

استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك)

سلمى منصور سعد الربيعي

الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد
dr.selma_960@yahoo.com

علاء عبد الحسن حسن المحمدي

الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد
alaaalmohamady637@gmail.com

الخلاصة

يواجه منتج الشركات الصناعية العراقية منافسة حادة في السوق لعدة اسباب اهمها ارتفاع تكلفته مقارنة مع المنتجات الاجنبية وكذلك ضعف الدعم الحكومي للمنتجات الوطنية مما ادى الى تراجعها وعدم قدرته على المنافسة، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية الكلفة المستهدفة والميزة التنافسية ، مع بيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية ، و استند البحث إلى فرضية اساسية مفادها : (لتقنية الكلفة المستهدفة دوراً اساسياً في تحقيق الميزة التنافسية) ، وأبرز ما توصل اليه البحث ان عمل تقنية الكلفة المستهدفة يساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفاقا لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق .

الكلمات المفتاحية : الكلفة المستهدفة ، الميزة التنافسية

The Use of Target Cost Technique To Achieve Competitive Advantage Applied Study In The General Company For The Car Manufacturing And Equipment - Mechanical Plant

Alaa Abdul Hassan Hassan Al- Mohammadi
College of Administration and Economics \
Al-Mustansiriya UniversitySalma Mansour Saad al-Rubaie
College of Administration and Economics \
Al-Mustansiriya University**Abstract**

The product of the Iraqi industrial companies face sharp competition in the market for several reasons, the most important of which is its high cost compared to foreign products, as well as weak government support for national products, which led to its decline and its inability to compete. Therefore, the research aims to demonstrate the knowledge bases of target cost technique and competitive advantage, The main objective of the research is that the work of target cost technique helps to reduce costs, Ware current product in according to the requirements of customers, which helps the economic unit in achieving a competitive advantage to compete and survive in the market .

Keywords: Target Cost, Competitive Advantage

المقدمة

شهدت الوحدات الاقتصادية على مستوى العالم العديد من التطورات الاقتصادية والصناعية نتيجة التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات وانظمة الانتاج وارتفاع حدة المنافسة مما فرض عليها العديد من التحديات في مدى قدرتها على الاستمرار والبقاء في السوق ، مما حتم على ادارات تلك الوحدات التركيز على عوامل النجاح الحاسمة (الكلفة و الوقت و الجودة و الابتكار) من خلال اعتماد التقنيات الحديثة ومنها تقنيتا الكلفة المستهدفة (TC) و سلسلة القيمة (VC) .

حيث تهدف تقنية الكلفة المستهدفة الى ادارة الكلف والربحية من خلال تحديد سعر بيع تنافسي للمنتج او الخدمة يكون فيه الزبون قادراً على دفعه ويغطي جميع الكلف الضرورية المتوقعة (الكلف المستهدفة) مع تحقيق هامش ربح مرضٍ ،وفي ظل المنافسة الشديدة تعد الكلفة المستهدفة خياراً مهماً للوحدة الاقتصادية تسعى من خلاله الى تخفيض الكلف الفعلية الى مستوى الكلفة المستهدفة لضمان استمرارها وبقائها في السوق .

ثانياً : اهداف البحث

يهدف البحث الى :

أ- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية الكلفة المستهدفة.

ب-بيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية .

ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في الوقت الراهن من حاجة الشركات الصناعية العراقية الى الارتقاء بأدائها بهدف تمكينها من مواجهة المنافسة مع السلع المستوردة والبقاء في السوق من خلال اعتماد تقنيات حديثه تحقق هذا الهدف لذا تأتي اهمية هذا البحث كونه يتناول تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في احدى هذه الشركات المتمثلة بالشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات ودور هذه التقنية في تحقيق الميزة التنافسية .

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية اساسية مفادها :
(لتقنية الكلفة المستهدفة دورٌ اساسيٌ في تحقيق الميزة التنافسية) .

المبحث الاول / منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن أغلب الشركات الصناعية العراقية تواجه منافسة كبيرة تهدد استمرارها وبقائها ناجمة عن عدة عوامل أبرزها ارتفاع تكاليف الانتاج، وإغراق السوق بالسلع المستوردة وبأسعار تنافسية اقل بكثير من سعر المنتج العراقي ، فضلاً عن عوامل أخرى الأمر الذي يتطلب وقفة جادة لاعتماد أنظمة وتقنيات حديثة للارتقاء بأدائها بما يمكنها من مواجهة هذه المنافسة ومن هذه التقنيات الكلفة المستهدفة، ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الاتي :-

كيف تسهم تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية ؟

المبحث الثاني / تقنية الكلفة المستهدفة

أولاً : تعريف الكلفة المستهدفة

هناك العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الكلفة المستهدفة و في أدناه بعض منها :

عرفت الكلفة المستهدفة على انها " طريقة تسعير مصممة لتعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة ، خاصة في أسواق المنتجات الجديدة أو الناشئة " . [10]

كما تعرف بأنها عملية تحديد التكلفة القصوى المسموح بها لمنتج جديد ومن ثم تطوير أنموذج أولي يمكن تحقيقه بشكل مريح. [13]

كما عبر عنها (Drury) بانها التقنية التي تركز على إدارة التكاليف خلال مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج عن طريق تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة المستمدة من البدء بسعر البيع المستهدف وخصم هامش الربح المطلوب. [11]

4- لها علاقة وثيقة بالسعر المستهدف والربح المستهدف فهي ناتجة عن طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف

ثانياً : نظم الكلفة التقليدية و تقنية الكلفة المستهدفة

ان العوامل التي ساعدت في نجاح المدخل التقليدي للتسعير في ظل نظم الكلفة التقليدية هي الاستقرار النسبي في حالة السوق ومحدودية المنتجات في السوق بشكل نسبي فضلاً عن قلة المنافسة وتوافر المواد الأولية ، وكان هذا المدخل يلبي حاجات الوحدات الاقتصادية في حرية تحديد الأسعار والتأثير فيها ، وبسبب التقدم التكنولوجي والانتاجي أصبح هذا المدخل غير فاعل ولا يتماشى مع حالة السوق الذي تسوده المنافسة الكاملة وندرة الموارد والتنوع في أذواق المستهلكين مما ساعد في ظهور تقنية الكلفة المستهدفة وتبنيها من قبل العديد من الوحدات الاقتصادية ، ويوضح الجدول (1) مقارنة بين نظم الكلفة التقليدية وتقنية الكلفة المستهدفة :

جدول (1) مقارنة بين نظم الكلفة التقليدية وتقنية الكلفة المستهدفة

تقنية الكلفة المستهدفة	نظم الكلفة التقليدية	اساس المقارنة
تحدد الكلفة المستهدفة قبل تصميم المنتج.	يتم تصميم وتصنيع المنتج ثم بعد ذلك يتم تحديد تكلفته.	تحديد التكلفة
دراسة السوق لمعرفة السعر الذي يكون بمقدور الزبون ان يدفعه للمنتج	الكلفة الكلية للمنتج	اساس التسعير
تركز على كلف دورة حياة المنتج ، من مرحلة التصميم حتى انتهاء عمره والتخلص منه	تركز على كلفة إنتاج المنتج	التركيز
تركز على المحافظة على مستوى الجودة عند تخفيض التكاليف	لا تركز على المحافظة على مستوى الجودة عند تخفيض التكاليف.	الاهتمام بالجودة
تهتم بالمؤشرات المالية وغير المالية (رضا الزبون).	تهتم بالمؤشرات المالية.	المؤشرات
عملها مستمر ونتائجها طويلة الأمد.	تكون نتائج عملها على المدى القصير	المدى الزمني
يشارك موظفون من مختلف أقسام الوحدة ويشكلون فرق الوظائف المتقاطعة كما يشارك فيها أشخاص من خارج الوحدة مثل المجهزين والزبائن أيضاً.	يعمل عليها محاسبو التكلفة والمتخصصون من داخل الوحدة الاقتصادية	العاملون عليها

الهدف	تهدف الى تعظيم الربحية	تهدف الى تعظيم القيمة المضافة عن طريق نشاطات سلسلة القيمة
التسعير	يتم التسعير على أساس الكلفة + هامش ربح	يتم التسعير على اساس سعر السوق - هامش الربح المستهدف
بيئة الاعمال	تناسب بيئة الأعمال المستقرة	تناسب بيئة الأعمال الديناميكية.

✓ على أساس الأسعار والخصائص الوظيفية للسلع المنافسة والتي تحقق قيمة للزبون.

ويمكن أن يتأثر السعر المستهدف بالمحددات التي يجب اخذها بالحسبان مثل: [8]

- أ- ما يرغب به الزبون وما يفضله من الخواص المادية للمنتج مثل الشكل أو الحجم وغيرها .
- ب- مدى قبول الزبون لهذا السعر ومدى قدرته على دفع هذا السعر .
- ت- مواصفات المنتج الذي تقدمه الوحدة الاقتصادية بالمقارنة مع مواصفات منتجات المنافسين بالسوق
- ث- تأثير السعر في الحصة السوقية التي ترغب الوحدة الاقتصادية في الوصول اليها .

3. **تحديد هامش الربح المستهدف :** عند تحديد الربح المستهدف يجب ان تنظر الوحدة الاقتصادية الى عنصرين مهمين، اولاً يجب أن يكون الربح المستهدف واقعياً وثانياً يجب أن يكون قادراً على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج ، هناك العديد من الطرائق لتحديد الربح المستهدف منها على أساس العائد على المبيعات او نسبة مرجحة من متوسط العائد على المبيعات ومن بين جميع الأساليب أن تحديد الربح المستهدف استناداً إلى التخطيط الطويل أو متوسط الأجل للربح هو أفضل طريقة لتخطيط أرباح الوحدة الاقتصادية ، ويرجع ذلك إلى أن التخطيط الطويل او متوسط الأجل يعد التزاماً متفقاً عليه، ويجب على جميع العاملين الالتزام بتحقيقه. [19]

4. **تحديد الكلفة المستهدفة :** يمكن استخلاص التكلفة الإجمالية المستهدفة بصفة عامة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، بهدف مقارنتها بالكلفة الحالية (المقدرة). [19]

5. **احتساب التكاليف الحالية :** بعد أن يتم تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج في الخطوة السابقة، يتم في هذه الخطوة احتساب تكاليفه الحالية ، في حالة ما إذا كان المنتج المقترح في الواقع منتجاً معدلاً، فإن لدى الوحدة الاقتصادية بالفعل أساس التكلفة الذي يمكن من خلاله

ثالثاً : مراحل تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

يختلف الباحثون في تحديد عدد مراحل تقنية الكلفة المستهدفة لكن معظمها تشترك بالعناصر الأساسية نفسها ، ويمكن تقسيمها الى ثلاث مراحل رئيسية وهي:

- ❖ مرحلة التخطيط للكلفة المستهدفة.
- ❖ مرحلة تحقيق الكلفة المستهدفة باستعمال أدوات تحجيم التكلفة.
- ❖ مرحلة الاستمرار في التحسين وخفض التكاليف.
- ❖ **مرحلة التخطيط للكلفة المستهدفة :** تتضمن هذه المرحلة عدة مراحل فرعية تتضمن الآتي :

1. **دراسة السوق وجمع البيانات وتحليلها :** يتم اجراء دراسة للسوق لمعرفة انواع المنتجات المنافسة ومواصفاتها وأسعارها ومدى اقبال الزبائن عليها ، كما يتم اجراء دراسة للتعرف على رغبات وانواق الزبائن وما هي متطلباتهم من مواصفات للمنتج ومدى قدرتهم الشرائية لاقتناء المنتج وجمع البيانات والمعلومات وتحليلها بهدف الإفادة منها في تحديد السعر المستهدف من واقع السوق والذي يكون الزبون قادراً على دفعه. [3]

2. **تحديد السعر المستهدف :** أن الوحدات الاقتصادية اليابانية حددت سعر بيع مستهدف مبدئي لمنتجها من خلال النظر الى عوامل داخلية وخارجية مختلفة مثل استراتيجيات الإدارة العليا وأهداف الربحية وخصائص المنتج وردود فعل المنافسين. وبالتزامن مع التخطيط العام للوحدات الاقتصادية، يتم إجراء بحث شامل للسوق لتحديد خصائص المنتج والمواصفات المطلوبة من قبل الزبون [19]

إن تحديد سعر البيع المستهدف يتم على وفق الآتي: [6]

✓ على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون وتحدد هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج او الخدمة

يتم استخدامها للقضاء على هذه الفجوة ومن ثم تحقيق هدف خفض التكلفة الممكن، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أبرزها: [7]

- 1- هندسة القيمة Value Engineering
- 2- الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering
- 3- جداول التكاليف Cost Table
- 4- سلسلة القيمة Value chain

❖ **مرحلة الاستمرار في التحسين وخفض التكاليف**
يُعد تطبيق مدخل التحسين المستمر أو ما يعرف بمدخل التكلفة المطورة (Kaizen Costing) في غاية الأهمية وذلك من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل، ولا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك.

تحديد التكاليف المحتملة للمنتج الجديد، إذا كانت مواصفات المنتج الجديد وعملية تصنيعه مشابهة إلى القديم. [17]

ان استعمال النظم الجديدة لتحديد التكاليف، مثل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) سوف يساعد في تحديد التكاليف بدقة أكبر. [4]

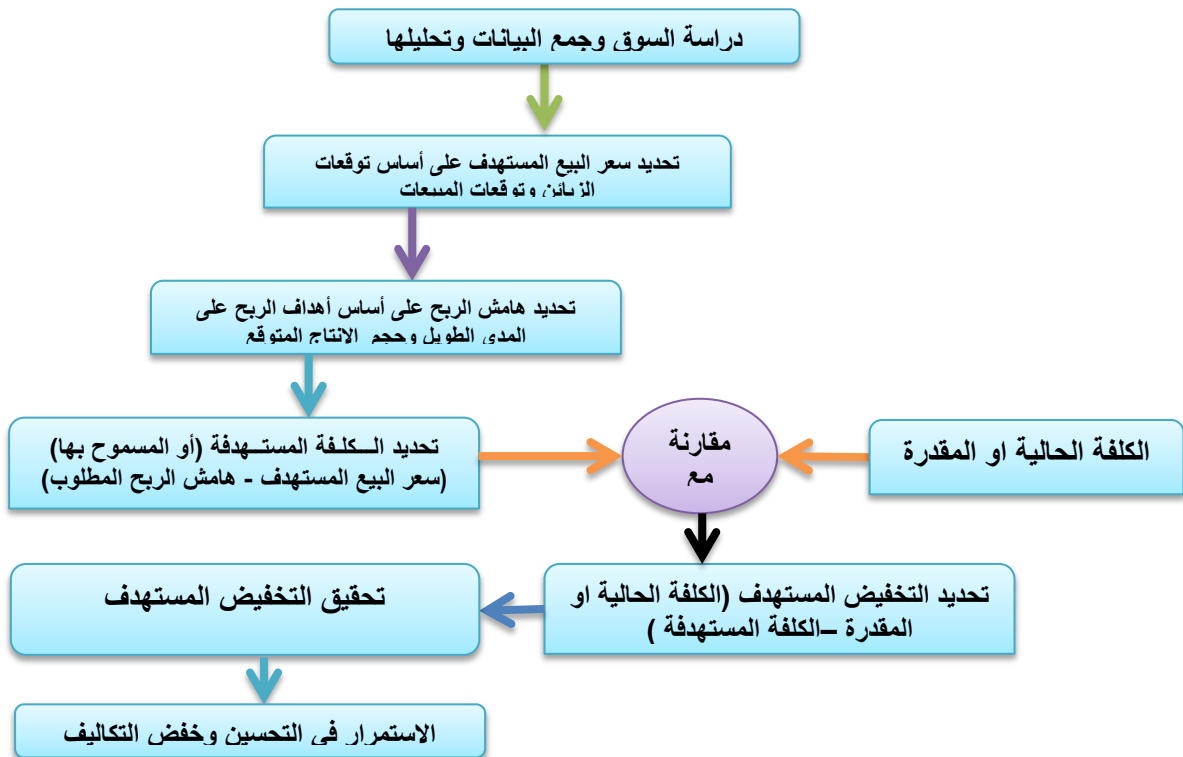
6. **احتساب التخفيض المستهدف في التكلفة** : وهو ما يمثل الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية أو المقدرة للمنتج الجديد وطبقاً للمعادلة الآتية :
التخفيض المستهدف =

