

## دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف (دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية)

أ.د نواف فخر \*\*

رنا العايدي \*

(الإيداع: 13 نيسان 2022، القبول: 10 حزيران 2022)

### الملخص:

هدف البحث إلى دراسة دور تطوير معايير التكلفة استناداً إلى التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف لمنشآت الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة، انطلاقاً من الدور التخطيطي والرقابي الهام المنوط بمعايير التكلفة في عملية اتخاذ القرار. ويبيّن البحث أهمية الانتقال لبناء معايير مطوّرة للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة عوضاً عن معايير التكلفة التقليدية التي تتجاهل متغيرات السوق وتكلفة المنافسين. تم اتباع المنهج الوصفي لوصف متغيرات البحث، وتم إجراء دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية وهو أحد منشآت صناعة الأدوية السورية، وذلك من خلال تحديد التكاليف المعيارية لأحد المنتجات الدوائية استناداً إلى المعايير الجارية ومن ثم مقارنتها مع التكلفة التنافسية المحددة انطلاقاً من سعر البيع في السوق لإعادة ضبط معايير التكلفة وإضفاء البعد الاستراتيجي عليها بما يحقق هدف البحث. وتوصل البحث إلى أن تطوير إعداد معايير التكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة يؤدي تخفيض التكاليف للمنشأة في بيئة الأعمال الحديثة، وأن نظام التكاليف المعياري المعتمد على المعايير المطوّرة يتكامل مع التكلفة المستهدفة من حيث الأهداف والاستراتيجيات، وهما يعملان معاً لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحديثة.

**الكلمات المفتاحية:** التكلفة المعيارية، التكلفة المستهدفة، بيئة الأعمال الحديثة.

\*طالبة دراسات عليا (دكتوراه)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.

\*\*أستاذ دكتور في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

## The role of modifying cost standards based on target costing in reducing costs

(Case Study in Dimas Pharmaceutical Industries Factory)

Rana alaydi \*

Prof.Dr. Nawaf fakher \*\*

(Received:13 April 2022,Accepted:10 June 2022)

### Abstract:

The research aimed to study the role of modifying cost standards based on target costing in reducing costs of businesses entities in the modern business environment, based on the important role of planning and control entrusted to cost standards in the decision-making process. The research clarifies the importance of moving to build the modified cost standards based on target costing instead of the traditional cost standards that ignore market variables and the cost of competitors.

The descriptive approach was followed describe the variables of the research, and a case study was done in Dimas Pharmaceutical Industries Factory, which is one of the Syrian pharmaceutical industry facilities, by determining the standard costs of a pharmaceutical product based on the current standards and then comparing it with the specified competitive cost based on the selling price in the market to reset the cost standards and give them a strategic dimension, in order to achieve the goal of the research.

The research found that modifying cost standards based on target costing leads to reduce costs in the modern business environment, and that the standard costing system based on the modified standards is integrated with the target costing in terms of goals and strategies, and they work together to confront the variables modern business environment.

**Keywords:** Standard costing, Target Costing, Modern business environment.

---

\*Postgraduate Student (PhD candidate), Damascus University, Faculty of Economics, Accounting Department.

\*\*Professor at Department of Accounting – Faculty of Economics – University of Damascus.

**1- المقدمة**

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بأنها بيئة تنافسية سريعة التغير متزايدة الطلب ولا تسامح فيها مع التأخير أو الأخطاء، حيث تعمل منشآت الأعمال فيها في ظل ضغوط تنافسية شديدة، وتواجه باستمرار مستجدات ومتغيرات تكنولوجية واقتصادية داخلية وخارجية، تستوجب منها أن تتكيف وتتلاءم معها كي تحافظ على وجودها واستمراريتها وتدعم مركزها التنافسي. وقد انعكست هذه التغيرات على أساليب وأدوات محاسبة التكاليف وطرقها المعتمدة، فلم تعد أساليبها التقليدية قادرة على تلبية متطلبات الإدارة في مواجهة التحديات الكبيرة المحيطة بالمنشأة في بيئة الأعمال الحالية. وتعتبر معايير التكلفة من أهم تلك الأدوات التقليدية التي تأثرت سلباً بتغيرات بيئة الأعمال، وضعفت وتصدعت نتيجة إهمالها لمتغيرات البيئة المحيطة وخاصة سعر السوق التنافسي، فلم يعد الاعتماد عليها مجدداً في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

وعلى الرغم من ظهور مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم المداخل والتقنيات الحديثة في إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تهتم بتكلفة السوق وتعمل على تعزيز الموقف التنافسي التكاليفي للمنشأة، إلا أنه غير كافٍ بمفرده للقيام بالدور التخطيطي والرقابي الهام في عملية اتخاذ القرار المنوط بمعايير التكلفة، ويرجع هذا إلى أن عمليات التخطيط والرقابة تحتاج إلى بيانات تفصيلية عن التكاليف، في حين أن التكلفة المستهدفة هي تكلفة إجمالية لا تستطيع النفاذ إلى الأنشطة والعمليات داخل منشأة الأعمال لتحديد تكلفتها بشكل تفصيلي يفصح عن تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف.

ونظراً لعدم ملاءمة معايير التكلفة في إطارها التقليدي للاستراتيجيات الجديدة، وأهمية معايير التكلفة كأدوات إدارية وعلمية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، برزت ضرورة إعداد معايير للتكلفة تراعي متغيرات السوق، بشكل ينسجم ويتكامل مع التكلفة المستهدفة التي تعتمد التكاليف التنافسية المحددة بناء على متغيرات وعوامل السوق، في إطار تطويرها منهجياً وعملياً بحيث يؤمن فعاليتها وكفاءتها في تقديم المعلومات الملائمة للإدارة للقيام بوظائفها من جهة، وتخفيض تكاليفها لتدعيم قدرتها التنافسية من جهة أخرى.

**2- مشكلة البحث**

تكمن مشكلة البحث في أن معايير التكلفة قد صممت لتلائم خصائص ومتغيرات البيئة التقليدية وتعكس الاستخدام الجيد للموارد من منظور داخلي مغلق على الإمكانيات الاقتصادية لكل منشأة، ولكن التحول نحو بيئة الأعمال التنافسية الحديثة فرض استراتيجيات جديدة لتحقيق أهداف المشاريع الاقتصادية، فلم تعد استراتيجية الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية كافية وفقاً لمفهومها الداخلي المحدود، بل توسع هذا المفهوم وانفتح لياخذ في الاعتبار الإمكانيات المادية والبشرية للمنشآت المنافسة وكيفية توظيفها، فأصبحت الاستراتيجية الفاعلة والسائدة هي تحقيق القدرة التنافسية في الجودة والسعر من أجل النفاذ إلى الأسواق الخارجية. ومن ثم فإن مستويات المعايير وخصائصها لا بد أن تراعي ذلك، بحيث يجب أن تكون التكاليف المعيارية بحدود التكاليف التي تفرضها الأسواق الخارجية، وأن تعكس هذه الحدود أفضل درجات الإحكام في استخدام الموارد بين المنشآت المتنافسة. وعلى ضوء ما سبق، تتبلور مشكلة البحث في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

**هل يؤدي تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف لمنشآت الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة؟**

للإجابة عن السؤال السابق تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يؤدي تطوير معايير تكلفة المواد المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف؟
- هل يؤدي تطوير معايير تكلفة الأجور والعمل الآلي المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف؟
- هل يؤدي تطوير معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف؟

**3- أهداف البحث وأهميته****3-1- أهداف البحث**

يهدف البحث إلى بيان دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف لمنشآت الأعمال من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- بيان دور تطوير معايير تكلفة المواد المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.
  - بيان دور تطوير معايير تكلفة الأجور والعمل الآلي المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.
  - بيان دور تطوير معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف.
- وذلك من خلال بيان المرتكزات المعرفية للمعايير المطورة للتكلفة انسجاماً مع التكلفة المستهدفة، ومعرفة دور المعايير المطورة للتكلفة في تخفيض التكلفة كأحد سبل تخفيض التكاليف للمنشأة في ظل الظروف التكنولوجية والتنافسية الجديدة. ومن ثم إعداد معايير مطورة للتكلفة في المنشأة المدروسة بالتطبيق على أحد منتجاتها، وبيان دورها في تخفيض التكاليف.

