



تقنية الكلفة المستهدفة لترشيد تكاليف الوحدات الاقتصادية في ظل إستراتيجية إعادة التمركز/ بحث تطبيقي في معمل

ألبان أبو غريب

نوفل زهير علي

المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية / جامعة بغداد

Nawfalalhadad@gmail.com

أ. د. ثائر صبري محمود الغبان

المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية / جامعة بغداد

thair.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الى التعرف على أهمية إستراتيجية إعادة التمركز في ترشيد تكاليف معمل ألبان أبو غريب من خلال استعمال تقنية الكلفة المستهدفة ، كونها أداة مهمة في تحقيق الترشيد مما يسهل عملية إتخاذ قرارات التسعير لمنتجات المعمل ، وبالتالي يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية تمكن المعمل من مواجهة تحديات السوق ، إذ أن المشكلة التي تعاني منها أغلب الوحدات العاملة في السوق العراقية هي ضعف المنافسة ، بسبب ضعف أنظمتها الكفوية التقليدية في توفير معلومات تساعد في إتخاذ القرارات ، ولأجل إختبار فرضية البحث تم إختيار معمل ألبان أبو غريب ، إذ توصل البحث الى إمكانية ترشيد التكاليف من خلال تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على منتجات المعمل ، مما ينعكس على تحقيق إستراتيجية إعادة تمركز ناجحة ، ممكن أن تؤدي الى تغيير مركز المعمل التنافسي الى الأفضل .

الكلمات المفتاحية: الكلفة المستهدفة ، ترشيد تكاليف، إستراتيجية إعادة التمركز.

Abstract :

The research aims to identify the importance of the repositioning strategy in rationalizing the costs of the Abu Ghraib dairy factory through the use of target cost technology, being an important tool in achieving rationalization, which facilitates the process of making pricing decisions for the factory's products, and thus leads to achieving a competitive advantage that enables the plant to meet the challenges of the market, as the problem that most units operating in the Iraqi market suffer from is weak competition, due to the weakness of its traditional costing systems in providing information It helps in decision-making, and in order to test the hypothesis of the research, the Abu Ghraib dairy factory was chosen, as the research reached the possibility of rationalizing costs by applying the target cost technique to the factory's products, which is reflected in achieving a successful repositioning strategy, which can lead to changing the competitive position of the factory for the better.

Keywords: Target costing, cost rationalization, repositioning strategy.

المقدمة:

أن ما يشهده العالم من تطورات وتغيرات متسارعة ومستمرة في العلوم والتكنولوجيا والصناعات ، تحتم على إدارات الوحدات مواكبة تلك التطورات وتغيير سياساتها وأهدافها ، والبحث عن طرق وأساليب وإجراءات ، تمكنها من تحقيق التمايز والإستحواد على حصة سوقية ، من خلال دراسة السوق وتحليله ومعرفة مركز الوحدة التنافسي ، حيث أن السوق العراقية سوق مفتوحة على الأسواق العالمية ومستهلكة للمنتجات الأجنبية ، مما يشكل تهديدات على بيئة العمل المحلية والمنتج المحلي ، وبناء على ما ذكر تولدت فكرة الباحثان في دراسة وتحليل إستراتيجية إعادة التمركز ، كونها تصحح المسار الذي يجب ان تكون عليه الوحدة في السوق ، وتدرس كيفية المحافظة على زبائنها الحاليين وكسب زبائن جدد ، فضلا عن بيان الدور الذي تلعبه هذه

الإستراتيجية في ترشيد التكاليف ، وأتخاذ قرارات تسعير ملائمة للزبائن فيما يتعلق بالمنتجات مع المحافظة على جودتها وأضافة قيمة لها ، مما يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية

المبحث الاول / منهجية البحث والدراسات السابقة

اولا : مشكلة البحث:

تقوم الوحدات الاقتصادية بشكل عام والوحدة مجال البحث والتطبيق بشكل خاص بالسعي نحو اعتماد تقنيات كلفوية تساعد على إدارة تكاليفها بالشكل الذي يمكنها من دعم ميزتها التنافسية وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة بقصد مراقبة تكاليفها ، وتطبيق تقنية إدارة التكلفة الإستراتيجية إدارة تكاليف الجودة التي تتمثل في تحليل ما تنفقه المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية من خالل الجودة التي تنعكس على هيكل تكاليف المنظمة، ففي ظل بيئة منافسة الحالية أصبح من الضروري تحليل تكاليف الجودة وجميع العناصر المتعلقة بها ووضع طرق لقياسها من اجل مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بسياساتها ومعرفة نسبتها مقارنة مع الوحدات المنافسة من اجل ضمان توفير منتجات حسب رغبات الزبائن وبأقل سعر ممكن من خلال التركيز على تحليل الوضع الاستراتيجي والطرق التي تستعملها الوحدة لبيع منتجاتها باستعمال أدوات تحليل التكلفة بدراسة العوامل التي تؤثر في حدوث التكلفة . فالتفكير الحديث موجه نحو النشاط من خلال وضع الأهداف الإستراتيجية المستهدفة ووضع أداة للمراقبة تسمح بفهم النتائج لكل نشاط بدلا من التركيز على الانتاج فقط . وعليه طرحنا إشكالية التالية:

وعليه تتمثل مشكلة أن الوحدة مجال البحث تعاني من ضعف المنافسة في السوق المحلية العراقية ، بسبب الأستمرار في الاعتماد على النظام المحاسبي الكفوي التقليدي المطبق ظل النظام المحاسبي الموحد في توفير المعلومات الكفوية المرتبطة بنشاط الوحدة التشغيلي والتي ستساعد في إتخاذ القرارات ، ويمكن صياغة عدة أسئلة عن مشكلة البحث وكالاتي :

- 1- هل تعتمد الوحدة محل البحث في نشاطها الإنتاجي الخاص بمنتجات الالبان على إستراتيجية إعادة التمركز ؟
- 2- هل تتبع الوحدة محل البحث بعض من تقنيات ادارة التكلفة الاسنراتيجية العامة وتقنية التكلفة المستهدفة الخاصة لترشيد التكاليف بقصد إعادة التمركز في سوق المنافسة بالعراق في مجال منتجات الالبان؟
- 3- هل ان اعتماد إستراتيجية إعادة التمركز في نشاط الوحدة التسويقية اليومي سيمكنها من الحصول على مركز تنافسي مقارنة بالوحدات الأخرى العاملة بنفس النشاط وبالشكل الذي يمكنها من العمل على مواجهة متغيرات بيئة الاعمال الحديثة ؟

ثانيا : أهداف البحث : يسعى البحث الى تحقيق الأتي :

- 1- تطبيق تقنيات إدارة التكلفة المتمثلة بالكلفة المستهدفة وبيان دورها في ترشيد التكاليف في ظل إستراتيجية إعادة التمركز
- 2- بيان مدى إدراك الوحدات العراقية لأهمية إستراتيجية إعادة التمركز بشكل خاص لتحقيق الميزة التنافسية .

ثالثا : أهمية البحث

- 1- إعادة تمركز معمل ألبان أبو غريب في السوق الذي يواجه متغيرات بيئة الأعمال الحالية
- 2- بيان مدى مساهمة إستراتيجية إعادة التمركز وترشيد التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية لمعمل ألبان أبو غريب .

رابعا " فرضية البحث :

يستند البحث الى فرضية مفادها الاتي :

إن تطبيق إستراتيجية إعادة التمركز سيؤدي الى ترشيد في التكاليف من خلال إستعمال تقنية الكلفة المستهدفة مما يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية .

خامساً : حدود البحث

1-الحدود المكانية : تم إختيار معمل ألبان أبو غريب التابع لوزارة الصناعة والمعادن محلاً لتطبيق البحث ، كونه معمل محلي يقوم بإنتاج أنواع مختلفة من الألبان ، تستطيع هذه المنتجات إذا ما تم إنتاجها وتسويقها بالشكل السليم أن تنافس المنتجات المستوردة .

2-الحدود الزمانية : إقتصرت حدود البحث الزمانية على البيانات للسنة المنتهية في 2018/12/31 كونها آخر سنة تم تنظيم حساباتها من قبل الوحدة، حيث تم منح الوحدة للإستثمار في 2019/1/29 ، و إستمر عمل المستثمر لغاية فسخ العقد في (2021/12/27) .

ثانياً : الدراسات السابقة

(Jagdish Sheth , Varsha Jain , Anupama Ambika , 2020) ، “Repositioning the customer support services the next frontier of competitive advantage” ،

إستنتجت الدراسة أن خدمة دعم الزبائن واحدة من أهم عوامل إرضاء الزبون ، مما يؤدي الى خلق القيمة وتحقيق ميزة تنافسية ، وأوصت بالتركيز على الزبون وتبني أفكاره ومقترحاته في إتخاذ القرارات الإستراتيجية .
أما دراسة

(Youngsik Shin,Kyoung Cheon Cha,2013) “ Brand Revitalization by Strategic repositioning

ركزت على أن يتم تطبيق إستراتيجية إعادة التمركز بشكل متطور وواقعي مبني على القدرات المتوفرة ، ذلك أن إعادة التمركز الناجحة تحتاج الى التوافق بين القدرة الداخلية للوحدة والسوق الخارجي .

