



تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية وتأثيرها في قيمة الزبون / بحث تطبيقي في شركة الصناعات الالكترونية
Strategic cost management techniques and their impact on customer value/ Applied research
in the Electronic Industries Company

م. د. غازي معن فيصل

أ. د. خولة حسين حمدان

د. سهام عبد علي عبيد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية
والمالية/جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية
والمالية/جامعة بغداد

وزارة الاعمار والإسكان والبلديات
والاشغال العامة / شركة اشور العامة
للمقاولات الانشائية

ghazi.maana@uobaghdad.edu.iq

dr.kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Suhamibrahim7@gmail.com

المستخلص:

ان اغلب شركات الصناعات الالكترونية في البيئة العراقية بشكل عام وشركة الصناعات الالكترونية لمنتج التلفزيون بشكل خاص تعاني من مشاكل قياس تكلفة منتج التلفزيون وفق أسس موضوعية ومن هذا المنطلق فان البحث الحالي يهدف الى تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ومنها تقنية الكلفة المستهدفة وتقنية التكلفة على اساس المواصفات وتقنية الادارة على اساس الانشطة في شركة الصناعات الالكترونية بعد دراسة واقع الشركة واختيار منتج التلفزيون Model 43 LED 01-53 وبالاعتماد على الزيارة الميدانية وبيانات الشركة لعام 2016 وتوصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها تعد تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية من الأساليب التي تؤثر عند تحديد قيمة الزبون بعد استعمالها لقياس تكلفة منتج التلفزيون في شركة الصناعات الالكترونية وتوصل البحث الى عدة التوصيات أهمها بتحديد قيمة الزبون من خلال تحديد صافي الربح لمنتج التلفزيون بعد قياس تكلفته باستعمال تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية في شركة الصناعات الالكترونية.

الكلمات المفتاحية: تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ، قيمة الزبون.

Abstract:

Most of the electronic industry companies in the Iraqi environment, in general, and the electronic industry companies for television products, in particular, need help measuring the cost of television products according to objective foundations. From this standpoint, the current research aims to apply strategic cost management techniques in electronic industry companies after studying the company's reality and selecting a product. TV Model 43 LED 01-53, and based on the field visit and company data for the year 2016, the research reached several conclusions, the most important of which is that strategic cost management techniques are among the methods that influence when determining customer value after using them to measure the cost of the TV product in the Electronic Industries Company. The research reached several recommendations, the most important of which is determining the customer's value by selecting the TV product's net profit after measuring its cost using strategic cost management techniques in the Electronic Industries Company.

Keywords: Strategic cost management techniques, Customer Value.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة**1-1-1. منهجية البحث:**

1-1-1-1. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في ضعف إدارة الكلفة الاستراتيجية في شركة الصناعات الالكترونية عينة البحث

وتأثير ذلك على قيمة الزبون ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

هل تؤثر إدارة الكلفة الاستراتيجية في إضافة قيمة للزبون؟

1-1-1-2. أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في دراسة إمكانية اعتماد شركة الصناعات الالكترونية عند قياس تكلفة منتج

التلفزيون باستعمال تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية وبيان أثرها على قيمة الزبون.

1-1-1-3. اهداف البحث: يهدف البحث الى الآتي:

أ. بيان الإطار النظري لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية وأثرها في قيمة الزبون.

ب. تحديد اطار نظري للدراسة يستعرض تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية وقيمة الزبون.

1-1-1-4. فرضية البحث: يستند البحث على فرضية مفادها ان استعمال تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية يساهم في التأثير على

قيمة الزبون في شركة الصناعات الالكترونية لمنتج التلفزيون

1-1-1-5. مجتمع وعينة البحث: تتمثل الشركات الصناعية في البيئة العراقية مجتمع البحث وشركة الصناعات الإلكترونية عينة

البحث لحاجة إدارة الشركة الى قياس تكلفة منتجاتها وفق أسس موضوعية لتتمكن من منافسة الشركات المماثلة، فضلا عن

تكوين قيمة للزبائن.

1-1-1-6. اساليب جمع البيانات: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي الوصفي في الجانب النظري واعتمد على المنهج التحليلي

في الجانب التطبيقي من خلال تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية على عينة البحث وبيان تأثيرها في قيمة الزبون.

2-1-2. دراسات سابقة:

1-2-1. دراسة (الهاشمي، شكر، 2018)

هدفت الدراسة الى بيان تأثير استخدام ادوات التكلفة ومداخل التسعير الحديثة المعتمدة على التكاليف في تخفيض تكاليف الانتاج والحصول على قاعدة بيانات كلفوية دقيقة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الحكومية وتوصلت الدراسة الى استنتاجات لعل من اهمها ان استخدام ادوات ادارة التكلفة من شأنه تخفيض التكاليف يساعد هذا في اتخاذ قرارات تسعير التي تعود بصورة ايجابية على المؤسسات الحكومية ،مما يزيد من ثقة المستهلك بالقرارات التي تتخذها هذه المؤسسات وقد اوصت بضرورة استخدام ادوات اداة التكلفة من شأنه تخفيض التكاليف وهذا يساعدها في اتخاذ قرارات تسعير تعود بصورة ايجابية على المؤسسات الحكومية .

1-2-2. دراسة (فرحان والكبي، 2021)

تهدف الى دراسة تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تعمل على تقليل الفاقد من الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية مع بيان المرتكزات المعرفية لتقليل الفاقد والتعرف على طبيعة الميزة التنافسية المستدامة، وتوصلت الى استنتاجات منها التي تسلط الضوء على ما توفره تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية من معلومات مهمة للوحدة الاقتصادية (مالية وغير المالية) وتساعد في تحقيق المزايا التنافسية.

1-2-3. (الاسدي، الربيعاوي، 2021)

هدف البحث الى معرفة اهمية قيمة الزبون في كافة الوحدات الاقتصادية الربحية وغير الربحية وكيفية اتخاذ التدابير اللازمة للحفاظ على الزبون وتنطلق مشكلة البحث من تباين طبيعة الخدمات وتنوع متطلبات البقاء بحاجات الزبون ومن هنا جاءت اهمية البحث رفي مدى الاستفادة من دور قيمة الزبون في تحسين سمعة الوحدة الاقتصادية بوجه عام في المنظمات الخدمية وبوجه

خاص في مديرية بلدية الحلة وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات اهمها ان ابعاد قيمة الزبون المحور الاساسي والتوصية بتنفيذ قسم ادارة علاقات الزبائن في مديرية بلدية الحلة لما له من اهمية في تحسين سمعة الوحدة الاقتصادية.

1-2-4. دراسة (كرار، 2023)

دور اساليب ادارة التكلفة استراتيجيا في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي يلعبه نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية وتتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع نهج إدارة التكلفة إستراتيجياً من حيث المفهوم والأساليب والخصائص وكيفية تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية لمواجهة المنافسة العالمية الحادة في ظل التحول المعرفي والرقمي. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية. وتم استخدام أداة الاستبانة في جمع البيانات الثانوية من عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: يؤدي إدارة التكلفة إستراتيجياً دوراً رئيساً في منظمات الأعمال حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية التي تعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل.

المحور الثاني: الإطار النظري لتقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية وقيمة الزبون

1-2. تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية

1-1-2. تقنية التكاليف على اساس الانشطة (Activity Based Costing):

1-1-1-2. مفهوم اسلوب التكاليف على اساس الانشطة:

يعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط (Activity Based Costing) هو أحد أفضل أدوات تحسين نظام التكلفة وذلك لان له دور في تحسن نظام تحديد التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة الفردية كأعراض تكلفة أساسية. وعرفه (الدلي : 2013 : 44) التكاليف على اساس الانشطة (ABC) هو أسلوب لتوفير المعلومات الواضحة حول تكلفة المنتجات او الخدمات المقدمة التي يحتاجها المدراء لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة، وإعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة. وقد عرفها (Horngren:2012, p146) بأنه اسلوب يركز على الأنشطة كهدف كلفوي رئيسي ومن ثم توجيهه أو تخصيص تكاليف تلك الأنشطة إلى أهداف كلفة أخرى كالمنتجات.

ويرى (المسحال ، 2005 : 45) أن التكاليف على اساس الانشطة (ABC) بإمكانه أن يتغلب على مثل هذه المشكلات من خلال ارتباط التكاليف غير المباشرة بنشاط محدد، وذلك باستخدام مسببات التكلفة التي تعتبر حلقة الوصل ما بين الأنشطة والمنتجات .

حيث ان اسلوب (ABC) هو يتم على اساس مرحلتين لتخصيص التكاليف غير المباشرة على اهداف الكلفة (المنتجات / الخدمات) وذلك بالتركيز على الأنشطة.

إذ يتم في المرحلة الأولى تحديد الأنشطة المهمة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط بالاعتماد على نسبة الموارد المستهلكة فيه ، وبعدها يتم تحديد موجهاً الكلفة (Drivers Cost) ، ومن ثم في المرحلة الثانية يتم توزيع كلف الأنشطة إلى المنتجات بالاعتماد على ما يستهلكه المنتج من موجهاً الكلفة (Hilton: 2010:168) ولان عملية تخصيص التكاليف في اسلوب (ABC) تتم في مرحلتين لذلك يطلق عليه اسم اسلوب التكاليف ذو المرحلتين. الا ان التطورات اللاحقة في اسلوب التكاليف على اساس الانشطة قادت الى ما يعرف بالاسلوب المتعدد المراحل الذي يسمح باحتساب استهلاك الأنشطة من قبل أنشطة أخرى وليس فقط من قبل اهداف الكلفة .

