

ثالثاً: اهداف البحث :

- تسليط الضوء على عيوب الإنتاج ووجه ضعف الإنتاج والكلف التقليدية.
- استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن في تحقيق ميزة تنافسية (تخفيض التكاليف) للشركة عينة البحث.

رابعاً: فرضية البحث:

يقوم هذا البحث على الفرضية الأساسية الآتية:
ان استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن اللتين ترتكزان على تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات وتخفيض الكلف سيريد من قدرة الشركة على تحقيق الميزة التنافسية التي تمكنها من البقاء والاستمرار في المنافسة.

خامساً: حدود البحث:

الحدود الزمانية: تم الاعتماد على بيانات السنة المالية 2018.
الحدود المكائفة: تم اختيار الشركة العامة لصناعة البطاريات للأسباب التالية:

- تحول بيئة عمل الشركة من بيئة غير تنافسية الى بيئة تنافسية بسبب دخول المنتجات المشابهة للسوق من مختلف المناشئ.
- حاجة الإدارة الى معرفة كيفية استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن في تحسين أنشطتها وتخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.

سادساً: منهج البحث :

من اجل انجاز اهداف البحث تم الاعتماد على المناهج الآتية :
1. المنهج الاستنباطي عند استعراض الاطار النظري للبحث من خلال الاعتماد على المصادر والمراجع العربية والاجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث فضلا عن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية .

2. المنهج الوصفي التحليلي لغرض تحليل البيانات التي حصل عليها الباحث من الوحدة الاقتصادية محل البحث.

يتحدد الاطار العام للبحث في تناول عملية استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن في تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات وتخفيض الكلف وبما يتناسب مع اهداف الشركة .

الفصل الثاني: الجايب النظري

المبحث الأول: بعض تقنيات إدارة الكلفة

تعد التكلفة احد عوامل النجاح الرئيسة للوحدة الاقتصادية ، إضافة الى الجودة والوقت والابداع والمرونة. لذا تسعى الوحدات الاقتصادية الى السيطرة على تكاليف انتاج سلعتها او خدماتها باستعمال طرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول الى أهدافها في تحقيق

رضا الزبون الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه بالمقارنة مع المنتجات المنافسة. ويستعمل مصطلح إدارة التكلفة لوصف المناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الاجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفيض تكلفة المنتجات والخدمات ، وتتضمن إدارة التكلفة بالإضافة الى التخفيض المستمر للتكاليف ، تخطيط ورقابة التكاليف والتي عادة ما ترتبط بتخطيط الإيرادات والربحية.

دور تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن في تحقيق الميزة التنافسية

بحث

الاستاذ المساعد الدكتور صباح عبدالوهاب النعيمي

المقدمة

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة ولتزايد الضغوط على الوحدات الاقتصادية من اجل اشباع رغبات الزبائن واحتياجاتهم ومن ثم البقاء في سوق المنافسة .

ولكي تتمكن الوحدات الاقتصادية من ضمان البقاء والمنافسة في السوق العالمية وجب عليها ان تحسن باستمرار أنشطة اعمالها كافة ابتداءً من تصميم المنتج وجودته من خلال الالتزام بتعليمات الإنتاجية وإدارة الكلفة وصولاً الى خدمة الزبون والطريقة الوحيدة للتحسين المستمر هي القياس المستمر للأنشطة التي تصيف قيمة النجاح وعوامله الأساسية للوحدة الاقتصادية وهذا سيحقق الميزة التنافسية.

فالميزة التنافسية تمنح الوحدات الاقتصادية قدرة التفوق على أداء المنافسين في الصناعة وهي تحتوي على عدة خصائص حيث انها تحدد بالاعتماد على حاجات ورغبات الزبون كما انها توفر الانسجام بين موارد الوحدة والفرص المتاحة لها في البيئة المحيطة إضافة الى انها تصنف بالديمومة والقوة وصعوبة تقليد المنافسين لها وأخيراً فانها تقدم أساساً للتحسينات المستقبلية ومن خلال التوجيه والتحفيز لعموم مفاصل ومكونات الوحدة الاقتصادية ، ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى أربعة فصول لتغطية الجانب النظري والعملية .

تناول الفصل الاول منهجية البحث وخصص الفصل الثاني للجانب النظري من خلال ثلاثة مباحث، تناول المبحث الاول بعض تقنيات ادارة التكلفة اما المبحث الثاني فخصص لمفهوم الميزة التنافسية ، اما المبحث الثالث فخصص للعلاقة بين تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن والميزة التنافسية، اما الفصل الثالث تناول الجانب العملي لتطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن ، وفي الفصل الرابع تم عرض الاستنتاجات والتوصيات من خلال مبحثين خصص الأول للاستنتاجات والثاني خصص للتوصيات.

الفصل الاول : منهجية البحث

تتضمن منهجية البحث الآتي :

اولاً : مشكلة البحث :

ينطلق البحث من مشكلة أساسية تتمحور بالاتي :
ان اغلب المنتجات ومنها منتجات الشركة عينة البحث تعاني من ارتفاع في تكلفة الصنع وانخفاض في جودتها مما يجعل دورها التنافسي غير جيد مقارنة بالمنتجات المنافسة ، ويعود سبب ذلك الى تحول بيئة الاعمال التي تزاوّل فيها الشركة عينة البحث من بيئة عمل غير تنافسية الى بيئة منافسة حادة تعرض فيها المنتجات من مختلف المناشئ العالمية وباسعار تنافسية وبجودة صنع مختلفة.

ثانياً : أهمية البحث :

1. دراسة تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن ومساهمتهما في تحقيق الميزة التنافسية (تخفيض التكاليف).
2. المساهمة الجادة في زيادة مستوى ادراك الفياحدات الإدارية للوحدات الاقتصادية بأهمية وضرورة تطبيق تقنيات التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن لتحسين أداء الوحدات وبشكل مستمر
3. تزويد الوحدات الاقتصادية بدليل عمل تستطيع من خلاله تخفيض الكلف ورفع جودة منتجاتها ومن ثم البقاء والمنافسة.

3. التركيز على تصميم المنتج: ينبغي ان يصمم المنتج باعلى كفاءة وفقا لرغبات الزبائن وضمن التكلفة التي يتم تحديدها.

4. التركيز على تصميم العملية: أي فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية ليتم التأكد من المنتج الذي سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة وفق التكلفة المستهدفة.

5. فرق متداخلة المهامات: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استعمال فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات الوحدة الاقتصادية كالمختصين في بحوث السوق والبيع والهندسة وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج إلى .. الخ.

6. دورة حياة تكاليف المنتج: ينبغي على المختصين عند تحديد التكلفة المستهدفة النظر إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج والتي تتضمن تكاليف التخطيط للمنتج والتصميم المبدئي والتفصيلي والفحص والإنتاج والتوزيع وخدمة الزبائن إذ تركز أنظمة محاسبة التكلفة التقليدية على مرحلة الإنتاج فقط ولا تعبر اهتماما كافيا لباقي تكاليف دورة حياة المنتج.

7. توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المتوقعة للمنتج الجديد عن التكلفة المستهدفة وهنا يتم بذل كافة الجهود لإزالة أو إلغاء أو تقليل التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المتوقعة وفي بعض الحالات يمكن ان تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة الوحدة الاقتصادية المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة (Hilton, 2008: 649-650).

ألبا: تكلفة كيزن (Kaizen cost):

ان جوهر عملية التحسين يركز على زيادة كفاءة وفعالية العمليات الانتاجية لتأمين الاستجابة لاحتياجات ورغبات الزبائن الحالية والمتوقعة والمتمثلة في التكلفة الاقل والوقت والاسرع لانتاج وايصال المنتج او الخدمة بالجودة المرغوبة مقارنة بالمنافسين.

وقد عرف (Hilton) تكلفة كيزن على انه مصطلح ياباني يشير الى التحسين التدريجي والمنظم والمستمر لتخفيض الكلف لمنتج موجود اصلا وذلك خلال مرحلة التصنيع من دورة حياته (Hilton, 2008) 265: (وهذا يتم من خلال أنشطة تحسين صغيرة يتم اجراءها على العملية التصنيعية بدلا من التطويرات الجذرية التي يولدها التجديد والابتكار او الاستثمارات الكبيرة. (Kaplan & Atkinson, 1998) 229:)

تستند تكلفة كيزن في فلسفة اساسية مفادها انه من خلال جهود التحسين المستمر فان تخفيض التكاليف سيكون مستمرا ايضا وان انجاز تخفيض التكلفة المستمر يتطلب تحديد (هدف كيزن) ثم يتم تسجيل التكلفة الفعلية بمرور الزمن ومقارنتها مع هدف تخفيض التكلفة لاتخاذ الاجراءات اللازمة لكي لا تتجاوز هدف التخفيض وان اساس الكلفة للسنة الحالية يبدأ من هدف التخفيض للسنة القادمة وبمرور الزمن تستمر الوحدة بخفض التكاليف وتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التصنيعية. (عقيلي, 2009: 81)

آلية عمل تكلفة كيزن:

تتبنى تقديرات تكلفة كيزن مدخل ما قبل التطبيق لإدارة التكلفة في اثناء مرحلة الانتاج من دورة حياة المنتج بينما تتبنى التكلفة المستهدفة مدخل ما قبل التطبيق خلال مرحلة الفكرة الاولية للمنتج ومرحلة التصميم ماقبل الانتاج من دورة حياة المنتج . ونلاحظ ان تكلفة كيزن تتبنى التخفيض في مرحلة الانتاج من خلال ادخال تحسينات صغيرة ومستمرة حيث تجري عملية اجراء تغيرات ثانوية وصغيرة على تصميم المنتج او الخدمة من اجل احداث تخفيضات مناسبة في تكلفة تصنيعها بينما التكلفة المستهدفة تكون اثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج والمرحلتين تمثلان دورة حياة تكلفة المنتج (Kaplan & Atkinson, 1998: 223).

