



## توظيف تقنية التحليل المفك كأداة للتكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/مصنع الجلدية)

آيات عدنان جاسم مياح<sup>1</sup> ، أم.د. علاء محمد عبيد الزبيدي<sup>2</sup>

### المستخلص

تعد تقنية التكلفة المستهدفة هي أحد التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تعمل على إدارة التكاليف وتخفيضها الى الحد الممكن من خلال توظيف ادواتها وأساليبها المختلفة واحد هذه الادوات هو التحليل المفك (هندسة العكسية) والتي تعمل على تحسين قيمة المنتج من خلال تخفيض تكلفته وزيادة جودته وانعكاس ذلك على سمعة الوحدة الاقتصادية داخل الاسواق وهذا التقدم الذي تشهده الوحدة الاقتصادية في ظل تطورات بيئة الاعمال بسبب قيامها بأعادة النظر في النظم المحاسبية التقليدية والقيام بتطبيق التقنيات الحديثة التي استجابت لهذه التطورات من خلال إنتاج منتجات بأقل التكاليف وذات جودة عالية حققت لها ميزة تنافسية في السوق.

**الكلمات المفتاحية:** التحليل المفك، التكلفة المستهدفة، اساليب المحاسبة الادارية

### انتساب الباحثين

<sup>1,2</sup> كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة  
المستنصرية، العراق، بغداد، 10001

<sup>1</sup> [ayat.92adnan@gmail.com](mailto:ayat.92adnan@gmail.com)

<sup>2</sup> [Jaafer78@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:Jaafer78@uomustansiriyah.edu.iq)

### <sup>1</sup> المؤلف المراسل

### معلومات البحث

تاريخ النشر : حزيران 2024

### Affiliation of Authors

<sup>1,2</sup> Accounting Department,  
Mustansiriya University, Iraq,  
Baghdad, 10001

<sup>1</sup> [ayat.92adnan@gmail.com](mailto:ayat.92adnan@gmail.com)

<sup>2</sup> [Jaafer78@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:Jaafer78@uomustansiriyah.edu.iq)

### <sup>1</sup> Corresponding Author

### Paper Info.

Published: Jun. 2024

### Employing Disaggregated Analysis as a Target Costing Tool to Enhance Competitive Advantage

(Applied Study at the State Company for Textile and Leather Industry/Leather  
Factory)

Ayat Adnan Jassim Mayah<sup>1</sup> , Alaa Mohammed Obaid Al- Zubaidi<sup>2</sup>

### Abstract

The target cost technique is one of the modern techniques of managerial accounting that works on managing costs and reducing them to the extent possible by employing its various tools and methods. The reputation of the economic unit within the markets and the enhancement of its competitive advantage and this progress witnessed by the economic unit in light of the developments in the business environment due to its reconsideration of the traditional accounting systems and the application of modern technologies that responded to these developments by producing products at the lowest costs and high quality that achieved a competitive advantage in market.

**Keywords:** Disassembled Analysis, Target Cost, Managerial Accounting Methods

للحصول ميزة تنافسية تجعل من المنتجات او خدماتها هدفاً  
للزبون يسعى لأشباع حاجاته ورغباته بأقل تكلفة وأعلى جودة  
يمكنه الحصول عليها .

لأجل معالجة قصور النظام الكلفوي التقليدي عن تلبية حاجات  
الزبائن من السلع والخدمات بالكلفة والجودة المطلوبتين وبنفس  
الوقت تحقيق الارباح والريادة في السوق بين منافسي الوحدة  
الاقتصادية ، كان لابد من انتهاز أساليب كلفوية حديثة تنطلق من

### المقدمة

في ظل التحديات الكبيرة التي تشهدها الساحة العالمية بصورة  
عامة والوحدات الاقتصادية المحلية بصورة خاصة ، وفي الوقت  
الذي تتسارع فيه الاحداث وتتطور من جميع النواحي وخصوصا  
التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية وتتصارع فيها الوحدات  
الاقتصادية للبقاء ضمن هذه المتغيرات لتحقيق الهدف الاساس  
الذي تأسست من أجله وهو تحقيق الارباح وتخفيض التكاليف

شأنه ان يؤدي الى تحسين وزيادة قيمة المنتج وجودته فضلا عن تخفيض التكاليف بما يعزز الحصة السوقية لها"

### 5-1 حدود البحث

- 1) الحدود المكانية: تم اختيار مجال التطبيق العملي في " الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود / مصنع الجلدية / معمل رقم 7 " ( لفاعلية ودور الشركة في انتاج منتجات ذات مساس واحتياج مباشر بحاجة الزبائن .
- 2) الحدود الزمانية: حدود البحث الزمانية تمثلت بسنة 2021 لتطبيق البحث وتم اختيارها لقرابها من سنة البحث .

### 6-1 منهج البحث ومصادر جمع البيانات والمعلومات

يعتمد البحث على منهجين هما

- 1) المنهج الاستباطي: تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الاستباطي من خلال الاعتماد على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية فضلا عن الرسائل والأطاريح الجامعية المتعلقة بموضوع البحث وكذلك البحوث والدوريات المنشورة على شبكة الانترنت .
- 2) المنهج الاستقرائي: تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على المنهج الاستقرائي من خلال دراسة واقع المعمل عينة البحث واعتماد رسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة، ومن أهمها :  
أ- الزيارات المتكررة والمعاشية الميدانية في المعمل عينة البحث .  
ب- الاطلاع على السجلات المحاسبية والكشوفات المستخدمة في الاقسام والشعب المختلفة وتقارير التكاليف الخاصة بالمعمل عينة البحث .  
ت- مقابلة المسؤولين في الشركة وموظفي الحسابات والاداريين والعاملين في المعمل رقم (7) عينة البحث.

### 2- دراسات سابقة

#### 1-2 دراسات عن (التحليل المفكك)

- أ. دراسة [1] بعنوان " استعمال تحليل القيمة والهندسية العكسية في تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في الشركة الزوراء العامة" هدفت الدراسة لتطبيق التقنيات الكلفوية الحديثة كالهندسة العكسية وتحليل القيمة لاهد منتجات شركة الزوراء العامة، بهدف تخفيض التكاليف وتطوير قيمة المنتج ، وكانت أهم الاستنتاجات بأن الهندسة العكسية تعد من أهم الاساليب التي تساعد الادارة في تطوير

خارج الوحدة الاقتصادية وتتجه نحو داخلها للبحث عن مانتنتجه وفقاً لرغبات ومتطلبات الزبائن أي تنتج ما يتبع بدلا من بيع ماتم أنتاجه، لتتحقق بذلك توجيه طاقتها واستغلالها الاستغلال الامثل وتفتش عن اسباب النجاح وكيفية الاستمرار في تحقيقه .

و تمثل تقنية التكلفة المستهدفة نظاما لتخطيط الارباح وادارة التكلفة في مراحل مبكرة لتطوير المنتج والوصول الى التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) مما سيتطلب الامر توظيف تقنية التحليل المفكك حيث تعتبر كاداة واحد التقنيات الفاعلة لتحقيق التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) في مراحل تصميم المنتج لتخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج ويتم توظيف أداة التحليل المفكك لمنتجات الوحدة الاقتصادية المنافسة للتعرف على تصاميم ومواصفات منتجات والمواد الأولية والتكنولوجيا المستخدمة في تصميم وتصنيع المنتج وهذا يتحقق بأستخدام المقارنة ما بين تصميم منتج الوحدة الاقتصادية مع تصاميم الوحدات الاقتصادية الاخرى المنافسة من أجل تحسين المنتج وتخفيض تكلفته .

