مدى امكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة[1]
دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية

أ.م.د. عبد الكريم عبد الرحيم الربيعي
جامعة البصرة/ كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

الباحث: رواء عبد الامير احمد
جامعة البصرة/ كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

[1] بحث مستل من رسالة ماجستير

Feasibility of Using Target Cost for Supporting Cost Leadership

Asst. Prof. Dr. Abdul Karim Abdul Rahim
The Researcher: Rawa Abdul Amir Ahmed

Abstract

The research aims to identify the extent of the possibility of using the targeted cost technology in the General Company for Southern Fertilizer Industry, in addition to identifying the areas of cost reduction through achieving the targeted reduction in the cost of the product, as well as showing the impact of the use of technology in achieving the competitive advantage.

The study reached several conclusions, the most important one is the possibility of using the targeted cost technology in all companies operating in the Iraqi industrial sector because of its role in reducing costs and achieving a competitive advantage for the company. In addition to that using the targeted cost technology leads to a reduction in the cost of the product by (33568) dinars per ton of the total targeted reduction of (43727), or by 77% of the targeted reduction.

مدى امكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية

• المجلد الرابع عشر
• العدد التاسع والعشرون
• حزيران 2021
• استلام البحث: 2020/6/21
• قبول النشر: 2020/7/19

أ.م.د. عبد الكريم عبد الرحيم
الباحث: رواء عبد الامير

المستخلـــص

يهدف البحث التعرف على مدى امكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية، بالإضافة الى التعرف على مجالات خفض الكلفة من خلال تحقيق التخفيض المستهدف في كلفة المنتج، وكذلك بيان مدى التأثير من استخدام التقنية في تحقيق الميزة التنافسية.

وقد خلصت الدراسة الى عدة استنتاجات من اهمها: ان إمكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في جميع الشركات العاملة في القطاع الصناعي العراقي لما لها من دور في تخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية للشركة. بالإضافة الى ان استخدام تقنية الكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج بمقدار (33568) دينار للطن من اجمالي التخفيض المستهدف البالغ (43727) أي بنسبة 77% من التخفيض المستهدف.

المقـــدمـــــة

تعد الشركات الصناعية ذات اهمية كبيرة في الاقتصاد الدولي لما تقدمه من مساهمات في عمليات التنمية عن طريق تقديم المنتجات سواء للأفراد او الشركات، وفي السنوات الأخيرة واجهت شركات الاعمال تغيرات عديدة منها (العولمة، المنافسة، الثورة المعلوماتية، التطور التكنلوجي، تغير في الأنظمة الاقتصادية من المركزية الى اللامركزية). شكلت هذه التغيرات تحديات على شركات الاعمال، أدى ذلك الى ضرورة اهتمام مدراء الشركات بأداء أعمالهم على أفضل وجه ممكن من اجل الاستجابة لتلك التحديات.

وبما ان محاسبة التكاليف تعد العامل الأكثر أهمية في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات. ظهرت الحاجة الى استخدام تقنيات حديثة لمحاسبة التكاليف تأخذ على عاتقها اعتبارات السوق ورغبات الزبائن والتطورات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة وما يترتب عليها من الحاجة الى الاهتمام بتسعير المنتجات وتخفيض تكاليفها بما يضمن ولاء الزبون (المستهلك)، لذا فقد جاء هذا البحث بتسليط الضوء على مدى امكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية بهدف خفض تكاليف المنتوج وتحقيق اعلى عوائد ممكنة فضلا عن تحقيق ميزة تنافسية تمكن الشركة من الاستمرار والنمو.

المبحث الاول/منهجية البحث والدراسات السابقة

مشكلة البحث

أن موجة التغيرات والتطورات التي تعرضت لها البلاد في السنوات الأخيرة أثرت على طبيعة عمل شركات الاعمال، وبالتحديد بعد عام 2003 اذ حدثت تغيرات سياسية واقتصادية انعكست على طبيعة النشاط الاقتصادي منها الانفتاح على الأسواق الخارجية واتساع حجم القطاع الخاص هذا بدوره أدى الى زيادة حدة المنافسة, فأن مشكلة البحث تمثلت ان سقوط النظام وانفتاح السوق المحلية على الاسواق العالمية والانفتاح التجاري ادى كل ذلك الى منافسة المنتجات الاجنبية للمنتجات المحلية وبالتالي توقف معظم الشركات الصناعية بسبب ان كلفة الانتاج اصبحت تفوق اسعار بيع المنتجات الاجنبية المستوردة, بالإضافة الى عدم الدقة في احتساب كلف الانتاج بسبب الاعتماد على الانظمة التقليدية, تطلب ذلك ضرورة الاهتمام بكلف الانتاج وبعد الاطلاع على سجلات الشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية تبين انها وفي السنوات الاخيرة قد تعرضت لخسائر مستمرة كون اسعار البيع تحدد من الجهات المركزية المختصة دون الاخذ بنظر الاعتبار كلف الانتاج.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من خلال:

1- اهمية القطاع المرتبط به اذ يعد القطاع الصناعي كقاعدة اساسية في دعم وتنمية الاقتصاد الوطني.
2- اهمية استخدام التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف في شركات الاعمال العراقية لمواكبة التطورات الحاصلة ومواجهة حدة المنافسة.
3- حاجة الشركة العامة للأسمدة الجنوبية الى التقنيات التي تستخدم في مجال خفض كلف المنتجات وتسعيرها بصورة أكثر دقة.

أهداف البحث

1- التعرف على مدى امكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الأسمدة الجنوبية.
2- التعرف على مجالات خفض الكلفة من خلال تحقيق التخفيض المستهدف في كلفة منتج الشركة عينة البحث.
3- بيان مدى التأثير من استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.

فرضيات البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تمت صياغة فرضية أساسية مفادها ان (يمكن استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة الكلفة في الشركة العامة لصناعة الأسمدة الجنوبية).

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في القطاع الصناعي العراقي، اما عينة البحث تتمثل بالشركة العامة لصناعة الاسمدة الجنوبية وسبب اختيار هذه الشركة يعود اساساً الى الخسائر المتراكمة التي حققتها في السنوات الاخيرة رغم انها الشركة الوحيدة في العراق التي تنتج الاسمدة الكيمياوية.

حدود البحث

تمثلت حدود البحث بـ: -

الحدود المكانية: اختيار الشركة العامة لصناعة الأسمدة الجنوبية.

الحدود الزمانية: الاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث لسنة 2018.

اسلوب جمع البيانات والمعلومات

استند هذا البحث في جانبيه النظري والعملي على المصادر التالية:

الجانب النظري

1- الكتب العربية والاجنبية.
2- رسائل الماجستير والاطاريح المحلية والعربية.
3- البحوث والدوريات المنشورة في المجلات وفي شبكة الانترنت.

الجانب العملي

1- السجلات المحاسبية للشركة عينة الدراسة.