مبادئ تكلفة كيزن:

يوضح (Hil) اهم مبادئ كيزن بالاتي:
ان الاساس في عمل كيزن هو تحليل كافة العمليات التي تستخدم

أولاً: التكلفة المستهدفة:

ان التكلفة المستهدفة هي احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الموجهة نحو السوق ويمكن استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية في بداية دورة حياة المنتج لضمان وتعزيز الربحية والإنتاجية فالتكلفة المستهدفة تدرء التكلفة المطلوبة للمنتج على اساس اسعار السوق التنافسية للوصول الى الربح المستهدف وفيها تتم عملية التسعير بشكل مغاير للطريقة المعروفة التقليدية إذ بموجها يتم تحديد سعر البيع اولا ثم يتم طرح هامش الربح المطلوب فتكون النتيجة التكلفة المستهدفة التي يجب ان لا تزيد عنها تكلفة الصنع الفعلية.

مفهوم التكلفة المستهدفة:

عرفت بأنها : تقنية لتخطيط الربح وإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض التكاليف للمنتجات في مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة التصنيع (Atkinson, et.al., 2007: 320).
اما (Hilton) فيرى بانها تقنية لإدارة التكلفة إذ ان الإدارة تسعى لإدارة تكاليفها وربحياتها بشكل استراتيجي والتأكد من المنتج قد صمم ويمكن انتاجه باقل تكلفة ممكنة حتى بالإمكان تسعيره بشكل تنافسي فالادارة هنا باستخدام هذه التقنية يمكن ان تحقق وضع تنافسي مستقر في الأسواق (Hilton, 2008: 648).

دوافع التحول من النظم التقليدية للتكلفة الى التكلفة المستهدفة: لقد كانت هنالك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف وقد كانت أوجه القصور هذه هي في ذات الوقت الدوافع للبحث عن بديل افضل ومن اهم أوجه القصور في النظم التقليدية مايلي

1. ان التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد السعر دون النظر الى سعر السوق التنافسي.
2. النظم التقليدية لا تهتم بقرارات واقتراحات الموردين قبل عملية الإنتاج ولكن تهتم بعد الانتهاء من عملية الإنتاج.
3. عند اجراء تخفيض للتكلفة فانه يقصد بذلك التخفيض لتقليل فرص الضياع والتلف بالوحدة الاقتصادية دون الاخذ بنظر الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
4. تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً وعلى ضوءها تقوم بتحديد سعر البيع إذ نصيف الى التكلفة هامش الربح المستهدف ليصبح بذلك سعر البيع.
5. تعطي الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق دون النظر الى تخفيض التكلفة أولاً. (Blocher, et.al., 2010: 12)

لقد تطورت هذه التقنية عن طريق خاصيتين مهمتين للأسواق والتكاليف هي (833-834: Garrison, et.al., 2006)

1. ان اغلب الوحدات الاقتصادية لا تستطيع السيطرة على تسعير منتجاتها بالشكل الذي ترغبه إذ يحدد السوق هذه الأسعار لذا فان سعر السوق المتوقع يؤخذ على انه معطى مسبقاً عند تحديد التكلفة المستهدفة.
2. تتحد اغلب التكاليف في مرحلة التصميم ، فعندما يصمم المنتج ويدخل حيز الإنتاج لا تستطيع الوحدة الاقتصادية عمل الكثير لتخفيض تكلفته بشكل ملحوظ.

المبادئ الواجب اتباعها لتحديد التكلفة المستهدفة:

- تتضمن تقنية التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية كما أشار إليها (Hilton).
1. السعر يقود التكلفة: لتحديد التكلفة يجب معرفة السعر الذي يمكن بيع به المنتج في الأسواق وبعد طرح هامش الربح المستهدف نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب ان يتم تصنيع المنتج بحودها
 2. التركيز على الزبون: لتحقيق الربح في تطبيق هذه التقنية ينبغي معرفة تفضيلات الزبائن وردود افعالهم والسعر الذي يمكن ان يدفع من قبلهم مقابل المنتج.

ذات جودة عالية وتوضح هذه العملية نقطة البداية بهدف المحافظة على الاتجاه الصحيح (Guan,et.al.,2009:438)

3 - رضا الزبون :ان احتياجات الزبائن ليست مستقرة او ثابتة اذ انها تتغير باستمرار فان الميزه السلعيه الخاصه التي تعد ابتكاره اليوم سوف تعد مجرد روتين غذا وان اسعار بيع السلع التي تعد رابحه اليوم تكون خاسرغدا الشده المنافسه وللاستجابة لهذه الاحتياجات بهدف تحقيق رضا الزبون فان الطريقه الوحيدة هي التحسين المستمر(Goetsck&Davis,2006:455)

المبحث الثالث : الميزة التنافسية

مفهوم واهمية الميزة التنافسية:

عرف بورتير (Porter) الميزة التنافسية بقوله (ان الميزة التنافسية تنشأ بمجرد توصل الوحدة الاقتصادية الى اكتشاف طرائق جديدة اكثر فاعلية من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا بمعنى اخر بمجرد احداث عملية بمفهومه الواسع. (Porter,1998:8)

وقد وضع (porter) انموذجا لقوى المنافسه الخمسة وبين فيه كيف يمكن ان تؤثر هذه القوى على تخفيض ربحية الوحدات الاقتصادية الصناعية , فضلا عن استعمال القوى الخمسة كادوات تحليلية لاختبار البيئة التنافسية وهي كالآتي:(Porter,2001:69)

1. تهديد الداخلون الجدد الى السوق .
2. تهديد المنتجات او الخدمات البديلة.
3. قوة مساومة المشترين (الزبائن) على مخرجات الوحدة الاقتصادية.
4. المنافسون الحاليون والمحتملون في الصناعة (المنافسة الشديدة).
5. قوة مساومة المجهزين على مدخلات الوحدة الاقتصادية.

وعرفت ايضا بانها تعني ايجاد ميزة منفردة تتفوق الوحدة الاقتصادية بها على المنافسين, اي ان هذه الميزة تجعل الوحدة الاقتصادية فريدة ومتميزة عن المنافسين الاخرين (Heizer&reuder,2008:36)

لكي تكون الميزة التنافسية قوية ينبغي ان تمتلك خمس خصائص هي:

1. ان تكون موجهة بواسطة احتياجات ورغبات الزبائن اذ توفر الوحدة الاقتصادية قيمة لربائنها لا يوفرها المنافسين.
2. ان يكون لها مساهمة مهمة للنجاح.
3. تلحق انسجام بين الموارد الفريدة للوحدة الاقتصادية والفرص البيئية اذ ليس هنالك وحدتين تمتلكان نفس الموارد وانما الاستراتيجية الجيدة هي التي تستعمل هذه الموارد بكفاءة
4. انها ثابتة ودائمة ومن الصعب تقليدها
5. انها توفر الحافز والتعليمات لكل وحدة اقتصادية . (Evans&Dean,2003:319)

مما تقدم نستنتج ان:

- الميزة التنافسية هي الطريقة التي يقود بها الفكر الاستراتيجي موارد وقدرات الوحدة الاقتصادية باتجاه تحقيق مزايا قيمة للزبائن تتفوق فيها على الوحدات الاقتصادية الأخرى .
- هذه المزايا تقود الوحدة الاقتصادية الى تحقيق حصة سوقية كبيرة وارباح عالية ورضا ولاء الزبون.

اسبقيات التنافس (عوامل النجاح)

تعرف اسبقيات التنافس على انها الابعاد الهامة التي ينبغي ان تكون ضمن العملية لارضاء الزبائن الداخليين والخارجيين حاليا وفي المستقبل وهي:

1- التكلفة:

تعد التكلفة البعد التنافسي الأول تستند اليه الكثير من الوحدات الاقتصادية عبر سعيها للمحافظة على الحصة السوقية وتعزيزها

في الانتاج لمعرفة مواطن القوة لتطويرها ومعرفة مواطن الضعف لتجنبها ومعالجتها(Hill,2000: 507).

تعتمد تكلفة كيزن على مبدأ الحاجة الدائمة للتغيير وعدم قبول العمليات الحالية على حالها وان الشعور بالتحسين والسعي الى التحسينات وتطبيق التغييرات الناتجة هي اساس هذا الاسلوب . اذ يتم التركيز على العمليات وليس المخرجات وبأتم النجاح من العاملين , وكذلك تعتمد على معرفة الاشخاص ونظرتهم الى الانظمة والاجراءات الداخلية في مقدرتها على تحديد التحسينات وتعد من اهم العناصر للنجاح. (Stevenson , 2005:398)

وتحسب تكلفة كيزن في الشركات الصناعية بموجب المعادلات الآتية:

الانتاج الفعلي في السنة السابقة	÷	مبلغ التكلفة الفعلية في السنة السابقة	=	1. مبلغ التكلفة الفعلية للوحدة الواحدة في السنة السابقة (أ)
الانتاج المتوقع في الفترة الحالية	×	مبلغ التكلفة الفعلية للوحدة الواحدة في السنة السابقة (أ)	=	2. المبلغ المتوقع للتكلفة الفعلية لجميع المصانع في الفترة الحالية (ب)
المعدل المطلوب لتخفيض الكلفة الى التكلفة المتوقعة	×	المبلغ المتوقع للتكلفة الفعلية لجميع المصانع في الفترة الحالية (ب)	=	3. تكلفة كيزن المستهدفة في المصانع (ج)

(Atkinson, et.al., 2004:295-296)