الكلفة الحالية أو المقدرة - الكلفة المستهدفة

❖ **مرحلة تحقيق الكلفة المستهدفة باستعمال أدوات تحجيم التكلفة**

بعد الانتهاء من المرحلة الاولى من مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة ومعرفة مقدار التكلفة المستهدفة او المسموح بها، وكذلك مقدار التخفيض المستهدف او الفجوة بين التكلفة المستهدفة والكلفة المقدرة يأتي دور ادوات تحجيم الكلفة وهي عبارة عن مجموعة من الاساليب او الإجراءات التي

مما سبق يلحظ ان تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يتم من خلال عدة مراحل متسلسلة وكما موضحة في الشكل الآتي :-



شكل (1) خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

رابعاً : فوائد استخدام تقنية الكلفة المستهدفة

إن تقنية الكلفة المستهدفة تحقق العديد من الفوائد للوحدات الاقتصادية التي تستعملها منها: [2]

- 1- زيادة رضا الزبون وذلك لأن تصميم المنتجات يركز على القيمة المدركة لدى الزبون واشباع رغباته.
- 2- تخفيض الكلفة المحملة على المنتج او الخدمة من خلال تصاميم أكثر كفاءة و فاعلية.
- 3- تساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق هامش ربح مرغوب فيه على المنتجات او الخدمات سواء كانت الجديدة أم المعاد تصميمها.
- 4- تمكن الوحدة الاقتصادية من تقليل الزمن الإجمالي اللازم لتطوير كل منتج او خدمة عن طريق التعاون والتنسيق بين مسؤولي التصميم والإنتاج والتسويق.
- 5- تساعد في المحافظة على المستوى التنافسي للوحدة الاقتصادية في جميع الأوقات لا سيما في أوقات الكساد الاقتصادي ويجاد فرصة للمحافظة على الحصة السوقية.
- 6- تساعد في تحسين جودة المنتج او الخدمة وذلك لأن تصميم كل منتج او خدمة يتم تطويره بعناية كبيرة وأن المشكلات الصناعية يتم دراستها بعناية واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها في مرحلة التصميم.

خامساً : مقومات نجاح تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب الإدارة بتقنية الكلفة المستهدفة لضمان نجاحها عند التطبيق، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوي بضرورتها لبقاء الوحدة الاقتصادية وصمودها أمام المنافسة الحادة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر، وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجراؤه على 135 وحدة اقتصادية يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم تقنية الكلفة المستهدفة أن أهم مقومات نجاح تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة ما يأتي: [5]

- 1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
- 2- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكاليف التاريخية والدراسة السوقية للأسعار.

3- توفير الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره في أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل الوحدة الاقتصادية بالكامل.

4- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.

5- تشجيع وتطوير فرق العمل في مختلف الإدارات والتخصصات.

6- تنمية العلاقات مع الموردين حيث يجب ان تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.

7- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اقتصرها على بعض منها .

8- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء أكانت بين الوحدة الاقتصادية أم الموردين أو بين الوحدة الاقتصادية والزبائن أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الوحدة الاقتصادية لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

9- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.

10- تقييم جميع الأنشطة والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للوحدة الاقتصادية

سادساً : معوقات تطبيق الكلفة المستهدفة

بالرغم من المزايا التي حددها الباحثون من استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في مختلف الوحدات الاقتصادية فهناك بعض المعوقات التي اذا تم تقاديتها أو التخلص منها يمكن تطبيق هذه التقنية بشكل أكثر كفاءة ومنها: [25]

1- لا تتلاءم مع المنتجات التي تكون فيها دورة حياة المنتج طويلة ، الأمر الذي يتطلب سرعة وصول المنتج الى السوق.

2- قد ينشأ نزاع مع أطراف مختلفة تشارك في عملية خفض التكاليف، مثل الموردين والإدارات الداخلية.

3- التهديد بفقدان الوظائف بسبب خفض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى حدوث سلوكيات عدائية.

4- الضغط المستمر بهدف الوصول الى الكلفة المستهدفة يؤدي الى ارهاق العاملين في الوحدة الاقتصادية.

5- يمكن أن تؤدي التأخيرات في نقل المنتجات الجديدة إلى السوق إلى ضياع الفرص التي تفوق بكثير أي تخفيضات أخرى في التكاليف يمكن تحقيقها

المبحث الثالث / الميزة التنافسية

أولاً : مفهوم الميزة التنافسية

تُعرف الميزة التنافسية بشكل عام على أنها " استخدام الوحدة الاقتصادية لنقاط القوة الداخلية لأدائها الإداري والوظيفي ، حتى يمكنها ذلك من تحقيق ميزة لا يستطيع المنافسون تقليدها " [16]

ويشير (Ferdousi) وآخرون الى الميزة التنافسية بانها " الوضع الملائم للوحدة الاقتصادية الذي يجعلها مختلفة عن المنافسين في السوق بسبب قدراتها الخاصة " [20]

كما يعرف (Pederzini) الميزة التنافسية بانها "مفهوم الإدارة الاستراتيجية الأساسية التي ترتبط بقضيتين أساسيتين هما الأداء المتفوق والوقوف النسبي ضد المنافسين " [22]

فيما يرى (Al Shobaki & AbuNaser) الميزة التنافسية " أن تكون أفضل المنافسين في واحد أو أكثر من أبعاد الأداء الاستراتيجي (التكلفة و المرونة و الإبداع) " [18]

و يرى (Maury) الميزة التنافسية على أنها " مجموعة من القدرات أو الموارد التي يمكن ان تعطي للوحدة

الاقتصادية ميزة على منافسيها مما يؤدي إلى زيادة نسبة في الأرباح" [21]

يتضح مما سبق أن الميزة التنافسية تعبر عن كل ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من خصائص أو موارد او قدرات تميزها من باقي الوحدات الاقتصادية في السوق وتساعد في اشباع رغبات الزبائن وانعكاس ذلك على زيادة الحصة السوقية والربح في الوقت نفسه ، ومن اهم خصائصها :

1- تمثل دلالة على الوضع الاقتصادي للوحدة

في السوق .

