

تكامل اسلوب المقارنة المرجعية واسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض  
التكاليف البينية في قطاع تجارة التجزئة في العراق

مروان محمد داود الجبوري      أ.م.د. خالد غازي عبود التمي

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل/ قسم المحاسبة

Integration of the benchmarking method and the target cost  
method in reducing intra-cost costs

In the retail sector in Iraq

**Marwan M. D. Al-Jubouri   Assis.Prof. Dr. Khaled G. A. Al-Tami**  
**College of Admin. & Econ./ Uni. of Al Mosul / Dep. of Accounting**

تاريخ قبول النشر 2021/8/30

تاريخ استلام البحث 2021/7/4

**المستخلص:**

لقد اقتصت هذه الدراسة في تناول موضوع تكامل اساليب ادارة التكلفة البيئية لتخفيض التكاليف البيئية في قطاع تجارة التجزئة في العراق وهذه هي جزء من الدراسة التي انفرد بها الباحثان وبالتقييم فإنها تعد أول دراسة تتناول هذا الموضوع من هذا الجانب في البيئة العراقية جمعت هذه الدراسة متغيرات (اسلوب المقارنة المرجعية واسلوب التكلفة المستهدفة) وبيان اثر تطبيق اساليب ادارة التكلفة لتطوير نظام التكاليف وفهم الية التكامل بينها وسبل تقويتها والاستفادة منها في تعزيز عمل الشركة التجارية عينة الدراسة، وتعزيز موقعها التنافسي في قطاع تجارة التجزئة في العراق. ان اغلب الدراسات السابقة تناولت اسلوب واحد من بين عدة اساليب وتطبيقه على عينة الدراسة اما في الدراسة الحالية سوف تتناول عدة اساليب لإدارة التكلفة البيئية في ظل قطاع تجارة التجزئة من خلال توضيح دور الاساليب في تخفيض التكاليف البيئية.

**الكلمات المفتاحية:** المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة، التكاليف البيئية.

**Abstract:**

This study was specialized in dealing with the issue of integrating intra-cost management methods to reduce intra-costs in the retail trade sector in Iraq, and this is part of the study that the two researchers were alone in evaluating, as it is the first study dealing with this issue from this aspect in the Iraqi environment (The reference comparison and the target cost method) and a statement of the impact of applying cost management methods to develop the cost system and understand the mechanism of integration between them and ways to strengthen and benefit from them in enhancing the business of the study sample, and enhancing its competitive position in the retail sector in Iraq.

Most of the previous studies dealt with one method among several methods and its application to the study sample. In the current study, it will deal with several methods of evident cost management in the retail sector by clarifying the role of methods in reducing internal costs.

**Keywords:** benchmarking, target cost, inter-costing.

**المقدمة:**

تقدم محاسبة التكاليف معلومات مهمة جدا على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي وفي عالم الميزة التنافسية فإن التكاليف يجب أن تدار بذكاء وبقوة، فالمنشأة التي تفشل في تخفيض تكاليفه باقل سرعة من منافسيها سيكون مستوى أرباحها منخفض وسيعرضها لخسارة لمركزها التنافسي او الانهيار والزوال فالبيئة التنافسية تتطلب تطوير دائم لممارسات إدارة التكلفة وذلك للحفاظ على مستوى منخفض للتكاليف، حاليا لم تعد المنافسة بين المنشآت ولكن بين سلاسل التجهيز و برز مؤخره مدخل جديد لإدارة التكلفة يعرف بالإدارة البيئية للتكلفة (Management Inter Organizational Cost).

ان قطاع التجاري في العراق حاليا من اهم القطاعات الموجودة لما له من تأثير على الوضع الاقتصادي للبلاد حيث يعتمد العراق على القطاع التجاري شبه الكلي على توفير المواد الاولية والمنتجات الاستهلاكية والخدمية للمواطنين وذلك بسبب ضعف القطاعات الاخر الزراعي والصناعي ومن هذا المنطلق حرصت هذه الدراسة على دراسة عينة من هذا القطاع وهي شركة (دار الخير للتجارة العامة) و تطبيق اساليب ادارة التكلفة البيئية من اجل تحسين وضع التجارة الحالية وتطوير المنتجات المعروضة حاليا وكذلك من اجل تخفيض تكلفة تلك المنتجات مما له من اثر ايجابي على الوضع الاقتصادي للشركات والموردين والزبائن من خلال رفع القدرة الشرائية من خلال تخفيض التكلفة المصحوب بتخفيض قيم المنتجات في السوق ووفقا لهذا المدخل يمكن أن تتعاون المنشآت التي تجمعها سلسلة توريد واحدة في إدارة التكلفة.

**أولاً: مشكلة الدراسة**

تكمن مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم القدرة على خفض التكاليف البيئية والضعف في مستوى أداء شركات الأعمال في ظل ظروف البيئة التنافسية الحالية التي تفرض الاتجاه بقوة نحو ادارة التكلفة البيئية، لذلك اهتمت هذه الدراسة ببيان أهم الآثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان تخفيض تكاليف تقديم المنتجات، والحفاظ على مستوى متميز من الجودة، وتحقيق التميز في ظل التقنيات الحديثة.

لذا يمكن إثارة عدة تساؤلات تساهم في إبراز مشكلة الدراسة:

1- يمكن لأساليب ادارة التكلفة البيئية تحديد وخفض التكاليف البيئية في قطاع تجارة التجزئة؟

2- ما هو تأثير تكامل اساليب ادارة التكلفة البيئية على تخفيض التكاليف البيئية ؟

3- هل يمكن اجراء تكامل بين اساليب ادارة التكلفة البيئية في قطاع تجارة التجزئة ؟

### ثانياً: أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها من حيث الجانب العلمي من حداثة وأهمية أساليب إدارة التكلفة البيئية ومتطلبات تطبيقها وندرة الدراسات التي تناولتها، فضلاً عن محاولة ألقاء الضوء على الاساليب التي تؤثر على عناصر التكاليف البيئية وابعادها وادارتها وكيفية تكامل تلك الاساليب ومالها اثر ذلك على التكاليف.

