

تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة بيجو لإنتاج زيت المحركات في ديالى

* م.م. فراس إبراهيم كريم الحميري

المستخلص

تناول البحث إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية سواء للمنتجات الجديدة أم الحالية ، كأداة هامة في تخفيض التكلفة من دون المساس بجودة المنتج المقدم ، وقد تمكن البحث من تطبيق هذا الأسلوب في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى، إذ تم تحديد التكلفة الفعلية ، والتكلفة المستهدفة التي يتم اشتقاقها من طرح الربح المستهدف من سعر البيع ، وإجراء المقارنة بينهما لتحديد فجوة التكلفة ، وتم وضع الأفكار والحلول بعد التشاور ومناقشة الإدارة والعاملين في الإنتاج والمجالات ذات العلاقة، بما لا يؤثر على نوعية وجودة المنتج ، وتم التوصل إلى تخفيض التكلفة وسد الفجوة والوصول إلى التكلفة المستهدفة مع تحقيق فجوة إيجابية .
الكلمات المفتاحية : التكلفة المستهدفة ، المسارات التقنية للإنتاج ، فجوة التكلفة .

Abstract

The research tackles the possibility of using the cost method targeted at industrial companies, whether new or existing products, as an important tool in reducing cost without compromising the quality of the product provided, The search was able to apply this technique in Pico for the production of motor oil in Diyala , as determine the actual cost, The target cost has been identified that is derived from put profit target of the selling price ,and a comparison between them to determine the cost gap, has been developed ideas and solutions after consulting and discussing with management and production personnel,With no effect on quality and product quality ,Was reached to reduce costs and close the gap and reach the target cost while achieving a positive gap.

Key words: Target cost , Technical pathways for the production , Cost gap .

المقدمة :

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة نتيجة لشدة المنافسة بين الشركات الصناعية على اثر الانفتاح العالمي الكبير، وأن بقاءها مرهون بجودة منتجاتها وقبول الزبائن لأسعار تلك المنتجات ، فظهر لمعالجة مشكلة ارتفاع التكاليف الفعلية عن التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية ، وتحسين جودة المنتجات . وقد تم اختيار شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات ، والعمل على تخفيض التكاليف الفعلية لكي تتساوى مع التكلفة المستهدفة ، والتي عند بيع المنتج سوف يتم تحقيق الربح المستهدف للشركة .

مشكلة البحث :

تبرز مشكلة البحث من خلال إثارة عدة تساؤلات هي :

1. ارتفاع كلف الإنتاج في الشركات الصناعية العراقية بشكل عام والشركة محل الدراسة بشكل خاص؟
2. هل تهتم إدارة الشركات الصناعية(حالة الدراسة) بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة؟
3. هل يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض في التكلفة من دون التأثير على جودة المنتج ؟

* المديرية العامة لتربية ديالى .

تاريخ استلام البحث 2016/2/17

تاريخ قبول النشر 2016/4/12

أهمية البحث :

تتم أهمية البحث من خلال الدور الذي تؤديه التكلفة المستهدفة من تمكين الشركات في التحكم بعناصر التكلفة، وكذلك الارتقاء بالجودة المطلوبة والالتزام بالسعر الذي يقبله الزبون وليس على أساس التكلفة، مع المحافظة على الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه، من دون التأثير على جودة المنتج ونوعيته

هدف البحث :

يهدف البحث إلى عرض كيفية استخدام التكلفة المستهدفة بوصفها إستراتيجية حديثة في إدارة وخفض التكلفة ، وكيف يمكن أن تعتمد الشركة عينة البحث بهدف خفض الكلف والارتقاء بالجودة ، مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتعزيز مكانتها في السوق المحلية.

فرضية البحث :

إن اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض كلف الإنتاج ، مع المحافظة على الجودة ومن ثم تحقيق الربحية المستهدفة للشركة .

منهج البحث :

في ضوء أهمية البحث وفرضيته تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، حيث يجمع بين المنهج الاستقرائي من خلال التطرق إلى مفاهيم التكلفة المستهدفة ، والدراسة التطبيقية من خلال دراسة حالة لإحدى الشركات الصناعية في محافظة ديالى .

هيكلية البحث :

تم تقسيم البحث على عدة محاور، تناول الأول مفهوم التكلفة المستهدفة والسعر والربح المستهدف ، وتناول الثاني مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة ، في حين خصص الثالث للجانب التطبيقي .