اذ ان المعدل المطلوب تخفيض التكلفة الى التكلفة المتوقعة هو اساس تحقيق الزبح المستهدف للسنة ويسمى ايضا بمعدل التخفيض المستهدف وهو نسبة مبلغ التخفيضات المستهدفة له على اساس التكلفة ويطبق هذا المعدل لجميع التكاليف المتغيرة وينتج عنه كميات مميزة من التخفيضات المستهدفة للمواد الاولى, الاجزاء, الاجور المباشرة, الاجور الغير مباشرة,وبقية التكاليف المتغيرة

وتحدد تكلفة كيزن لكل مصنع بالطريقة الآتية:

المبلغ الكلي للتكاليف المسطر عليها مباشرة لجميع المصانع	÷	التكاليف المسطر عليها من قبل كل مصنع	=	4.النسبة المعينة لتخفيض التكلفة (د)
النسبة المعينة لتخفيض التكلفة (د)	×	تكلفة كيزن المستهدفة في الفترة الحالية لجميع المصانع (ج)	=	5.تكلفة كيزن الكلية كل لكل مصنع

(Atkinson, et.al., 2004:295-296)

هناك عدة اهداف لتكلفة كيزن وكالاتي :

- 1 - خفض التكلفة : عن طريق خفض المستمر لتكاليف الانشطة التي لا تضيف قيمهوتقليل الهدر والضياع في المواردوالتحسين في وقت دورة التصنيع , فضلا عن اقتراحات التحسين المقدمة من قبل العاملين والتي تأخذ بجديده وتطبيق المناسب منها Hilton 220 , 2008
- 2 - تحسين الجودة: تسهم تكلفة كيزن بتحسين الجودة عن طريق المد الوحدة الاقتصادية بخريطة تمكنها من المواضبة على انتاج سلع

2. التسليم في الوقت المحدد: ويقصد به الالتزام التام بوقت التسليم المحدد الى الزبائن معبرا عن ذلك بالنسبة المئوية للطلبات التي سلمت الى الزبائن بالاوقات المحددة (في الوحدات الاقتصادية الصناعية) ويقاس بالنسبة المئوية للزبائن الذين ينتظرون للحصول على الخدمة لمدة معينة كأن تكون اقل من خمس دقائق لتقديم وجبة الطعام في المطاعم (في الوحدات الاقتصادية الخدمية).

3. السرعة في التطوير: ويقاس بمقدار الوقت المطلوب لتطوير وتصميم منتج جديد وإنتاجه فكلما كان الوقت المنقضي من لحظة تولد الفكرة حتى التصميم النهائي والإنتاج قصيرا كلما كان للوحدة الاقتصادية حافة تنافسية قيادية تتفوق على المنافسين. (Krajewski&Ritzman, 2005:64)

4-المرونة:

وهو البعد الرابع من ابعاد او اسبقيات الميزة التنافسية وتعد المرونة احد عوامل النجاح الأساسية للوحدة الاقتصادية . وعرفت بانها خاصية لعمليات الوحد الاقتصادية التي تمنحها القدرة على التفاعل بسرعة وكفاءة مع تغير حاجات الزبائن حيث التنوع والحجم وسرعة الابتكار في انتاج وتقديم منتجات جديدة . (Krajewski&Ritzman, 2005:65).

وهناك ثلاثة اسبقيات للمرونة وهي :-

1. الايضاء والزبونية: هي القدرة على التكيف والاستجابة مع الحاجات الفريدة لكل زبون وتغير تصاميم المنتج (الخدمة) حيث يتم تقديم المنتجات والخدمات حسب رغبة الزبائن حيث ان الوحدات الاقتصادية تدرك جيدا العواقب الوخيمة اذا لم تحدث استجابة فورية وسريعة لمتطلبات وتوقعات الزبائن.

2. مرونة الحجم: هي قابلية الوحدة الاقتصادية لتسريع او ابطاء معدل الإنتاج بسرعة لمعالجة التقلبات لخدمة في الطلب على ان تبقى تعمل بشكل اقتصادي ومرجح وخاصة عند ابطاء وتخفيض معدل الإنتاج بشكل كبير.

3. التنوع: هي قابلية الوحدة الاقتصادية على تقديم تشكيلة واسعة من المنتجات والخدمات بصورة كفوءة ويختلف التنوع عن الايضاء بكونه غير موجه نحو زبون معين وتستطيع الوحدة الاقتصادية من خلال هذه الاسبقية ان تمتلك القدرة على التركيز على حاجات زبائنها من خلال تركيزها على المنتجات والخدمات المحددة مسبقا (Davis,et.al.,2003:35).

وهناك من يضيف الابداع كبعد تنافسي محل المرونة وهناك من يعتبره بعدا خامسا للميزة التنافسية في حين يرى البعض الاخر ان الابداع يدخل في كل بعد من الابعاد التي تم ذكرها التكلفة , الجودة , الوقت , المرونة .

فالابداع يمكن ان يتحقق من خلال التحسين المستمر وتخفيض التكاليف ويمكن ان يتحقق بتحقيق رغبات الزبائن عند مقابلة متطلبات التسليم السريع وايضاء المنتجات في الوقت المحدد. (النعيمي , 2007 : 33)

المبحث الثالث : العلاقة بين تقليب التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن والميزة التنافسية

أولاً: العلاقة بين التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية

ان التكلفة المستهدفة هي احدى تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية الموجهة نحو السوق فهي تحدد التكلفة المطلوبة للمنتج على اساس اسعار السوق التنافسية للوصول الى الربح المطلوب. ويمكن القول ان التكلفة المستهدفة تساعد على انجاح تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية , اذ تعتبر عملية نظامية وتبدأ من مرحلة تخطيط المنتج لتقليل كلفة المنتج وتحقيق الربح , فهي شائعة في الوحدات التي لديها عمليات تصنيع غير مترابطة ودورة حياة منتج قصير وتغيرات منتظمة في التصميم , مما يتطلب تغير التكنولوجيا الحالية باخرى جديدة لوكالة المنافسين, وعليه فان على الوحدة تغيير كلفها المقدر الخاصة بعمليات الانتاج والتكنولوجية الحالية والتي هي اعلى من

والتمتع بمزايا اقتصاديات الحجم أهمها تعويض انخفاض هامش الربح الناجم عن تخفيض السعر عبر حجم كبير للمبيعات. (المعموري,1999:13)

وهناك عدة شروط ينبغي على الوحدة الاقتصادية ان تراعيها اذا ما ارادت تخفيض تكلفتها ومنها:

1. تخفيض المخزون بانواعه الى ادنى حد ممكن.
2. تحسين عمل السيطرة النوعية وممارسة رقابة محكمة للتخلص من او تخفيض الوحدات المعيبة وغيرها.
3. المحافظة على تصميم المنتج وتطويره باستمرار.
4. تطوير مهارات العاملين من خلال اشراكهم بدورات مستمرة.
5. التنظيم الداخلي السليم لوسائل الإنتاج لضمان التدفق الكفوء داخل المصنع.

بناء على ماتقدم نستنتج ان تحقيق الميزة التنافسية عن طريق خفض الكلف مقارنة بالمنافسين لها ينبغي الا يكون على حساب التضحية بجودة الإنتاج والخدمات. (الوائلي,2005:13)

2-الجودة:

تعد الجودة المرتكز وممارسة الأساسي لتحقيق الميزة التنافسية وأنها عامل النجاح الحاسم لكل الوحدات الاقتصادية وقد احتلت الجودة أهمية كبرى بالنسبة للزبون وان الجودة هي المفتاح لتحقيق الأرباح وهذا ما أكده احد الباحثين بقوله (ان التحسينات في الجودة تساعد الوحدات الاقتصادية على زيادة المبيعات وتقليل الكلف وبالتالي زيادة الربحية من خلالها وان الجودة عبارة عن مقياس لمدى تلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم المعلنة والضمنية وتتبع أهمية الجودة من الاتي : (نعمة,2006:14)

1. سمعة الوحدة الاقتصادية: يمكن ان تعتمد الوحدة الاقتصادية على سمعتها في الجودة فيما اذا كانت جيدة ام سيئة.
2. المضامين العالمية: لكي تتنافس الوحدة الاقتصادية عالميا ينبغي ان تحقق المنتجات الجودة والتصميم العالمي وكذلك الاسعار.
3. المسؤولية القانونية: اذ يمكن ان تتحمل الوحدة الاقتصادية ذات العيوب في منتجاتها نفقات قانونية وخسائر كبيرة إضافة الى الدعاية السيئة.
4. رفع معنويات العاملين: مما يؤدي الى زيادة الإنتاجية.
5. تحسين أداء العمليات: من خلال تخفيض مستوى المخزون والضياعات والكلف المختلفة للعملية الإنتاجية.
6. حماية الوحدة الاقتصادية من المنافسين: الذين يقدمون منتجاتهم بأسعار مخفضة وهامش ربح قليل.

3-الوقت (التسليم)

تنامت الحاجة الى التسليم الفاعل بوصفه شكلا من اشكال تمايز الوحدات الاقتصادية وبعدا تنافسيا لا غنى عنه في ظل تزايد أهمية الوقت للزبون لاسيما مع الوحدات الاقتصادية التي تقوم بالاصنع حسب الطلب (Make-to-order) وفي مقدمتها وحدات الخدمة. (المعموري,1999:21)

ويرى (Garrison & Noreen) ان الوقت والتسليم يتحدد وفق الاستجابة للزبون في بيئة التصنيع الحديثة بالوقت الذي يضيف قيمة ويعرف بوقت دورة التصنيع والتسليم للزبون . ويتضمن وقت استلام الطلب من الزبون ووقت عمليات التصنيع ووقت تسليم المنتج النهائي الى الزبون , مع ان يتم استبعاد الوقت الذي لا يضيف قيمة (وقت الانتظار , وقت الفحص , وقت التخزين) لتقليل وقت الدورة من خلال تحسين كفاءة دورة التصنيع. & Garrison (Noreen,2008:447)

ان التنافس على أساس الوقت او التسليم يتضمن ثلاثة جوانب هي:

1. السرعة في التسليم: والتي تقاس بمقدار الوقت الواقع بين تاريخ طلب الزبون وتاريخ تلبيةه وعادة ما يطلق على هذا الوقت بفترة الانتظار ويمكن التحكم بفترة الانتظار من خلال الاحتفاظ بالمخزون وبطاقة فائضة.

