

## دور التكاليف المستهدفة في إعادة هيكلة تكاليف المنتجات والحصول على السعر التنافسي/دراسة ميدانية في مصنع القيس للمنتجات الغذائية العراقية

م.م. حسين جليل محسن

معهد الإدارة/الرصافة

الجامعة التقنية الوسطى

hsenjalel91@mtu.edu.iq

### المستخلص:

هدفت الدراسة الى التعرف على دور التكاليف المستهدفة بإعادة هيكلة تكاليف المنتج في الوصول الى السعر التنافسي لأحد المصانع للمنتجات الغذائية. لتحقيق اهداف هذه الدراسة، تم استخدام البيانات المالية لأحد المصانع العراقية للمنتجات الغذائية حيث تم دراسة السوق من اجل معرفة الاسعار الخاصة بالمنتجات المنافسة ومقارنتها مع الاسعار الحالية للمصنع. بالاعتماد على نتائج دراسة السوق تم إعادة هيكلة التكاليف الخاصة بالمنتجات لكي تتلاءم مع سوق المنافسة الفعلية. تم إعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وبعد التحليل تبين بأن بعض المنتجات ذات هامش ربح عالي مقارنة ببعض المنتجات الاخرى ذات هامش الربح المنخفض مما يتطلب إعادة خطة توزيع التكاليف وفق ذلك. الكلمات المفتاحية: التكاليف المستهدفة، السعر التنافسي.

### The role of target cost in restructure of production costs and obtain a competitive price

### Afield study at Al-Qais Factory for Iraqi an food production

Assist. Lecturer: Hussein Jalil Mosin

Institution of Administration/Rusafa

Middle Technical University

### Abstract:

The study aimed to identify the role of target costs to restructuring the product cost in reaching the competitive price of a factory for food products. To achieve the objective of this study, the financial data taken from one of the Iraqi factories for food products, so that the market was studied in order to know the prices of the competing products and compare them with the current prices of the factory. Based on results of the market study, the products costs were restructured to match the actual competition market. The overhead expenses was redistributed and based on the analysis study. Some of products with a high-profit margin compared with other products, which required a re-industrialization plan accordingly.

**Keyword:** Target Cost, Competitive price.

### المقدمة

لقد أجبر سوق المنافسة الجديد الشركات على القيام بالعديد من التغيرات الديناميكية من اجل تصريف منتجاتها والاستحواذ على حصة كبيرة في السوق من اجل زيادة الارباح فضلاً عن

الانتشار من أجل الاستمرار في المنافسة، إذ يعد سعر البيع التنافسي عاملاً خارجاً عن سيطرة الشركة حيث يتحدد في ضوء المنافسة السوقية ومدى استعداد الزبون للدفع مقابل السلعة التي يقتنيها، لذلك تلجأ الشركات إلى العناصر المكونة للسعر التي تتمثل في تكلفة المنتج والربح المرغوب به باعتبار هذين العنصرين داخليين تحت سيطرة الشركة ذاتها، مع التأكيد على الجودة المناسبة واكتساب رضا الزبون حيث يعد الزبون مصدر نجاح أو فشل الشركة حيث يتطلع الزبون إلى الحصول على منتجات تلبي رغباته وبأسعار مناسبة خصوصاً في ظل العرض الواسع والمتنوع في السوق لذلك توجهت الشركات إلى ابتكار وتطوير مداخل وأساليب جديدة في مجال تخطيط التكلفة والتحسين في مستوى الأداء والمنتجات ومما لاشك فيه بأن عملية إعادة هيكلة التكاليف هي واحدة من التقنيات التي تقوم الشركات بها بالاعتماد على التكاليف المستهدفة باستخدامها كمدخل مناسب للتسعير، لذا يهدف البحث الحالي إلى دراسة دور التكاليف المستهدفة في إعادة هيكلة التكاليف وتحديد استراتيجية التسعير التنافسية، وتحقيق الهدف قسم الباحث البحث الحالي إلى أربعة مباحث: المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة، المبحث الثاني: الإطار النظري، المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث، المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

### المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

#### أولاً. منهجية البحث

١. **مشكلة البحث:** تعد قرارات تسعير المنتجات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركات الصناعية حيث أن قياس تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب له يعد مشكلة تعاني منها الشركات الصناعية من خلال تحديد السعر الذي يتلاءم مع تفضيلات الزبائن وبالمقابل إن هذا السعر يغطي جميع التكاليف الكلية المستهدفة للمنتج وخصوصاً أن السعر يتحدد في ضوء منافسة السوق والمستهلك. ويواجه مصنع القيس للمنتجات الغذائية العراقية منافسة المنتجات الأجنبية والمحلية وإن استخدامه لأساليب تقليدية في قياس وتسعير المنتجات ينعكس أثره على قرارات التسعير مما يتطلب البحث عن أساليب تسعير حديثة ودقيقة وموضوعية من خلال التركيز على مرحلة التصميم باعتبار هذه المرحلة هي منبع نشوء التكلفة وتعتبر الخطوة الأولى في اتخاذ قرار التصنيع من عدمه.

إن الخيارات المتعددة للمستهلك من ناحية الأسعار وجودة المنتجات تتطلب تطوير المنتجات وتقديمها بأسعار تنافسية من خلال تحديد الكلفة المستهدفة والقيام بعملية إعادة هيكلة التكاليف وفق ذلك من أجل تحقيق السعر تنافسي، وعليه فإن مشكلة الدراسة الأساسية تتمحور في السؤال الآتي: هل هنالك دور فعال للتكاليف المستهدفة في إعادة هيكلة التكاليف وتحقيق السعر التنافسي للمنتجات؟

٢. **أهداف البحث:** إن للبحث مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وتتمثل بـ:

- التعرف على مفهوم التكاليف المستهدفة.

- معرفة دور التكاليف المستهدفة في إعادة هيكلة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للشركة.

٣. **أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث من الدور الذي يلعبه أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال إعادة هيكلة تكاليف المنتجات الصناعية من خلال تطبيق خطوات تساعد في تعزيز الأسعار التنافسية للمنتجات، كما تبرز أهميته في تناوله للعناصر الأساسية لسوق المنافسة الناجحة والمتمثل بأسعار المنافسين والتكاليف، ومن خلال التكاليف المستهدفة يتم إعادة هيكلة التكاليف على المنتجات في

ضوء الخطة الانتاجية الجديدة مما يؤدي الى اعادة التسعير وفق الهيكلية الجديدة مما يعزز المكانة التنافسية للمصنع.

٤. **فرضية البحث:** في ضوء مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الآتية: إن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات لا يؤدي إلى إعادة هيكلة التكاليف الكلية للمنتجات ومن ثم الوصول إلى سعر البيع التنافسي للمنتج.

**ثانياً. الدراسات السابقة:**

١. **الدراسات السابقة العربية:**

أ. (عمرون، ٢٠١٦)، بعنوان: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة/دراسة حالة مؤسسة بروليوس.

هدفت الدراسة إلى إثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف واكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة من تطبيقها لهذا الأسلوب من خلال البحث عن العوامل الداعمة للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه وتم إجراء دراسة ميدانية للتعرف على تطبيق منهج التكاليف المستهدفة في المؤسسة الصناعية بروليوس-عين مليلة، أن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة، وإنما نظاماً متكاملًا لإدارة تكاليف الأرباح، والذي يأخذ بعين الاعتبار متغيرات السوق ورغبات العملاء، ويعمل على نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي المنتجات، حتى يتم تصميم منتج يتوافق مع التكلفة المفروضة على المؤسسة من السوق ويحقق الجودة المرغوبة من طرف العملاء، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، أن أهم التوصيات الخاصة بالدراسة هي ضرورة إدراج قسم التسويق في المؤسسة وذلك لمعرفة التغيرات التي تطرأ في السوق ودراسة وتحليل هذه التغيرات للتوصل إلى حلول ومعرفة الوضعية الحالية لمنتجات المؤسسة في السوق بالنسبة للمنتجات المنافسة وغيرها.

