

دور تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز ربحية الشركة

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.2023.4.4.16>

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٠/٨ تاريخ قبول النشر ٢٠٢٢/١٠/١٢ تاريخ النشر ٢٠٢٣/٤/٣٠

المستخلص

يهدف البحث الى التعريف بمفهوم تقنية التكلفة المستهدفة ودورها في تحسين ربحية الشركة محل البحث، وتناول البحث الاطار النظري للتكلفة المستهدفة عبر التعرف على مفاهيمها وأهميتها وأهدافها وخطوات تطبيقها، وقد تم اختبار فرضية البحث عبر إجراء دراسة حالة عن طريق محاولة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء، من أجل التحقق من مدى فاعلية تقنية التكلفة من تحسين الجودة وتخفيض التكلفة في الشركة محل البحث، وقد تم قياس التكلفة المستهدفة باستخدام السعر المستهدف مطروحا منه الربح المستهدف، وقد تم قياس الربحية باستخدام معدل العائد على الموجودات، وتوصل البحث الى أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد أداة لتخطيط وإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وفي ظل مستوى جودة يفرض برغبات المستهلك، ويمكن استخدام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تصميم منتج جديد أو إعادة تصميم منتج حالي، وكذلك ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تحقق أدنى تكلفة من خلال منظور رؤية يأخذ في الاعتبار الإمكانيات الداخلية والخارجية للشركة مع مراعاة أسعار البيع التنافسية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الربحية.



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٤) العدد (٤) ٢٠٢٣
الصفحات: ٢٧٣-٢٨٩

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحثة الأولى.

The Role of Target Cost Technology in Enhancing The Profitability of The Company

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

Abstract

The research aims to define the concept of target cost technology and its role in improving the profitability of the company in question. The research dealt with the theoretical framework of target cost by identifying its concepts, importance, objectives and steps of application. For the pharmaceutical and medical supplies industry / Samarra, in order to verify the effectiveness of cost technology in improving quality and reducing cost in the company in question, the target cost was measured using the target price minus the target profit, and profitability was measured using the rate of return on assets, and the research reached That the target cost technique is a cost planning and management tool that aims to reduce the total costs of the product within the framework of comprehensive planning for profitability and in light of a quality level that meets the desires of the consumer, and the target cost can be used as an effective tool in designing a new product or re-designing an existing product, Target cost achieves the lowest cost through a visionary perspective that takes into account the internal and external capabilities of the company, taking into account selling prices Competitiveness.

Key words: Target Cost, Profitability.

المقدمة:

واجهت الشركات الصناعية ظروفاً محددة وصعبة مع تزايد المنافسة العالمية، إذ أجبرت هذه المنافسة الشركات الصناعية على استخدام إستراتيجيات تشغيلية في عملية التصنيع للحفاظ على الربحية، وتعد إستراتيجيات إدارة التكلفة من بين أهم الأدوات الإدارية المستخدمة من قبل الشركات، فإن مبدأ التسعير التقليدي الذي تحدده تكلفة المواد والعمالة والتكاليف العامة، فضلاً عن الربح المرغوب قد لا يكون مناسباً في تسعير المنتجات والحصول على الأرباح المرجوة، ولذلك تم اقتراح تقنية (TC) أولاً في اليابان وإستخدامها كبديل للأنظمة التقليدية باعتبارها إحدى أدوات المحاسبة الإدارية المبتكرة أثناء مرحلة التخطيط قبل بدء الإنتاج أو إطلاق منتجات جديدة إلى السوق من خلال تحديد التكاليف بطريقة إستباقية وموجهة نحو المستقبل، إذ يمكن للشركات التفكير في تغيير تصميمات المنتجات قبل دخولها عملية التصنيع من أجل ضمان أن الشركة تكسب أرباحاً معقولة على جميع المنتجات، عليه سيتم تقسيم البحث الى خمسة مباحث، يتم في المبحث الاول عرض منهجية البحث ومناقشة أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وفي المبحث الثاني سيتم إعطاء تأطير نظري لمتغيرات البحث، بينما سيتم التناول في المبحث الثالث العلاقة بين متغيرات البحث، وسيتم التناول في المبحث الرابع الجانب التطبيقي للبحث، وسيتم تخصيص المبحث الخامس لتوضيح أهم الاستنتاجات النظرية والتطبيقية والتوصيات التي سيتوصل إليها البحث.

المبحث الأول: الدراسات السابقة ومنهجية البحث:

١. منهجية البحث:

١/١. مشكلة البحث:

تتحد مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

"هل هناك دور للتكلفة المستهدفة في تحسين الربحية بشكل عام ودورها في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء بشكل خاص؟"

٢/١. فرضية البحث:

للإجابة على مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الآتية:

"هناك دور للتكلفة المستهدفة في تحسين الربحية بشكل عام ودورها في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية /سامراء بشكل خاص".

٣/١. أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية تقنية التكلفة المستهدفة وبيان دورها في تحسين الربحية من خلال تحسين الجودة وخفض التكاليف وسرعة تقديم المنتج في الأسواق، والاعتماد في الاعتبار اسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين في السوق، لتخطيط الربحية في ضوء الإمكانيات المتوفرة للشركات.

٤/١. هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على مفهوم وأهمية تقنية التكلفة المستهدفة وأهم خصائصها وفوائدها، فضلاً عن التعرف على أهمية الربحية وأنواعها ومؤشرات قياسها، والتوصل إلى مدى إمكانية تقنية التكلفة المستهدفة في تحسين ربحية الشركة محل البحث.

٥/١. حدود البحث:

تتمثل حدود البحث بالآتي:

١. **الحدود المكانية:** إذ تقتصر حدود البحث المكانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء.
٢. **الحدود الزمانية:** سيتم الاعتماد في البحث على بيانات عام ٢٠٢١.