والخدمات والجدول (1) يوضح اعداد قائمة التكاليف والإيرادات

الملاحظات	التكاليف الفعلية الفعلية للبطارية القياسية مع استبعاد منحة الراتب والقرض **		التكلفة الفعلية للبطارية القياسية مع استبعاد منحة الراتب والقرض **
	المبلغ دينار	النسبة المئوية	
التكاليف المتغيرة لمرافق الإنتاج وخدمات مواد اولى واصناف وتغليف أدوات التشغيل وصاريف المبرور	36595		10079 16749
مجموع التكاليف المتغيرة	63423	96,862%	
التكاليف الثابتة لمرافق الإنتاج وخدمات الإنتاج لتغليف المنتج	2055		
مجموع التكاليف الثابتة **	2055	3,138%	
مجموع تكاليف الصنع (متغيرة وثابتة) + تكاليف تسويقية + تكاليف ادارية	39 5168	400% 0,05%	
التكاليف الفعلية الفعلية للبطارية القياسية (55A)	70685	7,311%	
سعر البطارية الواحدة (المتغيرة)	71500		
معدل التحويل (المتغيرة)	815		

جدول (1)

تحديد التكاليف الكلية الفعلية للبطارية السائلة (55A) وقائمة التكاليف والإيرادات للبطارية السائلة القياسية

* جميع جداول الجانب العملي هي من اعداد الباحث اعتمادا على سجلات الشركة.

** سيتم استبعاد الرواتب لانها كلف ثابتة تتأثر بقرارات الدولة فقط عند تطبيق التكلفة المستهدفة.

يلاحظ من الجدول (1) ان التكاليف المتغيرة للبطارية السائلة (55A) لعام 2015 تبلغ (63423) دينار وتشكل نسبتها (96,862%) من تكاليف صنع البطارية في حين ان التكاليف الثابتة حصلت على (3,138%) من تكلفة الصنع وعلى ضوء ذلك يمكن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.

ويمكن احتساب التكاليف الكلية الفعلية للبطارية (55A) وتستهمل الشركة معاملات تحويل مستندة الى معادلات والجدول (2) يوضح التكاليف الفعلية للبطارية السائلة لعام 2018 وأسعار بيعها باستعمال معامل التحويل الخاص بها.

معدل التحويل	التكلفة الفعلية للبطارية بالدينار (1)	سعر بيع البطارية الواحدة بالدينار (2)	معدل التحويل (المتغيرة)
1,000	70685	71500	815

جدول (2)

التكاليف الفعلية للبطارية السائلة بدون منحة الراتب والقرض حسب الساعات مقارنة بأسعار بيعها لعام 2018 وباستعمال معاملات التحويل

يتضح من الجدول (2) ان التكلفة الفعلية للبطارية (55A) تحقق هامش ربح بسيط بالنسبة لسعر بيعها.

وبناء على المعطيات فان نظام التكاليف الفعلية الذي تعتمد عليه الشركة يخلو من تطبيق أي تقنية من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وخصوصا في مجالات التخطيط الاستراتيجي للإنتاج والتسويق والرقابة واتخاذ القرارات تقويم الأداء الاستراتيجي ويعزو ذلك الى ان الشركة تعتمد على السياسات المقررة من الوزارة وبالتالي سياسات الدولة بشكل عام وهي عبارة عن دفع الرواتب والمستحقات نهاية كل شهر وهو الشيء المهم في جميع قطاعات الدولة الاقتصادية للاستجابة للتغيرات الاقتصادية الجديدة ومواجهة عوامل المنافسة. وعلى الرغم من ذلك ان الدراسة الحالية تسعى للاخذ بالخيار الاستراتيجي الذي يهدف الى تبني استراتيجية قيادة التكلفة الأقل بشكل ينسجم مع ظروف الشركة الحالية وإمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة من اجل تحقيق التحسين المستمر الذي تنشده الشركة وبناء الميزة التنافسية لها من خلال الجودة العالية والتكاليف الأقل وضمان تحقيق عوامل النجاح الحاسمة الأخرى للشركة وعودتها بكفاءة وفاعلية الى السوق المحلية ضمن الاجل القصير على الأقل.

ثانيا: تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة في الشركة المبحوثة بدون منحة الرواتب

الكلفة المستهدفة، وذلك لان قوى السوق تتطلب من الوحدة ان تخفض كلفتها او تخسر جزءا من الارباح، عليه فان اعادة تصميم المنتج وهندسة القيمة تستخدمان لتخفيض الكلفة المقدرة الى الكلفة المستهدفة.

هناك وسيلتين تستخدمهما الوحدة الاقتصادية في تصميم المنتج لتحقيق الكلفة المستهدفة هما:

• الوسيلة الاولى: التحليل الوظيفي: يتم تحليل منتج الوحدة المنافسة لتحديد الخصائص الوظيفية للمنتج من اجل معرفة العمليات المستخدمة فيه وتكاليف صنعه والهدف هو ادخال تعديلات تمت ملاحظتها الى التصميم من اجل خفض الكلف (Hansen&Mowen,2003:405).

• الوسيلة الثانية: هندسة القيمة: يتم انجاز الكلفة المستهدفة اما بواسطة تحسين تصميم المنتج وتخفيض كلفته من دون التضحية بالخصائص الوظيفية غير الضرورية التي تزيد تكاليف المنتج والذي يكون الزبون غير مستعد للدفع مقابل تلك الخصائص.(Bragg,2001:533)

تعد استراتيجية المواجهة من الاستراتيجيات التي تتنافس بها الوحدات ومن خلال ثلاثة ابعاد رئيسية يطلق عليها مصطلح ثلاثية البقاء والتي تمثل ركائز اساسية للمنتج في عالم اليوم هي الكلفة، السعر، الجودة والوظيفية والتي تلعب دورا مهما في بقاء الوحدة في المنافسة.(Cooper&Slagmulder,1997:9)

اخيرا وبناء على ذلك تعد تقنية الكلفة المستهدفة وسيلة مهمة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، كما انها تعمل باستمرار على مواجهة المنافسة من خلال متابعة الاداء وبالتالي يمكن ان يساء ذلك على انجاح تنفيذ استراتيجية العمليات للوحدة، من خلال تكاملها مع تقنيات ادارة التكلفة الأخرى.

ثانيا: العلاقة بين تكلفة كيزن والميزة التنافسية:

ان التقنية الثانية لانجاز التحسين المستمر فهي تكلفة كيزن، التي تشير الى التحسينات الصغيرة والمستمرة والتدرجية في الانشطة والعمليات بدلا من التحسينات الكبيرة (الجزرية) فالاولى تتم على ضوء التكنولوجيا الحالية اما الثانية فتتطلب الابتكارات والاستثمار في التكنولوجيا الجديدة.(Drury,2008:896)

كما ان تكلفة كايون تركز على:

1. تخفيض كلف العمليات التصنيعية.
2. اجراء تحسينات صغيرة ومستمرة ومتدرجة للانشطة.
3. زيادة كفاية عمليات التصنيع.

وهي جهود مستمرة للتحسين المستمر لتخفيض كلف الإنتاج وزيادة جودته او تحسين عمليات الإنتاج بعد ان تكون عمليات الإنتاج قد بدأت فعلا (Barfield,2003:770)

ولهذا فان الاختلاف الجوهرى لهذه التقنية عن تقنية تحديد الكلفة المستهدفة بانها تركز على عمليات تخفيض الكلفة في مرحلة الإنتاج فضلا عن كون التخفيض يجري بشكل مستمر وتدرجي ومن خلال النشاطات الصغيرة جدا بدلا من التحسينات الفجائية التي تتم عبر الادباغات او الاستثمارات الكبيرة في التكنولوجيا.

وان اجراء التحسينات وتخفيض الكلفة هما اهداف ومسؤولية في ان واحد لجميع العاملين في الوحدة الاقتصادية.

الفصل الثالث: تطبيق تقنيي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن

اولا: تحديد التكلفة الكلية للبطارية

لغرض تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لمرحلة تصميم البطارية السائلة يتطلب تحديد التكاليف الكلية الفعلية لانجاز البطارية السائلة الحاصية لان هذا التحديد يعتبر بمثابة هدف للتخفيض الجوهرى ومن واقع سجلات التكاليف يمكن استحصا التكاليف الفعلية (المتغيرة والثابتة) للبطارية السائلة (55A) موزعة على مراكز الإنتاج

يب- تحديد التكلفة المستهدفة للبطاريات السائلة التي تنتجها الشركة تعد مسألة تلبية احتياجات ورغبات الزبائن في مواصفات وخصائص المنتج بمثابة المحرك الاساسي لعملية تحديد التكلفة المستهدفة خلال مرحلة هندسة وتصميم البطارية السائلة بوقت مبكر.

وهذا يعني وجود علاقة تكاملية بين تحقيق الجودة والتكلفة الاقل هدفها ارضاء الزبون، وتعتمد عملية تحديد التكلفة المستهدفة على معرفة معدل اسعار المنافسين للبطارية الاجنبية المتاحة في السوق المحلية واعتمادها كأسعار بيع مستهدفة من قبل الشركة والذي اذا ماتم بيع البطارية السائلة بها فانها سوف تحقق للشركة هامش الربح الذي ترغب في تحقيقه.