ب. (محمد، ٢٠١٩)، بعنوان: أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية/ولاية الخرطوم.

هدفت الدراسة إلى التعرف على وبيان أثر استخدام أسلوب التكاليف المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية دراسة ميدانية على عينة من شركات البوحيات بولاية الخرطوم، واتبع الباحث المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية والمنهج الاستنباطي لتحديد أبعاد المشكلة وصياغة الفرضيات، أختبر البحث فرضيتين، الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية للتكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تكامل استخدام أدوات التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات الصناعية، تم التحقق من صحة الفرضيات وتم التوصل إلى عدد من النتائج أهمها أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤثر على تسعير المنتجات الصناعية وتطويرها والمحافظة على جودة المنتجات، كما أن استخدام التكاليف المستهدفة يفعل ميزة التنافس من خلال إنتاج منتجات وبيعها بسعر تنافسي ومن أهم التوصيات ضرورة تطوير محاسبة التكاليف في المنتجات الصناعية مع إنشاء أقسام خاصة بالتكاليف من كل منشأة صناعية لتهتم بتخطيط التكلفة ووضع نظام للتكاليف أكثر تفصيلاً لكي يتتبع التكاليف في المنشأة وتحليلها، وعلى المنشأة الصناعية الاهتمام بتطوير كوادرها من خلال التدريب والتطوير المستمر واستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف والتسعير.

## ٢. الدراسات السابقة الأجنبية:

A. (Feil, et al., 2004): Japanese Target Costing A Historical Perspective.

الكلفة المستهدفة في اليابان (منظور تاريخي).  
إن نشأت التكاليف المستهدفة كانت في الستينيات، رغم أنها ظلت سرّاً لسنوات. منذ الثمانينيات، عندما تم الاعتراف على نطاق واسع بالتكلفة المستهدفة كعامل رئيسي لمكانة الشركات اليابانية المتفوقة، حيث بذلت جهود مكثفة لنقل التكاليف المستهدفة للشركات الغربية. ولقد حاولت العديد من الشركات الكبرى في أمريكا الشمالية وأوروبا اعتماد تكلفة مستهدفة لتعزيز إدارة التكاليف، وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية، إلا أن معظم المقالات قد تناولت جانباً واحداً محدداً فقط من تحديد التكاليف المستهدفة اليابانية وتسببت بعض المفاهيم الخاطئة في تقدير التكاليف المستهدفة اليابانية.

B. (Potkány, et al., 2017): Innovation of a Technological Product with Utilizing the Target Costing Methodology.

ابتكار المنتج التكنولوجي باستخدام منهجية التكاليف المستهدفة.  
تتميز بيئة الأعمال الحديثة بقدرة تنافسية عالية. إذا كانت المؤسسة ترغب في الحفاظ على ميزة تنافسية والتشبث بالعملاء، فمن المهم للغاية المشاركة في أنشطة مبتكرة، حتى لو لم يكن هناك مبرر حقيقي للقيام بذلك. يعد هذا الابتكار في بيئة الأعمال وهيكلاً التكلفة حافزاً للتغيير في إدارة التكاليف. تدريجياً، تبدأ التكاليف في الظهور من منظور استراتيجي ويتم التخطيط في مرحلة ما قبل الإنتاج، وإن هذه المرحلة تخلق أكبر تأثير للنجاح المستقبلي للمنتج. كما أن اختلاف تصورات التكاليف والسلوك المتعلق بها يستلزم أيضاً تطوير أدوات كافية لإدارتها الاستراتيجية، مثل تحديد التكاليف المستهدفة، ولقد هدف البحث إلى تقديم ترقية عنصر إلكتروني-عرض الصمام الثنائي الباعث للضوء الرياضي وتكييفه ليتوافق مع الأجهزة الخارجية التي تعمل بنظام التشغيل Android، وفقاً لإسقاط التكلفة المطبق عبر منهجية تقدير التكاليف المستهدفة. يتيح إجراء حساب تكلفة مستهدف من خلال الإجراء المقترح التمايز الوظيفي للمنتج المحدد، وتحديدًا لتلبية متطلبات العملاء المحتملين بسعر سوق مقبول.