٦/١. منهج البحث:

تم الاعتماد على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما كالاتي:

١. **المنهج الوصفي:** اعتمد الباحثان على الأدبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث، لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري، من خلال الاعتماد على الرسائل الجامعية والبحوث والمؤتمرات العلمية، وكتب ومقالات وأبحاث من المواقع الإلكترونية العربية والأجنبية.
٢. **المنهج التطبيقي:** اعتمد الباحثان على البيانات والمعلومات الخاصة بعينة من الشركة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء.

٢. الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات تناولت العلاقة بين تقنية التكلفة المستهدفة والربحية ومنها الآتي:

١. دراسة (Johon & Muanas (2014):

Penerapan Target Costing Dalam Upaya Pengurangan Biaya Produksi Untuk Peningkatan Laba Kotor: Study Kasus Pada Pt Mercedes-Benz Indonesia

تنفيذ التكلفة المستهدفة في محاولة لخفض تكاليف الإنتاج لزيادة إجمالي الربح

هدفت الدراسة إلى خفض تكاليف الإنتاج وتحسين الربحية باستخدام التكلفة المستهدفة، فضلاً عن معرفة التكلفة وسعر البيع والربح الإجمالي باستخدام التكلفة المستهدفة، وتناولت الدراسة شركة مارسيدس للسيارات في اندونيسيا، واستخدم الباحث الاسلوب الوصفي وتم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي لاختبار فرضيات، واعتمد الباحث في قياس التكلفة المستهدفة سعر البيع المستهدف مطروحاً منه الربح المستهدف، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة مارسيدس للسيارات أكثر كفاءة عند مقارنتها بالطريقة التقليدية التي تستخدمها الشركة، إذ أدى استخدام تقنية التكلفة المستهدفة إلى زيادة إجمالي الربح لشركة مارسيدس، فضلاً عن إن استخدام التكلفة المستهدفة يحقق وفورات تكاليفية مما يؤدي الى تحسين الربحية.

٢. دراسة (Arifin,et.al. (2016):

Analisis Target Costing Dalam Upaya Pengurangan Biaya Produksi Untuk Peningkatan Laba Kotor Pada Mandala Bakery

تحليل التكلفة المستهدفة لتقليل تكاليف الإنتاج لزيادة الربح الإجمالي في مخبز ماندالا

هدفت الدراسة إلى استخدام تقنية التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكاليف الإنتاج لزيادة الربح الإجمالي، وتناولت الدراسة مخبز ماندالا، واعتمد الباحث على الاسلوب الوصفي والكمي لاختبار متغيرات الدراسة، وكذلك استخدم الباحث أسلوب المقابلات في جمع البيانات، وتم قياس التكلفة المستهدفة باستخدام سعر البيع المستهدف مطروحاً منه الربح المستهدف أما الربحية تم قياسها

باستخدام مؤشر إجمالي الربح، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي على إجمالي الربح الذي سيتم تحقيقه.

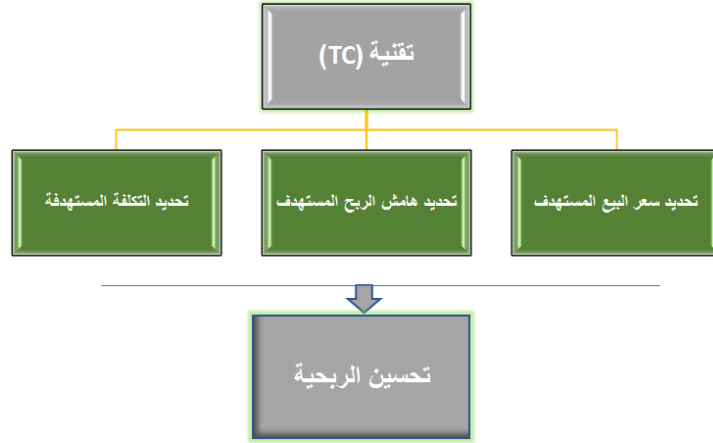
٣. دراسة (Ejike 2020):

Review of Target Costing System and Profitability of Firms in Nigeria

مراجعة نظام التكلفة المستهدفة وربحية الشركات في نيجيريا

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين التكلفة المستهدفة والربحية، وتناولت الدراسة عينة من الشركات الصغيرة والمتوسطة المدرجة في نيجيريا باستخدام طريقتين وهي طريقة الطرح التي تعتمد على سعر السوق المستهدف وطريقة الاضافة التي تعتمد على التكنولوجيا والامكانيات الحالية للشركة، واعتمد الباحث في قياس الربحية باستخدام هامش إجمالي الربح وتم قياس التكلفة المستهدفة باستخدام سعر البيع المستهدف مطروحاً منه الربح المستهدف وتوصلت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة تعد اسلوب مبتكر تستخدمه منظمات الاعمال بشكل عام ومؤسسات التصنيع بشكل خاص لتقليل تكاليف خدماتها ومنتجاتها، كما أن لهذا الاسلوب أثر كبير على ربحية الشركات في نيجيريا وتعزيز ميزتها التنافسية في الأسواق.

والشكل (1) يمثل متغيرات البحث وكالاتي:



الشكل (1) نموذج متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

٣. إسهامات البحث الحالي:

بعد أهم ما يميز البحث الحالي عن سابقه اختلاف الفترات الزمنية التي يغطيها البحث واختلاف بيئة التطبيق، فضلاً عن ذلك إنه يمثل أول دراسة حالة تجري في البيئة العراقية على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء.