تحدد الشركة حاليا نسبة من هامش الربح المطلوب مقدارها 15% من التكلفة على الطريقة التقليدية (التكلفة +) ولكن وجد ان هذه النسبة مرتفعة ولا يمكن تحقيقها في ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها الشركة وارتفاع اسعار بيع البطاريات المنتجة عن مثيلاتها في السوق المحلية، وقد تم اجراء مداومات مع مديري البحث والتطوير والتسويق والتخطيط والمالية لاقتناعهم بعدم امكانية تحقيق هذه النسبة وان نسبة 10% تعتبر مقبولة لتحسين تنافسية الشركة في السوق المحلية للوقت الحاضر على الاقل بسبب تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة. ويمكن ايجاد معادلة لتحديد التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة وكالاتي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح
للبطارية السائلة = المستهدف للبطارية - المستهدف للبطارية
الواحدة السائلة الواحدة السائلة الواحدة

أو أن
سعر البيع المستهدف = التكلفة المستهدفة + هامش الربح المستهدف

فالتكلفة المستهدفة = $\frac{\text{سعر البيع المستهدف}}{\text{نسبة هامش الربح المستهدف}}$

فمثلا متوسط اسعار المنافسين للبطارية السائلة (55A) من جدول (3) هو 63000 دينار يعتبر السعر المستهدف.

فالسعر المستهدف = التكلفة المستهدفة + الربح المستهدف
63000 = س + 10%
63000 = س + 1,1
س = 57273 دينار

ومن ثم فان الجدول (4) يلخص عملية احتساب التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة (55A) وكما يلي:

نوع البطارية المحلية	سعر البيع المستهدف (متوسط اسعار المنافسين)	التكلفة المستهدفة للبطارية الواحدة (2)	هامش الربح المستهدف الواحد من التكلفة (3) = 2-1
بطارية بابل (55A)	63000 (1)	57273	5727

جدول (4)

تحديد التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة (55A) التي تنتجها الشركة المبحوثة (المبالغ بالدينار)

ج- مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة للبطاريات السائلة الحامضية (تحديد مقدار التخفيض المستهدف)
سبق وتم تحديد التكلفة الفعلية للبطارية السائلة (55A) التي تنتجها الشركة في الجدول (1) وهذه التكلفة تمثل ما استنفذ فعلا من عناصر التكاليف خلال العمليات الضرورية لانتاج البطاريات خلال دورة التصنيع.

ويقدم الجدول (5) مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة (55A) وتمثل الفجوة السالبة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة ونسبته الى التكلفة الفعلية.

سيتم تطبيق خطوات تقنية التكلفة المستهدفة عمليا اطار عمل (بابل 1) لانتاج البطاريات السائلة والمطاطية والبلاستيكية ضمن الشركة المبحوثة وكالاتي :

أ- تحديد المنتجات المنافسة وأسعار بيعها (تحديد سعر البيع المستهدف):

بعد القيام باستطلاع ميداني لاسواق البطاريات السائلة لاجراء المقارنة بين منتجات الشركة ومنتجات نظيراتها من البطاريات السائلة المشابهة المستوردة (المنافسة) وأسعار بيعها من اجل تحديد سعر البيع المستهدف (متوسط أسعار المنافسين) لكل حجم من أنواع البطاريات السائلة لغرض استخدامه عند احتساب التكلفة المستهدفة وبعد تحديد مقدار هامش الربح الذي ترغب فيه الشركة والبالغ (10%) ومن خلال مقاطعة المعلومات التي تم الحصول عليها من قسم التسويق وما متوفر منها عن طريق الاستطلاع الميداني بالأسواق المحلية للبطاريات فقد تم تنظيم الجدول (3) الذي يقارن بين سعر البطارية (55A) المطروحة من قبل الشركة مع متوسطات أسعار البطاريات المستوردة (معدل أسعار المنافسين) واستعمال هذا المتوسط بمثابة سعر مستهدف في عملية تحديد التكلفة المستهدفة للبطارية (55A) مع ضرورة التركيز على ان هذا السعر يجب ان يكون مقبولا لدى الزبون وحافزا له مقابل ما يدركه من منافع نتيجة استعماله للبطارية.

وهذا يعني ان السعر المستهدف يعتمد على جانبين مهمين هما:
1. تحديد السعر المستهدف على وفق الأسعار والخصائص الوظيفية للمنتج المنافس في السوق.
2. تحديد القيمة المدركة من الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يوفره من منافع تليي رغبات وحاجات الزبون.

نوع البطارية	السعر المحلي المطروحة	المنتج	اسعار بيع البطاريات المستوردة			الوضع التقاسمي لسعر
			متوسط اسعار المنافسين	متوسط اسعار المنافسين	متوسط اسعار المنافسين	
بطارية بابل (55A)	71500	كوري كوري سوي ايراني	66000 63600 60000 52400	55 53 50 52	غير تقاسمي	
			63000	252000	63000	

جدول (3)

تحديد سعر البيع المستهدف لانواع البطاريات السائلة الحامضية (مقارنة متوسط اسعار بيع البطارية المحلية مع متوسط اسعار بيع البطارية المتوسطة) (معدل صرف الدولار الامريكي بما يعادله بالدينار العراقي = 1200)

من خلال الجدول (3) نلاحظ ان سعر البيع للبطارية (55A) التي تتمدده الشركة قد تجاوز متوسط مثيلاتها من البطاريات المستوردة وهذا يعطي مؤشر سلبي عن غياب التنافسية في اسعار الشركة بمعنى آخر فقدان الشركة لميزة السعر الاقل في السوق وما كان هذا الوضع ليحصل بدون اسباب ادت اليه يمكن اجمالها بالاتي:

1. عدم الاهتمام بدراسات السوق وبحث الزبون وتحليل اسعار منتجات المنافسين ومقارنتها باسعار بيع الشركة في الاسواق المحلية.
 2. الارتفاع المستمر بمعدلات التضخم بأثاره السلبية انعكس على زيادة عناصر الانتاج المجهزة للشركة.
 3. اغفال المتغيرات الحديثة المرتبطة بعوامل السوق خصوصا التغيرات في رغبات واحتياجات الزبون ودخول بطاريات جديدة ذات مواصفات مختلفة وباسعار مناسبة.
 4. عدم وجود استراتيجية واضحة للشركة في الوقت الحاضر تحدد لها سياسة ناجحة في ضوء متغيرات السوق الحديثة.
 5. عدم تفعيل السياسات والتشريعات الخاصة بالسيطرة على الاسعار وعدم الاخذ بالاتفاقيات المشتركة لعمليات الاستيراد والتصدير وفرص الرسوم الكمركية والضرائب مما جعل اسعار المنافسة عالية.
- التقدم التكنولوجي وعدم توافر المواد بالمواصفات المطلوبة وندرتها الطاقة الكهربائية مما أدى الى ارتفاع التكاليف واغفال بناء السعر على اساس تغطية التكلفة.

لتصل بالانتاج الى الطاقة المخططة وتحسين جودة منتجها وكفاءة وفاعلية عملياتها الانتاجية لضمان عدم تحول زبائنها الحاليين الى اقتناء البطاريات المستوردة، ان الحل السليم لاحداث تخفيضات حقيقية في تكاليف الانتاج انما يأتي من خلال تحسين انتاجية المدخلات (الموارد) لانتاج نفس المخرجات مع المحافظة على خصائصها الوظيفية لذلك لابد من توجيه المدخلات الضرورية نحو افضل الاستعمالات المتاحة واستبعاد كل ما هو غير ضروري ولا يضيف قيمة .

١-١ أسلوب التخفيض غير الكمي للتكاليف الفعلية :

اصبحت اليوم الاساليب غير الكمية الهندسية لتخفيض التكاليف بمثابة المنطلق الاساسي لتحسين تصاميم التكلفة المستهدفة وجودة مكونات البطارية في ان واحد لوضعها في مركز تنافسي تتفوق فيه على البطاريات المنافسة . ان تحقيق هدف خفض التكلفة بواسطة تطبيق تلك الاساليب الهندسية والقيمية يتطلب تضافر الجهود كل العاملين في أنشطة سلسلة القيمة كفريق عمل واحد يضم ممثلين من مهندسي التصميم والانتاج ومدير التسويق وخبراء البحث والتطوير ومحاسبي التكلفة للبدء بدراسات السوق وتحليل تصاميم البطاريات للمنافسين من حيث المواد الاولية والتكنولوجيا المستعملة فيها فضلا عن تحليل سلوك ومتطلبات الزبائن . وفيما يلي طريقتين شائعة الاستخدام ضمن الاسلوب غير الكمي لتخفيض التكاليف :

1-١ طريقة هندسة القيمة (تحليل القيمة) :

ان عملية تحليل وظائف مكونات او اجزاء البطارية السائلة في مرحلة التصميم يمكن ان يحقق تحسينات اضافة ذلك بادخال بعض التغييرات في مواصفات المواد الالاجزاء او التخلص من الوظائف التي لا تضيف قيمة للبطارية وبالشكل الذي يؤدي الى تخفيضات كبيرة وجوهريه في التكاليف المقدره للبطارية ومحاولة جعلها في حدود سقف التكلفة المستهدفة وفي بعض الاحيان دون التكلفة المستهدفة ويتم ذلك من خلال عملية التخلص من الاجزاء غير الضرورية او الاخطاء والعيوب في الاجزاء الاساسية التي تتسبب في سرعة عطل البطارية او فشلها المبكر لدى الزبون وهذا سيحقق وفورات في تكاليف الصيانة او الاستبدال او التعويض خلال مدة الضمان ، بمعنى اخر ان الاهتمام بمتطلبات السوق والايفاء برغبات واحتياجات الزبون عند وضع تصاميم البطارية وباستخدام هندسة القيمة سيحقق تخفيضا ملحوظا في تكاليف البطارية من دون التضحية بادائها الوظيفي وكل هذا يحصل عندما يتم استبعاد كل مسببات حدوث الاعطال او الفشل سواء كانت مصنعة داخل خطوط الانتاج او لدى الزبون . ان تطبيق طريقة التخفيض النوعي على اساس هندسة قيمة مكونات البطارية السائلة القياسية (55A) يستلزم تحليل القيمة وفقا لمعادلة تحقيق التكلفة المستهدفة . ومن خلال الدراسات الهندسية في الشركة والتي توصل اليها قسم التكنولوجيا في الشركة حيث تم تحديد المكونات المادية للبطارية والتي من خلالها نستطيع تحليل التكلفة المستهدفة للبطارية والجدول الاتي يوضح ذلك .

