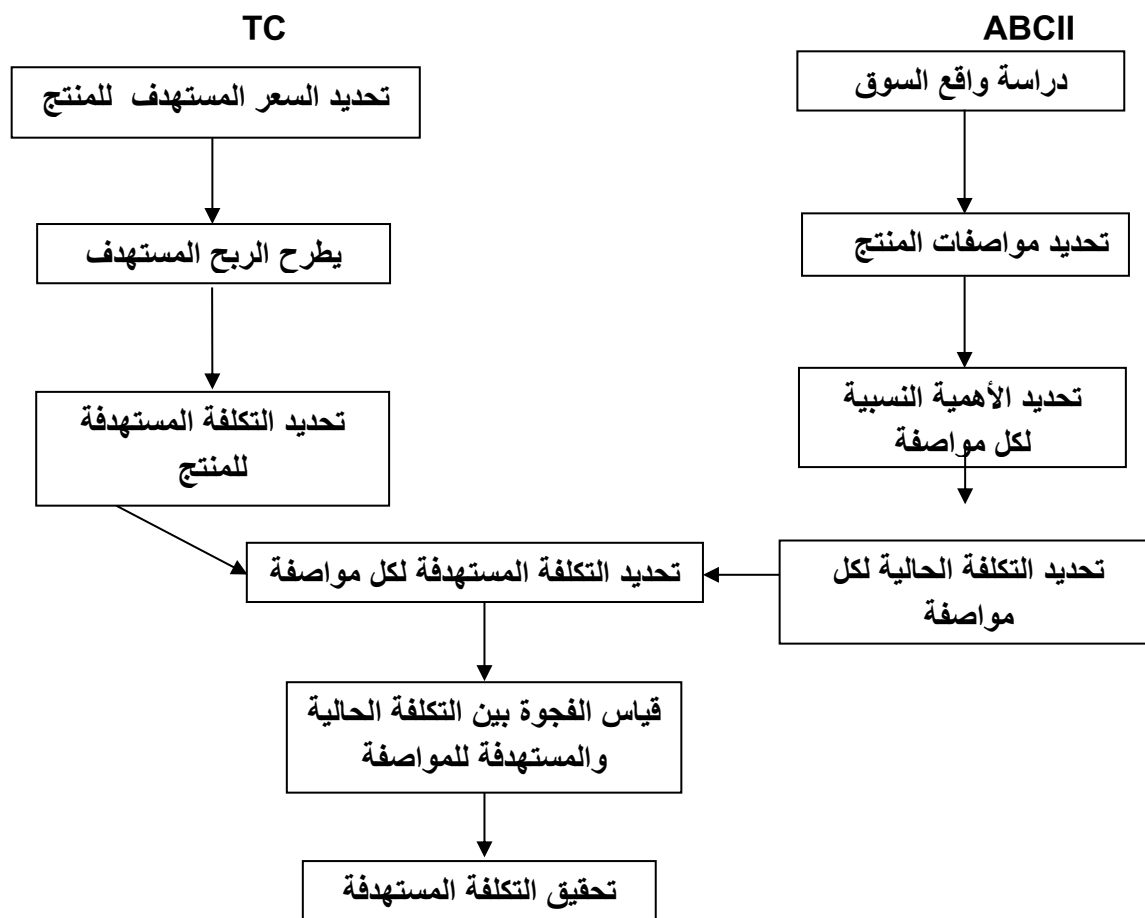
وهذه الفلسفة هي ما تبنتها الوحدات الاقتصادية اليابانية للسيطرة على الأسواق عن طريق الاهتمام بمواصفات المنتجات وما وصلت إليه الوحدات الاقتصادية اليابانية من قدرات إنتاجية وتصديرية غزت العالم كله بمنتجاتها من خلال تبنيها تحليل خصائص السلع والخدمات التي تقدمها لإيجاد السبيل لإنتاجها في حدود TC وهو الأمر الذي يمكن من الوصول إلى تطبيق مفهوم التصميم في حدود تكلفة معينة Design-to-cost (Cooper, 1994: 21) .

