

أهمية نظام (ABC) في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة

دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء (*)

أ.م.د. ليث نعمان حسون

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

Lath522@tu.edu.iq

الباحثة: لمى شاكر حميد

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

Cade.2021.107@st.tu.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.4.5.7>

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٠/٨ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/١٠/١٢ تأريخ النشر ٢٠٢٣/٥/٣٠

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة ومعرفة دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة، ولتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء، عن طريق محاولة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، ومن ثم تسخير معلومات هذا النظام لتفعيل تقنية التكلفة المستهدفة، مما يعزز عمليات تحسين الجودة وتخفيض التكاليف وتحسين الربحية في الشركة محل البحث، وتوصل البحث إلى أن نظام (ABC) يساعد في الوصول إلى قياس أكثر دقة للتكاليف مما يسهم في احتساب التكلفة المستهدفة بشكل أكثر دقة، وكذلك دور نظام (ABC) لزيادة فعالية (TC) من خلال توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة تصميم المنتج، وأوصى البحث بضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء، ليتلاءم مع المستجدات المحاسبية والتقنيات والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، فضلاً عن ضرورة تبني الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء كل من تقنية (TC) ونظام (ABC) لما يقدمه من معلومات دقيقة عن المنتجات تساعد الشركة من تحسين ربحيتها في ظل ظروف المنافسة.

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة.



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٤) العدد (٥) ٢٠٢٣
الصفحات: ١٢٥-١٤٢

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحثة الأولى.

The importance of the (ABC) system in activating the target cost technique

A case study in the General Company for the Pharmaceutical Industry and Medical Appliances / Samarra

Abstract

The research aims to study and know the role of the activity-based costing system in activating the target costing technology. The information of this system to activate the target cost technique, which enhances the processes of improving quality, reducing costs and improving profitability in the company in question. The (ABC) system to increase the effectiveness of (TC) by providing information on the costs of activities and the causes of their costs during the product design stage, and the research recommended the need to work on developing the unified accounting system applied in the General Company for the Pharmaceutical Industry for Medical Supplies in Samarra, to fit with the accounting developments and modern techniques and methods for management accounting, in addition to the need for the General Company for the Pharmaceutical Industry and Medical Appliances in Samarra to adopt both the (TC) technology and the (ABC) system for the information it provides. A fact about the products helps the company to improve its profitability under the conditions of competition.

Key words: Activity-Based Costing, Target Costing.

المقدمة:

تتطور بيئة الأعمال وتتغير بسرعة، مما أدى بدوره إلى اتساع المنافسة بين الشركات، ومن أجل بقاء هذه الشركات والمنافسة في بيئة الأعمال، يجب أن تكون قادرة على إنتاج منتجات بجودة جيدة، إذ أن الهدف الأساسي للشركات هو الحصول على الأرباح، ولتحقيق ذلك يتعين على الشركات أن تكون قادرة على تقديم منتجات وخدمات منافسة، مثل ابتكار منتج جديد، الاهتمام بتكلفة الإنتاج وسعر البيع، تخفيض تكاليف الإنتاج التي يمكن تكبدها، وتحسين الطرق التي تستخدم للتحكم بتكاليف الإنتاج، كل ذلك يمكن تحقيقه من خلال إجراء التكامل والمساندة بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، لتكون بعضها مكمل للآخر لكي تتمكن الشركات من تحقيق أهدافها وتحسين موقعها التنافسي، ومنها تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط، إذ أنه من المفيد إجراء تكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كوسيلة لإدارة التكلفة من خلال تحليل أنشطة دورة حياة المنتج وتخصيص التكاليف على هذه الأنشطة في ضوء التكلفة المستهدفة، مما يتيح للشركة فرصة لإنتاج منتج يتوافق مع رغبات المستهلك وإمكانات الشركة بتكلفة منخفضة مع الحفاظ على جودة المنتج، إذ تعد التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط أدوات إدارة فعالة في تحديد المزيج الأمثل لتحسين الربحية التي تعد هدف أساسي لجميع الشركات وضروري لبقائها واستمراره. عليه سيتم تقسيم البحث إلى خمسة محاور، يتم في المحور الأول عرض منهجية البحث ومناقشة أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، فضلاً عن تناول أهم إسهامات البحث الحالي، وفي المحور الثاني سيتم إعطاء تأطير نظري لمتغيرات البحث، بينما سيتم تناول في المحور الثالث العلاقة بين متغيرات البحث، وسيتم تناول في المحور الرابع الجانب التطبيقي للبحث، وسيتم تخصيص المحور الخامس لتوضيح أهم الاستنتاجات النظرية والتطبيقية والتوصيات التي سيتوصل إليها البحث.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي:

يقدم هذا المحور عرضاً لمنهجية البنية الاجرائية للبحث ومشكلته التي تتضمن الكيفية التي صيغ من خلالها التساؤل الرئيس للبحث، والاهمية المتوقعة أن يضيفها على المستوى النظري والتطبيقي لموضوعات البحث وتحديد الاهداف المتوخاة منه، ومن ثم إستعراض أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وأهم الاسهامات التي يقدمها البحث الحالي:

أولاً: منهجية البحث:**١. مشكلة البحث:**

تتحد مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

هل هناك دور لنظام التكلفة على أساس النشاط في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة؟

٢. فرضية البحث:

للإجابة على مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الآتية:

هناك دور لنظام التكلفة على أساس النشاط في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة.

٣. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أهمية المتغيرات (والعلاقة بينهما) التي سوف يتم تناولها وهي نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وتطبيقها في الشركة العامة لصناعة الادوية

والمستلزمات الطبية / سامراء، لذا تتبع أهمية البحث بما يضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة في تناوله لأحدى الموضوعات المهمة في التطبيق المحاسبي وهي التكلفة نظام التكلفة على أساس النشاط ودور في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة، من خلال تقديم بيانات تكاليفية أكثر ملاءمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة، لتقديم منتجات ذات جودة عالية وتكاليف منخفضة وتحقيق رضا المستهلك.

