

دور استراتيجية التسعير على اساس السوق باعتماد تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية
(دراسة تطبيقية في معمل ماف لإنتاج الانابيب المعدنية والمقاطع، في اقليم كوردستان-دهوك/ المنطقة الصناعية في كواشي)

هوار وحيد محمد سليم عمر و احمد يحيى عبدالله و حسين امين حسين
قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، اقليم كوردستان-العراق

(تاريخ استلام البحث: 30 آب، 2023، تاريخ القبول بالنشر: 22 تشرين الاول، 2023)

الخلاصة

تهدف هذه الدراسة الى بيان دور استراتيجية التسعير على أساس السوق باعتماد تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة بـ (تقنية التكلفة المستهدفة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وتقنية هندسة القيمة) في تحقيق الميزة التنافسية، من خلال تطبيقها في معمل ماف لإنتاج الانابيب المعدنية والمقاطع، العاملة في اقليم كوردستان - محافظة دهوك. وأُعدت الدراسة على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. أما في الجانب التطبيقي من الدراسة، فتم الاعتماد على المنهج التطبيقي والتحليلي، وذلك من خلال الاطلاع على الكشوفات المالية، وحساب النتائج، وموازن المراجعة، وقوائم الإيرادات والتكاليف الى جانب المقابلات الشخصية مع الأطراف القائمة على إعداد مختلف هذه الوثائق، والمشرفين عليها لسنة 2021. وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، اهمها: عدم ملائمة النظام المطبق حالياً في المعمل موضوع الدراسة مع التطورات العالمية وظروف المنافسة لعدم قدرته على توفير معلومات تلبي احتياجات الإدارة وحاجات الزبائن وعدم وجود أي تطبيق لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية حيث زال المعمل يعتمد الطريقة التقليدية في التسعير (الكلفة الاجمالية + هامش الربح). ان تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية يدعم التسعير على اساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية للمعمل. وقد توصلت الدراسة الى جملة من التوصيات اهمها ضرورة تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية لدورها الفعال في تخفيض تكاليف المنتجات وتعزيز الموقف التنافسي في السوق فضلاً عن تلبية رضا الزبون وزيادة الربحية وضرورة اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة كونها من الأساليب الحديثة في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: التسعير على أساس السوق، إدارة التكلفة الاستراتيجية، التكلفة المستهدفة، ونظام ABC، هندسة القيمة، الميزة التنافسية

1-1 المقدمة

مما زاد من حدة التنافس بين الشركات سواء على المستوى المحلي والدولي على حد سواء. وكذلك أصبح الزبون يسعى للحصول على احتياجاته من المنتجات بالجودة المناسبة وفي الوقت والمكان المناسبين وبكلفة أقل (الكياكي، 2018: 3)، الأمر الذي فرض على تلك الشركات ضرورة اتباع التقنيات والاستراتيجيات الحديثة وأن تمتلك أدوات المنافسة من أجل تحسين موقفها وقدرتها على مواجهة المنافسين الحاليين والمرقبين (عبدالعزيز، 2021: 17) إضافة إلى العمل الجاد

شهد العالم تطورات سريعة في بيئة الاعمال خلال العقود القليلة الماضية، نتيجة التوجه نحو خصخصة السوق، والمنافسة العالمية، وتقارب السلوك الاستهلاكي للمستهلك العالمي، وإلغاء القيود، والبيئة التنافسية والتي تتطلب أن تصبح الشركات أكثر تحركاً تجاه الزبائن، إذ في ظل كل هذه التغيرات أصبح العالم عبارة عن قرية صغيرة مفتوحة بعضها على بعض،

وتخفيض التكاليف التي تضيف قيمة من خلال تحسين الأنشطة في جميع اجزاء سلسلة القيمة مع الابقاء على جودة المنتج وبأسعار تنافسية بما يعزز الموقف الاستراتيجي للشركة، وذلك بالاعتماد على عدة تقنيات إذ إن لدى إدارة التكلفة الاستراتيجية العديد من التقنيات التي ثبت نجاحها في العديد من الدول في تحقيق الميزة التنافسية، وتعظيم الربحية وتحسين عملية اتخاذ القرارات وتحديد وقياس التكاليف وتسعير المنتجات، ومن أهم هذه التقنيات: (نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وتقنية التكلفة المستهدفة، وتقنية هندسة القيمة،.... وغيرها من التقنيات) (Alsoboa, et al., 2015: 116).

ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نتيجة لقصور الأنظمة التقليدية في توفير معلومات دقيقة بخصوص التكلفة والعجز عن تحقيق رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة، ويقوم نظام (ABC) بتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق القيمة المضافة (زوبنة، 2020: 122). ويرتكز نظام (ABC) على فكرة أساسية هي الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، لذا فهي تسهم في استغلال أفضل للموارد، والإسهام في ترشيد القرارات (براهمية، 2021: 37). وتعتمد معظم الشركات نظام ABC للحصول على معلومات عن تكاليف المنتجات بدقة أكثر تمهيداً لاستخدامه في قرارات التسعير وتخفيض التكاليف. إذ يمكن أن يعمل نظام ABC بالتكامل مع تقنيات أخرى من خلال توفير المعلومات الدقيقة عن حصة المنتجات من التكاليف واعتمادها عند مقارنة التكاليف الفعلية للمنتج مع التكلفة المستهدفة (Nobles, et al., 2017: 1043).

تعد تقنية التكلفة المستهدفة أيضاً من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي ظهرت نتيجة تزايد حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير بهدف زيادة قدرتها على المنافسة من خلال تقديم منتجات بجودة عالية وأسعار منخفضة وتنافسية في الوقت نفسه (Hansen, et al., 2009: 403)، وذلك

على تحقيق المزايا التنافسية والتي تعد بمثابة السلاح الذي يمكنها من مواجهة المنافسة والنجاح في أسواقها، ومواجهة تحديات البقاء والاستمرار، وتحقيق أهداف الربحية والنمو والتوسع، والذي يعتمد في الأساس على قدرة الشركة على تقديم منتجات ذات جودة عالية وأسعار تنافسية والذي يجعلها في منأى عن تهديدات المنافسة، إذ أن الميزة التنافسية هي إنشاء قيمة أفضل للزبائن بالتكلفة نفسها أو أقل من تلك التي يقدمها المنافسون (الياس، 2021: 231).

وإن من أهم وأصعب القرارات الاستراتيجية التي ينبغي على الشركة اتخاذها هي استراتيجيات التسعير؛ لما لها من تأثير في نشاطات الشركة كافة، وهي تأتي ضمن أولويات الزبون وتساعد في بناء الصورة الذهنية الجيدة للشركة عند الزبون، لذا يتعين على الشركة أن تحدد هذه الاستراتيجية بوضوح ويمكن تحقيق هذا الأخير بالاعتماد على استراتيجية التسعير على أساس السوق، إذ إن هذه الاستراتيجية، كما أشار إليها (Datar & Rajan, 2021: 586) تهتم بتحديد أسعار المنتجات باقل الأسعار التنافسية الموجودة في السوق والتي تأخذ بنظر الاعتبار حاجات الزبائن ورغباتهم ودراسة المنافسين، ومن ثمّ الرقابة على التكلفة وتخفيضها، لتحقيق السعر السوقي ومن ثمّ اكتساب الميزة التنافسية، على أن يتم ذلك من منظور استراتيجي، لأن التخفيض إذا كان في غير موضعه سيكون له آثار سلبية سواء على المدى القصير أو الطويل على حد سواء، وهذا ما لا تتوافر في الطرق التقليدية، إذ إن نظم التكاليف التقليدية تعرضت إلى العديد من الانتقادات بسبب التغيرات الجوهرية التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة، مما ترتب على ذلك عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية لصناعة القرارات الاستراتيجية وهذا ما يسوغ تطوير نظم إدارة التكاليف والمحاسبة الادارية والتوجه الكبير نحو الإدارة الاستراتيجية للتكاليف خلال الفترة الأخيرة؛ استجابة للتغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية (عطوي، 2017: 20)، إذ إن هدف إدارة التكلفة الاستراتيجية هو الحصول على ميزة تنافسية بحيث يضمن البقاء على المدى الطويل من خلال العمل على التخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة

بعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تطبيقها في معمل (ماف) لإنتاج الانابيب المعدنية والمقاطع في إقليم كوردستان- محافظة دهوك، ولغرض تحقيق اهداف الدراسة فقد تم تقسيمها الى خمسة اقسام بضمنها المقدمة واهم الاستنتاجات والتوصيات، وكما يأتي:

- منهجية الدراسة.
- الدراسات السابقة والخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة.
- الجانب التطبيقي من الدراسة.
- تحليل النتائج واختبار الفرضيات.
- اهم الاستنتاجات والتوصيات.

1-2 منهجية الدراسة:

يختص هذا المبحث بعرض منهجية الدراسة والتي تعد أساس البحث العلمي السليم، اذ تعرض مشكلة الدراسة والعمل على إيجاد الحلول العلمية لها، بالإضافة الى بيان فرضيات الدراسة ومدى أهميتها والأساليب المستخدمة في الدراسة، وعلية تتمثل منهجية الدراسة بالآتي:

1-2-1 مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن أغلب الشركات الصناعية المحلية تواجه منافسة شديدة وغير قادرة على مواكبة التطورات والتغيرات الديناميكية التي تحصل في بيئة الاعمال، وتقديم المنتجات بما يلي حاجات الزبائن ورغباتهم، وبالأسعار التنافسية، والجودة العالية، وفي الوقت المناسب وبالخدمات المطلوبة، التي تهدد استمرارهم وبقاءهم، والتي تنتج عن عدة عوامل، أبرزها ارتفاع تكاليف المنتجات، وضعف الرقابة وإغراق السوق بالمنتجات المستوردة وبأسعار أقل من اسعار المنتجات المحلية، إلى جانب الاعتماد على الأساليب ونظم التكاليف التقليدية في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية ولا سيما في ظل متغيرات البيئة الحديثة.

تعد إدارة التكلفة الاستراتيجية من الأساليب الحديثة التي ثبت نجاحها في العديد من الدول في تحقيق الميزة التنافسية، وزيادة الحصة السوقية، وتعظيم الربحية، وتحسين ودعم القرارات الاستراتيجية من ضمنها استراتيجيات التسعير ولاسيما "استراتيجية التسعير على أساس السوق"، ومن خلال تخفيض

من خلال العمل على تخفيض التكلفة خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج، وتكون التكلفة المستهدفة هي الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف لكل وحدة، وتمر التكلفة المستهدفة بأربعة مراحل: (تحديد السعر المستهدف الذي يوافق الزبون عليه مقابل المنتج، وخصم هامش ربح مستهدف تحديداً للتكلفة المستهدفة، وتقدير التكلفة الفعلية للمنتج، فإذا تجاوزت التكلفة الفعلية المقدرة التكلفة المستهدفة، فسيتم البحث عن طرق خفض التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة من خلال تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الأخرى، مثل تقنية هندسة القيمة والتحسين المستمر (كايزن)، وبذلك فهي أداة لتخفيض التكاليف وتخطيط الربحي (Drury, 2018: 235).

كما تعد تقنية هندسة القيمة إحدى أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وأحدثها اعتماداً في دول العالم، إذ ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية في ظل حدوث نقص حاد في الموارد الاستراتيجية، وأصبحت الشركات المصنعة لتلك المواد في حاجة ماسة إلى إلغاء بدائل تقوم بالأداء الوظيفي نفسه لتلك المواد، وتعني هندسة القيمة إعادة تقييم الأنشطة، بهدف تقليل التكاليف مع الاستمرار في تلبية احتياجات الزبائن بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال؛ تحديد تصميمات المنتجات المحسنة التي تقلل من تكلفة من دون التضحية بالوظائف، والقضاء على الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكاليف والتي لا يكون الزبون فيها مستعداً لدفعها لكونها لا تضيف له قيمة. (Nobles, et al., 2017: 1043).

ان تلبية حاجات الزبون وتحقيق الميزة التنافسية وتعزيز الموقف التنافسي للشركة والعمل وفق متطلبات البيئة الحديثة، تعد من الاهداف المشتركة التي تحققها كل من "استراتيجية التسعير على أساس السوق وإدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال تقنياتها المختلفة"، لذا فإن الهدف من هذه الدراسة هو بيان دور استراتيجيات التسعير في تحقيق الميزة التنافسية وتعزيز الموقف التنافسي في السوق بما يؤدي الى زيادة الحصة السوقية وتعظيم الأرباح وتحقيق الأهداف الاستراتيجية بالاعتماد على

1) تتبع أهمية الدراسة من كونها تناول الموضوعات الحديثة التي تسهم في تحقيق الميزة التنافسية، وزيادة الحصة السوقية، وتعظيم الربحية، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية من البقاء والنمو الاستمرار، مثل تقنيات إدارة التكلفة وتسعير المنتجات من المنظور الاستراتيجي كأدوات لتحقيق الميزة التنافسية.

2) تستمد الدراسة أهميتها العلمية من حاجة الشركات إلى تحسين العمليات الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات وتحقيق رضا الزبون وتعظيم قيمة الشركة والقدرة التنافسية والعمل وفق متطلبات البيئة الحديثة والتي تتسم بشدة المنافسة سواء على المستوى المحلي او الدولي، والتي تتطلب من الشركات الصناعية أن تتبنى أساليب وتقنيات حديثة لإدارة التكاليف مثل نظام التكاليف التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، وتسعير المنتجات على أساس السوق وبما يلي حاجات ورغبات الزبائن.

3) كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها من حيث تناولها لمدخل ادارة التكلفة الإستراتيجية كمنطلق للتحسين المستمر للأرباح ودعم القدرة التنافسية للشركات في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الحديثة وبعد أن أصبحت الإيرادات تتحدد وفقا لسعر السوق في ظل المنافسة المتزايدة، مما جعل الإيرادات خارجة عن تحكم الشركة إلى حد كبير.

