

# تحقيق الميزة التنافسية باستخدام تقنية الكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك<sup>1</sup>

أ.م.د. نضال محمد رضا الخلف  
[nadalkalaf@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:nadalkalaf@uomustansiriyah.edu.iq)

ليث مهدي عزيز  
[Lmad575@yahoo.com](mailto:Lmad575@yahoo.com)

جامعة المستنصرية - كلية الادارة والاقتصاد

## المستخلص

تشهد بيئة الاعمال الحديثة تغيرات متضارعة نتيجة عولمة الأسواق، والانفتاح الاقتصادي والتكنولوجي، واختلاف رغبات ومتطلبات الزبائن، مما نتج عن تلك التغيرات ارتفاع في حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية ، ونتيجة لارتفاع تكاليف المنتجات وانخفاض خصائصها الوظيفية بدأت تشعر الوحدات الاقتصادية ان الاساليب التقليدية لنظم التكاليف لم تعد مجدها لمتخذي القرار مما يتطلب البحث عن اساليب وتقنيات حديثة ، وتعد تقنية الكلفة المستهدفة احد ابرز هذه التقنيات والذي يهدف البحث من خلالها الى تخفيض كلفة المنتج وزيادة قيمته من وجها نظر الزبون وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية. بناء على ما تقدم تركزت مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤل الآتي: (كيف يمكن الاستفادة من تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية؟) وبذلك يهدف البحث الى بيان الأسس النظرية لتقنية الكلفة المستهدفة، وبيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

و استند البحث إلى فرضية أساسية مفادها: (تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يسهم في تعزيز القيمة المدركة للزبون وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية).

وقد خلص البحث الى ان من اهم الاسباب لظهور أنظمة تكاليف جديدة هو عدم ملائمة الأنظمة التقليدية للواقع العملي، كما تعمل تقنية الكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفقاً لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكناها من المنافسة والبقاء في السوق .

**الكلمات المفتاحية :** الكلفة المستهدفة، السعر المستهدف، الربح المستهدف، الميزة التنافسية.

## Achieving A Competitive Advantage Using the Targeted Cost Technique - An Applied Study - General Company for the Car Manufacturing and Equipment - Mechanical Plant

**Leith Mahdi Aziz**

[Lmad575@yahoo.com](mailto:Lmad575@yahoo.com)

**Nidal Muhammed Reda Al- Khalaf**

[nadalkalaf@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:nadalkalaf@uomustansiriyah.edu.iq)

Al-Mustansiriyah University – College of Economics and Administration

Received 25/2/2020

Accepted 21/7/2020

**Abstract:** *The modern business environment is experiencing accelerated changes as a result of globalization of markets, economic and technological openness, and the different desires and requirements of customers, which resulted in these changes in the intensity of competition between economic units, and as a result of high product costs and low job characteristics, economic units began to feel that the traditional methods of cost systems are no longer feasible for decision-makers, which requires research on modern methods and technologies. The targeted cost technology is one of the most prominent of these technologies, through*

<sup>1</sup> بحث مستقل من رسالة ماجستير

which the research aims to reduce the cost of the product and increase its value from the customer's point of view and thus achieve the advantage competitive.

Based on the foregoing, the problem of the study was focused by asking the following question: (How can we benefit from applying the target cost technology in achieving the competitive advantage?) Thus, the research aims to explain the theoretical foundations of the targeted cost technology, and to explain the role of the target cost technology in achieving the advantage competitiveness.

The research was based on a basic hypothesis that: (The application of the target cost technology contributes to enhancing the perceived value of the customer and thus achieving a competitive advantage). The research concluded that one of the most important reasons for the emergence of new cost systems is the incompatibility of traditional systems with practical realities, as the targeted cost technology reduces costs and develops the current product according to customer requirements, which helps the economic unit to achieve a competitive advantage that enables it to compete and remain in the market.

**Keywords:** Target cost, target price, target profit, competitive advantage.

### المقدمة

لقد شهدت الأسواق العالمية في الأونة الأخيرة منافسة شديدة بين شركات الاعمال في ظل التغيرات البيئية المستمرة وكذلك ظهور التقنيات الحديثة والاستراتيجية في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وتغير اذواق الزبائن ان كل تلك التغيرات تركت أثراً كبيراً على المحاسبة مما جعل أساليب المحاسبة التقليدية لا سيما في مجال محاسبة التكاليف والإدارية لا توافق تلك التغيرات وهذا يعني ضرورة تبني تقنيات وأساليب جديدة للمحاسبة منها تقنية الكلفة المستهدفة (Target Costing) التي تعد من اهم تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية التي استخدمت من قبل الكثير من الشركات اليابانية وخاصة من قبل شركة (Toyota)، التي تركز على تقديم منتجات ذات كلف منخفضة مع المحافظة على جودة المنتجات لغرض تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق رضا الزبائن.

### المبحث الأول: منهجة البحث

#### • أولاً: مشكلة البحث

في ظل التغيرات البيئية المستمرة ومع ارتفاع حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية وتتنوع احتياجات الزبائن أصبحت الأساليب التقليدية في احتساب التكاليف غير قادرة على تلبية احتياجات متذبذبي القرارات في توفير معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب وبالتالي ارتفاع تكاليف الإنتاج وضعف إدارة الموارد بكفاءة والهدر في الوقت الامر الذي استدعي مواجهة تلك المنافسة من خلال اتباع الأساليب الحديثة والاستراتيجية من خلال تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة والتي تعد أداة مهمة من أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية التي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض الكلفة دون المسار بجودة المنتج ، من خلال ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤال الآتي: (كيف يمكن الاستفادة من تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية؟)

#### • ثانياً: اهداف البحث

يهدف البحث الى بيان الآتي:

1. بيان الأساس النظري لتقنية الكلفة المستهدفة
2. بيان دور تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية.

#### • ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية تقنية الكلفة المستهدفة ولما لها من دور في تخفيض التكاليف والقضاء على الضياعات في العملية الإنتاجية من خلال دراسة السوق ومعرفة احتياجات الزبائن وتلبية طلباتهم بتوفير منتجات ذات جودة وسعر مناسبين.

لذلك ينبغي اعتماد تقنيات تتماشى مع بيئة الاعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة من خلال اتباع تقنيات حديثة في احتساب الكلفة.

#### • رابعاً: فرضية البحث

لتحقيق اهداف البحث تم صياغة فرضية أساسية مفادها (تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يسهم في تعزيز القيمة المدركة للزبون وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية).

#### المبحث الثاني: تقنية الكلفة المستهدفة - مدخل تعريفي

في ظل البيئة الصناعية المتغيرة وظهور التقنيات والأساليب الحديثة في مجال إدارة الكلفة وفي ظل التناقض الشديد بين الوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي كان لابد من أن تقوم إدارة تلك الوحدات الاقتصادية بتقديم ميزة تنافسية في مجال أعمالها ومنتجاتها وخدماتها من حيث الجودة والسعر المنخفض حتى تصل إلى المستوى المطلوب من القدرة على التناقض والبقاء في السوق حيث كان لا بد من التركيز على الكلفة والعمل على تخفيضها وبالتالي كان لابد من استخدام التقنيات والأساليب الحديثة في مجال إدارة الكلفة ومن بينها تقنية الكلفة المستهدفة.

#### • اولاً: مفهوم الكلفة المستهدفة

تعددت الدراسات التي تناولت تعريف الكلفة المستهدفة وفقاً للزاوية التي ينظر إليها كل كاتب فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة الكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير وبعضهم يرى إنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج وأخرون يرون بأنها أداة لتخطيط الربحية. ومن هنا يمكننا عرض بعض التعريفات التي تناولت مفهوم الكلفة المستهدفة:

عرفت من قبل (IFAC) "هي منهج لإدارة الكلفة يعتمد على الإنتاج حسب الطلب بسبب تركيزه على متطلبات الزبائن فيما يتعلق بالجودة والكلفة والوقت". ( IFAC, 2008:9 )

كما عرف (Hansen) وأخرون الكلفة المستهدفة هي طريقة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بناءً على السعر (السعر المستهدف) الذي يرغب العملاء في دفعه ، ويرون أن تقيير الكلفة المستهدفة يشجع المديرين على تقييم التأثير الإجمالي لتكليف تصميمات المنتجات على دورة حياة المنتج ، ويوفر في الوقت نفسه حواجز لإجراء تغييرات في التصميم لخفض التكاليف. ( Hansen et al.,2009: 9 )

وعرفت من قبل (Hilton) بأنها أداة حاسمة للإدارة حيث تسعى من خلالها إلى إدارة تكاليف وأرباح الشركة بشكل استراتيجي من خلال ضمان أن المنتجات مصممة بحيث يمكن إنتاجها بتكلفة منخفضة بما يكفي لتنسuirها بشكل تنافسي ، وبالتالي يمكن للإدارة تحقيق والحفاظ على مركز تنافسي مستدام في السوق. ( Hilton,2011: 658 )

مما تقدم يمكن القول بأن الكلفة المستهدفة تم الاتجاه إلى استخدامها لمعالجة سلبيات الطريقة التقليدية في التسعير فهي عنيت بتحديد سعر السوق للمنتج أولاً ثم يتم تحديد هامش الربح المرغوب تحقيقه والفرق بين سعر السوق وهذا الربح يمثل الكلفة المسموح بها وعلى وفق ذلك تقوم الادارة بالعمل في هذا الاتجاه من اجل تحقيق والوصول الى الكلفة المسموح بها.