## المبحث الثاني: الإطار النظري

أولاً. مفهوم الكلفة المستهدفة: التكلفة المستهدفة هي تقنية تساعد الشركات على تحديد دورة حياة المنتج دون إهمال جودتها ووظائفها وإن لها شكلان التكلفة المستهدفة من وجهة نظر المنتج أي التي تتحملها الشركة المصنعة مثل تكاليف التخطيط والتصميم والتطوير والبيع والشكل الثاني التكاليف المستهدفة من وجهة نظر المشتري مثل تكاليف الصيانة والارتفاع. (Simona, et al., 2014: 45) وفقاً للمصطلحات فإن التكلفة المستهدفة هي "تقدير تكلفة المنتج المستمدة من طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي" كذلك عرفها Sakurai بأنها أداة كلفوية لخفض التكاليف الإجمالية للمنتج على مدار دورة حياة المنتج بالكامل وبمساعدة الأقسام المختلفة للشركة المتمثلة بقسم الإنتاج والهندسة وأقسام البحث والتطوير بالإضافة إلى قسم المحاسبة. (Idowu, 2014: 98)

وعرفت على أنها جزء من نهج الإدارة الاستراتيجية للمنتجات يتم من خلالها متابعة المنتج طوال دورة حياته، وخاصة في مراحل التصميم وينطوي تطبيق هذه الطريقة على القدرة التدريبية

للمنظمة في المجال الاستراتيجي منذ تصميم المنتجات، وعرف Iorino التكلفة المستهدفة بأنها مكان اللقاء بين السوق والكفاءات الداخلية للشركة: كذلك اللقاء بين القيمة والتكلفة حيث يتم تقييم الاداء المستقبلي للمنتج ومقارنته مع الكلفة الخاصة به، كما قام HORVATH بتعريف التكلفة المستهدفة على انها مجموعة من الادوات للتنبؤ والادارة ومراقبة التكاليف والتي يتم تطبيقها في مراحل وعمليات التصميم للمنتج في وقت مبكر، من اجل التغير في هياكل الكلفة بسبب قيود السوق. (Vasile et al., 2013: 118)

**ثانياً. الدوافع وراء التحول من نظام الكلفة التقليدية الى نظام الكلفة المستهدفة:** ان التحول من النظام التقليدي الى نظام التكاليف المستهدفة يساهم في الحد من الخسائر والاضرار المتعلقة بالشركة من خلال دراسة السوق والتعرف على الاسعار التنافسية للمنتجات وبالاعتماد على ذلك يتم وضع الاستراتيجيات والحلول الخاصة بالتسعير، كذلك فإن الانظمة التقليدية لا تأخذ بنظر الاعتبار بمقترحات وقرارات الموردين والمستهلكين قبل الإنتاج، ولا تأخذ بنظر الاعتبار دور التصميم حيث يجب أن يتم تصميم المنتج وتحديد تكلفته التي سيتم تحملها قبل البدء في عملية الإنتاج وهذا الجانب أهمل في الطرق التقليدية وان الاساليب التقليدية لا تأخذ بنظر الاعتبار الابحاث الخاصة بالسوق قبل بدء عملية الإنتاج على عكس الأساليب الحديثة التي تعتمد كاساس في تحديد الاسعار مما يعطي ميزة تنافسية للشركة. (Al-Khateeb et al., 2019: 429)

**ثالثاً. أهمية التكلفة المستهدفة:** لأسلوب التكلفة المستهدفة أهمية في ادارة التكاليف فهو يعتبر نظاماً شاملاً لتخطيط الارباح وادارة التكاليف فما يزيد عن ٨٠% من الشركات اليابانية الرائدة يرجع نجاحها الى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. كما ان أسلوب التكلفة المستهدفة يقدم منهجاً مختلفاً لتخطيط الارباح وادارة التكاليف، فهو يمثل منهجاً متكاملًا للأركان الاستراتيجية الثلاثة في الادارة الاستراتيجية للتكلفة وهي الجودة، التكلفة، الوقت ويمكن بيان ذلك في النقاط الآتية: (عمرون، ٢٠١٦: ١٧)