2-1-1-2. خطوات توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس الأنشطة :

هناك ست خطوات لتطبيق عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس الأنشطة وهي (Garrison & Noreen) (2000: 328-338)

الخطوة الأولى: تحديد وتعريف الأنشطة ومجمعات الأنشطة: لتطبيق اسلوب (ABC) تتمثل الخطوة الاولى في تحديد الأنشطة التي يتكون منها الاسلوب ، وان الاجراءات المتخذة في هذه المرحلة هو أن يقابل الفريق المسؤول عن تنفيذ اسلوب (ABC) كل من أو على الأقل المشرفين على الإنتاج و المديرين في الأقسام التي تتشكل فيها التكاليف غير مباشرة ليعملوا على ايجاد وصف للأنشطة الرئيسية التي يعملون بها ، وهذه القائمة الطويلة من الأنشطة سوف تؤدي الى مشكلة المتمثلة في توصل الى عدد كبير من الانشطة ولكن في الوقت نفسه كلما كان عدد الأنشطة أكبر كلما كان توزيع التكاليف بشكل أكثر دقة ، لكن في المقابل فإنه من المكلف تصميم وتنفيذ والمحافظة و استعمال اسلوب معقد يتضمن عدد كبير من الأنشطة . وللمساعدة في جمع الأنشطة وتنظيمها فقد قسمت الأنشطة للمستويات الآتية: -

أ- الأنشطة المرتبطة بالمنتج : (Unit Related Activities) وهو حجم ومستوى الأنشطة التي تتناسب طرديا مع عدد الوحدات المنتجة أو مقياس آخرى مثل ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل المكائن والتي تمثل نسبة من عدد الوحدات المنتجة.

ب- الأنشطة المرتبطة بالدفعات الإنتاجية (Production Batch – Related Activities) : وهي الأنشطة التي تحصل نتيجة عدد الدفعات الإنتاجية بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة ، مثال على ذلك تهيئة المكائن في بداية مدة تصنيع دفعة جديدة من الإنتاج.

ج- الأنشطة المرتبطة بالمنتج بشكل عام (Customer Sustaining Related Activities) : وهي الأنشطة التي تدعم إنتاج وبيع منتج واحد ، فكلما زاد عدد المنتجات والخطوط الإنتاجية كلما ارتفعت تكاليف الأنشطة المرتبطة بالمنتج بشكل عام ، مثال ذلك جهود الهندسة الخاصة بتصميم واختبار عمليات إنتاج المنتجات وأجراء تحسينات على تلك المنتجات .

د- الأنشطة المرتبطة بالزبون (Customer-Sustaining Related Activities) : وهي الأنشطة التي تمكن الشركة من بيع منتجاتها الى زبائن محددین وبغض النظر عن حجم المنتجات المباعة ، ومثال على ذلك الأنشطة المرتبطة في طلبات المبيعات والدعم التقني المتوفر لهؤلاء الزبائن المحددين .

هـ -الأنشطة المرتبطة بالشركة ككل (Company-Sustaining Related Activities) وهي الأنشطة الاساسية التي تتطلبها وظيفة وحدة العمال ، وهذه الأنشطة منفصلة عن حجم الشركة أو حجم إنتاجها أو عدد زبائنها مثال على ذلك حاجة الشركة الى مدير تنفيذي واحد لإدارتها بغض النظر عن حجمها .

الخطوة الثانية: تتبع (tracing) التكاليف بصورة مباشرة لأنشطة وأهداف الكلفة: تتمثل الخطوة الثانية في تتبع التكاليف الصناعية غير مباشرة بصورة مباشرة لهدف الكلفة النهائي الى حد ما يمكن، وان هدف الكلفة يمكن أن يكون منتج، أو زبون أو عملية ، ومثال على ذلك تكاليف الشحن التي تعد من التكاليف الصناعية غير مباشرة يمكن أن تتبع بصورة مباشرة لطلبية الزبون التي سترسل إليه الشحنة ، فيما باقي التكاليف الصناعية غير المباشرة ستوزع على أساس الأنشطة التي يستهلكها هدف الكلفة .

الخطوة الثالثة: تخصيص التكاليف لمجمعات كلف الأنشطة: إن معظم التكاليف الصناعية غير المباشرة تصنف بواسطة النظام المحاسبي على أساس الاقسام الوظيفية التي يكون فيها الانفاق ، ومن الشائع أن يشارك كل قسم وظيفي في مجموعة من الأنشطة

لذلك توزع تكاليفها الى واحد أو أكثر من مجموعات كلف الأنشطة التي تتناسب مع نوع النشاط الذي يؤديه القسم المعين ، وفي هذه الحالة تقسم تكاليف الاقسام الوظيفية بين مجموعات كلف الأنشطة بواسطة عملية تخصيص تعرف بمرحلة التخصيص الأولي (First stage allocation) ، إذ توزع التكاليف الصناعية غير مباشرة لمجموعات كلف الأنشطة ، وتوزيع هذه التكاليف على المجموعات يكون الاعتماد على تحديد الموارد المستهلكة بواسطة هدف الكلفة (مجموعات كلفة الأنشطة في هذه المرحلة) ، فمثال لتوزيع العمل الصناعي غير المباشر يكون الاعتماد على وقت العاملين لتحديد الوقت المنفق على كل نشاط من أنشطة (ABC) .

الخطوة الرابعة: احتساب معدلات الأنشطة (Compute activity rates) :تستعمل معدلات الأنشطة لتحصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة لأهداف الكلفة (المنتجات والخدمات والزيائن) ، ويتم التوصل إليها عن طريق قسمة تكاليف كل مجمع من مجموعات كلف الأنشطة على أجمالي الأنشطة لكل مجمع لكلفة الأنشطة ، ويكون ناتج هذا الاحتساب هو معدلات الأنشطة ، ويقدر أجمالي الأنشطة بواسطة فريق (ABC) حيث تمثل أجمالي الأنشطة حجم الأنشطة الفعلية المطلوبة لإنتاج خليط المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة الى زيائنها .

الخطوة الخامسة: تحميل التكاليف لأهداف الكلفة باستعمال معدلات الأنشطة ومقاييس الأنشطة: تمثل هذه الخطوة التي تعد هي مرحلة التخصيص الثانية (Second stage allocation) اذ تستعمل معدلات الأنشطة لتحديد تكاليف للمنتجات والخدمات والزيائن.

2-1-2. تقنية الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management):

2-1-2-1. مفهوم الإدارة على اساس الأنشطة:

تعد تقنية الإدارة على أساس الأنشطة هي طريقة لاتخاذ القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا العملاء وتحسين الربحية. وعرف بشكل واسع ليشتمل القرارات حول التسعير ومزيج المنتجات، وخفض التكاليف، وتحسين العمليات وتصميم المنتجات او العمليات (Horngren,at.el.2015:169).

وعرف انه باستخدام معلومات تقدير التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) لدعم الاستراتيجية التنظيمية وتحسين العمليات وإدارة التكاليف بواسطة الإدارة على أساس النشاط (ABM) (Hiltion,2011:186).

وعرفه اليامور بأن (ABM) هو أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية. (اليامور, 2010: 231)

2-2-1-2.اهداف استخدام الإدارة على أساس الأنشطة

هناك العديد من الأهداف التي تعكس الدور الشمولي والفعال في تخطيط ورقابة الكلفة وهي كما يلي: - (اليامور,2010: 231,232)

- احتساب كلفة الموارد المستنفذة في أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية.
- تحديد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي التخلص من الأنشطة التي لا يؤثر حذفها على جودة المنتج والأداء.
- تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في الوحدة الاقتصادية.
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي ممكن ان ترفع من الأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية.

2-2-1-3.خطوات تنفيذ عمل الإدارة على أساس الأنشطة

تعتمد الإدارة على أساس الأنشطة على معلومات نظام الكلفة على أساس الأنشطة الذي يعكس أنشطة المنشأة وطريقة أدائها والقيم التي تحصل عليها، حيث تساعد هذه الإجراءات المدراء في التعرف على الطريقة في انجاز انشطتهم بوقت اقل وبجودة عالية

وانتاجية أكثر، وعليه فان الإدارة على أساس الأنشطة تكون عملية مستمرة ولا تكتمل بسبب التغيرات البيئية والحاجة المتواصلة لتكييف أنشطة المنشأة في ضوء هذه التغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن إيضاح خطوات عمل الإدارة على أساس الأنشطة بما يأتي: (الكعبي، 2003: 39-41).

1- تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة

ان رفع مستوى الأداء يتحقق عن طريق إدارة الأنشطة المحسنة التي استعملت بيانات عن الأنشطة التي لم تحدد المشكلات فقط وانما ساعدت على حلها أيضا، لذلك يمكن للوحدة الاقتصادية ان تستعمل معلومات النشاط كمعلومات تشخيصية لرفع مستوى الأداء وفي الوقت نفسه يمكن ان تستعمله كمؤشر تنبيه عن كلف الأنشطة التي لا تضيف قيمة كما يمكن استعمالها لوضع أولويات لجهود رفع مستوى الأداء للأنشطة التي تضيف قيمة ولا بد من الإشارة الى انه يمكن تقسيم الأنشطة الى:

أ- **أنشطة تضيف قيمة:** هي الأنشطة التي يدرك الزبون ان وجودها مفيد للمنتجات او الخدمات التي يشترونها، اذ لا يمكن التخلص من هذه الأنشطة من دون ان تؤثر على قيمة المنتجات المقدمة للزبائن.

