

**دور تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية
(بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية / مصنع السخانات)**

**The Role Of Target Cost Technology In Achieving The
Competitive Advantage Of Economic Units
Applied research in the General Company for Electrical and
Electronic Industries / heaters factory**

زهراء علي جعفر

Zahraa Ali Jaafar

جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد

Karbala University/ College of
Administration and Economics

E-mail: bbkhr0123 @gmail.com

أ. د صلاح مهدي الكوازي

Salah Mahdi Jawad Al-Kawaz

جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد

Karbala University/ College of
Administration and Economics

E-mail: Salah.m@uokerbala.edu.iq

المستخلص: يهدف البحث الى تطبيق تقنيات حديثة في محاسبة الكلف والإدارية والمتمثلة بتقنية التكلفة المستهدفة في مصنع السخانات التابع للشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية. وذلك بغية تحقيق الميزة التنافسية. ومن أجل تحقيق هدف البحث فقد اعتمد الباحثان عند تطبيق التقنية في اعلاء على البيانات التي حصل عليها ودراسة السجلات المحاسبية، والكشوفات المستخدمة في الاقسام والشعب المختلفة للمصنع محل البحث، فضلا عن المعاينة الميدانية، والمقابلات الشخصية للباحثان مع المسؤولين في المصنع. وقد توصل البحث الى مجموعة الاستنتاجات من ابرزها ، ان المصنع محل البحث بحاجة الى تطبيق تقنيات حديثة في مجال محاسبة الكلف والإدارية مثل تقنية التكلفة المستهدفة التي يمكن ان تحقق الميزة التنافسية للمصنع محل البحث من ناحية تخفيض كلفة منتجاته ، ورفع مستوى جودتها ، وتقليل وقت الاستجابة ، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد بالمقارنة مع ما ينتجه المنافسين ، كما ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالاعتماد على احد ادواتها المختلفة مثل الهندسة العكسية من شأنه ان يعزز من قدرة الوحدات الاقتصادية على نحو عام والمصنع محل البحث على نحو خاص من جانب اجراء التحسين والتطوير خلال عمليات التخطيط ، والتصميم والإنتاج من أجل الحفاظ على مكانة المنتج في الأسواق لأطول فترة ممكنة، مما ينعكس ذلك في امكانية تحقيق الميزة التنافسية ، لذا فان اهم ما جاء في هذا البحث من توصيات تؤكد على الاهتمام بتطبيق التقنية آنفة الذكر وذلك لما لها من أثر في تحقيق الأهداف المنشودة التي يبتغيها المصنع محل البحث .

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف، محاسبة الكلف والإدارية، مؤشر الميزة التنافسية.

Abstract: The research aims to apply modern techniques in cost and administrative accounting represented by the target cost technology in the heaters factory of the General Company for Electrical and Electronic Industries. In order to achieve a competitive advantage. In order to achieve the goal of the research, when applying the above technique, the researcher relied on the data she obtained and studying the accounting records and statements used in the different departments and divisions of the factory. As well as the field coexistence and personal interviews of the researcher with the officials in the factory. The research reached a set of conclusions, perhaps the most prominent of which is that the research sample factory needs to apply modern techniques in the field of cost and administrative accounting, such as the target cost technique, which can achieve the competitive advantage of the research sample factory in terms of reducing the cost of its products, raising the level of its quality, reducing response time, and achieving optimum use of resources compared to what is produced by competitors. Also, the application of the target cost technique by relying on one of its various tools such as reverse engineering would enhance the capacity of the economic units in general and the factory of the research sample in particular by conducting improvement and development during the planning.

design and production processes in order to maintain the position of the product in the market for the longest period possible, which is reflected in the possibility of achieving competitive advantage. Therefore, the most important suggestions and recommendations that came in this research emphasize the interest in the application of the aforementioned technology, because of its role in achieving the desired goals of the research sample factory.

Keywords: target costing technique, cost reduction, cost and management accounting, competitive advantage index.

1. المقدمة

إن التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة في الوقت الحالي التي تتجلى بالمنافسة الشديدة ، والتقدم التكنولوجي ، و التغيير المستمر في أذواق الزبائن وحاجتهم لمنتجات تناسب متطلباتهم بجودة عالية وبأسعار منخفضة ، قد أدت بالوحدات الاقتصادية أن تفكر في إعادة النظر في النظم والمداخل المحاسبية التقليدية المطبقة فيها لتزايد الانتقادات التي وجهت إليها بسبب عجزها عن تقديم معلومات تعكس التطورات التي تحصل في بيئة الأعمال ذلك لأن جوهر تركيزها هو البيئة الداخلية لهذه الوحدات والبحث عن التقنيات الاستراتيجية الحديثة في مجال محاسبة الكلف والإدارية ، التي تلبي حاجات الزبائن ورغباتهم ومن ثم المساعدة في إدارة الكلفة ، وذلك بتخفيضها مع تحسين جودة المنتج ، ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، ولعل أبرز هذه التقنيات هي تقنية التكلفة المستهدفة. حيث تعد تقنية التكلفة المستهدفة إحدى أهم التقنيات المحاسبية الحديثة التي تستهدف إنتاج منتجات تلبي رغبة الزبون ، من حيث الخصائص والسعر والاداء الوظيفي دون التأثير في جودة المنتج، يمكن القول تقنية الكلفة المستهدفة من شأنها ان تساعد في تحديد كلفة المنتج بشكل اكثر دقة وعلى النحو الذي يحقق هدف إدارة الكلفة بتخفيضها ، وزيادة جودة المنتج ، وبالنسبة تحقيق الميزة التنافسية . وعليه فان المشكلة التي يعالجها هذا البحث تتمحور في نقطة رئيسية وهي أن وحدتنا الاقتصادية تعاني من ارتفاع كلف الإنتاج وادارتها بسبب عدم استخدام التقنيات المحاسبية الحديثة ولعل أهمها في هذا المجال تقنية التكلفة المستهدفة التي من الممكن تحقيقها هدف إدارة الكلفة بتخفيضها ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية. و بذلك تتضمن منهجية البحث التي تناولت متغير **Economics**يراً أو أكثر من متغيرات البحث فضلاً عن موقع البحث الحالي من الأبحاث السابقة ، و مفهوم تقنية التكلفة المستهدفة، ويتضمن الجانب العملي لمحل البحث عرضاً مختصراً لتحليل محل البحث وطريقة تطبيق تقنية TC لمحل البحث وأهم الاستنتاجات و التوصيات التي توصل لها الباحثان .

2. **منهجية البحث** : تتضمن منهجية البحث المسار الميداني والطريقة العلمية لبيان مشكلة البحث وطرق معالجتها ، على النحو الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضية البحث وتحقيق أهدافه ، وعلى هذا الأساس يناقش المبحث التعريف بمشكلة البحث ، أهميته ، أهدافه ، فرضيته ، و حدود البحث الزمانية والمكانية وعلى النحو الآتي :

1-2 **مشكلة البحث** : إن التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة وأبرزها المنافسة الشديدة ، جعل من النظم والمداخل التقليدية لمحاسبة الكلف والإدارية عاجزة عن تقديم المعلومات التي تساعد الوحدات الاقتصادية على نحو عام والعراقية على وجه الخصوص في تلبية المتطلبات الجديدة التي ينبغي تحقيقها من أجل النجاح في ظل هذه التطورات مما ينعكس سلباً على جودة المنتجات وارتفاع تكاليفها ومن ثم عدم تحقيق الميزة التنافسية لتلك الوحدات في السوق . وعلى وفق هذا الأساس ستنم صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

أ. هل يساعد تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في حل المشكلات التي تعاني منها النظم التقليدية لمحاسبة الكلف والإدارية؟

ب. هل يساهم دور تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها، والمحافظة على جودة المنتج ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية؟

2-2 **أهمية البحث**: تبرز أهمية هذا البحث من خلال مجموعة من الاعتبارات العلمية والعملية، فمن الناحية العلمية فإنها تتركز في النقاط الآتية:

أ. دعم الكتابات والجهود البحثية العربية والعراقية التي تتناول تقنية التكلفة المستهدفة بما تتضمنه من أدوات مهمة مثل التحليل المفكك وهندسة القيمة.

ب. محاولة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية الأمر الذي يساعد على تقديم معلومات من شأنها ان تساعد في تحقيق الميزة التنافسية من ناحية تخفيض الكلفة، وتقليل وقت الاستجابة، وزيادة المرونة الانتاجية، والمساعدة على الابتكار والنمو.

ج. الإسهام في تحديد إطار عملي للباحثين والدارسين وكذلك القائمين على إدارة المصنع عينة البحث في أن يشتمل على استعمال تقنيات في مجال إدارة التكلفة الاستراتيجية كرد فعل لنواحي القصور التي يعاني منها نظام الكلفة القائم وعلى النحو الذي يحقق الضمان من ناحية البقاء والاستمرار في ظل الظروف التنافسية التي يعيش في ظلها المصنع محل البحث.

2-3 أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية

أ. عرض نقاش عملي لبعض التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة، والمتمثلة بتقنية التكلفة المستهدفة.