٤. هدف البحث:

- يتمثل هدف البحث في بيان وتوضيح الآتي:
- أ. إطار نظري لنظام التكلفة على أساس النشاط.
 - ب. عرض مفاهيمي للتكلفة المستهدفة.
 - ت. توضيح دور وأهمية نظام (ABC) في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة.
 - ث. إجراء دراسة حالة لدور نظام (ABC) في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء.

٥. حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول دور نظام (ABC) في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة، إذ تقتصر حدود البحث المكانية في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء وللفترة ٢٠٢١.

٦. منهج البحث:

اعتمد البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي، وذلك لتأصيل مفاهيمه وموضوعاته، عبر الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة به من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ومقالات وأبحاث عربية وأجنبية، بغرض تحليلها وبناء جانبه النظري، إذ اقتصر البحث على البيانات والمعلومات الخاصة بعينة من الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء.

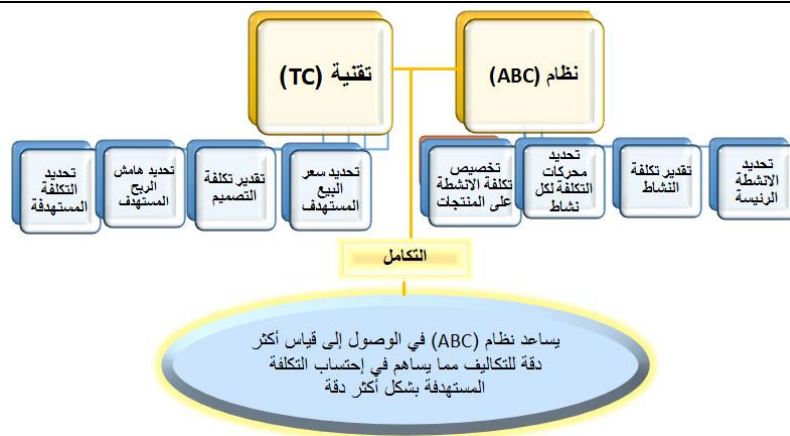
ثانياً: دراسات سابقة:

هناك العديد من الدراسات تناولت العلاقة بين تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط منها دراسة (Joseph & Vetrivel, 2012) إذ توصلت إلى أن المعلومات التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط تعد أكثر دقة وفائدة في تحديد المنتجات الخاسرة، إذ ان بإستخدام هذا النظام ستتمكن الشركات من تحسين ربحيتها عن طريق إستبدال المنتجات الخاسرة، وكذلك بينت الدراسة الى إمكانية إستخدام تقنية التكلفة المستهدفة في تصميم منتج جديد او إعادة تصميم منتج حالي بالاعتماد على معلومات نظام (ABC)، في حين أوضحت دراسة (عبدالرحيم وسراج الدين، ٢٠١٩) بأن تكامل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط يساهم في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج، مما يساعد الشركات في دعم الميزة التنافسية من خلال التحكم في عنصر التكلفة، وأشارت دراسة (احمد، ٢٠١٨) إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يتميز بدقة حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل الشركة وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، مما يساعد التكلفة المستهدفة في تحسين الموقف التنافسي للشركة من خلال تحسين الجودة وخفض التكلفة وسرعة تقديم المنتج في الأسواق، وأوضحت دراسة (Caroline, et.al., 2016) إلى ان تقنية (١٢٨)

التكلفة المستهدفة لم يتم تطبيقها في حساب تكلفة الإنتاج بشكل مناسب، فضلاً عن أن التكلفة المستهدفة للشركة كانت مرتفعة جداً عن تكاليف الإنتاج الفعلية، وكذلك توصلت إلى إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مخبز بوجور بشكل جيد، لأن حساب التكلفة باستخدام نظام (ABC) أقل من حساب التكلفة باستخدام التكلفة المستهدفة، بحيث يمكن أن يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط بتحكم أكثر دقة في تكاليف الإنتاج بناءً على الأنشطة الحالية.

ثالثاً: إسهامات البحث الحالي:

يعد أهم ما يميز البحث الحالي عن سابقه إختلاف الفترات الزمنية التي يغطيها البحث وإختلاف بيئة التطبيق، فضلاً عن ذلك إنه يمثل أول دراسة حالة تجري في البيئة العراقية على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء، والشكل (1) يوضح أنموذج متغيرات البحث.



الشكل (1) أنموذج متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث:

أولاً: مفهوم التكلفة على أساس النشاط:

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التي أوردها الكتاب والباحثون حول ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وفيما يأتي تستعرض الباحثة بعض هذه المفاهيم، يعد نظام لتقدير التكاليف يقوم بتحديد الأنشطة في الشركة وتخصيص تكاليف هذه الأنشطة على الموارد لجميع المنتجات والخدمات وفقاً للاستهلاك الفعلي لكل منها (Desti,2015:275)، ويمكن تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من منظور الاستراتيجية باعتباره مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، يساعد على إنشاء موقف فريد وقيم يتطلب مجموعة من الأنشطة، من خلال خلق توافق بين الأنشطة المختلفة للشركة (Fito,et.al.,2018:147)، ويرى كل من (Al-Eidan) وآخرون بأنه نظام محاسبي يحدد الأنشطة في المنظمة ويتعامل معها ككائن تكلفة أساسي، أي يركز على أنشطة الشركة من خلال جمع جميع التكاليف المتعلقة بهذه الأنشطة بناءً على طبيعتها (Al-Eidan, et.al.,2019:1964). وأشار (Huq) إلى أنه نظام حديث تطبقه الشركات التي لديها العديد من المنتجات، إذ يستخدم محركات تكلفة كمية ونوعية مختلفة ومتباينة، كما ويقاس تكلفة وأداء الأنشطة

والموارد وعناصر التكلفة، لتوفير معلومات تكلفة أكثر دقة لاتخاذ القرارات الإدارية، بالاعتماد على العلاقات السببية بين الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة (Huq,2010:138).

