

تحسين ربحية الشركة في ظل تكامل نظام (ABC) وتقنية (TC): دراسة حالة¹ في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء

أ.م.د. ليث نعمان حسون
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة تكريت
تاريخ النشر: 2023/1/31

الباحثة: لى شاكر حميد
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة تكريت
تاريخ القبول: 2022 / 11/ 7

المستخلص:

هدف البحث إلى التعرف على دور العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية باعتبارها من تقنيات المحاسبة الإدارية لمساعدة الشركات الصناعية في تحسين ادارة التكلفة والتي سوف ينعكس في تحسين ربحية الشركة محل الدراسة، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء، عن طريق محاولة تطبيق نظام (ABC) ومن ثم تسخير معلومات هذا النظام لتفعيل تقنية (TC)، مما يعزز من عمليات تحسين الجودة وخفض التكاليف وتحسين الربحية في الشركة محل الدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على بيانات سنة (2021) كعينة للدراسة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي، كما تم الاعتماد في قياس الربحية على معدل العائد على الأصول، أما التكلفة المستهدفة فتم قياسها باستخدام طريقة الطرح وذلك عن طريق استخدام سعر السوق المستهدف مطروحاً منه الربح المستهدف، وتوصلت الدراسة الى ان نظام (ABC) يحقق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحديد الانشطة داخل الشركة وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، فضلاً عن أن التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات الزبون. الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، الربحية.

Abstract:

. The research aims to identify the role of the integrative relationship for targeted cost and cost based on activity in improving profitability as a management accounting techniques to help industrial companies improve the cost management, which will be reflected in improving the company's profitability, and to achieve the study goal Condition in the General Company for Medicine Industry and Medical Supplies / Samarra, by trying to apply the system (ABC) and then harness this system information to activate the TC technology, which enhances quality improvement and reduction of costs and improved profit in the company, and has adopted The researcher is a year (2021) as a sample of study. The profitability was accredited to the rate of return on assets. The target cost is measured using the method of proposal by using the target market price, and reached Study that the ABC system achieves a distinct level of accuracy in calculating cost data by identifying activities within the company and tracking its costs depending on many cost-effective, as well as the target cost tool for planning and management aimed at reducing Total product costs are within a comprehensive profitability planning and at a quality level that fulfills consumer.

Keywords: Target Cost, Activity based cost, Profitability.

¹ بحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة :

شهدت البيئة الصناعية المعاصرة تطورات في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتقنية كافة، مما وضع الشركات أمام تحديات اذا أرادت تحقيق الربحية وتعظيمها، الأمر الذي دفع الشركات للبحث عن هدف التكلفة المنخفضة والجودة العالية، إذ تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالأنظمة والتقنيات التي تركز على خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات، بغية الحصول على ربحية تمكن الشركات من البقاء والمنافسة في الاسواق، ومن هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة التي ظهرت نتيجة توسع وغو المنافسة العالمية، فهي تقنية موجهة بواسطة الزبون، إذ تقوم بتحديد تكاليف المنتج من واقع السوق، وفقاً للسعر والتكلفة الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه، من خلال دراسة كافة الأفكار المحتملة بخصوص تخفيض التكاليف في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، وكذلك ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط في الثمانينيات كطريقة لتقدير التكاليف قادرة على التغلب على قيود أنظمة التكلفة التقليدية في مواجهة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية ويأخذ نظام (ABC) في الاعتبار مفهوم إن الانشطة هي التي تستهلك الموارد وإن المنتجات تستهلك الانشطة اي ان المنتجات هي نتيجة للأنشطة او هي وسيلة لتلبية رغبات الزبون وتوقعاته، وقد تم تحسين نظام (ABC) حيث سمح برؤية استراتيجية الشركة من خلال تحديد امكاناتها ونقاط ضعفها وفرص التحسين والانشطة التي تضيف او لا تضيف قيمة، وعليه سيتم تقسيم البحث الى خمسة مباحث، يتم في المبحث الاول عرض منهجية البحث ومناقشة أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وفي المبحث الثاني سيتم إعطاء تأطير نظري لمغريات البحث، بينما سيتم تناول في المبحث الثالث العلاقة بين متغيرات البحث، وسيتم تناول في المبحث الرابع الجانب التطبيقي للبحث، وسيتم تخصيص المبحث الخامس لتوضيح أهم الاستنتاجات النظرية والتطبيقية والتوصيات التي سيتوصل اليها البحث.

الدراسات السابقة وإسهامات البحث الحالي ومنهجية البحث

أولاً: الدراسات السابقة: تناولت الدراسات السابقة علاقة التكلفة المستهدفة مع نظام التكلفة على أساس النشاط، إذ عبرت دراسة (الفاعوري، 2018) عن دور العلاقة التكاملية بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الانشطة في دعم الاستراتيجية في البنك العربي الإسلامي الدولي لتخفيض تكاليف الخدمات المصرفية، فيما أوضحت دراسة (الهادي وسراج الدين، 2019) عن وجود دور للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج فضلاً عن مساعدة الشركات على دعم الميزة التنافسية من خلال التحكم في عنصر التكلفة، كما توصلت دراسة (Aprilliany, 2021) إلى إن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة له تأثير إيجابي في زيادة الأرباح، كذلك تناولت الدراسات السابقة علاقة التكلفة المستهدفة مع الربحية، إذ وضحت دراسة (Ejike, 2020) إن لهذه التقنية أثر كبير على ربحية الشركات وتعزيز ميزتها التنافسية في الأسواق، ودراسات أخرى تناولت العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والربحية، إذ وضحت دراسة (Al-Qudah&Al-Hroot, 2017) إن استخدام نظام (ABC) قد أدى إلى تحسين ربحية الشركات، فضلاً عن أن معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية ونسب هامش الربح الصافي قد تم تطويرها وتحسينها بعد تنفيذ نظام (ABC) إذ تم تسجيل نسب العائد على الأصول كأعلى النسب في الشركات.

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

ثالثاً: منهجية البحث

— مشكلة البحث:

يعد الهدف الاستراتيجي لإدارات الشركات الصناعية هو استمراريته وتعظيم ربحيتها، وتحسين موقفها التنافسي في الاسواق، وبما أن أنظمة التكاليف التقليدية تقوم بتحميل التكاليف الإجمالية على المنتج النهائي، فإن ذلك يؤدي إلى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مرتبطة به بشكل مباشر و بدون وجود معايير تحكم عملية التحميل، ومن ثم صعوبة تحديد تكلفة كل منتج بصورة دقيقة وصعوبة تحديد الربحية وجودة قياسها، لذلك كان لا بد لهذه الشركات تطبيق نظم التكلفة الحديثة التي تسهل تخطيط وضبط وتخفيض تكلفة المنتج، ومن ثم تحسين ربحيتها، فضلاً على توفير معلومات مالية وغير مالية لكي تتمكن الشركات من قياس الربحية والتكاليف بشكل أكثر دقة ومن أهمها تقنية التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، لذا تتحد مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي: "هل هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية بشكل عام وأثره في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء بشكل خاص؟". ويتفرع من المشكلة الرئيسة المشاكل الفرعية الآتية:

1. هل هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات دقيقة تؤدي الى خفض تكاليف المنتج ومن ثم تحسين ربحية الشركة؟.

2. هل هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في اختيار المزيج الأمثل للمنتجات؟.

