

تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية

The effect of applying the target costing technique on rationalizing pricing decisions in economic units

Aseel Ayad Jamal Al-Hasani¹Dr. Wafaa Abdel-Amir Al-Dabbas²

Received

15/3/2023

Accepted

11/4/2023

Published

30/6/2023

Abstract:

The research aims to highlight the role played by the target costing technique as an administrative technique that is compatible with the rapid developments and changes in the external environment, with the information and scientific foundations it provides in the allocation of indirect costs and the accuracy in measuring the cost from the start of the project planning process up to the production process and indicating the extent of its impact on decisions Pricing in a way that contributes to the rationalization of pricing decisions in economic units in the light of intense competition and the multiplicity of alternatives.

Keywords: cost technology, pricing decisions

المستخلص:

يهدف البحث الى ابراز الدور الذي تلعبه تقنية الكلفة المستهدفة باعتبارها تقنية إدارية تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من معلومات وأسس علمية في تخصيص التكاليف غير المباشرة والدقة في قياس الكلفة منذ البدا بعملية التخطيط للمشروع وصولاً للعملية الإنتاجية و بيان مدى تأثيرها في قرارات التسعير بما يسهم في علمية ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية في ضوء المنافسة الشديدة وتعدد البدائل.

الكلمات المفتاحية: تقنية الكلفة، قرارات التسعير

المقدمة :

تعمل الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن في ضل بيئة تكنولوجية معقدة ومتغيرة على نحو متزايد ، كذلك تتميز هذه البيئة بالمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية ،ونظرا لاهتمام أنظمة التكاليف التقليدية بالمعلومات المرتبطة بالبيئة الداخلية فقط ، دون مراعاة التأثيرات على البيئة الخارجية وانعكاساتها على سلامة ومصداقية النتائج بالإضافة إلى عدم ملائمة الأساليب والإجراءات والمقاييس المحاسبية المستخدمة ، مما يؤول في النهاية إلى قرارات إدارية غير سليمة مما يتوجب عليها في ظل تلك الظروف بالبحث عن

1.Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, asseelayadjamal@gmail.com. Iraq

2.Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, wafaaabdameer@pgiafs.uobaghdad.edu.iq. Iraq

تقنيات جديدة متطورة ، حيث تعد تقنية الكلفة المستهدفة من أهم تلك التقنيات في مجال إدارة الكلفة الاستراتيجية ، وذلك بما توفر من بيانات مهمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة التي تلبي متطلبات بيئة الأعمال الحديثة ولا سيما قرارات التسعير وبشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية .

منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث :

1-1 مشكلة البحث : من أجل الإلمام بجوانب البحث والتعرف على مدى تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات قمنا بطرح الإشكالية التالية (ما مدى تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في مصنع إشارات الديوانية) وهذه الإشكالية دفعت لطرح الأسئلة التالية :

- هل تلبي التقنيات القديمة في حساب التكاليف متطلبات السوق التنافسي .

- هل يحقق استعمال تقنية الكلفة المستهدفة متطلبات السوق التنافسي بترشيد قرارات التسعير .

1-2 أهمية البحث : تنطلق أهمية البحث من أهمية تقنية الكلفة المستهدفة كونها مصدر للمعلومات الملائمة تدعم عملية اتخاذ قرارات التسعير من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي يتم توفيرها من خلال أسس فاعلة لعملية التخصيص .

1-3 هدف البحث : يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة دور المعلومات المتولدة من استخدام تقنية الكلفة المستهدفة وبيان أثرها في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية.

لغرض تحقيق الهدف الرئيسي تم تجزئته إلى أهداف فرعية وكما يلي :

1-3-1 دراسة وتحليل إمكانية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة ومدى تأثيرها في ترشيد قرارات التسعير في الوحدة الاقتصادية مجال التطبيق.

1-3-2 بيان مدى وجود دور تأثيري لتقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير مجال التطبيق.

1-4 فروض البحث : للاجابة على الاسئلة الفرعية التي تم طرحها في مشكلة البحث تم طرح الفرضيات التالية :

1- لا تلبي التقنيات المستخدمة في الشركة عينة البحث متطلبات السوق التنافسي .

2- تساعد تقنية الكلفة المستهدفة على القياس المناسب للتكاليف بهدف ترشيد قرارات التسعير في السوق التنافسي .

1-5 منهج البحث: لغرض انجاز جانب النظري استخدم الباحث المنهج الاستقرائي، حيث تم الاستعانة بالمصادر والدوريات والمراجع العربية والأجنبية والتي تم تجميعها من المواقع الالكترونية فضلاً عن المكتبات المتخصصة، أما فيما يخص الجانب العملي استخدم الباحث المنهج الكمي التحليلي الذي يقوم على جمع البيانات من المصادر المتاحة ومن ثم القيام بعملية تحليلها لغرض بناء الاستنتاجات وتقديم المقترحات المناسبة.

1-6 الحدود المكانية والزمانية : الحدود المكانية تم اختيار مصنع إشارات الديوانية التابع للشركة العامة للصناعات المطاطية بوصفه مجال التطبيق لغرض الاجراء التطبيقي ، وذلك لعدة أسباب أهمها :

1- يواجه المصنع مجال التطبيق منافسة شديدة من الشركات الأجنبية لاسيما في مجال السعر والجودة ، الامر الذي يتطلب توافر معلومات ملائمة تمكنه من التنافس مع تلك الشركات الأجنبية .

3- يتبع المصنع حالياً أساليب تقليدية لحساب التكلفة وإدارة الأرباح الذي ينتج عنه عدم الدقة في قياس تكلفة العمليات والمنتجات مما يؤدي الى تحميله لتكاليف إضافية هو في غنى عنها .

أما الحدود الزمانية فقد تم الاعتماد على التقارير والبيانات المالية والكفوية في مصنع مجال التطبيق وذلك عن سنة (2016) لأنها الأقرب لواقع الحال لاداء المصنع .

ثانياً: الدراسات السابقة: في هذه الفقرة سوف يستعرض الباحث بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة حيث يتم التركيز على هدف الدراسة وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وهو أحد المناهج المستخدمة في استعراض الدراسات السابقة. ويهدف هذا المبحث إلى تحديد ما وصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج وربطها بنتائج هذه الدراسة لغرض الوقوف على آخر التطورات العلمية والعملية في موضوع الدراسة.

1- الربيعي ، محمد علي محمد 2015	
عنوان البحث	تكامل قياس التكلفة على أساس الموصفات وتقنية التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق المزايا التنافسية.
نوع البحث	بحث تطبيقي - جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم الدراسات المحاسبية
منهج البحث	دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية
الهدف من البحث	بيان أهم المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة ، كذلك بيان أثر التكامل بين مدخل قياس التكلفة على أساس الموصفات (ABCII) وتقنيتي التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق المزايا التنافسية في ظل تطبيقه في الشركة العامة للصناعات الكهربائية على منتج السخان الكهربائي .
أهم الاستنتاجات	أن التكامل بين التكلفة على أساس الموصفات والتكلفة المستهدفة أدى إلى تخفيض تكلفة المنتج مما ترتب عليه انخفاض سعر البيع ، كما إن إضافة مواصفة الاقتصادية (الطاقة) للمنتج تعتمد على تحليل التكلفة والمنفعة، فالتكلفة هي التي تحملتها الشركة لأضافتها مواصفة الاقتصادية أما المنفعة فهي السعر الذي الزبون مستعد لدفعه ويتحدد السعر وفق أهمية المواصفة لدى الزبون.
2- احمد ، السارة سعد علي 2018	
عنوان البحث	استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية
نوع البحث	اطروحة دكتوراه فلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية - كلية الدراسات التجارية - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
منهج البحث	دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في السودان
الهدف من البحث	بيان دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط واسلوب التكلفة المستهدفة في قياس التكلفة ، وكذلك دورهما في تسعير الخدمات المصرفية بالمصارف التجارية السودانية
أهم الاستنتاجات	توصلت الباحثة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية ، كما يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة واتباع سيادته بصورة صحيحة عند البدء بعملية التخطيط للمشروع والعملية الإنتاجية إلى دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية . كذلك أوصت بضرورة اعتماد إدارات المصارف على تقنيات حديثة لإدارة التكلفة مثل أسلوب التكلفة على أساس نشاط والتكلفة المستهدفة من أجل تقديم خدمات مصرفية بتكلفة توعية مقبولة من العملاء ، وضرورة توعية وتدريب الجهات المسؤولة عن قياس وتسعير الخدمات المصرفية عن المفاهيم التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط واسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب إعادة هندسة القيمة والجودة الشاملة والإستفادة منها في تخصيص تكلفة الخدمات المصرفية بما يحقق مصلحة ورغبة العملاء .