1-2-3-2 الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للدراسة في الآتي:

1) كما تستمد الدراسة أهميتها من خلال السعي الى مساعدة المعمل (محل الدراسة) في تبني الطرق الحديثة في اتخاذ قرارات التسعير، لكونها من القرارات الاستراتيجية المهمة والتي تؤثر في أهداف الشركة على المدى القصير والطويل الاجل، وذلك اعتماداً على استراتيجية التسعير على أساس السوق، لكونها تهتم بتحقيق رضا الزبون، وتقديم المنتجات بأقل الأسعار التنافسية في السوق ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.

2) تستمد الدراسة أهميتها العملية من خلال السعي الى مساعدة المعمل في تبني الطرق والأساليب المحاسبية الحديثة في توفير المعلومات لصنع واتخاذ القرارات الاستراتيجية وبما تتفق مع التطورات والمتطلبات البيئة الحديثة والتي تتسم بالمنافسة

التكاليف والإبقاء على الجودة العالية للمنتجات وبالخصائص والمواصفات التي يرغب به الزبون باستخدام العديد من التقنيات مثل: (نظام التكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة).

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل لاستراتيجية التسعير على أساس السوق دور في تحقيق الميزة التنافسية للمعمل محل الدراسة باعتماد تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية (نظام ABC، تقنية TC، وتقنية VE)؟

أ) هل لاستراتيجية التسعير على أساس السوق دور في تحقيق الميزة التنافسية باعتماد تقنية التكلفة المستهدفة؟

ب) هل لاستراتيجية التسعير على أساس السوق دور في تحقيق الميزة التنافسية باعتماد نظام التكاليف على اساس الأنشطة؟

ج) هل لاستراتيجية التسعير على أساس السوق دور في تحقيق الميزة التنافسية باعتماد تقنية هندسة القيمة؟

1-2-2-2 اهداف الدراسة:

على ضوء مشكلة الدراسة يمكن تلخيص أهداف الدراسة في مجموعة من الأهداف نلخصها في الآتي:

1) بيان مفهوم واهمية استراتيجية التسعير على أساس السوق، ومدى اعتماد المعمل محل الدراسة عليها في تسعير منتجاتها.

2) بيان مفهوم واهمية تقنيات إدارة للتكلفة الإستراتيجية، ومدى اعتماد المعمل عليها.

3) بيان دور استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية، بما يؤدي الى زيادة الحصة السوقية للمعمل محل الدراسة وتعظيم أرباحها من خلال تخفيض تكاليف المنتجات وتحسين الإنتاجية وذلك بالاعتماد على بعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

1-2-3 أهمية الدراسة:

1-3-2-1 الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في الآتي:

● الجانب التطبيقي: اما الجانب التطبيقي من الدراسة فسيتم الاعتماد على المنهج التطبيقي والتحليلي من خلال الاطلاع على الكشوفات المالية وحساب النتائج وموازن المراجعة وقوائم الإيرادات والتكاليف بالإضافة الى الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع الأطراف القائمة على إعداد مختلف هذه الوثائق والمشرفين عليهم في معمل ماف لصناعة الانابيب المعدنية والمقاطع العاملة في إقليم كردستان- محافظة دهوك خلال السنة المالية 2021.

1-2-6 حدود الدراسة:

● الحدود الموضوعية: وتشمل المواضيع والمتغيرات التي تؤثر على تحسين وتعزيز الموقف التنافسي للشركة في السوق وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لها من حيث البقاء والنمو والاستمرار والاستقرار والتوسع وبما يلائم متطلبات ومتغيرات البيئة الحديثة، وذلك من خلال متغير استراتيجية التسعير على أساس السوق وبعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، منها: تقنية نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتقنية التكلفة المستهدفة وتقنية هندسة القيمة) ودورها في تحقيق الميزة التنافسية.

● الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في تطبيق الدراسة في معمل ماف لصناعة الانابيب المعدنية والمقاطع العاملة في إقليم كردستان- محافظة دهوك.

● الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للدراسة بالسنة المالية التي تبدأ من 2021/1/1 وتنتهي في 2021/12/31.

1-2-7 أمودج الدراسة:

تبنت الدراسة الحالية نموذجا نظريا استند في اعداده على المراجع النظرية ذات الصلة بمواضيعها والتي تتكون من ثلاث متغيرات: (المتغير المستقل: استراتيجية التسعير على أساس السوق. والمتغير الوسيط: بعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية والمتمثلة ب (تقنية التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية هندسة القيمة). والمتغير التابع: الميزة التنافسية). وكما موضح في الشكل رقم (1) ادناه:

الكبيرة، وذلك من خلال التطبيق الفعلي لمدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية وتقنياتها بما يدعم استراتيجية التسعير على أساس السوق بتخفيض التكاليف مع الإبقاء على الجودة بما يلي حاجات ورغبات الزبائن، ومن ثم تحقيق رضا الزبون والميزة التنافسية.

(3) كما تكمن الاهمية العملية للدراسة في اهمية المعلومات التي توفرها تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية وما يمكن ان تحققه هذه القرارات من فوائد والتي تتمثل في تحسين انتاجية الشركة وجودة منتجاتها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية الامر الذي يتطلب استخدام تقنيات قادرة علي توفير معلومات ملائمة لإدارة الشركة في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية وتحسين وتقوية المركز التنافسي وتحقيق أهدافها.

1-2-4 فرضيات الدراسة:

تعتمد الدراسة على فرضيات الآتية:

1. يسهم تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية.

أ) يسهم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية.

ب) يسهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية.

ج) يسهم تطبيق تقنية هندسة القيمة في دعم استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية.

1-2-5 منهجية الدراسة واساليبها:

اعتمدت منهجية الدراسة على الجوانب الآتية:

● الجانب النظري: سيتم الاعتماد على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي لإكمال متطلبات الدراسة من خلال الرجوع الى الرسائل والاطارح الجامعية والكتب النظرية وكذلك المجالات والدوريات بالإضافة الى الكتب والمصادر الموجودة على شبكة الانترنت ذات العلاقة بموضوع الدراسة.



الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة

الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة قد خفضت التكاليف بالشركة المدروسة والتي تساهم في تحقيق الميزة التنافسية. وقد اوصت الدراسة بتفعيل قانون حماية المنتج الوطني. وضرورة اعطاء اهمية أكثر بالحملات الدعاية والاعلان لترويج المنتج خاصة في السوق المحلي.

دراسة (2) (المحمدي والربيعي، 2020) بعنوان: (استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات مصنع الميكانيك).

هدفت الدراسة الى بيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية. وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفقاً لمتطلبات الزبائن مما يساعد الشركة في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق. وقد اوصت الدراسة على ضرورة السعي الى استعمال التقنيات الحديثة لتخفيض التكاليف والتي تنسجم مع خصائص البيئة الحديثة والملائمة لطبيعة عمل الشركة، ضرورة التحول من اعتماد الطريقة التقليدية للتسعير (الكلفة + هامش ربح) الى اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة، لأنها تنطلق من اسعار المنافسين في السوق وبالتالي فهي تركز على الاسعار وليس على الكلفة.

1-3 الدراسات السابقة والخلفية النظرية لمتغيرات

الدراسة:

1-3-1 الدراسات السابقة:

تم استعراض العديد من الدراسات السابقة التي تعد من الركائز الأساسية التي يقوم عليها موضوع الدراسة الحالية في مجال استراتيجيات تسعير المنتجات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية باعتماد بعض تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، حيث تم استعراض بعض الدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة، مع الأخذ في الاعتبار أنه سيتم تحليل هذه الدراسات من حيث أهم الأهداف، والاستنتاجات والتوصيات، وكما يلي:

(1) دراسة (صالح، 2018)، بعنوان: (أثر الاساليب الحديثة في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على الشركات العراقية).

هدفت الدراسة الى بيان أوجه القصور بأنظمة الإنتاج والتكاليف التقليدية إضافة الى توضيح مفاهيم واهداف ابرز تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في معمل سمنت كركوك. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: عدم ملائمة النظم التقليدية لإدارة التكلفة وعدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات التي تساعد في البقاء، وان الاعتماد على

استراتيجيات خدمة العملاء واستراتيجيات السعر المنخفض، مع فحص مدى تأثيرها بوجود نظم المعلومات عالية الجودة.

استنتجت الدراسة وجود تأثير إيجابي على أداء ربحية الشركات في ظل استخدام نظام ABC من قبل الشركات التي تقدم خدمة للعملاء كأولوية استراتيجية ولكن ليس عندما يتم استخدام نظام ABC من قبل الشركات التي تركز بشكل أقل على خدمة العملاء. اما بالنسبة للشركات التي تركز على استراتيجيات السعر المنخفض، فقد وجدت الدراسة تأثيراً إيجابياً على ربحية الشركات، خاصة عند استخدام ABC مع أنظمة المعلومات عالية الجودة. اوصت الدراسة الى ضرورة الاعتماد بشكل أكثر على هذا النظام لما له من مزايا في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

دراسة (Alawadi, et al., 2020)، بعنوان: Effect of Value Chain Analysis and Activity-Based Costing on Performance of UAE Petroleum Firms. (تأثير تحليل سلسلة القيمة والتكلفة على أساس النشاط على أداء شركات البترول الإماراتية).

هدفت الدراسة الى فحص تأثير تقنية تحليل سلسلة القيمة وتقنية نظام التكاليف على أساس الانشطة على أداء شركات البترول في دولة الإمارات العربية المتحدة. بينت النتائج الاحصائية للدراسة أن تقنية تحليل سلسلة القيمة، وتقنية التكلفة على أساس النشاط قد ساهمتا بشكل إيجابي وكبير في أداء الشركات. اوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات بزيادة الإنفاق على البحث والتطوير من أجل زيادة الفعالية التنظيمية.

تأسيساً على ما سبق يمكن ان نشير الى ان دراستنا تتميز عن باقي الدراسات كونها الدراسة الوحيدة على حد علم الباحث التي تطبق في احدى الشركات القطاع الصناعي لإنتاج الانابيب المعدنية والمقاطع في بيئة إقليم كردستان- محافظة دهوك. كما تتميز عن جميع الدراسات السابقة المذكورة كونهم تناولوا موضوع إدارة التكلفة الاستراتيجية من خلال احدى تقنياتها او التكامل مع بعضها البعض كمتغيرات مستقلة، بينما تتناول الدراسة الحالية بعض تقنيات لإدارة

دراسة (هلال ومحمد، 2022)، بعنوان: (دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية: دراسة حالة).

هدفت الدراسة إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف وفق النظام ABC. وتوصلت الدراسة الى إمكانية تخفيض تكلفة الخدمات الصحية عند تطبيق نظام ABC بقسم مخبر التحليل الطبية، ويؤدي الى إمكانية توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية. اوصت الدراسة على ضرورة تعميم تطبيق نظام ABC على باقي الأقسام بالمؤسسة والاستفادة منه، وضرورة إعادة النظر في أساليب المحاسبة المتبعة ومحاولة تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتوفير معلومات أكثر دقة وتخفيض تكاليف أنشطتها.

دراسة (محمد واخرون، 2022)، بعنوان: (دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية – كوكا كولا).

هدفت الدراسة إلى بيان دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية. توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات، أهمها: وجود دور قوي للاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة المذكورة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، إن تطبيق تقنيات ادارة التكلفة حقق العدالة في تخصيص التكاليف وزيادة فعالية الرقابة على الأنشطة والموارد بما يدعم الميزة التنافسية، اوصت الدراسة على ضرورة السعي لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لكسب رضا الزبائن وزيادة جودة المنتجات من خلال تدعيم تكاليف البحث والتطوير للمساهمة في دعم الميزة التنافسية.

دراسة (Krumwiede & Charles, 2014)، بعنوان: The use of Activity Based Costing With competitive strategies: Impact on Firm performance (استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع الاستراتيجيات التنافسية: التأثير على الأداء).

هدفت الدراسة الى فحص تأثير استخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) على أداء الشركات التي تطبق

التي يكسبونها (Kotler & Armstrong, 2018: 308). ويعد السعر أحد عناصر المزيج التسويقي المهمة وذات أهمية لاستراتيجية التسويق، لما له من تأثير في المبيعات وأرباح الشركات ذات الطابع الاقتصادي، ويؤثر السعر الذي يقبله الزبون على التكاليف التي يمكن للشركة دفعها للعناصر الإنتاجية والمتعلقة بالمواد الأولية، والأيدي العاملة والآلات والأرض ورأس المال، ويمكن أن يأخذ السعر عدة مسميات وكلها تعبر عن القيمة المالية للمنتج كالإيجار الذي يدفع لقاء استخدام ملك الغير، أو الرسوم الدراسية مقابل الحصول على التعليم، أو الغرامة مقابل المخالفة، أو العمولة مقابل تسهيل عملية التبادل وغيرها (احمد، 2021: 17).