2. فرضية البحث: انطلاقاً من اشكالية البحث المطروحة قد بني البحث على فرضية رئيسة مفادها الاتي: "هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية بشكل عام ودورها في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء بشكل خاص". ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في توفير معلومات دقيقة تؤدي الى خفض تكاليف المنتج ومن ثم تحسين ربحية الشركة.

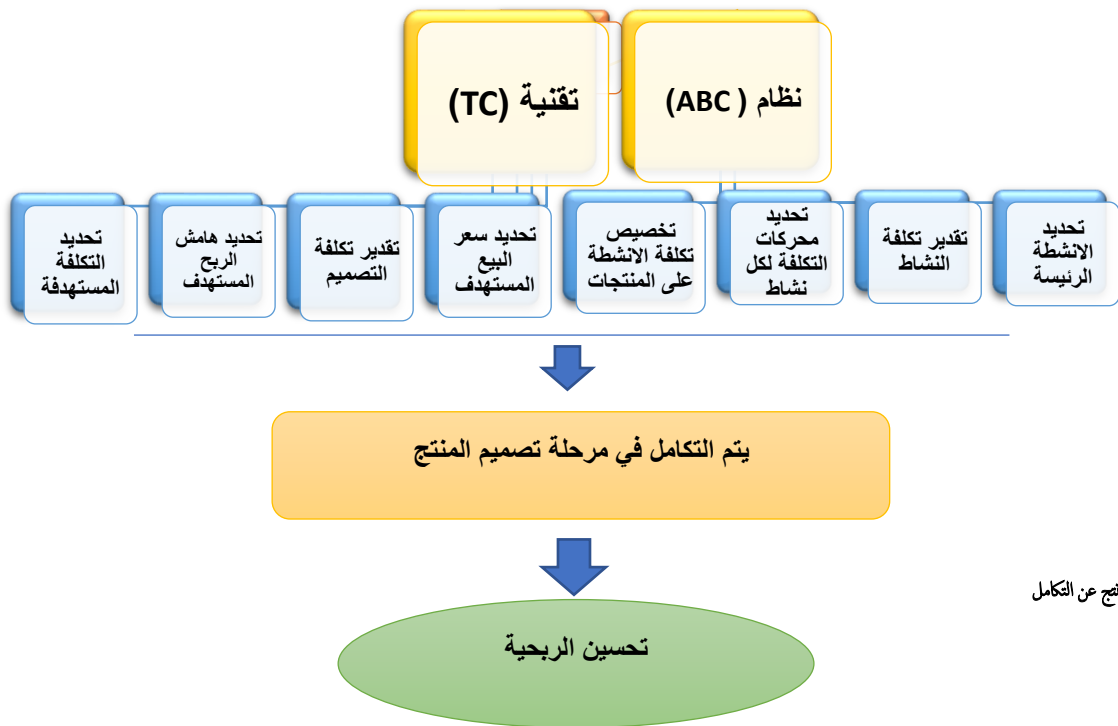
2. هناك دور للعلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في اختيار المزيج الأمثل للمنتجات.

3. أهمية البحث: يستمد البحث أهميته بما يضيفه من إطار علمي ومنهجية منظمة في تناولها لأحدى الموضوعات المعاصرة والمهمة في التطبيق المحاسبي وهي التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، ودور كل منها في تحسين الربحية من خلال تقديم معلومات تكاليفية أكثر دقة وملاءمة لاجراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لتقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة، لذا فإن أهمية البحث تتمثل في وضع إطار نظري للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتحسين ربحية الشركات الصناعية.

4. **هدف البحث:** يمثل هدف البحث الرئيس في بيان وتوضيح العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط ودورهم في تحسين ربحية الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء .

5. **حدود البحث:** يقتصر البحث على تناول دور العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية، إذ تقتصر حدود البحث المكانية في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء وللمدة 2021.

6. **منهج البحث:** أعمد البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي، وذلك لتأصيل مفاهيمه وموضوعاته، عبر الادبيات والنشرات العلمية ذات الصلة به من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ومقالات وأبحاث عربية وأجنبية، بغرض تحليلها وبناء جانبه النظري، إذ اقتصر البحث على البيانات والمعلومات الخاصة بعينة من الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء، والشكل (1) يوضح أنموذج البحث



دور العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية

أولاً. **مفهوم التكلفة المستهدفة:** اكتسبت تقنية التكلفة المستهدفة إهتمام واسع بين الباحثين في العقود الماضية، تجلّى هذا الاهتمام من خلال العديد من المفاهيم التي تطورت في الادبيات، وبشكل عام يمكن اعتبار الحفاظ على سمات وخصائص المنتجات التي ترضي إحتياجات الزبون مع تقليل تكلفة المنتجات بمثابة الركائز الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة، وقد تم تناول تقنية (TC) من قبل العديد من الدراسات ولكن لا يوجد إجماع بشأن ما تمثله حتى الآن، إذ قدمت جمعية المحاسبين اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة، على أنها تقنية لإدارة التكلفة الاجالية للمنتج، من خلال تحديد مستوى الجودة وسعر المنتج في ضوء رغبات واحتياجات الزبون أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج

(كيوان، 2015: 781)، كما أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد تكلفة إنتاج تقديرية على أساس سعر تنافسي وهامش ربح متوقع، والقاعدة الأساسية للتكلفة المستهدفة هي أن المنتجات التي يمكن إنتاجها بتكلفة أقل من أو تساوي تكلفتها المسموح بها يتم تصنيعها (Vasile.etal,2013:114)، كما وتعد تقنية موجهه بواسطة السوق إذ يتم تحديد سعر البيع ضمن نطاق مقبول للمستهلك مع مراعاة التوقعات المتعلقة بمبيعات المنتج (Huang.et al,2012: 323-324).

ثانياً. أهداف التكلفة المستهدفة: تتمثل الهدف الرئيس لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتج والمحافظة على الجودة لتحسين ربحية الشركات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية وذلك حسب دراسة (Ibusuki.etal,2007,640) و (Matarneh.etal,2016:305)

1. تحفيز الموظفين لتحقيق الربح المستهدف، وتحويل التكلفة المستهدفة إلى نشاط لإدارة أرباح الشركة، من خلال استخدام ابداع الموظفين لوضع خطط بديلة لخفض التكلفة باستمرار.
2. تقديم منتج عالي الجودة بأقل تكلفة ممكنة، لتمكين الشركات من مواجهة المنافسة الكبيرة في ظل البيئة الجديدة.
3. تهدف التكلفة المستهدفة إلى معالجة مشكلة التسعير، من خلال تقديم منتج قبل أن يتم تصميمه واقتراح نماذجه الأولية إلى السوق، لمعرفة رغبات الزبون والسعر الذي يدفعه.
4. إجراء أبحاث السوق لمعرفة احتياجات ومتطلبات الزبون.

