

دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات

دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية

The role of target cost technology in reducing product costs Applied Study in the General Company for Soft Drinks Industry

abassabah52@yahoo.com

الجامعة التقنية الوسطى / معهد تقني صويرة

عباس صباح طالب

المستخلص

تناول البحث دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات في الشركة العامة للمشروبات الغازية. وهو يعتبر من المداخل الحديثة التي تعمل على تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق. حيث تمثلت مشكلة البحث في التعرف على اوجه القصور في الاسلوب التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث مما ادى الى ضعف في التحكم في الكلفة واعتمد الباحث على البيانات والتكاليف الخاصة بالشركة. واوصى البحث على ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث وتدريب العاملين واعداد دورات تدريبية لهم واكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، تكاليف المنتجات.

ABSTRACT

The Research dealt with the role of the target costs in reducing the cost of products in the General Company for soft drinks. One the modern approaches reduce costs and thus increase the ability and continuity to compete in the market. Where the problem of research in identifying the shortcomings in the traditional method used in the company sample research. Which led to a weak control of the cost and the researcher relied on data and costs of the company. The research recommended that the target cost of the company should be applied to the research sample. Training the employees. In addition, preparing training courses for them. He stressed the need to address obstacles that prevent the existence of an effective cost system. Including the application of the target cost method in the research sample company

Keywords: Target cost, Costs Products.

المقدمة

يتميز العصر الحالي بالمنافسة الشديدة بين المؤسسات. وعليه في ظل هذه الظروف اصبحت هذه المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرارية وليس فقط عن كيفية الدخول للأسواق. وبهذا يتوجب عليها تحسين وتطوير اساليب تسعير منتجاتها حتى تتمكن من ضمان استمرارها في السوق مع اكتساح اسواق جديدة. ومن بين هذه الاساليب نجد اسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسعى الى تحقيق رضا الزبون ومن خلال التركيز على الجودة وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الارباح واكتساح الاسواق وديمومة الميزة التنافسية لها. حيث يمثل نظام محاسبة التكاليف نظاما فرعيا اذ يقوم بتوفير المعلومات للارتقاء بعملية اتخاذ القرارات ويعتبر قرار التسعير واحدا من اهم القرارات الادارية نظرا لأثره على ربحية الوحدة الاقتصادية في الاجل القصير والطويل. وبالنسبة للشركة العامة للمشروبات الغازية فقد كانت من أكثر القطاعات حيوية ولا زالت وتحتل مراتب متقدمة ومن سلم اولوياتها تخفيض التكاليف وتكاليف الخدمات المرتبطة به. وذلك لتحقيق معدلات ربح معقولة وكافية للمحافظة على بقاءها واستمرارها وخلق فرص استثمارية جديدة.

١- منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في التعرف على اوجه القصور في الاسلوب التقليدي المتبع في الشركة العامة للمشروبات الغازية في تحديد تكاليف منتجاتها مما ادى الى ضعف في التحكم في التكلفة حيث أصبح السعر السائد للمنتجات لا يمكن المنافسة به في السوق. وعليه يرى الباحث بضرورة تطبيق التكاليف المستهدفة في الشركة عينة البحث لتخفيض تكاليف منتجاتها ولغرض الانطلاق منها في تحديد اسعار المنتجات وبالشكل الذي يؤدي الى نجاح الشركة المالي والتنافسي وبما يدعم بقاءها في السوق.

٢-١ هدف البحث

ان الهدف الاساسي من البحث هو التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف منتجات الشركة العامة للمشروبات الغازية. والارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج تسعير يعتمد السعر السائد في السوق كأساس لتحديد تكلفة المنتج (التكلفة المستهدفة) وبما يزيد قدرة الشركة على المنافسة في السوق

٣-١ أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الذي يعتبر من المداخل الحديثة في محاسبة التكاليف لما لهذا المدخل من أهمية في مواجهة المنافسة الشديدة من خلال تخفيض تكاليف منتجات الشركة العامة للمشروبات الغازية الأمر الذي يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية في السوق.

٤-١ فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية مفادها (ان تطبيق تقنيات التكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعات المشروبات الغازية) يؤدي الى:

١ - تخفيض تكاليف المنتجات.

٢ - تحقيق سعر مستهدف مرغوب بالدفع من قبل الزبائن.

٥-١ اساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث على اجراء المقابلات الشخصية مع بعض مسؤولي الشركة عينة البحث مع جمع البيانات عن اسعار البيع للمنتجات وكلف الانتاج من شعبة الكلف للشركة العامة للمشروبات الغازية وعلى التقارير تقارير مجلس الادارة والبيانات والحسابات الختامية للشركة.