2- المقابلات الشخصية مع مدراء الشعب والوحدات والموظفين في الشركة عينة الدراسة.

الدراسات السابقة

1. دراسة (الحميري 2017) بعنوان" تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى"

تهدف هذه الدراسة الى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة بوصفها استراتيجية حديثة في إدارة وخفض التكلفة وكيف يمكن ان تعتمدها الشركة عينة البحث بهدف خفض الكلف والارتقاء بالجودة مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في السوق المحلية. توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها ان تطبيق التكلفة المستهدفة أدى الى معالجة الفجوة في التكاليف وحققت فجوة إيجابية أيضا كما ان أسلوب التكلفة المستهدفة حققت فرضيه البحث في تخفيض التكاليف من دون المساس في جودة المنتج. كما اوصت الدراسة الى ضرورة تبني الشركات الصناعية أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بشكل عام وأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل خاص.

2. دراسة (زعرب وأبو عودة2012) بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، بالإضافة الى معرفة المقومات اللازمة لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها المصارف في تطبيق التكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها تتوفر للمصارف العاملة في قطاع غزة امكانية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لتسعير الخدمات المصرفية، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها العمل على اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات بدل المنهج التقليدي لما يحققه ذلك من مزايا للمصارف وزيادة لقدرتها على المنافسة.

3. دراسة (Sharafoddin 2016) بعنوان

"The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran"

"استخدام التكلفة المستهدفة وطريقة تنفيذها في إيران"

تهدف هذه الدراسة الى التحقيق في استخدام التكلفة المستهدفة وطريقة تنفيذها في إيران بالاعتماد على الأساليب الميدانية والكمية. وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها ان تحديد الأسعار التنافسية واحتياجات العملاء والدخول في المنافسة العالمية وخفض التكلفة الأولية للمنتجات والدافع والعمل الجماعي للموظفين باستخدام هندسة القيمة والتكلفة على أساس النشاط ضرورية للتنفيذ الناجح للتكلفة المستهدفة. كما اكدت

على ضرورة زيادة المهارات المتعددة في الموارد البشرية واستخدام نظم التكلفة الأولية الحديثة مثل حساب التكلفة على أساس النشاط مما يقلل من التكاليف ويؤدي أيضا الى حساب أكثر دقة للتكلفة الأولية للمنتجات.

المبحث الثاني/ المدخل النظري لتقنية الكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

التمهيد

أن المنافسة التي شهدتها بيئة الاعمال في الوقت الحاضر والتطور التكنلوجي ومدى مساهمته في عملية الإنتاج حتمت على شركات الاعمال الاهتمام برغبات الزبائن ومتطلبات السوق من اجل تحقيق ميزة تنافسية. وان اهم ما يسعى اليه الزبون هو الحصول على منتجات وخدمات بكلف منخفضة وجودة عالية، بذلك جاءت الحاجة الى استخدام تقنية الكلفة المستهدفة (Target Costing)، لدعم الاستراتيجيات التنافسية وتحقيق ميزة تنافسية (Competitive advantage).

اولا: -مفهوم تقنية الكلفة المستهدفة

هنالك العديد من التعاريف لتقنية الكلفة المستهدفة، نذكر منها ما يأتي:

عرفها (Hansen &other,2009:673) "هي طريقة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بناءً على السعر الذي يرغب الزبون في دفعهُ (السعر المستهدف)"

كما عرفها (Atkinson &other,2012:305) "على انها طريقة محاسبية إدارية مهمة لخفض الكُلفة خلال مرحلة تصميم دورة حياة المنتج ويمكن ان تُساعد بشكل صريح في إدارة اجمالي تكاليف دورة الحياة"

كما عرفها هاشم وزاير "على انها توجه مبني على السوق في إدارة الكلفة وان نقطة البداية هي تحديد السعر المستهدف للمنتج(هاشم وزاير، 446:2017).

من خلال ما ذُكر أعلاه نلاحظ هناك تباين في التعاريف باختلاف وجهات النظر، ونستنتج من ذلك ان الكلفة المستهدفة هي أحد تقنيات المحاسبة الإدارية تساهم في خفض كلفة المنتج \الخدمة من خلال إدارة الكلفة في مرحلة التصميم بعد الاطلاع على السوق وأسعار المنافسين وتحليل السعر المستهدف وطرح منهُ هامش الربح المستهدف للوصول الى الكلفة المستهدفة، ومن اهم الأهداف التي تسعى التقنية الى تحقيقها تقليل تكاليف المنتج دون التأثير على مواصفاتهُ(EL-dalahmen,2018:394) بالإضافة الى التسعير بصورة جيدة في الأسواق التي تكون فيها منافسة شديدة (الدليمي والمومني، 392:2016).

ثانيا: -مفهوم الميزة التنافسية وأنواع الاستراتيجيات التنافسية

أن الميزة التنافسية هي الوسيلة الأكثر نجاحاً في تحقيق التفوق للشركة على منافسيها باستخدام استراتيجيات تسويقية مناسبة لصد رياح المنافسة (قاسم، 2011:15-16). وهنالك العديد من التعاريف للميزة التنافسية من أهمها:

اذ تم تعريفها من قبل المجلس الأمريكي للسياسة التنافسية على انها" قدرة الدولة على انتاج سلع وخدمات تنافسية في الأسواق العالمية وفي نفس الوقت تُحقق مستويات معيشية مطردة في الاجل الطويل" (عودة، 262:2014).

وعرفها Rothaermel "انها تحقيق أداء متفوق بالمقارنة مع المنافسين الاخرين في نفس الصناعة او متوسط الصناعة" (Rothaermel,2015:5).

نُلاحظ من التعاريف أعلاه على الرغم من اختلاف أسلوب الطرح الى ان جميعها نصت على ان الميزة التنافسية هي أداء متفوق تحققهُ الشركة من اجل التميز عن منافسيها على المدى الطويل، بذلك نستطيع تعريف الميزة التنافسية على انها أداء مبني على عدة طرق واستراتيجيات مختلفة تتفرد بها شركة معينة من بين مجموعة من الشركات في نفس الصناعة يُمكنها من تثبيت موقفها التنافسي في السوق.

اما بالنسبة للاستراتيجيات التنافسية فأن الاستراتيجية هي الأساس لعمل أي نشاط ويجب ان تعكس رغبة الشركة في الوصول الى أهدافها، وان اهم هذه الاستراتيجيات هي:

استراتيجية قيادة الكُلفة Cost Leadership Strategy

ان استراتيجية قيادة الكلفة تؤكد على تقديم منتجات وخدمات بكلفة اقل من المنافسين وبنفس مستوى الجودة، وهذا يعطي الشركة الدافع في زيادة حصتها السوقية وتحقيق أرباح اثناء فترة المنافسة الحادة من خلال انتاج منتجات او تقديم خدمات بكلفة اقل من المنافسين مع المحافظة على نفس مستوى الجودة (المشهدي، 55:2006).