ب- **أنشطة لا تضيف قيمة:** وهي الأنشطة التي تمثل فرصة لتقليل التكاليف بدون ان تؤثر على قيمة المنتجات او الخدمات المقدمة للزبائن، اذ يمكن التخلص من هذه الأنشطة من دون ان تؤثر على قيمة المنتجات او الخدمات وهناك أربعة أساليب لتقليل الكلف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة هي:

- تقليص النشاط أي تقليل الوقت اللازم او أي مصدر يولده.
- التخلص من النشاط في حالة كونه غير ضروري على الاطلاق.
- اختيار نشاط بديل لاستبداله بالنشاط القائم.
- تقسيم النشاط (المشاركة) أي ان يجمع النشاط بين الوظائف بأكثر كفاءة.

2- **أنشطة فعالة وانشطة غير فعالة:** الأنشطة الفعالة تعني ان أداء النشاط يستهلك الموارد الضرورية لإنجازه فقط ولا يتجاوزها. ويتم تحديد فاعلية النشاط بمقارنة أدائه مع شركة منافسة. اما النشاط غير الفعال فيتطلب موارد إضافية أكثر من اللازم للوصول الى النتائج المطلوبة.

2-1-3. تقنية الكلفة المستهدفة Target Cost :

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف الكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة الكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج حيث يرى Cooper بأن الغرض من تحديد التكلفة المستهدفة هو لتحديد كلفة الانتاج للمنتجات المقدمة وبالشكل الذي يمكن من معرفة فيما إذا انها تحقق هامش الربح المرغوب (Cooper, 1992: 30).

وقد عرفها (الحداد: 2011، 12) بأنها أداة ادارية مستحدثة في نظام التكاليف تقوم على إدارة التكلفة والأرباح في نفس الوقت من خلال العمل على تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة مبكرة من دورة حياته الانتاجية "التصميم" بهدف تقديم منتج يحقق الربحية للمنتج وبسعر يبيع يحقق البقاء والاستمرارية للمنشأة في ظل المنافسة الحديثة .

اما Hilton عرفها بانها التكلفة المتوقعة على المدى الطويل والتي من شأنها تمكين الشركة من الدخول والبقاء في السوق للمنتج والتنافس بنجاح مع منافسي الشركة (Hilton, 2008: 654).

فيما يرى المسعودي ان التكلفة المستهدفة 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) .

2-1-3-1. المبادئ الرئيسية للتكاليف المستهدفة (Hilton,2008: 654,655) :

1- السعر يؤدي الى التكلفة (costing price lead) : التكلفة المستهدفة تحدد أولاً عن طريق تحديد السعر الذي يمكن على أساسه بيع المنتج في السوق ، وعن طريق طرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف نصل الى التكلفة المستهدفة وهي التكلفة التي ينبغي أن يصنع بها المنتج، ويمكن تطبيق ذلك عن طريق المعادلة الآتية :-

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

2- التركيز على الزبون (Focus on the customer) : من أجل نجاح التكلفة المستهدفة فإن على الادارة أن تستمع لزبائن الشركة، ما هو المنتج الذي يريدونه ؟ وما هي المزايا المهمة ؟ وكم هي رغبتهم في شراء منتج ذو مستوى معين من الجودة ؟ والإدارة بحاجة جداً الى التغذية العكسية من الزبائن ومن ثم تصميم منتج يرضي متطلبات الزبون ويبيع في السعر الذي يكون الزبون راغباً بشرائه .

3- التركيز على تصميم المنتج (Focus on product design) : التصميم الهندسي عنصر مهم في التكلفة المستهدفة ، فالمهندسون ينبغي أن يصمموا منتجاً بشكل جديد أو من الصفر لتحقيق التكلفة المستهدفة، ونشاط التصميم هذا يتضمن تحديد المواد الأولية وباقي مكونات الأخرى المستعملة من الأيدي العاملة والمكائن وعناصر أخرى في العملية الإنتاجية .

4- التركيز على تصميم العملية (Focus on process design) : ينبغي التأكد من أن كل جوانب العمليات الإنتاجية التي تنتج المنتج تعمل بشكل كفوء قدر الأماكن وأن استعمال الأيدي العاملة والتكنولوجيا وكل جوانب العملية الإنتاجية ينبغي أن تصمم مع الانتباه الى تكلفة المنتج المستهدفة.

5- فرق عمل عابرة للوظائف (Cross functional team) لتصنيع منتج مساوي، أو أقل من التكلفة المستهدفة يتطلب مشاركة العديد من الأفراد ومن وظائف مختلفة داخل الشركة كبحوث السوق والمبيعات والتصميم الهندسي والانتاج والمخازن وادارة الكلفة ، فالأفراد من كل هذه الأقسام المتنوعة وخبراتهم يمكنهم من تحقيق التكلفة المستهدفة ، ففرق العمل عابرة الوظائف ليست مجموعة من الخبراء يساهمون بخبرتهم ومن ثم يرحلون فهم مسؤولون عن كل المنتج .

6- تكاليف دورة الحياة (Life-cycle team) تتضمن تكاليف التخطيط للإنتاج وتصميم النماذج والتصميم الأولي والاختبارات التفصيلية للتصميم والإنتاج والتوزيع وخدمات الزبائن .

7- توجه نحو سلسلة القيمة (Value chain orientation) في بعض الحالات تكون تكلفة المنتج الجديد أعلى من التكلفة المستهدفة ، لذلك تنصب الجهود على إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتتمكن الشركة من تخفيض الكلفة عن الكلفة المستهدفة ، فالنظرة الفاحصة لسلسلة القيمة يمكن أن يساعد في تحديد فرص تخفيض التكاليف .

2-1-3-2. الكلفة المستهدفة والسعر المستهدف:

السعر المستهدف وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق، ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة (أحمد زامل، 2007: 169) ، إذ ان السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج أو للخدمة الذي يكون على العملاء المحتملين على استعداد لدفعها ويستند هذا التقدير إلى فهم العملاء لقيمة المنتج او الخدمة وكيف تكون اسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة لدى المنافسين، وهناك ثلاثة أسباب دفعت الشركة الى فهم الدور المتزايد للزبائن والمنافسين وهي (Horngren, at. el,2009: 439,440,441) :-

- 1- المنافسة من لدن المنتجات ذات السعر الأوطأ تعمل باستمرار على التأثير بالأسعار.
- 2- بقاء المنتجات لفترة زمنية اقصر في السوق مما قلل من وقت وفرصة تجاوز مشاكل التسعير وخسارة الحصة السوقية وخسارة الأرباح .
- 3- أصبحت لدى الزبون معرفة أكثر وصار يطلب منتجات ذات جودة أعلى وأسعار أقل.

وهناك خمس خطوات لتطوير السعر المستهدف والكلفة المستهدفة وفيما يلي توضيح لتلك الخطوات:-

الخطوة الاولى : تطوير المنتج الذي يلبي احتياجات الزبائن المحتملين .

الخطوة الثانية : اختيار السعر المستهدف

الخطوة الثالثة : اشتقاق التكلفة المستهدفة لكل وحدة عن طريق طرح دخل التشغيل المستهدف لكل وحدة من السعر المستهدف .

الخطوة الرابعة : أداء تحليل التكاليف

الخطوة الخامسة : أداء هندسة قيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

2-1-3-3 مراحل تطبيق مدخل الكلفة المستهدفة: -

يتم التركيز في مدخل الكلفة المستهدفة على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد

الكلفة المستهدفة، كما يجب الإدراك بأهمية التخطيط المبكر للكلفة وعلى طول سلسلة العمليات

الإنتاجية ودورة حياة المنتج. إن تحقيق ذلك يتطلب توفر فريق للعمل لضمان نجاح عملية التغيير إذ يرى Fisher بأنه في العديد

من الشركات هنالك على الأقل ثلاث نقاط رئيسية في دورة حياة المنتج والتي عندها يتم استهداف الكلفة وهي (Fisher, 1995: 59-50):

59-50):

1- مرحلة التخطيط للمنتج.

2- مرحلة تصميم المنتج.

3- مرحلة ما قبل الإنتاج للمنتج.

ويمكن تحديد خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة بالآتي (Horngren, at.el.2009 : 461)

المرحلة الاولى : يتم تقديم المنتج الذي يلبي احتياجات الزبائن المحتملين ويتم ذلك من خلال تخطيط الوحدة الاقتصادية خصائص

المنتج المطلوب والتحسينات التي ستجربها عليه استنادا حسب ما حدد من احتياجات الزبون، ومن ثم تحليل المنتجات المنافسة،

وقد اشارت بحوث السوق ان الزبائن لا يعدون الخصائص الاضافية ذات قيمة بل يركزون على معوليه المنتج واجراء تخفيضات

على سعر بيع ذلك المنتج وتتطلب مرحلة التصميم والتركيز على الزبون عن طريق تطوير علاقات واسعة معه تشمل التعاون في

مجال البحث والتطوير مع الشركاء التكنولوجيين ونظام الحاسوب المبني على اساس الزبون وبرامج الخدمة والدعم المعدة على

وفق حاجات الزبون، وتوفر العلاقات المباشرة مع الزبون تدفق المعلومات بشكل مستمر حول خطط الزبائن ومتطلباتهم، وهذه

المعرفة أو الإدراك السوقي تمكن الوحدة الاقتصادية من ترجيح حاجات الزبون في منتجات وخدمات الوحدة الاقتصادية اي ان هذه

الخطوة تتمثل باستقصاء السوق لمعرفة متطلبات الزبائن وتعين مواصفات المنتج.

