

The effect of target cost in enhancing competitive advantages

M. H. Ali*¹, A.M. Obaid²

¹. Accounting Department, Technical Institute, Karbala, Karbala, Iraq

² Accounting Department, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, Baghdad, Iraq.

wasan.maki.mohammad@uruk.edu.iq

Abstract :The research aims to apply the target cost technology in one of the factories of the Rubber and Tire Industries Company, Babylon Tire Factory, where this technology is considered one of the most important strategic cost management techniques, and its application leads to achieving the goal of the economic unit in reducing costs and increasing productivity, and to achieve this goal the researcher relied on data Economic unit research sample through personal interviews and field visits for the purpose of applying TC technology. A set of conclusions was reached, the most important of which are: The target cost technique is one of the important techniques whose work focuses on reducing costs during the life cycle of the product, especially in the planning, research, development and design phase without affecting the quality of product, this research helps in determining the competitive costs of products through Determining the target costs in the market and comparing them with the actual (current) costs and analyzing the costs gap to reach the competitive costs. Important notes pay attention to the main success factors, which represent cost, quality and time, Developing the economic unit in question or replacing it with the machinery and equipment of the Babel Tire Factory in order to compete with the products of other competing units by reducing costs.



Crossref  10.36371/port.2021.4.5

Keywords: Target cost competitive advantage

إثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المزايا التنافسية

مصطفى حسن علي ملك*، د. علاء عبيد الزبيدي

قسم المحاسبة، المعهد التقني كربلاء، كربلاء، العراق.

قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق¹

الخلاصة: يهدف البحث الى تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في أحد معامل شركة الصناعات المطاطية والاطارات معمل اطارات بابل حيث تعتبر هذه التقنية من اهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية، وإن تطبيقها يؤدي الى تحقيق هدف الوحدة الاقتصادية في تخفيض التكاليف وزيادة الانتاجية، ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتمد الباحث على بيانات الوحدة الاقتصادية عينة البحث من خلال المقابلات الشخصية والزيارات الميدانية لغرض تطبيق تقنية TC. وتم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات **اهمها:** ان تقنية التكلفة المستهدفة من التقنيات المهمة التي يركز عملها على تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج وبخاصة في مرحلة التخطيط والبحث والتطوير والتصميم من دون مس جودة المنتجات . تساعد تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد التكاليف التنافسية للمنتجات عن طريق تحديد التكاليف المستهدفة في السوق ومقارنتها مع التكاليف الفعلية (الحالية) وتحليل فجوة التكاليف للوصول الى التكاليف التنافسية. مجموعة من التوصيات **اهمها** يجب على الوحدة الاقتصادية محل البحث الاهتمام بعوامل النجاح الرئيسية والتي تمثل التكلفة والجودة والوقت والتي ينعكس تأثيرها على رضا الزبائن وهي احد اهم جوانب تقنية التكلفة المستهدفة. تطوير الوحدة الاقتصادية محل البحث أو استبدالها للمكائن والآلات الخاصة بمعمل اطارات بابل من أجل منافسة منتجات الوحدات المنافسة الأخرى عن طريق تخفيض التكاليف .

الكلمات الدالة: نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء، الميزة التنافسية.

المقدمة

استعمال تقنية التكلفة المستهدفة ينسجم مع متطلبات البيئة الصناعية المعاصرة في مجال توفير المعلومات الملائمة وكذلك قرارات تسعيرية افضل وتحقيق الميزة التنافسية .

أهداف البحث

في ظل ما تقدم من عرض للمشكلة والتساؤلات ذات الصلة بها يمكن وصف الهدف الرئيس للبحث في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة و مدى إسهامها في تلبية متطلبات المنافسة في الاسواق وتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية .

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في حاجة الوحدات الاقتصادية عموماً والمعمل عينة البحث على نحو الخصوص إلى انظمة محاسبية معاصرة تنسجم مع ما تشهده بيئة الأعمال من تطورات متسارعة وتغيرات مستمرة ومنافسة شديدة أصبحت معها المداخل والنظم التقليدية في محاسبة الكلفة والإدارية غير قادرة على تلبية متطلبات تلك الوحدات حيث يسهم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز قدرات وامكانات الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها انسجاماً مع التغيرات والتطورات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة ودعم الموقف التنافسي لتلك الوحدات.

فرضية البحث

وفقاً لما تم عرضه من مشكلة وتساؤلات واهداف للبحث يمكن اشتقاق الفرضيات الآتية- ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحسين كفاءه وفعالية اداء الشركات الصناعية العراقية ، ويمكن ان يرسم صورة واضحة عن اداء الوحدة الاقتصادية وكذلك الفرضية الاساسية للبحث في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق المزايا التنافسية التي تعزز الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية .

حدود البحث

الحدود الزمنية: لغرض إنجاز البحث فقد تم الاعتماد على بيانات سنة ٢٠١٨ لأنها أحدث بيانات متكاملة للمعمل عينة البحث. الحدود المكانية: لغرض اختبار فرضية البحث فقد تم اختيار

اصبحت المنافسة الشديدة من الصفات المميزة لبيئة الاعمال المعاصرة في الوقت الحاضر قياساً بالسابق خاص بعد تحول منافسة الوحدات الاقتصادية من البيئة المحلية الى البيئة الدولية ولغرض مواجهة هذه التغيرات والاستعداد لها كما ينبغي على الوحدة الاقتصادية ان تقوم بتقديم منتجات ذات اسعار تنافسية تلبي حاجات ورغبات الزبائن مع ضمان تخفيض التكاليف وتحسين مستوى العملية الانتاجية لذلك اصبح لابد من توجه الوحدة نحو استخدام النظم والتقنيات الحديثة في اعمالها ، والتوجه إلى تغيير الطرائق والأساليب التقليدية المستعملة إلى أساليب حديثة ، ولعل من أهم هذه التقنيات هي تقنية التكلفة المستهدفة ، إذ تعد هذه التقنية احد ابرز تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تعمل على تخفيض التكاليف على مدار دورة حياة المنتج ، فتعمل على تحسين الأداء التنافسي عن طريق إدارة أفضل للتكاليف واستخدام أمثل لموارد الوحدات الاقتصادية مما يعطي للإدارة المرونة الكاملة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة ، ويستند البحث الى فرضية مفادها ان استعمال تقنية التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحقيق نتائج افضل في تخفيض التكاليف وبالتالي تحسين مستوى الانتاجية في الوحدة الاقتصادية عينة البحث وبالشكل الذي يتناسب مع متطلبات بيئة الاعمال المعاصرة.

منهجية البحث:

تمثل منهجية البحث إطار عام للبحث متمثلة بالخطوات المتسلسلة، التي تعكس المسار المعتمد في تشخيص مشكلة البحث وما يجب اقتراحه من معالجات وفرضيات تبنا عليها تلك المعالجات.

مشكلة البحث

تواجه الوحدات الاقتصادية في البيئة الصناعية مشكلات متعددة منها ما يتعلق بضعف الانظمة الكلفوية المعول عليها في تلبية متطلبات تلك الوحدات من معلومات تعزز امكانات اتخاذ القرارات الملائمة ومنها ما يتعلق بعدم القدرة على مواكبة التطورات المستمرة في الانظمة الكلفوية وبالشكل الذي يعزز الموقف التنافسي لتلك الوحدات في بيئة التنافسية . وعليه فان مشكلة البحث تكمن في التساؤل الآتي هل ان

لتحديد التكلفة. أهم الاستنتاجات الدراسة إن الاحتساب لكلفة المنتج وفق النظام التقليدي لا يراعي طلبات الزبائن في حين ان تقنية التكلفة المستهدفة تحتسب كلفة المنتج، بناءً على معايير يحكمها السوق وطلبات ورؤى الزبائن التي يجب توافرها في المنتج . [1]

دراسة المحمدي: ٢٠١٩، تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك: رسالة ماجستير: كلية الادارة والاقتصاد: الجامعة المستنصرية.

تهدف الدراسة الى بيان العلاقة التكاملية بين تقنيتي الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بهدف توضيح دور هذه العلاقة التكاملية في تحقيق الميزات التنافسية. وأهم الاستنتاجات التي توصلت لها الدراسة يمثل عمل تقنية الكلفة المستهدفة مع تقنية سلسلة القيمة اطاراً متكاملأً يساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفاقاً لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية. وعدم وجود أي تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة مثل (تقنية الكلفة المستهدفة وتقنية سلسلة القيمة) في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك، فلاتزال الشركة تعتمد الطريقة التقليدية في التسعير (الكلفة زائد هامش الربح) التي اثبتت عدم ملائمتها لا سيما بعد غياب الحماية للمنتجات الوطنية واغراق السوق بمنتجات منافسة بمختلف الاسعار مما دفع ادارة الشركة الى تخفيض اسعار بيع المنتجات على وفق اسس غير مدروسة مما ترك تأثيراً سلبياً في الاداء المالي. [2]

دراسة Stadtherr & Wouters: 2021 ، Extending target costing to include targets for R&D costs and production investments for a modular product portfolio—A case study

توسيع نطاق الكلفة المستهدفة لتشمل أهدافاً لكلف البحث والتطوير واستثمار الإنتاج لمجموعة منتجات معيارية، دراسة حالة لمدة ثلاث سنوات في شركة سيارات، للكلفة المستهدفة بوصفها طريقة لإدارة الكلفة، مطبقة على مجموعة من المنتجات على أساس استراتيجيات المنتج المعيارية. بحث منشور في المجلة الدولية لاقتصاديات الإنتاج وتهدف الدراسة اقتراح

الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات في النجف أحد تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية مجتمعاً للبحث واحد معاملها المتمثل بمعمل اطارات بابل عينة للبحث.

منهج البحث ومصادر جمع البيانات والمعلومات

يعتمد هذا البحث على منهجين وهما:

المنهج الاستنباطي: وذلك عن طريق الاستعانة بالمراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية منها والأجنبية فضلاً عن الاعتماد على الشبكة العنكبوتية (الانترنت).

المنهج الاستقرائي: إذ اعتمد الباحث في ظل هذا المنهج على دراسة واقع المعمل عينه البحث واعتماد وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أهمها:

- الزيارات المتكررة والمعاشية الميدانية في المعمل عينة البحث.
- مقابلة المسؤولين وموظفين الحسابات والاداريين والعاملين في المعمل عينة البحث وبعض من وكلاء البيع المتخصصين ببيع اطارات السيارات.
- الاطلاع على السجلات المحاسبية وتقارير للكلفة وقوائم الرواتب الخاصة بالمعمل عينة البحث.

الدراسات السابقة

تمثل الدراسات السابقة محطة الانطلاق للباحث الذي يستند عليه في فهم جوانب البحث الذي يريد الخوض فيه وفهم الأفكار العامة ذات العلاقة بمتغيرات دراسته لكيلا يبدأ من الصفر.