ب. بيان الدور الذي يمكن ان تؤديه تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

ج. توجيه الوحدة الاقتصادية عينة البحث والمتخصصين في مجال محاسبة الكلف والإدارية، بالمعرفة المعمقة والمتخصصة حول أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، وما يعكسه من دور كبير في تحقيق الميزة التنافسية.

2-4 فرضية البحث: بناءً على المشكلة المعروضة في هذا البحث، فإن الفرضية التي يحاول الباحثان إثباتها أو نفيها تتلخص في الآتي: " إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يوفر للوحدات الاقتصادية تحقيق الميزة التنافسية ".

2-5 حدود البحث:

أ. الحدود الزمانية للبحث: بيانات مالية لسنة (2019) تخص الشركة العامة للصناعات الكهربائية لغرض أنجاز ما يهدف إليه البحث.

2. الحدود المكانية للبحث: لغرض اختبار فرضية البحث فقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات الكهربائية كمجتمع للبحث، واحد مصانعها المتمثل بمصنع انتاج سخانات كمحل له، وذلك للدور الذي تلعبه الشركة في انتاج منتجات ذات مساس مباشر، بحاجة المواطن، بالإضافة الى ما تواجهه الشركة من منافسة شديدة، نتيجة انفتاح البلد، على العالم ودخول، منتجات متنوعة تتميز بجودتها العالية وأسعارها المنخفضة.

2-6 منهج البحث: يعتمد البحث على منهجين وهما:

أ. المنهج الاستنباطي: يتم ذلك عن طريق الاعتماد على المراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية والاجنبية وعلى الشبكة العنكبوتية الانترنت.

ب. المنهج الاستقرائي: اعتمد الباحثان في ظل هذا المنهج على وسائل وطرائق متعددة من أجل الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز هذا البحث واختبار فرضيته ومن اهم تلك الوسائل الزيارات الميدانية للمكان محل البحث وإجراء مقابلات متعددة مع المسؤولين والعاملين في الوحدة الاقتصادية محل البحث.

3. الإطار النظري لتقنية التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

تمهيد: ان التغيرات التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة التي أبرزها المنافسة الشديدة، تشكل تحدياً يواجه العديد من الوحدات الاقتصادية وذلك لعدم قدرة تلك الوحدات على اتخاذ التكاليف كأساس لوضع الاسعار التي تحقق الارباح المخططة، بل أصبح السوق هو الموجه القوي لعملية اتخاذ قرارات التسعير، وذلك لكثرة انواع المنتجات التي يعرضها المنافسون وبأسعار منخفضة، مما يستدعي من الوحدات الاقتصادية الوصول بتكاليفها الى مستوى معين يسمى بالتكاليف المستهدفة. لذلك يتناول هذا المبحث تقنية الكلفة المستهدفة من حيث نشأتها، مفهومها، مبادئها، مزاياها، خطوات تطبيقها، ومحدداتها.

1-3 نشأة تقنية التكلفة المستهدفة ومفهومها:

يشير (Feil, et. al, 10: 2004) أن بدايات تقنية التكلفة المستهدفة تعود إلى القرن الماضي وبالتحديد في عقد الثلاثينيات منه، وذلك عندما استهدفت شركة (Volkswagen) الألمانية وشركة (Ford) الأمريكية خفض كلف منتجاتهما. ويضيف (Ali, 2017: 62-63) أن أصل فكرة تقنية التكلفة المستهدفة مستوحاة من فكرة أمريكية تسمى "هندسة القيمة" التي كانت مطبقة في بعض الوحدات الاقتصادية الأمريكية، من أجل مجابهة الظروف التي تسببت بها الحرب العالمية الثانية، ثم اقتبس اليابانيون هذه الفكرة وعملوا على تطويرها بوصفها تقنية فعالة تستهدف إنتاج منتجات بكفاءة عالية، تخفيض التكاليف، تخطيط الأرباح، بالإضافة إلى استخدام هذه التقنية كسلاح استراتيجي من الوحدات الاقتصادية اليابانية لإدارة تكاليفها. ويرى (Howell, 2: 1994) أن تقنية التكلفة المستهدفة وعلى الرغم من قلة عدد الشركات في أمريكا الشمالية التي احتضنت عناصرها بالكامل إلا أنها لا تمثل فكرة جديدة، إذ طور Henry Ford أول سيارة من طراز T في سنة 1908 مستهدفاً زيادة حجم المبيعات من هذا الطراز عن طريق تخفيض السعر، وبحلول عام 1913 تمكّن من بيع إنتاجه من هذه السيارات بأقل من خمسمائة دولار بعد قيامه بتخفيض التكاليف المرتبطة بإنتاجها، وعليه فإن هذه تعد أهم سمة من سمات تقنية التكلفة المستهدفة. أما، (Ghosh 2013:62-63) و (Bengu, 213-214: 2010) فيشيران إلى أن أول استخدام لتقنية التكلفة المستهدفة قد كان في اليابان وتحديداً في شركة تويوتا في عام 1960 من أجل تخفيض كلفة منتجاتها، وسميت هذه التقنية باللغة اليابانية بمصطلح (Genka Kikaku)

ويذكر (الموسوي، 2010: 47) و (Ghosh, 2013:62-63) أن أنشطة تقنية التكلفة المستهدفة كانت تتركز في بداية ظهورها على تطوير المنتجات الجديدة، مع الاحاطة الكاملة بسرية هذه التقنية، ولهذا بقيت عملية تدوينها وتوثيقها غير معلنة وسرية لدى الشركات اليابانية، ولكن بعد عقد التسعينيات، أصبحت منتشرة على نحو رئيس وواسع لدعم الموقف التنافسي للشركات اليابانية.

ويشير (Yasuhiro & Others, 35: 2013) إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد أساساً لتخطيط الربحية واستخلاص معايير الكلفة وأن أهمية كل هذا تنبع من التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال وخاصة الصناعية منها التي تمتاز بوجود حالة التنافس الشديدة والسريعة التغير والتي حفزت الوحدات الاقتصادية على تطبيق الكلفة المستهدفة.

أما من ناحية تعريف تقنية التكلفة المستهدفة فقد تعددت تعريفات هذه التقنية ولم يتم الاتفاق على تعريف محدد بخصوصها، وذلك لاختلاف وجهات النظر حولها والزوايا التي ينظر من خلالها إلى هذه التقنية. حيث يعرف كل من (Drury, 2018:245-247) التكلفة المستهدفة بأنها إحدى التقنيات التي تركز على إدارة التكلفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج عن طريق تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

أما (Hilton & Platt, 681-682: 2020) فيعرفان التكلفة المستهدفة بأنها الكلفة المتوقعة على المدى الطويل والتي يتم تحديدها بشكل استباقي في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج وهي بذلك تساعد الشركة في الدخول والبقاء في السوق للتنافس بنجاح مع منافسيها.

2-3 مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة:

تناولت الأدبيات التي تعنى بمفهوم تقنية التكلفة المستهدفة المبادئ الأساسية لهذه التقنية والتي انحصرت في سبع مبادئ جرى الاتفاق حولها وهي على النحو الآتي: (Kwah 45) -، 44: 2004 و (Berry, 206-207: 2006) و (Slater, 26: 2010) و (ALkawas, 42: 2016) و (Hilton & Platt, 683-684: 2020):

أ- **السعر يحدد الكلفة** عادة ما تكون التكلفة المستهدفة موجهة من السوق وتحديدها يتم على أساس المعادلة الآتية

التكلفة المستهدفة = سعر السوق المستهدف - هامش الربح المستهدف

ويرى (Datar & Rajan, 525-526: 2018) أن السعر المستهدف يتأثر بثلاثة عوامل عند تحديده وهي الزبائن، المنافسون، والتكاليف، إذ أن محور تأثير الزبائن في السعر يتركز في الطلب على المنتج عن طريق خصائصه وجودته، أما المنافسون فينبغي على الوحدات الاقتصادية معرفة مدى استعدادها لتخفيض أسعارها دون تحقيقها أي خسارة عن طريق

التعرف على قدراتهم واستراتيجياتهم التشغيلية، وأما التكاليف، فيتطلب الأمر إدارتها على النحو الذي يحقق التخفيض المستهدف فيها.

ب- **التركيز على الزبون** لغرض تطبيق التكلفة المستهدفة يتوجب على إدارة الوحدة الاقتصادية الاستماع إلى زبائنهم، وما المنتجات التي يطلبونها، وما الخصائص التي يهتمون بها، وما المبلغ الذي سيدفعونه مقابل جودة المنتج، ومن ثم تكون الإدارة بحاجة ملحة لهذه المعلومات لاعتمادها في تصميم المنتج، وعليه يمكن القول ان مدخل التكلفة المستهدفة يتم تحريكه من قوى السوق.

ت- **التركيز على التصميم** يعد التصميم الهندسي أحد العناصر الأساسية للتكلفة المستهدفة، إذ يتوجب على المهندسين القيام بتصميم المنتج من البداية إلى النهاية لكي يمكن إنتاجه بحدود التكلفة المستهدفة مع تحديد المواد الأولية والمكونات الواجب استخدامها التي تعد من ضمن أنشطة التصميم.

