



تأثير تقنية التكلفة المستهدفة في دعم قرارات التسعير لتحقيق الميزة التنافسية (بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/ مصنع الجلدية-العراق)

آيات عدنان جاسم مياح¹ ، أ.م.د. علاء محمد عبيد الزبيدي²

انتساب الباحثين

^{1,2} كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة
المستنصرية، العراق، بغداد، 10001

¹ ayat.92adnan@gmail.com

² Jaafer78@uomustansiriya.h.u.iq

¹ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر : حزيران 2024

Affiliation of Authors

^{1,2} Accounting Department,
Mustansiriya University, Iraq,
Baghdad, 10001

¹ ayat.92adnan@gmail.com

² Jaafer78@uomustansiriya.h.u.iq

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Jun. 2024

المستخلص

تواجه منتوجات الشركات الصناعية العراقية منافسة حادة في السوق لعدة أسباب عدة منها ارتفاع تكلفته مقارنة بالمنتوجات الاجنبية وكذلك ضعف الدعم الحكومي للمنتوجات الوطنية مما أدى الى تراجعها وعدم قدرته على المنافسة، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة ودورها في قرار التسعير وتخفيض التكاليف، واستند البحث الى فرضية اساسية مفادها : لتقنية الكلفة المستهدفة دور اساس لتحديد وتخفيض تكلفة المنتج ، وأبرز ما توصل اليه البحث ان عمل تقنية التكلفة المستهدفة يساعد على تخفيض التكاليف بإحدى ادواتها وتطوير المنتج الحالي مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق.

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة المستهدفة، الميزة التنافسية، إدارة التكلفة الاستراتيجية

The Impact of Target Cost Technology in Supporting Pricing Decisions to Achieve Competitive Advantage

(Applied Study at the State Company for the Textile and Leather Industry /Leather Factory)

Ayat Adnan Jassim Mayah¹ , Alaa Mohammed Obaid Al- Zubaidi²

Abstract

The products of Iraqi industrial companies face severe competition in the market for several reasons, including its high cost compared to foreign products, as well as weak government support for national products, which led to its decline and inability to compete. The research leads to a basic hypothesis that: Target cost technology plays a key role in determining and reducing the cost of the product, and the most prominent finding of the research is that the work of the target cost technology helps reduce costs with one of its tools and develop the current product, which helps the economic unit to achieve a competitive advantage that enables it to compete and stay in the market.

Keywords: Target Cost Technology, Competitive Advantage, Strategic Cost Management

من الوحدات الاقتصادية تطوير منتوجاتها لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في اسواق تمتاز بالمنافسة الشديدة وبالسعر التنافسي وفي وقت قصير. وحتى تتمكن الوحدات من تحقيق الارباح المستهدفة ظهر مفهوم تقنية التكلفة المستهدفة كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم محاسبة التكاليف لذلك تُعد أحد أهم وافضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة لانها تعمل وتركز على تخفيض التكاليف

المقدمة

نتيجة المنافسة المتزايدة عالميا وماتواجه الوحدات الاقتصادية من تقدم تكنولوجي في عمليات الانتاج والتغييرات الجوهرية فيها وكذلك سعي الوحدات الاقتصادية لارضاء الزبائن من خلال تقديم منتوجات تنافسية من حيث الجودة والوظيفة والسعر وهذا يتطلب

2-1 هدف البحث

يهدف البحث الى:

- (1) عرض مدخل مفاهيمي لتقنية التكلفة المستهدفة
- (2) بيان دور تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد سعر البيع
- (3) قياس تأثير تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

3-1 أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية الدور الذي تؤديه تقنية التكلفة المستهدفة ومدى إسهامها في تعزيز قدرات وإمكانات الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها انسجاماً مع التطورات والتغيرات المستمرة لتحقيق مستوى عالٍ من الأداء مما ينعكس على تحقيق الميزة التنافسية، أما في الجانب التطبيقي يمكن من خلال تقنية التكلفة المستهدفة تخفيض تكاليف تصنيع أنموذج البحث (الحذاء الرجالي) بما يمكن من تخفيض أسعار البيع وتحقيق الميزة التنافسية للمعمل عينة البحث.

4-1 فرضية البحث

((تؤدي تقنية التكلفة المستهدفة دوراً في دعم قرارات التسعير وتحقيق الميزة التنافسية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/مصنع الجلدية-في العراق)).

5-1 حدود البحث

- (1) **الحدود المكانية:** تم اختيار مجال التطبيق العملي في " الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود / مصنع الجلدية / معمل رقم (7) " لفاعلية ودور الشركة في إنتاج منتجات ذات مساس واحتياج مباشر بحاجة الزبائن.
- (2) **الحدود الزمنية:** حدود البحث الزمنية تمثلت بسنة 2021 لتطبيق البحث وتم اختيارها لقربها من سنة البحث.

6-1 منهج البحث ومصادر جمع البيانات والمعلومات

يعتمد البحث على منهجين هما:

- (1) **المنهج الاستنباطي:** تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على مجموعة من المصادر العربية والاجنبية فضلاً عن الرسائل وكما موضح في الشكل (1).

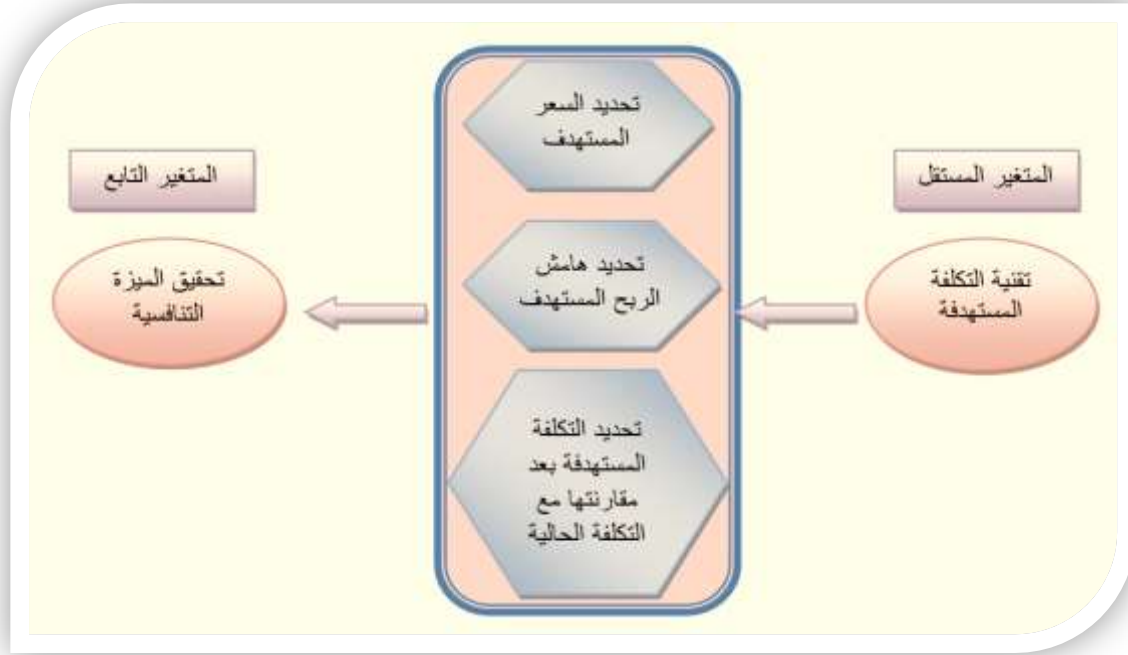
وتطوير المنتج من دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات بوصفها إحدى الأدوات والتقنيات التي تدعم امكانيات الوحدة الاقتصادية على مواكبة الاسواق التنافسية وتلبية متطلبات الزبائن وأرضائهم وتحقيق أعلى نسبة للمبيعات والأرباح.

وتبدأ تقنية التكلفة المستهدفة عملها من مرحلة التخطيط والتصميم من خلال دراسة السوق وظروف العرض والطلب لتعرف على أنواع المنتجات التي يرغبها الزبائن وبحسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم مما يجعل هذا هدفاً محدداً يلزم الوحدة الاقتصادية الوصول اليه وهذا ينتج عنه الشعور بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين وعلى وجه الخصوص الذين لديهم علاقة مباشرة بمراحل التصميم وتطوير المنتج للوصول الى التكلفة المحددة التي تشمل تكاليف دورة حياة المنتج كافة ابتداءً من التطوير، تصميم الإنتاج، توزيع، بيع، استخدام والتخلص من المنتج. كما تساهم في تنسيق وتحقيق بين الجهود كافة التي ترمي الى خفض التكاليف داخل الوحدة الاقتصادية مما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية التي تعدّ من الأهداف الأساسية التي تسعى الوحدة الاقتصادية الى تحقيقها لانها بمنزلة المفتاح لتحقيق الأرباح ونجاحها.

