جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة القادسية

كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

# استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات المطاطية – معمل إطارات الديوانية

رسالة مقدمة

الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير

علوم في المحاسبة

للباحثة

سجود فائد كاظم جاسم

باشراف

الأستاذ المساعد الدكتور

علي عبد الحسين هاني الزاملي

1443هـ القادسية 2021م

# بسم الله الرحمن الرحيم

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا
يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انْشُزُوا فَانْشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا
مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

صدق الله العلي العظيم

**سورة المجادلة الآية رقم 11**

# إقرار المشرف

إنَّ إعـداد الرسـالة الموسـومة بـ **(اسـتعمال تقنيتـي التكلفـة المسـتهدفة والتحسـين المسـتمر فـي تنفيـذ السـتراتيجيات التنافسـية (دراسـة تطبيقيـة فـي الشـركة العامـة للصـناعات المطاطيـة -معمـل إطـارات الديوانيـة)**, التـي قـدمتها طالبـة الماجسـتير **(سـجود فائـد كـاظم)** قـد جـرت تحـت إشـــــرافي فِـي كُليّـةِ الإدارةِ والاقتصـاد/ جامعـة القادسـية, وهي جزء مِنْ متطلّباتِ نيـلِ شـهادةِ الماجستيرِ في علومِ المُحاسبة

**المُشـــــــــرف**

**م.د. علي عبد الحسين هاني الزاملي**

2021/ /

**<u>توصية السيِّد رئيس قسم المحاسبة:</u>**

بناءً على توصية الأُستاذ المشرف، أُرشح هذه الرسالة للمناقشة.

**أ.د. ناظم شعلان التميمي**

2021/ /

# إقرارُ المُقَوِّم اللغوي

إنَّ الرِّسالةَ الموسومةَ بـ (**استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات المطاطية –معمل إطارات الديوانية)**, التي قدمتها طالبة الماجستير (**سجود فائد كاظم**) في قسم المحاسبة/ كُليّةِ الإدارةِ والاقتصاد/ جامعة القادسية, قد قَوَّمْتَها من الناحيةِ اللغويّة، وأصبحت مؤهَّلةً للمناقشة.

**م. د. جعفر طالب كريم**

**جامعة القادسية/ كُليّة الإدارة والاقتصاد**

2021/ /

# الاهداء

الى من اشرقت بوجهه الارض معلم الانسانية ورحمة الله للبشرية

سيدنا محمد صلى الله عليه وآله وسلم

الى من سهروا الليالي الطوال بجواري من تعجز الكلمات بوصف

فضلهما والاعمال عن رد جميلهما والديه ً اطال الله في عمرهما

ومتعهما بالصحة والعافية

الى من اهداني عمره ولو كانت الروح تهدى لأهديتهم روحي

زوجي واطفالي

الى رواد الفكر ومصابيح الدجى ومنابع العطاء اساتذتي في قسم

المحاسبة حفظهم الله جميعاً

الى رفاق دربي وامل حياتي اخوتي واصدقائي وفقهم الله

اهديهم ثمرة هذا العمل

الباحثة

## شكر وامتنان

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيدنا محمد المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله الطيبين الطاهرين وأصحابه الغر الميامين .

وبعد الانتهاء من اعداد هذه الرسالة بصورتها الحالية، لا يسعني إلا اتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الدكتور **(علي عبد الحسين هاني الزاملي)** الذي كان لتوجيهاته وإرشاداته، جلُّ الفضل في تصحيح مسار هذه الرسالة، وإظهارها إلى حيز الوجود ومتابعتها خطوة خطوة بكل حرص واهتمام .

وعرفاناً بالجميل أقدم شكري وامتناني الى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد وأساتذتها المحترمين، والى كل من علمني حرفاً فملكني عبداً .

كما أقدم شكري وامتناني الى السيد رئيس قسم المحاسبة وأساتذته الافاضل، فجزاهم الله عني وعن العلم الذي حملوا أمانته خير الجزاء .

وأتقدم بالشكر الى كل من **رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الموقرة** على سيبدوه من ملاحظات وآراء مسددة في مسار هذه الدراسة، وكانوا كالدفة الموجهة في المركبة التي وجهة مسارها الى الطريق الصحيح لخدمة المجتمع بشكل أفضل .

وأخيراً . . . . أقدم خالص شكري وامتناني إلى كل من أعانني وآزرني في إعداد هذه الرسالة، داعيا الله سبحانه وتعالى أن تعم فائدتها وجدواها على قدر ما بذل فيها من وقت وجهد .

الباحثة

## المستخلص

**تتمحور مشكلة البحث** في اعتماد الوحدات الاقتصادية على المدخل التقليدي لادارة وتخفيض التكلفة، على الرغم من وجود المدخل الحديث المتمثل بالمدخل الاستراتيجي لادارة وتخفيض التكلفة، فقد تحملت الوحدات الاقتصادية العراقية الأثار السلبية نتيجة تبني المدخل التقليدي وتتمثل هذه الآثار بأرتفاع تكاليف منتجاتها فضلاً عن انخفاض الجودة مقارنة بالمنتجات المنافسة الأخرى.

**وبناءً على المشكلة اعلاه يهدف البحث** الى دراسة تقنيتين هامتين من تقنيات إدارة التكلفة الستراتيجية، وهما تقنيتا التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، اللتان تتناسبان مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، بالشكل الذي يساعد الوحدات الاقتصادية في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية.

**ولغرض تحقيق أهداف البحث** تم اختيار شركة الصناعات المطاطية والاطارات– معمل إطارات الديوانية، وتحديداً على منتج الإطار حجم (1200–24)، إذا تم تطبيق تقنيني التكلفة المستهدفة والتحسين والمستمر بوضع منهجية محددة لتطبيق التقنيتين بالشكل الذي يتلاءم مع البيئة التي تعمل بها الشركة محل البحث من اجل مساعدتها في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية.

**وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات** من اهمها ان تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى اهم ادوات إدارة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتوليد الارباح التي ترغب بها الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الانتاج مع المحافظة على الجودة، فضلاً عن ان تقنية التحسين المستمر تعد أحد الركائز التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية في تطوير ادائها من خلال اجراء تحسينات صغيرة وبشكل متزايد لفترات طويلة من اجل تحقيق الاداء الأفضل. **وقدم البحث مجموعة من التوصيات** ومنها امكانية استخدام المواد الاولية الداخلة في انتاج الإطار ذات مناشئ اخرى وباسعار أرخص، وايضاً تكثيف الجهود لإجراء عمليات البحث والتطوير من اجل التوصل الى انتاج منتجات تتصف بقدرتها على التنافس مع المنتجات المنافسة وتلبية احتياجات ورغبات الزبائن التي تسهم في تحقيق النتائج التي تساعد الشركة على الاستمرار بنجاح .

# ثبت المحتويات


| الموضوع | | الصفحة |
|---|---|---|
| الاية القرانية | | |
| التعهد | | |
| اقرار المشرف | | |
| اقرار الخبير اللغوي | | |
| اقرار لجنة المناقشة | | |
| الإهداء | | أ |
| شكر وامتنان | | ب |
| المستخلص | | ت |
| ثبت المحتويات | | ث-ج |
| ثبت الجداول | | ح |
| ثبت الأشكال والمخططات | | خ |
| ثبت الملاحق | | د |
| ثبت المختصرات | | ذ |
| المقدمة | | 2-1 |
| الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة | | 32-2 |
| المبحث الأول: | منهجية البحث | 8-4 |
| المبحث الثاني: | دراسات سابقة والاسهامة التي قدمها البحث الحالي | 32-9 |
| الفصل الثاني : الاطار النظري للبحث (المرتكزات المعرفية لتقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية ) | | 75-34 |

| | | |
|---|---|---|
| **المبحث الأول:** | المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة | **49-34** |
| **المبحث الثاني** | المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر | **62-50** |
| **المبحث الثالث** | الستراتيجيات التنافسية ودور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذها | **76-63** |
| **الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية (اتباع تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في عينة البحث)** | | **105-77** |
| **المبحث الاول** | نبذه تعريفية عن المعمل عينة البحث | **86-77** |
| **المبحث الثاني** | تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث | **102-87** |
| **المبحث الثالث** | تنفيذ الستراتيجيات التنافسية في المعمل عينة البحث بأستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر | **105-103** |
| **الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات** | | **111-107** |
| **المبحث الأول:** | الاستنتاجات | **109-107** |
| **المبحث الثاني:** | التوصيات | **111-110** |
| **المراجع المصادر** | | **139-112** |
| **الملاحق** | | **--------** |

## ثبت الجداول


| رقم الجدول | العنوان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | دراسات محلية حول تقنية التكلفة المستهدفة | 9-11 |
| 2 | دراسات عربية حول تقنية التكلفة المستهدفة | 12-13 |
| 3 | دراسات اجنبية حول تقنية التكلفة المستهدفة | 14-15 |
| 4 | دراسات محلية حول تقنية التحسين المستمر | 16-17 |
| 5 | دراسات عربية حول تقنية التحسين المستمر | 18-19 |
| 6 | دراسات اجنبية حول تقنية التحسين المستمر | 20-22 |
| 7 | دراسات محلية حول الستراتيجيات التنافسية | 23-24 |
| 8 | دراسات عربية حول الستراتيجيات التنافسية | 25-27 |
| 9 | دراسات اجنبية حول الستراتيجيات التنافسية | 28-30 |
| 10 | عناصر التحسين المستمر | 61 |
| 11 | الطاقة الانتاجية لمنتجات المصنع لسنه 2014-2017 | 83 |
| 12 | عدد الوحدات المنتجة من الاطار السلك لسنه 2016 | 84 |
| 13 | تكلفة المواد الاولية المستوردة للاطار السلكي حجم (1200-24) | 85 |
| 14 | التكلفة الكلية للإطار الواحد من النوع السلكي حجم (1200-24) | 86 |
| 15 | المنتجات المنافسة للاطار السلكي (1200-24) | 87-88 |
| 16 | احتساب التخفيض المستهدف للإطار السلكي (1200-24) | 89 |
| 17 | الفترات المحاسبية للتخفيض ونسبة التخفيض والتخفيض المستهدف لتكلفة الإطار (1200-24) | 93 |
| 18 | تخفيض التكاليف خلال الفترة الاولى | 39 |
| 19 | تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الاولى | 94 |
| 20 | تخفيض التكاليف خلال الفترة الثانية | 95 |
| 21 | تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الثانية | 96 |

| | | |
|---|---|---|
| 22 | تخفيض التكاليف خلال الفترة الثالثة | 97 |
| 23 | تكلفة الاجور المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الثالثة | 98 |
| 24 | تخفيض التكاليف خلال الفترة الرابعة | 99 |
| 25 | تخفيض تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة للفترة الرابعة | 100 |
| 26 | تقسيم العمل وفق تقنية التحسين المستمر لسنة 2016 | 101 |
| 27 | مقدار التخفيض تكلفة الاطار السلكي (1200-24) دراء تطبيق تقنية التحسين المستمر | 102-101 |
| 28 | التكلفة الكلية للمنتوج قبل وبعد التخفيض واحتساب فجوه التكلفة | 103 |


## ثبت الاشكال والمخططات


| رقم الشكل | العنوان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | الانموذج الافتراضي للبحث | 6 |
| 2 | هيكل البحث | 8 |
| 3 | العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف | 39 |
| 4 | خطوات تقنية التكلفة المستهدفة | 42 |
| 5 | مكونات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة | 46 |
| 6 | مصطلح تقنية التحسين المستمر | 49 |
| 7 | مراحل حل المشكلات | 57 |
| 8 | مراحل صناعة الاطار | 81 |
| 9 | المسار التكنولوجي لإنتاج الاطار | 83 |

## ثبت الملاحق

| رقم الملحق | العنوان |
|---|---|
| 1 | كمية المواد الاولية المحلية والمستوردة الداخلة في انتاج الإطار |
| 2 | حجم الانتاج لسنه 2016 |
| 3 | كلف الانتاج لمنتوجات المصنع مع تكلفة العمل لسنه 2016 |
| 4 | ميزان المراجعة لسنه2016 |
| 5 | الهيكل التنظيمي لمعمل اطارات الديوانية |

# ثبت المختصرات

| المختصر | المصطلح باللغة الانكليزية | المصطلح باللغة العربية |
|---|---|---|
| TC | TARGET COST | التكلفة المستهدفة |
| CI | CONTINUOUS IMPROVEMENT | التحسين المستمر |
| EC | ESTIMATED COST | التكلفة المقدرة |
| VE | VALUE ENGINEERING | هندسة القيمة |
| PLCC | PRODUCT LIFE CYCLE COST | تكاليف دورة حياة المنتج |
| CL | COST LEADER SHIP | قيادة التكلفة |
| BM | Benchmarking | المقارنة المرجعية |

## المقدمة

لقد رافقت بيئة التصنيع الحديثة تطورات عديدة ومتلاحقة مثل التطور العلمي والتكنولوجي واتباع اساليب وتقنيات حديثة في ادارة وتخفيض التكاليف وكذلك تميز هذه البيئة بالمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية، وعليه في ظل هذه الظروف اصبحت الوحدات الاقتصادية تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرارية في نشاطها وتطويره، وهذا يتوجب عليها تحسين وتطوير اساليب تسعير منتجاتها حتى تتمكن من ضمان الاستمرارية في السوق مع اكتساب اسواق جديدة، ومن بين هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر.

في سنة 2003 لقد عانت الوحدات الاقتصادية من سوء الوضع التنافسي لها، الامر الذي ادى الى خروج اغلب هذه الوحدات من المنافسة وكذلك فقدان حصتها السوقية كلياً او جزئياً وهذا بسبب انفتاح الاسواق ورفع القيود على المنتجات المستوردة ودخول منتجات جديدة ذات تكاليف اقل وجودة عالية، وهذا الامر يتطلب من الوحدات الاقتصادية العراقية تخفيض التكاليف وزيادة الجودة وتوجيه الانشطة نحو الزبون من أجل تلبية احتياجاته .

**ان تقنية التكلفة المستهدفة** تسعى الى تحقيق رضا الزبون من خلال التركيز على الجودة والتكلفة المناسبة وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال تحقيق الأرباح واكتساح الاسواق وديمومة ميزتها التنافسية، ويمكن تعريف تقنية التكلفة المستهدفة وهي احدى تقنيات ادارة التكلفة الستراتيجية التي تسعى الى تخطيط الارباح وادارة التكلفة، وتعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وتصميم المنتوج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق هذه التقنية، ويتيح تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ممارسة ادارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتوج، وتستمر تلك الممارسات خلال دورة حياة المنتوج وذلك من خلال التعامل الفعال مع سلسلة القيمة وتعد هذه التقنية الاداة اللازمة لتلبية احتياجات الزبائن وزيادة القيمة المقدمة اليهم .

**اما تقنية التحسين المستمر** فتعمل على تحسين وتطوير منتجات وعمليات الوحدة الاقتصادية وخدماتها بما يتلاءم مع التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية، وتعمل كل وحدة على التحسين المستمر وازاله العيوب في منتجاتها وخدماتها حتى تستطيع المنافسة في الاسواق، الا ان التحسين المستمر لم يتم مرة واحدة بل يتطلب بذل كافة الجهود، وتعد تقنية التحسين المستمر احد الركائز التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية في تطوير ادائها من خلال اجراء تحسينات صغيرة وبشكل مستمر لفترات متتابعة لتحقيق مستوى أداء افضل والتخلص من اوجه القصور المختلفة في ادارة الوحدة الاقتصادية المالية وغير المالية، ويعد التحسين المستمر سلسلة مستمرة من المتغيرات الصغيرة والمتزايدة وطويلة الأمد وتتطلب نفقات رأسمالية وكذلك تتطلب جهوداً مستمرة وفعالة من قبل الوحدة الاقتصادية .

فعند تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر ساعدت في جعل منتجات الوحدة الاقتصادية اكثر ملاءمة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وللزبون، إذ ان هاتين التقنيتين تساعدنا في تحقيق الاهداف الستراتيجية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإدارة التكاليف بشكل كفوء وفعال .

**إذ ينقسم البحث الحالي الى اربعة فصول** تضمن **الفصل الاول** مبحثين

**أولهما** منهجية البحث تضمنت المشكلة والاهمية والاهداف والفرضية والانموذج الافتراضي للبحث والمنهج العلمي للبحث ومصادر جمع البيانات وحدود البحث وهيكل البحث بينما **المبحث الثاني** تضمن عرض وتحليل بعض الدراسات السابقة المحلية والعربية والاجنبية التي تسنى للباحثة الاطلاع عليها لبيان موقف البحث الحالي منها.

في حين تضمن **الفصل الثاني** ثلاثة مباحث أولهما **المبحث الاول** بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة اما **المبحث الثاني** فيتضمن المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر وأما **المبحث الثالث** فيتضمن الستراتيجيات التنافسية ودور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذها.

تناول **الفصل الثالث الجانب التطبيقي والرابع** الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الباحثة.

# الفصل الاول

# منهجية البحث
# ودراسات سابقة
## واسهامة البحث الحالي

المبحث الأول: - منهجية البحث

المبحث الثاني: - دراسات سابقة

**تمهيد**

يعرض هذا الفصل منهجية البحث ودراسات سابقة والاسهامة التي يقدمها البحث الحالي، وقد عرضت الباحثة اهم ما تسنى لها جمعه من دراسات وبحوث عراقية وعربية واجنبية ذات صلة بموضوع البحث، لما لذلك من إثر بالغ في اثراء الجانب النظري والتطبيقي من جهة، واعتراف من قبل الباحثة للباحثين الاخرين بالسبق في هذا المجال، وبيان ما يتميز به البحث الحالي بالمقارنة مع ما قدمه اولئك الباحثون من جهة اخرى.

وفي ضوء ما سبق يتناول هذا الفصل المبحثين الاتيين: -

**المبحث الاول: منهجية البحث**

**المبحث الثاني: دراسات سابقة والاسهامة التي يقدمها البحث الحالي**

## المبحث الاول

## منهجية البحث

تعد عملية إعداد المنهجية الخطوة الاولى لإعداد البحث المبنى على أسس علمية لذلك ستقوم الباحثة في هذا المبحث بأستعراض منهجية البحث المتمثلة بمجموعة من الفقرات والتي من اهمها المشكلة والاهمية والاهداف والفرضية ومصادر جمع البيانات والحدود المكانية والزمانية للبحث وهيكلية البحث، وكما موضح بالفقرات الآتيه :–

### أولاً: – مشكلة البحث (Research Problem ):

تعاني الوحدات الاقتصادية العراقية من العديد من المشكلات، فأن احدى هذه المشكلات كانت نتيجة اعتماد هذه الوحدات على المدخل التقليدي لإدارة ًوتخفيض التكلفة، على الرغم من وجود المدخل الحديث المتمثل بالمدخل الستراتيجي لإدارة وتخفيض التكلفة والذي تتبعه الوحدات الاقتصادية العالمية، ونتيجة لذلك فقد تحملت الوحدات الاقتصادية العراقية الأثار السلبية نتيجة تبني المدخل التقليدي وتتمثل هذه الأثار بأرتفاع تكاليف منتجاتها فضلاً عن انخفاض الجودة مقارنة بالمنتجات المنافسة الاخرى لذلك فمن توصياته على الوحدات الاقتصادية العراقية تطبيق التقنيات الكلفوية والإدارية الحديثة كتقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر من أجل معالجة هذه المشكلات وتنفيذ الستراتيجيات التنافسية بالشكل المطلوب، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية :–

1. هل يمكن تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في الوحدات الاقتصادية العراقية؟
2. هل يمكن إستعمال هاتين التقنيتين في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية (ستراتيجية قيادة التكلفة، ستراتيجية التمايز، ستراتيجية التركيز) بالشكل الذي ينسجم مع التغيرات والتطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة؟

### ثانيا : – أهمية البحث (Research Importance):

تاتي أهمية البحث من أهمية المتغيرات المتمثلة بتقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وكذلك الستراتيجيات التنافسية، ويمكن توضيح أهمية البحث من خلال الآتي :–

1-تعد تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف، وهذه التقنيات تكون أكثر ملاءمة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما رافقها من تغيرات سريعة ومتلاحقة.

2- ًان تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر تساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق اهدافها والتميز على الاخرين من خلال الاعتماد على الاساليب الحديثة في احتساب التكاليف وتحديد الاسعار وهامش الربح، وأن تكون تكلفة المنتوج ومواصفاته ضمن الانتاج المسموح بها والتي تتناسب مع حاجات ورغبات الزبائن.

3- بيان أهمية استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تحقيق المزايا التنافسية الستراتيجية للوحدات .الاقتصادية

## ثالثا: – اهداف البحث (Research Objectives):

يهدف البحث الى دراسة تقنيتين هامتين من تقنيات إدارة التكلفة الستراتيجية، وهما تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، واللتان تتناسبان مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، بالشكل الذي يساعد الوحدات الاقتصادية في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية، ويمكن توضيح أهداف البحث من خلال النقاط الآتية :–

1. دراسة المرتكزات المعرفية للتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر والستراتيجيات التنافسية.
2. الربط بين تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر بالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة.
3. تنفيذ الستراتيجات التنافسية بإستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر.

## رابعا: – فرضية البحث (Research Hypothesis):

يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها الاتي :–

**(إن استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر يمكن ان يساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق التكاليف وزيادة قدرتها التنافسية في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية .**

## خامساً: متغيرات البحث :–

لغرض اعداد الانموذج الافتراضي للبحث، فإن الامر يتطلب تحديد متغيرات البحث بشكل دقيق والمتمثلة بالتقنيات الكلفويه والادارية بالتركيز على تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وكذلك الستراتيجية التنافسية، ويمكن تقسيم متغيرات البحث على نوعين، وهما مايأتي :–

1) **المتغيرات التفسيرية:** هي المتغيرات المستقلة وتتمثل بالتقنيات الكلفوية والادارية لادارة التكلفة الستراتيجية، اذ تتضمن نوعين من المتغيرات وهما تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر.

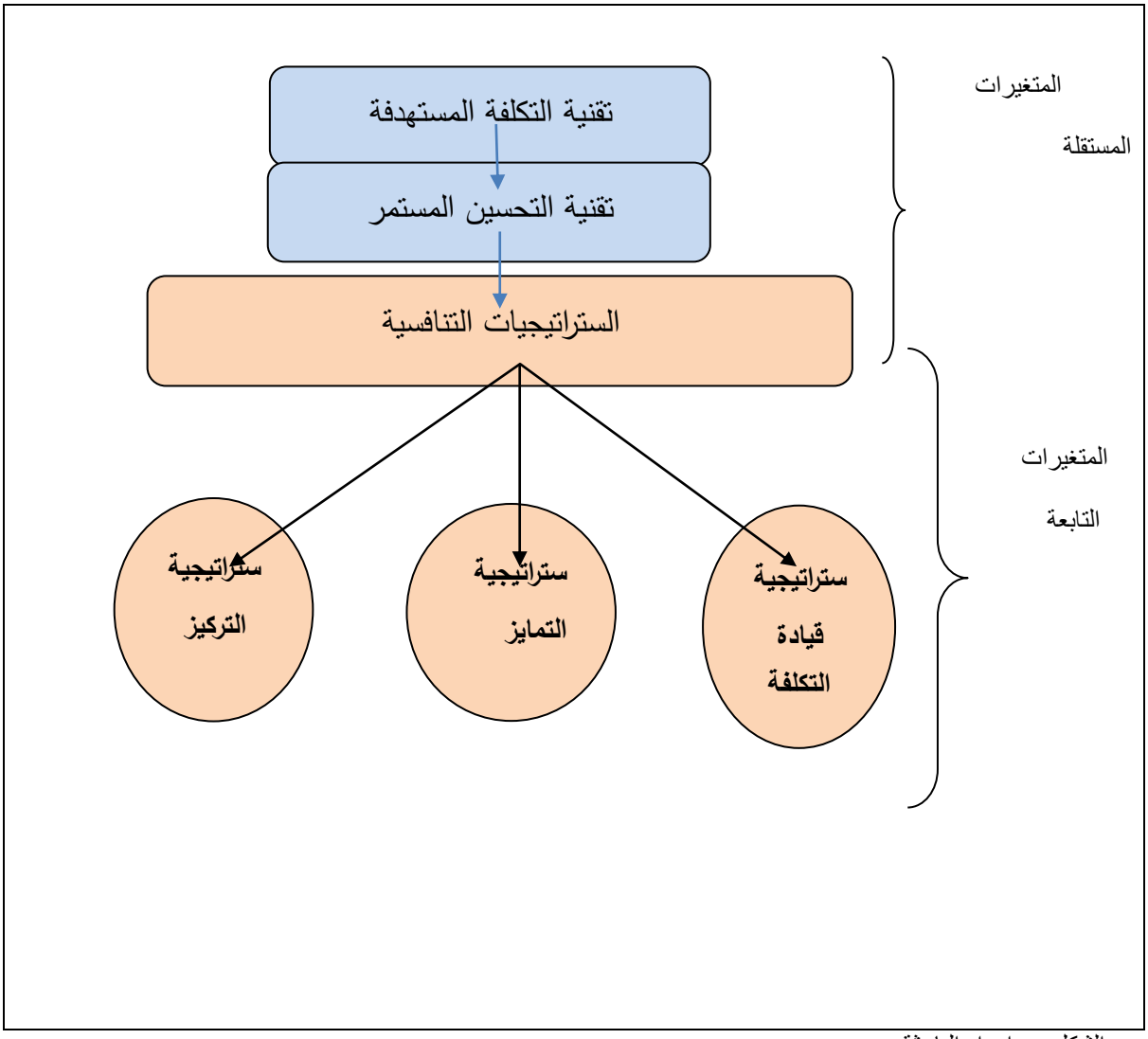
2) **المتغيرات الإستجابية**: هي المتغيرات التابعة وتتمثل بمتغير رئيس واحد فقط هو الستراتيجيات التنافسية وتتكون من ثلاثة متغيرات فرعية هي ستراتيجية قيادة التكلفة وستراتيجية التمايز وستراتيجية التركيز.

**سادساً: الانموذج الافتراضي للبحث ( Research Hypothetical Pattern):-**

والشكل (1) يوضح الانموذج الافتراضي للبحث بشقيه النظري والتطبيقي، والذي يوضح كلاً من المتغيرات التفسيرية (المستقلة) والمتغيرات الاستجابية (التابعة) وهي كالاتي :-

شكل (1)

الانموذج الافتراضي للبحث




الشكل من اعداد الباحثة .

**سادساً: – منهج البحث وجمع البيانات (Research appoach& Data Collection ) :-**

لتحقيق اهداف البحث تم اتباع منهجين علميين، هما المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، فالمنهج الاستنباطي يتم اتباعه في الجانب النظري، اما المنهج الاستقرائي فتم اتباعه في الجانب التطبيقي من هذا البحث، ويمكن توضيح مصادر جمع البيانات وفقاً لهذين المنهجين من خلال الاتي :–

1) **المنهج الاستنباطي (Deductive Approach)**: تم الاعتماد على المصادر الاتية :–

1-الكتب العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات.

2-البحوث والدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية.

3-المقالات والكتابات المنشورة على شبكة المعلوماتية العالمية.

2) **المنهج الاستقرائي (Inductive Approach)**: تم الاعتماد على الاتي :–

1–الزيارات الميدانية لعينة البحث.

2-المقابلات الشخصية مع المدراء والمسؤولين عن عينة البحث

**3-** البيانات التي تم استخدامها هي التقارير والبيانات المالية والكلفوية

**سابعاً: حدود البحث: –**

يمكن توضيح الحدود المكانية والزمانية للبحث من خلال الاتي:

**1– الحدود المكانية للبحث:** تم اختيار إحد معامل الشركة العامة للصناعات المطاطية وهو معمل اطارات الديوانية بوصفه عينة للبحث لغرض اجراء التطبيقي، وذلك لعدة اسباب اهمها الاتي :–

أ- يواجه المعمل عينة البحث منافسات شديدة من الشركات الاجنبية ولاسيما في مجال السعر والجودة، الامر الذي يتطلب تحديد التكاليف المستهدفة والتحسين المستمر للمنتجات، وتقديم منتجات ذات جودة عالية وبسعر يمكن ان يلائم احتياجات ومتطلبات الزبائن.

ب- يتبع المعمل حالياً الاساليب التقليدية لاحتساب التكلفة وادارة الارباح، الامر الذي نتج عنه عدم الدقة في قياس تكلفه العمليات والمنتجات، مما ادى ذلك الى تحملها تكاليف اضافية هي في غنى عنها.

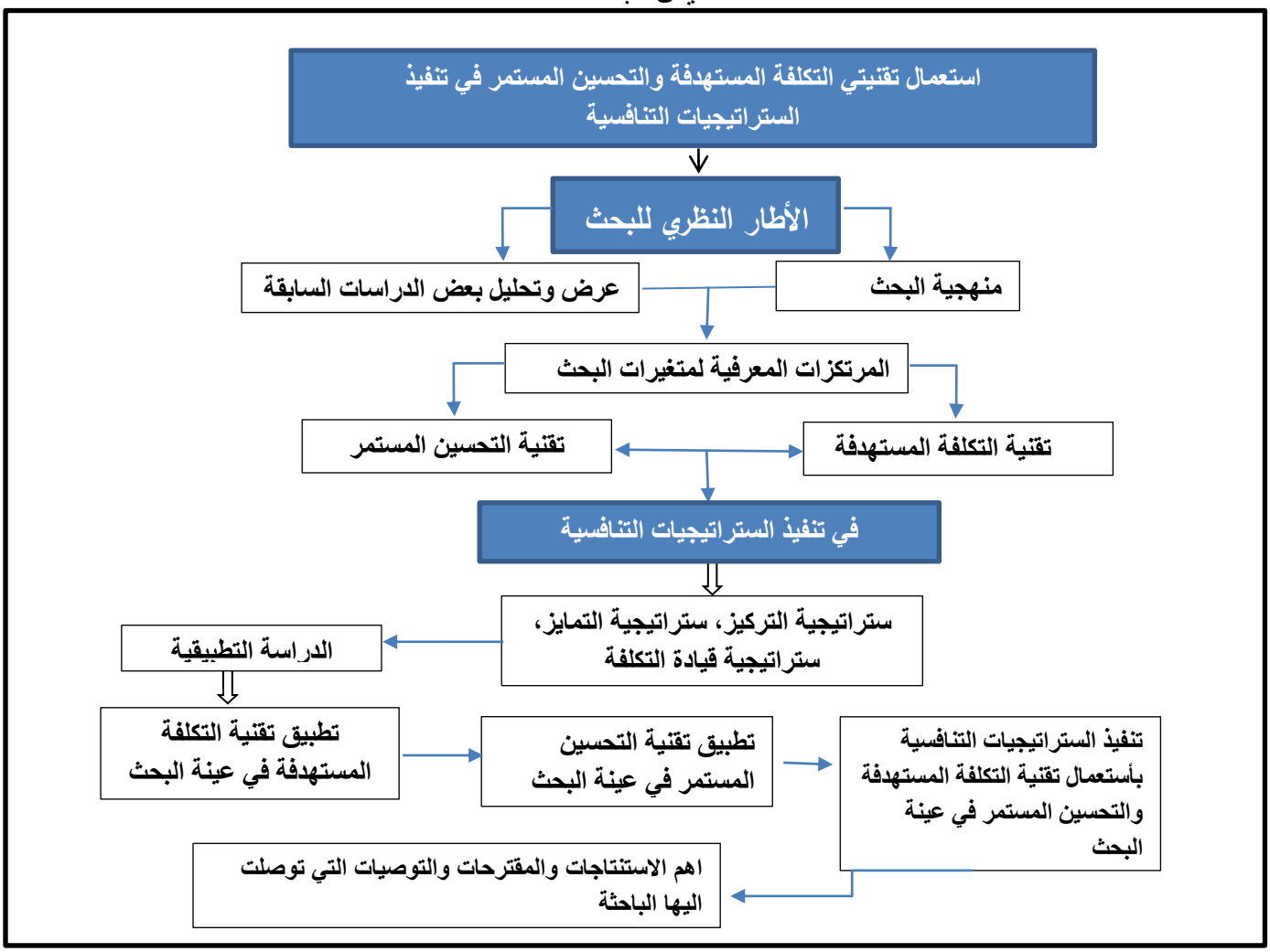
**2–الحدود الزمانية للبحث:** تم الاعتماد على التقارير والبيانات المالية والكلفوية في المصنع عينه البحث وذلك عن سنه 2016 لأنها الاقرب للواقع الحالي لأداء المعمل من غيرها من السنوات السابقة لغرض الايفاء بمتطلبات الجانب التطبيقي لهذه البحث.