المحور الأول

التكلفة المسندفة

1. مفهوم التكلفة المسندفة :

إن مدخل التكلفة المسندفة يعد مدخلاً استباقياً في تحديد التكلفة حتى قبل حدوثها من خلال ما يتمتع به من مرونة في تغيير التكلفة بواسطة أدواته الخاصة مثل هندسة القيمة، هندسة التكلفة وتحليل القيمة وغيرها. (الحبيطي ، 2009 ، 319 – 331)

وهي من أدوات إدارة التكلفة الهامة والحديثة ، ولما لها من فوائد ومزايا كانت السبب الرئيس في تفوق اليابان وتقدمها اقتصادياً، حيث تؤدي دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتقنية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته . (حلس ، والحداد ، 2012 ، 301 – 330)

وفي بيئة الأعمال الديناميكية ، قد تختفي الفرص المتاحة لتحقيق الأرباح بسبب تفكك المزايا التنافسية لديها جراء فرط المنافسة، على الرغم من ثبات مواردها وعدم تغيرها ، لكن بيئة الأعمال تتغير ، لذا يجب أن تكون لدى الشركات قدرة على إنشاء سلسلة من المزايا التنافسية على مر الزمن . (M. Alam , et.al , 2013 , 10 – 19)

وهي ليست مجرد تقنية لتخفيض التكلفة أو إطار للسيطرة ، لكنها جزء من إستراتيجية شاملة لنظام إدارة الأرباح (M. Helms , et.al , 2005 , 49) وهي عملية تحديد الحد الأقصى المسموح به للتكلفة لمنتج جديد ، ومن ثم

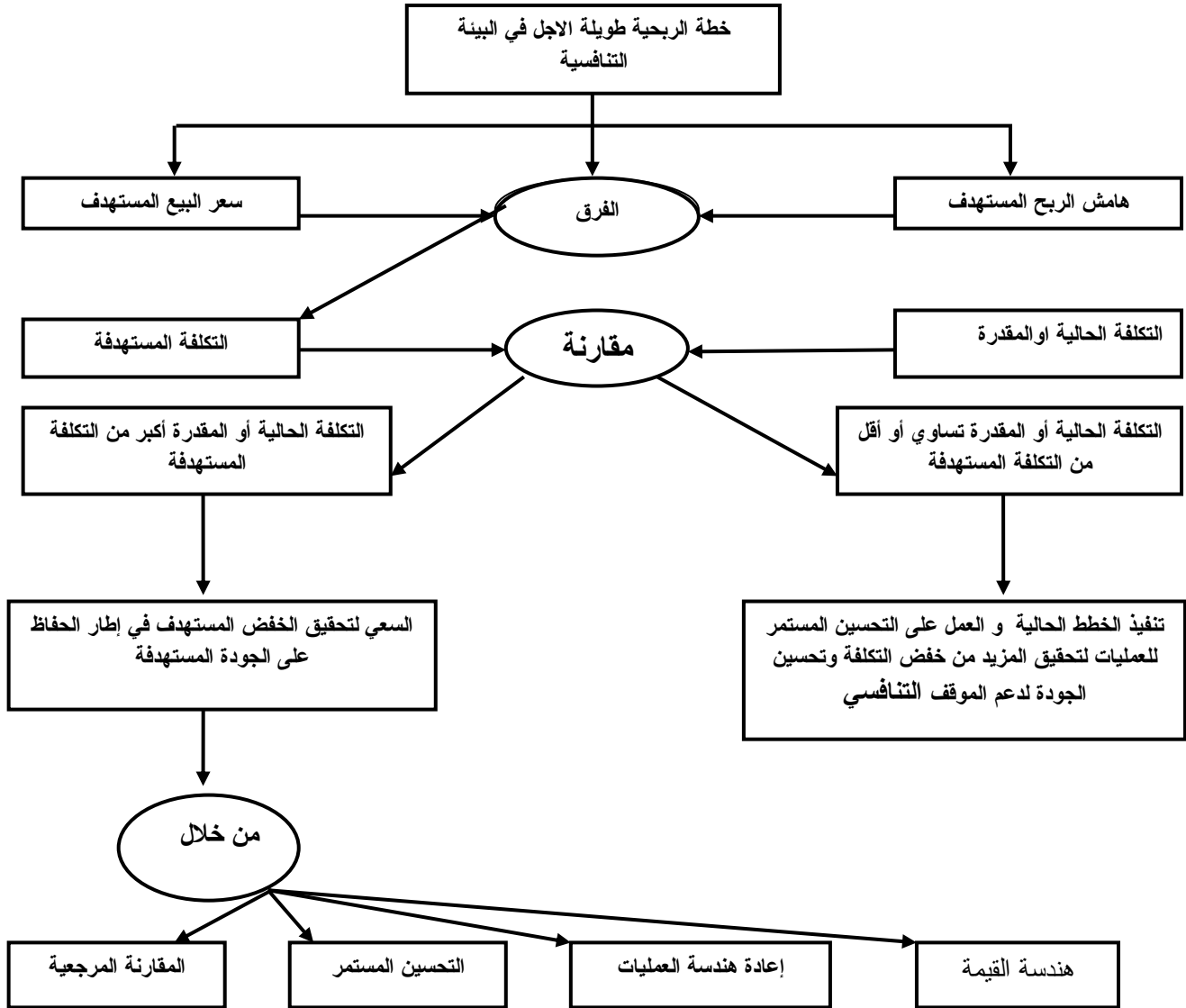
تطوير نموذج أولي يمكن من خلاله تحقيق الربح المستهدف . (Garrison & Noreen , 2003 , 813) وقد تعددت المفاهيم والتعريفات ، ولم يتفق الكتاب والباحثون على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، فقد عرفت على أنها عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل . (أبو عودة ، 2010 ، 23)