#### • ثانياً: اهداف تقنية الكلفة المستهدفة

تهدف تقنية الكلفة المستهدفة إلى تحقيق الآتي:

1. تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أي الكلفة التنافسية المستمدّة من واقع السوق والتي إذا ما تم الإنتاج في حدودها فإن الوحدة الاقتصادية ستضمن الحصول على الحصة السوقية المرغوبة وتوليد هامش الربح المخطط لها عندما يتم بيع المنتج. ( Lange, et al.,2010: 13 )

2. زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمها في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقييمه فعلاً للزبون.

3. دراسة البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية من رغبات واحتياجات الزبون ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية. ( نعيمة،2015 : 112 )

#### • ثالثاً: المبادئ الأساسية لتقنية الكلفة المستهدفة

هناك ستة مبادئ أساسية تستند إليها تقنية الكلفة المستهدفة هي :

1. قيادة السعر للكلفة: تتضمن تقنية الكلفة المستهدفة ان يحدد أولاً السعر المستهدف الذي يمكن ان يباع به المنتج في السوق، وبعد ذلك يتم استقطاع هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف للتوصيل إلى الكلفة المستهدفة وهي الكلفة التي يجب ان يصنع بها المنتج. ( هاشم زاير،2017: 308 )

2. التوجه نحو الزبون: كي تطبق تقنية الكلفة المستهدفة بنجاح ينبغي على الادارة الاستماع الى رغبات الزبائن الوحدة الاقتصادية وما هي المنتجات التي يريدونها؟ و ما هي الميزات المهمة بالنسبة لهم؟ و ما هو المبلغ الذي هم مستعدون لدفعه مقابل مستوى محدد من جودة المنتج؟، أي أن على الادارة بذل جهود كبيرة في التحري عن التغذية الراجعة

للزبائن ومن ثم تصميم المنتجات بصورة ترضي طلب الزبون و بيعها بالسعر الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه.

(خليل، 2012: 26)

3. التركيز على عملية التصميم: ينبغي فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية لتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه أو تقديمها بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً لتكلفة المستهدفة للمنتج.(نعمية ، 2015: 113)

هناك عدة مبادئ ثانوية تؤثر على هذا النهج تشمل: (Sharafoddin, 2016:125,126)

أ. ينبغي مراقبة التكاليف والتحكم بها قبل حدوثها.

ب. يؤدي إلى مشاركة جميع القطاعات المتخصصة في دراسة التصميم.

ج. يشجع ويفضل الهندسة في كل من المنتجات والعمليات بدلاً من عملية التصميم التقليدية.

4. فرق العمل المتعددة المهارات: ان انتاج المنتج باقل كلفة مستهدفة يستلزم تدخل فريق عمل مكون من العديد من الوظائف ذات العلاقة في الوحدة الاقتصادية وهي : أبحاث السوق، والمبيعات، وهندسة التصميم، والمشتريات، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، ومناولة المواد، اذ ان العاملين من كل هذه الاختصاصات الوظيفية المختلفة يقدمون مساهمات رئيسية في عملية تحديد الكلفة المستهدفة، ويتحمل هذا الفريق المسئولية الكاملة للمنتج من مرحلة مبكرة من التصميم.

(هاشم، زاير. 2017: 309)

5. المشاركة في سلسلة القيمة: حيث من المتوقع أن يتم تضمين جميع اجزاء سلسلة القيمة مثل الموردين، الموزعين، ومزودي الخدمات والزبائن في عملية تحديد الكلفة المستهدفة، ويمثل تقدير الكلفة المستهدفة مرتكزاً للوحدة الاقتصادية لأنها يمثل أداة للإدارة الاستراتيجية. (Kwah,2008: 48)

#### • رابعاً: خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

##### ✓ الخطوة الأولى: التخطيط لتكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط لتكلفة المستهدفة من خلال دراسات السوق للمواصفات التي تلبي رغبات الزبون وتحقق له أكبر قدر من المنفعة وبالتالي تحديد مستوى الجودة المستهدف الذي يلبي تلك الاحتياجات، ومن ثم تحديد السعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظله أن يكون أكثر جاذبية للزبائن، وهذا السعر عادة ما يعكس حالة السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية. وفي هذه الخطوة يتم الآتي:

أ. تحديد سعر البيع المستهدف: يعرف السعر المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج الذي يكون الزبائن على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يستند إلى أساس فهم القيمة التي يدركها الزبون للمنتج، وأسعار المنافسين والهدف من السعر المستهدف هو تحديد، ومن ثم تحقيق مستوى الأداء التقني لكل صفة من مواصفات المنتج التي تساهم في تعظيم الفرق بين القيمة التي يدركها الزبون وبين تكلفة المنتج. (جاسم، مثنى، 2015: 463) ولتحديد السعر المستهدف يتطلب الأمر معرفة أسعار المنافسين وكذلك التعرف على القيمة المدركة من الزبون إذ يحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج أو الخدمة، وما تقدم من منافع أو إشباع، والقدرة الشرائية التي يستطيع أن يتخلّى عنها مقابل هذا الإشباع، أو المنفعة (Horngren , et., al., 2012:461).

ب. تحديد هامش الربح المستهدف: يعرف الربح المستهدف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده وفقاً لأبحاث السوق وبالرجوع إلى استراتيجية المنشأة على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للوحدة الاقتصادية. (جاسم، مثنى، 2015: 465)

ج. احتساب الكلفة المستهدفة : بعد تحديد السعر المستهدف والذي سوف يكون منافس في السوق ومن ثم تحديد الربح المرغوب تحقيقه من انتاج المنتج يتم احتساب الكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف، وذلك وفق الصيغة الآتية: (Needles& Crosson, 2011:48)

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

د. حساب التكاليف الحالية او التقديرية للمنتجات : بعد تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو المسموح بها، يتم احتساب التكاليف الحالية او التقديرية للمنتج التي تشمل جميع تكاليف العمليات المباشرة وغير المباشرة الازمة لإنتاج المنتج وتسليمه خلال دورة حياته.(Alexandra, 2017: 547)

هـ. تحديد التخفيض المستهدف: بعد تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج ومن ثم تحديد الكلفة الحالية تم عملية مقارنة بينهما والفرق يمثل التخفيض المستهدف، ويمكن تمثيل ذلك من خلال الصيغة الآتية: (جاسم، مثنى، 2015: 466,465)

$$\text{التخفيض المستهدف} = \text{الكلفة الحالية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

### ✓ الخطوة الثانية: تحقيق الكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم الكلفة

بعد الانتهاء من تنفيذ الخطوة الأولى من خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة نكون قد تمكنا من تحديد الكلفة المستهدفة ومقدار الفجوة التكاليفية بينها وبين الكلفة الحالية، وهنا يتم بذل كافة الجهود من أجل سد هذه الفجوة وتحفيض التكاليف بهدف الوصول إلى تصميم وانتاج منتج جديد بتكلفة تعادل الكلفة المستهدفة ويحقق رغبات الزبائن وبسعر تنافسي يضمن للوحدة الاقتصادية الحصة السوقية المطلوبة والربح المرغوب.

