



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Target Cost Strategy and Its Role in Cost Control
An Applied Study In (W.S.R) Company for The Production of Feed
Ltd. Operating in The Kurdistan Region

Parez Shahab Haji*, Ghazi Othman Mahmud

College of Administration and Economics, Salahaddin University-Erbil

Keywords:

Target Cost, Cost Control, Cost Reduction,
Competitive Advantage.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 17 Nov. 2022

Accepted 29 Nov. 2022

Available online 31 Mar. 2023

©2023 College of Administration and Economy,
Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS
ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Parez Shahab Haji

College of Administration and
Economics, Salahaddin University-Erbil



Abstract: The study aims to identify the strategy of reducing the cost of products while maintaining their quality, improving and controlling them through the application of modern methods of Target Cost (TC), as well as to identify the effectiveness of these methods when applied in industrial companies. W.S.R. for the production of feed to obtain to rationalize the cost of products and maintain their required quality and thus reduce their costs and achieve competitive advantage. The study reached a set of conclusions, the most important of which was that the use and success of target cost methods in a company needs the support of senior management. As this management is the one that sets these methods as its strategy. The responsibility for use is not limited to senior management, where other administrative levels such as middle management, supervisors and employees have a great role in the success of its application. And it turned out that modern management accounting methods have a strategic role in achieving competitive advantage through the application of cost methods Targeted, then it turns out that modern management accounting methods are better than traditional methods.

The study also reached a set of important recommendations, including the need company should pay attention to the target cost method to improve production processes because of its large and prominent role in enhancing the competitiveness of the company in the face of the external environment accelerating change and what is reflected in achieving the company's goals in survival, growth and continue to provide products with low prices and high quality, then the success of companies in Achieving competitive advantage is achieved through the achievement and implementation of target cost methods and this requires the company to provide information to help it plan and implement these methods

استراتيجية التكلفة المستهدفة ودورها في الرقابة على التكاليف دراسة تطبيقية في شركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة العاملة في إقليم كوردستان

غازي عثمان محمود

بأريز شهاب حاجي

كلية الإدارة واقتصاد، جامعة صلاح الدين-اربيل

المستخلص

تهدف الدراسة إلى التعرف على الاستراتيجية تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها من خلال تطبيق الطرق الحديثة من التكلفة المستهدفة Target Cost (TC)، وكذلك التعرف على فاعلية هذه الطرق عند تطبيقها في الشركات الصناعية. تم اختيار شركة (W.S.R) لإنتاج العلف للوصول إلى ترشيد كلفة المنتجات والمحافظة على جودتها المطلوبة وبالتالي تخفيض تكاليفها وتحقيق الميزة التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كانت من أهمها إن استخدام أساليب التكلفة المستهدفة ونجاحها في شركة عينة الدراسة يحتاج إلى دعم الإدارة العليا، إذ إن هذه الإدارة هي التي تضع هذه الأساليب كاستراتيجية لها كما إن مسؤولية الاستخدام لم تقتصر على الإدارة العليا حيث للمستويات الإدارية الأخرى كالإدارة الوسطى والمشرفين والعاملين دور كبير في نجاح تطبيقه، وأتضح بأن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دورا استراتيجيا في تحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة، ثم اتضح بأن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أفضل من أساليب التقليدية. وكما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ينبغي على إدارة الشركة الاهتمام بأسلوب التكلفة المستهدفة لتحسين العمليات الإنتاجية لما لها كدور كبير وبارز في تعزيز القدرات التنافسية للشركة في مواجهة البيئة الخارجية المتسارعة والتغيير وما ينعكس من تحقيق أهداف الشركة في البقاء والنمو والاستمرار في تقديم منتجات ذات أسعار منافسة وجودة عالية، حيث إن نجاح الشركات في تحقيق الميزة التنافسية يتحقق من خلال تنفيذ أساليب التكلفة المستهدفة ويتطلب ذلك من الشركة توفر معلومات تساعد في تخطيط هذه الأساليب وتنفيذها.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، رقابة على التكاليف، تخفيض التكاليف، الميزة التنافسية.

المقدمة:

إن المنافسة الشديدة بسبب التغيرات التكنولوجية وخاصة في بيئة التصنيع وما رافقها من ظهور النظم الإنتاجية الحديثة والتغيرات الاقتصادية، وخاصة اتفاقيات تحرير التجارة العالمية وظهور الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات واختراق الأسواق تتطلب من إدارات الوحدات الاقتصادية توفير الامكانيات والقدرات المادية والبشرية لمواكبة تلك التغيرات والتفاعل معها إيجابياً والمحافظة على الموقع الحالي في السوق على الأقل أو الانتقال إلى مواقع متقدمة، وتهدف الوحدات الاقتصادية إلى الاستمرار والبقاء، كذلك لا بد عليها واكتساب مزايا تنافسية مستدامة تتحقق من خلالها والتفوق التنافسي، وتضمن من خلالها رضا عملائها، لكن التغيرات التي تعرفها الوحدات الاقتصادية فرضت عليها تحديات كبيرة في صعوبة البقاء والاستمرار، والحفاظ على مزاياها التنافسية للمدة طويلة، ولذلك أصبح امتلاك وتطوير الميزة التنافسية فتمثل هدفا استراتيجيا للوحدات الاقتصادية تسعى للوصول إليه باستخدام العديد من الأساليب، أبرزها التكلفة المستهدفة التي تلعب دورا مهما في الرقابة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، وتحقيق الكفاءة

والفعالية التنظيمية ونجاح الوحدة الاقتصادية. وتضمن البحث أربعة مباحث المبحث الأول منهجية البحث والمبحث الثاني الإطار النظري أما المبحث الثالث الجانب التطبيقي والمبحث الرابع الاستنتاجات وأهم التوصيات.

المبحث الاول منهجية الدراسة

أولاً. مشكلة الدراسة: تشهد البيئة الحديثة تغيرات متسارعة في الوحدات الاقتصادية، وتعمل الوحدات الاقتصادية في اقليم كردستان شأنها في ذلك شأن الوحدات الاقتصادية العالمية على تبني استراتيجيه تخفيض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل المنافسين تكلفة للحصول على ربح مرتفع يمكنها من الاستمرار في الصناعة في المدى القصير والطويل معاً، ولا يتم ذلك إلا من خلال اتباع أنظمة تكاليف وفق أسس علمية ودقيقة للحصول على المعلومات اللازمة في الرقابة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية، والسؤال المطروح ما مدى تبني مفهوم التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية؟ ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

١. هل أساليب تطبيق التكلفة المستهدفة TC لها دور في تخفيض التكاليف؟
٢. هل أساليب التكلفة المستهدفة TC تساهم في تخفيض التكاليف في شركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة؟

٣. هل أساليب تكلفة المستهدفة TC تساهم في رقابة على التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية؟

ثانياً. أهمية الدراسة: تتمثل الأهمية العلمية والعملية لهذه الدراسة في النقاط الآتية:

١. تتبع أهمية الدراسة من كونها تتناول موضوع من المواضيع الحديثة التي تساهم في تحقيق القدرة التنافسية وتعظيم الربحية وهو أسلوب التكلفة المستهدفة من منظور استراتيجي.
٢. تتمثل في محاولة الباحثة في اضافة جانب نظري لموضوع الدراسة، وهو الربط بين موضوع محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية والادارة الاستراتيجية والميزة التنافسية في ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة، بعد جرد ومسح الدراسات السابقة ومقارنتها مع موضوع الدراسة الحالية وتحديد مجالات تميز الدراسة عنها.