وعرفت بأنها من أدوات إدارة التكلفة المهمة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي وزيادة قدرة الشركة التنافسية ومساعدتها في تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار . (خطاب ، 2010 ، 1 – 18)

وعرفها Jiambalvo بأنها مدخل متكامل لتحديد سعر وتكلفة وتصميم المنتج ، والذي يضمن تحقيق الشركة الأرباح المطلوبة من المنتجات الجديدة، من خلال تحليل متطلبات الزبون والمنتجات المنافسة وتقديم المنتج بالسعر الذي يجذب الزبائن. (Jiambalvo , 2010 , 291) وهي التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج ، ويمكن اعتباره كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج . (العشماوي ، 2011 ، 331)

وعرفت بأنها احد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتي تهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج .
(سيد ، 2010 ، 281 – 327)
وعرفت أيضاً بأنها أسلوب لإدارة التكلفة، هدفه الأساسي إيجاد طرائق لتخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته ،
(Jalae 2012 , 10 – 18)
يلاحظ من التعاريف السابقة أنه لم يتم الاتفاق بين الباحثين على التكلفة المستهدفة ، هل هي مدخل ، طريقة ، أداة ،
عملية ، أو أسلوب ، ويفضل الباحث اعتبارها أسلوباً ، لأن الأسلوب يستخدمه شخص أو مجموعة أشخاص للوصول
إلى أهدافهم ، فإذا تم استخدامه بشكل صحيح فسيؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منه .
وتظهر أفكار الإطار العام للتكلفة المستهدفة بالشكل (1)

الشكل (1)
الإطار العام للتكلفة المستهدفة



الشكل (1)
الإطار العام للتكلفة المستهدفة

المصدر : سهير الظنملي ، 2009 ، رؤية إستراتيجية تنافسية حول أسلوب المقاييس المرجعية ومداخل خفض التكلفة ، مجلة المال والتجارة ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، مصر ، 4-25 .

واستناداً لما تقدم ، فقد عبرت التعاريف الواردة آنفاً عن وجهات نظر متعددة ، واشتركت في
كما أن هناك مفهومين مرتبطين بمفهوم التكلفة المستهدفة بصورة أساسية وهما:

1. مفهوم السعر المستهدف Target Price

يعد سعر البيع نقطة البدء لأسلوب التكلفة المستهدفة ، إذ يوجد الكثير من العوامل التي تؤثر ببيع المنتج وتشمل
طبيعة المنتج ، وهو السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه للمنتج الجديد بناءً على تقرير التحليل الشامل للسوق
لتحديد السعر المستهدف والسوق المستهدف، ودورة حياة المنتج، كمية المبيعات المتوقعة كذلك فحص استراتيجيات
المنافسين بعناية شديدة (Sani & Verdizadeh, 2012, 47- 53) ، ويقصد بالأسعار المستهدفة للمنتج تلك
الأسعار التي تحقق التوافق بين كل الاعتبارات الآتية: (عبد الرحمن ، 2000 ، 1-44)
أ. لا تزيد بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين ، ويفضل أن تقل عنها .
ب. الأسعار التي يتقبلها المستهلك ، ويمكن للمشروع من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة للمنتج المقترح أو
توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة .
ت. الأسعار التي تحقق الربح المستهدف والذي يُمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة.

2. مفهوم الربح المستهدف Target Profit

يعرف الربح المستهدف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم
تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع، بمعنى أن
الربح المستهدف هو الربح الذي تطمح المنشأة لتحقيقه . (أبو عودة ، 2010 ، 31) ويرتبط الربح المستهدف
بالأرباح المخططة للشركة وبخاصة على المدى المتوسط مع الأخذ بالاعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح، وفي
مدخل التكلفة المستهدفة يتم ابتداء احتساب إجمالي الربح المستهدف على ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل .
(الحبيطي ، 2009 ، 319- 331) .