### المبحث الاول / منهجية البحث ودراسات سابقة

#### 1- منهجية البحث

##### 1-1 مشكلة البحث

هل تحقق تقنية التكلفة المستهدفة تخفيض بالتكاليف ؟ وهل يحقق التحليل المفكك عند تطبيقه والذي يعكس المواصفات المطلوبة من الزبون تخفيضاً اضافياً في التكاليف؟

##### 2-1 هدف البحث

هدف البحث استخدام تقنية التكلفة المستهدفة وتوظيف إحدى ادواتها والمتمثلة بالتحليل المفكك لتحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه الى الحد الممكن.

##### 3-1 أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية الدور الذي تؤديه تقنية التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك ومدى اسهامهما في تعزيز قدرات وامكانيات الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها انسجاما مع التطورات والتغييرات المستمرة من خلال تحسين قيمة المنتج لتحقيق مستوى عال من الاداء مما ينعكس على تحقيق الميزة التنافسية.

##### 4-1 فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها "ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة مع توظيف اداتها التحليل المفكك في الوحدة الاقتصادية عينة البحث التي تواجه احتدام المنافسة في السوق المستهدف من

التكاليف مع المحافظة على جودة تقديم الخدمة، واستنتجت الدراسة بأن عدم توافر الخبرات المؤهلة في مجال تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي من داخل الشركة يؤدي الى فشل عملية التطبيق، وعدم توفر العوامل المادية والبشرية والتكنولوجيا التي يتطلبها تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي في الشركة يؤدي الى الفشل في عملية التطبيق.

### 3-2 أهم ما يمتاز به البحث الحالي

- (1) يمتاز البحث الحالي باستخدام تقنية أساسية من تقنيات ادارة التكلفة وهي تقنية التكلفة المستهدفة وأدائها التحليل المفكك وهذا مالم تنطرق اليه الدراسات السابقة على حد علم الباحثين.
- (2) تطرق البحث الحالي لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك لادارة التكلفة في المنشآت الصناعية متمثلة بإحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن (الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود /مصنع الجلدية /معمل رقم (7) ) لأهمية ذلك من أجل دعم المنتجات الوطنية في السوق وتحقيق متطلبات الزبائن بالتكلفة والجودة المناسبة .

### 4-2 مدى الاستفادة من البحث الحالي

أن أهم ما يؤكد عليه البحث الحالي هو خفض التكاليف وتمايز المنتجات من جانب مساهمة تقنية التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بوقت أسرع من خلالهما وتحليل منتجات المنافسة واكتساب المعرفة وتحسين قيمة المنتج .

### المبحث الثاني /تقنية التحليل المفكك (هندسة العكسية)

#### 1-2 تعريف التحليل المفكك

هو عملية تحليل منتجات المنافسين بهدف اكتساب المزيد من الخصائص او المميزات في التصميم من أجل إيجاد فرص لخفض التكاليف [5] هو عملية تفكيك وتحليل منتجات المنافسين لتحديد آلية تصميم المنتج والمواد المستخدمة ولفهم التقنيات التي يستخدمها المنافسون [6] والتحليل المفكك المذكور بهندسة العكسية هو عملية تنطوي على فحص منتج المنافس من أجل تحديد الفرص المتاحة لتحسين المنتج او خفض التكاليف حيث يتم تفكيك المنتج المنافس لتحديد وظائفه وتصميمه وتوفير معلومات حول العمليات المستخدمة وتكلفة صنع المنتج والهدف من هذه العملية هو إجراء المقارنة المرجعية بين التصميم المؤقتة للمنتج مع

المنتجات وتخفيض التكاليف ،من خلال تقييم منتجات منافسيها وتحليلها ومعرفة مواصفاتها للتوصل الى طريقة تصنيع وتحسين منتجات الوحدة.

ب. دراسة [2] بعنوان "ادارة التكلفة بتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة على اساس المواصفات والهندسة العكسية لتخفيض التكاليف " دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية (معمل المراوح) إحدى تشكيلات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن باعتبارها شركة عامة ذات مصانع ومعامل متعددة ومنتجات استراتجية وضرورية للزبائن بصورة عامة لسنة 2018 اذ هدفت الدراسة لتطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات واحد ادوات (التكلفة المستهدفة) الهندسة العكسية وبيان اثر ذلك في تحقيق متطلبات ورغبات الزبائن وتخفيض التكاليف وكانت اهم لاستنتاجات بأن تقنية الهندسة العكسية تعد مزيج بين حقلي الهندسة والتكاليف لمعرفة الاسرار الكامنة وراء تصنيع او تقديم المنتج او الخدمة ودراسة تفاصيلها في الوحدات الاقتصادية المنافسة لتطوير منتج او خدمة الوحدة او تخفيض تكاليفها.

### 2-2 دراسات عن التكلفة المستهدفة

أ. دراسة [3] بعنوان "تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على اساس النشاط" دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، هدف الدراسة هو توضيح دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال تخفيض الكلف وتحقيق الارباح المستهدفة، وكانت اهم الاستنتاجات بأن تقنية الكلفة المستهدفة تؤدي دورا مهما في خفض كلف منتجات الوحدات الاقتصادية من خلال اعتمادها على اسعار المنافسين كأساس في تحديد الكلفة المستهدفة للمنتجات او الخدمات، وبالتالي تكون أهم مصادر المعلومات في نظام الكلفة.

ب. دراسة [4] بعنوان "تخفيض التكاليف باستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية" دراسة تطبيقية في شركة فايننشال لينكز للتجارة العامة التابعة لمجموعة (ASK) من مجتمع الوحدات العاملة في البيئة العراقية ولاسيما الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع التجزئة للملابس والاحذية والحقائب في القطاع الخاص. لسنتي (2015) (2016) الهدف من الدراسة هو التطبيق العملي لاجراءات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي وتوضيح دورها في تخفيض

2. تخفيض الاستثمار وتحسين الانتاجية وتساهم هذه الانواع بصورة غير مباشرة في تخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتج وتشمل طرق متعددة منها
  - أ. التحليل المفكك للمصنوفة
  - ب. التحليل المفكك للعملية
  - ج. التحليل المفكك الثابت