دراسة Kadarova, et. al., 2015 ، Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies

احتساب الكلفة المستهدفة والمكاسب الاقتصادية للشركات، دراسة تطبيقية على أحد مكاتب خدمات حاسوب بحث منشور في مجلة Procedia للاقتصاد والتمويل، وهو مقدم للمؤتمر العالمي الثاني حول الأعمال والاقتصاد والإدارة والسياحة ، براغ ، جمهورية التشيك. وهدفت الدراسة لعرض طريقة تحديد الكلفة المستهدفة واستخدامها لتحديد السعر المستهدف والربح المستهدف بالإضافة إلى عرض مزايا وعيوب هذه طريقة التكلفة المستهدفة ومقارنتها مع الطريقة التقليدية

الذي يمكن تحمله على منتج ما، ومع ذلك، ما يزال بإمكان الشركة كسب هامش الربح المطلوب من هذا المنتج بسعر بيع معين. فهي تعمل على تقليل التكلفة من مستوى المنتج إلى مستوى المكون.. حيث تتكون التكلفة المستهدفة من تخطيط التكلفة في مرحلة التخطيط والتصميم للإنتاج بالإضافة إلى التحكم في التكلفة طوال دورة حياة المنتج. [4] أما من حيث التعريفات التي جاءت بخصوص تقنية التكلفة المستهدفة كانت متعددة نذكر منها:

حيث عرفت تقنية التكلفة المستهدفة هي أداة لإدارة التكلفة والتي تهدف إلى إدارة جميع تكاليف المنتج طوال الوقت في مرحلة التصميم وكذلك لتحقيق الربح وهي تقنية الإدارة التي تضمن وجود منتج مربح بما يكفي لتبريره إنتاجه [5].

وعرفت Horngren بانها التكلفة المقدرة على المدى الطويل لكل وحدة من منتج أو خدمة تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق هدف الدخل التشغيلي لكل وحدة عند البيع بالسعر المستهدف. [6]

ويرى Drury هي التقنية التي تركز على إدارة التكاليف خلال مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج أو خدمة مشتقا من البدء مع تحديد سعر البيع المستهدف وخصم في هامش الربح المرغوب فيه [7].

ويشير Blocher الى تقنية التكلفة المستهدفة بأنها إحدى التقنيات التي يمكن تطبيقها في ظروف المنافسة الشديدة، إذ تحدد التكلفة المستهدفة على أساس سعر السوق التنافسي والذي يضمن تحقيق الربح المستهدف لتغطية التكاليف المرتبطة بالمنتج [8].

واخيرا يرى Hilton ان تقنية التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة المتوقعة على المدى الطويل والتي يتم تحديدها بشكل مسبق في مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج وهي بذلك تساعد الوحدة في الدخول والبقاء في السوق للمنافسة مع منافسيها. [9]

مما سبق يمكن تعريف تقنية التكلفة المستهدفة بأنها تخطيط مسبق بخطوات منهجية وشاملة خلال مرحلة مبكرة

توسيع نطاق الكلفة المستهدفة من خلال طريقة تم تطويرها وتنفيذها خلال دراسة حالة مدتها ثلاث سنوات في إحدى شركات السيارات، إذ تحدد هذه الطريقة أهداف الكلفة المستندة إلى السوق لكلف البحث والتطوير والاستثمارات الخاصة بأصول الوحدة الاقتصادية. واستنتجت الدراسة إلى ان المدخل البديل القائم على كلفة رأس المال له قيود على استخدام النمطية والكلفة المستهدفة. ويمكن أيضا النظر في كلف استثمارات البحث والتطوير والإنتاج من خلال تضمين كلفة راس المال ببساطة في طريقة حساب الكلفة المستهدفة. [3]

تتميز الدراسة الحالية في كونها تقدم نموذجا مقترحاً للوحدات الاقتصادية القطاع الصناعية الخاص بصناعة منتجات الاطارات، إذ يبنى الانموذج تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية. قيام الدراسة الحالية بتطبيق ما جاء من افكار وموضوعات في الجانب النظري على الواقع الفعلي المتمثل بـ (الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات / معمل اطارات بابل) للتوصل إلى نتائج عملية تدعم فرضيات الدراسة.

الإطار النظري لتقنية التكلفة المستهدفة

تتصف تقنيات التكاليف بكونها تقنيات تتكيف مع تطور العملية الانتاجية، وذلك استجابة لمحيط العمل الأكثر تعقيداً، إذ أدى تطور العمليات الانتاجية الى الحاجة لنظم وتقنيات متقدمة ومنطورة في مجال التسعير وكذلك توزيع التكاليف على أهداف التكلفة، ولتوفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات السلعية والخدمية وتحقيق الميزة التنافسية للاستمرار بالعملية الانتاجية وتحقيق الاهداف المطلوبة. حيث تعد تقنية التكلفة المستهدفة أحد هذه التقنيات المتقدمة في هذا المجال ولها مؤشرات إيجابية في تفادي القصور والانتقادات الموجهة للنظم التقليدية خاصة في مجال تسعير المنتجات.

مفهوم وتعريف تقنية التكلفة المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة من التقنيات المعاصرة اذ هي طريقة لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددتين، مع ضمان ربحها المنشود. تُعد التكلفة المستهدفة الحد الأقصى لمبلغ التكلفة

المفهوم الأولي حتى الإنتاج النهائي. فإذا كان داخل حدود الوحدة فإنه يتضمن التصميم والهندسة الصناعية والإنتاج والمبيعات والتسويق وشراء المواد ومحاسبة وتكلفة الخدمة والمساندة أم إذا كان خارج حدود الوحدة فهنا يتضمن والمجهزون والزبائن والموزعون لتحقيق الأرباح والقدرة التنافسية على المدى الطويل

• توجيه دورة حياة المنتج:

ان دورة حياة المنتج الكلية تتم وتتكيف لكل من المنتج والزبون باستخدام هذه التقنية، لتتضمن سعر الشراء وتكاليف الإنتاج والصيانة وتكاليف التوزيع التكلفة المستهدفة موجهة نحو الزبون حيث تبدأ مراعاة السعر والجودة والوظائف والمتطلبات المحددة مسبقا ومراعاة جودة المنتج وبالتالي توجيه دورة حياة المنتج

• تضمين سلسلة القيمة:

أن جميع مكونات سلسلة القيمة وأبرزها الموردين، الموزعين، والتجار يشاركون في تطبيق مراحل التكلفة المستهدفة، وأن تطوير العلاقة بين هذه المكونات يؤدي إلى تخفيض التكاليف على امتداد سلسلة القيمة، كما أن وجود علاقات طويلة الأجل والمنفعة المتبادلة مع الموردين و غيرهم من اعضاء سلسلة القيمة تشكل الأساس النجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

خصائص تقنية التكلفة المستهدفة:

يشتمل تقنية التكلفة المستهدفة على مجموعة من الخصائص التالية: تقنية التكلفة المستهدفة المطبقة في مرحلة التطوير والتصميم تختلف عن الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج. [12,13]

- التكلفة المستهدفة ليست طريقة للتحكم في التكاليف فقط بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف ايضا.
- عمليات واجراءات التكلفة المستهدفة لها أكثر من طريقة للتنفيذ لأن الأهداف الأساسية للتكلفة تشمل مراحل التطوير والتصميم.

من دورة حياة المنتج اي النشاط الذي يسعى الى ادارة تكاليف المنتج وتخفيضها وتحقيق ميزة تنافسية للوحدة .

مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة

يوجد هناك عدة مبادئ للتكلفة المستهدفة كونها تمثل أفضل أداة لإدارة التكلفة وتخطيط الربح، وان مبادئها هي: [10,11]

• التسعير المرتكز على السوق:

أن سعر البيع المستهدف هو الموجه لنظام التكاليف في الشركة وتقوم تقنية التكلفة المستهدفة بإجراء تقدير التكلفة بناءً على تقدير سعر المنتج في السوق وتحديد الربح المتوقع وطرح هاتين القيمتين من بعضهما البعض. لتوضيح الأمر بشكل أكثر بساطة، فإنه يقدر النطاق من التكلفة القانونية لتحقيق الربح المقرر بناءً على سعر السوق

• التركيز على الزبائن:

حيث أنه لا بد الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج وهنا يتم التركيز على متطلبات العملاء للجودة، والتكلفة، والوقت وهي تؤثر بشكل واضح في المنتج وصنع القرارات وتؤدي إلى تحليل التكلفة أي انها خاصية من خصائص المنتج وينبغي إن تكون أكثر من تكلفة لتوفيرها

• التركيز على التصميم:

أن يكون تصميم المنتج وتطويره من خلال فريق عمل مكون من عدة تخصصات وإدارات مختلفة بالشركة وأن الوحدة الاقتصادية تمتلك فرصة كبيرة لتحقيق رقابة على تكاليفها خلال مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج، إذ في هذه المرحلة يمكن للوحدة الاقتصادية إحداث تغييرات هندسية قبل المباشرة بعمليات الإنتاج من أجل الحصول على منتجات عالية الجودة وتحقيق هدف تخفيض التكلفة.

• مشاركة الجامعات الوظيفية:

يكون ارتباط هذه الجامعات بوظائف الأقسام الإنتاجية والوظائف التي تؤديها المنتوجات على المنتج بالكامل من

لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والإبداع وان تكون هناك قدرة مالية للوحدة الاقتصادية لتبني تقنية التكلفة المستهدفة مما يتطلبه التطبيق من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة.

التحسين المستمرة و اجراء مقارنة بين أداء المنافسين الافضل في السوق، وأيضا مقارنة المنتجات او الخدمات مع افضل مستويات الاداء في الوحدة و يجب على الوحدات اعتماد فلسفة التحسين المستمر ، وهي عملية مستمرة تنطوي على البحث المستمر للحد من التكاليف، والقضاء على النفايات وتحسين نوعية وأداء الأنشطة التي تزيد من قيمة العميل أو رضاه. المحاسبة الإدارية تدعم التحسين المستمر عن طريق تحديد فرص التغيير ومن ثم الإبلاغ عن التقدم المحرز في الأساليب التي تم تنفيذها.

خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

يختلف الباحثون في تحديد عدد خطوات تقنية التكلفة المستهدفة لكن معظمها تشترك بالعناصر الأساسية نفسها ، اذ تمر عملية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالخطوات الاتية وهي : [15]

• دراسة وبحوث السوق:

للقيام بدراسة السوق كخطوة أساسية يجب الاجابة على أهم التساؤلات الاتية:

- (١) من هو الزبون؟ يجب أن يكون تحديد السوق المستهدف نقطة البداية في هذه الطريقة ما هو المنتج الذي يحتاجه الزبون؟
- (٢) نوع المنتج. ما هو مستوى الجودة المتوقع؟ أساس، متوسط، متقدم.
- (٣) ما هي خصائص المنتج المطلوب؟ الخصائص العامة للمنتج. المتطلبات الإلزامية التي يجب أن يحتوي عليها المنتج؟ في غيابها المنتج يفقد قيمته لدى الزبون.

- تعمل على ادارة ارباح الوحدة الاقتصادية من خلال التحكم بالتكاليف وايضا في عملية تطوير المنتج.
- ليس من الصحيح ان تطلب من الزبون التكيف مع المنتجات وانما تعمل على جعل المنتجات هي التي تتكيف مع احتياجات الزبون.
- انها تحدد سعر بيع المنتجات على اساس الحصة السوقية ومستوى المنافسة واستراتيجية الدخل للسوق ومكانة الوحدة في السوق ومرونة الطلب.

مزايا تقنية التكلفة المستهدفة:

توضح مزايا تقنية التكلفة المستهدفة اوجه القصور التي أصابت المدخل التقليدي لتحديد تكلفة المنتج والمعالجات التي قدمتها اذ ان المعلومات المقدمة وفق النظم التقليدية لا تلبى متطلبات الإدارة الموجهة نحو السوق والزبون. حيث تعد من اهم مميزات تقنية الكلفة المستهدفة هو تركيزها على مرحلة تصميم ونخطيط المنتج حيث هذه الميزة تعد أكثر تأثيرا في تحديد مقدار الكلف المُلتزم بها لذلك تجذب انتباه فريق التصميم الذي يجب ان يستمر في محاولات تصميم المنتج إلى ان يجد التصميم الذي يعطي التكلفة المتوقعة التي تعادل أو تكون اقل من الكلفة المستهدفة أي محاولة تقليص الفجوة التي قد تحصل بين الكلفة المتوقعة والكلفة المستهدفة وفي حالة عدم التمكن من الوصول إلى الكلفة المستهدفة فمن الاجدر عدم إطلاق المنتج [14].