المبحث الثاني: الاطار النظري للبحث:

١/٢. نشأة تقنية التكلفة المستهدفة:

ترجع فكرة تقنية التكلفة المستهدفة (TC) إلى مطلع الستينات في اليابان، ولكن تم الاعتراف بها في بداية الثمانينات كعامل رئيسي للوضع التنافسي من قبل شركة (Toyota) التي عرفت بإسم (Kikaku Genka)، وعلى الرغم من أن المفهوم الأساسي للتكلفة المستهدفة موجود في اليابان (٢٧٧)

أكثر من 40 سنة، إلا أنه قد تطور تطبيقها ببطء في بداية التسعينات، وأشار الموسوي إلى أن أول مقالة نشرت حول الموضوع كانت في مجلة Fortune عام 1991، التي أوضحت أن تقنية التكلفة المستهدفة هي (السلاح السري لليابانيين) (الموسوي، 2008: 6)، كانت اليابان من أوائل من استخدمت تقنية التكلفة المستهدفة، إذ كان أحد عوامل تقدم الشركات اليابانية هو استخدامهم تقنية (TC)، لما تحققه من مزايا في إنتاج منتج بأدنى تكلفة مع المحافظة على الجودة لتحسين ربحية الشركات، إذ أصبح هناك نسبة كبيرة من الشركات تستخدم هذه التقنية مثل شركات السيارات، والالكترونيات، والأدوات لمنزلية، وقد أثبتت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية الكبيرة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة (أبو عودة، 2010: 22)، وتوصل كل من (Tedfpaopong & Visedsun) إن هناك ثلاث أحداث مهمة حدثت في اليابان ساهمت في تطورات كبيرة في تقنية التكلفة المستهدفة، ويتمثل الحدث الأول والأهم في الانفجار الاقتصادي من عام 1990 إلى عام 1991، إذ أدركت العديد من الشركات صعوبة تلبية رغبات وتوقعات المستهلك من حيث الاسعار المنخفضة، مما جعل العديد من الشركات تكافح من أجل تلبية رغبات المستهلك، عن طريق تقديم منتجات بأقل الاسعار من أجل البقاء في الأسواق، وتحولت العديد من الشركات اليابانية من الاهتمام بزيادة حصتها السوقية إلى الاهتمام بتحسين وزيادة ربحيتها من خلال تخفيض تكلفة التصنيع والتوسع في استخدام التكلفة المستهدفة، وكان الحدث الثاني هو صعود الين الياباني مقابل الدولار الأمريكي في عام 1993، إذ ارتفع بنسبة (50%) أي 84 ينًا لكل دولار، مما دفع الشركات اليابانية إلى استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، أما الحدث الأخير هو الركود الطويل في اليابان الناجم عن الأزمة المالية عام 1994 ونتيجة لذلك اضطرت الشركات اليابانية إلى تخفيض تكلفة منتجاتها للوفاء بمتطلبات المستهلك وتحسين ربحيتها (Tedfpaopong & Visedsun, 2013:4).

٢/٢. مفهوم تقنية التكلفة المستهدفة:

اكتسبت تقنية التكلفة المستهدفة إهتمام واسع بين الباحثين في العقود الماضية، تجلى هذا الإهتمام 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 ماتمثلة 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 وإحتياجات المستهلك أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج (كيوان، 2010: 781)، 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). وأشار (Talebna) بأنها تقنية التكلفة المستهدفة تعد أداة لتحديد وتحقيق التكلفة التي يتم بها إنتاج منتج مقترح بوظائف وأداء وجودة محددة، من أجل تحقيق الربحية المطلوبة في ضوء سعر البيع المتوقع خلال فترة زمنية مستقبلية (Talebna, et.al., 2017:11)، وتمثل التكلفة المستهدفة إحدى أساليب إدارة التكلفة تهدف لتقليل

تكاليف المنتج، خلال المراحل الأولية والتشغيلية طوال دورة حياة المنتج، فهي فلسفة أو طريقة تأخذ في الاعتبار الجوانب المالية والإنتاجية والمستهلك خلال مرحلة التصميم، فضلاً عن مساعدة الشركة في اتخاذ قرارات رشيدة لتصميم المنتج لزيادة الربحية (Al-Khateeb, et al., 2019: 430).

٣/٢. أهداف التكلفة المستهدفة:

- يتمثل الهدف الرئيس لتقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتج والمحافظة على الجودة لتحسين ربحية الشركات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية 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 ابداع 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 نماذج الأولوية 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) الى تحقيق التكلفة المنخفضة والجودة العالية وسرعة تقديم المنتج في الأسواق.
 ٦. الاخذ في الاعتبار جميع الافكار الممكنة لخفض التكلفة عند تصميم منتج جديد دون التضحية بالجودة ومتطلبات المستهلك.

٤/٢. دوافع التحول الى استخدام التكلفة المستهدفة:

- قد تم ابتكار تقنية التكلفة المستهدفة وتطبيقها من قبل المشروعات المتطورة للعديد من الأسباب من أهمها (Longdong, 2016:1412) الآتي:
١. الشركة لديها سيطرة أقل على السعر المحدد في ظل استخدام الانظمة التقليدية، إذ يتم تحديد السعر من تكاليف الانتاج بمستوى أعلى من الربح المتوقع وهذا يجعل الشركات تضع أسعاراً أعلى من القوة الشرائية للمستهلك، مما يؤدي ذلك الى تجنب المستهلك المنتجات التي يتم تسويقها من قبل الشركة لانها تعد باهظة الثمن، إذ يميل المستهلك الى إختيار المنتجات ذات الاسعار المنخفضة، ونتيجة لذلك تم تطبيق تقنية (TC) لمعالجة هذه المشكلة عن طريق تحديد سعر البيع وفقاً لرغبات المستهلك.
 ٢. يتم تحديد تكلفة المنتج عند إنتهاء عملية الانتاج في ظل الانظمة التقليدية، إذ تم الانتهاء من المنتج وسيتم تسويقه، فإذا كانت تكلفة المنتج لا تزال قادرة على مواكبة القدرة الشرائية للمستهلكين في السوق والتنافس مع المنتجات المنافسة لن تكون هناك مشكلة، ولكن عندما تكون تكاليف المنتج مرتفعة للغاية فإن سعر سيرتفع أيضاً ويؤدي ذلك الى فشل القدرة على تحديد سعر بيع أقل وهذا يؤدي الى تجنب المستهلكون شراء منتجات الشركة.