2- خلق قيمة مدركة تفوق ما يقدمه المنافسون و

بالتكلفة نفسها .

3- امتلاك قدرات وموارد تلبي متطلبات الزبائن .

4- تكون الوحدة الاقتصادية منفردة في امتلاك

هذه القدرات والموارد .

5- تمكن الوحدة الاقتصادية من زيادة حصتها

السوقية والأرباح .

ثانياً : استراتيجيات التنافس

الاستراتيجية التنافسية هي اختيار كيف ستتنافس الوحدة الاقتصادية في الصناعة او السوق. إن أشهر الاستراتيجيات المنافسة وأكثرها استخداماً هي استراتيجيات (Michael Porter) العامة والذي حددها بثلاث استراتيجيات يمكن للوحدة الاقتصادية من خلالها الحصول على ميزة تنافسية: قيادة التكلفة ، أو التمايز ، أو التركيز. وسميت بالاستراتيجيات العامة لأنها يمكن تطبيقها على الوحدة الاقتصادية في أي صناعة.[24] والشكل (2) يوضح هذه الاستراتيجيات :

قيادة التكلفة	التمايز
(تكلفة أقل)	(تمييز المنتج)
التركيز	
(قطاع سوقي معين)	

شكل (2) استراتيجيات التنافس ل Porter [9]

- 1- **استراتيجية قيادة التكلفة** : وهي الاستراتيجية الأكثر شيوعاً في السبعينيات من القرن العشرين بسبب تعميم مفهوم منحى الخبرة في تحقيق الريادة الإجمالية للتكاليف في الصناعة من خلال مجموعة من السياسات الوظيفية التي تهدف إلى تحقيق هذا الهدف الأساسي. تتطلب قيادة التكلفة البناء القوي للوحدات ذات الكفاءة ، والسعي الحثيث لخفض التكاليف والتحكم في النفقات العامة وتقليل التكاليف إلى الحد الأدنى في مجالات مثل البحث والتطوير ، والخدمة ، والمبيعات ، والإعلانات ، وما إلى ذلك. يؤدي وضع التكلفة المنخفضة إلى تحقيق الوحدة الاقتصادية عائداً أعلى من المتوسط في صناعتها على الرغم من وجود قوى تنافسية قوية. إن استراتيجية قيادة التكلفة تحمي الوحدة الاقتصادية من القوى التنافسية الخمسة (خطر دخول منافسين جدد و تهديدات المنتجات البديلة و وقوة المساومة للزبائن و وقوة المساومة للموردين والمنافسة بين الوحدات الاقتصادية في الصناعة الحالية)، لأن المساومة لا يمكن أن تستمر إلا في تأكل الأرباح حتى يتم التخلص من المنافس التالي الأكثر كفاءة ، وأن المنافسين الأقل كفاءة سوف يعانون أولاً من مواجهة الضغوط التنافسية. وغالباً ما يتطلب تحقيق استراتيجية التكلفة المنخفضة الكلية حصة سوقية نسبية عالية أو مزايا أخرى ، وفي المقابل ، قد يتطلب تنفيذ استراتيجية التكلفة المنخفضة استثماراً كبيراً في رأس المال المسبق في أحدث المعدات ، وتوافر استراتيجية التكلفة المنخفضة هوامش ربح عالية يمكن إعادة استثمارها في المعدات الجديدة من أجل الحفاظ على قيادة التكلفة. قد تكون إعادة الاستثمار هذه شرطاً أساسياً للحفاظ على قيادة التكلفة. [15]
- 2 - **استراتيجية التمايز** : يتمثل الهدف من استراتيجية التمايز بإضافة ميزات فريدة من شأنها زيادة القيمة المدركة للسلع والخدمات في أذهان الزبائن حتى يكونوا مستعدين لدفع سعر أعلى. من الناحية المثالية ، تهدف الوحدات الاقتصادية التي تتبع استراتيجية التمايز إلى تحقيق مستوى من خلق القيمة في أذهان الزبائن بحيث لا يمكن لمنافسيها الوصول إليه بسهولة. ينصب تركيز المنافسة في استراتيجية التمايز على ميزات المنتج الفريدة ، والخدمة ، وإطلاق المنتجات الجديدة ، أو على التسويق والترويج بدلاً من السعر. على الرغم من أن زيادة خلق القيمة هي سمة مميزة لاستراتيجية التمايز ، لكن يجب على المديرين أيضاً التحكم في التكاليف فان ارتفاع التكاليف يقلل من القيمة الاقتصادية التي يتم إنشاؤها وتقليل هوامش الربح. فإذا ارتفعت التكلفة أكثر من اللازم عندها تحاول الوحدة الاقتصادية خلق قيمة أكثر إدراكاً للزبائن ، فإن فجوة القيمة الخاصة بها تنقلص ، على الرغم من أن استراتيجية التمايز ترتبط بشكل عام مع التسعير المتميز ، إلا إن المديرين لديهم خيار تسعير ثانٍ ومهم. عندما تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على تقديم منتج أو خدمة مختلفة ويمكنها التحكم في تكاليفها في الوقت نفسه ، فإنها تكون قادرة على الحصول على حصة سوقية من وحدات اقتصادية أخرى في الصناعة من خلال فرض سعر مماثل فضلاً عن تقديم المزيد من القيمة المضافة. [14]
- 3 - **استراتيجية التركيز** : تهدف استراتيجية التركيز أو التخصص إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج.