## ثامناً: – هيكل البحث (Research Structure)

يمكن النظر الى هيكل البحث على انه خارطة طريق يمكن من خلاله توضيح انسابية مضامين البحث، فضلا عن توضيح التسلسل المنطقي للبحث بشقيه النظري والتطبيقي، ابتداءً من الإطار النظري للبحث وانتهاء بالاستنتاجات والتوصيات، ويمكن توضيح هيكل البحث من خلال الشكل (2).

الشكل (2)

هيكل البحث




الشكل من اعداد الباحثة

## المبحث الثاني

## دراسات سابقة والاسهامة التي قدمها البحث الحالي

يتناول هذا المبحث عرضا موجزا لبعض الدراسات السابقة، التي تمكنت الباحثة من مراجعتها، والتي تناولت بعض جوانب موضوع البحث الحالي، اذ تمتاز هذه المراجعة بأهميتها لكونها تمثل تتبعاً لجهود الباحثين وما توصلوا اليه من نتائج، فضلا عن كونها تشكل الاساس الذي تقوم عليه الدراسات اللاحقة، حيث نستعرض في هذا المبحث بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعات كل من تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر والستراتيجيات التنافسية، وقد تمت مراعاة الترتيب الزمني لهذه الدراسات وحسب اللغة المطروحة فيها، مع تحليلها وبيان اوجه التشابه والاختلاف بينها وبين البحث الحالي ومدى الافادة منها.

### 1.2.1. دراسة سابقة حول تقنية التكلفة المستهدفة:

#### 1.1.2.1. دراسات محلية :-

يمكن توضيح بعض الدراسات المحلية المتعلقة بتقنية التكلفة المستهدفة من خلال الجدول الاتي:

جدول (1)

دراسات محلية حول تقنية التكلفة المستهدفة

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (الجنابي،2011) . |
| | عنوان الدراسة | الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة /رسالة ماجستير / كلية الادارة والاقتصاد / جامعه تكريت . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت هذه الدراسة الى عرض تقنية التكلفة المستهدفة بوصفها احد اهم تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية وبيان دورها الاستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة . |
| | اهم الاستنتاجات التي | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- ان الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة (ستراتيجية قيادة التكلفة، ستراتيجية التمايز، ستراتيجية التركيز) تعبر عن خيار استراتيجي للوحدة الاقتصادية |

| | | |
|---|---|---|
| | توصلت اليها الدراسة | في انتاجها لاي من تلك الاستراتيجيات.<br>2- ان الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة او استراتيجية التمايز ينعكس ايضا في تحقيق استراتيجية التركيز، وذلك من خلال التركيز اما على الفئة التي تستهدف التكلفة المنخفضة او الفئة التي تستهدف الجودة العالية.<br>3- ان لتقنية التكلفة المستهدفة دوراً استراتيجيا من خلال تكاملها مع تقنية التحسين المستمر وذلك بوجود تقنية التحسين المستمر بعد دخول المنتوج الى الانتاج يساعد في المحافظة على الميزة التنافسية في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة عن طريق تقنية التحسين المستمر الى جانب تقنية التكلفة المستهدفة . |
| 2 | الدراسة | (الشمري ، 2012) . |
| | عنوان الدراسة | تقنية التكلفة المستهدفة اداة لادارة التكلفة الستراتيجية/ بحث مستل من رسالة ماجستير/ كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة . |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة الى ابراز دور تقنية التكلفة المستهدفة كاداة متكاملة لادارة التكلفة الستراتيجية من خلال بناء اطار متكامل للتكلفة المستهدفة في معمل اسمنت الكوفة استناداً الى خبرة بعض الشركات اليابانية، بوصفها احد التقنيات الحديثة في تسعير المنتجات الصناعية بالاعتماد على مدخل السوق في تحديد السعر المستهدف للمنتوج للوصول للتكلفة مستهدفة وتحقيق ميزة تنافسية، مع التاكيد على الجودة والحصول على رضا الزبائن وضمان ولائهم للمنتج . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- ان دور ادارة التكلفة يعد محصوراً بتقديم البيانات بل امتد ليشمل بيان كيفية أستعمال الموارد وتحقيق الكفاءة والفاعلية.<br>2- أستعمال تقنية التكلفة المستهدفة يساعد في تحديد السعر المستهدف مع الاخذ بنظر الاعتبار المنافسة، والحصه السوقية وجودة المنتجات، ورغبات واحتياجات الزبائن بدلاً من التركيز على التكلفة فقط.<br>3- تقوم ادارة التكلفة الستراتيجية بدعم الادارة الستراتيجية عند مستويات من خلال المنهج الستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة التي تركز على مرحلة التصميم والبحث والتطوير لتخفيض التكلفة.<br>4- تسهم تقنية التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة الستراتيجية من خلال الدور الستراتيجي لمستويات الادارة الستراتيجية واجراءاتها المنهجية لتخفيض التكلفة من المراحل الاولى للمنتج بالاعتماد على هندسة القيمة وانشطة التحسين المستمر. |

| | | |
|---|---|---|
| | | 5- أن التكلفة المستهدفة هي تقنية حديثة لادارة التكلفة الستراتيجية تعمل عن طريق استخدام بيانات وتنبؤات المستقبل لاغراض التخطيطات الحالية فضلا عن ربطها بالعوامل الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية . |
| 3 | الدراسة | (الربيعي ، 2018) . |
| | عنوان الدراسة | أستعمال تقنية التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كأطار متكامل لدعم المزايا التنافسية / بحث تطبيقي / كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية . |
| | نوع الدراسة | بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة الى تحقيق الاتي:<br>1- دراسة وتحليل تقنية التكلفة على اساس المواصفات.<br>2- بيان اهم المرتكزات دراسة وتحليل تقنية التكلفة على اساس المواصفات.<br>3- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة.<br>4- بيان اثر التكامل بين تقنية التكلفة على اساس المواصفات وتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق المزايا التنافسية في ظل تطبيقه في الشركات العامة للصناعات الكهربائية على منتج السخان الكهربائي . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، وهي كالاتي :-<br>1-أن تكامل تقنية التكلفة على اساس المواصفات مع تقنية التكلفة المستهدفة يسهم في تحقيق التخفيض اللازم للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.<br>2- تقديم منتج جديد بسعر وجودة تنال رضا الزبون مما يعم استمراريته في المنافسة واستمرارية الشركة . |

### 2.1.2.1 دراسات عربية :-

يمكن توضيح بعض الدراسات العربية حول تقنية التكلفة المستهدفة من خلال الجدول الاتي :-

جدول (2)

دراسة عربية حول تقنية التكلفة المستهدفة

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (الكبيجي، 2014). |

| | | |
|---|---|---|
| | | |
| | عنـــــوان الدراسة | مـدى تطبيـق التكلفـة المسـتهدفة وهندسـة القيمـة كمـدخل لتخفـيض التكـاليف بالشـركات الصـناعية الفلسـطينية / بحـث منشـور / كليـة العلـوم الاداريـة والاقتصادية/ جامعة القدس المفتوحة . |
| | نـــــوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية. |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسـة هو تطبيـق التكلفـة المسـتهدفة لتخفيض تكلفـة المنتـوج خـلال دورة حياته مع مساعدة اقسام الهندسة والانتـاج والبحـث والتطـوير والتسـويق والمحاسـبة وعبـر أسـتعمال التحسـين كهندسـة القيمـة فـي تخفـيض الوقـت والحفاظ على جودة المنتجات والعمليات . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الى الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، اهمها الاتي :—<br>1- ان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على تنمية روح الفريق الواحد اذ لا يمكن تبنـي هذا المـدخل الا عن طريـق تعـاون مجموعـة مـن الافـراد مـن مختلف الادارات والمستويات التنظيمية .<br>2- تساعد علـى تحقيق الكثير مـن الـوفرات الكلفويـة مـع المحافظـة علـى مستويات الجودة المطلوبة من قبل الزبائن . |
| 2 | الدراسة | (بن سعيد,2015) . |
| | عنـــــوان الدراسة | دور اسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج / رسالة ماجستير / كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / جامعة محمد خيضر / بسكرة . |
| | نـــــوع الدراسة | دراسة تطبيقية. |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى اظهار العلاقة القائمة بين التكلفـة المسـتهدفة وتحديد سعر المنتوج، والتعريف بالاساليب المختلفة لحساب التكاليف، وكذلك ابراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد السعر وأيضـاً التوصـل الـى مجموعـة من المقترحات التي يمكن ان تفعل دور التكـاليف المسـتهدفة فـي تحديد سعر المنتوج. |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، واهمها الاتي :—<br>1- أن تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في الحصـول علـى الميـزة التنافسية في المدى الطويل، ويتطلب تطبيقه امكانيات مادية وبشرية.<br>2- تمثل التكلفة المستهدفة منهـاج جديدا فـي الحصـول علـى الربحيـة فـي المدى الطويل والتي تخفض التكاليف في كل مراحل انتاج المنتوج. |

| | | |
|---|---|---|
| 3 | الدراسة | (شاهين،2016) . |
| | عنـــــوان الدراسة | دراسـة تحليليـة لاسـاليب وادوات التكلفـة خـلال مرحلـة تصـميم وتطـوير المنتجات الجديدة /بحث منشور /كلية التجارة / جامعة عين الشمس / قسم المحاسبة والمراجعة . |
| | نـــــوع الدراسة | دراسة تحليلية. |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى تحديد الادوات المحاسبية والتكاليفية التي تصلح للتطبيق خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات والدور الخاص بكل اداة منها او اقتراح مجموعة من الفرص البحثية المستقبلية بناءاً على الفجوة المتواجدة بين ما تم من ابحاث والاحتياجات الخاصة بالوحدات الاقتصادية ومتخذي القرارات . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- المزج بين التكلفة المستهدفة (بوصفها أداة لقياس تكلفة المنتج من خلال التطوير والتصميم وهندسة القيمة (من اجل فحص الخصائص والمؤاصفات وربطها بالتكاليف المستهدفة) .<br>2- ًان تقنية التكلفة المستهدفة تساعد في توفير نموذج متكامل لادارة التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطور المنتوج.<br>3- إن دور هندسة القيمة يظهر عندما يفشل التصميم الموضوع للمنتوج في مرحلة التطوير في الوصول الى التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحتاج الى اداة تساعد في اعادة هيكلية هذه التصميم .<br>4- يساعد التحسين المستمر في تطبيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصنيع الخاصة بالتصميم . |

**3.1.2.1. دراسة اجنبية :-**

يمكن توضيح بعض الدراسات الاجنبية حول تقنية التكلفة المستهدفة من خلال الجدول الاتي:

جدول (3)

دراسات باللغة الانكليزية حول تقنية التكلفة المستهدفة

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (Kocsocy&Gurdir, Karabayir 2008). |
| | عنوان الدراسة | **(Target Costing in Turkish Manfacturing Enter Prises)**, التكلفة المستهدفة في الصناعة التركية، بحث منشور/ المحاسبة الادارية/ تركيا / جامعة انقرة . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة ان التطورات السريعة الحاصلة في التكنولوجيا، والتغير في توقعات العملاء ، وتقصير دورات حياة المنتج ولاسيما زيادة المنافسة العالمية تجبر الشركات على الوصول إلى أهداف "التكلفة المنخفضة والوقت القصير والجودة العالية" في نفس الوقت وأعلى مستوى ممكن. لذلك، تستخدم الشركات تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق هذه الأهداف، واحدة من أهم هذه الأساليب هي توضيح الاختلافات الاساسية بين الشركات الصناعية التركية التي تطبق تقنية التكلفة المستهدفة من ناحية مستوى التطبيق والتحليل قابلية تطبيق هذه التقنية . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، أهمها الاتي :-<br>1-انه يمكن تحقيق الاهداف المتعلقة بتخفيض التكاليف بأقل وقت ممكن مع جودة عالية عن طريق تطبيق هذه التقنية.<br>2-أثناء تحديد التكلفة المستهدفة، يكاد يكون من المستحيل تخفيض التكاليف دون مشاركة الموردين، يجب أن ينظر إلى الموردين بوصفهم جزءاً من تطوير شركة وشريك استراتيجي.<br>3-ان تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة عادة ما يشكل عقبة أمام النجاح تطبيق التكلفة المستهدفة. |
| 2 | الدراسة | (Kee&2010). |
| | عنوان الدراسة | **(The Sufficiency of Target Costing for Evaluating Production-Related Decisions)** مدى كفاية التكلفة المستهدفة لتقييم القرارات المتعلقة بالانتاج/ بحث منشور/كلية كلفرهاوس للمحاسبة ، جامعة ألاباما. |
| | نوع الدراسة | نظرية وتطبيقية |

| | | |
|---|---|---|
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى اختبار ما اذا كانت قرارات الانتاج التي تم التوصل اليها عبر استعمال التكلفة المستهدفة تضيف قيمة اقتصادية للوحدة الاقتصادية، لاسيما وان الأصل في التكلفة المستهدفة انها عبارة عن نظام لادارة التكلفة صمم كي يواجه اهتمام الوحدة الاقتصادية نحو أنتاج المنتجات التي تضيف مستوى ربحي يبرر انتاجها وقد تم مقارنة نموذج تكلفة مستهدفة تقليدي بأخر يشمل تكلفة التمويل، ومن ثم تحليل النموذجين ووضع مثال رقمي وتحليلي بياني رياضي . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، وأهمها الاتي :—<br>1- ان نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي يعطي تقديرات منخفضه للتكلفة الحدية للاموال المستثمرة، وتأثيرات مرتفعة للتكلفة الحدية للاموال النقدية المرتبطة بموارد الانتاج .<br>2- أن أحد اوجه القصور في التكلفة المستهدفة هو فشلها في دمج تكلفة التمويل عند اتخاذ قرارات متعلقة بالانتاج لذلك تم قبول المنتجات ذات صافي قيمة حالية سالبة، ورفض المنتجات ذات صافي قيمة حالية موجبة . |
| 3 | الدراسة | (Celayir,2020). |
| | عنـــــوان الدراسة | ( **Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry)**،التكلفة المستهدفة كأداة لأدارة التكلفة الاستراتيجية ومسح حول تنفيذها في صناعة الاثاث التركية/ مقالة منشورة/جامعة أسطنبول التجارية /قسم المحاسبة/ تركيا . |
| | نـــــــوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى خفض التكلفة في المرحلة الأولى من دورة الحياة المنتوج، اذا تهدف هذه الطريقة في المقام الأول إلى تمكين الشركات من الاستيلاء على هامش الربح المطلوب بالإضافة إلى تكلفة المنتج وتحديد السعر الذي يتوافق مع ما يرغب العملاء في دفعه، فأن الغرض من هذه الدراسة هو فحص طريقة تحديد التكلفة المستهدفة ومحاولات تحديد مدى تنفيذها في صناعة الأثاث التركية. |

| | | |
|---|---|---|
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1-ًان التكلفة المستهدفة تساعد في تحديد التكلفة عن طريق طرح هامش الربح المطلوب من مجموعة أسعار السوق وفقًا لنتائج أبحاث السوق.، تطبق هذه الطريقة خلال مرحلة تصميم المنتج.<br>2- يجب أن تهتم الشركات بالجودة والسرعة والتوقيت والتكاليف أولاً وقبل كل شيء، مع مراعاة الحقيقة أنهم يعملون في بيئات تنافسية للغاية.<br>3- يجب تحديد توقعات العملاء خاصة قبل تصميم المنتج والسوق.<br>4- يجب إجراء البحوث التي تغطي الموردين وتجار التجزئة في مرحلة التصميم للوحده الاقتصادية لتنفيذها التكلفة المستهدفة، فهم بحاجة إلى مساعدة أصحاب المصلحة الآخرين داخل سلسلة القيمة . |

**2.2.1. دراسات سابقة حول تقنية التحسين المستمر:**

**1.2.2.1. دراسات محلية:-**

يمكن توضيح بعض الدراسات المحلية المتعلقة بتقنية التحسين المستمر من خلال الجدول الاتي:

جدول (4)

دراسات محلية حول تقنية التحسين المستمر

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (سلمان، 2014) . |
| | عنوان الدراسة | أستعمال تقنية التحسين المستمر في تطوير أداء المنظمة بالتطبيق على بنك سبأ الاسلامي / بحث منشور /كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | يهدف البحث تسليط الضوء على مفهوم تقنية التحسين المستمر وأهدافها، كذلك توضيح خطوات تطبيق تقنية التحسين المستمر في المنظمة وأثرها في تطوير أدائه، وايضاً توضيح أثر تطبيق تقنية التحسين المستمر في أحدى البنوك الاسلامية وهو بنك سبأ الاسلامي لتطوير اداء البنك وتعزيز الميزة التنافسية له في السوق المصرفي . |

| | | |
|---|---|---|
| | اهـــــــــم الاســتنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- تعد تقنية التحسين المستمر أحدى أهم الركائز التي تعتمد عليها المنظمات في تطوير أدائها من خلال أجراء تحسينات صغيرة وبشكل متزايد لفترات طويلة لتحقيق أداء افضل والتخلص من أوجه القصور في الوحدة الاقتصادية .<br>2- تعتمد تقنية التحسين المستمر على الجهود الجماعية المستمرة المعتمدة على العنصر البشري الى أدخال تحسينات صغيرة على المنتج أو تقديم الخدمة والتي تتراكم هذه التحسينات لأنتاج منتج أفضل أو تقديم خدمة أفضل .<br>3- أتضح من خلال تطبيق تقنية التحسين المستمر على الحوالات في بنك سبأ الاسلامي أدت الى تحسين في عدد وقيمة الحوالات الصادرة والواردة في البنك مما يدل على قدرة وكفاءة ادارة البنك في تقديم أفضل الخدمات المصرفية للزبائن وجذبهم بشكل جيد . |
| 2 | الدراسة | ( صالح، 2017) . |
| | عنـــــــوان الدراسة | عناصر التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة / رسالة ماجستير / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة تكريت . |
| | نوع الدراسة | دراسة تحليلية |
| | اهـــــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى بيان دور عناصر التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة المناسبة التي تتبناها الشركة المبحوثة، اذ تعد هذه الميزه التنافسية هدفآ محوريا لمعظم الشركات المعاصرة الساعية الى تبني احد استراتيجيات (قيدة الكلفة ، التميز، التركيز )، لاسيما وان المنظمات عموماً تعيش في بيئة سريعة وذات رغبات متجددة في أذواق الزبائن مما يستلزم بلوغ المزايا التنافسية المستدامة المناسبة لقدراتها وامكاناتها . |
| | اهـــــــــم الاســتنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- تعد الميزة التنافسية المستدامة أحد اهم اولويات استراتيجية الاعمال في العديد من المنظمات المعاصرة الرائدة في القرن الحادي والعشرين بوصفها أداة تحقق الاستجابة لتوجهات الحكومة والمجتمع في تحسين مخرجاتها، فضلاً عن تقديم منتجات صديقة للبيئة وملبية لتوجات الزبائن وتطلعاتهم بأستمرار.<br>2- أوضحت نتائج الدراسة بأن الشركة تعتمد عناصر التحسين المستمر في ادائها لمهامها إذ جاءت اجابات المبحوثين مرتفعة وبالنسبة للعناصر كافة مما يدل على قدرات الشركة الفائقة في تبني عناصر التحسين المستمر . |
| 3 | الدراسة | (خضير و كاظم،2019). |

| | | |
|---|---|---|
| | عنـــــــوان الدراسة | أستعمال تقنيـة التحسـين المسـتمر فـي ادارة تكـاليف الشـركات الصـناعية العراقية / بحث منشور / جامعة الفراهيدي. |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية |
| | اهـــــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على أهم ادوات أدارة التكلفة الاستراتيجية وهي تقنية التحسين المستمر التي تركز على تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتوج، فهي تعمل على ادخال تحسينات على العملية الانتاجية بهدف ضمان منتوج يلبي أو يتجاوز متطلبات الزبائن من حيث الجودة والوظائف والاسعار من اجل المنافسة . |
| | اهـــــــــم الاســتنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | اهم الاستناجات التي توصلت اليها الدراسة: اهمها الاتي :-<br>1- ان تقنية التحسين المستمر هي تقنية مكافحة جدا لخفض التكاليف<br>2- ان استعمال بعض من ادوات الكلفة الاستراتيجية يسهم في عملية ادارة تكاليف المعمل عينة الدراسة.<br>3- ان التحول الى النظم الالكترونية المحاسبية يساعد المؤسسات في سرعة تبادل المعلومات المالية وغير المالية وبالتالي المساعدة في أتخاذ القرارات الملائمة . |

**2.2.2.1. دراسات عربية :-**

يمكن توضيح بعض الدراسات العربية المتعلقة بتقنية التحسين المستمر من خلال الجدول الاتي :-

جدول (5)

دراسة العربية حول تقنية التحسين المستمر

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (عطياني ونور، 2014) . |
| | عنـــــوان الدراسة | أثر المقارنات المرجعية ( Benchmarking) في التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات / بحث منشور . |
| | نـــــــوع الدراسة | دراسة تطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى التعرف على واقع تطبيق شركات صناعة الادوية للمقارنات المرجعية بوصفها أداة من ادوات التحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات، |

| | | |
|---|---|---|
| | | وكذلك دراسة أثر استعمال المقارنات المرجعية في التحسين المستمر لجودة المنتجات الدوائية وعمليات انتاجها في شركات صناعة الادوية الاردنية |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1-وجود اثر معنوي لاستخدام شركات صناعة الادوية الاردنية للمقارنات المرجعية بوصفها أداة لادخال التحسينات المستمرة على جودة المنتجات الدوائية .<br>2-وجود أثر ذي دلالة احصائية على قيام شركات صناعة الادوية الاردنية بأستخدام أسلوب المقارنات المرجعية لتحسين وسائل وطرق الانتاج وكافة الانشطة المقترنة بعملية تحويل المدخلات الى مخرجات .<br>3-كشفت الدراسة عن وجود أثر لبعدي التعلم والتكيف في التحسين المستمر للمنتجات الدوائية وعمليات الانتاج. |
| 2 | الدراسة | ( المارديني وموصلي ،2017). |
| | عنوان الدراسة | مدى فاعلية التحسين المستمر للخدمات المصرفية في تحقيق الميزة التنافسية / رسالة ماجستير في المحاسبة / كلية الادارة الاعمال /الجامعة العربية الدولية / دمشق . |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية |
| | اهداف الدراسة | يهدف البحث الى التعرف على اثر قيام المصرف بالبحث والتطوير في تحقيق الميزة التنافسية في المصارف الاسلامية وكذلك التعرف الى اثر استخدام المصرف التكنولوجيا الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في المصارف الاسلامية، وكذلك التعرف على اثر تشجيع المصرف بالابداع والابتكار في تحقيق الميزة التنافسية في المصارف الاسلامية . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة نتائج، واهمها الاتي :-<br>1-أن العاملين في المصارف الاسلامية يقيمون بشكل أيجابي قيام المصرف بالبحوث والتطوير، ويقوم المصرف بالبحوث والداسات لتحسين الجودة، وتتم مراجعة الخدمة المصرفية لتطوير وتحسين تصميم الخدمة والارتقاء بها، ويشجع المصرف جهود البحوث والتطوير بأستمرار.<br>2-يقيم العاملون في المصارف الاسلامية بشكل ايجابي استخدام المصرف التكنوجيا الحديثة، إذ يواكب المصرف أحدث التطورات التكنولوجية المصرفية.<br>3- يشجع المصرف على الاداع والابتكار، حيث توجد في المصرف ملاكات فنية مؤهلة ومتخصصة للابداع والابتكار في جودة الخدمات . |
| 3 | الدراسة | (المناصرة، 2020) . |
| | عنوان | العناصر الحرجة للتحسين المستمر ودورها في التأثير على الاداء التنظيمي في |

| | | |
|---|---|---|
| | الدراسة | الشركات الصناعية في الاردن /رسالة ماجستير /كلية الاعمال / جامعة البلقاء التطبيقية / الاردن . |
| | نـــــــوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم التحسين المستمر والمفاهيم المرتبطة بالعناصر الحرجة للتحسين المستمر (دعم القيادة، وضبط العمليات، وتركيز العميل، وانغمار العاملين) من خلال مراجعة أدبيات التحسين المستمر،وكذلك اختبار كل عنصر من العناصر الحرجة للتحسين المستمر على حدا الاداء التنظيمي للشركات الصناعية في الاردن، وكذلك اختبار اثر عناصر التحسين المستمر مجتمعة (دعم القيادة، وضبط العمليات، وتركيز العميل، وانغمار العاملين ) على الاداء التنظيمي للشركات الصناعية في الاردن . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1-ان هناك رؤية استراتيجية عند ادارة الشركات حول أهمية تبني جميع عناصر التحسين المستمر في التأثير على الاداء التنظيمي.<br>2-تنمية وتطوير روح الالتزام بالتحسين المستمر من قبل جميع العاملين في الشركات الصناعية في الاردن.<br>3--نتيجة للتقدم التكنولوجي على صعيد التجارة الالكترونية والتسويق الرقمي الذي عمل على اغلاق الاسواق بمنتجات جديدة، فلا مخرج الا البحث عن التحسين المستمر في جميع المجالات . |

### 3.1.2.1 دراسات اجنبية :-

يمكن توضيح بعض الدراسات الاجنبية المتعلقة بتقنية التحسين المستمر من خلال الجدول الاتي :

جدول (6)

دراسة اجنبية حول تقنية التحسين المستمر

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (Shimizu,2004). |
| | عنـــــوان الدراسة | **(Transforming Kaizen at Toyota، )تحويل الكايزن في شركة تايوتا/**بحث منشور/ جامعة أوكاياما/ الولايات المتحدة . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |

| | | |
|---|---|---|
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى توضيح العلاقة التكاملية بين نظام الانتاج المتبع في الشركة وتقنية التحسين المستمر والدور الذي يمكن ان تلعبه هذه التقنية في تخفيض التكاليف الشركة وذلك باستخدام احدى ادواتها المتمثلة بالمقارنة المرجعية. |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- ان الشركة راغبة في تعديل توجاتها في الانتاج وفقا للمستجدات التي حدثت في بيئة اعمال الشركة من حيث تحولها الى بيئة تنافسية<br>2- رغبة الشركة في التعرف على التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية ومحاولة تطبيقها بالشكل الذي يجعلها قادرة على مواجهة الضغوط التنافسية .<br>3- واخيراً أن الاختلاف في العلاقات الصناعية وتاريخ تويوتا ودفعت عمليات زرعها تويوتا إلى اختيار مثل هذه السياسة،كعاملين وموظفين مشرفين تراكم خبراتهم، فمن المحتمل أن تؤسس عمليات الزرع نفس النظام كما هو الحال في مصانع تويوتا المنزلية . |
| 2 | الدراسة | (Titu, 2010). |
| | عنـــــوان الدراسة | **(Applying the Kaizen Method and the S Technique in theActivity of Post-Sale Services in the Knowledge-Based Organization),** بتطبيق طريقة كايزن في نشاط خدمات ما بعد البيع في المنظمة القائمة على المعرفة/ بحث منشور/ جامعة لوسيان بلاجا / رومانيا . |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى تطبيق استرتيجية كايزن في منظمات المعرفة للتحسين من الخدمات التي تقدمها هذه الوحدة الاقتصادية، كذلك أن تقنية "S5" ألتقنية الأساسية التي تسمح بتعزيز الكفاءة والإنتاجية، مع ضمان متعة المناخ التنظيمي. |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- ان استراتيجية كايزن تعد من افضل الاساليب دولياً في التحسين المستمر، من خلال خطوات صغيرة، مما يؤثر ايجابياً على النتائج الاقتصادية للشركات سيولد المضاعفة الرئيسة لأرباح الشركة .<br>2-تفترض مبادئ كايزن نهجًا عمليًا وانخفاض تكاليف التحسين، وكذلك نظام إدارة كايزن على أساس التخفيض المستمر للخسارة عن طريق الأساليب التي لا تعتمد على الاستثمارات ، ان تحسين العمليات وأداء وفقًا لمبادئ كايزن، يجب علينا تطبيق ذلك. |

| | | |
|---|---|---|
| | | 3- يجب على الشركات التي ترغب في الحصول على أداء الحفاظ مكانتها الرائدة في السوق من خلال زيادة الجودة مستوى الخدمات المقدمة، وخفض التكاليف والأخير، ولكن ليس على الأقل، تحفيز جميع الموظفين من أجل تنفيذ مفهوم التنظيم الموجه نحو الأداء، ضمن السياق الاقتصادي الحالي، يتم تخفيض التكلفة. |
| 3 | الدراسة | (Yang, Lee, &Cheng ,2016). |
| | عنوان الدراسة | **(Continuous Improvement Competence,Employee Creativity, and New Service Development Performance: Afrontline Employee Perspective)** كفاءة التحسين المستمر، وإبداع الموظف، وأداء تطوير الخدمة الجديدة: منظور موظف الخط الأمامي/ بحث منشور /جامعة هونغ كونغ /جمهورية الصين الشعبية **.** |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | يهدف البحث الى تحديد العوامل التي تدفع العاملين الى تحسين الخدمات التي يقدمونها والظروف المحيطة التي تجعلها اكثر كفاءة . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- أن ابداع وابتكار العاملين يعزز من جودة الخدمات المقدمة ويحسن من الميزة التنافسية للمصرف.<br>2- تعزيز معرفة التخصصات المتعددة من خلال إظهار الروابط بين مفاهيمها الأساسية (أي منظمة التعاون الإسلامي، وإبداع الموظف)، وكذلك التأكد من العوامل (منظمة التعاون الإسلامي وإبداع الموظفين). والتي بموجبها تكون هذه العوامل فعالة بشكل خاص |

### 3.2.1. دراسات سابقة حول الستراتيجيات التنافسية:

#### 1.3.2.1. دراسات محلية حول :-

يمكن توضيح بعض الدراسات المحلية المتعلقة بالستراتيجيات التنافسية من خلال الجدول الاتي :

جدول (7)