من الجانب العملي حيث ان في قطاع تجارة التجزئة هناك ندرة كبيرة من الدراسات السابقة التي تتناول تطبيق اساليب ادارة التكلفة البيئية وان الدراسة الحالية ستحاول تطبيق تلك الاساليب الملائمة لقطاع تجارة التجزئة ومدى تأثيرها في قطاع تجارة التجزئة حيث ان تطبيق اساليب ادارة التكلفة البيئية سوف يحقق للشركة التجارية (متاجر التجزئة) عينة الدراسة في قطاع تجارة التجزئة الحصول على الميزة التنافسية و تحقيق الارباح و قيمة سوقية اكبر.

### ثالثاً: أهداف البحث

يهدف البحث بشكل رئيس إلى التعرف على إمكانية الاستفادة من أسلوب إدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية، وتحديد العوامل والمحددات التي تعزز وتساعد على نجاح تطبيقه وكيفية تعظيم الاستفادة منه لجميع الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بسلسلة الاعمال، الأمر الذي يساهم في زيادة الثقة بين أطراف السلسلة ومن ثم زيادة حجم الاعمال. وتتبلور أهداف الدراسة في كل مما يأتي:

- 1- تحديد الاساليب الملائمة في إدارة التكلفة البيئية وأهميتها في قطاع تجارة التجزئة.
- 2- كيفية استخدام اساليب ادارة التكلفة البيئية في تخفيض التكاليف البيئية وكيفية تكاملها.
- 3- بيان اثر تكامل اساليب ادارة التكلفة البيئية في خفض التكاليف البيئية في قطاع تجارة التجزئة.

### رابعاً: فرضية البحث

"ان استخدام اساليب ادارة التكلفة الملائمة له دور مؤثر في تحديد وتخفيض التكاليف البيئية في قطاع تجارة التجزئة"

"ان تكامل الاساليب فيما بينها له دور كبير في تخفيض التكاليف البيئية في قطاع تجارة التجزئة"

## خامساً: منهج البحث

اعتمد الباحث المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري من الدراسة على البحوث والدراسات والكتب والمؤلفات العربية والانكليزية التي تعرضت لموضوع الدراسة، ولإنجاز متطلبات الجانب العملي فقد اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على البيانات المتوفرة لدى الشركة التجارية عينة الدراسة والموردين لعام 2020.

ولغرض تحقيق اهداف البحث سنتناول المحاور التالية

1- ادارة التكلفة البيئية

2- المقارنة المرجعية

3- التكلفة المستهدفة

4- الدراسة الميدانية

## اولاً : ادارة التكلفة البيئية

### 1- مفهوم ادارة التكلفة البيئية

ان ازدياد عمليات التعهيد في الوقت الحالي من خلال الاستعانة بمصادر خارجية تساعد الشركات على ممارسة الانشطة او الخدمات او الوظائف الغير اساسية في مجال عملها او حتى احالة تجهيز او تصنيع جزء او مكون ما، لتخفيض اجمالي تكاليفها الحصول الميزة التنافسية من خلال التركيز على مواردها النادرة على الوظائف او الانشطة الاساسية وزيادة سرعة تطوير منتجاتها بالاعتماد على الموردين الخارجيين. (شكور، 2020، 22) حيث يجب نقل إدارة التكلفة خارج الجدران الأربعة للمؤسسة ونشرها عبر سلاسل الموردين والزبائن عندما تقوم الشركات بتوسيع برامج إدارة التكلفة الخاصة بها خارج حدودها التنظيمية يمكنها الحصول على تكاليف أقل من خلال تنسيق إجراءاتها مقارنة بتخفيضات التكلفة التي قد تحققها بشكل فردي. (8, 2018, Lateur) حيث ان إدارة التكاليف البيئية جوهرها هو العمل بشكل متعاون لإيجاد فرص خفض التكاليف. (خليفة، 2021، 31) وعندما يكون تركيزها الاساس على خفض التكلفة سوف ينعكس مباشرة على سعر بيع المنتجات للوصول الى رضا الزبون (الدلفي، 2021، 41) حيث عرفها (Fayard, et al) بأنها مسلك استراتيجي التي تطور نطاق تطبيق أنشطة ادارة التكلفة الى ما هو ابعد من الادارة التقليدية للتكاليف الداخلية لتشمل ادارة التكاليف بين اعضاء سلسلة التجهيز، لذلك ينبغي ان تكون المنظمات المتعاونة قادرة على تحديد اوجه التعاون

المحتملة بين الشركات وإدارة الموارد المحددة اللازمة لتوسيع إدارة التكاليف إلى ما وراء الحدود التنظيمية لخفض التكاليف في كافة سلسلة التوريد وخلق القيمة التنافسية للشركة، أي ان إدارة التكلفة البينية على أنها امتداد مشترك بين المنظمات لأنشطة سلاسل التوريد مع نفس قدرات التخطيط والتحكم الأساسية ل سلسلة التوريد التي يتم تطبيقها على إدارة التكلفة البينية (Fayard, et .al, 2014, 3) وأضاف (Antti at el) فإن إدارة التكلفة البينية (IOCM) هو تحديد الفرص لخفض التكاليف المشتركة من خلال تنسيق الأنشطة، لذلك يجب أن تكون الشركات قادرة على تحقيق تكاليف إجمالية أقل من العمل بشكل مستقل (Antti at el, 2014, 8).