-3 Nour Aldeen et, a, 2014	
عنوان البحث	The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies اثر طريقة الكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية
نوع البحث	بحث منشور في المجلة الدولية للاعمال والعلوم الاجتماعية المجلد 5، العدد 2، ص 250-263
منهج البحث	دراسة استكشافية لعدة شركات في قطاع الصناعات الهندسية في سوريا باستخدام استبيان لتحديد تأثير طريقة التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية.
الهدف من البحث	يهدف البحث إلى حث إدارة الشركات على المحافظة على المزايا التنافسية التي تبني على الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ومعرفة تأثير تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية.
اهم الاستنتاجات	1- توجد علاقة ارتباط موجبة ومباشرة جيدة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة. 2- توجد علاقة ارتباط موجبة ومباشرة جيدة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتحسين الجودة أفضلية. 3- توجد علاقة ارتباط موجبة ومباشرة متوسطة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتعزيز ميزة بيئية.
-4 Celayir,2020	
عنوان البحث	Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية ومسح حول تنفيذها في صناعة الأثاث التركية
نوع البحث	بحث منشور في مجلة ابحاث الاعمال-تركيا المجلد 12، العدد 2، ص 1308-1321
منهج البحث	دراسة تطبيقية في المؤسسات التابعة لجمعية صناع الاثاث الاتراك
الهدف من البحث	هدفت الدراسة الى خفض التكلفة في المرحلة الأولى من دورة الحياة المنتج ، اذا تهدف هذه الطريقة في المقام الأول إلى تمكين الشركات من الاستيلاء على هامش الربح المطلوب بالإضافة إلى تكلفة المنتج وتحديد السعر الذي يتوافق مع ما يرغب العملاء في دفعه ، فأن الغرض من هذه الدراسة هو فحص طريقة تحديد التكلفة المستهدفة ومحاولات تحديد مدى تنفيذها في صناعة الأثاث التركية .
أهم الاستنتاجات	يجب أن تهتم الشركات بالجودة والسرعة والتوقيت والتكاليف أولاً وقبل كل شيء ، مع مراعاة الحقيقة أنهم يعملون في بيئات تنافسية للغاية ، بالإضافة الى تحديد توقعات العملاء خاصة قبل تصميم المنتج والسوق ، كما يجب إجراء البحوث التي تغطي الموردين وتجار التجزئة في مرحلة التصميم للوحدة الاقتصادية لتنفيذها التكلفة المستهدفة، فهم بحاجة إلى مساعدة أصحاب المصلحة الآخرين داخل سلسلة القيمة .

الاطار النظري

2-1 مفهوم تقنية الكلفة المستهدفة : لا يوجد تعريف شامل لتقنية الكلفة المستهدفة بسبب اختلاف آراء الكتاب والباحثين في وضع تعريف محدد لتقنية الكلفة المستهدفة مما تعددت المفاهيم والتعريفات التي أوردتها الأدبيات المحاسبية بخصوص تلك التقنية منذ ظهورها بشكل فعال ، ومع هذا فأن جميع التعريفات التي جاءت عن هذه التقنية كانت تحمل المضمون نفسه ، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة لكل منهم وكما مبين ادناه :

اسم الباحث	التعريف
الذهبي والغبان ، 2007 : 237	أحدى الأدوات التي يمكن ان تستعملها الوحدة الاقتصادية في التأكد من تحقق غايتها المالية
Hilton ,2009,p 659	التكلفة المقدرة على المدى الطويل والذي من خلالها يتمكن اي وحدة اقتصادية من الدخول الى السوق والمنافسة بنجاح مع المنافسين
يعقوب ، 2013 ، 251:	أحدى تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية لتخطيط الربحية وادارة القيمة عن طريق تشخيص واختيار التصميم الأكثر قدرة على تزويد متطلبات الادارة وحاجات الزبون من السعر والجودة والوظيفة باستعمال مجموعة من الممارسات لتحسين الاداء وابقا لكلفة
Garrison Ray H. & Noreen , Eric , 2014pp724- 723	بأنها عملية تحديد لأقصى تكلفة للمنتج الجديد أو لتطوير المنتج الحالي بهدف تحقيق نمو في المبيعات لتولد ربح يزيد على أقصى ربح من التكلفة المستهدفة

ويرى الباحث مما سبق من التعريفات انه لا يوجد تعريف شامل لتقانة الكلفة المستهدفة وبالتالي يمكن تعريفها على انها تقانة إدارية مستحدثة تعمل على إدارة التكلفة والأرباح وبالوقت نفسه، من خلال تركيزها على إدارة كلفة المنتج من خلال مرحلة مبكرة في دورة حياته والمتمثلة بمرحلة التصميم بهدف تحسين قيمة المنتج ، من خلال فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على دعم و اتخاذ افضل القرارات بهدف تقديم منتج يحقق الربحية و يساعد على تحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية .

2-2 أهمية تقنية التكلفة المستهدفة : نوه (الكبيجي ، 2014 : 172-173) لأهمية تقنية الكلفة المستهدفة كونها تعد إحدى تقنيات إدارة التكلفة التي تعمل في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تساعد في تحقيق الأهداف الاقتصادية المتعلقة بالتخطيط والرقابة والإنتاج ، من خلال إدارة تخطيطية ورقابية فاعلة في تخطيط وتصميم المنتج وصولاً لمرحلة خدمات ما بعد البيع الى جانب مجموعة من تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في بيئة الأعمال التنافسية وفرص تخفيض التكلفة المستهدفة بشكل جوهري عن طريق مقابلة تصميم مواصفات المنتج وفق رغبات الزبائن واحتياجاتهم . اما (الغبان ، 2013 : 207) فقد شار لأهمية تقنية الكلفة المستهدفة كون عملية التخفيض للتكلفة تتم من خلالها إدارة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج لتخفيض تكلفة تصنيعه في حدود تكاليفه المستهدفة بناء على الأسعار المتوقعة والربحية ، وعليه فان التكلفة المستهدفة تساعد على تخفيض التكاليف من خلال المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتج

2-3 اهداف تقنية الكلفة المستهدفة : تعددت أهداف تقنية التكلفة المستهدفة حسب وجهة نظر كل باحث ، ولكن الهدف المشترك والرئيسي لوجهات النظر هو خفض التكلفة والرقابة عليها وتلبية إحتياجات العملاء بما يحقق رضائهم " Hilton . W, 2005,p233 ، وينبثق من هذا الهدف عدة أهداف فرعية وحسب وجهة نظر كل باحث ، حيث اشار " Feil,et.,al.,2004p11 " لتلك الأهداف بما يلي :

- 1- المساعدة في سرعة تقديم منتجات مبتكرة بجودة مناسبة وأسعار تنافسية من خلال توفير المعلومات الملائمة لإدارة التكلفة.
- 2- تخطيط ربحية الوحدة الاقتصادية مع الأخذ بين الاعتبار سعر السوق وتكلفة انتاج المنافسين في السوق.
- 3- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين الحاليين والمرقبين و تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
- 2-4 مبادئ تقنية الكلفة المستهدفة :** يركز تقنييه الكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ، في رسم استراتيجياتها الربحية والتكلفة من خلال تتحدد التكاليف ، بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتج والعملية

الإنتاجية، الأمر الذي أدى إلى التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم كونها تعتبر أساساً لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، والتي يمكن حصرها بستة مبادئ الكواز، 2016: 42 وكما يلي:

2-4-1 مبدأ قيادة السعر للتكلفة Price Led Costing :

يرى " Slater, 2010 pp26-27 " بأن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح هامش ربح الشركة وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المرغوب فيه .

2-4-2 مبدأ التركيز على المستهلك focus on customer :

أشار عيسى، 1997: 7 "أن التركيز على المستهلك يتمثل في التحديد الدقيق لمتطلبات ورغبات المستهلك والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن، حيث أن تلك العوامل الثلاثة يجب توافرها مجتمعة في كل من المنتج والعمليات الإنتاجية وكذلك عند تحليل التكلفة، فمن المهم دراسة وفهم خصائص جودة المنتج، وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها المستهلك عند اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد المنتج الذي يجب إنتاجه بهدف ترشيد نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق Market driven، والتي يتطلب التقيد بها وعدم إهمالها خلال كافة المراحل مما يؤدي إلى خلق قيمة المستهلك في إطار سعر البيع التنافسي .

2-4-3 مبدأ التركيز على تصميم المنتج Focus on Product Design :

يؤكد " Ansari, S., et al, 2003 PP.12-13 " بأن تصميم كلا من المنتجات والمراحل الإنتاجية الخاصة بها تساهم بشكل مؤثر وفعال في إدارة التكلفة، حيث يركز على إدارة التكلفة قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج، أما المسعودي، 2010: 164-165 " فقد أشار إلى أن عمل دراسة جدوى لعناصر التكاليف في مرحلة التصميم يعتمد على دراسة مدى تأثير تصميم المنتج على عناصر التكاليف بهدف تخفيض هذه العناصر قبل وصول المنتج لمرحلة الإنتاج وقبل تحول هذه العناصر إلى تكاليف فعلية يصعب تغييرها .

2-4-4 مبدأ التنسيق بين الوظائف cross – functional involvement :

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة التنسيق بين جميع الوظائف التي تؤديها الوحدات الفرعية والأقسام المختلفة في الوحدة الاقتصادية من خلال استخدام فريق عمل متنوع المجالات، حيث أشار " زغلول، 2003: 13 " لتحقيق النجاح في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يتوجب تشكيل فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات بحيث يكون مسؤولاً عن المنتج من بداية نشأة الفكر وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه .

2-4-5 مبدأ المشاركة في سلسلة القيمة value – chain involvement :

عرف سلسلة القيمة على أنها مجموعة من الوظائف المتسلسلة التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومروراً بالتصميم والإنتاج، والتسويق وأخيراً التوزيع، من التعريف السابق نجد أنه عند إتباع الوحدة الاقتصادية لتقنية الكلفة المستهدفة سوف يتم مشاركة جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق تقنية خفض التكلفة، وذلك كون اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة بشكل أساسي على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

2-4-6 مبدأ التوجه بدورة حياة المنتج Life – Cycle Costs :

عرفت تكلفة دورة حياة المنتج على أنها عبارة عن مجموع التكاليف التي يتحملها المشتري منذ لحظة الشراء الأولى حتى لحظة التخلص من المنتج، مما يستلزم أن يأخذ الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج عند تحديد الكلفة المستهدفة من وجهة نظر المنتج والمستهلك ابتداءً من مرحلة التخطيط للمنتج، البحث والتطوير، وصولاً لمرحلة خدمات ما بعد البيع .