### المبحث الثالث/ تقنية التكلفة المستهدفة

#### 1-3 تعريف تقنية التكلفة المستهدفة

هي تقنية تطبقها الوحدات الاقتصادية على نطاق واسع في المراحل الاولى من دورة حياة المنتج، وتمثل التكاليف المتوقعه على المدى الطويل مما تمكن الوحدات من الدخول والاستقرار في الأسواق والتنافس بنجاح مع المنافسين من خلال استخدامها معلومات دراسة وأبحاث السوق لتحديد السعر الذي يمكن بيع المنتج به فضلا عن تحديد تكاليف تصنيع المنتج عن طريق قيام مهندسي ومحلي الكلف معا لتصميم منتج يمكن تصنيعه بالتكلفة المسموح بها وبالتالي تحقيق هامش ربح مقبول [17]. هي رؤية حديثة لغرض مراقبة التكاليف والتي يتم احتسابها بالاخذ بالحسبان حساب السعر المحدد من قبل السوق وحساب الربح المستهدف المرغوب فيه ،اما نتيجة الفرق بينهما هي التكلفة القصوى المرغوبة من قبل الوحدة الاقتصادية، مما يلغي الانشطة والتكاليف المرتبطة بها والتي لاتضيف اي قيمة وتقليل جميع الكلف على طول دورة حياة المنتج [18]. اما Silva فقد عرفها على أنها تقنية مهمة أو مفهوم لإدارة تكاليف المنتجات أثناء مراحل التصميم وقيادة العمليات التي تقوم بتطوير منتجات جديدة، وإدارة التكلفة المستهدفة (TCM) تهتم بالوصول إلى التكلفة المسموح بها في مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلية والدقيقة للمنتجات الجديدة باستخدام عدة تقنيات ومن هذه التقنيات هي هندسة القيمة . وأن تحديد التكلفة المستهدفة يتم وفقا للأهداف الاستراتيجية للوحدات مع الاخذ بالاعتبار اهداف ومتطلبات الاسواق وتوقعات ورغبات الزبائن للمنتجات التي تهدف الى تقديمها [19]. وهي ليست مجرد تقنية لخفض التكاليف أو إطار عمل للرقابة وإنما هي جزء من نظام إدارة الربح الاستراتيجي الشامل، ومهمتها الأساسية ليس معرفة مقدار التكاليف وإنما كم يمكن أن تكلف المنتجات (تكاليف الانتاج لكل منتج) بحيث يمكن بيعها بسعر سوق مرضي بالنسبة للزبون. وتتحدد الأسعار من قبل الأسواق، وبالتالي يتعين على الوحدة تصنيع منتجاتها بتكاليف يمكن تغطيتها بالسعر المعروف في السوق. لذلك يتم تخطيط التكاليف ليس فقط في مرحلة التصميم وإنما في المراحل الأولى وجميع المراحل من إداء الإنتاج لان

تصاميم المنافسين لدمج اي مزايا لوحظ وجودها في المنهج المتبع من قبل المنافسين [7]. كما عرفت بأنها تقنية تستخدم لتحليل المنتجات المنافسة من حيث المواد التي تحتويها والاجزاء التي يستخدمونها وطريقة تصنيعها والطريقة التي تعمل بها [8]. وأطلق عليه أسم التحليل الهدم وعرفه على انه عملية هدم وتفكيك منتجات المنافسين لدمج أفضل الخصائص والمواد والتكنولوجيا المستخدمة لديهم مع التصاميم الخاصة بالوحدة الاقتصادية [9].

#### 2-2 أهداف التحليل المفكك

- يهدف تطبيق هذه التقنية الى تحقيق أهداف عديدة نذكر منها [10] [11] [12]
- أ. مواكبة التطور التكنولوجي وعدم الاعتماد على منتجات الدول المتقدمة تكنولوجيا بالإضافة الى انها تمثل مصدر غني بالمعلومات لتطوير الخبرة والمعرفة من خلال تعامل من يقوم بتنفيذ هذه التقنية مع أفضل المنتجات او الخدمات المنافسة واكتساب قدر كبير من المعلومات التقنية.
  - ب. تعديل مواصفات منتج او خدمة الوحدة الاقتصادية لتكون منسجمة مع مواصفات المنتجات او الخدمات المنافسة وذلك بتوفير الوقت والتكلفة وتحسين الجودة بتجنب الاخطاء التي وقع فيها الآخرون او تطوير طريقة التصنيع الى الطرائق المطبقة عند المنافسين.
  - ج. ان تطبيق تقنية التحليل المفكك يساهم في انشاء قاعدة بيانات في كثير من القطاعات الصناعية والذي سينعكس بشكل ايجابي على تطوير تلك القطاعات وبالتالي الاقتصاد القومي ككل.
  - د. تحليل المنتج او الخدمة المنافسة لتحديد الاداء الوظيفي والتصميم وتكوين رؤيا واضحة عن الانشطة والعمليات والكلف التي ساهمت في انجازه.

#### 3-2 انواع التحليل المفكك

هناك انواع عدة لتحليل المفكك حيث ان استخدام واحد او أكثر من هذه الانواع لتحقيق هدفين رئيسيين هما تخفيض الكلف للتنافس وتخفيض الاستثمار وتحسين الانتاجية وهي ستة أنواع للقيام بالتحليل المفكك مقسمة على مجموعتين [13] وهذه الانواع هي:

#### [14] [15] [16]

- 1) تحسين التكلفة التنافسية وتشمل ثلاث طرائق
  - أ. التحليل المفكك الديناميكي (الحركي)
  - ب. التحليل المفكك للتكلفة
  - ج. التحليل المفكك للمواد

- 1) السعر يوجه التكلفة: عادة ما تكون التكلفة المستهدفة موجهة من خلال تحديد السعر الذي يمكن ان نقدم به المنتج في سوق المنافسة أولاً وبعد تحديد السعر المستهدف يتم طرح هامش الربح المستهدف لتحقيق كلفة المنتج المسموح بها (التكلفة المستهدفة). وتحديد السعر المستهدف يتأثر بثلاث عوامل هي الزبائن، المنافسون، التكاليف، تأثير السعر على الزبائن يتركز في طريقة الطلب على المنتج من خلال مميزاته وجودته أما المنافسون فينبغي على الوحدة الاقتصادية معرفة قدرة واستراتيجية التشغيلية للمنافسين لتكون على استعداد ومعرفة تحديد مقدار أسعارها دون تحقيقها خسائر اما تكاليف انتاج المنتجات فيتطلب إدارتها بالطريقة التي تحقق التخفيض المستهدف فيها.
- 2) التركيز على الزبون: لغرض نجاح الادارة في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يستلزم من الوحدة الاقتصادية أن تراعي متطلبات ورغبات الزبائن وما هي المنتجات التي ينبغي توفيرها فضلاً عن المزايا المرغوبة، وما هو المبلغ الذي يكونوا على استعداد لدفعه مقابل تلك المزايا والمواصفات للمنتج. وتكون الادارة بحاجة إلى هذه المعلومات والملاحظات للزبائن لتكون على استعداد لتوفيرها في تصاميم المنتج.
- 3) التركيز على تصميم المنتج: يعد التصميم الهندسي من العناصر الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة. وينبغي على مهندسي التصميم العمل على تصميم المنتج ومتابعة العملية حتى النهاية، ولكي يكون بالامكان الانتاج في حدود التكلفة المسموح بها فضلاً عن قيام فريق التصميم الهندسي بتحديد المواد الأولية والمكونات الأساسية التي من الافضل استخدامها في العملية الإنتاجية.
- 4) التركيز على تصميم العملية: يجب اختبار وفحص كل أنشطة العملية الإنتاجية واختبار تصاميم المنتجات من اجل التأكد من إنتاج المنتج بالكفاءة المنشودة وهنا يفضل الحصول على المواد الأولية عالية الجودة وتطبيق التكنولوجيا بشكل تدريجي واستخدام مهارات العاملين الجديدين وهذه تنعكس في كل مظهر من مظاهر العملية الإنتاجية وبالطريقة التي تطبق فيها تكاليف انتاج المنتج بأنسجام مع التكلفة المسموح بها أو التكلفة المستهدفة.
- 5) تكاليف دورة حياة المنتج: عند تحديد تقنية التكلفة المستهدفة للمنتج ينبغي مراعاة كافة التكاليف لدورة حياة المنتج وتتضمن التقنية عدة عناصر هي تكاليف تخطيط للمنتج سعر الشراء والصيانة وتكاليف الإنتاج والتكاليف التوزيع، إذ

تكاليف الإنتاج تتأثر بشكل خاص بخصائص وطرائق تصنيع المنتج بسبب معظم تكاليف الأداء يتم تحديدها في مراحل ما قبل التصنيع نظراً لوجود عوامل محددة بالفعل مثل خصائص الاداء والتقدم التكنولوجي وان 85 إلى 90% هي نتيجة للقرار المتخذ في المراحل المتقدمة اي ما قبل التصنيع [20].