مكونات البطارية	البطارية نوع (55A)
عدد الخلايا في البطارية	6
عدد الاواح الموجبة في الخلية	5
وزن المشبكة (غم)	75
وزن المادة الفعالة (غم)	102
عدد الاواح السالبة في الخلية	5
مجموع الاواح الموجبة والسالبة في الخلية الواحدة	10

جدول (6)

تحليل مكونات البطارية السائلة الحامضية

نوع البطارية	التكلفة الفعلية بتقدير	التكلفة المستهدفة بتقدير	مقدار التخفيض	نسبة التخفيض
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

جدول (5)

مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة (55A) وتحديد مقدار التخفيض المستهدف

نلاحظ من الجدول ارتفاع كبير في التكلفة الفعلية لانتاج البطارية السائلة (55A) حيث تجاوزت التكلفة المستهدفة بمقدار 13412 دينار وان نسبة التخفيض المستهدف بلغت 18.974% ويعود ذلك الى:

اولا:- القصور في اساليب احتساب التكلفة الفعلية التقليدية المطبقة في احتساب تكاليف الانتاج والافصاح عنها والاطفاء المحاسبية في معالجة بنود التكلفة بين ما هو ايرادي وما هو رأسمالي وعدم التفريق بين المعيب الطبيعي وغير الطبيعي. ثانيا:- تحميل الانتاج بتكاليف الهدر والضاياع والتلف بأنواعه سواء كان بالمواد الاولية المستعملة او الانتاج تحت التشغيل او الانتاج التام.

ثالثا:- الزيادات الكبيرة في عنصر تكاليف الاجور والرواتب التي حصلت بعد عام 2008 وانعكاس تأثيرها في ارتفاع تكلفة وحدة المنتج. رابعا:- زيادة تكاليف خدمات الصيانة والتصليحات والاندثارات جراء التقادم التكنولوجي الكبير في المعدات والاجهزة والمكانن والمقاييس المختبرية وكثرة التوقفات والاعطال مما زاد في نصيب وحدة المنتج من هذه التكاليف .

خامسا:- وجود طاقات انتاجية كبيرة عاطلة (غير مستغلة) مع انخفاض شديد في مستويات الانتاج مما جعل التكلفة الفعلية عالية جدا وخصوصا الاجزاء الثابت وهذا مؤشر سلبي على سوء اداء أنشطة الشركة في استهلاك مواردها وكذلك عدم تنافسية منتجات الشركة مع المنتجات المنافسة في السوق المحلي وهذا يعني ان الشركة تعرضت وتعرض حاليا الى خسائر كبيرة جراء عدم امكانية تسويق منتجاتها باسعار تنافسية ، وفي ظل هذا الوضع كيف ستتمكن الشركة من تصريف منتجاتها ولو باقل من التكلفة الفعلية وكذلك تخفيض تكلفة نتاجها الفعلية باتجاه سقف التكلفة المستهدفة ؟

أساليب تخفيض التكلفة الفعلية للبطارية السائلة الى تكلفتها المستهدفة (تحقيق التخفيض المستهدف) :

في ضوء الجدول (5) تم تحديد التخفيض المستهدف المطلوب تحقيقه من التكاليف الفعلية للبطارية ذات الحجم (55) من اجل غلق الفجوة السالبة بين هذا النوع من التكاليف والحدود التي تجاوزتها متمثلة في سقف التكلفة المستهدفة وذلك من خلال اتباع احد الاسلوبين الاتيين او كليهما :

١- أسلوب التخفيض الكمي للتكاليف الفعلية :

يتم اعتماد هذا الاسلوب في تخفيض التكاليف في حالة الاخذ بنظر الاعتبار منحة الراتب اذا توافرت شروط معينة يمكن ايجازها بالاتي :
1. وجود طاقات انتاجية غير مستغلة لدى الشركة ينبغي استغلالها للاستفادة من وفورات الحجم الاقتصادية للانتاج .
2. وجود حجم طلب في السوق يستوعب الزيادات الحاصلة في حجم الانتاج وبالمواصفات المطلوبة التي تلزم استخدامات الزبائن .

ان اهمية تحقق الشرطين المترابطين تترتب من كونهما سيمنعان حدوث اي زيادات اضافية في تكاليف التخزين، وتكاليف البطاريات المعيبة او التالفة فضلا عن ذلك فان الشرطين يضمنان الاستجابة لمتطلبات السوق المحلية والخارجية ، كما ان تبني الشركة لاقتصاديات الحجم يمكن ان يحقق لها تخفيض التكلفة من خلال الوفورات في اقتصاديات الحجم ان ذلكم زاد حجم الانتاج سيقبل نصيب البطارية الواحدة من التكاليف الثابتة شرط ان تلي الزيادة في الانتاج حجم الطلب المتوقع في السوق ، فاذا ما تبنت الشركة استراتيجية التكلفة الاقل فان عليها السعي لزيادة حصتها في السوق

التكلفة المستهدفة المبدئية للبطارية (55A)
7273

- التكلفة المستبعدة في المواد الاولية المستعملة بعد اعادة هندسة القيمة 3415
التكلفة المستهدفة المعدلة للبطارية (55A) في ضوء هندسة القيمة 53858 دينار

وعند مقارنة التكلفة الفعلية للبطارية (55A) مع التكلفة المستهدفة المعدلة في ضوء هندسة القيمة فان التخفيضات المتحققة ستكون 16827 = 53858-70685 ديناروهي تخفيضات جوهرية وحقيقية في تكلفة البطارية لانها استبعدت مل ما هو غير ضروري من التكاليف بحيث لا تؤثر في جودة اداء البطارية .

كذلك سنحاول هنا تفضيخ تكلفة وحدة المنتج لعناصر التكاليف الصناعية السائلة للبطارية (55A) اذ يلاحظ انخفاض حجم الانتاج لمنتجات الشركة وبالتالي انخفاض مستوى الطلب عليها وادائه الطاقات التصميمية والمتاحة والمخططة والانتاج الفعلي لمعمل بطاريات بابل 1 / وكالاتي :-

الطاقة التصميمية 358000 بطارية
الطاقة المتاحة =318500
الطاقة المخططة =179000
الانتاج الفعلي = 21252

ان سبب انخفاض حجم الانتاج وانخفاض مستوى الطلب عليها لم يكن السبب هو رداءة جودتها وانما توقف عدد من المكاتن والالات المستعملة في الانتاج ،وبعد التشاور مع السيد مدير الانتاج يقترح الباحث تحديث المكاتن والالات باخرى حديثة ومتطورة لزيادة الانتاج ، ان هذا المقترح سيخفض ما نسبته 50% من التكاليف الصناعية للبطارية السائلة (55A) وفي حالة تطبيق هذا المقترح ستخفص كلفة وحدة المنتج لعناصر التكاليف الصناعية للبطارية وكالاتي :

نوع البطارية	تكاليف صناعية حالية بالدينار *	التخفيض %50 بعد	مقدار الانخفاض في
بطارية (55A)	26828	13414	13414

جدول (9)

الانخفاض في تكلفة المنتج لعناصر التكاليف الصناعية للبطارية السائلة (55A)

* هي حاصل جمع الادوات الاحتياطية والمصاريف الاخرى (10079 + 16739)

2- طريقة التحليل المفكك (التحليل الوظيفي او الهندسة العكسية):-
يعد هذا التحليل لمكونات او اجزاء البطارية السائلة القياسية (55A) المنافسة كاساس لاجراء المقارنة المرجعية (الشريك المقارن) مع البطارية السائلة القياسية (55A) المحلية ويتم من خلالها اجراء

مقارنة الخصائص والوظائف لاجزاء البطارتين وملاحظة ماهية التحسينات والتغييرات التي اجراها المنافس في الاجزاء والتكنولوجيا وطريقة العمل والشكل والوزن والبطارية السائلة ومحاولة الاستفادة منها في تحسين خصائص ووظائف واجزاء البطارية المحلية والسعي لجعلها تتفوق على البطارية المنافسة من حيث الجودة العالية (الملائمة للاستخدام) والسعر الاقل.

ويبري الباحث ان هذه الطريقة هي مكملة لطريقة هندسة القيمة وتضمن الاستفادة من التطورات التي حدثت في طرق التصميم ونوعية المدخلات والتكنولوجيا المستعملة من قبل المنافسين ، فاذا ما استطاعت الشركة الاستفادة من كل ما تقدم اضافة الى تقليل نسبة التلغ في المواد الاولية وتحديث المكاتن والالات المستعملة في الانتاج فان هذا الامر سيساعدعلى تقليل نسبة التلغ في المواد واذا ما اعتمدت هذه المقترحات فان تكلفة المواد الاولية ستخفص بحدود 20% وهذا ما تمت ملاحظته من قبل الباحث من خلال متابعته لعمليات الشركة .