2-5 إجراءات التنفيذ لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة : اشار "موسى، 2008 :14" الى ثلاثة مراحل رئيسة تمر بها الاجراءات التنفيذية لتطبيق تقنية الكلفة تشمل كل من مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة و مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة واخيرا مرحلة تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر ، معتبرا المرحلتين الاخيرتين من الادوات الساندة لتطبيق اجراءات تقنية الكلفة المستهدفة ، وكما مبين ادناه :

2-5-1 المرحلة الأولى تخطيط التكلفة المستهدفة : وتشمل هذه المرحلة الخطوات التالية :

الخطوة الاولى / تحديد السعر المستهدف :

اشار " Horngren , et al. 2012,pp 234-239" على انه يتم تحدد السعر المستهدف بإحدى الطريقتين الآتيتين :

- 1- على أساس القيمة المدركة (Perceive value) من الزبون : أي أن الزبون يحدد السعر المستهدف بموجب هذه القيمة على أساس الأداء الوظيفي للمنتج وما يقدمه هذا السعر من إشباع أو منفعة له .
- 2- اسعار المنتجات واداء الوظيفي للجهة المنافسة ، مما يحقق قيمة للزبون .

الخطوة الثانية / حصر هامش الربح المستهدف والتكلفة المسموح بها :

اشار " Datar & Rajan , 2018p429" للربح المستهدف على انه الربح الذي تطمح الوحدة الاقتصادية الى تحقيقه من بيع المنتج في السوق . اما لتحديد هامش الربح المستهدف فيتم من خلال الاتي :

- 1- تحديد الربح المستهدف قد تكون بالاعتماد على المعدل الموزون للأرباح الماضية .
- 2- على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف .

الخطوة الثالثة / القيام بتحديد التكلفة الجارية (الكلفة المسموح بها) :

يشير " Wild ,& Shaw,2010,p49" الى التكلفة المسموح بها على انها أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها ، كما اشار الى انه بالإمكان الوصول للكلفة المستهدفة واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح وفق المعادلة الآتية :

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

كما اضاف الى ان عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية :

- 1- دراسة السوق من حيث العرض والطلب كذلك خصائص المنتجات واسعرها وتكلفتها المستهدفة التي سوف تقدم في حدودها.
- 2- التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية بهدف تحديد تكلفة المنتجات حسب الإمكانيات المتوفرة قبل تعديلها .
- 3- القيام بالتعديل وتخفيض التكاليف وتصميم المنتج من خلال دراسة جميع الوسائل الممكنة للتخلص من مواطن حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع بهدف الوصول للتكاليف المستهدفة (المسموح بها) أو الاقتراب منها قدر الإمكان.

الخطوة الرابعة / العمل على تقسيم رقم التكلفة المستهدفة حسب مكونات ووظائف المنتج:

بعد تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج يتم العمل على احتساب كلفته الحالية، التي تتمثل في جميع عناصر الكلفة ذات العلاقة بدورة حياة المنتج .

الخطوة الخامسة / التحقق من رقم التكلفة المستهدفة :

ويرى كل من " Datar & Rajan, 2018,p532" بهذا الصدد يتوجب على فريق التصميم العمل على تقليص هذا الفرق ، حيث تتساوى فيه الكلفة الحالية مع الكلفة المستهدفة او تكون اقل منها، عن طريق مشاركة فريق مكون من مختلف الوظائف ، فضلا عن الى إدارة وتخطيط التكلفة مبكرا ، كذلك الاستفادة بقدر الامكان من أساليب هندسة القيمة والأساليب الأخرى .

2-5-2 المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة :

اشار " Burns,et.al.,2013,p494" الى ان تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة يتطلب استخدام بعض ادوات او اساليب لتحجيم الكلفة حيث عرف أدوات تحجيم التكلفة على انها " مجموعة من الادوات أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية

الناجمة من الفرق بين الكلفة المسموح بها والكلفة الحالية، للعمل على تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، مضيفا الى ان هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف، ومن أشهر هذه الأدوات الهندسة العكسية وهندسة القيمة والمقارنة المرجعية.

1- الهندسة العكسية (التحليل المفكك) Reverse Engineering

2- هندسة القيمة Value Engineering

3- المقارنة المرجعية Benchmarking

2-5-3 المرحلة الثالثة تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر :

يتم في هذه الخطوة تقويم اجمالي النتائج المتحققة التي تهدف الى تحقيق الكلفة المستهدفة، فإن لم تتحقق الكلفة المستهدفة، فيجب اجراء مزيد من التحليلات التفصيلية، من اجل تشخيص الاسباب التي تؤدي إلى زيادة الكلفة ومن التقنيات التي يمكن توظيفها في هذا المجال هو تقنية التحسين المستمر (Kaizen Costing)، والتي يمكن أن يسهم تطبيقها في الوصول للتخفيض المستهدف وتحقيق الكلفة المستهدفة عن طريق عمليات التحسين المستمر، اذ اشار كل من "الذهبي و لغبان، 2007: 239" بان استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية لتحقيق تخفيضات إضافية الكلفة، إذ يتم التركيز على العملية وليس المنتج نفسه. وبينما توجه الكلفة المستهدفة بواسطة المستهلك، فإن التحسين المستمر يوجه بواسطة أهداف الربحية التي تقيمها الإدارة.

2-6 مفهوم قرارات التسعير: يرى كل من "يعقوب و بجاي 2017: 7" بان قرارات التسعير تعد من اهم القرارات التي تواجه المدير و اكثرها صعوبة بسبب العوامل التي تؤثر في السعر والتي يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديده أهمها التكلفة، اما علي واخرون 2021: 48" أشاروا الى قرارات التسعير على انها قرارات إدارية ذات بعد استراتيجي يستند الى مجموعة من المعلومات والعوامل الداخلية المتعلقة بمدى كفاءة نظام التكاليف وانسجامه مع التطورات والتغيرات، والخارجية في ضوء حاجات الزبون وسوق المنافسة قرار إداري يركز بشكل مباشر على مجموعة المعلومات والعوامل الداخلية والخارجية بما له من تأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية. واخيرا يرى "Horngren et al, 2017, pp601" بانها قرارات ذات نتائج مصيرية على واقع حال الوحدة الاقتصادية وميزتها التنافسية مقابل التدفق النقدي المخطط الوصول اليه في ضوء تلك القرارات.

2-7 العوامل المؤثرة على قرارات التسعير: تعد قرار التسعير يعد واحدا من أهم وأعقد القرارات التي تواجهها الإدارة، كونه يحدد على ضوء قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة، اذ فيرى "الذهبي و الغبان، 2007: 227" بان قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل منها :

2-7-1 العوامل الداخلية : وتشمل

1-الأهداف: تعتبر من العوامل الرئيسية والمؤثرة على قرارات التسعير اذ عن طريق تلك الاهداف يتم اشتقاق الاهداف المطلوب تحقيقها والتي تحدد السياسة السعري للوحدة الاقتصادية .

2-تكلفة المنتج : يعتبر عامل التكلفة هو اكثر العوامل اهمية والذي يتوجب استرداده وبنوعيه الكلفة الثابت والمتغير الصناعية منها او التسويقية او الادارية مع تحقيق مستوى مقبول من الربح عند تحديد سعر البيع للمنتجات أو الخدمات في الاجل الطويل.

3-توافر المواد الاقتصادية : هنالك أثر واضح لتوفر المواد الاقتصادية من عدمها على سياسة التسعير ولاسيما المالية منها، ذلك فأن لتوافر الموارد البشرية ومستلزمات الإنتاج الأخرى لها أثر كبير في السيطرة على أسعار منتجات الوحدة الاقتصادية .

4-التكنولوجيا المستعملة : تلعب التكنولوجيا المستخدمة دور واضح ومؤثر من خلال منحها القدرة للوحدة الاقتصادية باستمرار و تحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكنها من مواجهة المنافسين، مما يعطيها الفرصة للاستقلال في تسعير منتجاتها .

5- المزيج التسويقي : يتطلب من الادارة الاخذ بقرارات التسعير بصيغة تكاملية مع العناصر الأخرى لاستراتيجية التسويق، بهدف تعزيز الصورة الذهنية و التفاخر لمنتجاتها.

2-7-2 العوامل الخارجية : وتشمل

- 1 - المنافسون : نتيجة لانفتاح الأسواق بشكل عالمي أصبح على الوحدة الاقتصادية ان تدخل ضمن نطاق المنافسة المتنوعة ومفتوحة ، مما جعل سعر المنتج يتأثر باليات وحدة المنافسة السائدة في ذلك السوق والاستراتيجيات السعرية التي يتبعها المنافسون.
 - 2- الزبون : ينظر الى الزبون على انه الغاية والوسيلة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وفي كل قراراتها ، حيث يستند بقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية على تحقيق رضا الزبون الحالي مع الداب على كسب زبائن جدد .
 - 3- العوامل السياسية والقانونية : قد تتأثر عملية اتخاذ قرارات تسعير للمنتجات أو الخدمات بطريقة روتينية للوحدة الاقتصادية نتيجة وجود قوانين أو تشريعات تتحكم في اسعار البيع ومنها القوانين التي تحدد الأسعار في ضوء دخل المستهلك وقوانين الضرائب وغيرها.
- 2-8 دور تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات : ان تقنية الكلفة المستهدفة لها أثر فاعل في عملية توجيه وتعزيز اتخاذ قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية لتحقيق الميزة التنافسية من جانبيين :**

(الجانب الأول) توفير المعلومات الملائمة اشار (القباني ، 2014 : 475 - 476) الى :

أ-تساهم التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة الإدارة من خلال توفير معلومات خاصة بمجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

ب-تعتبر التكلفة المستهدفة القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد أسعار بيع المنتجات في الوحدة الاقتصادية من خلال قدرتها على توفير معلومات ملائمة تساعد على تحليل التكاليف وتحديد سعر التكلفة للمنتجات .

ت- يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس لحساب التكاليف المستهدفة من خلال توفير معلومات السعر التقديري للمنتج أو الخدمة التي يرغب العميل المحتمل في سداده .