**3-2- أهمية البحث**

يمكن تقسيم أهمية البحث إلى:

**الأهمية العلمية:** تكمن في أن البحث يتناول تطوير معايير التكلفة لكي تعكس أسعار عوامل الإنتاج في السوق وتعمل على ضبط بنود التكاليف في حدود التكلفة التنافسية، فتكون هذه المعايير المطورة أدوات فعالة لقياس التكاليف وتخطيطها وتحقيق رقابة جارية وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، مما يسهم في رفع كفاءة العملية الإدارية وتدعيم الميزات التنافسية التكاليفية للمنشآت في بيئة الأعمال التنافسية الحديثة.

**الأهمية العملية:** يستمد هذا البحث أهميته العملية في أنه دراسة تطبيقية في إحدى منشآت صناعة الأدوية في سورية، بهدف إعداد معايير مطورة للتكلفة تساعد المنشأة في ضبط وتخفيض تكاليفها، ويمكن أن يساعدها في مواجهة التحديات والتطورات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة ويدعم استمراريته، مما يسهم في حماية هذا القطاع وتعزيز دوره في الاقتصاد الوطني.

**4- فرضيات البحث**

ارتباطاً بمشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة فرضية البحث على النحو التالي:

**يؤدي تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف لمنشآت الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة.** ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- يؤدي تطوير معايير تكلفة المواد المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.
- يؤدي تطوير معايير تكلفة الأجور والعمل الآلي المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.
- يؤدي تطوير معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.

**5- منهجية البحث**

يعتمد البحث المنهج الوصفي لتحقيق أهداف البحث، ويتم تغطية جانبين هما:

- (1) الجانب النظري ويتم الاعتماد فيه على المصادر العلمية من خلال الاستعانة بالكتب والدوريات والأبحاث والدراسات المحاسبية العربية والأجنبية، النظرية والتطبيقية، والتي تتناول موضوع البحث بصورة مباشرة وغير مباشرة.
- (2) الجانب العملي (دراسة الحالة) ويتم الاعتماد فيه على مصادر البيانات التي يتم جمعها من خلال الاطلاع المباشر على المستندات والسجلات في المنشأة المدروسة، والمقابلات الشخصية، والملاحظة المباشرة. وذلك للقيام بالإجراءات العملية اللازمة للتطبيق، وتحليل نتائج التطبيق، بهدف البرهان على فرضية البحث.

## 6- متغيرات البحث

المتغير التابع	المتغير المستقل
----------------	-----------------

تخفيض التكاليف

تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال:

- تطوير معايير تكلفة المواد المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة.
- تطوير معايير تكلفة الأجور والعمل الآلي المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة.
- تطوير معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة.

## 7- الدراسات السابقة

## - دراسة (بنقدار، صفاء محمد وليد، 2017)

تطوير نظام التكاليف المعياري في ظل البيئة التصنيعية الحديثة لتدعيم الموقف التنافسي-دراسة تطبيقية. هدفت الدراسة إلى تطوير نظام التكاليف المعياري في ظل بيئة الأعمال التنافسية وبيان أهميته في تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. واتبعت الباحثة منهج دراسة الحالة بالتطبيق على شركة الحافظ لصناعة البرادات والمجمدات والأدوات المنزلية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أنظمة التكاليف المعيارية التقليدية بصورتها الحالية عاجزة عن تلبية متطلبات الإدارة العلمية في بيئة الأعمال الحديثة، من حيث مساهمتها في إدارة التكلفة وتدعيم القدرة التنافسية. كما أن تطوير النظام المعياري للتكاليف على أساس التكلفة المستهدفة (التنافسية) وأسلوب التحسين المستمر، يستجيب للأهداف والاستراتيجيات الحديثة في تدعيم القدرة التنافسية.

## - دراسة (عبد المحمود أحمد، سلوى النور والحسن منصور، فتح الرحمن، 2016)

نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية: دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر.

تناولت الدراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية. وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية بالمنشآت الصناعية وإبراز دوره في كفاءة وفاعلية تقييم الأداء الإداري. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن التحديد الدقيق لتكلفة المنتج بالمنشآت الصناعية السودانية يسهم في نمو المبيعات، وأن تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساعد في الرقابة على عناصر التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية وتحليل الانحرافات.

## - دراسة (Roxana Maria Marin, 2015)

**Using Standard Cost Accounting to Modernize the Corporate Information System.**

" استخدام محاسبة التكاليف المعيارية لتحديث نظام المعلومات الشامل"

هدفت الدراسة إلى استخدام محاسبة التكاليف المعيارية في تطوير نظام المعلومات في الشركات للمساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة والسريعة، والمساهمة في الوقت نفسه باتخاذ قرارات أفضل من حيث انخفاض التكلفة. وخلصت الدراسة إلى أن استخدام محاسبة التكاليف المعيارية تؤدي إلى إعداد قوائم التكاليف بشكل أسرع، وإنتاج القوائم المالية خلال بضعة أيام بعد نهاية الشهر، مما يسرع من إجراءات تقديم التقارير ويوفر المعلومات المختصة اللازمة لنظام معلومات الشركات.

**دراسة (سعيد، نورا ياسين، 2015)**

مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية- دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية.

هدفت الدراسة إلى تطوير نظام قياس التكلفة التقليدي المستخدم في إحدى المنشآت الصناعية اليمنية، (مصنع إسمنت البرج)، إلى نظام قائم على منهج العمليات والخصائص المميزة للمنتج، بحيث يوفر معلومات تفي بمتطلبات نظم الإدارة الاستراتيجية لرفع القدرة التنافسية للمصنع في البيئة التنافسية الحديثة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة الإسمنت البورتلاندي العادي في المصنع، دون المساس بخصائصه ومواصفاته. من خلال تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة مع سلسلة القيمة في مرحلتي التخطيط والتصميم، والتحسين المستمر في مرحلة الإنتاج.

**دراسة (فخر، نواف وآخرون، 2014)**

مدى فعالية معايير التكلفة المطورة في البيئة التصنيعية الحديثة- دراسة تطبيقية.

هدفت الدراسة إلى بحث كيفية تطوير معايير التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة والمتمثلة في عالمية المنافسة وتكنولوجيا التصنيع الحديثة. واعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إجراء دراسة استقصائية في شركة مصفاة بانياس وصممت استبانة ووزعت على عينة البحث.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين البيئة التصنيعية الحديثة والبيئة التقليدية من حيث تأثيرهما في خصائص معايير التكلفة ومنهجية إعدادها، وأن البيئة التصنيعية الحديثة قد أثرت على فعالية معايير التكلفة مما يستوجب تعديل وتطوير معايير التكلفة التقليدية في ضوء التكلفة المستهدفة، وأن تطبيق نظم التصنيع الحديثة لم يقلل من أهمية وفعالية معايير التكلفة المطورة في ترشيد التخطيط والرقابة، وكشف انحرافات التشغيل وتحسين وتطوير الأداء.