المبحث الثاني / الجانب النظري

أولاً : إستراتيجية إعادة التمركز (المرتكزات المعرفية)

1-المفهوم والتعريف: ينظر الى إستراتيجية إعادة التمركز على أنها إستراتيجية تنافسية ، يتم من خلالها صياغة الرؤى والإستراتيجيات المستقبلية ، تعمل على إعادة تنظيم وتطوير موارد الوحدة ومميزاتها التي تميزها عن المنافسين ، من أجل مواجهة التغيرات البيئية المختلفة (الهنداوي ، 2016 : 277) ، وهي عملية إبداعية ومبتكرة يميزها عنصر التغيير سواء على مستوى التصميم ، صورة العلامة التجارية ، إسم العلامة التجارية ، والشريحة المستهدفة ، وبحسب الوضع التنافسي للمنتج في السوق الذي تستهدفه الوحدة (6 ، 5 : 2011 ، Todiras et al) ، ولطالما كان هنالك تغيير في أنواق الزبائن وأفكار المنافسين والتكنولوجيا ، فأن تلك العوامل تؤدي الى صعوبة المنافسة ، لذلك يجب على الوحدات البحث دائماً عن ما يميزها حتى تتمكن من مواجهة تلك التغيرات ، (107 : 2009 ، Karadeniz) ، وعندما تكون الوحدة غير قادرة على الإستجابة الفعالة للتغيرات في تفضيلات الزبائن ، التي تؤدي بدورها الى حدوث فجوة بين احتياجات السوق وقدرات الوحدة ، بالتالي سيكون تبني إستراتيجية إعادة التمركز ضروري لمواجهة التغيرات المختلفة (3 : 2013 ، Shin & Cha) ، وقد تطرق بعض الباحثين لتعريف إستراتيجية إعادة التمركز والتي يمكن إيضاحها من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (1) تعريف إستراتيجية إعادة التمركز كما وصفت من قبل بعض الباحثين

ت	إسم الباحث	الرؤية	التعريف
1	(Twrdy et al , 2018 : 76)	فعل	فعل واع تقوم بها الوحدات لأنها تتكيف مع بيئة تجارية متغيرة ، مما يعني أن هذا التغيير تحتاجه الوحدات كضرورة عندما يكون هناك فجوة واضحة بين احتياجات السوق وقدرات الوحدة
2	(الهنداوي ، 2016 : 286)	أنشطة	مجموعة من الأنشطة الإستراتيجية التي تتبناها الوحدة من خلال تغيير الأسلوب التخطيطي والتنفيذي الذي يتعلق بقدرة الوحدة الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية من أجل فرض سيطرتها على السوق التنافسي
3	(kuru , 2013:15)	قرار	قرار تغيير مركز المنتج أو أسم الوحدة أو العلامة التجارية في السوق وفي نظر أصحاب الملكية

وسيلة نحو التغيير الاستراتيجي تتخذها الوحدة من أجل التميز عن المنافسين وتقوية مركزها التنافسي	وسيلة	(Todiras & Rafijevas, 2010 : 1)	4
عمل واعى تقوم به الوحدات من أجل التكيف مع البيئة التجارية المتغيرة ، مما يمثل تحولاً في قيمة تلك الوحدات	عمل	(Ryan et al , 2007 : 81)	5

يستنتج مما سبق أن المقصود بإستراتيجية إعادة التمركز (خطة تضعها الوحدة بهدف تغيير تمركزها في أذهان الزبائن الحاليين والمحتملين ، سواء كان هذا التمركز على مستوى الوحدة أو المنتج أو العلامة التجارية ، تمكنها من مواجهة التغيرات البيئية المختلفة ، والوصول الى مركز تنافسي قوي ، يلي الاهداف الإستراتيجية)

2-أسباب تبني إستراتيجية إعادة التمركز :هنالك أسباب لتبني الوحدات المختلفة إستراتيجية إعادة التمركز ، تم الإشارة إليها من قبل الباحثين ، ويمكن إستعراض البعض منها وكما في الجدول الآتي :

جدول رقم (2) أسباب تبني إستراتيجية إعادة التمركز كما أشار إليها بعض الباحث

ت	إسم الباحث	الأسباب
1	(kuru , 2013:15)	<ul style="list-style-type: none">عمليات الدمج والاستحواذالحاجة إلى تغيير صورة العلامة التجاريةإعادة تركيز الوحدة
2	(الشيباوي وكاظم : 2013 ، 56)	<ul style="list-style-type: none">دخول منافسين جدد إلى نفس السوق المستهدف مما يؤدي إلى تأثير سلبي ربما فقدان الحصة السوقيةتفضيلات الزبائن المتغيرةتفضيلات الزبائن الجددوجود أخطاء في عملية تمركز المنتج الأولي
3	(Shin & Cha , 2013 : 3)	<ul style="list-style-type: none">أن الجزء المستهدف صغير أو تنافسي أو متناقص أو غير مريحجودة وخصائص المنتج لا تلبى رغبات شريحة السوق المستهدفةتكلفة المنتج مرتفعة بحيث لا تسمح بسعر تنافسيإمكانية إستهداف شريحة جديدة

3- أنواع إستراتيجيات إعادة التمركز :_هنالك ثلاث أنواع رئيسية لإعادة التمركز يجب تمييزها متمثلة بالآتي :

(Shin& Cha, 2013: 5) (Twrdy et al, 2018: 77)

النوع الأول : إعادة التمركز الصفري : تحتاج الوحدات الى إتباع إستراتيجية إعادة التمركز الصفري ، عندما يتم تركيز النشاط على الشريحة الأولية المستهدفة فقط ، وميزتها التنافسية الخاصة بها ، دون أي اعتبار للبيئة المتغيرة ، من عيوبها فقدان الميزة التنافسية على المدى الطويل إذا ما كانت بيئة العمل متغيرة (16 : 2009 ، Chang)

النوع الثاني : إعادة التمركز التدريجي : يقصد به تطور بشكل طبيعي متدرج ، وتعديلات صغيرة تقوم بها الوحدة على منتجاتها أو الخدمات التي تقدمها ، من أجل المحافظة على تلبية أحتياجات الزبائن ، (5 : 2013 ، Shin& Cha)

النوع الثالث : إعادة التمركز الجذري : يقصد به عملية التحول إلى أنواع جديدة من العمليات التجارية أو المنتجات أو الخدمات أو أسواق مستهدفة جديدة أو إعادة عرض كاملة للوحدة (5 : 2013 ، Shin& Cha) ، قد يرتبط إعادة التمركز الجذري بمخاطر فقدان قاعدة الزبائن للعلامة التجارية الأم (15 : 2010 ، Todiras & Rafijevas)

تفضل أغلب الوحدات إعادة التمركز التدريجي لكونه منخفض المخاطر، لكن عندما تكون هنالك فجوة كبيرة بين قدرات الوحدة وتلبية طلبات السوق والشريحة المستهدفة ، فعندها يكون إعادة التمركز الجذري ضروري أكثر من التدريجي .

ثانياً : ترشيد التكاليف :

الترشيد كمصطلح يعني الرشاد أو التحكم ، ظهر لأول مرة كمفهوم صناعي في شركة تويوتا خمسينات القرن العشرين ، نتيجة شعورها بضعف أنظمتها الإنتاجية التقليدية في تعزيز موقفا التنافسي أمام المنتجات المنافسة ، (Browning & Heath , 2009 : 2) ، ليتضمن إعادة تحديد مسار العملية الإنتاجية بدءاً من التخطيط و التصميم ثم التوريد والإنتاج ، بهدف تقليل الهدر من خلال إستغلال موارد الوحدة بشكل كفوء ، فضلاً عن التخلص من كل جزئية لا تحقق قيمة للزبون ، (العشري ،

(2021 : 5) ولقد تم تعريف الترشيح بشكل عام على انه عملية إعادة تنظيم للوحدة من أجل زيادة كفاءتها (koutouzidou et al , 2015 : 21) ، و هو تلك القرارات التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة (نعيمية ، 2015 : 90) ، وإذا ما ارتبط الترشيح بالتكاليف فإن ترشيح التكاليف لا يعني بالضرورة التخفيض ، فمثلاً عند تخفيض تكاليف الإنتاج نتيجة تخفيض كميات الإنتاج فإن هذا الأمر سيؤدي الى زيادة كلفة الوحدة الواحدة وليس تخفيضها ، أما زيادة تكاليف الإنتاج سيؤدي الى الحصول على مخرجات أكثر مما يعني إنخفاض كلفة الوحدة الواحدة (العبيدي ، 2022 : 38) ، ولقد تم تعريف ترشيح التكاليف على انه عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد الوحدة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل الكلف ، من خلال رقابة الوحدة على كلفها لإكتشاف الإنحرافات و إتخاذ القرارات التصحيحية بهدف الحصول على ميزة تنافسية وتحقيق مركز تنافسي في السوق (سعد ، جواد ، 2020 : 177) ، وهو عملية ضبط التكاليف والرقابة عليها وتلافي التكاليف الغير ضرورية، والإستفادة من الموارد الإقتصادية والبشرية ، بهدف زيادة الكفاءة الإنتاجية (حداد ، 2019 : 19) .