## 2- مفهوم التكلفة البينية

ان التحول من فكرة أن المنتج النهائي {العضو الأخير في سلسلة التجهيز} هو المسؤول الوحيد عن تخفيض التكاليف وتحسين مستوى الإنتاج بحكم أن لديه علاقة مباشرة مع الزبون النهائي إلى حقيقة مغزاها أن تخفيض التكاليف وإرضاء الزبون لا يتم إلا من خلال تضافر جهود أعضاء سلسلة التجهيز والتي تشترك في إنتاج المنتج. من ذلك وجب معرفة ماهي التكاليف البينية وما السبل اللازمة لتخفيضها (Lateur, 2018, 5).

وقد توصلت الدراسات والبحوث الحديثة في مجال التجهيز إلى نجاح اغلب المؤسسات في تحقيق مستويات عالية من الكفاءات الإنتاجية الأمر الذي أدى إلى تعقيدات في تحقيقها لوفورات في تكاليف خدمات و سلع المنظمة الكلية بالاعتماد على تكاليف إنتاجها لمنتجاتها، ولكن في الطرف المقابل لم تنتبه تلك المنظمات لتكلفة أنشطة التوريد، والتي قد تصل إلى نسبة تتراوح بين 20% و 30% من تكاليف خدمات و سلع المنظمة الكلية، فلم تحاول أن تخفض من تكلفة أداء تلك الأنشطة من قبل ولذلك أدركت المنظمات أهمية تحليل كافة عناصر تكاليف التوريد لتخفيض تكلفتها الكلية، ومن ثم تعظيم أرباحها (لعشاش، 2016، 82).

حيث عرفها (الحضري) وهي التكاليف التي تنشئ خارج الحدود التنظيمية للشركة حيث تكون بين شركاء سلسلة التجهيز مثل تكاليف الخامات و المكونات المشتراة من الموردين وكذلك التكاليف المرتبطة بالمشتريين (الحضري، 2016، 61).

واوضح (الديباني) على انها تراكم التكاليف من الموردين إلى المشتريين وصولاً إلى التكلفة الكلية للمنتج النهائي وتعتبر عن قدر مساهمة كل عضو من أعضاء سلسلة التجهيز في التكلفة الكلية للمنتج النهائي وبالتالي يساهم ذلك في تحديد أهداف خفض التكاليف (الديباني، 2016، 38).

كما بين (Fayard, et al) سابقاً ركزت الشركات على التكاليف التي يمكنهم التحكم فيها من الداخل، وهو ما يعرف باسم إدارة التكلفة الداخلية (ICM)، ولكن بعد ظهور التكنولوجيا القادرة على قياس التكاليف وتتبعها على طول سلسلة التجهيز، أصبح هناك اتجاه جديد لإدارة التكاليف المرتبطة بشركاء سلسلة التجهيز أيضاً (Fayard, et al, 2014, 2).

### ثانياً: المقارنة المرجعية (BM)

يدل مفهوم المقارنة المرجعية إلى المقارنة المستمرة والمنظمة للجودة والكفاءة بين المنتجات والخدمات والأنشطة في المنشآت بهدف أساسي هو تحقيق التميز في سوق العمل، في عملية المقارنة هذه يتم تحديد المعايير أو العناصر المرجعية التي تتوافق مع تلك المنتجات أو عمليات العمل الخاصة بالمنشأة أو المجموعة التي تحصل على أفضل النتائج واستخدامها كعناصر مقارنة وأمثلة لتطبيق أفضل الممارسات والمعرفة على المنشآت الأخرى (Gilart, 2017, 8).

كذلك تعرف بأنها تقنية و أسلوب منظم للتعلم من الآخرين و جلب المعرفة منهم من خلال الملاحظة طرق الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المنشأة أو المنشآت الأخرى التي كسبت خبرات في مجالات معينة من العمل و يمكن اجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي (Bruno & Didier, 2014, 8).

فيعرفها (Lenz) ان المقارنة المرجعية هي عملية مستمرة و منهجية لتقييم الخدمات والمنتجات والطرق بالنسبة للمنافس الأكثر جدية أو تلك المنشآت الرائدة في الأسواق (Lenz, 2020:16).

من التعاريف السالفة الذكر يتبين أن المقارنة المرجعية تتسم بما يلي: (مصطفى، 2017، 2)

- عملية مستمرة لتقييم أداء المنظمة (المنتجات و الخدمات، الوظائف والطرق وغيرها)، والتي تهدف الى تحسين الأداء.
- عملية تسعى للنهضة الفكرية و مولدة للمعارف الجماعية.
- إن عملية التقييم تتم في اطار رؤية مقارنة أفضل النماذج في ذلك المجال و هذا التبادل الممارسات والخبرات وتعزيز الابداع.

- تتم عملية المقارنة ضمن اطار قانوني وشرعي.
- تكون المقارنة مع اقسام المنشأة نفسها أو مع منشآت أخرى.

أن الهدف الأساسي من المقارنة المرجعية هو تحديد أفضل مستوى للأداء وذلك من أجل تدعيم التوجه نحو التحسين المستمر في أداء المنشآت واختيار أسبقيات التحسين ورفع مستوى الأداء المقابلة توقعات الزبائن وبالتالي تحقيق الاستمرارية في السعي للوصول للأداء المثالي في المؤسسة. (ابو هاني، 2018، 10) حيث أنها نهج للتغيير الايجابي عبر نظرة خارجية تقود الى تحسينات داخلية، وذلك عن طريق محاولة الاجابة عن سؤالين جوهريين، الأول: كيف اصبح الآخرون. الأفضل؟ والثاني: كيف نكون افضل؟ وابعد من ذلك فهي "مباراة أو مضاهاة افضل الافضل (البطة، 2015، 20).