المبحث الاول/ منهجية البحث ودراسات سابقة**1- منهجية البحث****1-1 مشكلة البحث**

في ظل شدة التحديات التي تواجهها الوحدات الاقتصادية في مختلف دول العالم ومنها العراق من ندرة الموارد الطبيعية وانعكاسها على الوحدات الاقتصادية مما أدى الى ارتفاع تكاليف الإنتاج، جعل الوحدات الاقتصادية امام تحدٍّ كبير يتمثل في ضرورة العمل عليه مما دفع الوحدات الاقتصادية للبحث عن طرائق واساليب تتماشى مع التطورات المعاصرة وإيجاد تقنيات لإدارة التكلفة وتخفيضها مثل تقنية التكلفة المستهدفة التي تلبى متطلبات الوحدة الاقتصادية وتدعم امكانية تحقيق الميزة التنافسية. وعلى هذا الأساس يمكن صياغة مشكلة البحث الحالي على وفق التساولين الآتيتين هما :

- كيف تسهم تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد والوصول الى تسعير المنتج؟
- هل يمكن لتقنية التكلفة المستهدفة تحقيق الميزة التنافسية؟



الشكل (1) انموذج البحث

المصدر: الشكل من اعداد الباحثين اعتمادا على محاور البحث

system to strengthen the competitiveness: An applied study on Saudi manufacturing companies in AlKharj) (الارتباط التكميلي بين تحليل سلسلة القيمة ونظام التكلفة المستهدفة لتعزيز التنافسية: دراسة تطبيقية على شركات التصنيع السعودية في الخارج) (١) بحث منشور في مجلة رسائل علوم الادارة (Management Science Letters). وهو بحث استكشافي لدراسة المشكلة بوساطة استبيان منظم على (الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية). يهدف البحث إلى إنشاء إطار للارتباط التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وتقنية التكلفة المستهدفة لتحقيق ميزة تنافسية في شركات التصنيع في المملكة العربية السعودية. وكانت أهم الاستنتاجات بان العلاقة بين كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة مع الميزة التنافسية هي ايجابية وهامة كون التكلفة المستهدفة تساعد الشركات الصناعية في تحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الثاني / تقنية التكلفة المستهدفة

1-2 تعريف تقنية التكلفة المستهدفة

هناك العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة وفي أدناه بعض منها:

2- دراسات سابقة

1-2 دراسات عربية

دراسة [1] بعنوان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، وهي دراسة ميدانية بمركب الملح الوطنية- بسكرة- بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة /الجزائر، اذ هدفت الدراسة للتعرف على استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسات الاقتصادية، فضلا عن التعرف على أحد المداخل الحديثة لتخفيض التكاليف والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وإعطاء صورة عنها وعن كيفية تطبيقها.

وكانت اهم استنتاجات الدراسة ان التكلفة المستهدفة هي نظام يساعد في عملية تخفيض التكلفة خلال مرحلة التخطيط وتصميم منتج جديد، وتحقيق الميزة التنافسية من خلال المبادئ التي جاءت بها التكلفة المستهدفة وهذا من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة، أو تقديم خدمة مميزة، فضلا عن ذلك تعدّ التكلفة المستهدفة منهجا جديدا للحصول على الارباح وتحقيق ميزة تنافسية.

2-2 دراسات اجنبية

دراسة [2] بعنوان (The complementary association between value chain) analysis and target costing

عرفت على انها التكلفة المحددة مقدما في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي ينبغي ان تتجاوز التكلفة الفعلية لنفس المنتج و بهذه الخاصة يجب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بتعديل هيكل المنتج وصولا الى التصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي هي بمثابة المقياس لتحديد مجالات الأداء الفعلي للأنشطة التي تسعى في التخفيض الفعلي لتحسين والتطوير الملموس في المنتج وبصورة مستمرة لتحقيق رضا الزبائن الحاليين والمرتبين فضلا عن دعم قدرتها التنافسية واستمرارها وبقائها ونموها في الأسواق [3] وكذلك عرفت تقنية التكلفة المستهدفة على انها أحد أساليب المحاسبة الإدارية لأنها تقوم على جمع المعلومات وتحليلها لغرض استخدامها في تحديد تكاليف الإنتاج واسعار البيع ومعرفة تتضمن تعزيز القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية نتيجة التطورات السريعة في بيئة الاعمال الصناعية الحديثة مثل سرعة التقدم التكنولوجي , وتنوع احتياجات الزبائن ودورة حياة المنتج القصيرة , وبذلك أظهرت عدم كفاية أساليب المحاسبة التقليدية مما أدى الى ظهور تقنية التكلفة المستهدفة كأحدى أدوات إدارة التكلفة التي تقوم على التركيز على الجانب الخفي للربحية والذي يتمثل في التكلفة الناتجة عن تقليل التكاليف وترشيد الإنفاق وذلك من خلال منظور استراتيجي يؤدي إلى تحقيق قيمة أكبر للزبون لأن القيام بإنتاج منتج نهائي ذي جودة وخصائص عالية (قيمة المنتج النهائي) يعدّ هدفا استراتيجيا يتحقق من طريق تكامل الأنشطة خلال دورة حياة المنتج بدأ من مرحلة التخطيط والتصميم الاولى حتى خدمة ما بعد البيع المنتج [4] . وعرفت على أنها إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تعمل كأداة تنافسية يعزز تطبيقها إمكانية تحقيق الإدارة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وهدفها هو تحقيق هامش الربح المستهدف وبسبب الظروف التي تشهدها البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية من تطورات أبرزها شدة المنافسة يستلزم على الوحدات إنتاج وتقديم منتجات بأسعار مناسبة على وفق متطلبات ورغبات الزبون وإدارة تكاليفها وأرباحها للمحافظة على حصتها السوقية فأن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة سيدعم ويعزز ذلك [5] هي تقنية تهدف الى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة مع الأخذ بالاعتبار تأكيد المحافظة لكل من الثقة ومواصفات الجودة والمتطلبات الأخرى للزبائن من خلال فحص الافكار التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف عند التخطيط للمنتجات الجديدة ومرحلة البحث والتطوير والتصميم الهندسي [6]. هي تقنية يتم فيها تحديد التكلفة المسموح بها للمنتج الجديد ومن ثم القيام بتطوير نموذج أولي مربح يمكن من خلاله الوصول إلى مقدار التكلفة المستهدفة و تمنح مسؤولية التصميم لفريق تطوير المنتج

بحيث لا يمكن تصنيعه في أكثر من التكلفة المسموح بها. ويتم حساب التكلفة المستهدفة للمنتجات من خلال البدء بالسعر المستهدف او المخطط للمنتجات في الاسواق التنافسية ثم خصم الربح المستهدف او المخطط [7]. كما وعرفت ايضا على انها تقنية محددة وموجهة بشكل مباشر نحو الأسواق التي تكون المنافسة فيها شديدة للعديد من الصناعات , تعمل على تحديد التكاليف المرغوب بها للمنتج على أساس الأسعار التنافسية بحيث يكون الربح المنتج ربح المرغوب به وبالتالي يتم تحديد التكلفة حسب السعر التنافسي بعدها تصبح الوحدة الاقتصادية أكثر قدرة على المنافسة وذلك لتحديد التكلفة المستهدفة التي تضمن تغطية التكاليف المرتبطة بالمنتج وتحقيق الربح المستهدف لأنها تقوم على أخذها لتدابير خفض الكلف أو إعادة تصميم المنتج أو العملية التصنيعية للحفاظ على أرباحها وتلبية سعر السوق [8] .

يتضح ماسبق وبناءً على ما عرض في الأدبيات وتعدد الآراء والمفاهيم التي أوردها المختصون حول تقنية التكلفة المستهدفة , على أنها تقنية لإدارة التكاليف الاستراتيجية للمنتجات او الخدمات تعمل على تحديد تكاليف المنتجات مقدما وبالأساس ان التكلفة المستهدفة تركز وتهدف بصورة رئيسية على إدارة تكاليف المنتج والموائمة بين كلفته وجودته من أجل تحقيق الربح المستهدف وعدم تجاوز حدوده التكلفة المستهدفة. ويتم تطبيقها لدورها الفاعل في خفض التكاليف فضلا عن تحقيق الميزة التنافسية والوصول إلى مركز تنافسي فاعل في السوق ومن خلال تلبية رغبات واحتياجات الزبائن لشراء منتجات الوحدة الاقتصادية .

2-2 المقارنة بين المدخل التقليدي (التكلفة - زائد) والتكلفة المستهدفة

ذكر كل من [9] و[10] ان المدخل التقليدي التكلفة - زائد يحدد تكلفة المنتج أولا ثم يتم إضافة الربح المستهدف إلى هذه التكلفة، وهناك العديد من الوحدات الاقتصادية تستخدم مدخل كلفة - زائد (cost plus) في التخطيط للأرباح، ويعتمد هذا المدخل أولا على تقدير تكاليف الإنتاج وبعدها إضافة هامش الربح للوصول إلى سعر البيع، وفي حالة كان سعر البيع مرتفعا بالنسبة لسعر السوق تقوم الوحدة الاقتصادية على إيجاد تخفيضات في تكاليف المنتج. وعلى الرغم من الانتقادات الموجه لهذا المدخل إلى أن العديد من الوحدات الاقتصادية كانت تعمل على تطبيقه بسهولة استخدامه إذ لا يحتاج ولا يركز على دراسة السوق والتعرف على أسعار بيع المنتجات المنافسة وهذا ناتج عن قلة المنافسة، ان اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة سيسهم في إيضاح العديد من نقاط الاختلاف التي

ذكرها العديد من الباحثين، ويمكن ايجاز الاختلاف بين المدخلين كما في الجدول (1).