ثالثاً. اهداف الدراسة: يتمثل هدف الدراسة في الآتي:

١. بيان دور التكلفة المستهدفة في تخفيض والرقابة على التكاليف في الوحدات الاقتصادية.
٢. تحديد مساهمة التكلفة المستهدفة في الرقابة وتخفيض التكاليف لشركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة.
٣. التعرف على أفضل طريقة فيما بين (الطريقة التقليدية والتكلفة المستهدفة) في الرقابة وتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

٤. رابعاً. فرضيات الدراسة: في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافه يمكن صياغة فرضيات فيما يأتي:

٥. تتوفر مقومات اللازمة لتطبيق وتكلفة المستهدفة TC في الشركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة.

٦. إن تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة TC يساهم في تخفيض التكاليف.

٧. إن تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة TC تساهم في رقابة على تكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.

خامساً. منهج الدراسة: تعتمد الباحثة على المناهج الآتية:

١. المنهج الاستنباطي: للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات.
٢. المنهج الاستقرائي: لجمع الأساليب والمفاهيم المتعلقة بتكلفة المستهدفة في قطاع الصناعي، من مراجع والدوريات والرسائل العلمية.

المبحث الثاني الإطار النظري

أولاً. مفهوم التكلفة المستهدفة: نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان عام ١٩٦٠ وبقيت سرية لسنوات عدة حتى بداية الثمانينات، حيث تم الاعتراف بها كعامل رئيسي لتمييز الوحدات الاقتصادية اليابانية وتفوق منتجاتها في البيئة التنافسية (حمزات، ٢٠١٦: ٢٥).

إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لم تدرك امكانيات هذه الأساليب ولم تبدأ بتطبيقه حتى نهاية الثمانينات من القرن العشرين حيث تم بذل جهود كبيرة لنقل التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية الغربية نظراً للمنافسة الشرسة التي تتعرض لها نتيجة لعدم قدرة منتجاتها على منافسة المنتجات اليابانية التي سيطرت على أسواق العالم (Kanitsorn and Nimnual, 2014: 31).

ومنذ ذلك الحين أولى الأكاديميون والمختصون اهتماماً بالغاً بهذا المفهوم الياباني خاصة وإن الاقتصاد الياباني فاق الاقتصاد الغربي (الأوروبي والأمريكي) في تقدمه، وقد عزي هذا التقدم إلى تطبيق اليابانيين لأسلوب التكلفة المستهدفة في معظم القطاعات الصناعية (1: 2000, Jorissen).
ثانياً. أهداف التكلفة المستهدفة: هناك العديد من الأهداف التي يمكن الحصول عليها نتيجة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والتي يمكن ذكرها بشكل اجمالي على النحو الآتي: (Ibusuki & Kamininski, 2007; 460)، (حنان، ٢٠١٣: ٧٨)، (أبو عودة، ٢٠١٠: ٢٥)، (السيد، ٢٠٠٩: ٢٧٣):

١. تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة بحيث يصبح من المضمون الحصول على مستوى الربح المطلوب، مع المحافظة على الجودة وعدم تجاوز المدة المحددة للإنتاج فضلاً عن السعر المطلوب من قبل السوق.

٢. تحديد سعر البيع الذي يحقق للوحدات الاقتصادية الحصة السوقية.

٣. تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه الوحدة الاقتصادية قبل طرح المنتج في السوق.

٤. تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغيير أذواق العملاء.

٥. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

ويرى الباحثان أن هدف التكلفة المستهدفة هي تقليل تكلفة المنتجات الجديدة والمطورة مع الحفاظ على جودتها والقدرات الوظيفية لها ومستوى ثقة العملاء والتركيز الخارجي على متطلبات العملاء، ومخاطر وتهديدات المنافسة. وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للوحدات الاقتصادية من خلال توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيه لتحقيق أهداف خفض التكلفة.

ثالثاً. خصائص التكلفة المستهدفة: يتميز أساليب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص وأهمها: (صالح، ٢٠١٤: ٣٥)، (حنان، ٢٠١٣: ٧٨)، (العشماوي، ٢٠١١: ٣١-٣٣)، (Kwah, 2004: 32):

١. التكلفة المستهدفة هي إحدى أدوات إدارة التكلفة التي تنفذها الإدارات بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر لضمان بقاؤها أو استمرارها في الأسواق وكذلك إرضاء العملاء الوحدة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية.

٢. إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تعاون جهود جميع الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية.

٣. أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الاستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة

- وتحليل ادارة الجودة الشاملة بهدف خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف التي يقابلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية.
٤. النشاط الذي يهدف لتخفيض تكلفة المنتجات القائمة والجديدة في مراحل العمليات الانتاجية كافة بدءاً من تخطيط المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع..
٥. التكلفة المستهدفة ليست مجرد طريقة للحساب التكاليف بالمعنى التقليدي، يبل تهدف إلى تخفيضها.
٦. التكلفة المستهدفة ملائمة للإنتاج المتعدد بكميات قليلة أكثر منه لأنواع قليلة بكميات كبيرة.
- رابعاً. **مزايا أساليب التكلفة المستهدفة:** أهم ما يميز التكلفة المستهدفة عن الأساليب الأخرى ما يأتي: (عبد السلام، ٢٠١٩: ٤٠-٤١)، (حمزات، ٢٠١٦: ٤٧)، (الجوشى، ٢٠١٥: ٣٦):
١. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
 ٢. توفير بيانات تكاليفية ملائمة لاتخاذ قرارات ادارية سليمة تدعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية وتضمن لها الاستمرار في بيئة الأعمال.
 ٣. التعاون مع الموردين والعملاء واشراكهم في عملية تطوير وتصميم لإنتاج منتج بأفضل صورة ممكنة يحقق الرضاء لكافة الأطراف.
 ٤. يدعم أسلوب التكلفة المستهدفة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية، حيث يساعد على التأكد من أن المنتجات تقابل احتياجات العملاء والمستهلكين.
- خامساً. صعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:** بالرغم من المزايا التي حددها الباحثون من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مختلف الوحدات الاقتصادية فهناك بعض الصعوبات التي إذا تم تفاديها أو التخلص منها يمكن هذا الأسلوب بشكل أكثر كفاءة ومنها: (المحمدي، الربيعي، ٢٠٢٠: ١٠٧)، (حسن، ٢٠١١: ١٧-١٨)، (عبدالله، الرحمن، ٢٠١٠: ٦٤)، (عطوي، ٢٠١٧: ١٣٣):
١. تحتاج أسلوب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة تستغرق في تجميع البيانات والتحليل واعداد التقارير والتي ستكون الضغط المستمر بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤدي إلى ارهاق العاملين في الوحدة الاقتصادية.
 ٢. ارتفاع تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تشتمل على تكاليف تطوير وتجربة المنتج الأمر الذي يؤدي الى ضرورة دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار التطبيق لهذا أسلوب.
 ٣. نقص المعرفة بهذا الأسلوب وعدم الاطلاع الكافي عليه والحاجة إلى التعليم والتدريب فيما يتعلق باستخدام طرق تخفيض التكلفة مثل أسلوب هندسة القيمة، جداول التكلفة، الهندسة المتزامنة.
 ٤. صعوبة استمرارية المحافظة اعلى خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
- وعلى الرغم من نقاط الضعف المذكورة آنفا إلا أن التكلفة المستهدفة تبقى أفضل من أساليب حديثة أخرى لحساب التكلفة. وبالطبع لا يمكن أن توجد طريقة تسيير خالية ممن العيوب، إلا أن المحللين يرون أن هذه العيوب للتكلفة المستهدفة يمكن تجاوزها بسهولة مقارنة بطرق أخرى الأمر الذي جعل التكلفة المستهدفة تحظى بجاذبية بالرغم من نقاط الضعف المذكورة أعلاه.