(الجانب الثاني) تعتبر أن تقنية التكلفة المستهدفة من اهم اساليب التسعير في الأسواق التي تكون فيها المنافسة شديدة ، كونها تسمح بإجراء تحليل مناسب للاحتمالات نجاح المنتج من فشلة قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له ، اذ تشكل الكلفة الأساس الذي يعتمد عليه عند تحديد الأسعار لأن جميع المنتجات تهدف الى تغطية كل تكاليف الإنتاج وبيع المنتج وغيرها من الأنشطة مع تحقيق مردود طيب لجهودهم ومجازفاتهم من خلال تحديد الأسعار، كما تلعبه تقنية التكلفة المستهدفة دورا مهم في التخطيط للوصول إلى الربحية وإدارة تكاليفها بنظام إضافة لكونها طريقة لتسعير المنتجات .

الجانب التطبيقي

يتناول هذا البحث تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على البيانات المالية و الكفوية لسنة 2016 للشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات / مصنع اطارات الديوانية (عينة البحث) ومن ثم تحديد تأثيره في دعم قرارات التسعير لتحقيق ميزة تنافسية كفوية للمصنع عينة البحث ،اذ يتطلب لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المصنع تنفيذ سبعة مراحل وكما يأتي:

3-1 مرحلة دراسة واقع السوق المحلي:

لدراسة السوق المحلي للمنتجات المدرجة في الجدول أدناه، كما قمنا بزيارات متتالية لمكاتب تجار الجملة، والاطلاع على قوائم المبيعات السابقة للمنتجات المنافسة والتعرف على نوعية المنتجات ومواصفاتها ومنشأها ومقارنتها مع منتج المصنع من حيث الجودة والنوعية وكما في الجدول الاتي:

جدول (1) المنتجات المنافسة لمنتجات مصنع اطارات الديوانية

ت	اسم المنتج المنافس	بلد المنشأ	النوعية والجودة مقارنة بمنتج المصنع
1	كن كران	صيني	اقل
2	سيف ماكس	صيني	اقل
3	بيروزي	ايراني	اقل

(المصدر) تم اعداد الجدول بالاعتماد بيانات قسم التسويق في مصنع اطارات الديوانية

3-2 مرحلة تحديد متوسط السعر المستهدف: من خلال الاطلاع على تفاصيل الهيكل التنظيمي واطار العمل فيه ، بالإضافة الى البيانات الفعلية السلوك التكاليف خلال السنوات السابقة ولاسيما في سنة 2016 والية الإنتاج في المصنع ، فقد تبين أن المصنع يقوم بإنتاج منتجين فقط هما ، اطار حجم (24-1200) واطار حجم (20-1200) ، علما ان حجم الانتاج المخطط من الاطارات خلال سنة 2016 هي (21660) اطار حجم (24-1200) ، و (25650) اطار حجم (20-1200) ، أما عدد المنتسبين في المصنع ما يقارب (1028) منتسبا موزعين على الاقسام والأنشطة المختلفة وهذا العدد الهائل من المنتسبين سبب رئيسي في ارتفاع التكاليف الإجمالية للمصنع التي تسعى الى تخفيضها والمحافظة على جودة المنتج من خلال استبعاد الأفراد العاملين غير المضيفين للقيمة وتحويلهم الى مشروع تدوير الإطارات المستهلكة ، ولغرض تحديد متوسط السعر المستهدف من جدول رقم (2) يتم جمع جميع اسعار المنتجات المنافسة للاطار حجم (20 - 1200) والبالغة 688000 دينار وبالقسمة على عدد أنواع المنتجات المنافسة والبالغة (3) أنواع وحسب المعاملة الاتية

$$\text{متوسط السعر المستهدف} = \text{مجموع اسعار المنتجات المنافسة} \div \text{عدد المنتجات المنافسة}$$

$$229333.34 = 688000 \div 3 \text{ دينار متوسط السعر المستهدف للاطار حجم (20-1200)}$$

جدول (2) اسعار المنتجات المنافسة للاطار حجم (20-1200)

ت	اسم المنتج المنافس	بلد المنشأ	سعر الاطار
1	اطار كن كران	صيني	233000
2	اطار سيف ماكس	صيني	237000
3	اطار بيروزي	ايراني	218000
	المجموع		688000

(المصدر) تم اعداد الجدول بالاعتماد ببيانات قسم التسويق في مصنع اطارات الديوانية

3-3 مرحلة تحديد هامش الربح المستهدف : بعد ان تم تحديد متوسط السعر المستهدف في الخطوات السابقة لمنتج اطار حجم (20-1200) ، لابد من تحديد هامش الربح المرغوب به من قبل مصنع اطارات الديوانية ، وبما ان المصنع هو أحد تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن والذي تسري عليه القوانين والتعليمات التي تصدرها الوزارة ، ووفقا لتوجيهاتها قد اعتمد المصنع هامش ربح بنسبة 10 % من متوسط سعر البيع المستهدف ، وكما يأتي

$$1- \text{هامش الربح المستهدف للاطار حجم (20-1200)}$$

$$\text{هامش الربح} = \text{متوسط السعر المستهدف} \times 10\%$$

$$= 229333.34 \times 10\% = 22933.334 \text{ دينار}$$

3-4 مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة : بعد القيام بتحديد متوسط سعر البيع المستهدف وهامش الربح المرغوب به نقوم بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج اطار حجم (20-1200) ، وكما يأتي :

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

$$= 229333.34 - 22933.334 = 206400 \text{ دينار}$$

3-5 مرحلة تحديد الكلفة الحالية : قبل البدا بتحديد الفجوة التكاليفية يجب علينا تحديد الكلفة الحالية لتلك المنتجات بهدف مقارنتها مع الكلفة المستهدفة ، اذ يتم احتساب كلفة الصنع في مصنع اطارات الديوانية حجم (20-1200) بالاعتماد على تفاصيل عناصر الكلفة وكما مبين ادناه :

جدول (3) تفاصيل عناصر الكلفة للفترة من 2016/1/1 ولغاية 2016/12/31

المنتج / الطار	وحدة القياس	التكاليف الثابتة لمراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج			مجموع التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة لمراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج			مجموع التكاليف المتغيرة	كلفة الصنع
		كلفة العمل	الاندثار	أخرى		مواد أولية وتعبئة وتغليف	ادوات احتياطية	أخرى		
1200-20	دينار	41133,3	1563,7	421	43118	178986,4	741	2323,5	182050,9	225186 ,9

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التكاليف

1- في جدول (4) يمكن احتساب التكاليف الفعلية لطار حجم (1200-20) والبالغة (9, 235078 دينار / اطار)

جدول (4) التكاليف الاجمالية لمنتجات مصنع اطارات الديوانية للفترة من 2016/1/1 ولغاية 2016/12/31

التفاصيل	الإنتاج اطار 1200-20
كلفة الصنع	225186 ,9
التكاليف التسويقية	1746
التكاليف الادارية	8164
اجمالي تكلفة الاطار	235078 ,9

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التكاليف

3-6 مرحلة تحديد مقدار (الفجوة التكاليفية) بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية: بهدف تحديد التخفيض المستهدف في تكاليف منتجات مصنع اطارات الديوانية وعليه فان مقدار الفجوة يمكن حسابها من خلال المعادلة التالية :

التكلفة المستهدفة - التكلفة الحالية

$$206400 - 9, 235078 = (28679)$$

، لذلك سوف نسعى الى محاولة غلق هذه الفجوة لغرض ترشيد قرارات التسعير للمنتج في الأسواق من خلال تخفيض تكاليف التصنيع مع المحافظة على الجودة المطلوبة للمنتج.

3-7 مرحلة تحجيم او تخفيض الفجوة التكاليفية من خلال استخدام احد الادوات المساعدة: في هذه المرحلة سوف يتم اختيار أداة التحسين المستمر لتحجيم او تخفيض الفجوة التكاليفية بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية في المصنع عينة البحث، لابد من التطرق لمراحل اداة التحسين المستمر التي يمكن ايجازها بالآتي:

3-7-1 مرحلة تحديد المنتج المطلوب تحسينه : في هذه المرحلة سيتم تحديد المشكلات التي يعاني منها مصنع اطارات الديوانية عينة البحث والمتمثلة بارتفاع تكاليف منتج الاطار السلبي (1200-20) وتتكون عناصر التكاليف من المواد المباشرة والاجور المباشرة والمصاريف غير المباشرة ، إذ ان المواد المباشرة هي مواد مستوردة من الخارج لعدم وجود مصانع متخصصة بصناعة هذه المواد مما يحمل المعمل تكاليف إضافية متعلقة بتكاليف الخزن والنقل وغيرها ، وكذلك الارتفاع الكبير في تكاليف الاجور المباشرة وذلك لوجود عدد كبير من الموظفين والعمال في المعمل عينة البحث ، فمثلاً وجود خط انتاجي يحتوي على عاملين اضافيين هذه تعد تكلفة اضافية سوف يتحملها المنتج أو عدم وجود خطط متعلقة بتوظيف العاملين اي عدم وجود خطط واضحة ومنطقية بتدوير العمل بين الموظفين ، وبذلك فان المعمل يعاني من تهرل وظيفي كبير (البطالة المقنعة) ، وكذلك الارتفاع في التكاليف الصناعية غير المباشرة فمثلاً هناك هدر في الطاقة الكهربائية والوقود والمخازن والمساحات الواقعة حولها التي تكون غير مستغلة ، وبذلك فإن هذه المشكلات التي تم ذكرها سابقا سوف تؤدي الى ارتفاع سعر المنتج ، ومن ثم انخفاض مستوى المبيعات ، مما يعرض المعمل لخسارة تنافسية ، إذ يضطر المعمل على بيع منتجاته بسعر اقل من التكلفة ، الأمر الذي سيؤدي الى تحقيق الخسائر ، علماً ان المشكلة الأساسية هي ارتفاع التكاليف الفعلية عن التكاليف المستهدفة وهذا بحد ذاته يمثل مشكلة كبيرة بسبب

ارتفاع تكاليف المنتج قياساً بالمنتجات المنافسة له ، الأمر الذي أدى الى تدني قيمته في السوق ، فعلى ادارة المعمل البحث عن تقنيات وأساليب حديثة وجديدة وتطبيقها بكفاءة وفعالية ، ومن هذه التقنيات هي تقنية التحسين المستمر مع مراعاة ثلاثة عناصر هي الحفاظ على الجودة والكلفة الأقل والوقت الأقل لذلك سوف تركز إدارة المعمل على الوصول الى التخفيض المستهدف البالغ (28679) دينار للإطار الواحد من خلال اتباع تقنية التحسين المستمر ، وسيتم التركيز على تخفيض كل من تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة مع مراعاة المحافظة على اداء وجودة المنتج بالشكل الذي يمكن ان يلبي حاجات ورغبات الزبائن وادناه الخطة الانتاجية للإطار حجم (1200-20) لعام 2016 موزع حسب الاشهر .