ثالثاً : تقنية الكلفة المستهدفة

1- النشأة والمفهوم: ظهرت تقنية الكلفة المستهدفة كنتيجة لحدة التنافس بين الأسواق (12 : 2010 Blocher) ، تم تطبيقها أول مرة من قبل شركة تويوتا في ستينات القرن الماضي ، ذلك أن إستعمالها يؤدي الى تحقيق ميزة مرغوبة بسعر تنافسي (Blocher,2010:545) ، تعتبر أداة مهمة للإدارة لأنها تسعى الى تحقيق أهدافها بشكل إستراتيجي (تكاليف الوحدة وأرباحها) ، ذلك من خلال التأكد من أن المنتجات مصممة بحيث يمكنها الإنتاج بتكلفة منخفضة بما يكفي لتسعيها بشكل تنافسي ، Hilton (658 : 2011) ، و تتطلب أن يتم عرض الربحية على المدى الطويل ، وبالتالي يجب أن يهتم منتجي السلع بالتخطيط لتعظيم الأرباح خلال دورة حياة المنتج ، (Barfield et al , 2002 : 722) ، يوضح الشكل الأتي مفهوم الكلفة المستهدفة .

الشكل (1) مفهوم الكلفة المستهدفة



المصدر : تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد (الموسوي ، 2014 : 30)

يمكن الاستنتاج من الشكل اعلاه بان **التكلفة المستهدفة** هي تقنية لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددتين مع ضمان ربحها المنشود.

يتضمن تحديد التكلفة المستهدفة طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي ، وتُعد التكلفة المستهدفة الحد الأقصى لمبلغ التكلفة الذي يمكن تكبده على منتج ولا يزال بإمكان الشركة كسب هامش الربح المطلوب من هذا المنتج بسعر بيع معين. فهي تعمل على تقليل التكلفة من مستوى المنتج إلى مستوى المكونات للمنتج . من خلال هذا التفكك، تنشر التكلفة المستهدفة الضغط التنافسي الذي تتعرض له الشركة على مصممي وموردي المنتج. تتكون التكلفة المستهدفة من تخطيط التكلفة في مرحلة تصميم الإنتاج بالإضافة إلى التحكم في التكلفة طوال دورة حياة المنتج الناتجة. والقاعدة الأساسية لها هي عدم تجاوز التكلفة

المستهدفة. ومع ذلك، فإن تركيز التكلفة المستهدفة سيكون على تحقيق المستوى المرغوب فيه لخفض التكاليف الذي تحدده عملية تقدير التكاليف المستهدف.

2 - تعريف الكلفة المستهدفة : لقد تم تعريف الكلفة المستهدفة من قبل الباحثين لعل من أهمها الآتي :

جدول رقم (3) تعريف الكلفة المستهدفة

ت	اسم الباحث	التعريف
1	(أحمد و السيدية ، 2020 : 103)	أداة لقياس التكاليف التي يمكن أن تتحملها الوحدة لأنتاج المنتج مع المحافظة على الربح المطلوب وهذه الأداة تهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج في مراحلها المختلفة
2	(Bobescu & Rakos , 2015 : 169)	نظام يمكن الوحدة من التخطيط مسبقاً لأسعار المبيعات وتكاليف المنتج وهوامش الربح التي تريد تحقيقه لمنتج جديد
3	(الخفاجي ومصاوة ، 2013 : 325)	مدخل إستراتيجي لإدارة الكلف والربحية يهتم بتحديد سعر المنتج وجميع تكاليفه الضرورية المتوقعة خلال دورة حياته وتحقيق هامش ربح متوقع مرضي يلبي رغبات الزبائن ويضمن إستمرار الشركة وبقائها في السوق بوضع تنافسي مميز
4	(Hansen & Mowen , 2007 : 740)	الفرق بين سعر البيع المطلوب للحصول على حصة سوقية محددة مسبقاً والأرباح المرغوبة لكل وحدة

يتضح مما ذكر في أعلاه أن المقصود بالكلفة المستهدفة (تقنية كلفوية تستطيع الوحدات من خلالها تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة مسبقاً، على أساس هامش ربح معين تحدده إدارة تلك الوحدات بناءً على سعر السوق) .

3 - مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة : يمكن تقسيم مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة الى الآتي : (المحمدي ، الربيعي ، 2020 :

105)

أولاً : مرحلة التخطيط للكلفة المستهدفة

1. دراسة السوق وجمع البيانات وتحليلها

2. تحديد السعر بالإعتماد على دراسة السوق

3. تقدير الربح الذي يتم تحديده على أساس خطة الربح والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي

4. تحديد الكلفة المستهدفة من خلال معادلة (السعر المستهدف - الربح المستهدف)

5. إحتساب التكاليف الحالية

6. إحتساب التخفيض المستهدف ويتمثل هذا التخفيض في الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية)

ثانياً : مرحلة تحقيق الكلفة المستهدفة :

يتم في هذه المرحلة البحث عن الوسائل والأدوات التي من شأنها تحقيق الكلفة السهدفة (المرغوب بها) ، وقد إختار الباحثان طريقة تفكيك التكلفة في الوصول الى الكلفة المستهدفة ، والتي تعتمد على تفاصيل تكاليف مكونات ووظائف المنتجات المنافسة من أجل مقارنتها مع تكاليف مكونات ووظائف منتجات الوحدة ، بهدف تصحيح مسار التكاليف من خلال معالجة الأخطاء ، وتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للزبون والوحدة (Hilton , 2009 :674) .

ثالثاً : مرحلة الإستمرار في التحسين وتخفيض التكاليف .

سياسة التسعير على أساس الكلفة المستهدفة وأثرها على الزبون :

يمثل السعر القيمة المقدرة لمنتج أو خدمة يرغب الزبائن في دفعها ، يعتمد هذا التقدير على فهم القيمة المتصورة من قبل المستهلكين لذلك المنتج أو الخدمة (Homgren et al 2012: 461) ، وأنه يجب ربط السعر مع مدى تحسس الزبائن (قدرة الزبائن على الدفع) وكذلك السوق ، حيث يتم إستهداف التكلفة بناءً على السعر وليس على الكلفة (Cokins , 2002 : 14) ، وعند تحديد سعر البيع يجب الأخذ بنظر الإعتبار ثلاثة لاعبين رئيسيين هم ، الزبائن والمنافسين والوحدة المتمثلة بالإدارة العليا التي بدورها تلعب الأثر الكبير في تحديد وتعديل الإستراتيجيات (Cokins , 2002 : 16) ، وأن للسعر دور كبير لبقاء الوحدة في الأمد الطويل ، حيث أن عدم تغطية التكلفة أو عدم تحقيق هامش ربح مناسب يعني الخروج من السوق تدريجياً ، ذلك أن الزبون يستطيع من خلال تحديد الأسعار أن يختار الطريقة التي يوزع بها دخله على السلع ، وعليه فإن السعر يمثل التعبير النقدي

لقيمة السلع والخدمات المقدمة الى الزبائن (الذهبي والغبان ، 2007 : 226) ويتم وصف أهمية السعر في تصنيف المنتج من خلال بعدين هما الجهد والمخاطرة ، حيث يتم التعبير عن الجهد على أنه المبلغ الموضوع من المال والوقت المستغرق لشراء منتج ، يمكن قياسها بشروط قابلة للقياس الكمي ، أما المخاطرة فهي تمثل التقييم الشخصي للمشتري لعواقب ارتكاب خطأ ، Gelder ، (13 : 2013) ، ومن أجل أن تكون الوحدة ناجحة في تحديد السعر المبني على أساس الكلفة المستهدفة ، يجب على الإدارة الإصغاء الى آراء زبائنها عن المنتجات التي يريدها ، وما هي الخصائص المطلوبة ، وما هي رغبتهم في الدفع لمستوى معين من جودة تلك المنتجات ، وبالتالي تحديد سعر يكونون مستعدين لدفعه (فرج ، 2012 : 433) .