### 2-3 أهداف تقنية التكلفة المستهدفة

- هناك مجموعة من الاهداف التي تحققها تقنية التكلفة المستهدفة [21] [22] [23] وهي كما يأتي:
- 1) تحديد هامش الربح المستهدف الذي تسعى الوحدة الاقتصادية له قبل طرح المنتج في السوق في مرحلة التخطيط.
  - 2) إنتاج المنتجات بالجودة المطلوبة للمنافسة والتي تلبى احتياجات الزبائن وتضاهي المنتجات المنافسة.
  - 3) العمل على خفض تكاليف المنتج وذلك قبل البدء بالتصنيع وبذل الجهود اللازمة لاستبعاد التكاليف التي لاتضيف قيمة حيث انها تساهم في التركيز على عملية التصميم وهذا يتطلب تصنيع وفحص المنتج بأعلى كفاءة ممكنة للحد الذي يضمن تحقيق الربح والسعر المستهدف.
  - 4) دعم إدارة التكاليف وتخفيض الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة والعمل على ايجاد الحلول لتنفيذ ممارسات وتقنيات لتغيير مفاهيم التصنيع وتطوير المنتج.
  - 5) تحسين الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال توفير منافع انتماء العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف تخفيض التكاليف.
  - 6) تركيز تقنية التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية من رغبات واحتياجات الزبائن ومواصفات وخصائص المنتج وظروف المنافسين بطريقة تمكن تحديد الميزة التنافسية.
  - 7) إدارة تشكيلة المنتجات وتحديد تكاليف المنتجات المستهدفة وهي التكاليف التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي للوحدة الاقتصادية والتي يتم مقارنتها بتكاليف المنتج المنافس لها.

### 3-3 مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة

تعرض العديد من الادبيات التي تعني بتقنية التكلفة المستهدفة الى المبادئ الأساسية لهذه التقنية وقدمت على أنها تتألف من ستة مبادئ وبعضهم ذكر أنها تتكون من سبعة مبادئ [24] [25] [26] اما [27] [17] فقد ذكر هنا مبادئ عدة رئيسية لتقنية الكلفة المستهدفة ومنها كما يأتي:

وذلك لسهولة احتساب تكاليف المدخلات بدقة في الاجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل الزبائن تجاه المنتج الجديد .

و. توفر تقنية التكلفة المستهدفة الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونها تعتمد على مشاركة جميع الاطراف المرتبطة بالعملية الانتاجية، وتوفر دافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف تخفيض التكلفة.

ز. تهتم تقنية التكلفة المستهدفة بمؤشرات الاداء غير المالي، كتحديد المواصفات التي توافق رغبات الزبائن .

ح. تعمل تقنية التكلفة المستهدفة على تشجيع فكرة العمل كفريق بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل الوحدة الاقتصادية.

### 3-5 خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

(1) تحديد سعر البيع المستهدف: لتطبيق التكلفة المستهدفة ينبغي ببحث ودراسة السوق كخطوة رئيسة لغرض وضع السعر المستهدف من خلال الإجابة على عدة تساؤلات وهي: من هو الزبون؟ نقطة البداية في هذه الخطوة تحديد السوق المستهدف، ما المنتج الذي يفضله الزبون؟ انواع المنتجات، وما هو مستوى المتوقع للجودة؟ (متوسط، أم ذو جودة عالية) ما هي الخصائص المطلوبة بالمنتج؟ الخصائص العامة، ما المتطلبات للمنتج؟ التي سيؤدي غيابها فقد أهميته لدى الزبون وينعكس في رغبة الشراء، متى يحتاج الزبون للمنتج النهائي؟ لان أي تأخير سوف يتجه الزبائن إلى منتجات المنافسين او لم يقوموا بشراءها نتيجة لتغير ظروف السوق الاقتصادية وبعد القيام في الإجابة عن هذه التساؤلات من خلال دراسة السوق والتعرف على الزبون المستهدف وماهي خصائص المنتج المطلوب من قبله وماتحمله المنتجات المنافسين من خصائص في السوق عن طريق تحليل المنتجات وأسعارها يتم تحديد ووضع سعر البيع المستهدف الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه في حال ماتوفرت مواصفات وخصائص المنتج التي تلبى رغباته [30]. وأن السعر المستند إلى أبحاث ودراسة السوق وهو السعر المستهدف المخطط والمتوقع للمنتج الذي يرغب الزبون بدفعه للحصول على المنتج الذي يلبي متطلباته ويشبع حاجاته مع الأخذ بالحسبان أسعار المنافسين [6].

(2) تحديد الربح المستهدف : عرف الربح المستهدف بأنه مقدار الربح الذي تهدف الوحدة الاقتصادية بتحقيقه عند بيع المنتج في السوق [27] وهناك طرائق عدة تستخدم لتحديد الربح

ان التركيز على دورة حياة المنتج يؤدي إلى توجيه الاهتمام لتخفيض عناصر تكاليف المنتجات على امتداد دورة حياة المنتج وصولاً إلى مرحلة التخلص منه وعلى المحللين الأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة مراعاة تحليل جميع تكاليف دورة حياة المنتج وتكاليف تخطيط المنتجات والفكرة العامة هي التصميم الأولي والتصميم التفصيلي للمنتجات والإنتاج والاختبار والتوزيع وخدمة الزبائن أما نظام محاسبة التكلفة التقليدي يقوم على التركيز فقط على مرحلة الإنتاج ولم يعطي الاهتمام الكامل الى باقي تكاليف دورة حياة المنتج.

(6) تكيف وتوجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان تكون التكلفة الحالية للمنتج الجديد أعلى من التكلفة المستهدفة، ويجب هنا بذل أقصى الجهود للقيام بتخفيض التكلفة الحالية وذلك من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك عن طريق إلقاء نظرة فاحصة وتحليل الأنشطة كافة في سلسلة القيمة الكاملة للوحدة الاقتصادية من أجل مساعدة المديرين والإدارة العليا في تحديد الفرص ونقاط القوة التي يمكن خلالها تخفيض التكاليف.

### 3-4 خصائص تقنية التكلفة المستهدفة

هناك مجموعة من الخصائص تتصف بها تقنية التكلفة المستهدفة منها الآتي [28] [29] .

أ. تعد تقنية التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الاستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة التي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف تقنية التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وإدارة الجودة الشاملة بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً للتكاليف التنافسية والتي يقبلها الزبائن والتي تحقق القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية

ب. تطبق تقنية التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير حيث انها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج .

ج. تقنية التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.

د. تسهم تقنية التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للوحدة الاقتصادية من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.

ه. تناسب تقنية التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة

السوق، وهنا تبدأ الإجراءات والطرائق الخاصة بالبحث عن الفرص لتخفيض تكاليف تصنيع المنتج الجديد دون المساس بجودته وخصائصه ومواصفاته الرئيسي التي يحتاجها الزبون لغرض تقليص الفجوة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة [32].