جدول (5) عدد الوحدات المنتجة للإطار حجم (1200-20) موزعة على الاشهر لعام 2016 (عدد)

المجموع	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
حسب الشهر	198	130	169	152	122	75	254	134	285	305	0	0	
حسب الفصول	الفصل الثالث			الفصل الثاني			الفصل الاول						
1824	649			582			590						

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط

3-7-2 مرحلة انجاز تقنية التحسين المستمر واقتراح طرق التحسين المناسبة للإطار السلك (1200-20): في هذه المرحلة قام الباحث بالمقابلات الشخصية مع بعض المهندسين والفنيين في اقسام الإنتاج والسيطرة النوعية والتصميم وشعبة البحث والتطوير ومسؤولي شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث ، لغرض البحث عن سبل مناسبة تسهم في تحسين المنتج وتحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف ، إذ تم اقتراح بعض الطرق التي يمكن تطبيقها على منتج الإطار السلكي (1200-20) وهي كالآتي :

1- تخفيض تكاليف المواد الأولية :

سيتم تخفيض تكلفة المواد الأولية من خلال تخفيض تكلفة الوظائف المرتبطة بالإطار السلكي حجم (1200_20) التي حققت استحقاقات وظيفية نقل عن تكلفتها الوظيفية ، اي ان مؤشر هذه الوظائف كان أقل من الواحد الصحيح ، وبذلك تتضمن عملية تخفيض تكاليف المواد الأولية مجموعة من النقاط المهمة وهي ماياتي :

أ- استعمال مواد أرخص ، شرط ان تؤدي هذه المواد نفس الوظيفة المنتج أو أفضل منها .

ب- التقليل من المواد التي تؤدي الوظائف الثانوية او استبدالها بمواد أرخص ، شرط انها لا تؤثر على المنتج أو ادائه الوظيفي .

ت- استعمال كمية أقل من المادة ، شرط ان لا تؤثر على أداء المنتج ومستوى جودته .

2- تخفيض الأجور المباشرة :

ان معمل اطارات الديوانية يعاني من مشكلة كبيرة وهي مشكلة البطالة المقنعة التي تشير إلى وجود عدد كبير من العاملين الفائضين عن الحاجة، الأمر الذي يجعل تكلفة المنتج عالية جداً ، فمثلاً ، نجد ان ماكينة إنتاجية يتطلب تشغيلها (2_3) عاملين ، ولكن في الواقع الفعلي نجد (10) عاملين أو أكثر على هذه الماكينة الانتاجية ، وذلك يؤثر بشكل سلبي على كل من جودة العملية الانتاجية والتكلفة والوقت ، ولتخفيض الأجور المباشرة لابد من التركيز على نقطتين أساسيتين ، وهما التالي :

أ- استعمال التكنولوجيا المتطورة في عملية الفحص والتصنيع والتجميع اذ يلاحظ وجود مكائن قديمة جدا في مصنع عينة البحث ، يعود تاريخ شرائها الي السبعينات من القرن الماضي ، في حين تتوفر في الاسواق الخارجية مكائن حديثة ، وهذه المكائن لا تتطلب سوى عدد قليل من العاملين لغرض تصنيع المنتج وتجميعه ، ولكن المشكلة الكبيرة تتمثل بعدم توفر السبولة النقدية الكافية لدى المعمل عينة البحث من اجل شراء هذه المكائن .

ب- تخفيض العاملين الفائضين عن الحاجة حيث يلاحظ بان عدد العاملين في الشركة العامة للصناعات المطاطية / معمل اطارات الديوانية و الخاصة بإنتاج الاطارات ذات الاحجام المختلفة قد بلغ (1028 عاملاً) وهذا بحد ذاته يمثل مشكلة كبيرة لدى المعمل ، هناك مجموعة من الأمور للتعامل مع العدد الفائض من العاملين وهي ماياتي :

(1) توسيع الخطة الانتاجية وفتح خطوط انتاجية جديدة في المعمل والافادة من طاقة اولئك العاملين، وبذلك يمكن توزيع تكاليفهم على المنتجات الجديدة التي سيتم انتاجها.

(2) ان لم تتوفر امكانات لتوسيع الخطة الانتاجية او فتح خطوط انتاجية جديدة فيمكن نقلهم الى المعامل الأخرى في الشركة . ان لم تتوفر البدائل اعلاه يمكن التنسيق مع وزارة الصناعة والمعادن من اجل نقلهم الى معامل أخرى ضمن الوزارة وهي بحاجة الى ايد عاملة حسب الخبرة والمهارة .

3. تخفيض المصاريف الصناعية غير المباشرة : ان المصاريف الصناعية غير مباشرة وفقاً للسياسة المتبعة في المعمل يتم توزيعها على الاقسام او الانشطة الرئيسية المتضمنة (الوقود ، الزيوت ، المياه ، الكهرباء ، اندثار الآلات والمعدات واستجارها ، الخ) اما الاقسام او الانشطة الفرعية المتضمنة (الأدوات الاحتياطية ، دعاية واعلان ، القرطاسية ، تجهيزات العاملين ، الخ) ، ويتم تخفيضها وفق نسب يتبعها المعمل .

وهذه المرحلة تتضمن مجموعة من الخطوات وأهمها الاتي:

1- تحديد النسبة المئوية للتخفيض: بعد اطلاع الباحث على واقع الشركة العامة للصناعات المطاطية معمل إطارات الديوانية والاخذ باراء مهندسي قسم التصنيع والفنيين في المعمل واجراء المقابلات مع المحاسبين في شعبة التكاليف وشعبة الحسابات المالية ، سيتم تقسيم الفترة التكاليفية على ثلاث فترات وكل فترة ستعتمد على نسبة (32 % ، 32 % ، 36 %) على التوالي كتخفيض مستهدف من التكلفة الفعلية . وهناك عدة اسباب لاعتماد هذه النسبة ، وأهمها الاتي :

أ- أن العوامل الداخلية : ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الاتي :

(1) يتوفر للمعمل امكانية لا جراء هذا التخفيض .

(2) حاجة المعمل الى بيانات كلفوية بفترات فصلية.

ب- العوامل الخارجية : ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الاتي :

(1) ان هذا التخفيض ينسجم مع سياسة المعمل تجاه الزبائن والمنافسين .

(2) هناك امكانية لتخفيض سعر البيع الذي يمنح ادارة المعمل تحقيق ميزة تنافسية خاصة بالسعر الملائم الذي يمكن ان يحافظ على الزبائن الحاليين ويجذب زبائن جدد.

2- تحديد الفترات المحاسبية للتخفيض :

في هذه الخطوة سوف سيتم تقسيم السنة المالية الى ثلاث فترات محاسبية متساوية وحسب جدول رقم (41) انسجاماً مع الظروف التي تمر بها الشركة العامة للصناعات المطاطية معمل اطارات الديوانية ، وسيتم اعتماد النسب التالية لكل فترة من هذه الفترات ، وسيتم تقسيمها بما يأتي :

الفترة الأولى : من بداية شهر كانون الثاني ولغاية شهر نيسان وسيتم اعطاؤها نسبة : 32 % .

الفترة الثانية : من بداية شهر حزيران ولغاية شهر ايلول وسيتم اعطاؤها نسبة 32 % .

الفترة الثالثة : من بداية شهر ايلول ولغاية كانون الأول وسيتم اعطاؤها نسبة 36 % .

يمكن توضيح مبررات اختيار هذه الفترات من خلال الاتي .

أ- ان الادارة تحتاج الى بيانات عن التكاليف (فصلية) ، وذلك لسهولة تجميع البيانات عن كل اربع أشهر .

ب- صعوبة تجميع البيانات شهرياً فبعض التكاليف تحسب نهاية الفترة .

ج- سهولة تجميع عناصر التكاليف كل ربع سنة .

هـ - حاجة الإدارة عن معلومات تفصيلية لتخفيض المنتج المستهدف .

و - يتم اعداد قوائم تكاليف نهاية كل فصل لسهولة تجميعها .

ويمكن توضيح فترات التخفيض ونسبة التخفيض والتخفيض المستهدف لكل فترة من خلال الاتي :

جدول (6) الفترات المحاسبية لتخفيض ونسبة التخفيض والتخفيض المستهدف لتكلفة الإطار السلبي (1200-20)

الفترة المحاسبية للتخفيض	عدد الوحدات المنتجة لكل فترة	نسبة التخفيض المقترحة	التخفيض المستهدف	التخفيض عن كل فترة
4/30-1/1	59024	%32	28679	9177
8/31 -5/1	582	%32	28679	9177
12/31 - 9 /1	649	%36	28679	10325
المجموع	1824	%100	28679	28679

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول (5) .

يلاحظ من خلال الجدول اعلاه ، ان فترة التكاليف قد تم تقسيمها على ثلاث اقسام متساوية وهي اربع أشهر ، وكما يلاحظ أن التخفيض المستهدف الكلي للتكلفة كان بمبلغ 28679 دينار ، وإن نسبة التخفيض لكل فترة 33.333% وهذا يعني ان مبلغ التخفيض المستهدف لكل فترة كان بمبلغ 9560 دينار للإطار الواحد .