**دراسة (جريه، طلال سليمان، 2013)**

دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في شركات تصنيع الغسالات في سوريا-دراسة تحليلية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في شركات تصنيع الغسالات في سوريا. وتناولت الدراسة جانبين: الأول دراسة مدخل التكلفة المستهدفة وأهدافه ومقوماته والمزايا التي يحققها، أما الثاني فهو الجانب العملي الذي تناول دراسة تحليلية لإحدى شركات تصنيع الغسالات في سوريا.

وتوصلت الدراسة إلى أن عملية تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة يتحقق من خلال تشكيل فريق عمل يتكون من مهندسي تصميم المنتج والتصنيع ومشرفي التوزيع والتسويق والشراء والمحاسبين تركز مهمتهم في تقديم الاقتراحات لتحسين التصميم وتعديل عملية التصنيع التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف، وأن عملية تخفيض التكلفة المستهدفة تتم من خلال إعادة تقييم الأجزاء المكونة للغسالة وتحسين الأنشطة.

**دراسة (Rosalie C.Hallbauer, 2013)****Standard Costing & Scientific Management****"التكاليف المعيارية والإدارة العلمية"**

هدفت الدراسة إلى البحث عن العلاقة بين محاسبة التكاليف المعيارية والإدارة العلمية، وافترضت وجود علاقة مباشرة بينهما. وخلصت إلى عدم وجود علاقة مباشرة بين الإدارة العلمية من جانب ومحاسبة التكاليف المعيارية من جانب آخر، ولكن هناك علاقة غير مباشرة قائمة بين الإدارة العلمية ومحاسبة التكاليف المعيارية، فالتكاليف المعيارية تعتبر تطبيق للإدارة العلمية في جوهرها، لغرض تقييم الأداء، والذي تتزايد أهميته بزيادة وتطور مجالات الإدارة العلمية وتعقيدها ودقتها.

## - دراسة (حمودة، منال محمد، 2008)

تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة-دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الأهداف المتنوعة لنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وكذلك أهم خصائص نظام التكاليف المعيارية لمقابلة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة، ومحاولة اقتراح بعض الأساليب لتطوير نظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، للمساعدة في تحسين أدوات تقييم الأداء.

وتم إجراء دراسة ميدانية على بعض المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة لمعرفة مدى تطبيقها لنظام التكاليف المعيارية وللوقوف على مدى حاجة هذه المنشآت إلى تطوير النظام المطبق لديها، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية دوره في مجال التخطيط والقياس والرقابة وتقويم الأداء، واتخاذ القرارات المناسبة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: نقص الوعي بأهمية وفوائد نظام التكاليف المعيارية في أغلب منشآت العينة، والذي أدى إلى عدم تطبيقهم للنظام، أما المنشآت المطبقة للنظام، فهي تطبقه بشكله التقليدي، فيتوجب عليها أن تقوم بإعادة تصميمه وتطويره كي يستطيع مقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة.

ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تتناول موضوع معايير التكلفة وتطويرها في ضوء مستجدات البيئة التصنيعية الحديثة، فهي تضيف بعداً جديداً من خلال تطبيقها بالتكامل مع استخدام مدخل التكلفة المستهدفة للاستفادة من ميزاته وتقنياته لضبط وتخفيض التكاليف، إضافة إلى أن الدراسة التطبيقية تتم في منشأة تنتمي لقطاع الصناعات الدوائية في سورية وهو من القطاعات الاقتصادية الهامة، ويعتبر تطويره ودعمه من الأولويات الأساسية للحكومة السورية.

إن الدراسات السابقة تناولت استخدام الأنظمة والتقنيات الحديثة لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي مثل مدخل التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وغيرها، إلا أن هذه الدراسة تبرز أهمية استخدام معايير مطورة للتكلفة في تخفيض التكاليف.

## 8- الإطار النظري

## أولاً: تعريف معايير التكلفة

يعرّف المعيار بأنه مؤشر لقياس الأداء، وتوضع المعايير لكل من كمية وتكلفة المدخلات اللازمة لتصنيع السلع أو تقديم الخدمات. حيث تشير معايير الكمية إلى مقدار المدخلات التي يجب استخدامها لصنع منتج أو تقديم خدمة، بينما تشير

معايير التكلفة إلى ما يجب أن تكون عليه تكلفة المدخلات. (Garrison & others, 2015, 445)

كما يعرّف بأنه المقدار الأعظمي المسموح به لعناصر التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة منتج لها مواصفات محددة، يراد إنتاجها وفقاً لمستوى مخطط للطاقة الإنتاجية في ظل ظروف إنتاجية محددة. وهو يحدد على أسس علمية في ظل الكفاية الجيدة لاستخدام عوامل الإنتاج، ويصاغ على قاعدة العلاقة النموذجية التي تربط بين عناصر التكاليف وبين وحدة النشاط أو الإنجاز، ويعتبر أداة هامة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء (فخر وآخرون، 2021، 29).

وتعتبر معايير التكلفة بأنها مقاييس للتكلفة المرغوب التوصل إليها، تتحدد مقدماً لأغراض تقييم الأداء وقياس كفاءته، ولأغراض تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون، وتمثل العلاقة بين تكلفة كل عنصر من عناصر المدخلات ووحدة المنتج، ويمكن التعبير عن معايير التكلفة في صورة مادية أو طبيعية أو في صورة مالية (أبو الفتوح، 2004، 76)

**ثانياً: إنشاء المعايير وتعديلها**

تقوم عملية إنشاء المعايير على دراسة علمية وتحليلية لعوامل الإنتاج والموارد الإنتاجية المتاحة، عن طريق القيام بالبحوث والتجارب العملية، بغرض إجراء توصيف فني للعمليات الإنتاجية المتتالية، وتحديد المواصفات الهندسية للسلع المراد إنتاجها، واحتياجاتها من تلك الموارد، ومن ثم إنشاء علاقة معيارية كمية ونقدية بين الموارد الاقتصادية المستنفذة في العملية الإنتاجية (المدخلات)، وبين السلع المنتجة (المخرجات)، وكلما كانت العلاقة مباشرة بينهما كانت المعايير أسهل وأدق (فخر وآخرون، 2013، 33).

إن إعداد المعايير ليس بالمهمة السهلة، وذلك لأن هذا الإعداد للمعايير يكون نتيجة تفاعل منطقي بين مجموعة من العوامل والاعتبارات منها الخبرة المتراكمة، والبيانات الفنية والهندسية، وبيانات التكاليف التاريخية. ولأغراض المعايرة يتم استخدام بطاقات معيارية لتحديد كمية وتكلفة المواد والخامات اللازمة لإنتاج وحدة تكاليفية أو إنتاجية واحدة، والبطاقة المعيارية هي أداة فنية تتضمن توصيفاً كاملاً للعملية الإنتاجية، وتحتوي على بيانات كمية ونقدية وتحليلية وتجميعية تبين مواصفات وحجوم وتكاليف المواد المستخدمة في ظل مستوى الأداء الجيد والكفاءة الجيدة لاستخدام عوامل الإنتاج. وتتوقف بيانات البطاقة المعيارية على طبيعة الصناعة وتكنولوجيا الإنتاج والتركيب الهندسي للمنتج ومواصفاته وخصائصه الفنية والظروف الاقتصادية وغير ذلك (فخر وآخرون، 2021، 32-34). وهكذا تشكل بطاقات معيارية لكل بنود التكلفة حيث تتضمن توصيفاً تحليلياً كاملاً للعملية الإنتاجية بشكل تام أو لأجزاء منها، وحساباً للكمية المطلوبة أو للزمن المطلوب، وتعبيراً نقدياً للكمية أو للزمن اللازم لتصنيع وحدة التكلفة ومن ثم وحدة الإنتاج. (فخر وآخرون، 2021، 35) وبالتالي فإن المعايير تمثل مقاييس علمية وأدوات إدارية للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ويجب أن تتحدد بناء على الدراسات العلمية والعملية والفنية، بينما تمثل التكلفة المعيارية التكلفة التي يتم تحديدها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو النشاط، وبالتالي تمثل ما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج أو النشاط مستقبلاً.