المرحلة الثانية : تحد السعر المستهدف استنادا الى القيمة المدركة لدى الزبون تجاه المنتج واسعار المنافسين حيث تتطلب هذه

المرحلة اجراء بحوث عن السوق لتحديد القيمة المدركة لدى الزبون تجاه المنتج على اساس وظائفه وصفاته المميزة، وقيمة

التفاضلية المرتبطة بالمنتجات المنافسة واسعار بيعه .

المرحلة الثالثة : تحديد هامش الربح المستهدف الذي يعتمد على العائد على الاستثمار المخطط للوحدة ككل والربح كنسبة مئوية

من المبيعات تم تحليل الى الربح المستهدف لكل منتج الذي يطرح بعد ذلك من السعر المستهدف للوصول الى الكلفة المستهدفة

المرحلة الرابعة : تحديد التكلفة الفعلية للمنتج وذلك يتم على ضوء التصميم المحدد من فريق الصميم بعد اتمام المرحلة السابقة،

يقوم المهندسون وملاك ادارة التكاليف بتقسيم اجمالي التكلفة المستهدفة للمنتج على اجزاء المختلفة قبل البدء بعملية التصميم

المرحلة الخامسة : اذا تبين ان التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري التقصي عن الطرق الملائمة لتخفيض التكلفة

الفعلية الى التكلفة المستهدفة بعد اعتماد التصميم الهندسي المعدل، تجري مقارنة التكلفة الفعلية للإنتاج مع التكلفة المستهدفة فإذا

كانت التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المستهدفة يجري التصحي عن طريق تخفيض التكلفة الفعلية الى التكلفة المستهدفة , استعمال إحدى الوسائل التي يستعملها المحاسبون والمهندسون للوصول الى التصميم الذي يفي بالتكلفة المستهدفة.

2-1-3-4. خصائص مدخل الكلفة المستهدفة (المطارنة، 2008: 290) :

تتميز الكلفة المستهدفة بعدة خصائص تسهم في وضع الوحدة الاقتصادية في موقف تنافسي قوي اهم هذه الخصائص

1 - تستخدم الكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عقد مرحلة الإنتاج .

2- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق .

3 - يساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة ، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.

4- تتناسب الكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها اكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة ، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد .

5- يوفر مدخل التكلفة المستهدفة الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونه يعتمد على مشاركة جميع الاطراف المرتبطة بالعملية الانتاجية، ويوفر دافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف خفض التكلفة .

6 - كذلك يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤشرات الأداء غير المالي ، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء ، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة ، توفر رؤية منهجية جديدة في التسعير ، دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات، الاهتمام بدورة حياة المنتج.

7 - تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل الوحدة الاقتصادية.

8 - يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الاداء المالي المقترح.

9- يشرح ويصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

10- يعد مدخل التكلفة المستهدفة بمنزلة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الارباح الكافية والمطلوبة.

2-1-3-5. معوقات تطبيق الكلفة المستهدفة: -

هنالك بعض المعوقات التي بعد ان يتم تقاديها نتمكن من تطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالآتي(زين، 2014:43):

ا-لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياة المنتج طويلة الأمد والذي يتطلب سرعة وصول المنتج الى السوق.

ب-قد تؤدي إلى حدوث مشاكل مع الأطراف المعنية بتخفيض التكاليف مثل الوحدة العاملة بالشركة فضلا عن الأطراف الخارجية مثل الموردين

ت-حدوث سلوكيات عدائية من قبل الأطراف الراضة للتغيير بسبب توقعها فقدان وظائفها كأحد الاجراءات المتخذة لخفض التكاليف.

ث- الضغط المستمر بتخفيض كلف المنتج بهدف الوصول إلى الكلفة المسموح بها يؤدي إلى ارهاق العاملين في الوحدة الاقتصادية.

ج- التأخر بنقل المنتجات الى السوق في الموعد المحدد يؤدي الى فقدان الكثير من الفرص التي تعوق أي تخفيضات التي يتوقع تحقيقها.

2-2. قيمة الزبون

2-2-1. مفهوم قيمة الزبون:

تواجه الوحدات الاقتصادية اليوم تغيرات متسارعة في العديد من المجالات بما فيها التغيير في أنواق ورغبات وحاجات الزبائن، فضلاً عن ظهور التقنيات الجديدة وعولمة الأسواق، كما أن المنافسة الشديدة في الأسواق العالمية والمحلية قد تسببت في إعادة هيكلة العديد من الوحدات وبصورة شاملة، حيث يقوم مدراء الوحدات بالبحث عن الطرائق التي توصلهم إلى النجاح في هذه المنافسة ذات المستوى الأكثر حدة وقوة، وأدى هذا الأمر إلى الدفع بالعديد من الوحدات إلى التركيز على مبدأ قيمة الزبون إذ تكتسب الزبائن الأكثر ولاء تحقيق قيمة فردية وجديدة لهم (Berkowitz, et.al,2000:14).

ويرى (الدوري والسعيد، ٢٠٠٦: ١١٠) بأن أساس الفوز والاحتفاظ بالزبون هو فهم حاجاته وإتمام عملية الشراء بصورة أفضل من المنافسين والعمل على إيصال أكبر قيمة له. ويوضح (أوسو، ٢٠٠٧: ٧٤) بأنه يمكن تحقيق قيمة خاصة للزبائن من خلال الاستراتيجيات التنافسية، بمعنى تقديم منتجات بكلفة قليلة أو ان تكون فريدة ومتميزة بشكل يجعل لها قيمة خاصة لدى الزبائن.

وعرفها (رؤوف وعبد الحميد، 2018: 33) قيمة الزبون على أنها المنافع التي يتوقع الزبون الحصول عليها من المنتج مقابل التكاليف التي يدفعها للحصول على ذلك المنتج واستخدامه، وعرفها (عبدالله، 2016: 14) بأنها مزيج من المنافع التي يحصل عليها الزبون من المنظمة والتي تتضمن جودة المنتج، سعرها المناسب، التسليم في المكان والزمان المناسبين، خدمات ما بعد البيع، وغيرها لإشباع حاجاته، مقابل ما يتحملة من تضحيات للحصول على تلك المنافع (السعر، الجهد، الوقت الذي يبذله للحصول على تلك المنافع)، إذ يسعى الزبون للحصول على أكبر المنافع بأقل التكاليف.

ويرى (الدوري والسعيد، ٢٠٠٦: ١١٤) بأن هدف الوحدة الاقتصادية هو العمل على إيصال أكبر قيمة ممكنة للزبون.

2-2-2. أهمية قيمة الزبون:

هناك اسباب عدة تدعو الشركات لفهم قيمة الزبون ممثلة بمعرفة الاحتياجات المالية للوحدة الاقتصادية التي ستفقهها على الجهود التسويقية، وقياس ربحية الشركة، ومعرفة كيف ستعزز من مبيعاتها ومقدار الحوافز التي ستدفعها لعاملها، وتحسين اتخاذ القرار فيما يتعلق بمستوى الجهد التسويقي الموجه نحو اكتساب الزبون ام الاحتفاظ به، فضلا عن ذلك معرفة كيفية التعامل مع الزبائن وتلبية رغباتهم (الشريفي، 2009: 87).

ان اهمية قيمة الزبون تتجلى في الاتي: - (Eriksson,2009:12) فيما يرى:

- 1 - تسهم في تحقيق التوازن بين نشاطات التسويق المختلفة (كجذب الزبائن والاحتفاظ بهم).
- 2 - تساعد الشركات العاملة على تحديد الفرص والتهديدات التي تواجهها عن طريق تحديد مواطن القوة والضعف في البيئة التنافسية.

3 - تعتبر بمثابة استراتيجية للعمل تهدف الى فهم وتوقع احتياجات الزبائن الحاليين والمحتملين من اجل تلبيتها.

2-2-3. أنواع قيمة الزبون:

ان إطار تكوين قيمة للزبائن محددة بأربعة أنواع رئيسة للقيمة والتي يمكن انشاؤها من خلال اقتراح الوحدات الاقتصادية وفق الاتي (Shakner , 2012 :19):

1 - قيمة وظيفية - فعالة : السمات الخاصة بالمنتج نفسه والمدى مفيد للمنتج ويحقق الاهداف المرجوة للزبون.

2 - القيمة التجريبية - المتعة : المدى الذي يسهم به المنتج من خلال الخبرات المناسبة في تحسين المشاعر والعواطف للزبون.

- 3 - القيمة الرمزية - المعبرة : المدى الذي يتم من خلاله ترسيخ الاثر النفسي للمنتج لدى الزبون.
4 - قيمة التكلفة - التضحية : التكلفة أو التضحية التي من شأنها ان تترافق مع استخدام المنتج.
2-2-4. عناصر او ابعاد قيمة الزبون:

تتمحور عناصر قيمة الزبون في عنصرين أساسيين هما (قيمة الزبون الكلية والكلفة الكلية للزبون) (طالب والجنابي، 2009: 120)،
(الدوري وصالح ، 2009: 213):

1- قيمة الزبون الكلية: وهي حزمة من المنافع التي يحصل عليها الزبون وهذه المنفعة تضم قيمة المنتج وقيمة الخدمة والقيم الشخصية وقيمة المكانة الذهنية (طالب والجنابي، 2009: 120):

أ - قيمة المنتج: ويقصد بقيمة المنتج الخصائص المادية للمنتج نفسه وتتضمن: -

- الاداء: ويقصد به مستوى الخصائص الابتدائية للمنتج مثل السرعة والدقة.
- المعولية: احتمالية ان يكون للزبون مشاكل مع المنتج .
- المطابقة: الدرجة التي تطابق تصميمات المنتج وخصائص العمليات للمواصفات المتوقعة.
- المتانة: القوة المتوقعة للمنتج.
- الجمالية: سهولة خدمة المنتج.