3-7-3 مرحلة تنفيذ التحسين المستمر للإطار السلبي حجم (20_1200) : خلال هذه المرحلة سيتم تخفيض تكاليف منتج الإطار السلبي (20-1200) وحسب الفترات وكما موضح بالآتي :

1. تخفيض التكاليف خلال الفترة الأولى :

في هذه المرحلة سيتم تحديد عدد الوحدات المنتجة خلال فترة ثلاثة أشهر من الانتاج واجراء التخفيض المستهدف لها ويمكن توضيح التخفيض المستهدف لتكلفة منتج الإطار السلبي (20-1200) من خلال الجدول الاتي :

جدول (7) تخفيض التكاليف خلال الفترة الأولى لمنتج الإطار السلبي (20-1200)

عدد الوحدات المخطط انتاجها خلال الفترة الاولى	التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الاولى (2)	التخفيض المستهدف الكلي خلال الفترة الاولى (2×1)
590	9177	5414430

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (5) و(6)

من خلال الجدول السابق نلاحظ ، ان الانتاج الفعلي الكلي لثلاثة أشهر الاولى بلغ (590 وحدة) وكان التخفيض المستهدف للإطار الواحد بمبلغ (9177 دينار) ، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ (5414430 دينار)، وخلال هذه المرحلة سيتم تخفيض تكاليف المادة الاولى الاساسية (المطاط) الداخلة في صناعة الإطار حيث يتم خلط المواد الاولى التي تدخل في صناعة الإطار من مادة

المطاط بنوعية الطبيعي والصناعي والكربون والمواد الكيماوية الاخرى لإنتاج العجنات المطاطية وحسب المواصفات الخاصة بكل عجينة في قسم التحضير وكما مبين ادناه :

1- مادة المطاط: هي المكون الأساسي في تصنيع الإطارات، إذ يعد المطاط الطبيعي العنصر الرئيسي في تصنيعها ، والذي يتم الحصول عليه من لحاء أشجار المطاط ، كما يستخدم المطاط الصناعي كذلك ، والذي يستخلص من النفط الخام ، حيث نجد بان المطاط الطبيعي المستخدم في صناعة اطار حجم (20-1200) ذات منشأ تركي بكمية (29.77 كغم) وتكلفة(3272.5 دينار/ كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (97422.325 دينار /اطار) ، اما الصناعي فيستخدم مطاط 1500 (SPR) ذو منشأ تركي مستورد

بكمية (3, 664 كغم) وبتكلفة (3272.5 دينار / كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (11990.44 دينار / اطار) ، بالإضافة الى مطاط ركليم محلي بكمية (0,037 كغم) وبتكلفة (825 دينار / كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (30.525 دينار / اطار) .

2- لحشوات : وهي مجموعة من المواد المضافة والتي تزيد من تماسك المطاط وغالبا ما تتكون الحشوات من أسود الكربون ، وهي المادة الناتجة عن الاحتراق غير الكامل للمواد المكونة من الهيدروجين والكربون فقط ، أو السيليكا ، أو الطباشير ، والجدير بالذكر أن هذه المواد قد تستبدل بمواد أخرى طبيعية لخفض التكلفة ؛ مثل النشا ، وقشور الجوز ، ولحاء الأشجار . حيث يتم استخدام عدة انواع من الكربون لعمل حشوات للإطار السلبي حجم (1200_20) وهي كاربون FEF ذو منشأ فيتنامي بكمية (0.626 كغم) لكل اطار وبتكلفة (1190 دينار / كغم) و بتكلفة الكلية بمبلغ (744.94 دينار) و كاربون GPF FEF ذو منشأ فيتنامي بكمية (0.631 كغم) لكل اطار وبتكلفة (1190 دينار / كغم) و بتكلفة الكلية بمبلغ (750.89 دينار) مادة الكاربون ISAF ذو منشأ فيتنامي بكمية (5,523 كغم) لكل اطار وبتكلفة (1190 دينار / كغم) و بتكلفة الكلية بمبلغ (6572.37 دينار) ، بالإضافة الى الكاربون SRF ذو منشأ فيتنامي بكمية (6,066 كغم) لكل اطار وبتكلفة (1190 دينار / كغم) و بتكلفة الكلية بمبلغ (6572.54 دينار) .

3- المعجلات : وهي اربع انواع تدخل في العجينة الرئيسية وهي مادة OBTS بكمية (200,0 كغم) لكل إطار وبتكلفة (9163 دينار / كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (6,1832 دينار / اطار) ، و مادة IT MBTS بكمية (012,0 كغم) لكل إطار وبتكلفة (35,2695 دينار / كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (35,32 دينار / اطار) ، و مادة NY1402 F1000 بكمية (12,6 كغم) لكل إطار وبتكلفة (7735 دينار / كغم) و بتكلفة كلية مقدارها (2,47338 دينار / اطار) ، مادة NY1402 F75 بكمية (824,0 كغم) لكل إطار وبتكلفة (7735 دينار / اطار) و بتكلفة كلية مقدارها (64,6373 دينار / اطار) . وبذلك تكون المواد الاولية الداخلة في صناعة الاطار السلبي حجم (1200_20) بعد تخفيض التكاليف كالاتي :

ومن خلال الجدول الاتي سنوضح تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الأولى .

جدول (8) تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الأولى

المادة	قبل التخفيض			بعد التخفيض			الفرق
	الكمية (كغم)	تكلفة (كغم)	الكمية الكلية 2×1	الكمية (كغم)	تكلفة (كغم)	الكمية الكلية 2×1	
مطاط 1500 (SPR) تغير منشأ من تركي الى ايراني	3.664	3272.5	11990.4	3.664	11376.7	613.7	
مطاط ركليم تغير المجهز	0,037	825	30.5	0,037	780.4	29	1.5
مطاط طبيعي منشأ من تركي الى فيتنامي	29.77	3272.5	97422.4	29.77	3098.1	92439.3	4983.1
استبدال الكاربون ISAF بمادة انشا	5,523	1190	6572.4	5,523	1126.6	6236.4	336
الكاربون SRF تغير منشأ من فيتنامي الى صيني	6,066	1190	7218.5	6,066	1126.6	6849.3	369.2
OBTS منشأ من فيتنامي الى صيني	0,200	9163	1832,6	0,200	8674.7	1738.9	93.7
IT MBTS الاستغناء	0,012	2695,4	32,4	-	-	-	32.4
NY1402 F1000 منشأ من فيتنامي الى صيني	6,12	7735	47338,2	6,12	3734618.2	44916.8	2421.4
NY1402 F75 منشأ من فيتنامي الى صيني	0,824	7735	6373,6	0,824	7322.7	6047.6	326
المجموع			178811		169634	9177	

(المصدر) من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التصميم والتكنولوجيا

ومن خلال الجدول السابق وبعد مشاوره المهندسين والفنيين قسم التصنيع في المعمل عينة البحث فيما يخص المواد الاولية التي تدخل في صناعة الاطار حجم (1200-20) اقترحوا الاتي :

إمكانية شراء مطاط spr نوع ايراني من وسيط بكمية (3, 664 كغم) وبتكلفة (3105 دينار / كغم) وبلغت تكلفته الاجمالية بمبلغ (11376.7 دينار) ، واما المطاط ركليم فمن الممكن شراء مطاط ركليم محلي من خلال تغير المجهز المحلي بشرط عدم وجود أي تأثير سلبي على جودة الإطار وإدائه الوظيفي وبذلك فقد كانت كميته (0,037 كغم) وأما تكلفته فكانت بمبلغ (782.9 دينار / كغم) ونتيجة لذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمقدار (29 دينار) ، وأما المطاط الطبيعي النوع التركي فقد تم استبداله

بمطاط طبيعي نوع فيتنامي يؤدي نفس وظائفه و بنفس كميته إذ كانت كميته (29.77 كغم) وتكلفته (3105.1 دينار/كغم) وبذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمبلغ (92439.3 دينار) ، واما مادة الكربون ISAF تم استبداله بمادة النشا ذات منشأ فيتنامي تؤدي نفس وظائف مادة الكربون و بنفس كميته إذ كانت كميته (5,523 كغم) وتكلفته (1129.1 دينار/كغم) وبذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمبلغ (6236.4 دينار) كذلك بالنسبة لمادة الكربون SRF تم استبداله بكربون نوع صيني يؤدي نفس وظائفه و بنفس كميته إذ كانت كميته (6,066 كغم) وتكلفته (1129.1 دينار/كغم) وبذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمبلغ (6849.3 دينار) اما المادة المعجلة (OBTS) مالميزية المنشأ يمكن استبدالها بنفس الكمية وبمنشأ صيني وبسعر ارخص وبذلك فقد كانت كميته (0,200 كغم) لكل إطار وتكلفة (8694.6 دينار) لتصبح كلفتها الكلية بمبلغ (1738.9 دينار) ، ولغرض التخفيض من تكلفة المواد المعجلة لا بد من الاستغناء عن المادة التي IT MB تؤدي نفس وظيفة المادة IT MBTS ، وتعد وظيفة مادة IT MBT وظيفة ثانوية لأنها لا تضيف اي قيمة ويمكن الاستغناء عنها دون ان تترك اي تأثير سلبي على المنتج ، واما مادة NY1402F1000 مالميزية المنشأ فيمكن استبدالها من الاسواق المنافسة ومن منشأ صيني بنفس الكمية وسعر ارخص وكانت كميته (6,12 كغم) وتكلفته (7339.3 دينار) وكانت الكلفة الكلية لها بمبلغ (44916.8 دينار) ، وكذلك مادة NY1402F75 مالميزية المنشأ اذ ما تم أيضا شراؤها أيضاً من نفس الاسواق المنافسة ذات المنشأ الصيني بنفس الكمية و بسعر ارخص حيث كانت كميته (0,824 كغم) وتكلفة (7339.3 دينار) وكانت تكلفتها الكلية (6047.6 دينار) مع ثبات كميات واسعار باقي المواد الاولية الداخلة . ونتيجة لذلك فقد كانت التكلفة الاجمالية للإطار السلبي حجم (1200-20) قبل التخفيض بمبلغ (178811 دينار) واما تكلفته الاجمالية بعد التخفيض بمبلغ (169634 دينار) ، الامر الذي يؤدي الى ان مبلغ التخفيض اصبح بمقدار (9177 دينار) وبذلك فقد تم اعتماد تلك التخفيضات وفق السموات التي تتلائم مع المواصفة القياسية في المصنع عينة البحث .