1-2-3-1 استراتيجيات التسعير:

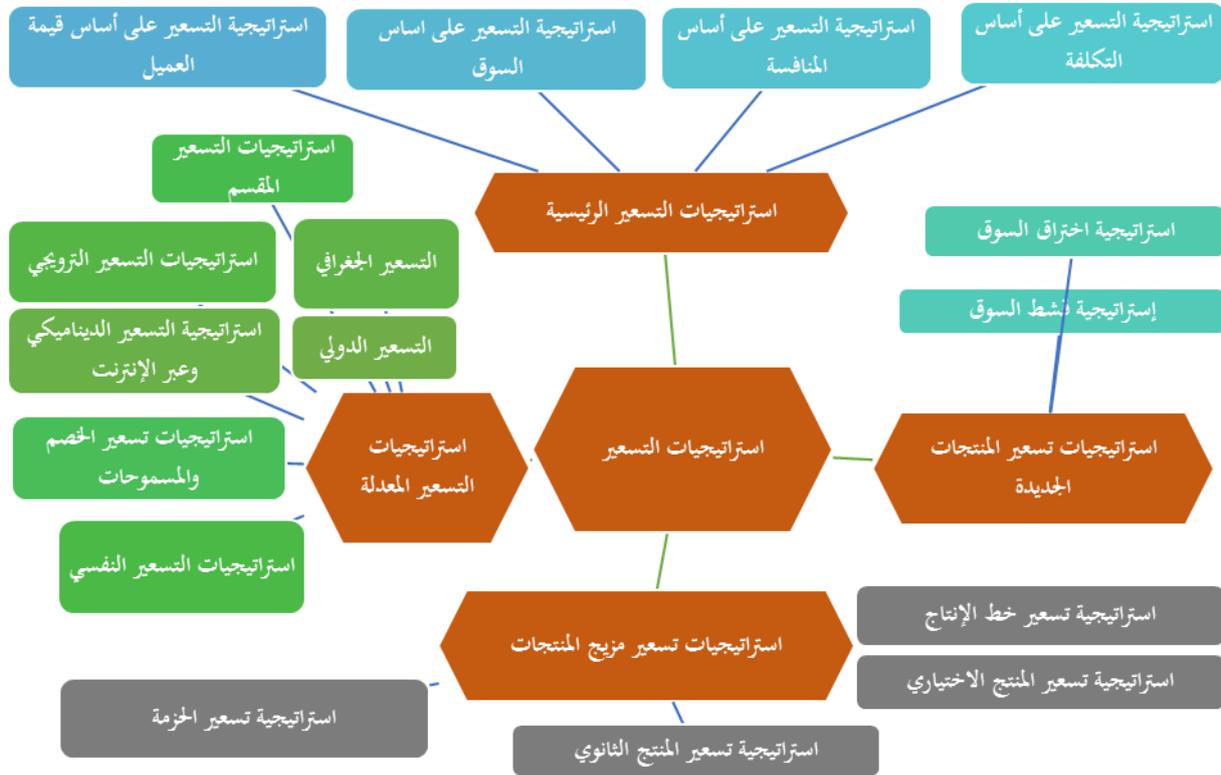
تعد عملية اتخاذ قرارات تسعير المنتجات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركات، إذ إن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الشركة تعتمد إلى حد كبير على قرارات التسعير، وإن الهدف الأساسي لأي شركة تجارية هو تحقيق الأرباح لتبقى وتستمر في مزاولتها نشاطها وتتوسع في أعمالها، وإن ذلك لا يتحقق إلا إذا استطاعت الشركة تحديد أسعار منتجاتها بما يغطي التكاليف الاجمالية وفي الوقت نفسه يكون العميل متقبلاً له. وبما أن عملية تسعير المنتجات تتأثر بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية، فعلى الإدارة أن تسعى جاهداً لتحديد وتعديل الأسعار بين فترة وأخرى بحيث يتلاءم مع الظروف السائدة في السوق (التكريتي، 2007: 193). إذ إن نتائج قرارات التسعير قد لا تكون في صالح الشركة إذا لم تأخذ في الاعتبار العوامل المؤثرة في قرارات التسعير، فلا يمكن تغيير أو إيقاف نتائج استراتيجية التسعير بسهولة ولاسيما إذا تم تنفيذها فعلاً، كما إن هناك صعوبة كبيرة في تغيير الإستراتيجية التسعيرية المطبقة ولاسيما إذا كان محتوى التغيير المطلوب هو زيادة في الأسعار أو تخفيضها (ابو امين، 2014: 19). وتوجد العديد من استراتيجيات التسعير التي يمكن للشركة اختيارها لتلائم مع بيئتها الداخلية والخارجية، كما عليها أن تعيد النظر في استراتيجيات التسعير في ظل المتغيرات المحيطة بها، ويتأثر التسعير بعدة عوامل سبقت الإشارة إليها، ومما لا شك فيه أن

التكلفة الاستراتيجية (تقنية TC، ونظام ABC، وتقنية VE) كمتغيرات وسيطة في تعزيز دور المتغير المستقل وهو (استراتيجية التسعير على أساس السوق) في المتغير المعتمد (الميزة التنافسية) من خلال تطبيقها في معمل ماف لصناعة الانابيب المعدنية والمقاطع في إقليم كوردستان/ محافظة دهوك.

1-3-2 الخلفية النظرية لاستراتيجية التسعير على اساس السوق:

يعد السعر أحد أهم عناصر المزيج التسويقي والذي يؤثر فيه ويتأثر به، كما إن الهدف الأساسي من قيام أي شركة (مهما اختلف نوع النشاط الذي يقوم به) هو الحصول على عائد مادي أو معنوي من القيام بالمخاطرة بالاستثمار فيه، ويؤدي السعر دوراً مهماً في تحديد درجة تسويق السلعة، إذ إن أسعار المنتجات التي تقدمها الشركات على وجه التحديد تؤثر إلى حد كبير في مبيعات الشركة وإرباحها. ويعد تحديد سعر المنتجات من المشكلات التي تواجه الشركات كافة، وبذلك يؤدي السعر دوراً هاماً في توجيه استراتيجية المنافسة (خير الله، 2017: 65)، ولاسيما في الوقت الحاضر، إذ تعمل الشركات اليوم في بيئة تنافسية وسريعة التغير، ونتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية في السنوات الأخيرة، وقوة التسعير على الإنترنت وازدهار التجارة الالكترونية، فإن العملاء الذين يبحثون عن القيم والمنافع وبأسعار منخفضة، يزدون من الضغوطات على الشركات، إذ يتبع العملاء اليوم استراتيجيات أقل إنفاقاً وأكثر نفعاً اقتصادياً، وبالمقابل فإن الشركة تبحث عن طرق حديثة لخفض الأسعار. ومع ذلك فإن خفض الأسعار في كثير من الأحيان ليس هو الحل الأمثل، إذ يمكن أن يؤدي خفض الأسعار بدون ذريعة إلى فقد خسارة الأرباح وتخفيض في قيمة العلامة التجارية من خلال الإشارة للزبائن إلى أن السعر أهم من قيمة الزبون التي تقدمها العلامة التجارية، ولذلك يجب على الشركات في الأوقات الاقتصادية الجيدة والسيئة أن تتبع أساس القيمة وليس السعر. ويعني ذلك بيع منتجات أقل بأسعار زهيدة في بعض الحالات، ولكن في معظم الحالات، يعني ذلك إقناع العملاء بأن دفع سعر أعلى للعلامة التجارية للشركة له ما يسوغه من خلال القيمة الأكبر

قوة تأثير بعض العوامل من دون الأخرى، وتدفع الشركة لانتهاج استراتيجية تسعير معينة (عمار، 2010: 106-107)، وقد صنف (Kotler & Armstrong, 2018: 309-343) أهم استراتيجيات التسعير الى أربع مجموعات:



الشكل رقم (2): استراتيجيات التسعير

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (Kotler & Armstrong, 2018: 309-343).

1-3-3 الخلفية النظري لإدارة التكلفة الاستراتيجية

وتقنياتها:

تكاليف كبيرة، وفي ظل هذه البيئة المتغيرة، شهدت الشركات ولادة مدخل محاسبي جديد "ادارة التكلفة الإستراتيجية" (عطوي، 2017: 97). حيث تركز الإدارة الإستراتيجية على الامد طويل الأجل مع الاهتمام بالنواحي المستقبلية، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالشركة وتعمل على تدعيم موقفها التنافسي من خلال خلق ميزة تنافسية مستدامة مقارنة بمنافسيها (عبد العظيم، 2005: 4). وقد ظهر مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ليحول الاتجاه التقليدي للرقابة على التكلفة إلى الرقابة على التكلفة من منظور استراتيجي يحقق للشركة ميزة تنافسية ويضمن لها البقاء والاستمرار في السوق من خلال تحديد

خلال العقود الأخيرة أصبح لزاما على الشركات الاستجابة للتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية من خلال اعتماد الأساليب الحديثة في إدارة أعمالها، من بينها (إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات، التكلفة المستهدفة، التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة، التحسين المستمر ... الخ)، وتتطلب هذه الأساليب من الشركات الاستجابة والمرونة في تزويد الزبائن بمنتجات وخدمات ذات قيمة مضافة وبأسعار تنافسية، ولذلك اكتشفت الشركات أنها مطالبة بإدارة بيئة معقدة وسريعة التغير دون أن تتحمل

(4) إعطاء صورة واضحة حول الانحرافات التي قد تحدث في تكاليف المشروع وفي وقت مبكر لغرض إتاحة الفرصة لاتخاذ إجراءات تصحيحية مبكرة (براهمية، 2021: 36).

(5) تخفيض التكلفة إلى ادنى حد ممكن (دون المساس بالجودة) خلال دورة حياة المنتج.

(6) التركيز على كسب رضا الزبائن، وتعظيم الأرباح وزيادة القدرة التنافسية للشركة.

(7) خلق زيادة في الربحية في الأجل الطويل ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية (حمه امين وعبدالله حمه امين، 2020: 331).

1-3-3-2 تقنيات إدارة التكاليف الإستراتيجية:

هناك العديد من التقنيات التي تستخدم في مجال إدارة التكلفة الإستراتيجية لقياس التكاليف والأداء والجودة والتي يمكن استخدامها بشكل فردي أو بشكل متكامل لمواجهة تحديات البيئة الحديثة وتحقيق الميزة التنافسية للشركة، ويشير (صالح، 2014: 29) إلى ان تقنيات الادارة الاستراتيجية تستند على اسلوب متكامل يحتوي على الكثير من التقنيات الفعالة والمعلومات الدقيقة اللازمة للإدارة العليا للشركة المتعلقة باتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة كما تقوم الإدارة ايضاً بتقليل تكاليف المنتجات وتدعيم قدرتها التنافسية، وذلك عند تقديم المنتجات على مستوى عالي من الجودة وبما يخدم رغبات الزبائن ومتطلباتهم المتجددة، أما (عيسى ومحسن، 2020: 667) فيرون بأن تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية تعتمد على تحليل التكاليف في ضوء استراتيجية الشركة بهدف تحسين اتخاذ القرارات، والذي يعتبر منهجاً شاملاً يضمن دعم الميزة التنافسية للشركة، والتي تأخذ بالاعتبار التخفيض المستمر للتكلفة والتنافس على حد سواء. والجدول التالي المبين ادناه يوضح اهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية. وكما يأتي:

أهداف طويلة الأجل ووضع الاستراتيجيات اللازمة في ظل بيئة تنافسية شديدة والإمكانيات الداخلية المتاحة لها وتطبيق تلك الاستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها (صالح، 2014: 28). وتعرف إدارة التكلفة الإستراتيجية بأنها "مجموعة من التقنيات التي تستخدم لتوليد المعلومات الضرورية ذات العلاقة بالتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة في المدى القصير والطويل الاجل وذلك لمساعدة إدارة الشركة في تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات بكفاءة وفاعلية أكبر مقارنة بأداء المنافسين. وتعد إدارة التكلفة الإستراتيجية بمثابة نظام معلومات يتم من خلاله توفير معلومات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة خلال كافة مراحلها" (El- Dyasty, 2007: 4) كما تعرف بأنها "ممارسات الإدارة التي تهدف من خلالها إلى تحليل هيكل تكاليف الشركة ودراستها بهدف تمييز علاقة أنشطة القيمة من حيث التكلفة وادارتها بهدف الوصول إلى كفاءة في الانتاج وبأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة بما يحقق الميزة التنافسية" (بن بريكة وبكرون، 2017: 152).

1-3-3-1 أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية:

أن استخدام إدارة التكلفة كمدخل استراتيجي يؤدي إلى تحقيق العديد من الأهداف، اهمها (صالح، 2014: 32):

- (1) التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها بهدف تحديد رغبات الزبائن المتجددة والاستجابة لها، ومراقبة أداء إدارة التكلفة في الشركات المنافسة وزيادة الإنتاجية.
- (2) التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين الأنشطة الإستراتيجية للشركة، اذ يؤكد على البعد الاستراتيجي للتكلفة. ويؤدي هذا إلى تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.
- (3) تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومساندة تحقيق الأهداف الإستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للشركة.