ب- قيمة الخدمة: أصبحت الخدمة التي تعزز المنتج ذات أهمية متزايدة للتميز ، وأن مجالات تميز الخدمة هي :-

- تسهيلات الطلب: الكفاءة أو السهولة في طلب المنتج من لدن الزبون.
- التسليم: السرعة والكفاءة في تسليم المنتج.
- التنصيب: التسهيلات التي يتمتع بها المنتج ليصبح جاهزاً بناءً على طلب الزبون والتدريب والاستشارة والمساعدة (دعم اضافي يقدم للزبون).
- خدمات ما بعد البيع: جودة الصيانة والدعم اللاحق.
- الضمان: الضمان الشامل يمكن ان يقلل من مخاطر الشراء المدركة .

ج - قيمة شخصية: أصبح العاملون في المصرف مصدراً مهماً لتحقيق التميز وبشكل خاص في التسويق الموجه نحو نمو الخدمة والجودة العالية للخدمات الشخصية وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين لأنها تعتمد على ثقافة العاملين في الشركة ومهارات الادارة في تمكين العاملين وتحفيز ادراك الخط الاول وهناك خصائص معينة للفرد تضاف عبرها قيمة الزبون وقد تكون هذه الخصائص الاحتراف ، الكياسة ، المجاملة ، الاعتمادية الجديرة بالثقة، المثابرة الخ.

د- قيمة المكانة الذهنية أو النفسية: المكانة الذهنية هي طريقة ملائمة للإشارة الى مجموعة من القيم النفسية التي يستلمها الزبون من الشراء وتبرز المكانة الذهنية عبر الرسالة الاعلانية او التعبئة والتغليف.

2- كلفة الزبون الاجمالية:

الجزء الأخير من القيمة هو الكلفة التي يتحملها الزبون قدرأ كبيراً منها، ويتم التعبير عنها بكلف الزبون الاجمالية وهي تنقسم بصورة عامة الى الزبون التي يحصل عليها

أ - الكلف المالية: السعر وهو القيمة التبادلية للمنتجات وعلى أساسه تحدد في الكلفة النقدية

ب - كلف الوقت: الوقت الضائع للحصول على المنتج فبعض الزبائن يعدون كلفة الوقت اعلى من وهذا يظهر بوضوح لدى الزبائن الذين لا يرغبون بأن يكون لديهم وقت ضائع

ج - كلف المجهود: وهو الجهد الذي يقوم به الزبون للحصول على المنتج، اذ يعد كلفة يدفعها الزبون مقابل المجهود.

د - الكلف النفسية: تتضمن الكلف النفسية التعامل مع أفراد جدد والحاجة لفهم الاجراءات الجديدة.

المحور الثالث: التطبيق العملي

تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية في شركة الصناعات الالكترونية وبيان تأثيرها في قيمة الزبون

3-1. تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية على عينة البحث

3-1-1. نبذة تعريفية عن شركة الصناعات الالكترونية:

كانت بداية شركة الصناعات الالكترونية منذ عام 1973 وتعد اولى الشركات من نوعها في المنطقة في صناعة الاجهزة الالكترونية والمكتبية مثل الحواسيب والتلفزيون والهواتف النقالة والثابتة. وفي عام 1983 بدأت الشركة في انتاج الحاسبات واجهزة القدرة الالكترونية تتمثل في العاكسات والشاحنات واجهزة سيطرة التي تعد جزء من منظومات الطاقة المتجددة.

وفي عام 1999 ونتيجة لنجاحات الشركة في انتاج الهواتف المكتبية وبمواصفات ذات كفاءة عالية الأداء وعالمية بأنواعها واشكالها بكافة مما انعكس على بدأ الشركة في انتاج البدالات والتي تعد علامة تحول في تاريخ الشركة المزدهر ، فضلا على استمرار الشركة على مواكبة التقدم العالمي في التكنولوجيا اذات ، مما انعكس على استمرار ابداعات صناعاتها والعمل على انتاج مجموعة متكاملة من شاشات التلفاز ذات الشكل المسطح وعالي الوضوح وبمواصفات ثلاثي الابعاد ، فضلا عن شاشات التلفاز الذكي وشاشات التلفاز التفاعلي وبجميع الاحجام والمواصفات LCD, Full HD, 3D, SMART TV, Interactive Touch PC TV.

وحرصت الشركة على انتاج أحدث تكنولوجيا الهواتف الذكية وبمواصفات عالمية وجودة راقية تلائم متطلبات السوق المحلية والعالمية وبعده احجام من الهواتف والاجهزة اللوحية فضلا على انتاج مواد الانارة بتقنية LED صديقة البيئة للسعي الى تحقيق التقدم العلمي والتكنولوجي وبشكل مستمر وبكل ما هو جديد من خلال تضافر جهود ملاكاتها الهندسية والفنية.

3-1-2. تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية على عينة البحث

3-1-2-1. اسلوب التكاليف على اساس الانشطة (Activity Based Costing):

جدول رقم (1) تحديد أنشطة الشركة عينة البحث

Activity Based Costing			
Identification of activities		I-تحديد الأنشطة	
اولا : الأنشطة الرئيسية			
ت	الانشطة الرئيسية	تحليل الأنشطة الرئيسية التي تمثل المجمعات	مستوى الدفعة
1	الوقود والزيت	الوقود المستخدم في الات والمعدات	دفعة الانتاج
2	ادوات احتياطية	تجهيز الات ومكائن الانتاج بما يناسب المواصفات المطلوبة لدفعة الانتاج	دفعة الانتاج
3	لوازم ومهمات	مدى استفادة الاقسام والمعامل من اللوازم والمهمات	الوحدة
4	القرطاسية	مدى استفادة الاقسام والمعامل من القرطاسية	الوحدة
5	المياه والكهرباء	الطاقة المستخدمة للمعامل والاقسام	الخط الانتاجي
6	صيانة المباني	يشمل اوامر الصيانة المستخدمة للمعامل والاقسام	الوحدة
7	صيانة الات ومعدات	يشمل اوامر الصيانة المستخدمة على الات	الوحدة
8	صيانة وسائل نقل وانتقال	يشمل اوامر الصيانة للسيارات الخاصة بالنقل	الوحدة
9	صيانة الاثاث	يشمل اوامر الصيانة على جميع اثاث الشركة	الوحدة
10	دعاية وطبع وضيافة	انشطة تسير العمل داخل الشركة	الوحدة
11	المعامل	انشطة المعامل داخل الشركة	الخط الانتاجي

ثانيا : الانشطة الفرعية			
ت	الانشطة الفرعية	تحليل الانشطة الفرعية التي تمثل المجمعات	مستوى الدفعة
1	قسم المشاريع	انشطة قسم المشاريع داخل الشركة	الخط الانتاجي
2	قسم الصيانة	انشطة قسم الصيانة داخل الشركة	دفعة الانتاج
3	قسم البحث والتطوير	انشطة قسم البحث والتطوير داخل الشركة	دفعة الانتاج
4	قسم المخازن	انشطة قسم المخازن داخل الشركة	الخط الانتاجي
5	قسم المالي والتدقيق	انشطة قسم المالي والتدقيق داخل الشركة	الخط الانتاجي
6	قسم التسويق والترويج	انشطة قسم التسويق والترويج داخل الشركة	دفعة الانتاج
7	قسم الاداري	انشطة قسم الاداري داخل الشركة	الوحدة
8	قسم المبيعات	انشطة قسم المبيعات داخل الشركة	الوحدة
9	قسم الاتصالات	انشطة قسم الاتصالات داخل الشركة	المعامل

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة والمقابلات الشخصية.

جدول رقم (2) تعيين مجمعات التكلفة في عينة البحث

Activity Based Costing		
-2 مجمعات التكلفة Cost pools		
اولا : الانشطة الرئيسية		
ت	الانشطة الرئيسية	مجمعات التكلفة المبالغ / بالدينار
1	الوقود والزيوت	29,162,961
2	ادوات احتياطية	7,992,951
3	لوازم ومهمات	6,024,077
4	القرطاسية	3,990,464
5	المياه والكهرباء	13,974,790
6	صيانة المباني	5,219,725
7	صيانة الات ومعدات	4,340,827
8	صيانة وسائل نقل وانتقال	8,874,490
9	صيانة الاثاث	3,519,661
10	دعاية وطبع وضيافة	20,744,279
11	المعامل	73,589,821

ثانيا : الانشطة الفرعية		
ت	الانشطة الفرعية	مجمعات التكلفة المبالغ / بالدينار
1	قسم المشاريع	16,466,400
2	قسم الصيانة	81,838,200
3	قسم البحث والتطوير	113,892,000
4	قسم المخازن	88,699,124
5	قسم المالي والتدقيق	97,661,184
6	قسم التسويق والترويج	66,876,984
7	قسم الاداري	66,965,976



7,505,250	قسم المبيعات	8
98,924,400	قسم الاتصالات	9

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة.