2. تخفيض التكاليف خلال الفترة الثانية:

في هذه المرحلة سيتم التركيز على عدد الوحدات المنتجة للإطار السلبي حجم (1200_20) في المعمل عينة البحث واجراء التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال تلك الفترة ، ويتم ذلك من خلال الجدول الاتي :

جدول (9) تخفيض التكاليف خلال الفترة الثانية

عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة الثانية (1)	التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الثانية (2)	التخفيض المستهدف الكلي خلال الفترة الثانية (2×1)
582	9177	5341014

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (5) و(6)

زمن خلال الجدول السابق نلاحظ ان الانتاج الكلي للفترة الثانية بلغ 582 (وحدة) وكان التخفيض المستهدف بمبلغ 9177 (دينار) ، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 5341014 (دينار) ، وخلال هذه المرحلة سيتم تخفيض اعداد العاملين الفائضين عن الحاجة : ان اعداد العاملين في الخطوط الانتاجية في الشركة العامة للصناعات المطاطية الخاصة بإنتاج الاطارات ذات الاحجام المختلفة والمنتجات الثانوية قد بلغ (303 عاملاً) وتكلفة اجر سنوي بلغ (2847696734 دينار) موزعة كالآتي:

1- قسم التحضير : يحتوي على (48 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (384925574.5 دينار) وبمعدل أجر (8019282.802 دينار) للعامل الواحد سنوياً .

2- قسم التشكيل : يحتوي على (58 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (446909937.1 دينار) وبمعدل اجر (7705343.743 دينار) للعامل الواحد سنوياً .

- 3- قسم البناء : يحتوي على (115 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (1140231581 دينار) وبمعدل اجر (9915057.225 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
- 4- قسم التثبيت : يحتوي على (65 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (638821897.2 دينار) وبمعدل اجر (9828029.188 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
- 5- اسود الكربون : يحتوي على (5 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (46468793.73 دينار) وبمعدل اجر (9293758.747 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
- 6- انابيب المشروع : يحتوي على (2 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (20604730.61 دينار) وبمعدل اجر (10302365.31 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
- 7- انابيب السيارات : يحتوي على (10 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (169734220 دينار) وبمعدل اجر (16973422 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
- وبذلك كانت تكلفة الاجر السنوي لجميع الاقسام قبل التخفيض بمبلغ 2847696734 (دينار) . ويشير مهندسو قسم التصميم والتصنيع إلى أن هذه الاعداد فائضة عن الحاجة ، وان الخطوط الانتاجية لا تتطلب هكذا اعداد ، وقد أكدوا على امكانية تخفيض عدد العاملين في جميع الاقسام ، وبذلك يمكن توضيح عدد العاملين ومتوسط الاجر السنوي لهم من خلال الجدول الآتي :

جدول (10) تكلفة الأجور المباشرة قبل وبعد التخفيض

الاقسام	قبل التخفيض			بعد التخفيض			الفرق
	عدد العاملين (1)	معدل اجر الواحد (2)	الاجور الكلية =(1×2)	عدد العاملين (1)	معدل اجر الواحد (2)	الاجور الكلية =(1×2)	
التحضير	48	8019282.8	384925574.5	48	8019282.8	384925574.5	0
التشكيل	58	7705343.7	446909937.1	58	7705343.7	446909937.1	-
البناء	115	9915057.2	1140231581	114	9939934.3	1133152510	7079070.6
التثبيت	65	9828029.2	638821897.2	64	9830658	629162119.8	9659777.4
اسود الكربون	5	9293758.7	46468793.7	5	9293758.7	46468793.7	0
انابيب المشروع	2	10302365.3	20604730.6	2	10302365.3	20604730.6	0
انابيب السيارات	10	16973422	169734220	10	16973422	169734220	0
المجموع	303	72037258.9	2847696734	301	72064764.9	2830957886	16738848
÷ عدد الوحدات المنتجة			1824			1824	1824
حصة الاطار الواحد من الاجور المباشرة			1561237.3			1552060.3	9177

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التصميم والتكنولوجيا .

نلاحظ من الجدول السابق ، انه تم تخفيض عدد العاملين في الاقسام الانتاجية ، وتم انخفاض تكلفة الاجور السنوية لبعض الأقسام الإنتاجية التي تعاني من فائض في اعداد العاملين ، حيث تم تخفيض العاملين في قسم البناء ليصبح (114 عاملاً) وبمعدل اجر (9939934.3 دينار) للعامل الواحد سنوياً ، كذلك تخفيض العاملين في قسم التثبيت ليصبح (64 عاملاً) وبمعدل اجر (9830658 دينار) للعامل الواحد سنوياً ، مع ثبات اعداد ومعدل اجر لباقي الأقسام الإنتاجية ، وبذلك سيكون مقدار التخفيض بمبلغ 9560 دينار ، وكان اجمالي عدد الوحدات المنتجة من اطار حجم (1200-20) بمقدار 1824 وحدة ونتيجة لذلك فقد بلغت الوحدة المنتجة من الأجور المباشرة قبل التخفيض بمبلغ 1561237.3 دينار واما بعد التخفيض بمبلغ 1552060.3 دينار ، ونتيجة لذلك فان مقدار الفرق في التخفيض كان بمبلغ 9177 دينار .

تخفيض التكاليف خلال الفترة الثالثة:

تعد المرحلة الاخيرة التي سيتم فيها تحديد عدد الوحدات المنتجة لمدة أربعة اشهر للإطار السلكي حجم (1200_20) في المعمل عينه البحث ، ومن ثم اجراء التخفيض المستهدف له ، ويتم ذلك من خلال الجدول الآتي :

جدول (11) تخفيض التكاليف خلال الفترة الثالثة

عدد الوحدات المخطط انتاجها خلال الفترة الثالثة (1)	التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الثالثة (2)	التخفيض المستهدف الكلي خلال الفترة الثالثة (2×1)
649	10325	6700925

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (5) و (6)

من خلال الجدول السابق نلاحظ ، ان الانتاج الكلي للفترة الثالثة بلغ 649 (وحدة) وكان التخفيض المستهدف بمبلغ 10325 (دينار) ، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 6700925 (دينار) ، وانسجاما مع متطلبات المرحلة السابقة سيتم التركيز خلال هذه الفترة على المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وكالاتي :

لقد حققت المصاريف غير المباشرة الصناعية والتسويقية والادارية تكلفة وظيفية عالية، أي ان مؤشر القيمة اقل من الواحد الصحيح وهذه المصاريف يتطلب النظر في طريقة احتسابها من اجل تخفيضها ، وسيتم التركيز على ثلاث نقاط وهي ما يأتي :

1- عدم إنفاق المبالغ ما لم يؤثر عليها بشكل ايجابي على قيمة المنتج.

2- تخفيض وقت العملية الانتاجية وما يرتبط به من تكاليف.

3- المحافظة على جودة الإطار وتقليل التلف والضياح في الوقت.

وخلال هذه الفترة سيتم تخفيض المصاريف الصناعية غير المباشرة التي يمكن تخفيضها وهي الادوات الاحتياطية وتجهيزات العاملين ومواد التعبئة والتغليف ودعاية واعلان واللوازم والمهمات والوقود والزيوت، وبعد مشاورة المسؤولين والفنيين ومدراء الاقسام تبين ان هناك امكانية للتخفيض بنسبة 0,0001 % من هذه المصاريف دون ان يؤثر ذلك على جودة واداء المنتج محل الدراسة، ويمكن توضيح المصاريف الصناعية غير المباشرة قبل وبعد التخفيض وذلك من خلال الجدول الاتي :

جدول (12) تخفيض تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة الفترة الثالثة

رقم الدليل	الحساب	قبل التخفيض	نسبة التخفيض %	بعد التخفيض	الفرق
31	رواتب واجور غير مباشرة	7445378103	0,0001	7445369817	8286
32	مستلزمات السلعية	1485221113	0,0001	1485219461	1652
33	مستلزمات الخدمية	79600750	0,0001	79600661	89
37	الاندثار	221267081	0,0001	221266834.5	246.5
38	المصرفوات التحويلية	25000000	0,0001	24999972	28
39	المصرفوات الأخرى	20837177	0,0001	20837153.5	23.5
	المجموع	9277304224	0,0001	9277293899	10325

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على ميزان المراجعة .

يتضح من خلال الجدول اعلاه أن المصاريف الصناعية غير المباشرة التي كانت تفاصيلها (رواتب واجور غير مباشرة و مستلزمات السلعية و مستلزمات الخدمية و اندثار و مصرفوات التحويلية و المصرفوات الأخرى ، قد بلغت التكلفة الكلية للمصاريف الصناعية غير المباشرة التي يمكن تخفيضها هي بمبلغ 9277304224 دينار حيث ان نسبة التخفيض كانت (0,0001) وبذلك ستكون هذه المصاريف بعد التخفيض 9277293899 دينار ، ونتيجة لذلك فان مقدار الفرق في التخفيض كان بمبلغ 10325 دينار ، الامر الذي يدل على ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت على تخفيض التكاليف خلال هذه الفترة بالشكل الذي ينسجم مع التخفيض المستهدف .