٦-١ الدراسات السابقة:

١- دراسة (Christian et.al 2008)

بعنوان (The impact of competition on the adoption of target costing):

هدفت الدراسة الى تبين أثر المنافسة على تبني التكلفة المستهدفة. حيث اجريت الدراسة في شركات صناعية سويدية واطهرت الدراسة ان هناك ارتباط بين المنافسة ومدخل التكلفة المستهدفة. وتأثيرات البيئة على تبني هذا المدخل. اي ان مدخل التكلفة المستهدفة تكون اقل ملائمة عندما تكون درجة الشك كبيرة حول حاجات العملاء والسلوك المستقبلي للمنافسين

ب- دراسة طالب (٢٠١٠) (استعمال تقني التكلفة المستهدفة ادارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية):

هدف البحث الى تعزيز المرتكزات النظرية لإدارة التكلفة وتقنياتها على وفق مدخل استراتيجي وأهميتها في تحسين الجودة والانتاج وخفض تكاليفها. اذ طبق البحث في الشركة العامة لصناعة البطاريات وتوصل الباحث الى عدة استنتاجات منها ضرورة تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية واهتمامها بالمقاييس المحاسبية وغير المحاسبية المستخدمة في قياس البيانات. واوصى الباحث بضرورة تحسين الاساليب والطرائق والاجراءات المستخدمة في ادارة التكلفة.

ت- دراسة (Zaman. M 2004) بعنوان (Target Costing implementation in Australian Companies):

هدفت الدراسة الى تطبيق التكلفة المستهدفة في استراليا وتم اجراء البحث على مجموعة من الشركات الأسترالية والتي كان عددها (٥٠) شركة. واتضح ان (٢٠) شركة فقط تطبق منهج التكلفة المستهدفة اما باقي الشركات فهي تخطط لتطبيقه. حيث تشير نتائج هذه الدراسة بانه ليس من المعقول تطبيق التكلفة المستهدفة قبل ان تتبنى هذه الشركات موضوع التكلفة على اساس النشاط.

ث- دراسة راضية عطوي (٢٠٠٨) (دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف):

تناولت الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها. كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف وتم ايضا القيام بدراسة حالة تطبيقية لإسقاط هذه الاساليب على ارض الواقع. وقد تطرقت الدراسة الى مختلف الاساليب الحديثة لكنها غضت النظر عن الاساليب التقليدية واسعار التنازل.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة ان معظم الدراسات السابقة تناولت مدخل التكلفة المستهدفة والعوامل المؤثرة في تطبيقه واهميته ورغم ذلك جاءت الدراسة الحالية لتبين أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في زيادة الربحية وعليه فان هذه الدراسة ستكون اللبنة الاولى للسير نحو امكانية تطبيقه في الشركة العامة للمشروبات الغازية.

٢- مفهوم التكاليف المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة واحدة من الادوات المحاسبية وتم استخدامها وتبنيها في اليابان واعتمد نجاحها على تبني اساليب متطورة في مجال التنظيم والادارة وان نجاح استخدامها يعتمد على المعرفة والفهم الدقيق لمبادئ التكلفة المستهدفة. حيث عرفها (Hemat): بانها النظام الذي يدعم عملية تخفيض التكلفة في مراحل تطوير وتصميم المنتجات الجديدة او اجراء تغيير شامل او بسيط على منتج قديم (Hemat, et.al).

ويعرفها (Horngren): على انها نظام متكامل تابع لإدارة التكاليف يستخدم خلال تصميم منتج جديد او عند تطوير منتج سابق. (Horngren, 2006, 37).

ويرى (Hilton): بانها احد ادوات ادارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الانتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة (Hilton, 2005, 987).

في حين عرفها (Wang): بانها عبارة عن ادارة لإدارة التكاليف يستخدمها المخطون خلال تصميم المنتجات من اجل تطويرها وتحسينها بهدف خفض التكاليف وزيادة الارباح (Wang, et.al, 2009, 1075).

كما ينظر (Cooper and Slagmulder): بانها تقنية لإدارة الارباح بصورة اساسية هدفها ان تضمن بان المنتجات المستقبلية تولد ارباح تمكن المنشأة من تحقيق وانجاز خطط الارباح طويلة الاجل. هذا الهدف يمكن تحقيقه فقط ما اذا كانت المنتجات مصممة لتلبية رغبات العملاء بحيث تكون مصممة بتكلفة منخفضة بصورة كافية (Cooper & Slagmulder, 2002, 12).

كما يرى (Garrison & Noreen): بانها طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية ادارة التكلفة. وهي اسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان واستخدم بشكل واسع خاصة في مجال صناعة السيارات (Garrison & Noreen, 2003, 27).

٢-١ مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة

تتعدد وتتنوع المزايا الناجمة عن استخدام المؤسسات لنظام التكلفة المستهدفة نذكر من بينها ما يلي:

- أ- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في اجراء التحسينات الداخلية.
- ب- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
- ت- يشرح ويصف هيكل او خطة التطوير مع الاخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- ث- انها ليست اسلوب اداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها اسلوب يهدف الى تخفيض التكاليف. (Patrick, 2004, 69)
- ج- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق العمل على اخراج المنتج بالصورة المطلوبة.
- ح- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها. (Cokins, 2003, 87)
- خ- تعتبر التكلفة المستهدفة اداة لإدارة التكلفة والربحية في ان واحد.
- د- يؤدي اتباع مدخل التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات ذات اسعار مرغوبة من قبل العملاء وتكون محققة لأهداف الربحية ي ذات الوقت.