مقومات وعوامل النجاح في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

هناك عدة مقومات لتحقيق النجاح في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ولنجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة من الضروري توفر ما يلي: [4].

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية ووجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية.
- الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الأسلوب، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية وقدرة الوحدة الاقتصادية على إنتاج منتجات متعددة.
- إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم تركيزها عند البعض اي اعتماد الإدارة على تفويض السلطة

المحتملة للمنتج الجديد، إذا كانت مواصفات المنتج الجديد وعملية تصنيعه مشابهة إلى القديم

- احتساب (تحديد) التخفيض المستهدف في التكلفة:

تحديد التخفيض المستهدف في التكلفة الذي يعرف بأنه الفرق بين التكلفة المسموح بها (المستهدفة) والتكلفة الحالية التي عادة ما تتجاوز التكلفة المسموح بها، بهذا الصدد إلى أن على فريق التصميم تقليص هذا الفرق بالشكل الذي تتساوى فيه التكلفة الحالية التكلفة المستهدفة أو تكون أقل منها

- تحقق التخفيض المستهدف للتكلفة:

بعد الانتهاء من مرحلة معرفة مقدار التكلفة المستهدفة أو المسموح بها ، وكذلك مقدار التخفيض المستهدف أو الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة يأتي دور تقنيات أو أدوات تحجيم التكلفة وهي عبارة عن مجموعة من التقنيات أو الإجراءات التي يتم استخدامها للقضاء على هذه الفجوة ومن ثم تحقيق هدف خفض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من التقنيات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ، حيث أن عملية الوصول لهدف تحقيق التخفيض المستهدف في التكلفة تستلزم استعمال ادوات خفض التكلفة لتحقيق التكلفة المستهدفة اهمها هندسة القيمة : هي مجموعة من التقنيات التي تهدف إلى حذف التكاليف والانشطة غير الضرورية وهذه التكاليف والانشطة لا تؤدي أي دور في تعزيز قيمة المنتج وهي في المقام الأول نهج يستخدم لتعزيز القيمة التي يوفرها المنتج، ويقاس بالعلاقة بين وظائف المنتج والتكاليف المتكبدة وتبدأ هندسة القيمة بإجراء تحليل وظيفي، وتنتهي بخفض التكلفة . سلسلة القيمة: وتركز سلسلة القيمة على خلق القيمة عادة عن طريق الابتكار في المنتجات أو العمليات، وكذلك التسويق، وكذلك على تخصيص القيمة الإضافية. وهي تشمل جميع العمليات المترابطة والمتراطة رأسياً التي تولد قيمة للمستهلك، فضلا عن الروابط الأفقية مع سلاسل القيمة الأخرى التي توفر سلعا وخدمات وسيطة. الهندسة العكسية (التحليل المفكك): المعروف أيضا باسم تحليل الهدم وتعرف بأنها عملية تقويم منتج المنافس من اجل تحديد مجال تطوير منتج الوحدة الاقتصادية لأجل تحسين قيمته بتخفيض التكلفة ذات العلاقة بدورة حياته وعلى امتداد سلسلة القيمة

- تحديد السعر المستهدف:

يعرف السعر المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج والذي يكون الفرد مستعدا لدفعه في مقابل الحصول على المنتجات والسلع التي تلبى حاجاته ورغباته وتشبعها. وان تقنية التكلفة المستهدفة تقوم علي فكرة أساسية مضمونها هو السعي نحو تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق والتي يدفعها الزبائن (بالنتيجة تخفيض تكاليف المنتج ينعكس على سعر البيع بعدها

- تحديد الربح المستهدف:

يعرف الربح المستهدف بانه الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه من بيع المنتج في السوق. وان تحديد الربح المستهدف تعتبره الوحدات عنصر مهم، فلذا يجب أن يكون الربح المستهدف واقعيًا ويجب أن يكون قادرًا على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج وأن هناك العديد من الطرق لتحديد الربح المستهدف مثل العائد على المبيعات والنسبة المرجحة من متوسط العائد على المبيعات وان تحديد الربح المستهدف استنادا الى التخطيط طويل أو متوسط الأجل هوة أفضل طريقة لتخطيط ارباح الوحدة .

- تحديد التكلفة المستهدفة:

تحدد التكلفة المستهدفة للتسعير المستهدف عن طريق التسعير القائم على السوق بسعر مستهدف. والسعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج أو الخدمة التي تقدم الى الزبائن المحتملين ويكونوا على استعداد لدفع.

- احتساب التكلفة الحالية (الفعلية)

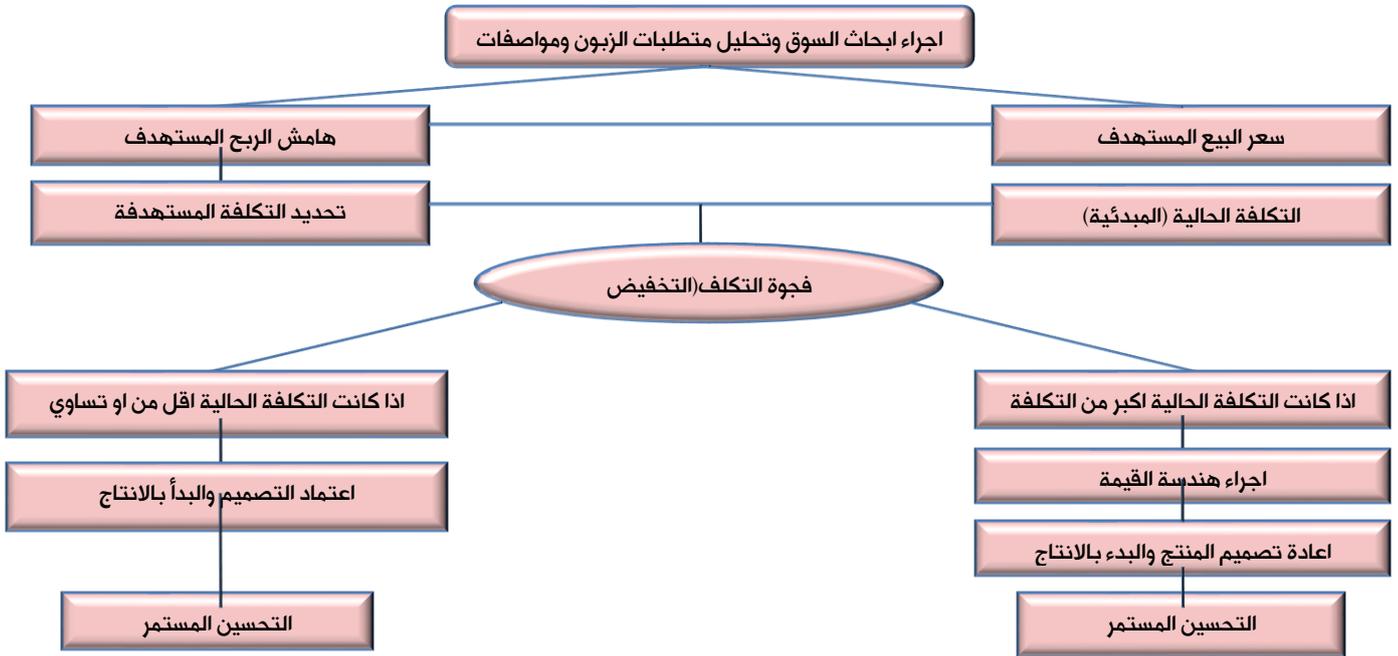
بعد تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج ، يتم احتساب تكلفته الحالية التي تشمل جميع عناصر التكلفة ذات العلاقة بدورة حياة المنتج ، و أن استعمال التقنيات الحديثة سيساعد في تحديد التكلفة الحالية بشكل ملائم جدا ، وبعد أن يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج في الخطوة السابقة، يتم في هذه الخطوة احتساب تكاليفه الحالية ، في حالة ما إذا كان المنتج المقترح في الواقع منتجا معدلا، فإن لدى الوحدة الاقتصادية بالفعل أساس التكلفة الذي يمكن من خلاله تحديد التكاليف

المستهدفة، فأن اجراء مزيد من التحليلات التفصيلية سيتم من اجل تشخيص الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التكلفة. ومن الأساليب التي يمكن توظيفها في هذا المجال هو اسلوب التحسين المستمر لاستخدامه لتحقيق التخفيض الاضافي. [26] والشكل الاتي يوضح خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

التي يمر بها، مع الإشارة إلى أن نجاح تطبيق الهندسة العكسية يرتبط بما يتم تجميعه من معلومات عن أفضل ما يتم ممارسته لدي الوحدات الاقتصادية المنافسة بشأن منتجاتها وبالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قيمتها في السوق. [16]

• تقويم النتائج:

يتم في هذه الخطوة تقويم اجمالي النتائج المتحققة التي تستهدف تحقيق التكلفة المستهدفة، فإن لم تتحقق التكلفة



الشكل (١) خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة المصدر: [١٧]

التي يمكن السيطرة عليها والعوامل التي لا يمكن السيطرة عليها. وضعف تنفيذ مفهوم العمل الجماعي. حيث ان العمل الجماعي والثقة يمكن أن يؤدي إلى مشاكل كبيرة في تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة. ففي بعض الاحيان تظهر نزاعات بين مختلف الأطراف المشاركة في تحقيق التكلفة المستهدفة، مثلا الضغط الكبير الذي تمارسه الوحدات الاقتصادية على الموردين للعمل على وفق جداول تخفيض التكاليف مما قد يسبب نفور أو فشل الموردين، أو شعور مهندسي قسم التصميم بعدم وعي بقية اقسام الوحدة الاقتصادية (الإدارية والتسويقية والتوزيع) بمفهوم تخفيض التكلفة في الوقت الذي يبذل قسم التصميم جهودا باتجاه هذا المفهوم [١٨]

صعوبات ومعوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

على الرغم من أن تقنية التكلفة المستهدفة لها مزايا عديدة عند تطبيقها، إلا أن بعض الدراسات حول تقنية التكلفة المستهدفة تشير إلى المعوقات والصعوبات المحتملة في التنفيذ، خاصة إذا كان التركيز على تلبية تقنية التكلفة المستهدفة تصرف الانتباه بعيداً عن العناصر الأخرى لأهداف الشركة الإجمالية ومن تلك الصعوبات: حيث ان عدم الفهم لمفاهيم تقنية التكلفة المستهدفة يشكل عائق بحد ذاته. فبالنسبة للكثير تعد تقنية التكلفة المستهدفة ليست مفهوماً سائداً واضح، لذا يرفض العديد من كبار التنفيذيين هذه الفكرة. ويمكن أن يكون هناك صعوبات في فصل العوامل

الميزة التنافسية

(١) ابعاد الميزة التنافسية:

وقد اختلف الباحثون والكتاب في تحديد أبعاد الميزة التنافسية فالبعض حدها بأبعاد اربعة ومنهم من حدها بخمسة أو ست أو سبعة ابعاد و من أهم هذه الأبعاد: بعد **التكلفة**: يعد بعد التكلفة البعد الاول والاهم من ابعاد الميزة التنافسية ويراد بها إنتاج وتوزيع المنتجات بأدنى موارد ضائعة، وبما يسمح بتحقيق ميزة كلفوية ناتجة من تكاليف منتجات اقل من باقي الوحدات المنافسة . **بعد الجودة**: تعرف الجودة بأنها مجموع خصائص المنتج أو الخدمة المقدمة التي يتم تنفيذها بأعلى كفاءة وامكانية ممكنة و على وفق المواصفات ليتم ارضاء الزبون في وقت الشراء، وفي أثناء الاستعمال [23].