ثانياً: أهداف التكلفة على أساس النشاط:

يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) إلى توفير معلومات التكاليف التي يخدم بها الإدارة المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، من أجل تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية وذلك وفق الأهداف الآتية:

١. يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط، إلى معرفة مدى فعالية استخدام الموارد، وكيفية مساهمة جميع الأنشطة في التكلفة النهائية لكل منتج، فهو أداة قادرة على تحسين الإدارة المالية للشركة، إذ يجعل من الممكن على الشركات معرفة كيفية ارتباط تكاليف النشاط بتوليد الإيرادات (Araújo,et.al.,2019:2).
٢. يهدف نظام (ABC) إلى تحديد الأنشطة التي تتطلبها العملية، وتخصيص التكاليف بناءً على استهلاك الموارد لتلك الأنشطة (Calvi,et.al.,2020:6).
٣. يسمح نظام (ABC) برؤية استراتيجية الشركات، من خلال تحديد إمكاناتها ونقاط الضعف وفرص التحسين، فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للتقنية، فضلاً عن مساعدة الشركات في التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وتحسين ربحيتها (Quesado,et.al.,2021:2).

ثالثاً: مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط:

- يحقق نظام (ABC) مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها بالآتي:
١. يوفر (ABC) معلومات تكلفة أكثر دقة لأسعار المنتج التنافسية، التي تسهم بشكل كبير في تحسين ربحية الشركات والقدرة التنافسية، إذ يلعب اعتماد (ABC) في الشركات دور كبير في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية (Stašová,2010:23).
 ٢. تخفيض التكاليف وتحسين الوضع التنافسي للشركة من خلال حساب التكلفة الفعلية للمنتج وتحسين عملية صنع القرار من خلال تقديم معلومات موثوقة (Quesado,et.al.,2021:4).
 ٣. يسمح نظام (ABC) للشركات بتحديد الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للتقنية وتحديد فرص خفض التكلفة وتحسين الربحية (Huq,2010:138). ويعد نظام (ABC) مفهوم حظي باهتمام واسع، لذلك اكتسب اهتمام الأكاديميين والممارسين والشركات كأسلوب محتمل لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ومع ذلك فإن معدل اعتماد (ABC) كان منخفض نظراً للعيوب التي ترافق تطبيقه ومنها الآتي:

١. انتقد (Chea) نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه يفتقر إلى التركيز على العملاء، كما لا يمكن قياس التأثير قصير الأجل للقرارات المتعلقة بتكاليف التشغيل، والمخزون، والإنتاجية بشكل موثوق (Chea,2011:5).
٢. تكلفة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مرتفعة جداً، إذ تحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة، فضلاً عن نقص موارد تكنولوجيا المعلومات، وكذلك صعوبة تحديد محركات التكلفة الملائمة لكل نشاط (يعقوب، ٢٠١٧: ٦).

رابعاً: مفهوم التكلفة المستهدفة:

اكتسبت تقنية التكلفة المستهدفة إهتمام واسع بين الباحثين في العقود الماضية، تجلى هذا الاهتمام من خلال العديد من المفاهيم التي تطورت في الأدبيات، وبشكل عام يمكن اعتبار الحفاظ على سمات وخصائص المنتجات التي ترضي إحتياجات المستهلك مع تقليل تكلفة المنتجات بمثابة الركائز الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة، وقد تم تناول فكرة (TC) من قبل العديد من الدراسات ولكن لا يوجد إجماع بشأن ما تمثله حتى الآن، إذ قدمت جمعية المحاسبين اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة، على أنها تقنية لإدارة التكلفة الإجمالية للمنتج، من خلال تحديد مستوى الجودة وسعر المنتج في ضوء رغبات واحتياجات المستهلك أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج (كيوان، ٢٠١٥: ٧٨١)، كما أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد تكلفة إنتاج تقديرية على أساس سعر تنافسي وهامش ربح متوقع، والقاعدة الأساسية للتكلفة المستهدفة هي أن المنتجات التي يمكن إنتاجها بتكلفة أقل من أو تساوي تكلفتها المسموح بها يتم تصنيعها (Vasile, et.al., 2013:114)، كما وتعد تقنية موجهة بواسطة السوق، إذ يتم تحديد سعر البيع ضمن نطاق مقبول للمستهلك مع مراعاة التوقعات المتعلقة بمبيعات المنتج (Huang, et.al., 2012:323-324).

خامساً: أهداف التكلفة المستهدفة:

يتمثل الهدف الرئيس لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتج والمحافظة على الجودة لتحسين ربحية الشركات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية، وذلك حسب دراسة (Ibusuki, et.al., 2007:640) و (Matarneh, et.al., 2016:305):

١. تحفيز الموظفين لتحقيق الربح المستهدف، وتحويل التكلفة المستهدفة إلى نشاط لإدارة أرباح الشركة، من خلال استخدام إبداع الموظفين لوضع خطط بديلة لخفض التكلفة باستمرار.
٢. تقديم منتج عالي الجودة بأقل تكلفة ممكنة، لتمكين الشركات من مواجهة المنافسة الكبيرة في ظل البيئة الجديدة.
٣. تهدف التكلفة المستهدفة إلى معالجة مشكلة التسعير، من خلال تقديم منتج قبل أن يتم تصميمه واقتراح نماذجه الأولية إلى السوق، لمعرفة رغبات المستهلك والسعر الذي يدفعه.
٤. إجراء أبحاث السوق لمعرفة احتياجات ومتطلبات المستهلك.
- ويرى (Helms, et.al., 2005:50) بأن تقنية (TC) تهدف إلى الآتي:
٥. تهدف تقنية (TC) إلى تحقيق التكلفة المنخفضة والجودة العالية وسرعة تقديم المنتج في الأسواق.
٦. الأخذ في الاعتبار جميع الأفكار الممكنة لخفض التكلفة عند تصميم منتج جديد دون التضحية بالجودة ومتطلبات المستهلك.