### 1- انواع المقارنة المرجعية

ان الحصول على أحسن الممارسات تكون من داخل الشركة أو من خارجها وأحد السبل إمام الوحدات هو أن تضمن نظام الرقابة لعملية المقارنة المرجعية عن طريق ربط الشركة مع قاعدة بيانات من شركات أخرى للتعلم من اساليبها، ويمكن تصنيف المقارنة المرجعية إلى صنفين رئيسين (بلاسكة ومزياني، 2013، 57).

#### أ. المقارنة المرجعية الداخلية Internal Bench marking

تشتمل على اعتماد وحدات تنظيمية ذات أداء متميز داخل المنشأة واعتبارها كأساس للمقارنة لتحسين أداء الاقسام التنظيمية الأخرى للمنشأة نفسها ويدخل ضمن هذا النوع عملية المقارنة المرجعية التي تتم في المنشأة التي لها عدة فروع أو اقسام.

#### ب. المقارنة المرجعية الخارجية External Bench marking

وتشتمل على إجراء المقارنة مع وحدات أخرى رائدة في نفس مجال عمل المنشأة أو مجال آخر وتتضمن (محمد، 2012، 11):

#### • المقارنة المرجعية التنافسية Competitive bench marking

تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين لتحقيق مستويات أفضل في الأداء لذلك تسمى أيضا المقارنة المرجعية في الأداء إذ تستخدم في مجال مقارنة المنتجات، الخدمات، التكنولوجيا، الأفراد، الجودة والتسعير وبقية المجالات الأخرى.



• المقارنة المرجعية الوظيفية Functional Bench marking

ويطلق عليها أيضا المقارنة المرجعية العملية وتشمل مقارنة وظيفة معينة (إدارة الموارد البشرية، التسويق،...الخ) أو أي عملية مثل تدريب العاملين أو غيرها بأمثالها في المنشآت الأخرى وقد تتم المقارنة مع وحدات تعمل بنفس المجال أو مجالات أخرى كمقارنة استقبال الزبائن في الفنادق مع استقبال المرضى في المستشفيات.

**ثالثا: التكلفة المستهدفة: Target cost ( TC )**

يؤثر الزبون اليوم على سعر المنتج حسب مواصفات المنتج والمنتجين، لذلك يجب على رجال الأعمال تكييف سعر المنتج مع متطلبات الزبائن، هذا السبب كان هو الحافز لتغيير إنشاء واستخدام طرق حديثة جديدة مثل التكلفة على أساس النشاط، وتكلفة كايزن، والتكلفة المستهدفة، وتكلفة العمل، وتكلفة المخزون وغيرها، واستخدام هذه الأساليب في الشركات. (Kádárová, et.al, 2015:1196)

ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة في الآونة الأخيرة نتيجة التطورات التكنولوجية وفي ظل التنافس الكبير بين الشركات على المستوى المحلي والعالمي، وعدم التمكن من تغيير أسعار منتجاتها من حيث رفع أسعارها متميزة عن غيره من نظم التكاليف السابقة، حيث يتناول أسلوب التكلفة المستهدفة العملية الإنتاجية من بداية التخطيط لها ولغاية ان يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، و قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك (صالح، 2014، 34).

إن التكلفة المستهدفة هي نظام لتحديد التكلفة التي يتولد عندها المستوى المطلوب من الربحية عند البيع بالسعر المتوقع وتستخدم التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة أثناء تصميم المنتجات، وهي تعمل كأسلوب من اساليب ادارة التكلفة البيئية من خلال تحديد تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات وأي عناصر مصنعة خارجية يحتويها المنتج، وان جزءا كبيرا من تكلفة الانتاج يتمثل في المكونات الموردة من الخارج، لذلك فمن الواجب ممارسة الضغط على الموردين لخفض التكاليف لكي يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة (Cooper and Slagmulder, 1999, P. 181).

ووضحها (كونا) هي إحدى تقنيات الإدارة التكلفة الإستراتيجية التي ظهرت بسبب تزايد حدة المنافسة العالمية و التي تركز على خفض التكاليف من خلال تصميم المنتجات على ضوء الإمكانيات و التقنيات الصناعية لدى الشركة، وتحديد الأسعار في ضوء السعر الذي يقبل به الزبائن و تتماشى مع أسعار

المنافسين، و حذف النشاطات التي لا تضيف قيمة للمنتج و تحسين أداء الشركة دون المساس بجودة المنتج ووظيفته (كونا، 2015، 75).

واضاف (Ghafeer) ان التكلفة المستهدفة هي أداة للتخطيط والرقابة على المستويين المحاسبي و الإداري، من خلال استخدامها في توجيه أهداف التكلفة والأنشطة والموارد بدءًا من مرحلة تخطيط وتصميم الإنتاج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج. (Ghafeer,et.al, 2014:254)

حيث أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing بمثابة توجه إداري محاسبي مستحدث يهدف إلى تخفيض التكاليف والتركيز على إدارة التكلفة في مراحل تصميم وتطوير المنتج وتقوم فكرة هذا الأسلوب على أنه لا يجب ان تصمم المنتجات في ضوء الإمكانيات الصناعية المتوفرة للمنشأة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لتلك الإمكانيات فحسب، بل يجب ان تصمم المنتجات التي يمكن أن تحقق المنافسة السعرية والتي يمكن أن تحقق نجاحا متميزة في السوق التنافسية. (الديباني، 2016:64)

حيث ظهر مفهوم التكلفة المستهدفة كنتيجة لعاملين مهمين متعلقين بالتكلفة والسوق واحد منهم هو السعر الذي يحدده السوق في الوقت الحاضر نتيجة لزيادة المنافسة فقدت الشركات السيطرة على تحديد سعر المنتجات لذلك يتم تحديد السعر من قبل السوق السبب الآخر الذي له تأثير على ظهور التكلفة المستهدفة هو تحديد الجزء الأكبر من تكاليف المنتجات في مرحلة تصميم المنتج (Lawrence & Adebisi, 2014, 52).