جدول رقم (1): تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية

التقنية	تعريفها
نظام التكاليف على أساس الأنشطة	نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في مجموعات للتكلفة، ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائية من خلال موجهات التكلفة مبنية على العلاقة السببية بين التكاليف والأنشطة
الإدارة على أساس الأنشطة	تقنية تعمل على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بملومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن واشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح، عن طريق قرارات التسعير وتشكيله المنتج وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيفه لقيمة وتقليل الإهدار في الموارد.
الموازنة على أساس الأنشطة	تقنية التكلفة على أساس الأنشطة معكوس حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة، فهي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرار.
تقنية التكلفة المستهدفة	أسلوب منظم لتحديد التكلفة التي يجب على الشركة الا تتخطاها لإنتاج المنتجات بخصائص وظيفية وجودة تحقق الربحية المرغوب فيها خلال دورة حياة المنتج من خلال بيعه بالسعر السوقي، لذلك فإنها عبارة عن وسيلة لإدارة الأرباح وإدارة التكلفة.
تقنية هندسة القيمة	نظام متكامل لتحديد العوامل التي لا تساهم بمجهود أو تكلفة في المنتجات. وهذا النظام يعتمد على التكنولوجيا والمهارات المتوافرة للتحديد الكفؤ لكل التكاليف والجهد التي لا تساهم في الإيفاء أو إشباع احتياجات ورغبات الزبون.
تقنية تكلفة التحسين المستمر	تقنية تهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية باستخدام آلية التحسين المستمر للقيام بتخفيضات تدريجية في تكلفة المنتج وإدارتها لتحقيق الجودة بتكلفة أقل ويتعاون جميع العاملين في الشركة.
تقنية المقارنة المرجعية	عملية بحث مستمرة لقياس وحدة المنتج أو الخدمة أو الأنشطة عند أفضل مستوى من مستويات الأداء، سواء كانت تلك المستويات موجودة داخل أو خارج الشركة، مع تحديد نواحي القصور بالمقارنة مع الآخرين من أجل العمل على استكمال النقص وهو وسيلة للتحقق من أن الاهداف المراد تحقيقها تتناسب مع احتياجات السوق.
تقنية نظرية القيود	عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالة تلك القيود لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكثر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للشركة.
تقنية بطاقة الأداء المتوازن	مقياس يتكون من مجموعة شاملة من مقياس الأداء المالية وغير المالية تم تطويرها حول أربعة منظورات أساسية منظور مالي، منظور العملاء، منظور العمليات التشغيلية، ومنظور التعلم والنمو. ويعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار متكامل يربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات أصحاب المصالح.
تقنية الإنتاج في الوقت المحدد	تقنية تعمل على تخفيض مستويات مخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الانتاج التام، وبالتالي تخفيض التكاليف وتحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية.
تقنية إدارة الجودة الشاملة	تقنية إدارية حديثة، تسعى إلى تقديم منتجات ذات جودة عالية يمكن لها أن تحقق رضا الزبون بصفة مستمرة وذلك من خلال عمل جميع العاملين في
تقنية 6 سيجما	الشركة ضمن فريق واحد، والعمل على التحسين المستمر والتطوير في الجودة بجانب تخفيض التكاليف.
تقنية تكلفة دورة الحياة الكلية المنتج	تساعد هذه التقنية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات طويلة الاجل ليس فقط في برامج تحسين الجودة، فأصولها ترجع إلى إدارة الجودة الشاملة والمقياس الإحصائي سيجما وقد تم تطوير مدخل 6 سيجما في البداية بواسطة شركة موتورولا.
تحليل سلسلة القيمة	تقنية تجمع التكاليف ضمن سلسلة القيمة بدءاً من تكاليف البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج، ومصاريف البيع والتوزيع، ومصاريف خدمات ما بعد البيع.
تحسين الجودة، مما يساعد على تعزيز الموقف التنافسي للشركة.	اسلوب يساعد الشركة على التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية، لإضافة قيمة لأصحاب المصالح وتخفيض التكاليف

المصدر: بن بريكة، عبد الوهاب، وبكرون، حفصة، (2017). "إدارة التكلفة استراتيجياً باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الاعواط، العدد الاقتصادي، المجلد 8 (1)، ص 149-167.

1-3-4 الخلفية النظرية للميزة التنافسية:

القدرات التنافسية لها (المسعودي والجابري، 2022: 33). ويمكن للشركة تحقيق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية المتاحة، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها الشركة، والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية والتسويقية المناسبة (دحبور، 2010: 61). وقد عرفت الميزة التنافسية على أنها الحالة التي

نتيجة للتغيرات المتسارعة التي طرأت على بيئة الاعمال، أصبحت المنافسة الشديدة هي السمة الرئيسة بين الشركات، واصبح لزاما عليهم إيجاد أو تعزيز الميزة التنافسية لهم، ليس كذلك وحسب بل والعمل على استدامتها لضمان البقاء مدة اطول في المنافسة، وبالتالي تطلب قيام الشركات بدراسة بيئة الاعمال وتحديد الاستراتيجيات التنافسية الملائمة ومن ثم بناء

سواءً للمستثمر المحلي او الأجنبي ليلعب دوراً كبيراً في تطور البيئة الاستثمارية في إقليم. حيث قامت الحكومة المحلية في محافظة دهوك بتخصيص مساحات واسعة من الأراضي في منطقة الكواشي في قضاء سيميل غرب مدينة دهوك للمعامل والمصانع الكبيرة مثل معمل فرز النفايات، ومصانع إنتاج الأمونيوم، ومعامل إنتاج البلاستيك، ومصانع لإنتاج البلوك، والحديد والخشب، وفي هذا الإطار فقد منحت هيئة الاستثمار في محافظة دهوك ترخيص للمستثمرين لإنشاء أول معمل لإنتاج الانايب المعدنية والمقاطع في تاريخ محافظة دهوك "معمل ماف لإنتاج الانايب المعدنية والمقاطع"، التي تختص بتصنيع الانايب المعدنية بكافة الاحجام والانواع التي تستخدم في مجالات متعددة منها: المجال الزراعي، والبيئي، والمنزلي، والصناعي، والرياضي، ومجالات أخرى. ويعتمد المعمل في التصنيع على خبرات وتجارب عدد من الفنيين وذوي الاختصاص المحليين والأجانب، باستخدام أحدث المكينات والاجهزة المتطورة في كافة مراحل الانتاج، وبالاعتماد على المواد الأولية ذات الجودة العالية. وحصل على عدة شهادات وكتب شكر وتقدير منها: شهادة (ايزو) للقياس والسيطرة النوعية، وشهادة تقديرية من جامعة دهوك، وشهادة تقديرية من المعهد التقني في دهوك.

ويمكن تحديد عدة نقاط عن واقع عمل المعمل وكما يأتي:

- تاريخ التأسيس ورأس المال التأسيسي: أسس المعمل وفق قانون الاستثمار في إقليم كردستان -العراق رقم (4) لسنة 2006، حسب الاجازة المرقمة (2016) في 2009/11/15. ورأس مال (900,000,000) مليون دينار عراقي.

- طبيعة النشاط: تتمثل النشاط الرئيس في انتاج الانايب المعدنية والمقاطع وبروفيل المفتوح بأنواع واحجام واشكال متعددة وتسويقها في عموم العراق.

- موقع المعمل ومساحته: يقع في إقليم كردستان -العراق، محافظة دهوك - قضاء سيميل - المنطقة الصناعية في كواشي، وعلى أرض تبلغ مساحتها (29,448 م²) تم تخصيصها وتوزيعها بين الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية في المعمل.

تقوم فيها الشركة بتنفيذ استراتيجية تخلق قيمة وذات ميزة تنافسية أكثر ديمومة من ميزة مؤقتة على المنافسين، مع استمرار بعض المزايا لفترة أطول من غيرها، وبغض النظر عن مدى استدامة الميزة التنافسية، فإن الظروف تتغير، حتى الميزة التنافسية الجوهرية على المنافسين قد تنهار في مواجهة التحولات الجذرية في ظروف السوق أو الابتكارات، لذلك يجب أن تكون الشركات مستعدين لتعديل الاستراتيجية استجابة لظروف السوق المتغيرة والتقدم التكنولوجي والتوجهات غير المتوقعة من المنافسين وتغير احتياجات الزبائن وفرص الأسواق الناشئة والأفكار الجديدة لتحسين الاستراتيجية (المسعودي والجابري، 2022: 33). وترجع بدايات مفهوم الميزة التنافسية إلى ثمانينات القرن الماضي حيث بدأت فكرة الميزة التنافسية في الانتشار والتوسع خاصة بعد ظهور كتابات Michel Porter بشأن استراتيجية التنافس والميزة التنافسية. وقد اختلفت التعاريف بشأن الميزة التنافسية باختلاف وجهات نظر الكتاب إلا أن اغلبها يصب في مصب واحد، اذ عرف الباحثان (السامرائي والزامللي، 2018: 203) الميزة التنافسية "بأنها كل ما لدى الشركة من خصائص تميزها عن غيرها من الشركات، وتؤدي إلى إشباع رغبات الزبائن الحاليين أو المرتقبين وتعكس في تأثيرها زيادة الحصة السوقية والربحية". أما Maury فيرى الميزة التنافسية "بأنها مجموعة من القدرات او الموارد التي يمكن ان تعطي الشركة ميزة على منافسيها مما يؤدي الى زيادة نسبة الارباح" (Maury, 2018: 84)، كما عرفت من قبل Hansen & Mowen على أنها إنشاء أفضل قيمة للعملاء بنفس التكلفة أو أقل من تلك التي يقدمها المنافسون أو خلق قيمة مكافئة أو أفضل بتكلفة أقل مما يقدمها المنافسون (Hansen & Mowen, 2009: 377).

1-4-1 الجانب التطبيقي من الدراسة:

1-4-1 نبذة عن معمل ماف لإنتاج الانايب المعدنية والمقاطع في إقليم كردستان/ محافظة دهوك:

بدأت الحركة الاقتصادية في محافظة دهوك بالازدهار بعد ان قامت حكومة إقليم كردستان بدعم وتشجيع الاستثمار

للمنتج تحلل الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وتضم الاولى المواد الاولية المباشرة والاجور المباشرة، فيما تضم الثانية التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والتكاليف الإدارية، علماً أن هذه البيانات المقدمة تخص سنة 2021.

1-2-4-1 كشف تكلفة المنتجات وفق النظام التقليدي/طريقة التكاليف الكلية المطبق في المعمل:

بعد أن تم التطرق إلى بيان نظام التكاليف المطبق في المعمل في الفقرة أعلاه وهو الاعتماد على طريقة التكاليف الكلية في احتساب كلفة الوحدة الواحدة للمنتجات، من خلال حصر جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة بعضها مع بعض وتحميلها على المنتجات وذلك عن طريق قسمة اجمالي التكاليف على اجمالي عدد الوحدات المنتجة ولكافة المنتجات، والجدول (2) في أدناه يوضح كيفية حساب التكاليف وفق النظام التقليدي المطبق من خلال طريقة التكاليف الكلية وكما يأتي:

- الطاقة الإنتاجية: تبلغ الطاقة الانتاجية السنوية للمعمل (65,000) طن من الاناييب المعدنية.

• الطاقة البشرية: يضم المعمل (53) موظفاً وعاملاً بما فيهم عمال الأمن والادارة وبدوام جزئي، بواقع وجبة عمل واحدة.

- أساس التسعير: يقوم المعمل بتسعير منتجاتها بالاعتماد على استراتيجية التسعير على أساس التكلفة الاجمالية + هامش الربح ونسبة (2 % الى 10 %).

1-2-4-1 نظام التكاليف في المعمل:

يمر المنتج بعدد من المراحل قبل أن يصبح منتجا تاما ومعداً للبيع، وعند الاطلاع على سجلات المعمل وبياناتها وكذلك من المعايشة والمقابلات مع الأفراد وأصحاب العلاقة والمسؤولين لغرض حساب وادارة التكلفة، تبين للباحث على عدم وجود نظام لمحاسبة للتكاليف، ونظراً للغياب التام لمحاسبة التكاليف، ولكون قيام إدارة المعمل بتحميل كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة على كل المنتجات، لذا حاولنا تكييف نظام التكاليف المتبع في المعمل وفق طريقة التكاليف الكلية، وهذا للخروج بمختلف النتائج المراد مقارنتها بنتائج تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية، اذ ان التكلفة الكلية

جدول (2): تكلفة المنتجات وفق النظام التقليدي - طريقة التكاليف الكلية في المعمل (المبالغ بالدولار)

بيان	تكاليف المنتجات	كلفة الوحدة	حصة المنتج (محل الدراسة) من التكاليف
المواد المباشرة	13,997,506.770	910.714	2,181,063.478
لأجور المباشرة	106,756.400	6.946	16,634.568
اجمالي التكاليف المباشرة	14,104,263.170	917.660	2,197,698.047
رواتب وأجور الموظفين والعاملين	257,211.792	16.735	40,078.226
الأجور الإضافية للعاملين	11,958.000	0.778	1,863.272
بيان	تكاليف المنتجات	كلفة الوحدة	حصة المنتج (محل الدراسة) من التكاليف
الضمان الاجتماعي	35,370.720	2.301	5,511.395
اتصالات عامة	5,248.600	0.341	817.826
مصاريف الماء	2,388.000	0.155	372.093
اجور كهرباء	106,275.600	6.915	16,559.651
تجهيزات العاملين (مواد غذائية)	38,737.600	2.520	6,036.015
تجهيزات العاملين (مواد طبية)	3,755.300	0.244	585.143
الوقود والزيوت	25,010.000	1.627	3,897.008
عدد القوالب	1,175,404.000	76.475	183,149.098
الأدوات الاحتياطية	431,872.610	28.099	67,293.525
المصاريف العامة	121,378.650	7.897	18,912.978
صيانة الآلات والمعدات	40,000.000	2.603	6,232.720
صيانة وسائل نقل وانتقال	8,000.000	0.521	1,246.544

481.166	0.201	3,088.000	صيانة المباني
3,116.360	1.301	20,000.000	اندثار الآلات والمعدات
779.090	0.325	5,000.000	اندثار المباني
793.269	0.331	5,091.000	كلفة الإنتاج التالف
357,725.381	149.370	2,295,789.872	اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة
11,132.841	4.649	71,447.720	رواتب وأجور
1,530.943	0.639	9,825.200	الضمان الاجتماعي
233.665	0.098	1,499.600	اتصالات عامة
124.031	0.052	796.000	مصاريف الماء
1,839.961	0.768	11,808.400	اجور كهرباء
1,509.004	0.630	9,684.400	تجهيزات العاملين (مواد غذائية)
103.261	0.043	662.700	تجهيزات العاملين (مواد طبية)
995.420	0.416	6,388.350	المصاريف العامة
1,246.544	0.521	8,000.000	اندثار وسائل نقل وانتقال
3,751.942	1.567	24,079.000	مصاريف الضيافة
263.021	0.110	1,688.000	مصاريف المخلفات والمستهلكات
2,322.000	0.970	14,902.000	مصاريف نقل المنتسبين
173.893	0.073	1,116.000	مصاريف القرطاسية
2,000.859	0.835	12,841.000	مصاريف الايفاد والسفر
1,448.328	0.605	9,295.000	مصاريف اقامة الاجانب
1,969.072	0.822	12,637.000	الاعانات والتبرعات للغير
9,219.907	3.850	59,171.000	ضرائب ورسوم
39,864.690	16.646	255,841.370	اجمالي التكاليف الادارية
5,182.346	2.164	33,258.968	التكاليف التسويقية
402,772.417	168.180	2,584,890.210	اجمالي التكاليف غير المباشرة
2,600,470.463	1,085.840	16,689,153.380	اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل لسنة 2021.