بعد المرونة: هي المقدرة على إجراء التغييرات في الموقع السوقي التي تعتمد على الإبداعات في التصميم والتخطيط والاستجابة للتغيرات والأحداث السريعة التي تواجه الوحدة الاقتصادية [24].

(٢) الاستراتيجيات التنافسية:

تمثل الميزة التنافسية الهدف الاكبر الذي تسعى جميع الوحدات الاقتصادية الى بلوغه، لكي تبقى وتستمر في مجال عملها وتتفوق على منافسيها وذلك من خلال استعمال ناجح لاستراتيجية تنافسية محددة تتناسب مع إمكانياتها وقدراتها ومواردها الذاتية. [25].

استراتيجية قيادة التكلفة: تشير استراتيجية قيادة التكلفة إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم منتجات إلى الزبائن، تفي بحاجاتهم ومتطلباتهم بتكلفة منخفضة مقارنة مع ما يقدمه المنافسين، مع مراعاة المستوى مقبول من الجودة هذه المنتجات. [26].

استراتيجية التمايز: تعتبر استراتيجية التمايز اداة جوهريّة تدعم امكانيات الوحدة الاقتصادية من الحماية والتحوط من المنافسين والتي تعزز ولاء الزبائن لها، اذ تقوم هذه الاستراتيجية التنافسية على أساس التمايز في المنتج أو الخدمة التي تقدمها الوحدة للزبون بحيث يعتبرها الزبون بأنها فريدة

تعد مواضيع الميزة التنافسية والمنافسة من المواضيع التي تثير اهتمام الوحدات الاقتصادية بشكل كبير، اذ انها تسهم بدورا أساسيا يعزز امكانيات الاستمرار ضمن بيئة المنافسة، ويحتم على الوحدات الاقتصادية أن تفكر بصورة جدية مستمرة بإدارة ناجحة لاستراتيجيتها لتجعلها قادرة على تعزيز وخلق القيمة لربائنها ويكون للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية عندما تتفوق في ادائها على منافسيها في كسب زبائن أكثر، وعندما تحمي نفسها من القوى التنافسية الاخرى.

مفهوم وتعريف الميزة التنافسية

ان الميزة التنافسية تعبر عن قدرة الوحدة على اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين لها، إذ يكون بإمكانها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا، وبمعنى آخر هي القدرة على إحداث إبداع في مجال عملها [١٩]. وتعددت تعريفات الميزة التنافسية باختلاف آراء الباحثين والمهتمين بها:

تاريخيا عرفت الميزة التنافسية اكتشاف الشركة طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل الشركات المنافسة، إذ يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً وبمعنى آخر بمجرد إحداث الأبداع بمفهومه الواسع [20].

ويشار الى الميزة التنافسية بأنها الوضع التنافسي الملائم للوحدة الاقتصادية الذي يجعلها مختلفة عن المنافسين في السوق بسبب قدراتها وإمكاناتها المختلفة. [21] وأخيرا عرفت الميزة التنافسية هي حالة تمتلك فيها الوحدة الاقتصادية موارد وقدرات تنفيذية أفضل من أجل خفض التكاليف والحصول على أداء أعمال أفضل وخلق قيمة مضافة للربائن في منافسة طويلة الأمد مع الوحدات المنافسة. [22].

مما سبق تعرف الميزة التنافسية انها خلق كفاءات متميزة وموقع تنافسي يضع الوحدة بمعزل عن المنافسين مما يمنحها الأفضلية في السوق.



الشكل (٢) المصدر: [28].

في تطبيق تقنية تساعد في إدارة التكلفة والتخطيط لها في مرحلة تصميم المنتج وبالشكل الذي يلبي رغبات الزبون من حيث الجودة العالية والسعر المطلوب ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، إذ أن ٧٥ ٪ من كلفة تصنيع المنتج و ٨٠ ٪ من جودت المنتج تحدد في مرحلة مبكرة من مرحلة التصميم ، لذلك فأن دراسة مجالات تخفيض التكلفة وادارتها تكون فعالة في هذه المرحلة من حيث أنها تساعد في توزيع الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية مع المحافظة على المستوى المستهدف من التكلفة والجودة . [30]

حيث تلبية تقنية التكلفة المستهدفة المتطلبات الاساسية لاستراتيجيات التنافسية الثلاثة: وتعد من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية المؤثرة في نجاح الشركة بتنفيذ استراتيجيتها التنافسية:

• دعم استراتيجية التكلفة الأقل:

تتطلب استراتيجية التكلفة الأقل توفير نظام إدارة كلفة استراتيجية قادرة التعامل بشكل عملي وعلمي ويمكن من خلاله إيجاد مجالات لتخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية عن طريق استراتيجية التكلفة الأقل ، مع الاحتفاظ بجودة المنتج لكونها عنصراً أساسياً في تحقيق رضا الزبون وتحقيق القيمة المضافة. وهناك ارتباط مباشرة بين الاستراتيجية التنافسية وبين استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، لكون تقنية التكلفة المستهدفة توفر وسيلة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة المتمثلة بتلبية متطلبات السوق عند مستوى الربحية المرغوب فيه، إذ تتميز الوحدات التي تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة بكونها تعمل في بيئة عالية التنافس وتنتج منتجات تمتاز بقصر دورات حياتها وتعقيد عملياتها التصنيعية. [31]

وميزة مقارنة مع منتجات منافسيها في السوق. استراتيجية التركيز : على وفق هذه الاستراتيجية تعمل الوحدة الاقتصادية على تحقق ميزة تنافسية من خلال استهدافها أو تركيزها على سوق معين أو قسم معين للزبائن والعمل على تلبية رغباتهم واحتياجاتهم وطلبات كل هذا السوق [27]

٣ دور تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية:

أن التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة والانفتاح الكبير على الأسواق ، وزيادة شدة المنافسة و العمل على وفق متطلبات الزبون و قصر دورة حياة المنتج ، فضلا عن التقدم التكنولوجي والعولمة الكبيرة ، قد جعلت الوحدات الاقتصادية تتبنى النظم والتقنيات الحديثة بدل من النظم التقليدية وايضا تبني مبدأ ما يتم إنتاجه يمكن تسويقه والتخلي عن مبدأ تسويق ما تستطيع الوحدة الاقتصادية من إنتاجه من المنتجات وكل هذا بهدف المحافظة على الميزة التنافسية في السوق او القطاع الذي تنافس به وبالنتيجة تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته إلى المستوى المستهدف الذي يراعي اسعار السوق التنافسية مع المحافظة على الجودة المطلوبة . من جانب آخر فأن الوصول لهذا الهدف يستلزم تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية والتي أهمها تقنية التكلفة المستهدفة التي تهدف إلى الوصول إلى الربح المستهدف وادارة التكلفة بتخفيضها مع ضمان إنتاج منتجات تقابل حاجات ومتطلباته الزبائن من حيث السعر ، المواصفات ، والأداء الوظيفي للسلع والخدمات . ويشار إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة من شأنها أن تسهم في تخفيض التكاليف في نقاط متعددة منها في مرحلة التصميم إذ تسهم في تبسيط التصميم الذي يكون بكلفة أقل ، وفي مرحلة التخطيط للإنتاج تكون مساهمة تقليل العمالة المباشرة عن طريق معرفة العدد اللازم للإنتاج في مرحلة التصميم وفي مرحلة العمليات التشغيلية وتعمل هذه التقنية على القضاء على التلف والفقد في الانتاج عن طريق تحفيز العاملين ونشر ثقافة تخفيض الكلف وتحقيق ميزات تنافسية داخل الوحدة الاقتصادية . [29] وأن تحقيق الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية يتجسد

غرب بغداد وتهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الإطارات والأنابيب الداخلية بمختلف الأحجام والأنواع ومنتجات المطاط بنوعيه الطبيعي والصناعي بموجب المواصفات المعتمدة وبما يحقق أهداف و خطط التنمية للبلد وقد بدأ الإنتاج في هذا المشروع الحيوي في الثالث الأخير من عام ١٩٩٧ . وفي عام ٢٠١٥ تم دمج الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف والشركة العامة للصناعات المطاطية في الديوانية في شركة واحدة تحت تسمية الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات وذلك حسب الامر الاداري المرقم ٢٩٤٦ في ١٤/٩/٢٠١٥ .

نبذة تعريفية عن معمل اطارات بابل (عينة البحث) :

يقع المعمل في مقر الشركة في النجف ناحية الحيدرية وصمم هذا المعمل لإنتاج إطارات السيارات بمختلف أحجامها الصالون والحمل الخفيف والحمل الثقيل من النوع الشعاعي أضافه إلى إطارات الجرارات الزراعية التقليدية بطاقة إنتاجية ٢ مليون إطار سنويا قابلة للزيادة إلى ٢,٥ مليون إطار لتغطية حاجة القطر مع إمكانية التصدير إلى البلدان المجاورة ومن كافة الأنواع والأحجام المتداولة تقريبا ولكن ظروف الحصار حالت دون تشغيل المعمل بكامل الطاقة الإنتاجية نتيجة لعدم توريد كامل الخطوط الإنتاجية والمكائن والمعدات المتعاقد عليها مما استدعى تشغيل المعمل بما متوفر من إمكانيات وما توفره المكائن بعد إجراء التحويلات اللازمة عليها . حيث تمر عملية صناعة الإطار بعدد من المراحل

- (١) مرحلة تحضير العجنت المطاطية.
- (٢) مرحلة أنتاج الأجزاء نصف المصنعة من الإطار (تشكيل الإطار).
- (٣) مرحلة تشكيل حلقات البيد الحديدية.
- (٤) مرحلة أنتاج النسيج السلكي المكسي بالمطاط.
- (٥) مرحلة بناء الاطار (الإطار الأخضر).
- (٦) مرحلة فلكنة الإطار الأخضر (كبس الإطار).
- (٧) مرحلة فحص وتوصليح الإطار الجاهز.
- (٨) مرحلة خزن الإطارات الجاهزة.

والجدول الاتي يوضح الطاقة الانتاجية للشركة لعام ٢٠١٨

• دعم استراتيجية التمايز :

تتمثل استراتيجية التمايز بتوجه الوحدة الاقتصادية نحو إنتاج منتجات أو تقديم خدمات تكون مقبولة لدى زبائنها وبدرجة عالية من التميز والجودة بالنسبة إلى منتجات منافسيها دون الاهتمام الكبير بالأسعار خاصة اذا كانت الجودة والتميز متقدمة جدا وذات علامة تجارية بارزة , وهناك عدة طرائق يمكن عن طريقها تحقيق التمايز , استخدام مدخلات عالية الجودة وأن كانت مرتفعة السعر, القدرة على الوصول إلى بحوث علمية رائدة , تخصيص جزء مهم من الموارد المالية نحو الابداع والبحث والتطوير , تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن والخدمات الفنية الأخرى بصورة سريعة فضلا عن الاهتمام بنظام التسليم بحيث يستلم الزبون المنتج بأسرع وقت.

• دعم استراتيجية التركيز:

تتميز الوحدات الاقتصادية التي تعتمد استراتيجية التركيز قيامها بالتركيز على منطقة جغرافية معينة أو سوق معين او قطاع معين, وقد اتضح أن تنفيذ هذه الاستراتيجية يتم عن طريق بديلين , وهما : استراتيجية قيادة التكلفة المركزة . استراتيجية التمايز المركزة [31].