سادساً. مفهوم الرقابة على التكاليف:

- عرف الرقابة على التكاليف بأنها تعمل على تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على التبذير والاسراف في المواد وتنظيم الوقت لزيادة الانتاجية مما يؤدي إلى زيادة الفاعلية وقدرة الوحدات الاقتصادية على المنافسة. (احمد، ٢٠١٨: ١٧٧)

- كذلك عرفها آخر بأنها تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية بأقل تكاليف ممكنة (حسين، ٢٠١٧: ٤٦)
- ترى الباحثة أن المفهوم الرقابة على التكاليف هو اجراء اداري مستمر لتحقيق جميع أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال مراقبة جميع خطوات الانتاج لخفض التكلفة وتحديد الفروق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المخططة بهدف كشف الانحرافات والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها.

سابعاً. أساليب الرقابة على التكاليف التقليدية والحديثة:

١. **الأساليب التقليدية:** يمكن تحديد أهم أساليب التقليدية للرقابة على التكاليف في الآتي:
(أحمد، ٢٠١٩: ١٠١-١٠٢):

أ. **أسلوب المقارنة التاريخية:** تتم هذه الأسلوب على أساس مقارنة تكلفة الفترة الحالية بتكلفة الفترة السابقة، ويمكن أن تستند المقارنة إلى متوسط الفترات العديدة الماضية بدلاً من الاعتماد على فترة واحدة، والواضح أن الرقابة وفقاً لهذا الأسلوب تعتمد على معلومات فعلية، أي مقارنة تكاليف فعلية بتكاليف فعلية ماضية.

ب. **الأساليب الفنية الهندسية:** هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون تهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الانتاجية. من أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل وأسلوب الرقابة على عنصر المواد.

ج. **أسلوب التكاليف التقديرية:** كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقياسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الانتاجية. يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقاييس للتكاليف قبل الاقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.

د. **أسلوب التكاليف المعيارية:** كان لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وإن يتناسب مع مبادئ الرقابة. في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الانتاجية. وتعد التكاليف المعيارية الأسلوب العملي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على التكاليف.

هـ. **أسلوب محاسبة المسؤولية:** ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة بالرغم من أنه يمثل أسلوباً حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها، عُرفت محاسبة المسؤولية بأنها: تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أداؤهم وأيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع والتقارير عن

نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية، مما سبق يتضح أن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل أداة لتحديد السلطات والمسئوليات وكيفية الرقابة.

٢. **أسلوب التكلفة المستهدفة:** هناك أساليب عدة الحديثة من أساليب الإدارة التكلفة الاستراتيجية وتعد (١٨) من أحد هذه الأساليب، ولقد كشفت الدراسات التي أجريت على الوحدات الاقتصادية اليابانية عن مدى تفوق هذه الأساليب في مجال الرقابة الفعالة وخفض التكلفة، كما أوضحت هذه الدراسات والتي أجريت على ١٠٩ الوحدات الاقتصادية اليابانية أن أساليب التكلفة المستهدفة يطبق في تلك الشركات لتحقيق الرقابة في المجالات الآتية: (كيوان، ٢٠٠٧: ٥٥٧-٥٥٨):

- رقابة وخفض تكلفة الخامات.
- رقابة تكلفة الأجزاء والمهمات الصناعية.
- رقابة تكلفة اهلاك الاستثمارات الجديدة.
- رقابة تكاليف البحوث والتطوير.
- رقابة تكاليف التصميم.

إن مفهوم التكلفة المستهدفة يمثل تطوراً هاماً في مجهودات خفض التكلفة والرقابة عليها، خصوصاً أنه ألقى الضوء على أفق جديدة تستحق الاهتمام والعناية من قبل المهتمين بشؤون خفض التكلفة، وهي النظر إلى تكلفة المنتجات من مفهومها المتكامل على مدى دورة حياة المنتج بداية تصور المنتج كفكرة مطروحة للدراسة والتقييم وحتى سحبه من الأسواق والتوقف عن انتاجه وليس في مرحلة التصنيع فقط، بمعنى أن تكلفة المنتج تبدأ من التفكير فيه وليس منذ تصنيعه، وبالتالي لا بد من أن تمتد جهود الرقابة والخفض للتكاليف إلى هذه المرحلة، هذا ولا يتعارض أساليب التكلفة المستهدفة مع مبدأ الرقابة على التكاليف في مرحلة التصنيع من الممكن اعداد معايير التكاليف على أسس فنية داخلية وفي ضوء التكلفة المستهدفة التي تعكس الأسعار السوقية المحيطة وذلك بالتفاوض بين الإدارة الهندسية وإدارة التكاليف والتصميم بالوحدات الاقتصادية حتى تأتي معايير التكلفة على أسس مقبولة وتعكس المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية معاً.

الجدير بالذكر أن أسلوب التكلفة المستهدفة بما يتضمنه من أدوات واجراءات يساهم بدرجة كبيرة في نجاح رقابة وتقويم استراتيجية زيادة التكلفة خاصة وإن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على إدارة التكلفة قبل حدوثها، بل قبل وصول المنتج مرحلة الانتاج، وذلك من خلال دراسة جدوى كل عنصر من عناصر التكاليف المتوقعة وذلك أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج، مما يكون له عظيم الأثر في نجاح مراقبة وتقويم استراتيجية زيادة التكلفة وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن العديد من الأدوات والأساليب الكفيلة برقابة وتقويم استراتيجية زيادة التكلفة. (كيوان، ٢٠٠٧: ٢٢٥-٢٢٦)

بالرغم من فعالية هذا الأسلوب في مجال رقابة التكلفة إلا أن البعض قد حاول انتقاد هذا المدخل من زوايا متعددة منها ما يأتي: (عبد الرحمن، ٢٠٠٠: ٣٤):

١. ليس لهذا الأسلوب قواعد أو أصول علمية واضحة ومحددة، فهو أداة علمية أكثر من كونه منهجاً علمياً للنتائج كما هو الحال في أنظمة التكاليف المعيارية.
٢. من حيث أن التكلفة المستهدفة تبدأ من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع فإن ذلك يمكن أن يمثل نطاقاً لنظام التكاليف المعيارية.
٣. الهدف من هذا الأسلوب هو خفض التكلفة والرقابة عليها وهو نفس هدف التكلفة المستهدفة.