٢-٢ اهداف ومقومات استخدام منهج التكلفة المستهدفة

يتضح مما سبق ان معظم التكاليف تتحدد اثناء المراحل الاولى لتصميم المنتج. لذلك فان التركيز على التكاليف خلال المراحل الاولى للتصميم يعتبر هدف اساسي لضمان تحقيق الربح. وهذا يستلزم دراسة تصميم المنتج والمواصفات المطلوبة له قبل اتخاذ قرار تصميم وتطوير المنتج. ولذلك فان مدخل التكلفة المستهدفة يقوم على عدد من الاهداف والمقومات وهي.

٢-٣ اهداف التكاليف المستهدفة

تتمثل اهداف التكاليف المستهدفة ما يلي: (Patrick, 2004, 78)

- أ- تحقيق رغبات العملاء واشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين.
- ب- احداث موازنة من ناحية التكلفة والاسعار وراس المال المستمر.
- ت- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- ث- تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق اهداف خفض التكلفة.

٢-٤ مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

يتضمن اسلوب التكلفة المستهدفة عدة مقومات اساسية هي: (Horngren et.al, 2011, 219)

- أ- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة.
- ب- التركيز على العملاء.
- ت- التركيز على تصميم المنتج.
- ث- التركيز على عملية التصميم.
- ج- فرق متداخلة المهام.
- ح- دورة حياة التكاليف.
- خ- توجيه سلسلة القيمة.

٢-٥ مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

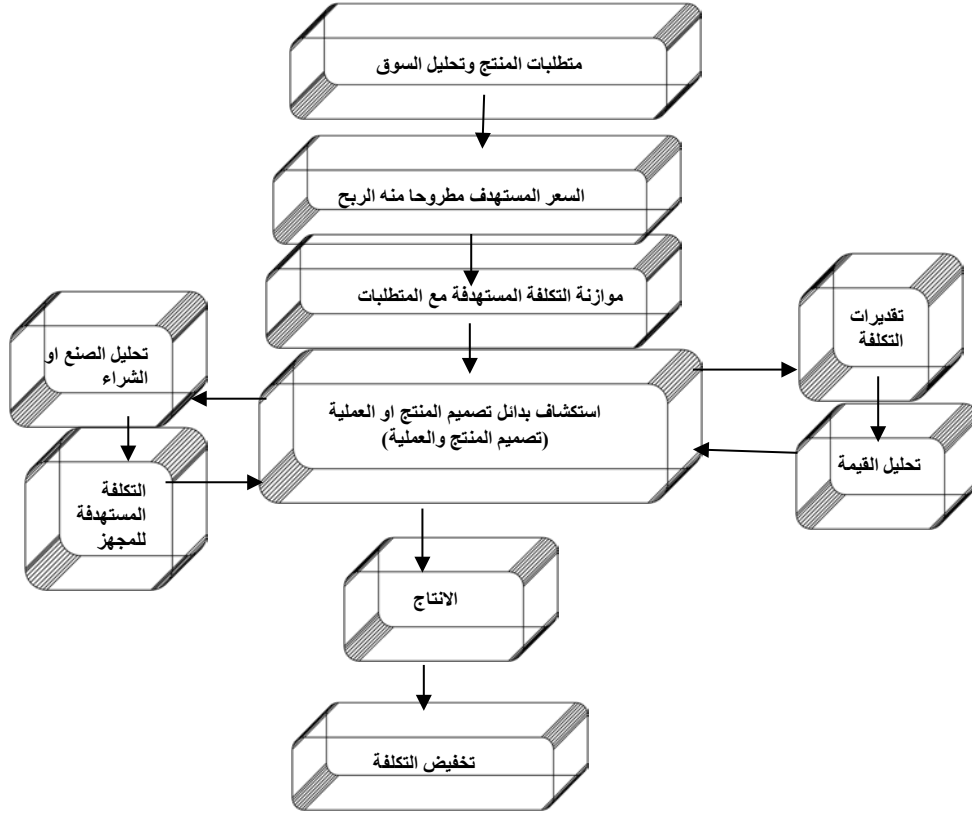
هناك اربعة مراحل اساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة وهي: (Hergeth, 2002, 8)

- أ- تحديد المنتج الذي يحقق ويستوفي احتياجات العملاء المرتقبين.
- ب- اختيار السعر المستهدف: وهو السعر الذي سوف يدفعه الزبائن مقابل الحصول على المنتج ويتم ذلك من خلال اباحث السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج.
- ت- يتم حساب التكلفة المستهدفة وهي التكلفة المسموح بها حيث يتم طرح دخل التشغيل المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج ووظائفه التي يرغب بها العملاء. حيث ان الهدف من التكلفة المستهدفة هو انجاز تلك التكلفة من خلال الضغط على مهندسي ومصممي المنتج لابتكار الطرق لخفض تكلفة تصنيع المنتج. (Kwah, 2004, 38)
- ث- تطبيق هندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة عبارة عن التقويم المنظم لجميع جوانب ووظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء. (Wang et.al, 2009, 549)