دراسات المحلية حول الستراتيجيات التنافسية

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | ( الغالبي، 2012 ) . |
| | عنوان الدراسة | تشخيص الاستراتيجية التنافسية لمصرف بغداد التجاري في أطار نموذج بورتر لتوزيع الاستراتيجيات العامة حسب الحصة السوقية والعائد على الاستثمار / رسالة ماجستير / الكلية التقنية / الشطرة . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة الى التحري عن نوع الاستراتيجية التنافسية لمصرف بغداد التجاري للمدة من 2005_2006 اعتماداً على العلاقة بين الحصة السوقية والعائد على الأستثمار وفقاً لبورتر ومعرفة مستوى الثبات في التوجه الاستراتيجي وأختبار دقة مقياس القوة التنافسية في تحديد الموقف التنافسي للمصرف المذكور . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :—<br>1- ان الطلب على أسهم المصرف يتسم بالمرونة مما يعني أي تغير في اسعار اسهم المصرف يؤدي الى تغيير كلفة في حجم التداول وهذا يمنح الفرصة لان يتجه المصرف نحو ستراتيجية الكلفة الشاملة .<br>2- اظهرت النتائج العلاقة بين الحصة السوقية والعائد على الاستثمار تعد وسيلة مناسبة لمعرفة اقوى المنافسين الى جانب كونها اداة تقييم للتوجه الاستراتيجي مما يمكن المصرف من مراجعة اسهمه وفقاً لنموذج بورتر.<br>3- ان مقياس القوة التنافسية لا يعبر عن الموقف التنافسي وذلك في ضوء اداء اسهم مصرف بغداد مقارنة بنموذج بورتر للحصة السوقية والعائد على الاستثمار . |
| 2 | الدراسة | ( الكبيسي،2015 ) |
| | عنوان الدراسة | أستخدام مبادئ الادارة لفايول في تنفيذ استراتيجيات بورتر التنافسية / رسالة ماجستير /كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد /ادارة الاعمال . |
| | نوع الدراسة | بحث استطلاعي في شركة الصناعات الكهربائية /الوزيرية |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة الى مناقشة مبادئ (فايول) مناقشة فلسفية معاصرة لاستكشاف ارتباطها مع واحدة من اهم المتغيرات التي تطمح اليها أي وحده اقتصادية، الا وهي التنافسية التي تخلق مزايا تنافسية لتلك الوحدات الاقتصادية وكذلك تحديد مستوى انعكاس كل مبدء من مبادئ (فايول) في الاستراتيجيات التنافسية في الوحدة الاقتصادية العراقية المبحوثة، وأيضاً أستكشاف فيما اذا كانت |

| | | |
|---|---|---|
| | | هناك فروق لمساهمة كل مبدأ من مبادئ (فايول) في الاستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية العراقية المبحوثة . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- تشير نتائج الدراسة الى قدرة ادارة الشركة عينة البحث على توظيف بعض المبادئ فايول في استراتيجية التركيز اذ ان نتائج التحليل توضح معنوية العلاقة ووجود فروق معنوية بين المتغيرين الرئيسين عند مستوى معنوية (0,01) ماعدا مبدأ السلطة والمسؤولية، والنظام والانضباط، والتوجيه، والاستقرار الوظيفي غير معنوية وليس لها تأثير او فروق معنوي اما بقية المبادئ فهم ذات اهمية وعلاقة ايجابية .<br>2- تسهم مبادئ فايول في الوصول الى الاختيار المناسب من ستراتيجيات بورتر وهذا ما توضح نتائج التحليل الاحصائي ان هناك تأثيراً كبيراً جدا بين مبادئ فايول بشكل عام في الستراتيجيات التنافسية عند مستوى معنوية .<br>3- واخيرآ ان ادارة الشركة استطاعت توظيف مبادئ فايول في تعزيز الستراتيجيات التنافسية . |
| 3 | الدراسة | ( موسى وعباس،2018). |
| | عنوان الدراسة | الاستراتيجيات التنافسية وتأثيرها في تحقيق المسؤولية الاجتماعية في صناعة الفنادق/ بحث من اطروحة دكتوراه/ مجلة الادارة والاقتصاد/ كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية . |
| | نوع الدراسة | دراسة تطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة الى التعريف بمفهوم الستراتيجيات التنافسية وانواعها وكذلك توضح الجدل الفكري بشأن المسؤولية الاجتماعية في صناعة الفنادق والتعريف بأبعاد المسؤولية الاجتماعية، وايضآ وضع انموذج مرض, لمتغيرات الدراسة بأبعادها ومحاولة اختبارها في الواقع الميداني للفنادق العراقية عن طريق تحديد مجتمع الدراسة والبيئة المبحوثة، وأن أختبار نتائج تحليل البيانات وجهات الارتباط والتأثير للفنادق المبحوثة في الدراسة، وكذلك تقيم استنتاجات وتوصيات من واقع تلك الفنادق المبحوثة للاستفادة منها من قبل الوحدات الاقتصادية السياحية مستقبلآ. |

| | | |
|---|---|---|
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1- ان الاستراتيجيات التنافسية تركز على الكيفية التي يتم فيها التنافس، عندما يكون على مستوى وحدة اعمال خاصة أي مشروع مميز يدار على نحو مستقل ضمن مشاريع اخرى.<br>2- هذه الاستراتيجية يتم تطويرها في ضوء الاستراتيجية الكلية للمنظمة وقدمت الادبيات الاستراتيجية نماذج وافكاراً مفصلة عن التساؤلات الاستراتيجية والمعايير او الاسبقيات التنافسية وانماط السلوك التنافس والخيارات الاستراتيجية والنمو التنافسي<br>3- ان استراتيجيات بورتر هي مجموعة متكاملة من التصرفات تستهدف تحقيق او الحفاظ على ميزة تنافسية اذ يعبر بورتر عن الاستراتيجية التنافسية. بأنها انتلاف بين اهداف وسياسات تستخدم للوصول الى تلك الاهداف وهي عموما استراتيجيه ريادة التكلفة والتميز اما استراتيجية التركيز على التكلفة فهي استراتيجية ريادة التكلفة، هذه الاستراتيجيات تستند الى بعدين اساسين الاول يشير الى اختراق السوق والاخر يشير الى القوة الاستراتيجية أي الميزة التنافسية. |

**2.3.2.1. دراسة عربية:-**

يمكن توضيح بعض الدراسات العربية حول الستراتيجيات التنافسية من خلال الجدول الاتي:

جدول (8)

دراسة عربية حول الستراتيجيات التنافسية

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (مقدادي،وأخرون ، 2012) . |
| | عنوان الدراسة | المعرفة السوقية ودورها في تحديد الاستراتيجيات التنافسية للبرامج الأكاديمية في الجامعات الأردنية الخاصة في عاصمة عمان / رسالة ماجستير / المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي / الجامعة الاردنية ،عمان . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |

| | | |
|---|---|---|
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى تحديد طبيعة وحجم المعرفة السوقية التي يمتلكها العاملون فـي الادارة الجامعيـة (الرؤسـاء، والعمـداء، ورؤسـاء الأقسـام العلميـة ) فـي الجامعـات الاردنيـة الخاصـة، والتعـرف علـى اثـر المعرفـة السـوقية لـلادارة الجامعية في تحديد الاستراتيجيات التنافسية للبرامج الأكاديميـة فـي الجامعـات الاردنية الخاصة،وكذلك التعرف على المزايا التنافسية التي تسعى الجامعـات الاردنيـة الخاصـة الـى الوصـول اليهـا مـن خـلال الاسـتراتيجيات التنافسـية للبرامج الأكاديمية المعتمدة . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :<br>1- التعـرف علـى أهميـة المعرفـة السـوقية لـدى الاداريـين بالجامعـات الأردنية الخاصة في تحديد الاستراتيجيات التنافسية .<br>2- ضرورة معرفة مدى وصول الميزة التنافسية للطلبـة الدارسين بتلك الجامعات . |
| 2 | الدراسة | (عادل، 2013) . |
| | عنـــــوان الدراسة | دراسة نقدية لإستراتيجيات **(Porter)** التنافسية/ بحث منشور/ كلية العلوم الاقتصادية والتسيير/ جامعة سعد دحلب / البليدة . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسـة الـى ان الاسـتخدام الصـحيح لاحـدى الاسـترتيجيات التنافسـية منهـا سـتراتيجية التميز،سـتراتيجية التركيـز، سـتراتيجية قيـادة التكلفـة إن تلـك الاستراتيجيات تمكن المؤسسة من الدفاع عن حصتها السوقية امـام المنافسين فان بورتر يشدد على ان لا تتبع المؤسسة استراتيجيتين معـاً فـي نفس الوقـت بل يجب ان تتبع استراتيجية واحدة فقط من هذه الاستراتيجيات دون الخلط بينها |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :<br>1.تـم الاعتمـاد علـى مبـدأ يقـول أن التـرابط الاسـتراتيجي لأسـتراتيجيات المؤسسـة وقوتهـا نـابع مـن تحديـد السـوق الـذي تعمـل فيـه هـذه الوحـدات الاقتصادية وايضاً شريحة المستهلكين الذين تستهدفهم .<br>2.تم وضع أطار جديد لأسس وقواعد التفوق التنافسي بناءً على اربعـة أسـس للتميز التي احتوت على جميع التعقيدات التي يمكن ان تواجه المؤسسة في مجالها التنافسي .<br>3.تحقيق التميز التنافسـي علـى أسـاس قيـادة التكلفـة والتميـز الأبـداعي الـذي يكـون عـن طريـق تحقيـق التميـز والتفـوق بأسـتخدام المؤسسـة لمواردهـا وتقنياتها وكفاءتها . |

| | | |
|---|---|---|
| | | |
| 3 | الدراسة | ( ابو كرش وزين، 2015) . |
| | عنوان الدراسة | واقع تطبيق استراتيجيات بورتر التنافسية وانعكاسه في تنمية أداء القطاع الصناعي في مدينة الخليل/ بحث منشور/ كلية العلوم الأدارية والمالية/ جامعة القدس/ فلسطين . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة تقديم دليل علمي من واقع مدينة الخليل حول مدى تطبيق استراتيجيات بورتر التنافسية (قيادة التكلفة الشاملة، والتميّز، والتركيز) في مؤسسات القطاع الصناعي، وايضاً تقييم اداء مؤسسات القطاع الصناعي في مدينة الخليل في ظل تطبيق استراتيجيات بورتر التنافسية (قيادة التكلفة الشاملة، او التميّز، او التركيز)، وكذلك للتعرف على العلاقة بين واقع تطبيق استراتيجيات بورتر التنافسية (قيادة التكلفة الشاملة، والتميّز، والتركيز) وأداء مؤسسات القطاع الصناعي في مدينة الخليل في ظل تطبيق تلك الاستراتيجيات. |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهما الاتي :-<br>1- تطبق مؤسسات القطاع الصناعي استراتيجيات بورتر التنافسية (قيادة التكلفة الشاملة والتركيز والتميز) بشكل متفاوت .<br>2- هناك حاجة لتحسين أداء مؤسسات القطاع الصناعي في مدينة الخليل .<br>3- التعرف على أهمية خفض السعر لتحقيق الميزة التنافسية .<br>4- إن لدى الأفراد العاملين في مؤسسات القطاع الصناعي الحاجة لبرامج تدريبية في مجال الأدارة المعاصرة . |

### 3.3.2.1. دراسات اجنبية :-

يمكن توضيح بعض الدراسات الاجنبية المتعلقة بالستراتيجيات التنافسية من خلال الجدول الاتي :-

جدول (9)

دراسات باللغة الانكليزية حول الستراتيجيات التنافسية

| ت | البيان | تفاصيل الدراسة |
|---|---|---|
| 1 | الدراسة | (Yoan Santosa Putra, Sudarmiatin,&S uharto,2018). |
| | عنوان الدراسة | (**Analysis of Differentiation Strategies to Create Competitive Advantages in Facing Global Markets),** تحليل استراتيجيات التمايز لخلق مزايا تنافسية في مواجهة الأسواق العالمية/ كلية الاقتصاد / المؤتمر البحثي الدولي الأول حول الاقتصاد والأعمال/ جامعة ولاية مالانج / أندونسيا . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية . |
| | اهداف الدراسة | هدفت الدراسة إلى تحليل ستراتيجية التمايز في أعمال الحمل الحراري للعلامة التجارية لشركة Never Get Old Company في مدينة مالانج لخلق ميزة تنافسية . |
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :—<br>1- أن استراتيجية التمايز يتم تنفيذها على أعمال اتفاقية العلامة التجارية شركة Never Get Old Company هي تمايز المنتجات وتمايز الخدمة والعلامة التجارية.<br>2-أن التفاضل التمايز هو عامل مهم لنجاح الأعمال في تحقيق الميزة التنافسية.<br>3-أن الاهتمام برخصة العمل أو براءة الاختراع أو رأس المال أمر معقد لذلك يجب على المالك إنشاء مسؤول موقع الويب الخاص بنشاطه التجاري بحيث يمكن للمستهلكين من مختلف الأماكن الوصول إلى الناتج المنتج. |
| 2 | الدراسة | (Abubakar& Mohammad.2019). |
| | عنوان الدراسة | **(Linking Product Line Strategies To Competitive Advantage: An Empirical Study Of Nigerian Food And Beverages Industry),** ربط خط الانتاج الاستراتيجية مع المنافسين<br>دراسة تطبيقية على الغذاء النيجيرية صناعة المشروبات،مقالة بحثية، نيجيريا . |
| | نوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |

| | | |
|---|---|---|
| | اهـــــداف الدراسة | هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين استراتيجية خط الانتاج و الميزة تنافسية في<br>شركة الصناعات الغذائية والمشروبات وايضاً تحديد العلاقة بين استراتيجية توسيع خط الانتاج والميزة التنافسية، وواشارت الى التحقق من مدى تأثير استراتيجية تحديث خط الانتاج على الميزة التنافسية، وكذلك تحديد ما إذا كان خط إنتاج استراتيجيات التقليم يحسن الغذاء وصناعة المشروبات . |
| | اهـــــم الاستنتاجات التـــــي توصـــلت اليهـــــا الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1. يمكن للشركات زيادة حصتها من خلال اعتماد استراتيجية توسيع خط الانتاج وتحقيق ميزة تنافسية.<br>2. ان اعتماد استراتيجية تحديث خط الانتاج هو إنقاذ المنتج من أجل استعادة حيوية المنتج المحتضر، من خلال تغيير بعض الميزات مثل الحدة واللون لجعلها تبدو وكأنها جديدة تماما .<br>3. نتيجة الدراسة الحالية تثبت أن المنتجات غير المربحة يتم حذفها من خط إنتاج الشركة، يتم تحقيق ميزة تنافسية من خلال وقف إنتاج المنتجات الزائدة التي تقلل من حجم مبيعات الشركة . |
| 3 | الدراسة | (Aityan,2020) . |
| | عنـــــوان الدراسة | (**Analysis Of Competitive Strategies By Asserting General Value**), تحليل الاستراتيجيات التنافسية من خلال تأكيد القيمة العامة، بحث منشور، جامعة لينكولن، الولايات المتحدة الامريكية . |
| | نـــــوع الدراسة | دراسة نظرية وتطبيقية . |
| | اهـــــداف الدراسة | تهدف الدراسة الى ان التحليل التنافسي يقوم على مفهوم القيمة العامة، والقيمة العامة هي مزيج من القيمة النقدية، التي تتعلق بسعر المنتج، والصيانة، وربما تكاليف الاستخدام النهائي، والقيمة غير النقدية، التي تمثل رضا المستهلك عن المنتج المعني وحاجته، وتتنافس المنتجات بقيمتها العامة بدلاً من أن تتنافس فقط بالمكون النقدي منها. وقد تُظهر المنتجات التنافسية المختلفة توليفات مختلفة من مكوناتها النقدية وغير النقدية. ويمكن العثور على حصص السوق من المنتجات التنافسية من التوزيع مماثلة توزيع بولتزمان في الفيزياء، إذ تلعب القيمة العامة دور الطاقة. |

| | | |
|---|---|---|
| | اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة | توصلت الدراسة الى عدة استنتاجات، واهمها الاتي :-<br>1. تتنافس المنتجات من خلال تقديم قيمة عامة أعلى، إذا اتبعت شركة استراتيجية تنافسية لقيادة التكلفة، تحتاج الشركة إلى خفض تكاليف الإنتاج ولكن تحاول الحفاظ على القيمة غير النقدية لمنتجاتها على الأقل أقرب إلى مستوى منافسيها لتقديم أعلى قيمة عامة ممكنة يقدمها منتجها بسبب التكلفة المنخفضة وبالتالي السعر.<br>2. وأثر الاختلاف في القيم العامة للمنتجات التنافسية على الحصة السوقية للمنتجات المعنية، كلما زاد الاختلاف في القيم العامة للمنتجات زاد الاختلاف في حصصها في السوق. تعتمد حصص السوق من المنتجات التنافسية بشكل كبير على اختلاف قيمها العامة.<br>3. قد تؤدي قيود المستهلك مثل القيود النقدية وغير النقدية إلى تغيير حصص السوق من المنتجات بسبب القضاء على المنتجات التي لا تفي بالقيد، وبالتالي فإن التقييم القائم على القيمة العامة يسمح باتباع نهج كمي للتحليل التنافسي مع تقدير حصص السوق من المنتجات التنافسية. |

**4.2.1. تحليل الدراسات السابقة :-**

بعد ان تم استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث الحالي فانه يمكن تحليل هذه الدراسات من خلال بيان اوجه التشابه والاختلاف بينها وبين البحث الحالي وكذلك بيان مدى الافادة من الدراسات السابقة لبيان موقع البحث الحالي منها وكالاتي :-

**1.4.2.1. أوجه التشابه بين البحث الحالي والدراسات السابقة :-**

يلتقي البحث الحالي مع الدراسات السابقة بأوجه تشابه مختلفة يمكن بيانها من خلال الاتي :-

1- أشارت دراسة (الشمري، 2012) الى ان أستخدام تقنية التكلفة المستهدفة يساعد في تحديد السعر المستهدف مع الاخذ بنظر الاعتبار المنافسة، الحصة السوقية، جودة المنتجات، رغبات واحتياجات الزبائن بدلاً من التركيز على التكلفة فقط .

2- تهدف دراسة (الكبيجي، 2014) الى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية وبيان مدى الادراك لمفاهيم ومبادئ واهمية أستعمال تقنية التكلفة في ادارة تكاليفها للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة .

3- بينت دراسة (Kocsoy,2008) كيفية تحقيق الاهداف المتعلقة بتخفيض التكاليف بأقل وقت ممكن مع زيادة المنافسة عن طريق تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة .

4- اوصت دراسة (Cleayir,2020) بانه يجب على الوحدات الاقتصادية ترك الاساليب التقليدية وراءها واختيار أساليب التكلفة المستهدفة بما في ذلك ابحاث السوق لتوفير المنتجات بسعر البيع المطلوب للعملاء .
5- يتناول البحث الحالي (سلمان، 2014) تقنية التحسين المستمر التي تعد من اهم الركائز التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية في تطوير ادائها من خلال أجراء تحسينات صغيرة وبشكل متزايد لفترات طويلة لتحقيق اداء أفضل والتخلص من أوجه القصور في الوحدات الاقتصادية .
6- اشارت دراسة (صالح، 2017) الى إن الوحدات الاقتصادية تعتمد على عناصر التحسين المستمر في ادائها لمهامها إذ جاءت اجابات المبحوثين مرتفعة نسبياً وبالنسبة للعناصر كافة مما يدل على قدرات الوحدات الاقتصادية في تبني عناصر التحسين المستمر .
7- هدفت دراسة كل من (خضير وكاظم ،2019) الى تسليط الضوء على أهم أدوات التكلفة الاستراتيجية وهي تقنية التحسين المستمر التي تركز على تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتوج .
8- اشارت دراسة كل من (المارديني والموصلي، 2017) الى ان التحسين المستمر من اكثر السبل الفاعلة في تطوير الوحدات الاقتصادية اذ ان اعتماد الاسلوب العلمي الدقيق في أستمرارية التحسين يعد من اكثر الاسس واهمها في ترصين الخدمة وتحقيق ملاءمتها للتطورات والتغيرات المستمرة لحاجات ورغبات الزبائن .
9- اكدت كل من دراسة (موسى وعباس، 2018) على ان الوحدات الاقتصادية تسعى الى وضع ستراتيجيات عمل ناجحة تحقق فيها ميزة تنافسية قابلة للاستمرار من أجل حماية نفسها من القدرة التنافسية الاخرى .
10-توصلت الدراسة (ابوكرش، 2015) الى ان تطبيق ستراتيجيات بورتر التنافسية في الوحدات الاقتصادية كانت بدرجة مرتفعة، وكانت ستراتيجية التميز أكثر استخداماً ومن ثم تلتها ستراتيجية قيادة التكلفة وايضاً ستراتيجية التركيز .

### 2.4.2.1. أوجه الاختلاف بين البحث الحالي والدراسات السابقة :-

يتميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة بمجموعة من نقاط الاختلاف والتي يمكن بيانها من خلال النقاط الاتية :-

1- يختلف البحث الحالي عن الدراسات السابقة في استعماله لتقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من أجل المساعدة في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية للوحدات الاقتصادية بالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، ولكن الاختلاف في ان الدراسات السابقة أستعملت كل تقنية على حدة دون الربط بين هاتين التقنيتين لتحقيق هذا الغرض.
2- ان البحث الحالي تم تطبيقه في البيئة الصناعية العراقية بالتركيز على الصناعات المطاطية، إذ ان الدراسات السابقة تم تصنيفها في بيئات اخرى وشركات اخرى، وذلك من

اجل المساعدة في حل المشكلات التي يتعرض اليها المعمل عينة البحث فيما يتعلق بعدم تنفيذ ستراتيجيات التنافسية بالشكل المطلوب.

### 3.4.2.1. مدى الافادة من الدراسات السابقة :-

### 1.3.4.2.1.مدى الافادة من الدراسات السابقة في الجانب النظري :-

ساعدت الدراسات السابقة الباحثة من تجنب البحث بمواضيع وقضايا قد تم البحث فيها كثيراً لذلك اصبحت هذه الدراسات فكراً معرفياً وواضحاً، لذلك لابد من التركيز على المواضيع والقضايا التي لم تتناولها الدراسات السابقة بشيء من التفصيل ومثال على ذلك هو أستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وكيفية الربط بين هذين التقنيتين وكذلك كيفية تنفيذ الستراتيجيات التنافسية من خلال هذه التقنيتين، إذ اصبحت الدراسات السابقة مصدراً للبحث الحالي، اذ ساعدت الدراسات السابقة في اغناء البحث الحالي بالمعلومات والافكار التي لم يتسنً للباحثة معرفتها قبل الاطلاع على هذه الدراسات، وبالتالي قد اصبحت الدراسات السابقة تمثل تراكماً فكرياً قد اتاح الفرصة للباحثة حتى تتمكن من الانطلاق للبحث بمواضيع البحث الحالي .

### 2.3.4.2.1. مدى الافادة من الدراسات السابقة في الجانب العملي :-

تم الافادة من الدراسات السابقة بجانبين، الجانب الاول يتعلق بأختيار عينة البحث، فقد تم تحديد الوحدة الاقتصادية عينة البحث وتطبيق الدراسة الميدانية فيها حتى نتمكن من الوصول الى النتائج التي يمكن الاعتماد عليها، فقد تم اختيار الشركة العامة للصناعات المطاطية (معمل اطارات الديوانية) على وجه الخصوص.

اما الجانب الثاني فيتعلق بأستعمال التقنيات الملائمة لأدارة التكلفة الاستراتيجية وهما تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر بشكل يمكن ان يساعد عينة البحث في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية فقد حددت الدراسة السابقة موقع البحث الحالي، اذ تعد الدراسة الحالية جزءاً مكملاً للدراسات السابقة وأنها ابتدأت من حيث ما انتهت منه هذه الدراسات وكما قد حققت التكامل معها من حيث الاهمية والاهداف والاستنتاجات التي تم التوصل اليها، الامر الذي عزز متانة البحث الحالي وكذلك رصانته العلمية.

# الفصل الثاني

# (المرتكزات المعرفية لتقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر )

المبحث الاول/ المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني/ المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر

المبحث الثالث/ الاستراتيجيات التنافسية ودور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذها

**تمهيد :- في هذا الفصل سوف نتناول المرتكزات المعرفية لتقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر ودور تلك التقنيتين في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية**

**وعلى ضوء ما سبق تناول الفصل الثاني المباحث الثلاثة الآتية:**
**المبحث الأول: المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة**
**المبحث الثاني: المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر**
**المبحث الثالث: الستراتيجيات التنافسية ودور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذها .**

# المبحث الأول

## مدخل نظري للمرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة

### 1.1.2. نشاة وتطور تقنية التكلفة المستهدفة (The emergence and development of the target cost technique) .

تعود نشاة تقنية التكلفة المستهدفة الى القرن الماضي وأول من اوجدها وطورها هو (هنري فورد) في شركة (Ford) للسيارات واستمرت هذه الشركة في تطور مستمر وحتى في فترة الركود الاقتصادي وكذلك بعد الحرب العالمية الثانية (Sukarai,1989:23).

إذ بدأت الشركات اليابانية تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة منذ عام 1960 بوصفها عاملاً رئيسياً وأساسياً لدعم الموقف التنافسي، كما اعتمدت العديد من الشركات ولاسيما في امريكا الشمالية وأوربا على تقنية التكلفة المستهدفة لغرض تحسين وإداره التكلفة والدعم التنافسي لها وكذلك تطور عملية استخدامها في الدول المختلفة (Feil,et.al.,2004:10).

تعد تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى التقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية الموجهة نحو السوق وان هذه التقنية يتم استعمالها خلال المراحل المبكرة لدورة حياة المنتوج وذلك من اجل تعزيز الربحية والانتاجية بشكل عام (Coombs,et.al., 2005:248) وخلال هذا المبحث سيتم تناول مفهوم التكلفة المستهدفة واهميتها واهدافها وكذلك المبادئ الاساسية لها ومراحل تطبيقها.

لقد بدأت تقنية التكلفة المستهدفة بالظهور بعد ان واجهت نظم التكاليف التقليدية تحديات كثيرة ولاسيما في مجال المنافسة، فأن أول ظهور لها كان عام 1960م، إذ وجد أن 80% من الصناعات الكبيرة تتبع تقنية التكلفة المستهدفة، وتم الاعتراف بها بشكل واسع بوصفه عاملاً مهماً للوضعية التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وأن تقنية التكاليف المستهدفة ماهي الا تطوير لفكرة امريكية ببساطة يطلق عليها هندسة القيمة التي ظهرت في شركة (جنرال اليكتريك) بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بهدف إنتاج المنتجات في ظل وجود نقص في عناصر الأنتاج من مواد الخام والمنتجات الوسيطة، وقد قام الخبراء اليابانيون بتطوير هذه الفكرة وتحويلها الى نظام فعال يهدف الى إنتاج منتجات بكفاءة وفاعلية مع خفض التكلفة وتخطيط الربحية تعرف بتقنية التكلفة المستهدفة (منصور، 2008: 5) .

وقد أستخدمت معظم الشركات اليابانية تقنية التكلفة المستهدفة لما تحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة المنتجات الى أدنى مستوى، واصبح اليوم الكثير من الصناعات التجمعية تستعمل تقنية التكلفة المستهدفة مثل صناعة السيارات، والالكترونيات، وألادوات المنزلية وغيرها، وقد أثبتت الدراسات أن معظم الشركات اليابانية العملاقة وجميع شركات صناعة السيارات في اليابان تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة وعلى سبيل المثال تويوتا، هونداي، متسوبيشي، نيسان، كانون، (Boer &Ettlie,1999:23) .

**2.1.2. مفهوم التكلفة المستهدفة (The Target Cost Concept) :–**

ذكرها (Fisher) أنها تلك التكاليف الإدارية المستعملة في المراحل الاولى لتصميم المنتوج، وتؤثر هذه العملية على عملية انتاج المنتوج حسب متطلبات السوق (Fisher,1995:54).

كما أشار اليها كل من (Kaplan and Atkinson) بأنها تلك الاداة التي يستعملها المخططون لإدارة التكاليف من اجل تطويرها وتحسينها وكذلك تخفيض تكاليفها في المستقبل ( Kaplan &Atkinson,1998:224).

كذلك يرى (Cooper) بأنها خطة كاملة لخفض التكلفة ونظام إدارة استراتيجي متكامل للارباح المستقبلية، إذ ينصب التركيز على ادارة التكلفة اثناء تطوير المنتج وتصميمه (Cooper,2002:7).

إذ عرفها (Horngren) وآخرون بأنها ذلك النظام المتكامل الذي يكون تابعاً لإدارة التكاليف ويستخدم عند تصميم منتوج جديد او عندما يتم تطوير منتوج سابق (Horngren,et.al,2006:37).

كما ذكر (Agrawal) انه تعد التكلفة المستهدفة تكنولوجيا ادارية، وهذه التكنولوجيا تستعمل مبادئ علمية لتحديد وتحسين التكلفة، ويتم تبنيها خلال مراحل تصميم وتطوير المنتوج حتى نتمكن من الوصول الى التكلفة المستهدفة، حيث تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتوج، التصميم، التطوير، الانتاج، التوزيع، البيع، والتخلص من المنتوج وكذلك يتم استعمالها للتوسع في الانتاج وتخفيض التكاليف وتقليل الدورة الانتاجية (Agrawal,2006:65).

إن تقنية التكلفة المستهدفة تعد عملية مختلفة تماماً عن المنظور التقليدي سواء من ناحية الفكر أو التطبيق من حيث تصميم وتسعير المنتوج، تحديد وإدارة التكاليف، اي انه يعد عملية متكاملة، ويتطلب تطبيقه توظيف اساليب إدارة التكاليف الحديثة والتقليدية بالاضافة الى الانتاج والتسويق والتقنيات الهندسية (Kocsoy,et.al.,2008:79).

كما اشار اليها (Garison) بأنها عملية تحديد اقصى تكلفة للمنتوج الجديد او لتطوير المنتوج الحالي لكي يحقق نمواً في المبيعات ولغرض توليد ربح يزيد على اقصى ربح للتكلفة المستهدفة (Garison,2008:761).

كما بين (Hilton) بانها من المقدر ان التكلفة على المدى الطويل والذي من خلاله ستمكن اي وحدة اقتصادية من الدخول الى السوق والمنافسة بنجاح مع المنافسين (Hilton,2009:654).

كما عرفها (Boyd,2013:198) هي عملية تحديد واحتساب تكلفة المنتجات لتقدير السعر المستهدف الذي يمثل السعر المقدر ويكون الزبون مستعداً لدفعه على اساس ظروف السوق والمنافسة.

### 3.1.2. أهمية تقنية التكلفة المستهدفة ( The importance of the target cost technique) :-

ان تقنية التكلفة المستهدفة لها اهمية كبيرة في تخفيض التكاليف ويمكن تلخيص تلك الاهمية من خلال الاتي :-

1. تخطيط وتصميم المنتوج والانتهاء بمرحلة خدمات ما بعد البيع حيث تبرز أهمية تقنية التكلفة المستهدفة من كونها تعد إدارة تخطيطية ورقابية فاعلة الى جانب مجموعة من تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في بيئة الأعمال التنافسية (وائل، 172:2014) .
2. تعد تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى تقنيات إدارة التكلفة التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تساعد في تحقيق الأهداف الاقتصادية المتعلقة بالتخطيط والرقابة والانتاج (Filomena,et.al:2009:6) .
3. تخفيض التكلفة ابتداءً من مرحلة تصميم وتخطيط المنتوج مع تحديد ورقابة تكاليف دورة حياة المنتوج وتحدد مجالات وفرص تخفيض التكلفة المستهدفة بشكل جوهري من خلال مقابلة تصميم مواصفات المنتوج وفق رغبات الزبائن واحتياجاتهم (Jiambalvo, 2007; 306-307).
4. ان تقنية التكلفة المستهدفة تتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتوج ويتم الأنتاج في حدودها (Cokins,2003:78) .
5. ان تقنية التكلفة المستهدفة تساعد في تخفيض التكاليف من خلال المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتوج، وذلك ان تخفيض التكاليف يعد هدفاً ستراتيجياً يساعد في تحقيق الميزة التنافسية (Rattray,et.al.,2007:8).

**وعليه ترى الباحثة أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد أكثر ملاءمة لبيئة التصنيع الحديثة، اذ انها تساعد في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية ولا سيما فيما يتعلق بإدارة التكاليف بشكل فعال وكفوء، وبالتالي المساعدة في البقاء والنمو في سوق المنافسة، الامر الذي يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية بنجاح.**

### 4.1.2. أهداف تقنية التكلفة المستهدفة (Objectives of target costing technique) :

ان تقنية التكلفة المستهدفة هي من الأدوات الأستراتيجية الحديثة في المحاسبة الأدارية، ولاسيما في مجال تخفيض التكلفة، ويرى (Patrick,2004:78) ان تقنية التكلفة المستهدفة تهدف الى تحقيق رغبات الزبائن واشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسب، واحداث موازنة من ناحية التكلفة والاسعار ورأس المال المستثمر، وتخفيض تكلفة المنتوج قبل حدوثه، وتحسين الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية عن طريق توفير منافع للعاملين وسعيهم نحو تحقيق اهداف خفض التكلفة، ومن أهم اهداف تقنية التكلفة المستهدفة :

1- ان التكلفة المستهدفة تمثل التكاليف التي تسعى الى مشاكل انشطة سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية من اجل الوصول الى تحقيق اقتصاديات التشغيل وحسن استخدام الموارد المتاحة، مع الاخذ في الاعتبار مستوى ملائم من الجودة في ضوء التكلفة التي يستقبلها سوق الزبائن التنافسي على تحقيق هامش الربح المستهدف للمستثمرين ويتطلب دراسة وتحليل الانشطة الداخلية بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتوج مع الاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة لغرض تخفيض التكلفة وتحقيق التحسين للمنتج (Kinney&others,2006:336) .

2- العمل على توفير منتوج يلبي رغبات ومتطلبات الزبائن (Garrison&Et.al,2011: 724) .

3- معرفة الفهم الحقيقي لتكاليف دورة حياة المنتوج، ابتداءً من مرحلة التطوير وتصميم المنتوج والتي تشكل 80_90% من تكاليف المنتوج خلال هذه المرحلة، والانتهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتوج للزبون (مصاروة، 2010: 46).

4- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المستهدفة وتسهيل عملية الرقابة عليها، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة الاسباب والعمل على سد هذه الفجوة (Hilton,2005: 650) .

5- تخطيط ربحية الوحدة الاقتصادية مع الاخذ بين الاعتبار سعر السوق وتكلفة انتاج المنافسين في السوق (عبد الدايم، 2001: 474).

6- تنمية روح الفريق إذ لا يمكن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة إلا من خلال تعاون مجموعة من الاشخاص او الافراد من مختلف الأدارات والمستويات التنظيمية (Collier&Knight,2009: 6-7) .

7- تخفيض التكاليف حتى نتمكن من التغلب على المنافسين مع المحافظة على الجودة والعمل على تلبية متطلبات الزبائن (Okana&Suzuki:2007) .

8- تحقيق عنصر التفاعل الأيجابي بين البيئتين الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية من قبل الزبائن والموردين (مصري، 2009: 172) .