**ثالثاً: تأثير بيئة الأعمال الحديثة على معايير التكلفة**

ظهرت معايير التكلفة منذ فترة طويلة واكتسبت خصائصها من المتغيرات البيئية السائدة في ذلك الحين. وقد نجحت هذه المعايير على مدار السنوات الطويلة التي ظلت خلالها تلك المتغيرات البيئية قائمة دون تغيير في تأدية وظائفها الهامة، واعتبرت الأداة الفعالة لقياس الأداء الأمثل أو الاستخدام الأمثل للموارد. وأدت دوراً هاماً في بناء الاستراتيجيات الفعالة وفي الرقابة على التنفيذ بما يضمن تحقيق الأهداف الاستراتيجية (عاشور، 1998، 108).

وقد استجبت متغيرات بيئية أخرى لها تأثيرها على الخصائص الفعالة لمعايير التكلفة، واندثرت متغيرات بيئية اكتسبت منها المعايير واحداً أو أكثر من خصائصها الفعالة. وحتى يمكن لمعايير التكلفة أن تسترد فاعليتها في خدمة أهدافها، كان لا بد من أن تستجيب تلك المعايير للمتغيرات البيئية الجديدة، وتغير من خصائصها بالشكل الذي يعكس تلك المتغيرات. وبما يدعم استراتيجية منشآت الأعمال في تدعيم قدراتها التنافسية وزيادة حصتها السوقية وتخفيض تكاليفها وزيادة أرباحها، مما يستوجب إعادة بنائها بالشكل الذي يسقط عنها خصائصها التقليدية ويكسبها خصائص أخرى جديدة مستقاة من المتغيرات البيئية الحديثة والمتمثلة في عالمية المنافسة وتكنولوجيا التصنيع الحديثة. ونظراً لصعوبة استجابة خصائص معايير التكلفة التقليدية للمتطلبات الإدارية الجديدة، فقد ضعف تأثيرها وقلت فعاليتها وأدى ذلك إلى تقادمها.

ويمكن القول بأن كل التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة قد انعكست سلباً على معايير التكلفة وأدت إلى تقويض فعاليتها في تأدية وظائفها والدور المناط بها للأسباب التالية:



1. إن المعايير في بيئة الأعمال التقليدية تُبنى على أساس المتغيرات الداخلية، ولابد من إعادة النظر في بنائها لكي تعكس المتغيرات الداخلية والخارجية، أي تعكس متغيرات المنافسة والسوق.
  2. إن الانتقال إلى عمليات تكنولوجية مؤتمتة ومرنة يمكن من خلالها إنتاج عائلة من المنتجات المتنوعة، يتطلب التركيز على معايير العمل المؤتمت بدلاً من العمل المباشر، والذي أخذت نسبة أجوره بالتناقص إلى حد كبير داخل الهيكل التكاليفي للوحدة.
  3. لابد من أن تعكس مستويات المعايير الجديدة رؤية المنافسين والأسواق، وأن تساهم في تدعيم الاستراتيجيات الحديثة إلى جانب المدخل والنظم التي برزت في بيئة الأعمال الحديثة.
  4. إن أهمية الرقابة الشاملة على الأداء قد أصبحت جلية في بيئة الأعمال الحديثة، وذلك في ظل استراتيجية الجودة الشاملة وأسلوب التحسين المستمر والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، الأمر الذي اقتضى تطوير منظومة المعايير المالية ذات التأثير قصير الأجل إلى جانب مقاييس الأداء غير المالية، التي تشكل في معظمها محركاً للأداء الاستراتيجي، وعوامل نجاح تقود إلى التغيير والتأثير على النتائج التكاليفية والمالية.
- وتجدر الإشارة إلى أن خصائص المعايير المتمثلة في علميتها، ودقتها، وشموليتها، وواقعيتها، وجودتها... لا تتغير من حيث الجوهر، ولكن تغيرت استراتيجية المنشآت وأهدافها وبيئة التصنيع والطرق الإنتاجية والمفاهيم والمدخل والنظم الإدارية والتكاليفية، مما يتطلب بناء المعايير وتحديد مستوياتها ومنهجية تعديلها وتغييرها بما يخدم أهداف المنشآت الاستراتيجية.
- وبالتالي كان لابد أن تستجيب معايير التكلفة للبيئة الحديثة التنافسية، وهذا يتطلب تقييمها بالقياس على رؤية المنافسين وعلى درجة الإحكام التي يقرها المنافسون. فإذا كانت مستويات معايير التكلفة أعلى من مستويات معايير التكلفة للمشاريع المماثلة، أي أنها أقل إحكاماً منها فهذا يتطلب إعادة النظر في إحكامها واتخاذ كافة الإجراءات الفنية والإدارية لتحقيق ذلك، أما إذا كانت درجة إحكام المعايير أكبر من درجة إحكام مثيلاتها في المشاريع المنافسة فهذا يعني أنها فعالة وقادرة على تحقيق الاستراتيجيات والأهداف المرسومة (فخر وآخرون، 2013، 488).

وبالنظر إلى الدور المطلوب من معايير التكلفة تأديته لتحقيق الاستراتيجيات في ظل المنافسة العالمية، يظهر أن هذا الدور يمكن أن يتحقق من خلال استراتيجية "القدرة التنافسية التكاليفية" أو ما يسمى بـ "التميز التكاليفي"، وتستطيع منشأة الأعمال تحقيق قدرة تنافسية تكاليفية إذا أمكنها استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات وبنفس الجودة، وقد تكتسب منشأة الأعمال هذه القدرة عندما تحقق مركزاً تنافسياً تكاليفياً بالنسبة لأحد عناصر الإنتاج، إذا نتج عن المنافسة التكاليفية وفورات في استخدام الموارد لهذا العنصر تفوق الزيادة في استخدام الموارد للصيقة بعناصر الإنتاج الأخرى، وذلك بالمقارنة مع المنافسين.

#### رابعاً: مدخل التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف

تعود جذور التكلفة المستهدفة إلى اليابان، حيث استخدمت شركة Toyota، الإدارة بالتكلفة المستهدفة عام 1963، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر ثمانينات القرن العشرين، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية يطلق عليها هندسة القيمة (Value Engineering)، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية (Kato, 1993, 35).

وعرفها المجلس الاستشاري الدولي المتقدم (CAM-I) بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية.

هذا وتعتبر التكلفة المستهدفة إحدى أدوات إدارة التكلفة والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته مع ضمان تحقيق جودة المنتج وفقاً لمتطلبات العملاء، وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتم وفقاً لسعر البيع المستهدف للمنتج وهامش الربح المستهدف ومن ثم فإن التكلفة المستهدفة تتمثل في الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف. (عصر، 2018، 17). ويجب على المنشأة التي تأخذ بالتكلفة المستهدفة أن تقوم بإجراءات مكثفة للتحليل السوقي، للتعرف على ما يريده العملاء وما يرغبون في دفعه مقابل الحصول عليه، كما يجب على المنشأة أن تكون على دراية بأسعار المنتجات المناسبة، وجودة أدائها لوظيفتها.

وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة والمعيارية تسعيان إلى خفض التكاليف كهدف نهائي، ولكن من نقطة بدء مختلفة، فالتكاليف المستهدفة تبدأ من نقطة تخطيط التكلفة في مرحلة إعادة التصميم والبحوث والتطوير، والتكاليف المعيارية تبدأ من رقابة التكاليف وضبط الأداء الفعلي، لكن يظل باستمرار الهدف النهائي لا يتغير وهو خفض التكلفة، لذلك فإن التحسين المستمر أمر ضروري في كل من التكاليف المستهدفة والمعيارية، سواء للمنتجات الجديدة أو القائمة بالفعل (باسيلي، 2020، 95). ويعتبر فهم المهام أو الأنشطة التي تتسبب في زيادة التكاليف (مثل أعداد الآلات أو توزيع المنتجات) أمراً مفيداً في حساب وإدارة تكلفة المنتجات، ولتحقيق أهداف خفض التكلفة، يبدأ المدراء بدراسة السوق لتحديد الأسعار التي يرغب العملاء في دفعها للسلع أو الخدمات، ثم يطرح من هذا السعر المستهدف الربح المرغوب لتحقيقه للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ويجتهد المدراء لتحقيق هذه التكلفة المستهدفة بإلغاء بعض الأنشطة (مثل إعادة التشغيل)، وتخفيض تكاليف أداء البعض الآخر من الأنشطة، وذلك عبر كل وظائف سلسلة القيمة، وعبر دورة حياة المنتج بالكامل، ابتداء من البحوث والتطوير المبدئية وحتى تتوقف المنشأة عن خدمة العميل وتقديم دعم المنتج. (هورنجرن وآخرون، 2009، 35-36).

ويمكن للمنشأة تحقيق ميزة التكلفة عن طريق تقديم منتج أو خدمة بسعر منخفض نسبة إلى أسعار المنتجات المنافسة. وإن تحقيق وتطوير هذه الأولوية -كميزة تنافسية- يتطلب ضبطاً مستمراً للتكاليف، عن طريق قيام مدراء الأقسام بتحديد تكاليف البحث والتطوير، والتصميم، والإنتاج، والشراء، والتخزين وغيرها، وبما يسهم في زيادة القيمة المضافة والأرباح المتحققة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تقديمها وبشكل مستمر لمنتجات ذات أسعار منخفضة، وبالتالي ضمان بقائها واستمرارها في السوق (Krajewski & others, 2004, 33).

وتهدف استراتيجية زيادة التكلفة إلى تخفيض تكلفة المنتج إلى أدنى حد ممكن، دون المساس بجودة المنتج، وفي سبيل الوصول إلى هذا الهدف تعتمد المنشأة على قاعدة معلومات متسعة تشمل أساساً تكاليف الإنتاج والجودة، والعوامل المؤثرة في سلوك التكاليف عموماً، والتكلفة لدى المنافسين خصوصاً، فضلاً عن التعرف على هياكل التكاليف في المنشآت المنافسة ومقارنتها وتحليلها بقصد الوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب والموقف التنافسي للمنشأة في مختلف الأسواق. وهذا يتطلب تحليلاً استراتيجياً للتوصل إلى الميزات التنافسية التي تتمتع بها المنشأة أي للتوصل إلى نوع التكلفة التي تميز المنشأة استراتيجياً. فقد تتميز المنشأة بكفاءة وبرخص ووفرة الأيدي العاملة، مما يجعل التكلفة هي العنصر المتميز الذي يقود استراتيجية المنشأة، ويميزها عن غيرها من المنشآت. (باسيلي، 2020، 112).

إن من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها معايير التكلفة المطورة في بيئة التصنيع الحديثة هي الاستجابة للبيئة التنافسية، وهذا يتطلب تقييمها بالقياس على رؤية المنافسين وعلى درجة الإحكام التي يقرها المنافسون. فإذا كانت مستويات معايير التكلفة أعلى من مستويات معايير التكلفة للمشاريع المماثلة، أي أنها أقل إحكاماً منها فهذا يتطلب إعادة النظر في إحكامها واتخاذ كافة الإجراءات الفنية والإدارية لتحقيق ذلك، أما إذا كانت درجة إحكام المعايير أكبر من درجة إحكام مثيلاتها في المشاريع المنافسة فهذا يعني أنها فعالة وقادرة على تحقيق الاستراتيجيات والأهداف المرسومة (فخر وآخرون، 2013، 488). ونظراً لأن التكلفة المستهدفة هي التكلفة التنافسية التي تحدد من منظور السوق التنافسي، وهي مقياس مرجعي

إجمالي، بينما تتناول التكاليف المعيارية بنود التكاليف بشكل تفصيلي، فقد برزت أهمية تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة لتكون حدود التكلفة التنافسية أو أقل، بهدف تخفيض التكاليف وتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة.

#### **خامساً: الإجراءات العملية لتطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة**

في ضوء الأفكار السابقة والأدبيات المتخصصة في محاسبة التكاليف، تم تحديد الإجراءات العملية المقترحة لتطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

1. إعداد معايير التكلفة في مرحلة تصميم المنتج وتخطيطه أو تطويره وذلك وفق التحديد الدقيق لخصائص ومواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة المنشودة.
  2. تحديد التكلفة المستهدفة: وتمثل أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، ويتم تحديد قيمتها من خلال تحديد سعر البيع المستهدف بناءً على احتياجات السوق ورغبات العملاء وأسعار المنافسين ومن ثم طرحه من هامش الربح المستهدف من قبل المنشأة الاقتصادية والذي يُحدد على أسس علمية ومنطقية بناءً على استراتيجية الربح العامة للمنشأة.
  3. تحديد التكلفة المخفضة المستهدفة: وذلك من خلال مقارنة التكلفة المستهدفة الإجمالية بالتكلفة المعيارية الإجمالية لتحديد مقدار التخفيض الإجمالي الواجب والذي يمثل الفرق بينهما ومن ثم توزيع هذا الفرق على عناصر التكاليف المحتمل تخفيضها. أما إذا كانت التكلفة المعيارية للمنتج أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة فهذا يعني أن تكلفة المنتج المعيارية تتمتع بالفاعلية لتحقيق القدرة التنافسية التكاليفية، ومن ثم يمكن وصفها بأنها استراتيجية.
  4. إعادة ضبط معايير التكلفة بما لا يتجاوز التكلفة المستهدفة: وذلك بتطبيق تقنية هندسة القيمة من خلال إعادة تصميم المنتجات والعمليات لتحقيق التكلفة المخفضة المستهدفة لكل عملية لإنجاز تخفيض التكلفة المستهدف الإجمالي مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب، من خلال توزيع التخفيض المستهدف ومن ثم تحديد معايير التكلفة المستهدفة لكل عنصر تكلفة ولكل عملية.
  5. المتابعة بالتحسين المستمر: وذلك بالاستمرار بالقيام بتحسينات إضافية وبالتدرج لعملية تصميم المنتج وتصنيعه من خلال تحسين أداء العمليات وتطويره لتخفيض الهدر والضياع وتحسين الجودة ويقابل ذلك إجراء تعديل مستمر لتلك المعايير لتلائم التغير المستمر في الأداء وظروف البيئة الداخلية والمنافسة المحيطة.
- وباتباع الخطوات السابقة يتم إعداد المعايير المطورة للتكلفة من منظور البيئة الداخلية للمنشأة الاقتصادية مع مراعاة اعتبارات السوق وأسعار المنافسين، بما يمكن المنشأة من خفض تكاليفها بدءاً من المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج والتي تكون مسؤولة عن النسبة الأعظم من تكاليف التصنيع حيث أن الدراسات أثبتت أن تخفيض التكاليف في مرحلة التنفيذ قليل، بينما التخفيض الحقيقي للتكاليف يكون في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، الأمر الذي يتيح للمنشأة تحقيق الريادة التكاليفية.

