دور التكامل بين تقنية الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في زيادة الأرباح - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية

المدرس المساعد/ رسول عبد الحسين غليم عكلة

المدرس/ عبد الكريم محمود محمد عبد الله

الجامعة التقنية الوسطى/ معهد الإدارة الرصافة

The Role of Integration between Target Cost Technique and Value Stream in Increasing Profits
Applied Study / the General Company for Electrical and Electronic Industries

Assistant lecturer
RASOOL ABDULHUSSEIN GHLAIM OKLA
lecturer
ABDULKAREEM MAHMOOD MOHAMMED ABDULLAH
Institute of Management / Rusafa-Middle Technical University
66rasol@gmail.com
akazzawi@gmail.com

المستخلص

تعاني منتجات الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية من انخفاض الطلب عليها والسبب في ذلك هو الانفتاح الاقتصادي للعراق على العالم, وارتفاع تكاليف الإنتاج للمنتجات العراقية بصورة عامة , حيث أدى ذلك بالمستهلك العراقي إلى اقتناء المنتج الأجنبي لكونه اقل سعرا وبتصاميم جذابة ومتنوعة , ولا يمكن للشركات الصناعية العراقية من المنافسة إلا في حالة تبني التقنيات المحاسبية الحديثة التي تعمل على جعل المنتج العراقي قريب من المنتج الأجنبي من حيث السعر والجودة وتلبية متطلبات الزبائن , ومن أهم هذه التقنيات التي تحقق ذلك الهدف تقنية الكلفة المستهدفة التي تعمل على تسعير المنتجات على أساس السوق, ويعد هذا المدخل من المداخل الحديثة لأنه يقوم على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر ومن ثم تحديد الهامش والكلفة أخرا, والمشكلة هي بالمرحلة الأخيرة كيف يمكن جعل الكلفة الفعلية للمنتج مساوية للكلفة المستهدفة هنا تتم الاستعانة بتقنية أخرى يمكنها من تخفيض الكلف وهي تدفق القيمة التي تعمل على القضاء على جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

Abstract

The products of the General Electric and Electronic Industries Company suffer from low demand The reason is Iraq's economic openness to the world And the increase production costs of Iraqi products in general, This led the Iraqi consumer to acquire foreign product because it is cheaper and attractive designs and variety, , And the Iraqi industrial companies can't compete unless the adoption of modern accounting techniques that work to make the Iraqi product close to the foreign product in terms of price and quality and meet the requirements of customers, One of the most important techniques that achieve that goal is the target cost technique, which works on pricing products on the basis of the market, This approach is one of the modern approaches because it is based on market research to determine the price and then determine the margin and cost finally, The problem is, at the last stage, how can make the actual cost of the product can be equal to the target cost, To achieve this, another technology has been used to reduce costs, namely value stream , which eliminates all activities that do not add value.

المقدمة

وجدت نظم التكاليف التقليدية ونظم التصنيع في زمن الثورة الصناعية لتلبية متطلبات تلك الفترة والتي كانت تتميز ببيئة ذات ثقافة وخصائص وأهداف صناعية معينة تختلف عما هو عليه ألان , ومع مرور الوقت وتسارع التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات والنقل والإنتاج , والتي نتج عنها زيادة في التكاليف الصناعية الغير مباشرة , وزيادة المنافسة بين الشركات المحلية والدولية , بدأت الشركات تدرك بان نظم التكاليف التقليدية لا توفر المعلومات الملائمة فيما يتعلق بعمليات اتخاذ القرار والتسعير وتخفيض الكلف , مما أدى إلى تبني هذه الشركات لنظام محاسبي جديد يدعى بالمحاسبة الرشيقة والتي تتناسب مع مبادئ وأدوات نظم الإنتاج الحديثة , وتضم المحاسبة الرشيقة مجموعة من الأدوات لتحقيق فلسفة التفكير الرشيق .

المبحث الأول منهجية البحث

أولا : مشكلة البحث: أدت التطورات التكنولوجية في العقود الأخيرة إلى تطور وسائل وعمليات الإنتاج والذي نتج عنه زيادة حده المنافسة بين الشركات الصناعية , ولم تكن المحاسبة بمعزل عن هذه التغيرات الأمر ألذي دعا العاملين في مجال المحاسبة إلى ضرورة إيجاد تقنيات محاسبية حديثة , بالأخص في مجال محاسبة التكاليف من اجل مواكبة هذه التطورات , بحيث أصبحت التقنيات التقليدية للمحاسبة لا توفر المعلومات الملائمة من اجل تحقيق أهداف المؤسسة ومن هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة التي تسعى إلى تحقيق المنافسة وتخفيض التكاليف , وتقنية تدفق القيمة التي تهدف إلى تخفيض الفاقد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن ان نلخص مشكلة البحث بالسؤال الأتي (ما هو أثر التكامل بين الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في زيادة الأرباح) .

ثانيا :أهداف البحث: يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة وبيان أهمية كل منهما في تحقيق زيادة ربحية الشركة .

ثالثا :أهمية البحث : تتجلى أهمية البحث في أنه يتناول التقنيات الحديثة للمحاسبة كالتكاليف المستهدفة وتدفق القيمة وكيفية مساهمتها في تحديد الأسعار وهامش الربح وخفض التكاليف وضمان بيع المنتج وتخفيض الفاقد وأزاله أي نشاط لا يضيف قيمة ومن ثم زيادة الإرباح بناء على أسس علمية بعد أن كانت التقنيات التقليدية للمحاسبة لا توفر مثل هذه المنافع.

رابعا : فرضية البحث :يقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها (ان التكامل بين الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة سيؤدي إلى زيادة الأرباح)

ومن هذه الفرضية الرئيسية تنبثق فرضيتان فرعيتان هما:

- هناك اثر ذو دلالة إحصائية للكلفة المستهدفة على زيادة الأرباح.
- هناك اثر ذو دلالة إحصائية لتدفق القيمة على زيادة الأرباح.
- هناك اثر ذو دلالة إحصائية لكل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على زيادة الإرباح

خامسا : حدود البحث

الحدود المكانية: الشركة العامة للصناعات الالكترونية والكهربائية – معمل ماطور الماء

الحدود الزمانية: عامي ٢٠١٧/ ٢٠١٨.

المبحث الثاني الجانب النظري

المحور الأول : الكلفة المستهدفة

أولا : أدبيات ظهور الكلفة المستهدفة Literature of the target cost: تشير الأدبيات المحاسبية إلى ظهور تقنية الكلفة المستهدفة يعود لعام 1970 (Hussien &others,2017:94) , ويعد أول من استخدمها هم اليابانيون وتحديدا شركة (Toyota) إلا أنها طبقت بشكل تدريجي من اجل مواجهة المنافسة العالمية(ناصر,٢٠١٠:٤) , أما (Bonzemba & Okano) فيرجحون ظهورها في اليابان قبل عام 1970 مشيرين إلا إن تاريخ نشأتها عام 1960 في شركة (Toyota) , وكان تطبيقها مقتصرا على مجال صناعة السيارات (Ekutu &Hiroshi,1998:4) وفي حلول عام 1980 توسع نطاق تطبيق الكلف المستهدفة في اليابان ليشمل اغلب القطاعات الرئيسية (Ofleanu & Bmbescu ,2014:4)والشركات العملاقة مثل هوندا, وميتسوبيشي, ونيسان معتبريها كمركز تنافسي متميز(أبو عودة,٢٠١٠:٢٢), وكان الحدث الاقتصادي الأبرز في استخدام الكلفة المستهدفة في اليابان هو الانهيار الاقتصادي الذي حدث عام 1990 بعد ذلك الحدث أدركت العديد من الشركات بمدى صعوبة تحقق توقعات العملاء من حيث الأسعار لذلك قاموا بإجراء تحديثات على تقنية الكلفة المستهدفة بسبب زيادة الحاجة إلى بيانات من اجل أجراء تقديرات أكثر دقة(Ofleanu &Bmbescu,2014:4) . أما في فرنسا تعد شركة رينو أول شركة طبقت تقنية الكلفة المستهدفة من اجل تطوير منتجاتها في عام 1988 بعد تلقيهم أشارات مرجعية من منافسيها اليابانيين ولأبحاث البروفسور (Philippe Lorino) الفضل في تطبيق الكلفة المستهدفة في شركة رينو (Ekutu &Hiroshi,1998:4). أن عهد أوربا مع الكلفة المستهدفة بدأ بشكل متأخر عام 1980 (ناصر,٢٠١٠:٤) ألا أن هناك بعض الدراسات تقف معارضة لهذا الرأي مشيرة إلى أن أوربا قد عرفت هذه التقنية قبل اليابانيون عن طريق تقديم بعض التقارير التي تثبت بان كلا من شركة Volks Wagen الألمانية وسلسلة متاجر Marks-Spencer البريطانية قد استخدمت مفهوم الكلفة المستهدفة عام 1930(Ekutu & Hiroshi,1998:6) ولكن في نفس الوقت مقرين بان تطوير التطبيق لهذه التقنية تم في اليابان , حيث قام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها إلى تقنية فعالة تهدف إلى أنتاج منتج بكفاءة وفاعلية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية (Hussien & others,2017:95)وهناك من يرى أن الكلفة المستهدفة برمتها ما هي ألا تقليد لفكرة هندسة القيمة التي كانت تتبناها شركة General Electric أثناء فترة الحرب العالمية الثانية وبعد أجراء تطويرات عليها من قبل اليابان أصبح يطلق عليها الكلفة المستهدفة (كاظم,٢٠١٢:١١١) وذلك ما يؤكده Dimi Ofileanu & Sorina Bumbescu بقولهم "عندما انشأ الأمريكيون مفهوم هندسة القيمة تم تبنيها فيما بعد من الشركات اليابانية حيث كان يطلق على هندسة القيمة في اليابان اسم (Gen ka Ki kAkU) التي تترجم إلى الكلفة المستهدفة(Ofleanu & Bmbescu,2014:6) أما جارة اليابان كوريا الجنوبية تبنت هذه التقنية تحديدا في أواسط عام 1990 حيث استخدمها عدد من الشركات الكورية الرائدة في طليعتها شركة سامسونج (Samsung) وشركة هوندا (Hyundai) (Shahid & others ,2007:507) وفي نفس العام تبنت شركة كرايسلر (Chrysler) الأمريكية الكلفة المستهدفة بعد أن عانت أرباحها الانخفاض حيث وصل سعر السهم الواحد إلى اقل من 10 دولار وما حققته الشركة من تبنيها للتقنية آخذت أرباحها بالزيادة حيث زاد سعر السهم من 10 دولار عام 1990 ليصل إلى 54 دولار عام (1995)

إلا إن اعتماد الكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة لازال بطيء ويعود ذلك لفشل بعض المدراء في تقدير أهميتها الإستراتيجية , وسبب بساطة أفكار تقنية الكلفة المستهدفة ولد اعتقاد عند بعض الأخر بأنها تقنية غير فعالة (هزيلة) لتخفيض الكلفة وجاءت كل هذه الأفكار بسبب أسلوب الطرح المبسط والغير معقد لهذه التقنية من قبل اليابانيين.بعد الاستعراض المبسط لتاريخ ومكان نشأة التكاليف المستهدفة يرى الباحثان بان اليابانيين هم من أوجدوها وهذه القناعة متأتية من إن الكثير من المتخصصين في هذا المجال رغم انتمائهم للبلدان التي تدعي بأنها سبقت اليابان بإيجاد تقنية الكلفة المستهدفة يقرون بفضل اليابانيين في ذلك من خلال قراءة العديد من كتاباتهم التي توضح ذلك , إضافة إلى ذلك فأن شركة تويوتا للسيارات قد بدأت عملها عن طريق بيعها لبراءة اختراع تتعلق بصناعة النسيج للبريطانيين عام 1930 مقابل 100000 جنيه إسترليني ويعود تاريخ براءة الاختراع هذه لعام 1924 حيث أدى هذا الاختراع إلى زيادة الإنتاج أربعة إضعاف وانخفاض التكاليف إلى (50% Shahid others,2008:2)بعد التطرق إلى الخلفية التاريخية لظهور الكلفة المستهدفة سنعرض بعض التعريفات لمفهوم التكاليف المستهدفة .

