



The role of target costing in rationalizing product costs and achieving competitive advantage in industrial enterprises

An applied study at the State Company for the Oil and Textile Industry

**دور التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات
الصناعية**

دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت والنسيج

***م.د. زينة حمزة خضير**

Abstract

The past decades have seen many technological changes that have had a profound and direct impact on the production processes, which has been reflected in the intensification of competition between industrial companies, and the adoption by industrial companies of different technological methods has played an essential role in forming a set of basic features of the modern industrial environment, which has had many .

Traditional costing systems have been subjected to many criticisms centred on their inadequacy of the basic features of the modern industrial environment, resulting in the need for substantial changes in management cost and accounting systems to suit them.

***جامعة بابل – كلية الإدارة والاقتصاد .**

Hence, the search for techniques and methods to develop cost and management accounting systems to conform to the features of the modern industrial environment, including the cost-target technology. The product of Iraqi industrial companies faces intense competition in the market for a number of reasons, most notably its high cost compared to foreign products, as well as weak government support for National products, which has led to its decline and its inability to compete. the research aims to demonstrate the knowledge bases of the target cost technology and the competitive advantage, with the role of the target cost technology in achieving the competitive advantage). the most prominent finding of the research is that the work of the target cost technology helps to reduce costs and develop the current product according to customer requirements, thus helping the economic unit to achieve a competitive advantage that enables it to compete and stay in the market.

المستخلص : شهدت العقود الماضية العديد من التغيرات التكنولوجية التي كان لها الأثر البالغ والمباشر على العمليات الإنتاجية الذي انعكس على زيادة حدة المنافسة بين الشركات الصناعية، كما كان لتبنى الشركات الصناعية للأساليب التكنولوجية المختلفة دوراً جوهرياً في تشكيل مجموعة من السمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة والتي كان لها العديد من الانعكاسات على كفاءة نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية.

وقد تعرضت النظم الكفوية التقليدية للعديد من الانتقادات التي تتمركز حول عدم ملائمتها للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة، مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتلائم هذه النظم مع تلك السمات. ومن هنا بدأ البحث عن تقنيات وأساليب لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة التي من بينها تقنية الكلفة المستهدفة . اذ يواجه منتج الشركات الصناعية العراقية منافسة حادة في السوق لعدة أسباب اهمها ارتفاع تكلفته مقارنة مع المنتجات الأجنبية وكذلك ضعف الدعم الحكومي للمنتجات الوطنية مما ادى الى تراجع قدرته على المنافسة، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية الكلفة المستهدفة والميزة التنافسية ،مع

بيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية)، وابرز ماتوصل اليه البحث ان عمل تقنية الكلفة المستهدفة يساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفقاً لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق .

المقدمة : شهدت الوحدات الاقتصادية على مستوى العالم العديد من التطورات الاقتصادية والصناعية نتيجة التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وانظمة الانتاج وارتفاع حدة المنافسة مما فرض عليها العديد من التحديات في مدى قدرتها على الاستمرار والبقاء في السوق ، مما حتم على ادارات تلك الوحدات التركيز على عوامل النجاح الحاسمة (الكلفة والوقت والجودة والابتكار) من خلال اعتماد التقنيات الحديثة ومنها تقنيتا الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة .حيث تهدف تقنية الكلفة المستهدفة الى ادارة الكلف والربحية من خلال تحديد سعر بيع تنافسي للمنتج او الخدمة يكون فيه الزبون قادراً على دفعه ويغطي جميع الكلف الضرورية المتوقعة(الكلف المستهدفة) مع تحقيق هامش ربح مرضٍ ،وفي ظل المنافسة الشديدة تعد الكلفة المستهدفة خياراً مهماً للوحدة الاقتصادية تسعى من خلاله الى تخفيض الكلف الفعلية الى مستوى الكلفة المستهدفة لضمان استمرارها وبقائها في السوق.

منهجية البحث :-

اولاً // مشكلة البحث : تعاني المؤسسات الصناعية بشكل عام وعينة البحث بشكل خاص من تردي منتجاتها وارتفاع تكاليف الانتاج مما يتسبب في زيادة اسعارها فضلاً عن انفتاح الاسواق المحلية على المنتجات المستوردة وبتكاليف اقل من المنتج المحلي مما يتسبب في ضعف تطوير المنتج المحلي وفقدان الشركة الى الميزة التنافسية

ثانياً // فرضية البحث : يستند البحث الى فرضية مفادها (استعمال التكلفة المستهدفة في ترشيد التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية) والتي تسهم في ترشيد التكاليف من خلال دراسة السوق وتملك وظيفة منتجاتها وبالتالي رفع القدرة الشرائية للمنتجات المحلية التي تؤدي الى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة.