9- حث العاملين على بلوغ الربح المستهدف خلال فترة تطوير المنتوج وذلك عن طريق تحويل أسلوب التكلفة المستهدفة الى نشاط لأدارة ارباح الوحدة الاقتصادية بكاملها، وذلك من خلال توظيف موهبتي الابتكار والابداع لدى العديد من موظفي الدوائر لوضع العديد

من الخطط البديلة التي تساعد على تحقيق تخفيضات عالية في التكاليف (Ibusuki & Kamininski, 2007: 460).

10-المساعدة على فهم طبيعة التكاليف المرتبطة بالمنتجات والخدمات، كذلك المساعدة على التعرف المبكر على المشكلات التي يمكن ان تظهر في العمليات الانتاجية ومعالجتها قبل تكبد التكاليف التي لا فائدة منها ( Slater, 2010: 52) .

**5.1.2.خصائص تقنية التكلفة المستهدفة ( Characteristics of target cost technology):**

تتمثل خصائص التكلفة المستهدفة في الاتي:

1- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتجات (عامر،2009: 30) .

2- لتحديد التكلفة والربح يتطلب التخطيط في الاجل الطويل وذلك عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للعديد من أجيال المنتوج (Koons,1994:4 ) .

3- العمل على تحليل عناصر التكاليف ودراسة تأثير كل عنصر على حده لمعرفة ربحية المنتوج ( Yoshikawa,2002:36) .

4- تحقيق اهداف الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية من الارباح والمنافسة على المدى الطويل، على الرغم من التغيرات الاقتصادية والتكنولوجيه وأحتياجات السوق وكذلك الضغوط الداخلية والخارجية (Lee John,1994:68_69) .

5- تتناسب المشروعات المتعددة المنتجات ذات الطاقة الانتاجية الصغيرة أكثر من تلك المشروعات المتعددة المنتجات ذات الطاقة الانتاجية الكبيرة في الدورة الواحدة ( أحمد، 1994: 340_341) .

6- أنها ليست اسلوباً ادارياً لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي ولكنها اسلوباً يهدف الى تخفيض التكاليف (Feil,2004:69) .

7- هي نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتوج ويجهز الانتاج في حدودها (Cokins,2003:87) .

**6.1.2.خطوات تقنية التكلفة المستهدفة (Target cost technique steps) :-**

**اولاً :- تحديد سعر البيع المستهدف (target price)**

يقصد به ذلك السعر الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن ان تلبي حاجاتهم ورغباتهم، هذا الامر يتطلب ان يكون الزبائن على فهم وادراك لقيمة المنتوج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسون من المنتجات، لتحديد سعر البيع المستهدف على الوحدة الاقتصادية اجراء بحوث ودراسات سوقية بخصوص الخصائص والجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون الزبون قادراً على دفعه مقابل الخصائص والجودة المذكورة، وعليه

فأن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه المنتوج للوحدة الاقتصادية، وان هذه القيمة التي يتم ادراكها وفقاً لما يستطيع الزبون أن يضحي به من موارد في سبيل الحصول على منتوج معين يمكن أن يشبع حاجاته ورغباته دون أهمال اسعار البيع المقدمة من قبل المنافسين (Horngren,et.al.,2015:523) .

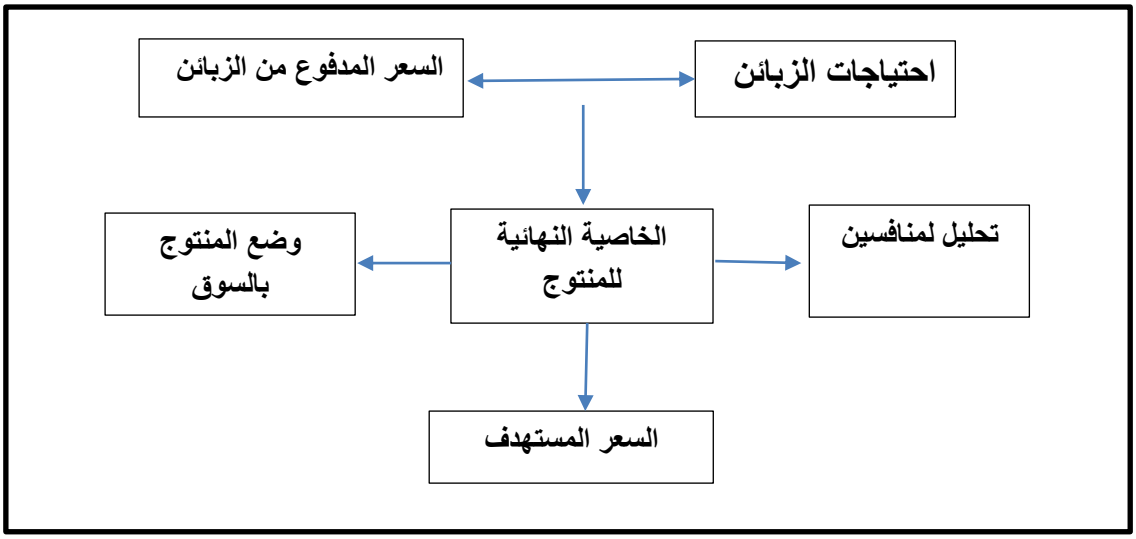
ويعرفه ( زامل، 2007:169-170) هو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على اساس تحليل السوق ويستخدم اساساً في تحديد التكلفة المستهدفة، وعليه يعد تحديد او تقدير سعر البيع هو نقطة البداية لانشطة التكلفة المستهدفة وتوجد عوامل عديدة للتأثير على سعر البيع مثل الطبيعة وخصائص المنتوج وصفات الزبون المتوقع وتفضيلاته والسوق المستهدف ودورة المنتوج وستراتيجيات المنافسين والاهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية بالنسبة للمنتوج وكمية المبيعات المتوقعة واسعار السلع المنافسة وغيرها .

ومن الجدير بالذكر ان الوحدات الاقتصادية لا تمتلك سيطرة قوية على الاسعار وهناك فرص قليلة للوحدات الاقتصادية المستقلة لتحديد اسعار بيع منتجاتها ورغبتها في ظل اسواق عالمية تتسم بالمنافسة الشديدة، فالسوق في الواقع هو الذي يحدد اسعار المنتجات، واي وحدة اقتصادية تحاول ان تتجاهل هذا الامر تفعل ذلك على حساب بقائها واستمراريتها، لذلك فأن سعر السوق التقديري يعد محدداً رئيساً في الكلفة المستهدفة (Garrison,et.al.,2011:724) .

والشكل (3) يبين العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف وكما يأتي :-

شكل (3)

العوامل المؤثرة على تحديد السعر المستهدف



**المصدر**: رجحان، ميساء، (2002) ،"دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية في المشروعات الميدانية في مدينة جدة، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية .

وبذلك يمكن توضيح تلك العوامل التي اشار اليها رجحان من خلال الاتي :

1. ***احتياجات الزبون :*** **وهذا يتعلق بالخواص المادية للمنتجات التي يفضلها الزبون والمتمثلة بشكل المنتج أو مظهره الخارجي، والحجم ، اللون .**
2. ***السعر المدفوع من الزبائن :*** **وهذا يتعلق بمدى قبول الزبون للسعر ، ومقدرته على دفعه .**
3. ***مواصفات المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق .***
4. ***الخاصية النهائية للمنتج تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها***

وعليه يرى (محرم، 654:1995) انه يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتوج المصمم وفقاً لأحتياجات وتفضيلات الزبائن، اذ تتركز جهود المحاسب الاداري في مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتوج الجديد لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، وتحديد مدى الجدوى من إنتاج المنتوج الجديد.

**ثانياً :–تحديد هامش الربح المستهدف (Determine the target profit margin) :–**

يعد المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، ويقصد به العائد المالي الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية من اجل البقاء في بيئة اعمالها فضلاً عن النمو والتوسع، وبذلك فأن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من اجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالارباح طويلة الاجل في الوحدة الاقتصادية (. (Cooper& sagmulder,1997:100).

ويرى (Horngren,et.al.,2012:468) فأن هامش الربح المستهدف هو الخطوة المهمة والاساسية لان الربح المستهدف يسهم بدرجة كبيرة في بقاء الوحدة الاقتصادية ونموها وتطورها، يحدد هامش ربح معين للوحدة الواحدة من المنتوج لتحقيق معدل مستهدف للعائد على رأس المال المستثمر تمثل مقياساً لكلفة الفرصة، ويعرف المعدل المستهدف للعائد على الاستثمار بانه الدخل التشغيلي المتوقع للوحدة الاقتصادية بوصفه نسبة من رأس المال المستثمر فيها، ويمكن التعبير عن رأس المال المستثمر بإجمالي الموجودات، ويحتسب هامش الربح الوحدة بقسمة الدخل التشغيلي الاجمالي ( نسبة من الايرادات التي تحققها المبيعات المستهدفة ) على عدد الوحدات المحققة للمبيعات المستهدفة .

**ثالثاً :– تحديد التكلفة المستهدفة (Determine the target cost) :–**

يذكر (Blocher,et.al.,2010:12) إن الوحدة الاقتصادية التي تستخدم مدخل الكلفة المستهدفة غالباً ما تختار أساليب تخفيض صارمة للكلفة او تعيد تصميم المنتج او العملية الصناعية برمتها

لكي تلبي سعر السوق التنافسي وتحافظ على هامش ربح مرضٍ، اذ ان الاختلافات الصغيرة في الاسعار تجذب حتماً الزبائن الى المنتوج ذي السعر الاقل بالمقارنة مع المنتجات المنافسة ذات الاسعار الاعلى نسبياً، ويؤكد (Blocher,et.al.,2010:547) ان الكلفة المستهدفة مسألة مهمة ولاسيما في الازمنة التنافسية في السوق العالمي والوحدات الاقتصادية تناضل من اجل البقاء، لذلك ان الخيار الوحيد امام الوحدات الاقتصادية هو تبني خيار تخفيض الكلفة الفعلية الى مستوى التكلفة المستهدفة، ومن اهم الخيارات التي يمكن لإدارة او وحدة اقتصادية تعتمدها لتخفيض الكلف الى مستوى الكلفة المستهدفة هو اعتماد تقنيات صناعية جديدة واستعمال اساليب ادارة كلفة مبتكرة كتطوير الكفاءة الانتاجية فضلاً عن اعتماد اسلوب اعادة تصميم المنتوج بين الحين والاخر، ولا شك في ان عملية اعادة التصميم تكون مفيدة للوحدات الاقتصادية لأنها تفسر الكثير من كل دورة حياة المنتج الكلية .

ذكر (Horngren,et.al.,2015:523) ان التكلفة المستهدفة يمكن التوصل اليها من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على الوحدة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها، مع مراعاة القدر الموجود من الجودة إذا ما ارادت البقاء في بيئة المنافسة، وذلك عن طريق المعادلة الآتية يمكن حساب التكلفة المستهدفة

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف**

**رابعاً :– استعمال بعض التقنيات للوصول الى التكلفة المستهدفة (Using some techniques to reach the target cost) :-**

ان التكلفة المستهدفة تكون اقل من التكلفة المقدرة لمنتجات الوحدة الاقتصادية وذلك بسبب وجود العديد من هذه العوامل، ومن اهم هذه العوامل هي الضغوط التي تواجهها الوحدة الاقتصادية من قبل الزبائن او المنافسين لتخفيض تكاليف المنتجات، وان زيادة التكلفة المقدرة للمنتوج على التكلفة المستهدفة تتطلب القيام بتخفيض التكاليف، وان هذا التخفيض يتم عن طريق استعمال بعض التقنيات واهمها تقنيتي هندسة القيمة والتحليل المفكك ( Dekker& Smidit,2003:12)، ويمكن توضيح هذه التقنيات من خلال الاتي :–

**1- هندسة القيمة (value engineering) :–**

هي اسلوب لتخفيض الكلفة وتحسين العمليات التشغيلية، يستفيد من المعلومات المجمعة عن تصميم المنتوج ومن ثم يختبر خصائص متنوعة للتصميم والعمليات لتشخيص جوانب التحسين، لذا فأن هندسة القيمة تعد اداة فاعلة في تحقيق مدخل الكلفة المستهدفة لأهدافه من خلال التشخيص المناسب لتخفيض كلفة المنتوج خلال دورة حياته (Hilton& platt,2011:695-696) .

كذلك ذكرها (Kaplan& Atkinson,2007:228) بأنها دراسة نظامية لجميع العوامل التي يمكن ان تؤثر في تكلفة المنتوج، اذ يتم التركيز على اجزاء التحسينات على تصميم المنتوج، كذلك التخلص من المكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة للمنتوج.

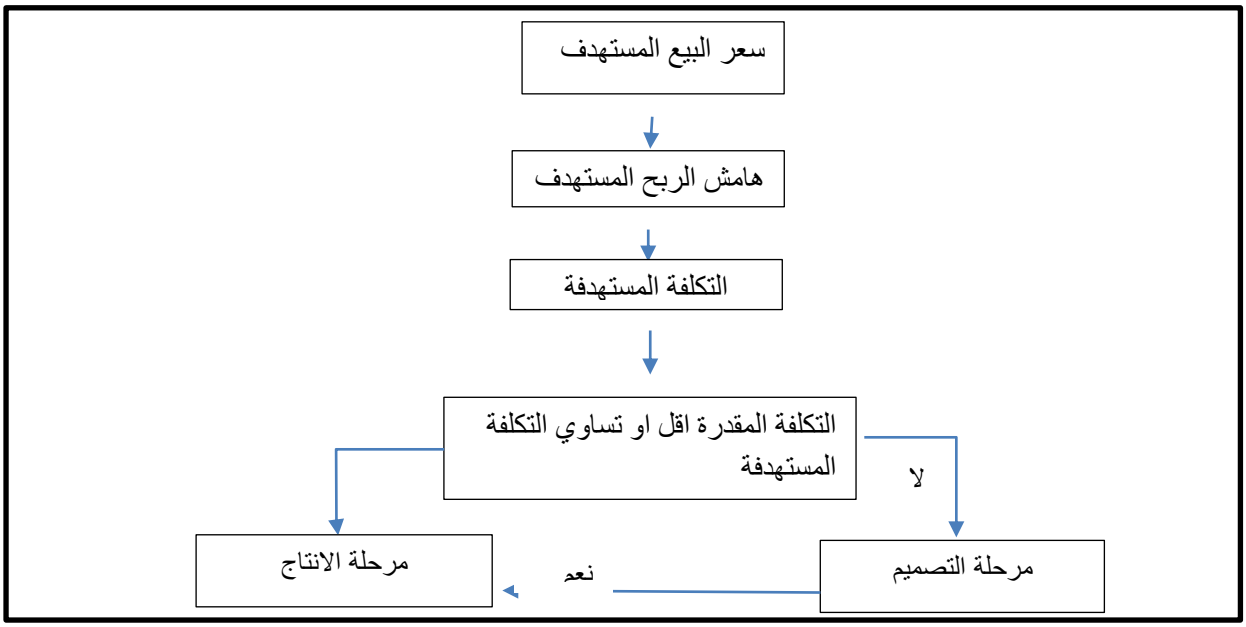
**2- التحليل المفكك (Tear Down) :-**

وهي عملية تقويم منتجات المنافسين من اجل تحديد الفرص لتحسين المنتوج وتخفيض التكاليف إذ يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستعملة في انتاج كل منتوج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتوج الوحدة الاقتصادية مع منتجات المنافسين لأدخال اي تعديلات تمت ملاحظتها على منتوج الوحدة الاقتصادية لتخفيض التكاليف (سلمان، 378:2010).

وايضاً يقصد به دراسة المنتجات المنافسة وتحليل مكوناته او تكاليفه او وظائفه، وذلك من اجل تحديد الفرص الممكنة لتحسين وتطوير منتوج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بهدف تحديد الاجراءات الممكنة والملائمة للتحسين والتطوير (Drury,2008:892)، والشكل الاتي يوضح تلك الخطوات

شكل (4)

خطوات تقنية التكلفة المستهدف




**Soures:Cokins. G, (2003)," integrating Target Costing and ABC, Journal of cost management", Master of Accountancy Program, university of south Florida.**

## 7.1.2. المبادئ الاساسية لتقنية التكلفة المستهدفة (Basic Principles of Target COST Technique) :

هناك سبعة مبادئ لتقنية التكلفة المستهدفة وهي كما يأتي :

**المبدأ الاول/ السعر يقود التكلفة ((Price Lead Cost)) :**

في مدخل الكلفة المستهدفة يحدد اولاً السعر المستهدف الذي عنده يمكن بيع المنتوج في السوق ويكون الزبون راغباً بدفعه ومن ثم يتم طرح هامش الربح المستهدف للتوصل الى التكلفة المستهدفة للمنتوج، وهذه الطريقة تعد معاكسة تماماً لإدارة الكلفة التقليدية إذ يتم تحديد كلفة المنتوج اولاً وثم اظافة هامش الربح المتوقع للوصول في النهاية الى سعر بيع المنتوج (Hilton&Platt,2011:693-694) .

**المبدأ الثاني/ التركيز على الزبون ((Focus on Customer)) :**

يجب على الإدارة معرفة تفضيلات المستهلكين والزبائن وردود أفعالهم اتجاه المنتوج والسعر الذي يناسبهم (Hilton,2005:649 ) .

كما يرى (الرفاعي وجنيدي،20:2006) أنه يتم ترشيد نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق Market driven ويمثل صوت العميل أحد العوامل الهامة التي تؤخذ في الاعتبار، ولا يجب إهمالها خلال كافة المراحل، كما يجب أن يأخذ في الاعتبار كافة متطلبات العميل بالنسبة للجودة والتكلفة والوقت معاً عند اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد المنتوج الذي يجب إنتاجه، وكذلك الاسترشاد بها عند إجراء تحليلات التكلفة، ومن الضروري أن يتم التعرف على ما يحتاجه الزبون, وما الذي تفعله الوحدات الاقتصادية المنافسة الآن، وما هو متوقع من هذه المنشآت في المستقبل من أجل الوفاء باحتياجات هؤلاء الزبون، ولا يمكن لنظام التكلفة المستهدفة أن يأتي ثماره ويحقق نجاحاً إذا تمت التضحية بالخصائص والمواصفات التي يرغب الزبائن في الحصول عليها وإغفالها، أو تم تقليل كفاءة أداء المنتج وكفاءة استخدامه أو تقليل درجة الاعتماد عليه، أو تأخير نزول المنتج للسوق عن الوقت الذي يحتاج فيه المستهلك للمنتوج، ويؤدي التركيز على الزبون إلى ترشيد وتوجيه الأنشطة الهندسية لتطوير وتنمية وبناء المنتجات، وتقوم طلبات السوق واحتياجاته بتحديد وتشكيل المتطلبات الهندسية، ولا تتحقق خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية له إلا إذا تحقق ما يأتي :-

أ – الوفاء بتوقعات الزبون والتوافق معها هذا إن لم تكن تتفوق عليها أو تزيد.

ب – أن يكون لدى الزبون الرغبة في دفع ثمن هذه الخصائص والتحسينات.

ج – أن يترتب على هذه الإضافات أو التحسينات في الخصائص المنتج زيادة حصة المنشأة في السوق أو زيادة حجم مبيعاتها.

**المبدأ الثالث/ التركيز على تصميم المنتوج (Focus on Design of Product):**

وهذا يتطلب فحص أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتوج يتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، وذلك باستعمال الأساليب الممكنة لتصميم جميع أوجه العملية الإنتاجية وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتوج. (Yazdifar&Askarany,2011:2-3).

**المبدأ الرابع/ اعداد العملية الانتاجية ((Focus on Design of Production Process) :**

يقصد بها جميع الموارد التي تنفذ التصميم المستهدف وذلك من خلال فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من المنتوج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً لتقنية التكلفة المستهدفة للمنتوج (عبد الحفيظ،3:2008) .

يعد هذا المبدأ هاماً جداً إذا تبدأ عملية الرقابة على التكاليف في مرحلة تصميم المنتج لذلك يجب اعداد التصاميم الهندسية والتغيرات التي تطرأ عليها قبل البدء بالانتاج لذلك يجب تحقيق الوفرات في التكاليف بنسبه كبيرة في مرحلة التصميم (Pazarceviren&Dede,2015:162).

**المبدأ الخامس/ فريق العمل متعدد لوظائف ((Multifunctional Team):**

لكي يتم إنتاج المنتوج بتكلفة اعلى أو أقل من التكلفة المستهدفة يتطلب ذلك مشاركة أشخاص من وظائف مختلفة في الشركة، مع المراعاة أن وظيفة فريق العمل لا تقتصر على مشاركة الخبرات فقط وانما يتحمل مسؤولية العملية الانتاجية بكاملها (Hilton, 2002, 670-671).

ولتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يتطلب تشكيل فريق عمل متعدد الوظائف من محاسبين واداريين ومهندسين ورجال بيع وغيرهم، وذلك للمساعدة في تحقيق الاهداف بفاعلية وكفاءة (Tenkorang,2011:1).

**المبدأ السادس/ تكاليف دورة حياة المنتوج (Costs of Product Life Cycle) :**

يجب أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتوج بعين الاعتبار بدءً من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع (Clma,2005:4) .

**المبدأ السابع/ التوجه نحو سلسلة القيمة (Orientation Toward Value) :**

إن جميع اجزاء سلسلة القيمة تمثل التجار والموردين والموزعين ومزودي الخدمات يشاركون في مراحل تقنية التكلفة المستهدفة، وان وجود علاقات طويلة الاجل والمنفعة المتبادلة مع الموردين وغيرهم من اعضاء سلسلة القيمة تشكل الاساس لتقنية التكلفة المستهدفة، وتعد سلسلة القيمة مؤسسة كبيرة تشارك في معلومات التصميم ومعلومات التكلفة وتتداخل في وضع اهداف تخفيض التكاليف (slater,2010:26) .

**خلال ما سبق يمكن القول أن المبادئ السابقة هي من المبادئ الاساسية لتقنية التكلفة المستهدفة التي ينبغي مراعاتها عند تطبيق هذه التقنية على ارض الواقع لأجل تحقيق الاهداف بكفاءة وفاعلية.**

## 8.1.2. مراحل ومكونات تقنية التكلفة المستهدفة (The stages and components of the target costing technique) :-

هناك أربع مراحل لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

اولاً / مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة: يمكن التعرف على هذه المرحلة عن طريق الخطوات الآتية (Horengren,et,al.,2011:425):

1- تحديد السعر المستهدف: يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة التي يرغب به الزبون ويكون قادراً على دفعه.
2- تقدير تكاليف التصميم.
3- تحديد هامش الربح المستهدف: يقصد به ذلك الربح الذي ترغب الادارة في تحقيقه من المنتج والذي يتم تحديده على اساس خطة الربح الطويلة والقصيرة الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي للموضوع، هناك عدة عوامل تؤثر في تحقيقه وهي كالاتي :– (العمرو،2007: 29)
   أ- حجم المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في المصارف وبدائل الاستثمار المتاحة.
   ب- تحليل المنافسين ومعرفة أسعار الخدمات وجودتها.
   ت- مستويات دخول الزبائن.
4- التخطيط الاستراتيجي: تؤثر السياسة الاستراتيجية الموضوعة من الادارة في تحديد هامش الربح المستهدف لأنه ان إذا كانت السياسة طويلة الأجل هذا يعني تحديد الربح البسيط والمقبول عملياً بعد تحقيق الشهرة والمزيد من الزبائن.

   ويمكن للأدارة الوصول الى اختيارين وهما مايأتي : (راجخان، 17:2007)

   أ- أقصى هامش ربح يمكن تحقيقه مع إمكانية تسويق المنتوج.
   ب- أدنى هاش ربح يمكن القبول به حيث لا يتعارض مع سياسات الأدارة وأهدافها

ثانياً / مرحلة تحليل التكاليف: لابد من دراسة مكونات تكلفة المنتوج وأيجاد الوسائل الممكنة لتخفيضها دون التأثير في جودة اداء المنتج ووظائفه (Williams, 2005 :811) . ويقصد بتحليل التكلفة أي تحليل كل جزء من أجزاء المنتوج ومن ثم العمل على تخفيض التكلفة الى أقصى حد ممكن للوصول الى التكلفة المستهدفة، وهذه العملية تتضمن الأتي : (عيسى، 529:2001)

1- إعداد قوائم بأجزاء ووظائف المنتوج.
2- إعداد التحليل الوظيفي للتكاليف.
3- تحليل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل.
4- إيجاد العلاقة بين خصائص ومؤاصفات ووظائف المنتوج.
5- إعداد الترتيب النسبي للوظائف.

ثالثاً / مرحلة تطبيق هندسة القيمة : يقصد بها التقويم المنظّم لجميع الفعاليات بهدف تخفيض التكاليف مع إنخفاض رغبات وحاجات الزبائن ويمكن أن تؤدي الى تحسين المنتوج، أي تغير خصائص المواد أو تعديلها في عمليات الإنتاج (Horengren,Et.Al,2003:4) . وايضاً يتم في هذه المرحلة تحليل وظائف مكونات المنتوج وذلك بهدف إنجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتوج بأقل تكلفة ممكنة (Wang,Et.Al,2009:25) .مع مراعاة عدم المساس بجودة وأداء المنتوج عن طريق تطبيق مدخل هندسة القيمة بوصفها أداة من ادوات التحسين المستمر للمنتوج (Hilton,2005:651)،وعليه يرى كل من (Ibuski$Kaminski,2007:459) أن مدخل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة مكملان لبعضهما، فبينما يسمح مدخل هندسة القيمة بتحديد مكان خفض التكلفة، يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق اليه خفض التكلفة لضمان تحقيق الربحية على المدى الطويل للوحدة الاقتصادية .

رابعاً / مرحلة الانتاج (القرار النهائي)

في هذه المرحلة يتم اتخاذ القرار النهائي من قبل الادارة في المضي قدماً نحو الانتاج بناءً على التكلفة المستهدفة (Hematfar,Et. Al,2011: 7) .

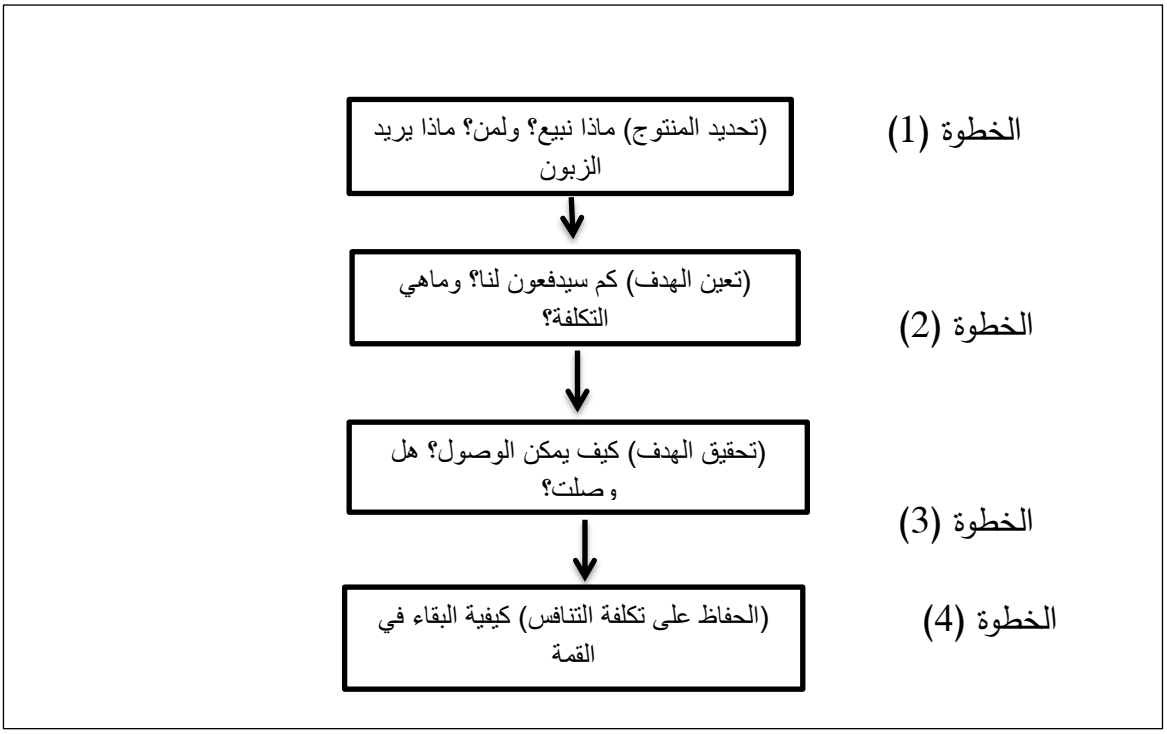
**وعليه مما سبق، ترى الباحثة ان هذه المراحل الواحدة مكملة للاخرى، عن طريق هذه المراحل يتم التوصل الى التكلفة المستهدفة**

**اما المكونات الاساسية لتقنية التكلفة المستهدفة فهي :–**

هناك أربع مكونات اساسية والموضحة بالشكل ادناه (Clifton Et Al,2004:5)

شكل (5)

مكونات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة




Source : Clifton, B., Bird, H., Albano, R. & Townsend, W. (2004), "Target Costing: Market Driven Product Design",Marcel Dekker.INC., 270 Madison,New York.

**ومن خلال الشكل اعلاه سنوضح مكونات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة التي اشار اليها (Clifton,et al;2004:5) وذلك من خلال الاتي :-**

1. تحديد المنتوج:

خلال هذه الخطوة تم التعرف على المنتوج من مدخلات السوق (الزبون)، أو من قبل أشخاص لديهم معرفة كبيرة في السوق (التسويق) أو عن طريق فكرة جديدة تلبي الاحتياجات (البحث والتطوير)، وفهم ان هناك حاجة غير ملباة في السوق، وهناك حالة اخرى تحتاج الى مراجعة رئيسة وأعادة تصميم فأن خطوة تحديد المنتوج قائمة بالقوة التي يفرضها السوق.

2. تعيين الهدف:

عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة من المهم أن نبدأ من السعر فيجب معرفة ماهو المبلغ الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه لقاء الحصول على المنتوج، ومعرفة امكانيات الزبائن (اي فهم الزبون)، وكذلك ماذا يفعل المنافسون؟ وما هياكل التكلفة لديهم؟ وبعد تحديد

أسعار البيع وهامش الربح المستهدف لبيئة التصنيع الحديثة لذلك نستطيع ان نحدد التكلفة المستهدفة، ومن المهم ان التكلفة المستهدفة هي المتغير التابع والسعر والهامش يعدان متغيرات مستقلة.

3. تحقيق الهدف:

لتحقيق الاهداف يجب معرفة ان المنتوج صمم وأنتج ليلبي اهداف تقنية التكلفة المستهدفة ويتطلب ذلك الخروج الى مربع التفكير والعصف الذهني والانفتاح على افكار مجموعة من العاملين في سلسلة الانتاج، وكل ذلك يتطلب الانضباط في السؤال عن كل الافتراضات حول عنصر تكلفة المنتج، وهذا يعني ان التكلفة هي مقياس التصميم كأهمية عن اي مميزات اخرى للمنتوج، وان فكرة تخفيض التكلفة تحتاج ايضاً الى دراسة الجدوى وتحديد فاعلية عملية التخفيض ومن ثم تحتاج الى ان توضع في الممارسة خلال مرحلة التصميم واثناء انتاج المنتوج.

4. الحفاظ على التكلفة التنافسية:

بعد ان تم تقديم المنتوج بالتكلفة المستهدفة فان عنصر المنافسة مستمر وستميل الاسعار الى الانخفاض؟ ولذلك فإن التحسين المستمر ضروري، إذ يشمل الجهود التقليدية لتخفيض التكاليف وبتأثير صغير نسبياً لأنها تطبق بعد ان أخذت القرارات النهائية في تعين التكاليف (مرحلة التصميم) لابد من ان يكون هناك تدقيق مستمر للنتائج في كل مرحلة وردود الافعال والحرص على فحص الافتراضات في الخطوات السابقة، لذلك فمن الضروري الحفاظ والحذر من نبض السوق وفحص المتغيرات مثل المميزات المطلوبة للمنتوج وتغيرات الاسعار التي سوف تؤثر في تحديد المنتوج وتعين الهدف.