ثانيا: مفهوم الكلفة المستهدفة Concept of target costs: تناولت العديد من الدراسات مفهوم الكلفة المستهدفة ويمكن أن نستعرض بعضا منها في وصف مفهوم الكلفة المستهدفة عرفت الكلفة المستهدفة " بأنها نشاط لإدارة أرباح الشركة خلال مرحلة تطوير المنتج الجديد والتي تتضمن , منتجات مخططة ذات جودة من اجل تحقيق رضا الزبون, وتحديد التكاليف المستهدفة للمنتج الجديد والذي يحقق متطلبات الربح المستهدف على المدى المتوسط والطويل نظرا لظروف السوق الحالي, واستحداث طرق لجعل تصميم المنتج يحقق التكاليف المستهدفة ويلبي متطلبات وحاجات الزبون بالجودة والتسليم الفوري للمنتج. (Patrick & others,2004:1)وتعرف بأنها مكان لقاء بين السوق والكفاءة الداخلية للشركة أي بين القيمة والتكلفة وتتكون من تقييم الأداء المستقبلي لمفهوم المنتج.(Emilia & Ion ,2012:118)

من خلال التعريف السابق نستنتج أن المنتج هو الرابط الطبيعي بين السوق والمنظمة وفي نفس الوقت المنتج هو مصدر الربح. كما عرفت " مجموعة من الأدوات والطرق الإدارية التي تهدف إلى تصميم وتخطيط الأنشطة للمنتجات الجديدة والتي توفر قاعدة لمراقبة مراحل العملية اللاحقة للتأكد من ان المنتجات تحقق أهدافها من حيث الربحية طوال دورة حياتها (Sorinel,2013:458)من خلال التعريف السابق نستنتج أن التكاليف المستهدفة ما هي إلى جزء من وظائف أدارة التكلفة والسبب في ذلك إن تطوير المنتجات الجديدة احد أهم أهداف إدارة التكلفة إضافتا لذلك يعتبر تطوير المنتجات الجديدة احد أهم العوامل التي ساعدت أدارة التكلفة على ابتكار أداة الغرض منها هو تطوير المنتج كانت التكاليف المستهدفة وبالتالي فهي جزء من أدارة التكلفة . ويرى الباحثان أن الكلفة المستهدفة" هي تقنية تتكون من مجموعة من الإجراءات والأنشطة من اجل تلبية متطلبات ورغبات العملاء وتحقيق أهداف الإدارة عن طريق تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف بدءا من مرحلة التصميم ولبقية دورة حياة المنتج بشكل يمكنها من المنافسة على المدى الطويل"

ثالثا: المبادئ الرئيسة للكلفة المستهدفة Key principles of target cost: هناك ستة مبادئ رئيسة توفر الأساس ألمفاهيمي للكلفة المستهدفة ويمكن توضيح هذه الأسس كما يلي :

١- السعر هو من يقود التكلفة (price led costing) : يقصد بذلك أن سعر السوق هو الذي يتولى عملية التخطيط للإنتاج والإرباح (Emre&Ayeten,2010:3136) بعبارة أخرى يعتبر سعر السوق المتغير المستقل لتكاليف التصميم والإنتاج والتسويق والوظائف الأخرى (Shahid & others,1996:3)

$C= P- \pi$
C= Target cost
P= Competitive market price
π=Target cost

ويمكن تقسيم هذا المبدأ إلى مبدأين فرعيين هما :

أ- سعر السوق هو من يحدد عملية التخطيط للإرباح والمنتجات ويجب مراجعة هذه الخطط بشكل متكرر لضمان تخصيص الموارد للمنتجات التي لديها هامش ربح كافي وامن.

ب- يتم دعم (مساندة) طريقة التكاليف المستهدفة بتحليل معلومات الأنشطة المتعلقة ببيئة المنافسة , لان فهم كيفية تحديد ألأسعار له أهميته في التأهب لصعوبات ومخاطر بيئة المنافسة (Selim & Duygu ,2013:4) .

٢- التركيز على الزبائن (Focus on customers) : يتم تضمين متطلبات الزبون للجودة والتكلفة والوقت في أن واحد في عملية اتخاذ القرار وتصنيع المنتج (Dan & others,2003:13) , القيمة لأي من المميزات والوظائف يجب أن تكون اكبر من تكلفة توفير تلك المميزات والوظائف , وبما أن التكلفة المستهدفة موجهه نحو السوق لذا فأن أفكار واحتياجات الزبائن لها أهمية كبيرة في هذه العملية فالمستهلك لا يرغب أن يدفع لميزة لا قيمة لها ولكن ما يهمه هي تكلفة المنتج وهي التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند عملية التصميم (Selim&Duyg,2013:5) ألاهتمام بالزبون (Customer Attention): أن ألاهتمام الجاد الذي توليه الشركة للزبون جعلت منه محور اهتماماتها ترتكز عليه عند وضع خططها وحسب هذا التوجه يجب أن تدرك المؤسسة النقاط التالية: (سليماني,سفيان,٢٠١٢:١٩)

أ- جميع أصول المؤسسة ليس لها قيمة بدون وجود الزبون , حيث يعد أهم أصل في المؤسسة , كما أن رسم إستراتيجيتها وتقييم أدائها يعتمد على رضا الزبون.

ب- المهمة الأساسية هي خلق واكتشاف الزبون.

ت- الرضا الحقيقي للزبون يتأثر بجودة أداء إدارة المؤسسة .

ث- جذب الزبائن وإرضائهم ومن ثم إقامة علاقة منفعة متبادلة معهم والعمل على توطيدها والمحافظة عليها أمر لابد منه.

أن الالتزام بالنقاط السابقة الذكر يمنح المؤسسة إمكانية تكوين قاعدة عريضة من الزبائن ذوي الولاء المتولد عن الرضا بما تقدمه لهم من منتجات وبالتالي الاستفادة من مردود يتهم على المدى البعيد , خلاصه هذا المبدأ بما أن الزبون يعتبر هو مصرف للمنتج بالتالي يجب التركيز عليه وتلبيه متطلباته

٣- التركيز على التصميم (Focus on design) : تشجع أنظمة التكلفة المستهدفة جميع الوظائف المشاركة في الشركة لفحص التصاميم التي تمكن من إدارة التكلفة قبل حدوثها وليس بعد ذلك , لان معظم تكاليف الإنتاج تحدث في مرحلة التصميم (Dan& Jan,2003:12) , وتقدر التكاليف التي تحدث في مرحلة التصميم ٨٠٪ من كلفة المنتج وبالتالي يكون فرصة خفض التكاليف الكبيرة في هذه المرحلة , ويتم تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم عن طريق تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في طرق الإنتاج والبحث عن كل الفرص البديلة لتخفيض التكاليف دون التأثير على الجودة. (Emre &Ayten,2013:3137).

٤- مشاركة سلسلة القيمة (Value chain involvement) : أي مشاركة جميع أعضاء القيمة وهم , الموردين , الموزعين , مزودي الخدمات , والزبائن في عملية تقدير الكلفة المستهدفة , وربط سلسلة القيمة لمكونات السلسلة يبدأ من المصادر الأساسية للمواد الأولية التي يتم الحصول عليها من الموردين والذين يعدون أول أعضاء السلسلة حتى الاستعمال النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للزبون , وتؤدي النتيجة النهائية لربط عناصر سلسلة القيمة إلى إرضاء الزبون وتحقيق الجودة (Dan & Jan ,2003:13)

شكل (1) سلسلة القيمة للزبون

المصدر(Drury, 2001,p.14)

كما موضح بالشكل (1) أن سلسلة القيمة هي ربط بين الأنشطة التي تولد قيمة بدء من المورد وانتهاء باستعمال المنتج أو الخدمة المقدمة للزبون , وتساهم عناصر القيمة مع بعضها من اجل أرضاء العميل بعد توضيح المبادئ الأساسية التي تقوم عليها ألكلفة المستهدفة سنبين مراحل تطبيقها .

رابعا:مراحل تحديد التكاليف المستهدفة Stages of target costing: تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة في المشروعات بعدة مراحل حيث يعتبر الشكل الشائع الذي يوضح خطوات تطبيق التكاليف المستهدفة هو الذي أخرجه كل من Cooper and Kaplan حيث لخصا هذه المراحل بما يأتي: (Ofileanu & Bumbescu,2014:48)

أ- السوق من يحدد سعر المنتج المستقبلي.

ب- طرح هامش الربح من هذا السعر والذي تريد الشركة تحقيقه .

ج- بعد ذلك يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي يجب أن تكون كلفة المنتج.

١- **تحديد السعر المستهدف Setting target price:** يبدأ نظام التكاليف المستهدفة بالتكيف مع السوق ويتطلب ذلك جمع المعلومات المتعلقة بحركات الزبائن والسعر المستعدين لدفعه,وتعتمد التكلفة المستهدفة على منهج (Market to Business) الحديث بدلا عن المنهج القديم (Business to Market) ووفق هذا المنهج الحديث يتم تطوير المنتجات حسب متطلبات السوق ولتحليلات السوق دور كبير في تحديد مكان المنتجات,تعتبر مرحلة تحديد السعر المستهدف أهم مرحلة من مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة وذلك لأن المراحل القادمة جميعها ستبنى عليها وهي تحديد الربح المستهدف والكلفة المستهدفة فأي خطا في مرحلة تحديد السعر سيكلف الشركة(Selim & Duyg,2013,4), ومن اجل تحديد السعر المستهدف ينبغي على الشركة من دراسة السوق وتتضمن عملية دراسة السوق مجموعة من الإجراءات يمكن تلخيصها بما يلي : (محمد,٢٠١٠:١٧)

أ- **تقسيم الأسواق** Division of markets : ويقصد به تقسيم الزبائن إلى مجموعات مختلفة من اجل الوصول إلى مجموعات متجانسة فيما بينها في الاحتياجات ومن ثم تحديد المجموعة المستهدفة من اجل طرح المنتج لهم الذي يلبي متطلباتهم , والأساس الذي تعتمده الشركة في التقسيم يعتمد على طبيعة المنتج , وعملية تقسيم السوق لا تحكمها قواعد ثابتة أنما تعتمد الشركة في تقسيمها للأسواق على طبيعة المنتج . ويمكن أيجاز أنواع تقسيم الأسواق بما يلي :

- جغرافية : العراق – مصر – لبنان – الجزائر أو مناطق مدن وريف , أو مدن ساحلية ومدن غير ساحلية.
- ديمغرافية (إحصائيات السكان) : إناث , ذكور , مسنين , شباب , أو تقسيم من حيث الدخل أو المهنة والتقسيم حسب الديانة وجميع هذه التقسيمات تهدف إلى تلبية المنتج متطلبات العميل .
- سيكولوجية : مستوى اجتماعي عالي ومنخفض ومتوسط , أو طموح ومكافح وناجح , اجتماعي انطوائي .
- سلوكية (سلوك العميل اتجاه المنتج) : عميل دائم ومحتمل وسابق, حسب الفائدة من المطلوبة من المنتج الجودة السعر الراحة , وحسب توقيت الشراء صباحا مساءا

ب- **تقدير حجم الطلب الكلي** Estimating the total demand volume : بعد تقسيم السوق وتحديد السوق المستهدف تأتي مرحلة تقدير الطلب الكلي وحجم المبيعات المتوقع والتي تعد الأساس لحصول المنتج على حصته من السوق , ويشمل حجم الطلب الكلي تقدير الطلب المحلي والخارجي على المنتج , ولكي يعد الطلب حقيقي ينبغي أن يتوفر أمران هما: (Patrick,2004:13)

- الرغبة الحقيقية لدى العميل بالحصول على المنتج.
- والقوة الشرائية للعميل.