١. الاسعار هي التي تقود الى التكلفة فالتكلفة المستهدفة يتم الحصول عليها من خلال طرح هامش الربح المستهدف من الاسعار التنافسية والتي تحددها ظروف السوق التنافسية، بينما هامش الربح المستهدف تحدده الاحتياجات والمتطلبات المالية للشركة للبقاء في المنافسة في مجال الصناعة.
٢. إن أسلوب التكلفة المستهدفة يقود السوق وبالتالي تراعي متطلبات العملاء من حيث الجودة والتكلفة والوقت عند اتخاذ القرارات المختلفة سواء الاستراتيجية او التشغيلية.
٣. إن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على مرحلة تصميم المنتج، وذلك يختلف عن المداخل التقليدية، التي تحقق خفض التكاليف عن طريق وفورات الحجم، وخفض مظاهر الضياع والتلف فهو أسلوب استراتيجي يتحكم في التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وقبل حدوث التكاليف على أساس أن معظم عناصر التكاليف تصبح تكاليف ملزمة، في مرحلة التصميم، بينما تحدث اغلب عناصر التكاليف خلال مرحلة الإنتاج لذلك يكون التركيز على دراسة وتحليل تأثير تصميم المنتج على كل التكاليف من مرحلة البحوث والتطوير وحتى مرحلة التخلص من المنتج، اي ان هذا الاسلوب يساعد على خفض التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة منتج.
٤. إن أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب مشاركة تخصصات وظيفة مختلفة، حيث يجب مشاركة تخصصات مرتبطة بالتصميم، والتصنيع، الإنتاج، الهندسة، المبيعات، التسويق، محاسبة التكاليف،

خدمات ما بعد البيع، صيانة المنتج، هذا بخلاف الموردين، والعملاء، الموزعين، وهذا يعني مشاركة كل الاطراف في سلسلة القيمة، وتبني مفهوم امتداد نطاق المؤسسة استراتيجياً.

**رابعاً. التسعير:** هو التعبير النقدي لقيمة السلعة في وقت ومكان معين وهو العنصر الوحيد من المزيج التسويقي الذي يمثل إيرادات المنشأة يتطلب قرار التسعير على مستوى المنشأة دراسة مستفيضة وعميقة وتشمل بصفة خاصة التنبؤات التسويقية، مرونة الطلب، المنافسين، تكلفة المنتج ونفقات التسويق، الموازنة الحقيقية الفرق بين الطلب الفعلي والإنتاج الفعلي والطاقة المتاحة في وحدات الإنتاج ولتحديد السعر المناسب لبيع منتج المنشأة السعر الذي يحقق العائد المناسب للمنشأة، يجب تطبيق الآتي: (Arab British Academy for Higher Education, 2016 : 1-2)

١. دراسة السوق: للكشف عن الأسعار المقبولة في السوق للأصناف المماثلة والبديلة.
٢. دراسة مجال الأسعار المنافسة: على أساس النوعية ودرجة إقبال المستهلكين عليها، ومن ثم على المنشأة أن تقرر موقع منتجاتها في هذا المجال.
٣. دراسة وجهات نظر منشآت التوزيع: بقصد تحديد هيكل الخصومات التي تحصل عليها منشآت التجزئة والجملة.
٤. اختبار السوق: لتحديد السعر الذي يناسب منتجات المنشأة.
٥. دراسة السوق: للتنبؤ بالمبيعات على أساس لعدة مستويات للأسعار.
٦. دراسة تكاليف التسويق (متغيرة وثابتة) وذلك لبحث أثرها على السعر النهائي مثل: النقل والتخزين والترويج.
٧. تقدير باقي سعر البيع: وذلك لتغطية تكاليف الإنتاج ومصاريف الإدارة والأرباح.
٨. تقوم الإدارة بدراسة نسب الإضافة لمنشآت التوزيع والتسهيلات الائتمانية على سعر البيع وحجم المبيعات.