ثالثاً // اهمية البحث : تتبع أهمية البحث حاجة الشركات الصناعية العراقية الى الارتقاء بأدائها بهدف تمكينها من مواجهة المنافسة مع السلع المستوردة والبقاء في السوق من خلال اعتماد تقنيات حديثة تحقق هذا الهدف لذا تأتي أهمية هذا البحث كونه يتناول تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

رابعاً // هدف البحث : يهدف هذا البحث في التعريف بكل من :-

١- مفهوم وفلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة ، وأهم متطلبات تطبيقه.

٢- مفهوم الميزة التنافسية وكيفية تحقيقها.

٣- أهمية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

خامساً // الحدود الزمانية والمكانية للبحث : تم الاعتماد على بيانات الشركة العامة لصناعة الزيوت والنسيج – معمل نسيج الحلة /حلة لسنة ٢٠١٥

الاطار النظري للبحث : التكلفة السهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية :- تميزت الآونة الأخيرة بالعديد من التغيرات والتطورات المحلية والعالمية التي انعكست آثارها على مختلف النواحي الاقتصادية والصناعية والتكنولوجية والمعلوماتية ولقد كان لتلك التغيرات والتطورات التي صاحبها تقدم ملحوظ في البيئة المعاصرة وتزايد هائل في حدة المنافسة اثرأ بالغا وهيكليا على اداء انظمة التكاليف التقليدية المطبقة في المنظمات حيث ان هذه الأنظمة اصبحت غير ملائمة لمواكبة هذه التغيرات والتطورات مما تترتب عليه ضرورة اعادة النظر في هذه الانظمة بغرض تطوير اهدافها ومداخلها واساليبها (Ganye,2008:47) . ومن ثم احتاجت الشركة الصناعية الى دراسة انظمة القياس والرقابة على التكاليف من اجل التغلب على الفجوة بين مخرجات نظم ومداخل التكاليف وبين ماتشده بيئة التصنيع الحديثة من تطورات تكنولوجية وتحديات في مجال الصناعة الامر الذي استحدث معه مداخل التكلفة الحديثة من تطورات تكنولوجية وتحديات في مداخل الصناعة الامر الذي استحدث معه مداخل التكلفة الحديثة ،حيث ادرك محاسبو التكاليف ان نظم محاسبة التكاليف التقليدية وخاصة التكاليف المعيارية اصبحت عاجزة عن مسايرة هذه البيئة التنافسية فأعيد النظر في تصميم نظم التكلفة بطريقة يتم فيها التحول من التركيز على البيئة الداخلية فقط وأهمال البيئة الخارجية وتجاهل الموقف التنافسي وعدم الاهتمام بالعلاقة مع الموردين والعملاء الى التركيز على البيئة الداخلية والخارجية معاً لتوفير معلومات يمكن الاستفادة منها في تخطيط وتنفيذ وتقييم الاستراتيجيات .وفي ضوء ذلك تبنت العديد من دول العالم المتقدمة مناهج وفلسفات ومداخل وانظمة جديدة ومتطورة تلائم خصائص البيئة الحديثة وتحقق اهداف واستراتيجيات المنظمات ،ومن اهم هذه الانظمة نظام حديث متميز لتحديد تكلفة المنتج عالي الجودة يفي بكافة احتياجات ومتطلبات العملاء ويعظم ارباح المنظمة وهو نظام التكلفة المستهدفة .وعليه فقد ظهر مدخل التكلفة المستهدفة كأحد اهم

المداخل الحديثة ذات التوجه الاستراتيجي في ادارة التكاليف والذي يساعد على تخطيط تكلفة منخفضة للمنتجات الجديدة مع ضمان جودة المنتج في تحقيق الميزة التنافسية.

أولاً : التكلفة المستهدفة

١- مفهوم التكلفة المستهدفة - كمفهوم حديث حظي مدلول التكلفة المستهدفة بعدة محاولات لتعريفه ومنها : عرفت على إنها "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر كمرشد اساسي ، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل ،يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات يبدأ بإدارة التكلفة في المرحلة الاولى لتطوير المنتج وخلال دورة حياته ،وتمل أنشطة سلسلة القيمة جزءاً هاماً من النظام". (خالد محمد وآخرون، ص٢٠١٥، ٢٢٣)

ويرى بعض الدارسين أن التكاليف المستهدفة ليست تقنية تقدير التكاليف وإنما هي "برنامج كامل لتخفيض التكاليف تبدأ قبل أن يتم إعداد الرسومات الاولى للمنتج ،وهو نهج بهدف الى الحد من تكلفة المنتجات الجديدة خلال دورة حياتها في حين تلبية متطلبات المستهلك من حيث الجودة والأعتمادية وغيرها ودراسة جميع الافكار التي يمكن تصورها بما يتعلق بالحد من التكاليف في التخطيط والتطوير مرحلة والنماذج ، التكاليف المستهدفة ليست تقنية تخفيض تكلفة بسيطة ولكن نظام ادارة كامل الربح الاستراتيجي .