٢-٦ الية استخدام نظام التكلفة المستهدفة

يقوم مهندسو المنظمة ومصممو المنتج باستخدام نظام التكلفة المستهدفة لغرض تحديد الحد الاقصى للكلفة التي يفترض ان تتحقق للمواد والموارد الاخرى المطلوبة في عملية تصميم وتصنيع المنتج. وتكون مسؤولياتهم ابتكار المنتجات ذات كلف مساوية او اقل من الكلف المستهدفة. حيث ان هذا النظام يزود المديرين بالقدرة في السيطرة على تكاليف المنتج الجديد في مرحلة التخطيط وكذلك يمكّن المديرين في البيئة التنافسية من تحليل المنتجات المحتمل انتاجها قبل الالتزام بتخصيص الموارد اللازمة لإنتاجها. (Needles et.al, 2008, 1227)

خطوات تنفيذ التكلفة المستهدفة



المصدر / <http://www.docudesk.com>

٧-٢ هندسة القيمة

ان هندسة القيمة ذات مفهوم واسع فهي تعني عملية هندسة وظيفية شاملة لها اهداف معينة منها تخفيض التكاليف. اذ يمكن القول ان هندسة القيمة هي ثورة شاملة للتقليل من الاسراف مادام ان الوظيفة تتم بصورة صحيحة منذ المرة الاولى للمحافظة على الخصائص النوعية لإدارة الوظائف وتحسين جودتها بأقل تكلفة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج. (Horngren, 2006, 40). ويساهم اسلوب هندسة القيمة في زيادة فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وهوما يتطلب معرفة الخصائص للمنتجات من اجل تطوير الوظائف التي يرغب بتا الزبون والتي تضيف قيمة له واستبعاد المكونات التي لا تضيف قيمة (Bragg, 2001, 557)، ويرى (Blocher) وآخرون ان هندسة القيمة تستخدم في تصميم التكاليف المستهدفة وان الخطوة الاساسية في انجاز هندسة القيمة هو اجراء التحليلات خلال مرحلة التصميم للمنتج (Blocher, et.al, 2002, 157). ويمكن القول ان هندسة القيمة ينتج عنها تحسينات في تصميم المنتج والتغير في مواصفات المواد وطرق تنفيذ العملية. حيث ان لهندسة القيمة دور في تخفيض التكاليف وفي نفس الوقت تتم المحافظة على متطلبات الجودة ومواصفات المنتج.

٨-٢ العلاقة بين هندسة القيمة وتصميم التكلفة المستهدفة للمنتج:

ان المشكلة التي تعاني منها العديد من الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح هي الارتفاع المستمر في تكاليف عناصر انتاج المنتج. والذي يؤثر سلبا على انخفاض هامش الربح المتحقق عما هو مستهدف. الامر الذي يستوجب التركيز على التقنيات الحديثة لإدارة التكاليف ومنها التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة (Jiambalvo, 2007, 79). لذا فان تطبيق التكلفة المستهدفة في خصائص انتاج منتج ما يمثل استجابة مؤكدة لرغبات الزبائن والذي يحقق هامش الربح المرغوب من خلال تسويق منتج بالسعر المستهدف والذي ينافس اسعار بقية المنتجات المماثلة. ويساهم في تعزيز المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية. حيث يجب ان يكون من اولويات اي وحدة اقتصادية في سوق المنافسة تحقيق هدفين اساسيين هما زيادة الحصة السوقية وتعظيم الربحية. وتتبع اهمية تحديد التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وتتبع اهمية تقنية تحديد التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة من انتشار وشيوع بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بوجود منافسة عالمية سريعة (Yasuhiro & others et.al,)

35, 2013). حيث أصبح في مقدرة المنافسين بتكاليف انتاج منخفضة أكثر قدرة على المنافسة واكتساح الاسواق وتحقيق معدلات مطلوبة للعائد على الاستثمار. وهكذا فان التكلفة المستهدفة تشكل نظام اداري لتخطيط التكلفة وتحديد الربح المرغوب به من قبل الادارة.