(5) تحديد التخفيض المستهدف (تحديد فجوة التكاليف): يعرف التخفيض المستهدف (فجوة التكاليف) في التكلفة هو الفرق أو المقارنة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة [33] وان تحديد الفجوة عن طريق المقارنة بين التكلفة الحالية (الفعلية) للمنتجات مع التكلفة المستهدفة أو المسموح بها، لغرض تحقيق وفورات في الكلف المطلوبة أي تكون التكاليف في حدود التكلفة المستهدفة على مستوى التنافسي للوحدة الاقتصادية [34].

(6) تحقيق التخفيض المستهدف: وتسمى هذه المرحلة مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة ويتم استخدام هذه الأدوات والتقنيات لتحقيق التخفيض المستهدف في كلف المنتج للتوصل إلى التكلفة المستهدفة والأدوات هي التحليل المفكك (الهندسة العكسية) وهندسة القيمة (تحليل القيمة) والتحسين المستمر (تخفيض التكاليف) كأدوات رئيسة أما الأدوات المساعدة لرفع كفاءة هذه التقنية وهي جداول التكلفة، الهندسة المتزامنة مع سلسلة القيمة، مصفوفة انتشار وظيفة الجودة، خرائط تحليل الوظائف [4]. وتعرف على انها مجموعة من الاساليب يتم استخدامها للقضاء على الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لتصميم المنتج لتحقيق تخفيض التكلفة الممكن، ويمكن استخدامها بشكل منفرد أو تستخدم ادوات عدة في أن واحد [35]. وتبدأ عملية تخفيض التكاليف عن طريق ادوات التخفيض في المجالات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية بين كل من التخطيط والهندسة والتسويق والانتاج والمشتريات والمالية والتجهيز. ومن غير ممكن تقديم دورة الاعمال الا في حالة قيمة التكلفة الحالية اقل أو مساوية للتكلفة المستهدفة [18].

**المبحث الرابع/ تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود**

/ مصنع الجلدية / معمل رقم (7)

4-1 نبذة تعريفية عن الشركة

الشركة العامة للصناعة الجلدية تعد من الشركات العريقة المتخصصة بصناعة الأحذية والملابس الجلدية والحقائب بجميع أنواعها وتم تأسيس أول معمل لها عام 1932 كقطاع خاص (شركة

المستهدف، طريقة العائد على المبيعات أو نسبة من متوسط العائد على المبيعات المعدل الموزون للأرباح(الماضية والمستقبلية) أو تخطيط للأرباح المتوسطة وطويلة الأجل ، وتعتمد الوحدات عادة طريقة الأرباح متوسطة أو طويلة الأجل، لأن هذه الطريقة تقوم على تحقيق الترابط والتكامل بين أرباح الوحدة الاقتصادية وتخطيط المنتجات فضلا عن أنها واجب والتزام متفق عليه يجب على العاملين والموظفين في الوحدة تحقيقه [31] ويتم تحديد هامش الربح المستهدف بعد تحديد سعر البيع المستهدف أي على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف وليس نسبة من التكلفة كما هو في ظل مدخل التسعير على أساس التكلفة زائدا هامش الربح، وبهذا الصدد فإن سياسة وأهداف الوحدة الاقتصادية في تخطيطها للأرباح المتوسطة وطويلة الأجل تقوم بدور كبير في تحديد هامش الربح المستهدف، مع الأخذ بنظر الاعتبار عند التحديد المناسب للأرباح المستهدفة للمنتج يجب الإلمام والمعرفة الكافية بالمنتج الذي يتم تصنيعه والمنتجات المنافسة له [32].

(3) تحديد التكلفة المستهدفة: أن تحديد التكلفة المستهدفة يتمثل بالتكلفة التي تحدد وفقا لسعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، ويتم حسابها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف الذي حدده تحليل الربح على المدى الطويل من سعر البيع المستهدف الذي هو السعر المخطط والمتوقع بناء على القيمة التي يحددها تصور الزبون اتجاه المنتج مع مراعاة أسعار منتجات المنافسين. وهنا يتم الموازنة بين سعر البيع وهامش الربح. وتقوم الوحدات الاقتصادية في تحديد السعر الذي يمكن للزبون دفع قيمته بناء على مواصفات المنتج وبعد ذلك يتم تحديد تكاليف إنتاج المنتج التي يوفرها هامش الربح المرضي [24]. ولا ينظر إلى التكلفة المستهدفة إنها تقنية لخفض التكاليف فقط بل هي تلبية مواصفات الجودة والسمات الوظيفية للمنتج التي ينبغي الاهتمام بها إلى حد ما [33] وأن التكلفة المستهدفة بمفهومها البسيط والمباشر إلى حد ما يتم عن طريق طرح سعر البيع المستهدف أو المخطط من هامش الربح المستهدف أو المخطط [31].

(4) احتساب التكلفة الحالية (الفعلية) : يتم حساب التكاليف الحالية والتي تشمل جميع تكاليف دورة حياة المنتج . فضلا عن ان استخدام النظم الجديدة لاحتساب التكاليف له دور في تحديد فقرات التكلفة بشكل أكثر دقة [31] ، وبالعادة تكون هذه التكلفة اكبر من التكلفة المستهدفة لتقديم المنتج الجديد إلى

لمجلس الوزراء اصبح أسمها (الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود).

#### 2-4 تطبيق خطوات تقنية التكلفة المستهدفة

طبقا للخطوات المعروضة في المبحث الثاني يتم احتساب التكلفة المستهدفة للانموذج (79199) عينة البحث وكما يأتي:

(1) تحديد سعر البيع المستهدف: لتحديد سعر البيع لمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي عينة البحث يتطلب معرفة اسعارالمنتوجات المستوردة والمحلية المماثلة والمنافسة للمنتوج عينة البحث، فبعد استقصاء والتعرف على الاسواق للتعرف على اسعار بيع المنتج الحذاء الجلدي الرجالي بالنسبة للصناعات الجلدية الطبيعية تبين ان اسعار المنتوجات المنافسة والمماثلة هي كما يتم توضيحها في الجدول (1).

باتا) تم دمجها مع معمل الاحذية الشعبية في الكوفة الذي تأسس عام 1963 لتكون شركة باتا العامة في عام 1970، ودمجت هذه الشركة مع شركة الدباغة الوطنية (والتي تأسست عام 1945) والتي تكون المنشأة العامة للصناعات الجلدية عام 1976 وهي إحدى التشكيلات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن وعام 1998 تحولت من منشأة إلى شركة عامة عن طريق قانون الشركات العامة رقم ( 22 ) لسنة 1997 تحت اسم (الشركة العامة للصناعات الجلدية)، وفي 2015/10/8 صدر كتاب يلزم دمج الشركات العامة العائدة لوزارة الصناعة والمعادن حيث تم دمج (الشركة العامة للصناعات القطنية والشركة العامة للسجاد اليدوي والشركة العامة للصناعات النسيجية والشركة العامة للصناعات الجلدية الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة والشركة العامة للصناعات الصوفية وشركة واسط العامة للصناعات النسيجية مصنع منسوجات ذي قار ) وفقا للقرار المرقم 384 لسنة 2016

الجدول (1) اسعار بيع الحذاء الرجالي الجلدي المماثل لمنتوج المعمل للانموذج (79199) (المبالغ بالدينار)

ت	التفاصيل	المبلغ بالعراقي	المبلغ بالدولار
1	تركي (أكسفورد)	27454	18,55\$
2	بريطاني	31080	21\$
3	أيطالي	41440	28\$
	المجموع	99974	