ث- **التنسيق بين الوظائف** لكي تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق النجاح بتطبيق التكلفة المستهدفة، يتطلب الأمر التنسيق ما بين جميع الوظائف المؤداة من الوحدات الفرعية والأقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية مثل هندسة التصميم، هندسة التصنيع، التسويق، التمويل، المجهزين، وغيرها.

ج- **تكيف سلسلة القيمة** في بعض الظروف قد تكون الكلفة الحالية للمنتج أعلى من كلفته المستهدفة، ومن ثم يجب بذل أقصى الجهود لتخفيض الكلفة الحالية، وذلك بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وهذا يتم عن طريق فحص سلسلة القيمة الخاصة بالوحدة الاقتصادية بأكملها من أجل مساعدة المدراء في تحديد الفرص المتاحة لتخفيض الكلف.

ح- **توجيه دورة الحياة للمنتج** ينبغي تكيف دورة الحياة الكلية للمنتج لكل من المنتج والزبون وذلك باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة التي تتخلل ضمن عناصرها سعر الشراء، تكاليف الإنتاج، الصيانة، وتكاليف التوزيع. حيث يؤدي التركيز على دورة الحياة التي تتعلق بالمنتج إلى فتح المجال لتخفيض عناصر كلفة المنتج على امتداد هذه الدورة وصولاً لمرحلة التخلص منه.

خ- **التركيز على تصميم العملية** إن كل نشاط من أنشطة العملية الإنتاجية ينبغي أن يتم اختباره للتأكد من أن المنتج قد تم إنتاجه بكفاءة ما يمكن، ويفضل بهذا الشأن الحصول على المواد الأولية ذات الجودة العالية واستخدام المهارات الجيدة من العاملين وتطبيق التكنولوجيا التي تنعكس آثارها في كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية وعلى النحو الذي تتسجم فيه كلفة المنتج مع التكلفة المستهدفة.

3-3 **مزايا تقنية التكلفة المستهدفة** : يشير (Hilton & Platt)، (683: 2020) ان أهم ميزة من مميزات تقنية التكلفة المستهدفة هو تركيزها على مرحلة تصميم وتخطيط المنتج، وبالنتيجة فإن هذه الميزة تعد أكثر تأثيراً في تحديد مقدار الكلف المُلتزم بها لذلك تكون محط انتباه فريق التصميم الذي يجب ان يستمر في محاولات تصميم المنتج والعملية إلى ان يجد التصميم الذي يعطي الكلفة المتوقعة التي تعادل أو تكون اقل من التكلفة المستهدفة، أي محاولة ردم الفجوة التي قد تحصل بين التكلفة المتوقعة والتكلفة المستهدفة، وفي حالة عدم التمكن من الوصول إلى التكلفة المستهدفة فمن الاجدر عدم إطلاق المنتج .

ويرى (Morse)، et. al، 2003:374-378 أن هنالك مجموعة من المميزات لتقنية التكلفة المستهدفة وكالاتي:

أ- المساعدة على توجيه العاملين: إذ ان التكلفة المستهدفة ستحوّل العاملين الذين سوف تُلقى عليهم مسؤولية تنفيذ الأنشطة الضرورية التي تجعل المنتج تام الصنع وجاهز لتسليمه للزبون سلطة تحديد الأنشطة التي يتم اختيارها.

ب- إمكانية تطبيق أدوات وأساليب اضافية: يسمح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لإدارة الوحدة الاقتصادية الوصول بكلفة المنتج المسموح بها أو المقدرة إلى التكلفة المستهدفة بأساليب وأدوات تحليلية تساعد في الوقت نفسه على تطوير المنتج على النحو الذي يدعم الأهداف الاستراتيجية من حيث الحصة السوقية وتحقيق الأرباح.

ت- الاصغاء لصوت الزبون: يتم تطبيق التكلفة المستهدفة بالاستناد إلى متطلبات واحتياجات الزبون ومحاولة تلبيتها وتقديمها في المنتج بالجودة العالية.

ث- التشجيع على التصميم لغرض التصنيع: حيث تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تشجيع مهندسي التصميم عند البدء بالتصميم أن يأخذوا بالحسبان تكاليف الصنع وخدمة المنتج وهذا يسمى بـ "التصميم للتصنيع".

ج- المساعدة على تخفيض وقت تقديم المنتجات الجديدة: إن القيام بتصميم المنتج بالطريقة التي تتحقق فيها التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض الوقت المطلوب لطرح المنتجات الجديدة، كما أن إشراك البائعين ضمن فرق تصميم التكلفة المستهدفة قد يجعل منهم أكثر إدراكاً لضرورة تحقيق التكلفة المستهدفة، وبالنتيجة فإن هذا يسهل من طرح المنتج للسوق في الوقت المطلوب تقديمه للزبون.

3-4 خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة: إن عملية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تمر بعدة خطوات وهي كالآتي (Muia، 2012: 23) (Horngren، et. al، 2015: 523-524) (Drury، 2018: 237) ، (Datar & Rajan، 2018: 530-533):

أ- **تحديد السعر المستهدف:** ويقصد به سعر بيع المنتج الذي لا يزيد عن سعر السوق، وتكون الوحدة الاقتصادية قادرة بموجبه على بيع كمية كافية من المنتج لتحقيق هامش الربح المستهدف (Kee & Matherly، 2006: 267)، في حين يعرفه (Baharudin & Jush، 2015: 4) بأنه: السعر المخمن للمنتج الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه للحصول على المنتج الذي يشبع حاجاته ويلبي متطلباته. ويذكر (Horngren، et. al، 2015: 522) بهذا الشأن أن السعر المستهدف يتم تحديده بإحدى طريقتين:

- تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون بالاعتماد على الأداء الوظيفي للمنتج ومدى اشباع حاجاته وتلبية متطلباته ورغباته بحيث يكون مستعداً للتخلي عن المقابل النقدي للحصول على هذه المنافع.
- تحديده بالاستناد إلى أسعار المنتجات المنافسة وأدائها الوظيفي، إذ يحتاج المدراء لفهم الزبائن والمنافسين للأسباب التالية:

- إن المنتجات المنافسة ذات الأسعار المنخفضة تقيد أسعار بيع منتجات الوحدة الاقتصادية.
- إن قصر دورة حياة المنتج تقيد و/ أو تمنع الفرصة أمام الوحدة الاقتصادية لتصحيح اخطاء التسعير وتسبب فقدان حصتها السوقية.
- إن الزبائن يكونون أكثر دراية بالمنتجات ذات الأسعار المنخفضة والجودة العالية ولا سيما في ظل البيئة الحالية الشديدة المنافسة.

ويرى (Hergeth، 2002: 4) أن عملية تحديد السعر المستهدف تختلف في حالة كون المنتج جديد أو كونه منتج يجري تداوله في السوق، فالأخير يعد تحديد سعره أمراً بسيطاً وذلك لوجود المنتج وتداوله في السوق وما تحديد السعر إلا مسألة إعادة تقييم ليس الأ على وفق ما يتم إنتاجه من المنافسين، كما أن حالة عدم التأكد التي تواجهها الشركات في هذه الحالة تكون قليلة، بخلاف حالة كون المنتج جديد فإن تحديد سعره يكون أصعب بالقياس مع المنتج المتداول والسبب يعود إلى أن الوحدة الاقتصادية لا تملك معلومات كافية ترتبط بالخصائص الهندسية والفنية التي يجري تحديدها وعلى وفق لمتطلبات الزبون وحاجاته.

ب- **تحديد الربح المستهدف:** ويعرف بأنه مقدار الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه عند بيع المنتج في السوق (Berry: 206، 2006)، (Datar & Rajan: 429، 2018).

ويشير (Hilton & Platt: 681، 2020) أن عملية تحديد الربح المستهدف إما أن تكون على أساس نسبة من التكلفة كما هو مطبق في مدخل (التسعير على أساس التكلفة زائد هامش ربح)، أو على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف، أو على أساس المعدل الموزون لأرباح السنوات الماضية وما يتم توقعه.

ت- **تحديد التكلفة المستهدفة:** بعد تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف في الخطوتين السابقتين يتم تحديد التكلفة المستهدفة بتطبيق المعادلة الآتية:

$$(\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف})$$

ث- **احتساب التكلفة الحالية**

بعد احتساب التكلفة المستهدفة في الخطوة السابقة يتم احتساب كلفة المنتج الحالية التي إما أن تكون في شكلها المقدر أو الفعلي، ويشير (Burns، et. al: 449، 2013) بهذا الصدد إلى أن عملية تحديد التكلفة الحالية على نحو ملائم يمكن ان تتم باستخدام التقنيات الحديثة في مجال إدارة الكلف مثل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

ج- **تحديد التخفيض المستهدف:** يمثل التخفيض المستهدف في التكلفة الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية، ويحتسب على وفق المعادلة الآتية:

$$(\text{التخفيض المستهدف في التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة الحالية})$$

ويشير (Datar & Rajan: 532، 2018) و (Kee & Matherly: 291، 2006) إلى أنه يجب على فريق التصميم القيام بردم الفجوة بين التكلفة المستهدفة أو التكلفة الحالية أو تقليصها إلى أقل ما يمكن .