#### **9- الإطار العملي للدراسة: حالة عملية تطبيقية في معمل الديماس للصناعات الدوائية**

ينصب اهتمام هذه الدراسة التطبيقية نحو معرفة مدى مساهمة تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف للمنشأة المدروسة في مجال الصناعة الدوائية السورية، والتي تتعرض إلى تغيرات مستمرة في الأسعار خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي تعاني منها هذه الصناعة من عقوبات اقتصادية مفروضة على استيراد المواد الأولية وظروف صحية وبائية عامة أدت لارتفاع أسعار هذه المواد في الأسواق العالمية.

#### **أولاً: التعريف بالمنشأة موضوع الدراسة**

أسس معمل الديماس للصناعات الدوائية عام 1969، وكان تابعاً للمؤسسة العامة لنقل الدم، وكانت أولى مهامه دعم إدارة الخدمات الطبية والمشافي العامة، وبموجب المرسوم رقم 4/ لعام 2016 انتقل المعمل لإدارة مركز الدراسات والبحوث العلمية، وحدد الهدف من ذلك بإعادة تأهيل المعمل وفق متطلبات التصنيع الجيد للدواء (GMP) لتلبية حاجة القطاعين العام

والخاص من الأدوية بما يدعم الأمن الدوائي في سورية. لذلك يتم تطويره باستمرار ورفده بأحدث الآلات والتجهيزات، ويضم المعمل خمسة أقسام إنتاجية وينتج مجموعة متنوعة من المستحضرات الدوائية وفق طرق علمية متقدمة وباستخدام أفضل المواد الأولية، ويتم ضبط الجودة ومراقبة مواصفات المنتجات ومطابقتها للشروط والمعايير المعتمدة من وزارة الصحة، وتمر عملية اتخاذ قرارات التسعير لمنتجات المعمل -موضوع الدراسة- بعدة مراحل، بالاعتماد على التكاليف الفعلية المحسوبة من قبل دائرة التسعير وحساب التكاليف وفق أسس ومعايير معتمدة لديها بعد إضافة هامش ربح (10-30%) بما يتناسب مع سعر المنتج المنافس وقرارات وزارة الصحة، ويحدد بقرار من الإدارة ويصادق عليه من وزارة الصحة.

#### ثانياً: إعداد المعايير المطورة للتكلفة في المنشأة موضوع الدراسة

- تمت دراسة الحالة للتحقق من فرضيات البحث بما ينسجم مع الإطار النظري وفق الخطوات التالية:
1. تطبيق الدراسة على مستحضر من مستحضرات قسم الكبسول والشراب الجاف، وإعداد جداول تتضمن معايير التكلفة لعناصر التكاليف الخاصة به، وتم اعتماد البيانات التكاليفية لعام 2021 المستخلصة من سجلات المنشأة المدروسة.
  2. الانطلاق من متوسط سعر السوق للمنتج النهائي وسعر السوق للعناصر التي تدخل في تركيبه في الفترة المدروسة.
  3. تخفيض هامش الربح (إجمالي الربح) المستهدف من قيمة المنتج، وبالتالي تحديد التكلفة التنافسية أو المستهدفة. مع الإشارة إلى أن هامش الربح المستهدف يغطي التكاليف البيعية والتسويقية.
  4. تخصيص التكلفة التنافسية على عوامل التكلفة المشكّلة للتكلفة المستهدفة.
  5. التدخل لتخفيض التكلفة الفعلية أو المخططة لكل عنصر تكلفة، وذلك من خلال التعامل مع الفجوة التكاليفية (الفرق بين الفعلي أو المخطط وبين المستهدف) من خلال الرقابة الإدارية المحكمة والتحسين المستمر بغرض الحد من الهدر أو الفاقد، والقيام ببعض التعديلات الهندسية وغيرها إن لزم الأمر.
  6. إجراء التحليل الوظيفي، بمعنى الرقابة على حجم التكلفة وجودة الأداء للتأكد من أن تخفيض التكاليف لا يؤثر سلباً على مواصفات الجودة المقررة.
  7. إعداد جدول بتكاليف المواد الأولية، والأجور، والتكاليف الأخرى التي يشكل مجموعها التكلفة المعيارية المطورة لوحدة المنتج أو وحدة التكلفة.
  8. الحرص على الالتزام بمعايير الجودة والمواصفات الدوائية المعتمدة في هذا القطاع الخاضع لرقابة وزارة الصحة السورية.

#### احتساب معايير التكلفة للمنتج المدروس

ولتوضيح آلية حساب ذلك تم إيراد ما يلي:

1. تحديد الوحدة التكاليفية: وهي أصغر كمية من المنتجات يمكن أن تُنسب لها عناصر التكاليف المباشرة. وإن الوحدة التكاليفية من مستحضر ديمالكسين (250 مسحوق من أجل معلق فموي) هي عبارة عن الوجبة أو التحضيرية وتبلغ (3789 عبوة \* 15غ)
2. تحديد الكمية المعيارية اللازمة للوجبة: تم الانطلاق من الكمية اللازمة للوجبة وفق مواصفات الجودة الدوائية والخطط الفنية، ومن ثم إضافة كمية الفاقد الطبيعي المعياري، وذلك للوصول إلى الكمية المعيارية اللازمة للوجبة، وبتقسيمها على كمية المنتجات (عدد وحدات المنتجات) التي تتضمنها الوجبة (الوحدة التكاليفية) تم تحديد الكمية المعيارية لوحدة المنتج.
3. تحديد سعر الشراء المعياري انطلاقاً من سعر السوق الجاري في حينه ووفقاً لبيانات المنشأة، كما تم تحديد معايير الزمن بناء على الدراسة التطبيقية التي أجريت في المنشأة.
4. إعداد جداول لاحتساب معايير التكاليف للوحدة الواحدة من المنتج كما يلي: (إن جميع الجداول الواردة هي من إعداد الباحث في ضوء البيانات المستمدة من سجلات ووثائق المنشأة المدروسة)

أ. احتساب معايير المواد المباشرة اللازمة للوحدة الواحدة/ عبوة من المنتج انطلاقاً من الوحدة التكاليفية (الوجبة/التحضيرية). وتتضمن معايير التكلفة للمواد المباشرة، معايير التكلفة للمواد الأولية ولمواد التعبئة والتغليف المباشرة كالاتي:

**الجدول رقم (1): معايير التكلفة للمواد الأولية المباشرة**

المادة	وحدة القياس	الكمية اللازمة للوجبة	كمية الفاقد الطبيعي	الكمية المعيارية للوحدة	سعر الشراء المعياري/ل.س	التكلفة المعيارية
سيفاليكسين مونو هيدرات	غ	12500	296.912	3.377	220	743.025
بنزوات الصوديوم	غ	190	4.513	0.051	4	0.205
صمغ الكزانثان	غ	570	13.539	0.154	25	3.850
صوديوم لوريل سلفات مسحوق	غ	227.5	5.404	0.061	15	0.922
سكاروز	غ	42615	1012.23	11.514	2.5	28.785
أيروزيل 200	غ	474	11.259	0.128	10	1.281
ملون أحمر مائي E124	غ	9.5	0.226	0.003	75	0.193
طعم الكرز مسحوق	غ	246	5.843	0.066	70	4.653
إجمالي التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة من المواد الأولية						783