سادساً: مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة:

تتسم تقنية التكلفة المستهدفة بمجموعة من المميزات التي تمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية، ويمكن تلخيصها بالآتي: (Jalae, 2012:15)، (DIMI, et.al., 2014:47)، (Baharudin, et.al., 2019:3)

١. تسهم التكلفة المستهدفة في إدارة استراتيجية الربح المستقبلي، إذ تعد أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
٢. تقدم رؤية واضحة لتكاليف المنتج، لأنها تأخذ في الاعتبار جميع تكاليف دورة حياة المنتج من مرحلة تصميم المنتج إلى مرحلة ما بعد البيع والتخلص من المنتج.

(١٣١)

٣. تمكن الشركات من تحديد سعر أكثر واقعية، فضلاً عن ذلك تعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم منتجات عالية الجودة و بأسعار منخفضة.
- على الرغم من المزايا التي تمتاز بها تقنية التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض الجوانب السلبية التي تحد من فعالية هذه التقنية وتتمثل بالآتي:
١. قد ينشأ تضارب مع مختلف الأطراف المشاركة في عملية خفض التكلفة بسبب اختلاف الاهداف، مما يؤدي إلى عدم نجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة (Gerungan,2013:866).
٢. يؤدي تأخير وصول المنتج إلى الأسواق إلى ضياع فرص أخرى أي تخفيضات في التكلفة من الممكن تحقيقها، إذ أن تقنية التكلفة المستهدفة لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة، الأمر الذي يتطلب العمل من أجل سرعة وصول المنتج إلى السوق (Odendaal, 2009:173).
٣. تتطلب تقنية (TC) العديد من التغيرات التنظيمية للشركة (Malue,2013:952).

المحور الثالث: دور نظام (ABC) في تفعيل تقنية التكلفة المستهدفة:

يعد حساب وتحديد التكاليف مع تعظيم الربحية إحدى خصائص تقنية التكلفة المستهدفة، إذ تعد هذه التقنية موجهة بشكل أساسي نحو مرحلة تصميم المنتج وتطويره، إذ توجد أكبر الاحتمالات لخفض التكلفة، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن في ضل الظروف المعاصرة لا يمكن انتظار دخول المنتج إلى مرحلة التصنيع من أجل اتخاذ القرار المناسب في تخفيض التكلفة، وذلك لأن تجاوز مرحلة التصميم قد يكلف إدارة الشركة تكاليف مرتفعة، فضلاً عن صعوبة تخفيض التكلفة بعد هذه المرحلة، ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط، إذ يمكن استخدام نظام (ABC) في مرحلة التصنيع لأغراض خفض التكلفة، إذ يمكن للمعلومات التي يقدمها نظام التكلفة على أساس النشاط مفيدة لأغراض إدارة وتخفيض التكلفة وتطبيق التكلفة المستهدفة (Antić,et.al.,2012:467)، وعليه تتمكن الشركات حسب دراسة (عبدالحفيظ، ٢٠١١: ١٣٥ - ١٣٦) من تحقيق تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج بعدها المرحلة التي تمثل تكلفتها النسبة الكبرى من تكلفة الإنتاج، والتعرف على المنتجات الأكثر ربحاً، وهذا بدوره يساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرار أو التوقف عن تصنيع وإنتاج المنتج ، وتقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر، وذلك حسب المواصفات والوظائف التي يرغبها المستهلك، مما يؤدي بدوره إلى استبعاد الأنشطة غير المضيئة للتقنية وتدعيم الأنشطة المضيئة للتقنية، وأشار (نشوان و ابراهيم، 2018:65) بأن تقنية التكلفة المستهدفة يمكن تساعد لإدارة على إنتاج منتجات عالية الجودة وبأسعار أدنى من الأسعار المنافسة، إذ تم ربطها مع نظام التكلفة على أساس النشاط الذي بدوره يدعم التكلفة المستهدفة من خلال التخطيط والرقابة على المنتج واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للتقنية وبدوره يؤدي إلى تحقيق أرباح معقولة، إذ أن التكامل يزيد من جودة المنتج، وعليه يحسن من رضى المستهلك ويحفز الشركة على التميز وخلق موقع تنافسي قوي في السوق من خلال تقديم منتجات بسعر أقل وبالمواصفات والامكانيات المرضية من قبل المستهلك، وبالتالي يحقق ميزة تنافسية، وأشار (عبدالله ومنصور، ٢٠١٥: ٢٢٤) بأن نظام (ABC) يعمل على مساعدة مهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق التكلفة المستهدفة، من خلال تفكيك العملية الإنتاجية للمنتج إلى مكونات الأنشطة الرئيسية، وبعدها يتم تحسين تكلفة الأنشطة لجعل التكلفة المتوقعة للمنتج تتماشى

مع التكلفة المستهدفة، وأوضحت دراسة (AL-QADY,2013:46) دور نظام (ABC) في تحسين تقنية التكلفة المستهدفة من خلال الآتي:

١. يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول الأنشطة المضيقة للتقنية والأنشطة غير المضيقة للتقنية لاستبعادها لتخفيض التكاليف وتحقيق التكلفة المستهدفة.
٢. يوفر نظام (ABC) للتكلفة المستهدفة معلومات دقيقة عن تكاليف التصميمات البديلة للمنتج.

المحور الرابع: الجانب التطبيقي:

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث في إجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء، من أجل اختبار فرضية البحث عبر تطبيق كل من تقنية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتحسين الربحية للشركة محل البحث وكما يأتي:

أولاً: استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة:

تم اختيار قسم الحبوب كونه أهم أقسام الشركة وأكثرها تكلفة لإجراء هذه الدراسة، وتم الاعتماد على إجراء المقابلات مع موظفي الشركة لجمع البيانات اللازمة، وسيتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال إجراء الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب:

إذ تبين أن قسم الحبوب يمر بمجموعة من الأنشطة ليصبح تام الصنع، وهذه الأنشطة هي نشاط تهيئة المواد الأولية، نشاط التجزئة، نشاط التحضير، نشاط التعبئة، نشاط التغليف، نشاط الخزن الأولي، نشاط خزن الانتاج التام داخل القسم.