٥/٢. أوجه الاختلاف بين المدخل التقليدي ومدخل التكلفة المستهدفة:

نتيجة عجز أنظمة الرقابة التقليدية في توفير رقابة فعالة على التكاليف، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق وعجزها عن تحقيق خفض حقيقي بالتكلفة، فضلاً عن القصور الواضح في نظام التكاليف التقليدي وعدم الاستجابة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، أدى ذلك إلى استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، إذ أشار (Melo & Granga,2017:154) إلى أن الأنظمة التقليدية تختلف من حيث العلاقة مع البيئة الخارجية، إذ تتجاهل الأنظمة التقليدية التفاعل بين الشركة وبيئتها من خلال التركيز على المقاييس الداخلية للكفاءة، أما تقنية التكلفة المستهدفة فتتفاعل مع البيئة الخارجية من خلال الاستجابة لاحتياجات المستهلكين والتهديدات التنافسية، وأشار (Kaur,2014) (21) بأن أنظمة التكلفة التقليدية، تقوم بتحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم بعد تطوير المنتج يتم تحديد سعر البيع، بينما في ضوء التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر البيع والربح المطلوب أولاً ثم يتم تطوير المنتج، ويرى (ACAR,et.al.,2014:65) بأن تقنية التكلفة المستهدفة تأخذ في الاعتبار عوامل السوق القائمة على المنافسة عند التحكم بالتكلفة، أما في الأنظمة التقليدية تعد عوامل السوق ليست جزءاً من تخطيط التكلفة.

٦/٢. مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة:

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

١. تسهم التكلفة المستهدفة في إدارة استراتيجية الربح المستقبلي، إذ تعد أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن 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.
 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 التغييرات التنظيمية للشركة (Mahue,2013:952).

٧/٢. مفهوم الربحية:

لقد أثبتت الدراسات السابقة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية توفر معلومات دقيقة تستخدمها الإدارة في دعم عملية صنع القرار وفي إستراتيجية تحديد الاسعار الخاصة بها التي تؤدي إلى زيادة وتحسين الربحية، وتشير الأدبيات إلى أن هناك سببين رئيسيين تدفع الشركات للنظر في أساليب

المحاسبة الإدارية، وهي أن الأساليب الإدارية تعمل على تحسين الرؤية الاستراتيجية للشركة فيما يتعلق بالعلاقة السببية للتكلفة مما يساعد في التحكم بالتكلفة وخفض التكلفة والسبب الآخر في قدرة أساليب المحاسبة الإدارية على توفير معلومات تكلفة أكثر دقة، إذ أن العديد من الشركات تعاني من انخفاض مستويات الربحية، لذا كان لابد لهذه الشركات أن تستخدم أساليب محاسبية لتحسين ربحيتها، إذ تعد الربحية هدفاً أساسياً لبقاء واستمرارية جميع الشركات الهادفة للربح، وهي أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام مواردها، إذ تعرف الربحية بأنها قدرة الشركة على جني الأرباح من جميع الأنشطة التجارية للشركة وتعبّر عن مدى كفاءة الشركة في تحقيق الأرباح باستخدام جميع الموارد المتاحة في السوق (30: 2019, Iiemena & Amedu)، وأشار (Muhindo, et al., 2014:188) بأن الربحية مقياس واقعي للعائد من الأموال المستثمرة في الأعمال التجارية، إذ يتم قياسها من حيث الحصة السوقية التي تم اكتسابها خلال فترة معينة، وأوضح (Hossain, 2020: 1497) بأن الربحية تعني تحقيق النجاح الاقتصادي للشركة التي تتولد بعد دفع جميع التكاليف التي ترتبط مباشرة بالدخل. وتعد الربحية مقياساً للنجاح الاقتصادي للشركات، فهي تمثل المحصلة النهائية للقرارات والسياسات التشغيلية للإدارة، فهي مقياساً لجميع القرارات الإدارية المتمثلة بالمبيعات والاستثمار (23: 2019, Ismaeel & Rhima)، كما وتعد مقياساً أساسياً لأداء الشركة، وتشكل جانباً أساسياً من تقاريرها المالية، وهي شرط أساسي لنجاح واستمرار الشركات على المدى الطويل في الأسواق (43: 2018, Odusanya, et al.)، كما أشار (58: 2014, Barakat) بأن الربحية تعكس كفاءة الشركة في تحقيق الأرباح، فهي تعبر عن قوة المركز المالي للشركة، وقدرة الشركة على تجنب الخسائر.

٨/٢. أهمية الربحية:

يعد تحسين الربحية هدفاً أساسياً لبقاء الشركات على المدى الطويل ومقاومة المنافسة الشديدة، فهي تعد أحد العناصر الأساسية لتقييم الأداء، فلا يقتصر دورها على تقييم أداء الأعمال بل تعد أيضاً أداة للتنبؤ بأداء الأعمال في المستقبل، إذ تكمن أهمية الربحية كما أشار (الحساني، ٢٠٢١: ٤٢-٤٣) بما توفره مؤشرات من معلومات مفيدة للمستخدمين الخارجيين حول الوضع المالي وقدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك تساعد الربحية على توجيه سلوك المديرين والموظفين، فهي تعكس مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من خلال أصولها التشغيلية.