تحديد سعر بيع المنتج (محل الدراسة) بـ (1,108 دولار/طن)، ومن خلال طرح تكلفة الوحدة من سعر بيع الوحدة نحصل على الدخل التشغيلي البالغ (22.160 دولار/طن)، التي تمثل نسبة 2% من سعر بيع الوحدة الواحدة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (3) في أدناه، وكما يأتي:

يتضح من الجدول أعلاه انه تم تحميل التكاليف المباشرة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على جميع المنتجات، وذلك من خلال قسمة اجمالي التكاليف على اجمالي عدد الوحدات المنتجة لسنة 2021 لجميع المنتجات. وكما نلاحظ أيضاً أن التكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة (التكاليف المباشرة وغير المباشرة) تبلغ (1,085.840 دولار/طن)، في حين قد تم

جدول (3): نسبة الدخل التشغيلي في المعمل (المبالغ بالدولار)

بيان	تكلفة الوحدة الواحدة
عدد الوحدات المنتجة خلال السنة (طن)	2,394.89
سعر البيع الوحدة للمنتج (محل الدراسة)	1,108.00
التكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة (طن)	1,085.84
الدخل التشغيلي	22.16
نسبة الدخل التشغيلي	2%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل لسنة 2021، والجدول (2).

عن أن سياساتها التسعيرية تعتمد على التكلفة الاجمالية زائد هامش ربح بنسبة 2%.

2- دراسة السوق: قام الباحث باستطلاع السوق وزيارات ميدانية الى وكلاء بيع الانابيب المعدنية ولقاءات مباشرة مع مستخدمي بهدف التعرف على المنتجات المنافسة ومواصفاتها ومنشأ كل منها ومدى مطابقتها مع منتج المعمل، اذ ان التركيز على تصميم المنتج والتركيز على العملاء يعتبران من أهم مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة وتحديد السعر التنافسي له انطلاقاً من دراسة المنتجات المنافسة للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن من خلال دراسة السوق تبين لنا أن الزبائن يعطون الأولوية عند شراءهم لهذا المنتج للسعر ولخصائصه وجودته، وأن المعمل أمام منافسة قوية من المنتجات المحلية والمستوردة من تركيا.

3- تحديد السعر المستهدف: من واقع السوق تم الحصول على أسعار المنتجات المنافسة وجودة كل منتج بالنسبة لمنتج المعمل وتم تحديد السعر المستهدف بالاستناد الى أسعار المنتجات المنافسة الموضحة بالجدول الآتي:

1-4-3 تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل محل الدراسة:

بعد ان تعرفنا على الطريقة المعتمدة من قبل المعمل في احتساب تكاليف المنتجات على وفق طريقة التكاليف الكلية وتحديد كلفة الوحدة الواحدة للمنتج باعتماد حجم الإنتاج الكلي واستخدام الطرق التقليدية لتسعير المنتجات طريقة (التكلفة + هامش الربح)، سنحاول في هذه الفقرة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل (محل الدراسة) والتي تكون على وفق الخطوات التالية:

1- التعريف بالمنتج (محل الدراسة): اعتمد الباحث في دراسته على منتج الانابيب المعدنية (1.2 ملم سمك، 40x80 ملم القطر الخارجي) وهو احد المنتجات الاكثر مبيعا والاكثر طلباً في الأسواق والتي يمكن استخدامه في عدة مجالات، وعليه وقع اختيار الباحث على هذا المنتج كعينة للدراسة، وسيتم الاعتماد على بيانات المعمل للإثبات فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها، علماً أن المعمل (محل الدراسة) قد حددت سعر بيع المنتج المختار لسنة 2021 ب (1,108 دولار/ طن)، فضلاً

جدول رقم (4): أسعار المنتجات المنافسة في السوق ومواصفاتها

المنتج	سعر المنتج /طن - دولار	الجودة	بلد المنشأ
معمل زنار	1,090	سعر اقل - جودة مقبولة	محلي
معمل JK	1,080	سعر اقل - جودة اقل	محلي
معمل AK	1,170	سعر اكثر - جودة اقل	محلي
معمل كارين	1,070	سعر اقل - جودة مقبولة	محلي
مستورد	1,040	سعر اقل - جودة عالية	توركي
مستورد	900	سعر اقل - جودة منخفضة	ايراني
المجموع	5,450		
متوسط السعر	1,090	السعر المستهدف	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات السوق لسنة 2021.

السعر المستهدف = $5,450 \div 5 = 1,090$ دولار / طن
 4- تحديد الربح المستهدف: بعد ان تم تحديد السعر المستهدف بمبلغ 1,090 دولار في الخطوة السابقة، ينبغي تحديد الربح المستهدف، اذ في ظل الظروف المنافسة الشديدة في السوق تم تحديد نسبة 10% من سعر البيع المستهدف وكما يأتي:

نلاحظ في الجدول السابق بالاعتماد على مبدأ التركيز على الزبون لدفع السعر وتعزيز الحصة السوقية للمنتج، وفي ضوء المعلومات الواردة عن السوق وسعر المنتجات المنافسة فإن السعر المستهدف سيمثل متوسط الأسعار للمنتجات المنافسة (بعد ان تم استبعاد المنتج المستورد من ايران وذلك بعد المناقشة مع وكلاء البيع نظرا للجودة المنخفضة والسمة السيئة للمنتج في السوق) وكالاتي:

-5

الربح المستهدف	=	سعر المنتج المستهدف	×	نسبة الربح المستهدف
		1,090		10%
الربح المستهدف	=	109		دولار / طن

6- تحديد التكلفة المستهدفة: بعد ان تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف سيتم تحديد التكلفة المستهدفة الكلية وكما يأتي:

التكلفة المستهدفة	=	سعر البيع المستهدف	-	الربح المستهدف
		1,090		109
التكلفة المستهدفة	=	981		دولار / طن

7- احتساب الفرق بين الكلفة الفعلية والكلفة المستهدفة: يمكن احتساب الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية بعد ان تم احتساب التكلفة المستهدفة وكذلك احتساب الكلفة الفعلية للمنتج وفق قوائم المعمل في الجدول رقم (6)

-8

الفرق	=	التكلفة الفعلية	-	التكلفة المستهدفة
		1,085.840		981
الفرق	=	104.840		دولار / طن

1-4-4 دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة**(ABC) في تحقيق التكلفة المستهدفة:**

لتطبيق نظام ABC في المعمل هنالك مجموعة من الخطوات التي ينبغي تطبيقها للوصول الى النتائج المطلوبة وهي وكالاتي:

1- **تحديد الأنشطة وتكلفة كل نشاط:** تمثل الأنشطة جوهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي الأساس في حساب التكاليف، ويتم في هذه الخطوة تحديد الأنشطة التي تسهم في انتاج المنتجات وتكاليفها، ومحركات التكلفة الخاصة بكل نشاط من أجل تخصيص الموارد على الأنشطة، إذ سندرج جميع الأنشطة التي يمر بها المنتج خلال مراحل العمل.

2- **تحديد محركات التكلفة:** في هذه الخطوة نقوم بتحديد المحرك الذي أدى إلى نشوء التكلفة، يتم ذلك من خلال تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات ومعرفة الارتباط بين الأنشطة والعوامل المفسرة لها، وذلك من أجل تخصيص التكاليف غير المباشرة لهذه الأنشطة على المنتج. وقد تم الاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف افراد أصحاب العلاقة، والتأكد من كل معلومة من مصدرها داخل المعمل، فقد تم وضع لكل نشاط محرك وهذا حسب ما يتوافق معه. والجدول التالي يبين الخطوة (1، 2) وكما يلي:

بعد تحديد التكلفة المستهدفة على ضوء بيانات السوق وكذلك مقدار التخفيض المستهدف 104.840 دولار/ طن، يأتي دور تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الأخرى التي تساعد في تحقيق التخفيض الواجب وذلك للوصول الى التكلفة المستهدفة لتتمكن المعمل من بيع منتجها في السوق بالسعر المستهدف وتحقيق رضا الزبون وزيادة الحصة السوقية بما يؤدي الى زيادة الأرباح، وبالتالي تسهم هذه التقنية في تحقيق الميزة التنافسية للمعمل تمكنه من البقاء والمنافسة في السوق. ومن التقنيات التي سيتم الاعتماد عليها في تخفيض التكاليف وتحقيق التكلفة المستهدفة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يساعد في تحديد التكاليف بدقة أكبر، ومن ثم الاعتماد على تقنيات أخرى لإدارة الكلفة الاستراتيجية لتخفيض التكاليف، مثل التحسين المستمر (الكايزن) وتقنية هندسة القيمة وتقنية نظام الإدارة على أساس الأنشطة لتحقيق هذا التخفيض من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة.

جدول (5): تحديد أنشطة المعمل والتكاليف الأنشطة ومحركات الأنشطة

الأقسام	الأنشطة	محركات الأنشطة	عدد المحرك الكلي	عدد محرك للمنتج	تكلفة النشاط
إدارة المشتريات	مشتريات مستلزمات السلعية	عدد مرات الشراء	100	12	23,944.849
	تحديد الاحتياجات من المواد الأولية	عدد مرات التحديد	30	3.7	28,898.242
	تقديم طلبيات الشراء المواد الأولية	عدد ساعات العمل	20	2.4	31,850.675
إدارة المخازن	استلام المواد الأولية	عدد مرات الاستلام	10	2.4	59,806.273
	فحص الجودة	عدد ساعات الفحص	20	2.4	11,819.315
	تخزين المواد الأولية	عدد ساعات التخزين	10	1.2	17,840.559
الصيانة	تخزين انتاج تحت التشغيل	عدد ساعات التخزين	233	28	12,056.669
	تخزين الإنتاج التام	عدد ساعات التخزين	250	30	12,556.669
	الصيانة الوقائية	عدد مرات الصيانة	20	3	164,635.773
إدارة الإنتاج	الصيانة الطارئة	عدد ساعات العمل (عمال الصيانة)	50	6	191,338.204
	جدولة الإنتاج	عدد الخطوط الإنتاجية	5	0.6	25,276.703
	مناولة المواد	عدد الخطوط الإنتاجية	5	0.6	78,882.058
تشييع المواد الأولية	اعداد الخطوط الإنتاجية	عدد الخطوط الإنتاجية	5	0.6	87,465.595
	تشريح المواد الأولية	عدد ساعات اشتغال الالة	166	20	66,568.964

62,704.436	9.5	80	عدد ساعات اشتغال الآلة	درفلة الإنتاج تحت التشغيل	
61,563.160	42	350	عدد ساعات اشتغال الآلة	تدوير الإنتاج تحت التشغيل	
64,526.530	64	530	عدد ساعات اشتغال الآلة	تلحيم المنتجات وتنظيفها	
65,305.084	85	706	عدد ساعات اشتغال الآلة	تحديد شكل المنتجات وتقطيعها	
53,346.116	60	500	عدد ساعات العمل	رزم (ربط) المنتجات	
22,172.645	60	5400	عدد ساعات العمل	تسويق المنتجات	إدارة التسويق والمبيعات
11,086.323	108	900	عدد مرات التسليم	تجهيز المنتجات وتسليمها	
201,025.304	985	8100	عدد ساعات عمل	إدارة شؤون المعمل	الإدارة العامة
13,903.751	329	2700	عدد ساعات عمل	صرف الرواتب والأجور	الإدارة المالية
12,731.019	328	2700	عدد ساعات عمل	متابعة النقد والحوالات المالية	
9,095.732	12	100	عدد ساعات عمل	اعداد الحسابات الختامية	
9,269.012	650	5400	عدد ساعات العمل		التدقيق والرقابة الداخلية
9,816.552	120	1000	عدد ساعات العمل		الشؤون القانونية
1,409,486.210					اجمالي التكاليف غير المباشرة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المعمل لسنة 2021.

وفق الجدول أعلاه، يلاحظ أنه قد تم تحديد أنشطة المعمل وتكاليفها محركات التكلفة للأنشطة لجمالي المنتجات وحصص المنتج منها، حيث كل محرك للتكلفة يوافق نشاط من نشاطات المعمل، وتم تحديد حجم كل محرك بالتشاور والتعاون مع المسؤولين والمدراء في المعمل.

3- إنشاء مجتمعات التكلفة: نلاحظ من خلال بيانات الجدول السابق أن هناك مجموعة من الأنشطة المشتركة في محركات التكلفة، مثل ساعات العمل وساعات اشتغال الآلات والتي يجب تجميعها في مركز تكلفة واحد وفق نظام ABC بالاعتماد على مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومحركاتها وفقا لمجدول التالي:

-4

جدول (6): مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومحركاتها

عدد مرات التسليم	عدد ساعات اشتغال الآلة	عدد الخطوط الإنتاجية	عدد مرات الصيانة	عدد ساعات التخزين	عدد ساعات العمل عمال الصيانة	عدد المرات	عدد مرات الشراء	عدد ساعات عمل	الأنشطة
								×	إدارة شؤون المعمل
								×	رواتب وأجور
								×	متابعة النقد والحوالات المالية
								×	الحسابات الختامية
								×	الرقابة الداخلية والتدقيق
								×	الشؤون القانونية
							×		مشتريات مستلزمات السلعية
							×		تحديد الاحتياجات
							×		تقديم الطلبات الشراء
							×		استلام المادة الأولية
							×		فحص الجودة
				×					تخزين المادة الأولية
				×					تخزين انتاج تحت التشغيل
				×					تخزين الإنتاج التام
			×						الصيانة الوقائية
					×				الصيانة الطارئة
		×							جدولة الإنتاج

×	مناولة المواد
×	اعداد الخطوط الإنتاجية
×	تشريح المادة الاولية
×	درفلة الإنتاج تحت التشغيل
×	تدوير الإنتاج تحت التشغيل
×	تلحيم المنتجات وتنظيفها
×	تحديد الشكل المنتجات وتقطيعها
	رزم المنتجات
	تسويق المنتجات
×	تجهيز المنتجات وتسليمها

المصادر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (5).