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الصنع للأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب:

تقسم الكلف الخاصة بهذه الأنشطة على وفق نسب ما يستنفذ كل نشاط، والأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب عددها (7) أنشطة، إذ يستوعب هذا القسم تقريباً 300 عامل وعدد المكائن ما يقارب 10 والأنشطة هي كالآتي:

١. نشاط تهيئة المواد الأولية:

في هذا النشاط وفي ضوء المسار التكنولوجي له فإنه لا يوجد هناك صرف للمواد إنما تهيئة، فهذا النشاط لا يتحمل بكلف المواد، لذلك فإن كلفة هذا النشاط تكاليف صناعية غير مباشرة، وتظهر الكلف كما في الجدول (1).

الجدول (1) قائمة تكاليف لشاط تهيئة المواد الأولية لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
83699543	صيانة اثاث واجهزة مكتب	209248858	ت.ص.غ
104624429	اندثار مباني وطرق	104624429	مواد انشائية
73237100	اندثار اثاث واجهزة مكتب	52312215	مواد طبية
784683218	اجمالي كلفة النشاط	156936644	كساي
			صيانة مباني وطرق

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٢. نشاط التجزئة:

في هذا النشاط وفي ضوء المسار التكنولوجي له فإنه لا يوجد هناك صرف للمواد إنما تجزئة للمواد الكيماوية على وفق الأوزان القياسية الموجودة في سر المعرفة لكل نوع، لذلك فإن كلفة هذا النشاط تتكون تكاليف صناعية غير مباشرة، كما في الجدول (2).

الجدول (2) قائمة تكاليف لنشاط التجزئة لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
120945495	صيانة أثاث واجهزة مكتب	241665990	مواد انشائية
96801396	اندثار مباني وطرق	120945495	مواد طبية
72657297	اندثار أثاث واجهزة مكتب	60585248	كساوي
48513198	خدمات ابحاث واستشارات	145089594	صيانة مباني وطرق
907203713	اجمالي كلفة النشاط		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٣. نشاط التحضير:

في هذا النشاط يتم صرف المواد الكيماوية التي هيأت من خلال الأنشطة السابقة، إذ يتحمل هذا النشاط كلف المواد المباشرة (مواد كيماوية)، وتكاليف غير مباشرة، ولكون نظام التكلفة على أساس النشاط يقتصر على توزيع ت.ص.غ، لذلك ستتألف الكلفة الإجمالية لهذا النشاط من تكاليف صناعية غير مباشرة فقط، وتظهر الكلف كما في الجدول (3).

الجدول (3) قائمة التكاليف لنشاط التحضير لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
108648446	صيانة مباني وطرق		ت.ص.غ
130378135	صيانة أثاث واجهزة مكتب	217296891	مواد احتياطية
260756269	صيانة الآلات ومعدات	239026580	مواد انشائية
43459378	اندثار مباني وطرق	43459378	مواد نفطية
130378135	اندثار الآلات ومعدات	65189067	كساوي
65189067	اندثار أثاث واجهزة مكتب	86918756	مواد طبية
1607996993	اجمالي كلفة النشاط	65189067	مياه
		152107824	كهرباء

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٤. نشاط التعبئة:

يتحمل هذا النشاط تكاليف صناعية غير مباشرة، وتظهر الكلف كما في الجدول (4).

الجدول (4) قائمة تكاليف لنشاط التعبئة في إنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
128768528	صيانة أثاث واجهزة مكتب		ت.ص.غ
96576396	صيانة مباني وطرق	209248858	ادوات احتياطية
112672462	اندثار الآلات ومعدات	177056726	مواد انشائية
48288198	اندثار مباني وطرق	80480330	مواد طبية
32192132	اندثار أثاث واجهزة مكتب	112672462	كهرباء
1207204950	اجمالي كلفة النشاط	48288198	كساوي
		160960660	صيانة الآلات ومعدات

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٥. نشاط التغليف:

يتحمل هذا النشاط بالتكاليف الصناعية غير مباشرة الآتية، وتظهر الكلف كما في الجدول

(5).

الجدول (5) قائمة تكاليف لنشاط التغليف لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
40240165	صيانة مباني وطرق	52312215	ت.ص.غ
32192132	صيانة الآلات ومعدات	44264182	ادوات احتياطية
24144099	صيانة اثاث واجهزة مكتب	20120083	مواد انشائية
28168116	اندثار مباني وطرق	28168116	مواد طبية
8048033	اندثار الآلات ومعدات	12072049	كساوي
12072049	اندثار اثاث واجهزة مكتب		كهرباء
301801239	اجمالي تكلفة النشاط		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٦. نشاط الخزن الأولي:

في هذا النشاط يتم تحويل المنتج التام إلى مخزن أولي داخل الورش الإنتاجية، لذلك فإن هذا النشاط يتحمل تكاليف صناعية غير مباشرة فقط، وتظهر الكلف كما في الجدول (6).

الجدول (6) قائمة تكاليف لنشاط الخزن الأولي لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
88528363	صيانة اثاث واجهزة مكتب	160960660	ت.ص.غ
24144099	اندثار مباني وطرق	120720495	مواد انشائية
32192132	اندثار اثاث واجهزة مكتب	80480330	مواد طبية
603602475	اجمالي كلفة النشاط	96576396	كساوي
			صيانة مباني وطرق

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

٧. نشاط الخزن التام داخل القسم:

في هذا النشاط يتم تحويل المنتج التام إلى مخزن أولي داخل الورش الإنتاجية، لذلك فإن هذا النشاط يتحمل تكاليف صناعية غير مباشرة، فقط وتظهر الكلف كما في الجدول (7).

الجدول (7) قائمة تكاليف نشاط الخزن التام لإنتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
88528363	صيانة اثاث واجهزة مكتب	160960660	ت.ص.غ
24144099	اندثار مباني ومعدات	120720495	مواد انشائية
32192132	اندثار اثاث واجهزة مكتب	80480330	مواد طبية
603602475	اجمالي تكلفة النشاط	96576396	كساوي
			صيانة مباني ومعدات

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط:

إذ يتم تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط وفق الجدول (8).