وفي ضوء ما تقدم يمكن تحليل التكلفة المستهدفة المبدئية للبطارية السائلة القياسية (55A)حسب مكوناتها في ضوء متوسط سعر المنافسين في السوق وكما مبين بالجدول الاتي :

مكونات البطارية	سعر البيع المستهدف (1) متكون	التكلفة المستهدفة (2) = 1.1 / 1 متكون (10% من التكلفة) (3)	هامش الربح المستهدف متكون (10% من التكلفة) (3)
المشعات والاطراف المزروجة (10 X 2500 X)	25000	22727	2273
شح الخواص الخشبية الرصاصية الفلج (1800 X)	18000	16364	1636
شح الخواص (850 X10)	8500	7727	773
تغليف الاطراف خشبية والموجبة	2500	2273	227
تغليف الاطراف	3000	2727	273
التجميع النهائي لاجزاء البطارية من الخلايا والاطراف والحوالز ورسفها في صناديق بلاستيكية وكبس الاطراف	6000	5455	545
المجموع	63000	57273	5727

جدول (7)

هيكل التكلفة المستهدفة المبدئية للبطارية السائلة القياسية (55A) المبالغ بالدينار

يتمثل هدف قسيمي البحث والتطوير والسيطرة النوعية في الشركة بتصميم وتصنيع وتقديم بطارية سائلة ذات جودة متميزة وقوية وبالقل وزن قدر الامكان مع التركيز على اهمية تحقيق الملائمة لمتطلبات واستخدامات الزبون وضمان عدم عطل البطارية لديه بوقت مبكر .

مما تقدم يرى الباحث تشكيل فريق لهندسة القيمة من مختلف الاختصاصات وكما قلنا سابقا يقوم باعادة النظر في تصميم مكونات واجزاء البطارية لتحسينها ووظائفها وزيادة جودتها بعد التخلص من الاسباب التي تؤدي لحدوث المشاكل والاطعاع والعيوب في البطارية المنتجة ، بالاضافة الى الاستفادة من تحليل البطارية المنافسة (الهندسة العكسية)لاستفادة من التحسينات في مكوناتها المادية وكذلك التعرف الى الاساليب والطرق التكنولوجية المستعملة في تصنيعها ، وعلى هذا الاساس يمكن استعمال هندسة القيمة كمحاولة لتعديل التكلفة المستهدفة للبطارية السائلة (55A) والبالغة 63000 دينار مع المحافظة على الوظائف الاساسية للبطارية وازالة الانشطة التي لا تصيف قيمة وتسبب في استهلاك الموارد وحدث التكاليف غير المبررة.

وبالفعل تم تشكيل فريق لهندسة القيمة وكانت مهمته البحث عن مصادر الهدر والضياع في الموارد المستعملة في تصنيع البطارية السائلة وتسببها في ارتفاع تكلفتها المقدرة ، وبعد اعادة تصميم مكونات البطارية قام الفريق بالتخلص من تلف المواد الاولية المبينة كمياتها وتكاليفها وتعديل التكلفة المستهدفة للبطارية وكما يلي :

نوع المادة	الكمية المستعملة (كغم)	سعر الكغم (دينار)	التكلفة المستهدفة للمواد الاولية في ضوء هندسة القيمة بالدينار
كربونات الكالسيوم	0.953	25	24
لحم لافران	0.417	85	35
ملح	0.298	12	4
تيتانيوم لتشميكت	0.149	4880	727
قصدير لتشميكت	0.013	1990	24
سبيكة زرنج	0.008	2585	21
C.M.C.	0.013	1400	18
رصاص نقي	0.434	750	326
كبريتات الباريوم	0.013	1500	20
فلداكس براون	0.014	450	6
بولي ايثيلين	0.005	1550	8
حامض الكبريتيك	0.543	265	144
P.V.C لتعازل	0.552	515	284
بولي بروبيلين لتشميكت	0.959	1850	1774
المجموع			3415

جدول (8)

التكلفة المستبعدة للمواد الاولية في ضوء هندسة القيمة

على ضوء معطيات الجدول اعلاه سوف تصبح التكلفة المستهدفة على اساس هندسة القيمة مساوية الى التكلفة المستهدفة المبدئية مطروحا منها تكاليف الضياعات في المواد الاولية المستعملة في تصنيع البطارية (55A) السائلة القياسية وكالاتي :-

- تم اعتماد نسبة تخفيض 4% للمواد والتكاليف الصناعية لامكانية تحقيقها في المستقبل القريب على ضوء تحديث المكنائن والالات .

نوع البطارية	تكلفة وحدة المنتج من المواد الأولية من جدول 4	تكلفة وحدة المنتج من المواد الأولية عند مستوى 80% من وحدة المنتج	الانخفاض في تكلفة المنتج
بطارية (55A)	36995	29276	7319

جدول (10)

الانخفاض في تكلفة المنتج من المواد الأولية للبطارية السائلة (55A) المبالغ بالدينار

والان سنقوم بتجميع التخفيضات المتحققة في تكلفة البطارية السائلة (55A) :

اجمالي التخفيض المتحقق في تكاليف انتاج البطارية الواحدة = التخفيض في التكاليف الصناعية + التخفيض في المواد الأولية = 13414 + 20733 = 27147 دينار

اما بالنسبة للتكاليف التسويقية والادارية فقد اتضح للمباحث من خلال الدراسة الميدانية بان جميع هذه التكاليف تعد تكاليف ثابتة لا علاقة لها بحجم الانتاج وعليه ان زيادة حجم الانتاج سيساهم بتخفيض نصيب البطارية الواحدة من هذه التكاليف . وبما ان حجم الانتاج لمعمل بطاريات بابل هو 21252 بطارية وهو منخفض بنسبة كبيرة قياسا بالانتاج المخطط البالغ 179000 بطارية فاذا ما استطاعت الشركة الاخذ بمقترحات الباحث الواردة في تخفيض التكاليف الصناعية وتكلفة المواد الأولية واذا ما استطاعت الشركة القيام ببرامج الصيانة اللازمة فان هذا سيؤدي الى انخفاض التكاليف التسويقية والادارية الى الخمس والدخول الاتي يوضح ذلك .

2- تخفيض التكلفة المستهدفة للتكاليف الصناعية:
اذا ما اخذت الشركة بمقترحات الباحث فيما يخص تحديث المكنائن والالات وزيادة الانتاجية فلاكثر من وجبة انتاجية اضافة الى زج العاملين بدورات تدريبية خارج القطر لاساهمهم المهارة والخبرة وبالتالي قيامهم بتحسين العمليات الانتاجية فان ذلك سيؤدي الى زيادة نسبة استغلال الطاقات الانتاجية ومن ثم زيادة حجم الانتاج واذا تم تنفيذ هذا المقترح فان التكلفة المستهدفة للتكاليف الصناعية ستتناقص بنسبة 4% و يوافق 1% اكل فصل من السنة وهذا ما تم تأكيده من قبل السادة مسؤولي اقسام التخطيط والمتابعة والانتاج والدائرة الهندسية ومسؤول حسابات التكلفة وعليه فان هدف تكلفة كيزن السنوي بالنسبة للتكاليف الصناعية وعند مستوى انتاج 36% * من الطاقة المخططة سيكون كالاتي :

- تم الوصول الى نسبة 36% كالاتي: 21252 X 3 اصعاف = 63756 بطارية 179000 وهي الطاقة المخططة فسيكون الناتج 36% تقريبا.

نوع البطارية	تكلفة وحدة المنتج من التكاليف الصناعية	نسبة التخفيض 4% بموجب تكلفة كيزن	هدف تكلفة كيزن للتكاليف الصناعية
البطارية السائلة (55A)	13414	537	12877

جدول (13)

هدف التخفيض بموجب تكلفة كيزن للتكاليف الصناعية (المبالغ بالدينار)

نوع البطارية	التكاليف قبل التخفيض من جدول 4	التكاليف بعد التخفيض من بمقدار الخمس	مقدار التخفيض
البطارية السائلة (55A)	5207	1041 (11)	4166

الانخفاض في نصيب البطارية الواحدة من التكاليف التسويقية والادارية (المبالغ بالدينار)

3- تخفيض التكلفة المستهدفة للتكاليف التسويقية والادارية:
اما بالنسبة لهذه التكاليف فهي الاخرى ممكن ان تنخفض بنسبة 4% اذا ما تم تنفيذ المقترحات السابقة ويجاد منافذ اخرى للتوزيع والدخول في اسواق جديدة وكالاتي :

نوع البطارية	التكاليف التسويقية والادارية لوحدة المنتج	نسبة التخفيض 4% بموجب تكلفة كيزن	هدف تكلفة كيزن للتكاليف التسويقية والادارية
البطارية السائلة (55A)	1041	42	999

جدول (14)

هدف التخفيض بموجب تكلفة كيزن للتكاليف التسويقية والادارية (المبالغ بالدينار)

وبالتالي سيكون اجمالي التخفيض بموجب تكلفة كيزن كالاتي
اجمالي التخفيض بموجب تكلفة كيزن = التخفيض بموجب تكلفة كيزن للمواد الأولية + التخفيض بموجب تكلفة كيزن للتكاليف الصناعية + التخفيض بموجب تكلفة كيزن للتكاليف التسويقية والادارية = 1171+537+42= 1750 دينار
مما تقدم يمكن ملاحظة الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة وهدف تكلفة كيزن وكالاتي:

نوع البطارية	التكاليف الفعلية (1)	التكاليف المستهدفة (2)	التكاليف المتبقية (3)	نسبة التخفيض كيزن بموجب تكلفة كيزن (4)	نسبة التخفيض كيزن بموجب تكلفة كيزن (5) = 3 - 4	نسبة هدف كيزن من التكاليف المستهدفة (6)	نسبة هدف كيزن من التكاليف الفعلية (7)
البطارية السائلة (55A)	70685	57273	24899	1750	23149	33	40

جدول (15)

مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة وهدف تكلفة كيزن لوحدة المنتج (المبالغ بالدينار)

مما تقدم نجد ان التخفيضات سواء في التكلفة المستهدفة او تكلفة كيزن يمكن ان تتحقق اذا ما اعتمدت الشركة على المقترحات الواردة انفا وبالتالي فان الشركة ستكون مريحة ويمكن ان تتنافس منتجاتها مع المنتجات المنافسة المستوردة والدليل على ذلك يمكن تقديمه في الجدول 16 .