٤. تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة واختلاف النتائج مع كل طريقة.
- ثامناً. تعريف الميزة التنافسية وخصائصها وأبعادها:** تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الميزة التنافسية، وقد اختلفت هذه التعريفات لاختلاف التوجهات الفكرية التي استندت إليها هذه التعريفات، وفيما يأتي عرض لبعض هذه التعريفات:
- توصف الميزة التنافسية بأنها مجموعة من الخصائص التي تجعل الوحدات الاقتصادية تتفوق على منافسيها (Zedan et al., 2021: 23).
- كما عرفت الميزة التنافسية على أنها قدرة الوحدة الاقتصادية في التفوق على المنافسين لها من خلال الأسعار أو الجودة أو الابتكار في منتجاتها ويتم ذلك من خلال استغلال الفرص الداخلية المتاحة لها بهدف زيادة الأرباح وتعزيز فرص البقاء في السوق. (الخلف، مهبي، ٢٠١٩: ٣٢٠)
- وفي ضوء التعريفين السابقين يرى الباحثان أن الميزة التنافسية هي جميع الخصائص التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والتي تميزها عن الوحدات الاقتصادية الأخرى وتؤدي إلى اشباع رغبات العملاء الحاليين أو المرتقبين وتعكس أثرها في تحقيق زيادة الحصة السوقية والربحية.
- وتتميز الميزة التنافسية بالخصائص الآتية: (اسكيف، ٢٠١٨: ٣٧)، (المحمدي، الربيعي، ٢٠٢٠: ١٠٨)، (السامرائي وآخرون، ٢٠١٢: ١٣٣):
١. تمثيل دلالة على الوضع الاقتصادي للوحدة في السوق.
 ٢. تمكن الوحدة الاقتصادية من زيادة حصتها السوقية والأرباح.
 ٣. تتحقق الميزة التنافسية لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.
 ٤. المرونة في تصميم وتطبيق الخطط، بما يتناسب مع التغيرات والتحويلات التي تجري في البيئة السوقية، وبما يحقق للوحدات الاقتصادية سمعة جيدة، واتساع في السوق المستهدفة.
 ٥. التوجه للعملاء: تستهدف اشباع حاجات ورغبات العملاء بطريقة منفردة عن المنافسين.
 ٦. أن تتجسد عوامل النجاح الأساسية (أسبقيات التنافس) في تحقيقها وتحسينها المستمر.
 ٧. أن يتحقق التناسق التنظيمي بين الامكانيات والقدرات والفرص الاستثمارية المتاحة لتحقيق استراتيجية التنافس والتفوق على المنافسين بكفاءة وفاعلية عاليتين.
- تاسعاً. إستراتيجيات الميزة التنافسية:** هناك ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم على أساسها تحديد الموقف التنافسي الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية وهذه الاستراتيجيات هي: (القصاص، ٢٠٢٠: ٤٠-٤١)، (الجبلي، ٢٠٢٠: ٥٢٩-٥٣٠):
١. **استراتيجية التمايز:** وفقا لهذه الاستراتيجية فإن الوحدات الاقتصادية تهدف إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة ويتم من خلالها تقديم قيمة للعميل ويكون هذا التميز إما في الجودة أو التقنية وخالصة هذه الاستراتيجية أن العميل يكون على استعداد لدفع السعر المطلوب مقابل المنتجات ذات التميز العالي كونها قادرة على تحقيق القيمة التي يرغب الحصول عليها بحيث تسمح للوحدات الاقتصادية بالمحافظة على نفسها من المنافسين.
 ٢. **استراتيجية قيادة التكلفة:** تعبر عن قدرة الوحدات الاقتصادية للإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال ترشيد استخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد، وتخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، المرونة في الاستجابة لطلبات العملاء أي أن القيادة في التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة.

٣. استراتيجية التركيز: تعني إستراتيجية التركيز أن الوحدات الاقتصادية تركز عند وضع إستراتيجيتها على تحقيق هدف معين بشكل واضح مثل شريحة معينة من العملاء في ظل الأسواق العالمية المفتوحة أي سوقا واحدا في ظل العولمة، خط معين من خطوط الإنتاج لإضافة تحسينات وخصائص معينة على المنتجات بما يحقق لها ميزة تنافسية، منتج معين من مزيج من المنتجات، ونمط معين من التكنولوجيا المستخدمة سواء في التصميم أو الإنتاج أو التسويق أو التسليم أو السداد.

عاشراً. مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: (دروش، ٢٠١٦: ٧٥): تعد التكلفة المستهدفة إحدى الأدوات التي ظهرت نتيجة النمو وتوسع المنافسة، حيث تقوم على تحديد التكلفة على أساس السوق وعند المستوى الذي يعطي للوحدات الاقتصادية أفضل ميزة تنافسية، وتكمن أهمية (TC) في تخفيض تكاليف المنتجات مع تحسين نوعيتها، وذلك عن طريق تحليل ودراسة المنتجات المنافسة التي تؤثر بشكل أو بآخر في المنتج بهدف الوصول إلى مستوى الأداء الذي يمكن للوحدات الاقتصادية من تحقيق وضع تنافسي مستقر في الأسواق، ويتم تحديد التكاليف المستهدفة أثناء التصميم، أو من أجل الوصول إلى مستويات عالية الأداء ينبغي أن تستمر عمليات تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج على مدى جميع مراحل دورة حياته المتمثلة بعناصر سلسلة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية، أي أن أساليب التكلفة المستهدفة ذات أهداف متعددة أهمها تخفيض التكلفة، تأكيد الجودة، تقديم منتجات جديدة للسوق في الوقت المناسب وتطوير منتجات تجذب العملاء جدد وتتميز عن المنتجات المنافسة وذلك عن طريق اختبار كل الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض التكاليف في مراحل التخطيط للمنتج والبحث والتطوير الإنتاج المختلفة، مع ملاحظة أن (TC) ليست فقط أساليب لتخفيض التكاليف بل هي جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة ربحية الوحدات الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية.

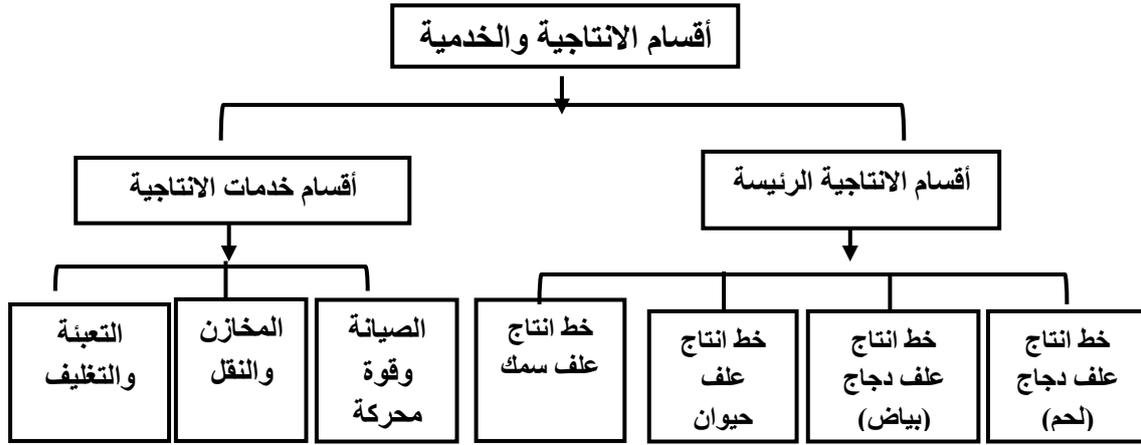
ويمكن القول إن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية التي تتبناها لأنها تعمل على:

- زيادة رضا العملاء من خلال التركيز في عملية التصميم على تحقيق قيمة مدركة للعملاء.
- تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فعالية وكفاءة عالية يفوق المنتجات المنافسة.
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات العملاء التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.
- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق، التقدم التكنولوجي، ووظيفة المنتج بالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.