جدول رقم (3) تحديد مسببات التكلفة وفق أنشطة الشركة عينة البحث

3- مسببات التكلفة Cost Drivers				
اولا : الأنشطة الرئيسية				
ت	الأنشطة الرئيسية	مسببات التكلفة	اجمالي عدد المسببات	عدد مسببات منتج التلفزيون
1	الوقود والزيوت	عدد الاليات والمكائن	248	11
2	ادوات احتياطية	عدد الاليات والمكائن	248	11
3	لوازم ومهمات	عدد اوامر الشراء	150	9
4	القرطاسية	عدد اوامر الشراء	145	14
5	المياه والكهرباء	جميع الطاقة المستخدمة في الشركة / كيلو واط	844,779	33,691
6	صيانة المباني	المساحة / بالمتر	7,542	502
7	صيانة الات ومعدات	عدد اوامر صيانة الات ومعدات	209	16
8	صيانة وسائل نقل وانتقال	عدد اوامر صيانة السيارات	250	11
9	صيانة الاثاث	عدد الاجمالي لأثاث الشركة	3,845	372
10	دعاية وطبع وضيافة	عدد العاملين	309	27
11	المعامل	عدد الوحدات المنتجة	1,805	96
ثانيا : الأنشطة الفرعية				
ت	الأنشطة الفرعية	مسببات التكلفة	اجمالي عدد المسببات	عدد مسببات منتج التلفزيون
1	قسم المشاريع	عدد اوامر الانتاج	1,620	96
2	قسم الصيانة	عدد اوامر الفحص	2,526	152
3	قسم البحث والتطوير	ساعات العمل	3,500	107
4	قسم المخازن	عدد مستندات الصادر والاستلام المخزني	2,037	612
5	قسم المالي والتدقيق	عدد مستندات الصرف والقبض والمشتريات والاستخدام	13,326	95
6	قسم التسويق والترويج	عدد الوحدات المباعة	6,440	83
7	قسم الاداري	عدد الكتب الصادرة والواردة	3,261	101
8	قسم المبيعات	عدد الوحدات المباعة	6,440	83
9	قسم الاتصالات	عدد الكارتات الخاصة بالاتصالات المستخدمة في الشركة	70,458	70

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة والمقابلات الشخصية.

جدول رقم (4) احتساب معدل كل نشاط في عينة البحث

4- تكاليف الانشطة Activity Costing			
ت	مسيبات التكلفة	مجمعات التكلفة	عدد المسببات
1	عدد الاليات والمكانن	29,162,961	248
2	عدد الاليات والمكانن	7,992,951	248
3	عدد اوامر الشراء	6,024,077	150
4	عدد اوامر الشراء	3,990,464	145
5	جميع الطاقة المستخدمة في لشركة / كيلو واط	13,974,790	844,779
6	المساحة / بالمتر	5,219,725	7,542
7	عدد اوامر صيانة الات ومعدات	4,340,827	209
8	عدد اوامر صيانة السيارات	8,874,490	250
9	عدد الاجمالي اثاث الشركة	3,519,661	3,845
10	عدد العاملين	20,744,279	309
11	عدد الوحدات المنتجة	73,589,821	1,805
12	عدد اوامر الانتاج	16,466,400	1,620
13	عدد اوامر الفحص	81,838,200	2,526
14	ساعات العمل	113,892,000	3,500
15	عدد مستندات الصادر والاستلام المخزني	88,699,124	2,037
16	عدد مستندات الصرف والقبض والمشتريات والاستخدام	97,661,184	13,326
17	عدد الوحدات المباعة	66,876,984	6,440
18	عدد الكتب الصادرة والواردة	66,965,976	3,261
19	عدد الوحدات المباعة	7,505,250	6,440
20	عدد الكارتات الخاصة بالاتصالات المستخدمة في الشركة	98,924,400	70,458

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة.

جدول رقم (5) تخصيص تكاليف أنشطة عينة البحث

ت	مسيبات التكلفة	معدل النشاط المبالغ / بالدينار	عدد المسببات لمنتج تلفزيون	تكاليف الانشطة المبالغ / بالدينار
1	عدد الاليات والمكانن	117592.5847	11	1293518.431
2	عدد الاليات والمكانن	32229.64113	11	354526.0524
3	عدد اوامر الشراء	40160.51333	9	361444.62
4	عدد اوامر الشراء	27520.44138	14	385286.1793
5	جميع الطاقة المستخدمة في لشركة / كيلو واط	16.54253953	33691	557334.6992
6	المساحة / بالمتر	692.0876425	502	347427.9966
7	عدد اوامر صيانة الات ومعدات	20769.50718	16	332312.1148
8	عدد اوامر صيانة السيارات	35497.96	11	390477.56
9	عدد الاجمالي لاثاث الشركة	915.3864759	372	340523.7691
10	عدد العاملين	67133.589	27	1812606.903
11	عدد الوحدات المنتجة	40769.98393	96	3913918.458
12	عدد اوامر الانتاج	10164.44444	96	975786.6667
13	عدد اوامر الفحص	32398.33729	152	4924547.268
14	ساعات العمل	32540.57143	107	3481841.143
15	عدد مستندات الصادر والاستلام المخزني	43543.99804	612	26648926.8



16	عدد مستندات الصرف والقبض والمشتريات والاستخدام	7328.619541	95	696218.8564
17	عدد الوحدات المباعة	10384.62484	83	861923.8621
18	عدد الكتب الصادرة والواردة	20535.41122	101	2074076.534
19	عدد الوحدات المباعة	1165.411491	83	96729.15373
20	عدد الكارتات الخاصة بالاتصالات المستخدمة في الشركة	1404.019416	70	98281.35911
المجموع				49,947,708

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة.

جدول رقم (6) التقرير النهائي

Final Report		5- التقرير النهائي	
قياس تكلفة منتج التلفزيون موديل Model 43 LEDO1-S2			
المبالغ / بالدينار	التفاصيل		
	التكاليف المباشرة		
293,401,680	المواد الاولية المباشرة		
25,896,000	الاجور المباشرة		
319,297,680	مجموع التكلفة الاولية		
	التكاليف غير مباشرة		
1,293,518	الوقود والزيوت		
354,526	ادوات احتياطية		
361,445	لوازم ومهمات		
385,286	القرطاسية		
557,335	المياه والكهرباء		
347,428	صيانة المباني		
332,312	صيانة الات ومعدات		
390,478	صيانة وسائل نقل وانتقال		
340,524	صيانة الاثاث		
1,812,607	دعاية وطبع وضيافة		
3,913,918	المعامل		
975,787	قسم المشاريع		
4,924,547	قسم الصيانة		
3,481,841	قسم البحث والتطوير		
26,648,927	قسم المخازن		
696,219	قسم المالي والتدقيق		
861,924	قسم التسويق والترويج		
2,074,077	قسم الاداري		
96,729	قسم المبيعات		
98,281	قسم الاتصالات		
<u>369,245,389</u>	<u>اجمالي التكاليف</u>		
996	Model 43 LEDO1-S2 عدد الوحدات المنتجة / تلفزيون موديل		
370,728 IQD	تكلفة منتج التلفزيون الواحد موديل Model 43 LED 01-53		

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة.

3-1-2-2. الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management)

تم استعمال معلومات (ABC) لتنفيذ (ABM) على الأنشطة التي يمكن ان تحدث تغييرات وتحسينات عليها.

3-1-2-2-1. نشاط صيانة الات والمعدات

يعد هذا النشاط من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون لكنه يعتبر ضروري لصيانة معدات الشركة ويتم التخلص من هذه الكلف عن طريق اجراء عمليات الصيانة الوقائية وبشكل دوري باستعمال أدوات احتياطية تتمتع بالجودة العالية واجراء التعديلات على الخطوط الإنتاجية التي تتناسب مع طبيعة هذه المكائن والمعدات ويمكن ان يخفض هذا النشاط بنسبة 25%.

اذ وفرت الشركة قطع غيار قطع غيار من المنشأ الأصلي وهذا الاجراء سوف يخفض المبلغ من (332312) دينار الى (249234) دينار أي بمقدار (83078) دينار.

3-1-2-2-2. نشاط الدعاية والطبع والضيافة

يكلف هذا النشاط مبلغ (1812607) دينار ويعتبر من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون لكنه ضروري للإعلان عن المنتجات وبالإمكان الغاء نشاط الضيافة وهذا الإلغاء سيخفض النشاط بنسبة (20%) .

إذ تم تخفيضه الى (1450086) دينار وسيكون التخفيض بمقدار (362521) دينار.

3-1-2-2-3. نشاط الصيانة

يكلف هذا النشاط مبلغ (4924547) دينار ويشمل هذا المبلغ رواتب العاملين في مركز نشاط الصيانة البالغ عددهم (9) عامل ويمكن تخفيض عدد العاملين واختيار العاملين ذو الكفاءة في الصيانة وتحويل مبالغ العدد الإضافي الى دورات تدريبية لتحسين مستوى الأداء المطلوب من المهندسين على الصيانة ويكون التخفيض الى ثلث العاملين أي يكون التخفيض (3/1*4924547) أي بمقدار (1641516) دينار وسيخفض الى مبلغ (3283031) دينار.