لذلك فإن الاهتمام ليس فقط بهدف استيفاء مواصفات معينة في السلعة، ولكن يهدف إلى تنفيذ مواصفات معينة في حدود تكلفة مستهدفة بما يحقق هدف تخفيض التكلفة مع الحفاظ على المواصفات والخصائص مع مستوى الجودة المستهدف، ومن ثم أصبح أمام الوحدات الاقتصادية دخول المنافسة في السوق على أساس إرضاء احتياجات الزبون بمنتجات لها جودة أعلى من منتجات المنافسين وهذه الجودة تعتمد على المواصفات المرغوبة من الزبون وفي ضوء السعر الذي يكون مستعداً لدفعه .

وبين الشكل (2) خطوات التكامل بين التكلفة على أساس المواصفات ABCII وتقنية التكلفة المستهدفة TC.

الشكل رقم (2)

خطوات التكامل بين ABCII و TC



المصدر : اعداد الباحثان

المبحث الثالث - الجانب التطبيقي

تعد الشركة العامة للصناعات الكهربائية من اهم الشركات الصناعية في العراق وهي مملوكة للدولة وتعتمد على التمويل الذاتي في نشاطاتها وتهدف الى الاسهام بشكل فاعل في دعم الاقتصاد الوطني لما تنتجه من منتجات لها الاثر الواضح في سد احتياجات المواطن من السلع الضرورية، وبعد دراسة واطلاع لجميع منتجات الشركة تم اختيار منتج السخان الكهربائي 120 لتر لتطبيق موضوع البحث وقد وقع هذا الاختيار لعدة اسباب ابرزها الاتي :

- 1- ان منتج السخان الكهربائي 120 لتر هو منتج يصنع بالكامل في الشركة .
 - 2- يواجه المنتج منافسة حادة في السوق من المنتجات المحلية والاجنبية.
 - 3- يعاني المنتج من ارتفاع اسعاره قياسا بالمنتجات المنافسة .
 - 4- ان المنتج يحتوي اكثر من مواصفة مما يمكن من تطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات.
- وتقوم الشركة بتحديد تكلفة السخان الكهربائي 120 لتر وفق التكلفة المعيارية بمقدار (112762)
ويضاف لها هامش ربح تحدده الشركة للمنتج بنسبة 25 % على التكلفة ويبيع السخان الواحد بقيمة

140000 دينار، وعليه يواجه المنتج منافسة حادة من قبل المنتجات المماثلة في السوق نظرا لارتفاع تكاليف واسعار المنتج .

أولاً : تطبيق التكلفة على اساس المواصفات

1- تحديد المواصفات الاساسية للمنتج

تتم عملية تحديد المواصفات الاساسية للمنتج والتي تشكل الاساس في اقتناء الزبون للمنتج لما تشكله له من منفعة تحقق له الاشباع المادي والمعنوي وذلك بأخذ وجهة نظر الشركة في تحديد تلك المواصفات التي تم تصميم وتصنيع المنتج على اساسها، وقد تبين ان المنتج يتضمن اربع مواصفات اساسية تمت في ضوءها عملية التصميم والتصنيع وهي كالاتي (مقابلة مع المهندس المصمم، خالد سدخان) :

- أ- الحجم : والذي يمثل للزبون امكانية السخان في استيعاب كمية الماء .
 - ب- الاداء: والذي يمثل للزبون قدرة السخان الكهربائي في استقبال الماء وتسخينه ونقله الى المستخدم .
 - ت- الامان : والذي يتمثل للزبون في جانبين مهمين الاول في متانة السخان من حيث الهيكل الخارجي (خوفا من اصطدامه بجسم خارجي) والثاني درجة الحماية المتمثلة بالعوازل الكهربائية.
 - ث- الشكل (الجمالية) : والذي يمثل للزبون المظهر الخارجي للمنتج والذي قد يكون احد الاسباب المعنوية المساعدة في اقتناؤه للمنتج.
- وتعتقد الشركة ان تلك المواصفات تشكل المنافع الاساسية التي يبحث عنها الزبون في السخان الكهربائي وتشكل له قيمة معينة.