المحور الثالث الإطار التطبيقي

أولاً. نبذة تاريخية عن الشركة عينة الدراسة: تعد عينة الدراسة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة-أربيل تعمل في قطاع الخاص لإنتاج أنواع العلف الحيواني من أوائل الشركات في إقليم كوردستان العراق لتلبية حاجات اصحاب الدواجن ومربي الحيوانات وتهدف الشركة إلى دعم حركة الاقتصاد بالإقليم من خلال مساهمتها في مجال تنشيط قطاع انتاج العلف الحيواني من خلال تصنيعها وفق مواصفات عالية الجودة.

ثانياً. الأقسام الإنتاجية للشركة: تتكون الشركة من الأقسام الإنتاجية الرئيسية والفرعية والتي تضم صناعة متطورة في التكنولوجيا العالمية التي تعد من تكنولوجيا المكائن والمعدات وتم الاتفاق مع الشركات العالمية المنتجة لمكائن والآلات المتطورة وتم شراؤها من شركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة:



الشكل (1): الأقسام الإنتاجية في الشركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى أوليات الشركة.

ويمكن للباحثة عرض مراحل الإنتاج للشركة كالآتي:

١. **مرحلة الأولى: استلام واختيار مواد خام:** في تلك المرحلة تحتاج الحصول على مواد خام لتنظيمها للمرحلة الثانية وسيكون ذلك من خلال ثلاثة أنشطة ونوضح كل الأنشطة في أدناه:
٢. **نشاط هوبر:** في هذا النشاط سنقوم بنقل مواد خام من سائلوات محملة بمواد خام خارج المعمل إلى السائلوات الموجودة على خط الصناعي والمربوطة بجهاز هوبر وينقل مواد خام لكل طن واحد بمدة دقيقة واحدة فقط.
٣. **سائلوات (صوامع التنسيب):** وهي عبارة عن صوامع مخصصة لاستقبال الخامات وتخزينها تمهيدا للتنسيب وتحديد كميات التركيبة المطلوبة من الخامة والتي تمر قبل نزولها للصوامع على غربال. وظيفته عزل التكتلات والمواد المعدنية غير المرغوب فيها كذلك تمر الخامات على مغناطيس وظيفته تجميع الأجسام المعدنية وعدم دخولها مع الخامات وينقل مواد لكل ١ طن بمدة دقيقة واحدة فقط.
٤. **نشاط ميزان (قبان):** تبدأ نشاط التنسيب وهي تحديد الكميات اللازمة من كل خامة على حسب التركيبة العلفية المطلوبة ومربوطة بسائلوات، وهو أخطر نشاط من مرحلة أولى في مصانع اعلاف يقوم بوزن الخامات من ادراه وصويا وجلوتين.... الخ
٥. **مرحلة الثانية: الجرش والطحن ومكسر:** -
 - أ. **نشاط الجرش والطحن:** يتم جرش المواد الخام الداخلة في تركيب الأعلاف للحصول على مواد ناعمة ويتم التحكم في حجم المواد الناتجة عن طريق تغيير الغربال المستخدم.
 - ب. **نشاط مكسر (الخلط):** بعد عملية جرش والطحن تنتقل المواد المطحونة إلى الخلاط ليتم خلط المواد مع بعضها للحصول على منتج متجانس ويتراوح زمن الخلط دقيقتين ويمكن إضافة الزيوت المرغوبة إلى الخلاط أثناء عملية الخلط مع الإضافات اللازمة.
 - ج. **نشاط بخار:** يشتغل جهاز بخار اثناء تشغيل مكينة مكسر ومرتبطة بمكسر.

٦. مرحلة اكسترودر وتجفيف:

أ. **نشاط اكسترودر:** وهو عملية اندماج الحرارة والضغط من أجل إنتاج غذاء أكثر هضماً فضلاً عن استخدام مادة رابطة رخيصة من نفس المكونات، ويعطي فرصة لإضافة أو استخدام السوائل مثل الزيت في تصنيع أعلاف الأسماك التي تحتاج لإضافية الزيت في تغذيتها عن طريق تقلبها داخل المنتج وهذه الطريقة تحسن من حالة المواد الخام وتعطي أحسن قيمة غذائية. ويتكون الإكسترودر من:

- ميزان الإكسترودر والفيدر

- الكوندشنر DDC

- جسم الإكسترودر

ب. **نشاط المجفف:** بعد خروج العلف من الإكسترودر يتجه إلى المجفف ويجب ملاحظة أفضل طرق نقل المنتج من الإكسترودر للمجفف حيث إن المنتج تكون نسبة رطوبته من ١٠ إلى ١٢٪ رطوبة. لذلك أفضل طريقة لنقله للمجفف الشفط بالهواء على سرعة معينة حتى لا يتأثر المنتج ولا شكله بطريقة نقله للمجفف، المجفف شيء مهم وأساسي في عملية التصنيع وهو أيضاً باهظ السعر ليس فقط لثمنه الذي يرفع من سعر الإكسترودر ولكن تكلفة تشغيله لذلك لابد من فهم عملية التجفيف نفسها فالتجفيف لابد أن يتم بطريقة بطيئة حتى يتم التخلص من كمية الرطوبة المطلوبة.

٧. **مرحلة التصنيع (إنتاج تام):** وهي المرحلة التي تهدف إلى الحصول على تركيبات، أو شكل محدد، ولكن يتم استخدام المكعبات بحيث تكون الأكثر استخداماً، وذلك لأن شكل المكعبات يتميز بكون نسبة الإهدار من الأعلاف تكون قليلة، بالإضافة إلى استساغة سهلة، حيث يتم هضمه بشكل أسرع، نتيجة للحرارة عند عملية التكعيب، كما أنه يتميز بأن فقدان العناصر الموجودة في الألياف من الأمور الصعبة.

٨. **مرحلة التعبئة والتغليف:** يتم تعبئة مواد العلف المنتج في أكياس حسب الوزن من ٢٥ إلى ٥٠ كيلو جرام وغالباً في أعلاف الإكسترودر يفضل الوزن ٢٥ كيلو علماً لدينا فقط أكياس ٥٠ كيلو جرام ويتم وضع كارتته بالبيانات والمواد المستخدمة في التصنيع وتاريخ الإنتاج وتتم خياطتها بواسطة ماكينة أتوماتيكية، بعدها أصبح المنتج مكتمل وجاهز سواء للتخزين أو للبيع.

٩. **مرحلة التحميل:** بعد اكتمال مرحلة التعبئة والتغليف نوصّل مرحلة التحميل ونقوم بنقل الأكياس عن طريق جهاز قايش ناقلة إلى سيارات تحميل أغراض نقل إلى مربية أو مخزن إنتاج تام. ملاحظة/جميع المراحل الموجودة في أعلاه مربوطة بغرفة كونترول وهذه الغرفة يراقب تحت إشراف المهندسين بشكل مستمر وينظون قياسات حسب ستاندارت العالمية.