المحور الثاني

نطبيق التكلفة المسندفة

1. مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة :

ويمر تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة بمرحلتين رئيسيتين وهما : (خضر ، 2005 ، 9)

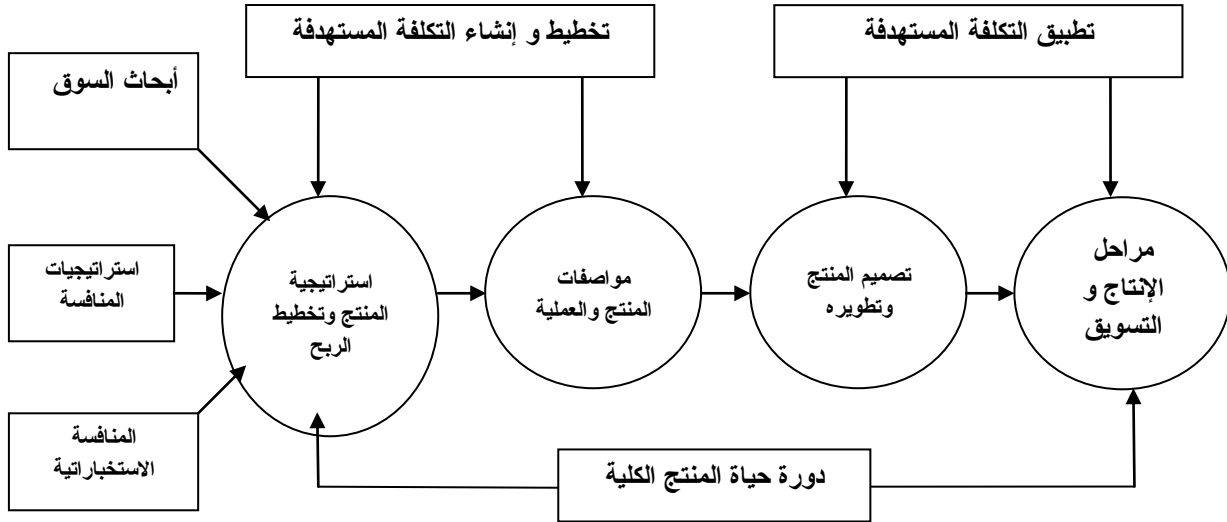
Establishing Target cost وتتضمن :

- أبحاث السوق.
- ب. تفضيلات السوق و المستهلك.
- ج. تحليلات المنافسة.
- د. سعر السوق التنافسي.
- هـ. الربح المرغوب به.
- و. احتياجات المستهلك.

ب. مرحلة إنجاز التكلفة المستهدفة. Attaining Target cost وتتضمن :

- أ. تبسيط وظيفة الجودة.
- ب. التعرف على خصائص المنتج.
- ج. دراسة سلسلة القيمة.
- د. التركيز على العمليات الإنتاجية.
- هـ. دراسة أنشطة الإنتاج و ما بعد الإنتاج.

ويمكن تضمين المراحل الرئيسية والخطوات الثانوية لتطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل (2) الآتي :



الشكل (2)
مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

المصدر: (انس متي خضر، 2005 ، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، ص 10) .

2. مبادئ تطبيق التكلفة المستهدفة :

يرتكز أسلوب تطبيق التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي :
(بركة ، 2012 ، 83)

1. يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على أساس التخطيط للتكاليف والأرباح.
2. يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة الآتية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
3. يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
4. يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ، ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
5. ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
6. يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
7. يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

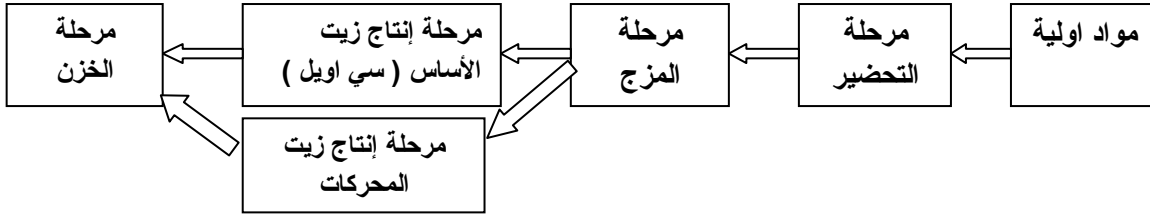
المحور الثالث

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على شركة بيكو لإنتاج زيوت المحركات في ديالى / دراسة حالة

من أجل ان يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض منتج شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات لابد من التعرف على العملية الإنتاجية القائمة في الشركة ومساراتها التقنية .

1. المسارات التقنية للإنتاج :

يبين الشكل (3) المسارات التقنية للإنتاج في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى وكالاتي :



الشكل (3)

المسارات التقنية للإنتاج في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى

المصدر: الشكل من إعداد الباحث .

إذ تبدأ عملية الإنتاج بعد الحصول على الاحتياجات من المواد الأولية من مخازن الشركة ، ثم يتم دفعها إلى خزان التهيئة والتحمير، وبعد أن يتم تسخينه بالبخار المدفوع من جهاز البويلر ، تتم عملية المزج ، إذ يتم إضافة مادة البايلون والاسيت بعد أن ترتفع درجة الحرارة إلى (160) درجة مئوية ، ويتم مزج المواد بصورة جيدة لمدة ساعة تقريباً .