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد الى ابحاث السوق

اذن فان السعر المستهدف يمثل متوسط اسعار المنتوجات المستوردة والمنافسة كما في المعادلة (1) التالية:

$$(1) \text{ سعر البيع المستهدف} = \text{مجموع اسعار المنتوجات} \div \text{عدد المنتوجات}$$

$$(2) \text{ سعر البيع المستهدف} = 99974 \div 3 = 33325 \text{ دينار (بالتقريب)}$$

(2) تحديد الربح المستهدف: المعمل عينة البحث يسعى الى تحقيق هامش ربح بنسبه 10% وفقا لما تم ذكره من قبل شعبة التكاليف، فالربح المستهدف يتم احتسابه كما في المعادلة (3) التالية:

$$(3) \text{ الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح المستهدف}$$

$$(4) \text{ الربح المستهدف} = 33325 \times 10\% = 3333 \text{ دينار}$$

(3) تحديد التكلفة المستهدفة: تحديد التكلفة المستهدفة من خلال

طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما

في المعادلة (5) التالية:

$$(5) \text{ التكلفة المستهدفة للانموذج (79199)} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$(6) \text{ التكلفة المستهدفة للانموذج (79199)} = 33325 - 3333 = 29992 \text{ دينار}$$

(4) احتساب التكلفة الحالية للمنتوج: بلغت التكلفة الفعلية (الحالية) للتقليدي بمبلغ 41217 دينار للانموذج (79199) كما مبين في الجدول (2).

الجدول (2) كميات وأسعار وتكلفة المواد الاولية لنموذج رقم (79199) لسنة 2021 (المبالغ بالدينار)

التفاصيل	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة /دينار	القيمة /دينار
جلد تركي 8/2/1	دسم2	24	649	15586
بطانة وجه كتان	سم2	800	0,8875	710
بطانة صناعية	سم2	1150	0,29	334
الكف تكسون 2ملم	سم2	900	0,598	538
اسطار كف صناعي كامل	سم2	600	0,243	146
فورت حراري 1,4 ملم	سم2	350	0,7231	253
بمبة 1,2/1,1 ملم	سم2	300	0,511	153
خيوط نايلون 30/60 او 40/3	م.ط	15	1,99	30
علبة متطورة	عدد	1	1236	1236
قبطان 65 جلدي	زوج	1	788	788
قمارة	زوج	1	247	247
لبيل نسيجي حراري	زوج	1	281	281
مسمار خشن متنوع	عدد	6	6	36
مسمار ناعم متنوع	عدد	100	4,58	458
ثنر	ملي لتر	15	3,998	60
سبيرتو	ملي لتر	15	4,447	67
نعل 5286	زوج	1	6000	6000
صمغ نيوبرن	غم	50	6,734	337
صمغ pu	غم	40	6,5	260
صمغ لاتكس	غم	30	6,395	192
سيزن	ملي لتر	15	12	180
مجموع التكاليف				27892
متغيرات الاسعار				4292
الاجور				1286
م.صناعية 112%				1440
م.ادارية 71%				818
م.تسويقية 83%				1090
حافز نوعي				4399
مجموع تكاليف الانتاج				41217
هامش الربح 10%				4122
سعر البيع				45339

المصدر: أستمارة التسعير التي تم أعدادها من قبل شعبة التكاليف في الشركة محل البحث

(5) احتساب الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية (تحديد التخفيض المستهدف).

بعد ان تم الاحتساب للتكلفة المستهدفة والبالغة 29992 دينار والتكلفة الحالية (الفعلية) لمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي وفقا لاستمارة التسعير للشركة والبالغة 41217 دينار يمكن أيجاد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية كما في المعادلة (7) التالية

$$(7) \text{التخفيض المطلوب (فجوة التكاليف)} = \text{التكلفة الحالية (الفعلية)} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$(8) \text{التخفيض المطلوب (فجوة التكاليف)} = 41217 \text{ دينار} - 29992 \text{ دينار} = 11225 \text{ دينار}$$

(الانموذج) عينة البحث، وتركز هذه الاداة على المكونات المتعددة للمنتوج وهذا سبب اختيارها من بين ادوات التكلفة المستهدفة الاخرى فضلا عن هذه الصفة التي تكون متوفرة في المنتوج عينة البحث وامكانية جمع المعلومات بالنسبة للمنتوج المنافس، ويتم انجاز تطبيق هذه الاداة عن طريق المراحل الآتية:

(1) جمع البيانات الخاصة بالمنتوج المنافس: تم تحديد وتحليل المنتوج من قبل مهندس الانتاج للشركة للانموذج عينة البحث لتحديد ودراسة خطوات المراحل الانتاجية والعمليات التي ينتج من خلالها المنتوج واختصت شعبة التصميم دراسة كيفية تصميم المنتوج المنافس واختصت بنتائج التحليل هي الدائرة الفنية لمعرفة مواصفات وكميات ومعدلات صرف المواد واسعارها التي حددتها شعبة التكاليف. وهذه الدراسة الهدف منها هو اظهار تحديد المواد الاولية وكمياتها اللازمة لتصميم المنتوج.

(2) مقارنة نتائج التحليل التي تم التوصل اليها بالمنتوج المنافس حيث تمت عملية المقارنة وتم تحديد الاختلاف في المواد الاولية المصروفة للمنتوج المنافس وهذه الاختلافات لم تقلل جودة والاداء الوظيفي للمنتوج التنافسي لكنها خفضت من تكاليف الإنتاج والجدول (3) يوضح الاختلاف بين الكميات المصروفة للمواد الاولية واسعار الشراء بين المنتوج عينة البحث والمنتوج المنافس وكما يلي.

يلاحظ من الجدول السابق ان التكلفة الفعلية للمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي حسب قوائم التسعير الخاصة بالشركة تبلغ 41217 دينار، وان الشركة تقوم بإضافة هامش ربح بمقدار 10 % من التكلفة الكلية للمنتوج وذلك لمواكبة اسعار المنتوجات المنافسة، وعلى الرغم من ذلك فإن سعر المنتوج مقارنة مع المنتوجات الاخرى في السوق يكون مرتفعا.

بعد ان تم تحديد مقدار التكلفة المستهدفة، وكذلك مقدار التخفيض المستهدف او الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية يأتي دور تقنيات المحاسبة الادارية التي تساعد في تحقيق التخفيض المستهدف وذلك للوصول الى التكلفة المستهدفة لتتمكن الوحدة الاقتصادية من عرض منتوجها في السوق بسعر مقارب الى اسعار المنتوجات المنافسة وتحقيق رضا الزبون لتتمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق ارباح اعلى من خلال زيادة الحصة السوقية وتحقيق الميزة التنافسية، لذا تكمن اهمية تقنية التكلفة المستهدفة بانها توضح للشركة ما هو التخفيض الواجب تحقيقه للوصول الى التكلفة المستهدفة ثم ياتي دور تقنيات المحاسبة الادارية مثل الهندسة العكسية والتحسين المستمر وهندسة القيمة لتحقيق هذا التخفيض وبذلك يتضح دور تقنية التكلفة المستهدفة لان تطبيقها يساعد الشركة في الوصول الى التكلفة المستهدفة وبالتالي تحديد سعر بيع مقارب لاسعار السلع المنافسة ويكون الزبون قادرا على دفعه وبالتالي تسهم هذه التقنية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من البقاء والمنافسة داخل الاسواق .