ثالثاً. النظام المحاسبي المتبع في شركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة: تتبع شركة (W.S.R) لإنتاج العلف المحدودة النظام المحاسبي الموحد، ويستخدم الشركة برنامج المحاسبي الأمين بالإضافة إلى تطبيقات الحاسبة الالكترونية الأخرى مثل نظام الرواتب والأجور ولا يوجد في شركة محاسب كلفة لذا يتم احتساب تكلفة الإنتاج بشكل تقليدي من قبل المحاسب المالي بالاعتماد على البيانات الواردة لها من المحاسبة المالية على شكل قيود المحاسبية وأقسام المخازن على شكل مستندات استلام المواد وإنتاج وأوامر العمل فضلاً عن المستندات المتدفقة من السيطرة النوعية والأقسام الإنتاجية والخدمية الأخرى. وبسبب صعوبة الحصول على البيانات الخاصة

بمبيعات الشركة والسوق لذا تم اعداد قائمة العمليات التكاليف لشركة (W.S.R) لإنتاج العلف لسنة ٢٠٢١ في ظل النظام المحاسبي الموحد، كما مبين في الجدول رقم (١).
الجدول (١): قائمة التكاليف لشركة (W.S.R) لإنتاج العلف بموجب النظام المحاسبي الموحد وفقاً لطريقة الكلية لسنة ٢٠٢١ المبلغ (بالدولار)

رقم الكشف	الدليل المحاسبي	عناصر التكاليف	المبلغ	
			الجزئي	الكلية
		التكاليف الصناعية المباشرة		
١	٣٢١	خامات ومواد أولية	٤٣,٣١٠,٨٠٠	
٢	٣١١	الرواتب والاجور	٦٨٥,٨٥٠	
		مجموع التكاليف الصناعية المباشرة		٤٣,٩٩٦,٦٥٠
		التكاليف الصناعية غير المباشرة		
١	٣٢٢	الوقود والزيوت	٨٢٩,٠٠٠	
١	٣٢٣	الأدوات الاحتياطية	١٥٠,٠٠٠	
١	٣٢٦١	كسوى	٣,٠٠٠	
٣	٣٣١٣	صيانة آلات ومعدات	١٢١,٠٠٠	
٣	٣٣١٥	صيانة عدد وقولب	١,٧٠٠	
		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة		١,١٠٤,٧٠٠
		مجموع تكاليف الصناعية للإنتاج		٤٥,١٠١,٣٥٠
		التكاليف التسويقية		
٢	٣١١١	رواتب ادارة التسويق	٢٤٩,٤٠٠	
٣	٣٣٣١	دعاية و اعلان	٣٧,٠٠٠	
٣	٣٣٤٢	نقل السلع والبضائع	١٥,٠٠٠	
		مجموع التكاليف التسويقية		٣٠١,٤٠٠
		التكاليف الادارية		
٢	٣١١٦	رواتب والاجور الادارة	٣١١,٧٥٠	
٣	٣٣٣٢	نشر وطبع	٢,٥٠٠	
١	٣٢٧	المياه ولكهرباء	١٥٧,٠٠٠	
١	٣٢٥١	اللوازم والمهمات	٥,٠٠٠	
١	٣٢٥٢	القرطاسية	٢,٦٠٠	
١	٣٢٥٤	المخلفات والمستهلكات	٤٦	
١	٣٢٦٢	مواد غذائية	٤٧,٠٠٠	
١	٣٢٦٣	مواد طبية	٤,٠٠٠	
٣	٣٣١	صيانة موجودات ثابتة	٩٦,٥٩٤	
٣	٣٣٣٣	ضيافة	٢١,٠٠٠	
٣	٣٣٤١	نقل العاملين	٤,٠٠٠	
٣	٣٣٤٣	السفر والايفاد	١٨,٠٠٠	
٣	٣٣٤٤	اتصالات عامة	١٠,٠٠٠	
		مجموع التكاليف الادارية		٦٧٩,٤٩٠
		اجمالي تكاليف الكلية لسنة ٢٠٢١		٤٦,٠٨٢,٢٤٠
		عدد وحدات المنتجة		٦٧٧٦٨ طن
		كلفة الطن الواحد		٦٨٠\$

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

يبين الجدول رقم (١) أعلاه كلفة الانتاج العلف المحدد أعلاه وفقاً لنظام محاسبي الموحد المتبع في الشركة ويوضح إن إجمالي تكاليف المنتج (٤٦,٠٨٢,٢٤٠) دولار. وتم ايجاد كلفة الطن الواحد للمنتجات من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{كافة الطن من الانتاج} = \frac{\text{اجمالي التكاليف}}{\text{عدد وحدات المنتجة}} = \frac{46,082,240}{67768} = \$680$$

تلاحظ الباحثة أنه وفقاً للطريقة التقليدية المتبعة في الشركة تم تحديد (سعر الواحد) لجميع المنتجات حيث إن الشركة تنتج أربعة أنواع من المنتجات. إذ لا يميز بين المنتجات من حيث الكلفة المخططة والمتبعة لهذه المنتجات.

رابعاً. **تطبيق طريقة التكاليف المستهدفة TC:** يعد أساليب التكلفة المستهدفة من أدوات المحاسبة الإدارية الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف الانتاج من خلال تحديد السعر المرغوب به والربح الذي ترغب بتحقيقه الشركة، طبقاً للخطوات التي تم عرضها سيتم احتساب الكلفة المستهدفة لمنتج وكما يأتي:

١. **دراسة السوق:** باستطلاع السوق بهدف التعرف على المنتجات المنافسة ومواصفاتها ومنشأ كل منها ومدى مطابقتها مع منتج الشركة.

٢. **تحديد السعر المستهدف:** بعد الاطلاع على المنتجات المنافسة وأسعارها وجودة كل منتج بالنسبة لمنتج الشركة تم تحديد السعر المستهدف بالاستناد الى أسعار المنتجات المنافسة، وكما مبين في الجدول رقم (٢) الآتي:

الجدول (٢): سعر بيع المستهدف لجميع أنواع علف لسنة (٢٠٢١)

ت	نوع علف	سعر البيع المستهدف بالدولار لسنة ٢٠٢١
١	منتج علف دجاج لحم	٥٠٠
٢	منتج علف دجاج بياض	٤٧٥
٣	منتج علف حيوان	٤٠٠
٤	منتج علف سمك	٤٩٠

المصدر: من أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

يبين الجدول رقم (٢) أعلاه أن تحديد سعر البيع المستهدف على أساس القيمة المدركة من قبل العملاء وكذلك على أساس الأسعار وخصائص الوظيفة للسلع المنافسة.