**خامساً. أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على التسعير:** من المتعارف عليه إن عملية التسعير تتم بعد الإنتاج وتحديد قيمة تكلفة المنتج بعد ذلك يتم طرح المنتجات في الأسواق، ومن الممكن إن يحدث العكس من خلال تحديد السعر أولاً لمنتج، مما يؤدي إلى مشكلة تصنيع المنتج الذي من المتوقع إن يكون مربحاً في ظل هذه الأسعار المحددة وتحديد تكلفتها من خلال استخدام هذه الطريقة العكسية فمن الممكن تطبيق معادلة التسعير بالطريقة العكسية بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة لمنتج، ويعد منهج التكلفة المستهدفة طريقة للتسعير إضافة إلى الدور المهم الذي تلعبه في التخطيط للوصول إلى الربحية وإدارة تكاليفها بنظام، حيث أن منهج التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوباً للتسعير حيث كان اليابانيون يستخدمونها بشكل كبير في منشآتهم (الدليمي، المومني، ٢٠١٦: ٣٩١) إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق ومن ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج. وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لتكلفتها المستهدفة أو بأدنى منها. وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلاّ يجب استبدال

التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة إنتاج ذلك المنتج. (الخلف، الزويلف، ٢٠٠٧: ١٧٥)

### المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

أولاً. مجتمع الدراسة وعينتها: طبقت هذه الدراسة على قطاع صناعة الاغذية في العراق وتم اختيار معمل قيس هادي حكمت للمنتجات الغذائية وهو احد المعامل التي تقوم بإنتاج مجموعة متنوعة من المواد الغذائية (الجبس) ولديه عدة انواع منها مثل (الذرة بالجبس Cheese، ذرة موتور Motori، اصابع الذرة بالكعب Stick Ketchup، اصابع الذرة بالجبس Stick Cheese، اصابع الذرة بالبصل Stick Onion، الذرة بالشوكولاتة Cheepuff، ورقائق الذرة Cheepellet)، وتم اخذ هذه المنتجات وتحليل كلفها الصناعية المباشرة وغير المباشرة ومقارنتها مع اسعار المنافسين في سوق العمل.

ثانياً. مصادر جمع المعلومات: في الجانب النظري تم الحصول على البيانات من خلال الكتب والابحاث والدراسات المتوفرة في الانترنت، اما الجانب التطبيقي فقد تم الحصول على البيانات وبصورة مباشرة من قسم الحسابات في (معمل قيس هادي حكمت لإنتاج الجبس).

ثالثاً. تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضية: يتضمن هذا الفصل عرض لنتائج التي تم التوصل اليها في تسعير المنتجات، فالجدول الاتي يبين اليه التسعير المستخدمة بطريقة الكلفة التقليدية:

الجدول (١): الية التسعير التقليدية للمنتجات

رقائق بطاطا	ذرة بالشوكولاتة	ذره اصابع نكهة البصل	ذره اصابع بنكهة الجبن	ذره اصابع نكهة الكاتشب	ذره موتور	ذره جبن	انواع المنتجات
14,357	7,178	10,441	8,483	10,441	7,831	6,526	الكميات المنتجة شهريا
22%	11%	16%	13%	16%	12%	10%	نسبة مزيج الانتاج
التكاليف الاجمالية لكل كارتون منتج بعملة الدينار العراقي							
1,390	1,567	1,631	1,631	1,631	1,445	1,250	مواد اولية
1,422	1,059	1,660	1,660	1,660	1,315	1,150	التعبئة والتغليف
2,728	2,728	2,728	2,728	2,728	2,728	2,728	تكاليف ص.غ مباشرة
277	268	301	301	301	274	256	التلف الطبيعي ٥%
5,817	5,621	6,320	6,320	6,320	5,762	5,384	اجمالي التكاليف
582	562	632	632	632	576	538	هامش الربح ١٠%
102	67	298	298	298	662	828	هامش ربح اضافي
6,500	6,250	7,250	7,250	7,250	7,000	6,750	سعر البيع