وصف مجتمع وعينة البحث

بعد عرض الجانب النظري لنظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في الفقرات السابقة من حيث المفاهيم و الأدوات وخطوات التطبيق والمعلومات المحاسبية اللازمة للتنفيذ سيتم في هذا المبحث تناول الخطوات اللازمة لتطبيق نظام PFABC في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات/ معمل إطارات بابل وذلك بعد دراسة الشركة من حيث التأسيس والمراحل الإنتاجية في معاملها .

نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات :

تأسست الشركة العامة لصناعة الإطارات بموجب شهادة التأسيس المرقمة ٥٨ لسنة ١٩٩٧ استنادا الى احكام المادة (٦) من قانون الشركات المرقم (٢٢) برأسمال قدره (٥٠٢٩) مليون دينار وتقع الشركة في محافظة النجف الاشرف (١٦٠) كم جنوب

جدول (١) الطاقة الانتاجية لمنتجات الشركة العامة للصناعات المطاطية لسنة ٢٠١٨ المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على التقرير الادارة السنوي للشركة

٢ / ٣	١ / ٣	الانتاج المتحقق (٣)	الطاقة التخطيطية (٢)	الطاقة المتاحة (١)	وحدة القياس	اسم المنتج
نسبة التحقق	نسبة التحقق					
%٥٠.٦٩	%١٠.٦	٨,٠٦٩	١٤١,٨٥٠	٧٦٠,٨٥٠	وحدة	اطارات السيارات
%٧١	%٢٣.٦٠	٣٥.٥	٥٠	١٥٠	طن	مطاط معاد الحيوية
%٥٢	%١٧.٤٠	٢٦	٥٠	١٥٠	طن	مطاط مطحون
%٠.٣٣	%٠.٠٧	٤٩٢	١٥٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	وحدة	الخراطيم
%٣٠	%٨.٢٧	١٥,٠٠٠	٥٤,٤٧٥	٥٤,٤٧٥	لفة	الصوندات
%٣٨.٧٠	%٣٢.٣٠	١,٩٣٩	٥,٠٠٠	٦,٠٠٠	وحدة	السلع المطاطية

الالكترونية في تطبيق هذا النظام بالإضافة الى تطبيقات الحاسبة الالكترونية الأخرى تبويب عناصر الدليل المحاسبي : يعتمد نظام تكاليف الشركة في تبويبه على النظام المحاسبي الموحد اذ تبويب الحسابات كالاتي وتبدأ بحساب (٣١) والمتمثل بالرواتب والاجور ومن ثم حساب (٣٢) والمتمثل بالمستلزمات السلعية وحساب (٣٣) المستلزمات الخدمية نهاية بالاندثار وهي الحساب (٣٧) ويتم تحليلها كالاتي : والجدول الاتي يوضح الكلف الاجمالية للإطارات كما في ميزان المراجعة للشركة

من الجدول نلاحظ أن كمية الإنتاج الفعلي للمعمل انخفضت بصورة كبيرة قياساً بمستويات الطاقة المختلفة، وان السبب للانخفاض هو التغييرات التي حصلت في بيئة الأعمال التنافسية.

النظام المحاسبي المطبق في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات و التركيز على معمل اطارات بابل (عينة البحث) :-

تعتمد الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات النظام المحاسبي الموحد وبشكل مركزي ، وتعد كافة حسابات المصانع التابعة لها في مقرها ، وتستعمل الشركة الحاسبة

جدول (٢) ميزان المراجعة الجزئي للشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات / معمل اطارات بابل لسنة ٢٠١٨ المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة للشركة

المبالغ	اسم الحساب	رقم الحساب	
		كلي	فرعي
9,600,000,000	الرواتب والاجور	31	
	المستلزمات سلعية	32	
٢,٨٥٠,٠٠٠,٠٠٠	الخامات والمواد الاولية	321	
147,919,000	الوقود والزيوت	322	
12,799,700	الادوات الاحتياطية	323	
9,370,000	التعبئة والتغليف	324	
7,732,800	المتنوعات	325	
389,000	تجهيزات العاملين	326	
372,197,000	الماء والكهرباء	327	
	المستلزمات الخدمية	33	
17,369,000	خدمات الصيانة	331	
16,650,000	ابحاث واستشارات	332	
11,860,000	دعاية وطبع وضيافة	333	
84,861,000	نقل وايفاد واتصالات	334	
51,900,000	استنجاز موجودات ثابتة	335	
33,358,000	مصرفوات خدمية متنوعة	336	
1,140,578,000	الاندثارات	37	
-	المصرفوات التحويلية	38	

725,100,000	المصروفات الاخرى	39
15,082,083,500	الاجمالي	

والجدول الاتي يوضح ملخص كلف الانتاج بموجب واقع نظام التكاليف المطبق في الشركة / المعمل عينة البحث
جدول (٣) كلفة الوحدة الواحدة لمعمل اطارات بابل لسنة ٢٠١٨ المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

اسم الحساب	اطار حجم ١٢	اطار حجم ١٣	اطار حجم ١٤	اطار حجم ١٥	اطار حجم ١٦	الاطار الزراعي حجم ٢٨
	٦.٥ كغم	٥.٩ كغم	٨.٨ كغم	٨.٩ كغم	١٢ كغم	٦٩ كغم
التكاليف المتغيرة						
الخامات والمواد الاولية	21,792	24,037	34,336	38,711	42,671	313,488
الادوات الاحتياطية	12,456	13,723	19,627	22,133	25,343	179,171
التعبئة والتغليف	71	79	112	127	136	1,024
تكاليف متغيرة اخرى	66,251	73,063	104,386	117,693	12,778	953,049
التكاليف الثابتة						
الرواتب والاجور	44,636	11,723	25,755	46,800	46,542	48,269
الاندثارات	2,765	2,540	3,621	3,655	4,797	32,689
المصروفات ثابتة اخرى	227	208	294	299	394	2,672
التكاليف التسويقية	66	64	89	70	118	903
التكاليف الادارية	357	249	355	282	471	3,207
كلفة الوحدة الواحدة	148,621	125,686	188,575	229,770	133,250	1,534,472
كمية الانتاج	5,561	205	1,123	166	38	41

الى التوصل إليها ، لذلك سيتم التركيز على تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المزايا التنافسية . سيتم تطبيق خطوات التقنية على منتج اطار حجم ١٥ للمعمل عينة البحث وذلك وفق خطوات تطبيق هذه التقنية التي تم عرضها سابقا وكالاتي:

خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

تحديد سعر البيع المستهدف:

تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج الاطار المذكور معرفة أسعار البيع للمنتجات المنافسة والمماثلة ، ومن هذا المنطلق فبعد استقصاء الأسواق المحلية من أجل التعرف على أسعار بيع المنتج من الاطار حجم ١٥ إلى جانب المقابلات التي اجراها الباحث مع مسؤولي قسم التسويق في المعمل عينة البحث تبين ان أسعار المنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج للاطار حجم ١٥ هي كما موضح في الجدول ادناه .

من العرض اعلاه نلاحظ وجود نظام للتكاليف في المعمل عينة البحث ويتوفر في هذا النظام بعض مقومات نظام التكلفة ، ولكن هناك بعض الملاحظات التي تم تشخيصها الباحث وتمثل ان عملية تجميع وعرض عناصر الكلف لا يتم وفقاً للأسلوب العلمي السليم والمتعارف عليه عند القيام بإعداد قوائم التكلفة من ناحية تبويبها حسب عناصرها المتمثلة بالمواد المباشرة، الاجور المباشرة، والكلف الصناعية غير المباشرة . بالإضافة عدم وجود ملامح لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث وعليه لابد من تطبيقه بالشكل الذي يحقق له الميزة التنافسية.

تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث:

بعد أن تم التعرف على نظام التكاليف المطبق في الشركة / المعمل عينة البحث في المبحث السابق لذا فإن هذه الفقرة تمثل المجال التطبيقي للأفكار والمفاهيم التي يهدف البحث

جدول (٤) أسعار بيع الاطار حجم ١٥ المماثلة لمنتج المعمل عينة البحث (المبالغ بالدينار) المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المقابلات مع مسؤولي قسم التسويق في المعمل عينة البحث وبعض وكلاء البيع المتخصصين في بيع الاطارات.

ت	اسم المنتج المنافس	سعر البيع
١	اطار حجم ١٥ منشأ هندي	٣٤,٦٦٣
٢	اطار حجم ١٥ منشأ فيتنامي	٣٥,٤٠٠
٣	اطار حجم ١٥ منشأ تايوان	٣٦,٨٧٥
٤	اطار حجم ١٥ منشأ صيني	٣٨,٣٥٠
٥	اطار حجم ١٥ منشأ كوري	٤٤,٢٥٠
٦	اطار حجم ١٥ منشأ ياباني	٤٧,٩٨٣
	المجموع	٢٣٧,٥٢١

يسعى المعمل عينة البحث إلى تحقيق هامش ربح نسبته ١٠٪ وفقاً لما تم ذكره من قبل ادارة الشركة ، وعليه سيكون الربح المستهدف:

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح المستهدفة

$$= ٣٩,٥٨٧ \times ١٠\% = ٣,٩٥٩ \text{ دينار}$$

تحديد الكلف المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف لمنتج الإطار حجم ١٥ وكالاتي:

التكلفة المستهدفة لمنتج الاطار حجم ١٥ = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

$$= ٣٩,٥٨٧ - ٣,٩٥٩ = ٣٥,٦٢٨ \text{ دينار}$$

احتساب التكلفة الحالية للمنتج

يتم احتساب التكلفة الحالية لمنتج إطار حجم ١٥ للمعمل عينة البحث وذلك من خلال واقع نظام التكاليف المطبق في المعمل وبالرجوع الى الجدول (٣) كلفة الوحدة الواحدة لمعمل اطارات بابل لسنة ٢٠١٨ يتبين ان كلفة الإطار حجم ١٥ هي حسب الجدول ادناه

يتضح من الجدول إن المنتجات المنافسة للمنتج (الاطار حجم ١٥) عينة البحث كثيرة في الأسواق العراقية وخاصة النوعيات الاجنبية المستوردة واقرب منافس هوة المنتج الصيني ويلاحظ اقبال الزبائن نحو المنتجات المستوردة بشكل كبير لعدة اسباب كان منها: وجود العديد من المواصفات التي يتمتع بها المنتج المستورد والتي تعد مهمة جداً بالنسبة للزبون مقارنة بالمنتج المحلي ، اذ تتمثل بوزن الاطار ودرجة تحمله لضغط الهواء وتأثير ذلك على معدل سرعته وحمولته . عدم توافر المنتج المحلي في مراكز تجارية قريبة من مكان الزبون او قد تكون محدودة جداً نتيجة تدني مستوى انتاج الشركة المحلية وعدم قدرتها على تحقيق المنافسة مع مثيلاتها من الشركات الاجنبية توافر المنتجات المستوردة وبشكل كبير في السوق المحلي بأسعار مناسبة وبالجودة المطلوبة من قبل المستهلك وبما يتلاءم مع البيئة المحلية. عدم فرض رسوم وضرائب على المنتجات الأجنبية للحماية المنتج المحلي.