ت- **تحليل المنافسين** Analysis of competitors: بعد تجزئة السوق وتحديد حجم الطلب يتم دراسة وتحليل إمكانيات المنافسين وذلك لان حجم الطلب الذي تم تقديره سيكون موزع بين الشركة والمنافس في حاله امتلاكه إمكانيات تؤهله للمنافسة

ومن الأمور التي يجب أن تأخذ بالاعتبار عند تحليل المنافسين : (عبد الحميد,٢٠١٢:٥٠)

- قوانين المنافسة : في حالة كشف تعدي من قبل المنافس سيمكن من معالجة الوضع.
- السلع البديلة: قد تلبي نقس الغرض وتكون بسعر اقل ومن ثم يتحول المستهلكون نحو السلع البديلة .
- تحديد نوعية المنافسة : المنافسة أسعريه غير سعريه التنافسية نوعية التنافسية تقنية

٢- **تحديد الربح المستهدف Determining the target profit**

بعد تحديد السعر المستهدف والذي تم الحصول عليه عن طريق أبحاث السوق ومعرفة أسعار المنتجات المنافسة يتم تحديد الربح المستهدف , وينبغي ربط عملية تحديد الربح المستهدف مع إستراتيجية طويلة الأجل للمنتج , ويعد التخطيط للربح في هذه العملية أساسا مهما لكل من

تحقيق الربح ونجاح تطبيق الكلفة المستهدفة(Hussein & Normah,2011:26) , حيث يعتبر أسلوب العائد على المبيعات مناسب نحو تقنية ناجحة والسبب في ذلك أن طريقة هامش الربح القائم على التكلفة يتعارض مع مفهوم الكلفة المستهدفة وان الشركات التي تستخدم طريقة الهامش ليس لديها تصور كاف عن أدارة الربح الاستراتيجي والذي يعد احد مكونات الكلفة المستهدفة (Ofleanu & Bmbescu ,2014:48)

٣- حساب الكلفة المسموح بها Compute allowable cost

يمكن تلخيص عملية حساب التكاليف المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية

أ- تحديد التكلفة المسموح بها التي تتعلق بمرحلة التخطيط والتصميم الأولي للمنتج

ب- تحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة التي ترتبط بالتصميم التفصيلي للمنتج والإنتاج.

ت- خطة الإنتاج.

وتهدف المرحلة الأولى من عملية تحديد التكاليف المستهدفة إلى تحديد التكلفة المسموح بها والتي ترتبط بالتخطيط الاستراتيجي , وتحديد الأسواق والمستهلكين والمنتجات التي تعتزم الشركة تطويرها والتصميم الأولي للمنتج وتحدد هذه التكلفة بحساب الفرق بين السعر والربح المستهدف (Hussein & Normah,2011:38)

المرحلة الثانية من عملية تحديد التكاليف المستهدفة , تتمثل بتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة وتتصل هذه المرحلة بالمرحلة الثالثة , وتتكون هذه المرحلة من خطوتين : (Moisello,2011:536)

أ- حساب الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة القابلة للتحقيق حاليا.

ب- تخفيض فجوة التكاليف بين التكاليف المسموح بها والتكاليف المقدرة.

عند احتساب التكاليف المسموح بها ينبغي أن تستخدم طريقة التكاليف الكلية للمنتج وذلك بسبب أن التخطيط للربح والسعر يتم عن طريق النظر للمنتج ككل , وهذا يعني إن التكلفة المسموح بها تشمل تكاليف البحث والتطوير والمبيعات والتوزيع والتصنيع , ألا إننا نجد أن اغلب الشركات تركز في عملية احتساب الكلفة المستهدفة على كلفة الصنع وتكلفة الشراء وتتجاهل تكلفة الأنشطة الداعمة ولكن الإجراء الصحيح هو تحليل جميع التكاليف التي تتكبدها الشركة على طول دورة حياة المنتج.

خامسا :الأدوات المساعدة لتطبيق التكاليف المستهدفة Support tools to apply the target costs: بدأت اغلب الشركات اليوم تدرك بأنها تعمل في أسواق تنافسية الأسعار , وأن الافتراض القائم على أساس أستعدد المستهلك لدفع ثمن أي سعر للمنتج بدأ بالزوال , حيث أصبح تأثير الشركة ضئيلا في تسعير منتجاتها , ومن أجل تحقيق ألمنافسة بدأت الشركات بتبني ألكلفة المستهدفة التي تعالج قضية ألتسعير ولكن المشكلة في الكلفة المستهدفة أن في معظم الحالات تكون هذه التكلفة أقل من التكلفة الحالية (Current cost) مما قد يؤدي إلى فجوة الكلفة (Cost gap) ومن أجل سد هذه الفجوة تسعى الشركة إلى تبني أدوات تعمل على سد هذه الفجوة نذكر منها ما يلي(Norwood,2011:44):

١- كلفة كايزن kaizen cost : أن كلفة كايزن هي أداة لتخفيض التكاليف أثناء مرحلة الإنتاج , وهي تركز بالحصول على تخفيضات صغيرة إثناء مرحلة الإنتاج من دورة حياة المنتج بدلا من تغيرات كبيرة على فترات أطول , وتقوم تكلفة كايزن على فرض أن التخفيضات والتحسينات على التكاليف المتغيرة دائما ممكنة , وهي نهج أكثر أستباقية بسعيها إلى أجراء تحسينات مستمرة , لذلك فهي تعزز ثقافة الموظفين للسعي باستمرار إلى خفض تكاليف ألإنتاج , ويرى (Patrick,2004:11) أن التكلفة المستهدفة وتكلفة كايزن لا يمكن الفصل بينهما فكلا المنهجين يخدم الهدف العام لتوجه الشركة نحو متطلبات السوق , ولكنهما يختلفان في التطبيق.

٢- هندسة القيمة value engineering : ترتبط هندسة القيمة ارتباطا وثيقا بالكلفة المستهدفة حيث أنها تتجنب أو تخفض التكاليف قبل عملية الإنتاج , حيث تعمل هندسة القيمة على تقليص الفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها , إذ بعد التصميم المبدئي للمنتج يتم تقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها مع التكلفة المستهدفة , أذا أتضح أن التكلفة المقدرة اكبر من التكلفة المستهدفة عند هذه اللحظة تبدأ مهمة هندسة القيمة , إذ يتم أجراء تعديلات على التصميم وتبحث عن تصاميم أخرى تحقق التكلفة المستهدفة وتلبي رغبات الزبون , وتقوم هندسة القيمة بخفض التكاليف عن طريق تحليل تكاليف وأنشطة الشركة وتصنيفها إلى مضيفة للقيمة والتي لا تضيف قيمة والعمل على معالجة الأنشطة التي لا تضيف قيمة أما بالاستغناء عنها أو تحويلها إلى أنشطة مضيفة للقيمة(الكبيجي,٢٠١٤:١٧٤).

المحور الثاني: تدفق القيمة

أولا: مفهوم تدفق القيمة Concept of value stream: ظل الإنتاج الضخم بلا منازع حتى الستينات عندما بدأ بالظهور نظام أنتاجي جديد من قبل شركة تويوتا, وأدى ذلك إلى زيادة حصتها في السوق على حساب الشركات الأمريكية , حيث كانت الفترة ما بعد الحرب العالمية الثانية فترة من الصعوبات الاقتصادية في اليابان أتسمت بانخفاض فرص الحصول على الأموال من اجل تمويل مشاريعها , أذ أن اقتراض رأس مال بمبالغ كبيرة لتمويل الإنتاج الضخم لم يكن ممكنا, عندها قررت شركة تويوتا أن لا تربط مستقبلها بالأموال , وبدأت شركة بوضع مبادئ التشغيل في بيئة تميزت بالندرة وأوضحت أن من اجل أنتاج السيارات لسوقها المحلية عليها أن تفعل أكثر مع إمكانيات اقل , وعمدت في ذلك الوقت إلى أحالة عدد من عمالها إلى التقاعد نتج عن هذه الخطوة إضراب كان من شانه أن يؤدي إلى إغلاق الشركة , بعد هذا الإضراب توجهت تويوتا نحو هدف واحد هو القضاء على جميع الفاقد والإنتاج وفق متطلبات الزبائن , وجعل كل الجهود الأخرى تدعم هذا الهدف وقام Taiichi Olmo كبير المهندسين ومهندس الإنتاج Architect بتحديد الفاقد إلى أنواع والتي يسعى نظام أنتاج تويوتا للقضاء عليها والتي تعتبر الأساس لتنفيذ التحسينات الرشيقة في تدفق القيمة :(١)الإفراط (٢) النقل (٣) المخزون غير الضروري (٤) المعالجة غير الملائمة (٥) الانتظار (٦)الحركة الزائدة (٧) العيوب ويعرف تدفق القيمة (بأنه جميع الأنشطة الواجب القيام بها من اجل التوصل إلى القيمة المرغوبة من العملاء , وتتضمن هذه الأنشطة , أنشطة الإنتاج , التخزين ,التسليم والتوريد , الحصول على طلبات العملاء) ويرى الباحثان هذا التعريف بمثابة مظلة جامعة لمفهوم تدفق القيمة , إلى أن مفهوم تدفق القيمة هو أكبر من ذلك بكثير , من حيث انه يوفر نظرة ملائمة وشاملة لكيفية تدفق المواد والمعلومات وتدفق التكاليف في المنظمات الرشيقة أي أن الروابط التي كانت مخفية بين الأنشطة في السابق أصبحت مرئية , ونتيجة لذلك يمكن أن تصمم وتنفذ بشكل أفضل, وأن التركيز على تدفق القيمة هو بمثابة إلية يمكن من خلالها تحديد الفاقد وإزالته (Salah & Zaki,2013:93)

ثانيا : فوائد تدفق القيمة Benefits Of Value Stream: أن إعداد تقارير الكلف والربحية باستخدام تدفق القيمة هو ملخص لحساب التكاليف المباشرة لتدفق القيمة , حيث يتم تجميع التكاليف المباشرة لتدفق القيمة عادة أسبوعيا إما التكاليف العامة تكون شبه معدومة , وتوفر هذه الأداة معلومات مالية مفهومة من الجميع في تدفق القيمة وفي النهاية يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات رشيدة كما تساعد على مراقبة الكلف والربحية ,وزيادة التدفق النقدي والربحية, القضاء على الهدر والضياع , وزيادة قيمة الزبون.(المسعودي,القصير,٢٠١٤:١١٩)

ثالثا: تكلفة تدفق القيمة Value stream costing: في الإنتاج الرشيق يتم تجميع المنتجات ذات التدفقات المماثلة معا في نفس تدفق القيمة في خلايا إنتاجية مرنة , إي مثل المصانع الصغيرة داخل المصنع , وهذه التغيرات تقضي على تعقيد التدفقات وتقلل من الحاجة إلى المعلومات لان جميع الأنشطة تجري داخل الخلايا ومن الممكن رؤية إذا كان كل شيء تحت السيطرة .