التكاليف المستهدفة هي " نظام تخطيط الأرباح وإدارة التكاليف التي تضمن أن المنتجات الجديدة والخدمات التي تلاقي السعر المحدد في السوق والعوائد المالية" يتم نمذجتها في المعادلة التالية: $\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$

ومما سبق تبدو ضرورة إبراز عدة مفاهيم لها صلة بالتكلفة المستهدفة منها : 4(ناجي شايب الركابي، مرجع سبق ذكره ،ص ٤)

٢- هامش ربح مستهدف - يعرف على انه مقدار ذلك الربح التي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين والذي يتم تحديده على اساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي.

وهناك عاملين أساسيين يؤثران على الربح المستهدف مثل عاملي المستثمرين وإدارة المؤسسة.

٣- التكلفة المسموح بها - يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، تتجدد بطرح المستهدف مع سعر البيع المستهدف كما تعد على أنها التكلفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها الى ان تصل الى التكلفة المستهدفة ويمكن التعبير عنها وفق العلاقة التالية 1 :

$$cc = PV - PC$$

Cc=cout cible التكلفة المستهدفة

pv=prix de vente سعر البيع

PC =profit cible الربح المستهدف

أما D والذي يمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة فيحدد من خلال العلاقة :

$$D = ce - cc = ce - (pv - pc)$$

والذي يجب تقليصه الى أدنى مستوى ممكن وذلك من خلال امتصاص الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة.

٤- اهداف التكلفة المستهدفة - هناك العديد من الأهداف يمتاز بها أسلوب التكلفة المستهدفة وهذه الأهداف يمكن إيضاها بالشكل الآتي : (خضر ، ٢٠٠٥ ، ٨)

١. أسلوب يركز على تخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة والوقت.

٢. التركيز على مراحل البحث والتطوير وتصميم المنتج.

٣. تقديم المنتج بالجودة والسعر المناسب وحسب متطلبات الزبائن.

٤. يركز على المنتجات ذات الدورات الحياتية قصيرة الأجل نسبياً .

٥. يتم الاعتماد على أسعار السوق في تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج .

٥- خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص نذكر منها (Hilton, 2003: 52) :

- هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والامكانيات لتحقيقها ؛

- يشرح ويصف هيكل او خطة التطوير من الحد في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين ؛

- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج ؛

- تعتبر اداة حديثة في المحاسبة الادارية والتي تعتمد هذا الأسلوب في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة؛

- كما تعتبر أحد ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين ادارة التكلفة وبين أسلوب الإدارة الاستراتيجية ،بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً الى التنافسية التي تحقق مزايا تنافسية ويقللها العملاء ³

٦- مزايا التكلفة المستهدفة - هناك العديد من المزايا لأسلوب التكلفة المستهدفة وهي كما يأتي :
(الربيعي ،٢٠١٥ ،٤٢)

١. تمكن الزبائن من شراء منتجات الوحدة الاقتصادية وبأسعار منخفضة .

٢. تعمل على تخفيض دورة حياة المنتج.

٣. تعمل على تخفيض تكلفة المنتج وبشكل ملحوظ.

٤. تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للوحدة الاقتصادية وقيامها بالعمل كفريق واحد يقوم بتطوير وتخطيط وتصنيع المنتجات وتسويقها .

٥. مشاركة الزبائن والمجهزين في عملية التصميم للمنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية.

٦. تؤدي الى تحسين جودة عن طريق جعل التكلفة المستهدفة هدف تسعى الوحدة الاقتصادية الى تحقيقه مع الحفاظ على جودة المنتج.

ثانياً : الميزة التنافسية - بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار في ثمانينات القرن الماضي على نطاق واسع بين الشركات الأمريكية وخاصة بعد ظهور كتاب (Michael porter) بشأن استراتيجية التنافس والميزة التنافسية. ويعتمد هذا المفهوم على نقطة أساسية وهي أن العامل الأكثر أهمية والمحدد لنجاح الشركات هو الموقف التنافسي لها في الصناعة التي تعمل بها. وتحكم الميزة التنافسية نظريتين أساسيتين تركز الأولى على الأنشطة والثانية مبنية على الموارد حيث ينادي (porter) وهو من رواد النظرية الأولى إلى أن الميزة التنافسية بالمنظمة تنشأ أساساً نتيجة الادارة الجيدة لأنشطتها ،وحدد ثلاث استراتيجيات للتنافس وهي :تخفيض