**الجدول رقم (2): معايير التكلفة لمواد التعبئة والتغليف المباشرة**

المادة	وحدة القياس	الكمية اللازمة للوجبة	كمية الفاقد الطبيعي	الكمية المعيارية للوحدة/ عبوة	سعر الشراء المعياري/ ل.س	التكلفة المعيارية
زجاجات عنبري 100 مل عند خط 60 مل	عدد	3789	90	1.024	200	204.751
غطاء معدني شراب جاف	عدد	3789	90	1.024	20	20.475
لصاقة عبوة زجاجية مطبوعة ديماكسين	عدد	3789	200	1.053	50	52.639
مقياس جرعة بلاستيكي حتى 16 مل	عدد	3789	10	1.003	20	20.053
نشرة ديماكسين شراب جاف / 250 /ملغ	عدد	3789	40	1.011	25	25.264
علبة كرتون مطبوعة ديماكسين	عدد	3789	200	1.053	260	273.724
صندوق كرتون 15×31×42 سم	عدد	79	0	0.021	1680	35.028
لصاقة ذاتية المادة	عدد	158	0	0.042	25	1.042
لزيق شفاف عريض	عدد	2	0	0.001	2635	1.391
إجمالي التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة من مواد التعبئة والتغليف						634

ب. احتساب معايير الأجور والعمل الآلي المباشرة اللازمة للوحدة الواحدة/عبوة من المنتج انطلاقاً من الوحدة التكاليفية:

**الجدول رقم (3): معايير الأجور المباشرة**

الأجر المعياري	معدّل الأجر الساعي	معيّار الزمن بالساعة للوحدة	معيّار الزمن بالساعة للوحدة	عدد ساعات العمل	عدد العمال	مرحلة الإنتاج
6	2,864	0.0020	7.5	1.5	5	الاستلام والوزن
1	2,864	0.0002	0.67	0.33	2	طحن السكر
2	2,864	0.0005	2	1	2	التحضير
4	2,864	0.0015	5.5	2.75	2	التعبئة
4	2,864	0.0015	5.5	2.75	2	وضع اللصاقات
3	2,864	0.0011	4	1	4	الطباعة
12	2,864	0.0041	15	3	5	التعليب والكرتنة
1	2,864	0.0003	1	0.5	2	التحميل والتسليم
4	2,864	0.0014	5	5	1	الإشراف
36	إجمالي التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة من الأجور المباشرة					

**الجدول رقم (4): معايير تكلفة الجهد الآلي**

التكلفة المعيارية	معدّل تكلفة الساعة	معيّار زمن التشغيل الآلي بالساعة للوحدة	معيّار زمن التشغيل الآلي بالساعة للوحدة	مرحلة الإنتاج
0.01	68	0.0001	0.5	الاستلام والوزن
0.1	1088	0.0001	0.33	طحن السكر
1.08	10949	0.0001	0.36	التحضير
1	2664	0.0004	1.38	التعبئة
2.06	1453	0.0014	5.25	وضع اللصاقات
0	0	0	0	التعليب والكرتنة
0.002	28	0.0001	0.25	التحميل والتسليم
0	0	0	0	الإشراف
4	إجمالي التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة من تكلفة الجهد الآلي			

ت. احتساب معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة:

**الجدول رقم (5): معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة**

معدّل التحميل المتغير للوحدة الواحدة	عدد الوحدات المستفيدة	المبلغ/ ل.س	البيان
4.59	3699	16,987	المصرفات غير المباشرة للوحدة (الوحدة التكاليفية)

**الجدول رقم (6): معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة**

معدّل التحميل الثابت للوحدة الواحدة	عدد الوحدات المستفيدة	المبلغ/ ل.س	البيان
48.86	3699	180,748	المصرفات غير المباشرة للوحدة (الوحدة التكاليفية)

وبالتالي تكون التكلفة المعيارية الكلية للوحدة الواحدة من المنتج كما يلي:

## الجدول رقم (7): التكلفة المعيارية الكلية للوحدة الواحدة

عنصر التكلفة	المبلغ / ل.س
مواد أولية مباشرة	783
مواد التعبئة والتغليف المباشرة	634
الأجور المباشرة	36
الجهد الآلي	4
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	4.59
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	48.86
الإجمالي	1,511

## احتساب التكلفة المستهدفة للمنتج المدروس ومقدار التخفيض المستهدف

تم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد سعر البيع المستهدف وذلك من خلال تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها في ضوء تسعيرة وزارة الصحة والمقدرة بـ: 1140 مبيع صيدلاني و1370 للعموم وانطلاقاً من أن سعر البيع المستهدف = التكلفة المستهدفة + الربح المستهدف وبافتراض أن الربح المستهدف وسطياً هو 20%، فتكون التكلفة المستهدفة (س) تساوي:

$$س = 1370 - (0.2 س) \text{ ومنه:}$$

$$1,2 س = 1370 \text{ أي أن } س = \frac{1370}{1.2} = 1142$$

ويكون هامش الربح المستهدف = السعر المستهدف - التكلفة المستهدفة

$$228 = 1142 - 1370 =$$

ويكون مقدار التخفيض المستهدف في التكلفة مساوياً لـ:  $1511 - 1142 = 369$  ل.س

## توزيع الفجوة التكاليفية (مقدار التخفيض المستهدف) على عناصر التكاليف للمنتج المدروس

تم توزيع مقدار التخفيض المستهدف على عناصر التكلفة من خلال استخدام التقنيات المساعدة للتكلفة المستهدفة وبمساعدة الخبراء الفنيين ووفقاً للإمكانية المتاحة، بحيث تم اقتراح الاستغناء عن بعض مواد التعبئة والتغليف ذات الأهمية الأقل نسبياً والتي لا تؤثر على جودة المنتج، وتم تخفيض الجهود البشرية المباشرة الفائضة والتخلص من بعض التكاليف الصناعية غير الضرورية لتصبح التكلفة المعيارية كما يلي:

## الجدول رقم (8): التكلفة المعيارية المعدلة الكلية للوحدة الواحدة

عنصر التكلفة	المبلغ / ل.س
مواد أولية مباشرة	783
مواد التعبئة والتغليف المباشرة	300
الأجور المباشرة	30
الجهد الآلي	4
التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة	4
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة	21
الإجمالي	1142

وقد كانت المنشأة متحفظة بشأن تغيير تركيبة الدواء الكيميائية ولكن يمكن عند التوفر استبدال مادة فعّالة بمادة فعّالة أخرى من مصدر آخر بنفس الفاعلية بما يحقق التخفيض المنشود. أو بالعمل على تخفيض نسبة الفاقد الطبيعي بالاعتماد على أدوات ووسائل إنتاج حديثة ومتطورة والاتجاه نحو الأتمتة الكاملة لخطوط الإنتاج.

إن عملية توزيع الفجوة بين التكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة على عناصر التكاليف المحتمل تخفيضها بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتم من خلال تعديل معايير التكلفة لعناصر التكاليف، وبناء عليه يتم إعادة ضبط معايير التكلفة لإضفاء البعد التنافسي عليها بحيث تراعي التخفيض المستهدف ولا تتجاوز التكلفة المعيارية التنافسية لكل عنصر من عناصر التكلفة.