يبين الجدول السابق كيفية تسعير المنتجات من خلال جمع كلفة المواد الاولية بالإضافة الى كلفة التعبئة والتغليف ومن ثم جمع تكاليف صناعية غير مباشرة والتلف الطبيعي لتحديد اجمالي التكاليف ومن ثم استخدام هامش ربح بنسبة ١٠% من الكلفة الاجمالية لتحديد سعر البيع. وعند دراسة سوق المنافسة تم التوصل الى ان اسعار المنتجات المنافسة كانت كما هي موضحة في الجدول (٢) الاتي:

الجدول (٢): اسعار المنتجات في سوق المنافسة

المنتج	سعر سوق المنافسة
ذره جبن	7,000
ذره موتوري	7,500
ذره اصابع نكهة الكاتشب	7,750
ذره اصابع بنكهة الجبن	7,750
ذره اصابع نكهة البصل	7,750
ذرة بالشكولاتة	6,000
رقائق بطاطا	6,250

من خلال اسعار السوق يتبين لنا بأن المنتج (ذرة بالشكولاتة، رقائق البطاطا) اسعارهم في سوق المنافسة اقل من سعر البيع للمعمل مما يتوجب استخدام اليه اخرى في توزيع التكاليف من اجل تحقيق ميزة التنافس والمحافظة على الحصة السوقية للشركة في السوق والجدول الاتي يبين الالية الجديدة المستعملة في تسعير المنتجات:

الجدول (٣): الية التسعير الجديدة

انواع المنتجات	ذره جبن	ذره موتوري	ذره اصابع نكهة الكاتشب	ذره اصابع بنكهة الجبن	ذره اصابع نكهة البصل	ذرة بالشكولاتة	رقائق بطاطا
الكميات	6,526	7,831	10,441	8,483	10,441	7,178	14,357
نسبة مزيج الانتاج	10%	12%	16%	13%	16%	11%	22%
مواد اولية	1,250	1,445	1,631	1,631	1,631	1,567	1,390
التعبئة والتغليف	1,150	1,315	1,660	1,660	1,660	1,059	1,422
تكاليف ص.غ مباشرة	3,371	3,193	2,873	2,947	2,873	2,229	2,090
التلف الطبيعي ٥%	289	298	308	312	308	243	245
اجمالي التكاليف	6,060	6,250	6,473	6,550	6,473	5,098	5,147
هامش الربح ١٠%	606	625	647	655	647	510	515
هامش الربح الاضافي	84	125	130	45	130	143	89
سعر البيع المستهدف	6,750	7,000	7,250	7,250	7,250	5,750	5,750

يبين الجدول أعلاه إعادة توزيع التكاليف الصناعية الغير مباشرة بين المنتجات حيث تم تخفيض (التكاليف الصناعية غير المباشرة) لمنتجات (ذرة بالشكولاتة، رقائق البطاطا) وتحميلها على المنتجات الاخرى كون سعر البيع لها اقل من سعر المنافسين في سوق العمل ومن اجل عدم خسارة الحصة السوقية لهذين المنتجين فتم تخفيض سعر البيع الخاص بهم من ٦٢٥٠ الى ٥٧٥٠ بالنسبة لمنتج (ذرة بالشكولاتة) ومن ٦٥٠٠ الى ٥٧٥٠ بالنسبة لمنتج (رقائق البطاطا) مما يعني ان الشركة سوف تحافظ على القدرة التنافسية لها كذلك بنفس الحصة السوقية والجدول الاتي يبين سعر بيع المنتجات مقارنة بسعر بيع السوق وفق الالية المستخدمة في اعادة التسعير والجدول (٤) يبين ذلك:



الجدول (٤): اسعار سوق المنافسة مقارنة مع سعر الشركة

المنتج	سعر سوق المنافسة	سعر الشركة
ذره جبن	7,000	6,750
ذره موتوري	7,500	7,000
ذره اصابع نكهة الكاتشب	7,750	7,250
ذره اصابع بنكهة الجبن	7,750	7,250
ذره اصابع نكهة البصل	7,750	7,250
ذرة بالشكولاتة	6,000	5,750
رقائق بطاطا	6,250	5,750

ومن خلال ما سبق يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "إن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات يؤدي إلى اعادة هيكلة التكاليف الكلية للمنتجات وبالتالي الوصول إلى سعر البيع التنافسي للمنتج".

### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً. الاستنتاجات:

١. لأسلوب التكلفة المستهدفة أهمية في ادارة التكاليف فهو يعتبر نظاما شاملا لتخطيط الارباح وادارة التكاليف.
٢. إن أسلوب التكلفة المستهدفة يقود السوق وبالتالي تراعي متطلبات العملاء من حيث الجودة والتكلفة والوقت عند اتخاذ القرارات المختلفة سواء الاستراتيجية او التشغيلية.
٣. للتكاليف المستهدفة دور كبير في الحفاظ على وضع الشركة حيث يقيها في سوق المنافسة مما له من اثار ايجابية للشركة.
٤. إن دراسة السوق وتحديد الاسعار التنافسية وعلى هذا الاساس تم وضع التكاليف المستهدفة للمنتجات وفق الالية الجديدة دور كبير في الحفاظ على الحصة السوقية لها من خلال استخدام اليه اخرى في اعادة هيكلة التكاليف الصناعية الغير مباشرة على المنتجات.

#### ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة قيام المصانع العراقية باستخدام التكاليف المستهدفة وتقنياتها لما له من فوائد ومزايا وتعزيز للقدرة التنافسية للشركات.
٢. يجب اعداد الدورات والندوات التدريبية التي توضح دور التكاليف المستهدفة واهميتها بالنسبة للشركات والمصانع المحلية.
٣. التطلع الى ان تقوم الشركات بعملية ادارة التكلفة وبصورة مستمرة لما لها من دور كبير في عملية التسعير الخاصة بالمنتجات.
٤. يجب على الشركات والمصانع التحول من النظام التقليدي في احتساب التكاليف الى الانظمة الحديثة التي تزيد من القدرة التنافسية لها.
٥. ضرورة قيام المصانع بتفعيل دور الاقسام التسويقية لما لها من اهمية بارزة في نقل صورة السوق الى الادارة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

## المصادر

### المصادر العربية:

#### أولاً. الرسائل والأطاريح:

١. عمرو، حسام، (٢٠١٦)، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة بروليوس، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة مالية، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
٢. محمد، ابراهيم عثمان علي، (٢٠١٩)، أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية-ولاية الخرطوم، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

#### ثانياً. الدوريات:

١. الخلف، نضال محمد رضا، الزويلف، أنعام محسن حسن، (٢٠٠٧)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة-دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الاردنية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة، المجلد ٢١، العدد الاول.
٢. الدليمي، خليل، حازم، المومني، علي عبد الله، (٢٠١٦)، أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات-دراسة ميدانية على مصانع الاغذية الاردنية مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (١٣)، العدد (٣٩).

### المصادر الاجنبية:

#### Articles and Journals:

1. Al-Khateeb, Abdul Hakim, Imam, salah al-din mohammed amin, Awad, Saad salman, Naser, Hissen bin, (2019), Target costs and the role of product design in achieving competitive advantage of the iraqi companies, International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kingdom, Vol. VII, Issue 2.
2. Arab British Academy for Higher Education, (2016).
3. dimi, ofileanu, simona, sorina bumbescu, (2014), target costing-the response of the managerial accounting to changes in the environment Annals of the, Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 3.
4. Feil, Patrick, Yook, Keun-Hyo, Kim, Il-Woon, (2016), Japanese Target Costing A Historical Perspective International Journal of Strategic Cost Management.
5. Idowu, Adeniyi Segun, (2019), Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry-A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.3.
6. Marhoon, Azhar Ghailan, Salim Hayder Kareem,abdul kadim, shaymaa abdul husein, (2019), Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs, Uncertain Supply Chain Management 7.
7. Potkány Marek, Novák Petr, Kováč Róbert, Hitka Miloš, (2017), Innovation of a Technological Product with Utilizing the Target Costing Methodology International Review of Management and Marketing, 7(2).
8. Vasile, Emilia, Croitoru, Ion, (2013), Target cost-tool for planning managing and controlling costs.