3-8 مرحلة تقييم العمل أو النتيجة : بعد الانتهاء من تقديم المقترحات تجري عملية تقييم النتائج التي تم التوصل اليها ، ومعرفة مدى مساهمة هذه المقترحات في تحقيق الأهداف المرسومة لعملية التحسين المستمر ، وفي هذا الجدول سيتم توضيح مقدار التخفيض

في تكلفة هذا المنتج جراء تطبيق تكامل تقنية الكلفة المستهدفة لسنة 2016 للإطار الواحد بالاعتماد على الفقرات السابقة ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (13) مقدار التخفيض في التكلفة جراء تطبيق تكامل تقنية الكلفة المستهدفة لسنة 2016 للإطار الواحد

الفرق	الكلفة بعد التخفيض	الكلفة قبل التخفيض	التفاصيل
9177	169634	178811	الفترة الاولى
9177	1552060.3	1561237.3	الفترة الثانية
10325	9277293899	9277304224	الفترة الثالثة
28680	6895336270	9279044272	المجموع

(المصدر) الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول (8) و (10) و (12)

من خلال الجدول اعلاه تلاحظ ان اجمالي التكاليف الكلية للإطار السلبي حجم (1200-20) كانت قبل التخفيض بمبلغ (9279044272 دينار) وان تكلفتها بعد التخفيض اصحت بمبلغ (6895336270 دينار) وبذلك فإن مبلغ التخفيض سيكون بمقدار (28680 دينار) ، الأمر الذي يؤدي الى ان تقنية المستهدفة قد ساعدت في تخفيض تكاليف منتج الإطار السلبي حجم (1200-20) ، اذ ان تكلفة قبل التخفيض للفترة الأولى قبل التخفيض كانت (178811 دينار وتكلفتها بعد التخفيض بمبلغ 169634 دينار اما الفترة الثانية فقد بلغت تكلفتها قبل التخفيض بمبلغ 1561237.3 دينار وبعد التخفيض بمبلغ 1552060.3 دينار ، وأخيرا بلغت التكلفة قبل التخفيض للفترة الثالثة 9277304224 دينار أما تكلفتها بعد التخفيض بمبلغ 9277293899 دينار ، بعد أن تم التوصل إلى تكلفة إنتاج إطار حجم (1200-20) وفقاً لتقنية الكلفة المستهدفة من خلال الخطوات المعتمدة في تطبيق هذه التقنية على منتجات مصنع اطارات الديوانية سوف يقوم الباحث بمقارنة تكلفة إنتاج الاطارات وفق نظام المصنع التقليدي و تقنية الكلفة المستهدفة ومعرفة مدى تأثيره على اسعار البيع المعتمدة من قبل المصنع ويمكن توضيح ذلك من الجدول الآتي:

جدول (14) مقارنة الاسعار في نظام الشركة المعتمد وتقنية الكلفة المستهدفة

النظام التقليدي للشركة				تقنية الكلفة المستهدفة			
المنتجات	كلفة الوحدة الواحدة	هامش الربح		سعر البيع	كلفة الوحدة الواحدة	هامش الربح	
		النسبة	المبلغ			النسبة	المبلغ
اطار حجم 20-1200	9, 235078	10%	23507.89	258586.79	206400	10%	22933.34

(المصدر) (اعداد الباحث استنادا الى الجداول 3)

نلاحظ من الجدول اعلاه كفاءة الاسعار الجديدة وفقاً تقنية الكلفة المستهدفة للمنتج (1200-20) ، وبذلك يتبين لنا الدور الكبير الذي تقوم به في دعم قرارات التسعير بهدف تحقيق الميزة التنافسية . إذ يلاحظ الفرق الكبير بين أسعار المنتجات وفق النظام التقليدي للمصنع والبالغ (258586.79 دينار) والأسعار وفقاً تقنية الكلفة المستهدفة والبالغ (22933.34 دينار) بأستخدام نفس هامش الربح الذي يعتمد عليه المصنع

بناء على ما تقدم يمكن القول بقبول فرضية البحث الرئيسية والتي تنص على الآتي:
 " يؤثر تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الصناعية "

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات :

- 1- هنالك علاقة مباشرة بين تقنية الكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات من خلال الخطوة الاولى لهذه التقنية والمتمثلة في تحديد السعر المستهدف .
- 2- ان استخدام المصنع للأساليب التقليدية لحساب التكاليف يجعله يتحمل تكاليف كبيرة تنعكس على سياستها التسعيرية وبالتالي يبيع معظم الاحيان بأسعار تقل عن سعر التكلفة وهذا ما سبب له خسائر كبيرة خلال السنوات السابقة .
- 3- ان عمال مصنع اطارات الديوانية ليسوا على دراية تامة بتقنية الكلفة المستهدفة لكنهم يريدون التعرف عليها خاصة من خلال دورات في تخفيض التكاليف وهذا الامر الذي يعاني منه المصنع محل البحث كون مثل هذه القرارات لا يتم اتخاذها على مستوى المصنع لكونه مصنع تابع للشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات .
- 4- عند تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المصنع عينة البحث تم الحصول على تكاليف منخفضة مقارنة بالتكاليف الحقيقية وهذا يعتبر مؤشر ايجابي لتبني تلك التقنية مما يؤثر على قرارات التسعير .
- 5- تهتم تقنية الكلفة المستهدفة بالتخطيط والتنظيم في جميع مراحل وأقسام الوحدة الاقتصادية بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف مما تحقق الأرباح الكافية في الأجل الطويل .

ثانياً : التوصيات: من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا إدراج بعض الاقتراحات التالية

- 1- من الضروري العمل على تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات .
- 2- ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بجانب التكاليف وذلك من خلال وعي المسؤولين والمستفيدين من المعلومات الناتجة عنها .
- 3- ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية على تقنية الكلفة المستهدفة في التسعير في سبيل البقاء وتحقيق المبيعات المطلوبة .
- 4- على الوحدات الاقتصادية استعانة بذوي الخبرة والمعرفة في هذا المجال . بالإضافة الى تعزيز قدرات الموظفين والإداريين وخاصة لهم علاقة مباشرة بالتصميم والعملية الإنتاجية من خلال دورات تدريبية على ممارسة هذه التقنية .
- 5- ضرورة تفهم جميع الوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق الأرباح في الأجل الطويل لأهمية تقنية الكلفة المستهدفة.

المصادر:

1. الربيعي ، محمد علي محمد تكامل قياس التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة واثره في تحقيق المزايا التنافسية ، دراسة تطبيقية (أطروحة دكتوراه) ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، 2015.
2. احمد ، السارة سعد علي ، (2018) ، استخدام اسلوبي التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في قياس التكلفة وتسعير الخدمات المصرفية ، اطروحة دكتوراه فلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، كلية الدراسات التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
3. الذهبي، جليله عيدان و الغبان ، ثائر صبري ، 2007 ، استهداف السعر كاساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، بغداد ، المجلد 13 ، العدد 48 .
4. يعقوب ، فيحاء عبد الله ، حميد علي صالح (2013) ، تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة باستخدام الهندسة العكسية ، دراسة تطبيقية ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن ، العدد 25 ، ص 243-279.
5. الغبان ، ثائر صبري محمود ، (2013) ، المنهجية الداعمة لاستعمال اليات تقنيتي الكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الرابع والثلاثون .
6. الكبيجي، وائل مجدي، (2014) ، " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة " ، مجلة العلوم الادارية ، مجلد 41 ، العدد 1 ، عمان ، الاردن .
7. الكواز ، صلاح مهدي جواد ، (2016) " دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على أساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون " دراسة تطبيقية ، اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية ، بغداد.
8. حسين محمد عيسى ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط .
9. الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الثالث ، 1997 م.

10. المسعودي ، حيدر علي جراد ، (2010) " إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا " ، دار اليازوري ، عمان الأردن .
11. زغلول ، جودة عبد الرؤوف ، منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة القيمة ، (طنطا جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الأول ، 2003 م ، ص 13 .
12. يعقوب ، فيحاء عبد الله ، بجاي ، امتثال رشيد (2017) ، (تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودورة في تحسين كفاءة قرارات التسعير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة الدراسات محاسبية ومالية ، مجلد 12 ، العدد 41.
13. علي ، احمد ماهر محمد ، ياسر صاحب مالك ، حاتم كريم المعموري ، (2021) ، تأثير تقنية التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت في قرارات التسعير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة الدراسات محاسبية ومالية ، المؤتمر العلمي الدولي (الثاني) والوطني (الرابع ، مجلد 16 ، العدد 41.
14. ثناء علي القباني ، ادره التكلفة وتحليل الربحية ، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2014.
15. - Nour Aldeen.. et al, The Impact of Costing Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies, International Journal of Business and Social Science, Vol. 5, No.2, February 2014, Kuala Lumpur, Procedia - Social and Behavioral Sciences 172 (2015) 525 – 532.
16. - Celayir, D. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry, Journal of Business Research-Turk,vol.
17. -Hilton R. W. , (2009) , ' Managerial Accounting Creating Value In Global Business Environment . 9th Edition " , The McGraw - Hill Companies .
18. -Garrison.R , Noreen.E & Brewer.P , (2011) , " Managerial Accounting " , 14th Ed , McGraw - Hill Irwin.
19. -Hilton . W , (2005) , " Managerial Accounting Creating Value In A Dynamic Business Environment " , 5th Ed , New York , McGraw - Hill.
20. - Feil Patrick , Yook Kenu - Hyo , Kim li - Woon , (2004) . " Japanese Target Costing A Historical Perspective " International Of Strategic Cost Management / Spring , 10-19.
21. -Ansari, S., et al , A Field Study of Best Practice in Target Costing, Management Accounting, (Quarterly, Winter,2003), PP.12-13.
22. -Horngren T. C. , Datar M. S. , Rajan V.M. , (2012) Cost Accounting : A
23. -Datar ; Srikant M. & Rajan , Madhav V. (2018) " Horngren's cost Accounting A managerial Emphasis " 16th EDITION : PEARSON
24. -Wild , John J. & Shaw , Ken W. (2010) " Managerial Accounting " McGraw - Will Irwin.
25. Burns , John Quinn M Warren , L. (2013) , " Managerial Accounting " 1 st Edition , The Mc Graw - Hill , Higher Education.
26. Horngren , C.T. , Foster , G. and Datar , S.M. (2017) " cost Accounting , A Managerial Emphasis " , New Jersey , Prentice Hall , Inc.