ثم بعد ذلك يتم دفع المواد إلى جهاز الكيس الذي يحتوي على فلاتر لتتم عملية الاستخلاص للزيت ، ليكون الإنتاج في هذه الحالة تاماً يمكن بيعه كمنتج نهائي ، ولكن على شكل زيت أساس (سي أويل) حيث يتم نقله إلى مخزن الإنتاج التام ويوضع في خزان خاص به ، أو يتم إضافة مادة الحبيبات، له لكي يتم تحويله إلى زيت محركات السيارات وبعدها ينقل إلى مخزن الإنتاج التام ويوضع في الخزانات الخاصة به ، وإن الوحدة الإنتاجية عبارة عن برميل من المنتج .

وبحسب ما تم معرفته من الإدارة أن إنتاج الشركة الرئيس هو زيت محركات السيارات كون الطلب عليه في السوق أكثر من الزيت الأساس .

ولهذا يرى الباحث بعد الاطلاع على المسار التقني وطبيعة العملية الإنتاجية في الشركة ، أن هناك أكثر من إستراتيجية أو أسلوب يمكن اعتماده من قبل الشركة لتخفيض التكلفة كإستراتيجية هندسة القيمة والتحسين المستمر وإعادة هندسة العمليات والتكلفة المستهدفة ، والأخيرة هي في نظر الباحث الأكثر ملاءمة لتخفيض التكلفة في الشركة عينة البحث بوصفها أسلوباً سهلاً وممكن التطبيق وغير مكلف، ويعد ذا جدوى للشركة، من خلال تحديد التكلفة المستهدفة ومعرفة الفجوة بينها وبين التكلفة الفعلية ومحاولة الوصول بالتكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة ، ليتم تحقيق الربح المستهدف للشركة.

وعليه سيتم دراسة حالة للتطبيق من خلال ثلاثة جوانب رئيسية هي على النحو الاتي :

الجانب الأول : تحديد كلفة الإنتاج قبل التطبيق

من خلال المقابلات الشخصية التي تم القيام بها مع إدارة الشركة وإدارة الإنتاج والبيانات التكاليفية التي تم الحصول عليها من الشركة، حيث إن بيانات المواد المباشرة والأجور المباشرة تتعلق بالوجبة الإنتاجية الواحدة ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الأخرى تتعلق بشهر واحد ، والتي سيتم تقسيمها على عدد أيام الشهر الفعلية (26) يوماً، كون الشركة لا تعمل يوم الجمعة ، وذلك لاستخراج ما يخص الوجبة الإنتاجية الواحدة (14) برميل ، ثم يتم تقسيمها على (14) ليتم التوصل إلى الكلفة الخاصة بالبرميل الواحد ، حيث إن الشركة لها وجبة إنتاج واحدة في اليوم ، وإن الإنتاج النهائي للوجبة الإنتاجية لليوم الواحد سواء كان زيت أساس (سي اويل) أو زيت محركات السيارات يساوي (14) برميلاً ، حيث أن الوحدة الإنتاجية هي برميل .

والجدول (1) يوضح البيانات المتعلقة بالمواد والأجور المباشرة المخصصة لإنتاج وجبة إنتاجية واحدة تساوي (14) برميلاً ، والجدول (2) يوضح التكاليف غير المباشرة المتعلقة بشهر آذار / 2013 بحسب ما تم تزويدنا بها من الشركة .

جدول (1)

بيانات التكاليف الصناعية المباشرة للوجبة الإنتاجية لليوم الواحد (المبالغ بالدينار العراقي)

| اسم المادة | وحدة القياس | (1) الكمية | (2) السعر دينار | (1) × (2) = (3) القيمة دينار | (3) ÷ (4) = (4) كلفة الوحدة الواحدة دينار |
|-------------------------|-------------|------------|-----------------|------------------------------|---|
| دهن اسود | برميل | 20 | 90000 | 1800000 | 128571.5 |
| بايلون | كيس | 69 | 3500 | 241500 | 17250 |
| أسيت | لتر | 10 | 3000 | 30000 | 2143 |
| كاز وايل | لتر | 230 | 750 | 172500 | 12321 |
| أجور عمال ماهرين | يوم | 1 | 100000 | 100000 | 7143 |
| أجور عمال تحميل | عدد | 2 | 15000 | 30000 | 2143 |
| أجور نقل المنتج | نقله | 1 | 90000 | 90000 | 6428.5 |
| مجموع | | | | 2464000 | 176000 |
| المواد والأجور المباشرة | | | | | |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة ، للفترة من 3 / 1 / لغاية 31 / 3 / 2013 .