ثالثاً: مزايا وعيوب التكلفة المستهدفة: تنقسم تقنية التكلفة المستهدفة بمجموعة من المميزات التي تمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية، ويمكن تلخيصها بالاتي (Jalae,2012:15)، (Dimi.etal,2014:47)، (Baharudin.etal,2019:3):

1. تساهم التكلفة المستهدفة في إدارة استراتيجية الربح المستقبلي، إذ تعد أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد.
2. تقدم رؤية واضحة لتكاليف المنتج، لأنها تأخذ في الاعتبار جميع تكاليف دورة حياة المنتج من مرحلة تصميم المنتج إلى مرحلة ما بعد البيع والتخلص من المنتج.
3. تمكن الشركات من تحديد سعر أكثر واقعية، فضلاً عن ذلك تعزيز المنافسة بين الشركات لتقديم منتجات عالية الجودة و بأسعار منخفضة. بالرغم من المزايا التي تمتاز بها تقنية التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض الجوانب السلبية التي تحد من فعالية هذه التقنية وتتمثل بالاتي :
1. قد ينشأ تضارب مع مختلف الأطراف المشاركة في عملية خفض التكلفة بسبب اختلاف الاهداف، مما يؤدي إلى عدم نجاح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة (Gerungan,2013:866).
2. يؤدي تأخير وصول المنتج إلى الأسواق إلى ضياع فرص أخرى أي تخفيضات في التكلفة من الممكن تحقيقها، إذ أن تقنية التكلفة المستهدفة لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة، الأمر الذي يتطلب العمل من أجل سرعة وصول المنتج إلى السوق (Odendaal, 2009:173).
3. تتطلب تقنية (TC) العديد من التغيرات التنظيمية للشركة (Malue, 2013:952).

رابعاً. مفهوم التكلفة على أساس النشاط: هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التي أوردها الكتاب والباحثون حول ماهية نظام التكاليف على اساس الانشطة , وفيما يلي تستعرض الباحثة بعض هذه المفاهيم، يعد نظام لتقدير التكاليف يقوم بتحديد الانشطة في الشركة وتخصيص تكاليف هذه الانشطة على الموارد لجميع المنتجات والخدمات وفقاً للاستهلاك الفعلي لكل منها (Desti,2015:275). ويمكن تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من منظور الاستراتيجية باعتباره مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، يساعد على إنشاء موقف فريد وقيم يتطلب مجموعة من الانشطة، من خلال خلق توافق بين الأنشطة المختلفة للشركة (Fito.et al,2018: 147). ، ويرى كل من (Al-Eidan) وآخرون بأنه نظام محاسبي يحدد الانشطة في المنظمة ويتعامل معها ككائن تكلفة أساسي، أي يركز على أنشطة الشركة من خلال جمع جميع التكاليف المتعلقة بهذه الانشطة بناء على طبيعتها (AI-).

(Eidan et al, 2019: 1964) وأشار (Huq) بأنه نظام حديث تطبقه الشركات التي لديها العديد من المنتجات، إذ يستخدم محركات تكلفة كمية ونوعية مختلفة ومتباينة، كما ويقس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة، لتوفير معلومات تكلفة أكثر دقة لاتخاذ القرارات الإدارية، بالاعتماد على العلاقات السببية بين الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة (Huq, 2010: 138) ..
خامساً. **أهداف التكلفة على أساس النشاط:** يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) إلى توفير معلومات التكاليف التي يخدم بها الادارة المعاصرة في ظل بيئة الاعمال المعاصرة، من اجل تطوير عملية التخطيط الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية وذلك وفق الاهداف التالية:

1. يهدف نظام التكلفة على أساس النشاط، إلى معرفة مدى فعالية استخدام الموارد، وكيفية مساهمة جميع الأنشطة في التكلفة النهائية لكل منتج، فهو أداة قادرة على تحسين الإدارة المالية للشركة، إذ يجعل من الممكن على الشركات معرفة كيفية ارتباط تكاليف النشاط بتوليد الإيرادات (Arau'jo et al, 2019: 2).

2. يهدف نظام (ABC) إلى تحديد الأنشطة التي تتطلبها العملية، وتخصيص التكاليف بناءً على استهلاك الموارد لتلك الأنشطة (Calvi et al, 2020: 6).

3. يسمح نظام (ABC) برؤية استراتيجية الشركات، من خلال تحديد إمكاناتها ونقاط الضعف وفرص التحسين، فضلاً عن القضاء على التلف والضياع من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، فضلاً عن مساعدة الشركات في التحكم في تكاليفها بشكل أفضل للحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وتحسين ربحيتها (Quesado et al, 2021: 2).

سادساً. **مزايا وعيوب نظام التكلفة على أساس النشاط:** يحقق نظام (ABC) مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها بالآتي:

1. يوفر (ABC) معلومات تكلفة أكثر دقة لأسعار المنتج التنافسية، والتي تساهم بشكل كبير في تحسين ربحية الشركات والقدرة التنافسية، إذ يلعب اعتماد (ABC) في الشركات دور كبير في تخفيض التكاليف وتحسين الربحية (Stašová, 2010: 23).
2. تخفيض التكاليف وتحسين الوضع التنافسي للشركة من خلال حساب التكلفة الفعلية للمنتج وتحسين عملية صنع القرار من خلال تقديم معلومات موثوقة (Quesado et al, 2021: 4).

3. يسمح نظام (ABC) للشركات بتحديد الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة وتحديد فرص خفض التكلفة وتحسين الربحية (Huq, 2010: 138). ويعد نظام (ABC) مفهوم حظي باهتمام واسع، لذلك اكتسب اهتمام الأكاديميين والممارسين والشركات كأسلوب محتمل لتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومع ذلك فإن معدل اعتماد (ABC) كان منخفض نظراً للعيوب التي ترافق تطبيقه ومنها الآتي:

1. انتقد (Chea) نظام التكلفة على أساس النشاط بأنه يفتقر إلى التركيز على العملاء، كما لا يمكن قياس التأثير قصير الأجل للقرارات المتعلقة بتكاليف التشغيل، والمخزون، والإنتاجية بشكل موثوق (Chea, 2011: 5).

2. تكلفة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مرتفعة جداً، حيث تحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة، فضلاً عن نقص موارد تكنولوجيا المعلومات، وكذلك صعوبة تحديد محركات التكلفة الملائمة لكل نشاط (يعقوب، 2017: 6).

سابعاً: مفهوم وأهمية الربحية: تعد الربحية هدفاً أساسياً لبقاء واستمرارية جميع الشركات الهادفة للربح، وهي أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام مواردها، إذ تعرف الربحية بأنها قدرة الشركة على جني الأرباح من جميع الأنشطة التجارية للشركة وتعبر عن مدى كفاءة الشركة في تحقيق الأرباح باستخدام جميع الموارد المتاحة في السوق. (Rachael&Adinoyi, 2019: 30)، وأشار (Munindo et al, 2014: 188) بأن الربحية مقياس واقعي للعائد من الأموال المستثمرة في الأعمال التجارية، إذ يتم قياسها من حيث الحصة السوقية التي تم اكتسابها خلال فترة معينة، وأوضح (Hossuin, 2020: 1497) بأن الربحية تعني تحقيق النجاح الاقتصادي للشركة والتي تتولد بعد دفع جميع التكاليف التي ترتبط مباشرة بالدخل. وتكمن أهمية الربحية بما يأتي (الحساني، 2021: 42-43):

1. تبرز أهمية الربحية بما توفره مؤشراتها من معلومات مفيدة للمستخدمين الخارجيين حول الوضع المالي وقدرة الشركة على الاستمرار.

2. تساعد الربحية على توجيه سلوك المديرين والموظفين، فهي تعكس مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من خلال أصولها التشغيلية.