ح- **تحقيق التخفيض المستهدف:** إن الهدف من تحقيق التخفيض المستهدف هو الوصول إلى التكلفة المستهدفة وهذا يتطلب استعمال أدوات متعددة وأساليب أهمها المقارنة المرجعية، هندسة القيمة، والهندسة العكسية والتي تسهم في تقليص أو سد الفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة وعلى النحو الذي يعمل على تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف (Burns، et al: 494، 2013)، وفي ما يأتي عرض لهذه الأدوات :

■ **المقارنة المرجعية Benchmarking**

تعرف المقارنة المرجعية بأنها العملية المستمرة التي يتم بمقتضاها مقارنة مستويات الأداء ذات العلاقة بإنتاج المنتجات والخدمات وتنفيذ الأنشطة مقابل أفضل مستويات الأداء في الوحدات الاقتصادية المنافسة أو مع تلك الوحدات الاقتصادية التي لديها عمليات مماثلة، أي بعبارة أخرى دراسة الطرائق والأساليب الانتاجية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية المنافسة ونقل التجارب الناجحة إلى الوحدة الاقتصادية وادخال التحسينات عليها (Horngren، et al: 917، 2015).

ويشير (Hodgetts: 373، 2008) إلى أن تطبيق المقارنة المرجعية يتم على وفق الخطوات الآتية:

- ✓ **التخطيط:** بموجب هذه الخطوة يتم تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية حيث يتولى مهمة تحديد الجهة التي سيتم اجراء المقارنة معها واسلوب جمع المعلومات المطلوبة لإنجاح عملية المقارنة.
- ✓ **التحليل:** القيام بدراسة مستفيضة لأداء الشركة الحالي وأداء الجهة المنافسة التي سيتم المقارنة معها لتحديد نوع واسباب حدوث الفجوة ومقدارها بين الأداءين التي يتم التعرف عليها من خلال المقارنة.

✓ **التكامل:** ويقصد به تحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تغيير وتشخيصها مع تحديد الموارد اللازمة لإنجاح عملية المقارنة.

✓ **التنفيذ:** ويمثل القيام بتحويل مخرجات المراجعة السابقة ونتائج المقارنة إلى خطة عمل تؤدي إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق تطبيق أفضل الأساليب والطرق التي يتبعها المنافس بما يتلاءم مع بيئة الوحدة الاقتصادية.

✓ **النضوج:** وتعني القيام بمعالجة الفجوة بين أداء الشركة وأداء المنافس بحيث تؤدي عملية المعالجة إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.

▪ هندسة القيمة Value engineering

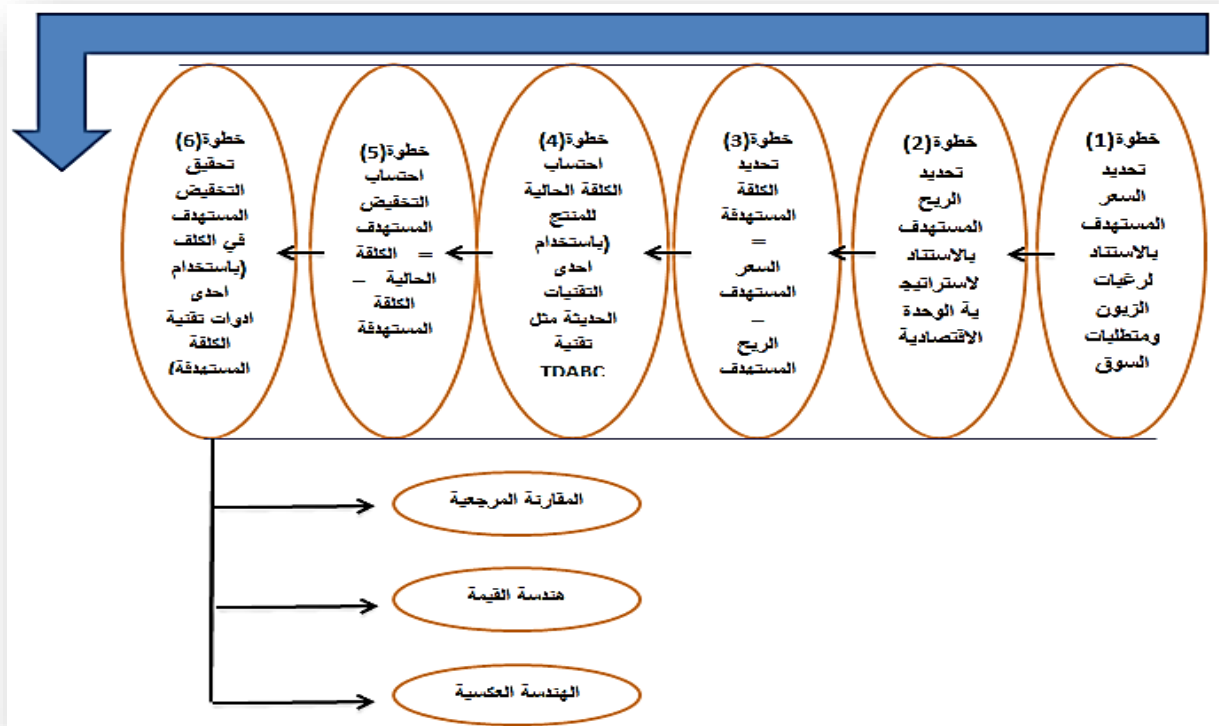
تعرف هندسة القيمة بأنها نشاط لتصميم المنتج يتضمن إنتاج منتجات يتطابق أداءها الوظيفي مع توقعات الزبائن، ولكن بأقل كلفة (Tazegu&Kaygin، 2014:89).

فيما يعرفها (Melo & Granja)، 2017: 13، بأنها عملية منهجية لتصميم المنتجات وفقاً للشكل الذي يتطابق فيه أداءها الوظيفي مع توقعات الزبائن بأدنى كلفة ممكنة.

▪ الهندسة العكسية Reverse-Engineering

تعرف الهندسة العكسية (تسمى أيضاً بالتحليل المفكك) بأنها عملية اختبار المنتجات المنافسة بغرض تحديد مجالات تطوير منتج الوحدة الاقتصادية التي تستهدف تحسين قيمته عن طريق تخفيض كلفته المرتبطة بدورة حياته وعلى طول سلسلة القيمة التي يمر فيها، علماً أن نجاح تطبيق هذه الاداة يعتمد على المعلومات التي يتم تجميعها عن أفضل أداء يتم تطبيقه من الوحدات الاقتصادية المنافسة بخصوص منتجاتها بالشكل الذي يقود إلى تحسين قيمة منتج الوحدة الاقتصادية في السوق (Drury، 2018: 593).

وبموجب اداء الهندسة العكسية يتم تحليل المنتج المنافس لغرض تحديد أدائه الوظيفي وتصميمه مع تكوين رؤية واضحة عن الأنشطة والعمليات التي تسهم في إنتاجه بالإضافة إلى الكلفة المرتبطة به (Datar & Rajan، 2018: 488). ويشير Atkinson، et. al، (2012: 287) إلى أن تحقيق التكلفة المستهدفة بناءً على الهندسة العكسية يتم من خلال التعرف على خصائص تصميم المنتج المنافس لمنتج الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق تحليله من أجل التوصل إلى نتائج عن العملية أو الآلية التي تدخل في تصميمه وإنتاجه مع القيام بإجراء أي تعديلات مناسبة لخصائص منتج الوحدة الاقتصادية لكي تكون متوافقة مع مثيلاتها من المنتجات المنافسة. والشكل (1) يوضح خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.



شكل (1): خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

المصدر: من اعداد الباحثان

يبين الشكل (1) خطوات تطبيق تقنية TC حيث يتم تطبيقها بمراحل ست وهي على النحو الآتي، ففي الخطوة (1) يتم تحديد السعر المستهدف وذلك من خلال سماع صوت الزبون والتعرف على رغبته وكذلك معرفة متطلبات السوق، ومن ثم يتم في الخطوة (2) تحديد الربح المستهدف وذلك على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف، وبعد تحديد الربح المستهدف يتم تحديد التكلفة المستهدفة في الخطوة (3) من خلال طرح السعر المستهدف من الربح المستهدف، ومن ثم يتم في الخطوة (4) احتساب التكلفة الحالية ويكون ذلك باستخدام إحدى التقنيات الحديثة مثل تقنية TD-ABC، أما في الخطوة (5) يتم احتساب التخفيض المستهدف من خلال طرح التكلفة المستهدفة من الحالية، وفي الخطوة (6) والاختيرة تحقيق التخفيض المستهدف في الكلف باستخدام إحدى أدوات تقنية TC وقد تم اعتماد أسلوب هندسة القيمة وسبب تبني هذا الأسلوب من قبل الباحثان كونه يمثل أفضل الأساليب التي تعتمد على دراسات السوق التي تأخذ بالحسبان إمكانيات وموارد الوحدة الاقتصادية بغية الوصول إلى التوليفة التي تساعد على تحديد الكلف ومن ثم السعي نحو تخفيضها.