2- تحديد الأهمية النسبية للمواصفات

بعد ان تم تحديد المواصفات الاساسية التي تشكل الاساس في قرار الزبون في اقتناء المنتج، اصبح الان بالإمكان تحديد اهمية كل مواصفة من هذه المواصفات بالنسبة للزبون لمعرفة ما تشكله من قيمة لتقوم الشركة بإعطاء اهمية تتناسب مع اهمية الزبون عند تصنيع المنتج، كما ان هذه الهمية يمكن الاستفادة منها في تحديد التكلفة لكل مواصفة ولا سيما فيما يتعلق بالتكاليف المرتبطة بالقرار التي سيتم توضيحها لاحقا، فضلا عن الاستفادة منها في مواضع اخرى سيرد تطبيقها لاحقا. وقد قام الباحثان بإعداد استبانة تم توزيعها على عينة حجمها (60) فردا شملت مجموعة من الزبائن وبائي التجزئة بهدف استطلاع ارائهم حول اهمية كل مواصفة ، إن شمول العينة لمجموعة من الزبائن هدفه التعرف على المواصفات الأكثر اهمية التي يرغب بها الزبون في المنتج، فضلا عن بائعي التجزئة كونهم على تماس مع الزبون ولديهم خبرة عن ميول ورغبات الزبون في اختياره للمنتج. وكان عدد الاستثمارات المستردة 57 استثمارة افرزت النتائج ادناه .

الجدول رقم (1)
الأهمية النسبية للمواصفات

المواصفة	الأهمية النسبية %
الحجم	45
الاداء	26
الامان	21
الشكل (الجمالية)	8
المجموع	100

المصدر : اعداد الباحثان (نتائج الاستبانة)

وفي ضوء النتائج السابقة يمكن القيام بالخطوة اللاحقة في احتساب تكلفة المنتج على اساس كل مواصفة .

3- تحديد التكلفة على اساس المواصفات

لكي يتم تحديد التكلفة على اساس كل مواصفة يجب القيام بالإجراءات الآتية:

- أ- تحديد اجزاء المنتج المرتبطة بكل مواصفة.
- ب- تحديد تكلفة كل مواصفة من التصنيفات الاربعة للتكلفة وكالاتي:
 - 1) التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة
 - 2) التكاليف المرتبطة بالنشاط لكل مواصفة.
 - 3) التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة.
 - 4) التكاليف المرتبطة بالقرار لكل مواصفة.

أ- تحديد اجزاء المنتج المرتبطة بكل مواصفة

بالاستعانة بالخبرة الهندسية في الشركة من خلال لقاءات تم اجراؤها مع المهندس المختص بالاشراف على المنتج تم تحديد كل جزء في السخان والمواصفة التي يرتبط بها والجدول (2) يوضح الاجزاء المرتبطة بكل مواصفة لمنتج السخان الكهربائي 120 لتر .

الجدول رقم (2) الاجزاء المرتبطة بكل مواصفة لمنتج السخان الكهربائي 120 لتر

ت	الأجزاء	الحجم	الاداء	الأمان	الشكل (الجمالية)
1	القاعدة			*	
2	خزان الماء	*			
3	غطاء الخزان	*			
4	بوشة السخان		*		
5	بوشة كبيرة		*		
6	الهيكل الخارجي	*(30 %)		*(70%)	
7	الغطاء السفلي	*			
8	الغطاء العلوي	*			
9	انابيب (بوري)		*		
10	غطاء الهيتر			*	
11	غطاء بلاستيك				*
12	هيتر السخان		*		
13	براغي			*	
14	مسمار تونك			*	
15	صوف زجاجي			*	
16	ضوء تشغيل				*
17	ليبيل دخول الماء				*
18	ليبيل خروج الماء				*
19	علامة السخان				*
20	كيبيل ثلاثي		*		
21	تقلون		*		
22	صبغ ازرق				*
23	تلوين (مخفف)				*