استراتيجية التمايز Strategy of differentiation

تعني استراتيجية التمايز ان الشركة تتميز داخل القطاع الصناعي او الخدمي الذي تعمل فيه او السوق المستهدف من خلال توفير منتجات او خدمات بطريقة مختلفة عن المنافسين في نفس القطاع او السوق، وهذه الاستراتيجية تكون ناجحة عندما تكون الكميات المنتجة صغيرة جدا بحيث لا يستطيع المنافسون على مستوى الصناعة معالجتها اقتصاديا او عندما يكون نطاق التمايز المطلوب اكبر من إمكانات التمايز على مستوى الصناعة (Wang,et.al,2011:103).

استراتيجية التركيز Focus strategy

تعني هذه الاستراتيجية ان يتم التركيز على مجال تنافسي محدد كأن يكون التركيز على منتج معين او عدد من المنتجات او الخدمات المتشابهة او شريحة معينة من الزبائن وتكثيف الجهود داخل الشركة للعمل على أساس هذا الخط الاستراتيجي (صالح، 162:2017).

ثالثاً: ـ دور تقنية الكُلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

ان الشركات اليوم تتعامل مع بيئة ديناميكية وغير مؤكدة تتميز بالتغير والتطور السريع ولكي تكون الشركات ناجحة عليها ان تفهم طبيعة التغيرات البيئية والبحث عن فرص لاستغلال طاقتهم الاستراتيجية والمجالات التي تحُقق لهم ميزة تنافسية في بيئة الاعمال (Papulova & Papulova,2006), وعليه يستلزم الامر العمل في بيئة

تمتلك كُل مقومات النجاح الحديثة التي منها استخدام التقنيات الحديثة لمحاسبة التكاليف ومن اهم هذه التقنيات هي تقنية الكلفة المستهدفة التي على أساسها يتم تحديد التكاليف الواجب اخذها بنظر الاعتبار عند تحديد السعر التنافسي بشكل يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج او الخدمة (غافل,287:2018).

وبما ان استراتيجية قيادة الكلفة والتمايز هي من اهم الاستراتيجيات التنافسية التي تعزز وتدعم الميزة التنافسية للشركة فيجب دعم هذه الاستراتيجيتين من خلال استخدام تقنية الكلفة المستهدفة لما لها من دور في تقديم منتج او خدمة ذا قيمة للزبون وكلفة منخفضة (عبد الرضا,441:2018), بذلك نستنتج ان تقنية الكلفة المستهدفة تعد المفتاح الأساسي لاستخدام استراتيجية قيادة الكلفة اذ يتم تحديد الأسعار التنافسية المستهدفة وفق متطلبات السوق ورغبات الزبائن وبناءً عليها يتم تحديد الكلفة وإمكانية تخفيضها بالمقارنة مع المنافسين بذلك تستطيع الشركة ان تحصل على حصة سوقية أكبر من المنافسين وما يترتب عليها من زيادة حجم المبيعات ومستوى الأرباح وهذا ما يحقق لها ميزة تنافسية في الصناعة التي تعمل فيها.

المبحث الثالث/ الجانب العملي للبحث

بعد ان تطرقنا في المباحث السابقة الى الجانب النظري من الدراسة نتناول في هذا المبحث تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة الأسمدة الجنوبية، ومعرفة النتائج المترتبة من جراء عملية تطبيق التقنية، وتم تقسيم هذا المبحث الى محورين هما:

المحور الأول: نبذة تعريفية عن الشركة عينة الدراسة

المحور الثاني: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة عينة الدراسة.

المحور الأول/ نبذة تعريفة عن الشركة العامة لصناعة الأسمدة\الجنوبية

أولا: تأسيس الشركة وطبيعة نشاطها

تأسست الشركة في عام 1979 في محافظة البصرة\خور الزبير وفقاً لقانون الشركات العامة رقم(22) لسنه 1997 (المعدل). ولا تمتلك الشركة أي فروع أخرى. تقوم الشركة بإنتاج الأسمدة الكيمياوية (سماد اليوريا)، تمتلك الشركة خطين لإنتاج الامونيا (امونيا1-امونيا2) بطاقة تصميمية 1000طن من الامونيا السائلة يومياً لكُل منهما، وخطين لإنتاج اليوريا المحببة (يوريا1-يوريا2) بطاقة تصميمية 1600طن يومياً لكُل منهما. بالإضافة الى امتلاكها العديد من المراكز الخدمية المساندة للخطوط الإنتاجية.

المحور الثاني/ تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة عينه الدراسة

بعد ان عرفنا في المحور السابق الشركة عينة الدراسة، تناول هذا المحور محاولة تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة، من خلال: -

اولاً: احتساب التكاليف الفعلية للمنتج (سماد اليوريا)

ثانياً: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

اولاً: احتساب التكاليف الفعلية للمنتج (سماد اليوريا)

يتم احتساب الكلفة الفعلية للمنتج الذي تقدمه الشركة (سماد اليوريا) وفقاً لنظام الكلفة التقليدي وبالاعتماد على البيانات الفعلية للشركة لسنة 2018، كما مبين ادناه:

$$\text{كلفة المنتج (للطن الواحد)} = \frac{\text{التكاليف الاجمالية}}{\text{كمية الإنتاج}}$$

$$\text{كلفة الطن من سماد اليوريا} = \frac{90412299583}{156937}$$

=576 دينار للطن

أي ان الشركة تقوم بتجميع كافة عناصر التكاليف (التكاليف الإنتاجية، التسويقية والإدارية) وقسمتها على الكمية المنتجة لاستخراج الكلفة ومن العيوب التي تؤخذ على استخدام الشركة هذه الطريقة ما يلي: -

1-تؤدي الى تحميل المنتج بجميع التكاليف المتغيرة والثابتة بذلك لا تبين نصيب المنتج من التكاليف الإنتاجية، التسويقية والإدارية.

2-لا تعطي صورة دقيقة عن كلفة الطن من المنتج لان في حالة انخفاض الطاقة الإنتاجية ستكون كلفة الطن مرتفعة وبالعكس في حالة ارتفاع الطاقة الإنتاجية.

3-لا تبين جوانب الهدر في التكاليف لأنها ناتجة عن حاصل قسمة التكاليف الاجمالية على كمية الإنتاج.

وعلى هذا الأساس سنقوم باحتساب الكلفة الفعلية للمنتج الذي تقدمه الشركة وفق الإجراءات التالية بهدف تحديد كلفة الإنتاج بصورة أكثر دقة.