الجدول (1) المقارنة بين مدخل التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي (الكلفة-زائد)

الخصائص	المدخل التقليدي (الكلفة-زائد)	مدخل تقنية التكلفة المستهدفة
1. الزبائن	لا يشارك الزبائن بتخفيض التكاليف	مشاركة بيانات الزبائن لأنها موجهة لتخفيض التكاليف التي تتواءم مع متطلبات الزبائن
2. المشاركة	لا يأخذ بنظر الاعتبار المشاركة والعمل الجماعي والمهارات المتعددة ومختلف الأنشطة	الاهتمام بالمشاركة من خلال العمل الجماعي والمهارات المتعددة والأنشطة والتدريبات التي يمكن ملاحظتها بصورة جيدة
3. نمط الأعمال	يعد نظاماً مغلقاً لكونه يتجاهل ولا يأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات الخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية	تعد هذه التقنية مفتوحة على العالم الخارجي لأنها تأخذ بنظر الاعتبار التغيرات الخارجية المحيطة للوحدة الاقتصادية
4. اساس التسعير	تكاليف الانتاج تحدد سعر البيع	سعر البيع يحدد تكاليف الانتاج
5. تخطيط الأنشطة	لا يراعى تخطيط أنشطة سلسلة القيمة	الاخذ بنظر الاعتبار تخطيط أنشطة سلسلة القيمة
6. العاملون عليها	تخفض وتعمل على مراقبة التكاليف من قبل محاسبي ومراقبي التكاليف	تخفض وتعمل على ادارة التكاليف من قبل مجاميع متعددة التخصصات من فريق العمل
7. تحديد التكاليف	اعتبارات ومتغيرات السوق ليست جزء ولا تأخذ بالاعتبار عند التخطيط وتحديد التكاليف	تأخذ وتوجه اعتبارات ومتغيرات السوق التنافسية نحو التخطيط وتحديد التكاليف
8. التخفيض	اساس تخفيض التكاليف هو استبعاد الضياع من الانتاج وعدم الكفاءة	اساس تخفيض التكاليف هو التصميم
9. التسعير	سعر البيع التقديري = التكلفة + هامش الربح المطلوب	بتطبيق المعادلة التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المطلوب

المرجع: الجدول من اعداد الباحثين اعتمادا على الادبيات [11] [12] [13] [14] [15] [16]

3-2 أهمية تقنية التكلفة المستهدفة

تبرز لها أهمية في عدة نقاط اساسية اشار اليها كل من [17] [18]

[19] [20]

(1) قدرتها على تحقيق المواءمة بين اهداف الاطراف المختلفة والمستفيدة من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ما يسهم على خلق وتحقيق بيئة الشراكة وتشجيع الاطراف للعمل معا للتحكم في التكاليف ومشاركة المخاطر المشتركة بناء على الاتفاق المسبق.

(2) تحسين نظام ادارة التكاليف من خلال مراجعة دورية لجميع الأنشطة المسببة للتكلفة وعلى طول سلسلة التوريد، بصفتها تقنية حديثة لادارة تكاليف المنتجات في جميع مراحل العملية الانتاجية.

(3) تصميم المنتجات بطريقة تؤدي الى زيادة وتعزيز قيمة المنتج التي يحصل عليها الزبائن من خلال اجراء فحص منظم

للعوامل التي تؤثر في التكاليف ولكافة أنشطة وأقسام الوحدة الاقتصادية.

(4) وضع الخطط الاساسية للمنتجات الجديدة ووقت طرحها للاسواق والتنبؤ الاستراتيجي لمبيعات المنتج الجديد واعادة تصاميم المنتجات لغرض تطويرها.

4-2 مزايا تقنية التكلفة المستهدفة

ان تقنية التكلفة المستهدفة موجه نحو الاسواق الخارجية لذا فهي تكون ملائمة مع التغيرات في بيئة الاعمال وبالتالي تجنب الوحدة الاقتصادية المشاكل التي رافقت المدخل التقليدي وأوجه القصور عند تحديد تكاليف منتجاتها وذلك لان النظم التقليدية لاتلبي حاجات ومتطلبات الادارة الموجهة نحو السوق والزبائن. لذلك تميزت بالمزايا التالية [19] [20] [21] .

2-5 خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تتمثل كمايلي: [22] [23]

(1) تحديد سعر البيع المستهدف: لتطبيق التكلفة المستهدفة ينبغي ببحث ودراسة السوق كخطوة رئيسة لغرض وضع السعر المستهدف من خلال الإجابة عن تساؤلات عدة وهي: من هو الزبون؟ نقطة البداية في هذه الخطوة تحديد السوق المستهدف، ما المنتج الذي يفضلهُ الزبون؟ أنواع المنتجات، وما هو مستوى المتوقع للجودة؟ (متوسط، أم ذو جودة عالية) ما هي الخصائص المطلوبة بالمنتج؟ الخصائص العامة، ما المتطلبات الـ للمنتج؟ التي سيؤدي غيابها فقد أهميته لدى الزبون وينعكس في رغبة الشراء متى يحتاج الزبون للمنتج النهائي؟ لأن أي تأخير سوف يتجه الزبائن إلى منتجات المنافسين ولم يقوموا بشراءها نتيجة لتغير ظروف السوق الاقتصادية وبعد القيام في الإجابة عن هذه التساؤلات من خلال دراسة السوق والتعرف على الزبون المستهدف وماهي خصائص المنتج المطلوب من قبله وماتحمله المنتجات المنافسين من خصائص في السوق عن طريق تحليل المنتجات وأسعارها يتم تحديد ووضع سعر البيع المستهدف الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه في حال ماتوفرت مواصفات وخصائص المنتج التي تلي رغباته [24]. وأن السعر المستند إلى أبحاث ودراسة السوق وهو السعر المستهدف المخطط والمتوقع للمنتج الذي يرغب الزبون بدفعه للحصول على المنتج الذي يلي متطلباته ويشبع حاجاته مع الأخذ بنظر الاعتبار أسعار المنافسين [8].

(2) تحديد الربح المستهدف : عرف الربح المستهدف بأنه مقدار الربح الذي تهدف الوحدة الاقتصادية بتحقيقه عند بيع المنتج في السوق [25] وهناك طرائق عدة تستخدم لتحديد الربح المستهدف، طريقة العائد على المبيعات أو نسبة من متوسط العائد على المبيعات المعدل الموزون للأرباح (الماضية والمستقبلية) أو تخطيط للأرباح المتوسطة وطويلة الأجل، وتعتمد الوحدات عادة طريقة الأرباح متوسطة أو طويلة الأجل، لأن هذه الطريقة تقوم على تحقيق الترابط والتكامل بين أرباح الوحدة الاقتصادية وتخطيط المنتجات فضلا عن أنها واجب والتزام متفق عليه يجب على العاملين والموظفين في الوحدة تحقيقه [26] . ويتم تحديد هامش الربح المستهدف بعد تحديد سعر البيع المستهدف أي على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف وليس نسبة من التكلفة كما هو في ظل مدخل التسعير على أساس التكلفة زائدا هامش الربح، وبهذا الصدد فإن سياسة وأهداف الوحدة الاقتصادية في تخطيطها للأرباح المتوسطة وطويلة الأجل تقوم بدور كبير في تحديد هامش الربح

(1) من أهم مميزات تقنية التكلفة المستهدفة هو تقديم قيمة من خلال خلق بيئة عمل تعاونية فضلا عن تعزيز أهداف الاطراف في العملية الانتاجية وتحقيق أهداف كل من الزبون والوحدة الاقتصادية من خلال العمل على تقليل التكاليف لزيادة هامش الربح وتقليل سعر البيع بما يحقق منفعة للزبون.

(2) إمكانية تعريف الزبون بمستوى جودة المنتج الذي تقدمه الوحدة الاقتصادية والتي يرغب الزبون بالحصول عليه.

(3) إمكانية تفويض صلاحيات العمل ضمن التخصصات المتعددة للوظائف المسؤولة عن تصميم وتطوير العمليات والمنتجات والتسويق ودعم الزبائن لتحقيق الجودة المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة والحفاظ على الميزة التنافسية المستدامة.

(4) تعزيز إمكانية تطبيق أساليب وأدوات إضافية أذ ان الوحدة الاقتصادية التي تطبق تقنية التكلفة المستهدفة فانها تسمح بالوصول بكلفة المنتج الحالية إلى التكلفة المستهدفة من خلال تطبيق أدوات وأساليب تحليلية تساعد في الوقت نفسه على القيام بتطوير المنتج بطريقة تحقق وتدعم الاهداف الاستراتيجية من ناحية تحقيق الأرباح والحصة السوقية للمنتج.