3-5 محددات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

على الرغم من وجود عدد من المزايا التي يحققها تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية المختلفة إلا أنها تعاني من بعض المحددات والمخاوف المحيطة بتطبيقها التي لو تم التخلص منها أو تفاديها لأصبح بالإمكان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بكفاءة أكبر، ويمكن تلخيص تلك المحددات بالنقاط الآتية (Odendaal, 2009: 173):

- 1- أن تقنية التكلفة المستهدفة لا تتلاءم مع المنتجات التي تمتاز بطول دورة حياتها، الأمر الذي يتطلب سرعة وصول المنتج إلى السوق.
- 2- قد تقوم الأطراف الرافضة للتغيير بسلوكيات عدائية بسبب خوفها من فقدان وظائفها كأحد الإجراءات المتخذة أو السيناريوهات لخفض الكلف إلى مستوى التكلفة المستهدفة.

ويذكر (Ali، 2017: 114-117) محددات أخرى تواجه الوحدة الاقتصادية من تطبيق التكلفة المستهدفة أهمها ما يأتي:

أ- قصور الإدارة في التنبؤ بسعر السوق الذي يمثل بداية نقطة الانطلاق لتحديد التكلفة المستهدفة، بالإضافة للصعوبات في تحديد خصائص المنتجات المنافسة وتشخيصها.

ب- صعوبة تحديد إمكانيات المنافسين الحاليين والمحتملين.

مما سبق يتضح أن تقنية التكلفة المستهدفة وبالرغم من المحددات التي تعد كمشكلات تواجه الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها لهذه التقنية، فأنها تمثل إحدى التقنيات الحديثة لمحاكاة الكلف والإدارية التي جاءت لمساعدة الوحدة الاقتصادية في مواجهة التغيرات والتطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة وأهمها المنافسة الشديدة.

4. الجانب العملي للبحث

بعد التطرق الى الادبيات المتعلقة بمتغيرات البحث يتناول هذا الفصل آلية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية لمنهج الوحدة الاقتصادية.

4-1 نبذة تعريفية عن محل البحث

تعد الشركة العامة للصناعات الكهربائية من اهم الشركات الصناعية في العراق وهي مملوكة للدولة وتعتمد على التمويل الذاتي في نشاطاتها وتهدف الى الاسهام على نحو فاعل في دعم الاقتصاد الوطني وفق ما تنتجه من منتجات لها الاثر الواضح والجلي في سد احتياجات المواطن من السلع الضرورية، اما مصنع السخانات فهو يمثل أحد المصانع المهمة التابعة للشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية، وقد كان تأسيسه في عام (1969). ولغرض تحقيق متطلبات البحث ومن أجل تحسين الطلب على منتجات الشركة مجتمع البحث تم اختيار هذا المصنع كمحل للبحث وذلك للأسباب الآتية:

1. الكفاءة والجودة التي يتمتع بها هذا المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة المعروضة في الأسواق.
2. ان معظم مكوناته تصنع داخل الشركة.
3. ارتفاع كلفته مقارنة بالمنتجات المعروضة في الأسواق بالإضافة الى أهمية هذا المنتج في الأسواق المحلية لأنه يستعمل في الحياة اليومية خلال فصل الشتاء.

4-2 تطبيق تقنية TC

نظرا لارتفاع سعر بيع منتج السخان الكهربائي 80 لتراً وتراجع الطلب عليه مقارنة بالمنتجات المماثلة المحلية والاجنبية فالشركة لازالت تعتمد الطريقة التقليدية في التسعير التي لا تنظر لإمكانية الزبون المادية، يرى الباحثان لزوم معالجة هذه المشكلة بالاعتماد على تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة والمتمثلة بـ TC بهدف تقديم منتج بتكاليف منخفضة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة وهذا مما يرغب به الزبون اي تقديم منتج بسعر بيع يكون الزبون مستعداً لدفعه وبالتالي يساهم في تحقيق الميزة التنافسية ولتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تم اتباع الخطوات على النحو الآتي : ولكن قبل أن نورد خطوات تطبيق تقنية TC يجب تحديد الاهمية النسبية لكل خصيصة وهي على النحو الآتي

تحديد الاهمية النسبية للخصائص: من الضروري تحديد اهمية كل خصيصة من هذه الخصائص لمعرفة ما تشكله من قيمة لتقوم الشركة بإعطاء اهمية تتناسب مع اهمية الزبون عند تصنيع المنتج، كما ان هذه الاهمية يمكن الاستفادة منها في تحديد الكلفة لكل خصيصة، للاستفادة منها في مواضع أخرى سيرد تطبيقها لاحقاً.

جدول (1): يوضح الاهمية النسبية للخصائص

الاهمية النسبية %	الخصيصة
45	الحجم
26	المتانة
21	الأمان
8	الشكل (الجمالية)
100	المجموع

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج والتسويق
أولاً: تحديد سعر البيع المستهدف: لغرض تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج الذي يمثل المبلغ الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه من أجل الحصول على المنتج الذي يلبي احتياجاته ورغباته، يتطلب ذلك التعرف على المنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج الشركة في السوق، هذا وتشير نتائج الاستطلاعات التي اجراها الباحثان بخصوص منتج السخان سعة 80 لتراً ان المنتجات المعروضة في السوق المماثلة للمنتج اعلاه والمنافسة له حسب اسعار بيعها هي كما موضح في الجدول (1).
جدول (1): اسعار المنتجات المنافسة (للسخان 80 لتر) في السوق المحلية

ت	اسم المنتج	المنشأ	سعر البيع / بالدينار
1	الضياء	عراقي	80000
2	جورجي	إيطالي	88000
3	الامين	عراقي	90000
4	ياسان	إيراني	105000
5	برفاب	إيراني	110000
6	حساوي	كويتي	125000

المصدر: اعداد الباحثان (استناداً الى مقابلات تجار التجزئة)
 وقد أجرى الباحثان مقارنة عامة على مستوى الخصائص بين السخان الكهربائي سعة 80 لتر والمنتجات المنافسة وكما موضح في الجدول ادناه:

جدول (2): مقارنة خصائص منتج الشركة مع خصائص المنتجات المنافسة

اسم المنتج	الحجم	المتانة	الأمان	الجمالية
الضياء	موازي	موازي	موازي	أقل
جورجي	موازي	أقل/هيتز صيني	أقل	أفضل
الأمين	موازي	أقل / هيتز صيني	أقل	موازي
ياسان	موازي	أقل / هيتز صيني	أقل	أفضل
برفاب	موازي	موازي	موازي	أفضل
حساوي	موازي	أقل / هيتز إيراني	موازي	موازي

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المقابلات مع عدد من تجار التجزئة .

يتبين للباحثان ان اكثر المنتجات طلباً وتفضيلاً في السوق هي المنتجات الاجنبية مثل جورجي وبرفاب وذلك لعدة اسباب منها الشكل الانيق للسخان ، كما ان اكثر الراغبين به هم اصحاب الفنادق والمكاتب والازواج الجدد قليلي العدد على الرغم من ان منتج الشركة يمتاز بمتانة في الاداء هي افضل من المنتجات المنافسة لكون الهيتز المستعمل في منتج الشركة هو هيتز

تركي المنشأ (اصلي) بينما الهيتر المستعمل في سخان جورجي هو صيني يكتب عليه موديل ايطالي ، كما ان البليت المستعمل في منتج الشركة يكون اكثر سمكا ومتانة فضلا عن ان منتج الشركة يحتوي على كيبل توصيل كهرباء بطول 1.5 متر ، بينما المنتج المنافس لا يحتوي على ذلك وهذا ينطبق على كل المنتجات المعروضة في الاسواق ، اما منتج برفاب فهو يوازي منتج الشركة من حيث سماكة البليت المستعمل ، وكذلك نوعية الهيتر المستعمل فيه هو موازي لجودة هيتر الشركة ، على الرغم من كل هذا فان توجه الزبون هو نحو المنتجات المنافسة واهم سبب في حصول هذا الانخفاض في الطلب على سخان المصنع محل البحث هو ارتفاع سعر بيعه ، اذ يباع بسعر (115000) دينار قياسا بالمنتجات .

وبما ان تقنية TC تسعى الى تقديم منتج بسعر مستعد الزبون لدفعه، ومن خلال رؤية اسعار المنتجات في السوق وتقييم تلك المنتجات من خلال النظرة الاستطلاعية للسوق ومعرفة اهم المنتجات المنافسة، فانه يمكن ان يتم تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج الشركة وذلك على أساس متوسط اسعار بيع هذه المنتجات والموضحة في الجدول (23) والذي يبلغ 100000 دينار، احتسب على النحو الاتي:

$$\text{سعر البيع المستهدف} = 125000 + 110000 + 105000 + 90000 + 88000 + 80000 = 100000 \text{ دينار}$$

6

ثانيا: تحديد هامش الربح المستهدف: يسعى المصنع محل البحث الى تحقيق هامش ربح تتراوح نسبته من 10% الى 25%، ولشدة المنافسة التي تحيط بالمصنع وبالأخص منتج الممثل بالسخان الكهربائي سعة 80 لتر من قبل المنتجات المنافسة ذات المنشأ الاجنبي، فان الباحثان قد اختارا الحد الأدنى من نسبة هامش الربح المذكورة في اعلاه والبالغة 10% من سعر البيع المستهدف. وعليه سيكون الربح المستهدف كالاتي:

$$100000 \times 10\% =$$

$$100000 \times 10\% =$$

$$10000 \text{ دينار} =$$

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح المستهدف}$$

ثالثا: تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف لمنتج السخان الكهربائي وكالاتي:

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

$$100000 - 10000 =$$

$$90000 \text{ دينار} =$$

رابعا: تحديد التكلفة المستهدفة لكل خصيصة: بعد تعيين التكلفة المستهدفة في الخطوة اعلاه، يتم تحديد التكلفة المستهدفة لكل خصيصة من خصائص المنتج من خلال الاهمية النسبية لكل خصيصة من خصائص المنتج التي تم تعيينها مسبقا، والجدول ادناه يظهر التكلفة المستهدفة لكل خصيصة من خصائص منتج السخان الكهربائي سعة 80 لتراً.