ويتم ذلك من خلال فريق عمل من مختلف الوظائف والأقسام يعمل على تحليل تصميم المنتج ومتطلبات المواد الأولية وعمليات الإنتاج باحثاً عن فرص تخفيف الكلفة في سبيل الوصول بالكلفة الحالية إلى الكلفة المستهدفة أو أقل منها ويتم ذلك من خلال التركيز على عملية تصميم المنتج وعمليات الإنتاج لتحسينها قدر المستطاع ، حتى تحقيق هذه الغاية يتم استبعاد الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج وتعقيده إضافة إلى الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة ، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيف التكاليف مع المحافظة على الخصائص الأساسية ومستوى الجودة المرغوب من قبل الزبائن ، ويستخدم لتحقيق ذلك ما يسمى بأدوات أو تقنيات تحجيم الكلفة والتي تعرف على أنها : مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين الكلفة المستهدفة والكلفة المبدئية لتصميم المنتج (الكلفة الحالية) ومن ثم تحقيق غرض خفض الكلفة الممكن ، وهناك العديد من التقنيات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ويمكن للوحدة الاقتصادية أن تستخدم أحدها بشكل منفرد أو أن تستخدم عدة أدوات معاً في آن واحد. ( حمزات، 2016: 39).

### ✓ الخطوة الثالثة: تحسين الكلفة المستهدفة باستخدام مدخل الكلفة المطورة

بعد الانتهاء من الخطوة الأولى والثانية تبدأ خطوة جديدة متمثلة بالسعى لتحقيق مستوى الكلفة المسموح بها على المدى الطويل عن طريق الاستثمار بتحسين الكلفة المستهدفة خلال مرحلة الإنتاج بغية تخفيف الكلفة كلما أمكن ذلك ، وينظر إلى عملية التحسين على أنها عملية تأتي بشكل تدريجي أي على شكل خطوات صغيرة مدروسة بشكل جيد ومتأنٍ ومتالية ومتلاحقة وبشكل مستمر كما ينظر إليها اليابانيون على أنها عملية تراكمية لا تأتي دفعة واحدة ويركزون على العنصر البشري أكثر من العنصر المادي والتكنولوجي فهم يرون أن تكون التكنولوجيا المستخدمة في التحسين سهلة وبسيطة. ( حمزات، 2016: 44) ويعرف بالتحسين المستمر على أنه : إجراء تحسينات لخفض التكاليف وعادة ما تكون هذه التحسينات من خلال تحديد عدد كبير من فرص التحسين الصغيرة والتي تكون ممهدة لإجراء تحسينات كبيرة في المستقبل ، على سبيل المثال تستعمل شركة هوندا للسيارات كلف كايزن لمساعدة المهندسين لتنفيذ تحسينات على تصميم المنتجات التي حدّدت من قبل العاملين بالورش. ( Mowen et.al, 2014:450)

ومما تقدم يمكن القول إن تقنية الكلفة المستهدفة تعمل على إدارة التكاليف في مرحلة تصميم وتطوير المنتج أي قبل دخول المنتج مرحلة الإنتاج ، أما التحسين المستمر فيطبق في مرحلة الإنتاج ويركز على العملية الإنتاجية لجعلها أكثر فعالية من خلال الاستثمار في إجراء تحسينات إضافية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيف التكاليف إلى أدنى حد ممكن وتحسين جودة المنتجات وارضاء الزبائن على الدوام من خلال تغيير وتحسين الموصفات باستمرار بما يتلاءم مع التغير في رغباتهم. اذ سيتم استخدام تقنية تيار القيمة لتحقيق التخفيض المستهدف والوصول الى الكلفة المستهدفة وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.

### • خامساً: مفهوم تيار القيمة

يمثل تيار القيمة جميع الأنشطة التي يجب القيام بها للوصول إلى القيمة المرغوبة من قبل الزبائن ، وتضم هذه الأنشطة: الحصول على طلبات الزبائن ، وأنشطة الإنتاج ، والتخزين ، والتسلیم والتوريد. ( عابدين & رشوان، 2018: 567 ) كما عرف تيار القيمة بأنه تسلسل الأنشطة المطلوبة لتصميم وإنتاج وتقديم سلعة أو خدمة إلى الزبون ويشمل التدفقات المزدوجة للمعلومات والمواد. ( Li, 2014: 5)

ويمكن القول ان تيار القيمة هو عبارة سلسلة من الخطوات التي تعمل على توفير المنتج او الخدمة التي يرغبهما الزبون ، ومن ثم ، فإن الخطوات التي لا تضيف قيمة، أو التي تمثل ضياعات أو التي لا يريدها الزبون، لا تشكل جزءاً من تيار القيمة.

### • سادساً: فوائد تيار القيمة

يحقّ أسلوب تيار القيمة في حال تطبيقه عدة فوائد للوحدات الاقتصادية ومنها الآتي:

1. تحسين جودة المنتجات وزيادة القيمة للزبائن وعمليات التسلیم في الوقت المحدد.
2. يساعد في الحد من الضياعات وترشيد الكلفة وزيادة الإنتاجية وزيادة المرونة. (الحميداوي، 2018 : 18 , 19)

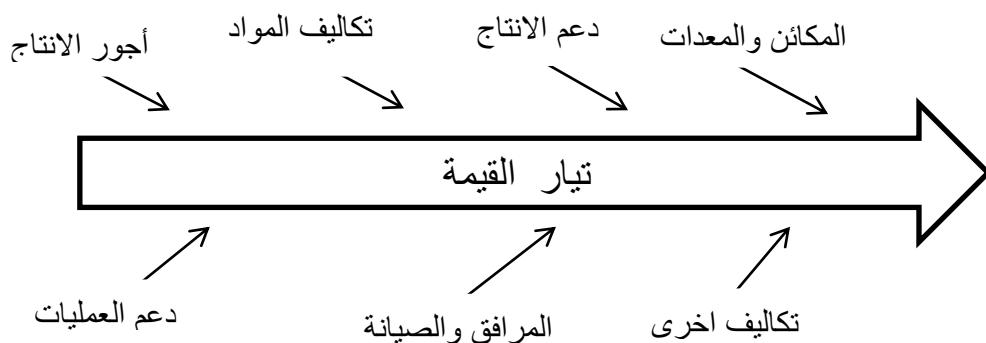
#### • سابعاً: تكاليف تيار القيمة

إن استخدام تكاليف تيار القيمة بدأ عندما بدأت شركات التصنيع الرشيق بالنضوج ، إذ إنها تقلل من الضياع لأنها توفر المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب لفريق واعضاء تيار القيمة وهي بسيطة ويمكن لكل شخص ان يفهم من اين اتت المعلومات المالية وماذا تعنى ولا تتطلب التتبع المعمق للمعلومات لأن جميع البيانات المالية والإبلاغ عنها بشكل موجز لكل تيار قيمة متوفرة ، ليس لكل وظيفة انتاج او منتج خلافاً للتکاليف المعيارية وان تقارير تياتر القيمة تقدم كل أسبوع باستخدام احدث معلومات التكلفة.

ويتم حساب تكاليف تيار القيمة بعد الاخذ بالحساب حساب جميع التکاليف في تيار القيمة ولا يتم التمييز بين التکاليف المباشرة وغير المباشرة لأن جميع التکاليف في تيار القيمة تعد تکاليف مباشرة . والتکاليف خارج تيار القيمة لا تضمن في تکاليف تيار القيمة. (Maskell, et al., 2011:173)

حيث ان التکاليف التي يجب أن تتدفق في تيار القيمة هي التکاليف التي تتشتت قيمة فقط اما التکاليف التي لا تضيف قيمة يجب ان تستبعد. (المشهراوي، 2015: 64)

وتشمل تکاليف تيار القيمة كل تکاليف العمل والآلات والمواد وخدمات الاسناد والتسهيلات وغيرها خلال فترة معينة تخصص على اساس تيار القيمة وليس على أساس المنتجات. (عابدين، رشوان، 2018: 569) ويبين الشكل (1) التکاليف التي تشكل إجمالي تكلفة تيار القيمة.