(5) تحسين أداء عمليات المرتبطة بالبحث والتطوير والهندسة من أجل العمل على تقديم أفكار تصاميم جديدة تسهم في تعزيز القدرة التنافسية للوحدة الاستراتيجية فضلا عن تعظيم مركزها التنافسي في السوق.

(6) التشجيع على تصميم عمليات التصنيع عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة فإنها تقوم بالاهتمام بقضايا الانتاج من خلال تشجيع فريق مهندسي التصميم الأخذ بالحسبان تكاليف الصيانة والانتاج وخدمة المنتج يسمى هذا ب (بالتصميم للتصنيع).

(7) المساعدة على إدارة تكاليف دورة حياة المنتج قبل البدء بعملية الإنتاج تأخذ اغلب القرارات الحاسمة التي في التكاليف مثل تصميم المنتج وتحديد واختيار الإجراءات المرتبطة بعملية التصنيع. بهذه القرارات وتكون الوحدة الاقتصادية ملزمة بالإنفاق على المنتج لأن الكلف الكلية المرتبطة بالعملية نسبة كبيرة منها ملتزم بها قبل المباشرة في إنتاج وحدات المنتج.

(8) المساعدة على تقليل وقت تقديم المنتجات الجديدة عند القيام الوحدة الاقتصادية في تصميم وتحديد تكاليف المنتجات بطريقة تحقق فيها التكلفة المستهدفة، يؤدي الى تقليل الوقت المطلوب لتقديم المنتجات الجديدة في الأسواق فضلا عن ان مشاركة الموردين والبائعين ضمن فريق تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، يكونون على معرفة وإدراك أكثر الى ضرورة تحقيقها وبالتالي يسهل من تقديم المنتجات للأسواق في الوقت المناسب تقديمه للزبائن.

الاحتمال الاول: قد تكون التكلفة الحالية المتحققة اقل من التكلفة المستهدفة وهذا يعني استمرار عمليات الإنتاج في إتمام إنتاج المنتجات وذلك لحصول تخفيض فعلي وحقيقي في التكلفة بشكل وفورات مما يؤدي إلى زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية ويحسن موقفها التنافسي في السوق.

الاحتمال الثاني: قد تكون التكلفة الحالية اكبر من التكلفة المستهدفة وحصول مثل هذه الحالة بسبب ضغط قوى السوق فضلا عن حصول مبالغة في الانفاق بسبب الهدر والاسراف في موارد أنشطة العمليات أو وجود أخطاء في تصميم المنتج وبالتالي يجب إعادة التصميم وتخفيض الكلف الإضافية لغرض إصلاح الأخطاء الناجمة عن فشل العمليات أو فشل التصميم والسعي لغرض وضع برامج التحسين المستمر، من أجل تحسين جودة أداء المنتج والعمليات وبشكل متزامن في أنشطة سلسلة التوريد للوحدة الاقتصادية.

الاحتمال الثالث: قد تتساوى التكلفة الحالية مع مستوى التكلفة المستهدفة ومثل هذه الحالة نادرة الحدوث، على الرغم من أن هذه الحالة تدل على كفاءة عمليات تصنيع المنتج النهائي من ناحية تصميم عالي الجودة وبأقل التكاليف الممكنة وهذا أحد الأهداف الرئيسية التي تسعى في تحقيقها تقنية التكلفة المستهدفة.

(6) تحقيق التخفيض المستهدف : وتسمى هذه المرحلة مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة ويتم استخدام هذه الأدوات والتقنيات لتحقيق التخفيض المستهدف في كلف المنتج لتوصل إلى التكلفة المستهدفة والأدوات هي التحليل المفكك (الهندسة العكسية) وهندسة القيمة (تحليل القيمة) والتحسين المستمر (تخفيض التكاليف) كأدوات رئيسة اما الأدوات المساعدة لرفع كفاءة هذه التقنية وهي جداول التكلفة ، الهندسة المتزامنة مع سلسلة القيمة، مصفوفة انتشار وظيفة الجودة ، خرائط تحليل الوظائف [33] . وتعرف على أنها مجموعة من الأساليب يتم استخدامها للقضاء على الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لتصميم المنتج لتحقيق تخفيض التكلفة الممكن ، ويمكن استخدامها بشكل منفرد أو تستخدم ادوات عدة في أن واحد [34].

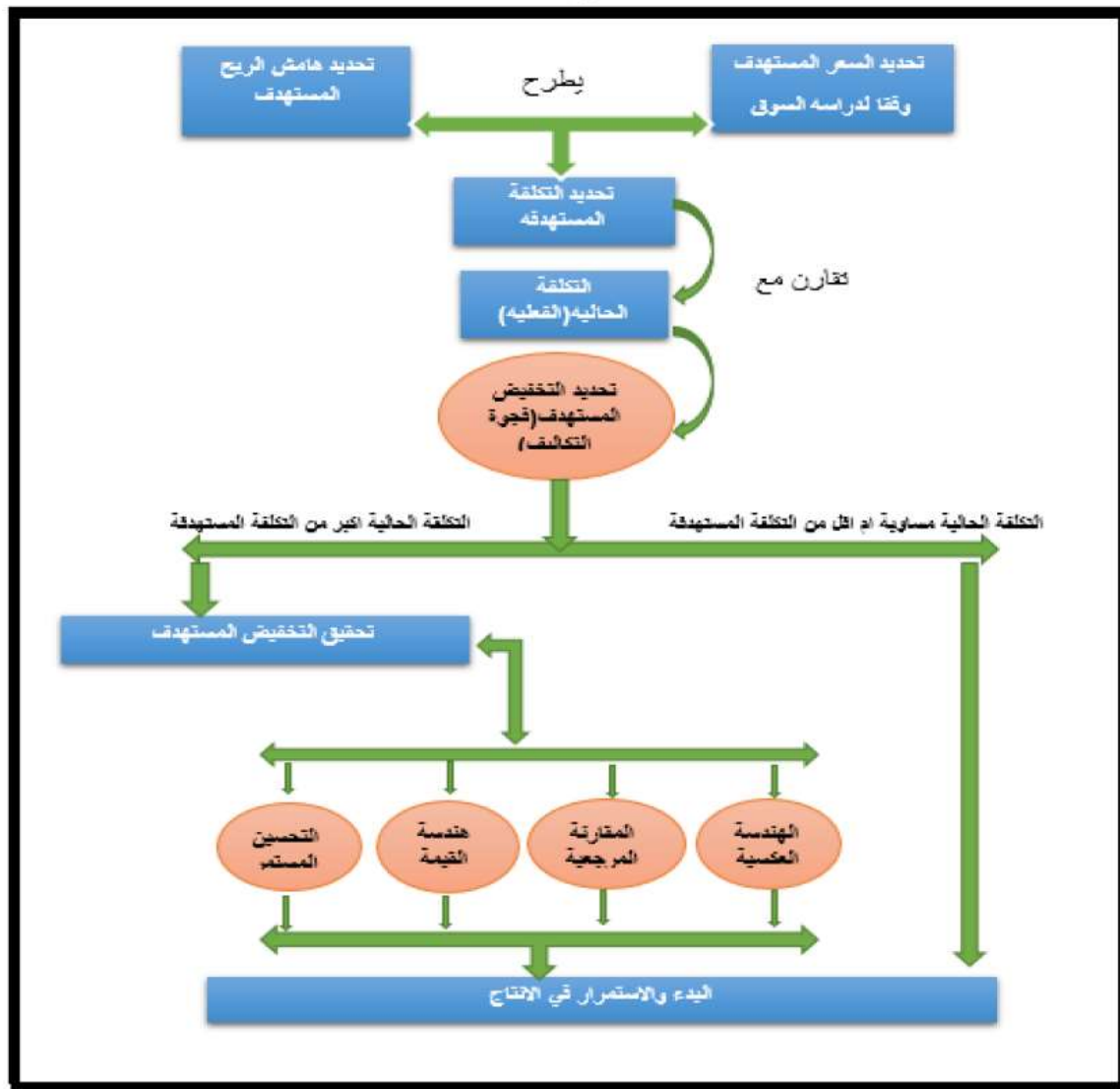
مما سبق يلاحظ ان تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يتم من خلال مراحل عدة متسلسلة وكما موضحة في الشكل (2).

المستهدف، مع الأخذ بنظر الاعتبار عند التحديد المناسب للأرباح المستهدفة للمنتج يجب الإلمام والمعرفة الكافية بالمنتج الذي يتم تصنيعه والمنتجات المنافسة له [6].