جدول (3): الكلفة المستهدفة لكل خصيصة من منتج السخان الكهربائي 80 لتر

الخصيصة	(1) الكلفة المستهدفة للمنتج	(2) الاهمية النسبية للخصيصة %	(1 × 2) الكلفة المستهدفة للخصيصة
الحجم	90000	45%	40500
المتانة	90000	26%	23400
الامان	90000	21%	18900
الشكل (الجمالية)	90000	8%	7200
المجموع	-	100%	90000

المصدر: اعداد الباحثان.

خامسا: تحديد الفرق المستهدف بين الكلفة الحالية والكلفة المستهدفة: بعد تحديد الكلفة المستهدفة لخصائص منتج السخان، يتم مقارنتها مع الكلفة الحالية لنفس الخصائص ليتم تحديد (الفرق) بين الكلفتين والجدول ادناه يوضح ذلك.

جدول (4): الفرق بين الكلفة الحالية والمستهدفة لمنتج السخان 80 لتراً

الخصيصة	الكلفة المستهدفة للخصيصة	الفرق	الكلفة الحالية للخصيصة
الحجم	40500	(6698)	47198
المتانة	23400	(1674)	25074
الامان	18900	(10191)	29091
الشكل	7200	(4199)	11399
المجموع	90000	(22762)	112762

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول رقم (3)

يتبين من الجدول السابق الفرق الحاصل بين الكلفة الحالية والمستهدفة لكل خصيصة والتي تعد السبب الرئيس في عدول الزبائن عن شراء منتج الشركة بسبب ارتفاع سعر المنتج ، مما يستدعي الحاجة الى إيجاد حلول مناسبة لتفادي هذا الفرق للوصول الى الكلفة المستهدفة ومن ثم ضمان البيع بالسعر المستهدف على اقل تقدير لضمان المنافسة والاستمرارية في السوق، وترى الباحثة ان تقنية الكلفة المستهدفة تستطيع القيام بهذا الدور من خلال دراسة المنتج وإيجاد البدائل المناسبة التي تسهم في الوصول للهدف المنشود (الكلفة المستهدفة)، من خلال الخطوة التالية.

سادسا: تحقيق التخفيض المستهدف : بعد تحديد الكلفة المستهدفة لكل خصيصة في الخطوات السابقة ومقارنتها بالكلفة الحالية وتشخيص الفرق او الفجوة بين الكلفتين، يتم تطبيق بعض الإجراءات لمعالجة الفروقات الحاصلة بين الكلفتين بهدف الوصول الى منتج يلبي رغبات الزبون وبالمقابل يكون الزبون مستعداً لشرائه ، وعليه فمن خلال هذه الخطوة يتم السعي لغرض تحقيق التخفيض المستهدف للكلفة الحالية لمنتج السخان الكهربائي سعة 80 لتر وذلك للوصول الى الكلفة المستهدفة، حيث يتم في هذه الخطوة استخدام ادوات عدة من اجل الوصول الى التخفيض المستهدف التي جرى التعرض اليها في الجانب النظري من البحث ، وأبرزها في هذا الشأن هي أداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية) التي ستعتمد في هذا المبحث وذلك من اجل الوصول الى التخفيض المستهدف في كلفة السخان الكهربائي 80 لتر ووفق خطوات هذه الأداة التي تم الإشارة اليها في الجانب النظري ، اذ ان إجراءات تطبيق التحليل المفكك تعتمد بشكل مباشر على تحليل وتفكيك المنتج المنافس الى مكوناته الاصلية وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين الاجزاء المكونة لمنتج المصنع محل البحث و بين الأجزاء المكونة للمنتج المنافس ، وتجدر الإشارة بهذا الشأن ان الباحثان قد اختارا المنتج المنافس (سخان الضياء) لتطبيق التحليل المفكك عليه ، وان اختيار هذا المنتج دون غيره هو نتيجة الخصائص التي تتوفر في هذا المنتج والتي تم التطرق اليها سابقا ، فضلا عن سهولة الحصول على المعلومات اللازمة عن هذا المنتج، لذا سنتناول في الفقرات القادمة بعض جوانب تخفيض الكلفة الخاصة بمنتج السخان الكهربائي التابع للمصنع عينة البحث بتطبيق أداة التحليل المفكك .

أولاً: تخفيض كلفة المواد المباشرة

من خلال اعتماد اداة التحليل المفكك لتخفيض تكلفة المواد الأولية التي تدخل في العملية الانتاجية يتبين ان معظم الاختلافات بين منتج السخان الكهربائي التابع للمصنع محل البحث والمنتج المنافس (سخان الضياء) قد تتمحور في طبيعة المواد الأولية الداخلة في انتاج اغلب الأجزاء المكونة لهذا المنتج، اذ يوضح الجدول (5) معدلات صرف المواد لكل من المنتجين أعلاه:

جدول (5): معدلات صرف مواد المباشرة، الداخلة في انتاج، السخان الكهربائي 80 لترأ، للمصنع وللمنتج المنافس

ت	الجزء	منتج السخان الكهربائي للمصنع عينة البحث		منتج السخان الكهربائي المنافس	
		المادة	وحدة القياس	معدل الصرف	المادة
1	الغطاء الخارجي للخران	بليت حديد 1.5 ملم	كغم	5	بليت حديد 1 ملم
2	الخران الداخلي	بليت حديد 1.5	كغم	4.28	بليت حديد 2 ملم
3	القاعدة	بليت حديد 2 ملم	كغم	1.31	بليت حديد 1.5 ملم مغلون
4	غطاء السخان	بليت 2 ملم	كغم	1.13	بليت 1.5 ملم مغلون
5	قابس الكهرباء الأول	مادة الاستيل الصلبة 350*3.25	كغم	4	-
6	قابس الكهرباء الثاني	مادة الاستيل الصلبة	كغم	0.911	-
7	الغطاء الخارجي للهيتر	بليت 1.5 ملم	كغم	9.989	بلاستيك مضغوط
8	الغطاء العلوي للسخان	بليت المنيوم 1.2 ملم (750ملم)	كغم	1.225	بليت المنيوم 1 ملم (550ملم)
9	الغطاء السفلي للسخان	بليت المنيوم 1.2 ملم (750ملم)	كغم	1.225	بليت المنيوم 1 ملم (550ملم)
10	غطاء النايلون	مادة البلاستيك	كغم	0.025	مادة السلفيون
11	Cable	كابل توصيل	متر	1.5	-
12	بوري ماء	بوري حديد 3/4	متر	0.3	بوري حديد 3/4 سن داخلي
13	سلك لحام	سلك لحام 3 ملم	كغم	0.837	سلك لحام 3 ملم
14	شريط الختم	شريط اللسق يستخدم في تثبيت الصوف	متر	2	الشريط اللاسق يستخدم في تثبيت الصوف العازل
15	هيدروكسيد الصوديوم	مادة تستخدم لتنظيف معدن الحديد	كغم	0.0723	-
16	حامض النتريك	مادة تستخدم لتنظيف معدن الحديد	كغم	0.1	-
17	زاهي	مادة الزاهي	غالون	25	مادة الزاهي + ضغط الهواء
18	صوف عازل	الياف زجاجية	عدد	1	صوف صخري (130*100سم)
19	برغي	برغي سريع (برينة)	عدد	20	برغي سريع (برينة)
20	سدادة		عدد	1	كب بوري (سدادة)
21	مسمار تونك		عدد	16	-

عدد	1	هيتير إيطالي 3000 واط	1	عدد	هيتير تركي 3000 واط	هيتير مع منظم حرارة	22
-	-	-	1	عدد	مادة الصولدر	سلك الرصاص المعدني	23
عدد	1	مصباح إشارة	1	عدد	إشارة تشغيل السخان	مصباح التشغيل	24
عدد	1	إشارة خروج الماء	1	عدد		إشارة خروج الماء	25
عدد	1	إشارة دخول الماء	1	عدد		إشارة دخول الماء	26
عدد	2	توصيلة 3/4	1	عدد		توصيلة 3/4 انج	27
عدد	2	Tlierminal	2	عدد		Tlierminal	28
عدد	1	بوشة سن داخلي لتثبيت الهيتير الكهربائي	1	عدد	بوشة سن داخلي لتثبيت الهيتير الكهربائي	بوشة كبيرة	29
لتر	1.5	-	1	لتر	-	صبغ أزرق	30
-	-	-	0.5	لتر	مادة ملونة تضاف الى الصبغ	تلوين	31
عدد	1	علامة سخان الضياء	1	عدد		علامة السخان (Label)	32
عدد	1	مقياس سعة الماء محلي الصنع	-	-	-	عدد قياس سعة الماء	33

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى معلومات مهندسي المصنع

يتبين من الجدول السابق انه يتضمن بعض الاختلافات بين المنتجين وكالاتي:

1- ان بعض الأجزاء من المواد الأولية الداخلة في انتاج السخان الكهربائي سعة 80 لتر قد تتطابق في كل من منتج المصنع محل البحث والمنتج المنافس، بينما هنالك بعض المواد لن يتم استعمالها اصلا من قبل المنتج المنافس مثل القابض الكهربائي الأول والقابض الكهربائي الثاني والكيبل الكهربائي والشريط الرصاص المعدني وهيدروكسيد الصوديوم وحامض النتريك ومسمار تونك والتلوين والتي قد لا تشكل قيمة للمنتج في حال اضافتها بقدر ما تشكل كلفة إضافية قد تزيد من سعر المنتج.