الجدول (8) مسبب التكلفة لكل نشاط

عدد مسببات التكلفة	مسبب التكلفة	الأنشطة
456	عدد مرات التجهيز	تهيئة المواد الأولية
50	عدد العاملين	التجزئة
1075	ساعات التشغيل	التحضير
860	ساعات التشغيل	التعبئة
70	عدد العاملين	التغليف
360	عدد مرات الخزن	الخزن الأولي
360	عدد مرات الخزن	الخزن التام

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (8) تم الاعتماد على عدد العاملين كموجه تكلفة للأنشطة (نشاط التجزئة، نشاط التغليف)، في حين تم اعتماد ساعات التشغيل كموجه تكلفة للأنشطة (نشاط التحضير، نشاط التعبئة)، وتم اعتماد عدد مرات التجهيز كموجه تكلفة للأنشطة (الخزن الأولي، الخزن التام، وقد تم اختيار هذه الموجهات للتكاليف لوجود علاقة وثيقة بين هذه التكاليف والموجه.

الخطوة الرابعة: تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط:

يتم حساب معدل التحميل لكل نشاط وفق المعادلة الآتية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاط = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة

وكما موضح بالجدول (9).

الجدول (9) معدل تحميل التكاليف على الأنشطة

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الأولية	نشاط تجزئة	نشاط تحضير	نشاط تعبئة	نشاط تغليف	نشاط الخزن أولي	نشاط الخزن التام
اسبين	20	2	45	25	2	16	16
الحبيسك	18	3	30	30	3	15	15
باراستول	35	3	30	20	4	25	25
سامادول	30	2	50	35	2	10	10
اللمين	20	2	55	20	5	22	22
الدوسام	12	3	40	30	5	20	20
بايرونديسام	20	2	35	45	2	15	15
فلو أوت	24	2	60	40	5	12	12
انيورين	21	3	25	45	4	14	14
اسماسام	12	2	70	55	2	20	20
ازوثرومايسين	21	3	48	50	3	17	17
بايرونديسام	17	2	56	30	4	22	22
بايرونسام	22	2	64	30	3	15	15
انجيزاسام	21	3	42	35	2	16	16
انترستوب	25	2	48	55	4	15	15
رياباسام	19	2	53	40	3	18	18
برزلون	25	2	65	73	5	16	16
بروسترايد	20	2	65	52	5	15	15
بروفين	22	2	60	30	2	12	12
دكسون	23	2	52	35	3	20	20
ديبي سام	13	2	50	50	3	15	15
برياكتين	16	2	32	35	2	10	10
المجموع	456	50	1075	860	70	360	360

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة:

بناءً على ما تم تحديده من مسببات تكلفة لكل منتج سيتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة المخصصة لكل منتج وفق المعادلة الآتية:

عدد المسببات × معدل التحميل = التكلفة المخصصة لكل منتج

وكما موضح بالجدول (10).

الجدول (10) تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الأولية	نشاط التجهيز	نشاط التعبئة	نشاط التنظيف	نشاط الخزن الأولى	نشاط الخزن التام	المجموع
اسين	34415930.61	36288148.52	67311502.03	35093167.15	26826776.67	26826776.67	235385194.2
الجسك	30974337.54	54432222.78	44874334.69	42111800.58	25150103.13	25150103.13	235627240.7
باراستول	60227878.56	54432222.78	44874334.69	28074533.72	41916838.54	41916838.54	288688431.9
سامبول	516236895.91	36288148.52	74790557.81	49130434.01	16766735.42	16766735.42	253989399.6
الترمين	34415930.61	36288148.52	82269613.6	28074533.72	36886817.92	36886817.92	276379093.6
النوسم	20649558.36	36288148.52	59832446.25	42111800.58	33533470.83	33533470.83	265650201
بارودسم	34415930.61	36288148.52	52353390.47	63167700.87	25150103.13	25150103.13	245148269.3
قلي أوت	41299116.73	36288148.52	89748669.38	56149067.44	20120082.5	20120082.5	285282398.4
الهورين	36136727.14	54432222.78	37395278.91	63167700.87	23473429.58	23473429.58	255324573.9
اسملماس	20649558.36	36288148.52	104706780.9	77204967.73	33533470.83	33533470.83	314539289.8
الزوريسين	36136727.14	36288148.52	71798434.5	70186334.3	28503450.21	28503450.21	302495459
بارودسم	29253541.01	36288148.52	83765424.75	42111800.58	36886817.92	36886817.92	282438335.8
بارودسم	37857523.67	36288148.52	95731914	42111800.58	25150103.13	25150103.13	275223931.8
الجزيل اسم	36136727.14	54432222.78	62824068.56	49130434.01	26826776.67	26826776.67	264799898.4
الترمينوب	43019913.26	36288148.52	71798935.5	77204967.73	25150103.13	25150103.13	295857956.3
ريباسم	32695134.07	54432222.78	79277991.28	56149067.44	30180123.75	30180123.75	277704927.6
برزاون	43019913.26	36288148.52	97227725.16	102472048.1	26826776.67	26826776.67	354218619.7
بروسترايد	34415930.61	36288148.52	97227725.16	72993787.67	25150103.13	25150103.13	299848690.8
بروفين	37857523.67	36288148.52	89748669.38	42111800.58	20120082.5	20120082.5	259180646
نسون	39578320.2	36288148.52	77782180.13	49130434.01	33533470.83	33533470.83	282780363.3
نيسي سم	22370354.89	36288148.52	74790557.81	70186334.4	25150103.13	25150103.13	262558494.3
بريكتين	27532744.48	54432222.78	47865957	49130434.01	16766735.42	16766735.42	202973647.4
المجموع	784683218	907203713	1607996993	1207204950	603602475	603602475	6016095063

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة.