(3) تحديد التكلفة المستهدفة : أن تحديد التكلفة المستهدفة يتمثل بالتكلفة التي تحدد وفقا لسعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، ويتم حسابها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف الذي حدده تحليل الربح على المدى الطويل من سعر البيع المستهدف الذي هو السعر المخطط والمتوقع بناء على القيمة التي يحددها تصور الزبون تجاه المنتج مع مراعاة أسعار منتجات المنافسة. وهنا يتم الموازنة بين سعر البيع وهامش الربح . وتقوم الوحدات الاقتصادية في تحديد السعر الذي يمكن للزبون دفع قيمته بناء على مواصفات المنتج وبعد ذلك يتم تحديد تكاليف إنتاج المنتج التي يوفرها هامش الربح المرضي [27]، ولا ينظر إلى التكلفة المستهدفة إنها تقنية لخفض التكاليف فقط بل هي تلبية مواصفات الجودة والسمات الوظيفية للمنتج التي ينبغي الاهتمام بها إلى حد ما [28]، وأن التكلفة المستهدفة بمفهومها البسيط والمباشر إلى حد ما يتم عن طريق طرح سعر البيع المستهدف أو المخطط من هامش الربح المستهدف أو المخطط [29] .

(4) احتساب التكلفة الحالية (الفعلية) : يتم حساب التكاليف الحالية والتي تشمل جميع تكاليف دورة حياة المنتج . فضلا عن ان استخدام النظم الجديدة لاحتساب التكاليف له دور في تحديد فقرات التكلفة بشكل أكثر دقة [26] وبالعادة تكون هذه التكلفة اكبر من التكلفة المستهدفة لتقديم المنتج الجديد إلى السوق، وهنا تبدأ الإجراءات والطرائق الخاصة بالبحث عن الفرص لتخفيض تكاليف تصنيع المنتج الجديد دون المساس بجودته وخصائصه ومواصفاته الرئيسية التي يحتاجها الزبون لغرض تقليص الفجوة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة [30].

(5) تحديد التخفيض المستهدف (تحديد فجوة التكاليف) : يعرف التخفيض المستهدف (فجوة التكاليف) في التكلفة هو الفرق أو المقارنة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة [31] وان تحديد الفجوة عن طريق المقارنة بين التكلفة الحالية (الفعلية) للمنتجات مع التكلفة المستهدفة أو المسموح بها، لغرض تحقيق وفورات في الكلف المطلوبة أي تكون التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة على مستوى التنافسي للوحدة الاقتصادية [5] وهناك ثلاثة احتمالات لهذه المقارنة [32].



الشكل (2) خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

المرجع: الشكل من أعداد الباحثين اعتماداً على الأدبيات الإدارية

5-2 معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

على الرغم من المزايا المتعددة التي حددها الباحثون تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعد المعوقات التي إذا تم تفاديها يمكن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بشكل أكثر كفاءة [36] [6] [35] (1) قد يشعر الموظفون بالاحباط في حالة الفشل في تحقيق الاهداف.

(2) قد تتطور الخلافات التنظيمية مما يؤدي الى وقوع خفض التكاليف بشكل غير متساوي على الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية.

(3) لا تتلائم مع المنتج الذي تكون دورة حياته طويلة مما يتطلب الامر سرعة وصول المنتج الى السوق.

(4) الضغط بشكل مستمر بهدف الوصول الى التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) يؤدي الى إرهاق العاملين في الوحدة الاقتصادية.

(5) قد ينشأ صراع مع مختلف الاطراف التي تشارك في عملية خفض التكاليف مثل الادارات الداخلية والموردين.

(6) ضعف قدرة الادارات على التنبؤ بسعر السوق والذي يعد نقطة بداية لتحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها) فضلاً عن صعوبة تحديد خصائص ومواصفات المنتجات المنافسة.

(7) من الصعوبة معرفة أماكن المنافسين المحتملين والمنافسين الحاليين.

المبحث الثالث / الميزة التنافسية

مع ازدياد حدة المنافسة التي شهدها العالم برزت الحاجة إلى دعم وتعزيز المزايا التنافسية للوحدة الاقتصادية التي تسهم في اتساع الحصة السوقية من خلال الاهتمام بأنشطتها المختلفة التي ينبغي ان تمارسها بفاعلية أكبر وبالشكل الذي يدعم تخفيض الكلف غير الضرورية وتحقيق المزايا التنافسية.

1-3 تعريف الميزة التنافسية: ذكرت العديد من الأدبيات التي بحثت في مفهوم الميزة التنافسية تعاريف عدة تبين مفهومها من جوانب عدة ويمكن ذكر بعض من هذه التعاريف في الجدول (2).

الجدول (2) تعاريف الميزة التنافسية

المصادر	التعريف
[37]	تمثل الميزة التنافسية محور اهتمام وتركيز الوحدات الاقتصادية ولكي تكون الوحدة ناجحة في الأجل الطويل اذ يتضمن ان تمتلك مزايا متنوعة نسبة إلى منافسيها
[38]	الخصائص التي عند قيام الوحدة الاقتصادية توظيفها تكتسب أو تطور مجموعة من الطرائق الجديدة الأكثر فاعلية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين وخلق قيمة لها نابعة من سعر اقل من منافسيها وبمزايا فريدة من نوعها ومنافع مكافئة
[39]	كما عرفت بأنها الأداء المتفوق للوحدة الاقتصادية المنافسة الذي تقوم به بالنسبة لباقي المنافسين في نفس الصناعة وهي دائما نسبية وليست مطلقة
[40]	عرفها Porter على أنها الميزة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وتعني الأداء والقدرة المكتسبة عن طريق تقديم سمات وفوائد مختلفة المستوى تفوق عن بقية المنافسين لها في نفس الصناعة أو السوق. من خلال تقديم نفس مزايا وفوائد التي تقدمها المنتجات وخدمات المنافسة ولكن بتكلفة أقل أو تقديم مزايا وفوائد تتجاوز منتجات المنافسين لها ولكن بنفس الأسعار
[41]	كما عرفت بأنها الوضع الملائم للوحدة الاقتصادية من ناحية المنافسة مما يجعلها مختلفة عن المنافسين في الأسواق بسبب قدرتها وأمكاناتها الداخلية المختلفة

المراجع: أعداد الباحثين اعتمادا على الأدبيات المذكورة داخل الجدول

2-3 خصائص الميزة التنافسية

أن الميزة تنافسية تتصف بمجموعة من السمات والخصائص كسائر المفاهيم الإدارية الأخرى، ولأجل رسم المفهوم الاوضح لها فإن ذلك يتطلب الوقوف على خصائصها التي يمكن استخدامها من قبل الوحدات الاقتصادية لتقييم ودعم ميزتها تنافسية ومن هذه الخصائص يمكن توضيحها كالآتي: [42] [43] [44]

(1) ان الميزة التنافسية تشتق من رغبات واحتياجات الزبائن.

(2) تقدم الميزة تنافسية المساهمة الأهم في نجاح الأعمال في ظل احتدام المنافسة بين المتواجدين داخل الاسواق.

(3) تعزيز الملائمة والانسجام بين موارد الوحدة الاقتصادية والفرص في البيئة طويلة الأجل.

(4) تقديم أساس للتحسينات اللاحقة صعبة التقليد من قبل المنافسين.

(5) تعزيز القدرات لتحقيق هدف الربحية بمعنى تحقيق ربحية أعلى وتمييزه من معدل ربحية الوحدات الاقتصادية الأخرى المنافسة لها في بيئة الصناعة نفسها.

(6) تسهم في خلق القيمة وذلك من خلال إضافة القيمة لمنتجاتها عن طريقة استخدام مواردها الاستخدام الأمثل وبالأخص الموارد النادرة.

(7) تكون مرنة بمعنى من الممكن أحلال ميزات تنافسية بأخرى بيسر وسهولة وفق التغيرات والاعتبارات الحاصلة في البيئة الخارجية.

- (8) تكون متميزة بمعنى تتسم بالنسبية بمقارنتها بالمنافسين والفترات الزمنية المختلفة والخاصية هذه تجعل فهم المميزات في إطار مطلق صعب التحقيق من قبل المنافسين للوحدة الاقتصادية وأن يتناسب استخدم الميزات التنافسية هذه مع النتائج والاهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية في تحقيقها في الأمد البعيد والقصير.
- 3-3 أبعاد الميزة التنافسية: هناك عدة ابعاد للميزة التنافسية يمكن ايضاحها في الجدول (3) التالي.