جدول (2)

بيانات التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الأخرى لشهر آذار / 2013

| اسم المادة | وحدة القياس | (1) الكمية | (2) السعر دينار | (1) × (2) = (3) القيمة دينار | (3) ÷ (4) = (4) كلفة الوحدة الواحدة دينار |
|---------------------|--------------|------------|-----------------|------------------------------|---|
| إيجار بناية 8 أبواب | الباب الواحد | 8 | 75000 | 600000 | 1648 |
| وقود للمولد | لتر | 930 | 750 | 697500 | 1916 |
| حارس | عدد | 1 | 350000 | 350000 | 961.5 |
| عمال تنظيف | عدد | 2 | 300000 | 600000 | 1648.5 |
| مصاريق أخرى | لشهر الواحد | 1 | 300500 | 300500 | 826 |
| المجموع الشهري | | | | 2548000 | 7000 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة ، للفترة من 3 / 1 / لغاية 31 / 3 / 2013

التكاليف غير المباشرة لليوم الواحد = $2548000 \div 26$ يوماً = 98000 دينار .
وبما أن الإنتاج التام للوجبة الواحدة = 14 وحدة (برميلاً)
إذاً نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة = $98000 \div 14 = 7000$ دينار .
المجموع الكلي لتكاليف إنتاج وجبة إنتاجية واحدة في اليوم الواحد = مواد ش + أجور ش + تكاليف غير مباشرة .

$2464000 + 98000 = 2562000$ دينار تكاليف الوجبة الإنتاجية الواحدة (14) برميلاً
الإنتاج التام = 14 برميلاً .

إذاً تكلفة الوحدة الواحدة (برميل) = إجمالي التكاليف للوجبة الإنتاجية ÷ عدد الوحدات المنتجة

$$183000 = 14 \div 2562000 \text{ دينار كلفة الوحدة الواحدة .}$$

الجانب الثاني : تحديد الكلفة المستهدفة والفجوة بينها وبين الكلفة الفعلية

لغرض تحديد التكلفة المستهدفة يتم الاعتماد على الصيغة الآتية :

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

ومن خلال الاستفسار من الإدارة عن السعر الذي يتم بيع المنتج به ، وكذلك الربح المستهدف الذي ترغب به الشركة تبين الآتي :

1. إن السعر الذي تتبع به الشركة منتجها هو 200000 ألف دينار، وهو السعر المقبول من قبل زبائن الشركة، وهو مقارب لأسعار المنافسين ، حيث إن الفرق لا يتجاوز 5000 دينار للبرميل صعوداً أو نزولاً .

2. إن نسبة الربح المستهدف والمرغوب بها من قبل الشركة والذي تحققه الشركات المماثلة (بحسب قول الإدارة) كحد أدنى هو 15% من سعر البيع ، والشركة ترغب بهذه النسبة .

$$* \text{ إذاً التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{الربح المستهدف} (15 \%)$$

$$200000 - [100 \div 15 \times 200000]$$

$$170000 = 30000 - 200000 \text{ التكلفة المستهدفة .}$$

وبعد تحديد التكلفة الفعلية في الجانب الأول والتي بلغت (183000) ألف دينار وتحديد التكلفة المستهدفة في الجانب الثاني والتي تم التوصل إليها بعد طرح هامش الربح المستهدف المرغوب والمخطط له من قبل الشركة (15%) والتي بلغت (170000) ألف دينار .
سيتم تحديد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية و بيان ذلك من خلال جدول (3) الآتي :-

جدول (3)
فجوة التكلفة

| تكلفة مستهدفة للوحدة الواحدة | تكلفة فعلية أو مخططة للوحدة الواحدة | فجوة التكلفة |
|------------------------------|-------------------------------------|--------------|
| 170000 | 183000 | 13000 |

المصدر : من إعداد الباحث .