#### 3-4 تطبيق تقنية التحليل المفكك

ان الغاية من تطبيق تقنية التحليل المفكك على المنتوج المنافس هو لاجراء المقارنة المنتوجين لغرض ايجاد الفروقات في المواد المستخدمة في المنتوج المنافس. في هذه المرحلة سيتم تطبيق التحليل المفكك بهدف تحقيق التخفيض المستهدف لتكلفة المنتوج

الجدول (3) مقدار التخفيض في تكلفة المكونات الداخلة في المنتوج عينة البحث الانموذج (79199) (المبالغ بالدينار)

منتوج المنافس الايطالي					منتوج المعمل عينة البحث				
مقدار التخفيض	القيمة /دينار	السعر /الوحدة /دينار	وحدة القياس	التفاصيل	القيمة /دينار	سعر /الوحدة /دينار	الكمية	وحدة القياس	التفاصيل

3511.992	10344	431	24	دسم2	جلد البقر	13856	577.333	24	دسم2	جلد تركي
578	132	0.165	800	سم2	بطانة وجه كتان	710	0.8875	800	سم2	بطانة وجه كتان
44	290	0,29	1000	سم2	بطانة صناعية	334	0.29	1150	سم2	بطانة صناعية
245.5	293	0.325	900	سم2	الكف تكسون 2ملم	538	0,598	900	سم2	الكف تكسون 2ملم+نصف كف 1.5 ملم
0	146	0.243	600	سم2	اسطار كف صناعي كامل	146	0.243	600	سم2	اسطار كف صناعي كامل
66.25	187	0.6225	300	سم2	فورت سيليلوزي 1.2 ملم	253	0.7231	350	سم2	فورت حراري 1.4 ملم
39	114	0.38	300	سم2	بمبة 1.1/1.2ملم	153	0.511	300	سم2	بمبة 1.1/1.2ملم
20.48	9.52	1.19	8	م.ط	خيط نايلون 3/40 او 60/30	30	1.99	15	م.ط	خيط نايلون 60/30 او 3/40
336	900	900	1	1	علبة كارتون	1236	1236	1	عدد	علبة متطورة
788						788	788	1	زوج	قيطان 65 جلدي
0	247	247	1	زوج	قمارة	247	247	1	زوج	قمارة
181	100	100	1	زوج	ليل معدني	281	281	1	زوج	ليل نسجي حراري
36						36	6	6	غم	مسمار خشن
406.32	51.68	3.23	16	غم	مسمار ناعم	458	4.58	100	غم	مسمار ناعم
23.45	36.55	3.655	10	ملي لتر	ثتر	60	3.998	15	ملي لتر	ثتر
67						67	4.447	15	ملي لتر	سبيرتو
2800	4200	4200	1	زوج	ارضية حذاء (نعل) نوع 854	7000	7000	1	زوج	ارضية حذاء (نعل) نوع ايكو
77	260	6.5	40	غم	صمغ نيوبرن	337	6.734	50	غم	صمغ نيوبرن
0	260	6.5	40	غم	صمغ pu	260	6.5	40	غم	صمغ pu
192						192	6.395	30	غم	صمغ لاتكس
60	120	12	10	ملي لتر	سيزن	180	12	15	ملي لتر	سيزن
9472	17690					27162				المجموع

المصدر: اعداد الباحثين بالاستناد الى المقابلة مع المصمم (المنفذ) في شعبة التصميم للدائرة الفنية والمقابلة مع مهندسي الإنتاج

**2-5 التوصيات**

- أ. استخدام تقنيات الكفوية المعاصرة لإدارة التكاليف المتمثلة بالتكلفة المستهدفة لما لها من دور فاعل في التخصيص والتحديد الأمثل للتكاليف والخروج بالتكلفة الحقيقية (الفعلية) للمنتوج وتحديد فجوة التكاليف من خلال مقارنتها مع التكلفة المستهدفة.
- ب. ضرورة إعادة النظر في طريقة تصميم منتوج الحذاء الجلدي الرجالي إذ إن الوحدة الاقتصادية عينة البحث تقوم بانتاج المنتوج وفق مواصفات المنتوج المنافس وتحقيق القيمة النقدية وأدارة تكاليفها وفق الطرق التقليدية دون النظر إلى باقي ابعاد قيمة الزبون المتمثلة بجودة المنتوج حيث انحصر مفهوم الجودة في ان يكون المنتوج مطابق للمواصفات دون ان يكون وفق طلب الزبون.
- ج. فتح معامل الدباغة الخاصة والمختصة بدباغة الجلود بما يوفر لها وفورات في تكاليف شراء الجلود الجاهزة لمختلف منتوجاتها من موردين خارجيين وهذا يسهم في تخفيض وصول المواد الأولية إلى العملية الانتاجية.
- د. اعتماد تقنيات إدارة التكلفة في احتساب تكاليف الوحدات الاقتصادية سواء كانت انتاجية او خدمية لتحقيق الدقة في احتساب تكلفة المنتوج او الخدمة.
- هـ. الاخذ بالتقنيات الهندسية الحديثة التي تطبقها الشركات والمصانع الناجحة والتي تحقق التخفيض الممكن بالتكاليف لتجنب تحقيق الخسائر وتراجع الاداء بما يعزز الميزة التنافسية.

**المصادر**

- [1] محمد، حسام احمد، (2012). "استعمال تحليل القيمة والهندسة العكسية في تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، العراق
- [2] الراوي، منال ظاهر رشاد، (2021): "ادارة التكلفة بتطبيق تقنية التكلفة على اساس المواصفات والهندسة العكسية لتخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق
- [3] الموسوي، حيدر عطا زبين، (2014)، " تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على اساس الانشطة دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، بحث لنيل شهادة محاسبة كلف وادارية(شهادة دكتوراه)

من النتائج التي يعكسها الجدول يتضح تحقيق التخفيض المستهدف الحاصل في تكاليف المواد الأولية ذات العلاقة بمنتوج الحذاء الجلدي الرجالي بمقدار 9472 وهو مايمثل نسبة 84% من مقدار التخفيض المستهدف والبالغ 11225 دينار وهذا يتحقق اذا ماتم تعديل مواصفات المنتوج عينة البحث للمعمل طبقا لمواصفات المنتوج المنافس نوع الابطالي للاستفادة من التخفيض المذكور.

**المبحث الخامس/الاستنتاجات والتوصيات****1-5 الاستنتاجات**

- أ. تعد تقنية التكلفة المستهدفة أحد التقنيات المعاصرة التي ظهرت نتيجة لازدياد وانفتاح الاسواق مبادئ الى ازدياد شدة المنافسة حيث اصبحت الوحدات الاقتصادية بحاجة الى معلومات حول المنتوجات المنافسة كونها مطالبة بأنتاج منتوجات تواكب التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال الحديثة وتحقيق الميزة التنافسية لمنتوجاتها.
- ب. لا يقتصر دور تقنية التكلفة المستهدفة بأحتساب التكاليف بل وأنها توفر نظاما شاملا للإدارة الاستراتيجية لتكاليف وارباح الوحدة الاقتصادية لانها قائمة على اساس متطلبات الزبائن وظروف السوق فضلاً عن تبنيتها استراتيجية الملائمة في احتساب التكاليف والارباح المراد تحقيقها في حدود التكلفة المستهدفة.
- ج. اعتمدت الشركة الطريقة التقليدية في التسعير القائمة على أساس التكلفة + هامش الربح ما أدى الى تسعير المنتوج الحذاء الجلدي الرجالي بسعر غير قادر على المنافسة في السوق لوجود منتوجات منافسة بأسعار أقل وبالتالي أدى الى انخفاض الطلب على منتوج الشركة.
- د. تعتبر تقنية التحليل المفكك (هندسة العكسية) مزيج بين حفلي الهندسة والتكاليف لمعرفة الاسرار الكامنة وراء تصنيع وتقديم المنتوج او الخدمة ودراسة تفاصيلها في الوحدات الاقتصادية المنافسة لتطوير منتوج او خدمة الوحدة او تخفيض تكاليفها.
- هـ. من الممكن الاخذ بمواصفات المنتوج المنافس والتي تنقل منتوج الشركة من الخسارة الى الربح أيضا عند تطبيق التحليل المفكك بشكل جزئي ويسهم في كشف مواطن ضعف تسويق وبيع المنتوج وارتفاع تكاليفه واقتراح البدائل ممكنة التطبيق في الوقت الراهن.