الجدول (3) ابعاد الميزة التنافسية

ت	ابعاد الميزة التنافسية
1	التكلفة المنخفضة (التخفيض وازالة مصادر الضياع والهدر والنفقات)، الجودة (الجودة المتناسقة والجودة الاعلى)، الوقت (سرعة التطوير والتسليم السريع والتسليم في الوقت المحدد)، الابداع (القدرة على تحويل وتطوير العمليات وقدرات التصميم والبحث والتطوير)، المرونة (مرونة الحجم ومرونة التنوع)
2	الجودة، الموثوقية (الاعتمادية)، السرعة، التكلفة، المرونة
3	التكلفة (العمليات تكون منخفضة التكاليف)، الجودة (ثبات الجودة وتصميم عالي الجودة)، الوقت (التسليم في الوقت المحدد وسرعة وقت التوصيل وسرعة التطوير)، المرونة (مرونة الحجم والتنوع)
4	قيادة التكاليف (تخفيض السعر، الجودة (الاداء والمطابقة)، الاستجابة (الوقت) الموثوقية السرعة، المرونة (الحجم والتصميم) الخط الانتاجي الواسع وخدمات ما بعد البيع
5	التكلفة والجودة والوقت والابتكار والاستدامة
6	التكلفة والجودة والتسليم والمرونة

المرجع: [45]

أبعاد استراتيجية من خلال اعتمادها على تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة والتي يظهر فيها دور هذه التقنية كما يأتي: [47]

(أ) استراتيجية التكلفة الأقل (قيادة التكلفة): بإمكان الوحدة الاقتصادية أن تنجح في تنفيذ وتبني هذه الاستراتيجية واكساب ميزة التكلفة الأقل من خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتي يكون تطبيقها في مرحلة التصميم وتخطيط المنتج تعمل على إدارة تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها من خلال فحص جميع الأفكار التي من الممكن عن طريقها تخفيض تلك التكاليف بالشكل المناسب في مراحل التخطيط والتطوير، ويفترض بالمنتج ذي الجودة العالية تحقيق رضا الزبائن بصورة مستمرة فضلاً عن تحقيق أعلى نسبة ممكنة من الأرباح [48] من خلال تمكين الوحدة من إدارة التكاليف والربح وبصورة استراتيجية وتصميم المنتجات بالشكل الذي يحقق التخفيض المناسب في التكاليف وتسعيه بطريقة تنافسية، وبالنتيجة فالوحدة الاقتصادية من خلال استخدام تقنية التكلفة المستهدفة يمكنها تحقيق الميزة التنافسية [35]

في ضوء الجدول أعلاه نتبين نتائج التكرار للابعاد التالية (التكلفة والجودة والمرونة والسرعة (الوقت، التسليم) والابتكار (الإبداع)) وسوف يتم الاستعانة بها من قبل الوحدة الاقتصادية لقياس التميز بالنسبة لعملياتها عن باقي الوحدات التي تعمل في نفس الصناعة.

4-3 دور تقنية التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية

تقنية التكلفة المستهدفة هي إحدى الأدوات الاستراتيجية التي تساهم وتساعد في تحسين وتطوير منتجات الوحدة الاقتصادية وبالشكل المستمر وتحسين الجودة والكفاءة ومحاولة إرضاء الزبائن ويكون هذا من خلال اعتماد وتنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية [46] والدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة يظهر من خلال تأكيدها بأهمية التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة والجودة المتميزة التي يتم تحديدها من قبل احتياجات الزبون. لاعتمادها على السعر الموجه القائم على أبحاث السوق لتوجيه التكاليف. فضلاً عن دورها الاستراتيجي ان تقنية التكلفة المستهدفة هي واقعية ذات

المبحث الرابع / تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود / مصنع الجلدية / معمل رقم (7)

4- 1 نبذة تعريفية عن الشركة

الشركة العامة للصناعة الجلدية تعد من الشركات العريقة المتخصصة بصناعة الأحذية والملابس الجلدية والحقائب بجميع أنواعها وتم تأسيس أول معمل لها عام ١٩٣٢ كقطاع خاص (شركة باتا) تم دمجها مع معمل الأحذية الشعبية في الكوفة الذي تأسس عام ١٩٦٣ لتكون شركة باتا العامة في عام 1970، ودمجت هذه الشركة مع شركة الدباغة الوطنية (والتي تأسست عام ١٩٤٥) والتي تكون المنشأة العامة للصناعات الجلدية عام 1976 وهي إحدى التشكيلات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن وعام ١٩٩٨ تحولت من منشأة إلى شركة عامة عن طريق قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة 1997 تحت اسم (الشركة العامة للصناعات الجلدية) ، وفي 2015/10/8 صدر كتاب يلزم دمج الشركات العامة العائدة لوزارة الصناعة والمعادن حيث تم دمج (الشركة العامة للصناعات القطنية والشركة العامة للسجاد اليدوي والشركة العامة للصناعات النسيجية والشركة العامة للصناعات الجلدية الشركة العامة لصناعة اللبسة الجاهزة والشركة العامة للصناعات الصوفية وشركة واسط العامة للصناعات النسيجية مصنع منسوجات ذي قار) وفقا للقرار المرقم ٣٨٤ لسنة 2016 لمجلس الوزراء اصبح أسمها (الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود).

4 - 2 احتساب التكلفة المستهدفة

طبقا للخطوات التي تم عرضها في المبحث الثاني سيتم احتساب الكلفة المستهدفة لمنتج الحذاء الجلدي الرجالي.

(1) **تحديد سعر البيع المستهدف:** لتحديد سعر البيع لمنتج الحذاء الجلدي الرجالي عينة البحث يتطلب معرفة اسعارالمنتجات المستوردة والمحلية المماثلة والمنافسة للمنتج عينة البحث، فبعد استقصاء والتعرف على الاسواق للتعرف على اسعار بيع المنتج الحذاء الجلدي الرجالي بالنسبة للصناعات الجلدية الطبيعية تبين ان اسعار المنتجات المنافسة والمماثلة هي كما يتم توضيحها في الجدول (4).

الجدول (4) اسعار بيع الحذاء الرجالي الجلدي المماثل لمنتج المعمل (79199) (المبالغ بالدينار)

ت	التفاصيل	المبالغ
1	تركي (اكسفورد)	27454
2	بريطاني	31080
3	ايطالي	41440

(ب) **إستراتيجية التمايز:** أن دور تقنية التكلفة المستهدفة لتحقيق هذه الاستراتيجية يتم عن طريق مراحل عمل استراتيجية التكلفة الأقل (قيادة التكلفة) وأثناء التنفيذ لأجراءات تخفيض التكاليف يدخل هدف تحسين وزيادة في قيمة المنتج الذي يكون حيز التنفيذ وبطريقة تحقق تميزه، فضلا عن عمل تقنيتي هندسة القيمة والتحسين المستمر لتحسين جودة المنتج و العمل خلال مراحل الإنتاج عن طريق إجراء تحسينات التدريجية المستمرة على الأنشطة التي تضيف قيمة بما يدعم هذه الاستراتيجية وهنا يظهر الدور تقنية التكلفة المستهدفة في تبني وتنفيذ استراتيجية التمايز وتحقيق الميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية[47].

(ج) **استراتيجية التركيز:** والتي تكون معتمدة على التركيز لفئة أقطاع معين من السوق، واستهداف فئة أو جزء من السوق ضمن استراتيجية التركيز سيكون اما بالاعتماد على استراتيجية قيادة التكلفة والفئة المستهدفة هي التي تهتم في تخفيض التكلفة او الاعتماد على استراتيجية التمايز وهنا تكون هذه الفئة المستهدفة هي التي تهتم في المنتجات ذات المميزات والصفات والجودة العالية وبذلك يظهر دور تقنية التكلفة المستهدفة التي ساهمت في تخفيض وتنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة عن طريق العمل بتخفيض التكاليف من خلال استهداف السعر ثم هامش الربح، مع الاخذ بالاعتبار وعدم الإغفال عن وجود جودة مقبولة بالمنتج. إضافة إلى دورها الاستراتيجي الاخر في تحقيق وتنفيذ استراتيجية التمايز والتكلفة الأقل من خلال توظيف تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر وقيامها ببحوث ودراسات السوق والعمل على تقييمات لوضع السوق المستهدف واطراحه المستقبلية المتوقعة وتحديد المكان المناسب الذي يتم استهدافه بما يحقق نجاح تنفيذ إحدى الاستراتيجيتين يجعل بالإمكان النجاح في تنفيذ وتحقيق استراتيجية التركيز [47].

65000	محلي	4
164974	المجموع	

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على اسعار السوق والمقابلات مع بعض وكلاء البيع ومسؤول قسم التسويق للمعمل عينة البحث

اذن فان السعر المستهدف يمثل متوسط اسعار المنتجات

المستوردة والمنافسة ويتم حسابه كما في المعادلة (1) التالية:

$$(1) \text{ سعر البيع المستهدف} = \text{مجموع اسعار المنتجات} \div \text{عدد المنتجات}$$

$$(2) \text{ سعر البيع المستهدف} = 164974 \div 4 = 41244 \text{ دينار (بالتقريب)}$$

(2) تحديد الربح المستهدف: المعمل عينة البحث يسعى الى تحقيق

هامش ربح بنسبه 10% وفقا لما تم ذكره من قبل شعبة التكاليف،

فالربح المستهدف يتم احتسابه كما في المعادلة (3) التالية.

$$(3) \text{ الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح المستهدف}$$

$$(4) \text{ الربح المستهدف} = 41244 \times 10\% = 4124 \text{ دينار (بالتقريب)}$$

(3) تحديد التكلفة المستهدفة: تحديد التكلفة المستهدفة من خلال

طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما في

المعادلة (5) التالية:

$$(5) \text{ التكلفة المستهدفة للانموذج (79199)} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$(6) \text{ التكلفة المستهدفة للانموذج (79199)} = 41244 - 4124 = 37120 \text{ دينار}$$

بمبلغ 41217 دينار للانموذج (79199) كما مبين وفقا لاستمارة

التسعير الخاصة بالشركة في الجدول (5) التالي.