٣. **تحديد هامش الربح المستهدف:** بعد أن تم تحديد السعر المستهدف بمبلغ () دولار في الخطوة السابقة، لا بد من تحديد هامش الربح المرغوب به من قبل الشركة سيتم تحديد هامش الربح المستهدفة كما يأتي:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{السعر المستهدف} * \% \text{ سعر البيع المستهدف}$$

٤. **تحديد الكلفة المستهدفة الكلية:** بعد ان تم تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المرغوب سيتم تحديد الكلفة المستهدفة الكلية كما يأتي:

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

٥. **احتساب الفرق بين الكلفة الفعلية والكلفة المستهدفة:** بعد أن تم احتساب الكلفة المستهدفة في الخطوات السابقة، وكذلك احتساب الكلفة الفعلية لمنتج حسب قوائم الشركة، يمكن إيجاد الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية وكما يأتي:

$$\text{الفرق} = \text{الكلفة الفعلية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

٣. **تحديد ربح المستهدف:** بعد أن تم تحديد سعر المستهدف في الخطوة السابقة، لا بد من تحديد هامش الربح المرغوب به من قبل الشركة بنسبة ١٥٪ في سعر لبيع المستهدف وكما يأتي:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر بيع مستهدف} \times 15\%$$

$$\text{الربح المستهدف لمنتج علف دجاج لحم} = 500 \times 15\% = \$ 75 =$$

وهكذا يتبع نفس الخطوات لكل أنواع علف في سنة ٢٠٢١، كما يبين في الجدول رقم (٣)
الجدول (٣): الربح المستهدف لجميع أنواع علف لسنة (٢٠٢١)

ت	نوع علف	الربح المستهدف بالدولار السنة ٢٠٢١
١	منتج علف دجاج لحم	٧٥
٢	منتج علف دجاج بياض	٧١,٢٥
٣	منتج علف حيوان	٦٠
٤	منتج علف سمك	٧٣,٥

المصدر: من أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة.

يبين الجدول رقم (٣) أعلاه تحديد الربح المستهدف لجميع أنواع علف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد الشركة تحقيقه.

١. **تحديد التكلفة المستهدفة:** يتم تحديد التكلفة من خلال طرح الربح المستهدف من المبيعات وفقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة لمنتج علف دجاج لحم} = 500 - 75 = \$ 425 =$$

هذا وكما موضح في الجدول رقم (٤) الآتي:

الجدول (٤): الكلفة المستهدفة لجميع أنواع علف لسنة ٢٠٢١

ت	نوع علف	الكلفة المستهدفة بالدولار لسنة ٢٠٢١
١	منتج علف دجاج لحم	٤٢٥
٢	منتج علف دجاج بياض	٤٠٣,٧٥
٣	منتج علف حيوان	٣٤٠
٤	منتج علف سمك	٤١٦,٥

المصدر: من أعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة.

٢. **تحديد التكلفة الكلية المستهدفة للإنتاج:** بهدف احتساب التكلفة المستهدفة لكل نوع من أنواع العلف

يجب تحديد كمية الإنتاج لكل نوع وكما مبين في الجدول رقم (٥)

الجدول (٥): كمية وأنواع الإنتاج الفعلي من الاعلاف لسنة ٢٠٢١

ت	نوع المنتج	(١) كمية الإنتاج / للوحدة	(٢) كلفة المستهدفة للطن الواحد	(٣) = (٢ × ١) التكلفة الكلية المستهدفة للإنتاج
١	منتج علف دجاج لحم	٥٤,٣٩٩	٤٢٥	٢٣,١١٩,٥٧٥
٢	منتج دجاج بياض	٧,٧٤٣	٤٠٣,٧٥	٣,١٢٦,٢٣٦,٢٥
٣	منتج علف حيوان	٣,٠٢٧	٣٤٠	١,٠٢٩,١٨٠
٤	منتج علف سمك	٢,٥٩٩	٤١٦,٥	١,٠٨٢,٤٨٣,٥
	إجمالي وزن لإنتاج الاعلاف لسنة ٢٠٢١	٦٧,٧٦٨	١٥٨٥	٢٨,٣٥٧,٤٧٤,٧٥

المصدر: من أعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة.

هذا وتبين في الجدول رقم (٥) أعلاه كمية وأنواع الانتاج الفعلي من الأعلاف لعام ٢٠٢١ وكذلك تكلفة المستهدفة لطن الواحد.

الجدول (٦): مقارنة تكاليف الفعلية بتكاليف المستهدفة لجميع أنواع علف السنة ٢٠٢١

ت	نوع علف	(١) تكاليف الفعلية	(٢) تكلفة المستهدفة	(٣-١=٢) الفرق
١	منتج علف دجاج لحم	٣٧,٠١٤,١٢٢	٢٣,١١٩,٥٧٥	١٣,٨٩٤,٥٤٧
٢	منتج علف دجاج بياض	٥,٢٦٨,٤٨٦	٣,١٢٦,٢٣٦	٢,١٤٢,٢٥٠
٣	منتج علف حيوان	٢,٠٥٩,٦٢٩	١,٠٢٩,١٨٠	١,٠٣٠,٤٤٩
٤	منتج علف سمك	١,٧٦٨,٤٠٩	١,٠٨٢,٤٨٣	٦٨٥,٩٢٦
	الاجمالي	٤٦,١١٠,٦٤٦	٢٨,٣٥٧,٤٧٤	١٧,٧٥٣,١٧٢

المصدر: من اعداد الباحثة.

يبين الجدول السابق رقم (٦) أعلاه الفرق بين التكاليف الفعلية وتكلفة المستهدفة (TC) أو من خلال طرح تكلفة المستهدفة من التكاليف الفعلية.

وتبين أيضاً من خلال الجدول رقم (٦) أعلاه أنه من خلال تطبيق الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبالتحديد (تكلفة المستهدفة TC) سوف تحقق الشركة تخفيض في تكاليفها بمقدار (١٧,٧٥٣,١٧٢) دولار لسنة ٢٠٢١ وبهذا يتم اثبات وتحقيق فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والتي تنص على أن (تبنى تطبيق تكلفة المستهدفة TC سوف يساهم في رقابة تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية).

الجدول (٧): مقارنة كلفة الوحدة الواحدة للمنتجات الشركة وفقاً لطرق (التقليدية، التكلفة المستهدفة) لسنة ٢٠٢١

تفاصيل	الطريقة	السعر وفقاً للطريقة	السعر وفقاً للطريقة التقليدية	التكلفة المستهدفة TC
منتج علف دجاج لحم	٦٨٠	٤٢٥		
منتج علف دجاج بياض	٦٨٠	٤٠٣,٧٥		
منتج علف حيوان	٦٨٠	٣٤٠		
منتج علف سمك	٦٨٠	٤١٦,٥		

المصدر: من اعداد الباحثة.

يلاحظ الباحثان معلومات الواردة في الجدول رقم (٧) أعلاه الخاصة بمقارنة كلفة الوحدة الواحدة للمنتجات الشركة وفقاً للطرق المختلفة الواردة في الجدول، تبين أن الطرق الحديثة (التكلفة المستهدفة) أفضل من الطرق التقليدية، وعلماً بأن لا توجد تكاليف أخرى بعد نقطة الاتصال بين منتجات الشركة.

وفي الختام ترى الباحثة أن الاعتماد على ادارة التكلفة الاستراتيجية وتطبيق الطرق الحديثة من التكلفة المستهدفة TC سوف يؤدي إلى الرقابة على تكاليف وبالتالي تخفيض كلفة وتحقيق الميزة التنافسية وهذا يتطلب من ادارة الشركة أن تؤمن ايماناً كاملاً بأهمية وضرورة تطبيق الطرق الحديثة للتكاليف، وباعتبار أن ادارة العليا للشركة هي التي توجه وتتخذ القرار بهدف التحسين المستمر، وبذلك ينبغي على الوحدة المحاسبية بشكل عام ولمحاسب التكاليف على وجه

الخصوص توفير البيانات الكفوية اللازمة لتحقيق اهداف الشركة من الرقابة على التكاليف وتخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية.