2- وجود بعض المواد قد تم تصميمها من مواد تختلف في طبيعتها بين كل من المنتجين كحجم مادة البليت المستخدمة وسمكها، حيث ان مادة البليت المستخدم في صناعة الخزان الداخلي للمنتج المنافس(الضياء) تكون اسماك وأفضل من مادة البليت المستخدم في منتج السخان التابع للمصنع محل البحث قد يجعل الخزان الداخلي الذي يعد الجزء الأساسي في منتج السخان يتمتع بجودة اعلى مما قد يعطيه عمر انتاجي يدوم لفترة أطول وهذا قد يحقق رغبة الزبون وينعكس في تحقيق الميزة التنافسية.

3- كما استخدم في بعض أجزاء منتج السخان المنافس والمتمثلة بالقاعدة والغلاف الخارجي للخزان وغطاء السخان مادة البليت ذات سمك اقل من مادة البليت المستخدم في كل من الأجزاء أعلاه لمنتج السخان الكهربائي التابع للمصنع محل البحث باعتبار ان هذه الأجزاء قد لا تؤثر في الجودة بقدر اعتبارها تكاليف اضافية قد تحمل على كلفة المنتج.

جدول (6): تخفيض كلفة المواد المباشرة للأجزاء المكونة لمنتج السخان الكهربائي سعة 80 لتر

ت	اسم الجزء	وحدة القياس	السخان الكهربائي للمصنع عينة البحث			المنتج المنافس			مقدار التخفيض في الكلف وفقاً لخصائص المنتج المنافس
			معدل الصرف	السعر	الكلفة	معدل الصرف	السعر	الكلفة	
1	الغطاء الخارجي للسخان	كغم	4.28	1410	6034.8	4.20	1250	5250	784.8
2	الخزان الداخلي	كغم	14.8	1410	20868	15.7	1800	28260	(7392)
3	القاعدة	كغم	1.31	1440	1886	1.2	1200	1440	446
4	غطاء السخان	كغم	1.13	1440	1627	0.75	1440	1080	(547)
5	قابس الكهرباء الأول	كغم	4	380	1520	-	-	-	1520
6	قابس الكهرباء الثاني	كغم	0.810	1000	810	-	-	-	810
7	الغطاء الخارجي للهيتر	كغم	10.12	102	1032	1	2000	2000	(968)
8	الغطاء العلوي للسخان	كغم	1.225	4100	5022	1	3600	3600	1422
9	الغطاء السفلي للسخان	كغم	1.225	4100	5022	1	3600	3600	1422
10	غطاء النايلون	كغم	0.025	1351	33.775	0.10	1000	100	(66.225)
11	Cable	متر	1.5	1000	1500	-	-	-	1500
12	بوري ماء	متر	0.3	2454.5571	736.3713	0.5	6000	3000	(2263.6287)
13	سلك لحام	كغم	0.837	974	815.238	10 فقط ع	90	900	(85)
14	شريط الختم	متر	2	37	74	2	25	50	24
15	هيدروكسيد الصوديوم	كغم	0.0723	300	21.690	-	-	-	21.690
16	حامض النتريك	كغم	0.1	12000	1200	-	-	-	1200
17	زاهي	غالون	25	1124	28100	10	1000	10000	18100
18	صوف الياق زجاجية	عدد	1	4496	4496	1	8000	8000	(3504)
19	برغي	عدد	20	31	620	20	50	1000	(380)
20	سدادة	عدد	1	300	300	2	250	500	(200)
21	مسمار تونك	عدد	16	15	240	-	-	-	240
22	هيتر مع منظّم حرارة	عدد	1	12794	12794	1	14000	14000	0
23	سلك الرصاص المعدني	عدد	1	130	130	-	-	-	130
24	مصباح التشغيل	عدد	1	105	105	1	350	350	(245)
25	إشارة خروج الماء	عدد	1	50	50	1	50	50	0
26	إشارة دخول الماء	عدد	1	50	50	1	50	50	0
27	توصيلة 4/3	عدد	1	400	400	2	750	1500	(1100)

28	Tlierminal	عدد	2	100	200	2	200	400	(200)
29	يوشة كبيرة	عدد	1	1000	1000	1	1000	1000	0
30	صبغ ازرق	لتر	1	3000	3000	1	3000	4000	(1000)
31	تلوين	لتر	0.5	1192	596	-	596	-	596
32	علامة السخان	عدد	1	100	100	1	100	250	(150)
32	عداد لقياس الماء	عدد	-	-	-	1	2000	2000	(2000)
		المجموع			100383.8743 0038 3.8743		92380	8003.8743	

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى بيانات شعبة، التكاليف ومسؤولي قسم التسويق في المصنع يبين الجدول (6) مقدار التخفيض الحاصل في كلفة السخان الكهربائي سعة 80 لتر التابع للمصنع محل البحث والذي بلغ (8003.8743) دينار وهو ما قد يعادل نسبة (70%) من مقدار التخفيض المستهدف، وعليه فان الامر يتطلب تعديل خصائص منتج السخان الكهربائي التابع للمصنع محل البحث طبقا لخصائص منتج سخان الضياء المنافس (محلي الصنع)، حيث أن هذا التخفيض في كلفة المواد الأولية يعد خطوة ضرورية في تحسين قيمة المنتج واستبعاد الاجزاء التي تعتبر كلف إضافية لا تضيف قيمة له.

ثانياً: التخفيض في التكاليف الادارية والتسويقية

من خلال المقابلة التي اجراها الباحثان مع مدير قسم التسويق ومسؤولة شعبة التكاليف تبين ان التكاليف التسويقية والادارية للمصنع محل البحث يتم احتسابها على أساس نسبة ثابتة بمقدار (7%) من تكاليف الصنع، وبهذا فأنها قد تتأثر بما يجري من التخفيض الحاصل في كلفة المواد الأولية الداخلة في انتاج المنتج، اما مقدار التخفيض الذي سيحدث في الكلفة التسويقية والإدارية فيمكن احتسابه كالآتي:

مقدار تخفيض التكاليف التسويقية والإدارية = مقدار التخفيض في المواد الأولية * 7%

$$= 8004.8743 \times 7\%$$

$$= 560.271 \text{ دينار}$$

وعليه يرى الباحثان ان هذا المقدار من التخفيض في كلفة منتج السخان الكهربائي سعة 80 لتر التابع للمصنع محل البحث يعد خطوة جيدة ، كما يمكن ان يتبنى الباحثون في الدراسات والبحوث المستقبلية تحقيق تخفيض اكبر في كلفة المنتج أعلاه من خلال البحث عن طرق وأدوات وأساليب أخرى من شأنها ان تهدف الى الوصول التخفيض الإضافي المطلوب، حيث ان تخفيض التكلفة وما لها من الأثر الفعال في تخفيض سعر البيع لمنتج السخان الكهربائي ومنها إجراء عملية التطوير والتعديل والتصميم على منتج السخان الكهربائي حسب متطلبات ورغبات الزبائن سوف يسهم في تحقيق الميزة التنافسية.

5. الاستنتاجات والتوصيات: توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات التي سيتم تلخيصها بالآتي:

1-5 الاستنتاجات:

1. ضعف نظم التكلفة التقليدية بالوفاء بمتطلبات الادارة وأهدافها، وذلك بسبب عدم قدرتها على تقديم بيانات دقيقة تمكن الادارة من اتخاذ القرارات المناسبة في ظل بيئة الاعمال المعاصرة المتسمة بالتغيرات والتطورات المتسارعة والمشحونة بقوة المنافسة الشديدة، مما دعت الحاجة الى اعتماد تقنيات حديثة تستطيع مواكبة تلك التغيرات والتطورات، ومنها التقنية التي تناولتها هذه الدراسة والمتمثلة بتقنية التكلفة المستهدفة.
2. ان المنافسة الشديدة التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة والتطورات المتسارعة قد جعل الوحدات الاقتصادية تمارس عملها في بيئة اعمال موجهة من قبل الزبون، وهكذا ينبغي عليها تحقيق القيمة المضافة من جهته إذا ما ارادت البقاء والمحافظة على موقعها التنافسي في ظل هذه البيئة.
3. ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالاعتماد على أحد ادواتها تعزز قدرة الوحدات الاقتصادية من جانب اجراء التحسين والتطوير خلال عملية التخطيط، التصميم والإنتاج من اجل الحفاظ على مكانة المنتج في الأسواق لأطول فترة ممكنة.
4. عدم ملائمة نظم الكلف التقليدية المعنية باحتساب كلفة المنتج/الخدمة، لتحديد سعر المنتج/الخدمة وذلك لأوجه القصور التي تكتنفها ومنها عدم اخذها بالحسبان الكلف التي تحدث ما قبل الانتاج وما بعده.