التكلفة، التميز، التركيز، وعرف الميزة التنافسية "انها قدرة المنظمة على تقديم سلعة أو خدمات ذات نفقة أقل ومنتج متميز عن نظيره في الأسواق مع إمكانية الاحتفاظ بهذه القدرة، أما النظرية الثانية فكان أهم روادها (Grant, Collins bamey) وبموجب هذه النظرية تتحقق الميزة التنافسية مع مواردها، (محسن، ٢٠١٦، ٥٩) وتوجد هناك عدة تعاريف خاصة بالميزة التنافسية أوردها الباحثون، حيث عرفت إنها: نظام تتوافر فيه الميزة التي تفوق مايتوافر لدى المنافسين والفكرة تركز في القيمة التي خلقها لتزويد الزبون وبطريقة كفوءة. (مصيحب، ٢٠١١، ٥٢).

قدرة الشركة على تقديم منتج نهائي بتكلفة أقل مع منافسيها أو قدرتها على تقديم قيمة أفضل لمنتج او خدمة لعميل مل ولكن بتكلفة متساوية مع المنافسين. (الجوهري، ٢٠١٢: ٦٦٢)

١- نشأة الميزة التنافسية : أن الخبرات المميزة للمنظمة هي قوة منفردة تسمح لها من تحقيق الكفاءة العالية والابتكار والاستجابة السريعة للزبون وبواسطتها يمكن إيجاد القيمة العالية وتحقيق الميزة التنافسية كما يمكن أن تميز منتجاتها وتخفيض كلف هذه المنتجات أكثر مما يعمل ذلك منافسوها ، وبذلك يمكنها أن توجد قيمة أعلى من منافسيها وتكسب الربح بمعدل أعلى من المعدل العام في الصناعة التي تعمل فيها وتظهر من خلال مصدرين يتم بهما البعض الآخر وهما موارد المنظمة وقدراتها ، وإن موارد المنظمة المالية والبشرية والمادية والتكنولوجية يمكن تقسيمها إلى موارد ملموسة (الأرض، النباتات، المصانع والمعدات) وموارد غير ملموسة (العلامة التجارية للمنظمة وسمعتها والتسويق والتكنولوجية) ، ولغرض رفع الخبرة المميزة للمنظمة فأن مواردها يجب أن تكون ذات صفة منفردة وذات قيمة. (حسون وآخرون، ٢٠١٢، ١٥-١٦)

٢- مراحل بناء الميزة التنافسية : هناك ثلاث مراحل تمر بها الميزة التنافسية لتكتمل وهي (محبوبو، ٢٠٠٧، ٨٨):

١. تحليل البناء (Environment Analysis)

٢. تحديد رسالة المنظمة (Determine Corporate Mission).

٣. صياغة الاستراتيجية (Formulate Strategy).

٣- أنواع الميزة التنافسية : لقد أشار (وسيلة ٢٠١١، ١٢-١٤) إلى إن هناك شكلين للميزة التنافسية هما الزيادة بالتكلفة والتمايز ، فالمؤسسة تستطيع التفوق على منافسيها من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تحقيق ميزة السعر المنخفض أو من خلال تمييز المنتج.

أ- ميزة التكلفة الأقل (Cost Advantage) : يمكن لمؤسسة ما إن تحقق ميزة التكلفة الأقل إذا كان هيكل تكاليفها المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تلك المحققة عند المنافسين ، وحتى يمكن الحيازة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل (Kwah,2004:45).

ب- ميزة التميز (Differentiation) : يمكن إن تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها وحتى تتم الحيازة على هذه الميزة يجب الاستناد إلى عوامل تدعى عوامل التفرد بحيث إن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التمايز.

٤- اهداف الميزة التنافسية - تسعى المنظمة إلى تحقيق الميزة التنافسية من خلال : (محسن ، ٢٠١٦ ، ٦١)

١. خلق فرص تنافسية جديدة ، ودخول مجال تنافسي جديد كدخول أسواق جديدة.
٢. تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة بلوغها ، وإيجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء.
٣. تحسين الثقة وأداء العمل للعاملين ، ومن ثم تحسين نوعية المخرجات .
٤. الحصول على إيجاد بيئة تدعم وتحافظ على التحسين المستمر ، ومن ثم تحقيق مستويات إنتاجية أفضل.
- ٥- العوامل المؤثرة في الميزة التنافسية : يشير (الوائلي ، ٢٠٠٥ ، ٨-١٠) إلى نوعين من العوامل أهمها:

١. الكفاءة المقارنة : المقصود بها قابلية المنظمة على إنتاج منتجات أو تقديم خدمات بكلفة أقل مما يقوم به المنافسون وهذا العمل بدوره يؤثر بعاملين هما (الكفاءة التنظيمية ، الكفاءة الداخلية).
٢. قوة المساومة: وهي تتيح للمنظمة مظاهر المساومة مع عملائها أو مجهزيها لصالحها الخاص بها وهذا العامل بدوره يستند إلى عدة عوامل أخرى هي (التكاليف المرتبطة بالبحث والتطوير ، الميزة الفردية ، تكاليف التحول .