٩/٢. أنواع الربحية:

تصنف الربحية إلى أربعة أنواع وكما يأتي: (نوري وسعيد، ٢٠١٨: ٢٤٨)، (مجيد ونعمة، ٢٠٢١: ١٩)، (حسين، ٢٠١٩: ٥١)، (Nkwoji, 2021:25)

١. الربحية المحاسبية:

وهي إيراد تحصل عليه الشركات بعد سداد كافة نفقات الإنتاج، فضلاً عن الالتزامات المتعلقة بالضرائب والتأمينات، وتقاس الربحية المحاسبية عن طريق ربط المخرجات كنسبة من المدخلات (نوري وسعيد، ٢٠١٧: ٢٤٨).

٢. الربحية الاقتصادية:

من الضروري معرفة وقياس الربحية الاقتصادية الناشئة عن استثمارات الشركة، إذ يقصد بها إجمالي الموجودات التي تمتلكها الشركة، التي تنشأ نتيجة استعمال الشركة لعواملها الإنتاجية (مجيد ونعمة، ٢٠٢١: ١٩).

٣. الربحية الاجتماعية:

فضلاً عن الهدف الاقتصادي المتمثل بكسب الأرباح، لابد من العمل لأداء عدد من الأهداف الاجتماعية المتمثلة بتوفير أفضل نوعية من المنتجات بأقل الاسعار وأعلى جودة، فضلاً عن تلبية احتياجات المجتمع والمحافظة على الموارد (حسين، ٢٠١٩: ٥١).

٤. الربحية المالية:

تؤكد على المتغيرات المتعلقة مباشرة بالقوائم المالية فهي مقياس شخصي لمدى قدرة الشركة على استخدام الأصول وتوليد الايرادات من واقع أعمالها (Nkwoji,2021:25).

المبحث الثالث: تحسين الربحية باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة:

تواجه الشركات صعوبة في تعظيم أرباحها ووفقاً (Nkwoji,2021:25) أوضح أن أحد أسباب صعوبة تطوير هذه الشركات هو أنها لا تزال تستخدم الأساليب التقليدية مما يجعل من الصعب تحقيق أهداف الربح المتوقعة، إذ يعاب على الأنظمة التقليدية بأنها لا تأخذ في الاعتبار رغبات ومتطلبات المستهلك، فضلاً عن أنها لا تأخذ في الاعتبار ظروف السوق، لذلك تحتاج الشركات إلى تقنيات وأساليب لإدارة التكاليف يمكن أن تساعد على مواجهة المنافسة وتحقيق هدفهم في تعظيم الربحية، كما يجب أن تمتلك القدرة على التكيف لكل ما هو جديد ومستحدث من أجل الاستجابة لرغبات المستهلك المتجددة، إذ أن التقنية والطريقة المتبعة من قبل الشركة لها أثر كبير في تحقيق معدلات مرتفعة من الربحية، وتعد تقنية التكلفة المستهدفة إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية التي ظهرت نتيجة التوسع والنمو، كما وتعد تقنية لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، إذ أن هذه التقنية تدفع الشركات التي تتبعها إلى التنافس العالمي، من خلال الأخذ في الاعتبار العديد من الاعتبارات التنافسية لنجاح المنتج وتحسين ربحيته، لتقديم المنتج بأفضل أداء وجودة وتقديمه في الوقت المناسب وفقاً لرغبات المستهلك وعند المستوى المستهدف من الأرباح المستقبلية، ويشير كل من (شايبو، ٢٠١٩: ٨٣) و(الغبان، ٢٠١٣: ٢٠٧) إلى أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية، إذ تعد هذه التقنية أساساً لتخطيط الربحية والسيطرة على الأسواق من خلال تقديم منتجات بأقل تكلفة، فضلاً عن تحديد المنتجات التي تحقق أرباحاً متوقعة، مما يساعد إدارة الشركات في اتخاذ القرارات الاستثمارية بشأن الاستمرار أو التوقف عن إنتاج بعض المنتجات، ووضح بدارن أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية، إذ تكمن هذه الأهمية من خلال قدرة هذه التقنية على الإدارة الفعالة للتكاليف عن طريق تخفيض تكلفة المنتج دون التضحية بالجودة (بدران، ٢٠١٤)، وأشار (الحداد، ٢٠١١: ١٥) إلى أنه يمكن لتقنية التكلفة المستهدفة أن تساهم في تحسين الربحية من خلال الآتي:

١. العمل على تقليل وقت تصميم وتطوير المنتج وطرحه في الأسواق، وتخفيض وتحديد التكاليف على مدار دورة حياة المنتج بدءاً من ولادة المنتج حتى تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي.
٢. العمل على تصميم منتج جديد، أو العمل على تطوير منتج حالي، إذ تعد أداة إدارة فعالة في اختيار المزيج الأمثل للمنتج.
٣. العمل على تحقيق وفورات تكاليفية باستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة، مما يتيح فرصة أمام الشركة لإنتاج منتج يتوافق مع رغبات ومتطلبات المستهلك وامكانيات الشركة، بتكلفة منخفضة مع المحافظة على الجودة

٤. العمل على تحقيق التوازن بين اعتبارات التكلفة والجودة، وكافة العوامل المرتبطة بالسوق والمنافسة.

٥. يؤدي تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة إلى تحسين الربحية، من خلال الأخذ في الاعتبار الإمكانيات الداخلية والخارجية للشركة، مع مراعاة أسعار البيع التنافسية.

٦. السيطرة على التكاليف في مرحلة مبكرة من مرحلة تصميم وتطوير المنتج، إذ تساهم هذه التقنية في تصميم منتجات تحقق ربحاً أفضل.