متطلبات هذا المجال من السوق التي تتنافس عليه لكي يمكنها من الحصول على الحصة الأكبر في هذا السوق.

المبحث الرابع / تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في

الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات

أولاً : نبذة عن الشركة

الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات هي إحدى الشركات الصناعية المهمة تأسست الشركة العامة لصناعة السيارات في عام 1976 ، وفي عام 2015 قامت وزارة الصناعة والمعادن بدمج عدد من الشركات التابعة لها وتضمن ذلك دمج الشركة العامة لصناعة السيارات و الشركة العامة للصناعات الميكانيكية والشركة العامة للبطاريات بشركة واحدة أطلق عليها اسم الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات ، وتنتج هذه الشركة العديد من المنتجات ، منها منتج العربة القلاب والذي يواجه حالياً منافسة حادة بسبب ارتفاع سعره مقارنةً مع المنتجات المستوردة وهو ما يبرر اختيار هذا المنتج مجالاً لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

ثانياً : احتساب الكلفة المستهدفة لمنتج العربة القلاب

طبقاً للخطوات التي تم عرضها في المبحث الثالث سيتم احتساب الكلفة المستهدفة لمنتج العربة القلاب 4 طن وكما يأتي :

1- دراسة السوق

قام الباحث باستطلاع السوق بهدف التعرف على المنتجات المنافسة ومواصفاتها ومنشأ كل منها ومدى مطابقتها مع منتج الشركة وقد تم استخلاص أهم الفوارق بين المنتجات وتلخيصها بالجدول الآتي :

فالسمة المميزة لستراتيجية التركيز هي تخصص الشركة في خدمة نسبة معينة من السوق الكلي وليس كل السوق. وتستند هذه الاستراتيجية الى افتراض أساسي وهو إمكانية قيام الشركة بخدمة سوق مستهدف وضيّق بشكل أكثر كفاءة و فاعلية عما هي عليه الحال عند قيامها بخدمة السوق ككل ، وتتحقق الميزة الناتجة عن استخدام استراتيجية التركيز أو التخصص في الحالات الآتية: [9]

- 1- عندما توجد مجموعات مختلفة ومتميزة من الزبائن ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرائق مختلفة.
- 2- عندما لا يحاول أي منافس آخر التخصص في القطاع السوقي المستهدف نفسه.
- 3- عندما لا تسمح موارد الوحدة الاقتصادية إلا بتغطية قطاع سوقي معين (محدود).
- 4- عندما تتفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو والربحية.
- 5- عندما تشتد حدة قوى التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية من غيرها في ضوء ما سبق يتضح بأن اختيار الاستراتيجية الملائمة للوحدة الاقتصادية يعتمد على مواردها و قدراتها وذلك لان الاستراتيجيات العامة (قيادة الكلفة والتمايز) تتطلب ان يكون للوحدة الاقتصادية موارد وقدرات وأسبعية وخبرة تنافسية لتتمكن من تبني هكذا استراتيجيات في ظل المنافسة الشديدة وانفتاح الاسواق والعولمة ، فيما تحتاج استراتيجية التركيز على مجال محدد او جزء من السوق لموارد وأسبقيات أقل بما يلائم

جدول (2) مقارنة مواصفات المنتجات المنافسة مع مواصفات منتج العربية القلاب (4 طن)

أسم المنتج	بلد الصنع	الحجم نسبةً الى منتج الشركة	سمك الحديد والمتانة نسبةً الى منتج الشركة	الارتفاع نسبةً الى منتج الشركة
TEK	تركيا	أقل	أقل	أعلى
HOONAN	الصين	أقل	أقل	موازٍ
محلي	العراق	موازٍ	أقل	موازٍ

2- تحديد السعر المستهدف

بعد الاطلاع على المنتجات المنافسة وأسعارها وجودة كل منتج بالنسبة لمنتج الشركة تم تحديد السعر المستهدف بالاستناد الى أسعار المنتجات المنافسة الموضحة بالجدول الآتي :

جدول رقم (3) أسعار المنتجات المنافسة

اسم المنتج	بلد المنشأ	السعر
TEK	تركي	2500000
HOONAN	صيني	2450000
انتاج محلي	عراقي	2250000
المجموع	-----	7200000

4- تحديد الكلفة المستهدفة الكلية

بعد ان تم تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المرغوب سيتم تحديد الكلفة المستهدفة الكلية كما يأتي :

الكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف -

هامش الربح المستهدف

$$= 480000 - 2400000 =$$

1920000 دينار

ثالثاً : احتساب الكلفة الفعلية لمنتج العربية القلاب

تم اعتماد القوائم الصادرة من وحدة التكاليف في المصنع لاحتساب كلفة العربية القلاب 4 طن وكما موضح

بالجدول (4) وكما يأتي :