٦- متطلبات تحقيق الميزة التنافسية : هناك متطلبات لتحقيق الميزة التنافسية من قبل الشركات وهي : (محبوبة، ٢٠٠٧، ٨٥)

يجب ان تكون فريدة من نوعها أو تحقق تفوقاً ملحوظاً على مثيلاتها لدى المنافسين في السوق. يجب ان تحقق اشباعاً لرغبات واحتياجات الزبائن الحاليين على مدى غير قصير. يجب تطويرنا باستمرار لضمان الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد كمصادر إيراد متجددة. يجب ان يكون لها سوق وتحقق زيادة في الحصة السوقية والربحية ، يجب ان يكون من الصعب تقليدها من قبل المنافسين خلال فترة قصيرة.

ثالثاً : - أهمية التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية : لقد أثرت قوى المنافسة في الحد من قدرة الوحدات الاقتصادية على التحكم بمصادر إيراداتها بسبب حاكمية السوق التنافسية في تحديد الأسعار ، الأمر الذي دفع بتلك الوحدات الاقتصادية الى ضرورة التركيز على الجانب غير الملموس من مصادر الربحية المتمثل برضا الزبون ، والذي أصبح هدف التكلفة الاستراتيجي، ويتوقف عليه نجاح الوحدات الاقتصادية وتميزها في الأسواق التنافسية من خلال أشباع رغباته و متطلباته الحالية والمتوقعة بواسطة طرح ميزات تنافسية منفردة تزيد من ولاء الزبون لمنتجات الوحدة الاقتصادية.(طالب ، ٢٠١٠، ١١٣)

وينبغي على الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة شديدة المنافسة إن تفكر في إيجاد تقنيات واساليب اكثر كفاءة وفاعلية في خفض التكلفة وتحسين جودة خصائص المنتج بوقت مبكر من دورة حياته لمقابلة رغبات الزبون وإشباع احتياجاته المتغيرة والحصول على ميزات تنافسية توفر للوحدة الاقتصادية مكانة متفوقة في السوق وتحقق لها أكبر حصة سوقية تدر عليها أرباحاً متنامية ، وهذه مؤشرات على زيادة معدلات الاحتفاظ بالزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد وتعد تقنية التكلفة المستهدفة واحدة من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي لا يمكن ان تحقق الاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية الجديدة تم تحقيق رضا الزبون وذلك من خلال تحقيق جودة المنتج وبالتكلفة المناسبة والوقت المناسب وذلك من خلال استخدام تقنية التكلفة المستهدفة (Kelety,2006:388) .

١. ان تجسيد مكونات التكلفة المستهدفة في خصائص ووظائف اجزاء المنتج الجديد / أو تطوير المنتج الحالي يعد استجابة مؤكدة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج من حيث تأكيد مستوى الجودة المطلوبة بشكل صحيح ومن أول مرة خلال خلال مرحلة التصميم وضمان تسويق المنتج بالسعر المستهدف الذي يجب ان يقل عن معدل أسعار المنافسين ويحقق هامش ربح

مرغوب ، والأساس في ذلك هو بناء ميزات تنافسية غير قابلة للتنفيذ بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.

٢. الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات التصميم الهندسي بشكل متزامن مع التطورات والابتكارات التكنولوجية التي تحصل في مجالات التصميم والانتاج والتسويق والتوزيع وخدمات دعم المنتج لتلبية الرغبات والاحتياجات المتنوعة والمتغيرة للزبون .