وأضاف كل من (عابد، ٢٠١٥: ٦٩) و(الكبيسي، ٢٠١٤: ١٧٤) أن دور التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية يتم من خلال أدوات مساندة لها مثل تقنية هندسة القيمة، إذ يبرز دور هذه التقنية في مرحلة تصميم المنتج عند وجود فرق بين التكلفة المقدره والتكلفة المستهدفة، إذ تقوم بتقليل فجوة التكلفة من خلال التفكير الإبداعي لتوفير البدائل والوظائف المطلوبة والموثوقة للمنتج بأقل تكلفة ممكنة من دون التضحية بالجودة فهي تقنية إدارية تهدف إلى توفير منتج محسن من خلال تحديد بدائل جديدة للمنتج بتكلفة منخفضة، فهي تقنية تستخدم لتصميم المنتج لخفض التكلفة وتحسين الربحية، فهي تقوم بتحليل وظائف ومكونات المنتج خلال مرحلة تصميم وتخطيط المنتج وتحليلها إلى مضيئة وغير مضيئة للقيمة واستبعاد الأجزاء غير المضيئة للقيمة دون المساس بجودة المنتج واستبدالها بأخرى محسنة وتساعد على خفض التكلفة وتحسين الربحية (ناصر، ٢٠١٠: ٦)، ويرى (Ibusuki, et al., 2007:459) بأن تقنية التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مكملا لبعضهما، بينما تقوم هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة تقوم التكلفة المستهدفة على تحقيق آلية خفض التكلفة للوصول إلى الربحية.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي:

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث في إجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء من أجل اختبار فرضية البحث عبر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة من قبل الباحثان لتحسين ربحية الشركة محل البحث، وفي ضوء ما تقدم لا بد من التعريف بمفهوم نظام التكاليف المطبق في الشركة، ومعرفة كيفية احتساب تكلفة المنتج في ضوء النظام التقليدي، قبل تطبيق تقنية (TC) في الشركة محل البحث وكما يأتي:

١/٤ نظام التكاليف المطبق في الشركة:

إن النظام المطبق في وحدة حسابات الكلفة هو نظام التكاليف الفعلي، إذ تعتمد الشركة على أساليب تقليدية في احتساب التكاليف، فهي تعتمد بصورة عامة على نظام الأوامر الإنتاجية في عملها ووفق النظرية الكلية للتكاليف، إذ يتم استخدام هذا النظام في الشركات الصناعية التي تعتمد على اتفاقات بين الشركات الصناعية وبين المستهلكين، إذ يتم تحديد قيمة الأمر الإنتاجي من حيث مواصفات المنتج والكمية المطلوبة في ضوء متطلبات ورغبات المستهلك، وعليه ففي ظل نظام الأوامر الإنتاجية تبدأ إجراءات الكلفة عن طريق توزيع التكاليف على المراكز الإنتاجية، وذلك بعد حصر ما يخص كل مركز انتاجي من أجور ورواتب ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية ومصروفات أخرى وفي ضوء دليل النظام المحاسبي الموحد، وكذلك تستخدم الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء نظام المراحل الإنتاجية، إذ يظهر هذا النوع من الأنظمة في الشركات الصناعية التي يتميز إنتاجها بالتجانس والنمطية من حيث الشكل والحجم، وبشكل عام يكون الإنتاج بغرض التخزين و بانتظار طلب الصرف تتميز الشركات التي تطبق هذا

النظام بالاستمرارية والتتابع من مرحلة إلى أخرى وإنتاج السلع النمطية المتشابهة التي تمر في مراحل متسلسلة، ولغرض الدراسة تم اختيار مستحضر الباراستول وفق الآتي:

١/١/٤. تحديد التكلفة الكلية لمستحضر الباراستول:

وبطاقة التكلفة الخاصة به كانت وفق الجدول الآتي:

التكاليف الكلية	البند
222816000	إجمالي تكلفة المواد الكيميائية
122826000	إجمالي تكلفة مواد التعبئة
199602000	تكلفة الأجور المباشرة
6540000	مصاريف أخرى مباشرة
551784000	كافة الصنع المباشرة
330716000	التكاليف الصناعية غير المباشرة
154500000	التكاليف التسويقية
19312200	التكاليف الإدارية
917262200	التكلفة الكلية للمنتج

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

نلاحظ من الجدول السابق بأن التكلفة الاجمالية لمستحضر الباراستول بلغت (917262200)، إذ بلغت تكلفة الصنع المباشرة منها حوالي (551784000)، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة منها (330716000)، كما يجب توضيح بأنه تم الحصول على تكاليف المواد الأولية الداخلة في العملية التصنيعية لمستحضر الباراستول، فضلاً عن التكاليف الصناعية غير المباشرة من قسم الكلفة.

٢/١/٤. إعداد قائمة تكاليف للوحدة الواحدة لمستحضر الباراستول:

وكما موضح بالجدول (2)، علماً بأن كمية الانتاج لمستحضر الباراستول لسنة 2021 بلغت (6000000) شيتاً.

تكلفة الوحدة الواحدة	البيان
37.1	إجمالي تكلفة المواد الكيميائية
20.4	إجمالي تكلفة مواد التعبئة
33.2	تكلفة الأجور المباشرة
1.09	مصاريف أخرى مباشرة
92	كافة الصنع
55	التكاليف الصناعية غير المباشرة
2.5	التكاليف التسويقية
3.2	التكاليف الإدارية
153	تكلفة الوحدة للمنتج

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

ومن الجدول السابق نلاحظ ان كمية الانتاج لمستحضر الباراستول بلغت (6000000)، كما بلغت تكلفة الوحدة حوالي (153)، إذ تعد تكلفة وحدة مرتفعة نسبياً بالمقارنة مع سعر بيع الشيت الواحد الذي يبلغ حوالي (170) دينار.

٣/١/٤. إعداد قائمة الإيرادات والتكاليف في ظل النظام التقليدي:

علماً كميات وأسعار المبيعات للمنتج في الشركة محل البحث هي:

كمية مبيعات مستحضر الباراستول (6000000) شيتاً، وسعر بيع الشيت (170) دينار/شيت، وعليه تكون قائمة الإيرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق الجدول (3).