### 9.1.2. أسباب عدم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والانتقادات الموجهة اليها :-

هناك العديد من الاسباب لعدم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وهذه الاسباب أشار اليها كل من(Helms,Et.al,2005:51)،(Dekker&Smidt,2003:300) :-

1. طبيعة الشركة التي لا تساعد على تطبيقها بشكل جيد.
2. عدم الاطلاع الكافي على أسلوب تقنية التكلفة المستهدفة.
3. المدة الزمنية التي يتم فيها تجميع البيانات.
4. ارتفاع تكاليف تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.
5. عدم التعاون بين الادارات المختلفة بسبب العوائق الثقافية.
6. العوائق التنظيمية بسبب صعوبة تشكيل فرق تقوم بأداء عمل المنظم.
7. عدم مقدرة نظم المعلومات على التكامل مع كافة إدارات المنشاة

أن تطبيق العملية الانتاجية بدقة يؤدي الى زيادة التكاليف وبنفس الوقت تقديم منتجات عالية الجودة مما يقلل من الفاقد من المنتجات التي ينجم عنها رواءة الانتاج (Wu&Yu,2007: 430)

.

**اما فيما يتعلق بالانتقادات التي وجهت الى تقنية التكلفة المستهدفة التي اشار اليها (Slater,2019:53) تم إيجازها بالنقاط الاتية :–**

1. يستغرق تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وقتاً أطول في مرحلة تطوير المنتج، وذلك بسبب المغالات في التركيز على مرحلة التصميم وبالتالي الى زيادة الفترة الزمنية التي تلزم لأطلاق المنتج في السوق.
2. الاحباط والارهاق لدى الموظفين بسبب التعرض للضغوطات الكبيرة من أجل تحقيق الاهداف المطلوبة.
3. ارباك السوق والذي يحدث نتيجة الاهتمام المبالغ فيه لمتطلبات العميل مما يؤدي ذلك الى زيادة سريعة في النماذج المختلفة من المنتوج بسبب أضافة مميزات اظافية ومتعددة له
4. الصراع التنظيمي بسبب شعور بعض موظفي الدوائر بأنهم يتحملون جزءاً كبيراً من المسؤوليات على خلاف غيرهم من موظفي الدوائر الاخرى.
5. التركيز على مسببات التكاليف وعدم التركيز على مسببات العوائد.
6. إن تطبيقه يستهلك الكثير من الوقت.
7. إن السلطة في تطبيقه تتركز في ايدي جماعات معينة من الموظفين.
8. مفصل للغاية.
9. فشل أسلوب تقنية التكلفة المستهدفة في أخذ التكلفة رأس المال بعين الاعتبار عند أخذ قرارات تتعلق بالأنتاج (Kee,2010:211) .
10. إن احد أهم الاسباب وراء حصول العملاء على المنتجات التي تكون خالية من الجودة بسبب أستخدام مكونات وعناصر انتاج رخيصة الثمن بهدف الوصول الى التكلفة المستهدفة (Drotar,2010:1) .

# المبحث الثاني

## المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر

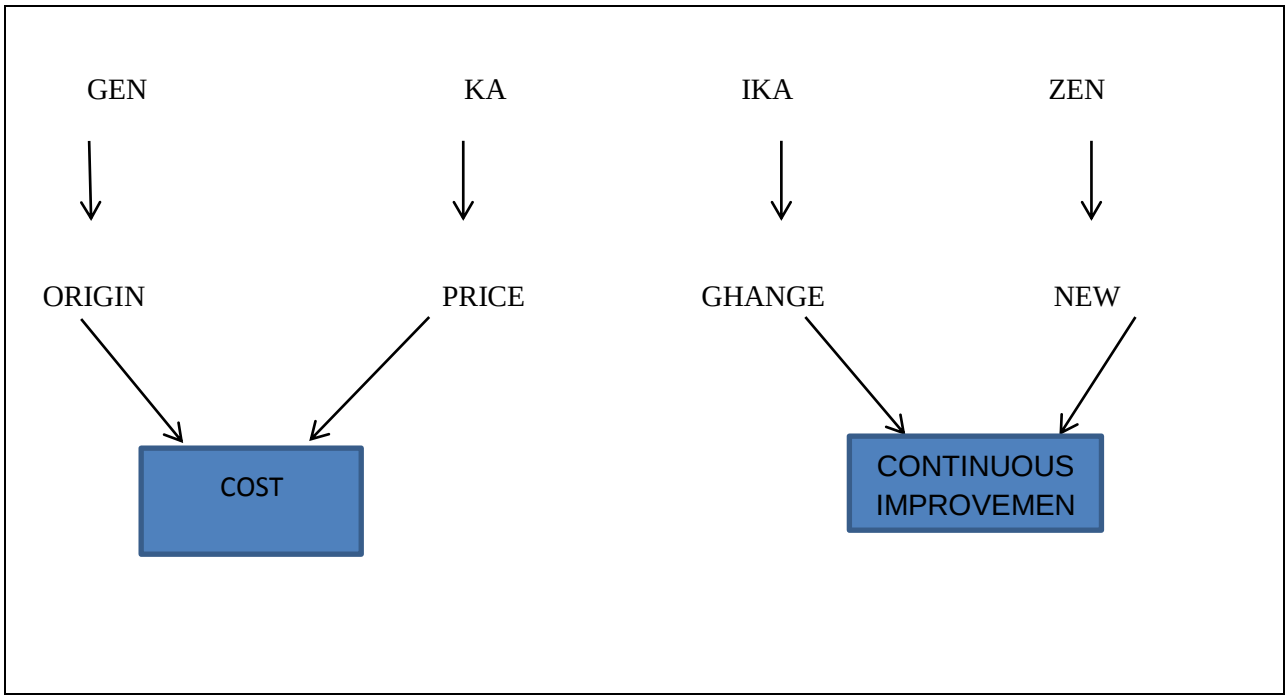
إن التحسين المستمر يعد هدفاً تطويرياً للأداء اي انه يسعى نحو تعظيم منفعة الزبون عن طريق العمل على تخفيض التكلفة والمحافظة على جودة المنتوج، لذلك فهو يتعلق بالنواحي الشغيلية للوحدة الاقتصادية بشكل أساس، وستناقش الباحثة طبيعة التحسين المستمر من خلال الفقرات الاتية :–

### 1.2.2. نشاة ومفهوم تقنية التحسين المستمر (الكايزن) The Origins and Concept of Continuous Improvement technique( Kaizen) :-

لقد ولدت وتطورت تقنية التحسين المستمر في اليابان نتيجة الحالة الضرورية لها، وإن اول من طبقها شركة (Toshiba) اليابانية عام 1946 وكذلك شركة (Toyota) عام 1950، ويطلق على تقنية التحسين المستمر في اليابان كلمة (Kaizen) وتعني التحسين المستمر، فالكلمة اليابانية (kai) تعني التغير وكلمة (Zan) تعني جيد، فتعني كلمة (Kaizen) اي عمل التغيرات نحو الافضل وبشكل مستمر، ويمكن اعداد الشكل الآتي الذي وضح مصطلح تقنية التحسين المستمر (الكايزن ) .

شكل (6)

مصطلح Kaizen



Source: Maguire , Wilian & Putterill , Martin , ( 2000 ) , “Continuous Improvement” in “Guide to Cost Management” , Brinker , Barry , John Wiley and Sons Inc.Management " , Academic Press is an imprint of Elsevier, USA. Mechanical Engineering (SSRG-IJME) – volume 3 Issue 5

ويرى (Hilton) انها الجهود المستمرة لتقليل الضياع غير الطبيعي وتخفيض وقت الاستجابة، وكذلك تحسين نوعية خدمات الزبائن عن طريق نظم إدارة الكلفة (Hilton,1999:17_18)

فيجد (Dodds) أن تقنية التحسين المستمر هي عبارة عن رحلة مستمرة الهدف منها تحديد علامات الطريق ووضع الاهداف وكذلك حل المشكلات وتطوير المهارات والتدريب من إجل التوصل الى تحقيق النتائج بشكل أفضل (Dodds,1992:20).

يعرف (Nair) التحسين المستمر بأنه عملية التغير التدريجي التي تركز على أداء وتنفيذ المهام الموجودة بطريقة أكثر فعالية، وكذلك العمل على تحقيق بعض التحسينات حتى وأن كانت تلك التحسينات بسيطة (Nair,1993:15) .

اما (Atkinson) فقد عرفها بانها الجهود المستمرة لأكتشاف أفضل الطرائق التنفيذ التي تتضمن البحث المستمر عن الانشطة التي تهتم بها الوحدات الاقتصادية لمواجهة متطلبات الزبون (Atkinson et.al.,1997:69) ، يذكر (Atkinson) أن التطور المتكامل لتقنية التحسين المستمر بدأ أثناء ندرة الموارد الاقتصادية عقب الحرب العالمية الثانية، فقد تبنى رجال الاعمال الامريكان شعاراً يتضمن تحسين قيمة المنتجات من إجل مواجهة المنافسة العالمية لتخفيض التكاليف وزيادة الجودة، وبدأ انتشار تقنية التحسين المستمر من قبل اكثر الوحدات الاقتصادية الغربية لتصبح هذه التقنية أسلوب نظامي متطور يعمل على سد الفجوة بين توقعات الزبائن وبين مخرجات العمليات التشغيلية (Atkinson,et.al.,2001:68) .

يشير (Drury) الى أن تقنية التحسين المستمر بدايتها تعود لليابانين بسبب إن اليابان من البلدان التي تعاني من الندرة للموارد الطبيعية مثل البترول والفحم، وإن موردها الوحيد هو الانسان الذي كان يبحث بأستمرار عن التحسينات التي من الممكن ان تجعله يصل الى حالة من التطور المستمر وتحقيق افضل مستويات الاداء (Drury,2002:896) .

اذا يشير (Horngren) الى أن الوحدات الاقتصادية التي تكون اكثر نجاحاً هي التي يكون مناخها ملائماً لتشجيع العاملين على تقديم الاقتراحات التي تعمل على أحداث تحسينات في العمليات التشغيلية وتخفيض التكاليف (Horngren,et.al.,2008:316) .

**يمكن القول أن التحسين المستمر يمر ويتحقق بأستمرار وذلك من خلال نشر ثقافة التحسين المستمر في الوحدات الاقتصادية ويجب بذل كافة الجهود لتحسين اداء العمليات المختلفة، فتعد تقنية التحسين المستمر مسؤولية جماعية .**

### 2.2.2. أهمية تقنية التحسين المستمر ( The importance of continuous improvement technique) :-

توضح أهمية تقنية التحسين المستمر من خلال الفوائد التي تجنيها الجهة المطبقة لها سواءً على مستوى التحسينات المستمرة لكافة المجالات او تخفيض الفاقد والمعيب، وفي هذا السياق سنشير الى اهمية التحسين المستمر من خلال الاتي (البرواري،48:2001) :-

1. ضرورة الاهتمام بالتحسين المستمر لكافة مجالات العمل في الوحدات الاقتصادية التي تحقق الاداء الافضل سواءً على مستوى مهام الانتاج أو التمويل أو التسويق أو الموارد البشرية.
2. إن تقنية التحسين المستمر تركز على تحسين العمليات لتكون اداة لتحسين المخرجات.
3. اهتمام التحسين المستمر بتحديد المورد البشري الذي يعد مصدر جودة المنتج والوحدات الاقتصادية والنتائج بشكل عام.
4. تحميل مسؤولية تقنية التحسين المستمر كلاً من الادارة العليا والعاملين في الوحدات الاقتصادية كافة.
5. التاكيد والالتزام بان تقنية التحسين المستمر تعبر عن الاستمرارية وعدم التوقف عن التقديم الافضل.
6. الاهتمام الادنى بالتحسين المستمر يمر عبر الاستجابة لرغبات الزبائن واشباعها واستباق هذه التطلعات كلما امكن، وذلك باعتبار فلسفه التوجه نحو الزبون اولاً.
7. قدرة الوحدات الاقتصادية على التواصل مع التطورات المتسارعة في اذواق ورغبات الزبائن والسعي نحو استباقها من خلال اجراء التطورات المستمرة على مخرجاتها يما يحقق التميز على منافسيها (Mitra,2003:332) .

**3.2.2. أهداف تقنية التحسين المستمر ( The objectives of continuous improvement technology) :-**

إن هدف عمليات التحسين المستمر هو الوصول الى الاتقان الكامل والافضل عن طريق الاستمرار في التحسين المستمر للعمليات الانتاجية للوحدة الاقتصادية، وأهم اهداف التحسين المستمر الاتي :-

1. العمل بصورة صحيحة لتخفيض تكاليف الانتاج وتحقيق رضا الزبون (عمر،59:2000) .
2. من فوائد التحسين المستمر تكون على شكل ارضاء الزبون وتخفيض تكاليف الانتاج والسعي نحو موقف تنافسي أفضل (الشبراوي،29:2001).
3. إن الغاية من تقنية التحسين المستمر هي الغاء النشاطات التي لا تضيف قيمة للزبون والتي تكون مضيعة للوقت (السامرائي،223:2007).
4. تحقيق التواصل والتفاعل في العمل لخدمة اهداف الوحدة الاقتصادية (كاظم، 163:2011).
5. إن التحسين المستمر يسعى الى تحقيق التفوق في المجالات الاتية (Turney,et.al.,1992:34-37) :-

أ- التفوق في التصميم: يتم عن طريق تبسيط المنتجات وامكانية تحسين تدفق الانتاج بدقة وبأقل الاعطال الممكنة، وبدون اي اسراف في الموارد .

ب- التفوق في التصنيع: تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض اوقات التسليم او السرعة في تنفيذ رغبات الزبائن .

6. إن عملية التحسين المستمر تؤدي الى تخفيض الوقت المطلوب للقيام بالانشطة من خلال القيام بتحسين التدريب، والتخلص من المهام المتناقصة المكلف بها العمال، كذلك وضع الالات والادوات في مواقع مناسبة وملائمة (بخاري، 2005: 48).
7. ويضيف( الجبالي، 1994: 37-38) من أهداف تقنية التحسين المستمر الأتي:-

أ- السعي الى تخفيض التكاليف الى اقل قدر ممكن.

ب- العمل على الوصول الى الجودة العالية.

ت- تخفيض المخزون الى اقل قدر ممكن، وذلك من خلال الوصول الى حالة الانتاج الاني .

ث- الحفاظ على التدفق المستمر للانتاج، وذلك بما يضمن اتمامه في الوقت المناسب.

**مما سبق يتبين للباحثة ان الهدف الأساس لتقنية التحسين المستمر هو تخفيض التكاليف والحفاظ على جودة المنتجات للوصول الى رضا الزبون، من خلال الالتزام باجراءات التغيرات التدريجية نحو الاحسن وبشكل متواصل.**

## 4.2.2. خطوات تقنية التحسين المستمر ( Steps for Continuous Improvement) Technique

إن تقنية التحسين المستمر تساعد على تلبية متطلبات الزبائن عن طريق تخفيض التكلفة للمنتج لكي يتناسب مع ما يمكن ان يدفعه الزبون مقابل خدمة المنتج وليس توفير احتياجاته ويمكن ذلك عن طريق اتباع اسلوب (خطط، انجز، افحص، نفذ)، وتطبيق هذه العمليات كالاتي :-

1. خطط (Plan) :-

تحديد المشكلة والحلول المحتملة، وان هدف تقنية التحسين المستمر هو تخفيض الكلفة مع المحافظة على جودة المنتجات لغرض الحصول على رضا الزبون، ولتطبيق التحسين المستمر في الوحدات الاقتصادية لابد من القائمين على التطبيق معرفة الاسباب وراء ارتفاع كلفة العمليات والانشطة وتحديد الفرص والتخطيط لأجل التغير (Kumiega&Vliet,2008:272) .

2. انجز ( Accomplish) :-

اي انجاز الحلول الموضوعة للمشكلة التي حددت في الخطوة الاولى، لذلك ينبغي ان يجري اختيار الحلول الذي يظهر تأثيرها الواضح في المشكلة (Mattu,2016:3-6).

3. التحقق او الفحص (Check) :-

يقصد بها المراقبة والقياس للعمليات والمنتجات مقابل الاهداف والسياسات ومتطلبات المنتج، وتوثيق النتائج على شكل تقدير (العاني والقزاز، 2:2000).
وان الهدف الرئيس من هذه الخطوة هو التأكد من الخطة التي وضعت سابقاً وأنها نفذت بشكل صحيح كما هو مخطط لها، ويتم رفع التقارير والبيانات عن تحسين العملية (krajewski&Ritzman,2007:219).

4. التنفيذ (Act) :-تم الاعتماد على منهج (Deming) الذي يعد الافضل والاوسع انتشاراً في الوحدات الاقتصادية التي تطبقه، اذ ان خطوة التنفيذ تتم بعد تدقيق المخطط بالمنفذ

وتحديد النتائج المتحققة بدقة لذا يستوجب على فريق العمل توثيق البيانات والمعلومات الخاصة لهذه النتائج، اذ إن النتائج لم تدع الى التصحيح والتعديل بعض الخطوات او المراحل فأن ذلك يدعو لتحقيق الافضل، فعند توثيق الانحرافات بدقة فأن ذلك يساعد على الاستفادة منها وعدم تكرار ذلك الخطأ في المرة القادمة ليتم تحقيق مبدأ اداء العمل الصحيح في كل مرة بعد اكتشاف الخطأ، وعند اداء العمل بشكل صحيح فأن الافكار والمقترحات تحقق التحسين في المرة القادمة، لابد من الاشارة الى ان التحسين المستمر ليس له نهاية او هدف محدد ينتهي عنده التحسين المستمر، فعند تحقيق الهدف لدى الوحدة الاقتصادية فأن ذلك مدعاة لتكرار التحسين المستمر لديها فما يتحقق اليوم يستوجب ان يكون أفضل من امس وما يتحقق غداً لابد من ان يكون اجود من اليوم ( Krajwiske&Ritzman,2005:83) .

**يمكن القول ان هذه الخطوات تساعد على تحسين تدفق المعلومات المحاسبية سواء المالية او غير المالية داخل الوحدة الاقتصادية، وكذلك تساعد على تحسين عمليات التصنيع عن طريق توفيره المعلومات دقيقة عن وحدة المنتج وايضاً الكلف الاضافية التي تتحملها المنتج .**

### 5.2.2. اساليب او مناهج التحسين المستمر (( Methods or Approaches of Continuous Improvement Technique :–

هناك مجموعة من الاساليب والادوات التي تستعملها الوحدات الاقتصادية في عمليات التحسين المستمر، سواء كان عند تحسين منتجاتها او انشطتها او عملياتها ومن هذه المناهج هي منهج جوران ومنهج كايزن، ومنهج حل المشكلات (Besterfield,2011:51)

**اولاً / منهج جوران (Juran Approach ) :–**

تمثل ثلاثية جوران أحد أفضل الطرق لتحسسين العمليات وتتألف من ثلاثة مكونات هي التخطيط والرقابة والتحسين.

أ-**التخطيط (planning) :–** تبدأ عملية التخطيط لتحسين جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية عن طريق تحديد حاجات العملاء وترجمتها الى متطلبات واضحة تستطيع الوحدات الاقتصادية من خلالها تطوير خصائص وسمات المنتوج او الخدمات التي تتلاءم مع حاجات العملاء، ومن الطرق التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في تحديد هذه الخصائص نشر وظيفة الجودة والهندسة المتزامنة ثم بعد ذلك تقوم الوحدات الاقتصادية بتصميم العمليات القادرة

على انتاج المنتجات والخدمات حسب الخصائص والمؤاصفات التي تم تحديدها ونقل الخطط الى حيز التنفيذ، إذ تعد هذه المرحلة هي من المراحل النهائية في عملية التخطيط (Besterfield,et.al.,2011:54) .

ب-**الرقابة (controlling ):–** يتم في هذه المرحلة الحصول على معلومات التغذية العكسية بواسطة فريق العمل لكي يتم التأكد من أن الخدمات او المنتجات تلبي احتياجات الزبائن من خلال تقييم الاداء الفعلي ومقارنته مع الاهداف الموضوعة في الاداء المخطط ومن ثم تحديد الانحرافات وتحليله ومعالجتها بأمثل طريقة من قبل فريق العمل (Goetsch,et.al.,1997:480-481).

ج-**التحسين (Improving):–** وهي المرحلة الثالثة في ثلاثية جوران وتتضمن هذه المرحلة الوصول الى مستويات اداء اعلى من مستويات الاداء الحالية، يتضمن ذلك انشاء فرق عمل متكاملة وتزويدها بالموارد الازمة لاعمالها لتقوم بتحليل المشاكل المتعلقة بالجودة والتعرف بأسبابها واقتراح الحلول الازمة للعلاج (Juran,1993:9) .

## ثانياً / منهج كيزن (Kaizen Approach ) :–

يشير (Evans,1997:59) الى أن نشاة تقنية التحسين المستمر كانت في اليابان في الاعوام (1946-1951) حيث ابتكر الياباني الدكتور ماساكي اماي نظام كيزن، ويذكر (المنيف) الى أن كايزن هي عملية تحسين وتطوير واسراع في افضل استخدام لما هو متوفر من مدخلات معروفة (مكائن، افراد، معدات، اساليب، تقنية، عمل) ومحاولة التحسين خطوة بخطوة دون ايه تكاليف مالية اضافية كما في الاختراع او الابتكار، ويركز على ضرورة اتخاذ كافة التدابير لتحسين موقع العمل دون صرف اموال الا عندما تصل الضرورة لاختراع تقنية جديدة، وبعد استنفاذ كافة الامكانات لاستغلال ماهو متوفر (المنيف،102:1988) .

وكما اشار (دبون، 159:2008) الى ان تقنية التحسين المستمر تركز على الممكن والبسيط من خلال تجزئة العمليات المعقدة الى مجموعة من العمليات الفرعية ومن ثم القيام بتحسين هذه القطاعات البسيطة بتكاليف قليلة وبدون تكلفة، وهذه التقنية تتجنب الاساليب المعقدة وباهظة الثمن، **ومن خصائص هذه الطريقة أنها تتضمن الاتي :–**

أ-انها مسؤولية كل فرد في الوحدات الاقتصادية.

ب-تطبق طريقة (Kaizen) على جميع عناصر العمل مثل الافراد وتقنيات العمل وطرق الاداء والوقت والمخزون.

ت-يجب على الادارة حسب تقنية التحسين المستمر والمحافظة على الدعم المستمر لعمليات التحسين في الوحدات الاقتصادية.

**ثالثاً / منهج حل المشكلات (Problem Solving Approach ) :-**

إن هذه الطريقة تم تطويرها بواسطة جناح نظم الطيران الحربي الامريكي بوصفها نموذجاً لتحسين العمليات المستمرة، وهذه المنهج يتكون من سبع مراحل التي اشار اليها (bestfiled,2003:65)

1.التعرف على فرص التحسين وتحديد الالويات.

2.تحديد نطاق المشكلة وتشخيصها بشكل دقيق من خلال الوصف الواضح للمشكلة ومن ثم تحديد الخطأ متى حدث ومن هو المسؤول عن حدوثه وتوضيح إثر هذا الخطأ.

3.تحليل وفهم العملية الحالية وكيفية القيام بها وتحديد الموردين الزبائن وتحديد مدى رضا الزبائن عن العمليات الحالية، وايضاً يتم رسم خريطة تدفق العملية وتحديد مقايسس الاداء وجمع البيانات وتحليلها.

4.التركيز على رؤية مستقبلية من خلال وضع تطورات للحلول المثالية لتحسين العمليات، ويكون ذلك من خلال انشاء عمليات جديدة او تحسين العمليات الموجودة حالياً او دمج عمليات معاً.

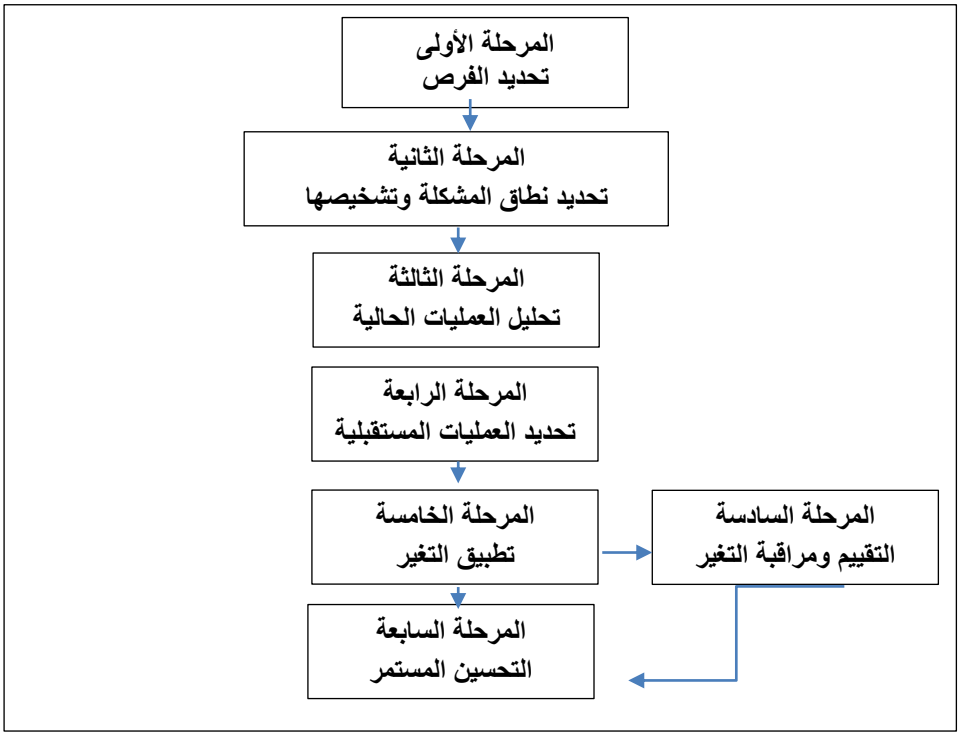
5.يتم تنفيذ التغيرات وخطة التحسين بعد الموافقة عليها من هيئة الجودة او الجهات المعنية بالجودة في الوحدات الاقتصادية.

6.تتم عملية التقييم ومراقبة التغير من خلال تتبع التأثيرات التي تنجم عن جهود التحسين وملاحظة مدى التقدم والتطور في الوحدة الاقتصادية.

7.إن هذه المرحلة الهدف منها الوصول الى مستوى التحسين المطلوب في اداء العمليات في الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن مدى جهود تقنية التحسين المستمر فأن عمليات التحسين لابد من ان تستمر فكل فرد في الوحدات الاقتصادية مسؤول ومشترك في الاستمرار في جهود التحسين والاستجابة لمتطلبات الزبائن، ومن اهم هذه الانشطة في هذه المرحلة هو المراجعة المجدولة لمدى التقدم الذي تم الوصول اليه من قبل فريق العمل في الوحدات الاقتصادية وذلك للمساهمة الفعالة في تحديد التحسين المستقبلي، وكذلك يتابع الاداء بالنسبة لمتطلبات الزبائن ( البكري،2004: 266-269) .

الشكل (7)

مراحل التحسين المستمر




الشكل من اعداد الباحثة

**تبين للباحثة إن مراحل التحسين المستمر تعد مراحل مندمجة ومتكاملة عن طريق هذه المراحل يتم تحديد الفرص المتاحة للتحسين، كذلك وصف المشكلة بوضوح وتكون سهلة الفهم وكذلك تحديد البيانات المطلوبة لاداء العمليات واقتراح عمليات جديدة وهذا يعد ابتكاراً شاملاً ومن المهم متابعة فاعلية جهود التحسين من خلال جمع البيانات ومراجعة التقدم واخيراً تم الوصول الى مستوى التحسين المطلوب في اداء العمليات في الوحدات الاقتصادية.**

## 6.2.2. ادوات تقنية التحسين المستمر ( Continuous Improvement Technique Tools) :-

هناك العديد من الاساليب والادوات التي عن طريقها يتم تنفيذ التحسين المستمر، والتي يمكن توضيحها من خلال الاتي :-

**اولاً :- قوائم الفحص (Check Lists) :-**

تعد الاداة التي تعد لغرض تدوين البيانات المتعلقة بشكوى معينة او مشكلة ما، اذ تكون على شكل استمارة مصممة لجمع البيانات وتلخيصها بسهولة بغية تحليلها واستخلاص النتائج منها (Haksever,et.al.,2000:357) .

ويرى Russell ان هذه الاداة تتميز بالعديد من المزايا، ومن اهمها الاتي :- (Russell,2000:117) :-

أ- قابلة التكيف وفقاً لمتطلبات السوق.
ب- سرعة الاستخدام.
ت- سهولة الاستخدام في جمع البيانات سواء كانت نوعية أو كمية.

**ثانياً:- المقابلة الشخصية (Inter Viewing) :-**

تعمل على جمع المعلومات عن مشكلة ما عن طريق المقابلة الشخصية مع العاملين داخل الوحدة الاقتصادية أو الاطراف المتعاملين معها سواء أكانوا زبائن او مجهزين (البكري، 387:2000) .

**ثالثاً:-المقارنة المرجعية (Benchmarking) :-**

يقصد بها عملية بحث مستمرة عن الوسيلة الاكثر فاعلية في انجاز مهمة معينة وذلك عن طريق مقارنة الوسائل ومستويات الاداء في الوحدة الاقتصادية مع الافضل من الوحدات الاقتصادية الاخرى، ومن الجدير بالذكر ان المقارنة المرجعية لا تولد التحسين المستمر، بل تحدد العيوب او حالات عدم الكفاءة سواء في المنتجات او العمليات الانتاجية، ومن ثم تحديات المنافسة والفرص المتاحة تمكنان الوحدة الاقتصادية في تفعيل المعرفة المحصلة من المقارنة المرجعية وتحويلها الى ميزة تنافسية (Murray,et.al.,1997:46) .

**رابعاً:- تحليل باريتو (Pareto Analysis) :-**

اطلق عليه هذه التسمية نسبه الى العالم (Pareto) الذي اكتشف بأن نسبة كبيرة من الثروة الوطنية يسيطر عليها عدد قليل من الناس تقريباً تصل نسبتهم الى (80:20)، وان هذه الحقيقة اشار اليها (Juran) في مفهومه "القلة المؤثرة والكثرة القليلة التأثير"من (Pareto)، (Logothetis,1997:206). لذا يستخدم هذا التحليل لمعرفة الاهمية النسبية للمشكلات لأختيار اهمها وأيضاً التعرف على اسبابها ووضع الحلول المناسبة لها، فوفقاً لهذا المفهوم هناك مجموعة قليلة من العوامل المسئولة عن نسبة كبيرة من الحالات التي تحدث كالمشكلات، والمعيب، والشكاوي، وتمكن الفكرة في تصنيف هذه الحالات وفقاً لدرجة أهميتها ليتم التركيز على اكثرها اهمية وترك الاقل اهمية (البكري، 383:2000).

**خامساً:- حلقات الجودة (Quality Circles) :-**

هي عبارة عن فريق يتم تكوينه داخل الوحدة الاقتصادية يتراوح عدد أعضائه مابين (5-8) افراد من القسم نفسه او الوحدة الفرعية، ويعقد اعضاؤه لقاءات دورية اثناء عملهم الرسمي لمنافسة وتحليل مشاكل الجودة التي تتعلق بالعمل ومن ثم تقديم الحلول المقترحة لأدارة أو تطبيق هذه الحلول بأنفسهم ان امكن (ابونبعة ومسعد، 25:1998) .

**سادساً:-مخططات السبب والنتيجة (Cause and Effect Diagrams) :-**

وهي طريقة بيانية لوصف الاسباب لمشكلة معينة بهدف المساعدة في ايجاد الحلول الممكنة لها، وغالباً ما يتم البحث عن مسببات المشكلات عن طريق مايعرف (7m)، وهي كالاتي (Bergman&Klefsjo,1994:198-199) :-

أ- الادارة (Management) :-
هل تزود الادارة بمعلومات كافية عن الوسائل مع دعم نشاطات التحسين؟
ب- الرجل (Man) :-
هل لدى العامل تدريب كافٍ وحافز وخبرة؟
ت- الطريقة (Method) :-
هل الادوات الصحيحة متوفرة؟
وهل عوامل العملية محددة بشكل صحيح، وهل بالامكان ضبط العملية؟
ث- الماكنة (Machine):-
هل تنفذ الصيانة الوقائية بشكل كافٍ؟

ج- المال (Money) :-
هل تتم عمليات مراقبة وتخفيض التكاليف بشكل مستمر؟
ح- المواد (Material) :-
هل تتوفر المواد الازمة للعمل؟
خ- السوق (Market) :-
هل يتم دراسة السوق بشكل صحيح؟

**سابعاً :- طريقة (5s) :-**

تمثل (5) كلمة يابانية تبدأ بحرف (S) اذا ما قرأت باللغة الانكليزية، وتعني التحسين اليومي على الاصعدة كافة ( البرواري والقيسي، 78:1999)، ويمكن تلخيص هذه العناصر (Skaggs,2003:1-2) :-

1. التصفية (Seriri) :-

هو العنصر الاول والذي يركز على حذف الانشطة التي تكون غير ضرورية من محل العمل وذلك عن طريق عملية تدعى اعطاء البطاقة الحمراء.