المصدر: اعداد الباحثان (استنادا الى مقابلة مع رئيس مهندسين أقدم علي جعفر، شعبة التكنولوجيا بتاريخ 2014/7/6) (*) تعني تبعية الجزء للمواصفة
ملاحظة: الهيكل الخارجي 30% لمواصفة الحجم و 70% لمواصفة الامان بحسب خبرة مهندسي الشركة

ب- تحديد تكلفة كل مواصفة من التصنيفات الاربعة للتكلفة

بعد ان تم تحديد الاجزاء المرتبطة بكل مواصفة اصبح الان بالامكان تحديد تكلفة كل مواصفة وفق التصنيفات الاربعة المشار اليها سابقا من خلال تتبع هذه الاجزاء وكالاتي:

1) تحديد التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة

وتشمل تكاليف المواد الاولية المصروفة على كل جزء بالمنتج وحسب ارتباطه بكل مواصفة من المواصفات المتمثلة (بالحجم ، الاداء ، الامان ، الشكل) والموضحة نتائجها بالجدول ادناه.

الجدول رقم (3) ملخص التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج لكل مواصفة

المواصفة	التكلفة المرتبطة بحجم الانتاج
الحجم	36879
الاداء	21054
الامان	24462
الشكل (الجمالية)	9410
الاجمالي	91805

المصدر: اعداد الباحثان

2) التكاليف المرتبطة بالنشاط لكل مواصفة

وتشمل تكاليف العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة (عدا الاندثار)، وعلى الرغم من ان تكاليف العمل يتم تصنيفها على انها مرتبطة بحجم الانتاج الا ان الباحثان يروا ان تكاليف العمل على الرغم من احتسابها في قائمة تكاليف المنتج باجر الساعة المباشرة الا انها في الحقيقة تكاليف لا ترتبط بحجم الانتاج وهي ثابتة لذا يرى الباحثان ضرورة تصنيفها كتكاليف مرتبطة بالنشاط وليس حجم الانتاج. ولاحتساب تكاليف النشاط التي تتكون من نوعين من التكاليف كما سبق الاشارة لهما الاول العمل وكلفته للسخان الواحد 9700 دينار والثاني التكاليف الصناعية غير المباشرة (عدا الاندثار) والتي تحمل بنسبة 40 % من العمل (بضمنها الاندثار) وبقيمة 3880 دينار (ت.ص.غ.م. عدا الاندثار 3275 + الاندثار 605) ، لذا يقتضي اولا تحديد الوقت اللازم لإنجاز كل مواصفة ليتم على اساسها تحديد تكلفة النشاط لكل مواصفة، والجدول ادناه يبين ملخص لتكاليف النشاط لكل مواصفة .

الجدول رقم (4) تكاليف النشاط لكل مواصفة

المواصفة	1 تكاليف العمل	2 ت.ص.غ.م (عدا الاندثار)	3 = 2+1 تكلفة النشاط لكل مواصفة
الحجم	5000	1687	6687
الاداء	1500	508	2008
الامان	2200	743	2943
الشكل (الجمالية)	1000	337	1337
المجموع	9700	3275	12975

المصدر: اعداد الباحثان

3) التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة

وتشمل تكاليف الاندثار لوحدة المنتج والبالغة 605 دينار وسيتم توزيعها على كل مواصفة على اساس نسبة الوقت اللازمة لإنجاز كل مواصفة والمبينة في الجدول ادناه.

الجدول رقم (5) التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة

المواصفة	1 تكاليف الاندثار للسخان	2 نسبة الوقت %	3 = 2*1 التكاليف المرتبطة بالطاقة لكل مواصفة
الحجم	605	51.5	312
الاداء	605	15.5	94
الامان	605	22.7	137
الشكل (الجمالية)	605	10.3	62
المجموع	—	100	605

المصدر: اعداد الباحثان

4) التكاليف المرتبطة بالقرار لكل مواصفة

وتشمل التكاليف الادارية والتسويقية والتي تحملها الشركة بنسبة 7% من اجمالي التكاليف الصناعية والبالغة 7377 (105386 * 7%) للسخان الواحد، وسيتم توزيع هذه التكاليف على المواصفات على اساس الاهمية النسبية لكل مواصفة التي تم استخراجها في الخطوة الثانية وكما مبين في الجدول ادناه.