نوع البطارية	تكلفة وحدة المنتج من المواد الأولية	نسبة التخفيض 4% بموجب تكلفة كيزن	هدف تكلفة كيزن للمواد الأولية
البطارية السائلة (55A)	29276	1171	28105

جدول (12)

هدف التخفيض بموجب تكلفة كيزن للمواد الأولية (المبالغ بالدينار)

1. ان الشركات الصناعية العراقية بحاجة ملحة الى تركيز استراتيجيتها نحو تقديم منتجات تلبى حاجات وتوقعات الزبائن من حيث الجودة والسعر والتسليم في الوقت المحدد.
2. السعي المستمر نحو تخفيض تكاليف انتاج وتسويق البطاريات السائلة من خلال البحث في مجالات جوهرية لتحقيق هذا التخفيض وخلق مرونة سعرية لزيادة ايرادات المبيعات.
3. اعتماد الدولة سياسات واضحة ومتوازنة في مجال التبادل التجاري مع الدول المصدرة للعراق.
4. ترشيد اوجه الانفاق نحو افضل الاستعمالات في الموارد وتحسين الجودة والانتاجية باستخدام التقنيات المناسبة لادارة التكلفة الاستراتيجية.
5. لكي تتجاوز الشركة اسباب ازمتها الانتاجية والتسويقية وتحقق التميز على منافسيها ينبغي لها ان تحدد اهداف التخطيط الاستراتيجي بوضوح والافضل اختيار خيار استراتيجية التكلفة المركزية في ظل الظروف الحالية.
6. ضرورة الاهتمام بتطبيق تقنية التكاليف المستهدفة بشكل متزامن من تقنية تكلفة كايزن لاحداث التكامل الاستراتيجي الهادف الى تحسين جودة المنتج وتخفيض تكاليفه الكلية وزيادة الارباح.
7. الاهتمام بدراسات البحث والتطوير لتحليل معلومات التغذية الراجعة عن سلوك الزبائن والمنافسين.
8. يتطلب التطبيق الناجح لادارة التكلفة الاستراتيجية ومنها تقنية التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن وجود ثقافة منظمة تؤمن بهذا التطبيق ودعم التزام الادارة العليا.
9. العمل على تنوع الانتاج مع التركيز على البطاريات ذات العائد التصديري الاكبر نظرا لتناسبها مع امكانات الشركة.

المصادر :

العربية

- عقيلي، عمر وصفي "مدخل الى المنهجية التكاملية لادارة الجودة الشاملة، (وجهة نظر)" الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، الاردن عمان 2009
- العلي، عبدالستار محمد، "ادارة الانتاج والعمليات: مدخل كمي" دار وائل للطباعة والنشر، عمان الاردن ط1، 2000.
- النعيمي، صباح عبدالوهاب عبدالرزاق، "تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقييم الاستراتيجيات الوظيفية في بيئة الاعمال المعاصرة" اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، 2007
- المعموري، ايثار عبدالهادي الفحان، "اثر أنشطة المنظمة في اسناد ابعاد التنافس"، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999
- الوائلي، علي عباس حسين، "دور نظم التكاليف في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات معمل بابل/2"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2005
- نعمة، اميرة محمد، "اثر تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الايزو في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال"، المؤتمر العلمي الثالث ، الجودة الشاملة في ظل ادارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الاردن، 26-27/4/2004

نوع البطارية (55A)	التكلفة الفعلية		التكلفة المستهدفة		تكلفة كيزن	
	سعر البيع	سعر التكلفة	سعر البيع	سعر التكلفة	سعر البيع	سعر التكلفة
71500	70685	815	63000	57273	5727	39851
23149	23149	23149	23149	23149	23149	23149

جدول (16)

صافي الربح او الخسارة المتوقع من تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن (المبالغ بالدينار)

يتضح من الجدول اعلاه ان صافي الربح الفعلي هو 815 دينار للبطارية ولكنه ارتفع عند تطبيق التكلفة المستهدفة الى 5727 دينار اي بزيادة قدرها 4912 دينار وعند تطبيق تكلفة كيزن ارتفع صافي الربح ليصل الى 39851 دينار وبزيادة عن التكلفة الفعلية بلغت 39036 دينار وكذلك بزيادة عن التكلفة المستهدفة بلغت 34124 دينار وهذا دليل على ان تقنيتي التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن ستحولان الشركة الى شركة تتنافس مع باقي الشركات نتيجة للتخفيضات الكبيرة وهذا يثبت صحة فرضية البحث .

الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

البحث الاول : الاستنتاجات

يعرض هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها وكالاتي:

1. ان الشركات الصناعية العراقية (ومنها الشركة المبحوثة) العاملة في ظل بيئة صناعية تقليدية قد جعلها عرضة لمخاطر وتحديات صعبة ومعقدة تهدد وجودها واستمرار نشاطها في السوق .
2. التوقعات المتكررة في عمليات الانتاج جراء النقص الحاد في تجهيز مستلزمات الانتاج وخاصة المواد الداخلة في الانتاج فضلا عن عدم الاستغلال الامثل للطاقات الانتاجية.
3. الارتفاع الكبير في تكاليف العمل.
4. التقادم الزمني والتكنولوجي الذي اصاب وسائل الانتاج معلمي بابل/1 مع الارتفاع المتزايد في تكاليف الصيانة والاندثارات.
5. ان الاساليب والاجراءات المتبعة في أنشطة الشركة ومنها محاسبة التكاليف لزالمت تقليدية ولم تحقق الاستفادة لمتطلبات المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الجديدة التي حصلت في العراق بعد عام 2003.
6. انخفاض تنافسية اسعار المنتجات المحلية مقارنة باسعار المنتجات المستوردة على الرغم من ان الشركة تتبع سياسة خاطئة لبيع منتجاتها من البطارية السائلة باسعار قريبة عن تكلفتها الكلية للمحافظة على وجودها في السوق المحلية.
7. عدم وضوح التوجه الاستراتيجي للشركة بسبب عدم وجود فهم واضح لنقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية للشركة وعدم وجود امكانات يتوقف استثمارها في استثمار الفرص المتاحة وضعف الاهتمام بالتخطيط الاستراتيجي لمواجهة تهديدات قوى منافسة في البيئة الخارجية.
8. انخفاض كبير في مستويات الانتاج الفعلي عن مستويات الطاقات المخططة السنوية خلال المدة من 2004 لغاية نهاية 2015 مع تجاوز نسب المعيب الفعلي عن المعيب المسموح بها خلال العملية الانتاجية.

المبحث الثاني : التوصيات

على ضوء ما توصلت اليه الدراسة في القسمين النظري والعملي من استنتاجات يمكن وضع توليفة مقابلة لها من التوصيات التي يمكن الاستفادة منها في تحسين المركز التنافسي للشركة.

English Reference: -

- Atkinson, Anthony, A., Kaplan, Robert, Mat, Samurai, Ellamae & Young, S., "Management Accounting", 5th ed., Pearson Prentice Hall, 2007.
- Barfield, Jesse, Bern, Cecily & Kinney, Michael, "Cost Accounting: Traditions and Innovations", 5th ed., South - western, Inc., 2003.
- Blocher, Edward J., Stout, David E., Cokins, Gary, "Cost Accounting: A strategic Emphasis " 15th ed., McGraw- Hill Co., 2010.
- Bragg, Steven, "Cost Accounting: A Comprehensive Guide", New York, John Wiley & Sons, Inc., 2001.
- Cooper, Robin & Slagmulder, R., "Target Costing and Value Engineering ", Institute of Management Accounting, 1997.
- Davis, Mark, Aquiline, Nicholas & Chase, Richard, "Fundamentals of Operations Management ", 4th ed., McGraw- Hill, Irwin, 2003.
- Drury, Colin, "Management and Cost Accounting ", south- Western, Printed by G. Canals & Italy Business, 2008.
- Evans, James R. & Dean, Jr. James W., "Total quality management, Organization & Strategy ", 5th ed. Thomson- South-Western, 2003.
- Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W., "Managerial Accounting ", 11th ed., McGraw - Hill, Singapore, 2008.
- Geotech, David L. & David, Stanley B. "Quality Management: Introduction, Process and Service ", 5th ed., Pearson Education International Co., USA, 2006.
- Guan, Liming & Hansen, Don & Mown, Mary Anne, "Cost Management ", 6th ed., South - western, 2009.
- Hansen, Don, R. & Mown, Maryanne, M., "Managerial Accounting ", 6th ed., South - Western, Thomson Learning, 2003.
- Heizer, Jay & Render, Barry, "Operations Management ", 10th ed., Prentice- Hill, Inc., 2008.
- Hilton, Ronald, "Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic business Environment ", 17th ed., The McGraw - Hill Companies, Inc. USA. 2008.
- Kaplan, Robert & Atkinson, Antony, "Advanced Management Accounting ", 3rd ed., Prentice Hill, Inc., 1998.
- Krajewski, Lee & Ritz man, Larry, P., "Operations Management: Process and Value Chain s", 7th ed., Pearson Prentice Hill Inc., 2005.
- Porter, Michal E., "competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior performance ", Quick MBA. Com. 2004.
- Stevenson, William J., "Operations Management ", McGraw - Hill, Irwin, 2005.