الجدول (3) قائمة تكاليف وإيرادات لمستحضر الباراستول

البيانات	الباراستول
إيراد المبيعات	102000000
تكلفة الإنتاج	222816000
إجمالي تكلفة المواد الكيميائية	122826000
إجمالي تكلفة مواد التعبئة	199602000
تكلفة الأجور المباشرة	6540000
مصاريف أخرى مباشرة	330716000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	137500000
محل الربح	15450000
التكاليف التسويقية	19312200
التكاليف الإدارية	102737800
صافي الربح	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

نلاحظ من الجدول السابق ان ايراد المبيعات لمستحضر (102000000)، وان اجمالي التكلفة بلغت (917262200)، وبذلك يحقق مستحضر الباراستول صافي ربح بمقدار (102737800)، بعد طرح كافة المصاريف التسويقية والإدارية، وبعد التعرف على النظام الكلفوي للشركة محل الدراسة، سيتم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة محل البحث، لمحاولة تخفيض التكلفة وتحسين ربحية المنتجات، وبيان أهم الاختلافات التي سيتم التوصل إليها.

٢/٤. تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول في الشركة محل الدراسة:

لغرض إكمال الجانب التطبيقي للبحث من حيث حساب التكلفة المستهدفة له ومن ثم انعكاس ذلك على ربحيته، سيتم اختيار مستحضر الباراستول، 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 أصحاب المذاخر، تم التوصل بأن مستحضر 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)، وأيضاً شركات منافسة هندية بلغ سعرها التنافسي حوالي (270)، ومن خلال استخراج الوسط الحسابي للاسعار 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، وقد وجد ان الشركة تهدف إلى تحقيق ربح (40%) من السعر المستهدف وعليه يكون الربح كما يأتي:
 $220 * 40\% = 88$ دينار

الخطوة الثالثة (تحديد التكلفة المستهدفة):

ويتم تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول من خلال المعادلة الآتية:
التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف
 $220 - 88 = 132$ دينار

مما سبق يرى الباحثان بأن التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول بلغت (132) دينار، وبذلك تكون أقل من تكلفة الوحدة المحسوبة بواسطة التقليدي المطبق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء، وعليه فإن استخدام تقنية التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين ربحية الشركة.

٣/٤. أثر استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية:

سيتم قياس المتغير التابع (الربحية) باستخدام مؤشر العائد على الموجودات، الذي يعد أفضل مقياس لقياس كفاءة وأداء الشركات، إذ يمكن أن يؤدي إلى نتائج أكثر واقعية تعود بالفائدة على أصحاب المصلحة في الشركة، وتحديد الدائنين والمستثمرين والمساهمين والإدارة، إذ أنه يعد من أكثر النسب المالية شمولاً، فهو محصلة لجميع بنود الموجودات في الميزانية وجميع بنود قائمة الدخل، وذلك من خلال المعادلة الآتية:

معدل العائد على الموجودات = صافي الربح / إجمالي الموجودات

إذ بلغت الموجودات لسنة ٢٠٢١ في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء كما موضحة في قائمة المركز المالي حوالي (147864138940)، وعليه فإن معدل العائد على الأصول بلغ وفق النظام التقليدي كالآتي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \frac{147864138940}{102737800} = 0.06\%$$

وبلغ معدل العائد على الأصول في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة.

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \frac{147864138940}{246910085} = 0.16\%$$

وعليه فإن معدل العائد على الأصول يعد مقياس لربحية الشركة، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة إدارة واستثمار الشركة لموجوداتها.

ومن خلال الدراسة التطبيقية على شركة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء أكدت النتائج بأن استخدام أنظمة إدارية حديثة تمكن الشركات من تحسين ربحية منتجاتها، إذ كانت تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق النظام التقليدي (153)، بينما بلغت تكلفة الوحدة الواحدة في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة حوالي (132)، أي حوالي انخفضت بمقدار (21) دينار، فضلاً عن ان معدل العائد على الأصول ارتفع من حوالي (0.06%) إلى حوالي (0.16%) في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، وهذا يعد مؤشر جيد على ربحية الشركة، وعليه مما سبق ترى الباحثة بضرورة تبني الشركة للأنظمة الحديثة لكي تضمن الشركة ربحية جيدة ومكاناً تنافسياً في الأسواق، ومما تقدم يتم اثبات فرضية البحث التي تنص على (هناك دور للتكلفة المستهدفة في تحسين الربحية بشكل عام ودورها في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء بشكل خاص).

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

١/٥. الاستنتاجات:

١. تعد تقنية التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج، وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات المستهلك.
٢. تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تحقق أدنى تكلفة من خلال منظور رؤية يأخذ في الاعتبار الإمكانات الداخلية والخارجية للشركة مع مراعاة أسعار البيع التنافسية.
٣. تحسين ربحية مستحضر الباراستول من خلال تخفيض تكلفة الوحدة إذا بلغت تكلفة الوحدة في ضوء استخدام النظام التقليدي (153) بينما بلغ في ظل استخدام التكلفة المستهدفة (132) أي انخفضت بمقدار (21) وحدة.
٤. تؤدي التكلفة المستهدفة الى تحسين معدل العائد على الاصول، اذ ارتفع من حوالي (0.06) ارتفع الى حوالي (0.16%) في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة.