وبدلا من تصنيف التكاليف من قبل الأقسام (على أساس التكلفة الكلية) , فان التكاليف المرتبطة بتدفق القيمة تشمل جميع تكاليف الأنشطة في تدفق القيمة والتي تتضمن (الشراء, الإنتاج,ضمان الجودة,الهندسة, التصميم,الصيانة,المحاسبة,الشحن,خدمة العملاء)والمنشات التي تتبنى تدفق القيمة لا تميز بين التكاليف المباشرة والغير مباشرة (Patxi & others,2013:7)

١- **تكاليف مواد تدفق القيمة** Value stream materials costs: وتحسب تكاليف المواد على أساس مقدار المواد الفعلية المستخدمة من قبل تدفق القيمة أو ألمواد التي تم شراؤها لتدفق القيمة خلال الأسبوع والتي يتم احتسابها استنادا إلى كشوفات المشتريات الخاصة بتدفق القيمة , ولكي يكون هذا النهج صحيح يجب إن يكون هناك انخفاض في مخزون المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل , فإذا كان المخزون منخفض سيؤدي ذلك إلى سرعة استخدام المواد وبالتالي سيعكس ذلك دقة التكلفة المادية للمنتج(Salah & Zaki,2013:91) .

٢- **تكاليف أجور تدفق القيمة** Value stream labor costs: تتضمن تكلفة الأجور في نظام تدفق القيمة الأجور التي تدفع إلى الأشخاص العاملين في تدفق القيمة كما هو محدد في خارطة تدفق القيمة ,وتتضمن تكاليف الأجور التي يتم دفعها للعاملين في الإنتاج والتي تدفع لأنشطة الدعم مثل التسويق والمبيعات والتخطيط للإنتاج وخدمات الزبائن وضمان الجودة والتصميم الهندسي , ولا يوجد إي تمييز بين العمل (المباشر) و(غير المباشر) , ولا يتم التفريق بين أنشطة العاملين في تدفق القيمة حيث يتم تعيين العاملين مباشرة ضمن تدفق قيمة محدد بغض النظر عما إذا كانت تكلفتهم مباشرة أم داعمين للعمليات, ولا يتم تتبع ساعات العمل أثناء عملية الإنتاج وبدلا من ذلك يتم تخصيص التكاليف كتكاليف مباشرة على مستوى تدفق القيمة

٣- **تكاليف الآلات Machine costs**تتمثل تكاليف الآلات بمصاريف الاندثار بالنسبة لتكاليف تدفق القيمة , فضلا عن تكاليف قطع الغيار والإصلاحات (repairs) واللوازم (supplies) , ويمكن حساب مصاريف الاندثار من تفاصيل الموجودات الثابتة للشركة و ونظام الاستهلاك , إما الأصول المستهلكة كليا لن يتم تحميل تدفق القيمة بأي مصاريف اندثار إلا إن بعض الشركات ترغب في فرض قيمة الاستبدال "replacement value" على تدفقات القيمة للآلات المستهلكة تماما . (البكري, النعيمي,٢٠١٣:١٠)

٤- **تكاليف العمليات الخارجية External processing costs**

وتشمل التكاليف التي تدفع إلى الإفراد في الوحدة الاقتصادية والذين لا يعملون في ضمن تدفق القيمة مثل (المدققين , المحاسبون) ويمكن احتسابها عن طريق المدفوعات النقدية من الحسابات المستحقة الدفع (accounts payable) ولكن في بعض الحالات قد تكون الفواتير المدفوعة تعود لعمل منجز في فترات سابقة ' إما إذا كانت هذه التكاليف كبيرة ومتباينة من فترة إلى أخرى , فقد يكون لذلك تأثير على تكاليف تدفق القيمة فالحل لهذه المشكلة هو تسجيل مستحقات تدفق القيمة من هذه المصاريف شهريا بدلا من الصرف النقدي.

٥- **تكاليف تسهيلات تدفق القيمة** Value stream facility costs: وتتضمن التكاليف الفعلية مثل الإيجار(rent) أو التأجير(lease) الإصلاح(repairs) والصيانة والمنافع العامة (utilities) , وتخصص تكاليف التسهيلات (facilities) لتدفق القيمة على أساس المتر المربع لتدفق القيمة , وتقسم إجمالي تكاليف التسهيلات على أجمالي مساحة المبنى للحصول على تكلفة كل قدم مربع واحد , حيث يتم استخدام القدم المربع في تخصيص تكاليف التسهيلات من اجل تحفيز تدفق القيمة على تقليل مقدار المساحة التي يشغلها (Salah & Zaki,2013:91)

٦- **تكاليف الدعم لتدفق القيمة** Support costs for a value stream: تتكون تكاليف الدعم عادتا من التكاليف التقليدية (غير المباشرة) مثل الصيانة , الجودة , الهندسة , والمشرفين, وإدارة المواد , والشراء , وعندما تتبنى الشركة لأول مرة تصميم تدفقات القيمة وتكلفتها فأنها غالبا ما تواجه مشكلة تقاسم هذه الوظائف عبر تدفقات القيمة, وتخصص تكاليف الدعم إلى تكاليف تدفق القيمة وذلك لسهولة المراقبة عليها من قبل العاملين في تدفق القيمة(البكري,النعيمي, ٢٠١٣:١٣).

٧- **تكاليف أخرى لتشغيل الآلات** Other costs of running machines :وتتضمن تكاليف التجهيزات المكتبية وقطع الغيار والإصلاحات (repairs) , وان تكاليف قطع الغيار والإصلاحات يمكن تحميلها على تدفق القيمة كجزء من تكلفة الماكينة وذلك أذا كانت هذه التكاليف من السهل تحديدها من خلال تدفق القيمة في دفتر الأستاذ العام , في بعض الحالات تكاليف هذه الماكينة لا يمكن تحديدها بهذه السهولة بواسطة آلة محددة أو تدفق القيمة في دفتر الأستاذ العام , ومن الأمثلة على هذه المصاريف هي مصاريف الوقود أو قطع الغيار المستخدمة في العديد من المكائن في مثل هذه الحالة يتم تعيين هذه التكاليف إلى تدفق القيمة باستخدام أساس تحميل(عيسى, محسن,٢٠١٤:١٢٦).

رابعا: كلفة الوحدة واتخاذ القرار في نظام تكاليف تدفق القيمة cost per unit and decision making at value stream costs system :تخصص التكاليف بصورة مباشرة على تدفقات القيمة في محاسبة الترشيق ,الذي يمكنها من القياس بشكل دقيق لتكاليف كل تدفق قيمة,لكنها لم تقدم طريقة فعالة لقياس الكلفة الفردية لكل منتج على حدة والذي يعتبر أمر مهم لعملية اتخاذ القرار ,ويرى البعض ان تقييم القرارات في الشركات التي تتبع منهج الترشيق ينبغي إن يتم التركيز على اثر القرار على ربحية تدفق القيمة بدلا من أثره على هامش ربح الوحدة , اي عند استخدام المحاسبة الرشيقة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالربحية كالتصنيع مقابل الشراء يتم استخدام معلومات تكلفة وربحية تدفق القيمة وليس تكلفة المنتج , بدلا من حساب هامش ربح للمنتج يتم اتخاذ القرارات على أساس التأثير على تدفقات القيمة ككل.(المشهراوي,٢٠١٥:٧٢)

خامسا: خرائط تدفق القيمة value stream mappingتعد خرائط التدفق أداة مهمة للمؤسسات التي تتبنى فلسفة الترشيق والغرض من هذه الخرائط هو تمكين مشاهدة تدفق المواد والمعلومات وحتى النقد في بعض الأحيان من خلال تدفق القيمة إما الشركات التقليدية لا تمتلك تصورا كافيا عن تدفق المواد والمعلومات من خلال عملياتها وذلك لان الطرائق التي تتخذها المنتجات والعمليات في الشركات التقليدية تكون ملتوية بحيث يصعب فهمها , وخرائط تدفق القيمة تعد نقطة الانطلاق للتصنيع الرشيق , حيث تتيح روية تدفق الإنتاج والعمليات كما تشير

الخرائط إلى مستوى المعلومات المالية والتشغيلية والى مكان وجود الهدر والضياع , وان التكاليف في كل تدفق قيمة يجب ان تكون واضحة المعالم في خرائط تدفق القيمة (محمد,ألمعيني,٣٠٢:٢٠١٣)

المبحث الثاني

الجانب النظري

المحور الثالث: التكامل بين الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في زيادة الأرباح: مهما اتخذت الشركة من شكل فهي تسعى في ألنهاية إلى الإرباح وتعتبرها من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها ولكي تصل الشركات أو مؤسسات الأعمال إلى غايتها يجب ان تستند إلى وظائف أساسية والعمل على التنسيق الجيد بين هذه الوظائف,وتختلف الوظائف باختلاف طبيعة الشركة وأهدافها ألا أن هنالك وظائف مشتركة بين المؤسسات مثل وظيفة أدارة الموارد البشرية والإدارة المالية (أوكيل,١١:٢٠١٤) ومفهوم الربح في اللغة يقصد به (النماء في التجر) أما في المعجم الوسيط معناه (الكسب) وقد ورد في القران الكريم ما يؤكد ذلك بقوله تعالى "أولئك الذين أشتروا الضلالة بالهدى فما ربحت تجارتهم وما كانوا مهتدين " , ويتجه بعض المفسرين وأهل اللغة إلى أن الربح مقصور على ألأنشطة التجارية فقط(القيسي,٢٠:٢٠٠٨) ومن اجل زيادة الأرباح في الشركات الصناعية على وجه الخصوص يجب من توافر أمرين مهمين **(الأول)** ضمان بيع المنتج وعدم تكدسه بالمخازن ويتحقق ذلك عن طريق دراسة تفضيلات العميل الذي يبحث عن الجودة وانخفاض الأسعار وهذا ما تحققه الكلفة المستهدفة عن طريق دراسة السوق والمنتجات المنافسة وجعل قرار التسعير قرارا رشيدا وواعيا , وتبدأ التكاليف المستهدفة عملها من مرحلة التخطيط والتصميم من خلال دراسة السوق وظروف العرض والطلب والتعرف على المنتجات التي يرغب فيها العملاء من حيث المواصفات والأسعار ويجعل من كل ذلك هدفا يلزم الوصول إليه مما ينتج عن ذلك الإحساس بالمسؤولية لدى العاملين بالوحدة الاقتصادية ويتجاوز الإحساس بالمسؤولية حدود الوحدة الاقتصادية ليصل إلى إطراف خارجية كالموردين حيث يجدون أنفسهم مضطرين إلى خفض التكاليف (راجخان,٢:٢٠٠٢) , **(ثانيا)** ومن اجل تحقيق هدف الكلفة المستهدفة ينبغي الاستغناء عن نظم الإنتاج التقليدية حيث ان الإنتاج وفق الطريقة التقليدية يكون بدفعات كبيرة ومن ثم تنتقل هذه الدفعات إلى قسم أخر بصرف النظر عن حاجة القسم الأخر وتستغرق وقتا للحركة والانتظار وتراكم المخزون كل هذا يمثل موارد ضائعة وهذه الموارد عبارة عن كلف تكون عبئ عند تسعير المنتجات ومن اجل حل هذه المشكلة يتم تبني تقنية تدفق القيمة بهدف القضاء على الهدر والضياع(البكري,النعيمي,٣:٢٠١٣) وبالتالي تخفيض الكلف حيث يعتبر التخفيض المرحلة الأخيرة من مراحل الكلفة المستهدفة والتي يمكن لتدفق القيمة ان يحقق ذلك الهدف لو تم تكامله مع الكلفة المستهدفة