المبحث الثالث/ الجانب العملي

أولاً : نبذة تعريفية عن معمل ألبان أبو غريب : أحد معامل الشركة العامة للمنتجات الغذائية حالياً ، التي تأسست بإسم مصلحة شؤون الألبان في العام 1957 ، إستطاع هذا المعمل ردف السوق العراقية بمنتجاته لأكثر من ستون عام ، تتميز تلك المنتجات بطعمها المفضل وخلوها من المواد الحافظة ، فضلاً عن مساهمتها بشكل كبير في تغذية المجتمع والحد من إستيراد المنتجات الأجنبية من خارج البلاد ، الأمر الذي ينعكس بدوره على توفير الدخل القومي والحد من شراء العملة الصعبة .

ثانياً : واقع نظام محاسبة التكاليف المطبق في المعمل

1 - ميزان المراجعة : يمكن عرضه من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (4) ميزان المراجعة الجزئي لمعمل ألبان أبو غريب / 2018

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
31	الرواتب والأجور	18,685,493,949
32	المستلزمات السلعية	8,231,335,984
321	خامات ومواد أولية	5,598,638,157
322	وقود وزيوت	583,765,450
323	الأدوات الإحتياطية	229,099,653
324	مواد التعبئة والتغليف	1,389,949,041
325	المتنوعات	190,979,918
326	تجهيزات العاملين	4,337,000
327	المياه والكهرباء	234,566,765
33	المستلزمات الخدمية	523,889,993
331	خدمات صيانة	239,297,760
332	خدمات أبحاث وإستشارات	9,991,307
333	دعاية وطبع وضيافة	68,984,500
334	نقل وإيفادات وإتصالات	140,608,910
335	إستئجار موجودات ثابتة	6,000,000
336	مصرفات خدمية متنوعة	59,007,516
37	الإندثار	394,957,117
372	إندثار مباني وإنشاءات وطرق	25,396,736
373	إندثار الات ومعدات	54,284,280
374	إندثار وسائل نقل وإنتقال	259,017,931
375	إندثار عدد وقوالب	3,545,029
376	إندثار أثاث وأجهزة مكاتب	52,713,141
39	المصرفات الأخرى	59,696,000
	الإجمالي	27,895,373,044

المصدر : بالاعتماد على البيانات المالية / القسم المالي / شعبة الحسابات المالية / معمل ألبان أبو غريب للسنة 2028 .

2 - توزيع حسابات الإستخدامات على مراكز الكلف : يتم توزيع مبالغ حسابات الإستخدامات وكما في الجدول التالي :

جدول رقم (5) كشف توزيع حسابات الاستخدامات على مراكز الكلف في معمل ألبن أبو غريب للسنة المنتهية في 2018/12/31

رقم الدليل المحاسبي	إسم الحساب	كف الإنتاج (5)	كف الخدمات الإنتاجية (6)	كف الخدمات التسويقية (7)	كف الخدمات الإدارية (8)	المجموع
31	الرواتب والأجور	3,077,345,000	7,815,654,730	1,224,170,000	6,568,324,220	18,685,493,950
32	المستلزمات السلعية	7,943,760,346	103,235,926	101,398,761	82,940,951	8,231,335,984
33	المستلزمات الخدمية	160,230,410	31,140,000	112,466,500	220,053,083	523,889,993
37	الإندثرات	54,284,280	11,545,029	259,017,931	70,109,877	394,957,117
	المجموع	11,235,620,036	7,961,575,685	1,697,053,192	6,941,428,131	27,835,677,044

المصدر : بالاعتماد على البيانات المالية المزودة من القسم المالي شعبة الحسابات الإدارية (الكلفة ومؤشرات الأداء) لسنة 2018 .

يتضح من الجدول أعلاه أن الحساب (31) الرواتب والأجور يمثل أعلى مبلغ مصروف بقيمة (18,685,493,950) دينار من أصل مبلغ إجمالي مقداره (27,895,373,044) دينار ، فهو يمثل أعلى نسبة (66.9%) مقارنة بنسب مبالغ حسابات الاستخدامات الأخرى ، مما يشكل ذلك البند الكفوي عبء في التكاليف سواء اكان الاعتماد في الاحتساب على طريقة التكلفة الكلية للوحدات أو كلفة الوحدة ، وبموجبه يتم تحمل رواتب وأجور بسبب القرارات الملزمة والتي تتوجب تعيين المفصولين والمتضررين من النظام السابق ، و السجناء السياسيين وذوي الشهداء وذوي الإحتياجات الخاصة من غير ذوي الإختصاص ، فضلاً عن قرار تعيين عدد كبير من أبناء المنطقة خلال سنوات تدهور الوضع الأمني والحرب الطائفية التي مرت بها البلاد والتي لايمكن رفضها ، ما أدى الى وجود فائض من الموارد البشرية العاملة وبالتالي أصبحت مبالغ أجورهم تشكل عبء على المعمل.

ثالثاً : الطاقة المتاحة والإنتاج الفعلي للمعمل خلال العام 2018

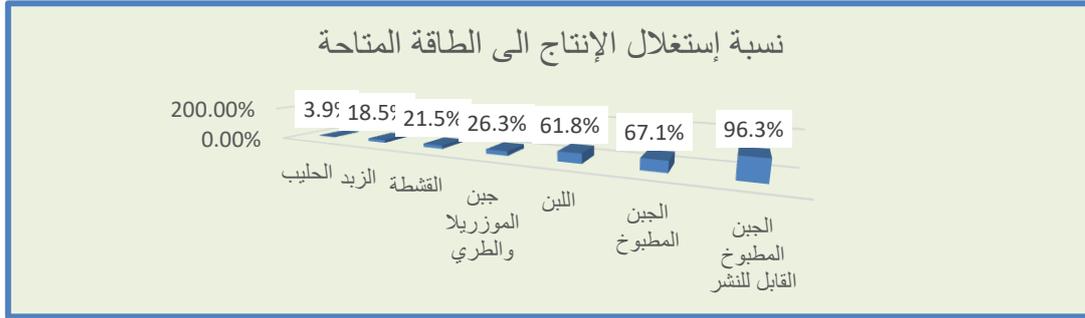
جدول رقم (6) الطاقة المتاحة وكميات الإنتاج الفعلي ونسبة إستغلال الإنتاج الى الطاقة المتاحة في معمل ألبن أبو غريب/ 2018

ت	إسم المنتج	الطاقة المتاحة	الإنتاج الفعلي	نسبة الإنتاج الفعلي الى الطاقة المتاحة
أولاً	القشطة	2,400	515.321	%21.5
ثانياً	الزبد	438	81.123	%18.5
ثالثاً	الجبن المطبوخ	1000	670.776	%67.1
رابعاً	الجبن الطري	420	110.296	%26.3
خامساً	اللبن	3,400	2,102.710	%61.8
سادساً	الجبن المطبوخ القابل للنشر	700	673.899	%96.3
سابعاً	الحليب	3,960	153.392	% 3.9
	إجمالي المنتجات	12,318	4,307.507	%35

المصدر : بالاعتماد على الببيات المزودة من قسم التخطيط والدراسات والمتابعة / شعبة تخطيط الإنتاج 2018

بناءً على الجدول أعلاه سيتم ترتيب المنتجات من الأقل إستغلالاً للإنتاج الى الأكثر وكما في الشكل التالي :

الشكل (1) نسبة إستغلال الإنتاج الى الطاقة المتاحة في معمل ألبان أبو غريب 2018



المصدر بالإعتماد على الجدول رقم (6)

يلحظ من اعلاه ان المنتجات ستفاوت مابين اعلى نسبة للجبن المطبوخ وينسبة (96.3%) وادنى نسبة وهي (3.9%) للحليب.

رابعاً : تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة على منتجي (الحليب ، اللبن)

1- دراسة السوق وجمع البيانات وتحليلها : تم عمل دراسة للسوق من قبل الباحثان من أجل التعرف على المنتجات المنافسة والتي تم تلخيصها كما في الجدول الآتي :

جدول رقم (7) المنتجات المنافسة في السوق العراقية (الإسم ، وزن العبوة ، بلد الصنع)

تسلسل	إسم المنتج	وزن العبوة	بلد الصنع
أولاً	الحليب المعقم والمطعم	250 – 330 مل	معمل ألبان أبو غريب
1	حليب K D D	250 مل	الكويت
2	حليب سامفران	290 مل	تركي
3	حليب كلاسيكو	330 مل	ألماني
4	حليب سليمانية	250 مل	منتج محلي / شركة ديار
ثانياً	اللبن	850 – 1000 مل	معمل ألبان أبو غريب
1	لبن شنينة الصافي	850 مل	فلسطين
2	لبن شنينة كانون	900 مل	منتج محلي / شركة المرموقة
3	لبن شنينة شيلان	1 لتر	منتج محلي / شركة ألبان شيلان
4	لبن اكتيفيا	1 لتر	السعودية

المصدر : بناء على نتائج المسح الميداني التي تم القيام بها مع الوكلاء من قبل الباحثين.