بعد ان تم تحديد الارتباط بين الانشطة ومحركات التكلفة سيتم تجميع الأنشطة وتكاليف الموارد المرتبطة بها بمركز التكلفة ومن ثم احتساب تكلفة المحرك الواحد لمجمعات التكلفة من خلال قسمة اجمالي تكلفة المجمع على اجمالي محركات المجمع، وكالتالي:

جدول (7): تجميع الأنشطة بمجمعات التكلفة وحجم محرك كل مركز وتكلفة المحرك الواحد

الأقسام	الأنشطة المجمع	محرك التكلفة	تكاليف الأنشطة	حجم محركات التكلفة	تكلفة المحرك
مركز شراء المواد الأولية	تحديد الاحتياجات من المواد الأولية	عدد ساعات العمل (لجنة الشراء)	28,898.242	30	1654.681313
	استلام المادة الأولية		59,806.273	10	
	تقديم الطلبات لشراء المواد الأولية		31,850.675	20	
	فحص الجودة		11,819.315	20	
	مجموع		132,374.505	80	
مركز التخزين	تخزين المادة الأولية	عدد ساعات التخزين (أمين المخزن)	17,840.559	10	86.11337992
	تخزين إنتاج تحت التشغيل		12,056.669	233	
	تخزين الإنتاج التام		12,556.669	250	
	مجموع		42,453.896	493	
مركز الخدمات الإنتاجية	جدولة الإنتاج	عدد الخطوط الإنتاجية	25,276.703	5	12774.95706
	اعداد الخطوط الإنتاجية		87,465.595	5	
	مناولة المواد		78,882.058	5	
	مجموع		191,624.356	15	
مركز الإنتاج	تشريح المادة الاولية	عدد ساعات اشتغال الآلات	66,568.964	166	175.0372125
	درفلة الإنتاج تحت التشغيل		62,704.436	80	
	تدوير الإنتاج تحت التشغيل		61,563.160	350	
	تلحيم المنتجات وتنظيفها		64,526.530	530	
	تحديد الشكل المنتجات وتقطيعها		65,305.084	706	
	مجموع		320,668.173	1,832	
مركز إدارة المعمل وتسويق المنتجات	رزم المنتجات	عدد ساعات العمل	53,346.116	500	12.79382746
	تسويق المنتجات		22,172.645	5400	
	إدارة شؤون المعمل		201,025.304	8100	
	رواتب وأجور		13,903.751	2700	
	متابعة النقد والحالات المالية		12,731.019	2700	
	الحسابات الختامية		9,095.732	100	

		الرقابة الداخلية والتدقيق			
		الشؤون القانونية			
		مجموع			
5400	9,269.012				
1000	9,816.552				
25,900	331,360.131				
3826.764076	50	191,338.204	عدد ساعات العمل (عمال الصيانة)		الصيانة الطارئة
8231.788665	20	164,635.773	عدد مرات الصيانة		الصيانة الوقائية
239.448485	100	23,944.849	عدد مرات الشراء		شراء المستلزمات السلعية
12.3181363	900	11,086.323	عدد مرات التسليم		تجهيز المنتجات وتسليمها

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (5) (6).

بعد ان تم تحديد مجتمعات الانشطة وتكاليفها من خلال الجداول السابقة، سيتم تحديد حجم المحرك للمنتج محل الدراسة كما يأتي:

5- تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج وفقا لنظام ABC في المعمل محل الدراسة:

بعد أن تم تحديد محركات التكلفة الإجمالية لمنتجات المعمل وتكلفة الوحدة الواحدة لمجمعات التكلفة، بالإضافة إلى تحديد

حجم محركات التكلفة لكل نشاط الخاصة بالمنتج محل الدراسة في الجدول اعلاه يمكن حساب تكلفة المنتج وفق نظام على ABC وذلك عن طريق ضرب كمية هذه المحركات بمعدل تكلفة المجمع للوصول الى التكلفة غير المباشرة للمنتج محل الدراسة، ومن ثم تجمع هذه التكاليف مع الكلفة المباشرة والمستخرجة للوصول الى كلفة المنتج على وفق نظام ABC :

جدول رقم (8): حساب تكلفة المنتج محل الدراسة وفقا لنظام ABC

الأقسام	الانشطة المبيعة	محرك التكلفة	تكاليف الأنشطة	حجم محركات التكلفة	تكلفة المحرك	حصة المنتج من المحرك	تكلفة المنتج
مركز شراء المواد الأولية	تحديد الاحتياجات من المواد الأولية	عدد ساعات العمل (لجنة)	28,898.242	30	1654.681313	3.7	6,122.32
	استلام المادة الأولية	(الشراء)	59,806.273	10		2.4	3,971.24
	تقديم الطلبات لشراء المواد الأولية		31,850.675	20		2.4	3,971.24
	فحص الجودة		11,819.315	20		2.4	3,971.24
	مجموع		132,374.505	80		9.700	
مركز التخزين	تخزين المادة الأولية	عدد ساعات التخزين (امين)	17,840.559	10	86.11337992	1.2	103.34
	تخزين انتاج تحت التشغيل		12,056.669	233		28	2,411.17
	تخزين الإنتاج التام	(المخزن)	12,556.669	250		30	2,583.40
	مجموع		42,453.896	493		59.2	
مركز الخدمات الإنتاجية	جدولة الإنتاج	عدد الخطوط الإنتاجية	25,276.703	5	12774.95706	0.60	7,664.97
	اعداد الخطوط الإنتاجية		87,465.595	5		0.60	7,664.97
	مناولة المواد		78,882.058	5		0.6	7,664.97
	مجموع		191,624.356	15		1.8	
مركز الإنتاج	تشريح المادة الأولية	عدد ساعات اشتغال الآلات	66,568.964	166	175.0372125	20	3,500.74
	درفلة الإنتاج تحت التشغيل		62,704.436	80		9.5	1,662.85
	تدوير الإنتاج تحت التشغيل		61,563.160	350		42	7,351.56
	تلحيم المنتجات وتنظيفها		64,526.530	530		64	11,202.38
	تحديد الشكل المنتجات وتقطيعها		65,305.084	706		85	14,878.16
	مجموع		320,668.173	1,832		220.5	
مركز إدارة رزم المنتجات	رزم المنتجات	عدد ساعات	53,346.116	500	12.79382746	60	767.63

8,315.99	650		5400	22,172.645	العمل	تسويق المنتجات	المعمل
12,601.92	985		8100	201,025.304		إدارة شؤون المعمل	وتسويق
4,209.17	329		2700	13,903.751		رواتب وأجور	المنتجات
4,196.38	328		2700	12,731.019		متابعة النقد والحالات المالية	
153.53	12		100	9,095.732		الحسابات الختامية	
8,315.99	650		5400	9,269.012		الرقابة الداخلية والتدقيق	
1,535.26	120		1000	9,816.552		الشؤون القانونية	
	3,134		25,900	331,360.131		مجموع	
22,960.58	6	3826.764076	50	191,338.204	عدد ساعات العمل (عمال الصيانة)		الصيانة الطارئة
24,695.37	3	8231.788665	20	164,635.773	عدد مرات الصيانة		الصيانة الوقائية
2,873.38	12	239.448485	100	23,944.849	عدد مرات الشراء		شراء المستلزمات السلعية
1,330.36	108	12.3181363	900	11,086.323	عدد مرات التسليم		تجهيز المنتجات وتسليمها
176,680.11							اجمالي تكاليف غير مباشرة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على جداول رقم (5) (6) (7).

بعد توزيع التكلفة غير المباشرة للمنتج وفق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC، يمكن حساب التكلفة الكلية للمنتج، وكما يأتي:

جدول (9): حساب تكلفة الإنتاج لكل وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC (المبالغ بالدولار)

التكاليف وفق نظام ABC	بيان
2,181,063.478	المواد المباشرة
16,634.568	الأجور المباشرة
2,197,698.047	اجمالي التكاليف المباشرة
176,680.11	اجمالي التكاليف غير المباشرة
2,374,378.159	اجمالي تكلفة المنتج
2,394.893	الوحدات المنتجة (طن)
991.43	تكلفة الوحدة الواحدة (طن)

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (5) (6) (7) (8).

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم تحميل التكاليف المباشرة وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج حسب نظام ABC، حيث بلغت تكلفة صنع المنتج (1.2 ملم 40*80 ملم) 991.43 دولار/طن، وهي اقل من تكلفة المنتج على وفق طريقة التكاليف الكلية المتبع في المعمل والمتبع في المعمل والبالغ 1,085.84 دولار، والجدول التالي يبين فرق تكلفة الإنتاج حسب طريقة التكاليف الكلية المتبعة في المعمل ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وكما يأتي:

جدول رقم (10): المقارنة بين تكلفة الإنتاج وفق طريقة التكاليف الكلية ونظام (ABC) (المبالغ بالدولار)

بيان	طريقة التكاليف الكلية	التكاليف وفق نظام ABC	الفرق
المواد المباشرة	2,181,063.478	2,181,063.478	0.000
الأجور المباشرة	16,634.568	16,634.568	0.000
اجمالي التكاليف المباشرة	2,197,698.047	2,197,698.047	0.000
اجمالي التكاليف غير المباشرة	402,772.42	176,680.11	-226,092.304
اجمالي تكلفة المنتج	2,600,470.463	2,374,378.159	-226,092.304
الوحدات المنتجة (طن)	2,394.893	2,394.893	0.000
كلفة الوحدة الواحدة (طن)	1,085.84	991.43	-94.406

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول السابقة.

من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وان عملية تحسين محركات التكلفة او تخفيضها سيؤدي بدوره الى تخفيض تكاليف المنتج على أساس علاقة السبب والنتيجة، لذا في الخطوة التالية سنحاول تطبيق تقنية هندسة القيمة في المعمل بهدف تحقيق التخفيض المطلوب للوصول الى التكلفة المستهدفة وتحقيق سعر السوق، اذ تعمل تقنية هندسة القيمة في تمييز الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة عن طريق تخفيض كميات محركات التكلفة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فضلاً عن تخفيض التكاليف التي تضيف قيمة من خلال تحقيق كفاءة أكثر والجدول (11) يبين لأنشطة الى مضيفة وغير مضيفة للقيمة.

- أنشطة المضيفة للقديمة: وهي تلك الأنشطة التي يعد وجودها أساس لإتمام عمليات إنتاج وبيع المنتج في السوق إلى الزبائن والتي تمثل بأنشطة الإنتاج الرئيسة التي تساهم في تصنيع المنتج النهائي والانشطة الإدارية الأساسية.

- أنشطة غير مضيفة للقديمة: وهي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وغالبا ما تتمثل في التخزين ومراقبة المنتجات والصيانة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق ان الوحدة المنتجة من المنتج محل الدراسة كانت تتحمل تكاليف إضافية قدرت ب (94.406) دولار / طن، وان ان نسبة 89% من هذا التخفيض أي مقدار 76.475 دولار / طن كانت المعمل تحملها على المنتج في حين كانت تكاليف رأسمالية تتعلق بإضافة خط انتاجي جديد والتي تعد من ضمن موجودات المعمل ولذلك فقد تم استبعاده من تكاليف الإضافية، اما نسبة 19% من مبلغ التخفيض أي مبلغ 17.93 دولار / طن يعود الى توزيع الموارد على الأنشطة ومن ثم على المنتجات بالاعتماد على عدد من المحركات وفق علاقة السبب والنتيجة وبلا يتلاءم مع طبيعة الأنشطة. وبالتالي لا يمكن الاعتماد على طريقة المتبعة في المعمل كطريقة مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية سليمة تفيد في عملية التسعير.

1-4-5 دور تقنية هندسة القيمة في تخفيض التكاليف والوصول الى التكلفة المستهدفة:

بعد ان تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المعمل وبيان الأقسام والأنشطة وحجم محركات التكلفة للأنشطة، فقد وفرت لنا هذا أساساً يمكن الاعتماد عليه للتحسين المستمر وتخفيض التكاليف في المعمل وذلك

جدول (11): تحيد لأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة

الأنشطة	تضيف قيمة		لا تضيف قيمة	
	ضرورية	غير ضروري	ضرورية	غير ضروري
نشاط المواد مباشرة	√			
نشاط الأجور مباشرة	√			
مشتريات مستلزمات السلعة		√		
تحديد الاحتياجات من المواد الأولية		√		
تقديم طلبيات الشراء المواد الأولية		√		
استلام المواد الأولية		√		
فحص الجودة		√		
تخزين المواد الأولية			√	
تخزين انتاج تحت التشغيل			√	
تخزين الإنتاج التام			√	
الصيانة الوقائية		√		
الصيانة الطارئة		√		
جدولة الإنتاج		√		
مناولة المواد		√		
اعداد الخطوط الإنتاجية		√		
تشريح المواد الأولية		√		
دفلة الإنتاج تحت التشغيل		√		
تدوير الإنتاج تحت التشغيل		√		
تلحيم المنتجات وتنظيفها		√		
تحديد شكل المنتجات وتقطيعها		√		
رزم (ربط) المنتجات		√		
تسويق المنتجات		√		
تجهيز المنتجات وتسليمها		√		
إدارة شؤون المعمل		√		
صرف الرواتب والاجور		√		
متابعة النقد والحالات المالية		√		
اعداد الحسابات الختامية		√		
التدقيق والرقابة الداخلية		√		
الشؤون القانونية		√		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات المعمل لسنة 2021.

تحميل المنتجات بتكاليف إضافية تتعلق بأنشطة التخزين مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف المنتجات، وهو نشاط غير ضروري ويجب استبعاده. ومن خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن نشاط التخزين يحمل المنتج تكلفة قدرها 5,097.91 دولار، ويمكن تخفيض أنشطة التخزين للمواد الأولية وإنتاج تحت التشغيل وإنتاج تام الصنع بنسبة 50 % في الوقت الراهن، أي ببلغ 2,548.96 دولار، من خلال الاعتماد على نظام الإنتاج في الوقت المحدد وبشكل تدريجي، إذ يعتمد المعمل على طلبيات وكلاء البيع في تجهيز الإنتاج التام وبيعه، ويمكن الاستغناء عن سياسة الإنتاج بكميات كبيرة وتخزينها في القاعة

بعدها تم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة في الجدول أعلاه ومعرفة تكاليف المنتج ومحركات الأنشطة ومجمعات التكلفة في الجدول رقم (11) يمكن تخفيض التكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال استبعاد النشاط او تحسين محركات الانشطة، وكما يلي:

1- نشاط التخزين: يميل المعمل إلى الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون سواء المواد الأولية المباشرة (رول أبيض ورول أسود)، أو انتاج تحت التشغيل، أو منتجات تامة الصنع، وهذا يؤدي الى زيادة تكلفة المنتجات؛ نظراً لاعتماده على طريقة التكاليف الكلية المعتمدة على حجم الانتاج، أي

المقابلات الشخصية مع المسؤولين في المعمل ومعايشة العمل يمكن تخفيض هذه التكاليف بنسبة 30 %، أي بمبلغ 3,780.58 دولار يتحملها المنتج من دون ان يؤثر ذلك في الاعمال الإدارية في المعمل.