المبحث الثالث الجانب العملي

المحور الأول : الدراسة التطبيقية

نبذة تاريخية عن عينة البحث :تعد الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن , وهي من الشركات المهمة لاقتصاد البلد وذلك لقيامها بتصنيع مختلف أنواع السلع والأجهزة الكهربائية الضرورية, تأسست الشركة ١٩٦٥/٨/٧ بأسم (الشركة العامة للأجهزة والمعدات الكهربائية) على اثر اتفاقية بين العراق والاتحاد السوفيتي عام ١٩٥٩, باشرت الإنتاج في شهر نيسان ١٩٦٧ برأس , تم تغيير اسمها بعد ذلك إلى (الشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية) تطبيقا لسياسة دمج الشركات مع بعضها البعض ومن ضمنها شركة العز العامة التي تختص بصناعة الالكترونيات,وتتألف الشركة من ست مصانع خمسة منها داخل مقر الشركة الكائن في الوزيرية والسادس في قضاء التاجي.في هذا المحور سيتم تناول إمكانية توظيف تقنية الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة من اجل منافسة الإنتاج المستورد من خلال تخفيض التكاليف وزيادة الجودة والقضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتسعير المنتج ليس بمعزل عن البضائع المستوردة من اجل ضمان بيع المنتج العراقي ومن اجل تحقيق ذلك تم تقسيم المحور العملي إلى الفقرات الآتية:

١- **تحديد المنتج:** تم اختيار معمل المراوح وهو احد المعامل التابعة للشركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية وبالتحديد ماطور الماء من اجل تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة لما تواجهه الشركة من منافسة في منتج ماطور الماء التي أدت إلى انخفاض مبيعات هذا المنتج وذلك بسبب انفتاح العراق على الأسواق العالمية وغزو السوق العراقية عبر الإنتاج المستورد ومنها ماطورات الماء من مناشئ مختلفة وبأسعار منخفضة مما أدى إلى تخفيض الشركة لسعر الماطور الذي أصبح لايغطي التكاليف الكلية لإنتاجه , أدى ذلك إلى اقتصار أنتاج الشركة فقط على الطلبات الواردة من الدوائر الحكومية والقليل من الطلبات الواردة من القطاع الخاص.

ويمر عملية انتاج ماطور الماء بالمراحل التي يمكن إيجازها بالشكل الأتي:

أ- قسم الكابسات : يتكون هذا القسم من عدد من المكائن التي تستخدم لتعويج صفائح الحديد بمختلف القياسات وإنتاج الجزء الدوار للماطور.

ب- قسم اللف والعزل: يقوم هذا القسم بصناعة الملفات الرئيسية والثانوية التي تدخل بصناعة ماطور الماء.

ت- قسم البلاستيك : يقوم هذا القسم بصناعة الأجزاء البلاستيكية التي تدخل بصناعة ماطور الماطور.

ث- قسم التجميع : يتم بهذا القسم بتجميع أجزاء الماطور التي تم أكمالها من قبل الأقسام التي سبق ذكرها وسحب مواد إضافية من اجل عملية التجميع.

ج- قسم الفحص والتغليف يقوم هذا القسم بفحص سلامة الدائرة ألدائرة الكهربائية وعمل المروحة بالإضافة الى تعبئته وتغليفه.

٢- تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

أ- تتطلب عملية تحديد الكلفة المستهدفة أولا تحديد السعر المستهدف لماطور الماء ومن خلال مقابلة مدير قسم التسويق بالشركة واستقصاء السوق المحلية من اجل معرفة المنتجات المنافسة وأسعارها اتضح ان هنالك ثلاثة أنواع منافسة لماطور الماء وهي كالأتي:

١- ماطور ماء إيراني (١) ٣٠٠٠٠ دينار

٢- ماطور ماء صيني(٢)٤٠٠٠٠ دينار

٣- ماطور ماء صيني(٣)٣٥٠٠٠ دينار

ومن اجل احتساب السعر المستهدف سيتم اخذ متوسط أسعار المنتجات المنافسة وعليه يكون السعر المستهدف هو ٣٥٠٠٠ دينار.

ب- تحديد الربح المستهدف:

تعتبر عملية تحديد الربح المستهدف المرحلة الثانية من مراحل تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة حيث تنص سياسة الشركة على تحقيق ربح بمقدار ١٥٪ من سعر البيع لذا سيكون احتساب الربح المستهدف بالشكل الأتي:

الربح المستهدف = السعر المستهدف × نسبة هامش الربح

الربح المستهدف = ٣٥٠٠٠ × ١٥٪

= ٥٢٥٠ دينار

ج- تحديد الكلفة المستهدفة تعتبر احتساب الكلفة المستهدفة المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق التكاليف المستهدفة والتي يتم احتسابها كالأتي:

التكاليف المستهدفة = السعر المستهدف – الربح المستهدف

التكاليف المستهدفة = ٣٥٠٠٠ – ٥٢٥٠

= ٢٩٧٥٠ دينار

ذلك يعني ان كلفة منتج ماطور الماء يجب ان تصبح مساوية إلى ٢٩٢٥٠ دينار من اجل منافسة المنتج الأجنبي وضمان عدم تكدس الإنتاج أو انخفاض الطلب عليه.

أ- الخطوة القادمة هي احتساب التكاليف الفعلية لماطور الماء إذا كانت مساوية أو اقل من الكلفة المستهدفة , لذا ضرورة البحث عن سبب تكدس الإنتاج في مخازن الشركة ومعرفة جوانب القصور هل هو في قسم التسويق باعتبار إدارة التسويق ضعيفة بالترويج لمنتجها , أو السبب بالتصنيع إي يكون الخلل بالإنتاج نفسه وعليه يكون كثير الأعطال بعد الاستخدام مما أدى إلى انخفاض الطلب , إما أذا كانت الكلفة الفعلية اكبر من الكلفة المستخدمة فسيتم استخدام تقنية تدفق القيمة التي تهدف إلى القضاء على الفاقد من اجل تخفيض التكاليف , ومن اجل توضيح ذلك سيتم احتساب الكلفة الفعلية لماطور الماء وفقا لما أشارت له سجلات الشركة وكانت كالأتي.

جدول(١) التكاليف الفعلية لقطعة ماطور ماء واحدة

عناصر الكلفة	المبالغ
صفائح حديد	٧٢٥٠
مثبتات	١٢٥٠
الغطاء	٧٥٠

تعبئة وتغليف	٨٥٠
المروحة	٥٠٠
الجزء الثابت	٢٢٥٠
كيبل كهرباء	٧٠٠
الجزء الدوار	١٥٠٠
مواد مساعدة	٣٥٠
العلامة التجارية	١٥٠
بليت(٢ ملم)	٢٢٥٠
أدوات احتياطية	٢٥٠
أنابيب السحب والدفع	١٦٠٠
الرواتب والأجور	٥٧٥٠
ألقرطاسيه	١٠٠
صبغ	٦٠٠
أسلاك نحاسية	٢٧٥٠
قاعدة البورد الكهربائي	٩٠٠
أجمالي التكاليف المباشرة	٢٩٧٥٠
التكاليف غير مباشرة	٦٠٠
تكاليف مركز الخدمات	١٠٠٠
كلفة الصنع	٣١٣٥٠
التكاليف التسويقية والإدارية	٣٠٠٠
أجمالي التكاليف	٣٤٣٥٠

(المصدر سجلات الشركة)

هـ – تحديد مقدار التخفيض في تكلفة الماطور:بعد ان تم تحديد كلا من التكاليف المستهدفة والتكاليف الفعلية ومن الملاحظ كانت التكلفة الفعلية بمقدار (٣٤٣٥٠)دينار أما التكلفة المستهدفة كانت (٢٩٧٥٠) دينار هذا يعني ان هنالك زيادة في التكاليف الفعلية بمقدار (٤٦٠٠) دينار

د– تطبيق تقنية تدفق القيمة:الخطوة القادمة هي تطبيق تقنية تدفق القيمة من اجل تحقيق التخفيض المطلوب للتكاليف والبالغ (٤٦٠٠) ويتم ذلك من خلال دراسة الأجزاء الداخلة في صناعة الماطور ومعرفة مواصفاتها وكلفها بالتفصيل ويتطلب أيضا معرفة عدد الأشخاص العاملين في المعمل ومهامهم وحصة معمل الماطور من تكاليف مركز الخدمات هل يتناسب مع طبيعة العمل وحجم المعمل وعدد العاملين فيه ومعرفه سير العملية الإنتاجية لكل مرحلة فيما أذا كان هناك وقت ضائع أو أنشطة لا تضيف قيمة من اجل تحقيق التخفيض المنشود ومن اجل تحقيق ذلك يجب تحويل معمل ماطور الماء إلى خلايا إنتاجية والتي تمثل الإعداد للتحول إلى تدفق القيمة حيث في المرحلة الأولى لا يمكن تخصيص كل الأنشطة المساعدة لتدفق القيمة ولكن مع تطور النضج الترشيقي سيتم تقليل الأقسام والأنشطة المساعدة ويتم تخصيصها على تدفق القيمة حيث سيكون تدفق القيمة لمعمل ماطور الماء كالأتي:

١- إدخال الأمر
٢- التخطيط
٣- شراء المواد الأولية

٤- تخطيط الإنتاج

٥- التصميم

٦- هندسة الإنتاج

٧- تامين الجودة

٨- المحاسبة الادارية

٩- خلية الكابسات

١٠-خلية البلاستيك

١١-خلية اللف والعزل

١٢-خلية التجميع

١٣-خلية الفحص والتغليف

١٤-المبيعات

١٥-التسويق

١٦-تحصيل النقد وأعداد الفواتير

١٧-المخزن

جدول(٢) احتساب التكاليف على أساس شهري

عناصر الكلفة	المبالغ	شهري*١٢٠٠وحدة
صفائح حديد	٧٢٥٠	٨٧٠٠٠٠٠
كيبل كهرباء	٧٠٠	٨٤٠٠٠٠
مثبتات	١٢٥٠	١٥٠٠٠٠٠
الغطاء	٧٥٠	٩٠٠٠٠٠
تعبئة وتغليف	٨٥٠	١٠٢٠٠٠٠
المروحة	٥٠٠	٦٠٠٠٠٠
الجزء الثابت	٢٢٥٠	٢٧٠٠٠٠٠
الجزء الدوار	١٥٠٠	١٨٠٠٠٠٠
مواد مساعدة	٣٥٠	٤٢٠٠٠٠
العلامة التجارية	١٥٠	١٨٠٠٠٠
بليت(٢ ملم)	٢٢٥٠	٢٧٠٠٠٠٠
أدوات احتياطية	٢٥٠	٣٠٠٠٠٠
أنابيب السحب والدفع	١٦٠٠	١٩٢٠٠٠٠
الرواتب والأجور	٥٧٥٠	٦٩٠٠٠٠٠
ألقرطاسيه	١٠٠	١٢٠٠٠٠
صبغ	٦٠٠	٧٢٠٠٠٠
أسلاك نحاسية	٢٧٥٠	٣٣٠٠٠٠٠
قاعدة البورد الكهربائي	٩٠٠	١٠٨٠٠٠٠
أجمالي التكاليف المباشرة	٢٩٧٥٠	٣٥٧٠٠٠٠٠
التكاليف غير مباشرة	٦٠٠	٧٢٠٠٠٠

تكاليف مركز الخدمات	١٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
كلفة الصنع	٣١٣٥٠	٣٧٦٢٠٠٠٠
التكاليف التسويقية والإدارية	٣٠٠٠	٣٦٠٠٠٠٠
أجمالي التكاليف	٣٤٣٥٠	٤١٢٢٠٠٠٠

(المصدر سجلات شعبة التكاليف)

من خلال كشف التكاليف السابق يتضح ان :

١- تكاليف أنتاج ماطور الماء تتمثل بالتكاليف المباشرة وهي مواد أولية ورواتب وأجور وقرطاسيه وأدوات احتياطية

٢- وتكاليف المراكز الخدمية والتي تشمل تكاليف كل من (المخازن,الكراج,السيطرة النوعية ,السلامة المهنية ألطبابة ,الامنية)وتكاليف تسويقية وإدارية , بعد إجراء المقابلات الشخصية مع العاملين في المراكز الخدمية اتضح عدم وجود علاقة سببية بين تكاليف المراكز الخدمية ومعمل ماطور الماء أي اغلب المراكز الخدمية تخدم المعامل الأخرى داخل الشركة أكثر من معمل ماطور الماء ومثال عن هذه التكاليف هي التسويقية والإدارية والبالغة ٣٦٠٠٠٠٠ دينار لشهر واحد حيث يعتبر هذا المبلغ كبير بالنسبة لمعمل ماطور الماء قياسا بالمعامل الأخرى مثل معمل المكيفات ومعمل إنتاج المولدات ومن خلال إجراء مقابلة مع المسؤولية في شعبة حساب الكلفة اتضح ان أساس التوزيع لهذه التكاليف هو قسمة أجمالي الرواتب الشهرية لمعمل ماطور الماء على إجمالي رواتب الشركة حيث يعتبر هذا الأساس غير عادل في توزيع التكاليف ويجب ان يراعى الأهمية النسبية للمنتج الذي يطرحه المعمل ومدى الاستفادة لمعمل ماطور الماء من التكاليف التسويقية والإدارية.

استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج هي الأساس التي تقوم عليها تقنية تدفق القيمة وهذه الأنشطة التي يمكن استبعادها في داخل معمل ماطور الماء هي كما يلي :

١- كلفة الطلاء السائل لكل ماطور هو ٦٠٠ دينار بالاستناد إلى جدول التكاليف يمكن استبداله بطلاء أخر حيث يكون كلفتة اقل تقدر بـ٤٠٠ دينار للماطور ويكون ذا نوعية جيدة أيضا وبذلك يكون قد وفرنا (٢٠٠) دينار .

٢- كيبل الكهرباء طوله ١٤٠ سم يمكن تقليله إلى ١٠٠ سم كون الكيبل يعتبر نشاط لا يضيف قيمة وبذلك نكون قد وفرنا ٤٠ سم لكل ماطور وبذلك تكون الكمية التي يتم توفيرها خلال شهر هي(٤٠سم×١٢٠٠ وحدة يتم إنتاجها خلال شهر = ٤٨٠٠٠سم إي ٤٨٠متر) وبذلك يكون مقدار التخفيض لكل ماطور (٢٠٠) دينار

٣- تبلغ كلفة المروحة ٥٠٠ دينار للماطور بينما كلفة مروحة الماطور المنافس تكون اقل حيث تقدر ب ٢٥٠ دينار وذلك لكون معدل صرف البلاستيك يكون اقل حيث ان معدل الصرف بالماطور العراقي يكون بنسبة ٠,١٥٠ كغم أما معدل الصرف للماطور الصيني والايراني٠,٧٥كغم وبذلك يكون مقدار التخفيض (٢٥٠) دينار .

٤- قاعدة البورد الكهربائي كلفته ٩٠٠ دينار إما الماطور الصيني ٧٠٠ دينار معدل الصرف من البلاستيك لقاعدة الماطور العراقي ٠,٩٠٠ كغم إما للماطور الصيني ٠,٧٠٠ كغم وبذلك يكون مقدار التخفيض (٢٠٠) دينار لكل ماطور.

٥- تخفيض التكاليف من خلال أعادة ترتيب المكائن من اجل بلوغ هذا التخفيض يجب ان عملية تصنيع الماطور تمر بثلاث أقسام وكل قسم من هذه الأقسام مسؤول عن صنع أجزاء معينة وهي كالأتي

أ- قسم الكابسات : يقوم هذا القسم بصنع الأجزاء الآتية (جوانب الماطور,غطاء المروحة,الجزء الدوار,الجزء الثابت,قاعدة الماطور,غطاء الماطور الخلفي)

ب- قسم البلاستيك :ينتج هذا القسم الأجزاء الآتية (غطاء الماطور العلوي,المروحة,قاعدة البورد الكهربائي)

ت- قسم اللف والعزل : ينتج هذا القسم الأجزاء التالية (ملف الأسلاك الرئيسية مع العازل,ملف الأسلاك الثانوية مع العازل) من خلال التحري عن مواقع هذه الأقسام وجد ان قسم الكابسات بعيد عن معمل الماطور ويقع من ضمن معمل المراوح لذا فان المقترح تجميع هذه الأقسام ببناية واحدة من اجل القضاء هذا الفاقد حيث ان راتب السائق الذي يقوم بالنقل يبلغ ٦٥٠٠٠٠ دينار وبقسمة هذا المبلغ على عدد الوحدات المنتجة خلال الشهر يتضح ان هنالك (٥٤١) دينار مقدار التوفير بالتكاليف للوحدة الواحدة

٦- تخفيض التكاليف من خلال إعادة ترتيب المكائن

٧- تخفيض التكاليف من خلال الحصول على ممولين بأسعار اقل ومن خلال استقصاء أسعار بعض الأجزاء التي تقوم الشركة بشرائها من السوق اتضح انه من الممكن الحصول على بعض الأجزاء من ممولين آخرين بأسعار اقل

جدول (٣) الوفورات من تغيير ممولين بعض الأجزاء

الأجزاء المشتراة	السعر القديم	السعر الجديد	الوفورات
ملف الأسلاك الرئيسية	١٠٩٥	٩٠٩	١٨٦
ملف الأسلاك الثانوية	١٤٠٥	١١٢٠	٢٨٥
أنابيب السحب والدفع	١٦٠٠	١٤٥٠	١٥٠
أجمالي الوفورات			٦٢١

(المصدر المقابلات الشخصية مع العاملين واستقصاء السوق)

٨- تخفيض تكاليف كارتون التعبئة والتغليف كونه لا يضيف قيمة للمنتج ومن خلال مقابلة اجريت مع مسؤولة شعبة التكاليف أكدت ان هنالك عرض من احد مجهزي مواد التعبئة والتغليف بسعر يقل بمقدار ١٥٠ دينار للوحدة عن المواد التي تستخدم حاليا في التعبئة والتغليف وهي أيضا تلبي متطلبات التغليف الأمن للماطور والحفاظ عليه.

المبحث الثالث الجانب العملي

المحور الثاني: عرض وتحليل نتائج استبانه البحث: وبسبب الصعوبات التي واجهها الباحثان للحصول على البيانات استخدم الباحثان التحليل الإحصائي من اجل تعزيز الجانب العملي للبحث وقد تم أعداد (٧٨) استمارة استبيان لتمثل مجتمع البحث وزعت على أفراد العينة التي تتكون من رؤساء أقسام, باحثين,مدققين, محاسبين وفئات أخرى وكانت نسبة الاستجابة ٩٠٪ .

المستجيبين من فئات عينة البحث:

جدول (٤)
المستجيبين من فئات عينة البحث

فئات عينة البحث	الاستمارات الموزعة	المستجيبون	غير المستجيبين
رئيس قسم	٤	٣	١
باحثون	١٨	١٨	–
مدققين	١٩	١٧	٢
محاسبين	٢٨	٢٥	٣
أخرى	٩	٧	٢
مج	٧٨	٧٠	٨

خصائص عينة البحث :نعرض في هذه الفقرة خصائص أفراد العينة وذلك بالاعتماد على إجاباتهم عن المعلومات العامة وكالأتي

عدد سنوات الخبرة والعنوان الوظيفي يوضح الجدول أدناه توزيع المستجيبين من أفراد العينة على وفق سنين الخبرة والعنوان الوظيفي .

جدول (٥)
أفراد العينة حسب سنين الخبرة والعنوان الوظيفي

سنين الخبرة	رئيس قسم	باحث	مدقق	محاسب	أخرى	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات		٢	٣	٥	–	١٠	١٤٪

٥ – أقل من ١٠		٤	٤	٤	٣	١٥	٢١٪
١٠– إلى أقل من١٥		٧	٤	٧	١	١٩	٢٧٪
١٥– إلى أقل من٢٠	٢	٤	٦	٧	٣	٢٢	٣٢٪
٢٠ فأكثر	١	١	–	٢	–	٤	٦٪
مج	٣	١٨	١٧	٢٥	٧	٧٠	١٠٠٪

من الجدول أعلاه يتضح أن أفراد العينة التي كانت خبرتهم ١٥ إلى اقل من ٢٠سنة قد شكلت أعلى النسب إذ بلغت ٣٢٪ وبعدها الفئة التي كانت خبرتهم من ١٠ إلى اقل من ١٥ سنة بنسبة ٢٧٪ وبذلك تكون الفئات المستجيبة من الذين يمتلكون خبرة كافية وهذا يعطي مؤشرا جيدا عن دقة الإجابة على فقرات الاستبانة .