تحسين ربحية الشركة في ظل تكامل نظام (ABC) وتقنية (TC)

يرتبط تحديد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على نظام (ABC) في ثلاث نقاط تبدأ باستخدام التكلفة المستهدفة لتحديد التكلفة المقدرة التي يمكن للشركة تحملها في ضوء متطلبات ورغبات الزبون ومدى توافر المنتجات البديلة فضلاً عن استراتيجية وربحية الشركات، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يقوم نظام (ABC) بتقدير التكلفة التي سيتم تكبدها بدقة فيما لو تم تصميم المنتج وتوزيعه باستخدام القدرات الحالية للشركة، الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة هي فجوة التكلفة فإذا كانت هذه الفجوة سالبة (حيث تتجاوز التكلفة المستهدفة تكلفة القدرة الحالية) يجب في هذه الحالة استخدام هندسة القيمة والتحسين المستمر لكي تتساوى التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة أما في حال كانت تكلفة القدرة الحالية تتجاوز التكلفة المستهدفة على الشركة استخدام هندسة القيمة والتحسين المستمر لإعادة تصميم وتصنيع المنتج لتقليل تكلفة المنتج دون المساس بجودتها ومقدار القيمة المقدمة للمستهلك (Smith et al, 2002:450-451)، وأشارت العديد من الدراسات منها دراسة (عبدالله وآخرون) إلى الجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة، من أجل تعزيز العملية الإنتاجية، إذ يعمل نظام (ABC) بمساعدة مهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق التكلفة المستهدفة، من خلال تفكيك العملية الإنتاجية للمنتج إلى مكونات الأنشطة الرئيسية، وبعدها يتم تحسين تكلفة الأنشطة لجعل التكلفة المتوقعة للمنتج تتماشى مع التكلفة المستهدفة (عبدالله ومنصور، 2015:224)، تتطلب التكلفة المستهدفة كأداة رئيسية لتخطيط التكلفة أن يقوم مسبقاً نظام (ABC) بتقديم المعلومات الضرورية والدقيقة حول تكلفة كل منتج وتكلفة كل تصميم بديل للمنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحقيق الربحية المطلوبة، إذ يمكن أن يحقق التكامل تحسين الربحية من خلال الآتي (AL-QADY, 2013:46):

1- يوفر نظام (ABC) معلومات دقيقة حول الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة لاستبعادها لتخفيض التكاليف وتحقيق التكلفة المستهدفة.

2- يوفر نظام (ABC) للتكلفة المستهدفة معلومات دقيقة عن تكاليف التصميمات البديلة للمنتج كما أضاف آخر بأن العلاقة التكاملية بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتقنية التكلفة إذ يمكن أن ينتج عن التكامل تحسين الربحية عن طريق الآتي (الفاعوري، 2018: 34-35):

1. يقوم نظام (ABC) بتحديد محرك التكلفة لتخطيط المنتج، مثل تنوع المنتجات وسلسلة التوزيع والإنتاج ويجب أن تكون متوافقة مع متطلبات السوق، في الوقت نفسه تدعم التكلفة المستهدفة نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال توفير معلومات ملائمة لمتطلبات السوق.

2. استخدام نظام (ABC) لتحقيق التكلفة المستهدفة، إذ يقوم نظام (ABC) في تحديد الأنشطة المطلوبة لتصميم المنتج، ويساعد على تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة مما يؤدي إلى تحقيق التكلفة المستهدفة.

3. استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد القرارات المتعلقة بتصميم المنتج، من خلال الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من نظام (ABC) لمساعدة المصممين على فهم أفضل لتكاليف الإنتاج ومحركات التكلفة ومسبباتها.

4. استخدام نظام (ABC) في دقة تقدير تكلفة تصميم المنتج وهذا بدوره يساعد تقنية التكلفة المستهدفة على تحسين ربحية المنتج، إذ يكون عملها مقتصر بشكل أكثر فعالية في مرحلة مبكرة من تصميم المنتج.

الجانب التطبيقي

يتمثل الجانب التطبيقي للبحث في اجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية/سامراء، من أجل اختبار فرضية البحث عبر تطبيق العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتحسين الربحية للشركة محل البحث، وفي ضوء ما تقدم لابد من التعريف بمفهوم نظام التكاليف المطبق في الشركة، ومعرفة كيفية احتساب تكلفة المنتج في ضوء النظام التقليدي، قبل تطبيق العلاقة

التكاملية في الشركة محل الدراسة وكما يأتي: **اولا: نظام التكاليف المطبق في الشركة:** تستخدم الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء نظام هجين يجمع بين نظام الاوامر الانتاجية ونظام المراحل الانتاجية، ولغرض الدراسة تم اختيار مستحضر الباراستول وفق الاتي:

- تحديد التكلفة الكلية لمستحضر الباراستول: وبطاقة التكلفة الخاصة به كانت وفق الجدول الاتي: الجدول (1) قائمة التكاليف الكلية الخاصة بمستحضر البار استول

البند	التكاليف الكلية
أجمالي تكلفة المواد الكيميائية	222816000
أجمالي تكلفة مواد التعبئة	122826000
تكلفة الاجور المباشرة	199602000
مصاريف اخرى مباشرة	6540000
كلفة الصنع المباشرة	551784000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	330716000
التكاليف التسويقية	15450000
التكاليف الادارية	19312200
التكلفة الكلية للمنتج	917262200

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

نلاحظ من الجدول السابق بأن التكلفة الاجالية لمستحضر الباراستول بلغت (917262200)، اذ بلغت تكلفة الصنع المباشرة منها حوالي(551784000)، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة منها(330716000).

- اعداد قائمة تكاليف للوحدة الواحدة لمستحضر الباراستول وكما موضح بالجدول الاتي: علما بأن كمية الانتاج لمستحضر الباراستول لسنة 2021 بلغت (6000000) شيتا، وكما موضح بالجدول الاتي: الجدول (2) قائمة تكاليف للوحدة الواحدة لمستحضر الباراستول

البيان	تكلفة الوحدة الواحدة
أجمالي تكلفة المواد الكيميائية	37.1
أجمالي تكلفة مواد التعبئة	20.4
تكلفة الاجور المباشرة	33.2
مصاريف اخرى مباشرة	1.09
كلفة الصنع	92
التكاليف الصناعية غير المباشرة	55
التكاليف التسويقية	2.5
التكاليف الادارية	3.2
تكلفة الوحدة للمنتج	153

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

ومن الجدول (2) يلاحظ ان كمية الانتاج لمستحضر الباراستول بلغت (6000000)، كما بلغت تكلفة الوحدة حوالي (153)، اذ تعد تكلفة وحدة مرتفعة نسبيا بالمقارنة مع سعر بيع الشيت الواحد الذي يبلغ حوالي (170) دينار.

- أعداد قائمة الإيرادات والتكاليف في ظل النظام التقليدي، علماً كميات وأسعار المبيعات للمنتج في الشركة محل الدراسة، حيث بلغت كمية مبيعات مستحضر الباراستول (6000000) شيتاً، وسعر بيع الشيت (170) دينار/شيت، وعليه تكون قائمة الإيرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق الجدول الآتي: الجدول (3) قائمة تكاليف وإيرادات لمستحضر الباراستول

البيانات	الباراستول
إيراد المبيعات	1020000000
تكلفة الإنتاج	
أجالي تكلفة المواد الكيميائية	222816000
أجالي تكلفة مواد التعبئة	122826000
تكلفة الاجور المباشرة	199602000
مصاريف اخرى مباشرة	6540000
التكاليف الصناعية غير المباشرة	330716000
مجل الربح	137500000
التكاليف التسويقية	15450000
التكاليف الادارية	19312200
صافي الربح	102737800

المصدر: من أعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

يلاحظ من الجدول (3) بأن مستحضر الباراستول يحقق صافي ربح بقدر (102737800)، بعد طرح كافة المصاريف التسويقية والادارية. وبعد التعرف على النظام الكلفوي للشركة محل الدراسة، سيتم تطبيق العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة، لمحاولة تخفيض التكلفة وتحسين ربحية المنتجات، وبيان أهم الاختلافات التي سيتم التوصل اليها.