شكل (1): تكاليف تيار القيمة

( Source: Maskell, et al., "Practical Lean Accounting" A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise, Second Edition, 2011: 177)

تكاليف تيار القيمة هي:

1. **تكاليف المواد:** تحسب بشكل عام من كمية المواد التي تم شراؤها لنيلار القيمة خلال الأسبوع وفي كل مرة تجلب منها المواد الى الوحدة الاقتصادية يتم تعين التکاليف الى تيار القيمة وان اجمالي تکاليف مواد تيار القيمة هو مجموع كل شيء تم شراؤه خلال الأسبوع ، وهذه التکاليف يجب ان تتضمن المواد الاولية ومخزون انتاج تحت التشغيل الذي يجب أن يكون منخفضاً وتحت الرقابة الجيدة ، فإذا كان المخزون منخفضاً فان المواد المشترأة خلال الأسبوع سوف تستخدم بسرعة وسوف تعكس بدقة تكلفة المواد للمنتجات المصنعة خلال الأسبوع. (محمد، 2013: 70)

2. **تكاليف أجور العاملين:** هي مجموع الأجر ومستحقات الموظفين المدفوعة للأشخاص العاملين في تيار القيمة. ويشمل العمل الإنتاجي جميع الموظفين العاملين في تيار القيمة بغض النظر عن نوع العمل المنجز مثل تخطيط الإنتاج، خدمات الزبائن، التسويق والمبيعات، تصميم المنتجات، ضمان الجودة، نقل المواد ، والصيانة، وما إلى ذلك. (Bahadir,2011:33)

3. **التكاليف السائدة او (الداعمة):** تشمل قطع الغيار والأدوات الناعمة التي تشتري لنيلار القيمة وباستخدام بطاقة الائتمان لشراء المواد المخصصة لنيلار القيمة لذلك سوف يتم تخصيص التکاليف مباشرة على مركز الربحية لنکاليف تيار القيمة ، أما تکاليف المواد المستهلكة واللوازم وغيرها من المصارييف اليومية المشابهة يتم تخصيصها لنيلار القيمة والتخصيص يكون على أساس القدم المربع او (المتر المربع) عادة والسبب في ذلك هو لتحفيز أعضاء فريق تيار القيمة للتقليل من حجم المساحة المستخدمة بواسطة تيار القيمة. (Maskell, et al.,2011: 177)

4. **تكاليف المكان والمعدات:** وتشمل مصاريف استهلاك الآلات الموجودة ضمن تيار القيمة بالإضافة الى تکاليف الصيانة مثل قطع الغيار والتصلیح واللوازم ويمكن حساب مصروف الاستهلاك من الأصول الثابتة للوحدة الاقتصادية. (الحميداوي، 2018: 26)

5. **تكاليف المرافق والصيانة:** تتمثل في التکاليف المتعلقة باستخدام المساحة مثل مصروف الاندثار أو الإيجار ، والتدفئة، والكهرباء، والأمن، وصيانة المباني، والتأمين، وغيرها، وهي التکاليف غير المباشرة الوحيدة التي يمكن تقسيمها

بانتظام بين تiarات القيمة باستخدام أساس تخصيص مناسب وعموما يتم تخصيص هذه التكاليف على أساس الـ

الربع المشغول من كل تيار قيمة مع مراعاة ليس فقط مساحة منطقة الإنتاج، بل أيضا المخازن ومكاتب الموظفين

العاملين مباشرة في خدمة تiarات القيمة. (Cesaroni&Sentuti,2014:4)

**6. تكاليف دعم العمليات:** وتسمى تكاليف المساعدة أو العمليات خارج تيار القيمة وهي التكاليف التي تخدم المصنع ككل وبصعب تحديدها بصورة مباشرة على تiarات القيمة، ولا تعتبر جزءاً من سلسلة عمليات تiarات القيمة، لذلك فإنها تظهر بصورة منفصلة في قائمة دخل تiarات القيمة وتتضمن تكاليف الإدارة والتسهيلات والإدارة المالية وموظفي الدعم وموظفي تكنولوجيا المعلومات والموارد البشرية والتي لا ترتبط مباشرة مع تiarات القيمة، ولا يلزم تحديده هذه التكاليف على تiarات القيمة، حيث يتم التقرير عنها والرقابة عليها بصورة منفصلة ويتم معالجة تلك التكاليف منفصلاً في عالمي دخل تiarات القيمة من أجل عدم التأثير على دقة معلومات نظام تكاليف تيار القيمة. (المشهراوي، 2015:66,67)

**7. تكاليف أخرى:** ويتضمن تكاليف مثل تجهيزات مكتبية وادوات ومعدات وتكاليف السفر والتكاليف المباشرة اليومية التي يتم تخصيصها على تيار القيمة ويتم احتساب تكلفة المنتج من خلال قسمة إجمالي تكاليف تيار القيمة على عدد الوحدات المشحونة وليس المنتجة. (عادين، رشوان، 2018 : 570)

#### • ثامناً: مزايا تطبيق تكاليف تيار القيمة

1. توفير معلومات مفيدة ودقيقة حيث ان تكاليف تيار القيمة هي البديل الذي يلبي احتياجات وحدات التصنيع الرشيق ويتيح الفرصة للقضاء على العديد من المعاملات المرتبطة بحساب التكاليف التقليدية. (Timm,2015:49)

2. تحقق العدالة في تقييم أداء تiarات القيمة، لأنها تحمل كل تيار قيمة بالتكاليف الفعلية الخاصة به، وتقتضي بشكل شبه كامل على عمليات توزيع التكاليف غير المباشرة.

3. تسهل تكاليف تيار القيمة الضوء على مناطق الضياعات والفرص المتاحة لإدارة الموارد بكفاءة أكبر وبالتالي تساعد في البحث عن الاسباب الجذرية للنفايات والعمل على التخلص منها. (الحميداوي,2018:30)

اما ابرز الانتقادات التي وجهت الى تطبيق تكاليف تيار القيمة كانت هي:  
التحول نحو اعتماد أسلوب تكاليف تيار القيمة يحتاج الى تغييرات فكرية وثقافية على مستوى افراد الوحدة الاقتصادية كافة مما يتطلب جهداً وقتاً وتكاليف كتكاليف الاستعانة بالخبراء وتكاليف تدريب العاملين وغيرها.

#### المبحث الثالث: الميزة التنافسية

يعد موضوع الميزة التنافسية والمنافسة من المواضيع التي تشغل اهتمام الوحدات الاقتصادية كثيراً كونها تؤدي دوراً اساسياً في بقائها ضمن البيئة التنافسية وينبغي على الوحدات الاقتصادية ان تفكر بصورة مستمرة بادارة ناجحة لاستراتيجيتها تجعلها قادرة على زيادة القيمة التي تخلقها لزيانها وسيعكس هذا الاتجاه تحديد واستخدام ناجح لمزاياها التنافسية عبر الوقت.

#### • اولاً: مفهوم الميزة التنافسية

عرفت الميزة التنافسية بأنها الوسيلة التي تتمكن الوحدة الاقتصادية من خلالها التفوق في منافتها على الآخرين. (كاظم، امل 468:2017)

كما عرف ( Frank T. Rothaermel ) الميزة التنافسية بانها الأداء المتفوق الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية المنافسة بالنسبة إلى المنافسين الآخرين في نفس الصناعة، ويرى ان الميزة التنافسية هي دائمًا نسبية وليس مطلقة. (Rothaermel, F. 2015: 5)

ويرى ( Alnoor Bhiman, et al., ) ان الميزة التنافسية تأتي من خلال تميز المنتجات أو قيادة التكلفة، وان التنفيذ الناجح لهذه الاستراتيجيات يساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأرباح والنمو. (Alnoor Bhimani, et al., 2015: 707)

بالنالي يمكن القول ان الميزة التنافسية هي المجال التي تتمتع فيه الوحدة الاقتصادية بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات، وتبعد الميزة التنافسية من قدرة الوحدة الاقتصادية على استغلال مواردها المادية أو البشرية أو الفكرية، فقد تتعلق الميزة التنافسية بالجودة أو بالتكنولوجيا أو القدرة على تخفيض التكلفة أو الكفاءة التسويقية وقد تتعدد المزايا التنافسية ويمكن اختصارها بثلاث (الكلفة الأقل ، اختصار الوقت ، تميز المنتجات).

#### • ثانياً: ابعاد الميزة التنافسية

تستطيع الوحدة الاقتصادية أن تتميز عن الوحدات الاقتصادية الأخرى المنافسة لها من خلال انفرادها في بعد أو أكثر من أبعاد الميزة التنافسية والتي يمكن توضيحها كالتالي : (الجنابي، 2011 : 175 - 176)

❖ التكلفة: ويقصد بالتكلفة أنها قدرة الوحدة الاقتصادية على التنفيذ بأقل التكاليف مقارنة بالمنافسين ويكون ذلك من خلال تحسين الإنتاج والتخلص من الضياعات والرقابة على عناصر التكاليف، وتنتد الوحدة الاقتصادية إلى

التكلفة لتحقيق الميزة التنافسية للحفاظ على حصتها السوقية وزيادة هامش الربح وذلك من خلال تخفيض سعر البيع وزيادة حجم المبيعات.

❖ الوقت: يلعب الوقت دوراً هاماً في الحصول على الميزة التنافسية وذلك يتحقق من خلال قدرة الوحدة الاقتصادية على التكيف السريع وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن وتقليل وقت الانتظار وتسلیم الطلبات في الوقت المحدد.