وبذلك فالسعر المستهدف سيمثل متوسط الأسعار للمنتجات المنافسة أي ان :

$$\text{السعر المستهدف} = ٢٣٧,٥٢١ \div ٦ = ٣٩,٥٨٧ \text{ دينار}$$

تحديد الربح المستهدف:

جدول (ه) كلفة الاطار حجم ١٥ للمعمل عينة البحث (المبالغ بالدينار) المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (٣)

اسم الحساب	اطار حجم ١٥
	٨.٩ كغم
التكاليف المتغيرة	
الخامات والمواد الاولية	38,711
الادوات الاحتياطية	22,133
التعبئة والتغليف	127
تكاليف متغيرة اخرى	117,693
التكاليف الثابتة	
الرواتب والاجور	46,800
الاندثارات	3,655
المصروفات ثابتة اخرى	299
التكاليف التسويقية	
التكاليف الادارية	70
كلفة الوحدة الواحدة	282
	229,770

تطبيق اداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية):

يتم في هذه المرحلة تطبيق التحليل المفكك لتحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج للمعمل عينة البحث. مع الاشارة ان سبب اختيار هذه الأداة من بين الأدوات الأخرى كان لتركيزها على مكونات المنتج المتعددة فهذه الصفة هي أكثر ما تكون متوفرة في المنتج عينة البحث بالإضافة إلى إمكانية جمع المعلومات عن المنتج المنافس وعليه يتضح من خلال عمليات التفكيك والتحليل لهذا المنتج والتي قام بها الباحث محاولةً للتعرف على مكوناته اون هنالك مجموعة من الاختلافات بين المنتج المنافس ومنتج المعمل عينة البحث وهذه الاختلافات تتركز في طبيعة المواد الداخلة في للإنتاج وكذلك اختلاف في معدلات صرفه للمواد للإنتاج ويمكن تمثيل مراحل او خطوات الهندسة العكسية والجدول الاتي يوضح مكونات المنتج عينة البحث وكذلك المنتج المنافس الصيني

احتساب (تحديد) التخفيض المستهدف:

يتم احتساب التخفيض المستهدف بتطبيق المعادلة الاتية:

$$\text{مقدار التخفيض المستهدف في التكلفة} = \text{كلفة المنتج الحالية} - \text{التكلفة المستهدفة للمنتج}$$

$$229,770 - 30,628 = 199,142 \text{ دينار}$$

تحقيق التخفيض المستهدف في التكلفة:

يتم في هذه الخطوة تحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج الإطار حجم ١٥ للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة، وهناك مجموعة أدوات تستعمل لهذا الغرض سبق وان تم التعرض لها في الجانب النظري من هذا البحث أهمها الهندسة العكسية أو ما يعرف بـ (التحليل المفكك) وكذلك هندسة القيمة التي سيتم اعتمادهما في هذه الفقرة لتحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج الإطار حجم ١٥.

جدول (٢) مقارنة بين معدلات صرف المواد المباشرة للإنتاج لمنتج المعمل وللمنتج المنافس الصيني المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة والاطلاع على الاسواق

المنتج المنافس الصيني	منتج المعمل عينة البحث	التفاصيل	
		وحدة القياس	اسم المادة
الكمية (معدل صرف للإنتاج)	الكمية (معدل صرف للإنتاج)		
1.7248	2.791	كغم	مطاط طبيعي
١.٠١٢٣	1.368	كغم	مطاط صناعي SBR ١٥٠٢
0.0012	0.002	كغم	ريناسيت
	0.27	كغم	مطاط ركليم

0.5259	0.851	كغم	كاربون N-375
0.165	0.267	كغم	كاربون N-326
0.1786	0.289	كغم	كاربون N-660
0.0847	0.137	كغم	اوكسيد الزنك
0.0352	0.057	كغم	حامض الستياريك
0.0192	0.031	كغم	6 PPD
0.008	0.013	كغم	TMQ
0.0117	0.019	كغم	شمع البرافين
0.3096	0.501	كغم	نسيج جفر
0.0148	0.024	كغم	نفولاك
0.0173	0.028	كغم	فينول تاك رزن
0.0019	0.003	كغم	ريزول سينول
0.2521	0.408	كغم	زيت الاساس د / -،
0.0025	0.004	كغم	سترات الكوبلت
0.0019	0.003	كغم	HMT
0.0074	0.012	كغم	MBS
0.0105	0.017	كغم	CBS
0.0037	0.006	كغم	CTP - 100
-	-	كغم	اوكسيد المغنيسيوم
0.4554	0.737	كغم	اسلاك البيد
0.4554	0.737	كغم	اسلاك البريكر
0.1471	0.238	كغم	نسيج F - 95
0.0358	0.058	كغم	كبريت
0.0025	0.004	كغم	TBBS
0.0154	0.025	كغم	كبريت غير ذائب
5.5	8.9		المجموع

الوزن وهذا ما يفضله الزبون بخلاف منتج للمعمل عينة البحث الذي يكون أكثر وزناً، وجددير بالذكر ان نتائج تحليل الاطار بينت ان أهم المواضع التي تسبب خفة في وزن الاطار هي التي تكمن في المكونات ذات التسلسل (١-٢-١١-١٢-١٣-٢٣-٢٥-٢٨) في الجدول إذ ان وزنها هو اخف من وزن مثيلاتها في منتج المعمل عينة البحث. ويمكن الإشارة الى ان تحديد أسعار شراء المواد الأولية الداخلة في إنتاج الاطار يعتمد على سياسة شراء هذه المواد من المعمل سواء كان شراؤها من موردين اجانب أو محليين وفي حالة أن المعمل أعاد النظر في عروض الشراء المقدمة إليه فبإمكانه الحصول على المواد الأولية بأسعار منخفضة ، وهذا ما يؤكد سبب اختلاف أسعار بعض المواد التي تشكل مكونات الاطار قبل التعديل وبعده وانعكاسها في تخفيض كلفة المنتج وكما موضح في الجدول .

يتضح من الجدول السابق ان بعض المكونات الداخلة في إنتاج الاطار تتطابق في المنتجين المحلي والمنافس وبعضها لم يستعمل اصلا من المنتج المنافس مثل مطاط ركليم يستعاض عنها بالمنتج المنافس بالمطاط الطبيعي. وحسب آراء مهندسي المعمل عينة البحث فان مثل هذه التغييرات في مواصفات بعض من المكونات الداخلة في منتج (المنافسة) انما هدفها هو البحث عن مجالات لتخفيض التكلفة، إذ إن التخطيط لإنتاج مكون معين ينبغي ان يكون محكوماً بما يطلبه ويحتاجه الزبون أو السوق. إذ يتبين ان معدلات صرف العديد من المكونات الداخلة في الإنتاج قد اختلفت بين منتج المعمل عينة البحث والمنتج المنافس وهو ما ينعكس بالضرورة في أسعارها فضلا عن ذلك ان المنتج المنافس يركز على المواد الأولية والمكونات ذات الأوزان الخفيفة وبالنتيجة فان هذا يجعل المنتج خفيف

جدول (٧) مقدار التخفيض في كلفة المكونات الداخلة في إنتاج الاطار (المبالغ بالدينار) المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة والاسواق

مقدار التخفيض	المنتج المنافس الصيني			منتج المعمل عينه البحث			التفاصيل	
	القيمة	السعر	الكمية (معدل صرف للانتاج)	القيمة	السعر	الكمية (معدل صرف للانتاج)	وحدة القياس	اسم المادة
8,265.75	7,141	4,140	1.7248	15,406.32	5,520	2.791	كغم	مطاط طبيعي
4,183.54	3,614	4,275	1.0123	7,797.60	5,700	1.368	كغم	مطاط صناعي SBR ١٥٠٢
18	18	14,240	0.0012	35.6	17,800	0.002	كغم	ريناسيت
249.14	244	1,460		492.75	1,825	0.27	كغم	مطاط ركليم
1,518.46	1,485	2,823	0.5259	3,003.18	3,529	0.851	كغم	كاربون N-375
137.7	135	816	0.165	272.34	1,020	0.267	كغم	كاربون N-326
230.29	225	1,261	0.1786	455.464	1,576	0.289	كغم	كاربون N-660
178.72	175	2,064	0.0847	353.46	2,580	0.137	كغم	اوكسيد الزنك
44.96	44	1,248	0.0352	88.92	1,560	0.057	كغم	حامض الستياريك
46.27	45	2,362	0.0192	91.512	2,952	0.031	كغم	6 PPD
16.56	16	2,016	0.008	32.76	2,520	0.013	كغم	TMQ
11.57	10	851.25	0.0117	21.565	1,135	0.019	كغم	شمع البرافين
1,827.81	1,579	5,100	0.3096	3,406.80	6,800	0.501	كغم	نسيج جفر
35.54	31	2,070	0.0148	66.24	2,760	0.024	كغم	نفولاك
69.65	68	3,936	0.0173	137.76	4,920	0.028	كغم	فينول تالك رزن
13.83	14	7,296	0.0019	27.36	9,120	0.003	كغم	ريزول سينول
309.44	303	1,200	0.2521	612	1,500	0.408	كغم	زيت الاساس د ٤٠/٠
13.15	13	5,200	0.0025	26	6,500	0.004	كغم	سنترات الكوبلت
7.46	7	3,936	0.0019	14.76	4,920	0.003	كغم	HMT
29.85	29	3,936	0.0074	59.04	4,920	0.012	كغم	MBS
48.48	47	4,512	0.0105	95.88	5,640	0.017	كغم	CBS
19.66	19	5,184	0.0037	38.88	6,480	0.006	كغم	CTP - 100
-	-	800	-	-	1,000	-	كغم	اوكسيد المغنيسيوم
374.46	323	710.25	0.4554	697.939	947	0.737	كغم	اسلاك البيد
2,483.19	2,145	4,710	0.4554	4,628.36	6,280	0.737	كغم	اسلاك البريكر
818.29	800	5,440	0.1471	1,618.40	6,800	0.238	كغم	نسيج F - 95
8.8	9	240	0.0358	17.4	300	0.058	كغم	كبريت
12.38	12	4,896	0.0025	24.48	6,120	0.004	كغم	TBBS
27.36	24	1,530	0.0154	51	2,040	0.025	كغم	كبريت غير ذائب
21,000	18,573		5.5	39,574		8.9	كغم	المجموع

الاطار للمعمل عينة البحث طبقا لمواصفات منتج المنافس للاستفادة من مقدار التخفيض المذكور نلاحظ مقدار التخفيض قيمته ١٠٪ منخض مقارنة بالكلفة الكلية بسبب ان الاجور المباشرة تشكل ما نسبة ٦٠٪ من تكلفة الاطار وان هذه الاداة

من الجدول نلاحظ ان مجموع التخفيض الحاصل في كلفة مكونات الاطار للمعمل عينة البحث هو بمقدار ٢١,٠٠٠ دينار وهو يمثل ما نسبته (١٠٪) من مقدار التخفيض المستهدف للكلفة البالغ ١٩٤,١٤٢ دينار . وعليه فان الأمر يستلزم تعديل مواصفات

في هذه الخطوة يتم تحديد التخفيض المستهدف لكل قسم من الاقسام التي تسهم في انتاج الاطار للمعمل عينة البحث لكي يتم استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة باستعمال هندسة القيمة والجدول توضح الانشطة او الاقسام التي تسهم انتاج الاطار وكما يأتي:

تركز فقط على مكونات المنتج من المواد المباشرة . مما يستلزم تطبيق هندسة القيمة التي تركز على التكاليف التي لا تضيف قيمة.