- مجلة الادارة والاقتصاد ، المجلد ( 8 )، العدد ( 30 ) . ص  
ص ( 156-180)
- [13] Sato, Yoshihiko&Kaufman, Jerry, (2005),"Value Analysis Tear-Down: Anew Process for Product Development and Innovation" ,1st ed., New York.
- [14] 14Rains, Jim,(2011),"Target Cost Management The Ladder to Global Survival and Success",United States of America.
- [15] Kahveneci, Ata &Okutmus, Ercument,(2015),"Examining the Effects of the Manufacturing Costs Using Teardown Analysis to Minimize The Costs", Faculty of Economics, University of Nis 16 Oct. International Scientific Conference, p(344-355).
- [16] Cooper, Robin, Slagmulder, Regine, (1997). "Target costing and value engineering", by The IMA Foundation for Applied Research, Inc,United States of America,.
- [17] Hilton, Ronald W. & Platt, David E., (2020): "Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment" 12th Edition . Mc Graw –Hill, Education.
- [18] Ferreir, M. M. & Oliveira, S. R. M. (2020):" Integrated framework for strategic cost management based on target costing, ABC and product life cycle in PDP: Empirical experience". Global Journal of Business, Economics and Management": Current Issues. 10(1),pp (31-43).
- [19] Silva, Rui, (2022)." A bibliometric Review Of Target Costing Management using r bibliometrix ", Academy of Entrepreneurship Journal,28(1).
- [20] Kadarova, Jaroslava, Teplicka, Katarina, Durkacova, Michaela, & Vida, Marek, (2015): "Target Costing Calculation and Economic
- جامعة بغداد، لمعهدة العالي للدراسات المحاسبية والمالية،بغداد، العراق
- [4] الخياط، عمار جميل حسن علي، (2017):"تخفيض التكاليف باستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسي للوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية (بحث تطبيقي في شركة فاينتنشل لينكز للتجارة العامة"،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة الدول العربية.
- [5]Hansen D. & Mowen M.,(2007). "Managerial Accounting", 8th Edition, South Western Cengage Learning, USA, .
- [6]Horngren C., Datar S., Rajan M.,(2015). "Cost Accounting a Managerial Emphasis", 15th Edition, Pearson Education Inc., New Jersey, USA.
- [7]Drury C.,(2012). "Management and Cost Accounting", 8 th Edition, South Western Cengage Learning, United King.
- [8]Hilton R., & Platt D.(2014)." managerial accounting creating value in a dynamic ,business environment " , 10th edition, , MC Graw hill, USA,.
- [9]Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G.,(2008)." Management and cost a ccounting ", 4 th edition , pearson education limited ,New yor, USA,.
- [10] جواد، صالح مهدي. (2009). " توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة" دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات الكهربائية – معمل الفتح -مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد (7)، العدد (3) . إنساني. ص ص (163-179) .
- [11] سرور ، منال جبار وعبد الرضا ، دعاء أحمد ، (2018). " التكامل بين تقنية التحليل المفكك وادارة الجودة الشاملة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات" ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية. العدد(107). المجلد (24) .كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد. ، ص ص ( 649-669 ) .
- [12] الكواز ، صلاح مهدي و القصاب ، باسم عبد الحسن ) ( 2019 ) . "توظيف أسلوب الهندسة العكسية في تخفيض التكاليف في ظل تقنية التكلفة المستهدفة" ، بحث تطبيقي ،

- في قطاع غزة-دراسة ميدانية". مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد(20) . العدد (2).
- [30] محمد، امير علي، (2019): "دور تيار القيمة وهندسة القيمة في دعم تقنية التكلفة المستهدفة لتعزيز قيمة المنتج - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التقنية الادارية، بغداد.
- [31] البلداوي، شاكر عبد الكريم والكوازي، صلاح مهدي، (2016): "استعمال تقنيتي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت والتكلفة المستهدفة في تحسين قيمة المنتج-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة- معمل النجف". المجلة العراقية للعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. المجلد(12)، العدد(48). ص 169-223.
- [32] الفصاح، باسم عبد الحسن عبود، (2019): "التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وأثره في تخفيض التكاليف (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة- معمل القديفة)". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء. العراق
- [33] Omar, Normah & Sulaiman, Suzana & Hui, Wee Shu & Rahman, Ibrahim Kamal Abdul & Hamood,
- [34] Jiang, Liping & Hansen, Carsten Orts (2016): " Target Costing as a Strategic Tools to Commercialize the Product & Service Innovation", Department of Operations Management, Copenhagen Business School, Denmark.
- [35] جريرة، طلال سليمان، (2011): "منهج التسعير على اساس التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقه في قطاع الادوية والصناعات الطبية في الاردن-دراسة ميدانية" مجلة دراسات العلوم الادارية. المجلد (38)، العدد(1).
- [36] ابو رغيف، اسماعيل عباس منهل، (2012): "استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات. (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية /واسط)، العهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد. بغداد. العراق
- "Gain for Companies", Procedia Economics and Finance, ( 23), p.p (1195 – 1200).
- [21] عيشاوي، فايزة، (2018): "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية -عين مليلة)". رسالة ماجستير في علوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي.
- [22] طحان، عيسى بيبر، (2018) " تطبيق التكاليف المستهدفة في إعادة تصميم وتطوير المنتجات". رسالة ماجستير، كلية الهندسة الميكانيكية، جامعة حلب. سوريا.
- [23] الطيشايب، أشرف رجاوة، (2021) "دور التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الابراهيمي. الجزائر.
- [24] Pazarceviren, Selim Yuksel & Celayir, Duygu (2013): "Target Costing Based on The Activity Based Costing Method & a Model Proposal", European Scientific Journal, ISSN 1857-7881, pp (1-21).
- [25] Pazarceviren, Selim Yuksel & Dede, Bayram (2015): "Life Cycle Costing Model Based on Target Costing & Activity Based Costing Method & A Model Proposal", European Scientific Journal, ISSN 1857-7431, pp (121- 138).
- [26] Sharafoddin, S., (2016): "The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran", Procedia Economics and Finance, Vol. 36, pp. (123 – 127).
- [27] Datar, S. M., & Rajan, M. V., (2018): "Hornngren's cost Accounting A Managerial Emphasis", 16th Ed, PEARSON New York, NY.
- [28] العشاوي، محمد عبد الفتاح. (2011): "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث" الطبعة الاولى، داراليازوري العلمية للنشر والطبع، الاردن.
- [29] حلس، سالم و الحداد، محمد. (2012): "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة

[37] Bierer, A. & Gotze, U. (2013): "Target Costing for Energy & Cost Oriented Product Development", Chemnitz University of Technology, Chair of Management Accounting & Control, pp (435-450).

[38] العكيلي، ليث مهدي عزيز، (2020): "تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة وتيار القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية. بغداد. العراق.