وبذلك فالسعر المستهدف سيمثل متوسط الأسعار

للمنتجات المنافسة أي ان :

$$\text{السعر المستهدف} = 7200000 \div 3 =$$

2400000 دينار

3- تحديد هامش الربح المستهدف

بعد ان تم تحديد السعر المستهدف بمبلغ

2,400,000 دينار في الخطوة السابقة، لا بد من

تحديد هامش الربح المرغوب به من قبل الشركة

والذي حددته وزارة الصناعة والمعادن في

توجيهاتها بنسبة 20% من سعر البيع

المستهدف وكما يأتي:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 2400000 \times 20\%$$

= 480000 دينار

جدول (4) تكاليف وسعر بيع منتج العربة القلاب

اجمالي المبلغ	السعر بالدينار لوحد القياس	الكمية	وحدة القياس	التفاصيل (المواد الاولية)
528000	1200	440	كغم	الصفائح
31200	1200	26	كغم	راسطة
27600	1200	23	كغم	حديد مدور
69600	1200	58	كغم	انابيب
62400	1200	52	كغم	زواية
58	1200	0.048	كغم	اسلاك
168000	1200	140	كغم	جنل
108000	1200	90	كغم	جنل بارد
64800	1200	54	كغم	حديد مربع
52800	1200	44	كغم	مصبوبات
1112458	1200	927.048		كلفة المواد الاولية
				المواد التكميلية
300000	150000	2	عدد	رنك العربة + الاطار
60000	30000	2	عدد	الانبوب
148000	148000	1	عدد	اسطوانة هيدروليكية
13200	13200	1	عدد	صوئدة الاسطوانة
180000	90000	2	عدد	فلنجة
12000	1000	12	عدد	صامولة + ستند
60000	15000	4	عدد	بولبرن
16800	8400	2	عدد	زبانة
2000	1000	2	عدد	اويل سيل
792000				الكلفة الكلية للمواد التكميلية
				المواد المساعدة
25500	8500	3	باكيت	اسلاك
15750	3500	4.5	لتر	صبيغ اساس
18000	4000	4.5	لتر	صبيغ نهائي
14000	3500	4	لتر	ثئر
14000	14000	1	لتر	غازات
1000	500	2	عدد	فسفورة
500	50	10	عدد	بيم ماشة 4.5* m45
500	50	10	عدد	بيم ماشة 3* m12
200	50	4	عدد	مسمار تونك

89450				كلفة المواد المساعدة
350000	5000	70	ع ١ س	ساعات تشغيل
175000	2500	70	ع ١ س	خدمات ادارية
525000				الكلفة الكلية للعمل
2518908				الكلفة الكلية
251092		10%	نسبة	هامش الربح
2770000				سعر البيع

الاقتصادية من تحقيق ارباح اعلى من خلال زيادة الحصة السوقية وتحقيق الميزة التنافسية ، لذا تكمن اهمية تقنية الكلفة المستهدفة بانها توضح للشركة ما هو التخفيض الواجب تحقيقه للوصول الى الكلفة المستهدفة ثم يأتي دور تقنيات المحاسبة الادارية مثل سلسلة القيمة والتحسين المستمر وهندسة القيمة لتحقيق هذا التخفيض ، وبذلك يتضح دور تقنية الكلفة المستهدفة لان تطبيقها يساعد الشركة في الوصول الى الكلفة المستهدفة وبالتالي تحديد سعر بيع مقارب لاسعار السلع المنافسة ويكون الزبون قادراً على دفعه وبالتالي تسهم هذه التقنية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من البقاء والمنافسة مع الآخرين

الاستنتاجات

1- تعد تقنية الكلفة المستهدفة أسلوباً حديثاً في التسعير وتخفيض التكاليف فهي تبدأ من خارج الوحدة الاقتصادية ، أي من السوق وتركز على الزبون ، على عكس الطريقة التقليدية في التسعير التي تبدأ من داخل الوحدة الاقتصادية والقائمة على اساس (الكلفة + هامش الربح) ، ولا تولي الاهتمام الكافي بالزبون .

2- تعمل تقنية الكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفاقا لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق .

3- عدم وجود أي تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة مثل (تقنية الكلفة المستهدفة) في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك ، فلاتزال

يلحظ من الجدول السابق ان الكلفة الفعلية للعربة القلاب حسب قوائم التسعير الخاصة بالشركة تبلغ (2518908) دينار ، وان الشركة تقوم بإضافة هامش ربح بمقدار 10% من الكلفة الكلية للمنتج وذلك لمواكبة اسعار المنتجات المنافسة ، وبالرغم من ذلك فإن سعر المنتج مقارنةً مع المنتجات الاخرى في السوق يكون مرتفعاً .

رابعاً : احتساب الفرق بين الكلفة الفعلية والكلفة المستهدفة

بعد ان تم احتساب الكلفة المستهدفة في الفقرة الاولى من هذا المبحث والبالغة (1920000) دينار ، وكذلك احتساب الكلفة الفعلية لمنتج العربة القلاب حسب قوائم الشركة والبالغة (2518908) دينار ، يمكن ايجاد الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية وكما يأتي :

$$\text{الفرق} = \text{الكلفة الفعلية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

$$\text{مقدار التخفيض المطلوب} = 2518908 -$$

$$1920000 = 598908 \text{ دينار}$$

خامساً : تخفيض التكاليف للوصول الى الكلفة المستهدفة

بعد ان تم تحديد مقدار التكلفة المستهدفة ، وكذلك مقدار التخفيض المستهدف او الفجوة بين التكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية يأتي دور تقنيات المحاسبة الادارية الاخرى التي تساعد في تحقيق التخفيض المستهدف وذلك للوصول الى الكلفة المستهدفة لتتمكن الوحدة الاقتصادية من عرض منتجها في السوق بسعر مقارب الى اسعار المنتجات المنافسة وتحقيق رضا الزبون لتتمكن الوحدة

لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية "مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، يناير 2014، العدد 1.