الجانب الثالث : إجراءات التخفيض لسد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والفعلية .
من أجل القيام بإجراءات التخفيض يجب أن يتم تحديد الفقرات التي ستخضع للتخفيض بما لا يؤثر على جودة ونوعية المنتج ، وهذا الأمر هو الأهم في هذه العملية .
ومن خلال التعرف على المسار التقني للعملية الإنتاجية ، والمعاشية البسيطة في الشركة ، والأسئلة والمعلومات التي تم الحصول عليها من إدارة الشركة والعاملين في الإنتاج ، ومعرفة وجهات نظرهم وأفكارهم وكذلك استشارة مهندسي ميكانيك وكهرباء ومعادن وكيمياء
فقد تبين أن الدهن الأسود يتم شراؤه بسعر (90000) دينار ، وقد تم تحميله أجرة نقل من قبل المورد (7000) دينار ، مع العلم انه بإمكان الشركة استئجار سيارة نقل بمبلغ (40000) دينار كون المسافة ليست بالبعيدة ، وهذا سيحقق وفر في التكلفة بمقدار (100000) دينار. وعند الاجتماع بالمسؤولين عن العملية الإنتاجية والمجالات ذات العلاقة واستشارة المهندسين ، تبين انه يمكن أن يتم تخفيض عدد أكياس البايلون إلى (62) كيساً ولا يؤثر على جودة المنتج ، وهذا سيحقق وفر في التكلفة بمقدار (24500) دينار.
وكذلك فيما يتعلق بمادة الاسيت يمكن أن تخفض الكمية التي يتم إضافتها إلى (8) لتر بدلاً من 10 لتر ، ولا يؤثر على جودة المنتج، وهذا سيحقق وفر بالتكلفة بمقدار (6000) دينار .
وبالنسبة لمادة الوقود (كاز وايل) يمكن أن يتم رفع الضغط للبويلر لكي يتم تسخين الماء والحصول على البخار بوقت أسرع مما يوفر 40 لتراً لكل وجبة إنتاج ، وهذا سيحقق وفر بالتكلفة بمقدار (30000) دينار من وقود البويلر .
أما ما يتعلق بأجور النقل للمنتج عند بيعه فقد تم استبدال السيارة التي تنقل المنتج بسيارة أخرى باجرة (5000) دينار للوحدة أي ما يحقق وفر بالتكلفة بمقدار (20000) دينار.
هذا ما يتعلق بالمواد والأجور المباشرة اليومية التي يتم إنفاقها لوجبة إنتاج واحدة بمقدار (14) وحدة (برميلاً) .
أما ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة ، فقد تبين أن هناك بوابتين لا يتم الاستفادة منهما ، وإن إيجار البوابة الواحدة شهرياً (75000) دينار ، وهذا يعني أنه سيتم تحقيق وفر بمقدار (150000) دينار شهرياً.
وأما ما يتعلق بالوقود الذي يصرف للمولدة فقد تم اقتراح أن يتم إعطاء المولد نصف ساعة استراحة أثناء تناول العمال لوجبة الغداء والذي يعتبر وقت ضائع طبيعي، مما سيوفر 13 ساعة عمل شهرياً والذي يوفر بدوره ما يعادل 200 لتر بقيمة وفر شهري للتكلفة يعادل (150000) دينار. والتوضيح بالجدول (4) و (5) الآتيين .

جدول (4)

تخفيض تكلفة المواد والأجور المباشرة

| المادة المشمولة بالتخفيض | (1) تكلفة المادة قبل التخفيض دينار | (2) مقدار التخفيض دينار | (3) تكلفة المادة بعد التخفيض دينار | (4) = 14 ÷ (2) نصيب الوحدة الواحدة (برميل) من التخفيض د |
|--------------------------|------------------------------------|-------------------------|------------------------------------|---|
| دهن اسود | 180000 | 10000 | 170000 | 7143 |
| بايلون | 241500 | 24500 | 217000 | 1750 |
| اسيت | 30000 | 6000 | 24000 | 428.5 |
| كاز وايل | 172500 | 30000 | 142500 | 2143 |
| أجور نقل المنتج | 90000 | 20000 | 70000 | 1428.5 |
| المجموع | 2334000 | 180500 | 2153500 | 12893 |

المصدر: من إعداد الباحث .

جدول (5)
تخفيض التكاليف غير المباشرة

| المادة المشمولة بالتخفيض | (1) تكلفة المادة قبل التخفيض دينار | (2) مقدار التخفيض دينار | (3) تكلفة المادة بعد التخفيض دينار | (2) ÷ 14 = 412 = (4) نصيب الوحدة الواحدة من التخفيض دينار |
|--------------------------|------------------------------------|-------------------------|------------------------------------|---|
| إيجار بناية 8 أبواب | 60000 | 15000 | 45000 | 412 |
| وقود للمولد | 69750 | 15000 | 54750 | 412 |
| المجموع | 129750 | 30000 | 99750 | 824 |

المصدر : من إعداد الباحث .

ومما سبق يتبين أن مقدار التخفيض الذي تم التوصل إليه للوجبة الإنتاجية في اليوم الواحد ، والتخفيض للوحدة الواحدة (برميل) على النحو الآتي :

$$180500 + 11538 = (300000 \div 26) = 192038 \text{ ديناراً في اليوم الواحد.}$$

$$12893 + 824 = 13717 \text{ ديناراً للوحدة الواحدة (برميل) .}$$

ويمكن بيان نتيجة تخفيض التكاليف للوحدة الواحدة ومقارنتها مع التكلفة المستهدفة وبيان معالجة الفجوة ونوع الفجوة بعد التخفيض ، من خلال جدول (6) الآتي .

جدول (6)

بيان نتيجة التخفيض ونوع الفجوة

| نوع الفجوة | التكلفة قبل التخفيض | الفجوة | مقدار التخفيض | التكلفة بعد التخفيض | التكلفة المستهدفة |
|------------|---------------------|--------|---------------|---------------------|-------------------|
| اجبائية | 183000 | 13000 | 13717 | 169283 | 170000 |

المصدر : الجدول من إعداد الباحث.

مما تقدم يتضح لنا ان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة قد حقق فرضية البحث في تخفيض كلفة الانتاج مع المحافظة على جودة المنتج ، وانه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية (13000) وكذلك حققنا فجوة ايجابية بمقدار (717) دينار لكل وحدة انتاجية .