3-1-2-2-4. نشاط البحث والتطوير وقسم الاتصالات

يكلف هذين النشاطين مجتمعين (3580122) دينار ومن الممكن دمج نشاط الاتصالات مع نشاط البحث والتطوير مع حذف نشاط الاتصالات البالغ (98281) دينار وسيؤدي الى تخفيض النشاط المدمج الى مبلغ (3481841) دينار وحث الشركة بالاستمرار بتطوير أنشطة البحث والتطوير وذلك من اجل زيادة قدرتها التنافسية لمنتجات الشركة ومنها منتج التلفزيون ويتطلب تكثيف جهود البحث والتطوير لتشغل حيز أكبر من اهتمام الإدارة العليا عن طريق التركيز على تطوير المنتجات وإيجاد منتجات جديدة.

3-1-2-2-5. نشاط التسويق والترويج

يكلف هذا النشاط مبلغ (861924) دينار ويشمل تكاليف نشاط التسويق والترويج الخاصة بمنتج التلفزيون ويمكن تحسين هذا النشاط عن طريق إلغاء مركز البيع والاعتماد بدل ذلك على الوكلاء واعطائهم نسبة خصم لتوزيع انتاج الشركة ويمكن تخفيض كلفة نشاط التسويق بمقدار الثلث ليصبح بمقدار (574616) دينار عن طريق إلغاء مراكز البيع وتوجيه جهود نشاط القسم نحو الإعلان وتعزيز دور بحوث السوق لتطوير منتج التلفزيون بما يخدم الزبائن ويحقق رضاء الزبائن.

والجدول رقم (7) يوضح إثر تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون وكلفتها عند تطبيق (ABM)

جدول رقم (7) كلفة الأنشطة بتقنيتي ABC , ABM .

الأنشطة	الكلفة الحالية ABC	الكلفة عند تطبيق ABM
الوقود والزيوت	1293518	1293518
أدوات احتياطية	354526	354526
لوازم ومهمات	361445	361445
القرطاسية	385286	385286
المياه والكهرباء	557335	557335
صيانة المباني	347428	347428
صيانة الات ومعدات	332320	249234
صيانة وسائل نقل وانتقال	390478	390478
صيانة الأثاث	340524	340524
دعاية وطبع وضيافة	1812607	1450085.6
المعامل	3913918	3913918
المشاريع	975787	975787
قسم الصيانة	4924547	1641515.67
قسم البحث والتطوير والاتصالات	3580122	3481841
قسم المخازن	26648927	26648927
قسم المالي والتدقيق	696219	696219
قسم التسويق والترويج	861924	574616
القسم الإداري	2074077	2074077
قسم المبيعات	96729	96729
المجموع	49947717	45833489

المصدر: أعداد الباحثون بالاعتماد على بيانات الشركة.

نلاحظ من الجدول أعلاه ان كلفة الأنشطة التي تأثرت بتنفيذ إدارة التكاليف على أساس الأنشطة قد انخفضت بالمجموع من الكلفة الحالية لتلك الأنشطة والبالغة (49947717) ديناراً ان مجموع التخفيض نتيجة تطبيق (ABM) بلغت بمقدار (4114228) ديناراً .

3-2-1-3. التكلفة المستهدفة Target Cost:

تتضمن عملية تطبيق الكلفة المستهدفة عدة مراحل لذلك سيتم تطبيق ذلك على احد منتجات الشركة (تلفزيون Model 43 LED 01-53) وفقاً للمراحل التالية:-

3-2-1-3.1. تحديد سعر البيع المستهدف:

ان سعر البيع المستهدف الذي تم تحديده من قبل قسم الشؤون التجارية في الشركة عيّنة البحث لمُنتج تلفزيون هو بناءً على الأسعار التنافسية للمُنتجات المماثلة والمنافسة للمُنتج المذكور وكما موضح في الجدول رقم (8).

جدول رقم (8) اسعار بيع منتج التلفزيون المماثل لمُنتج الشركة

اسم المُنتج المُنافس	سعر البيع بالدينار
تلفزيون LED Model 43	355000

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات السوق.

يتبين للباحثين من خلال الجدول رقم (8) عند المقارنة بين سعر بيع المنتج المماثل في السوق وسعر بيع منتج الشركة العامة للصناعات الإلكترونية البالغ (385000) دينار عراقي .

ونجد أن سعر بيع منتج الشركة عينة البحث يفوق أسعار على المنافسين مما يفقد الشركة مركزها التنافسي في السوق وبالتالي تقليل فرصة تحقيق الأرباح لذلك يجب على الشركة إعادة النظر في تكاليف المنتج في سبيل تخفيضها لكي تتمكن من تخفيض سعر البيع مع المحافظة على هامش الربح المحدد.

وفي ضوء المعلومات الواردة في الجدول السابق انه لوجود أكثر من منافس لمنتج الشركة، ولغرض تحديد السعر المستهدف للمنتج تم اعتماد متوسط أسعار بيع المنتجات المماثلة مع طرح نسبة 10% باعتبار أن المستهلك المحلي يعطي قيمة أقل للمنتج المحلي قياساً بالأجنبي (في الوقت الحاضر) وبالنتيجة فإن سعر البيع المستهدف هو كما مبين ادناه :

$$\text{سعر البيع المستهدف} = 355000 - (355000 * 10\%)$$

$$= 319500 \text{ دينار}$$

3-1-2-3. تحديد الربح المستهدف: بمجرد الحصول على سعر البيع المستهدف:

في الخطوة السابقة يتم الحصول في هذه الخطوة على هامش الربح المستهدف، لذلك فإن العائد المطلوب تحقيقه من وجهة نظر الباحث لمنتج التلفزيون هو الحد الأدنى لنسبة هامش الربح (20%) من سعر البيع وفقاً لسياسة الشركة، وبناءً على ذلك فإن هامش الربح للتلفزيون الواحد يتحدد وفقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$= 319500 \times 20\% = 63900 \text{ دينار / تقريباً}$$

3-3-2-1-3. تحديد الكلفة المستهدفة:

بعد أن تم تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف في الخطوتين السابقتين يتم الوصول في هذه الخطوة إلى الكلفة المستهدفة وفقاً للسوق وبناءً على ذلك يتم احتسابها كالآتي:

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$= 319500 - 63900 = 255600$$

$$\text{فجوة الكلفة} = \text{الكلفة الحالية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

$$= 320580 - 255600$$

$$= 64980 \text{ دينار}$$

3-2. بيان تأثير تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية في قيمة الزبون لعينة البحث

تم احتساب تكلفة منتج التلفزيون موديل Model 43 LED 01-53 من خلال البدء باحتساب التكلفة الأولية لمنتج التلفزيون التي تتمثل بكلفة المواد المستوردة لهذا الموديل والتي يتم إضافة الى المصاريف التي تتكبدها الشركة والمتمثلة برسوم التصديق وفوائد حوالات المصرفية واجور الشحن وإخراج كمركي ومبلغ تأمين ومن ثم إضافة تكلفة اجور العمل والجدول رقم (9) يوضح كيفية تديد تكلفة منتج التلفزيون موديل Model 43 LED 01-53.

جدول (9) تكلفة منتج التلفزيون بالأسلوب المطبق من قبل عينة البحث

ت	التفاصيل	المبلغ الجزئي (دينار)	المبلغ الكلي (دينار)
1	كلفة المواد المستوردة	208910	
2	رسوم تصديق وثائق	975	
3	اجور شحن	10400	
4	فوائد الحوالات المصرفية	910	
5	مبلغ التامين	845	
6	اخراج كمركي	48100	
7	فوائد مصرفية	24440	
8	الكلفة الأولية للمنتج		294580
9	اجور العمل		26000
	تكلفة منتج تلفزيون بالدينار		320580

المصدر : اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

وبعد تحديد تكلفة منتج تلفزيون بالأسلوب المطبق من قبل عينة البحث سيوضح جدول رقم (10) ادناه مقارنة بين تكلفة منتج تلفزيون قبل وبعد تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية وتأثيرهما على قيمة الزبون لشركة الصناعات الالكترونية لمنتج التلفزيون موديل Model 43 LED 01-53.

إذ ان العدد الاجمالي للزبائن الحاليين (60) زبون ينقسمون الى زبائن مباشرين (منافذ البيع المباشر)

ويكون عددهم (50) ووكلاء بيع يكون عددهم (5) اضافة الى الجهات حكومية ويكون عددهم

(5)، إذ نلاحظ من اعداد الزبائن اعتماد الشركة في بيعها لمنتج التلفزيون على منافذ البيع المباشر للزبائن حيث تمثل نسبهم (83 % من اجمالي منافذ البيع الأخرى).

جدول رقم (10) مقارنة بين تكلفة منتج تلفزيون قبل وبعد تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية وتأثيرهما على قيمة الزبون

ت	التفاصيل	قيمة الزبون بعد تطبيق الشركة لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ¹		
		ABC	ABM	Target Cost
1	الإيرادات ²	383,460,000	383,460,000	318,222,000
2	اجمالي التكاليف	319,297,680 ³	369,245,389	254,577,600
3	صافي الربح	64,162,320	14,214,611	63,644,400
4	قيمة الزبون = صافي قيمة الربح للسنة الأولى / عدد الزبائن للسنة الأولى	1,069,372	236,910	1,060,740

المصدر : اعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول السابقة.

¹ بالرجوع الى تكلفة منتج التلفزيون في الجدول السابقة (6-9) * 996 تلفزيون.

² الإيرادات = سعر بيع المنتج 385000 دينار * 996 تلفزيون.

³ اجمالي التكاليف = تكلفة منتج التلفزيون 320580 دينار * 996 تلفزيون.