(4) احتساب التكلفة الحالية للمنتوج: بلغت التكلفة الفعلية (الحالية)

للمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي للشركة وفق نظام التكاليف التقليدي

الجدول (5) كميات وأسعار وتكلفة المواد الاولية لنموذج رقم (79199) لسنة 2021 (المبالغ بالدينار)

التفاصيل	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة /دينار	القيمة /دينار
جلد تركي 8/2/1	دسم	24	649,416	15586
بطانة وجه كتان	سم	800	0,8875	710
بطانة صناعية	سم	1150	0,29	334
الكف تكسون 2ملم	سم	900	0,598	538
اسطار كف صناعي كامل	سم	600	0,243	146
فورت حراري 1,4 ملم	سم	350	0,7231	253
بمبة 1,2/1,1 ملم	سم	300	0,511	153
خيط نايلون 30/60 او 40/3	م.ط	15	1,99	30
علبة متطورة	عدد	1	1236	1236
قيطان 65 جلدي	زوج	1	788	788
قمارة	زوج	1	247	247
ليل نسيجي حراري	زوج	1	281	281

عدد	6	6	36	مسمار خشن متنوع
عدد	4,58	100	458	مسمار ناعم متنوع
ملي لتر	3,998	15	60	نثر
ملي لتر	4,447	15	67	سبيرتو
زوج	6000	1	6000	نعل 5286
غم	6,734	50	337	صمغ نيوبرن
غم	6,5	40	260	صمغ pu
غم	6,395	30	192	صمغ لاتكس
ملي لتر	12	15	180	سيزن
				مجموع التكاليف
				متغيرات الاسعار
				الاجور
				م.صناعية 112%
				م.ادارية 71%
				م.تسويقية 83%
				حافز نوعي
			41217	مجموع تكاليف الانتاج
			4122	هامش الربح 10%
			45339	سعر البيع

المصدر: استثمار التسعير التي تم أعدادها من قبل شعبة التكاليف في الشركة محل البحث

5) احتساب الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية (تحديد التخفيض المستهدف)

بعد ان تم الاحتساب للتكلفة المستهدفة والبالغة 37120 دينار والتكلفة الحالية (الفعلية) لمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي وفقا لاستمارة التسعير للشركة والبالغة 41217 دينار يمكن إيجاد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية كما في المعادلة (7) التالية.

$$(7) \text{التخفيض المطلوب (فجوة التكاليف)} = \text{التكلفة الحالية (الفعلية)} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$(8) \text{التخفيض المطلوب (فجوة التكاليف)} = 41217 \text{ دينار} - 37120 \text{ دينار} = 4097 \text{ دينار}$$

وتحقيق الميزة التنافسية , لذا تكمن اهمية تقنية التكلفة المستهدفة بانها توضح للشركة ما هو التخفيض الواجب تحقيقه للوصول الى التكلفة المستهدفة ثم ياتي دور تقنيات المحاسبة الادارية مثل الهندسة العكسية والتحسين المستمر وهندسة القيمة لتحقيق هذا التخفيض وبذلك يتضح دور تقنية التكلفة المستهدفة لان تطبيقها يساعد الشركة في الوصول الى التكلفة المستهدفة وبالتالي تحديد سعر بيع مقارب لاسعار السلع المنافسة ويكون الزبون قادرا على

يلاحظ من الجدول السابق ان التكلفة الفعلية للمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي حسب قوائم التسعير الخاصة بالشركة تبلغ 41217 دينار، وان الشركة تقوم بإضافة هامش ربح بمقدار 10 % من التكلفة الكلية للمنتوج وذلك لمواكبة اسعار المنتوجات المنافسة، وعلى الرغم من ذلك فإن سعر المنتوج مقارنة مع المنتوجات الاخرى في السوق يكون مرتفعاً.

بعد ان تم تحديد مقدار التكلفة المستهدفة , وكذلك مقدار التخفيض المستهدف او الفجوة بين التكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية يأتي دور تقنيات المحاسبة الادارية التي تساعد على تحقيق التخفيض المستهدف وذلك للوصول الى التكلفة المستهدفة لتتمكن الوحدة الاقتصادية من عرض منتوجها في السوق بسعر مقارب الى اسعار المنتوجات المنافسة وتحقيق رضا الزبون لتتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق ارباح اعلى من خلال زيادة الحصة السوقية

الجودة في ان يكون المنتج مطابق للمواصفات دون ان يكون وفق طلب الزبون.

3. فتح معامل الدباغة الخاصة والمختصة بدباغة الجلود بما يوفر لها وفورات في تكاليف شراء الجلود الجاهزة لمختلف منتجاتها من موردين خارجيين وهذا يساهم في تخفيض وصول المواد الأولية الى العملية الانتاجية.

المصادر

- [1] عبد القادر، عوادي وعبد القادر، شيخ ورحيمة، العيفة، (2019): "استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"، دراسة ميدانية بمركب الملح الوطنية- بسكرة- بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة - المجلد (4) العدد (2) ص(71 - 86) الجزائر.
- [2] Abdullah, Abdulwahid Ahmed Hashed and Senan Nabil Ahmed Mareai, (2019): "The complementary association between value chain analysis and target costing system to strengthen the competitiveness: An applied study on Saudi manufacturing companies in Al-Kharj", licensee Growing Science, Canada, doi: 10.5267/j.msl.2019.5.031
- [3] العشماوي، محمد، (2011): "محاسبة التكاليف-التقليدي والحديث". دار اليازوري للنشر والتوزيع. الطبعة الاولى. عمان. ص (331)
- [4] Ghafeer, Nour Aldeen M., Abdul Rahman, Abdul Aziz A. & Mazahrih, Basman J. (2014) "The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies", International Journal of Business & Social Science, (5)2, p(250)
- [5] Baharudin, N., & Jusoh, R. (2015). "Target Cost Management (TCM): a case study of an automotive company". Procedia-Social and Behavioral Sciences, 172, pp(525-532).
- [6] القصاب، باسم عبد الحسن عبود، (2019): "التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد واثره في تخفيض التكاليف (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة-معمل القديفة)". رسالة

دفعه وبالتالي تسهم هذه التقنية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من البقاء والمنافسة داخل الاسواق . ومما تقدم فقد تم اثبات فرضية البحث في أن (دور تقنية التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق ميزة تنافسية بصورة أكثر كفاءة وفعالية للوحدة الاقتصادية من خلال تخفيض تكاليف التصنيع وتحديد سعر بيع اقل من اسعار المنافسين).

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

1. تعد تقنية التكلفة المستهدفة إحدى التقنيات المعاصرة التي ظهرت نتيجة لازدياد وانفتاح الاسواق مما أدى الى ازدياد شدة المنافسة حيث أصبحت الوحدات الاقتصادية بحاجة الى معلومات حول المنتجات المنافسة كونها مطالبة بأننتاج منتجات تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال الحديثة وتحقيق الميزة التنافسية لمنتجاتها.
2. لا يقتصر دور تقنية التكلفة المستهدفة بأحتساب التكاليف بل وأنها توفر نظاماً شاملاً للإدارة الاستراتيجية لتكاليف وارباح الوحدة الاقتصادية لأنها قائمة على اساس متطلبات الزبائن وظروف السوق فضلاً عن تبنيها استراتيجية الملائمة في احتساب التكاليف والارباح المراد تحقيقها في حدود التكلفة المستهدفة.
3. اعتمدت الشركة الطريقة التقليدية في التسعير القائمة على أساس التكلفة + هامش الربح مما أدى الى تسعير المنتج الحذاء الجلدي الرجالي بسعر غير قادر على المنافسة في السوق لوجود منتجات منافسة بأسعار أقل وبالتالي أدى الى انخفاض الطلب على منتج الشركة.