الخطوة السادسة: تحديد تكلفة الوحدة وفق نظام (ABC):

ومن أجل اتمام الجانب التطبيقي للدراسة سيتم اختبار مستحضر الباراستول، إذ سيتم في هذه الخطوة تحديد التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول، وذلك من أجل إجراء مقارنة بين تكلفة الوحدة في ظل النظام التقليدي وتكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام (abc)، إذ يتم تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج من خلال المعادلة التالية علماً أن كمية الانتاج لمستحضر الباراستول (6000000).

تكلفة الوحدة للمنتج = التكلفة الكلية ÷ كمية الإنتاج

وكما موضح بالجدول (11) تكلفة الاجمالية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC).

الجدول (11) تكلفة الاجمالية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

التكاليف	البيان
222816000	إجمالي تكلفة المواد الكيميائية
122826000	إجمالي تكلفة مواد التعبئة
199602000	تكلفة الاجور المباشرة
6540000	مصاريف أخرى مباشرة
551784000	تكلفة الصنع
288688432	التكاليف الصناعية غير المباشرة
15450000	تكاليف تسويقية
19312200	تكاليف ادارية
875234632	التكاليف الكلية
6000000	كمية الانتاج
146	تكلفة الوحدة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (11) التكاليف الكلية بلغت (875234632)، إذ بلغت التكاليف المباشرة منها (551784000)، وبلغت التكاليف غير المباشرة منها (288688432)، وكما بلغت كمية الانتاج (6000000)، وعليه بلغت تكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (146) دينار للشيت.

قائمة إيرادات وتكاليف مستحضر الباراستول وفق نظام (ABC):

سيتم في هذه الخطوة اعداد قائمة إيرادات وتكاليف مستحضر الباراستول، وبيان صافي الربح المتحقق من هذا النظام. وكما موضح بالجدول (12).

الجدول (12) قائمة الإيرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

البيانات	الباراستول
إيراد المبيعات	1020000000
تكلفة الانتاج	222816000
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	122826000
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	199602000
تكلفة الاجور المباشرة	6540000
مصاريف اخرى مباشرة	288688432
التكاليف الصناعية غير المباشرة	179527568
مجل الربح	15450000
التكاليف التسويقية	19312200
التكاليف الإدارية	144765368
صافي الربح	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (12) أن صافي الربح في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط بلغ (144765368)، بعد طرح كافة المصاريف الادارية والتسويقية.

ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول في الشركة محل الدراسة:

وذلك من خلال الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى (إجراء أبحاث السوق):

في هذه الخطوة يتم دراسة رغبات المستهلك لتحديد السعر الذي يرغب بدفعه، ومن خلال الدراسة وجدت الباحثة ان السعر الحالي التي تبيع به الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء بلغ حوالي (170) دينار للشيت، وبعد اجراء مقابلات مع اصحاب المذاخر، تم التوصل بأن لمستحضر الباراستول المحلي شركات تنافسية المانية، اذ بلغ السعر التنافسي الالمانى حوالي (210)، وكما هناك شركات كردية منافسة، إذ بلغ السعر التنافسي الكردي لمستحضر الباراستول حوالي (180)، وايضا شركات منافسة هندية بلغ سعرها التنافسي حوالي (270)، ومن خلال استخراج الوسط الحسابي للأسعار التنافسية يكون السعر المستهدف لمستحضر الباراستول حوالي 220.

الوسط الحسابي = مجموع القيم / عددها

$$\text{الوسط الحسابي} = 220 = 3/660$$

الخطوة الثانية (تحديد الربح المستهدف):

وقد تم تحديد الربح المستهدف بناءً على المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة، قد وجد ان الشركة تهدف إلى تحقيق ربح 40% من السعر المستهدف وعليه يكون الربح كما يأتي:

$$220 \times 40\% = 88 \text{ دينار}$$

الخطوة الثالثة (تحديد التكلفة المستهدفة):

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول من خلال المعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف
 88-220 = 132 دينار

الخطوة الرابعة (استخدام تقنية هندسة التقنية):

تقوم تقنية هندسة التقنية بتقليل فجوة التكاليف بين تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط من خلال تخفيض التكلفة المحتسبة على أساس النشاط التي بلغت (146) دينار، للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة البالغة حوالي (132) دينار، وذلك عن طريق حذف الأنشطة التي لا تضيف تقنية، إذ تم استبعاد نشاطين هما نشاط تهيئة المواد الأولية ونشاط خزن الإنتاج التام داخل القسم، وبذلك تصبح كلفة مستحضر الباراستول بعد حذف الأنشطة حوالي (773089915)، وعليه فإن تكلفة الوحدة تبلغ (129)، كما موضح بالجدول (13).

الجدول (13) مقارنة لتكلفة الباراستول قبل وبعد تخفيض التكلفة

البيان	قبل التخفيض	بعد التخفيض
كافة الإنتاج السنوي	875234632	773089915
كافة الوحدة المنتجة	146	129

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة.

يلاحظ من الجدول (13) ان تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول انخفضت من (146) دينار إلى (129) دينار، أي انخفضت بمقدار (17) دينار، وبذلك يكون قد تم تحقيق التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول وأقل منها وذلك بمقدار (3) دينار، كما وبلغ صافي الربح لمستحضر الباراستول بعد تكامله مع تقنية التكلفة المستهدفة ومساندة هندسة التقنية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيفة للتقنية حوالي (246910085)، أي ازداد عن صافي الربح المتحقق من نظام التكلفة على أساس النشاط البالغ حوالي (144765368)، بمقدار (102144717)، عليه مما سبق تستنتج الباحثة نظام (ABC) يساعد في الوصول إلى قياس أكثر دقة للتكاليف مما يساهم في احتساب التكلفة المستهدفة من خلال الاعتماد على المعلومات الدقيقة التي يوفرها، وبذلك تتمكن التكلفة المستهدفة من تخفيض التكاليف من خلال تعديل هيكلية نظام (ABC)، وعليه تقبل فرضية البحث.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

ظهر نظام (ABC) نتيجة لأوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية المتعلقة بعدم قدرتها على القياس الدقيق للتكلفة، مما يؤدي إلى التخصيص غير الدقيق للتكاليف على المنتجات، وهذا يؤدي إلى تشويه التكلفة، فضلاً عن عدم الكفاءة في تتبع الفاقد أو الأنشطة غير المضيفة للتقنية.