٢/٥. التوصيات:

١. العمل على تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة العامة لصناعة الأدوية المستلزمات الطبية في سامراء، ليتلاءم مع المستجدات المحاسبية والتقنيات والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
٢. إن تتبنى الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في سامراء، تقنية التكلفة المستهدفة، لما تقدمه من معلومات دقيقة عن المنتجات تساعد الشركة في تحسين الربحية في ظل ظروف المنافسة.
٣. ضرورة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، وذلك لتوفير آلية متكاملة محاسبياً وإدارياً لتخفيض التكلفة، وتحديد المعوقات التي تحد من أداء العمل ومعالجته، وبالتالي تطوير وتحسين ربحية الشركة لكونه منهجاً لتحسين الأداء وزيادة الإنتاجية وبالتالي زيادة الحصة السوقية.
٤. توعية الشركات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وأدراكهم لمدى أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ودورها في تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.
٥. ضرورة الاستغلال الأمثل لأصول الشركات العراقية لتحقيق أعلى ربحية ممكنة في ظل إستغلال الموارد المتاحة.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. أبو عودة، علي عدنان، (٢٠١٦)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ٢٠(١).
٢. بدران، عيبر محمد، (٢٠١٤)، اثر التكلفة المستهدفة على تعظيم أرباح الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان.
٣. الحداد، محمد حسن، (٢٠١٦)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ٢٠(٢).
٤. الحساني، محسن جاسم محمد، (٢٠٢١)، مؤشرات التدفقات النقدية والربحية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية.

٥. حسين، أحمد علي، (٢٠١٩)، نمط العلاقة بين الربحية والسيولة والملاءة وأثرها في إنتاجية المصرف: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة (٢٠١٢-٢٠١٧)، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٦. شايبو، نور الشام موسى، (٢٠١٩)، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٧. عابد، رشا نواف، (٢٠١٥)، أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطيني (PEX): دراسة ميدانية تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة.
٨. الغبان، ثائر صبري محمود، (٢٠١٣)، المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٣.
٩. الكبيسي، مجدي وائل، (٢٠١٤)، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد ٤١، العدد ٢.
١٠. كيوان، راندا مرسي، (٢٠١٥). إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة: حالة تطبيقية، الفكر المحاسبي، ١٩(١).
١١. الموسوي، عباس نوار كحيط، (٢٠٠٨)، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ٦٩.
١٢. ناصر، طه عليوي، (٢٠١٠)، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير: دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (١)، العدد (٨٥).
١٣. نعمة، نعم حسين ومجيد، اسامة حميد، (٢٠٢١)، تأثير أستثمار رأس المال الفكري في ربحية منظمات الأعمال: بحث تطبيقي في شركة زين العراق للاتصالات، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد ٣، العدد ١.
١٤. نوري، كرار نزار وسعيد، بلال نوري، (٢٠١٧)، استخدام مؤشرات مرضية رأس المال في تقييم الربحية المصرفية: دراسة تطبيقية مقارنة بين مصرفي الاردني والقاهرة عمان، مجلة جامعة بابل، ٢٥ (١).

ثانياً: المصادر الأجنبية:

15. Acar, D. & Şenol, H. (2014). KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE HEDEF MALİYETLEME UYGULAMA DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA. Journal of Suleyman Demirel University Institute of Social Sciences, 20(2).
16. Arifin, N. I. (2016). Analisis target costing dalam upaya pengurangan biaya produksi untuk peningkatan laba kotor pada mandala bakery. Jurnal Berkala Ilmiah EfisienJournal,16(3).
17. Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. Qualitative Research in Accounting & Management
18. 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
19. Ejike, S. I. (2020) Review Of Target Costing System And Profitability Of Firms In Nigeria. Epra International, Journal Of Research And Development (Ijrd), Vol. 5.
20. Ferreira, M. M., & Oliveira, S. R. M. (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
21. 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).
22. Helms, M. M., Etkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial implications of target costing. Competitiveness Review: An International Business Journal, 15(1)
23. Hossain, T. (2020). Determinants of profitability: A study on manufacturing companies listed on the Dhaka stock exchange. Asian Economic and Financial Review, 10(12), 1496-1508.

24. 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
25. 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.
26. Iliemena, R. O., & Amedu, J. M. A. (2019). Effect of standard costing on profitability of manufacturing companies: study of Edo State Nigeria. *Journal of Resources Development and Management*, 53(0).
27. Johan, E. T. (2014). Penerapan Target Costing Dalam Upaya Pengurangan Biaya Produksi Untuk Peningkatan Laba Kotor. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 2(1), 009-016.
28. Kaur, M. (2014). Poising between price and quality using target costing. *International Journal of Management Research*, 2(1).
29. Khateeb, A. H. N. M., Imam, S. M. A., Awad, S. S., & Nasir, H. B. (2019). Target costs and the role of product design in achieving competitive advantage of the Iraqi companies. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 7(2), 425-440
30. Longdong, F. M. (2016). Penerapan Target Costing dalam perencanaan biaya produksi pada CV. Sinar Mandiri. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 4(1).
31. 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)
32. 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
33. Melo, R. S. S. D., & Granja, A. D. (2017). Guidelines for target costing adoption in the development of products for the residential real estate market. *Ambiente Construído*, 17, 153-165.
34. Muhindo, A., Mzuza, M. K., & Zhou, J. (2014). Impact of accounting information systems on profitability of small scale businesses: A case of Kampala City in Uganda. *International Journal of Academic Research in Management (IJARM)*, 3(2), 185-192.
35. Nkwoji, N. (2021). Environmental accounting and profitability of selected quoted oil and gas companies in Nigeria (2012-2017). *Journal of Accounting and Financial Management*, 7(3), 22-39.
36. Odendaal, M. M. (2009). The estimation and management of cost over the life cycle of metallurgical research projects (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
37. Talebnia, G., Baghiyan, F., Baghiyan, Z., & Abadi, F. M. N. (2017). Target Costing, the Linkages Between Target Costing and Value Engineering and Expected Profit and Kaizen. *International Journal of Engineering*, 1(1), 11-15.
38. Terdpaopong, K., & Visedsun, N. (2013). Target costing implementation in Thailand. Available at SSRN 2428063
39. 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.