هناك ستة مبادئ رئيسية لتقدير التكلفة المستهدفة ونظرًا لأن هذه المبادئ تتخذ نهجًا مختلفًا من حيث إدارة التكلفة فإنها تكشف عن نهج مختلف تمامًا عن الأنظمة التقليدية من حيث التكلفة وتخطيط الربح. هذه المبادئ الستة الرئيسية هي (Selim& Bayram, 2015, 125):

أ. احتساب التكلفة وفقًا للسعر: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المستهدفة يتم حساب التكلفة المستهدفة باستخدام الصيغة التالية:

$$\{ \text{سعر السوق} - \text{الربح المطلوب} = \text{التكلفة المستهدفة} \}$$

ب. التركيز على الزبون: النظر في وتحليل احتياجات الزبائن وتوقعاتهم بشأن الجودة والتكلفة والوقت لتصميم المنتج وقرارات العملية.

ج. التركيز على تصميم المنتج: تبدأ مراقبة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب إجراء تغييرات هندسية قبل بدء الإنتاج، تهدف التكلفة المستهدفة إلى توفير التكاليف قبل إنتاج المنتج، حيث أن

80-85% من تكلفة المنتج تنشأ في عملية تصميم المنتج، لذلك فإن مرحلة التصميم هي أهم مبدأ في تحديد التكلفة المستهدفة

د. المشاركة المركزة: المشاركة في العملية برمتها من تصميم المنتج إلى الحالة النهائية مع المنتج متعدد الوظائف وفريق العملية.

هـ. الاهتمام بسلسلة القيمة: يتم تضمين جميع أعضاء سلسلة القيمة (مثل الموردين والموزعين والزبائن) في عملية تقدير التكلفة المستهدفة.

و. تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج بالكامل: يجب تقليل التكاليف التي تتجاوز دورة الحياة الكاملة للمنتج، و تشمل التكاليف تكاليف الشراء وتكاليف التشغيل وتكاليف الصيانة والتوزيع وتكاليف الخدمة.

#### رابعا : الدراسة الميدانية

ان قطاع التجاري في العراق حاليا من اهم القطاعات الموجودة لما له من تأثير على الوضع الاقتصادي للبلاد حيث يعتمد العراق على القطاع التجاري شبه الكلي على توفير المواد الاولية والمنتجات الاستهلاكية والخدمات للمواطنين وذلك بسبب ضعف القطاعات الاخرى الزراعي والصناعي.

#### عينة الدراسة

حرصت هذه الدراسة على دراسة عينة من هذا القطاع وهي شركة (دار الخير للتجارة العامة) و تطبيق اساليب ادارة التكلفة البنينة كذلك من اجل تخفيض تكلفة تلك المنتجات مما له من اثر ايجابي على الوضع الاقتصادي للشركات والموردين والزبائن من خلال رفع القدرة الشرائية من خلال تخفيض التكلفة المصحوب بتخفيض قيم المنتجات في السوق

ومن خلال الاطلاع على الموردين الذين تتعامل معهم الشركة حيث تبين ان الشركة تتعامل مع مورد واحد فقط من اجل استيراد معجون الطماطم من خارج العراق وان الشركة تربطها به علاقة طويلة الاجل وقوية وبعد اطلاع الباحث على سجلات الشركة تبين ما في الجدول (1)

:

## جدول رقم (1)

## اجمالي تكلفة معجون الطماطم لدى الشركة

دينار	دولار	التفاصيل
17,520	12	تكلفة الشراء
1,460	1	مصاريف كمركية وفحص
586	0.40	نقل
146	0.10	مصاريف تحميل وتفريغ
586	0.40	مصاريف تخزين
19710	13.90	مجموع التكلفة للمنتج المورد
146	0.10	تكاليف ادارية وتسويقية
20440	14	اجمالي تكاليف المنتج
730	0.5	هامش الربح
21,170	14.5	السعر النهائي

المصدر من اعداد الباحثان بناء على سجلات المورد

حيث تم اعتماد سعر صرف الدولار الحالي مقابل الدينار العراقي (1,460)

لكون الشركة تربطها علاقة طويلة مع مورد منتج معجون الطماطم وهناك ثقة متبادلة بين الطرفين حيث قام المورد بفتح السجلات الخاصة لكلفة المعجون بناء على طلب الشركة من اجل دراسة تكاليف المنتج والبحث المشترك من اجل البحث في امكانية تخفض التكلفة وبالتالي خفض السعر وكانت البيانات كما في الجدول (2).

## جدول رقم (2)

## بيانات كلفة انتاج كرتون معجون الطماطم في مصنع لمسا

البيان	دولار	دينار
مادة اولية (طماطم)	4.50	6,570
فحص وتنظيف	0.60	876
طبخ وإضافة تركيز	1.50	2,190
بليت معدني (قوطي )	2.40	3,504
تعبئة	0.75	1,095
ختم وتغليف	0.25	365
غطاء بلاستيك (راسي )	0.80	1,168
كارتون تغليف (ورقي )	0.70	1,022
اجور عمل (نقل وتحميل )	0.50	730
مجموع الكلف	12	17,520

المصدر من اعداد الباحثان بناء على سجلات معمل المعجون

وسيتم استخدام اساليب ادارة التكلفة البيئية في مجال تخفيض تكاليف المنتجات.

## تطبيق اسلوب المقارنة المرجعية: (BM)

من خلال هذا الاسلوب يمكن مقارنة منتج الشركة (معجون الطماطم لمسة) مع منتج اخر رائد في السوق الحالي من اجل معرفة جوانب التميز التي يمتلكها المنتج الرائد وكيف وصل اليها وكذلك البحث عن السبل او الطرق التي يمكن للشركة استخدامها للوصول الى نقطة التميز للمنتج الرائد والحصول على الحصة السوقية و الوصول الى القدرة التنافسية للمنتج الحالي في السوق.