## 10- النتائج

1. تم تطوير معايير التكلفة المذكورة أعلاه - بالتعاون المثمر مع إدارة معمل الديماس للصناعات الدوائية- لتستوعب متغيرات السوق، وفق منهجية علمية تتسق مع تحديد التكاليف التنافسية التي فرضتها الأسواق الخارجية، في إطار المواد المباشرة والأجور والعمل الآلي المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وهذا الأمر أتاح الرقابة على التكاليف والتحكم في مستوياتها وتخفيضها. علماً أن الإجراءات المتخذة لإعداد معايير التكاليف لا تتجاهل مسألة الجودة والتقيّد بالمواصفات المعتمدة، حيث نظام الجودة الشاملة المعمول به يتطلب تحسين الجودة وتقليل الهدر والفاقد غير الطبيعي وصولاً إلى الصفر. وبناء على الدراسة العملية السابقة، أمكن تخفيض التكاليف للمنتج المدروس من خلال العمل على تطوير معايير للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة، وذلك بما يخض بنود التكلفة للمواد المباشرة والأجور والعمل الآلي المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة. وبالتالي يمكن التأكيد على صحة فرضيات البحث والتي تنص على ما يلي:
  - يؤدي تطوير معايير تكلفة المواد المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.
  - يؤدي تطوير معايير تكلفة الأجور والعمل الآلي المباشر على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.
  - يؤدي تطوير معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف.
 ومنه يتم التأكيد على صحة الفرضية الرئيسية وهي:

**يؤدي تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف لمنشآت الأعمال في بيئة الأعمال الحديثة.**

2. إن منهجية إعداد المعايير المطوّرة للتكلفة في ضوء التكاليف التنافسية التي تحتسب ارتباطاً بسعر السوق للسلع المباعة والمصنعة داخلياً، وبأسعار عوامل الإنتاج الجارية يمكن تطبيقها في منشآت الأعمال السورية، وهي متاحة من النواحي الفنية والإدارية في حال سعت وعلت الإدارة على ذلك. وبمقدار ما تكون الأسعار في السوق متابع ومراقبة بصورة جيدة فإن ذلك يسمح بتحديد التكلفة التنافسية لكل منتج، وهذا يحدد مستويات المعايير الجارية وبالتالي تعديل معايير التكلفة صعوداً أو هبوطاً باعتبارها متغيراً تابعاً لمتغير مستقل هو سعر السوق.
3. في ضوء الدراسة النظرية والتطبيقية وباعتبار عملية إعداد معايير مطوّرة للتكلفة تتم بشكل منسجم مع التكلفة المستهدفة، فهذا يعني أن النظام المعياري المعتمد على المعايير المطوّرة التي تستوعب متغيرات السوق يتكامل مع مدخل التكلفة المستهدفة من حيث الأهداف والاستراتيجيات، وينطلقان من قاعدة واحدة هي بيئة الأعمال الحديثة. حيث أن التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية المطوّرة (الاستراتيجية) متكاملتان ولا يمكن لأي منهما أن تعمل بمعزل عن الأخرى. فالتكلفة المعيارية في ظل غياب التكلفة المستهدفة تقف عند حدود الكشف عن الرؤية الداخلية لما يجب أن يكون عليه الاستخدام الأمثل للموارد ولا تستطيع النفاذ إلى رؤية المنافسين والعملاء بينما التكلفة المستهدفة والمحددة على أسس واقعية وموضوعية هي التي تساهم في اتخاذ القرارات الهادفة وتخفيض التكاليف إلى حدودها الاستراتيجية.



## 11- التوصيات

- إن إعداد معايير مطوّرة للتكلفة بحاجة إلى فريق متكامل من ذوي الخبرات الاقتصادية والفنية والتكاليفية لتحديد مواضع التعديل والتخفيض في التكلفة، دون المساس بجودة المنتج وبالتالي لابد من العمل على توفير هذه الخبرات وتعاونها. حيث أن تعديل المعايير يستند إلى تعديلات هندسية تتعلق برؤية إدارية وخبرة تكاليفية، مما يستوجب الاعتماد على فريق عمل متكامل يعكس وظائف سلسلة القيمة بالكامل.
- إدراك ومعرفة الأدوات والوسائل المسببة لتعديل المعايير الجارية، والتي من أهمها التحسين المستمر لنقاط الضعف، والوسائل الإدارية الرقابية الفعالة لتخفيض التكاليف، والسياسات والخطط الاستراتيجية لإجراء التعديلات الهندسية لتصميم المنتجات أو لأنشطة حلقات سلسلة القيمة، مما يرفع كفاءة الإدارة الجارية والاستراتيجية للأداء وتخفيض التكاليف.
- تشجيع المنشآت الصناعية على الانتقال لبناء معايير مطوّرة للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة عوضاً عن معايير التكلفة التقليدية التي تتجاهل متغيرات السوق وتكلفة المنافسين وهذا ينسجم مع بيئة الأعمال الحديثة التنافسية ويعزز القدرة التنافسية التكاليفية.

## المراجع (References)

## المراجع العربية:

1. أبو الفتوح صالح، سمير. (2004). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم الإدارة في البيئة التنافسية. كلية التجارة. جامعة المنصورة: مصر. ص 76، 157.
2. باسيلي، مكرم عبد المسيح. (2020). المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر. المكتبة العصرية. مصر. ص 95، 112.
3. بندقدار، صفاء محمد وليد. (2017). تطوير نظام التكاليف المعياري في ظل البيئة التصنيعية الحديثة لتدعيم الموقف التنافسي-دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.
4. جريرة، طلال سليمان. (2013). دور مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في شركات تصنيع الغسالات في سوريا-دراسة تحليلية. مجلة الاقتصادي. العدد 6-7، السنة 6. يونيو-ديسمبر. ص 255-294.
5. حمودة، منال محمد. (2008). تطوير نظام التكاليف المعيارية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع الحديثة-دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية في مدينة جدة. رسالة ماجستير. جامعة الملك عبد العزيز.
6. سعيد، نورا ياسين. (2015). مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية-دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية. رسالة دكتوراه. كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.
7. عاشور، عصافيت سيد أحمد. (1998). معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة: إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس: مصر. العدد الأول. ص 108، 121، 131، 148.
8. عبد الحمود، أحمد، سلوى النور. والحسن منصور، فتح الرحمن. (2016). نظام التكاليف المعيارية ودوره في الرقابة وتقييم الأداء الإداري بالمنشآت الصناعية السودانية: دراسة ميدانية على قطاعي المشروبات الغازية والسكر. مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1.
9. عصر، اسماعيل أحمد. (2018). محاسبة التكاليف- المنظور الإداري. منشورات كلية التجارة-جامعة المنوفية: مصر. ص 17.
10. فخر، نواف، والشحادة، عبد الرزاق. (2021). محاسبة التكاليف المتقدمة. دار وائل للنشر والتوزيع. عمان: الأردن. ص 29، 32-35.

11. فخر، نواف. وآخرون. (2014). **مدى فعالية معايير التكلفة المطورة في البيئة التصنيعية الحديثة- دراسة تطبيقية.** مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد(36). العدد(1).
12. فخر، نواف، وزكي، حسن، وفرحات، منى. (2013). **محاسبة التكاليف -الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ص33، 472، 488.**
13. هورنجرن. تشارلز. وآخرون. (2009). **محاسبة التكاليف-مدخل إداري-ج1.** دار المريخ. الرياض: السعودية. ص35-36، 857، 859.

المراجع الأجنبية:

1. Garrison, Ray, Brewer, Peter, Noreen, Eric. (2015). **Managerial Accounting.** Fifteenth edition. McGraw–Hill Irwin, USA.p445.
2. Hilton.W, (2005) **Managerial accounting creating value in a dynamic business environment** 5th ed. McGraw–hill. New York.
3. Horngren.C, & Et al.(2011) **Introduction to management accounting**,15th Global Edition,Person.
4. Kato, Yutake. (1993). **Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies.** Management Accounting Research. Vol.4. No.4. p33,471.
5. Morelli, Beata & Wiberg, Carl–Joachim. **The Standard Costing System At SKF, A Case Study Of A Swedish Manufacturing Company.** (2002) Master Thesis No:4– Graduate Business School. Göteborg University.
6. Rosalie\_C\_Hallbauer. (2013).**Standard Costing & Scientific Management.** Accounting Historian Journal .Florida International University, Vo1. ،7Issus 8. PP320–330.
7. Marin, Roxana Maria. **Using Standard Cost Accounting To Modernize The Corporate Information System.** (2015) Annals of the Academy of Romanian Scientists, New Series on Economy. Law and Sociology Volume 1. Number 1.
8. Krajewski, Lee & others. (2004). **Operation Management: Strategy and Analysis.** Fifth edition. Wesley Publishing Company. New York. p33.