الجدول رقم (6) التكاليف المرتبطة بالقرار

المواصفة	1 تكاليف ادارية وتسويقية للسخان	2 الاهمية النسبية %	3 = 2*1 التكاليف المرتبطة بالقرار لكل مواصفة
الحجم	7377	45	3320
الاداء	7377	26	1918
الامان	7377	21	1549
الشكل (الجمالية)	7377	8	590
المجموع	—	100	7377

المصدر: اعداد الباحثان (استنادا الى جدول 1)

وبعد ان تم احتساب التكلفة لكل مواصفة وفق التصنيفات الاربعة ، فان الجدول (7) يوضح التكلفة على اساس المواصفات للسخان الكهربائي 120 لتر.

الجدول رقم (7) التكلفة الحالية المعيارية على اساس المواصفات للسخان الكهربائي 120 لتر

المواصفة	التكاليف المرتبطة بحجم الانتاج	التكاليف المرتبطة بالنشاط	التكاليف المرتبطة بالطاقة	التكاليف المرتبطة بالقرار	اجمالي تكلفة المواصفة
الحجم	36879	6687	312	3320	47198
الاداء	21054	2008	94	1918	25074
الامان	24462	2943	137	1549	29091
الشكل (الجمالية)	9410	1337	62	590	11399
الاجمالي	91805	12975	605	7377	112762

المصدر: اعداد الباحثان (استنادا الى جدول 3، 4، 5، 6)

ثانيا: تطبيق تقنية TC

نظرا لإرتفاع سعر بيع منتج السخان الكهربائي 120 لتر وقلة الطلب عليه مقارنة بالمنتجات المماثلة المحلية والاجنبية فالشركة لا زالت تعتمد الطريقة التقليدية في التسعير (Cost plus) التي لا تنظر لإمكانية الزبون المادية ، يرى الباحثان ضرورة معالجة هذه المشكلة باستعمال تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة والمتمثلة بـ TC بهدف تقديم منتج بمواصفات يرغبها الزبون وبتكاليف منخفضة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة بما يساهم في دعم المزايا التنافسية وبالتالي تقديم منتج بسعر بيع يكون الزبون مستعداً لدفعه ولتطبيق تقنية TC تم اتباع الخطوات الاتية :

الخطوة الاولى/ تحديد السعر المستهدف للمنتج .

الخطوة الثانية/ تحديد TC للمنتج .

الخطوة الثالثة/ تحديد TC لكل مواصفة .

الخطوة الرابعة/ تحديد الفجوة (الفرق) بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمواصفة .

الخطوة الخامسة/ تحقيق TC .

وسيتم توضيح هذه الخطوات بالتفصيل وكما نبين ادناه.

الخطوة الاولى/ تحديد السعر المستهدف للمنتج .

لتحديد السعر المستهدف للمنتج الذي يمثل المبلغ الذي يكون الزبون مستعد لدفعه للحصول على المنتج ويلبي احتياجاته، يتطلب ذلك معرفة المنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج الشركة في السوق وقد قام الباحثان بأجراء استطلاع ودراسة للمنتجات المعروضة في السوق وتشخيص المنتجات المماثلة والمنافسة واسعارها، والجدول ادناه يبين ذلك.

الجدول رقم (8) اسعار المنتجات المنافسة (السخانات 120 لتر) في السوق المحلية

أسم المنتج	المنشأ	السعر
الامين	عراقي	115000
الطحان	عراقي	120000
الفايز	عراقي	120000
اسطنبول	عراقي	125000
برفاب	ايراني	125000
ياسان	ايراني	125000

المصدر: اعداد الباحثان

أن إرتفاع سعر منتج الشركة الذي يباع بسعر (140000) دينار قياسا بالمنتجات المنافسة هو السبب في توجه الزبون للمنتجات المنافسة .