2- تحديد السعر : يعتبر التسعير من أهم القرارات التي يتم إتخاذها لتأثيره على قرار الشراء بالنسبة للزبائن ، لذلك يسعى أغلب المنافسين لتخفيض السعر الى أدنى حد ، وعليه تم مسح السوق لمعرفة أسعار المنتجات المنافسة لمنتجات المعمل وتم إدراجها في الجدول الآتي :

جدول رقم (8) أسعار المنتجات المنافسة لمنتجات معمل ألبان أبو غريب 2018

المنتج المنافس	الحليب 330 مل	اللبن 950 مل
المنافس التركي	470	
المنافس السعودي		1,580
المنافس الكويتي	300	
المنافس المحلي / حليب سليمانية / شركة ديار	320	
المنتج المحلي / ألبان كانون / شركة المرموقة		710
المنتج المحلي / شركة ألبان شيلان		550
المنافس الفلسطيني		930
المنافس الألماني	570	
المجموع	1,660	3,770
المعدل البسيط للسعر	415	942.5

المصدر : بناء على نتائج المسح الميداني التي تم القيام بها مع الوكلاء من قبل الباحثين

بعد أن يتم تحديد أسعار البيع على مستوى حجم العبوة سيتم تحويلها الى الطن وكما في الجدول التالي :

جدول رقم (9) أسعار البيع المستهدفة على مستوى الطن الواحد

ت	إسم المنتج	السعر المستهدف للعبوة الواحدة	عدد العبوات لكل طن / وحدة	السعر المستهدف للطن الواحد / دينار
أولاً	الحليب 330 مل	415	3,030.3	1,257,574
ثانياً	لبن الشنينة 950 مل	942.5	1,052.63	992,104

المصدر : بالإعتماد على الجدول رقم (8) الذي تناول أسعار المنتجات المنافسة لمنتجات معمل ألبان أبو غريب 2018.

3- تحديد هامش الربح المستهدف : يمكن تحديد مبلغ هامش الربح الذي ترغب الشركة بتحقيقه من خلال المعادلة الآتية :

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{السعر المستهدف} * \text{نسبة هامش الربح}$$

وبحسب سياسة معمل ألبان أبو غريب تعتمد (10%¹) كهامش مستهدف للربح ، سيتم توضيح ذلك من خلال الآتي :

جدول رقم (10) تحديد هامش الربح المستهدف بنسبة (10%) في معمل ألبان أبو غريب / 2018

تسلسل	إسم المنتج	السعر المستهدف طن / دينار	هامش الربح المستهدف نسبة (10%) طن / دينار
أولاً	الحليب 330 مل	1,257,574	125,757
ثانياً	لبن الشنينة 950 مل	992,104	99,210

المصدر : بالإعتماد على الجدول رقم (9) الذي عرض أسعار البيع المستهدفة على مستوى الطن الواحد في معمل البان ابي غريب .

4- تحديد الكلفة المستهدفة :

5- تمثل الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح وكالآتي :

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

يمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (11) الكلفة المستهدفة لمنتجات معمل ألبان أبو غريب / 2018

تسلسل	إسم المنتج	السعر المستهدف طن / دينار	هامش الربح المستهدف نسبة (10%) طن / دينار	الكلفة المستهدفة طن / دينار
أولاً	الحليب	1,257,574	125,757	1,131,817
ثانياً	لبن الشنينة	992,104	99,210	892,894

المصدر : بالإعتماد على الجدول (10) الخاص بتحديد هامش الربح المستهدف بنسبة (10%) في معمل ألبان أبو غريب / 2018 .

6- إحتساب التكاليف الفعلية

جدول رقم (12) التكاليف الفعلية لمنتجات (الحليب ، اللبن) معمل ألبان أبو غريب / 2018

الحليب المعقم والمطعم		لبن الشنينة	
إسم الحساب	دينار / طن	إسم الحساب	دينار / طن
التكاليف المتغيرة :			
مواد اولية وتعبئة وتغليف	905	مواد اولية وتعبئة وتغليف	579
أخرى	80	أخرى	193
مجموع التكاليف المتغيرة	985	مجموع التكاليف المتغيرة	772
التكاليف الثابتة :			
كلفة العمل	196	كلفة العمل	146
الإندثارات	99	الإندثارات	27
مجموع التكاليف الثابتة	295	مجموع التكاليف الثابتة	173
كلفة الصنع	1,280	كلفة الصنع	945
تكاليف تسويقية	40	تكاليف تسويقية	28
تكاليف إدارية	27	تكاليف إدارية	19
التكاليف الكلية	1,347	التكاليف الكلية	992

المصدر : بالإعتماد على البيانات المجزة من القسم المالي / شعبة الحسابات الإدارية (الكلف ومؤشرات الأداء) / 2018.

¹ نسبة هامش الربح المعتمدة في المعمل / قسم التخطيط / شعبة تخطيط الإنتاج

7- إحتساب التخفيض المستهدف في الكلفة : يتم بموجب هذه الخطوة تحديد مقدار التخفيض المستهدف من خلال طرح التكاليف المستهدفة لمنتجات الشركة من تكاليفها الفعلية وكالاتي :

$$\text{مقدار التخفيض المستهدف} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المستهدفة}$$

ويمكن توضيح مقدار التخفيض المستهدف في التكاليف لمنتجات الشركة من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (13) مقدار التخفيض المستهدف في التكاليف لمنتجات معمل ألبان أبو غريب / 2018

تسلسل	إسم المنتج	الكلفة الفعلية	الكلفة المستهدفة	التخفيض المستهدف
أولاً	الحليب المعقم والمطعم	1,347,000	1,131,817	215,183
ثالثاً	لبن الشنينة	992,000	892,894	99,106

المصدر : بالإعتماد على بيانات الجداول (11 ، 12) ذات الصلة بالكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية لمنتجاتي الحليب واللبن لمعمل البان ابي غريب لسنة 2018 .

بعد تحديد مقدار التخفيض المستهدف في التكاليف سيتم اللجوء الى تفكيك التكلفة للمنتجات المنافسة لتحديد الإحتياج الفعلي من عناصر التكاليف وكالاتي :

أ. تفكيك كلفة المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف حسب الإحتياج الفني لمنتجات المعمل:

ب. سيتم إحتساب كلف المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف بناءً على إحتياج المنتجات من تلك المواد ، وبحسب المعادلة الفنية للإحتياج لكل منتج على أساس الكيلو غرام والطن الواحد ، وكما في التالي :

جدول رقم (14) نصيب الطن الواحد من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف حسب المعادلة الفنية لإحتياج منتجات معمل

ألبان أبو غريب/ 2018

الحليب المعقم والمطعم			
المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف	إحتياج المواد الأولية / كغم لكل طن	سعر شراء الكيلو	كلفة الطن الواحد
حليب مجفف	75	3,006	225,450
سكر	60	800	48000
نكهة	0.5	25,000	12,500
ملون	0.5	25,000	12,500
عبوات بلاستيكية 330 غم	42.5	180	7,650
المنيوم أزرق	3	1,732	5,196
ليبيل	3	18,000	54,000
شرنك	3	3,060	9,180
المجموع			374,476
لبن الشنينة			
المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف	إحتياج المواد الأولية / كغم لكل طن	سعر شراء الكيلو	كلفة الطن الواحد
حليب مجفف	100	3,006	300,600
قنينة مع غطاء	50	230	11,500
كارتون تعبئة	15	210	3,150
المجموع			315,250

المصدر : من اعداد الباحثان بناء على نتائج الجداول السابقة في ما تم عرضه من جداول

ج. تفكيك تكلفة الأجر المباشرة حسب الإحتياج الفني للمعمل: سيتم في هذه الخطوة إحتساب الأجر المباشرة وفقاً للإحتياج

الفعلي اللازم من العاملين و لكل خط إنتاجي لمنتجات معمل ألبان أبو غريب ، وكما في الجدول التالي :

جدول رقم (15) نصيب الطن الواحد من الأجور المباشرة حسب الإحتياج الفعلي لكل خط إنتاجي في معمل ألبان أبو غريب/

2018

إسم المصنع	الخط الإنتاجي	عدد العاملين المطلوبين	الأجر السنوي للعامل	كلفة الاجور السنوية	كمية الإنتاج	نصيب الطن الواحد
الفرات	الحليب	6	6,299,897	37,799,382	153.782	245,798
الرافدين	الزبد	6	6,299,897	44,099,279	81.123	465,951
الرافدين	اللبن	30	6,299,897	188,996,910	2,102.71	89,882

المصدر : من اجراءات الباحثان للبيانات المجهزة في الجداول السابقة .