جدول (٦)
توزيع إفراد العينة حسب التحصيل الدراسي

التحصيل العلمي	العدد
دبلوم	١١
بكالوريوس	٣٥
ماجستير	٩
دكتوراه	١٥
المجموع	٧٠

يتضح من الجدول أن حملة شهادة البكالوريوس ٥٠٪ اذ يشكلون النسبة الأكبر لأفراد العينة يليهم حملة شهادة الدكتوراه بنسبة ٢١٪ ويعد هذا مؤشراً ايجابياً على موضوعية الإجابة عن الاستبانة .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث : تم استخدام مقياس ليكرت Likert لقياس استجابة العينة لفقرات الاستبيان ، يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا، حيث يطلب فيه من المستجوب أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها على النحو الموضح في الجدول التالي :

جدول (٧) : سلم ليكرت Likert الخماسي

الفترة	1 – 1.80	1.81– 2.60	2.61– 3.40	3.41– 4.20	4.21– 5.00
الإجابة	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
الدرجة	1	2	3	4	5

تم معالجة بيانات هذا البحث باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences SPSS V .20) وتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية وأهمها :

١– معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) .

٢– المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية .لمعرفة درجة موافقة المستجبين للبحث .

٣– معامل الارتباط: تم استخدامه لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع .

٤– الانحدار الخطي: تم استخدامه لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع .

أولاً : صدق الاستبيان : تعني قدرة استبيان البحث على قياس المتغيرات التي صمم هذا الاستبيان لقياسها من حيث مراعاة الشمولية وعدم الازدواجية في تصميم الأسئلة نسبيا ، وقد تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين من ألأساتذة لدراسة مدى صياغة عبارات الاستبيان ودرجة وملائمتها لأهداف البحث .

ثبات الاستبيان : يشير إلى مدى الحصول على النتائج نفسها لو كرر البحث في ظروف مشابهة باستخدام نفس الاستبيان .

يستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لتحديد ثبات الاستبيان وتعد قيمة معامل الثبات مقبولة عندما تكون مساوية أو أكبر من (0.60) .

الجدول رقم (٨) : نتائج اختبار إلفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان .

المحور	البيان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الكلفة المستهدفة	0.963
الثاني	تدفق القيمة	0.969
الثالث	الأرباح	0.952
المجموع	عبارات الاستبيان	0.986

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي الجاهز (SPSS) .

يوضح الجدول رقم (٨) أن قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة جدا ، حيث بلغ(0.963) و(0.969) و (0.952) ، بالنسبة لمحاور الاستبيان على التوالي ، وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لجميع فقرات الاستبيان (0.986) ، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية تبرز مدى الارتباط بين فقرات الاستبيان .

ثانياً :

١. **تحليل إجابات العينة بخصوص الكلفة المستهدفة** (النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الكلفة المستهدفة)

جدول رقم (٩) يوضح النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لمتغير الكلفة المستهدفة

المتغير	مقاييس الاستجابة										الاوساط الحسابية	الانحرافات المعيارية	الترتيب
الكلفة المستهدفة	أتفق تماما (5)		اتفق (4)		محايد (3)		لاتفق (2)		لاأتفق تماما (1)				
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
Q1	55	78.6	9	12.9	2	2.9	1	1.4	3	4.3	4.60	.954	4
Q2	59	84.3	5	7.1	3	4.3	2	2.9	1	1.4	4.70	.805	3
Q3	52	74.3	11	15.7	1	1.4	6	8.6			4.56	.895	5
Q4	59	84.3	7	10	2	2.9	1	1.4	1	1.4	4.74	.716	2
Q5	45	64.3	16	22.9	5	7.1	1	1.4	3	4.3	4.41	1.000	6
Q6	62	88.6	5	7.1	1	1.4	1	1.4	1	1.4	4.80	.672	1
Q7	32	45.7	20	28.6	3	4.3	5	7.1	10	14.3	3.84	1.441	7
المؤشر العام	% 74.3		% 14.9		% 3.4		% 3.4		% 3.8		4.52	0.863	

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي الجاهز (SPSS) .

يظهر الجدول (٩) التكرارات والنسب المئوي والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات متغير الكلفة المستهدفة ، حيث بلغت نسبة (89.2 %) من المؤشر العام بأن أفراد عينة البحث متفقون (أتفق وأتفق تماما) على أهمية الكلفة المستهدفة ، فيما كانت نسبة الرفض أو عدم القناعة (لا أتفق ولا أتفق تماما) بنسبة (7.2 %) .

بينما بلغت متوسطات فقرات الكلفة المستهدفة العامة (4.52) وبانحراف معياري (0.863) ، وهنا تتم مقارنة المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة مع متوسط المقياس الفرضي (3) وبالنظر إلى الجدول نلاحظ أن جميع الفقرات المتعلقة بالكلفة المستهدفة متوسطها الحسابي يتراوح من(3.84 إلى 4.80) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يشير إلى ارتفاع درجة رضاء (موافقة) المستجيبين عن بنود الاستبانة لمحور فقرات الكلفة المستهدفة وبالتالي فهي تقييمات ايجابية .

٢. **تحليل إجابات العينة بخصوص تدفق القيمة** .(النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لفقرات تيار القيمة)

جدول رقم (١٠) يوضح النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لمتغير تدفق القيمة

المتغير	مقاييس الاستجابة										الاوساط الحسابية	الانحرافات المعيارية
تيار القيمة	أتفق تماما (5)		اتفق (4)		محايد (3)		لاتفق (2)		لاأتفق تماما (1)			
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
Q1	58	82.9	7	10	1	1.4	3	4.3	1	1.4	4.69	.826
Q2	50	71.4	7	10	6	8.6	5	7.1	2	2.9	4.40	1.095
Q3	64	91.4	1	1.4	2	2.9	2	2.9	1	1.4	4.79	.759
Q4	36	51.4	20	28.6	3	4.3	5	7.1	6	8.6	4.07	1.278
Q5	44	62.9	17	24.3	3	4.3	2	2.9	4	5.7	4.36	1.091
Q6	60	85.7	7	10	1	1.4	1	1.4	1	1.4	4.77	.685
Q7	38	54.3	18	25.7	3	4.3	7	10	4	5.7	4.13	1.227
المؤشر العام	% 71.4		% 15.7		% 3.8		% 5.1		% 3.8		4.45	0.934

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS) .

يظهر الجدول (١٠) التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات متغير تدفق القيمة ، حيث بلغت نسبة (87.1 %) من المؤشر العام بأن أفراد عينة البحث متفقون (أتفق وأتفق تماما) على أهمية تيار القيمة ، فيما كانت نسبة الرفض أو عدم القناعة (لا أتفق ولا أتفق تماما) بنسبة (8.9 %) .

بينما بلغت متوسطات فقرات تدفق القيمة العامة (4.45) وبانحراف معياري (0.934) ، وهنا تتم مقارنة المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة مع متوسط المقياس الفرضي (3) وبالنظر إلى الجدول نلاحظ أن جميع الفقرات المتعلقة بتدفق القيمة متوسطها الحسابي يتراوح من(4.07 إلى 4.79) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (3) وهذا بدوره يشير إلى ارتفاع درجة رضاء المستجيبين عن بنود الاستبانة لمحور فقرات تدفق القيمة وبالتالي فهي تقييمات ايجابية .

٣. **تحليل إجابات العينة بخصوص الأرباح** (النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الأرباح)

جدول رقم (١١) يوضح النسب المئوية والتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحراف المعياري لمتغير الأرباح

المتغير	مقاييس الاستجابة										الاوساط الحسابية	الانحرافات المعيارية	الترتيب
الأرباح	أتفق تماما (5)		اتفق (4)		محايد (3)		لاتفق (2)		لاأتفق تماما (1)				
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
Q1	51	72.9	9	12.9	6	8.6	2	2.9	2	2.9	4.50	.974	2
Q2	28	40	23	32.9	4	5.7	9	12.9	6	8.6	3.83	1.318	4
Q3	25	35.7	23	32.9	7	10	6	8.6	9	12.9	3.70	1.376	6
Q4	17	24.3	35	50	5	7.1	7	10	6	8.6	3.71	1.193	5
Q5	61	87.1	4	5.7	2	2.9	1	1.4	2	2.9	4.73	.833	1
Q6	7	10	4	5.7	9	12.9	21	30	29	41.4	2.13	1.296	7
Q7	44	62.9	17	24.3	7	10	1	1.4	1	1.4	4.46	.846	3
المؤشر العام	% 47.5		% 23.4		% 8.1		% 9.6		% 11.2		3.86	1.004	

المصدر : من أعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS) .

يظهر الجدول (١١) التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات الأرباح ، حيث تبين أن نسبة الموافقة على بنود الاستبانة الخاصة بمتغير الأرباح بلغت (70.9 %) ورفضها بنسبة (20.8 %) ، كما يظهر الجدول أن متوسطات فقرات محور الأرباح يتراوح ما بين (2.13 إلى 4.73) وبانحراف معياري تراوح بين(1.194 و0.568) وهذا يدل على أن هناك شبه اتفاق بين المستجيبين حول تطبيق فقرات الأرباح ، كما ويشير المتوسط الحسابي العام (3.86) وبانحراف معياري (1.004) إلى أنه هناك اتفاق حول التطبيق المرتفع لفقرات الأرباح ، ماعدا الفقرة (**6**) حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي (**2.13**) أقل من المقياس الفرضي (**3**) إي أن التقييم سلبي (تتبنى الشركات الصناعية العراقية التقنيات المحاسبية الحديثة من اجل زيادة إرباحها) .

ثالثاً : فرضيات البحث

اعتمد البحث على مجموعة من الفرضيات التي هدفت بصفة أساسية إلى معرفة التكامل بين الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في زيادة الارباح كما يراها أفراد العينة ، وقد تم صياغة فرضيات البحث على الشكل البديل التالي :

الفرضية الرئيسة الاولى : توجدعلاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين كل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على الأرباح .

الفرضيات الفرعية :

١. توجدعلاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الكلفة المستهدفة والارباح .

٢. توجدعلاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تدفق القيمة و الارباح .

الفرضية الرئيسة الثانية : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على الأرباح .

الفرضيات الفرعية :

١. يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للكلفة المستهدفة في الارباح .

٢ . يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتدفق القيمة في الإرباح .

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

تحليل متغيرات البحث :

أولا : تحليل علاقة الارتباط بين كل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على الأرباح .حيث يمثل مضمون هذه العلاقة اختيار الفرضية الرئيسية الاولى العامة للبحث والتي تنص على :(توجدعلاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين كل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على الأرباح) جدول رقم (١٢) يبين معامل الارتباط بين الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة على الأرباح

المتغير المستقل / المتغير التابع	(الكلفة المستهدفة ، تدفق القيمة)	
	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة (Sig.)
الأرباح	0.934**	0.000

** ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.01 .

n=70 P* ≤ 0.05

تشير معطيات الجدول (١٢) الى وجود علاقة ارتباط معنوية قوية وموجبة بين المتغير المستقل (الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة) والمتغير التابع متمثلا بـ (الأرباح) عن طريق المؤشر الكلي الذي بلغ (0.934**) عند مستوى معنوية (0.01) مما يعني انه كلما كان هناك اهتمام بدور التكامل لكل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة كلما ادى ذلك الى تحقيق زيادة في الارباح .