2-5 التوصيات

1. استخدام تقنيات الكفوية المعاصرة لإدارة التكاليف المتمثلة بالتكلفة المستهدفة لما لها من دور فاعل في التخصيص والتحديد الأمثل للتكاليف والخروج بالتكلفة الحقيقية (الفعالية) للمنتج وتحديد فجوة التكاليف من خلال مقارنتها مع التكلفة المستهدفة.
2. ضرورة إعادة النظر في طريقة تصميم منتج الحذاء الجلدي الرجالي إذ ان الوحدة الاقتصادية عينة البحث تقوم بانتاج المنتج وفق مواصفات المنتج المنافس وتحقيق القيمة النقدية وإدارة تكاليفها وفق الطرق التقليدية دون النظر الى باقي ابعاد قيمة الزبون المتمثلة بجودة المنتج حيث انحصر مفهوم

- تحقيق الميزة التنافسية " .مجلة كلية مدينة العلم
العدد(2).المجلد (12).ص(104- 105).
- [16] اسيا، بعضي، (2020)، " مساهمة تسيير القيمة في
التحكم في تكاليف الانتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية
دراسة حالة (مؤسسة رغو الجنوب بتقوت)،" اطروحة
دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير قسم علوم التسيير، جامعة محمد خضير بسكرة،
الجزائر.ص(24)
- [17] Vasile, Emilia & Croitoru, Ion,
(2013):"Target Cost-Tool for Planning
Managing and Controlling cost". Handle:
RepEc: ine: jorlnl, 2(44). pp (123).
- [18] الموسوي، حيدر عطا زبين، (2014):"تحديد التكلفة
المستهدفة في ظل الموازنة على اساس الانشطة" اطروحة
مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة
بغداد. بغداد.العراق.ص(46)
- [19] Smith, A. Wood, GD, (2019):" Target
Cost Contracts and The Development of
Collaborative Behaviours and Value for
Money in The UK Construction Industry".
Journal of International Business Research and
Marketing.4(4),pp(7-15).
- [20] Khateeb, A. H. N. M., Imam, S. M. A.,
Awad, S. S., & Nasir, H. B. (2019). "Target
costs and the role of product design in
achieving competitive advantage of the Iraqi
companies". International Journal of
Economics, Commerce and Management.
Issue (2) . p(432).
- [21] الدعيمي، احمد ناصر عباس، (2021):"التكامل بين
تقنيتي التكلفة المستهدفة والموازنة على اساس النشاط الموجه
بالوقت وانعكاسه في ادارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية –
بحث تطبيقي في معمل الالبسة الرجالية في النجف"، رسالة
ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة
كربلاء، بغداد.ص(33-43)
- [22] Muia, Timothy, (2012): "A comparative
study of target costing methods", master
thesis, in the department of mechanical and
- ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة
كربلاء.العراق
- [7] Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer,
Peter C. (2018):"Managerial Accounting",
16th Edition. Mc Graw –Hill,
Education.pp(623-624)
- [8] Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., &
Rajan, Madhav V., (2015) : "cost Accounting
A managerial Emphasis" 15 th Edition ,
PEARSON.
- [9] Kwah, D. (2008). "Facing up to New Realism:
The case of using the Target Cost
Management approach in healthcare delivery
Management", master of philosophy in
management, Graduate School, University of
Exeter.p(53)
- [10] Lanen, W. N., Anderson, S. W., & Maher,
M. W. (2011) "Fundamentals of Cost
Accounting" 3th Edition ., McGraw-Hill, Inc.,
USA.p(118)
- [11] Faraji, F., & Reiszadeh, A., (2013). "The
Activity Based Costing & Target Costing as
Modern Techniques in Determination of
Product Cost", International Research Journal
of Applied & Basic Sciences ,(6), p (371).
- [12] Sharafoddin, S., (2016): "The Utilization
of Target Costing and its Implementation
Method in Iran", Procedia Economics and
Finance, Vol. 36, p. (126).
- [13] Dimi, O., (2015) " Target Costing
Function" Journal of Revista Economica, 67
(5), pp (95).
- [14] كاظم، حاتم كريم، (2019) : "تكامل تقنيتي التكلفة
المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة انتاجية الوحدة
الاقتصادية في العراق"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية
الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.ص(39- 40)
- [15] الربيعي، سلمى منصور محمد والمحمدي، علاء عبد
الحسن حسن. (2020) : "أستخدام تقنية التكلفة المستهدفة في

- Management, Copenhagen Business School, Denmark p(11).
- [30] جريرة، طلال سليمان، (2011): "منهج التسعير على اساس التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقه في قطاع الادوية والصناعات الطبية في الاردن-دراسة ميدانية" مجلة دراسات العلوم الادارية. المجلد (38). العدد(1). ص(164)
- [31] ابو رغيف، اسماعيل عباس منهل، (2012): "استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات. (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية /واسط)", العهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد. بغداد. العراق. ص(49)
- [32] السامرائي، منال جبار سرور والسامرائي، مهدي مجيد طالب والزامل، علي عبد الحسن هاني، (2012): "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة". الطبعة الاولى، الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق. ص (437)
- [33] الخياط، عمار جميل حسن علي، (2017): "تخفيض التكاليف باستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية (بحث تطبيقي في شركة فايننشال لينكز للتجارة العامة"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة الدول العربية. ص(48)
- [34] العكيلي، ليث مهدي عزيز، (2020): "تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة وتيار القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. بغداد. العراق. ص(26)
- [35] Hilton, Ronald W. & Platt, David E., (2020): "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment" 12th Edition . Mc Graw –Hill, Education.p(467)
- [36] المحمدي، علاء عبد الحسن حسن. (2019): "تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وسلسة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية". رسالة ماجستير. كلية الادارة والاقتصاد. الجامعة المستنصرية. بغداد. ص(24)
- [37] سعيد، سناء عبد الرحيم. (2013): "متطلبات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في اطار بناء الاستراتيجية الخضراء لمنظمات الاعمال (دراسة فكرية تحليلية)". مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد. المجلد(19). العدد(73). ص(133-165).
- industrial engineering ,at concordia , university , montreal , quebec ,Canada.p(23)
- [23] Drury, Colin, (2018) "Management and Cost Accounting", 10th Edition ,Cengage p 237).
- [24] محمد، امير علي، (2019): "دور تيار القيمة وهندسة القيمة في دعم تقنية التكلفة المستهدفة لتعزيز قيمة المنتج – دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية"، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التقنية الادارية، بغداد. ص(42)
- [25] Datar, S. M., & Rajan, M. V., (2018): "Horngren's cost Accounting A managerial Emphasis", 16th Ed, PEARSON New York, NY.p(522)
- [26] البلداوي، شاكر عبد الكريم والكواز، صلاح مهدي، (2016): "استعمال تقنيتي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والتكلفة المستهدفة في تحسين قيمة المنتج- (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة- معمل النجف)". المجلة العراقية للعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. المجلد(12). العدد(48). ص(181-182).
- [27] Pazarceviren, Selim Yuksel & Celayir, Duygu (2013): "Target Costing Based on The Activity Based Costing Method & a Model Proposal", European Scientific Journal , ISSN 1857-7881, pp (4).
- [28] Omar, Normah & Sulaiman, Suzana & Hui, Wee Shu & Rahman, Ibrahim Kamal Abdul& Hamood, Hussein H. (2015): " Target Costing Implementation & Organizational Capabilities: An Empirical Evidence of Selected Asian Countries", Journal of Economics, Business & Management, Vol. (3), No. (2), pp (201).
- [29] Jiang, Liping & Hansen, Carsten Orts (2016): " Target Costing as a Strategic Tools to Commercialize the Product & Service Innovation", Department of Operations

- [46] المفرجي، صبا كريم عبود. (2020): "العلاقة بين تكاليف أنظمة سلسلة القيمة وإنموذج كانو وتأثيرهما في تحقيق الميزة التنافسية (بحث تطبيقي في شركة فندق بغداد – مساهمة مختلطة)". اطروحة دكتورا مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. ص (66)
- [47] نعيمة، زعرور وسهام، كردودي وضيف، أحمد. (2017): "التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق ميزة تنافسية" مجلة الاصيل للحقوق الاقتصادية والإدارية. العدد (1). ص (408)
- [48] الجنابي، معاد خلف ابراهيم. (2011): "الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة". مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد (7). العدد (21). ص (184).
- [49] السقا، زياد هاشم. (2018): "دور التجارة الالكترونية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال إستراتيجية قيادة التكلفة". المؤتمر العلمي الدولي الثاني في العلوم الادارية. جامعة جيهان. ص (124).
- [38] Sigalas, Christos. (2015): "Competitive advantage: The known unknown concept". Management Decision, vol. (53).No(9).pp(1-20).
- [39] Rothermel F., (2015): "Strategig management ". 2 nd Edition, McGraw, New York, USA p(5).
- [40] Braslina, liga. Viksne, Kaspars. Cumakovs, Andrejs & Batraga, Anda. (2015): "INNOVATIVE COMPETITIVE ADVANTAGE DETERMINATION MODEL". Economic Science for Rural Development No. (35).pp(34-42).
- [41] Ferdousi, Farhana. Baird, Kevin. Munir, Rahat & Su, Sophia: (2018): "Associations between organisational factors, TQM and competitive advantage": Evidence from an emerging economy. Benchmarking, 25(4), 854–873.
- [42] شهناز، حوحو. (2016): "دور الخيار الاستراتيجي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة لمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل جنرال كابل ENICAB". رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير. جامعة محمد خضير بسكرة. ص (52)
- [43] أحمد، اوس. (2017): "أثر اعتماد سلسلة التوريد على تعزيز القدرة التنافسية دراسة ميدانية في المنشآت السياحية في مدينة دمشق وريفها". رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. ص (56)
- [45] النورة، طهراوي. (2021): " دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة: شركة موبيليس ". رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد خضير- بسكرة. الجزائر ص (33)