1-احتساب التكاليف المباشرة لكل مركز كلفة

تُقسم مراكز الكلفة في الشركة الى مجموعتين المجموعة الأولى تتمثل بمراكز الإنتاج وهي مجموعة المراكز التي تعمل على تصنيع المنتجات بشكل مباشر (يوريا والامونيا)، اما المجموعة الثانية متمثلة بمراكز الخدمات وهي مجموعة المراكز التي تقدم الدعم والاسناد الى المراكز الإنتاجية وتساعدها في أداء عملها (وحدة الماء، القوى، أبراج التبريد، البحث والتطوير، المختبر قسم الصيانة، التجارية، التعبئة، الفحص، السلامة والاطفاء، الطبابة، المخازن، النقل، الأليات التخطيط والمتابعة، التكنولوجيا والدراسات، الجودة، محطة الكهرباء الجديدة و إدارة المصانع الإنتاجية). ومن بعدها يتم تحديد التكاليف المباشرة لكُل مركز كلفة على حدا من اجل الوصول الى التكاليف الدقيقة ويقصد بالتكاليف المباشرة هي التكاليف التي يمكن تتبعها بصورة

مباشرة لمراكز الكلفة وفي الجدول رقم (1) توضيح لعناصر التكاليف المباشرة الخاصة بالشركة عينة الدراسة.

جدول رقم (1)
عناصر التكاليف المباشرة لمراكز الإنتاج

عناصر التكاليف	مراكز الإنتاج	
	يوريا	امونيا
مواد مباشرة	954789000	4215104914
أجور مباشرة	8302475	89498750
الاجمالي	963091475	4304603664

(المصدر: -سجلات الشركة الخاصة لعام 2018)

ومن الجدير بالذكر ان هنالك خطين للإنتاج يتمثل الخط الإنتاجي الأول بالمعملين (يوريا1-امونيا1) قد اشتغل لمدة شهرين من عام 2018 شهر كانون الثاني وشباط وتوقف عن العمل في بداية شهر اذار وذلك بسبب حدوث حريق مما أدى الى توقف الإنتاج، اما الخط الإنتاجي الثاني المتمثل بالمعملين (يوريا2-امونيا2) فقد كان متوقف عن العمل خلال شهر كانون الثاني وشباط و باشر بالعمل في شهر اذار واستمر حتى نهاية شهر حزيران وتوقف بعدها عن العمل لمدة 3 أشهر (تموز-اب-أيلول) وذلك بسبب ارتفاع نسبة ملوحة مياه شط العرب ومن ثم باشر في الإنتاج في شهر تشرين الأول، أي بواقع 7 اشهر للخط الإنتاجي الثاني وشهرين للخط الإنتاجي الأول خلال عام 2018، وبسبب قصر فترة اشتغال الخط الإنتاجي الأول فأن مجموع ما اشتغل الخطين الانتاجيين خلال السنة يصبح بواقع 9 اشهر.

من جدول رقم (1) نلاحظ ان التكاليف المباشرة لقسم الامونيا هي اضعاف التكاليف المباشرة لقسم اليوريا وهذا يعود الى ان اغلب تكاليف الإنتاج يتحملها قسم الامونيا باعتباره المرحلة الأولى في الإنتاج وبعدها يحول المنتج الى قسم اليوريا اذ ان في قسم اليوريا لا تضاف سوى القليل من المواد ليصبح المنتج جاهز للبيع.

2-احتساب التكاليف غير المباشرة لكُل مركز كلفة

يقصد بالتكاليف غير المباشرة هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بصورة مباشرة الى المنتجات أي لا تخص مركز كلفة معين وانما مشتركة لجميع مراكز الإنتاج والخدمات ويتم تخصيصها وفق أسس تخصيص معينة.

والآتي جدول رقم (2) يوضح أسس التخصيص التي سنعتمدها في تخصيص التكاليف الصناعية الاضافية (غير المباشرة) على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات وكذلك في تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

وبعد تحديد أسس التخصيص، سيتم تحديد عناصر التكاليف الصناعية الإضافية الخاصة لكُل مركز من مراكز الكلفة وفقاً لما يلي:

أ- يتم تحديد اندثار الموجودات الثابتة (المباني، المكائن، العدد والقوالب، الأثاث، وسائل نقل، استئجار وسائل نقل، والنفقات المؤجلة) لكُل مركز كلفة من واقع سجل الموجودات الخاص بالشركة.

*إطفاء النفقات المؤجلة هي تستخدم لمادة تدعى (كتلس) صلبة القوام وكروية الشكل مستخدمة كعامل مساعد في العملية الإنتاجية عمرها الإنتاجي 5 سنوات ويحسب لها اندثار بنسبة 20%.

ب- يتم تحديد التأمين على المكائن لكل مراكز الكلفة من واقع مستندات الشركة.

اما التكاليف المشتركة فسيتم توزيعها كما يلي: -

ت- يتم توزيع تكاليف خدمات الصيانة على أساس ساعات الصيانة لكل مركز كلفة.

ث- وتوزع تكاليف السفر والايفاد على أساس اعداد الموفدين في كل مركز كلفة.

ج- اما تكاليف التدريب والدراسة فيتم توزيعها على أساس اعداد المُدربين في كل مركز كلفة.

ح- اما الحوافز والمكافئات فهي توزع على أساس اعداد العاملين في كل مركز كلفة.

وقد تم الاعتماد على عناصر التكاليف الظاهرة في ميزان مراجعة الكلفة لعام 2018 الخاص بالشركة ويعرض الجدول رقم(2) الطريقة التي يجري فيها تحديد التكاليف الصناعية الإضافية الخاصة وتوزيع التكاليف المشتركة على مراكز الكلفة الخاصة بالشركة عينة الدراسة.

جدول رقم (2)
أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز الكلفة الخاصة بالشركة

ت	أساس التخصيص	مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات						
		بوريا	امونيا	وحدة الماء	وحدة القوى	أبراج التبريد	البحث والتطوير	المختبر	قسم الصيانة	محطة الكهرباء الجديدة
1	عدد الاطنان	2286715	7068028	——	1039416	5705520	——	——	——	——
2	عدد الوحدات المنتجة	156937	108617	——	——	——	——	——	——	——
4	ساعات الفحص	8168	16907	3691	3772	1593	——	——	360	——
5	ساعات الصيانة	229786	459512	172339	126382	149361	——	——	——	11489
6	عدد مرات صرف المواد	171	211	171	171	140	140	202	5541	290
7	عدد أوامر الشراء	1	2	——	——	——	——	1	40	5
8	عدد الحوادث	——	2	——	1	1	——	——	——	1
9	عدد العاملين	132	114	166	67	44	4	16	868	66
10	ساعات اشتغال الالة	48.32	48.32	——	——	24.16	——	——	198	——
11	ساعات العمل	10080	10080	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848
12	عدد وحدات الطاقة الكهربائية	7015900	13453000	19588320	4298400	48458600			1319200	10300
13	عدد الدراسات	2	2	2	——	2	——	——	2	——
14	عدد المدربين	3	——	56	12	20	——	——	40	6
15	عدد الموفودين	9	4	2	13	3	3	17	46	5
16	اعداد المتدربين	46	——	160	42	36	——	——	700	6