٣- الجانب التطبيقي

١-٣ نبذة عن الشركة العامة للمشروبات الغازية

تأسست شركة بغداد للمشروبات الغازية وفقا لأحكام قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٣ وصدر قرار مسجل الشركات وتسجيل الشركة باسم شركة بغداد للمشروبات الغازية ويراس مال قدره (٧٠) مليون دينار عراقي حتى أصبح (١٣٣) مليار سنة ٢٠١٢ وبهذا تكون الشركة قد اكتسبت الصفة الشخصية المعنوية. حيث تنتج الشركة مشروبات غازية بخمس علامات تجارية وهي (بيبيسي كولا، 7 UP، ميرندا، شاني، وماو نت ديو) ومن مصانع الشركة هي مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية ومصنع بغداد للمشروبات الغازية. لكن الشركة تواجه في الوقت الحالي ظروف صعبة ومنافسة شديدة خاصة بعد دخول منتجات منافسة ذات نوعية جيدة مما يتطلب بذل الجهود الكبيرة لغرض اعادة النظر في هيكلية مراحل تصميم المنتج والبحث والتطوير لغرض جعل المنتج ذات مواصفات عالية ودقة بالجودة مع تخفيض الكلفة لمنتجات هذه الشركة. اما بالنسبة لكلف المنتجات فهي تختلف من فترة لأخرى نتيجة لاضطرابات السوق التي يمر بها البلد واختلاف اسعار المواد الاولية المتمثلة بالسكر والمياه الغازية اذ يتم انتاج هذه المياه صناعيا. اذ يتم توفير المواد الاولية حسب المواصفات المطلوبة والذي يعتبر المصدر الاساسي لصناعة المشروبات الغازية. حيث يخلط غاز ثاني اكسيد الكربون في الماء وذلك في محطات تعبئة خاصة ومن ثم تعبأة المياه الغازية في زجاجات. كما يدخل في تصنيعه لون الكراميل وهو الاكثر استخداما لتلوين الطعام. بالإضافة الى السكر وحمض الفسفوريك وبوتاسيوم ومياه كربونية. وهذه المياه تحتوي على غاز ثاني اكسيد الكربون وهي السبب في خروج الغاز من البيبيسي. اما بالنسبة لرواتب الافراد العاملين فتشمل الرواتب والاجور والمخصصات والحوافز وهذه تختلف حسب درجاتهم الوظيفية. اما بالنسبة للمصاريف الغير مباشرة الاخرى فتشمل مصاريف الاندثار للألات والمعدات وغيرها.

٢-٣ مرحلة الانتاج في شركة بغداد للمشروبات الغازية:

- أ- **مرحلة معالجة الماء:** يعتبر الماء المكون الرئيسي لصناعة البيبيسي ويجب العناية به بشكل كبير حيث تشكل جودة الماء فرقا واضحا في نوعية المشروب.
- ب- **مرحلة فترة الماء وازالة الكلور:** للتخلص من المكونات الصغيرة جدا يتم تمرير الماء من خلال مرشح خاص ويتم بعدها تعقيمه للتخلص من كل الميكروبات وتجميعه في خزانات ومعالجته بالكلورين لعدة ساعات ثم يتم التخلص من الكلورين بالفلتر الكربونية والتي تزيل كل المواد العضوية العالقة.
- ت- **مرحلة خلط المواد:** حيث يتم اذابة وخط السكر وباقي المنكهات تبعا لتسلسل محدد ثم نقلها الى خزانات الماء وخط المكونات معا تحت شروط المراقبة ويتم مراقبة التهوية لأنها قد تفسد المنتج.
- ث- **مرحلة كربنة المنتج:** الكربنة هي مرحلة يتم فيها اذابة ثاني او كسيد الكربون مع السائل وهي مرحلة تتم تحت ضغط عالي جدا ويجب الحفاظ على درجة حرارة السائل ومراقبته.
- ج- **مرحلة التعبئة والتغليف:** حيث يتم نقل المنتج الجاهز الى العلب او الزجاجات بمعدل تدفق عالي حتى تمتلئ ثم يتم اغلاقها على الفور بالضغط ثم يتم تركه ليصبح بدرجة حرارة الغرفة والذي هو امر ضروري جدا. بعدها يتم نقلها الى الشاحنات التي توزعها في محال البيع.

شكل رقم (١) الهيكل التنظيمي لشركة بغداد للمشروبات الغازية المساهمة



جدول رقم (١)

يوضح العمليات الجارية لشركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة ٢٠١٥

تكلفة العنصر	عناصر التكاليف	دليل الحسابات
١٤٣١٤٩٣٧٦٧	الرواتب والاجور	٣١
١٦٩٦٦٥٦٥٥٩	المستلزمات السلعية	٣٢
٦٤١٦٤٢٤٣٠	المستلزمات الخدمية	٣٣
١٠٥٧٨٤٢٠٠	مشتريات بفرض البيع	٣٥
٣٩٣١٣٦٥٣	فوائد وبيارات الاراضي	٣٦
٨٤٩٥١٦٩٢٩	الاندثارات	٣٧
٧٠٠٠٠	الضرائب والرسوم	٣٨٤
٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨	التكاليف الشاملة	

المصدر / شعبة حسابات التكاليف والموجودات في الشركة

الإيرادات - التكاليف الشاملة = دخل التشغيل

$$١٩٧٣٢٢٦٥٩ = ٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨ - ٤٩٦١٨٠٠١٩٧$$

٣-٣ تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في الشركة عينة البحث:

ان تحديد الاسعار المستهدفة والتكاليف المستهدفة يتطلب اربعة خطوات وهي:

الخطوة الاولى / تحديد المنتج الذي يلي ويستوفي احتياجات الزبائن: حيث تتضمن هذه الخطوة البحث عن منتج يمكن للشركة

تطويره ويلبي احتياجات الزبائن. وقد تم اختيار علبه البيبسي كولا (٢٥٠) ملم وعلب الفانتا بجميع انواعها ذات العبوة (٢٥٠) ملم.

الخطوة الثانية / اختيار السعر المستهدف: وتتضمن هذه الخطوة تحديد سعر بيع الكوكا كولا والفانتا مع مراعات ان يكون السعر

المستهدف مناسب لفئة العملاء المستهدفين ومنافس لأسعار السلع المطروحة في السوق من قبل المنافسين وترغب ادارة الشركة

بتخفيض سعر الصندوق من ٦٧٥٠ دينار الى ٥٠٠٠ دينار وفي ظل هذا السعر المنخفض يتوقع مدير التسويق بالشركة زيادة في

المبيعات السنوية من ٣٠٠٠٠٠٠ صندوق الى ٥٠٠٠٠٠٠ صندوق.