ثانياً. استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركة محل الدراسة: تم اختيار قسم الحبوب كونه أهم أقسام الشركة وأكثرها تكلفة لاجراء هذه الدراسة، وتم الاعتماد على اجراء المقابلات مع موظفي الشركة لجمع البيانات اللازمة، ، وسيتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من خلال اجراء الخطوات الآتية:

الخطوة الاولى : تحديد الأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب: اذ تبين ان قسم الحبوب يمر بمجموعة من الأنشطة ليصبح تام الصنع، وهذه الأنشطة هي نشاط تهيئة المواد الأولية، نشاط التجزئة، نشاط التحضير، نشاط التعبئة، نشاط التغليف، نشاط الخزن الاول، نشاط خزن الانتاج التام داخل القسم.

الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الصنع للأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب: تقسم الكلف الخاصة بهذه الأنشطة على وفق نسب ما يستنفذ كل نشاط، والأنشطة التي يمر بها قسم الحبوب عددها (7) أنشطة، اذ يستوعب هذا القسم تقريبا 300 عامل وعدد المكائن ما يقارب 10 والأنشطة هي كالآتي:

- نشاط تهيئة المواد الأولية: يوضح الجدول(4) قائمة تكاليف لشاط تهيئة المواد الأولية لانتاج الحبوب

البيان	التكاليف	البيان	التكاليف
--------	----------	--------	----------

تحسين ربحية الشركة في ظل تكامل نظام (ABC) وتقنية (TC): دراسة حالة¹ في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء

83699543	صيانة اثاث واجهزة مكتب		ت.ص.غ
104624429	اندثار مباني وطرق	209248858	مواد انشائية
73237100	اندثار اثاث واجهزة مكتب	104624429	مواد طبية
784683218	اجمالي كلفة النشاط	52312215	كساوي
		156936644	صيانة مباني وطرق

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

- نشاط التجزئة : يوضح الجدول (5) قائمة تكاليف لنشاط التجزئة لانتاج الجبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
120945495	صيانة اثاث واجهزة مكتب	241665990	مواد انشائية
96801396	اندثار مباني وطرق	120945495	مواد طبية
72657297	اندثار اثاث واجهزة مكتب	60585248	كساوي
48513198	خدمات اجاث واستشارات	145089594	صيانة مباني وطرق
907203713	اجمالي كلفة النشاط		

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

- نشاط التحضير: يوضح الجدول (6) قائمة التكاليف لنشاط التحضير لانتاج الجبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
108648446	صيانة مباني وطرق		ت.ص.غ
130378135	صيانة اثاث واجهزة مكتب	217296891	مواد احتياطية
260756269	صيانة الالات ومعدات	239026580	مواد انشائية
43459378	اندثار مباني وطرق	43459378	مواد نفطية
130378135	اندثار الالات ومعدات	65189067	كساوي
65189067	اندثار اثاث واجهزة مكتب	86918756	مواد طبية
1607996993	اجمالي كلفة النشاط	65189067	مياه
		152107824	كهرباء

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

-نشاط التعبئة : يوضح الجدول (7) قائمة تكاليف لنشاط التعبئة في انتاج الجبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
----------	--------	----------	--------

تحسين ربحية الشركة في ظل تكامل نظام (ABC) وتقنية (TC): دراسة حالة¹ في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء

128768528	صيانة اثاث واجهزة مكتب		ت.ص.غ
96576396	صيانة مباني وطرق	209248858	ادوات احتياطية
112672462	اندثار الالات ومعدات	177056726	مواد انشائية
48288198	اندثار مباني وطرق	80480330	مواد طبية
32192132	اندثار اثاث واجهزة مكتب	112672462	كهرباء
1207204950	اجالي تكلفة النشاط	48288198	كساوي
		160960660	صيانة الالات ومعدات

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

-نشاط التغليف : يوضح الجدول(8) قائمة تكاليف لنشاط التغليف لانتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
40240165	صيانة مباني وطرق		ت.ص.غ
32192132	صيانة الالات ومعدات	52312215	ادوات احتياطية
24144099	صيانة اثاث واجهزة مكتب	44264182	مواد انشائية
28168116	اندثار مباني وطرق	20120083	مواد طبية
8048033	اندثار الالات ومعدات	28168116	كساوي
12072049	اندثار اثاث واجهزة مكتب	12072049	كهرباء
301801239	اجالي تكلفة النشاط		

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

- نشاط الخزن الاولي: يوضح الجدول (9) قائمة تكاليف لنشاط الخزن الاولي لانتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
88528363	صيانة اثاث واجهزة مكتب		ت.ص.غ
24144099	اندثار مباني وطرق	160960660	مواد انشائية
32192132	اندثار اثاث واجهزة مكتب	120720495	مواد طبية
603602475	اجالي كلفة النشاط	80480330	كساوي
		96576396	صيانة مباني وطرق

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

- نشاط الخزن التام داخل القسم: يوضح الجدول (10) قائمة تكاليف نشاط الخزن التام لانتاج الحبوب

التكاليف	البيان	التكاليف	البيان
88528363	صيانة اثاث واجهزة مكتب		ت.ص.غ
24144099	اندثار مباني ومعدات	160960660	مواد انشائية
32192132	اندثار اثاث واجهزة مكتب	120720495	مواد طبية
603602475	اجالي تكلفة النشاط	80480330	كساوي
		96576396	صيانة مباني ومعدات

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة

الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: اذ يتم تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط وفق الجدول الاتي: يوضح الجدول (11) مسبب التكلفة لكل نشاط

الانشطة	مسبب التكلفة	عدد مسببات التكلفة
تهيئة المواد الاولية	عدد مرات التجهيز	456
التجزئة	عدد العاملين	50
التحضير	ساعات التشغيل	1075
التعبئة	ساعات التشغيل	860
التغليف	عدد العاملين	70
الخزن الاولي	عدد مرات الخزن	360
الخزن التام	عدد مرات الخزن	360

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول (11) تم الاعتماد على عدد العاملين كموجه تكلفة للانشطة (نشاط نشاط التجزئة، نشاط التغليف)، في حين تم اعتماد ساعات التشغيل كموجه تكلفة للانشطة (نشاط التحضير، نشاط التعبئة)، وتم اعتماد عدد مرات التجهيز كموجه تكلفة لنشاط (تهيئة المواد الاولية)، وتم اعتماد عدد المرات كموجه تكلفة لانشطة (الخزن الاولي، الخزن التام، وقد تم اختيار هذه الموجهات للتكاليف لوجود علاقة وثيقة بين هذه التكاليف والموجه.