جدول رقم (١٣) يبين معامل الارتباط بين الكلفة المستهدفة و تدفق القيمة والارباح

المتغيرالتابع / المتغير المستقل	الأرباح	
	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة (Sig.)
الكلفة المستهدفة	0.928**	0.000
تدفق القيمة	0.937**	0.000

** ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.01 .

n = 70 P* ≤ 0.05

اما النتائج الفرعية فتشير هي الاخرى الى وجود علاقات ارتباط معنوية قوية وموجبة بين الكلفة المستهدفة و تدفق القيمة والارباح ، حيث بلغت علاقة الارتباط (0.928** ، 0.937**) على التوالي .

ثانياً : تحليل علاقة التأثير للكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في الأرباح :حيث يمثل مضمون هذه العلاقة اختيار الفرضية الرئيسية الثانية العامة للبحث والتي تنص على :(يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في الأرباح) .

جدول رقم (١٤) علاقة تأثير لكل من الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في الأرباح

المتغير المستقل / المتغير التابع	(الكلفة المستهدفة ، تدفق القيمة)				
	معامل التحديد R^2	معامل الانحدار B	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig.)	نتيجة الفرضية البديلة
الأرباح	0.873	1.045	466.584	21.601	0.000	قبول الفرضية

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي الجاهز (SPSS)

اجري تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت نتائج التحليل كما يلي والتي يبينها الجدول رقم (١٤) أعلاه حيث أن قيمة F المحسوبة بلغت (466.584) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (7.08) عند درجات حرية (1 و 68) ومستوى الدلالة البالغ (0.05) وهذا

يوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير للكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في الأرباح .ويؤكد هذه النتيجة مستوى دلالة (F) البالغ (0.000) حيث انه أقل من (0.05) مستوى الدلالة المعتمد ، بالإضافة إلى ذلك يتضح أن قيمة معامل التحديد R^2 بلغت (0.873) مما يعني أن نسبة (% 87.3) فقط من التغيرات التي تحدث في متوسط إجابات أفراد عينة الارباح (المتغير التابع) تعزى إلى التغيرات في الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة (المتغير المستقل) ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار (B = 1.045) ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة يؤدي الى الزيادة في الارباح بقيمة (1.045) .ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة (T) المحسوبة 21.601 وهي دالة عند مستوى دلالة أقل من (0.05) المستوى المعتمد لهذا البحث .

جدول رقم (١٥) علاقة تأثير الكلفة المستهدفة وتدفق القيمة في الارباح

المتغير التابع	الارباح					
المتغير المستقل	معامل التحديد R^2	معامل الانحدار B	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig.)	نتيجة الفرضية البديلة
الكلفة المستهدفة	0.861	1.079	422.022	20.543	0.000	قبول الفرضية
تدفق القيمة	0.877	1.007	486.122	22.048	0.000	قبول الفرضية

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي الجاهز (SPSS)

الفرضية الأولى : (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للكلفة المستهدفة في الارباح) .يبين الجدول رقم (١٥) أعلاه أن قيمة (F) المحسوبة (422.022) وهي أكبر من قيمتها المستخرجة من الجداول الإحصائية والبالغة (7.08) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجات حرية(1 ، 68) ، مما يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية للكلفة المستهدفة في الارباح ، ويؤكد هذه النتيجة مستوى دلالة (F) البالغ (0.000)، حيث أنه أقل من (0.05) المستوى المعتمد لهذا البحث .ويؤكد معنوية الكلفة المستهدفة على الأرباح من خلال قيمة (T) المحسوبة 20.543 عند مستوى دلالة أقل من (0.05)

الفرضية الثانية : (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتدفق القيمة في الارباح) .يبين الجدول رقم (١٥) أعلاه أن قيمة (F) المحسوبة (486.122) وهي أكبر من قيمتها المستخرجة من الجداول الإحصائية والبالغة (7.08) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجات حرية(1 ، 68) ، مما يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة تأثير ذو دلالة معنوية لتدفق القيمة في الارباح ، ويؤكد هذه النتيجة مستوى دلالة (F) البالغ (0.000)، حيث أنه أقل من (0.05) المستوى المعتمد لهذا البحث .

ومن خلال قيمة (T) المحسوبة 22.048 يتبين بوجود تأثير معنوي لتدفق القيمة على الارباح عند مستوى دلالة أقل من (0.05)

المبحث الثالث الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١- ان شركة الصناعات الكهربائية قد انخفضت حصتها السوقية بسبب منافسة المنتجات الأجنبية لما تتميز بها المنتجات الأجنبية من انخفاض أسعارها وتصاميمها الجميلة.

٢- الأسس المحاسبية المستخدمة في توزيع بعض تكاليف المراكز الخدمية غير عادلة في توزيعها للتكاليف.

٣- تعدد مراكز الكلف في الشركة ووجود هدر وضياع بالوقت والموارد وبعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات هي السبب في ارتفاع أسعار منتجات الشركة وبالتالي توقف الإنتاج.

التوصيات

١- ضرورة تسعير منتجات الشركة العامة للصناعات الكهربائية ليس بمعزل عن أسعار المنتجات المنافسة ويتم تحقيق ذلك من خلال استخدام تقنية التكاليف المستهدفة.

٢- الاهتمام باستخدام الأساس المحاسبي المناسب لتوزيع كل نوع من تكاليف مراكز الخدمات على معامل الشركة .

٣- ضرورة تطبيق تقنية تدفق القيمة التي تهدف إلى تخفيض مراكز الكلف والقضاء على الهدر والضياع بالوقت والمواد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

المصادر

المصادر العربية

١- المشهراوي,زاهر حسني,(استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد), أطروحة دكتوراه في المحاسبة, جامعة عين شمس,٢٠١٥, منشورة.

٢- سليماني,سفيان,(التسويق بالعلاقات كمدخل حديث لتعزيز الولاء عند الزبون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة), رسالة ماجستير في المحاسبة, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, الجزائر,٢٠١٢,منشورة.

٣- عيسى,سيروان كريم,محسن,محمد عبد العزيز,(المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتدفق القيمة في شركة فاملي لانتاج المواد الغذائية),مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية ,المجلد ٥,العدد ٢٠١٤,١.

٤- البكري,رياض حمزة,النعيمي,مقداد احمد,(المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة),مجلة دراسات محاسبية ومالية,المجلد الثامن,العدد ٢٥,الفصل الرابع,٢٠١٣.

٥- محمد,سامح,(التخطيط الاستراتيجي),مقالة منشورة في موقع الإدارة والهندسة الصناعية , ٢٠١٠.

٦- عبد الحميد,غوفي,عبد الغني,بوزناق,(مساهمة الإبداع التكنولوجي في تعزيز تنافسية المؤسسة الصناعية),رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية,جامعة محمد خيضر بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية,٢٠١٢.

٧- الكبيجي,مجدي وائل,(مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية), مجلة العلوم الادارية,مجلد ٤١,العدد ٢٠١٤,٢ .

٨- أبو عودة,علي عدنان,(أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية:دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة),رسالة ماجستير في قسم المحاسبة والتمويل ,الجامعة الإسلامية/غزة كلية التجارة,٢٠١٠.

٩- ناصر,طه عليوي,(استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل), مجلة الإدارة والاقتصاد,العدد٢٠١٠,٣٥.

١٠-كاظم,حاتم كريم ,(دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الاشرف), مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية,٢٠١٢.

١١-السيد,علي مجاهد احمد,(أطار مقترح لتكامل أساليب أدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهه تحديات العولمة),كلية التجارة جامعة طنطا.٢٠١٣

١٢-أمين ,شاكر تركي,(الإدارة الإستراتيجية), ٢٠٠٩.

١٣-عبد العظيم,محمد حسن محمد,(دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات),مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ,المجلد الواحد والعشرون ,العدد الأول,٢٠٠٥.

١٤-راجخان,ميساء محمود,(دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة),رسالة ماجستير في المحاسبة, كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز,٢٠٠٢.

١٥-المسعودي,حيدر علي جراد,القصير,علي عباس حمزة,(التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطلقة الأداء الإستراتيجي المتوازن المستدامة),المجلة العراقية للعلوم الادارية ,المجلد ١٢,العدد ٥٠ .

References

1- Amre Cengis and Ayeten Ersoy(2010), (A Literature Of Target Costing In SSCI and SCI & SCI – Expanded Indexes),journal of yasar university .

2- Dan Swenson and Jan Bell ,(2003),(Best Practice In Target Costing),Management Accounting Quarterly , vol .4, No .2.

3- Ekutu L. Bonzemba,Hiroshi Okano,(1998),(The Effects Of Target Costing Implementation On An Organizational Culture In France),Research In Accounting Conference Osaka City University ,Japan 4-6 August .

4- Emilia Vasile and Ion Croitoru,(2012).(Target Cost-Tool For Planning Managing Controlling Costs).

5- Grundy, T., Johnson, G. and K. Scholes,(1998),(Exploring Strategic Financial Management),(Prentic Hall Europe).

6- Henri Dekker and Peter Smidt,(2003),(A Survey Of The Adoption and Use Of Target Costing In Dutch Firm),International Journal Of Production Economic.

7- Hussein H Sharaf-Addin,Normah Omar and Suzana Sulaiman,(2014),(Target Costing Evolution :A Review Of The Literature From IFACS 1998 Perspective Model),Asian Social Science ,Vol . 10 , No .9.

8-Hussein Hamood & Normah Omar,(2011),(Target Costing practices:A Review Of Literature),Asia Pacific Accounting Journal,Vol. 6,Issu .1.

9-Moisello Anna,(2012),(Cost Measurement And Cost Management In Target Costing) ,Annals Of Faculty Of Economics ,Vol.1,Issu .1. 553-547.

10-Norwood Whittle FCMA,(2011),(Performance management),2011,

11-Ofileanu Dimi,Bumbescu Sorina Simon,(2014),(Target Costing – The Response Managerial Accounting To Changes Environment),Economy Series of University Targu Jiu ,Issu 3.

12-Ofileanu Dimi,Bumbescu Sorina,(2014),(Target Costing –The Response Of The Managerial Accounting To Changes In The Environment),Academic A Brancust,issue. 3.

13-Patrick Feil ,(2004),(Japanese Target Costing A Historical Perspective),International Journal Of Strategic Cost Accounting /Spring.

14-Patxi Ruiz, Jordi Fortuny and Luis Cuatrecasas,(2013),(Lean Manufacturing :Costing The Value Stream),Industrial Management & Data Systems,Vol .113,iss .5.

15-Salah Wafaa and Zaki Hanafi,(2013),(Product Costing In Manufacturing Organizations),Research Journal Of Finance and Accounting ,Vol .4,No.6.

16-Selim Yuksel Pazarceviren and ,Duygu Celayi, (2013),(Target Costing Based on The Activity –Based Costing and a Model Proposal),European Scientific Journal ,December,vol 4.

17-Shahid Ansari ,Jan Bell and Hinoshi Okano,Handbook Of Management Accounting Research,2007.

18-Shahid Ansari ,Jan Bell,Thomas Klammer and Carol Lawrence,(2008),(Module Target Costing).

19-Shahid Ansari,Jan Bell,Thomas Klammer ,Carol Larence,(1996),(Target Costing) Mc Graw Hill

20-Sorinel Capusneanu,(2013),(Pros And Cons The Implementation Of Target Costing Method In Romanian Economic Entities), Journal Of Accounting And Management Information Systems,Vol .12 , No .3.