الخطوة الثالثة / اشتقاق التكلفة المستهدفة للصندوق الواحد بطرح دخل التشغيل المستهدف للوحدة من السعر المستهدف حيث

ترغب ادارة الشركة في تحقيق دخل تشغيل مستهدف ١٠% على إيرادات المبيعات.

اجمالي الإيرادات المستهدفة	5.000×5.000	دينار ٢٥٠٠٠٠٠٠٠
اجمالي دخل التشغيل المستهدف (١٠%)	$10\% \times 25.000.000$	دينار ٢٥٠٠٠٠٠٠٠
دخل التشغيل المستهدف للوحدة	$5.000 \div 25.000.000$	دينار / الوحدة ٥٠٠
التكلفة المستهدفة للوحدة = السعر المستهدف - دخل التشغيل المستهدف / الوحدة		
$= 5.000 \text{ دينار} - 4500 \text{ دينار} = 500 \text{ دينار} / \text{الوحدة}$		
اجمالي التكاليف الكلية الحالية للمنتج = ٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨ دينار		
التكلفة الكلية للوحدة = ٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨ \div ٣٠٠٠٠٠٠ = ١٥٨٨١ دينار		

المصدر / اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

وكانت التكلفة المستهدفة للوحدة وقدرها ٤٥٠٠ دينار اقل بشكل ملحوظ من التكلفة الموجودة حالياً للوحدة وقدرها ١٥٨٨١ دينار ويكون هدف الشركة هو تخفيض تكلفة الوحدة بمقدار ١١٣٨١ دينار ويستلزم ذلك ان تمتد جهود تخفيض التكلفة الى كل اجزاء سلسلة القيمة بدايةً من البحث والتطوير الى خدمة الزبون دون التأثير على خصائصه ومواصفاته الاساسية وتطويره عن طريق هندسة القيمة.

الخطوة الرابعة / تطبيق هندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة: وهندسة القيمة هي التقييم المنظم لجميع وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف. حيث انها تعيد في تمييز الانشطة والتكاليف التي تضيف قيمة عن التكاليف والانشطة التي لا تضيف قيمة. حيث يلاحظ للقارئ ان هناك تطبيق للتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة ومدخل اساس النشاط وهذا جزء من تطبيق منهج التكلفة للتسعير المستهدف. كما انه لا يمكن تكيف نظام الكلفة التقليدي للشركة لينسجم مع التقنيات الحديثة خصوصاً ان كلف منتجاتها كبيرة ولا يمكن تخفيضها الا باتباع منهج تسعير حديث يخفض من كلف منتجاتها الا وهوا لتكلفة المستهدفة.

جدول رقم (٢)

ربحية شركة بغداد للمشروبات الغازية لعام ٢٠١٥ على اساس تحليل أنشطة سلسلة القيمة

التفاصيل	الإيرادات الإجمالية للتكاليف الصناعية لإنتاج ٣٠٠٠٠٠ وحدة
الإيرادات (المبيعات)	٤٩٦١٨٠٠١٩٧
تكلفة الانتاج المباع	
تكاليف مواد مباشرة	٢٣٢٨٦٨٣١٨٩
تكاليف عمالة صناعية مباشرة	١٤٣١٤٩٣٧٦٧
تكاليف الة مباشرة	١١٥٤٠٠٠٠٠
تكاليف اضافية صناعية غير مباشرة	٨٥٩٦٠٦٩٦٤
اجمالي تكاليف الانتاج المباع	٤٧٣٥١٨٣٩٢٠
تكاليف التشغيل	
تكاليف البحث والتطوير	٦٥٠٠٠٠٠
تكاليف تصميم المنتجات والعمليات	٧٠٠٠٠٠٠
تكاليف تسويقية	٧٢٩٠٤٩٩
تكاليف التوزيع	٤٥٠٠٠٠٠
تكاليف خدمة العميل	٤٠٠٣١١٩
تكاليف التشغيل	٢٩٢٩٣٦١٨
تكاليف المنتجات الشاملة	٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨
دخل التشغيل	١٩٧٣٢٢٦٥٩

المصدر / اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول رقم (٣)

استخدام مدخل اساس النشاط لمقارنة كميات ومعدلات محركات التكلفة لإنتاج (٣٠٠٠٠٠) و (٥٠٠٠٠٠) وحدة