الخطوة الرابعة: تحديد معدل تحميل التكلفة لكل نشاط: يتم حساب معدل التحميل لكل نشاط وفق المعادلة التالية:

معدل تحميل التكلفة لكل نشاط = تكلفة النشاط ÷ عدد مسببات التكلفة

وكما موضح بالجدول الاتي: الجدول الاتي: (12) توزيع مسببات التكلفة على المنتجات

المنتجات	نشاط تهيئة المواد الاولية	نشاط تجزئة	نشاط تحضير	نشاط تعبئة	نشاط تغليف	نشاط الخزن اولي	نشاط الخزن التام
اسبين	20	2	45	25	2	16	16
الحيبيك	18	3	30	30	3	15	15
باراستول	35	3	30	20	4	25	25
سامادول	30	2	50	35	2	10	10
الرومين	20	2	55	20	5	22	22
الدوسام	12	3	40	30	5	20	20
بايرونديسم	20	2	35	45	2	15	15
فلو أوت	24	2	60	40	5	12	12
انيورين	21	3	25	45	4	14	14
اساسام	12	2	70	55	2	20	20
ازوغرومايسين	21	3	48	50	3	17	17

تحسين ربحية الشركة في ظل تكامل نظام (ABC) وتقنية (TC): دراسة حالة¹ في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية / سامراء

22	22	4	30	56	2	17	بايروكسيسام
15	15	3	30	64	2	22	بايروسام
16	16	2	35	42	3	21	النجيزاسام
15	15	4	55	48	2	25	انترستوب
18	18	3	40	53	2	19	رياباسام
16	16	5	73	65	2	25	برزلون
15	15	5	52	65	2	20	بروسترايد
12	12	2	30	60	2	22	بروفين
20	20	3	35	52	2	23	دكسون
15	15	3	50	50	2	13	ديبي سام
10	10	2	35	32	2	16	برياكتين
360	360	70	860	1075	50	456	المجموع

- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانشطة

بناءً على ما تم تحديده من مسببات تكلفة لكل منتج سيتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة المخصصة لكل منتج وفق المعادلة التالية:

عدد المسببات * معدل التحميل = التكلفة المخصصة لكل منتج

المسببات	نشاط هيئة المارد الاولية	نشاط الصبرة	نشاط الصخير	نشاط الصبة	نشاط الطيف	نشاط الحزن الاولي	نشاط الحزن التم	المجموع
اسين	34415930.61	36288148.52	67311502.03	35093167.15	8622892.54 3	26826776.67	26826776.6 7	235385194.2
المسك	30974337.54	54432222.78	44874334.69	42111800.58	12934338.8 1	25150103.13	25150103.1 3	235627240.7
باراستول	60227878.56	54432222.78	44874334.69	28074533.72	17245785.0 9	41916838.54	41916838.5 4	288688431.9
سامنول	516236895.91	36288148.52	74790557.81	49130434.01	8622892.54 3	16766735.42	16766735.4 2	253989399.6
الارمين	34415930.61	36288148.52	82269613.6	28074533.72	21557231.3 6	36886817.92	36886817.9 2	276379093.6
الوسام	20649558.36	36288148.52	59832446.25	42111800.58	21557231.3 6	33533470.83	33533470.8 3	265650201
بارودسام	34415930.61	36288148.52	52353390.47	63167700.87	8622892.54 3	25150103.13	25150103.1 3	245148269.3
	41299116.73	36288148.52	89748669.38	56149067.44	21557231.3 6	20120082.5	20120082.5	285282398.4
انجورين	36136727.14	54432222.78	37395278.91	63167700.87	17245785.0 9	23473429.58	23473429.5 8	255324573.9
اساسام	20649558.36	36288148.52	104706780.9	77204967.73	8622892.54 3	33533470.83	33533470.8 3	314539289.8
ازوفروماتسين	36136727.14	36288148.52	71798434.5	70186334.3	12934338.8 1	28503450.21	28503450.2 1	302495459
بايروكسيسام	29253541.01	36288148.52	83765424.75	42111800.58	17245785.0 9	36886817.92	36886817.9 2	282438335.8
باروسام	37857523.67	36288148.52	95731914	42111800.58	12934338.8 1	25150103.13	25150103.1 3	275223931.8
النجيزاسام	36136727.14	54432222.78	62824068.56	49130434.01	8622892.54 3	26826776.67	26826776.6 7	264799898.4
انترستوب	43019913.26	36288148.52	71798935.5	77204967.73	17245785.0 9	25150103.13	25150103.1 3	295857956.3
رياباسام	32695134.07	54432222.78	79277991.28	56149067.44	12934338.8 2	30180123.75	30180123.7 5	277704927.6
برزلون	43019913.26	36288148.52	97227725.16	102472048.1	21557231.3 6	26826776.67	26826776.6 7	354218619.7
بروسترايد	34415930.61	36288148.52	97227725.16	72993787.67	8622892.54 3	25150103.13	25150103.1 3	299848690.8

259180646	20120082.5	20120082.5	12934338.8 1	42111800.58	89748669.38	36288148.52	37857523.67	مروغن
282780363.3	33533470.8 3	33533470.83	12934338.8 1	49130434.01	77782180.13	36288148.52	39578320.2	دكون
262558494.3	25150103.1 3	25150103.13	8622892.54 3	70186334.4	74790557.81	36288148.52	22370354.89	دهي سام
202973647.4	16766735.4 2	16766735.42	8622892.54 3	49130434.01	47865957	54432222.78	27532744.48	مراكنين
6016095063	603602475	603602475	301801239	1207204950	1607996993	907203713	784683218	المسرح

وكما موضح بالجدول (13) تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات الاتي:

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بناء على معلومات الجداول السابقة

الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة الوحدة وفق نظام (ABC): ومن أجل اتمام الجانب التطبيقي للدراسة سيتم اختيار مستحضر الباراستول، اذ سيتم في هذه الخطوة تحديد التكاليف الكلية و تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول، وذلك من أجل اجراء مقارنة بين تكلفة الوحدة في ظل النظام التقليدي وتكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام (ABC)، اذ يتم تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج من خلال المعادلة التالية علما ان كمية الانتاج لمستحضر الباراستول (6000000)

تكلفة الوحدة للمنتج = التكلفة الكلية ÷ كمية الانتاج

وكما موضح بالجدول (13) تكلفة الاجالية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

الجدول (13) تكلفة الاجالية وتكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

التكاليف	البيان
222816000	أجالي تكلفة المواد الكيميائية
122826000	أجالي تكلفة مواد التعبئة
199602000	تكلفة الاجور المباشرة
6540000	مصاريف اخرى مباشرة
551784000	كلفة الصنع
288688432	التكاليف الصناعية غير المباشرة
15450000	تكاليف تسويقية
19312200	تكاليف ادارية
875234632	التكاليف الكلية
6000000	كمية الانتاج
146	تكلفة الوحدة

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول (13) التكاليف الكلية بلغت (875234632)، اذ بلغت التكاليف المباشرة منها (551784000)، وبلغت التكاليف غير المباشرة منها (288688432)، وكما وبلغ كمية الانتاج (6000000)، وعليه بلغت تكلفة الوحدة المحسوبة وفق نظام التكلفة على أساس النشاط (146) دينار للشيت.