د. تفكيك التكاليف الصناعية الغير مباشرة حسب الإحتياج الفني: للمعمل بالعودة الى الجدول رقم (5) جدول كشف توزيع الإستخدامات على مراكز الكلف ، والذي يظهر مجموع كلف مركز الخدمات الإنتاجية والبالغ (7,961,575,685) دينار ، و مبلغ الحساب (31) الرواتب والأجور (7,815,654,730) دينار وبنسبة (98.1%)² من إجمالي المبلغ الكلي ، سيتم التركيز على تفكيك الرواتب والأجور نظراً لنسبته العالية وكالاتي :

جدول (16) عدد العاملين المطلوبين الذين يقدمون خدمات الى المراكز الإنتاجية (الاجور الغير مباشرة) حسب الإحتياج الفني

في معمل ألبان أبو غريب / 2018

عدد العاملين المطلوبين	التفاصيل
4	شعبة السيطرة على الأدوات الإحتياطية
5	شعبة التصنيع والورشة المركزية
4	شعبة الخدمات الهندسية
3	شعبة السيطرة على الخزين
3	شعبة المخازن
6	شعبة التفتيش
8	شعبة مختبرات الوحدات الرئيسية
10	شعبة السيطرة النوعية ومختبرات المصانع
5	شعبة الفحص والتفتيش الهندسي
4	شعبة السلامة الصناعية
6	شعبة مراكز جمع الحليب الخام
5	شعبة صيانة المراكز
9	شعبة إدارة المصانع الإنتاجية
8	إدارة مصنع الرافدين
8	شعبة إستلام الحليب
14	مسؤول إنتاج
2	خط إنتاج الزبد / الصيانة
2	خط إنتاج القشطة / الصيانة
2	خط إنتاج الجبن الطري / الصيانة
2	خط إنتاج اللبن / الصيانة
2	خط إنتاج الجبن المطبوخ / الصيانة
4	حارس مصنع الرافدين
4	موظف خدمات مصنع الرافدين
6	إدارة مصنع دجلة
2	خط إنتاج الجبن المطبوخ بعبوات بلاستيكية / الصيانة
4	حارس مصنع دجلة
4	موظف خدمات مصنع دجلة
6	إدارة مصنع الفرات
2	خط إنتاج الحليب المعقم والمطعم / الصيانة

² نسبة مبلغ الرواتب والأجور مركز خدمات الإنتاج الى إجمالي تكاليف المركز
%98.1 = 100 * 7,961,575,685 / 7,815,654,730

4	حارس مصنع الفرات
4	موظف خدمات مصنع الفرات
152	المجموع

بعد أن تم تحديد عدد العاملين المطلوبين يتم إحتساب نسبتهم الى عدد العمال الكلي وتضرب هذه النسبة * الحساب (31) حساب الرواتب والأجور الفعلي للعام 2018 ، من أجل الوصول الى قيمة الاجور الغير مباشرة وكالاتي :
 $152 / 2966 = 5.1 \% * 16,685,493,950$ دينار = 952,960,191 دينار
مع الإبقاء على مبالغ الحسابات الأخرى (32) (33) (37) التي تم عرضها في الجدول (24) ، وبذلك يكون مجموع التكاليف الصناعية الغير مباشرة كالاتي :

جدول رقم (17) التكاليف الصناعية الغير مباشرة بحسب الإحتياج الفني لمنتجات معمل ألبان أبو غريب / 2018

رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
31	الرواتب والاجور	952,960,191
32	المستلزمات السلعية	103,235,926
33	المستلزمات الخدمية	31,140,000
37	الإندثارات	11,545,029
	المجموع	1,098,881,146

بناء على ما تقدم يمكن إستخراج نصيب الطن الواحد من التكاليف الصناعية الغير مباشرة من خلال الأتي : نصيب الطن الواحد
من ت ص غ م = إجمالي ت ص غ م / حجم الإنتاج
 $1,098,881,146 / 4,307.897 = 255,085$ دينار .

هـ. تفكيك التكاليف التسويقية حسب الإحتياج التسويقي للمعمل :

1- تفكيك تكاليف الرواتب والأجور التسويقية : سيتم التفكيك من خلال تحديد عدد العاملين المطلوبين وكما في الجدول الأتي :

جدول رقم (18) عدد العمال المطلوبين حسب الإحتياج التسويقي في معمل ألبان أبو غريب

التفاصيل	عدد العاملين المستهدفين
شعبة التسويق	8
شعبة النقل	6
سواق نقل المنتجات	14 ³
مندوب مبيعات	14 ⁴
شعبة عقود التصنيع والمقايضة	6
موظفي معارض البيع	30 ⁵
المجموع	78

المصدر: بالإعتماد على بيانات قسم الشؤون التجارية / شعبة التسويق / 2018

بعد أن تم تحديد عدد العاملين المطلوبين يتم إحتساب نسبتهم الى عدد العمال الكلي وتضرب هذه النسبة * مبلغ الحساب (31) حساب الرواتب والأجور الفعلي للعام 2018 ، من أجل الوصول الى كلفة الرواتب والاجور التسويقية وكالاتي :
 $78 / 2966 = 2.6 \% * 16,685,493,950$ دينار = 433,822,842 دينار

2- تفكيك تكاليف حسابات الإستخدامات (37،33،32) الخاصة بمركز التكاليف التسويقي للمعمل :

يمكن تفكيك الحسابات المذكورة من خلال الجدول التالي :

³ إستهداف زيادة عدد وسائل النقل من (7) سيارات براد الى الضعف (14) سيارة براد بواقع سائق لكل سيارة

⁴ إستهداف مندوب مبيعات عدد واحد لكل سيارة براد

⁵ إستهداف معارض بيع عدد (10) في محافظة بغداد مقسمة الى (5) معارض في جانب الكرخ و (5) معارض في جانب الرصافة بواقع (3) موظفين لكل معرض

جدول رقم (19) التكاليف التسويقية المفككة لحسابات الاستخدامات (37,33,32) حسب الإحتياج التسويقي في معمل ألبان أبو غريب/
2018

الحساب (32) المستلزمات السلعية		
رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
3221	مواد نفطية	16,800,000 ⁶
3223	زيوت وشحوم	8,400,000 ⁷
3232	أدوات إحتياطية للسيارات	21,000,000 ⁸
مجموع المستلزمات السلعية		46,200,000
الحساب (33) المستلزمات الخدمية		
رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
3314	صيانة نقل وإنتقال	8,400,000 ⁹
3331	دعاية وإعلان	36,000,000 ¹⁰
3332	نشر وطبع 750 بالشهر	9,000,000 ¹¹
3334	مصاريف معارض البيع	24,000,000 ¹²
مجموع المستلزمات الخدمية		77,400,000
الحساب (37) الإندثارات		
رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
374	إندثار سيارات التسويق	42,000,000 ¹³
مجموع الإندثارات		42,000,000

المصدر : بالإعتماد على بيانات ميزان المراجعة الفرعي في معمل ألبان أبو غريب / 2018

بعد إستعراض التكاليف التسويقية بحسب الإحتياج التسويقي لحسابات الاستخدامات والتي بلغت :

* الحساب (32) المستلزمات السلعية 46,200,000 دينار

* الحساب (33) المستلزمات الخدمية 77,400,000 دينار

* الحساب (37) الإندثارات 42,000,000 دينار

وبناء على ما ذكر يمكن إستخراج نصيب الطن الواحد من التكاليف التسويقية من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (20) التكاليف التسويقية المفككة حسب الإحتياج الفعلي في معمل ألبان أبو غريب 2018

رقم الحساب	إسم الحساب	التكاليف المفككة
31	الرواتب والأجور	433,822,842
32	المستلزمات السلعية	46,200,000
33	المستلزمات الخدمية	77,400,000
37	الإندثارات	42,000,000
	المجموع	599,422,842
	حجم المبيعات الفعلي	4,229.480
	نصيب الطن الواحد	141,725

هـ - تفكيك التكاليف الإدارية حسب الإحتياج الإداري في المعمل :

بالعودة الى الجدول رقم (5) جدول كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف ، والذي يظهر الحساب (31) حساب الرواتب

والأجور الخاص بمركز التكاليف الإدارية مبلغ (6,568,324,220) دينار ، حيث يعتبر المبلغ الأعلى في حسابات

⁶ وقود السيارات 100,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر

⁷ زيوت وشحوم 50,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر

⁸ أدوات إحتياطية 125,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر

⁹ الصيانة 50,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر

¹⁰ دعاية وإعلان 3,000,000 دينار شهرياً

¹¹ نشر وطبع 750,000 دينار شهرياً

¹² 2,000,000 دينار شهرياً

¹³ الإندثار الشهري 3,000,000 دينار * 14 سيارة

الإستخدامات، وعليه سيتم تفكيك تكلفة هذا الحساب من خلال تحديد الإحتياج الفعلي من العاملين الإداريين وكما في الجدول الآتي :