مجموعة التكلفة	محرك التكلفة	كمية محرك التكلفة لإنتاج ٣٠٠٠٠٠ وحدة	تكلفة الوحدة من محرك التكلفة	كمية محرك التكلفة لإنتاج ٥٠٠٠٠٠ وحدة	تكلفة الوحدة من محرك التكلفة
التكلفة المباشرة					
مواد مباشرة	الوحدات المنتجة	٣٠٠٠٠٠	٧٧٦٢	٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠
اجور مباشرة	ساعات العمل المباشر	٢٨٦٢٩٨,٧٥٣٤	٥٠٠٠	٢٨٦٢,٩٨٧٥٣٤	٥٠٠٠
تكاليف الالة مباشرة	ساعات تشغيل الالة	٤٠٠٠٠	٣٨٥	٣٠٠٠٠	١٣٨,٤٨
التكاليف الصناعية الغير مباشرة					
تكاليف الفحص والاختبار	عدد ساعات الفحص والاختبار	٥٠٠٠ ساعة	١٥٢٦٠	٣٠٠٠ ساعة	١٥٠٠٠
تكاليف التهيئة والاعداد	عدد مرات التهيئة والاعداد	١٥٠٠٠ مرة	٤٣٥٩	١٢٠٠٠ مرة	٣٠٠٠
تكاليف اعادة تشغيل المعاب	عدد الوحدات المعابة	٩٨٠ وحدة	٤٣٧٠	٤٢٠	٤٠٠٠
تكاليف التعبئة والتغليف	عدد الطلبات المسلمة للعملاء	٩٣٩,٣٦٤	١٠٠٠	٩٢٠,١٥٠	١٠٠٠
تكاليف مناولة المواد	عدد مرات المناولة	٢٦٠٠	١٠٠٠٠	٢٢٠٠	٨٠٠٠

جدول رقم (٤)

التكاليف الصناعية المستهدفة لمنتج البيبسي كولا الجديد عن عام ٢٠١٥

التفاصيل	تكلفة صناعية مقدره لإنتاج (٥٠٠٠٠٠) وحدة	تكلفة صناعية مقدره للوحدة (١ ÷ ٥٠٠٠٠٠)	تكلفة صناعية على اساس (٣٠٠٠٠٠) وحدة عمود بجدول رقم (٣)
تكاليف صناعية مباشرة			
مواد مباشرة (٤٠٠٠ × ٥٠٠٠٠٠)	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠	٧٧٦٢
اجور مباشرة (٥٠٠٠ × ٢٨٦٢٩٨,٧٥٣٤)	١٤٣١٤٩٣٨	٢٨٦٢,٩٨٧٥٣٤	٢٨٦٢٩٨,٧٥٣٤
تكاليف الة مباشرة (١٣٨,٤٨ × ٣٠٠٠٠)	٤١٥٤٤٠٠	١٣٨,٤٨	٣٨٥
اجمالي التكاليف الصناعية	٢٠١٨٤٦٩٣٣٨	٤٠٣٦,٩٣٨٦٧٦	٢٩٤٤٤٥,٧٥٣٤
تكاليف صناعية غير مباشرة			
تكاليف الفحص والاختبار (١٥٠٠٠ × ٣٠٠٠)	٤٥٠٠٠٠٠٠	٩٠	٢٥٤
تكاليف التهيئة والاعداد	٣٦٠٠٠٠٠	٧٢	٢١٧,٩٥
تكاليف اعادة التشغيل للمعاب	١٦٨٠٠٠٠	٣,٣٦	١٤,٢٧٥
تكاليف التعبئة والتغليف	٩٢٠١٥٠	١,٨٤٠٣	٣,١٣١٢
تكاليف مناولة المواد	١٧٦٠٠٠٠	٣٥,٢	٨٧
اجمالي التكاليف الصناعية الغير مباشرة	١٠١٢٠٠١٥٠	٢٠٢,٤٠٠٣	٥٧٦,٣٥٦٢
اجمالي التكاليف الصناعية	٢١١٩٦٦٩٤٨٨	٤٢٣٩,٣٣٨٩٧٦	٢٩٥٠٢٢,١٠٩٦

المصدر / اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول رقم (٥)

ربحية شركة بغداد للمشروبات الغازية لمنتج البيبسي كولا عن عام ٢٠١٥

التفاصيل	اجمالي التكاليف المقدره ل (٥٠٠٠٠٠) وحدة ١	اجمالي التكلفة المقدره للوحدة ٢ = ١ ÷ ٥٠٠٠٠٠
الايرادات	٢٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠
تكلفة الانتاج المباع		
مواد مباشرة	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠
اجور مباشرة	١٤٣١٤٩٣٨	٢٨,٦٢٩٨٧٦
تكاليف الة مباشرة	٤١٥٤٤٠٠	٨,٣٠٨٨
تكاليف اضافية صناعية	١٠١٢٠٠١٥٠	٢٠٢,٤٠٠٣
اجمالي تكلفة الانتاج المباع	٢١١٩٦٦٩٤٨٨	٤٢٣٩,٣٣٨٩٧٦
تكاليف التشغيل		
تكاليف البحث والتطوير	٢٦٣٣٠٠٠٠	٥٢,٦٦

٥٣	٢٦٥٠٠٠٠٠	تكاليف تصميم المنتجات والعمليات
٥١,٠٨	٢٥٥٤٠٠٠٠	تكاليف التسويق
٥٥,٩٢	٢٧٩٦٠٠٠٠	تكاليف التوزيع
٤٨,٠٠١٠٢٤	٢٤٠٠٠٥١٢	تكاليف خدمة العميل
٢٦٠,٦٦١٠٢٤	١٣٠٣٣٠٥١٢	اجمالي تكاليف التشغيل
٤٥٠٠	٢٢٥٠٠٠٠٠٠	تكاليف المنتج الشاملة
٥٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠٠	دخل التشغيل