بعد عرض كلفة منتج معجون لمسة في سجلات الشركة سيتم مقارنة كلفة المعجون مع كلفة المعجون الرائد في السوق وتم اختيار معجون (م.أ) لكونه من المنتجات الرائدة والمتميزة في السوق حاليا لمعرفة وكما في الجدول (3).

## جدول رقم (3)

## مقارنة كلفة معجون (لمسة) مع منتج رائد في السوق (م.أ)

معجون (م.أ)		معجون لمسة		التفاصيل
دينار	دولار	دينار	دولار	
18980	13	17,520	12	تكلفة الشراء
0	0	1,460	1	مصاريف كمركية وفحص
146	0.10	586	0.40	نقل
146	0.10	146	0.10	مصاريف تحميل وتفريغ
584	0.40	586	0.40	مصاريف تخزين
19856	13.60	19710	13.90	مجموع التكلفة للمنتج المورد
146	0.10	146	0.10	تكاليف ادارية وتسويقية
20002	13.70	20440	14	اجمالي تكاليف المنتج
730	0.5	730	0.5	هامش الربح
20732	14.20	21,170	14.5	السعر النهائي

المصدر من اعداد الباحثان بناء على سجلات الشركة

بعد استعراض كلفة منتج معجون (لمسة) في سجلات الشركة وكذلك كلفة منتج معجون (م.أ) يمكن أيضاً استعراض مواصفات معجون لمسة والقيمة الغذائية للمواد التي تدخل في انتاجه من اجل مقارنته مع المنتج الرائد في السوق (م.أ) وكانت بيانات المنتجات كما في الجدول (4).

## جدول رقم (4)

## مقارنة القيمة الغذائية لمعجون لمسة مع معجون (م.أ)

البيان	معجون لمسة	معجون (م.أ)
الوزن الصافي	800غم	830غم
التركيز	20-30%	28-30%
البروتين	2.3-4.5غم	4غم
الدهون	0.1-0.2غم	0.5غم
كربوهيدرات	8.7-17.4غم	15غم
السكر	7.8-15.6غم	12غم
صوديوم	140-280ملغ	0.2غم

المصدر من اعداد الباحثان بالاعتماد على مواصفات المنتجات

ويمكن مقارنة كمية المنتج المجهز ونسبة طلب المنتج في السوق ونوعية المنتج كما في الجدول (5).

## جدول رقم (5)

## تقييم معجون لمسة مقارنة مع معجون (م.أ)

البيان	معجون لمسة	معجون (م.أ)
كمية المنتج المجهز سنويا	400 طن	700طن
نسبة الطلب في السوق	10_15%	30_35%
تقييم المنتج في السوق	جيد	جيد جدا

المصدر من اعداد الباحثان بناء على معلومات السوق

ويرى الباحث ان من خلال المقارنة المرجعية لمنتج الشركة الرائد في السوق الحالي ان هنالك فجوة وهي سعر المنتج وكذلك نسبة الطلب في السوق بين المنتج الحالي للشركة والمنتج الرائد في السوق بالرغم ان القيمة الغذائية و جودة المنتج وتقييمه متساوي لدى الشركتين وهنا يكمن السبب في قدرة التجهيز الكبيرة للشركة الرائدة التي من خلالها الحصول على حصة سوقية اكبر وارتفاع نسبة طلب المنتج في السوق ، لذلك يتوجب على الشركة الوصول الى اتفاق مع المجهز اولا على تخفيض كلفة

المنتج وكذلك على رفع كمية المنتج المجهز سنويا لمقابلة الطلب في السوق من اجل الحصول على قيمة سوقية ورفع نسبة الطلب في السوق على المنتج الحالي. بعد الاطلاع على اسعار البيع في الاسواق العراقية للسلع المماثلة والمنافسة لمنتج الشركة تم الحصول على اسعار بيع مختلف السلع في الاسواق المحلية ومتفاوتة بالمنشأ ومستوى الجودة للمنتج وكانت الاسعار كما مبين في الجدول (6).

### جدول رقم (6)

#### اسعار بيع المعجون ومعدل سعر البيع

السعر بالدينار	السعر بالدولار	المنطقة
18,250	12.5	سوق اربيل
21,170	14.5	سوق الموصل
39420	27	اجمالي سعر السوقين
19,710	13.5	معدل سعر المنتج

المصدر من اعداد الباحثان بناء على بيانات السوق

من ملاحظة الجدول (6) يتضح ان هناك في تفاوت أسعار المنتج المنافسين في أسواق اربيل و أسواق الموصل عن منتج شركة دار الخير و لكن هناك فجوة في التكاليف يمكن حسابها كما في الجدول (7).

### جدول رقم (7)

#### حساب فجوة التكاليف

المبالغ بالدينار العراقي	البيان
20440	اجمالي كلفة الانتاج
19710	معدل سعر البيع المستهدف
730	يطرح هامش الربح المستهدف
18980	التكلفة المسموح بها
1,460	فجوة التكاليف

المصدر من اعداد الباحثان

بعد حساب التكلفة المستهدفة للمنتج سيتم استخدام اسلوب اخر من اساليب ادارة التكلفة البينية من اجل غلق فجوة التكلفة الحالية للمنتج.



## تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة

وبعد حساب فجوة التكلفة لمنتج معجون طماطم لمسة من خلال مقارنته مع منتج رائد في السوق ومعدل سعر السوق العراقي يتوجب الان تخفيض تكلفة منتج المعجون واغلاق فجوة التكلفة من خلال اتباع اسلوب التكلفة المستهدفة من اجل الوصول التكلفة التي يمكن من خلالها ان يتمكن معجون الطماطم من المنافسة مع المنتجات الرائدة في السوق وللوصول الى التكلفة المستهدفة للمنتج يجب الوقوف على مجالات تخفيض التكلفة فيه واغلاق فجوة التكلفة، لان الشركة تجمعها مع مورد منتج المعجون علاقة شراكة تستطيع للشركة مع الورد تخفيض كلفة المعجون سويا والوصول الى التكلفة المستهدفة.

## مجالات تخفيض التكلفة

وبما ان الشركة تتعامل مع مورد واحد لمنتج معجون الطماطم وتجمع الشركة مع هذا المورد علاقة قوية يمكن للشركة خفض التكلفة عن طريق التعاون مع المورد بتخفيض الكلف التي لا تضيف قيمة للمنتج لدى الزبون بالطرق التالية:

اولا: يستعمل المورد في تغليف المعجون الكارتون الملون البالغ تكلفته (0.70) حيث يمكن ان يستعمل الكارتون العادي البالغ قيمته (0.20) حيث يمن الحصول على تخفيض قدره (0.50) من التكلفة الكلية للإنتاج.

ثانيا: الغطاء بلاستيكي الملون لكل علبه من علب المعجون يقدر قيمته (0.80) من التكلفة الاجمالية للمنتج يمكن تغيير نوع الغطاء الى غطاء الشفاف العادي الذي قيمته (0.30) حيث انها لا تضيف قيمة للمنتج لدى الزبون وبذلك تحصل على تخفيض من تكلفة الانتاج الكلي بقيمة (0.50).

وبعد تطبيق مقترحات تخفيض التكلفة لمنتج معجون الطماطم واغلاق فجوة التكلفة والوصول الى التكلفة المستهدفة للمنتج من اجل الحصول على القدرة التنافسية في السوق اصبحت تكلفة المنتج كما في الجدول (8).

## جدول رقم (8)

## تكلفة معجون الطماطم في مصنع لمسا

البيان	دولار	دينار
مادة اولية (طماطم)	4.5	6,570
فحص وتنظيف	0.60	876
طبخ وإضافة تركيز	1.50	2,190
بليت معدني (قوطي)	2.40	3,504
تعبئة	0.75	1,095
ختم وتغليف	0.25	365
غطاء بلاستيك (راسي)	0.30	438
كارتون تغليف (ورقي)	0.20	292
اجور عمل (نقل وتحميل)	0.50	730
مجموع الكلف	11	16,060

المصدر من اعداد الباحثان

ان تخفيض التكلفة من قبل المورد حتما سينعكس ذلك على السعر النهائي للمنتج المجهز وبالتالي ان تخفيض سعر المنتج سيخفض كلفة المنتج لدى الشركة المستوردة حيث هنا يبرز دور العلاقة البيئية بين الشركة و المجهز في تخفيض التكاليف النهائية للمشتري من خلال الاستجابة لمتطلبات المشتري بتخفيض سعر المنتج عن طريق خفض تكلفته من قبل المورد المنتج و حيث كانت بيانات التكلفة لدى الشركة كما في الجدول (9).

## جدول رقم (9)

## السعر النهائي للمعجون بعد التخفيض

التفاصيل	دولار	دينار
تكلفة الشراء	11	17,520
مصاريف كمركية وفحص	1	1,460
نقل	0.40	586
مصاريف تحميل وتفريغ	0.10	146
مصاريف تخزين	0.40	586
مجموع التكلفة للمنتج المورد	12.90	18834
تكاليف ادارية وتسويقية	0.10	146
اجمالي تكاليف المنتج	13	20440
هامش الربح	0.5	730
السعر النهائي	13.5	21,170

المصدر من اعداد الباحثان

وبعد تطبيق مجالات التخفيض في المنتج يمكن حساب نسبة التخفيض في المنتج من اجمالي تكلفة المنتج كما في الجدول (10).

## جدول رقم (10)

## مجالات التخفيض في المنتج

البيان	قيمة التخفيض	نسبة التخفيض	الكلفة النهائية
كارتون التغليف	730	%3.5	292
غطاء بلاستيك	730	%3.5	438
المجموع	1460	%6.4	

المصدر من اعداد الباحثان

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- 1- أن إدارة التكلفة داخل حدود الشركة لم يعد يكفي لدعم مركزها التنافسي مما يتطلب ضرورة أن تتسع إدارة التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للشركة لتشمل تكاليف مورديها بما يعرف بالتكاليف البينية لجميع الأطراف ذات العلاقة بشبكة الأعمال في مجال التجارة المعنية.
- 2- إن الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة ليست ملائمة لمواجهة متطلبات العصر، ولأن التكاليف هي العنصر الأساسي لديمومة الشركات في البيئة الصناعية أو التجارية الحديثة شديدة التعقيد و التغيير ولقد توسع اهتمام الشركات بإدارة التكلفة إلى خارج حدودها التنظيمية و لعل أبرز تقنيات الإستراتيجية الحديثة التي تناولت هذا الموضوع هي إدارة التكلفة البينية ليتحقق رغبات و متطلبات الزبائن.
- 3- إن نجاح تخفيض التكاليف يتطلب تعزيز التعاون والترابط الموجود بين المنشآت من خلال توظيف أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية وخصوصا مدخل الإدارة البينية للتكلفة وما يرتبط به من أساليب مثل المقارنة المرجعية و التكلفة المستهدفة وغيرها من باقي الأساليب.
- 4- ان تكامل اسلوب المقارنة المرجعية مع اسلوب التكلفة المستهدفة سوف يهزز مركز الشركة التنافسي في السوق والحصول على حصة سوقية اكبر من خلال معرفة غلق فجوة التكلفة بين منتجات الشركة ومنتجات الشركات المنافسة والرائدة في السوق
- 5- ان تكامل اسلوب المقارنة المرجعية مع اسلوب التكلفة المستهدفة سوف يؤثر على قدرة ونسبة التخفيض للتكلفة البينية بشكل اكبر اذا ما تم تطبيقه من قبل الشركة.