٣. ان تقنية التكلفة المستهدفة تقوم على اساس - السوق وما يرتبط به من قصر في دورة حياة المنتج التي تحكمها عوامل المنافسة الشديدة فقد أصبحت هذه التقنية احدى ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تستجيب لمتطلبات السوق التنافسية من حيث تركيزها على تحسين خصائص المنتج وخفض التكاليف غير الضرورية التي لاتضيف قيمة للزبون

الجانب التطبيقي للبحث : تطبيق التكلفة المستهدفة على منتج القديفة في معمل نسيج الحلة :

يعد معمل نسيج الحلة أكبر معمل في الشرق الأوسط حيث يضم أقسام عديده منها قسم الغزل وقسم تحضيرات النسيج وقسم النسيج وقسم السيطرة النوعية وقسم التكملة وهناك أقسام عديده. ويعمل ٢٤ ساعة متواصلة في الزمن الماضي اما اليوم يعمل بوجبتين أي ١٢ ساعه ..ويبدأ العمل من قسم الغزل شعبه النفاشات حيث يتم تقطيع القطن يدوياً ووضعها في المكائن المخصصة له حتى يصل إلى قسم النسيج عباره عن خيط بعد أن يمر بعدة مراحل وبعدها يصل للتكملة والصباغة والطباعة ليكون جاهز على شكل طول قماش للمخازن وجاهز للبيع ويعرض الإنتاج على السيطرة النوعية وبكل مراحلها قبل أن يدخل للمخازن ويجهز للبيع.. وذلك حتى يكون الانتاج سالماً وبنوعيه جيده جدا وغير رديئه وبنفس الطريقه يعمل قسم القديفه وقسم الخياطه وقسم الأكياس البلاستيكية ويظم المعمل حوالي ٦ آلاف منتسب موزعين كل منتسب حسب اختصاصه اما اليوم وبظل السياسية الفاشلة أصبح المعمل يظم حوالي ٥٠٠ منتسب أو أكثر بقليل ، هذا موجز عن معمل نسيج الحلة...

جدول رقم (١) يبين نسبة الانتاج الفعلي للفترة من ٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/١٢/٣١

المنتج	وحدة القياس	الانتاج الفعلي	الانتاج المخطط	الطاقة المتاحة	نسبة التحقق الفعلي/المخطط	نسبة الاستغلال الفعلي / المتاحة
الحريرية والمخلوطة	متر	٥٥.٨٣٢,٠٠	٣٤.٩٠٠,٠٠٠	٧.٢٥٠,٠٠٠	%١,٤٣	%٠,٧٧
اكياس النايلون	كغم	٦٩.٨٣,٩٢٤	١٠.٢٥٠,٠٠٠	٣.٢٤٠,٠٠٠	%٦,٧١	%٢,٥٩

الاكياس المنسوجة	كيس	١,٩٤٨,٨٥٨,٠٠	١٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	%١٢,٩٩	%٩,٧٤
الكاريت /حشوة	كغم	١٤,٦٥	٣٠٠,٠٠٠			
قماش القديفة والكوبلان	متر	٤,٨٣١,٥٠	١١٣,٠٠٠	٥٦٠,٠٠٠	%٤,٢٨	%٠,٨٦
القديفة/ حشوات	كغم	١,٢٧١,٠٠				
معمل الخياطة الجديد	قطعة	٧,٠٠٤٥,٠٠				
المشغل	قطعة	٤٥٣,٧٧٢,٠٠	٧٠٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	%٦٤,٨٢	%١٦٢,٠٦

بأعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول رقم (٢) يوضح اجمالي المصاريف للشركة للفترة من ٢٠١٥/١/١ الى ٢٠١٥/ ١٢/٣١

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للصناعات النسيجية /حلة

المصاريف	اسم الحساب	المبالغ المحسوبة بالآلاف دينار
حساب	القديفة	
٣١	الرواتب والأجور	١,٩٠٩,٥٤٤
٣٢	المستلزمات السلعية	١٢,٢٧٣
٣٣	المستلزمات الخدمية	١٦,٩٢٣
٣٦	فوائد وإيجارات	٠
٣٧	الاتدثارات	٤٧٨,٦١٦
٣٨	مصاريف تحويلية	٠
٣٩	مصاريف أخرى	٣١٨٨
مجموع المصاريف		٢٤٢٠,٥٤٤

المصدر: بأعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول رقم (٣) يبين ايرادات الشركة للفترة من ٢٠١٥/١/١ الى ٢٠١٥/١٢/٣١

الايرادات	ايرادات	الاييرادات
٤١	ايراد النشاط السلمي	٤٨,٨١٦
٤٢	ايراد النشاط التجاري	٠
٤٣	ايراد النشاط الخدمي	٢٨٠
٤٤	ايراد التشغيل للغير	٣٣٤,٨٢
٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً	٠
٤٨	ايرادات تحويلية	٠

الربح او الخسارة = الايرادات - المصاريف

$$= ٢٤٢٠٥٤٤ - ١٥١٣٣٠$$

(٢٢٦٩٢١٤) خسائر الشركة لمنتج القديفة

جدول رقم (٤) يبين تفاصيل عناصر الكلفة للفترة من ٢٠١٥/١/١ الى ٢٠١٥/١٢/٣١

المنتج	كمية الإنتاج	وحدة القياس
قماش القديفة	١٥٧٧,٣	متر
سجادة الصلاة	٦٣١,٨	متر
كوبلان	٢٦٢٢,٤	متر
حشوات	١٢٧١	كغم
المجموع	٦١٠٢,٥	

المصدر : بأعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة .

١- تم استخراج السعر المستهدف بالاعتماد على عينة من بحوث السوق للمنتجات المستوردة واستخراج معدل سعر المنتج للوحدة الواحدة وكانت كالآتي :

١-المنتج السوري ٣٥٠٠

٢-المنتج التركي ١٦٠٠٠

٣-المنتج الصيني ٨٠٠٠

$$= ٢٧,٥٠٠ \div ٣ = ٩١٦٠ \text{ دينار .}$$

٢- استخراج هامش الربح المستهدف وعادة ماتكون نسبة هامش الربح ١٠%

$$= ٩١٦٠ * ١٠\% = ٩١٦ .$$

٣- استخراج التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$= ٩١٦ - ٩١٦٠$$

وبذلك تكون التكلفة المستهدفة = ٨٢٤٤ دينار.

التكلفة الفعلية = اجمالي المصاريف ÷ عدد الوحدات

٤- مقارنة التكلفة المستهدفة مع التكلفة الفعلية للمنتج .

$$١٥٣٤٩٠٤ = ٢٤٢٠٥٤٤ \div \text{عدد الوحدات } ١٥٧٧$$

٥- وبالمقارنة تكون فجوة التكلفة الفعلية - التكلفة المستهدفة = السعر .

الفجوة = التكلفة الفعلية - التكلفة المستهدفة

$$= ٨٢٤٤ - ١٥٣٤٩٠٤$$

$$= ١٥٢٦٦٦٠ \text{ دينار}$$

وبالنظر لكون الفجوة التكلفة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة جداً مرتفعة والتي تم استخراجها كالاتي

وبالتالي يوصي الباحثين بمجموعة من التوصيات لتخفيض هذه الفجوة وهي كالاتي :

١. على الشركات الصناعية المحلية وبالاخص الشركة عينة البحث تطوير اساليب احتساب التكلفة الفعلية باعتماد ادوات الادارة الاستراتيجية للكلفة .

٢. على الشركة عينة البحث اختيار مواد اولية ملائمة للعملية الانتاجية وبتكاليف مناسبة .

٣. نلاحظ ان تكلفة الانتاج المتمثلة بالرواتب والاجور جداً مرتفعة يتم اعادة النظر بها وهيكلتها بما يتلائم مع تخفيض الكلفة.

٤. يلاحظ ان اندثرات المكائن لانتاج منتج القيمة جداً مرتفعة في حين ان المكائن تعاني من اندثار المتراكم دون تحقيق الكفاءة الانتاجية .

٥. على الشركة عينة البحث تخفيض من الخسائر الناجمة عن ارتفاع المصاريف مقابلتاً بالايادات وذلك من خلال اعتماد سياسة تطبيق حديثة لتصريف المنتج المحلي وبالتالي رفع القيمة السوقية للمنتج والوصول الى الميزة التنافسية.
الاستنتاجات

١- تؤدي تقنية الكلفة المستهدفة دوراً فاعلاً في تخفيض التكاليف وذلك من خلال استنادها إلى أسعار المنافسين كأساس في تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة ، مما يجعلها احد اهم مصادر المعلومات في نظام الكلفة.

٢- تعتبر تقنية الكلفة المستهدفة من أهم التطورات التي شهدتها أديبات المحاسبة الإدارية ، حيث ظهرت تقنية الكلفة المستهدفة وطبقت في الستينات من القرن الماضي بواسطة شركة تويوتا اليابانية

٣- لا يقتصر دور تقنية الكلفة المستهدفة من حيث كونها مجرد تقنية لاحتساب التكاليف بل تمثل نظاماً شاملاً للإدارة الاستراتيجية لتكاليف وارباح الوحدات الاقتصادية وذلك لأنها تأخذ بنظر الاعتبار ظروف السوق والمنافسة ومتطلبات الزبائن فضلاً عن دورها في تبني الاستراتيجية الملائمة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها في حدود الكلفة المستهدفة.

٤- تعتمد تقنية الكلفة المستهدفة على مجموعة من تقنيات وأساليب المحاسبة الادارية سواء في الوصول الى التخفيض المستهدف او تلك التي يمكن ان تعتمد عليها في توجيه موارد الوحدة الاقتصادية نحو المنتجات المتوافقة مع الكلفة المستهدفة.

٥- والشركة عينة البحث لا تستخدم الادوات الحديثة لاحتساب التكلفة المتمثلة الادوات الاستراتيجية للتكلفة.