تطبيق اداة هندسة القيمة:

جدول (٨) كلفة الاطار بعد تطبيق اداة الهندسة العكسية (التحليل المفكك) (المبالغ بالدينار) المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة والجدول السابقة

الاقسام المساهمة في الانتاج	عناصر التكاليف	كلفة الاطار حسب نظام تكلفة المعمل	كلفة الاطار بعد تطبيق الهندسة العكسية
وزن الاطار (من المواد)		كغم 8.9	كغم 5.5
قسم التهيئة والتحضير	مواد	42,464	29,864
	اجور	22,300	22,300
	تكاليف	7,953	7,953
قسم التشكيل او الخلط	مواد	60,159	51,759
	اجور	7,570	7,570
	تكاليف	1,072	1,072
قسم بناء وتكوين الاطار	اجور	9,508	9,508
	تكاليف	953	953
قسم تثبيت الاطار	اجور	6,943	6,943
	تكاليف	1,018	1,018
قسم الفحص والجودة	اجور	10,220	10,220
	تكاليف	9,531	9,531
قسم الصيانة	اجور	3,482	3,482
	تكاليف	1,331	1,331
قسم الخدمات التسويقية	اجور	6,571	6,571
	تكاليف	11,810	11,810
قسم الخدمات الادارية	اجور	2,179	2,179
	تكاليف	450	450
قسم خدمات المخازن	اجور	3,754	3,754
	تكاليف	20,504	20,504
المجموع		229,770	208,770

اما الجدول القادم يوضح فجوة التكاليف بين التكلفة الفعلية للإطار لكل نشاط م والتكلفة المستهدفة لغرضم اجراء التخفيض المستهدف للتكاليف التي لا تضيف قيمة عند انتاج الاطار وكما يأتي:

جدول (٩) فجوة التكاليف بين التكلفة الفعلية للاطار لكل نشاط م والتكلفة المستهدفة لغرضم اجراء التخفيض المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

الاقسام المساهمة في الانتاج	عناصر التكاليف	كلفة الاطار حسب نظام تكلفة المعمل	كلفة الاطار بعد تطبيق الهندسة العكسية	التكلفة المستهدفة	فجوة التكاليف المستهدفة
وزن الاطار (من المواد)		كغم 8.9	كغم 5.5		
قسم التهيئة والتحضير	مواد	42,464	29,864	6,584	23,280
	اجور	22,300	22,300	3,458	18,842

6,720	1,233	7,953	7,953	تكاليف	
42,431	9,328	51,759	60,159	مواد	قسم التشكيل او الخلط
6,396	1,174	7,570	7,570	اجور	
905	166	1,072	1,072	تكاليف	
8,034	1,474	9,508	9,508	اجور	قسم بناء وتكوين الاطار
806	148	953	953	تكاليف	
5,867	1,077	6,943	6,943	اجور	قسم تثبيت الاطار
860	158	1,018	1,018	تكاليف	
8,635	1,585	10,220	10,220	اجور	قسم الفحص والجودة
8,053	1,478	9,531	9,531	تكاليف	
2,942	540	3,482	3,482	اجور	قسم الصيانة
1,125	206	1,331	1,331	تكاليف	
5,552	1,019	6,571	6,571	اجور	قسم الخدمات التسويقية
9,979	1,831	11,810	11,810	تكاليف	
1,841	338	2,179	2,179	اجور	قسم الخدمات الادارية
380	70	450	450	تكاليف	
3,172	582	3,754	3,754	اجور	قسم خدمات المخازن
17,324	3,179	20,504	20,504	تكاليف	
173,144	35,628	208,770	229,770		المجموع

• بالنسبة لقسم التهيئة والتحضير هناك عجانة عدد ٢ متوقفة عن العمل مما يؤدي الى تأخير في العجانات وعدم استطاعة المعمل من عجن عدد كبير من المواد مما ينعكس على سرعة الانتاج ومعدل وقت انتاج الاطار في هذا النشاط هو ٣٠ دقيقة في حالة اصلاح العجانات المتوقفة عن العمل ممكن تخفيض هذا المعدل مما ينعكس على سرعة بالإنتاج وانعكاسه على معدل الاجر الذي يتم تحميله على المنتج وهذا بدوره يؤدي الى استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة من قسم التهيئة والتحضير بمقدار ٢٣,٢٨٠ دينار للاطار الواحد .

• بالنسبة لقسن التشكيل او الخلط و نشاط بناء ونكويين و نشاط تثبيت الاطار في حال تم وصول المواد الاولية من المرحلة السابقة في الوقت المناسب من خلال الاعتماد على العمل المنضبط وكذلك اليات النقل المناسبة وكذلك تجنب الهدر في مصادر الطاقة الحرارية المتمثلة بالنفط الاسود والزيوت وغيرها الذي يتم تجهيزه من قبل الدولة بأسعار مدعومة وبكميات محدودة حيث في حالة الهدر والفقدان لهذه المصادر يتم اللجوء

ويتم استخراج التكلفة المستهدفة لكل نشاط من خلال المعادلة الآتية :

التكلفة المستهدفة = التكلفة المستهدفة للاطار *
التكلفة الفعلية للاطار لكل نشاط / التكلفة الفعلية
لجميع الانشطة)

التكلفة المستهدفة (قسم التهيئة) = ٣٥,٦٢٨ *

$$٦,٥٨٤ = ٢٢٩,٧٧٠ / ٤٢,٤٦٤$$

وهكذا لبقية الانشطة ...

اما التخفيض المستهدف (فجوة التكاليف) فيتم استخراجها حسب المعادلة :

فجوة التكاليف = التكلفة الفعلية - التكلفة
المستهدفة

$$= ٦,٥٨٤ - ٢٩,٨٦٤ = (قسم التهيئة)$$

٢٣,٢٨٠ دينار

وهكذا لبقية الانشطة ...

وبعد تحديد التخفيض المستهدف لكل نشاط من الأنشطة يتم اتباع هندسة القيمة لغرض تحقيق التخفيض المستهدف لكل نشاط وكالاتي :

هناك امكانية لدى الشركة للتخلي عنها كون المنتج يكون على غلاف نوع سلفون واحد يكفي و ان التخلي عن شرائها يجنب مبلغ شرائها فضلا عن تجنب تكاليف نقلها الي داخل المعمل وبما يؤدي الى استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة.

- تقليل المستلزمات والقرطاسية المستعملة من قبل الملاك الاداري التي تكون فائضة عن الحاجة وعدم المجاملة في منح المكافآت والعلاوات غير المستحقة وكذلك حصر التعيينات والحاجة للموظفين من قبل المعمل نفسة وليس الوزارة تسهم في استبعاد التكاليف الادارية غير المضيفة للقيمة.
- الامر نفسة منطبق على نشاط الخدمات المخزنية حيث ان نقل الموظفين فوق الحاجة والاعتماد على الموظفين الكفوين يسهم في استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة.

وبعد تحديد التخفيض المتحقق للتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج يتم طرحها من التكلفة الفعلية للوصول الى التكلفة المعدلة وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (٣-٢٦) التكلفة المعدلة للاطار الواحد بعد طرح التكاليف التي لاتضيف قيمة المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

الاقسام المساهمة في الانتاج	عناصر التكاليف	كلفة الاطار بعد تطبيق الهندسة العكسية	فجوة التكاليف المستهدفة تكاليف لا تضيف قيمة	التكلفة المعدلة بعد طرح التكاليف التي لا تضيف قيمة
وزن الاطار (من المواد)		كغم 5.5		
قسم التهيئة والتحضير	مواد	29,864	23,280	6,584
	اجور تكاليف	22,300	18,842	3,458
قسم التشكيل او الخلط	مواد	51,759	42,431	9,328
	اجور تكاليف	7,570	6,396	1,174
قسم بناء وتكوين الاطار	اجور	9,508	8,034	1,474
	تكاليف	953	806	148
قسم تثبيت الاطار	اجور	6,943	5,867	1,077
	تكاليف	1,018	860	158
قسم الفحص والجودة	اجور	10,220	8,635	1,585
	تكاليف	9,531	8,053	1,478
قسم الصيانة	اجور	3,482	2,942	540
	تكاليف	1,331	1,125	206

الى شراء كميات اضافية من مصادر الطاقة من الاسواق المحلية وبأسعار مرتفعة , لذلك تجنب هذا الهدر يسهم في استبعاد التكاليف غير المضيفة للقيمة في هذا القسم .

- ينبغي على الادارة اتخاذ مجموعة من الوسائل والاجراءات للحفاظ على مجموعة المكائن والآلات في ظل الظروف الجيدة للعمل وتجنب الاعطال المفاجئة من خلال معالجة اي قصور يؤدي الى تعطل عمل هذه المكائن والآلات عن طريق تصميم برامج الصيانة الوقائية, ويرى المختصين في المعمل ان توفير ذلك يؤدي التي تقليل اوامر الصيانة وبما يسهم في استبعاد التكاليف غير المضيفة .
- ان الالتزام بالنقاط اعلاه يسهم في تخفيض تكاليف الفحص والجودة غير المضيفة للقيمة نتيجة تجنب الهدر والضياع في الانتاج وتقدر من قبل القائمين بالفحص .
- ضمن تكاليف النشاط التسويقي هناك تكاليف التعبئة والتغليف المتمثلة بالأكياس النايلون حيث

1,019	5,552	6,571	اجور	قسم الخدمات
1,831	9,979	11,810	تكاليف	التسويقية
338	1,841	2,179	اجور	قسم الخدمات الادارية
70	380	450	تكاليف	
582	3,172	3,754	اجور	قسم خدمات المخازن
3,179	17,324	20,504	تكاليف	
35,628	173,144	208,770		المجموع

حياة المنتج وبخاصة في مرحلة التخطيط والبحث والتطوير والتصميم من دون مس جودة المنتجات .

(٣) تساعد تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد التكاليف التنافسية للمنتجات عن طريق تحديد التكاليف المستهدفة في السوق ومقارنتها مع التكاليف الفعلية (الحالية) لمنتجات الوحدة الاقتصادية بهدف تحديد وتحليل فجوة التكاليف .

(٤) تعد الهندسة العكسية (التحليل المفكك) و هندسة القيمة من أهم الأدوات المستخدمة في تحقيق التخفيض المستهدف في الكلف .

(٥) تعاني الوحدة الاقتصادية محل البحث بشكل عام ومعمل اطارات بابل بشكل خاص من عدم وجود عنصر المرونة الذي تتصف بها الوحدات الاقتصادية الأخرى بسبب تقادم الوسائل التي يتم تنفيذ العمليات الإنتاجية بها .

(٦) يعاني المعمل عينة البحث من ترهل وظيفي كبير بدوره يؤدي إلى تحميل العملية الإنتاجية تكاليف اضافية كبيرة جدا ، ويحملها المعمل سواء تم الإنتاج أو توقف وذلك لأسباب سياسية واجتماعية ،

(٧) بموجب تقنية التكلفة المستهدفة كانت التكلفة المستهدفة ٣٥,٦٢٨ وان التكلفة الفعلية بموجب نظام المعمل للاطار حجم ١٥ للمعمل عينة البحث كانت ٢٢٩,٧٧٠ دينار وهي أكبر من التكلفة المستهدفة بمقدار ١٩٤,١٤٢ دينار وهو يمثل مقدار التخفيض المستهدف في التكلفة.

(٨) من خلال تطبيق اداة الهندسة العكسية تبين وجود اختلافات في معدلات صرف واسعار المواد المباشرة المكونة للاطار حجم ١٥ للمعمل عينة البحث قياساً بمنافسها المنتج الصيني و ترتب عليه تخفيض في الكلف بمقدار ٢١,٠٠٠ دينار.

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان التكلفة الفعلية المعدلة البالغة ٣٥,٦٢٨ دينار للاطار الواحد مطابقة للتكلفة المستهدفة البالغة ٣٥,٦٢٨ دينار للاطار الواحد.