2. التنظيم (Seiton) :-

يركز على كفاءة وفاعلية العمليات الانتاجية عن طريق اعتماد ستراتيجية مناسبة تضمن عملية تنظيم وادارة العمل.

3. التنظيف (Seiso) :-

يعني الفحص والتنظيف المستمر لموقع العمل.

4. التقييم (Seiketsu):-

يعني ضرورة وضع معايير الاداء يمكن الرجوع اليها لتحديد الاخطاء والانحرافات، وهذه المعايير يجب ان يشارك العاملون في وضعها لأنهم الاقرب الى موقع العمل فضلاً عن كونه يولد حافزاً لديهم للعمل على تحقيقها، ومن فوائده مساعدة الافراد العاملين بتحديد ما يجب عمله عندما يقومون بتنفيذ شي ما بطريقة خاطئة.

5. الانضباط والتدريب (Shitsuke) :-

هذا العنصر يعد من اهم واصعب العناصر في التحقيق لانه مرتبط بتدريب القوى العاملة على تحقيق العناصر السابقة وجعلها جزءاً من سلوكها ومن فوائده المحافظة على قدرة العمل بكفاءة ورفع مستوى المهارات والمحافظة على الجودة (قدار، 211:1997).

ويرى (Ashok) بأن (5s) تمثل اداة التفكير التي تساعد على تحقيق الاتي (Ashok,2001:8) :-

أ- التحول في تركيز التفكير لتطوير المنتجات من مجالات محددة من مواقع العمل الى التفكير بشكل واسع ليشمل كل مواقع العمل، فعندما يتم اشراك أكثر من شخص من موقع العمل يمكن ان يطور أحدهما افكار الاخر ومن ثم الحصول على عدد من التحسينات.

ب- الحصول على المزيد من النتائج عن طريق زيادة الجهود لغرض تحسينات أكثر.

ت- تحويل نماذج العمل المطورة حديثاً الى مشجع للقوى العاملة عن طريق تطبيقها ومن ثم تطويرها الى معايير الثابتة.

ث- وعليه تبين ان عمل هذه العناصر الخمسة يتم بشكل مترابط ومتكامل، وتهدف هذه العناصر الى اجراء التغيرات نحو الاحسن وبشكل مستمر وزيادة كفاءة العمل ورفع مستوى الجودة، الامر الذي يؤشر الى اهمية وحيوية ما يقدمه التحسين المستمر لتحسين الحالة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتحقيق اهدافها في السوق، والجدول (8) يبين عناصر التحسين المستمر وكما يأتي :

جدول رقم (10)

عناصر التحسين المستمر.

| ت | المحتوى ( التفاصيل ) | العربية | الانكليزية | اليابانية | الفوائد والمجالات |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | أ- الفصل بين الأشياء الضرورية وغيرالضرورية<br>ب- التخلص من الأشياء غير الضرورية .<br>ت- وضع الأشياء الضرورية تحت الطلب . | التصفية | Clearing Up | Seiri | تمثل نقطة البداية لتشخيص المشاكل الخفية وتوفير المسائلة في موقع العمل . |
| 2 | أ- سهولة الاستخراج<br>ب- سهولة الاستخدام<br>ت- سهولة العودة إلى نفس المكان | التنظيم | Organizing | Seiton | الوصول بسهولة إلى العناصر الضرورية وتقليل الوقت الضائع في البحث عن الأشياء |
| 3 | أ- الفحص المستمر لكل الأشياء .<br>ب- المحافظة على نظافة المكان . | التنظيف | Cleaning | Seiso | تجنب عطل الآلات الناتج عن دخول المواد الغريبة والحفاظ على دقتها وجاهزيتها . |
| 4 | المحافظة والصيانة لجميع ما ورد أعلاه | التقييس | Standardizing | Seiketsu | مساعدة الأفراد لتعزيز ما يجب عليهم عمله عندما يقومون بتنفيذ شيء ما بطريقة خاطئة . |
| 5 | التدريب وجعل كل ما ورد سابقاً عادة في السلوك الإنساني . | التدريب والانضباط | Training And Discipline | Shitsuke | المحافظة على قوة عمل ذات كفاءة عالية ورفع مستوى المهارات و المحافظة على الجودة . |

المصدر: الموسوي، عباس نوار كحيط، (2010) " اهمية تقديرات الموازنة لتقييم الاداء في اعتماد كايزن، المجلد (5)، العدد (11)، ص ص (8-9)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط.

**مما ورد يلاحظ بأنَّ هذه العناصر يكون عملها بشكل مترابط ومتكامل، كما يلاحظ بأنَّ هذه العناصر تهدف إلى زيادة كفاءة العمل ورفع مستوى الجودة، الأمر الذي يؤشر أهمية وحيوية ما يقدمه التحسين المستمر في تحسين الحالة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها بشكل عام.**

## المبحث الثالث

## الستراتيجيات التنافسية ودور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذها

### 1.3.2. مدخل الى الستراتيجيات التنافسية Introduction To Competitive (Strategies) :–

تركز الستراتيجيات التنافسية على كيفية التنافس لمنتجات وخدمات الوحدة الاقتصادية في سوق معين أو قطاع من السوق الذي تخدمه الوحدة الاقتصادية للصناعة، وهي بذلك مرتبطة بوحدة الاعمال االستراتيجية التي هي جزء من الوحدة الاقتصادية التي لديها صلاحية وضع استراتيجيتها الخاصة بها وتطويرها في ضوء الاستراتيجية الكلية للوحدة الاقتصادية واهدافها، وينبغي إن تشمل النشاطات الوظيفية لأجل تحقيق اهدافها في بناء وزيادة قدرتها على المنافسة وتحقيق الاداء الاعلى للوحدة الاقتصادية، إن المقصود بوحدة الاعمال هي المشروع المميز للوحدة الاقتصادية الذي يمكن ان يدار على نحو مستقل ضمن مشاريع اخرى في الوحدة الاقتصادية، وهذه ستراتيجيات تهدف الى تحديد نوع الميزة التنافسية المطلوبة وتحديد الاستجابات للظروف البيئية والتنافسية المتغيرة، وكذلك تحقيق الموارد ضمن وحدة الاعمال، وإن قادة وحدات الاعمال في الغالب يقدمون هذه الاستراتيجيات (Wright,at.al,1998:135) .

### 1.1.3.2. مفهوم الستراتيجيات التنافسية (The Concept Of Competitive Strategies) :-

واشار (Hill,1992:144) الى أن الستراتيجيات التنافسية هي تلك العمليات التي تتضمن تحديد حاجات الزبائن وكيفية اشباعها، وتحديد نوع الزبائن الذين تتم خدمتهم وكذلك تحديد الكفاءات المتميزة التي يتم من خلالها اشباع حاجات الزبائن.

وان تنافسية الوحدة الاقتصادية يعني المقدرة على تعظيم الربح لذلك مفهوم التنافسية هي العمل على تلبية احتياجات المستهلك بشكل أكثر كفاءة من باقي الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال انتاج سلع وخدمات ذات سعر مناسب وجودة الجيدة (الطيب، 4:2005) .

اشار اليها (ماهر،19:2007) اذ ينظر المدراء الى الاستراتيجية بشكل يحتوي الغموض فبعضهم يراها بأنها خطة طويلة الاجل وبعضهم يرى انها التخطيط بشكل محدد، إذ ان التخطيط برأيهم هو خطة سنوية او ما تدعى بالموازنات التخطيطية للوحدة الاقتصادية، وهذه النظرة ليست خاطئة انما

محددة لكي تكون هذه الخطط جيدة ومتكاملة لأبد من ان تنبثق من ستراتيجية واهداف الوحدة الاقتصادية.

يرى (Charles&gareth,2010:67) أن الاستراتيجيات التنافسية تتطلب حشد وبناء الموارد والقدرات في كفاءات متميزة لتحقيق الميزة التنافسية ومن ثم تحقيق دعم ربحية الوحدة الاقتصادية.

ويرى (طالب وغالي،2011:15-16) أن الاستراتيجية التنافسية تحتوي على بعض الخصائص ومنها تميز انشطة الوحدة الاقتصادية على انشطة الوحدة الاقتصادية الاخرى، وتعمل على تحقيق مزايا تنافسية جيدة من خلال وضع ستراتيجية متميزة للوحدة الاقتصادية وتحديد الخبرات التي تستعملها في التنافس وتعمل على تحقيق التوافق والتناسق بين انشطة الوحدة الاقتصادية بهدف تحقيق الميزة التنافسية.

فقد عرفها (Gomez,et.al.,2019:2) انها المحرك الأساس لدخول الوحدات الاقتصادية الى الاسواق المحلية منها والعالمية، اذ يترتب على نوع الستراتيجية المتبعة من قبل الوحدة الاقتصادية طبيعة الدخول الى تلك الاسواق، اذ تعد وسيلة ناجحة للاستفادة من آليات التميز لدى الوحدة الاقتصادية لاسيما فيما يتعلق بتقليل التكاليف والقيادة التكنولوجية وبامتلاك الاصول النادرة.

### 2.1.3.2. أنواع الستراتيجيات التنافسية (Types of Competitive Strategies) :-

تسعى الوحدات الاقتصادية من خلال الستراتيجيات التنافسية العامة الى اكتساب مزايا تنافسية تضمن لها التفوق وتحقيق العائد المطلوب، وتتكون الستراتيجيات التنافسية من التوجهات والمبادرات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية لجذب الزبائن، وتلبية توقعاتهم ومقاومة الضغوط التنافسية عليها، لذلك تبدع الوحدات الاقتصادية في صياغة الاستراتيجيات التنافسية الكفيلة بكسب والزبائن، وتتنوع الاستراتيجيات التنافسية التي اشار اليها (Porter) الى ثلاث استراتيجيات هي (Colin,2008:13) :-

**اولاً :-ستراتيجية قيادة التكلفة (Cost leadership strategy) :-**

هي الاستراتيجية التي تعتمد على استعمال الميزة التنافسية على اساس التكلفة الاقل من خلال حذف والغاء كل نشاط لا يحقق قيمة مضافة للمنتوج، وهذه الاستراتيجية تستهدف اسواقاً كبيرة بحيث تتمكن من تسعير منتجاتها بأقل من المنافسين مع القدرة على تحقيق هامش ربح معين (Wheelen,&H.D,2002:148) .

يمكن تحقيق ستراتيجية قيادة الكلفة عن طريق اسلوبين أساسين هما الإدارة الكفوءة لتكاليف نشاطات سلسلة القيمة، وتجديد سلسلة القيمة لازالة النشاطات غير المرغوب فيها (Thompson,et.al.,2008:139) .

كما ذكرها (Wheelen&Hunger,2012:209) بأنها ستراتيجية تنافسية منخفضة الكلفة تستهدف السوق الواسع، لجذب اكبر عدد من الزبائن الذين يعولون على السعر المنخفض، وتهدف الوحدة الاقتصادية الى تحقيق التفوق على المنافسين وذلك من خلال انتاج منتجات بكلفة اقل من كلفة المنافسين، ويترتب على هذه الاستراتيجية ميزيتين هما تحقيق الوحدة الاقتصادية سعراً اقل من اسعار المنافسين مع تحقيقها نفس الربحية بسبب انخفاض الكلف المرتبطة بها وقدرتها على تحمل المنافسة الحادة افضل من المنافسين لانخفاض كلفها، ولهذا تحقق الوحدة الاقتصادية التي تتبع هذه الاستراتيجية أرباح تفوق المعدل المتوسط،(Adiguzel&Zehir,2016:235) اذ يجب على الوحدة الاقتصادية ان تكون متفوقة على المنافسين من حيث الكلفة، ويتحقق هذا الامر بالاعتماد على سلسلة من المبادرات الفعالة التي تسهم بشكل كبير بالسيطرة على النفقات .

تتسم ستراتيجية قيادة التكلفة بالاتي : (Wheelen&hunger,2004:119)

أ- إن ستراتيجية قيادة التكلفة تساعد في الحصول على الحصة السوقية العالية، مما يساعد في توفير القدرة الكافية في التفاوض مع المجهزين بسبب الشراء بكميات كبيرة (Blocher,et.al.,2010:16) .

ب- عند تطبيق ستراتيجية قيادة التكلفة الاقل يمكننا تقديم المنتجات بسعر اقل من السعر الذي يقدمه المنافسون، وهذه ستراتيجية توفر القدرة على الدخول في حرب الاسعار (Salter,2010:64) .

ت- هذه ستراتيجية تجذب الزبائن المتحسسين من الاسعار، وتعمل على المحافظة على الاداء وجودة المنتوج، عن طريق ذلك يمكننا من المحافظة على زبائننا الحالين وكسب زبائن جدد (Hemmatfar,et.al.,2010:164).

ث- قدرة الوحدة الاقتصادية في المحافظة على زيادة الاسعار التي تحرر عن طريق المجهزين (العزاوي،145:1993).

**ثانياً :-ستراتيجية التمايز (Differentiation Strategy) :-**

هي الاستراتيجية التي تقوم على ايجاد خصائص فريدة في منتجاتها أو خدماتها، وينظر اليها بتقدير كبير من قبل الزبائن وتكون متفوقة على ما يقدمه المنافسون، وهذه الاستراتيجية تعمل على تطوير المنتوج او الخدمات التي لها صفات فريدة من نوعها وتتمتع بقيمة كبيرة لدى الزبائن وانها افضل من منتجات المنافسين ومختلفة عنها، إذ تستطيع وضع اسعار استثنائية للمنتوج فمثلاً اذا قام

الموردون بزيادة اسعار المدخلات فأن الوحدة الاقتصادية قد تتمكن من تحمل ذلك عن الزبائن الذين لا يستطيعون الحصول بسهولة على منتجات بديلة نظراً لما تتمتع به المنتجات من صفات فريدة (Dess&Eisner,2008:163-164) .

وقد اشار (Sadiq&Salem,2012:146) إن قدرة الوحدات الاقتصادية على توفير القيمة المتميزة والمتفوقة للزبون، في ضوء جودة المنتوج والمؤاصفات الخاصة التي يرغب بها او خدمات مابعد البيع، وتستهدف هذه الاستراتيجية السوق الواسع، وتتضمن انتاج منتجات مدركة تتميز بعلامتها التجارية وتصميمها، وتعد ستراتيجية التمايز قابلة للتنفيذ لكسب العائدات فوق المتوسط في اعمال محدودة.

(Collins,2008:15) تمثل ستراتيجة التمايز توجهاً تنافسياً جذاباً عندما تكون احتياجات الزبائن وتفضيلاتهم متباينة بشكل كبير، اذ لا يمكن لمنتوج قياسي معين اشباعها، ويتطلب تنفيذ هذه الاستراتيجية معرفة ما يعده الزبائن اساساً وما يعتقدون انه قيمة، اما (Prajogo,2016:244 ) في حالة دخول الوحدة الاقتصادية الى نطاق محدد من السوق، فأن تركيزها سينصب على تحقيق اعلى قيمة ممكنة للزبون.

تتسم ستراتيجية التمايز بالآتي (Hansen&Mowen,2006:14) :-

أ- إن هذه الاستراتيجية تعد من الاستراتيجيات التي تكون أكثر قدرة على توليد اعلى الارباح في الوحدة الاقتصادية وذلك لان ستراتيجية التمايز تحافظ على الحصة السوقية .

ب- إن هذه الاستراتيجيات تعمل على مواجهة الوحدات الاقتصادية الجديدة في الدخول الى السوق وذلك بسبب ولاء الزبائن اليها .

ت- هذه الاستراتيجية تعمل على تقليل الحساسية تجاه الاسعار، فأن اي زيادة في تكاليف المنتوج أو العمليات يمكن تمريرها على الزبون (Blocher,et.al.,2010:35).

**ثالثاً :- ستراتيجية التركيز (Focus Strategy) :-**

تعتمد هذه الستراتيجية على مجال تنافسي محدد داخل قطاعين الصناعة او الخدمات على العكس من ستراتيجية قيادة التكلفة او ستراتيجية التمايز التي تستهدف سوق واسع او صناعة بأكملها، اذ تركز ستراتيجية التركيز على استهداف فئة زبائن معينة او منطقة جغرافية محددة او قطاع انتاجي محدد (Bordes,2009:15) .

وتتسم ستراتيجية التركيز بالآتي :-

أ- إن ستراتيجية التركيز تعمل على تحقيق قيمة اعلى من وجهة نظر الزبائن والوحدة الاقتصادية وذلك من خلال اتباع طريقة او اليه لا يتمكن المنافسون من تقليدها بسهولة (Kimani&Wambui,2015:1309).

ب- إن هذه الاستراتيجية تساعد في تحسين مستويات ربحية الوحدة الاقتصادية اذا توفرت لها المهارات والموارد لخدمة جزء من السوق او الزبائن بحيث لا تتوفر بسهولة الى المنافسين (Daft,2010:199) .

ت- إن ستراتيجية التركيز تساعد على تخفيض قوة مساومة الزبائن وكذلك تحقيق رضاهم وولائهم، وبالتالي يساعد ذلك في المحافظة على الحصة السوقية (Blocher,et.al.,2010:16).

ث- تمكين الوحدة الاقتصادية من استثمار جدارتها المميزة المتخصصة او مجموعة الاصول لخلق فرص جديدة (Pitts&lie,1996:93).
وذلك صعوبة تحقيق المزج بين النوعية المتميزة وبين قيادة التكلفة التي يتطلبها جزء السوق لاختلاف متطلبات كل استراتيجية (Boes&hatak,1989:99)، إذ تعد ستراتيجية التركيز الاكثر تناسباً مع الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي ليس لها القدرة على منافسة الوحدات الاقتصادية الكبيرة في مجال تخصصها (Tanwar,2013:14) .

**تبين للباحثة أن هناك استراتيجيات عديدة تعطي للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية حسب الستراتيجية المتبعة من خلالها ومن الاستراتيجيات المتبعة هي ستراتيجية قيادة التكلفة وستراتيجية التميز وستراتيجية التركيز إذ ان اتباع احد هذه الاستراتيجيات تمكن الوحدة الاقتصادية من تنظيم امورها واستغلال الفرص المتاحة في السوق بهدف تحقيق اهدافها .**

## 2.3.2. دور تقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية (The Role Of Target Cost Technique In Implementing Competitive Strategies)

إن هناك ارتباطاً مباشراً بين الستراتيجية واستخدام تقنية التكلفة المستهدفة وذلك لكونها توفر وسيلة لتحقيق الاهداف الستراتيجية للوحدة الاقتصادية المتمثلة بتلبية متطلبات السوق عند مستوى الربحية المرغوب فيه، اذ تتميز الوحدة الاقتصادية التي تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة بكونها تعمل في بيئة عالية التنافس وتنتج منتجات تمتاز بقصر دورة حياتهاوتعقيد عملياتها التصنيعية (Borgernas&Fridh,2004:12) .

ان الاستراتيجيات االتنافسية لها دور كبير فهي مجموعة متكاملة من الاعمال والالتزامات التي تتخذها الوحدات الاقتصادية على عاتقها من إجل الوصول الى اعلى قيمة مدركة للزبون وتحقيق الميزة التنافسية لها، اي على الوحدات الاقتصادية اختيار الستراتيجيات التنافسية الملائمة لظروفها وامكاناتها ومواردها المتاحة اي ان تكون موجهة لتحقيق اهدافها. (Porter&Kramer,2006:1-2) .

## 1.2.3.2. دور تقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة ( The role of target costing technique in implementing cost leadership strategy)

تعد ستراتيجة قيادة التكلفة بإنها قدرة الوحدة الاتصادية على الانتاج بأقل التكاليف قياساً بمنافسها (Horngren,et.al.,2000:462)، وبالتالي يشمل جميع الانشطة التي تهدف الى انتاج وتسليم السلع والخدمات بالكلفة الاقل قياساً بالمنافسين، وعند مستوى النوعية الذي يعد مقبولاً من قبل الزبائن (Hitt,et.al.,2001:155)، اذ ان اعتماد الوحدة الاقتصادية على ستراتيجة قيادة الكلفة يمكنها من تحقيق مزايا عديدة متمثلة في القوة الدفاعية ضد المنافسين عن طريق اقل التكاليف والاستمرار في تحقيق الارباح اثناء مدد المنافسة، والتحكم في امكانية تخفيض اسعار البيع وقيادة ربحية الصناعة اكثر من المعدل ولمدة زمنية اطول (التكريتي والجبوري،282:2001)، وبذلك فإن هذه ستراتيجية تساعد الوحدة الاقتصادية في كسب الارباح نتيجة للحصة السوقية العالية ولاسيما في الاسواق التي يفضل فيها الزبائن منتجات منخفضة التكاليف (Wheelen&Hunger,2012:185-186) .

وتقوم هذه الستراتيجية على افتراض علمي هو امتلاك الوحدة الاقتصادية لميزة تنافسية تمكنها من القيام بعمليات التصميم والتصنيع والتسويق وخدمة الزبائن بأقل تكلفة بالمقارنة مع المنافسين، الامر الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من بيع منتجاتها الى الزبائن بأسعار تنافسية اقل من الاسعار التي يقدمها المنافسون مما يؤدي الى زيادة المبيعات وزيادة الحصة السوقية (Wang,et.al.,2011:103) .

كذلك اشار (Porter,1998:35) إلى أن هذه الستراتيجية تسمى بستراتيجية الكلفة الاقل، وقد تم استعمالها بشكل كبير اثناء شيوع مفهوم منحنى الخبرة الذي يهدف الى تخفيض تكاليف الانتاج وتحسين الكفاءة عن طريق الممارسة المستمرة لاداء عمل معين، إذ يؤدي الى ارتفاع المهارة والخبرة في اداء العمل ومن ثم تخفيض التكاليف عن طريق تقليص وقت الانتاج والتلف، وبالتالي يتم تحقيق قيادة الكلفة في صناعة معينة عن طريق وضع مجموعة سياسات وظيفية تهدف الى تخفيض تكاليف الانتاج او تقديم الخدمات.

هناك مجموعة اساليب يمكن عن طريقها تحقيق ستراتيجية قيادة التكلفة وهي كالاتي :-

1. التكامل العمودي: يقصد به سيطرة الوحدة الاقتصادية على المراحل التي تمر بها عملية انتاج المنتوج وتوزيعه ابتداءً من الحصول على الموارد الاولية الازمة للعملية الانتاجية والانتهاء بحصول الزبائن عليها، ويسمى في بعض الاحيان بالتكامل الرئيس (Pitts&lei,1996:90)، وياخذ التكمل العمودي شكلين هما :-

أ- **التكامل العمودي الامامي**: يهدف الى توسع الوحدة الاقتصادية للسيطرة على منافذ توزيع منتجاتها الموصلة الى الزبائن النهائيين (Canals,2000:25)، وبالتالي يسهم في تحقيق العديد من المزايا الستراتيجية للوحدة الاقتصادية التي تتمثل بالآتي :-

1) تزويد الوحدة الاقتصادية بوسيلة للرقابة على عمليات بيع وتوزيع المنتجات في السوق.
2) ضمان وجود منافذ لتوزيع منتجات الوحدة الاقتصادية.
3) تحقيق الارباح عن طريق انخفاض الكلفة الخاصة بالحلقات الوسيطة بين الوحدة الاقتصادية وزبائنها.

ب- **التكامل العمودي الخلفي** : توجه الوحدة الاقتصادية الى السيطرة على مصادر الموارد الاولية ويكون ذلك عن طريق سيطرة الوحدة الاقتصادية على التسهيلات الانتاجية ولاسيما فيما يتعلق بالمواد الخام المستخدمة في العمليات الانتاجية الحالية او عند رغبة الوحدة الاقتصادية في تنمية قدراتها على انتاج مواد خام جديدة ليس لها علاقة بالمنتوج الحالي، وبالتالي يساعد الوحدة الاقتصادية على السيطرة بصورة اكبر على جودة المواد الاولية التي تحصل عليها (Wheelen,1995:153)، وبالتالي يتم تخفيض الكلف من خلال الغاء حلقات الوسيطة بين الوحدة الاقتصادية والموردين .

2. اقتصاديات الحجم وتأثير منحنى الخبرة: يسهم الحجم الكبير للانتاج ولاسيما في الوحدات الاقتصادية الكبيرة في تخفيض التكاليف عن طريق اسهامه في توزيع التكاليف الثابتة الى اكبر عدد ممكن من الوحدات المنتجة، ومن ثم يتم الانخفاض في نصيب الوحدة الواحدة، وبالتالي تسهم زيادة كفاءة القوى العاملة في تخفيض التكاليف ويتم ذلك عن طريق اداء العمليات بشكل متكرر مع حجم الانتاج الكبير للوحدة الاقتصادية (Porter,1998:38 ) .

3. اسلوب الانتاج في الوقت المحدد :يعتمد هذا النظام على السحب بناءً على طلبات الزبائن، وبالتالي يتم التوصل الى المخزون الصفري، وكما يتم ترتيب المصنع على شكل خلايا عمل، مما يؤدي ذلك الى تخفيض وقت التهيئة والاعداد ووقت الانتظار ووقت التصنيع مع الالتزام بمستوى الجودة وذلك بأستخدام عمال متعددي المهارات، مما يؤدي الى الوصول الى المعيب الصفري، كل هذه الامور تساعد في تخفيض التكاليف (الكبراتي،2005: 41-42)، وبالتالي يتم تخفيض التكاليف عن طريق هذا الاسلوب فيتم تخفيض تكاليف التخزين للمواد الاولية والنصف المصنعة والتامة الصنع فضلاً عن تكاليف الضياع .

4. الرقابة على التكاليف :إن للرقابة دوراً كبيراً في تخفيض التكاليف وذلك عن طريق التحليلات الخاصة بالعمليات والانشطة المكونة لها، وتحديد اهمية كل نشاط، والاسباب التي تجعله مستهلكاً للموارد، مع تحديد الروابط بين الانشطة المختلفة، وبالتالي يعد هذه التحديد معياراً يمكن الاستناد اليه في عملية الرقابة والمقارنة المستمرة مابين الاداء الفعلي مع ما يتم وصفه من معايير، وتتطلب قيادة التكلفة ان لا يتم حصر دور الرقابة بالبيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية، بل ان الامر يتعدى ذلك الى البيئة الخارجية المحيطة، وأستخدام ادوات التحليل الاستراتيجي يتم تحديد العوامل المؤثرة في تنفيذ هذه الستراتيجيات وتحديد الوسائل اللازمة لمواجهتها (الذهبي،2001: 67-68)، وبالتالي فأن تحليل الانشطة والعمليات والغاء الانشطة التي لا تضيف قيمة للزبون واختيار البدائل كل ذلك يسهم في تخفيض التكاليف .

**مما سبق، ترى الباحثة ان اعتماد تقنية التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق اهداف ستراتيجية الكلفة الاقل عن طريق مساعدتها على الانتاج بتكاليف اقل من خلال الاعتماد على اسلوب التسعير الموجه بواسطة السوق، وعملية تخطيط الربح المستهدف التي تتم وفق الاسس العلمية، وكذلك استخدام اساليب الانتاج الحديثة لتخفيض التكاليف.**

### 2.2.3.2. دور تقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ ستراتيجية التمايز ( The role of the target cost technique in implementing the differentiation strategy)

يقصد بستراتيجية التمايز هي قدرة الوحدة الاقتصادية على عرض منتجات او خدمات بحيث تكون مقبولة لدى زبائنها وبدرجة عالية من التميز بالنسبة الى منتجات منافسيها ((Horngren,et.al.,2000:462، وبالتالي فأن مساهمة تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق ستراتيجية التميز عن طريق خلقها تميزاً لا يستطيع المنافس تقليده وذلك بايجاد تصميم فريد يساعد على جذب انتماء الزبائن وميلهم للمنتوج، ان هذه الستراتيجية تشير الى قدرة الوحدة الاقتصادية على التميز بمنتجاتها من ناحية الجودة والتصميم والتقنية عن منتجات المنافسين، وبالتالي يمكن الزبائن من ادراك قيمة هذه المنتجات، وتعد هذه الستراتيجية مدخلاً تنافسياً في الاسواق إذ يكون زبائنها غير متحسسين من الاسعار وبذلك فهم يسعون الى دفع اسعارٍ اعلى للحصول على المنتجات المميزة التي يمكن ان تتفق مع اذواقهم (شعبان،66:2011) .

ان التميز يمكن الوحدة الاقتصادية من فرض السعر الذي تراه مناسباً وكذلك زيادة عدد الوحدات المباعة من المنتوج وتنمية درجة عالية من الولاء للزبائن، واشار (Hitt et al) الى أن ستراتيجية التمايز هي مجموعة متكاملة من الانشطة التي تهدف الى انتاج السلع والخدمات ذات المزايا الضرورية بالنسبة للزبون (Hitt,et.al.,2001:155)، وبالتالي فان سعي الوحدة الاقتصادية الى تخفيض درجة المخاطرة والتكلفة التي يتحملها الزبون عند شرائهم المنتوج، فأن تجنب الوحدة الاقتصادية حرب الاسعار بوصفها وسيلة للتنافس عن طريق عزل نفسها عن المنافسين على اساس الاسعار(سلمان،41:2003)، فلابد من تخفيض تكاليف الانتاج ومن ثم خفض سعر المنتج في السوق، الامر يتطلب القيام بمجموعة من الانشطة والفعاليات التي تهدف الى انتاج منتجات فريدة وذات خصائص مميزة يرغب بها الزبائن وتفوق ما يقدمه المنافسون، فأن ذلك يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق الميزة التنافسية لان الزبون يكون مستعداً لدفع اسعار اعلى للحصول على هذه المنتجات (Hemmatfar,et.al.,2010:162) .

واشار (Wang,et.al.,2011:102) الى ان اشكال التميز يمكن ان تساعد في زيادة القدرة المدركة للزبون، وبالتالي الحصول على رضاه وولائه للوحدة الاقتصادية، واهمها التركيز على جودة تصميم المنتوج بحيث يمكن ان يكون مطابقاً لاستعمال الزبون، واستعمال مواد اولية ذات جودة عالية او بيع المنتوج بطريقة خاصة تلائم احتياجات ومتطلبات الزبون، ان ستراتيجية التمايز تنتهج نهجاً مختلفاً اذا انها تركز على الخصائص النوعية والوظيفية للمنتوج والذي تميزه عن منتجات المنافسين مع الاخذ بنظر الاعتبار الجوانب التكاليفية بدلاً من التركيز عليها بشكل كامل، وكما يتطلب الامر تحليل وتوجيه انشطة سلسلة القيمة نحو الزبون وذلك من خلال اتباع افضل الطرق للتصميم والتصنيع والتسويق وتقديم افضل الخدمات مابعد البيع، فان الزبائن سيدفعون اسعاراً اعلى عندما يكون المنتوج مميزاً ويتفق مع احتياجاته ومتطلباته، مع ضرورة فهم هذه الاحتياجات والمتطلبات من حيث الاداء الوظيفي والجودة وذلك من اجل مقابلتها بالشكل المطلوب (Hill,2000:311).

**مما سبق يمكن القول ان ستراتيجية التمايز يمكن ان تساعد في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تركيزها على الخصائص النوعية والوظيفية للمنتوج الذي تميزه عن منتجات المنافسسين، اذ تساعد هذه الستراتيجية في تقليل حساسية الزبائن تجاه الاسعار، وذلك يمكن ان تحقق الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية تساعدها في تحسين مؤشرات كل من الحصة السوقية والربحية.**

### 3.2.3.2دور تقنية التكلفة المستهدفة في تنفيذ ستراتيجية التركيز ( The role of target costing technique in implementing the focus strategy)

إن هذه الاستراتيجية تقوم على قيام الوحدة الاقتصادية بالتخصص حيث لا تتمكن الوحدة الاقتصادية القائدة في الكلفة او المنفعة بالتمايز في تحقيقها مما يسهم في تمكين الوحدة الاقتصادية من خلق مواقع خاصة بها تمنع الاخرى من منافستها في القطاع السوقي المستهدف من قبلها وتسعى الى بناء ميزة تنافسية من خلال اشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المشترين بالتركيز على سوق جغرافي محدد (برق،34:1990) .

ومن متطلبات نجاح ستراتيجية التركيز هي توفر الموارد والمهارات والخبرات في مجال الصناعة لخدمة قطاع معين من السوق، كذلك توفير المعلومات الازمة لإي تغيرات وتطورات بيئية قد توثر على حجم الطلب على المنتج المستهدف، بالاضافة توفير مزيج من السياسات التي يجب ان تكون موجهة نحو تحقيق هدف ستراتيجي محدد، بالاضافة الى الابتعاد عن ذلك الجزء من السوق الذي يعمل فيه المنافسون الذين يتمتعون بقوة سيطرة عليه وعدم محاولة تقسيمه على قطاعات صغيرة،وكذلك متابعة معدلات النمو في قطاع السوق المستهدف، فالسوق الذي يتميز بمعدلات نمو منخفضة يجعل عمل الوحدة الاقتصادية غير مفيد، بسبب الأرباح القليلة التي تحصل عليها، بينما السوق الذي يتميز بمعدلات نمو مرتفعة يجعل عمل الوحدة الاقتصادية فيه مربحاً، وكذلك يحفز المنافسين على الدخول إليه، ويختلف تركيز الوحدة الاقتصادية في سوق يتميز بانخفاض معدلات النمو عن سوق يتميز بمعدلات نمو مرتفعة (سليمان،58:2013) .