مراكز الخدمات												
المخازن	التجارية	التعبئة	الفحص	السلامة والاطفاء	الطبابة	النقل	الاليات	التخطيط والمتابعة	التكنولوجيا والدراسات	الجودة	إدارة المصانع الإنتاجية	المجموع
——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	16099679
——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	265554
——	——	1359	——	——	——	——	——	——	——	——	——	35850
——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	1148869
140	140	266	174	1511	184	140	1098	140	140	140		11110
——	——	——	3	——	——	——	——	——	——	——	——	52
——	——	——	——	——	——	——	1	——	——	——	——	6
68	23	106	99	95	14	47	39	48	14	21	12	2063
		316.8	39.6	——	——	118.8	——	——	——	——	——	733
1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	1848	55272
——	——	1050400	——	——	——	——	——	——	——	——	——	95194120
——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	10
——	1	——	——	——	——	——	——	——	——	——	——	138
——	24	3	24	6	——	46	6	45	22	9	21	308
——	20	95	75	85	——	35	25	38	14	20	——	1397

نلاحظ من الجدول رقم (2) ان قسم الصيانة هو الأعلى كلفة من بقية اقسام الخدمات الاخرى وهذا يعود الى:

1-تقادم المكائن والمعدات في المصنع الإنتاجي.

2-الاحتراق الذي تعرض لهُ الخط الإنتاجي الأول في بداية شهر اذار من عام 2018 الذي تسبب في توقفه عن العمل الى شهر أيلول عام 2019. وهذا بدوره أدى الى ضرورة زيادة عمليات الصيانة بصورة مستمرة من اجل تشغيل الخط الإنتاجي الأول.

جدول رقم (3)

توزيع التكاليف الغير مباشرة على مراكز الكلفة المستفيدة

ت	البيان	أساس التخصيص	المبلغ الإجمالي	مراكز الإنتاج	
				بوريا	امونيا
1	مواد غير مباشرة	خاصة	18989942590	235735431	4200444146
2	أجور غير مباشرة	خاصة	20442633717	929530177	1182655305
3	اندثار المباني	خاصة	225470581	7357752	7357752
4	اندثار المكائن	خاصة	4308886650	44748952	369693481
5	إطفاء نفقات مؤجلة	خاصة	48108447	15621333	14213106
6	اندثار الأثاث	خاصة	97272925	———	———
7	اندثار وسائل النقل	خاصة	451993385	———	———
8	التأمين على المكائن	خاصة	7978080831	1052916666	3556999999
9	اندثار عدد وقوالب	خاصة	278960163	———	2850000
10	استأجار وسائل النقل	خاصة	14819284	———	———
11	خدمات الصيانة	ساعات الصيانة	1219432604	75833333	39979333
12	السفر والايفاد	اعداد الموفدين	1460063784	2072000	595333
13	التدريب والدراسة	عدد المدربين	186197550	262500	———
14	حوافز ومكافئات	اعداد العاملين	2398642978	267808825	100645292
	اجمالي التكاليف الصناعية			2631886969	9475433747

مراكز الخدمات								
وحدة الماء	وحدة القوى	أبراج التبريد	البحث والتطوير	المختبر	قسم الصيانة	محطة الكهرباء الجديدة	المخازن	التجارية
1385960806	6521893379	572039809	2267880	34859334	549724447	2514841227	150944040	2383013
2006771338	689400779	669442006	108360559	1628879305	5014107563	838246775	804969488	366056378
22073276	17932391	67828258	———	46519274	14715511	———	———	9169638
17852119	17899576	5993175	———	3728805	1114267478	2714769593	———	———
18274008	———	———	———	———	———	———	———	———
———	———	3024500	———	33487067	493805	———	———	44136887
———	———	———	———	———	———	———	———	———
1087500000	225000000	924225000	1166666	18750000	261375000	268125000	———	———
———	———	25941957	———	42288211	173899288	33750274	———	———
18000	750000	862500	———	———	6582634	375000	———	15000
———	———	———	———	———	4161750	———	———	———
———	3843750	795375	937500	5143125	13821750	1470000	———	7350937
———	131250	23263500	———	———	1593750	71250	———	11250
111750	26384437	29849437	2433000	69335625	1332145582	31029187	37734750	16975312
4538561297	7503235562	2323265517	115165605	1882990746	8486888558	6402678306	993648278	446098415

مراكز الخدمات									
التعبئة	الفحص	السلامة والاطفاء	الطبابة	النقل	الآليات	التخطيط المتابعة	التكنولوجيا والدراسات	الجودة	إدارة المصانع الإنتاجية
2316837870	20869566	53559876	21005148	240139539	136921292	2738391	3651205	1127840	21998351
1317974509	1245693907	1025013731	70413424	448657431	656423118	756217731	305021476	226431813	152366904
7990867	17168100	———	———	4905174	2452588	———	———	———	———
19933471	———	———	———	———	———	———	———	———	———
———	———	———	———	———	———	———	———	———	———
———	12097999	———	———	———	4032667	———	———	———	———
———	———	———	———	451993385	———	———	———	———	———
219375000	190500000	45000000	112500000	3375000	10125000	———	———	———	1147500
———	———	———	225183	———	5250	———	———	———	———
187500	———	206250	———	4378650	1443750	———	———	———	———
15000	———	———	———	16089750	1083345938	7500	———	———	———
1047000	7106250	1921500	———	1382737589	1953750	13662150	6578025	2737500	6290250
139678800	450000	11307000	———	7982250	691500	483750	262500	8250	———
70950937	272718471	43478437	6975000	18636750	27308062	23181562	6333750	6644625	7962187
4093990954	1766604293	1180486794	211118755	2578895518	1924702915	796291084	321846956	236950028	189765192

كما نلاحظ ان الأجور غير المباشرة لأغلبية الأقسام تُشكل نسبة كبيرة من اجمالي تكاليف القسم تتراوح ما بين (30%-95%)، اما بقية الأقسام الأخرى تشكل الأجور غير المباشرة فيها نسبة قليلة لا تتجاوز 17% من اجمالي تكاليف القسم، ان هذه الزيادة في الأجور غير المباشرة ناتجة عن زيادة في معدل اجر العامل.

3-توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

بعد ما تم تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية (غير المباشرة) لكل مراكز الكلفة في الشركة بذلك توصلنا الى اجمالي التكاليف الصناعية الإضافية لمراكز الخدمات ومراكز الإنتاج ومن بعدها يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج وذلك وفقاً لأسس تخصيص ملائمة وهنالك العديد من طرق التوزيع وهي طريقة (التوزيع المباشر، التوزيع التنازلي والتوزيع التبادلي) وسيتم الاعتماد على طريقة التوزيع المباشر و بموجبها يتم توزيع اجمالي تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج بحسب استفادة الأخير من مراكز الخدمات، كما هو مبين في الجدول رقم (4).