ونلاحظ من الجدول (10) ان قياس تكلفة المنتج (التلفزيون) عينة البحث باستعمال تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية يؤدي الى معالجة ارتفاع سعر البيع المحلي مقارنة مع سعر المنتج المستورد من خلال الاستفادة من تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية في الشركة عينة البحث والذي سيؤدي الى تراوح قيمة زيادة قيمة الزبون من 236910 دينار الى 1060740 دينار . ومن خلال تخفيض سعر بيع منتج التلفزيون بواسطة العمل على السعر المستهدف من قبل الشركة لهذا المنتج على عكس قيمة الزبون التي تم تحديد قبل تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية على الرغم انها تبلغ 1069372 دينار الا انها تعد مضللة نتيجة تحديدها بالاعتماد على أسس غير موضوعية مما أدى الى قلة زبائن الشركة . وعلى عكس تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية الذي سيساهم في زيادة اهتمام الشركة للوصول الى زبائن جدد في السنوات القادمة.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1. الاستنتاجات:

- 1- ان تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية يؤدي الى قياس تكلفة وفق أسس موضوعية مما أدى الى انعكاسه على تحديد صافي الربح الحقيقي لمنتج التلفزيون عينة البحث.
- 2- تعد تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية من الأساليب التي تؤثر عند تحديد قيمة الزبون بعد استعمالها لقياس تكلفة منتج التلفزيون في شركة الصناعات الالكترونية.
- 3- تدني اجمالي التكاليف قبل تطبيق الشركة عينة البحث مع تطبيق تقنيتي ABC و ABM، مما يدل ان شركة الصناعات الالكترونية تتكبد تكاليف مرتفعة عند تصنيع منتج التلفزيون عينة البحث دون قياس هذه التكلفة من قبل الشركة وفق اسس موضوعية نتيجة عدم تحديد الأنشطة وبيان التكاليف التي تتكبد تلك الأنشطة والاكتفاء باحتساب التكلفة الأولية لمنتج التلفزيون ومن ثم اضافتها الى تكلفة اجور العمل فقط.
- 4- توفر تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية معلومات مهمة لشركة الصناعات الالكترونية ويؤثر على قيمة الزبون لمنتج التلفزيون.
- 5- اهمية دراسة سعر السوق كما هو مطبق من خلال تقنية Target Cost وانعكاسه على صافي ربح الشركة وبالتالي سيؤثر على قيمة الزبون مقارنة مع بقية تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية عند تطبيقها على عينة البحث.

4-2. التوصيات:

- 1- ضرورة تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية عند قياس تكلفة لمنتج التلفزيون لضمان تحديد صافي الربح الحقيقي للشركة عينة البحث.
- 2- نوصي بتحديد قيمة الزبون من خلال تحديد صافي الربح لمنتج التلفزيون بعد قياس تكلفته باستعمال تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية في شركة الصناعات الالكترونية.
- 3- ضرورة تحديد اجمالي التكاليف من قبل الشركة عينة البحث من خلال تحديد الأنشطة والتكاليف التي تتكبد تلك الأنشطة لضمان قياس تكلفة المنتجات وفق اسس موضوعية.
- 4- تطبيق تقنيات ادارة الكلفة في شركة الصناعات الالكترونية سيؤدي الى تطوير واقع حال الشركة مع منافسيها من شركات الصناعات الالكترونية العراقية، فضلا عن المنتجات المستوردة.

5- يوصي الباحثون بأجراء المزيد من دراسات الخاصة بسعر السوق لضمان تحديد سعر المنتج بما يضمن ملائمة لزيادة قيمة الزبون منتج التلفزيون بعد ان يتم إستعمال التقنيات والأساليب الحديثة في إدارة الكلفة.

المصادر

- 1- اليأمور، علي حازم (2010) / استخدام نظام الادارة على اساس الانشطة (ABM) في تحديد فرض تخفيض الكلفة دراسة ميدانية" مجلة تنمية الراقدين جامعة الموصل - كلية الادارة والاقتصاد المجلد 22 العدد 98.
- 2- الكعبي، بثينة راشد حميدي (2003) " دور اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في ترشيد القرارات التشغيلية - دراسة تطبيقية في الشركات العامة للصناعات الجلدية "، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3- المطارنة، غسان فلاح (2008): " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية / دراسة ميدانية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الانسانية والقانونية، المجلد 24 والعدد 2.
- 4- المسعودي، حيدر علي جراد (2008)، " امكانية تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية"، دراسة تطبيقه غير منشورة في محاسبة الكلف والادارية مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 5- أحمد زامل،" نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2007.
- 6- المسحال، امير ابراهيم " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية"، كلية التجارة في الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين - غزة ، 2005.
- 7- اوسو، خيرى علي، ٢٠٠٧ دور رأس المال الفكري في اعتماد التقانات الحديثة للتسويق وتحسين مستوى جودة الخدمة الفندقية، اطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 8- الدلفي، عباس هاشم، "استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (PERT) في تحقيق فاعلية الكلفة والادارة على أساس النشاط (ABC) و(ABM) بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / واسط"، دراسة تطبيقية في محاسبة الكلف والادارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 9- الدوري، زكريا مطلق والسعيد، يعرب عدنان، ٢٠٠٦، التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة: مدخل تحليلي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 13 .
- 10- الشريفي، زينب هادي معيوف، (٢٠٠٩) اخلاقيات العمل واثرها في تحقيق القيمة المستدامة للزبون: دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية المحدودة - الكوفة، رسالة ماجستير في علوم ادارة الاعمال، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد.
- 11- الدوري، زكريا مطلق والسعيد، يعرب عدنان، ٢٠٠٦، التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة: مدخل تحليلي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 13.
- 12- الدوري، زكريا وصالح، أحمد علي، 2009 الفكر الاستراتيجي وإنعكاساته على نجاح منظمات الاعمال قرارات وبحوث، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان .الاردن.
- 13- رؤوف، رعد عدنان، عبدالحميد، رفل مؤيد، (2018) دور أبعاد جودة الخدمة في تعزيز قيمة الزبون: دراسة استطلاعية لأراء عدد من الزبائن في مصرف الشمال للتمويل والاستثمار في محافظة نينوى، تنمية الراقدين، ع 119 م 37.
- 14- زين، حيدر عطا ، (2014) " تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على اساس الانشطة (دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعة النسيجية) "معهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد.
- 15- فرحان ، صادق ظاهر & حميدي، بثينة راشد (2021). استدامة تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، (128).
- 16- طالب، علاء فرحان والجناي، أميرة، 2009 إدارة المعرفة - إدارة معرفة الزبون، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
- 17- عبدالله، انيس أحمد، 2016 إدارة التسويق وفق منظور قيمة الزبون، ط 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- 18- كرار، محمد حسن. (2021). دور أساليب إدارة التكلفة إستراتيجياً في تدعيم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال. مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، (4)3، 193-247.



- 19- الهاشمي , اسماء مهدي , & شكر, اضواء عبد الحسين جبار, (2018) " دور ادوات ادارة التكلفة بتسعير المنتجات الحكومية" مجلة الدارة والاقتصاد . المجلد 7 العدد 28.
- 20- الاسدي, علي صباح محمد توفيق الربيعاوي , سعدون حمود جثير . (2023) " قيمة الزبون وأثرها في تحسين سمعة المنظمة" مجلة الادارة والاقتصاد . المجلد 10 , العدد 39.
- 21- Cooper, R. & Salamander, R. (1997a): "Target costing and value engineering", Productivity Press, Portland Or, USA.
- 22- Berkowitz, Eric N. and Kerin, Roger A. and Hartley, Steven W. and Rudelius, William) 2000(, Marketing ,6th ed., McGraw –Hill, companies, Boston.
- 23- Fisher, D., "Implementing Target Costing", Journal of Cost Management, summer, 1995.
- 24- Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (2000). Managerial accounting. McGraw-Hill.
- 25- Eriksson, Maria, (2009), "Creating Customer Value In Commercial Experiences, "Thesis for the degree of Licentiate of Philosophy, Department of Engineering and Sustainable Development Mid Sweden.
- 26- Horngren, C., Datar, S., Foster, G., Rajan, M., &Ittner, C. (2009): "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 13th, Ed., Pearson Education, Inc., Upp.er Saddle River, New Jersey.
- 27- Hilton, R. (2008): "Managerial Accounting Creating Value in A Dynamic Business Environment", 7th Ed., McGraw-Hill Irwin, New York, USA.
- 28- Hilton, R. (2011): Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment ", 9th Ed., McGraw-Hill Irwin, New York, USA.
- 29- Horngren, C., Datar, S. and Rajan, M. (2012): "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", 14th Ed., Pearson Education, Inc., Upp.er Saddle River, New Jersey, USA.
- 30- Horngren, C., Datar, S. and Rajan, M. (2015): "**Cost Accounting: A: Managerial Emphasis**", 15th Ed., Pearson Education, Inc., Upp.er Saddle River, New Jersey, USA.
- 31- Michael, O. B. (2013). **Strategic cost management as a recession survival tool in the Nigerian manufacturing and financial service industries**. Research journal of finance and accounting, 4(11), 71-81.
- 32- Perreault, William D. and McCarthy, Jerome,(2000), **Essentials of Marketing**, 8th ed ., McGraw-Hill Higher Education, Boston.
- 33- Shakner , Aparna.(2012) , " **A Customer Value Creation Framework for Businesses That Generate Revenue with Open Source Software** " Technology Innovation Management Review. www.ivsl.org.