### التوصيات

- 1- ضرورة إدراك واقتناع الإدارة العليا للشركات بأهمية إدارة التكلفة البينية في ظل تحول المنافسة، من منافسة بين الشركات إلى منافسة بين شبكات أعمال، وما يحققه ذلك من مزايا ودعم للقدرة التنافسية لشبكة الأعمال ككل.
- 2- أهمية تطوير نظم التكاليف للشركات التي ترغب في إدارة تكاليفها البينية لتوفير المعلومات الدقيقة و الملائمة، والقضاء على التضارب والاختلافات بين هذه النظم وذلك من خلال تحقيق

التنسيق و التعاون بينهم لتوفير نظام تكاليف متكامل ومتطور يوفر المعلومات اللازمة لإدارة وتحليل التكلفة البيئية.

3- البحث عن الموردين الذين لهم القدرة على التعاون من اجل تطبيق اساليب ادارة التكلفة البيئية للوصول الى التكلفة المستهدفة والحصول على الميزة التنافسية

4- يوصي الباحث الباحثين بمزيد من الدراسات في تكامل اساليب ادارة التكلفة البيئية في مختلف الأنشطة الصناعية والتجارية.

## المصادر

### الرسائل الجامعية

1. ابو هاني، عماد الدين عادل، (2018)، اثر المقارنة المرجعية على تحسين اداء العاملين في كلية الرباط الجامعية بغزة "دراسة حالة"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية \_ غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.

2. البطة، عبد الحكيم زكريا، (2015)، مدى ادراك الادارة العليا والوسطى لأسلوب المقارنة المرجعية وأثر ذلك على تحقيق التفوق التنافسي لدى البنوك العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، قسم ادارة الاعمال، غزة.

3. الدلفي، حسين جمعة صبر، (2021)، استعمال سلسلة التجهيز الفعال لتنفيذ قيادة التكلفة في ظل نظم التصنيع المعاصرة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد ' جامعة واسط.

4. الحضري، علي عطية عبد العظيم، (2016)، اطار مقترح للإدارة البيئية للتكلفة لدعم القدرة التنافسية للعناقيد الصناعية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.

5. الديباني، حامد محمود عطية، (2016)، أثر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البيئية للمنشأة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية)، اطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

6. خليفة، نور صبحي، (2021)، تأثير محاسبة السجلات المفتوحة في دعم بعض تقنيات الادارة الحديثة لتحقيق رضا الزبون "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، الجامعة التقنية الوسطى، الكلية التقنية الإدارية، بغداد.

7. صالح، صباح فوزي، (2014)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين.
8. شكور، مروة رضا، (2020)، الخصائص المحددة لتبني ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة في ضوء تباين الثقافة التنظيمية للشركات، رسالة ماجستير، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد.
9. لعشاش، عبد الحلیم، (2016)، دور تسيير تكاليف سلسلة التوريد في زيادة تنافسية المؤسسة الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف - المسلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علو التسيير.

### الدوريات العلمي

1. بلاسكة ومزياني، صالح ونورالدين، (2013)، مساهمة المقارنة المرجعية بقيادة وتقييم المؤسسات دراسة مقارنة بين شركتي الحضنة/ المراعي، بحث، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4.
2. محمد، عبد الرحيم، (2012) المقارنة المرجعية مفهومها واهمية تطبيقها، بحث،مجلة دراسات امنية، العدد 7

### المؤتمرات والندوات

- مصطفى، عوادي، (2017)، الملتقى الوطني حولة اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمه لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، للفترة 5 -6، الجزائر.

### ثانيا: الأجنبية

#### A. Thesis & Dissertation

- 1- Lateur, Julie,(2018),**strategic cost and performance management in the supply chain**, A dissertation submitted to Ghent University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Business Economics: Accountancy

## B. Journals

1. Antti et al,(2014), **Creating an open-books -supported implementation framework for inter-organizational decision-making models in the industrial maintenance context** , Universidade de Coimbra.
2. Cooper, R., and R. Slagmulder,( 1999), "**Supply chain management for lean enterprises: inter organizational cost management**", Strategic Finance, Vol. 8, No. 10.
3. Ghafeer,et.al ,(2014) , **The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies** , Philadelphia University, International Journal of Business and Social Science , Vol. 5 No 2.
4. Gilart, Jorge Freixinet, (2017), **Benchmarking en cirugía torácica Resultados y studio evolutivo** , Universitario de Gran Canaria ,Premios Profesor Barea,no 15.
5. Fayard, et .al, (2014), **Inter organizational Cost Management in Supply Chains: Practices and Payoffs**, management accounting quarterly, vol 15, no 3.
6. Selim& Bayram, (2015), **life cycle costing model based on target costing and activity-based costing method and a model proposal**, European Scientific Journal August /SPECIAL/ edition ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431.
7. Imeokparia Adebisi ,(2014) , **Target Costing and Performance of Manufacturing Industry in South-Western Nigeria**, Global Journal of Management and Business Research, Vol 14, No 4.

## C. Books

1. Bruno, Isabelle and Didier, Emmanuel, (2014) **Benchmarking: l'Etat sous pression sta-tistique**, Paris, La Découverte , France

## D. Conferences and seminars.

1. Kádárová,et.al ,(2015), **Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies** , 2nd GLOBAL CONFERENCE on BUSINESS, ECONOMICS, MANAGEMENT and TOURISM, 30-31 October Prague, Czech Republic.