جدول رقم(4)
توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

ت	البيان	أساس التخصيص	الإجمالي	مراكز الإنتاج	
				يوريا	امونيا
1	وحدة الماء	عدد الاطنان	4538561297	1109426116	3429135181
2	وحدة القوى	عدد الوحدات المنتجة	7503235562	4434259244	3068976318
3	أبراج التبريد	عدد الوحدات المنتجة	2323265517	1373002555	950262962
4	البحث والتطوير	مباشر	115165605	115165605	0
5	المختبر	ساعات الفحص	1882990745	613370624	1269620121
6	قسم الصيانة	الصيانة	8486888557	2829209100	5657679457
7	محطة الكهرباء الجديدة	عدد وحدات الطاقة الكهربائية	6402678306	2194575709	4208102597
8	المخازن	عدد مرات شراء المواد	993648278	444800669	548847609
9	التجارية	عدد أوامر الشراء	446098415	148699472	297398943
10	التعبئة	مباشر	4093990954	4093990954	0
11	الفحص	ساعات الفحص	1766604293	575458579	1191145714
12	السلامة والاطفاء	عدد الحوادث	1180486794	0	1180486794
13	الطبابة	عدد العاملين	211118755	113283234	97835521
14	النقل	عدد العاملين	2578895518	1383797595	1195097923
15	الاليات	ساعات اشتغال الالة	1924702914	962351457	962351457
16	التخطيط والمتابعة	ساعات العمل	796291084	398145542	398145542
17	التكنولوجيا والدراسات	عدد الدراسات	321846956	160923478	160923478
18	الجودة	ساعات العمل	236950028	118475014	118475014
19	إدارة المصانع الإنتاجية	عدد العاملين	189765192	101825225	87939967
		الإجمالي		21170760172	24822424598

4-التحميل على المنتجات واحتساب كلفة المنتج
بعد ما تم تحديد التكاليف الصناعية الإضافية (غير المباشرة) لكل مراكز الإنتاج كما هو موضح في الجدول رقم (5) بعدها تم تحديد حصة كل منتج من هذه التكاليف وفقاً لمعدل تحميل مناسب وبما ان انتاج الشركة نمطي يتم اختيار كمية الوحدات المنتجة كأساس لمعدل التحميل وذلك عن طريق تقسيم التكاليف الصناعية الإضافية لكل مركز انتاجي على كمية الوحدات المنتجة لهذا المركز.

الجدول رقم (5)
اجمالي التكاليف الصناعية الإضافية للمراكز الإنتاجية

البيان	مراكز الإنتاج	
	يوريا	امونيا
تكاليف صناعية اضافيه غير مباشرة	2631886969	9475433747
حصة المركز من تكاليف مراكز الخدمات	21170760172	24822424598
الإجمالي	23802647141	34297858345

(مصدر: من اعداد الباحثة)

معدل التحميل= التكاليف الصناعية الاضافية / أساس التخصيص (عدد الوحدات المنتجة)

معدل تحميل اليوريا= 23802647141 / 156937

=151670 دينار\طن

معدل تحميل الامونيا= 34297858345 / 108617

=315768 دينار\طن

جدول رقم (6)
التكاليف الاجمالية

المركز الإنتاجي	البيان		
	التكاليف المباشر	التكاليف الصناعية الإضافية	اجمالي التكاليف
يوريا	954789000	23802647141	24757436141
امونيا	4304603664	34297858345	38602462009
الإجمالي	5259392664	58100505486	63359898150

(مصدر: من اعداد الباحثة)

ومن بعدها احتسبت كلفة الطن التام من سماد اليوريا من خلال استخراج:

متوسط كلفة مرحلة الامونيا = 38602462009 / 108617 =355,399 دينار

وبسبب إضافة مواد في مرحلة انتاج اليوريا ازداد حجم الإنتاج من 108617الى 156937 وبالتالي فأن: -

متوسط كلفة مرحلة الامونيا المعدل= 38602462009 / 156937

=245,974دينار

$$\text{متوسط كلفة مرحلة اليوريا} = \frac{24757436141}{156937}$$

=157,753دينار

متوسط كلفة الطن التام= متوسط كلفة مرحلة الامونيا المعدل+ متوسط كلفة مرحلة اليوريا المعدل

=157,753+245,974

=403,727دينار للطن

مما سبق نستنتج ان كلفة المنتج النهائي سماد اليوريا هي (403,727) للطن الواحد بعد استبعاد تكاليف فترة التوقف عن الإنتاج في حين ان الشركة تحمل الطن من سماد اليوريا بمقدار (576000) من التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

ثانياً: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

بعدما تم التوصل الى كلفة المنتج كما موضح أعلاه يجري العمل على احتساب الكلفة المستهدفة للمنتج (سماد اليوريا) وفقاً للخطوات التالية:

1-احتساب سعر البيع المستهدف للمنتج بما ان الشركة تعمل لصالح القطاع الحكومي ولا يوجد منافس داخلي للشركة فقط منافس خارجي متمثلاً بالسماد القطري والإيراني والذي هو بنفس مستوى جودة المنتج المحلي وبالتالي خوفاً من منافسة المنتجات المستوردة ولكون سعر الطن من الأسمدة مقرر من قبل الحكومة فأن سعر البيع المستهدف سيكون وفقا لما هو سائد في السوق وهو 450000 دينار للطن.

2-احتساب هامش الربح المستهدف للمنتج من خلال تحديد نسبة الربح بناءاً على تقديرات فنية من قبل بعض المختصين في مجال التخطيط والمتابعة فقد تم تحديد نسبة هامش الربح بـ 20% من سعر البيع بذلك يحسب هامش الربح وفقاً للمعادلة التالية:

هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح المستهدفة

= 450.000 × 20%

= 90000 دينار عراقي

3-احتساب الكلفة المستهدفة للمنتج من خلال المعادلة التالية:

الكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

= 450.000 –90000

= 360000 دينار

4-احتساب مقدار التخفيض المستهدف في تكاليف المنتج من خلال الفرق بين الكلفة الفعلية للمنتج والكلفة المستهدفة من اجل تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة الفعلية والوصول الى الكلفة المستهدفة للمنتج من خلال المعادلة التالية:

مقدار التخفيض المستهدف = الكلفة الفعلية للمنتج – الكلفة المستهدفة للمنتج

= 403,727 –360000

= 43,727 دينار

تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف

يتم العمل على تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف الفعلية للمنتج للوصول الى التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال:

ان النسب المذكورة ادناه هي نسب تقديرية توصلنا اليها بعد المناقشة مع مسؤولي الوحدات عند اجراء المقابلات الشخصية.

- التخفيض في تكاليف الصيانة، كما ذكرنا سابقا ان تقادم الآلات ومعدات المصنع وزيادة التآكل في انابيب الغاز والماء أدت الى زيادة الأعطال وما يترتب عليها من زيادة في الحاجة الى الصيانة الطارئة والدورية وبعد المناقشة مع مسؤول قسم الصيانة توصلنا الى نتيجة انه إذا تم استبدال المعدات والآلات القديمة بأخرى حديثة نستطيع تخفيض مشتريات مستلزمات الصيانة بنسبة 10% باعتبار ان 81% من تكاليف وحدة الصيانة هي أجور وما تبقى هي مستلزمات الصيانة.