٦- يلاحظ في الشركة عينة البحث استخدام المكائن والمعدات متردية او متقدمة وبالتالي تعرضت للاندثارات المتكررة مما أدت الى زيادة تكلفتها وكفاءتها الانتاجية جداً قليلة وبالتالي تكون التكلفة الفعلية جداً مرتفعة .

٧- يلحظ من خلال الجانب العملي ان ارتفاع الخسائر جداً مرتفع وهذا دليل على ان الشركة لاتأخذ بنظر الاعتبار احتساب التكاليف الانتاجية بشكل عادل وبالتالي يلحظ وجود الخسائر

(٢٢٦٩٢١٤) .

التوصيات

١- لابد للوحدات الاقتصادية على مختلف انواعها ان تبحث عن أساليب ووسائل اكثر ملائمة لمواكبة حالة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة المحلية مما يمكنها من بناء نظام كلفوي اكثر كفاءة.

٢- ضرورة تبني تقنية الكلفة المستهدفة وغيرها من التقنيات الحديثة لمعالجة الارتفاع الحاد في التكاليف والمنافسة الشديدة التي تعيشها الشركة عينة البحث ومثيلاتها.

٣- على الوحدات الاقتصادية التي تعمل على تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة الالتزام بكافة الشروط والاجراءات التي تستلزمها عملية التطبيق من حيث التقيد بمعادلة الكلفة المستهدفة.

٤- لاغراض نجاح التقنية أعلاه لابد من تضافر الجهود بين جميع الوحدات الادارية والانتاجية وذلك بهدف التخلص من جميع الصعوبات والعقبات التي يمكن ان تلازم عملية التطبيق.

٥- على الشركة عينة البحث استعمال الأدوات الاستراتيجية الحديثة لاحتساب التكلفة والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وبالاعتماد على ادوات استراتيجية التكلفة الاخرى المتمثلة ب ABC و ABM

٦- على الشركة عينة البحث إعادة هيكلة خطوط الانتاجية بتزويدها بمكائن ومعدات حديثة مناسبة التي تسهم بتخفيض التكاليف الانتاجية وبالتالي تخفيض الخسائر .

٧- على الشركة عينة البحث تخفيض من الخسائر الناجمة عن ارتفاع المصاريف مقابلتاً بالايرادات وذلك من خلال اعتماد سياسة تطبيق حديثة لتصرف المنتج المحلي وبالتالي رفع قيمة السوقية للمنتج والوصول الى الميزة التنافسية.

المصادر :

١. طالب ،مهند مجيد ، (٢٠١٠) استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية ،رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،العراق.

٢. مصيحب ،محسن رشيد (٢٠١١) ،دور إدارة علاقات الزبون في تحقيق الميزة التنافسية ،رسالة ماجستير علوم في الإدارة العامة،كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد .

٣. منصور ،أسماء عوض محمد ،(٢٠٠٨) ،استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،كلية التجارة ،جامعة قناة السويس ،مصر.

٤. عطوي ،راضية،(٢٠٠٨) ،دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الحاط حضر-باتنة،الجزائر.

٥. الوائلي،علي عباس حسين ، (٢٠٠٥) ،دور تحديد تكاليف على اساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية،رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ،كلية الادارة والاقتصاد،الجامعة المستنصرية ،بغداد .

٦. محسن ،أسراء ،عبد السلام،(٢٠١٦)مدى استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل ادارة الجودة الشاملة ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية والاقتصاد والعلوم الادارية ،جامعة الازهر ،غزة .

٧. حمدي زعرب "مدى امكانية اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة " مجلة جامعة النجاح للابحاث العلوم الانسانية قسم المحاسبة كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية ،غزة ،فلسطين ،٢٠١٢، ص ١٠ .

٨. الخفاجي، مثنى غني (٢٠٠٨): "دور تقنية التكاليف المستهدفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام هندسة القيمة: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة مصنع نسيج الحلة / معمل رقم (٢)"، رسالة محاسبة قانونية غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

٩. طالب، مهند مجيد (٢٠٠٩): "استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

١٠. ابو رغيف، إسماعيل عباس منهل (٢٠١٢): " استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كاطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات/ دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في محاسبة الكلفة والادارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

المصادر الاجنبية :

1.Ganye ,Driscole,Kwah," Facing up to Realism:The case of using the Target Cost Management approach in healthcare delivery Management"to the University of Exeter ,for the degree of ,Master of philosophy in management ,2008.

2.Hilton,Ronald W.Maher, Michael & Selto , Frank, H." Cost Management : Strategic for Business Decisions " , 2nd ed copyright 2003.

3.Ibrahim Abd El Mageed, Ali El Kelety "Towards a conceptual framework for strategic cost management : The concept, objectives, and instruments"2006 .