تحقيق الميزة التنافسية

وبناء على ما تم تناوله في هذه الفقرة فانه يتجلى بوضوح أثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة TC وانعكاس ذلك الأثر في إدارة التكلفة لمنتج الاطار للمعمل عينة البحث وبالنتيجة فان هذا يدعم المعمل من ناحية تحقيقه للميزة تنافسية ، وبذلك فقد تم اثبات فرضية البحث من حيث ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة TC يسهم في تعزيز الميزة التنافسية بصورة أكثر كفاءة وفاعلية حيث ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة TC ساهم في تخفيض كلفة المواد الأولية الداخلة في إنتاج الاطارات للمعمل عينة البحث بالإضافة الى تخفيض كلفة المنتج حيث نلاحظ ان التكلفة الفعلية للاطار حجم ١٥ عينة البحث طبقاً تقنية التكلفة المستهدفة كانت ٣٥,٦٢٨ دينار ، في حين ان كلفة الاطار وفق قائمة التسعير المعتمدة من قبل الشركة كانت ٢٢٩,٧٧٠ دينار ، وهذا يعني ان التكلفة الفعلية اقل من التكلفة المحتسبة من قبل الشركة لأغراض التسعير بمبلغ ١٩٤,١٤٢ دينار ، وهذا يدل على فاعلية تقنية التكلفة المستهدفة عند تطبيقها في المعمل عينة البحث .

الاستنتاجات

- (١) قصور نظم التكلفة التقليدية بالوفاء بمتطلبات وأهداف الوحدة الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال المتسمة بالتغيرات والتطورات المستمرة والمتسمة بقوى التنافس الشديدة ، مما استدعى ظهور تقنيات حديثة في مجال إدارة التكلفة .
- (٢) ان تقنية التكلفة المستهدفة من التقنيات المهمة التي يركز عملها على تخفيض التكاليف خلال دورة

التوصيات

- ٤) تطوير الوحدة الاقتصادية محل البحث أو استبدالها للمكائن والآلات الخاصة بمعمل اطارات بابل وذلك من أجل منافسة منتجات الوحدات المنافسة الأخرى عن طريق تخفيض التكاليف، فضلاً عن الاهتمام بعملية الإعلان والترويج للمنتجات في الأسواق لا سيما مع وجود المنافسة من قبل الوحدات الأخرى.
- ٥) على الوحدة الاقتصادية محل البحث تسوية الملاكات العاملة بين المعامل او خارج الشركة لتقليل الترهل الوظيفي الحاصل في معمل اطارات بابل وذلك من أجل تحفيض التكاليف الإجمالية للمعمل المذكور .
- ٦) ينبغي على إدارة معمل بابل العمل على تطوير الموارد البشرية في المعمل ولا سيما العاملين في قسم التكلفة والتسعير من خلال إقامة دورات لتعريفهم بالنظم والتقنيات الكفوية والإدارية الحديثة، ولاسيما تقنية التكلفة المستهدفة

- ١) ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية التقنيات والنظم الحديثة في محاسبة التكلفة والإدارية ومنها تقنية التكلفة المستهدفة لأنها تساعد الوحدات الاقتصادية على، مواكبة التطورات والتغيرات المستمرة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة.
- ٢) اعتماد اسس متعددة وأكثر عدالة في توزيع كلف الأقسام الخدمية، على الأقسام الإنتاجية بهدف التوصل إلى ارقام كلفة تمتاز بدقتها وإمكانية الاعتماد عليها من الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
- ٣) يجب على الوحدة الاقتصادية محل البحث الاهتمام بعوامل النجاح الرئيسية والتي تمثل التكلفة والجودة والوقت والتي ينعكس تأثيرها على رضا الزبائن وهي أحد اهم جوانب تقنية التكلفة المستهدفة.

REFERENCES

- [1] Kádárová, J., Teplická, K., Durkáčová, M., & Vida, M. (2015). Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies. *Procedia Economics and Finance*, 23, 1195–1200. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00331-7](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00331-7)
- [2] Al-Mohammadi, Alaa Abdel-Hassan Hassan. 2019. *Integration of the two technologies of target cost and value chain and its role in achieving competitive advantage, an applied study*. Master's thesis, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, Baghdad, Iraq . <https://iqdr.iq/search?view=f7bce51417b7b6738a6ce6f41ae89819>
- [3] Stadtherr, F., & Wouters, M. (2021). Extending target costing to include targets for R&D costs and production investments for a modular product portfolio—A case study. *International Journal of Production Economics*, 231. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107871>
- [4] Baharudin, N., & Jusoh, R. (2015). Target Cost Management (TCM): A Case Study of an Automotive Company. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 525–532. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.398>
- [5] Al-Qady, Mostafa A.; El-Helbawy, S. M. (2016). Integrating target costing and resource consumption accounting. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39–54. https://www.researchgate.net/publication/303896464_Integrating_Target_Costing_and_Resource_Consumption_Accounting

- [6] Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C., & Baldwin, A. A. (2010). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 789–790. <https://doi.org/10.2308/iace.2010.25.4.789>
- [7] Simon, D. S. (1989). Management and Cost Accounting. *The British Accounting Review*, 21(1), 93–95. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(89\)90074-7](https://doi.org/10.1016/0890-8389(89)90074-7)
- [8] Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Smith, S. (2019). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. *Journal of Chemical Information and Modeling* (pp. 4, 413,422).
- [9] Stein Smith, S. (2014). Accounting: An Emerging Business Partner. *Journal of Finance and Accounting*, 2(6), 6. <https://doi.org/10.11648/j.jfa.s.2014020602.12>
- [10] Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123–127. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(16\)30023-5](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(16)30023-5)
- [11] Alexandra, M. L. (2017). Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products. *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, 17(1), 545-550. <https://ideas.repec.org/a/ovi/oviste/vxviiy2017i1p545-550.html>
- [12] Ofileanu, D., & Bumbescu, S. S. (2014). The Analysis of the Factors Which Influence the Change of the Breakeven Point. *Procedia Economics and Finance*, 16, 356–367. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(14\)00814-4](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(14)00814-4)
- [13] Henri , Jean- Francois. Wouters ;Marc,(2017) " Coexistence of Mangement Control Practices and Successful Product Innovation ", Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference 16jun <https://ssrn.com/abstract=2896110>.
- [14]A., S., & Gerard, W. (2019). Target Cost Contracts and The Development of Collaborative Behaviours and Value for Money in The UK Construction Industry. *JOURNAL OF INTERNATIONAL BUSINESS RESEARCH AND MARKETING*, 4(4), 7–15. <https://doi.org/10.18775/jibrm.1849-8558.2015.44.3001>
- [15]Ferreira, M. M., & Martins Oliveira, S. R. (2020). Integrated framework for strategic cost management based on target costing, ABC, and product life-cycle in PDP: Empirical experience. *Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues*, 10(1), 31–43. <https://doi.org/10.18844/gjbem.v10i1.4700>
- [16] De Melo, R. S. S., Kaushik, A., Koskela, L., Granja, A. D., Keraminiyage, K., & Tzortzopoulos, P. (2014). Target costing in construction: A comparative study. In *22nd Annual Conference of the International Group for Lean Construction: Understanding and Improving Project Based Production, IGLC 2014* (pp. 183–194). The International Group for Lean Construction.
- [17] Kazem Hatem Karim, 2019, *Integration of the two techniques of target costing and accounting for resource consumption to increase the productivity of the economic unit in Iraq*, PhD thesis, College of Administration and Economics, University of Baghdad, Baghdad, Iraq <https://coadec.uobaghdad.edu.iq/?p=22075>

- [18] Lahdenperä, P. (2016). Preparing a framework for two-stage target-cost arrangement formulation. *International Journal of Managing Projects in Business*, 9(1), 123–146. <https://doi.org/10.1108/IJMPB-07-2015-0049>
- [19] Tu, Y., & Wu, W. (2021). How does green innovation improve enterprises' competitive advantage? The role of organizational learning. *Sustainable Production and Consumption*, 26, 504–516. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.12.031>
- [20] Weil, K. E. (1985). PORTER, Competitive advantage, creating and sustaining superior performance. *Revista de Administração de Empresas*, 25(2), 82–84. <https://doi.org/10.1590/s0034-75901985000200009>
- [21] Ferdousi, F., Baird, K., Munir, R., & Su, S. (2018). Associations between organisational factors, TQM and competitive advantage: Evidence from an emerging economy. *Benchmarking*, 25(3), 854–873. <https://doi.org/10.1108/BIJ-05-2017-0110>
- [22] Afraz, M. F., Bhatti, S. H., Ferraris, A., & Couturier, J. (2021). The impact of supply chain innovation on competitive advantage in the construction industry: Evidence from a moderated multi-mediation model. *Technological Forecasting and Social Change*, 162. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2020.120370>
- [23] Zhang, Q., Oo, B. L., & Lim, B. T. H. (2019, February 10). Drivers, motivations, and barriers to the implementation of corporate social responsibility practices by construction enterprises : A review. *Journal of Cleaner Production*. Elsevier Ltd. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.11.050>
- [24] Awwad, A. S., Khattab, A. A. A., & Anchor, J. R. (2013). Competitive Priorities and Competitive Advantage in Jordanian Manufacturing. *Journal of Service Science and Management*, 06(01), 69–79. <https://doi.org/10.4236/jssm.2013.61008>
- [25] Awwad, A. S., Khattab, A. A. A., & Anchor, J. R. (2013). Competitive Priorities and Competitive Advantage in Jordanian Manufacturing. *Journal of Service Science and Management*, 06(01), 69–79. <https://doi.org/10.4236/jssm.2013.61008>
- [26] Dirisu, J. I., Iyiola, O., & Ibidunni, O. S. (2013). PRODUCT DIFFERENTIATION: A TOOL OF COMPETITIVE ADVANTAGE AND OPTIMAL ORGANIZATIONAL PERFORMANCE (A STUDY OF UNILEVER NIGERIA PLC). *European Scientific Journal*, 9(34), 258–281. Retrieved from <http://eujournal.org/index.php/esj/article/viewFile/2174/2059>
- [27] Wen-Cheng, W., Chien-Hung, L., & Ying-Chien, C. (2011). Types of Competitive Advantage and Analysis. *International Journal of Business and Management*, 6(5). <https://doi.org/10.5539/ijbm.v6n5p100>
- [28] Al-Khammas, Abdel-Reza Faraj Badrawi and Mohammed Rashid Hamid. 2018. Market orientation as a mediating variable in the relationship between mass marketing and its accessories: An analytical study of the opinions of a sample of masterminds of some commercial responses in Iraq. *Economic Sciences*, vol. 12, p. 48, p. 1-30 ..30-1 .<https://search.emarefa.net/detail/BIM-834272>

- [29] Al-Qassab: Basem Abdul-Hassan Abboud, 2019, *Integration between the two technologies of target costing and accounting for resource consumption and the effect of reducing costs, an applied study in the General Company for Textile Industries in Hilla, Al-Qudifa Factory, an unpublished master's thesis, College of Administration and Economics, University of Karbala .*
<https://uokerbala.edu.iq/archives/research-paper>
- [30] Mehamed, S. A., Abbas, Z. K., & Yaseen, A. T. (2021). The Effect of using Administrative Accounting Tools on Improving Internal Audit Quality in Iraqi Private Banks: Balanced Scorecard as a Model. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 27(SpecialIssue2), 1–11.
<https://doi.org/10.1142/s0219877020400076>
- [31] Al-Moussawi: Abbas Nawar Kahit. 2007, *The Integration of Target Costing and Kaizen Costing Techniques and Their Effect on Competitive Strategies of Economic Entities doctoral thesis.* unpublished, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University.
<https://search.mandumah.com/Record/822586>