مقدار التخفيض في تكاليف الصيانة = تكاليف مستلزمات الصيانة× نسبة التخفيض

=549724447×10%

=54972445 دينار

- استبدال الات ومعدات المصنع القديمة بأخرى حديثة هذا يترتب عليه اقتراض أموال لان سيولة الشركة لا تغطي قيمة هذه الآلات والمعدات إذا تقدر قيمتها (52140097520) كما يترتب عليه فوائد بنسبة 10% تقدر قيمتها بـ (5214009752) دينار كما تحتاج الى ما يقارب الى (41000000000) تكاليف نصب وتشغيل بذلك تكون اجمالي تكاليف الآلات والمعدات (98354107272) دينار، كما يتم احتساب قسط الاندثار على أساس نسبة مئوية (5%) اذ بلغ الاندثار السنوي:

قسط الاندثار الثابت= قيمة الآلات والمعدات × نسبة الاندثار

=98354107272×5%

=4917705364 دينار

سوف تساهم هذه الأخيرة بزيادة الطاقة الإنتاجية بنسبة 70% أي الوصول الى الطاقة التصميمة للمصنع وما يترتب عليها من تخفيض كلفة الطن من سماد اليوريا اذ تبلغ كمية الإنتاج الجديدة:

= كمية الإنتاج الفعلية+ نسبة الزيادة

= 156937+(156937×70%)

=109856+156937

=266793 طن

بذلك يكون نصيب الطن من الاندثار= الاندثار / كمية الإنتاج بعد الزيادة

4917705364

نصيب الطن من الاندثار = ــــــــــــــــــــــــــــ

266793

=18432 دينار للطن

كما ان الاعتماد على الآلات والمعدات الجديدة يترتب عليه تقليل اعداد العاملين في قسم الصيانة بنسبة 10% أيضا، أي نستطيع تحقيق تخفيض في أجور قسم الصيانة بنسبة 10%.

مقدار التخفيض في أجور وحدة الصيانة= أجور وحدة الصيانة × نسبة التخفيض

=5014107563× 10%

= 501410756دينار

❖تخفيض تكاليف الماء، بما ان اعتماد المنتج الرئيسي على بخار الماء بالتالي اغلب التكاليف التي تتحملها الشركة هي لمعالجة الماء لجعله صالح للاستخدام في الإنتاج لكون الماء القادم من محطة محيلة يحتوي على نسبة ملوحة عالية فهذا يتطلب استخدام مواد للتحلية والتصفية من الشوائب والتعقيم اذ تشكل وحدة الماء ما نسبته 30% من اجمالي التكاليف غير المباشرة للمراكز الإنتاجية بذلك لو تم الحصول على ماء اقل ملوحة سوف تقل الحاجة الى التحلية والتصفية بذلك تستطيع الشركة تحقيق انخفاض في التكاليف الفعلية بمقدار 10% للوصول الى الكلفة المستهدفة.

بالإضافة الى التكاليف التي تتحملها الشركة في الحصول على ماء صالح للاستخدام، هنالك هدر في كميات الماء المستخدمة اذ ان العديد من الانابيب تحتوي على ثقوب عديدة مما يؤدي الى تسرب المياه مما يترتب عليه زيادة الحاجة الى الماء وهذا يعني زيادة في تكاليف جعل الماء صالح للاستخدام بذلك لو تم استبدال الانابيب بأخرى جديدة مع وجود رقابة فعلية على كميات الماء المستخدمة نستطيع تخفيض الهدر بنسبة 10%.

مقدار التخفيض في تكاليف بالماء= تكاليف وحدة الماء ×نسبة التخفيض

= 4538561297 x 20%

=907712259 دينار

❖تخفيض الحوافز، على الرغم من توقف الخط الإنتاجي الأول عن الإنتاج من شهر اذار لسنة 2018 حتى الوقت الحاضر الى ان الشركة لم تتوقف عن صرف الحوافز لموظفيه وكما نعلم ان الحافز يعطى للموظف لتحفيزه وتشجيعه على زيادة الإنتاج بالتالي إذا تم إعفاء موظفي الخط الإنتاجي الاول من الحوافز نستطيع تحقيق تخفيض في التكاليف بنسبة 45% باعتبار ان موظفي الخط الإنتاجي الأول يشكلون نسبة 45% من اجمالي الموظفين العاملين في الخطوط الإنتاجية.

مقدار التخفيض في الحوافز=الحوافز ×نسبة التخفيض

=368454117×45%

=165804353دينار

❖تخفيض تكاليف قسم المخازن، بعد المعايشة الميدانية للشركة عينة الدراسة لاحظنا هناك سوء خزن في اغلبية المواد منها مواد تعقيم الماء وأكياس التعبئة والخيوط المستخدمة للأكياس اذ تخزن الأخيرة بطريقة تجعلها أكثر عرضة للتلف مما يترتب عليها الحاجة المستمرة الى شراء كميات كبيرة من الاكياس والخيوط كذلك الحال بالنسبة لمواد التعقيم اذ اغلب أكياس مواد التعقيم تحتوي على ثقوب مما تسمح بتسرب المواد المعقمة في أرضية المخزن والحاجة الى المزيد من المواد, بالتالي اذا تم التخزين بصورة جيدة وفي امكان مهيئة للخزن بعيدة عن الرطوبة واشعة الشمس سيتم تخفيض تكاليف المخازن بنسبة 20%.

مقدار التخفيض في قسم المخازن= تكاليف قسم المخازن× نسبة التخفيض

= 993648278×20%

= 198729656 دينار

❖شطب قسم البحث والتطوير، بما ان خدمات قسم البحث والتطوير متشابهة الى حداً ما مع الخدمات التي يقدمها قسم التكنلوجيا والدراسات من خلال العمل على اعداد البحوث والدراسات التطويرية من اجل النهوض بمستوى الاداء العام للشركة ومعالجة المشاكل والاختناقات التي تتعرض لها الشركة وبالتالي يمكن شطب قسم البحث والتطوير والاعتماد على قسم التكنلوجيا والدراسات بذلك تستطيع الشركة توفير ما قدره (115165605 دينار) من اجمالي تكاليف الانتاج.

❖تخفيض الأجور، تُشكل الاجور ما نسبته (33%)من اجمالي التكاليف واغلب هذه النسبة ناتجة عن زيادة صرف المكافأت والرواتب لساعات العمل الاضافية التي بلغت قيمتها(٤مليار دينار عراقي) في السنة وهذا ناتج عن الضياع غير الطبيعي في العمل اثناء اوقات الدوام الرسمي مما تترتب عليها الحاجة الى ساعات العمل الاضافية للتعويض ساعات العمل الرسمي التي تحتاج الى صرف اجور الساعات الاضافية بالإضافة الى زيادة في تكاليف النقل لحاجة الموظفين الى وسائط نقل، وبعد المناقشة مع مسؤول شعبة التكاليف في الشركة عينه الدراسة توصلنا الى ان الالتزام بأوقات الدوام الرسمي سوف نتخلص من ساعات العمل الاضافي بالتالي نستطيع تخفيض اجمالي الاجور بنسبة 15% وتكاليف النقل بنسبة 10%.