5. إمكانية تخفيض الكلفة الخاصة بالمنتج من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على جودة المنتج والسعي نحو تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد والتخلص من الأجزاء المكونة للمنتج التي لا تضيف قيمة له مما ينعكس ذلك في إمكانية تحقيق الميزة التنافسية.
6. ان تطبيق اداة التحليل المفكك على منتج السخان الكهربائي 80 لترأ الخاص بالمصنع عينة البحث عن طريق تعديل خصائص وتصاميم بعض أجزاء المنتج في أعلاه على وفق المنتج المنافس قد يسهم في تخفيض كلفة المواد المستعملة في انتاج المنتج بمقدار (8003.8743) دينار وتحسين جودة المنتج من خلال استعاضة بعض اجزائه بأفضل منها، وكذلك تحقيق استهلاك أمثل للموارد المتاحة عن طريق استبعاد بعض الأجزاء التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبدال أخرى تضيف قيمة.

2-5 التوصيات:

1. ينبغي اتباع التقنيات الحديثة مثل تقنية (TC) وذلك لدورها المهم والمؤثر في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال تقديم منتج يلبي حاجات ومتطلبات الزبون وبأسعار تنافسية، ومتابعة اي مستجدات تخص تلك التقنيات في بيئة الاعمال
2. القيام بعمل دورات تطويرية وتدريبية لمنتسبي الشركة للتعريف بالتقنيات الحديثة والمستجدات الحاصلة في بيئة الاعمال لزيادة وعي العاملين بأهمية هذه التقنيات، عن طريق التعاون مع الأكاديميين المختصين في الجامعات لعقد هذه الدورات
3. من الضروري الاطلاع على خصائص المنتجات المنافسة المماثلة لمنتجات الوحدة الاقتصادية لتتم المقارنة بينها كمحاولة للبحث عن، مجالات تخفيض الكلف، إذ ان الوحدات الاقتصادية لا تعمل ضمن بيئة مغلقة منقطعة عن العالم الخارجي بل انها تعمل ضمن بيئة ذات منافسة شديدة مما يتطلب منها وضع تصميم لمنتجاتها على وفق تلك المقترضات، مع الاخذ بالحسبان متطلبات وحاجات ورغبات الزبائن المستهدفين.
4. ينبغي تخفيض كلف الصيانة في المعمل عينة البحث، وذلك من خلال تحديث المكنائن والمعدات ذات العلاقة بالمنتج.
5. اعتماد تقنية (TC) لما لها من دور فاعل في توافر المعلومات اللازمة في تخفيض تكاليف المنتج وبالتالي تخفيض سعر البيع وبقاء المنتج في موضع تنافسي مقارنة بالمنتجات المحلية والاجنبية المماثلة.
6. نشر حملات توعوية تستهدف دعم المنتج المحلي مجتمعياً، والتأكيد على ان منفعة ذلك تعود للمجتمع ككل من ناحية تحريك عجلة الاقتصاد الوطني وتشغيل الايدي العاملة والقضاء على البطالة التي بات مجتمعنا يعاني من ارتفاع مستوياتها على نحو كبير بسبب غزو المنتجات الاجنبية للأسواق المحلية وبأسعار بيع منخفضة قياسا بالمنتجات المحلية الصنع مما نتج عنه تدني انتاج المنتج المحلي وانخفاض مبيعاته.
7. استكمالاً للنقطة السابقة يوصي الباحثان بضرورة توفير الدعم الحكومي للمنتجات المحلية -ومنها منتج السخان الكهربائي للمصنع محل البحث- من خلال حماية المنتج المحلي، من المنتج المنافس المستورد عن طريق فرض الضرائب على تلك المنتجات المنافسة، وهكذا سينعكس هذا في دعم إيرادات الدولة وتقليل البطالة وتوفير فرص العمل.
8. تفعيل نشاط، قسم البحث والتطوير وتأهيل الكوادر العاملة فيه تأهيلا علميا وعمليا بما يضمن أداء مهامهم بأفضل وجه. وكذلك قيام هذا القسم بإعداد الدراسات والتقارير التي بموجبها يتم تحديد نقاط القوة والضعف الموجودة في الوحدة الاقتصادية ومحاولة دعم نقاط القوة وتعزيزها وتقديم المقترحات لمعالجة نقاط الضعف والتخلص منها.
9. من خلال المعايضة الميدانية التي قام بها الباحثان في المصنع محل البحث فإنهما يوصيان بضرورة تخفيض عدد الايدي العاملة فيه او القيام بفتح خطوط انتاجية جديدة للاستفادة من تلك الزيادة في عدد الايدي العاملة في استخدام الطاقة العاطلة، بالإضافة الى قدرة المصنع على فتح خطوط انتاجية جديدة تغذي السوق المحلي بالمنتجات المتنوعة التي تنافس محليا وعالميا بحسب رأي مدير المصنع محل البحث ومدير الانتاج فيه.

Sources

1- Al-Moussawi, Adnan Hashim Issa, (2010), "Value engineering and target cost and their impact on reducing costs and achieving competitive advantage - an applied study in the General Company for Electrical Industries," research submitted to the Board of Trustees at the Arab Institute of Certified Public Accountants/Baghdad, specializing in chartered accounting.

- 2-Ali, Idris Al-Siddiq Othman, (2017): "Determining the target cost in light of the application of the budget based on activities and its role in reducing costs in industrial companies" A field study on a sample of industrial companies in Sudan, doctoral thesis, College of Graduate Studies, University of Sudan for science and technology
- 3-Al-Kawaz, Salah Mahdi Jawad, (2016): "The role of integration between cost techniques based on time-oriented functions and the deployment of the quality function in achieving added value to the customer - an applied study," unpublished doctoral thesis, submitted to the Council of the College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University.
- 4- Berry (2006): "Management Accounting Demystified- McGraw – Hill ,Leonard Eugene
- 5- Burns , The Mc Graw- Hill, " Managerial Accounting " 1 st Edition , (2013) L, Warren, M, Quinn, John, Higher Education
6. Datar, Srikant M. & Rajan PEARSON Madhav V. (2018) " Horngren's cost Accounting A managerial , Emphasis " 16th EDITION;
- 7- Drury : cengage, coin 10th edition ,(2018)" management and cost accounting"
- 8- Feil Patrick (2004): "Japanese Target Costing A Historical Perspective" , Kim Ii-Woon, Yook Kenu-Hyo, International Of Strategic Cost Management /Spring 10
- 9- Ghosh The institute of Chartered ;(2013): "Advanced Management Accounting Board of Studies" Accountants of INDIA Final
- 10- Hilton (2020): "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic , David E, Ronald W. and Platt, Education, Business Environment" 20th ed . Mc Graw –Hill
- 11- Horngren Rajan- V (2015) "Cost Accounting- A Managerial , Datar- M; Madhav, Charles- T & Srikant, Emphasi" Sixth Edition- USA- Pearson Education- In
- 12- Hodgetts: amacom publication, (2008): "Measures of Quality and High performance", Richard M,
- 13- Hergeth, , Journal Of Textile And App. Arel , (2002): "Target Costing In The Textile Companies", H, Technology and Management
- 14- Howell By Institute Of Management , (1994): "Implementing Target Costing", Robert A, Accountants Of Canada
- 15- Kwah Fad or Fact? An , (2004): "Target Costing in Swedish Firms – Fiction, G, Driscoll, Master's Thesis Number 2004:24 GBS Gothenburg ,Empirical Study of Some Swedish Firms" University
- (2006): "Decision Control Of Products Developed Using Target , Michele, Robert & Matherly,
- 16- Kee Advances In Management Accounting. Volume ,Costing"
- 17- Melo , A.D.(2017): "Guidelines For Target Costing Adoption In The , R. S. S. De Porto , Ambiente Construido ,Development Of Products For The Residential Real Estate Market" Jul , N. 3,V. 17,Alegre
- 18- Muia in the , master thesis," a comparative study of target costing methods", (2012), timothy, quebec , montreal , university , at concordia ,department of mechanical and industrial engineering canada,
- 19- Odendaal MM. (2009): "The Estimation and Management of Cost Over The Life Cycle of , University of , Faculty of Economic and Management Sciences, Metallurgical Research Projects" Pretoria.
- 20- slater " target costing as a strategic cost management tool in the south ,(2010), michael, in cost and management accounting at the nelson mandela ,african motor industry" magister thesis metropolitan university
- 21- Tazegu (2014): " Benchmarking of Con-temporary Approaches As ,Y.A. and Kaygin, International Journal of Academic Research .P(84-91),Strategical Cost Management Tools"
- 22- Yasuhiro Monden and , (2013): "Target Costing-Kaizen Costing in Japanese Auto Mobile Companies" 2013,Kazuki Hamada Journal Of Management Accounting Research3