وبما ان تقنية TC تسعى الى تقديم منتج بسعر مستعد الزبون لدفعه، ومن خلال رؤية اسعار المنتجات في السوق وتقييم تلك المنتجات من خلال النظرة الاستطلاعية للسوق ومعرفة اهم المنتجات المنافسة، يرى الباحثان ان القدرة الشرائية للزبون تتمحور بين سعرين هما (115000 – 125000) ، وعليه يمكن ان يتم تحديد السعر المستهدف لمنتج الشركة بمبلغ (120000 دينار) .

الخطوة الثانية/ تحديد TC للمنتج .

بعد ان تم تحديد السعر المستهدف بمبلغ 120000 دينار في الخطوة السابقة، سيتم تحديد التكلفة المستهدفة للسخان من خلال طرح هامش الربح المرغوب به من قبل الشركة والذي حددته لمنتج السخان بنسبة 25 % من اجمالي التكلفة وعليه يمكن احتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الاتية: السعر المستهدف = التكلفة المستهدفة + هامش الربح

$$120000 = \text{س} + 25 \% \text{ س}$$

$$120000 = 125 \% \text{ س}$$

$$\text{س} = 120000 \div 125 \%$$

التكلفة المستهدفة للسخان 120 لتر = 96000 دينار

وهذا يعني ان الربح المستهدف يساوي 24000 دينار (120000 – 96000) .

والتخفيض المستهدف = 112762 – 96000 = 16762 دينار .

الخطوة الثالثة/ تحديد TC لكل مواصفة .

بعد ان تم تحديد TC للمنتج في الخطوة السابقة، سيتم تحديد TC لكل مواصفة من مواصفات المنتج وذلك من خلال الاهمية النسبية التي تحظى بها كل مواصفة من مواصفات المنتج والتي تم استخراجها مسبقا، والجدول ادناه يبين TC لكل مواصفة من السخان الكهربائي 120 لتر.

الجدول رقم (9) التكلفة المستهدفة لكل مواصفة من منتج السخان الكهربائي 120 لتر

المواصفة	1 التكلفة المستهدفة للمنتج	2 الاهمية النسبية للمواصفة %	3 (2*1) التكلفة المستهدفة للمواصفة
الحجم	96000	45 %	43200
الاداء	96000	26 %	24960
الامان	96000	21 %	20160
الشكل (الجمالية)	96000	8 %	7680
المجموع	-	100 %	96000

المصدر: اعداد الباحثان (استنادا الى جدول 1)

الخطوة الرابعة/ تحديد الفجوة (الفرق) بين التكلفة الحالية والمستهدفة للمواصفة .

بعد ان تم تحديد TC لكل مواصفة يتم مقارنتها مع التكلفة الحالية لنفس المواصفة ليتم تحديد الفجوة (الفرق) بين الكلفتين والجدول ادناه يبين ذلك.

الجدول رقم (10) الفرق بين التكلفة الحالية والمستهدفة لكل مواصفة

المواصفة	1 التكلفة المستهدفة للمواصفة	2 التكلفة الحالية للمواصفة	3 = (1-2) الفرق (الفجوة)
الحجم	43200	47198	(3998)
الاداء	24960	25074	(114)
الامان	20160	29091	(8931)
الشكل (الجمالية)	7680	11399	(3719)
المجموع	96000	112762	(16762)

المصدر: اعداد الباحثان (استنادا الى الجدولين 7، 9)

يلاحظ من الجدول السابق الفجوة الحاصلة بين التكلفة الحالية والمستهدفة لكل مواصفة والتي تعد السبب الرئيس في عزوف الزبائن عن شراء منتج الشركة لما تسببه من ارتفاع في سعر المنتج، مما يتطلب ايجاد حلول مناسبة لتلافي هذه الفجوة للوصول الى TC ومن ثم ضمان البيع بالسعر المستهدف على اقل تقدير لضمان المنافسة والاستمرارية في السوق، ويرى الباحثان ان تقنية TC تستطيع القيام بهذا الدور من خلال دراسة المنتج وايجاد البدائل المناسبة التي تساهم في الوصول للهدف المنشود (TC)، من خلال الخطوة التالية.