المصدر / اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

٤- الاستنتاجات والتوصيات

او لا: الاستنتاجات: في ضوء ما افرزته البحث في جانبه النظري والعملية يمكن الوصول الى الاستنتاجات الاتية:

- ١ - يوجد نقص لدى ادارة الشركة بالبحث عن نواحي الاسراف والتخلص منها.
- ٢ - ان تقنية التكاليف المستهدفة تقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الانتاجية والبحث عن نواحي الاسراف والانشطة التي لا تضيف قيمة تمهيدا للتخلص منها.
- ٣ - إذا ما طبقت الشركة العامة للمشروبات الغازية اسلوب التكلفة المستهدفة فإنها ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وهذا سيعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.
- ٤ - من الجدول رقم (١) يلاحظ ارتفاع التكاليف الشاملة للعمليات الجارية لشركة بغداد حيث وصلت الى (٤٧٦٤٤٧٧٥٣٨) دينار مما تسبب في ارتفاع التكلفة الكلية للوحدة لتصل الى (١٥٨٨١) في حين انه بعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للشركة انخفضت التكاليف الشاملة لتصل الى (٢٢٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار في الجدول رقم (٥) لتصل التكلفة الكلية للوحدة الى (٤٥٠٠) دينار.

ثانيا: التوصيات: على وفق ما ورد من استنتاجات يوصي الباحث بالآتي:

- ١ - امداد قسم التكاليف في الشركة بالكفاءات العلمية والعملية وعقد دورات تدريبية لهم في هذا المجال.
- ٢ - مثل تطبيق اي مدخل في ادارة التكاليف قد يواجه بعض الصعوبات الا ان تلك الصعوبات لا تشكل عائقا يحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وهذا بدوره يدعم تبني هذا المدخل.
- ٣ - ضرورة عمل حملات اعلانية تساعد الشركة في استعادة حصتها السوقية.
- ٤ - اعطاء العملية الرقابية المزيد من الاهتمام وخاصة في مرحلة ما قبل الانتاج لما لهذه المرحلة من اهمية في تقادي الاخطاء والعيوب.

٥- المصادر

- 1 - Blocher, Edward J. and Chen. kung H. and Lin, Thomas. W., (2002), Cost management, A strategic Emphasis, Mc Graw - Hill
- 2 - Bragg, Steven, (2001), Cost accounting, A comprehensive Guide, John Wiley and sons, Inc., New York, U.S.A.
- 3 - Cooper, R and Slagmulder, R. (2002), Target Costing For New Product Development Product - Level Target Costing, Cost Management, guly / august, PP 5-12
- 4 - Cokins. G, (2003), integrating Target Costing and ABC, Journal of cost management, Master of Accountancy Program, university of south Florida.
- 5 - Garrison. R. H and Noreen. E. (2003), Managerial Accounting, 10th Ed. New York. Mc. Graw - Hill / Irwin.
- 6 - Jiambalvo, jemel, (2007), Manajerial Accounting, 3rd. ed. John Wiley & sons, Inc.
- 7 - Hergeth. H, (2002), Target Costing in the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (J TATM), Vol. 2, Issue 1V, PP. 1-10
- 8 - Horngren. C, Sundem. G, Stratton. W & ET. Al (2011), Introduction to management accounting, 15th, Global Edition, person.

- 9- Horngren, Charles. T, and forster, George and Dater, srikant M., (2006), Cost account, a managerial emphasis, prentice – Hill, Inc., New jersey.
- 10 – Hematfar – M, Arastch. A & Nooryan. S, (2011), the steps of implementing Target Costing, Available atssrn.
- 11 – Hilton. W, (2005), Managerial Accounting Greating Value in dynamic Business environment, 5th Ed, New York, Mc Graw – hill.
- 12 – Kwah. Discole Ganye, (2004), Target Costing in Swedish Firms- Fiction, Fad or Fact? An Empirical Study of some Swedish Firms, International Management, Masters, Graduate Business School of Economics and Commercial Law.
- 13 – Needles, Belverd E. & Powers, Marin & Crosson, Susan V., (2008), Financial & Managerial Accounting, 8th Ed, Houghton Mifflin Company, USA.
- 14 – Patrick Feil, Keum – Hyo yook, IL- woon kim, (2004), Japanese Target Costing, Historical perspective, international journal of strategic cost management
- 15 – Wang. S, Che. H & Wang. J, (2009), A 3 phase integrated Model for Product Configuration Change Problem, Export System with Application, (Part. 1, April).
- 16 – Yoshikawa. Takeo, Innes John, MITCHELL FALCONER, (2002), Strategic Value Analysis; organize your company for strategic success, Great Britain: Pearson Education Limited
- 17 – Yasuhiro, monden and Kazuki Hamada, (2013), Target Costing – Kaizen costing in Japanese Auto Mobile Companies, Journal of management Accounting Research.

المواقع الالكترونية

1 – <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/29>

2 – <http://www.docudesk.com>