5- **أنشطة الصيانة:** إن عنصر تكاليف الصيانة لا يضيف قيمة للمنتج ولكنه ضروري، إلا انه يمكن تخفيضه بنسبة معينة، إذ إن قسم الصيانة بالمعمل يختص بكل من وسائل النقل وحالات التوقف والعطلات التي تتعرض لها الأجهزة والآلات والمعدات الإنتاجية والخدمات الإنتاجية والإدارية والتسويقية باستخدام الأفراد العاملين في المعمل، وعلى الرغم من ذلك فإن نسبة 60 % من تكاليف الصيانة الطارئة، أي بمقدار 13,776.351 دولار و 30 % من تكاليف الصيانة الوقائية، أي بمقدار 7,408.61 دولار، تكون عن طريق استقطاب الايدي العاملة والمهندسين والفنيين من خارج المعمل للقيام بأعمال الصيانة، التي تكلف المعمل تكاليف إضافية تضاف الى المنتج إلى جانب ضياع غير طبيعي في الوقت حين تتم صيانة الأجهزة أو الآلات والمعدات التي تتعلق بالعملية الإنتاجية والخدمات الإنتاجية، لذلك يمكن تخفيض هذه التكاليف من خلال تدريب العمال والفنيين على تشغيل الآلات والمعدات والعناية اليومية بها بموجب تعليمات وخبرة عمال الصيانة لتقليل الأعطال، وكذلك الاهتمام في التزييت والتشحيم بالأساليب الصحيحة؛ لما لها من تأثير مباشر في تقليل الأعطال، وإطالة عمر الآلات والمعدات.

ووفق الخطوات السابقة حاولنا تخفيض تكاليف المعمل بتقسيمها إلى أنشطة مضافة للقيمة وأخرى غير مضافة للقيمة، باعتبار أن الأنشطة التي تمت الإشارة إليها في الجدول (11) وتفصيل تخفيض تكاليفها في الخطوات التي تلت الجدول، على أنها تكاليف لا تضيف قيمة، لعدم علاقتها بشكل مباشر بالإنتاج قياساً بالأنشطة المضافة للقيمة، والجدول التالي يلخص المبلغ المخفض في تكاليف الأنشطة وكما يأتي:

المخصصة، إذ لدى المعمل طاقة غير مستغلة بنسبة 75% من الطاقة الكلية على وفق بيانات المعمل لسنة 2021. لذا يمكن الاعتماد على هذه الطاقة غير المستغلة؛ للبدء بالإنتاج على وفق طلبيات السوق وتوفيرها في الوقت المحدد، كما يمكن التعاقد مع المجهزين (الشركات المستوردة للمواد الأولية) في داخل العراق أو المجهزين خارج العراق، في توفير المواد الأولية بالجودة العالية وفي الأوقات المحددة والمتفقة عليه من قبل الطرفين؛ لتجنب مشكلة عدم الحصول على المواد الأولية في الوقت المحدد.

2- **نشاط تحديد الاحتياجات من المواد الأولية المباشرة:** تتولى لجنة مكونة من مدير الإنتاج، ومدير، المبيعات ومدير المعمل مهمة تحديد احتياجات المعمل من المواد الأولية المباشرة سواء الشراء داخل البلد أو خارجه، ويتم تحميل المنتج بتكاليف إضافية مباشرة بمبلغ 6,122.32 دولار، ومن خلال معايشة العمل واجراء المقابلات مع المسؤولين في المعمل نلاحظ امكانية تخفيض هذه التكاليف بنسبة 50 % أي بمقدار 3,061.16 دولار. من خلال تخفيض ساعات العمل بالاعتماد على نظام الكتروني يوفر المعلومات الملائمة (لأعضاء اللجنة المذكورة) عن السوق والمنافسين ومدى توافر المواد الأولية في المعمل وتطوير العلاقات مع وكلاء البيع.

3- **نشاط تقديم الطلبيات لشراء المواد الأولية:** يختص هذا النشاط بتقديم الطلبيات لشراء المواد الأولية المباشرة من المجهزين داخل وخارج البلد، والتي تحمل المنتج بتكاليف إضافية مباشرة بمبلغ 3,971.24 دولار، وهو نشاط غير مضيف للقيمة ولكنه ضروري، لذا يجب تخفيض تكاليف النشاط المذكور من خلال بناء العلاقات الجيدة مع المجهزين في تجهيز المواد الأولية عند الطلب وتوفيرها بالوقت المحدد والجودة العالية، مما يؤدي الى تخفيض تكاليف النشاط بسنة 50 % أي بملغ 1,985.62 دولار.

4- **أنشطة إدارة شؤون المعمل:** وتشمل نفقات الإيفاد، والسفر، والضيافة، والعلاقات العامة، وإقامة الأجانب، ونقل المنتسبين.... الخ، وهي أنشطة تكاليف لا تضيف قيمة للمنتج ولكنها (ضرورية لإدارة الأعمال)، ومن خلال

جدول رقم (12): أتحفيض تكاليف أنشطة غير مضافة للقيمة (المبالغ بالدولار)

انشطة غير مضافة للقيمة / ضرورية	النسبة تخفيضها	مبلغ التخفيض على مستوى المنتج محل الدراسة
الصيانة الطارئة	60 %	13,776.35
الصيانة الوقائية	30 %	7,408.61
إدارة شؤون المعمل	30 %	3,780.58
مخزون	50 %	2,548.96
تقديم الطلبات لشراء المواد الأولية	50 %	1,985.62
تحديد الاحتياجات من المواد الأولية	50 %	3,061.16
اجمالي مبلغ المخفض		32,561.27
الوحدات المنتجة (طن)		2,394.893
مقدار التخفيض للوحدة الواحدة		13.596 دولار طن

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة الأنشطة التي لا تضيف القيمة للمنتج تمثل مقدار 32,561.27 دولار، ويقسمه المبلغ على عدد الوحدات المنتجة للمنتج (محل الدراسة) نحصل على المبلغ المخفض للوحدة الواحدة، وكما يأتي:

$$32,561.27 \div 2,394.893 = 13.596 \text{ دولار} / \text{وحدة (طن)}.$$

عند تطبيق تقنيات إرادة التكلفة الاستراتيجية في المعمل من خلال تقنية التكلفة المستهدفة، ونظام التكاليف

جدول رقم (13): التكاليف المخفضة وفق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية (المبالغ بالدولار)

بيان	التكاليف
السعر المستهدف	1,090
الربح المستهدف	(109)
التكلفة المستهدفة	(981)
التكلفة الفعلية وفق طريقة التكاليف الكلية	1,085.84
مبلغ واجب التخفيض (فجوة التكلفة)	104.84
مبلغ المخفض وفق نظام ABC	94.406
مبلغ المخفض وفق تقنية هندسة القيمة	13.596
اجمالي مبلغ المخفض	108.002
الفرق بين مبلغ واجب التخفيض والمبلغ المخفض	3.162
التكلفة المنتج بعد التخفيض	977.838
نسبة التخفيض الى اجمالي تكلفة المنتج الفعلي	10 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتيجة تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية.

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم تخفيض تكاليف المنتج في المعمل بمقدار 108.002 دولار/طن، وهي تمثل نسبة 10% من اجمالي تكلفة المنتج الفعلي المحتسب وفق طريقة التكاليف الكلية في المعمل، وهو أكثر من مقدار واجب التخفيض

1,085.84 + هامش الربح 2% والتي تبلغ 22.16 دولار/طن)، وبالتالي فان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحديد سعر تنافسي للمنتج وبالتالي زيادة الحصة السوقية والأرباح للمعمل محل الدراسة، وبذلك فقد تحققت صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرض الرئيسي التي تنص على: ((يسهم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية التسعير على اساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية)).

نلاحظ من الجدول رقم (3) ان تكاليف الإنتاج كانت (1,085.84 دولار/طن)، بينما نلاحظ من الجدولين رقم (8 و 9) ان تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC قد أدت الى تحديد التكاليف وتوزيعها على المنتج حسب علاقة السبب والنتيجة بين الأنشطة ومحركاتها والتي أدت الى تخفيض التكاليف المنتج محل الدراسة الى (991.43 دولار/طن)، أي تخفيض التكاليف بمبلغ (94.40 دولار/طن)، وبذلك فقد تحققت صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرض الرئيسي التي تنص على: ((يسهم تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في دعم استراتيجية التسعير على اساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية)).

كما نلاحظ من الجدول رقم (12) ان تطبيق تقنية هندسة القيمة قد أدت الى تخفيض تكاليف المنتج بمبلغ (13.596 دولار/طن) من خلال تخفيض تكاليف المعمل بتقسيمها إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأخرى غير مضيضة للقيمة، وتخفيض تكاليفها على انها تكاليف لا تضيف قيمة لعدم علاقتها بشكل مباشر بالإنتاج قياساً بالأنشطة المضيضة للقيمة، وبذلك فقد تحققت صحة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرض الرئيسي التي تنص على: ((يسهم تطبيق تقنية هندسة القيمة في دعم استراتيجية التسعير على اساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية)).

الاستنتاجات

من اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة:

1. إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل قد أدت الى تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، والتي تمثل الحد المسموح به

(فجوة التكلفة) البالغ 104.84 دولار/طن، بمقدار 3.162 دولار/طن، وأن هذا التخفيض جاء نتيجة تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية المتمثلة ب (نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وتقنية هندسة القيمة)؛ لتحقيق التحسين المستمر في المعمل المذكور، والوصول الى التكلفة المستهدفة لتحقيق السعر والربح المستهدفين على أساس السوق.

1-5 تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

في ضوء الجانب التطبيقي من الدراسة يمكن تحليل وتفسير البيانات واختبار الفرضيات والاجابة على تساؤلات الدراسة بطريقة تجعلنا نعرف على تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية ودعمها لاستراتيجية سعر السوق لتحقيق الميزة التنافسية، وكالاتي:

نلاحظ من تحليل وتفسير الجدول (13) أعلاه انخفاض تكلفة المنتج بأكثر من التكلفة المستهدفة البالغة (981 دولار/طن)، اذ انخفضت تكلفة المنتج لتصل إلى (977.838 دولار/طن)، وهي اقل من التكلفة المستهدفة، إي إن تكاليف الانتاج انخفضت بمقدار كبير حيث أصبحت (977.838 دولار/طن) بعدما كانت تبلغ (1,085.840 دولار/طن)، أي بنسبة انخفاض تصل الى (10%) من إجمالي التكاليف الفعلية للمنتج المحتسب وفق طريقة التكاليف الكلية في المعمل، مما يتيح للمعمل بمرونة سعرية عالية وتحديد السعر التنافسي بالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية وبالتالي زيادة حصة سوقية وزيادة الأرباح، وبذلك فقد تحققت صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على: ((يسهم تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في دعم استراتيجية التسعير على أساس السوق في تحقيق الميزة التنافسية)).

كما نلاحظ من الجدول رقم (4) ومن خلال تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المعمل قد أدت الى تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وهي الحد الأقصى المسموح به لتحقيق السعر والربح المستهدفين على أساس السوق، اذ تم تحديد سعر البيع بمبلغ (1,090 دولار/طن) وتحديد 10% نسبة الربح والتي تبلغ (109 دولار/طن)، في حين كان سعر بيع المنتج المحدد وفق طريقة التسعير التقليدي (التكلفة الاجمالية

طريقة التكاليف الكلية في المعمل، مما يتيح للعمل بمرونة سعرية عالية وتحديد السعر التنافسي بالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية ومن ثمّ زيادة الحصة السوقية والأرباح.

5. إن التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال المعاصرة نتيجة زيادة المنافسة الشديدة جعلت من الصعب على المعامل والشركات أن تستمر وتبقى وتنافس، إن لم تتجاوب لهذه التغيرات؛ ففي ظل هذه التغيرات يعد تخفيض تكاليف المنتجات إحدى الاستراتيجيات التي تتنافس بها الشركات .

6. عدم ملاءمة النظام المطبق حالياً من قبل المعمل مع التطورات العالمية الحديثة وظروف المنافسة؛ لعدم قدرته على توفير معلومات دقيقة تلي احتياجات الإدارة ومتطلبات الزبائن.

7. عدم وجود أي تطبيق لتقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية في المعمل، فما زال يعتمد على الطريقة التقليدية في التسعير (الكلفة الاجمالية + هامش الربح)، التي أثبتت عدم ملاءمتها لا سيما بعد غياب الحماية للمنتجات الوطنية وإغراق السوق بمنتجات مستورة وبأسعار تنافسية مما دفع إدارة المعمل الى تخفيض أسعار بيع المنتجات باعتماد أسس غير مدروسة مما ترك قصوراً واضحاً في تحقيق أهدافها.

8. ان تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في المعمل محل الدراسة سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تتعلق بتخفيض التكاليف والذي يؤدي بدوره الى تحديد اسعار منخفضة لمنتجاتها وبالتالي زيادة حصتها السوقية، أي ان تطبيق تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية تدعم استراتيجية التسعير على اساس السوق وتحقيق الميزة التنافسية للمعمل وضمان بقاءها ونموها واستمراريتها.

9. إن تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC يؤدي الى تحقيق ميزة تنافسية للمعمل من خلال السعي لتحسين المستمر للعمليات والأنشطة عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة ومحركاتها ومعالجة مشكلة التكاليف العالية واجاد حلول لتخفيضها.