الخطوة الخامسة/ تحقيق TC

بعد ان تم تحديد TC لكل مواصفة في الخطوات السابقة ومقارنتها بالتكلفة الحالية وتشخيص الفجوة بين الكلفتين، لا بد من تطبيق بعض الإجراءات لمعالجة الفروقات الحاصلة بين الكلفتين وسد الفجوة للوصول الى منتج يرضي الزبون ويكون مستعدا لشرائه من خلال اعادة تصميم المنتج وايجاد البدائل اللازمة لتحسين الاداء من اجل البقاء والاستمرار في المنافسة ومراقبة عملية التنفيذ للمنتج لضمان عدم حصول اي انحرافات اثناء التنفيذ فضلا عن المراجعة المستمرة لتكاليف المنتج واسعار السوق ونوعية المنتجات المنافسة .

ويتبين من خلال التطبيق العملي على منتج السخان الكهربائي 120 لتر ان تقنية التكلفة على اساس المواصفات فاعلة بشكل كبير وقدمت بيانات ساعدت في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة التي تساهم في تخفيض تكلفة وسعر السخان الكهربائي 120 لتر وبذلك تستطيع الشركة ان تنافس المنتجات المماثلة لامتلاكها مزايا تنافسية تتمثل في وجود منتج بمواصفات تلبي احتياج الزبون كما ان تكلفة المنتج بعد التخفيض تمنحه ريادة في التكلفة وتعطيه افضلية في التحكم بالسعر الذي ممكن تقديمه للزبون لمواجهة المنتجات والمنافسين الحاليين والجدد في السوق وبذلك تم تحقيق فرضية البحث.

الاستنتاجات

- 1- إن المواصفات الاساسية لمنتج السخان 120 لتر هي (الحجم، الاداء، الامان، الشكل (الجمالية)) وان تطبيق (ABCII) يوفر رؤية للإدارة لمعرفة ما تشكله تكلفة كل مواصفة من ثقل واهميتها للزبون، فضلا عن تحديد مواطن الاسراف في التكلفة ليتم معالجتها .
- 2- من خلال تطبيق (ABCII) تبين ان مواصفة الحجم تشكل النسبة الاكبر من تكلفة منتج السخان اذ بلغت 47198 دينار اي ما نسبته 42 % من اجمالي التكلفة، تليها مواصفة الامان والاداء والشكل اذ بلغت (29091، 25074، 11399) على التوالي وبنسبة (26 %، 22 %، 10 %) على التوالي .
- 3- إن تطبيق (TC) لكل مواصفة أعطى اهداف فرعية للتخفيض مما ساهم في التركيز على اعادة تصميم المواصفات التي نتج عنها فرق اكبر بين التكلفة الحالية للمواصفة والتكلفة المستهدفة كما في مواصفة الامان اذ بلغ الفرق (8931) دينار والذي شكل نسبة 53 % من اجمالي التخفيض المطلوب اجراؤه (8931 ÷ 16762) .
- 4- إن إضافة مواصفة الاقتصادية (الطاقة) للمنتج اعتمدت على تحليل التكلفة والمنفعة، فالتكلفة هي التي تحملتها الشركة لأضافتها مواصفة الاقتصادية أما المنفعة فهي السعر الذي الزبون مستعد لدفعه ويتحدد السعر وفق اهمية المواصفة لدى الزبون .