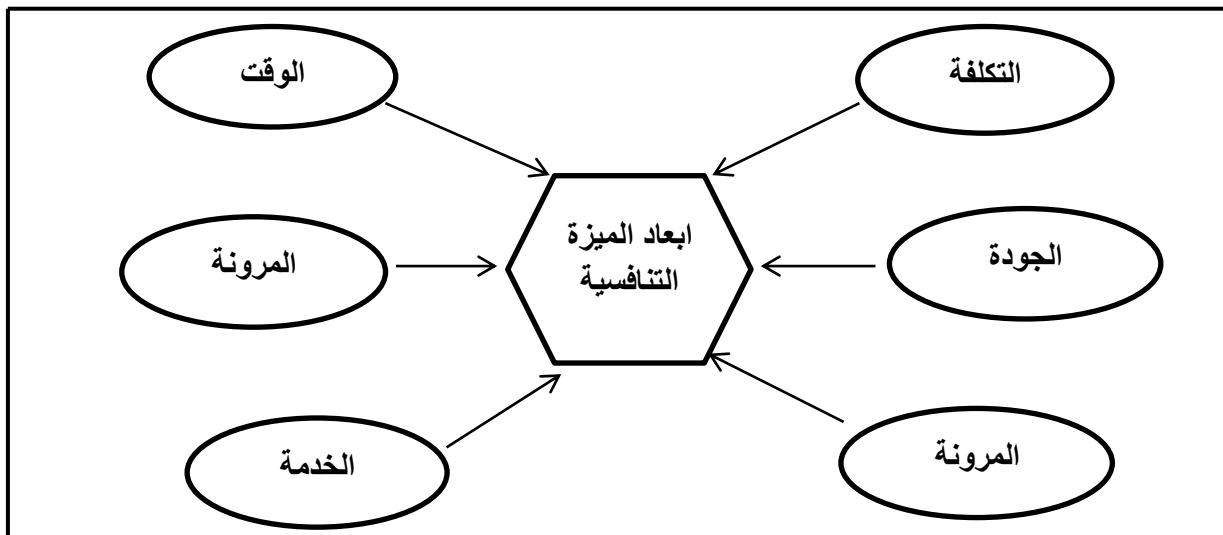
❖ الجودة: تركز الوحدات الاقتصادية على الجودة لتحقيق ميزة تنافسية فريدة لضمان بقائها ونموها في السوق وفرصة لإرضاء الزبون وذلك عند حصوله على منتج ذات جودة عالية، وينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تركز على الاعتبار الاستراتيجي في جودة المنتج من خلال التحسينات المستمرة لمواكبة أنواع الزبائن المستقبلية، فالزبون على استعداد لدفع مبالغ أكثر مقابل حصوله على منتجات ذات جودة عالية.

❖ البيئة: و تستطيع الوحدات الاقتصادية أن تتمتع بميزة تنافسية فريدة عن باقي المنافسين من خلال تقديمها منتجات صديقة للبيئة، ولا تتسبب في تلوث البيئة.

❖ المرونة: تعتبر المرونة بعداً تنافسياً مهمًا بسبب تغير أنواع المستهلكين، ويقصد بها قدرة النظام الإنتاجي على تقديم منتجات متنوعة تتلاءم ورغبات الزبائن المتنوعة والاستجابة السريعة.

❖ الخدمة: ويقصد بها الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية والتي تتمتع بخصائص مميزة، وتتفوق بها، وتعجز الوحدات الاقتصادية المنافسة الأخرى عن مجارتها.

ويوضح الشكل (2) أبعاد الميزة التنافسية :



شكل (2): أبعاد الميزة التنافسية

المصدر: (صالح، صباح فوزي، 2014 : 74)

#### • ثالثاً: الاستراتيجيات العامة للتنافس

1. استراتيجية قيادة الكلفة: حيث تهدف الوحدة الاقتصادية من خلال هذه الاستراتيجية إلى تحقيق الريادة في التكلفة في صناعة ما، وتحاول الوحدة الاقتصادية من خلالها أن تصل إلى تخفيض تكاليف الإنتاج والتوزيع، حيث يسمح لها هذا بأن تقوم بتخفيض أسعارها عن باقي المنافسين، ومن ثم تكون هناك إمكانية تحقيق حصة سوقية أكبر وهناك عدة دوافع أو حواجز تشجع المؤسسات على تحقيق التكلفة الأول، وهي: توافر اقتصاديات الحجم، الآثار المترتبة على منحنى التعلم أو الخبرة، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة.

2. استراتيجية التمييز: تعتبر استراتيجية التمييز استراتيجية تنافسية تقوم على أساس التمييز في المنتج أو الخدمة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية بحيث يعتبرها الزبائن بأنها فريدة ومميزة بالنسبة إلى منافسيها. (Drury, 2018: 561) وبالإضافة إلى ذلك فإن استراتيجية التمييز يمكن أن تكون من خلال : تصميم المنتج وجودته، خدمة الزبائن، طرق التوزيع، شبكة الموزعين وغيرها من الأبعاد. إن الوحدة الاقتصادية التي تملك القدرة على تبني استراتيجية التمييز لإشباع حاجات زبائنها بطريقة لا يستطيع المنافسون مجارتها، هذا ما يتتيح لها إمكانية فرض سعر عالٍ لمنتجاتها، هذا السعر الإضافي العالي يدفعه المستهلكون لأنهم يعتبرونه مقابل جودة المنتج وتميزه وبالتالي ينتج عنه ولاء الزبائن للعلامة التجارية وانخفاض الحساسية نحو السعر المرتفع. (خديجة، 2015 : 92)

3. استراتيجية التركيز: وفق هذه الاستراتيجية تعمل الوحدة الاقتصادية على تحقيق ميزة تنافسية من خلال استهداف سوق معين أو قسم معين للزبائن والعمل على تلبية رغباتهم واحتياجاتهم. (Drury, 2018: 561)

## المبحث الرابع: تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك

### ٠ اولاً : التعريف بالشركة عينة الدراسة

تأسست الشركة العامة لصناعة السيارات عام 1976 استنادا الى احكام الفقرة ثانيا من المادة الرابعة من قانون المؤسسات العامة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ذي العدد (90) ، وقرار المجلس الاستشاري لشؤون التصنيع ذي العدد (20) لسنة 1976، حيث كانت سابقاً عبارة عن مديرية تابعة الى الشركة العامة للصناعات الميكانيكية ، واستنادا الى المادتين ( 21، 43 ) من قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 اعتبرت شركة عامة تحت اسم (الشركة العامة لصناعة السيارات).

بعد ذلك تشكلت الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات في 8/10/2015 بعد دمج ثلاثة شركات (الشركة العامة لصناعة السيارات، الشركة العامة لصناعات الميكانيكية ، الشركة العامة لصناعة البطاريات )، وهي احدى الشركات التابعة الى وزارة الصناعة والمعادن المتخصصة حاليا في الصناعات الهندسية بمعظم نشاطاتها الصناعية، ويقدر رأس المال الشركة (4095665000) أربعة مليارات وخمسة وتسعون مليون وستمائة وخمسة وستون الف دينار عراقي. (الواقع العراقي، 4424، 2016)

### ٠ ثانياً: احتساب الكلفة المستهدفة للمنتج عينة الدراسة ( المحراث الحفار )

١. دراسات السوق: قام الباحث بالتوجه نحو السوق واستطلاعه حيث تم إيجاد مجموعة من المنتجات المحلية والمستوردة، المنافسة والمتوفرة بمستويات مختلفة من الجودة والسعر والحجم والجدول (1) يوضح بعض المواصفات الخاصة بالمنتجات المنافسة مقارنة مع منتج الشركة عينة الدراسة

**جدول (1): مواصفات المنتجات المنافسة مقارنة مع منتج الشركة عينة الدراسة**

اسم المنتج	بلد المنشأ	عمق الحراثة نسبة الى منتج الشركة	الوزن نسبة الى منتج الشركة	الارتفاع نسبة الى منتج الشركة
AYDIN	تركي	أكثـر عمـقاً	موـاز	موـاز
AGRI	صـينـي	موـاز	موـاز	أعـلـى
تصنيع محلي	عـراـقـي	أقل	أقل	موـاز

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى دراسات السوق.

حيث يتبيـن للباحث من خلال دراسات السوق واستطلاع المنتجات المنافسة في السوق للمنتج عينة الدراسة ، هناك الكثير من المنتجات المنافسة منها أجنبية وآخرى محلية ، كما يتبيـن أيضـاً ان هناك تفاوتـ في المواصفات منها من هو اكثـر كفاءـة ومنها من هو أقلـ ومنها من هو موـازـ قيـاسـاً بـمواصفـاتـ المنتـجـ عـيـنةـ الـدرـاسـةـ .