مقدار التخفيض في الاجور =الاجور× نسبة التخفيض

= 20442633717×15%

=3066395058دينار

مقدار التخفيض في تكاليف قسم النقل= تكاليف النقل ×نسبة التخفيض

=2578895518×10%

=257889552 دينار

بذلك يكون مجموع التخفيض في تكاليف الإنتاج (5268079684) دينار كما مبين في الجدول (7) :-

الجدول رقم (7)
مقدار التخفيض المتحقق في التكلفة الفعلية

البيان	التخفيض المستهدف
مستلزمات الصيانة	54972445
أجور الصيانة	501410756
تكاليف الماء	907712259
الحوافز	165804353
المخازن	198729656
البحث والتطوير	115165605
الاجور	3066395058
تكاليف النقل	257889552
الإجمالي	5268079684

(المصدر: من اعداد الباحثة)

كما يكون نصيب الوحدة المنتجة من التخفيض المستهدف بمقدار (33568) دينار:

$$\text{التخفيض في كلفة الطن} = \frac{\text{اجمالي التخفيض}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

$$= \frac{5268079684}{156937}$$

= 33568 دينار للطن

من خلال ما سبق نستنتج ان بالإمكان تحقيق تخفيض في التكاليف لبعض الوحدات في الشركة نتيجة استخدام تقنية الكلفة المستهدفة اذ بلغت نسبة التخفيض 77% من تكلفة الطن الواحد من سماد اليوريا بذلك لو عملت الشركة بالمقترحات المذكورة سابقا تستطيع تحقيق تخفيض بمقدار (33568دينار) للطن، بذلك تكون تقنية الكلفة المستهدفة قد ساهمت في تخفيض تكاليف الإنتاج اذ تساعد الشركة في إمكانية تخفيض تكاليفها للحصول على حصة سوقية اكبر من المنافسين الخارجين من خلال الرقابة والتحكم في تكاليف المنتج على طول دورة حياة المنتج وهذا أيضا يساعد الشركة في المستقبل على إمكانية تصدير المنتج الى الأسواق الخارجية بذلك تكون التقنية قد ساهمت في دعم احدى الاستراتيجيات التنافسية المهمة في سوق الاعمال للنهوض بالمستوى التنافسي للشركة وزيادة مستوى الأرباح الاجمالية للشركة الا وهي استراتيجية قيادة الكلفة.

الاستنتاجات

1-اعتماد الشركة عينة الدراسة على احتساب كلفة المنتج من خلال قسمة التكاليف الكلية للشركة على عدد الوحدات المنتجة وبالتالي ذلك لا يوفر معلومات عن جوانب الهدر في التكاليف.

2-ان توقف الإنتاج خلال العام بسبب الاحتراق الذي تعرض له الخط الإنتاجي الأول أدى الى تحمل تكاليف عالية جداً مما ترتب عليها تحقيق خسائر أدت الى انخفاض في مستوى الأرباح.

3-تقادم الآلات والمعدات وتوقف الإنتاج أدى الى زيادة اعمال الصيانة بذلك زادت تكاليف الصيانة اذ تشكل ما نسبته 70% من اجمالي التكاليف غير المباشرة للأقسام الإنتاجية.

4-ان استخدام تقنية الكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج بمقدار (33568) دينار للطن من اجمالي التخفيض المستهدف البالغ (43727) أي بنسبة 77% من التخفيض المستهدف.

التوصيات

1-اجراء الدورات التدريبية لتطوير مهارات الكوادر الوظيفية في الشركة وتزويدهم بالمعرفة التامة حول تقنية الكلفة المستهدفة.

2-ضرورة تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق اعلى عائد ممكن.

3-استبدال الآلات والمعدات القديمة بأخرى حديثة لما يترتب عليها من زيادة الطاقة الإنتاجية وهذا بدوره ينعكس في خفض نصيب الطن من سماد اليوريا من التكاليف بالإضافة الى تقليل اعمال الصيانة وتخفيض تكاليف قسم الصيانة.

4-تقليل الضياع غير الطبيعي في العمل لتجنب اللجوء الى ساعات العمل الإضافي وما يترتب عليها من دفع أجور اضافية اذ بلغت أجور ساعات العمل الإضافية الى ما يقارب (4 مليار).

المصـــــادر

اولاً: المصادر العربية

الكتب:

1. هاشم، هاشم علي وزاير، احمد خلف (2017). "المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات ولدعم الاستراتيجية"، شركة الغدير، ط1، البصرة، العراق.

البحوث والدوريات:

1. الدليمي، خليل والمومني، حازم علي عبد الله (2016). "إثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات (دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(13)، العدد(39)، 2016.
2. صالح، ماجد محمد (2017). "عناصر التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة – دراسة تحليلية في شركة Carrefour"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(2)، العدد(38).
3. عبد الرضا، دعاء احمد (2018). "التكامل بين التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(24)، العدد(104).
4. عودة، بلال كامل (2014). "دور رأس المال الاجتماعي في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية في بغداد)"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٦، العدد١١.
5. غافل، حسين جميل (2018). "إمكانية استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الاشرف"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد(14)، العدد(55).
6. قاسم، سامر(2011). "دور الاستراتيجيات التسويقية في خلق الميزة التنافسية في القطاع المصرفي – دراسة ميدانية على فروع المصرف التجاري السوري بمحافظة اللاذقية"، جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(33)، العدد(6).
7. المشهدي، اثير عبد الأمير(2006). "خيار الاندماج المصرفي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية – دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدراء المصارف العراقية الخاصة"، مجلة القادسية، للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(8)، العدد(2).

ثانياً: المصادر الإنكليزية:

Books:

1. Atkinson, Anthony and Kaplan,S.,Robert (2012). "Matsumura, Ella pearsons Education, Inc".
2. Hansen, R., Dou, Mowen, M., Maryanne and Guan, liming (2009). "Cost management Accounting and control" 6th ed, South Western Cengege learning.
3. Rothaermal, T. Frank (2015). "Strategic Management", 2th, ed., McGrow – Education.

Periodical:

1. El-dalahmen and shleiman Mustafa (2018). "Extent of Implementation Target Costing and value Engineering Approach to Reducing Costing: A Survey in Jordanian Shareholding Companies for food Industries", Asian Journal of finance & accounting" Vol.10, No.1.
2. Papulova, Emilia & Papulova, Zuzana (2006). "Competitive Strategy and Competitive Advantages of Small and Midsized Manufacturing Enterprises in Slovakia".
3. Wang, Wen Cheng, Lin, Chien Hung, Chu and Ying Chien (2011). "Types of Competitive Advantage Analysis", International Journal Business and Management, Vol.6, No. 5.