جدول رقم (21) تحديد العاملين الإداريين حسب الإحتياج الفعلي في معمل ألبنان أبو غريب / 2018

التفاصيل	عدد العاملين المستهدفين
شعبة الإستثمار	5
شعبة موازنة المواد	4
شعبة تخطيط الإنتاج	8
شعبة تدريب الأيدي العاملة	10
شعبة المتابعة	4
شعبة التنسيق والمتابعة	4
شعبة المشاريع	6
شعبة المشتريات الخارجية	4
شعبة المشتريات الداخلية	4
شعبة النقل	15
شعبة الحسابات المالية	5
شعبة حسابات المخازن	3
شعبة حسابات الرواتب والأجور	4
شعبة الحسابات الإدارية (الكلفة ومؤشرات الأداء)	4
شعبة الحاسوب والإحصاء	5
شعبة إدارة الأفراد	5
شعبة العلاقات والخدمات الإدارية	3
شعبة شؤون المجهزين	5
قسم الشؤون القانونية	6
شعبة العقود والإستشارات	5
شعبة الدعاوي والإستملكات	4
شعبة السيطرة البيئية	3
شعبة الرقابة الوطنية	4
قسم الرقابة الداخلية	7
المجموع	127

بعد أن تم تحديد عدد العاملين المطلوبين يتم إحتساب نسبتهم الى عدد العمال الكلي وتضرب هذه النسبة * مبلغ الحساب (31) حساب الرواتب والأجور الفعلي للعام 2018 ، من أجل الوصول الى كلفة الرواتب والاجور الإدارية وكالاتي :

$$127 / 2966 = 4.2 \% * 16,685,493,950 = 700,790,745 \text{ دينار}$$

وسيتم الإبقاء على باقي حسابات الإستخدامات (32 ، 33 ، 37) الموزعة على مركز التكاليف الإدارية ، وستظهر التكاليف الإدارية حسب الإحتياج الإداري كالاتي :

جدول رقم (22) التكاليف الإدارية المفككة حسب الإحتياج الإداري في معمل ألبنان أبو غريب / 2018

رقم الحساب	إسم الحساب	التكاليف المفككة
31	الرواتب والأجور	700,790,745
32	المستلزمات السلعية	82,940,951
33	المستلزمات الخدمية	220,053,083
37	الإندثارات	70,109,877
	المجموع	1,073,894,656

بعد أن تم تحديد إجمالي التكاليف الإدارية سيتم تقسيمها على إجمالي الطاقة الإنتاجية المتاحة بهدف إستخراج نصيب الطن الواحد من التكاليف الإدارية وكالاتي :

$$1,073,894,656 / 12,318 = 87,181 \text{ دينار}$$

وبناءً على جميع ما ذكر يمكن إستعراض كلفة الطن الواحد المتحققة من خلال الجدول الآتي :

جدول رقم (23) كلفة الطن الواحد بعد تفكيك التكاليف حسب إحتياج المنتجات في معمل ألبن أبو غريب / 2018

البن		الحليب	
المبلغ	التفاصيل	المبلغ	التفاصيل
315,250	مواد مباشرة	374,476	مواد مباشرة
89,882	أجور مباشرة	245,798	أجور مباشرة
255,085	ت ص غ م	255,085	ت ص غ م
660,217	كلفة الصنع	875,395	كلفة الصنع
141,725	التكاليف التسويقية	141,725	التكاليف التسويقية
87,181	التكاليف الإدارية	87,181	التكاليف الإدارية
889,123	الكلفة الكلية	1,104,265	الكلفة الكلية

بعد أن تم تفكيك التكاليف لمنتجات المعمل سيتم مقارنتها مع الكلفة المستهدفة المرغوب الوصول إليها ، لبيان تحقق الكلفة المستهدفة من عدمها ، وكما في الجدول الآتي :

جدول رقم (24) المقارنة بين الكلفة المستهدفة والكلفة المفككة لمنتجات معمل ألبن أبو غريب 2018

تسلسل	إسم المنتج	الكلفة المستهدفة	التكاليف المفككة	الفرق
أولاً	الحليب	1,131,817	1,104,265	27,552
ثالثاً	لبن الشنينة	892,894	889,123	3,771

يتضح من الجدول السابق أنه تم الوصول الى التخفيض المستهدف في التكاليف للمنتجين (الحليب ، لبن الشنينة) ، اللذان يعكسان نتيجة موجبة في تخفيض التكاليف بلغت (27,552 ، 3,771) دينار للمنتجين على التوالي ، وهنا تكمن أهمية تفكيك التكلفة وفق إحتياج المنتجات من عناصر التكاليف في الوصول الى التخفيض المستهدف ، فضلاً عن أهمية تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية وبالتالي الوصول الى إستراتيجية إعادة تمركز ناجحة ، تستطيع الوحدة من خلالها دخول السوق من جديد ومواجهة المنافسين وتحديات بيئة الأعمال المتغيرة .

المبحث الرابع / الخلاصة والأستنتاجات والتوصيات

أولاً : الخلاصة : يوضح البحث البحالي دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات في معمل البن ابى غريب . وهو يعتبر من المداخل الحديثة التي تعمل على تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة القدرة والاستمرارية على المنافسة في السوق. حيث تمثلت مشكلة البحث في التعرف على اوجه القصور في الاسلوب التقليدي المتبع في الشركة مجال البحث مما ادى الى ضعف في التحكم في الكلفة واعتمد الباحثان على البيانات والتكاليف الخاصة بالمعمل. واوصى البحث على ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث وتدريب العاملين واعداد دورات تدريبية لهم واكد على ضرورة معالجة المعوقات التي تحول دون وجود نظام تكاليف فعال ومنها تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في المصنع .

ثانياً :الإستنتاجات

- 1- لا يقتصر دور تقنية الكلفة المستهدفة على كونها مجرد تقنية لإحتساب التكاليف بل يتعدى ذلك الى دراسة وتحليل السوق والمنافسين ومواصفات المنتج التي تلبي إحتياجات الزبائن.
- 2- لم يتم إعتداد اسعار البيع في الوحدة بناء على أسعار المنتجات المنافسة في السوق بل تم التسعير وفق النظام التقليدي (الكلفة + هامش ربح) والذي لا يتلائم مع ظروف المنافسة التي تواجهها بيئة الأعمال العراقية.
- 3- تلعب تقنية الكلفة المستهدفة دوراً مهماً في ترشيد التكاليف من خلال الإعتداد على أسعار المنافسين كأساس في تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة مما يجعلها أحد اهم مصادر المعلومات في نظام التكاليف.
- 4- نظام التكاليف المتبع في الوحدة نظام تقليدي غير متطور لا يلبي متطلبات الإدارة في التوجه نحو السوق والزبون.

- 5- ضعف التنسيق بين شعبة الحسابات الإدارية (الكلفة ومؤشرات الاداء) وقسم التخطيط في احتساب وتحديد أسعار بيع المنتجات مما أدى إلى تفاوت وإرباك بين الأسعار المخططة والفعلية في العام 2018.
- 6- تعاني الوحدة من ضعف شديد في أنشطة الدعاية والإعلان والترويج والتوزيع لمنتجاتها مما يؤثر بشكل سلبي على مستوى المبيعات.
- 7- تقارب أسعار المنتجات المستوردة مع أسعار منتجات الوحدة مما يقود إلى صعوبة المنافسة ويزيد من تحديات السوق.
- 8- عدم إستغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة في المعمل للمنتجات المختلفة بشكل كفوء.
- 9- يعتمد المعمل على كثافة العاملين بدلاً من التركيز على التكنولوجيا ما يؤدي إلى تحمل عبء التكاليف دون تحقيق مستوى جيد من الإنتاج .
- 10- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المنظمات والأعمال التجارية. كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقاتاً واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة. ولكنها في الغالب عبارة عن حسّ منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للمعمل .
- 11- تقنية لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، وانه يعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام وبتحقيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية.
- 12- من أوجه القصور التي وجهت إلى النظم التقليدية وهي أن النظم القديمة لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى اقل قدر ممكن. وبالمقابل يرى إن التكلفة المستهدفة عالجت هذا الأمر عن طريق تحدي دسعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط.
- 13- إن النظم الكفوية التقليدية تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً.
- 14- تكون التكاليف في النظم التقليدية التي تم تحميلها على المنتج تكون الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً. وبالمقابل فإن النظم الحديثة نرى إنها تأخذ في الحسبان قرارات وتصرفات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج على العكس من النظم التقليدية إلى لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج.
- 15- من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات، حيث أن هذه الشركات تواجه بيئة تتصف بعدة خصائص: بيئة تنافسية. سريعة التغيير. لا تسامح في التأخير أو الأخطاء. ومتزايدة الطلب.
- 16- إن خطوات تحديد التكلفة المستهدفة تقوم على ان قوم التكاليف المستهدفة على مدخل تصميم في حدود التكاليف، مع الأخذ في الاعتبار السعر المستهدف والمتأثر بالسوق كأساس لبناء ووضع التكلفة المستهدفة، إلى جانب اخذ الجودة الجيدة في الاعتبار. وعند تحديد الأهداف الخاصة بالمنشأة يجب أن يكون لديها رؤية وفكرة واضحة عن احتياجات الزبائن والمنتجات التي يكونون مستعدين للدفع من أجلها. كذلك السعر المستهدف، والتكلفة المستهدفة، وكلها تعبر عن العوامل المحددة لهيكل التكلفة.