التوصيات

- 1- إعتداد الاساليب العلمية في التخطيط للإنتاج والمبيعات مبنية على دراسة واقع السوق وتراعي متطلبات الزبون بحيث تكون خطط الانتاج منسجمة مع حاجة السوق وفي ضوء القدرات الفنية والانتاجية للشركة .
- 2- اعتماد التقنيات الحديثة مثل (ABCII ، TC) لما لها من دور مهم في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للشركة من خلال تقديم منتج بمواصفات تلبي متطلبات الزبون وبأسعار تنافسية ومتابعة تنفيذ تلك التقنيات لمواكبة المستجدات في بيئة الاعمال .
- 3- التركيز على الزبون لتحديد المواصفات التي يرغبها الزبون وما تشكل كل مواصفة من اهمية بالنسبة للزبون لمراقبة تكاليفها تجنباً لأي هدر أو اسراف في التكلفة .
- 4- إعتداد تقنية ABCII لما له من دور فاعل في توافر المعلومات اللازمة لتطبيق TC والمساهمة في تخفيض تكاليف المنتج وبالتالي تخفيض سعر البيع وبقاء المنتج في وضع تنافسي قياساً بالمنتجات المحلية والاجنبية المماثلة .

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ- التقارير والوثائق الرسمية

1. الشركة العامة للصناعات الكهربائية / النظام الداخلي للشركة .
2. الشركة العامة للصناعات الكهربائية / قوائم تكاليف منتج السخان الكهربائي 120 لتر (شعبة التكاليف) .
3. الشركة العامة للصناعات الكهربائية / التقارير الكفوية والمالية .

ب - البحوث والدوريات

1. المحمود، صالح عبد الرحمن (2007) : " تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الامثل للطاقة المتاحة/ دراسة تطبيقية "، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الادارية والانسانية)، كلية العلوم الادارية والتخطيط، المجلد 2، العدد 2، ص 149-219 .
2. عبد الصادق، اسامة سعيد (2005): " أثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لمدخل التشغيل على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة _ جامعة المنصورة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الاول، ص 181-244.

3. عبد العليم، نجاتي ابراهيم (1994): " مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات"، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الادارية)، كلية التجارة ببني سويف _ جامعة القاهرة، العدد التاسع (سبتمبر)، ص ص: 13-49 .

4. محرم، زينات محمد (1995): " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة _ جامعة عين شمس، العدد الاول، ص ص: 635-660 .

ت - الاطاريح والرسائل الجامعية

1. المسعودي ، حيدر علي جراد (2008)، "امكانية تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية"، دراسة تطبيقية غير منشورة في محاسبة الكلف والادارية مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
2. محمد، رباب مصطفى (2007): " قياس التكاليف على اساس الخصائص والعمليات تحقيقا للمنظور الاستراتيجي للتكاليف"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

A.Books

ثانياً: المصادر الاجنبية Foreign References

1. Brimson, J. & Antos, J. (1999): "**Driving Value Using Activity-Based Budgeting**", John Wiley & Sons, Inc, Eu.wiley.com.
2. Clifton, B., Bird, H., Albano, R. & Townsend, W. (2004): "**Target costing: market driven product design**", Marcel Dekker.INC., 270 Madison, New York.
3. Hilton, R.W. (2008): "**Managerial accounting creating value in a dynamic business environment**", 7th ed., New York, McGraw-Hill Irwin.

B. periodicals & Researches

1. Cooper, R. (1994): "**Japanese Cost Management Practices**", CMA Magazine, October, pp.20-25.
2. Kocsoy, M. Gurdal, K. and Karabayir, M. (2008): "**Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises**", European Journal of Social Science, Vol. 7, No. 2, PP. 78-91.
3. Lawson, R. (1996): "**Process – Based Costing at Community Health Plan**", Journal of Cost Management, Spring, pp.31-43.
4. Walker, M. (1998): "**Attributes or Activities: Looking to ABC**", Australian Accountant CPA, October, pp.1-4.

C.Thesis

1. Slater, M. (2010): "**Target Costing as A Strategic COST Management Tool in the South African Motor Industry**", Faculty of Business and Economic sciences, The Nelson Mandela Metropolitan University.

D.Research From Internet

1. Roslender, R. & Hart, S.J. (2010): "**Strategic Management Accounting: Lots in a name?**" WWW.sml.hw.ac.uk/documents/dp_2010-aeF05.PDF .