- تعد تقنية التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وفي ظل مستوى جودة يفرض برغبات المستهلك.
- يمكن استخدام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تصميم منتج جديد أو إعادة تصميم منتج حالي باستخدام معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط، وبذلك يمكن استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتصميم منتجات بشكل تنافسي.

٣. يساعد نظام (ABC) في الوصول إلى قياس أكثر دقة للتكاليف مما يساهم في احتساب التكلفة المستهدفة بشكل أكثر دقة، فضلاً عن أن استخدام تقنية التكلفة المستهدفة وهندسة التقنية يمكن أن تعطي معلومات لتعديل هيكلية نظام (ABC).
٤. تشير النتائج إلى إمكانية استخدام نظام (ABC) لزيادة فعالية (TC) من خلال توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة تصميم المنتج.

ثانياً: التوصيات:

- يمكن تقديم توصيات البحث على النحو الآتي:
١. ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) في الشركات، وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء واستشاريين مؤهلين ومتخصصين في تطبيق هذا المجال.
٢. توعية الشركات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وأدراكهم لمدى أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.
٣. ضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء ليتلاءم مع المستجدات المحاسبية والتقنيات والأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. احمد، السارة سعد علي، (٢٠١٨)، استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف الصناعية السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات الصناعية.
٢. عبدالحفيظ، رعدة حسن، (٢٠١١)، دور التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات الصناعية، المجلد ٢، العدد ٢.
٣. عبدالرحيم، أبو بكر احمد الهادي وسراج الدين، بدر الدين الهادي احمد، (٢٠١٩)، تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على أساس النشاط لدعم الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على الشركات الغذائية بولاية الخرطوم، مجلة جامعة السالم، المجلد ١، العدد ٨.
٤. عبدالله، خالد محمد احمد ومنصور، فتح الرحمن الحسن، (٢٠١٥)، التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٦، العدد ١.
٥. كيوان، راندا مرسى، (٢٠١٥)، إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل التقنية بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة: حالة تطبيقية، الفكر المحاسبي، (١)١٩.
٦. نشوان، عادل أحمد عايض وإبراهيم، محمود عبدالفتاح، (٢٠١٨)، إدارة تكلفة معالجة الصرف الصحي باستخدام التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط: دراسة حالة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢، العدد ٣٩.
٧. يعقوب، فيحاء عبدالله وبجاي، امتثال رشيد، (٢٠١٧)، تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير: بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٢، العدد ٤١.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

8. Al-Eidan, D., Al-Ahmad, M., Al-Ajmi, M., Al-Sayed, N., Al-Ajmi, R., & Smew, W. (2019). Activity-based costing (ABC) for manufacturing costs reduction and continuous improvement: a case study. In Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Issue, Czech Republic, July (pp. 23-26).

9. Antić, L., & Novičević, B. (2011). Target costing for the purpose of generic strategies' realization. *Facta universitatis-series: Economics and Organization*, 8(3), 247-261.
10. Araujo, J. B. C. N., Souza, A. N., Joaquim, M. S., Mattos, L. M., & Lustosa Junior, I. M. (2020). Use of the activity-based costing methodology (ABC) in the cost analysis of successional agroforestry systems. *Agroforestry Systems*, 94(1), 71-80.
11. Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*.
12. Calvi, K., Halawa, F., Economou, M., Kulkarni, R., & Chung, S. H. (2019). Simulation study integrated with activity-based costing for an electronic device re-manufacturing system. *The International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 103(1), 127-140.
13. Caroline, T. C., & Wokas, H. R. (2016). Analisis Penerapan Target Costing dan Activity-Based Costing Sebagai Alat Bantu Manajemen Dalam Pengendalian Biaya Produksi Pada UD. Bogor Bakery. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 4(1).
14. Chea, A. C. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 3.
15. Desti, K. (2015). Activity Based Costing (ABC): is it a tool for company to achieve competitive advantage?. *International Journal of Economics and Finance*, 7, 275-281.
16. Dimi, O., & Simona, B. S. (2014). Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. *Annals-Economy Series*, 3, 45-55.
17. Fitó Bertran, M. À., Llobet, J., & Cuguero, N. (2018). The activity-based costing model trajectory: A path of lights and shadows. *Intangible capital*, 14(1), 146-161.
18. Gerungan, H. P. (2013). Pendekatan target costing sebagai alat penilaian efisiensi produksi pada PT. Tropica Cocoprima. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 1(3).
19. Helms, M. M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial implications of target costing. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15(1).
20. Huang, H. C., Lai, M. C., Kao, M. C., & Chen, Y. C. (2012). Target costing, business model innovation, and firm performance: An empirical analysis of Chinese firms. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 29(4), 322-335.
21. Huq, M. M., & Ullah, M. T. H. M. E. (2010). TQM and ABC in Practice. *Business Review*, 1(2), 137-150.
22. Ibusuki, U., & Kaminski, P. C. (2007). Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. *International Journal of production economics*, 105(2), 459-474.
23. Jalaei, H. (2012). Advantages of Target Costing in Organization. *International Journal of Research in management*, 2(1), 10-18.
24. Joseph, J., & Vetrivel, A. (2012). Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore-Empirical study on Spinning Mills. *Journal of Contemporary Research in Management*, 7(2).
25. Malue, J. (2013). Analisis Penerapan Target Costing Sebagai Sistem Pengendalian Biaya Produksi Pada PT Celebes Mina Pratama. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 1(3).
26. Matarneh, G. F., & El-Dalabeeh, A. R. K. (2016). The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(4), 301-2.

27. Odendaal, M.M. (2009). The estimation and management of cost over the life cycle of metallurgical research projects (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
28. Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 41.
29. Vasile, E. & Croiteru, I. (2013). Target cost-tool for planning, managing, and controlling costs. *Romanian journal of economies/Institute of national economy*, 36(1), 114-127.