٢. تحديد السعر المستهدف: بعد الاطلاع على مواصفات المنتجات المنافسة ومقارنة كل منتج بالنسبة لمنتج الشركة عينة الدراسة تم تحديد السعر المستهدف بالاستناد الى أسعار المنتجات المنافسة الموضحة بالجدول الآتي:

**جدول (2): أسعار المنتجات المنافسة**

اسم المنتج	بلد المنشأ	السعر(د.ع)
AYDIN	تركي	625000
AGRI	صـينـي	585000
تصنيع محلي	عـراـقـي	550000

المصدر: اعداد الباحث.

حيث يتم تحديد السعر المستهدف بأخذ متوسط السعر المستهدف للمنتجات المنافسة وذلك من خلال الآتي:

$$\text{متوسط السعر المستهدف} = \frac{550000 + 585000 + 625000}{3}$$

$$= 586667 \text{ دينار}$$

٣. احتساب هامش الربح المستهدف: بعد ان تم تحديد السعر المستهدف في الخطوة السابقة ، سيتم في هذه الخطوة احتساب هامش الربح المستهدف حيث سيعتمد الباحث نسبة 20% هامش ربح كونها نسبة معتمدة من قبل وزارة الصناعة والمعادن، ويتم احتساب هامش الربح وفق المعادلة الآتية:

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{السعر المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$= 586667 \times 20\% = 117333 \text{ دينار}$$

4. تحديد الكلفة المستهدفة : حيث يتم تحديد الكلفة المستهدفة عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع

المستهدف وذلك من خلال المعادلة الآتية :

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$117333 - 586667 = 469334 \text{ دينار}$$

#### • ثالثاً: احتساب الكلفة الفعلية

يتم احتساب كلفة المنتج في الشركة من خلال معدل الصرف الذي يصدر بموجب مؤشرات الكلفة من قسم الفنية (التكنولوجيا) من مواد أولية ومواد مساعدة مع ساعات العمل للمنتج وتضاف له خدمات إدارية ومن ثم تستخرج الكلفة الكلية ويضاف لها هامش ربح المرغوب به لغرض التسعير. والجدول (3) يبين قائمة التكاليف وسعر البيع الخاصة بالمنتج (عينة الدراسة).

من خلال الجدول (3) يلاحظ ان الشركة تعتمد تقربياً معدل 19 ساعة تشغيل لإنتاج المحراث الحفار وكذلك 19 ساعة خدمة ادارية وهي ساعات مقدرة وفقاً لخبرة واجتهاد قسم التخطيط في المصنع ، وقد لاحظ الباحث من خلال المعايشة الميدانية في المصنع ان هناك مبالغة في تقدير هذا العدد من الساعات، كما يتم اعتماد (5000) دينار لكل ساعة عمل و (2500) دينار لكل ساعة خدمة ادارية، وبعد معايشة الباحث في قسم الحسابات في المصنع والاطلاع على السجلات تبين ان المبلغ الفعلي لكل ساعة يكون أكبر بكثير، فضلاً عن اعتماد نسبة 9% كهامش ربح يعد مخالفة لتوجيهات وزارة الصناعة والمعادن التي تلزم الشركات التابعة لها باعتماد نسبة 20% من اجمالي تكاليف المنتج كهامش ربح، اذ ان الشركة تعتمد 9% فقط كهامش ربح وذلك لأن سعر البيع الحالي غير قادر على المنافسة لارتفاع تكاليف انتاج المحراث الحفار وبالتالي ارتفاع سعره والذي اثر سلباً في عدم قدرة المنتج على المنافسة وبالتالي انخفاض الطلب على المنتج.

جدول (3): قائمة تكاليف وسعر بيع المحراث الحفار

التفاصيل	المواد الأولية :	وحدة القياس	الكمية	السعر	اجمالي الكلفة
راسطة	كغم	199			
انابيب	كغم	93			
زاوية	كغم	14			
مصبوبات	كغم	55			
الكلفة الكلية للمواد الأولية		361		950	342950
المواد المساعدة :					
اسلاك لحام Ø 3.25	باكيت	1	8500	8500	8500
صبغ أساس	لتر	1	3500	3500	3500
صبغ نهائي	لتر	1.45	5800	4000	40700
ثتر	لتر	1	3500	3500	62000
تكلفة المواد المساعدة					
براغي + صامولات					
الكلفة الكلية للمواد المساعدة					
التشغيل :					
الطرق والكبس	ع/س	5			
تعامل ميكانيكي	ع/س	5			
اللحام	ع/س	6			
الغلونة والصبغ	ع/س	2.9			
ساعات التشغيل		18.9	5000	5000	94500
خدمات إدارية		18.9	2500	2500	47250
الكلفة الكلية للتشغيل					141750
الكلفة الكلية					546750
هامش الربح 9%					53300
سعر البيع					600000

المصدر: سجلات الشركة.

• رابعاً: تحديد التخفيض المستهدف

حيث يتم تحديد التخفيض المستهدف من خلال طرح الكلفة المستهدفة للمنتج من الكلفة الفعلية ويتم الاحتساب وفق المعادلة الآتية:

$$\text{التخفيض المستهدف} = \text{الكلفة الفعلية} - \text{الكلفة المستهدفة}$$

$$= 77416 - 546750 = 469334$$

و هنا تبذل كافة الجهود والعمل على تخفيض التكاليف بهدف الوصول إلى تصميم وانتاج منتج جديد بتكلفة تعادل الكلفة المستهدفة ويحقق رغبات الزبائن وبسعر تنافسي يضمن للوحدة الاقتصادية الحصة السوقية المطلوبة والربح المرغوب به من قبل الزبائن.

• خامساً: استخدام اسلوب تيار القيمة لتحقيق التخفيض المستهدف

لتطبيق تيار القيمة على واقع الدراسة سيتم القيام بخمسة خطوات أساسية هي:

- الخطوة الأولى: تحديد أنشطة تيار القيمة.
  - الخطوة الثانية: تحليل تكاليف تيار القيمة.
  - الخطوة الثالثة: احتساب كلفة المواد الأولية والمساعدة والتكميلية وفقاً لأسعار السوق.
  - الخطوة الرابعة: احتساب الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة.
  - الخطوة الخامسة: تحقيق الميزة التنافسية.
- وسيتم توضيح كل خطوة من الخطوات السابقة وكما يأتي:

➢ الخطوة الأولى: تحديد أنشطة تيار القيمة

بعد ان تم التعرف على المنتج والاطلاع على الفوائد الخاصة به من خلال المشاهدة والمقابلات مع الإداريين والمهندسين والفنين القائمين على تصنيع المنتج تم تحديد أنشطة تيار القيمة والتي تم تقسيمها الى (15) نشاطاً، وان كل نشاط من هذه الأنشطة يؤدي غرضاً معيناً، حيث ان الجدول (4) يبين كل نشاط من أنشطة تيار القيمة:

جدول (4): أنشطة تيار القيمة

الأنشطة الإدارية	الأنشطة التسويقية	أنشطة خدمات الإنتاج	الأنشطة الإنتاجية
المالية + الرقابة	نشاط التسويق	التدريب	الطرق والكبس
القانونية		السيطرة النوعية	الخراطة
الإدارية		التصميم	اللحام
		البحث والتطوير	الصبغ والغلونة
		المخازن	التجمیع والجاهزية
		الصيانة	

المصدر: اعداد الباحث.

➢ الخطوة الثانية: تحليل تكاليف تيار القيمة

بعد ان تم تحديد أنشطة تيار القيمة في الخطوة السابقة، سيتم في هذه الخطوة تحديد وتحليل تكاليف كل نشاط من أنشطة تيار القيمة وتصنف هذه التكاليف الى ما يلي:

1. تكاليف المواد الأولية والمساعدة والمكملة.
2. تكاليف الرواتب والأجور.
3. تكاليف المستلزمات السلعية
4. تكاليف المستلزمات الخدمية
5. تكاليف الاندثار.
6. تكاليف أخرى.