الخطوة السادسة: اعداد قائمة ايرادات وتكاليف مستحضر الباراستول وفق نظام (ABC): سيتم في هذه الخطوة اعداد قائمة ايرادات وتكاليف مستحضر الباراستول، وبيان صافي الربح المتحقق من هذا النظام. وكما موضح بالجدول (14) الاتي:

الجدول (14) قائمة الايرادات والتكاليف لمستحضر الباراستول وفق نظام (ABC)

البيانات	الباراستول
ايراد المبيعات	1020000000
تكلفة الانتاج	

222816000	أجالي تكلفة المواد الكيميائية
122826000	أجالي تكلفة مواد التعبئة
199602000	تكلفة الاجور المباشرة
6540000	مصاريف اخرى مباشرة
288688432	التكاليف الصناعية غير المباشرة
179527568	مجل الربح
15450000	التكاليف التسويقية
19312200	التكاليف الادارية
144765368	صافي الربح

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول (14) بأن صافي الربح في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط بلغ (144765368)، بعد طرح كافة المصاريف الادارية والتسويقية.

الخطوة السابعة: مقارنة بين النظام التقليدي المطبق بالشركة محل الدراسة ونظام التكلفة على أساس النشاط : سيتم في هذه الخطوة مقارنة تكلفة الباراستول التقليدية بالتكلفة المحسوبة وفق نظام التكلفة على اساس النشاط كما موضح بالجدول (15) الاتي:

الجدول (15) مقارنة بين النظام التقليدي ونظام التكلفة على اساس النشاط

نظام التكلفة على اساس النشاط	النظام التقليدي	مستحضر الباراستول
875234632	917262200	تكلفة اكلية السنوية للمنتج
146	153	تكلفة الوحدة للمنتج

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول (15) بأن تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول في ظل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط بلغت (146) دينار، وهي اقل من تكلفة الوحدة في ظل النظام التقليدي والتي بلغت (153) دينار اي انخفضت بمقدار (7) دينار للشيت، مما ادى ذلك إلى تحسين ربحية المنتج،

ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول في الشركة محل الدراسة: وذلك من خلال الخطوات الاتية:

الخطوة الاولى (اجراء ابحاث السوق): في هذه الخطوة يتم دراسة رغبات الزبون لتحديد السعر الذي يرغب بدفعه ومن خلال الدراسة وجدت الباحثة ان السعر الحالي التي تتبع به الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء بلغ حوالي (170) دينار للشيت، وبعد اجراء مقابلات مع اصحاب المذاخر، تم التوصل بأن لمستحضر الباراستول المحلي شركات تنافسية المانية، اذ بلغ السعر التنافسي الالمانى حوالي (210)، وكما هناك شركات كردية منافسة اذ بلغ السعر التنافسي الكردي لمستحضر الباراستول حوالي (180)، وايضا شركات منافسة هندية بلغ سعرها التنافسي حوالي (270)، ومن خلال استخراج الوسط الحسابي للاسعار التنافسية يكون السعر المستهدف لمستحضر الباراستول حوالي 220

الوسط الحسابي = مجموع القيم / عددها

الوسط الحسابي = $220 = 3 / 660$

الخطوة الثانية (تحديد الربح المستهدف): وقد تم تحديد الربح المستهدف بناءاً على المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالشركة، قد وجد ان الشركة تهدف إلى تحقيق ربح 40% من السعر المستهدف وعليه يكون الربح كما يأتي:

$220 * 40\% = 88$ دينار

الخطوة الثالثة (تحديد التكلفة المستهدفة): ويتم تحديد التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول من خلال المعادلة الآتية

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف

220-132=88 دينار

الخطوة الرابعة (استخدام تقنية هندسة القيمة): تقوم تقنية هندسة القيمة بتقليل فجوة التكاليف بين تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس

النشاط من خلال تخفيض التكلفة المحتسبة على اساس النشاط التي بلغت (146) دينار، للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة البالغة حوالي

(132) دينار، وذلك عن طريق حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، إذ تم استبعاد نشاطين هما نشاط تهيئة المواد الأولية ونشاط خزن

الانتاج التام داخل القسم، وبذلك تصبح كلفة مستحضر الباراستول بعد حذف الانشطة حوالي (773089915)، وعليه فان تكلفة الوحدة

تبلغ (129)، كما موضح بالجدول الآتي: الجدول (16) مقارنة لتكلفة الباراستول قبل وبعد تخفيض التكلفة

البيان	قبل التخفيض	بعد التخفيض
تكلفة الانتاج السنوي	875234632	773089915
تكلفة الوحدة المنتجة	146	129

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة

يلاحظ من الجدول (16) ان تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول انخفضت من (146) دينار إلى (129) دينار، اي انخفضت بمقدار (17)

دينار، وبذلك يكون قد تم تحقيق التكلفة المستهدفة لمستحضر الباراستول وأقل منها وذلك بمقدار (3) دينار، كما وبلغ صافي الربح لمستحضر

الباراستول بعد تكامله مع تقنية التكلفة المستهدفة ومساندة هندسة القيمة من خلال استبعاد الانشطة غير المضافة للقيمة حوالي

(246910085)، اي ازداد عن صافي الربح المتحقق من نظام التكلفة على أساس النشاط البالغ حوالي (144765368)، بمقدار

(102144717).

ثالثاً: أثر التكامل على الربحية: سيتم قياس المتغير التابع (الربحية) باستخدام مؤشر العائد على الاصول، الذي يعد أفضل مقياس لقياس كفاءة

وأداء الشركات، وذلك من خلال المعادلة الآتية: معدل العائد على الاصول = صافي الربح / اجمالي الموجودات

اذ بلغت الاصول لسنة 2021 في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء وكما موضحة في قائمة المركز المالي حوالي

(147864138940)، وعليه فأن معدل العائد على الاصول بلغ وفق النظام التقليدي كالآتي:

معدل العائد على الاصول = $0.06\% = 147864138940 / 102737800$

بينما بلغ معدل العائد على الاصول في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط كالآتي:

معدل العائد على الاصول = $0.09\% = 147864138940 / 144765368$

وبلغ معدل العائد على الاصول في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة

معدل العائد على الاصول = $0.16\% = 147864138940 / 246910085$

وعليه فأن معدل العائد على الاصول يعد مقياس لربحية الشركة، وكلما ارتفعت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة ادارة واستثمار الشركة

لاصولها. ومن خلال الدراسة التطبيقية على شركة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء أكدت النتائج بأن استخدام أنظمة إدارية حديثة

تمكن الشركات من تحسين ربحية منتجاتها، اذ كانت تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول في ظل النظام التقليدي (153) دينار، وباستخدام

العلاقة التكاملية للتكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط أصبحت تكلفة الوحدة (129)، وكان سبب هذا التخفيض هو قدرة نظام

(ABC) من توفير معلومات دقيقة عن كلفة المنتجات مما ساعد ذلك تقنية التكلفة المستهدفة ومساندة هندسة القيمة من استبعاد الانشطة

غير المضافة للقيمة اذ انعكس ذلك إيجاباً على الربحية، مما ساهم في تحسين ربحية الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في سامراء،

فضلاً عن ان معدل العائد على الاصول ارتفع من حوالي (0.06%) الى حوالي (0.09%) في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، كما ارتفع الى حوالي (0.16%) في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، وهذا يعد مؤشر جيد على ربحية الشركة، وعليه تقبل فرضيات البحث.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها الاتي:

1. ظهر نظام (ABC) نتيجة لأوجه القصور في أنظمة التكاليف التقليدية المتعلقة بعدم قدرتها على القياس الدقيق للتكلفة مما يؤدي إلى تخصيص غير الدقيق للتكاليف على المنتجات وهذا يؤدي إلى تشويه التكلفة، فضلاً عن عدم الكفاءة في تتبع الفاقد أو الانشطة غير المضيفة للقيمة.
2. تعد تقنية التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط وإدارة التكلفة بهدف تخفيض إجمالي تكاليف المنتج وذلك في إطار تخطيط شامل للربحية وفي ظل مستوى جودة يفي برغبات الزبون.
3. تحسين ربحية مستحضر الباراستول من خلال تخفيض تكلفة الوحدة اذا بلغت تكلفة الوحدة في ضوء استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (146) ويتكامله مع تقنية التكلفة المستهدفة ومساندة هندسة القيمة أصبحت تكلفة الوحدة لمستحضر الباراستول (129) اي انخفضت بمقدار (17) وحدة، وهذا يدل على دور العلاقة التكاملية في تحسين ربحية الشركة.
4. تؤدي العلاقة التكاملية الى تحسين معدل العائد على الاصول، اذ ارتفع من حوالي (0.06%) الى حوالي (0.09%) في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، وارتفع الى حوالي (0.16%) في ظل استخدام تقنية التكلفة المستهدفة، وهذا يدل على دور العلاقة التكاملية في توفير معلومات دقيقة تساعد الشركة في اتخاذ قرارات سليمة حول الاستغلال الامثل للموجودات.

التوصيات: يمكن تقديم توصيات البحث على النحو الاتي:

1. ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) في الشركات وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء واستشاريين مؤهلين ومتخصصين في تطبيق هذا المجال.
2. توعية الشركات على ضرورة منح جميع الموظفين دورات تدريبية تعزز بها قدرتهم وأدراكهم لمدى أهمية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط والتكامل بينها ودورها في تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال.
3. ضرورة الاستغلال الأمثل لأصول الشركات العراقية لتحقيق أعلى ربحية ممكنة في ظل إستغلال الموارد المتاحة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- الحساني، محسن جاسم محمد. (2021) مؤشرات التدفقات النقدية والربحية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، كلية الادارة والاقتصاد

- عبدالله, خالد محمد احمد, منصور, فتح الرحمن الحسن. (2015). التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (abc) كأدوات لإدارة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء, *مجلة العلوم الاقتصادية*, المجلد 16, العدد 1.
- الفاعوري, عبدالله صلاح محمد, (2018), دور العلاقة التكاملية بين نظام المستهدفة ونظام التكاليف المبني على الانشطة في دعم الاستمرارية: دراسة حالة على البنك العربي الاسلامي الدولي الاردن, *رسالة ماجستير*, جامعة الزرقاء, كلية الدراسات العليا.
- كيوان, راندا مرسي. (2015). إطار مقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع المعاصرة: حالة تطبيقية. *الفكر المحاسبي*, 19(1).
- الهادي, أبو بكر احمد, سراج الدين, بدرالدين الهادي احمد, (2019), تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على أساس النشاط لدعم الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على الشركات الغذائية بولاية الخرطوم, *مجلة جامعة السالم*, المجلد 1, العدد 8
- يعقوب, فيحاء عبدالله, بجاي, امتثال رشيد, (2017), تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير: بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص, *مجلة دراسات محاسبية ومالية*, المجلد 12, العدد 41.

ثانياً: المصادر الاجنبية

- Apriliany, S. (2021). Analisis Penerapan Activity Based Costing Dan Target Costing Dalam Meningkatkan Laba Dengan Just In Time Sebagai Variabel MODERATING (Studi kasus pada PT. Primarindo Asia Infrastructure, Tbk Tahun 2017-2019) (Doctoral dissertation, Universitas Siliwangi).
- Al-Qudah, L. A. M., & Al-Hroot, Y. A. K. (2017). The Implementing Activity-Based Costing Technique (ABC) and its impact on profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan. *International, Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 271-276

- Al-Qady, M., & El-Helbawy, S. (2016). Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1).
- Araujo, J. B. C. N., Souza, A. N., Joaquim, M. S., Mattos, L. M., & Lustosa Junior, I. M. (2020). Use of the activity-based costing methodology (ABC) in the cost analysis of successional agroforestry systems. *Agroforestry Systems*, 94(1), 71-80
- Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*
- . Calvi, K., Halawa, F., Economou, M., Kulkarni, R., & Chung, S. H. (2019). Simulation study integrated with activity-based costing for an electronic device re-manufacturing system. *The International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 103(1), 127-140
- Chea, A. C. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 3
- . Dimi, O., & Simona, B. S. (2014). Target Costing—the response of the managerial accounting to changes in the environment. *Annals-Economy Series*, 3, 45-55.
- . Desti, K. (2015). Activity Based Costing (ABC): is it a tool for company to achieve competitive advantage?. *International Journal of Economics and Finance*, 7, 275-281
- . Ejike, S. I. Review Of Target Costing System And Profitability Of Firms In Nigeria. *Epra International Journal Of Research And Development (Ijrd)* Volume, 5
- Al-Eidan, D., Al-Ahmad, M., Al-Ajmi, M., Al-Sayed, N., Al-Ajmi, R., & Smew, W. (2019). Activity-based costing (ABC) for manufacturing costs reduction and continuous improvement: a case study. In *Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Issue*, Czech Republic, July (pp. 23-26)

- . Fitó Bertran, M. À., Llobet, J., & Cuguero, N. (2018). The activity-based costing model trajectory: A path of lights and shadows. *Intangible capital*, 14(1), 146-161.
- . Huang, H. C., Lai, M. C., Kao, M. C., & Chen, Y. C. (2012). Target costing, business model innovation, and firm performance: An empirical analysis of Chinese firms. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 29(4), 322-335
- Huq, M. M., & Ullah, M. T. H. M. E. (2010). TQM and ABC in Practice. *Business Review*, 1(2), 137-150.
- . Ibusuki, U., & Kaminski, P. C. (2007). Product development process with focus on value engineering and target-costing: A case study in an automotive company. *International Journal of production economics*, 105(2), 459-474
- . Iliemena, R. O., & Amedu, J. M. A. (2019). Effect of standard costing on profitability of manufacturing companies: study of Edo State Nigeria. *Journal of Resources Development and Management*, 53(0)
- .Gerungan, H. P. (2013). Pendekatan target costing sebagai alat penilaian efisiensi produksi pada PT. Tropica Cocoprima. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 1(3)
- . Martusa, R., & Adie, A. F. (2011). Peranan Activity-Based Costing System Dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi Kain Yang Sebenarnya Untuk Penetapan Harga Jual. *Maksi, Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 220210.
- . Matarneh, G. F., & El-Dalabeeh, A. R. K. (2016). The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(4), 301-2

- Malue, J. (2013). Analisis Penerapan Target Costing Sebagai Sistem Pengendalian Biaya Produksi Pada PT Celebes Mina Pratama. Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi, 1(3)
- Odendaal, M. M. (2009). The estimation and management of cost over the life cycle of metallurgical research projects (Doctoral dissertation, University of Pretoria). .
- Smith, W. I., Lewis, G., Churchwell, T., & Benjamin, C. (2002, June). Integrating activity-based costing, target costing, and value engineering for supply chain improvement. In Proceedings of the 5th Biannual World Automation Congress ,14, 447-452.
- 23.Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. Journal of OpenInnovation: Technology, Market, and Complexity, 7(1), 41
- Vasile, E., & Croiteru, I. (2013). Target cost-tool for planning, managing, and controlling costs. Romanian journal of economies/Institute of national economy, 36(1), 114-127