بالاضافة تقوم هذه الستراتيجية على اعتقاد بأن التركيز على خدمة جزء معين من السوق بشكل كفاءة دفاعية اكثر من خدمة السوق بالكامل، اي ان الوحدة الاقتصادية لا تستطيع تحقيق التميز في التكلفة او ميزة المنتوج في حالة خدمة السوق كله الا انه باستطاعتها ذلك اذا ركزت على اهداف سوقية معينة مما يعني تمتع الوحدة الاقتصادية بحماية سوقية من القوى التنافسية مع ضرورة دراسة السوق المستهدف بعناية (Pearson,2010:3) .

**مما سبق، ترى الباحثة ان اعتماد ستراتيجية التركيز يتميز بقيام الوحدة الاقتصادية بالتركيز على منطقة جغرافية معينة او سوق معين، فضلا ان تقنية التكلفة المستهدفة تسهم بشكل كبير في تحقيق اهداف هذه الستراتيجية عن طريق القيام ببحوث او دراسات وتقييمات السوق الحالي والوضع التنافسي المتوقع ومن ثم استهدافه عند تبني ستراتيجية التركيز.**

### 3.3.2. دور تقنية التحسين المستمر في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية (The Role Of Continuous Improvement Technique In Implementing Competitive Strategies)

ان تقنية التحسين المستمر تعد من اهم تقنيات ادارة الستراتيجية للتكلفة المؤثرة في نجاح الوحدة الاقتصادية بتنفيذها الستراتيجات التنافسية، على الرغم من ان هناك أكثر من ستراتيجية تنافسية يمكن ان تنتهج احداها الوحدة الاقتصادية (Mc watters,et.al.,2001:113).

## 1.3.32دور تقنية التحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة( The role of continuous improvement technique in the implementation of the cost leadership strategy)

اشار اليها (عبد الدايم،2001:460-459) بأنها مقدار الانخفاض في التكلفة الذي يتم تحقيقه في مرحلة الانتاج والتصنيع من خلال انشطة محددة، لتحسين التكلفة لكل قسم وكل فترة محاسبية ويكون باجراء تحسينات للعملية من خلال عمليات صغيرة متزايدة ومستمرة بدلاً من ابتكارات كبيرة اي يركز على التعرف وتحديد فرص تحسين التكلفة، ان الوحدة الاقتصادية تعمل على تصميم وتصنيع وتسويق منتوج بأقل تكلفة مقارنة مع الوحدات الاقتصادية المنافسة، مما يؤدي في النهاية الى تحقيق اعلى عائد (خليل،1998:84) .

ان نظام التحسين والتطوير المستمر على مراحل الانتاج والتصنيع، اي يركز على العملية وليس على المنتوج، من خلال اجراء تحسينات اضافية لعملية الانتاج الحالية لتحسين اداء الكلفة والجودة وازالة جميع نواحي الاسراف والتبذير وتقليل الفاقد في العملية الانتاجية أو الانشطة الادارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف (الزعبي،2013:41-43)، وبالتالي تهدف الى تحقيق اقصى خفض في التكلفة مع المحافظة على الجودة باعلى مقدار ممكن.وبالتالي تعد تقنية التحسين المستمر وسيلة لتحسين النوعية وتخفيض التكاليف، وذلك عن طريق اجراء تحسينات صغيرة على عمليات الانتاج الحالية أو تصميم المنتوج، يمكن استخدامها بمنظور واسع لتحقيق الاهداف الستراتيجية وذلك عن طريق تحديدها الاتي (Magurires&Putterill,2000:594) :-

أ- هدف التحسين: العمليات والانشطة المطلوب تحسينها.
ب- طريقة التحسين: الكيفية التي يمكن انجاز التحسينات.
ت- تنفيذ التحسين: اي الشيء الملائم لعملية التغير.

وان التحسين المستمر يعد من الاساليب الحديثة لخفض التكلفة وتحسين الجودة، اذ انها تعمل على ادخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على المنتوج، وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلفة الى الادنى بأستمرار ورفع مستوى الجودة في المنتجات الى الاعلى قدر الامكان وبصورة مستمرة (الكسب،2004:5) .

وتجد الاشارة الى ان خطوات الكايزن عند تطبيقها تعمل على خفض الكلف والارتفاع بمستوى الجودة واهمها (الحديدي،2006:55) :-

1. الصيانة: للوصول الى مبدأ العطل الصفري الذي يؤدي الى انتاج منتجات بجودة عالية وبكلفه منخفضة.
2. النظافة: اي ان يكون الفحص مستمر والنظافة واضحة، مما يؤدي الى انتاج منتجات بجودة عالية والوصول الى مبدأ العيوب والتلف الصفري الذي بدوره يخفض الكلف.
3. الترتيب: ان اعداد المكائن والالات بدوره يؤدي الى خفض كلفة الانتاج ويكون العمل أكثر انسيابية.
4. التنظيم: من الضروري الفصل بين الجهود التي تكون ضرورية وغير الضرورية فلابد من التخلص من الجهود غير الضرورية.
5. الانضباط: وذلك بإشراك العاملين كافة والالتزام بالنقاط المذكوره انفاً للوصول الى خفض الكلف وتحسين النوعية.

اذ ان التركيز على تخفيض الكلف بواسطة الكايزن يكون عبارة عن تحسينات اضافية لعملية الانتاج الحاليةاو لعملية تصميم المنتوج، وهذه التحسينات تأخذ اي شكل من اشكال التطوير (الفضل ونور:35:2002).

**وعليه يمكن القول لابد من الاستمرار في عمليات تخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودةعن طريق اجراء تحسينات صغيرة على المنتوج او العملية الانتاجية بحيث تساعد الوحدة الاقتصادية على تعزيز موقفها التنافسي، اذ ان التوقف عند مرحلة التخطيط يعرضها الى المخاطر تفوق المنافسين ولاسيما في بيئة الاعمال التي تتسم بسرعة التغير.**

### 2.3.3.2دور تقنية التحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية التمايز ( The role of continuous improvement technique in implementing the differentiation strategy)

ان النشاط هو جزء من عملية معينة من عمليات دورة الانتاج داخل الوحدة الاقتصادية والتي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالانتاج، وبالتالي يتم تقسيم الانشطة الى انشطة اساسية التي تكون متعلقة بالمهمة الاساسية للوحدة الاقتصادية، وانشطة ثانوية او غير اساسية التي يقصد بها انها الانشطة التي تدعم وتساعد الانشطة الاساسية، ومن جهة اخرى يمكن تقسيم الانشطة على انشطة تضيف قيمة اي الانشطة التي تزيد من قيمة النشاط نفسه وتضيف قيمة للمنتوج واما الانشطة التي لا تضيف قيمة وهي الانشطة التي لا تضيف قيمة اي هي الانشطة التي لا تزيد قيمة النشاط ولا تضيف قيمة للمنتوج، وبالتالي تعد خسارة تتحملها الوحدة الاقتصادية نتيجة لاداء هذه الانشطة (Horngren,et.al.,2009:462) .

وبالتالي يُسهم التحسين المستمر بشكل كبير في خفض تكاليف الإنتاج من خلال التخفيضات الصغيرة والمتعددة في عناصر التكاليف اثناء مرحلة الإنتاج فضلاً عن المحافظة عن نوعية

المنتجات وتطويرها وذلك بإيجاد البدائل والحلول المناسبة، وبالتالي تركيزها على اجراء تحسينات نوعية صغيرة في العمليات والمنتوج تساعد على تحسين النوعية، ومن ثم خلق حالة من التميز لمنتجات الوحدة الاقتصادية مقارنة بالمنتجات المنافسة،ان ستراتيجية التمايز تساعد الوحدة الاقتصادية في زيادة حصتها السوقية اذا كانت مبنية على الجودة بأعتبارها ستراتيجية تنافسية، يمكن ان تساعد هذه الستراتيجية على المحافظة على مستويات الجودة التي يرغبها الزبائن، وبالتالي فأن تحسين الجودة له تأثيرات ايجابية على كل من الحصة السوقية والربحية، ومن جهة اخرى فأن ستراتيجية التمايز تساعد الوحدة الاقتصادية في تمرير الاسعار على الزبائن من خلال تقليل حساسيتهم تجاهها، وذلك نتيجة تميز المنتجات المقدمة الى اولئك الزبائن (Evans,1997:84) .

أي اجراء التغيرات الجيدة للوصول الى احسن اداء وبشكل دائم ومن دون توقف ويشمل الجميع من الادارة العليا ونزولاً الى العاملين (بن جروة،2012:177-184)، ان الاستمرار في عملية تخفيض التكاليف اثناء القيام بالعملية الانتاجية يسهم بشكل فاعل في تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق ستراتيجية التميز التي تمثل الكلفة المنخفضة احد اشكالها، الامر الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من بناء ميزة تنافسية من خلال ستراتيجية التمايز عن طريق جعل الزبائن اكثر ولاء وإخلاصاً للوحدة الاقتصادية، نتيجة حساسيتهم للاسعار ورضاهم عن الوحدة الاقتصادية ومنتجاتها مما يقلل من احتمالية بحثهم عن منتجات اخرى بديلة، وكما يتطلب الامر القيام بعمليات التحسين المستمر لاداء الوحدة الاتصادية والتميز بما ينسجم مع حاجات ورغبات ومتطلبات الزبائن لبناء الميزة التنافسية (Hansen&mowen,2006:14) .

وهذه الستراتيجية تهدف الى تقديم سلعة او خدمة مختلفة عما يقدمه المنافسين لتناسب رغبات واحتياجات المستهلك، الذي يهتم بالتميز والجودة اكثر من اهتمامه بالسعر (عوض،2000:176) .

**مما سبق، ترى الباحثة ان يتم تركيزها على اجراء تحسينات نوعية صغيرة في العمليات او المنتوج، وبالتالي تساعد على تحسين النوعية، ومن ثم خلق حالة من التميز لمنتجات الوحدة الاقتصادية بالمقارنة بالمنتجات المنافسة، فإن تبني إستراتيجية التمايز يعني قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم منتجات متميزة وفريدة عما يقدمه المنافسون، على أن يتم النظر اليها على انها مميزة وفريدة من قبل المستهلكين، وترى الباحثة ان ستراتيجية التمايز هي التي تتناسب مع المتغيرات المستقلة لمتغيرات البحث .**

### 3.3.3.2. دور تقنية التحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية التركيز ( The role of continuous improvement technique in implementing the focus strategy)

ان هذه الستراتيجية تركز على انتاج منتجات قليلة ومتميزة لقطاع معين من السوق تخدم فيه عدداً محدوداً من الزبائن في السوق الضيق، وبالتالي تخدم الزبائن الذين يرغبون بالمنتجات المتميزة ولا يهتمون بالاسعار (Charles&Gareth,2010:163) .

كما ان ستراتيجية التركيز تعد مجموعة متكاملة من الانشطة المصممة لانتاج وتوزيع البضائع والخدمات التي تلبي احتياجات حقل تنافسي معين كأن يكون مجموعة معينة من الزبائن او منطقة جغرافية معينة من السوق وغيرها من التخصيصات (Hitt,et.al.,2001:168) .

وهذه الستراتيجية تساعد الوحدة الاقتصادية على استهداف المكان المناسب في صناعة معينة، وهي بذلك تكون على العكس من ستراتيجية قيادة التكلفة والتمايز المصممتان لاستهداف كامل السوق، وإن هذه الستراتيجية يتم انجازها من خلال الاتي (الذهبي،72:2001) :-

أ- ستراتيجية قيادة الكلفة المركزة.

ب- ستراتيجية التمايز المركزة.

اذ يمكن الوحدة الاقتصادية ان تبنى ستراتيجية مركزة تعتمد على الاهتمام بمركز الكلفة في جزء معين من السوق، وبالتالي يعتمد على التركيز القائم على التمايز او يمكن الجمع بينهما في آن واحد،وان تركيز الوحدة الاقتصادية لجهودها ومواردها على جزء معين من السوق سيؤثر ايجابياً على مستويات الربحية بشكل افضل مما لو تم التركيز على السوق بأكمله، وبالتالي فأن تخصص الوحدة الاقتصادية في مجال معين او خدمة شريحة معينة من الزبائن لتلبية احتياجات معينة سيؤدي الى زيادة المهارات والخبرات والكفاءات للملاكات الادارية والهندسية للوحدة الاقتصادية، كما تساعد هذه الستراتيجية في تخفيض قوة مساومة الزبائن فضلاً عن مساعدتها في تحقيق رضاهم وولائهم (Daft,2010:198-199) .

بالاضافة إلى ان ذلك يساعد الوحدة الاقتصادية في خدمة ذلك الجزء من السوق بشكل فاعل وكفوء بالمقارنة مع المنافسين (Wang,et.al.,2011:103)، بالاضافة ان هذه الستراتيجية تقوم على فكرة تحديد مجال تنافسي، وكما ان هذه الستراتيجية تحقق قيمة عالية من وجهة نظر الزبون والوحدة الاقتصادية وذلك من خلال اتباع الية أو طريقة لا يتمكن المنافسون من تقليدها، وان هذه الستراتيجية تهدف الى انتاج منتجات يمكن ان تشبع احتياجات شريحة معينة من الزبائن أو السوق المستهدف، إذ ان الوحدة الاقتصادية تحاول تلبية هذه الاحتياجات فضلا عن تحقيق التميز في جودة المنتجات او الخدمات او السعر او كليهما معاً (شعبان،66:2011) .

# الفصل الثالث

# تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في معمل اطارات الديوانية

**تمهيد :- في هذا الفصل سوف نتناول التعريف بالشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات بوصفها مجتمع للبحث ومعمل اطارات الديوانية بوصفه عينة البحث من حيث الاقسام التي تسهم في إنتاج الإطار ومراحله الإنتاجية واحتساب تكاليف إنتاج الإطار ومن ثم تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث ومن ثم تنفيذ الستراتيجيات التنافسية في المعمل عينة البحث**

وعلى ضوء ما سبق تناول الفصل الثالث المباحث الثلاثة الآتية:

**المبحث الأول: نبذه تعريفية عن مجتمع وعينة البحث**

**المبحث الثاني: تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث**

**المبحث الثالث: تنفيذ الستراتيجيات التنافسية في المعمل عينة البحث بأستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر**

# المبحث الأول

## التعريف بعينة البحث وطبيعة انشطتها

سيتم اجراء الجانب التطبيقي لهذا البحث في الشركة العامة للصناعات المطاطية والاطارات، وخلال هذا المبحث سيتم التعريف بالشركة عينة البحث مع التركيز على الاطارات واهم العمليات التصنيعية لمنتجاته والواقع الفعلي لتكاليف المنتوج الذي سيتم اجراء الدراسة التطبيقية عليه وهو الإطار الشبكي حجم (1200_24 )، وليكون هذا المبحث مدخلاً لتطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث، وسيتم في المبحث القادم تناول كيفية تنفيذ الستراتيجيات التنافسية في عينة البحث بأستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر .

### 1.1.3. التعريف بالشركة عينة المجتمع مع التركيز على معمل اطارات الديوانية :–

وتتضمن الفقرات الاتية :–

### 1.1.1.3. نبذه تعريفية عن الشركة العامة للصناعات المطاطية :–

تعد الشركة العامة للصناعات المطاطية هي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وقد أسست عام (1974) بموجب كتاب وزارة الصناعة والمعادن المرقم (م/ح/25/6س) في 1974/4/1 استناداً الى احكام الفقرة الثانية من المادة (4) من قانون رقم (90) لسنه (1970) المعدل باسم الشركة العامة للصناعات المطاطية في الديوانية وبرأس مال قدره (15000000) ويكون مركزها في محافظة الديوانية، وقد باشرت الشركة العامة للصناعات المطاطية بالانتاج الفعلي في النصف الثاني من عام (1978) وبطاقة تصميميه مقدارها (300000) إطار سنوياً ويشمل انتاجها إطارات الصالون إطارات الحمل المتوسط وإطارات الحمل الكبير، مع (300000) انبوب، وقد توسعت الشركة من خلال مشروع رقم (2) إذ تم إنتاج الإطارات الخاصة في عام 1983، كما توسعت الشركة خلال عام 1987 وأكمل في عام 1988، وكانت الطاقة التصميمية (834,900) إطار سنوياً و(1175,025) انبوباً، بعد ذلك تم تعديل رأس مال الشركة ليصبح (160,000,000) دينار اعتباراً من 1988/1/1، إذ تمت زيادة رأس المال الشركة لتصبح بحدود (302,000,000) دينار وذلك في عام 1998.

فأن اخر التطورات التي شهدتها الشركة كانت في 2016/1/1 باندماج مصنع اطارات بابل مع الشركة واصبحت هذه الشركة تسمى بالشركة العامة للصناعات المطاطية وموقعها في النجف، وكما ان سبب اختيار الشركة العامة للصناعات المطاطيه بوصفها المعمل عينة للمجتمع وذلك لعدها من الركائز الاساسية للاقتصاد الوطني ولمكانته المميزة بين المصانع الشركة فضلاً عن حصوله على شهادة الجودة العالمية التي هي مؤشر واضح على مدى الجودة التي تتميز بها منتجات المصنع وهذه الشركة تضم ثلاثة مصانع رئيسة هي:–

أ- مصنع المنتجات المطاطية: ينتج مختلف الاجزاء المطاطية التي تستعمل مواد احتياطية للمعدات والمكائن وحسب الطلب، ويقع في محافظة النجف.

اما عن اهداف الشركة فأنها تسعى للمساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال الصناعات المطاطية والاطارات وذلك بإنتاج مختلف المنتجات.

ب- مصنع إطارات بابل: ينتج الاطارات المتوسطة والصغيرة من النوع (Radial) وفق التكنولوجيا لشركة دنلوب الانكليزية، ويقع في محافظة النجف الاشرف.

**ت-** مصنع إطارات الديوانية (عينة البحث ) : ينتج الاطارات من النوع الشبكي وبامتياز من شركة بيرلي الايطالية لمختلف الاحجام (الكبيرة والمتوسطة والصغيرة والزراعية)، وموقعه في محافظة القادسية وتبلغ المساحة الكلية للمصنع 227500 م² ويحتوي المصنع على بنى تحتية متكاملة من شبكات مياه الصرف الصحي وشبكات الماء الصافي وشبكات الحريق وشبكات كهرباء ومحطات تحويل داخلية وشبكات للمياه الصناعية ومحطة تصفية المياه، كما تتوفر في المصنع ابنية ادارية وقاعات انتاجية وقاعات للخدمات الصناعية ومخازن ومختبرات ووحدات لتصفية المياه، وكذلك توجد محطة فرعية بسعة (15 ميكا واط ) تقوم بتجهيز مصنعنا بالطاقة الكهربائية، وقد تم اختيار هذا المصنع ليكون العينة التي تم إجراء البحث عليها لعدة أسباب أهمها احتلاله موقعا مميزاً وركيزة أساسية للاقتصاد الوطني وذلك في حالة تم استثماره بشكل صحيح إذ يعد إنتاج المصنع من أجود أنواع الإطارات في منطقة الشرق الأوسط ، وقد انخفض إنتاج المصنع بعد أحداث عام 2003 حتى وصل إلى التوقف النهائي ، ولكن في السنوات الأخيرة تم تأهيله وبدأ المصنع بإنتاج الإطارات للشاحنات الخفيفة والثقيلة والإطارات الزراعية وللإحجام (20-900، 20-1000، 20-1100، 20-1200، 24-1200، 15-840، 15-10/75 ،14-28) وبكميات قليلة وذلك لسد حاجة الدوائر والمؤسسات الحكومية فقط، حيث لا يمكن بيع المنتج في الاسواق المحلية وذلك لكون تكلفته عالية جداً ولا يمكن منافسة المنتوج المستورد بسبب الأسعار المنخفضة للمنتج الأجنبي الموجود في الاسواق المحلية فلابد من تحسين بعض الخطوط الانتاجية واعادة تأهيلها .

## 2.1.1.3. الهيكل التنظيمي للمصنع :–

يتكون الهيكل التنظيمي للمصنع من الاتي :–

1. المدير : هو المديرالذي يترأس المعمل واما المدير العام للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ويعد الرئيس الاعلى للمصنع إذ يقوم بتسيير الاعمال الإدارية والفنية والإنتاجية للمصنع من خلال الصلاحيات الممنوحة له بموجب قانون النظام الداخلي للشركة العامة للصناعات المطاطية المرقم لسنه 2004.
2. الاقسام والشعب: ويضم المصنع مجموعة من الاقسام والشعب التي تساعد في تنفيذ ما هو مخطط لها وإتمام العملية الانتاجية وتعمل معاً من اجل تمكينها من اداء عملها بالشكل الصحيح.

اذ ترتبط اقسام الانتاج وقسم الصميم والتكنولوجيا وقسم الصيانة وقسم الخدمات الصناعية بمعاون المدير العام الفني وهو يعد المشرف الرئيس على هذه الاقسام، أما الاقسام والشعب

الاخرى مثل اقسام البحث والتطوير والتخطيط والجودة والرقابة الداخلية والتفتيش الهندسي والشؤون المالية والقانونية والشؤون التجارية والمخازن والتسويق وايضاً قسم الصحة والسلامة المهنية الإدارية والموارد البشرية فهذه الاقسام جميعها ترتبط بالمدير العام.

## 3.1.1.3. الاقسام ذات العلاقة بإنتاج الإطار :–

بعد المعاينة الميدانية للباحثة وبعد الاطلاع على واقع الإنتاج في المصنع والإطارات التي يقوم بإنتاجها، أن الاقسام التي تسهم في إنتاج منتوج الإطار هي مايأتي :–

1. قسم التصميم والتكنولوجيا :يقوم هذا القسم بعملية تصميم الاصناف المختلفة من الاطارات وهناك عدد من المختبرات تقوم بكافة الفحوصات على المواد الأولية والكيماوية وكذلك العجنات بعد تحضيرها، وهذه الفحوصات تكون على نوعين هما الفحوصات الكيمائية وتشمل المواد الأولية من المطاط الطبعي والصناعي والزبوت والكاربون وكذلك جميع المواد الداخلة في تحضير العجينة مثل المعجلات والمبطات والانوكس والكبريت اما الفحوصات الفيزائية فتشمل فحص الفلكنة، فحص الاحتراق، فحص الكثافة، يهدف هذا القسم الى عدم اظهار العيوب في العجنة الاصلية وكذلك تحديد الاصناف لكل صنف واختيار التقنيات المناسبة للإنتاج .
2. قسم التحضير: يتولى هذا القسم بخلط المواد الاولية وهي المطاط الطبيعي والمطاط الصناعي والكربون وبعض المواد الكيماوية الداخلة في عملية صناعة الإطار وبنسب معينة لغرض تكوين العجينة التي يتكون منها الإطار وهذا القسم يتكون بصورة رئيسة من الشعب الاتية :–
   أ- شعبة المواد الكيماوية: هذه الشعبة تقوم بتجهيز المواد الكيماوية الداخلة في العجنة الأم وحسب مقادير وأوزان محددة.
   ب- شعبة المحاليل: في هذه الشعبة هناك العديد من المحاليل التي تستخدم في عدد من الأقسام الإنتاجية مثل (محلول الهبتان، التيك، الطلاء الداخلي والخارجي، الايدره) .
   ت- العجان (f270): وهي آلة كبيرة تستخدم في العجانات الأولية التي تضاف فيها كل المواد ما عدا الكبريت والمعجل.
   ث- العجان (h.d): ان هذا العجان يستخدم في العجانات النهائية بعد اكمالها من العجان الرئيس (f270) وإضافة مادة الكبريت والمعجل.
3. قسم التشكيل: يعد القسم الثاني من العملية الانتاجية، إذ يتم فيه بعد استلام العجنات المحضرة من قسم التحضير ومن ثم تشكيل هذه العجنات حسب المواصفات والاحجام المطلوبة بعد اعادة عجنها ومزجها معاً اما عن طريق العصارات او الطارد وكذلك اضافة النسيج المقوي لها وإخراجها على شكل اشرطة لينة لتصبح سهلة التشكيل، وهذا القسم يتكون من العديد من الخطوط واهمها الاتي :–
   أ- خط الاكساء (calendar) : هذا الخط يتكون من العديد من الرولات التي يتم شد النسيج عليها ليأخذ استطالته الكافية واستقراريته، فان العصارات يتم تغذيتها بالمطاط من خط الصارات فيتم إكساء النسيج بالمطاط .

ب- خط العصارات (milles) : يحتوي هذا الخط على اربع عصارات تسمى العصارة الاولى عصارات التكسير التي تسحب العجنة من قسم التحضير اما العصارة الثانية فتسمى بعصارة التغذية وتقوم بتوزيع العجنات الى الطارد أما العصارتان الاخريتان فتستخدمان لعجنات الكساء .

ت- خط الطارد (extruder): يقوم هذا الخط بإنتاج ظهر وجانب الإطار.

ث- خط (bead wire): يتولى هذا الخط انتاج ما يسمى رنك الإطار الذي يتكون من عدد من الحلقات الحديدية مطلية بطبقة من المطاط نوع (tat) ومن ثم يتم غمر الحلقات في محلول التيك لمنع انفتاح طبقة الأسلاك.

ج- خط الكشن: يقوم هذا الخط بإنتاج طبقة داخل الإطار تستخدم فيها عجينة معينة تدعى ( lnf)وتحافظ هذه الطبقة على الانبوب الداخلي من تأثير درجة الحرارة التي تتولد نتيجة الاحتكاك عند السير .

4. قسم البناء: يعد هذا القسم المرحلة الثالثة للعملية الانتاجية للإطار ويتم فيه بناء الإطار الأخضر بعد تجميع الأجزاء النصف مصنعة، إذ إن عملية بناء الإطار تبدأ بالبوكت الاول إذ يتكون من أربع طبقات من النسيج ويوضع البوكت الثاني فوق البوكت الأول ويتكون من أربع طبقات وبعد ذلك يوضع البوكت الثالث الذي يتكون من طبقتين وحسب حجم الإطار وهو البوكت الاخير ومن ثم يوضع (bead wire) مع البوكت الأول والثاني ويطويان الى الخارج والبوكت الثالث يطوي الى الداخل.

5. قسم التثبيت :يعد هذا القسم من الاقسام الاخيرة في العملية الإنتاجية إذ يتم في هذه العملية كبس الإطار الأخضر في مكابس خاصة وتسليط درجة حرارة معينة وضغط وماء حار ويترك هذا الإطار في المكبس بحدود 55-60 دقيقة ليخرج الإطار الصلب، وبعد ذلك يتم فحص الإطار من قبل شعبة الفحص في القسم وبيان مدى صلاحيته للعمل وعند وجود العيوب في هذه الإطار يتم تصليحها من قبل شعبة التصليح في القسم.

### 4.1.1.3. مراحل صناعة الإطار :–

سنتناول كل مرحلة من مراحل صناعة الإطار وذلك من خلال الاتي :–

**المرحلة الاولى: مرحلة تحضير العجنات التي يتكون منها الإطار: –**

بعد استلام المواد الاولية التي تدخل في صناعة الإطار من مخازن المواد الأولية ومن ثم تخلط هذه المواد وفق نسب معينة وتوضع في عجانات كبيرة وتسليط درجة حرارة معينة على هذه الخلطة إذ يتم عجنها ومن ثم تحول الى المرحلة الثانية.

**المرحلة الثانية: مرحلة تشكيل أجزاء الإطار: –**

في هذه المرحلة تدخل العجنة المحولة من المرحلة الاولى الى العصارات لغرض حدل العجنة الرئيسة ويتم إخراجها على شكل أشرطة ومن ثم إضافة النسيج المقوي للمطاط الى الأشرطة

ومن ثم يتم كبس هذا النسيج في داخل الأشرطة الرئيسة، وايضاً يتم إنتاج الحلقات الحديدية للإطار وأنتاج الجزء الملامس للأرض ومن ثم الجدار الجانبي الفلر والوسادة والفلاب.

**المرحلة الثالثة: مرحلة بناء الإطار: –**

في هذه المرحلة يتم تركيب اجزاء الإطار المتكونة من الحلقات الحديدية (الرنك)، والجزء الملامس للأرض، والجدار الجانبي للإطار في هيكل واحد يسمى بالإطار الأخضر ويكون شكله اسطوانياً، ويتم بعد ذلك تثقيب الإطار الأخضر وذلك بأستخدام المسدس الهوائي لغرض تفريغ الهواء الموجود بين طبقات الإطار.

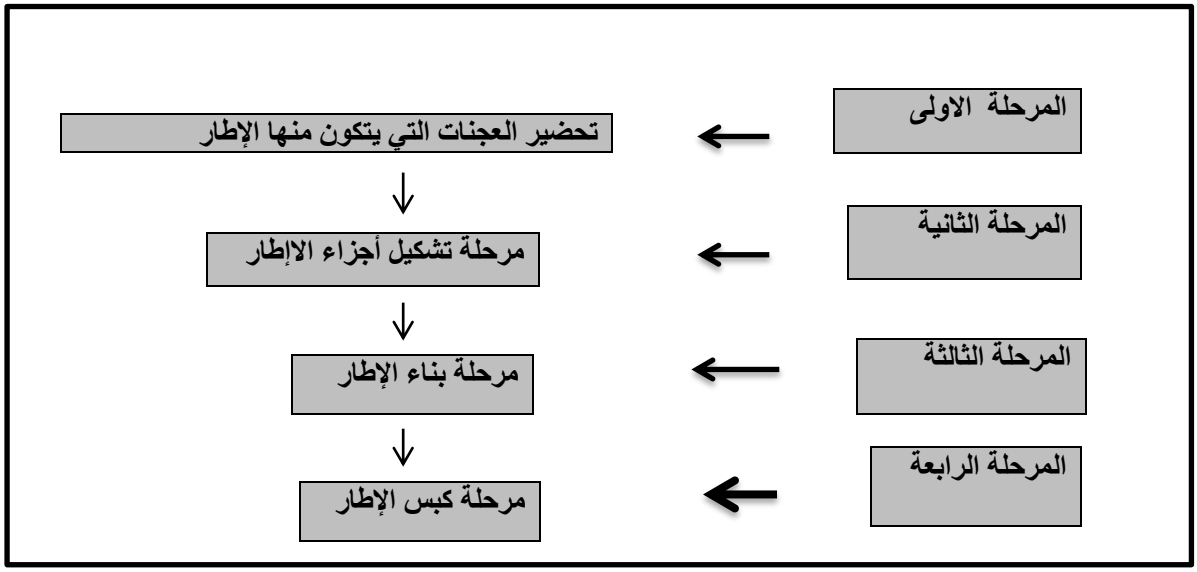
**المرحلة الرابعة: مرحلة كبس الإطار: –**

في هذه المرحلة يتم كبس الإطار في مكابس كبيرة وفق درجة حرارة معينة وضغط محدد وتسليط الماء الحار على الإطار الأخضر إثناء الكبس ولمدة تتراوح بين 55-60 دقيقة ومن ثم يتم فتح المكابس ليخرج الإطار بشكله النهائي وفق القياسات والاحجام المرغوبة، والشكل الآتي يوضح المسلك التكنولوجي لإنتاج الإطار.

يمكن توضيح عناصر صناعة الإطار من خلال الشكل (8) إذا يتم تجميع المواد الاولية ومكوناتها التي تدخل في صناعة الإطار وحتى يتم تسليم المنتج النهائي من الإطار الى المخازن.