ومن خلال المقابلات والاستفسارات التي قام بها الباحث مع مسؤولي الأنشطة والمختصين في الشركة عينة الدراسة ولكونهم اكثراً دراية بالاحتياج الفعلى لكل نشاط من عاملين ومواد وغيرها من أصناف التكاليف سيتم تحليل هذه التكاليف طبقاً لآرائهم لتحديد أي منها مضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة وذلك لغرض استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة وتحمليها في حساب الأرباح والخسائر للشركة عينة الدراسة وعدم تضمينها ضمن تكلفة المنتج . ويبين الجدول (5) تحليل تكاليف أنشطة تيار القيمة:

### جدول (5): تحليل تكاليف أنشطة تيار القيمة

النشاط	رواتب واجور	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية	اندثارات	أخرى	الإجمالي	يضيف قيمة	لا يضيف قيمة
الطرق والكبس	298401881	119815	7899884	176912	0	306598491	77553385	229045106
الخراطة	584317665	1408728	17237101	15423546	0	618387040.5	117086078	501300962.5
اللحام	187383957	10859688	6455399	5794665	0	210493709	84175698	126318011
الصبغ والغلونة	301959308	10166256	10933106	9159479	0	332218149	83537673	248680476
التجمیع والحافرة	362329330	4235615	12742232	7100106	0	386407283	92795923	293611360
التدريب	86124815	107547	2797317	1961838	0	90991518	59398269	31593249
السيطرة النوعية	824772825	4967750	25820189	4444242	0	860005005	127297910	732707095
التصميم	191517114	4630821	4501749	(754911)	0	199894773	53784997	146109776
البحث والتطوير	225308771	157198	5637361	2063285	0	233166614	79905341	153261273
المخازن	491164786	4188353	16955918	7996734	0	520305791	121236621	399069170
الصيانة	698600811	2926653	16994601	7675674	0	726197740	133303502	592894238
التسويق	387807915	4586695	108189011	4715899	0	505299520	109178631	396120889
المالية والرقابة	433258063	13832729	26918589	4572427	667000	479248809	157226082.9	322032726.1
الإدارية	434985745	9472702	20262796	5962379	0	470683692	131275890	339407802
القانونية	322789511	2784159	17876824	2814550	857000	347122044	82207668	264914376
المجموع	5830722497	74444709	301222077	79106825	1524000	6287020179	1509963669	4777066510

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى سجلات الشركة.

يلاحظ الباحث من خلال الجدول (5) ان تكاليف حساب الرواتب والأجور تشكل النسبة الأكبر إذ بلغت حوالي 93% من اجمالي التكاليف (5830722497/6287020179)، ومن خلال المقابلات والاستقصارات التي قام بها الباحث مع مسؤولي الأنشطة والمختصين في الشركة (عينة الدراسة) ولكونهم اكثر دراية بالاحتياج الفعلي لكل نشاط من عاملين ومواد وغيرها من أصناف التكاليف تبين وجود عدد كبير من العاملين والموظفين الفائضين عن الحاجة مما استدعي الإدارة بان تقوم بالاستغناء عنهم ، وبذلك بلغ اجمالي التكاليف التي لا تضيف قيمة (4777066510) دينار ، تشمل رواتب واجور نقل العاملين والمستلزمات الخدمية والاندثارات، كما ان هناك تكاليف لا يمكن الاستغناء عنها كونها ضرورية لأغراض النشاط، ويتبين من خلال الجدول ما هو مضيف للقيمة وما هو غير مضيف للقيمة ولكن نشاط من أنشطة تيار القيمة.

### ► الخطوة الثالثة: احتساب كلفة المواد الأولية والمساعدة والتكميلية وفقاً لأسعار السوق :

#### جدول (6): احتساب كلفة المواد الأولية والمساعدة والمكملة

التفاصيل	المواد الأولية:	وحدة القياس	الكمية	سعر السوق	اجمالي الكلفة
راسطة	كغم	199	650	129350	129350
أنابيب	كغم	93	650	60450	60450
زاوية	كغم	14	650	9100	9100
مصبوبات	كغم	55	650	35,750	35,750
<b>الكلفة الكلية للمواد الأولية</b>		<b>361</b>	<b>650</b>	<b>234650</b>	<b>234650</b>
المواد المساعدة والمكملة:					
اسلاك لحام	باكيت	1	3500	3500	3500
صبغ أساس	لتر	1	1000	1000	1000
صبغ نهائي	لتر	1.45	2000	2900	2900
ثمر	لتر	1	1000	1000	1000
برغي + صامولات					18000
<b>الكلفة الكلية للمواد المساعدة والتكميلية</b>				<b>26400</b>	<b>26400</b>
<b>اجمالي الكلفة</b>					<b>261050</b>

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى أسعار السوق.

يتبع الباحث من خلال الجدول (6) ومن خلال استطلاع الباحث للسوق واجراء المقابلات مع مجموعة من مجهزي المواد الاولية (الحديد) والمواد التكميلية والمساعدة لتحديد أسعار المواد الاولية والمساعدة والتكميلية من واقع السوق وجود اختلافات عديدة في الاسعار بين ما هو مثبت في قوائم تسعير الشركة عينة الدراسة وما موجود من اسعار سائدة في السوق وقت اجراء الدراسة، مع الاخذ بالحسبان لمستوى الجودة والمنشا والمواصفات الأخرى.

#### ► الخطوة الرابعة: احتساب الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة

بعد ان تم احتساب كلفة كل نشاط من أنشطة تيار القيمة وتحديد ما هو مضيف للقيمة وما هو غير مضيف للقيمة لكل صنف من أصناف التكاليف في الخطوة الثانية واحتساب كلفة المواد الأولية والمواد المساعدة والمكلمة وفقاً للأسعار السائدة في السوق في الخطوة الثالثة ، أصبح بالإمكان احتساب الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة وذلك من خلال الاستفادة من النتائج المستخلصة في الخطوات السابقة. وبين الجدول (7) الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة

**جدول (7): الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة**

نسبة المحراث الحفار	نسبة المحراث الحفار (**)	نسبة خط الآلات الزراعية (*)	نسبة خط الآلات الزراعية (%)	التكاليف التي تضيف قيمة	النشاط	ن
28569	0.0003683756	77553385	%100	77553385	الطرق والكبس	1
43132	0.0003683756	117086078	%100	117086078	الخراءطة	2
31008	0.0003683756	84175698	%100	84175698	اللخام	3
30773	0.0003683756	83537673	%100	83537673	الصينغ والغلونة	4
34184	0.0003683756	92795923	%100	92795923	التجميع والجاهزية	5
3903	0.0003683756	10595526	0.1783810635	59398269	التدريب	6
8365	0.0003683756	22707537	0.1783810635	127297910	السيطرة النوعية	7
3534	0.0003683756	9594225	0.1783810635	53784997	التصميم	8
5251	0.0003683756	14253600	0.1783810635	79905341	البحث والتطوير	9
7967	0.0003683756	21626317	0.1783810635	121236621	المخازن	10
8759	0.0003683756	23778820	0.1783810635	133303502	الصيانة	11
1998	0.0000182993			109178631	التسويق	12
7971	0.0003683756	21637453.5	0.13762	157226082.9	مالية + رقابة	13
6655	0.0003683756	18066188	0.13762	131275890	إدارية	14
4168	0.0003683756	11313419	0.13762	82207668	قانونية	15
226237					الكلفة الكلية لأنشطه تيار القيمة	
234650					تكلفة المواد الأولية	
26400					تكلفة المواد المساعدة والمكلمة	
487287					الكلفة الكلية للمنتج وفقاً لتيار القيمة	

المصدر: اعداد الباحث بالاستناد الى الجداول السابقة.

حيث يلاحظ من خلال الجدول (7) ان الكلفة الكلية للمنتج قد بلغت (487287) دينار وبذلك قد انخفضت الكلفة المنتج بمقادير (59463) دينار ، قياسا بما كانت عليه في الشركة عينة البحث حيث كانت الكلفة المنتج (546750) دينار، وذلك بعد استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة وعدم تضمينها ضمن تكلفة المنتج ، وهذا مؤشر جيد يعكس آثاره على سعر المنتج في ما لو تم احتسابه من الشركة بهذا الاسلوب، مما يتتيح للشركة ان تحقق هامش ربح %20 بعد ان كانت معتمدة هامش ربح 69% فقط، بالإضافة الى توفير المعلومات الملائمة التي تساعده الإدارية في اتخاذ القرارات، علمًا ان منتج الشركة يملك مواصفات توازي منتجات الشركات المنافسة مما يعكس ذلك على مكانة الشركة في السوق وزيادة في حصتها السوقية، وبالتالي يمكنها من تحقيق الميزة التنافسية.

#### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

##### • الاستنتاجات

- ان من اهم الأسباب لظهور أنظمة تكاليف جديدة هو عدم ملائمة الأنظمة التقليدية للواقع العملي وذلك لأن المعلومات التي تقدمها هي معلومات مالية فقط معتمدة على مقاييس ومؤشرات أداء مالية من دون التركيز على باقي المقاييس والمؤشرات غير المالية والتي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- تعد تقنية الكلفة المستهدفة من اهم تقنيات الإدارة الاستراتيجية لتكلفة التي تستند الى أسعار السوق بدلاً من الكلفة، أي قيادة السعر لتكلفة.
- تعمل تقنية الكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف وتطوير المنتج الحالي وفقاً لمتطلبات الزبائن مما يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من المنافسة والبقاء في السوق. تعد تقنية تيار القيمة إحدى أدوات الإنتاج الرشيق المهمة التي تساعده على تحديد الخطوات التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وتتساعد على تحديد أماكن ونقط الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية وبالشكل الذي يساعد على إزالة العمليات التي لا تضيف قيمة.
- بعد ان تم احتساب كلفة المنتج وفقاً لتيار القيمة بلغ اجمالي التخفيض في الكلفة المنتج (59463) دينار، وذلك بعد استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة، حيث بلغت الكلفة المنتج وفقاً لتيار القيمة (487287) دينار، وكما مبينة في الجدول (4).

## • التوصيات

- على وفق الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث، يمكن وضع مجموعة من التوصيات التي من الممكن الاستفادة منها وهي كالتالي:
1. استخدام التقنيات والأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة التي تنسجم مع طبيعة عمل الشركة والتي تسهم في توفير معلومات تعطي صورة واضحة للإدارة لاتخاذ القرارات الملائمة.
  2. ضرورة القيام بإعادة مراجعة واقع الشركة بما يجعلها قادرة على العمل على وفق آليات السوق والمنافسة وللتمكن من إجراء التغييرات والتحسينات المطلوبة التي تؤهلها للتنافس بكفاءة مع منتجات الشركات المنافسة.
  3. التحول من الطريقة التقليدية للتسعير ( الكلفة + هامش ربح ) إلى اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة، وذلك لأن هذه التقنية تتطلب من اسعار المنافسين في السوق وبالتالي فهي تركز على الاسعار في السوق وليس على الكلفة.
  4. اعتماد اسلوب احتساب تكاليف المنتج على وفق تيار القيمة لما له من دور فاعل في تخفيض كلفة المنتج ومن ثم سعر بيعه، كما تسهم في توفير معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

## المصادر

### اولاً: المصادر العربية

#### أ. التقارير والوثائق الرسمية

- [1] جريدة الوقائع العراقية العدد (4424) ، التاريخ 14/11/2016.
- [2] الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك، سجلات التكاليف ونقارير الإنتاج وسجلات الرواتب واعداد العاملين لعام 2017.

#### ب. الكتب

- [1] هاشم، هاشم علي و زاير، احمد خلف (2017)، المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات ولدعم الاستراتيجية، شركة الغدير للنشر والطباعة، البصرة.

#### ج. البحوث والدوريات

- [1] جاسم، مثنى روكان، (2015)، "التكامل بين مدخل الكلفة على اساس المواصفات (ABC11) واسلوب الكلفة المستهدفة (TC)" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد السادس والأربعون، بغداد.
- [2] الجنابي، معاد خلف ابراهيم، (2011)، "الدور الاستراتيجي لنقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة الكلفة" ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21 .
- [3] عابدين، حسني عابدين ورشوان، عبد الرحمن، (2018)، "اثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي - دراسة حالة" ، مجلة الاجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2 .
- [4] كاظم، امل جواد، (2017)، "اثر القيادة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات القطنية في بغداد" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد الخمسون.

#### د. الرسائل والاطاريات الجامعية

- [1] حمزات، سناء، (2016)، "اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل الكلفة المستهدفة - دارسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية" الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
- [2] الحميдаوي، احسان رزاق عطية، (2018)، "التكامل بين اسلوب تيار القيمة وتقنية الإنتاج الأنظف ودوره في تعزيز عوامل النجاح الرئيسية - بحث تطبيقي في مصفى الدورة" ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد .
- [3] خديجة، بوخربيصة، (2015)، "البيضة الاستراتيجية ودورها في تنافسية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر رام مستغانم" ، جامعة وهران، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير.
- [4] خليل، آلاء مصطفى، (2012)، "نموذج مقترن لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
- [5] الدرويش، مصطفى محمد، (2013)، "الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية - دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية" ، جامعة حلب ، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال.
- [6] صالح، صباح فوزي، (2014)، "الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين .

[7] محمد، رائد مجيد، (2013)، "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية في عينة من شركات وزارة الصناعة"، أطروحة دكتوراه مقدمة مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد.

[8] المشهراوي، زاهر حسني قاسم، (2015) ، "استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد - دراسة تطبيقية" ، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس .

[9] نعيمة، زعرور، (2015)، "أساليب مثلث لترشيد تكاليف الخدمات العامة" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة.

[10] وسيلة، بوازيد، (2012)، " مقاربة الموارد الداخلية والكافاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف" ، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

### ثانياً: المصادر الأجنبية

#### A. Books

- [1] Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G.,(2015), Management and cost accounting, 6<sup>th</sup> Ed., Pearson education limited ,New Jersey, USA.
- [2] Crosson, S. and Needles, B. (2011), Managerial Accounting, 9<sup>th</sup> Ed., South-Western Cengage Learning, 5191 Natorp Boulevard, Mason, OH 45040, USA.
- [3] David F. & David F., (2017), Strategic Management A Competitive Advantage Approach: Concepts and Cases, 16<sup>th</sup> Ed., Pearson Education Limited, USA.
- [4] Drury C., Management and Cost Accounting, (2018), 10<sup>th</sup> Ed., Cengage Learning EMEA, Cheriton House, North Way, Andover, Hampshire SP10 5BE, United Kingdom.
- [5] Hansen D., Mowen M., Guan L., (2009), Cost Accounting: Accounting and Control, 6<sup>th</sup> Ed., South Western Cengage Learning, USA.
- [6] Horngren, C., Datar, S. and Rajan, M. (2012), Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 14<sup>th</sup> Ed., Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, USA.
- [7] Hilton, R. (2011), Managerial Accounting Creating Value in A Dynamic Business Environment, 9<sup>th</sup> Ed., McGraw-Hill Irwin, New York, USA.
- [8] Maskell, B., Baggaley, Bruce and Grasso, Larry. (2011), Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise, 2<sup>nd</sup> Ed. CRC Press.
- [9] Mowen , M. , Hansen, D. and Heitger, D., (2014), Cornerstones of Managerial Accounting, 5<sup>th</sup> Ed. South-Western, Cengage Learning.
- [10] Noreen, E., Brewer, P. and Garrison, R., (2011), Managerial Accounting for Managers, 2<sup>nd</sup> Ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.
- [11] Rothermel F., (2015), Strategic Management", 2<sup>nd</sup> Ed., McGraw-Hill, New York, USA.
- [12] Thompson, A., Peteraf, M., Gamble, J. And Strickland, A.J.,(2018), Crafting and Executing Strategy, The Quest For Competitive Advantage, Concepts and Cases, 21<sup>st</sup> Ed., McGraw-Hill Education, New York.

#### B. Periodicals & Researches

- [1] Alexandra, M. (2017), "Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products", Ovidius University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 1.
- [2] IFAC, (2008), "Costing to Drive Organizational Performance", International federation of accountants, International Good Practice Guidance.

- [3] Lange, s., Boës, j. and Seibert, k. (2010), "The use of Target Costing and Value Engineering at Alstom Company". BA Project, School of Business and Economics, Linne University>
- [4] Sharafoddin, S. (2016), "The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran", Department of Accounting, Islamic Azad University Damghan Branch, Damghan, Iran, pp. 123 – 127.

### C. Thesis

- [1] Bahadir, Ayca.(2011), "The role of management accounting systems in implementing lean business strategies", M. Sc. Thesis, Erasmus University. Netherlands
- [2] Cesaroni, Francesca M., and Sentuti, Annalisa.(2014), "Implementing a Lean Accounting System in a Lean Enterprise." Proceedings. IAMB International Academy of Management and Business Conference, Rome, Italy.
- [3] Kwah, D., (2008), : "Facing up to New Realism: The case of using the Target Cost Management approach in healthcare delivery Management", Master of philosophy in management, Graduate School, University of Exeter.
- [4] Li, Xiaoqi., (2014), "A Literature Review on Value Stream Mapping with a Case Study of Applying Value Stream Mapping on Research Process",, M. Sc. Thesis, Graduate and Professional Studies of Texas A&M University
- [5] Slater, M., (2010), "Target Costing as A Strategic Cost Management Tool in the South African Motor Industry", M. Sc. Thesis, Faculty of Business and Economic sciences, The Nelson Mandela Metropolitan University.
- [6] Timm,. Hart, Patricia, (2015), "Perceptions of Value-Stream Costing and the Effect on Lean-Accounting Implementation", Doctoral Dissertation, Walden University.