ثانياً : التوصيات

- 1- يجب على إدارة الوحدة دراسة وتحليل الخطط والإستراتيجيات التي من شأنها مواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة المحلية والأقليمية من اجل بناء مركز تنافسي قوي يمكنها من مواجهة التحديات المختلف .

- 2- إمتداد نظام تكاليف متطور خاص بالوحدة يقدم معلومات تسهل عملية إتخاذ القرارات.
- 3- ضرورة تبني التقنيات الكفوية كتنقية الكلفة المستهدفة من أجل الوقوف على التكاليف وتحليلها ووترشيدها بما يتناسب مع سياسة الوحدة ، فضلاً عن أهميتها في إتخاذ قرارات التسعير بناءً على أسعار المنتجات المنافسة في السوق.
- 4- من أجل إنجاح التقنيات أعلاه لا بد من تضافر الجهود على جميع المستويات والتنسيق بين الشعب والأقسام المختصة بهدف التخلص من الصعوبات والمعوقات التي تلازم عملية التطبيق.
- 5- في ظل السوق التنافسية يمثل السعر عامل نجاح حاسم ، حيث يزيد السعر المنافس من درجة تفضيل الزبون للمنتج دون غيره ، مما يؤدي الى خلق ميزة تنافسية ، وعليه يجب على الوحدة أن تأخذ بنظر الإعتبار قرارات التسعير وأهميتها على منتجات الوحدة .
- 6- زيادة الإهتمام على الأنشطة التسويقية بهدف زيادة المبيعات والإستحواذ على حصة سوقية أكبر .
- 7- إستغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة في المعمل بشكل كفوء ما ينعكس على زيادة المخرجات وبالتالي إنخفاض كلفة الوحدة الواحدة .
- 8- التوجه والإستثمار نحو التكنولوجيا بهدف مواكبة التطورات في البيئات المختلفة مما يسهل عملية التنافس في السوق .
- 9- الترويج لمنتجات الوحدة من خلال الإعلان في القنوات الفضائية المحلية أو العربية وفي موقع الويب سات الخاص بالوحدة ، فضلاً عن مواقع التواصل الإجتماعي الأخرى بهدف التعريف المستمر للزبائن بتلك المنتجات.
- 10- ضرورة التطبيق الفعلي لجميع الأنظمة و التعليمات الخاصة بمبدأ التكلفة المستهدفة.
- 11- ضرورة تدليل العقبات التي تحول دون إحداث تأثير فعلي لمدخل التكلفة المستهدفة.
- 12- ضرورة إجراء دراسات أخرى عن موضوع التكلفة المستهدفة.

المصادر العربية

- 1- الهنداوي ، عبد الحميد عبد الله. (2016). العلاقة بين إعادة التمركز التنافسي وتطوير القدرة التنافسية المستدامة: دراسة تطبيقية على البرامج المتميزة بكليات جامعة المنصورة .المجلة العلمية التجارة والتمويل. 36(4) , 274-314 .
- 2- حداد ، حنين عامر نعمة ، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بين الترشيح والتخفيض لتحقيق ميزة قيادة الكلفة ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية والنسيج / واسط ، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، 2019 .
- 3- (2020). AI-Mohammadi, A. A. H. H., & al-Rubaie, S. M. S. (2020). دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات-مصنع الميكانيك) , *Journal of Madenat Alelem University College*, 12(2), 102-115.
- 4- جلييلة عيدان الذهبي & ثائر صبري الغبان. (2007). استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 13(48), 224-224.
- 5- مشتاق كامل فرج. (2012). أستعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ أستراتيجية المواجهة" دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 18(67), 415-415.
- 6- جاسم راهي كاظم & أم.د. حامد كاظم متعب الشيباوي (2013) ، إستراتيجيات التسويق وأثرها في ولاء الزبون / دراسة تحليلية في الشركة العامة للسمنت الجنوبية في الكوفة ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية - المجلد 17 العدد 1 لسنة 2015
- 7- العبيدي ، شيماء ضياء جاسم (2022) ، ترشيح تكاليف الإنتاج في ظل أسلوب الحيدود السادسي لتحقيق الميزة التنافسية ، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسبة كلف وإدارية ، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الإختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمتيازات (شهادة الدكتوراه)
- 8- عبدالله غالب جواد & ا.م. د. د. سلمى منصور سعد. (2020). تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيح التكاليف .مجلة دراسات محاسبية ومالية. 15(52), 171-187 .



- 9- الموسوي ، حيدر عطا زين ، (2014) ، تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة / دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسبة كلف وإدارية ، وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الإختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمميزات (شهادة الدكتوراه)
- 10- أ.م. محمد علي أحمد السيدية & م . يونس عبد الكريم أحمد (2020) ، إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلاً لتحديد بيانات التكاليف الملائمة في قرارات التسعير / بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / نينوى ، جامعة تكريت / كلية الإدارة والإقتصاد / مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية / المجلد (16) العدد (49) ج 1 / 2020
- 11- م.د. عبيد خيون الخفاجي ، م. ذاكر عبدالله مفلح مصاروة (2013) ، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية - المجلد الثامن - العدد 23 - الفصل الثاني - لسنة 2013 .

المصادر الأجنبية :

- 1- Browning, T. R., & Heath, R. D. (2009). Reconceptualizing the effects of lean on production costs with evidence from the F-22 program. *Journal of operations management*, 27(1), 23-44.
- 2- Todiras, A., Nijkamp, P., & Rafijevas, S. (2011). Innovative marketing strategies for national industrial flagships: Brand repositioning for accessing upscale markets. *Research Memorandum*, 2011, 42.
- 3- Karadeniz, M. (2009). Product positioning strategy in marketing management. *Journal of Naval Science and Engineering*, 5(2), 98-110.
- 4- Shin, Y. S., & Cha, K. C. (2013). Brand Revitalization by Strategic Repositioning. *Asia Marketing Journal*, 14(4), 1.
- 5- Šekularac-Ivošević, S., Husić-Mehmedović, M., & Twrdy, E. (2018). Repositioning strategy in the maritime port business: A case study from Montenegro, port of Adria. *Promet-Traffic&Transportation*, 31(1), 75-87.
- 6- Kuuru, T. K. (2013). *Corporate brand positioning: searching for a new position-case Metso Power* (Master's thesis).
- 7- Rafijevas, S., & Todiras, A. (2010). Strategic Brand Repositioning: Accessing Upscale Markets: A comparative study of Hästens Sängar and Arbesko AB.
- 8- Koutouzidou ,Georgia, Athanasios Vazakidis, AlexandrosTheodoridis, & Christos Batzios, A Review of ABC Methodologyfor Agricultural Sector, (2015).
- 9- Edward j Blocher , david e stout , gary cokins (2010) , cost management Astrategic Emphasis , Fifth edition , McGraw-hill Irwin
- 10- Ronald w .hilton (2011) , managerial accounting , ninth edition, McGraw-hill Irwin
- 11- Barfield , Raiborn , kinney (2002) , cost accounting traditions and innovations , forth edition
- 12- Tepes-Bobescu, A., & Rakos, I. S. (2015). Implementing Target Costing Method In A Construction Project. *Knowledge Horizons. Economics*, 7(3), 168.
- 13- Don R. Hansen , Maryanne m. mowen , Liming guan (2007) , cost management accounting & control , sixth edition , south - western cengage learning
- 14- Hilton, Ronald W. (2009) "Managerial Accounting : Creating Value in Dynamic Business Environment", 8th ed., Irwin McGraw Hill, New York
- 15- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2012). Costing Accounting A Managerial Emphasis, .fourteenth edition
- 16- Cokins, G. (2002). Integrating target costing and ABC. *Journal of Cost Management*, 16(4), 13-22.
- 17- Gelder, P. V. (2013). A Framework for Brand Positioning Strategies.



- 18- Chang, S. (2009). *Repositioning: a case study of McDonald's New Zealand* (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
- 19- Ryan, P., Moroney, M., Geoghegan, W., & Cunningham, J. (2007). A Framework for a Strategic Repositioning Strategy: A Case Study of Bulmers Original Cider. *Irish Journal of Management*, 28(1).