الإسنتاجات

1. إن الأساليب الحديثة هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية ، وهي نتاج لتلازم منطقي بين التهديدات والفرص التي تواجه المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة.
2. انتقال قرارات التسعير من يد الشركة إلى الزبائن ، ومن ثم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .
3. إن تحديد التكلفة الفعلية يعد أمراً مهماً من أجل المقارنة بينها وبين التكلفة المستهدفة .
4. إن تحديد سعر البيع المستهدف وأسعار المنافسين والربح المستهدف ضروري لتحديد التكلفة المستهدفة .
5. إن إجراء المقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية ينتج عنه بيان الفجوة في التكاليف التي تبين المبلغ الذي تعمل الشركة على تخفيضه .
6. إن مجالات خفض التكاليف تم مناقشتها مع الإدارة والعاملين في الشركة واستشارة مجموعة من المهندسين بما لا يؤثر على الجودة والنوعية .
7. إن تطبيق التكلفة المستهدفة أدى إلى معالجة الفجوة في التكاليف وحققت فجوة إيجابية أيضاً .
8. إن أسلوب التكلفة المستهدفة حقق فرضية البحث في تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة .
9. كانت إجراءات التخفيض بالنسبة للكلفة الأولية اكبر من التكاليف غير المباشرة لسد الفجوة بين التكلفة الفعلية والمستهدفة (12793) ديناراً للكلفة الأولية وبالنسبة للتكاليف غير المباشرة (824) للوحدة الواحدة .

التوصيات

1. ضرورة تبني الشركات الصناعية أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل عام وأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل خاص .
2. ضرورة إضفاء الصبغة المحاسبية بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص ، على البحوث التي تتناول أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية .
3. على إدارات الشركات في العراق إعطاء اهتمام أكبر لوظيفة المحاسبة بصورة عامة والمحاسبة الإدارية والتكاليف بصورة خاصة ، لما لها من دور مميز في تحسين الميزة التنافسية .
4. ضرورة الاستفادة من جميع الأفكار المقترحة في البحث التي من شأنها تخفيض تكلفة المنتج للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة ومعالجة الفجوة في التكاليف .
5. ضرورة توجيه المزيد من الأبحاث نحو الاستفادة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه في الشركات الصناعية بشكل تطبيقي لما لها من دور في تحقيق الميزة التنافسية .

المصادر

أولاً- المراجع باللغة العربية

1. العشماوي، محمد عبدالفتاح ، 2011 ، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث، عمان، الأردن ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
2. خطاب ، محمد شحاتة خطاب ، 2010 ، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية ، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
3. خضر، انس متي، ٢٠٠٥ ، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لإغراض التسعير، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير في اختصاص المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
4. سيد، سيد عبدالفتاح ، 2010 ، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال : " دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، مصر .
5. عبد الرحمن ، عاطف عبد المجيد ، 2000 ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، المجلة العلمية ، كلية التجارة جامعة أسيوط ، مصر ، مج 19، ع 28 .
6. الطنملي ، سهير، 2009 ، رؤية إستراتيجية تنافسية حول أسلوب المقاييس المرجعية و مداخل خفض التكلفة : دراسة تطبيقية ، مجلة المال والتجارة ، مصر، ع 481.
7. بركة ، كامل يوسف ، 2012 ، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات ، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
8. الحبيطي ، قاسم محسن ، 2009 ، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية-فرع نينوى ، مجلة تنمية الرافدين العدد94 مجلد 3 .
9. أبو عودة ، علي عدنان ، 2010 ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
10. جلس ، سالم عبد الله ، و الحداد ، محمد حسن ، 2012 ، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة – دراسة ميدانية - ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد العشرون ، العدد الثاني .

ثانياً- المصادر باللغة الأجنبية

1. Jalae , Hamidreza , 2012, Advantages of Target Costing in Organizatiom , International Journal of Research in Management , ISSN 2249-5908 , Issue2, Vol. 1 .
2. Jiambalvo , James , 2010, Management Accounting 4thed ., John Wiley & Sons , Inc.
3. M. Alam , et.al, 2013 , Market-Scanning Capability-A Scale to Measure Firms' Ability to Sense or Respond to the Changes in the Marketplace , International Journal of Business and Management , Published by Canadian Center of Science and Education ,Vol. 8, No. 4.
4. M. Helms , et.al , 2005 , Managerial Implications of Target costing , Gordon , CR Vol. 15, No. 1.
5. Garrison Ray. H. & Noreen Eric.W , 2003 , Managerial Accounting ,10th ed., McGraw-Hill Irwin .
6. Sani , Alireza Azimi & Verdizadeh , Mahdi Allah , 2012, Target And Kaizen Costing , World Academy Of Science , Engineering And Technology 62 .