ومن خلال معايشة الباحثة في شركة (W.S.R) عينة الدراسة تبين أن الخريطة التنظيمية لقسم أنشطة وأقسام الشركة ملائمة لتطبيق الطرق الحديثة من طريقة التكلفة المستهدفة بما يؤدي إلى عدالة في توزيع تكاليف غير المباشرة وتخفيض تكاليف بعض الأنشطة التي لاتساهم في اضافة قيمة للمنتجات وبالتالي تحسين جودة المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية.

المحور الرابع: الاستنتاجات والمقترحات

من خلال ما أسفرت عنها الدراسة في جوانبه النظري والتطبيقي، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات التي وضعت على ضوءها مجموعة من المقترحات سيتم عرضها:

أولاً. الاستنتاجات.

١. أكدت الدراسة بأن التكلفة المستهدفة في شركة يساعد في الرقابة على التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.
٢. تساعد التكلفة المستهدفة في تفعيل عملية الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة الصناعية في اقليم كردستان.
٣. أكدت الدراسة بأن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في خفض التكاليف الانتاجية.
٤. إن أسلوب التكلفة المستهدفة يوفر للشركات الصناعية فرصة لرفع القدرة التنافسية من خلال تخفيض كلفة منتجاتها من خلال تلافي الهدر بالتكاليف مما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية مقارنة مع الشركات الأخرى.
٥. إن استخدام ونجاح أساليب التكلفة المستهدفة في كافة شركات يحتاج إلى دعم الإدارة العليا، إذ إن هذه الإدارة هي التي تضع هذه الأساليب كاستراتيجية لها كما إنها مسؤولة فضلاً عن دور المستويات الادارية الأخرى كالإدارة الوسطى والمشرفين والعاملين لها دور كبير في نجاح تطبيقه.
٦. أتضح بأن الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة (التكلفة المستهدفة) أفضل من الطراق التقليدية.
٧. تبين أن تطبيق الطرق الحديثة في شركة (W.S.R) لإنتاج علف يؤدي إلى تخفيض التكلفة بمقدار (١٧٢, ١٧٥٣, ١٧) دولار لطريقة تكلفة المستهدفة TC.

ثانياً. المقترحات:

١. ضرورة اهتمام إدارة الشركة بأساليب التكلفة المستهدفة TC لأنها تساهم في تخفيض تكاليف وزيادة القدرة التنافسية في السوق.
٢. ضرورة الاستفادة من جميع الأفكار والمبادئ التي تستند عليها الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.
٣. إن نجاح الشركات في تحقيق الميزة التنافسية يتم من خلال تحقيق وتنفيذ أساليب التكلفة المستهدفة TC ويتطلب ذلك من الشركة توفر معلومات تساعد في تخطيط هذه الاساليب وتنفيذها.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. أبو عودة، علي، ٢٠١٠، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة كلية التجارة.
٢. أحمد، عبدالناصر محمد سيد، ٢٠١٩، متطلبات نجاح استراتيجية كايزن اليابانية للتحسين المستمر في المؤسسات الحكومية بالتطبيق على قطاع الاتصالات في ج. م. ع، المجلة العلمية للاقتصاد ولتجارة، التجمع الأول، القاهرة الجديدة.
٣. أحمد، محمد خير عثمان خير، ٢٠١٨، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان، أطروحة دكتوراه، جمهورية السودان، جامعة شندي.
٤. اسكيف، محمد نور الدين، (٢٠١٨)، تحليل فجوة الأداء باستخدام القياس المرجعي وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية للشركات، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة الماجستير، جامعة حلب.
٥. الجبلى، وليد سمير عبد العظيم، (٢٠٢٠)، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لدعم القدرة التنافسية المنشآت الأعمال - دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية - المجلد (٢١) - العدد الثالث.
٦. الجيوشى، أميمة رزق علي، ٢٠١٥، مدخل مقترح للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.
٧. حسن، الحداد محمد، ٢٠١١، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة.
٨. حسين، ايمان عثمان عبدالله، ٢٠١٧، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، دراسة ميدانية على شركة ميقا للصناعات الغذائية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
٩. حمزات، سناء مصلح، ٢٠١٦، أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في ادارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية، رسالة ماجستير، الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق.
١٠. حنان، حكوم، ٢٠١٣، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة - مؤسسة نפטال GPL، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير.
١١. الخلف، نضال محمد رضا، مهيهي، صفاء محمود، ٢٠١٩، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، جامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٢٢، ISSN;1813-6729, <http://doi.org/10.31272/JAE.42.2019.122.19>
١٢. دروش، سارة، ٢٠١٦، آليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدى. أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

١٣. السامرائي، منال جبار سرور، السامرائي، مهند مجيد طالب، الزاملي، علي عبد الحسين هاني، (٢٠١٢)، تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة، الطبعة الأولى، جامعة بغداد - كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر.
١٤. السيد، سيد عطا الله، ٢٠٠٩، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الاولى.
١٥. صالح، صباح فوزي، ٢٠١٤، الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة دراسة ميدانية، جامعة الاسلامية - غزة، رسالة ماجستير.
١٦. عبدالرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٠، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، أسيوط، جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثامن والعشرون، السنة التاسعة عشر.
١٧. عبدالسلام، مريم، ٢٠١٩، استخدام أدوات المحاسبة الادارية الحديثة في تحسين الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب- اوماش، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
١٨. عبدالله، أحمد مصلح، الرحمن، مجيب، ٢٠١٠، امكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية: دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
١٩. العشماوي، أ.د. محمد الفاتح، ٢٠١١، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
٢٠. عطوي، راضية، ٢٠١٧، الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح، أطروحة دكتوراه، الجمهورية الجزائرية، جامعة فرحات عباس سطيف ١.
٢١. القصاص، أحمد شعبان، ٢٠٢٠، إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير - غير منشورة، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ.
٢٢. كيوان، رندا مرسي، ٢٠٠٧، إطار مقترح لتطوير الدور الرقابي للتكاليف المعيارية في ظل تقنيات الانتاج الحديثة، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد الثامن والستون، السنة السادسة والأربعون.
٢٣. المحمدى، علاء عبدالحسن حسن، الربيعي، سلمى منصور سعد، ٢٠٢٠، استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك، جامعة المستنصرية - كلية الادارة والاقتصاد، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد (١٢)، العدد (٢).
- ثانياً. مصادر الأجنبية:**

1. Ibusuki, Ugo and Kaminki, Paulo, (2007), Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in an Automotive Company. International journal of production economics, p460
2. Jorissen, A, (2000), The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Development Time of New Products. Conflicting Evidence from Lab Experiments: A Comment. 'Tijdschrift voor Economie en Management, Vol. XLV, 3, 303-308

3. Kwah, D. G., (2004), Target Costing in Swedish Firms- Fiction, fact or fact? An Empirical Study of some Swedish firms”, International Management, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum.
4. Terdaopong, Kanitsorn-Visedsun, Nimunual, (2014), Target Costing In Manufacturing Firms In Thailand”, Faculty Of Accountancy, Rangsit University, Vol.1, No.2, P31.
5. Zedan, M.I., Asmuliadi,L., Fadillah binti, M., (2021), Continuous Improvement Method as an Effective Strategic Tool to Increase The Competitive Advantage, Academy of Islamic Studies, University of Malaya, Online Journal Of Islamic Management and Finance, VOL 1 NO1.