التوصيات

ومن اهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة هي

لتحقيق السعر والربح المستهدفين على أساس السوق، إذ تم تحديد سعر بيع المستهدف بمبلغ (1,090 دولار/ طن) وتحديد 10% نسبة الربح المستهدف والتي تبلغ (109 دولار/ طن)، في حين كان سعر بيع المنتج المحدد وفق طريقة التسعير التقليدي 1,108 دولار/ طن (التكلفة الاجمالية 1,085.84 + هامش الربح 2% والتي تبلغ 22.16)، لذا فإن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة أدى إلى تحقيق الميزة التنافسية للمعمل (محل الدراسة) من خلال تحديد سعر تنافسي للمنتج وكذلك تحديد ربح مستهدف وبشكل معقول مع مراعاة المنافسة الشديدة في السوق، لذا فقد توافر بذلك أساس لتحقيق التخفيض المطلوب في التكاليف لتقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الأخرى وتحقيق السعر السوق المستهدف، ومن ثمّ زيادة الحصة السوقية والأرباح.

2. إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المعمل قد أدى الى تحديد التكاليف وتوزيعها على المنتج بحسب علاقة السبب والنتيجة بين الأنشطة ومحركاتها والتي أدت الى تخفيض التكاليف المنتج (محل الدراسة) من (1,085.84 دولار/طن) إلى (991.43 دولار/ طن)، أي تخفيض التكاليف بمبلغ (94.40 دولار/ طن).

3. إن تطبيق تقنية هندسة القيمة في المعمل (محل الدراسة) قد أدى الى تخفيض تكاليف المنتج بمبلغ (13.596 دولار/ طن) من خلال تخفيض تكاليف المعمل بتصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة، وتخفيض التكاليف غير الضرورية على انها تكاليف لا تضيف قيمة؛ لعدم علاقتها بشكل مباشر بالإنتاج قياساً بالأنشطة المضيئة للقيمة.

4. إن تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في المعمل قد أدت الى انخفاض تكلفة المنتج بأكثر من التكلفة المستهدفة البالغة (981 دولار/ طن)، إذ انخفضت تكلفة المنتج لتصل إلى (977.838 دولار/ طن)، وهي اقل من التكلفة المستهدفة، إي إن تكاليف الانتاج انخفضت بمقدار كبير إذ أصبحت (977.838 دولار/ طن) بعدما كانت تبلغ (1,085.840 دولار/ طن)، أي بنسبة الانخفاض تصل الى (10%) من إجمالي التكاليف الفعلية للمنتج المحتسب وفق

كالآتي:

1. ضرورة اهتمام المعمل بتطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ لدوره الفعال في تخفيض تكاليف المنتجات، وتعزيز الموقف التنافسي في السوق، وتحقيق الرضا الزبون، وزيادة الربحية.
2. توعية الجهات المسؤولة بأهمية تطبيق تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية بشكل متكامل بعضها مع بعض؛ لما لذلك من فوائد وأرباح لصالح المعمل.
3. خلق وعي للإدارة في المعمل بضرورة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛ لما له من أهمية في الوصول الى حساب تكلفة وحدة المنتج النهائي بشكل دقيق بدلا من اعتماد الاسلوب التقليدي في توزيع التكاليف.
4. التحول من الطريقة التقليدية للتسعير (الكلفة + هامش ربح) الى اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة؛ لأن هذه التقنية تنطلق من أسعار المنافسين في السوق ومن ثمّ فهي تركز على الأسعار وليس على التكلفة.
5. ضرورة الاهتمام بمرحلة البحث والتطوير التي تعد من أهم مراحل دورة حياة المنتج في سلسلة القيمة والتي تبحث عن مجالات تخفيض التكلفة وتطوير المنتج بما يواكب تطورات البيئة، بحيث لا يقتصر الاهتمام بمرحلة الإنتاج وتخفيض التكاليف بعد الإنتاج مما يقلل من إمكانية تخفيض التكلفة، إذ تشير الدراسات في هذا المجال إلى أن نسبة 80% من التكاليف تكون محجوزة في مرحلي البحث والتطوير، والتصميم أي قبل البدء بالإنتاج.
6. ضرورة تعزيز وعي المحاسبين بأهمية مسايرة المستجدات في مجال المحاسبة بصفة عامة، ودورها في تقديم معلومات ذات أهمية للمعمل، ولاسيما أن دور المحاسب لم يعد دورا ثانوياً في عملية اتخاذ القرارات، وإنما أصبح في قلب صنع القرار، فهو الذي يقوم بتفسير النتائج وإعداد التقارير للإدارة وتوفير التحليل المحاسبي المتعلق بالتكاليف الذي يساهم في ترشيد القرارات المختلفة سواء أكانت قرارات للتصنيع، أم للشراء، أم للتسعير، أم لتخفيض التكاليف..... الخ.
7. المتابعة المستمرة والدورية في صيانة الآلات والمكائن؛ لضمان استمرارية العمل والإنتاج من دون توقف ومن خلال اعتماد خبير في هذا المجال مع ضمان توفير الأدوات الاحتياطية للإسراع في معالجة حالات التوقف المفاجئة.
8. تفعيل قانون حماية المنتج الوطني، إذ يواجه السوق العراقي للأنايب المعدنية عرضاً كبيراً من المنتجات المستوردة من دول الجوار وبأسعار زهيدة جداً، يؤدي الى تحميل المنتج المحلي خسائر كبيرة لا يمكن معالجتها إلا بقوانين حماية المنتج المحلي.
9. ادخال مادة إدارة التكلفة الاستراتيجية في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماماً به؛ وذلك لكونه من أحدث أساليب التكاليف الحالية ويساهم هذا التكون في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في الشركات.

المراجع باللغة العربية

- أحمد، محمد عبدالمنعم عبداللطيف. (2021). "دور التسعير في تحقيق الميزة التنافسية بالشركات الخاصة بالسودان: دراسة حالة- شركة إل.جي للأدوات الكهربائية، ولاية الجزيرة"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، السودان.
- دجور، لؤي صبحي، (2010). "دور المعرفة السوقية في اختيار الاستراتيجيات التنافسية: دراسة عينة من مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- خيرالله، أمين فضل الله عبد الله. (2017). "التسعير باستخدام اساليب التكاليف الحديثة وأثره على الميزة التنافسية في السودان: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان"، اطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عطوي، راضية، (2017). "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح"، اطروحة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر.

الاستراتيجي للتكلفة (SCA) في ترشيد قرار التسعير للشركات الصناعية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد 7، العدد (11) الجزء الثاني، مصر.

عيسى، سيروان كريم، ومحسن، محمد عبد العزيز، (2020). "منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق"، مجلة قةلاي زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربيل، كوردستان، العراق، المجلد 5 (2)، ص 658-687.

حمه امين، عثمان عبدالقادر، وعبدالله حمه امين، وروان، (2020). "إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في تخفيض التكاليف باستخدام إعادة هندسة العمليات: دراسة تطبيقية في الشركة سيتي ستيل الصناعية"، المجلة العلمية لجامعة جيهان - السليمانية، المجلد 4 (1)، ص: 324-346.

عبد العظيم، محمد، (2005)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21 (1).

براهيم، ابراهيم، (2021). "التكلفة على أساس النشاط كأداة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 7 (3)، ص 33-51.

بن بريكة، عبد الوهاب، و بكرن، حفصة، (2017). "إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، مجلة جامعة الاغواط، العدد الاقتصادي، المجلد 8 (1)، ص 149-167.

هلال، الساسي، ومحمد، دباش، (2022). "دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 6 (2)، ص: 403-422.

محمد، عبدالرحيم محجوب احمد، وخميس، هارون آدم عيسى، و مارن، يحيى مقدم أحمد، وسند، ياسر تاج السر محمد، (2022). "دور الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية - كوكاكولا"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 18 (29)، ص: 483-510.

محمد، غادة عبد الله، و خليل، رشا احمد، رأفت محمد، رشا حسن، (2017). "تأثير السياسات التسعيرية في النواتج التشغيلية للهيئة القومية لسكك حديد مصر"، المجلة الدولية للتراث

صالح، فلاح هادي، (2018). "أثر الاساليب الحديثة في تخفيض تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية في الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.

صالح، صباح فوزي، (2014). "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين.

التكريتي، إسماعيل يحي، (2007). "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر، والتوزيع، عمان: الأردن.

الكبيكي، غانم محمود أحمد، (2018). "تحقيق الميزة التنافسية باستخدام ممارسات إدارة سلسلة التجهيز: دراسة تحليلية لآراء المديرين في معمل ألبن زاخو"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 10 (1).

السامرائي، منال جبار سرور، والزامل، علي عبد الحسين هاني، (2018). "دور تحليل القيمة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في شركة الصناعات الخفيفة"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 15 (3)، ص: 194-221.

المسعودي، حيدر علي جراد، والجابري، محمد ديوان شنيور، (2022). "دور استراتيجيية التصنيع الفعّال في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة"، مجلة واريث العلمية، المجلد 4 (9)، ص: 30-49.

المحمدي، علاء عبد الحسن حسن، والربيعي، سلمى منصور سعد، (2020). "استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات مصنع الميكانيك"، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12 (2)، ص 102-115.

الحر، عيبر خالد، والعيسى، محمد سليم، (2021). "أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 11 (1)، ص: 141-162.

اللياس، سالم، (2021). "التنافسية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال"، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 8 (1)، ص: 230-248.

سرور، محمد ابراهيم، وفوده، شوقي السيد، وسليمان، أماني السيد مصطفى، (2021). "أثر استخدام أسلوب التحليل

- Companies**”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6 (10), pp. 116-127.
- Alnoor, B, Charles, T. Horngren., Srikant, M. Datar., & Madhav, V. Rajan. (2019). “**Management and Cost accounting**”, (7th E). Global Edition, Pearson Education: United Kingdom.
- Krajewski, L. J., & Ritzman, L.P. (2005). “**Operations Management**”, (7th Ed). Prentice Hall: New Jersey.
- Philip, Kotler., and Gary, Armstrong. (2018). “**Principles of Marketing**”, (17th Ed), Global edition, Pearson Education: United Kingdom.
- Colin, D., (2018). “**Management and Cost Accountin**”, 10th Edition, Cengage Learning EMEA, United Kingdom.
- Hansen, Don.R. & Mowen. Margannem, N., (2018). “**Managerial Accounting: The Cornerstone Of Business Decision Making**”, 7th ed., south Western Thomson, Learning, united states of America.
- Srikant, M. Datar., & Madhav, V. Rajan. (2021). “**Hornrgren’s Cost Accounting: A Managerial Emphasis**”, (17th E). Global Edition, Pearson Education: United Kingdom.
- Hansen, Don R., Mowen, Maryanne N., Guan, L., (2009). “**Cost Management: Accounting & Control**”, 6th ed., South Western, Thomson Learning, USA.
- والسياحة والضيافة، كلية السياحة والفنادق – جامعة الفيوم، المجلد 11، العدد (1/1)، مصر.
- عبد العزيز، عبدالعاطي حلقان أحمر، (2021). “إدارة الأصول غير الملموسة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية بجامعة سوهاج: دراسة ميدانية”، مجلة كلية التربية، جامعة عين شمس، العدد (3) 45.
- المراجع باللغة الانجليزية
- Alawadi, S., Alrajawy, Ibrahim., & Bhaumik, Aimya., (2019). “**Effect of Value Chain Analysis and Activity-Based Costing on Performance of Uae Petroleum Firms**”. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering*, Volume-8 Issue-8S2.
- El-Dyasty, Mohamed M., (2006), “**A Framework to Accomplish Strategic Cost Management**”, Egypt, available at: <http://ssrn.com> .
- Maury, B., (2018). “**Sustainable competitive advantage and profitability persistence: Sources versus outcomes for assessing advantage**”, *journal of business research*.
- Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A., (2015). “**The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing**

THE ROLE OF MARKET-BASED PRICING STRATEGY BY ADOPTING STRATEGIC COST MANAGEMENT TECHNIQUES IN ACHIEVING COMPETITIVE ADVANTAGE (AN APPLIED STUDY IN THE MAF FACTORY FOR THE PRODUCTION OF METAL PIPES AND PROFILES IN THE KURDISTAN REGION - DUHOK GOVERNORATE/ KWASHI INDUSTRIAL AREA)

HAWAR WAHEED M.SALEEM, AHMED YAHYA ABDULLAH and HUSSIEN AMEEN HUSSIEN
Dept. of Accounting, College of Administration and Economics, University of Duhok,
Kurdistan Region-Iraq

ABSTRACT

This study aims to demonstrate the role of market-based pricing strategy by adopting strategic cost management techniques represented by (target costing technique TC, Activity Based costing system ABC, and value engineering technique VE) in achieving competitive advantage through its application in (MAF Factory) for the production of metal pipes and sections operating in the Kurdistan region, Duhok Governorate. In the theoretical side of the study, the researcher relied on the inductive and deductive approaches. As for the practical side of the study, it relied on the applied and analytical approach, by looking at the financial statements, trial balances, revenue and cost statements, in addition to personal interviews with the parties based on the preparation of these various documents, and their supervisors for the fiscal year 2021. The study reached several conclusions, the most important of which is the incompatibility of the system currently applied in the factory under study with global developments and competitive conditions due to its inability to provide information that meets the needs of management and the needs of customers and the lack of any application of strategic cost management techniques, as the factory still uses the traditional method of pricing (total cost + Profit margin). The application of strategic cost management techniques supports market-based pricing strategy in achieving a competitive advantage for the factory. The study reached a number of recommendations, the most important of which is the need to apply strategic cost management techniques for its effective role in reducing product costs and enhancing the position of competitors in the market as well as meeting customer satisfaction and increasing profitability. It is necessary to adopt the target costing technique as it is one of the modern methods in this field.

KEYWORDS: Market-based pricing, strategic cost management, target costing, Activity Based costing system, value engineering, competitive advantage.