4. ابو رغيث، اسماعيل عباس منهل " استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كاتار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات/ دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، بحث تطبيقي غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2012.

5. ابو عودة، علي عدنان " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة / الجامعة الإسلامية بغزة، 2010

6. الخياط، عمار جميل حسن علي" تخفيض التكاليف باستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية - بحث تطبيقي في شركة فايننشال لينكز للتجارة العامة" دراسة تطبيقية غير منشورة في المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2017

7. زانة، بوكورية "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية بسعيدة" رسالة ماجستير منشورة، جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2013

8. الزركاني، مروة جمعة طعمة " دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2013

الشركة تعتمد الطريقة التقليدية في التسعير (الكلفة زائد هامش الربح) التي اثبتت عدم ملائمتها لا سيما بعد غياب الحماية للمنتجات الوطنية واغراق السوق بمنتجات من مناشئ مختلفة وبأسعار تنافسية مما دفع ادارة الشركة الى تخفيض اسعار بيع المنتجات على وفق اسس غير مدروسة مما ترك تأثيراً واضحاً في الاداء المالي .

التوصيات

- 1- السعي الى استعمال التقنيات والاساليب الحديثة لتخفيض التكاليف .والتي تتسجم مع خصائص البيئة الحديثة والملائمة لطبيعة عمل الشركة والتي تتوافق مع هيكل تكاليفها، مثل تقنية الكلفة المستهدفة لما لها من دور فاعل في مواكبة التطورات.
- 2- التحول من الطريقة التقليدية للتسعير (الكلفة + هامش ربح) الى اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة، لأن هذه التقنية تنطلق من اسعار المنافسين في السوق وبالتالي فهي تركز على الاسعار وليس على الكلفة
- 3- مواكبة التطورات في إنتاج الآلات الزراعية وإدخال تطورات واجراء بحوث مستمرة للسوق لتتمكن من تلبية التغيرات التي قد تطرأ على رغبات الزبائن .

المصادر

1. الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات/مصنع الميكانيك، تقارير الانتاج وسجلات التكاليف لعام 2016.
2. الخفاجي، عبيد خيون، مصاروة، ذاكر عبد الله مفلح " الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الاردني - دراسة ميدانية " مجلة دراسات محاسبية و مالية - المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، بغداد، 2013، المجلد 8، العدد 23.
3. غنيمي، سامي محمد أحمد "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية

- International Journal of Digital Publication Technology , IJDPT, 2017, Vol 1, Issue 2.
19. Baharudina , Norhafiza& Jusohb , Ruzita "Target Cost Management (TCM): a Case Study of An Automotive Company " Global Conference on Business & Social Science-, Kuala Lumpur, 15th & 16th December, 2014.
 20. Ferdousi Farhana & Kevin Baird & Rahat Munir & Sophia Su " Associations Between Organisational Factors, TQM and Competitive Advantage: Evidence From An Emerging Economy " Stockholm University Library ,2014
 21. Maury, Benjamin " Sustainable competitive advantage and profitability persistence: Sources versus outcomes for assessing advantage "Journal of Business Research 84 (2018)
 22. Pederzini , Gerardo David Abreu " Neoliberal Awakenings: A Case Study of University Leaders' Competitive Advantage Sensemaking " Higher Education Policy,2017 ,Vol. 10, Issue 4.
 23. Sharafoddin, Samaneh " The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran " Procedia Economics and Finance, 2016, Vol 36.
 24. El Kelety, Ibrahim Abd El Mageed Ali " Towards a Conceptual Framework For Strategic Cost Management - The Concept, Objectives, and Instruments " From the Faculty of Economics , Chemnitz University of Technology ,2006
 25. Odendaal, MM.: "The Estimation and Management of Cost Over The Life Cycle of Metallurgical Research Projects" Master Thesis, Faculty of Economic and Management Sciences, University of Pretoria ,2009
 9. فرجاني ، عبد الوهاب " دور التسعير في خلق ميزة تنافسية لدى المؤسسة الخدمية دراسة حالة مطعم فتافيت - الوادي " رسالة ماجستير منشورة ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، 2013
 10. Crosson, S. and Needles, B. "Managerial Accounting", 9th Ed., South-Western Cengage Learning, USA, 2011.
 11. Drury, C. "Management and Cost Accounting", 8th Ed: Thomson, London, 2012.
 12. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M.,& Rajan, Madhav V., "Cost Accounting A Managerial Emphasis" , Fifteenth Edition, by Pearson Education, 2015.
 13. Noreen, E. Brewer, P. Garrison, R. "Managerial Accounting for Managers", 2. ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA, 2011
 14. Rothaermel , Frank T. " Strategic Management " Third Edition , McGraw-Hill , 2017.
 15. Porter , Michael E. " Competitive Strategy Techniques for Analyzing Industries and Competitors " The Free Press , USA, 1998.
 16. Al-Awawdeh, Waleed Mjalli & Al-Sharairi ,Jamal Adel " The Relationship between Target Costing and Competitive Advantage of Jordanian Private Universities " International Journal of Business and Management, 2012, Vol.7, No.8.
 17. Alexandra ,Mortura Laura " Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products " "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, 2017, Volume XVII, Issue 1.
 18. Al Shobaki, Mazen J.& Abu Naser Samy S." The Role of the Practice of Excellence Strategies in Education to Achieve Sustainable Competitive Advantage to Institutions of Higher Education-Faculty of Engineering and Information Technology at Al-Azhar University in Gaza a Model "