شكل (8)

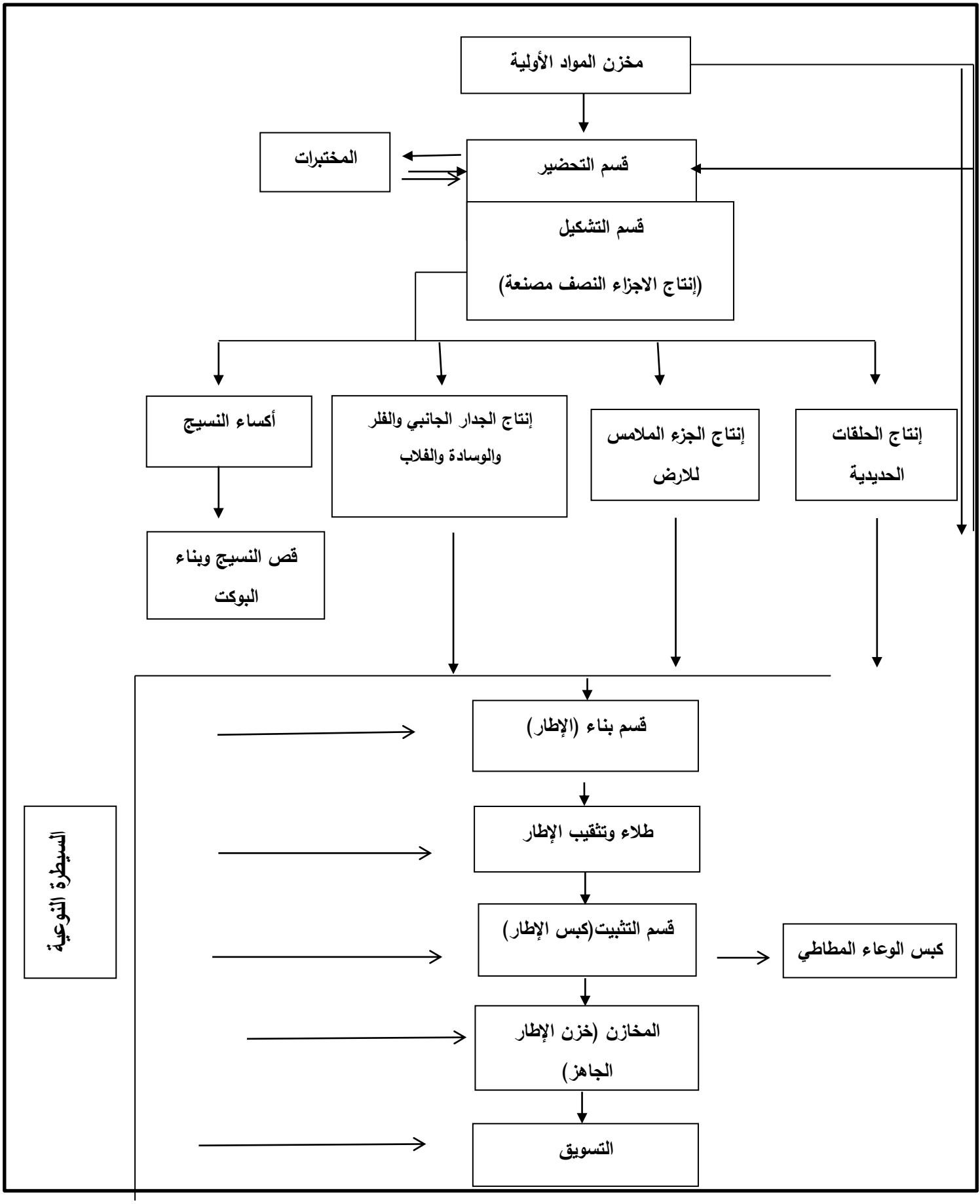
مراحل صناعة الإطار




الشكل من اعداد الباحثة .

شكل رقم (9)

المسار التكنولوجي لإنتاج الإطار



المصدر : قسم التخطيط في المعمل كما في الملحق رقم (4).

### 5.1.1.3. الطاقة الإنتاجية وحجم الإنتاج الفعلي في معمل إطارات الديوانية لسنة 2016:

لقد شهد معمل إطارات الديوانية انخفاضاً كبيراً في مستويات إنتاجه بالمقارنة مع الطاقة التصميمية والطاقة المتاحة والإنتاج المخطط، ويرجع السبب في ذلك الى الظروف الصعبة التي مر بها البلد بعد سنة 2003، إذ أصبح هناك أنفتاح في الأسواق ودخول منتجات منافسة جديدة، وزيادة المعروض من المنتجات المتوسطة الاسعار، الامر الذي أدى الى إن يكون إنتاج معمل الإطارات غير منتظم من سنة الى اخرى وحسب الطلب على المنتجات، وبالتالي فإن هناك تدهوراً ملحوظاً في نشاط معمل الإطارات ويمكن توضيح الطاقة التصميمية والطاقة المتاحة والإنتاج المخطط وحجم الإنتاج الفعلي لمعمل الإطارات، بالاضافة الى نسبة الإنتاج الفعلي الى كل من الطاقة التصميمية والطاقة المتاحة والإنتاج المخطط من سنه 2014 الى 2017

جدول (11)

الطاقة الإنتاجية لمنتجات المصنع للمدة من 2014_2017 وحدة القياس / اطار

| السنة | الطاقة التصميمية (1) | الطاقة المتاحة (2) | الإنتاج المخطط (3) | الإنتاج الفعلي (4) | الطاقة التصميمية ( 1/4) | الطاقة المتاحة (2/4) | الإنتاج المخطط (3/4) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 2014 | 88,920 | 17,500 | 9000 | 0 | %0 | %0 | %0 |
| 2015 | 88,920 | 17,500 | 9000 | 0 | %0 | %0 | %0 |
| 2016 | 88,920 | 17,500 | 9000 | 3,155 | %3.5 | %18 | %35 |
| 2017 | 88,920 | 17,500 | 9000 | 4,929 | %5.5 | %28 | %55 |

الجدول من أعداد الباحثة استناداً الى الكشوفات السنوية لقسم التخطيط والمتابعة في المعمل.

يتبين من الجدول اعلاه وجود تدني في مستوى الإنتاج إذا ما تم مقارنته بمستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة خاصة عام 2016 وذلك بسبب عدم توفر المواد الاولية وكذلك

ضعف القدرة على توفير المواد الاولية اللازمة للانتاج وايضاً كثرة العطلات في مكائن الانتاج نتيجة التوقف في السنوات السابقة .

وفيما يخص الإطار السلكي 1200-24 فقد بلغ الانتاج الفعلي لسنة 2016 (1332 إطار)، ويمكن توضيح عدد الوحدات المنتجة من هذا المنتوج لسنة 2016 حسب الاشهر، وكما موضح بالجدول الآتي: -

جدول (12)

عدد الوحدات المنتجة من الإطار السلكي 1200-24 لسنة 2016 حسب الاشهر

| الشهر / التفاصيل | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **حسب الأشهر** | 0 | 0 | 204 | 201 | 105 | 173 | 55 | 91 | 140 | 83 | 83 | 179 | **1332** |
| **حسب الفصول** | **الفصل الأول** | | | **الفصل الثاني** | | | **الفصل الثالث** | | | **الفصل الرابع** | | | **المجموع** |
| | 204 | | | 479 | | | 286 | | | 363 | | | **1,332** |

المصدر: قسم التخطيط في المصنع كما في ملحق رقم (1) .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، ان عدد الوحدات المنتجة من الإطار السلكي (1200-24) لسنة 2016 قد بلغ 1332 وحدة، حيث كانت عدد الوحدات المنتجة لشهر كانون الثاني وشباط وأذار 204 وحدة، ولشهر نيسان وايار وحزيران 479 وحدة ولشهر تموز وأب وايلول 286 وحدة ولشهر تشرين الاول وتشرين الثاني وكانون الاول 363 وحدة.

## 6.11.3. احتساب التكلفة الكلية للإطار الواحد من النوع السلكي حجم (1200_24) لسنة 2016: .

لغرض احتساب التكلفة الكلية للإطار الواحد من النوع السلكي حجم (1200_24) لسنة 2016 لابد من احتساب تكلفة المواد الأولية وتكلفة الأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة، ويمكن توضيح تكلفة المواد الأوليّة المستوردة على وفق الدينار العراقي للإطار حجم (1200-24) لسنة 2016 من خلال الجدول الآتي: -

**الجدول (13)**

**تكلفة المواد الأوليّة المستوردة على وفق الدينار العراقي للإطار حجم (1200-24) لسنة2016**

| اسم المادة | سعر الطن بالدولار | سعر الطن بالدينار | سعر الكغم بالدينار | الكمية بالكغم | تكلفة المادة للإطار حجم 1200/24 |
|---|---|---|---|---|---|
| مطاط SPR | 2,727 | 3,179,682 | 3,180 | 4.107 | 13,059 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 1500 | | | | | |
| مطاط طبيعي | 2,750 | 3,206,500 | 3,207 | 34.822 | 111,676 |
| كاربون FEF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 0.723 | 844 |
| كاربون GPF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 0.735 | 858 |
| كاربون ISAF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 6.361 | 7,417 |
| كاربون SRF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 7.620 | 8,885 |
| زيت ديوتركس | 410 | 478,060 | 478 | 2.541 | 1,215 |
| زيت فيوركس | 410 | 478,060 | 478 | 2 | 956 |
| أوكسيد الزنك | 1,500 | 1,749,000 | 1,749 | 1.571 | 2,749 |
| حامض الستياريك | 1,100 | 1,282,600 | 1,283 | 0.911 | 1,170 |
| IPPD | 7,700 | 8,978,200 | 8,978 | 0.295 | 2,649 |
| الأنوكس | 6,300 | 7,345,800 | 7,346 | 0.375 | 2,762 |
| ريناسيت | 14,000 | 16,324,000 | 16,324 | 0.030 | 506 |
| ريتاردر | 6,450 | 7,520,700 | 7,521 | 0.055 | 414 |
| OBTS | 4,700 | 5,480,200 | 5,480 | 0.258 | 1,414 |
| IT MBTS | 2,265 | 2,640,990 | 2,641 | 0.0151 | 40 |
| CBS | 7,475 | 8,715,850 | 8,716 | 0.178 | 1,560 |
| IT MBT | 2,000 | 2,332,000 | 2,332 | 0.680 | 1,586 |
| اسكورز | 2,500 | 2,915,000 | 2,915 | 0.022 | 67 |
| أسلاك حديديّة | 1,200 | 1,399,200 | 1,399 | 3.415 | 4,778 |
| بانوب | 21,250 | 24,777,500 | 24,778 | 0.060 | 1,487 |
| مليكان | 30,000 | 34,980,000 | 34,980 | 0.039 | 1,399 |
| NY 1402 100 | 7,000 | 8,162,000 | 8,162 | 5.988 | 48,866 |
| NY 1402 75 | 7,000 | 8,162,000 | 8,162 | 1.977 | 16,136 |
| ريزوسينول | 7,600 | 8,861,600 | 8,862 | 0.077 | 682 |
| مطاط ركليم | - | 825000 | 825 | 0.078 | 64 |
| شمع البرافين | - | 1030000 | 1030 | 0.439 | 453 |
| الكبريت | - | 474000 | 474 | 0.927 | 439 |
| كاربونات الكالسيسوم | - | 415000 | 415 | 0.407 | 169 |
| هكساكوتد | - | 579000 | 579 | 0.041 | 24 |
| **المجموع** | | | | | **234,324** |

المصدر: قسم التكاليف اشارت الباحثة اليه كما في المحلق رقم (2) .

من خلال الجدول اعلاه، يتبين ان هناك ارتفاعاً كبيراً في تكاليف المواد الاولية الداخلة في صناعة الإطار، ولاسيما تكاليف المواد الاولية المستوردة من الخارج، وان هذا الارتفاع في تكاليف المواد الاولية وما يرافقه من ارتفاع في تكاليف الاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة سوف يؤدي الى ارتفاع سعر المنتوج، وذلك يؤدي الى انخفاض مستوى المبيعات مما يعرض المعمل الى خسارة تنافسية او اضطرار المعمل على بيع منتجاته بسعر اقل من

التكلفة، الامر الذي يؤدي الى تحقيق الخسائر، لذلك فعلى ادارة المعمل البحث عن التقنيات والاساليب الحديثة لتطبيقها بكفاءة وفاعلية، بحيث يمكن ان يساعد على تخفيض تكلفة الانتاج، وذلك من خلال تخفيض المواد غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتوج مع مراعاة عدم المساس بجودة المنتوج وادائه الوظيفي بهدف جعل تكلفة المنتوج محل البحث اقل تكلفة ممكنة .

**ويمكن تحليل التكاليف الصناعية من خلال الجدول الاتي :–**

**جدول (14)**

**التكلفة الكلية للإطار الواحد من النوع السلكي حجم (1200_24) لسنة 2016**

| ت | التكلفة/ دينار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| المواد المباشرة | 234,324 | %76.5 |
| الاجور المباشرة | 48500 | %15.8 |
| المصاريف الصناعية غ المباشرة | 23340 | %7.7 |
| **التكلفة الكلية** | **306,164** | **%100** |

**الجدول من اعداد الباحثة استناداً الى سجلات الحسابات في المعمل**

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ارتفاعاً كبيراً في المواد المباشرة اذ بلغت تكلفتها 234,324 دينار وبنسبة مئوية 76.5 %، بينما الاجور المباشرة قد بلغت تكلفتها 48500 دينار وبنسبة 15.8%، بينما المصاريف الصناعية غير المباشرة كانت تكلفتها 23340 دينار وبنسبة 7.7%، وبذلك كانت التكلفة الكلية 306,164 دينار اي تعادل نسبة 100%.

**وفي ضوء مما سبق، نلاحظ ان منتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) بحاجة الى تخفيض تكاليفه المرتفعة ولاسيما تلك التكاليف المتعلقة بالمواد المباشرة والتكاليف الصناعية المباشرة، وكما يمكن حل هذه المشكلة من خلال تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر من اجل تخفيض التكاليف مستقبلاً لان التكاليف الحالية تعد تكاليف عالية قد حدثت بالفعل ولا يمكن تجنبها، وقد تحملها المنتوج بالكامل، وهذا ما سيتم تناوله في المبحثين القادمين من هذا الفصل.**

## المبحث الثاني

## تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في معمل اطارات الديوانية

### 1.2.2.3. تحديد التكلفة المستهدفة للإطار السكلي حجم (1200_24) في معمل اطارات الديوانية :–

سيتم تطبيق البحث الحالي في الشركة العامة للصناعات المطاطية (معمل اطارات الديوانية)، وسيطبق البحث على منتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) بسبب ارتفاع تكلفته، لذلك سيتم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتي تتطلب القيام بأربع خطوات رئيسة وهي تحديد سعر البيع المستهدف، وتحديد هامش الربح المستهدف، وتحديد التكلفة المستهدفة، واخيراً تطبيق تقنية التحسين المستمر من اجل تخفيض التكاليف، وكما موضح بالآتي :–

**اولاً: تحديد سعر البيع المستهدف :–**

إن سعر البيع المستهدف يتم تحديده بالاعتماد على القيمة المدركة للزبون تجاه منتوج الوحدة الاقتصادية أو بالاعتماد على متوسط اسعار المنافسين، فإن الطريقة الاولى لا يمكن الاعتماد عليها بسبب عدم القدرة على التحديد الدقيق لزبائن المعمل، لذلك تم اللجوء الى الطريقة الثانية وهي الاعتماد على متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتوج الاطار السلكي حجم (1200_24)، وتم تحديد المنتجات المنافسة للمنتوج محل البحث من حيث اجراء مسح واستطلاع ميداني للسوق المحلي الذي يباع بها هذا المنتوج بهدف التعرف على المنتجات المنافسة وأسعار بيعها، والجدول الاتي يوضح متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتوج الاطار السلكي حجم (1200_24) :

جدول (15)

المنتجات المنافسة للإطار السلكي (1200-24)

| ت | اسم المنتوج المنافس | المنشأ | سعر بيع الوحدة(دينار) |
|---|---|---|---|
| 1 | اطار سيف ماكس | صيني | 225,000 |
| 2 | اطار جيني | صيني | 350000 |
| 3 | اطار كراند ستون | صيني | 250000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | المجموع | | 825000 |
| | ÷ عدد الانواع المنافسة | | 3÷ |
| | = متوسط أسعار بيع المنافسين لأطار السلكي | | 275000 |

**المصدر: قسم التسويق في معمل اطارات الديوانية والاستطلاع الميداني لأسعار السوق**

**يوضح الجدول اعلاه المنتجات الاكثر منافسة لمنتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) وحسب سياسة ادارة معمل اطارات الديوانية فانه يتم تحديد سعر البيع المستهدف على اساس متوسط أسعار بيع المنافسين، وبذلك فإن سعر البيع المستهدف للمنتوج محل البحث هو 275000 دينار.**

**ثانياً: تحديد هامش الربح المستهدف :–**

إن ادارة المعمل ترغب في تحقيق هامش ربح مستهدف لمنتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) بنسبة تتراوح ما بين 10% الى 20% من الكلفة الفعلية، ونظراً للمنافسة الشديدة التي يمر بها معمل اطارات الديوانية، فيفضل اختيار الحد الادنى لهامش الربح المستهدف والبالغ 10% من التكلفة المستهدفة.

**ثالثاً: تحديد التكلفة المستهدفة :–**

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويمكن احتساب التكلفة المستهدفة لمنتوج الإطار السلكي حجم (1200-24) كالاتي :–

**التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف**

**∵ سعر البيع المستهدف = التكلفة المستهدفة + هامش الربح المستهدف**

**275000 = س + 0.10 س**

**275000 = 1.10 س**

**∴ س = 275000 / 1.10**

**= 250000**

**يتضح مما تقدم، إن التكلفة المستهدفة لمنتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) هي بمبلغ 250000**

**كما إن سعر البيع المستهدف 275000 دينار، أما هامش الربح المستهدف لهذا المنتوج فقد كان بمبلغ 25000 وذلك من خلال (250000×10%)، علماً إن التكلفة الكلية لهذا المنتوج كانت بمبلغ 306,164دينار وبذلك فقد بلغت الفجوة بين التكلفة الكلية والتكلفة المستهدفة بمبلغ 56164 دينار (250000-306,164) .**

## 2.2.3.2 تطبيق تقنية التحسين المستمر:–

لغرض تطبيق تقنية التحسين المستمر اختارت الباحثة منتوج الإطار السلكي (1200_24) لغرض تطبيق تقنية التحسين المستمر في المعمل عينة البحث، اما عن مراحل تطبيق تقنية التحسين المستمر فيمكن ايجازها بالاتي :–

**المرحلة الاولى: تحديد المنتوج المطلوب تحسينه:**

في هذه المرحلة سيتم تحديد المشكلات التي يعاني منها معمل اطارات الديوانية عينة البحث وهي ارتفاع تكاليف منتوج الاطار السلكي (1200-24) وتتكون عناصر التكاليف من المواد المباشرة والاجور المباشرة والمصاريف غير المباشرة، إذ ان المواد المباشرة هي مواد مستوردة من الخارج لعدم وجود مصانع متخصصة بصناعة هذه المواد مما يحمل المعمل تكاليف اضافية متعلقة بتكاليف الخزن والنقل وغيرها، وكذلك الارتفاع الكبير في تكاليف الاجور المباشرة وذلك لوجود عدد كبير من الموظفين والعمال في المعمل عينة البحث، فمثلاً وجود خط انتاجي يحتوي على عاملين اضافيين هذه تعد تكلفة اضافية سوف يتحملها المنتوج او عدم وجود خطط متعلقة بتوظيف العاملين اي عدم وجود خطط واضحة ومنطقية بتدوير العمل بين الموظفين، وبذلك فأن المعمل يعاني من ترهل وظيفي كبير( البطالة المقنعة)، وكذلك الارتفاع في التكاليف الصناعية غير المباشرة فمثلاً هناك هدر في الطاقة الكهربائية والوقود والمخازن والمساحات الواقعة حولها التي تكون غير مستغلة هذه التكاليف ويحاول المعمل ان يستبعدها، كما يضطر المعمل إلى بيع منتجاته بسعر اقل من التكلفة، الامر الذي سيؤدي الى تحقيق الخسائر، فأن الجدول الاتي يوضح التخفيض المستهدف للاطار (1200-24) :–

**جدول (16)**

احتساب التخفيض المستهدف للإطار السلكي (1200-24) لسنة 2016

| التفاصيل | التكاليف الفعلية للإطار الواحد | التكاليف المستهدفة للإطار الواحد | الفرق (التخفيض المستهدف ) للإطار الواحد |
|---|---|---|---|
| التكلفة الكلية للمنتوج | 306164 | 250000 | 56164 |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

من الجدول السابق نلاحظ ان التكلفة الكلية لمنتوج الإطار السلكي (1200-24) كانت بمبلغ 306164 دينار والتكلفة المستهدفة كانت بمبلغ 250000 دينار وان التخفيض المستهدف لها كان بمبلغ 56164 دينار، وبذلك فإن هذه المشكلات التي تم ذكرها سابقاً سوف تؤدي الى ارتفاع سعر المنتج، ومن ثم انخفاض مستوى المبيعات، مما يعرض المعمل لخسارة تنافسية، إذ يضطر المعمل على بيع منتجاته بسعر اقل من التكلفة، الامر الذي سيؤدي الى تحقيق الخسائر، علماً ان المشكلة الاساسية هي ارتفاع التكاليف الفعلية عن التكاليف المستهدفة وهذا بحد ذاته يمثل مشكلة كبيرة بسبب ارتفاع تكاليف المنتوج قياساً بالمنتجات المنافسة له، الامر الذي ادى الى تدني قيمته في السوق، فعلى ادارة المعمل البحث عن تقنيات واساليب حديثة وجديدة وتطبيقها بكفاءة وفعالية، ومن هذه التقنيات هي تقنية التحسين المستمر مع مراعاة ثلاثة عناصر هي الحفاظ على الجودة والكلفة الاقل والوقت الاقل .

لذلك سوف تركز إدارة المعمل على الوصول الى التخفيض المستهدف البالغ 56164 دينار للإطار الواحد من خلال اتباع تقنية التحسين المستمر، وسيتم التركيز على تخفيض كل من تكلفة المواد المباشرة والاجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة مع مراعاة المحافظة على اداء وجودة المنتوج بالشكل الذي يمكن ان يلبي حاجات ورغبات الزبائن.

## المرحلة الثانية: انجاز تقنية التحسين المستمر واقتراح طرق التحسين المناسبة للإطار السلكي (1200-24) :-

في هذه المرحلة قامت الباحثة بالمقابلات الشخصية مع بعض المهندسين والفنيين في اقسام الإنتاج والسيطرة النوعية والتصميم وشعبة البحث والتطوير ومسؤولي شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث، لغرض البحث عن سبل مناسبة تسهم في تحسين المنتوج وتحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف، إذ تم اقتراح بعض الطرق التي يمكن تطبيقها على منتوج الإطار السلكي (1200-24) وهي كالاتي :-

### 1. تخفيض تكاليف المواد الاولية:

سيتم تخفيض تكلفة المواد الاولية من خلال تخفيض تكلفة الوظائف المرتبطة بالإطار السلكي حجم (1200_24) التي حققت استحقاقات وظيفية تقل عن تكلفتها الوظيفية، اي ان مؤشر هذه الوظائف كان اقل من الواحد الصحيح، وبذلك تتضمن عملية تخفيض تكاليف المواد الأولية مجموعة من النقاط المهمة وهي مايأتي:

أ- استعمال مواد أرخص، شرط ان تؤدي هذه المواد نفس الوظيفة المنتوج أو أفضل منها.

ب- التقليل من المواد التي تؤدي الوظائف الثانوية او استبدلها بمواد أرخص، شرط انها لا تؤثر على المنتج أو ادائه الوظيفي.

ت- استعمال كمية اقل من المادة، شرط ان لا تؤثر على أداء المنتوج ومستوى جودته.

2. **تخفيض الاجور المباشرة:**

ان الشركة العامة للصناعات المطاطية تعاني من مشكلة كبيرة وهي مشكلة البطالة المقنعة التي تشير الى وجود عدد كبير من العاملين الفائضين عن الحاجة، الامر الذي يجعل تكلفة المنتوج عالية جداً، فمثلاً، نجد ان ماكنة إنتاجية يتطلب تشغيلها (2_3) عاملين، ولكن في الواقع الفعلي نجد (10) عاملين أو اكثر على هذه الماكنة الانتاجية، وذلك يؤثر بشكل سلبي على كل من جودة العملية الانتاجية والتكلفة والوقت، ولتخفيض الاجور المباشرة لابد من التركيز على نقطتين اساسيتين، وهما مايأتي :–

أ- استعمال التكنولوجيا المتطورة في عملية الفحص والتصنيع والتجميع

اذ يلاحظ وجود مكائن قديمة جداً في المعمل عينة البحث، يعود تاريخ شرائها الي السبعينات من القرن الماضي، في حين تتوفر في الاسواق الخارجية مكائن حديثة، وهذه المكائن لا تتطلب سوى عدد قليل من العاملين لغرض تصنيع المنتوج وتجميعه، ولكن المشكلة الكبيرة تتمثل بعدم توفر السيولة النقدية الكافية لدى المعمل عينة البحث من اجل شراء هذه المكائن.

ب- تخفيض أعداد العاملين الفائضين عن الحاجة :–

ان عدد العاملين في الخطوط الانتاجية في الشركة العامة للصناعات المطاطية الخاصة بانتاج الاطارات ذات الاحجام المختلفة قد بلغ (291 عاملاً) وهذا بحد ذاته يمثل مشكلة كبيرة لدى المعمل، هناك مجموعة من الامور للتعامل مع العدد الفائض من العاملين وهي مايأتي :–

1. توسيع الخطة الانتاجية وفتح خطوط انتاجية جديدة في المعمل والافادة من طاقة اولئك العاملين، وبذلك يمكن توزيع تكاليفهم على المنتجات الجديدة التي سيتم انتاجها.
2. ان لم تتوفر امكانات لتوسيع الخطة الانتاجية او فتح خطوط انتاجية جديدة فيمكن نقلهم الى المعامل الاخرى في الشركة .
3. ان لم تتوفر البدائل اعلاه يمكن التنسيق مع وزارة الصناعة والمعادن من اجل نقلهم الى معامل اخرى ضمن الوزارة وهي بحاجة الى ايدٍ عاملة حسب الخبرة والمهارة.

3. **تخفيض المصاريف الصناعية غير المباشرة:**

ان المصاريف الصناعية غير مباشرة وفقا للسياسة المتبعة في المعمل يتم توزيعها على الاقسام او الانشطة الرئيسة المتضمنة (الوقود، الزيوت، المياه، الكهرباء، اندثار الآلات والمعدات واستئجارها، الخ) اما الاقسام او الانشطة الفرعية المتضمنة (الادوات الاحتياطية، دعاية واعلان، القرطاسية، تجهيزات العاملين، الخ)، ويتم تخفيضها وفق نسب يتبعها المعمل.

**وهذه المرحلة تتضمن مجموعة من الخطوات واهمها الاتي:**

1. **تحديد النسبة المئوية للتخفيض:**

بعد اطلاع الباحثة على واقع الشركة العامة للصناعات المطاطية معمل إطارات الديوانية والاخذ بآراء مهندسي قسم التصنيع والفنيين في المعمل واجراء المقابلات مع المحاسبين في شعبة التكاليف وشعبة الحسابات المالية، سيتم تقسيم الفترة التكاليفية على اربع فترات وكل فترة ستعتمد على نسبة 25% كتخفيض مستهدف من التكلفة الفعلية.

**وهناك عدة اسباب لاعتماد هذه النسبة، واهمها الاتي :–**

أ- العوامل الداخلية:

**ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الاتي :–**

1. يتوفر للمعمل امكانية لا جراء هذا التخفيض.
2. حاجة المعمل الى بيانات كلفوية بفترات ربع سنوية.

ب- العوامل الخارجية:

**ويمكن توضيح هذه العوامل من خلال الاتي :–**

1. ان هذا التخفيض ينسجم مع سياسة المعمل تجاه الزبائن والمنافسين.
2. هناك امكانية لتخفيض سعر البيع الذي يمنح ادارة المعمل تحقيق ميزة تنافسية خاصة بالسعر الملائم الذي يمكن ان يحافظ على الزبائن الحاليين ويجذب زبائن جدد.

**1. <u>تحديد الفترات المحاسبية للتخفيض:</u>**

في هذه الخطوة سوف سيتم تقسيم السنة المالية الى اربع فترات محاسبية متساوية انسجاماً مع الظروف التي تمر بها الشركة العامة للصناعات المطاطية معمل اطارات الديوانية، وسيتم اعتماد نسبة 25% لكل فترة من هذه الفترات، وسيتم تقسيمها بما يأتي :–

**اولاً: <u>الفترة الأولى:</u> من بداية شهر كانون الثاني ولغاية شهر اذار وسيتم اعطاؤها نسبة 25%.**

**ثانياً: <u>الفترة الثانية:</u> من بداية شهر نيسان ولغاية شهر حزيران وسيتم اعطاؤها نسبة 25%.**

**ثالثاً: <u>الفترة الثالثة:</u> من بداية شهر تموز ولغاية شهر ايلول وسيتم اعطاؤها نسبة 25%.**

**رابعاً: <u>الفترة الرابعة:</u> من بداية شهر تشرين الاول ولغاية كانون الاول وسيتم اعطاؤها نسبة 25%:**

**يمكن توضيح مبررات اختيار هذه الفترات من خلال الاتي :–**

1. ان الادارة تحتاج الى بيانات عن التكاليف كل ربع سنة (فصلية)، وذلك لسهولة تجميع البيانات عن كل 3 أشهر.
2. صعوبة تجميع البيانات شهرياً فبعض التكاليف تحسب نهاية الفترة.
3. سهولة تجميع عناصر التكاليف كل ربع سنة.

4. حاجة الادارة عن معلومات تفصيلية لتخفيض المنتوج المستهدف.
5. يتم إعداد قوائم تكاليف نهاية كل فصل لسهولة تجميعها.

ويمكن توضيح فترات التخفيض ونسبه التخفيض والتخفيض المستهدف لكل فترة من خلال الاتي :–

**جدول (17)**

**الفترات المحاسبية للتخفيض ونسبة التخفيض والتخفيض المستهدف لتكلفة الإطار السلكي (24-1200)**

| الفترة المحاسبية للتخفيض | نسبة التخفيض المقترحة | التخفيض المستهدف للمنتوج | مبلغ التخفيض لكل فترة |
|---|---|---|---|
| 3/31__1/1 | %25 | 56164 | 14041 |
| 6/30__4/1 | %25 | 56164 | 14041 |
| 9/30__7/1 | %25 | 56164 | 14041 |
| 12/31__10/1 | %25 | 56164 | 14041 |
| المجموع | | | 56164 |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

**يلاحظ من خلال الجدول اعلاه، ان فترة التكاليف قد تم تقسيمها على اربعة اقسام متساوية وهي ثلاثة أشهر، وكما يلاحظ أن التخفيض المستهدف الكلي للتكلفة كان بمبلغ 56164 دينار، وإن نسبة التخفيض لكل فترة 25% وهذا يعني ان مبلغ التخفيض المستهدف لكل فترة كان بمبلغ 14041دينار للإطار الواحد.**

## المرحلة الثالثة: تنفيذ التحسين المستمر للإطار السلكي حجم (1200_24) :–

**خلال هذه المرحلة سيتم تخفيض تكاليف منتوج الإطار السلكي (1200–24) وحسب الفترات، وكما موضح بالآتي :–**

**1. تخفيض التكاليف خلال الفترة الاولى:**

في هذه المرحلة سيتم تحديد عدد الوحدات المنتجة خلال فترة ثلاثة أشهر من الانتاج واجراء التخفيض المستهدف لها ويمكن توضيح التخفيض المستهدف لتكلفة منتوج الإطار السلكي (1200-24) من خلال الجدول الاتي :–

جدول (18)

تخفيض التكاليف خلال الفترة الاولى لمنتوج الإطار السلكي (1200-24)

| عدد الوحدات المنتجة | التخفيض المستهدف للوحدة | التخفيض المستهدف الكلي |
|---|---|---|

| خلال الفترة الاولى (1) | الواحدة خلال الفترة الاولى (2) | للفترة الاولى 1*2 |
|---|---|---|
| **204** | **14041** | **2,864,364** |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

**من خلال الجدول السابق نلاحظ، ان الانتاج الكلي لثلاثة أشهر الاولى بلغ 204(وحدة) وكان التخفيض المستهدف للإطار الواحد بمبلغ 14041 (دينار)، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 2,864,364(دينار)، وخلال هذه المرحلة سيتم تخفيض تكاليف المادة الاولية الاساسية (المطاط) الداخلة في صناعة الإطار :–**

حيث ان المطاط يعد من المواد الاساسية في صناعة الإطار، وتدخل في صناعته ثلاثة انواع من المطاط وهي مايأتي:

1. مطاط 1500 (SPR) مستورد بكمية (4.107كغم) وتكلفة (3,180دينار) للإطار السلكي حجم (1200_24) ونتيجة لذلك فقد بلغت التكلفة الكلية (13,059 دينار) .
2. مطاط ركليم محلي بكمية (0,078كغم) وتكلفة (825دينار) للإطار السلكي حجم (1200_24)، وكانت التكلفة الكلية بمبلغ (64 دينار) .
3. مطاط طبيعي مستورد نوع تركي بكمية (34.828 كغم) وتكلفة (3,207دينار) للإطار السلكي حجم (1200_24)، وكانت التكلفة الكلية بمبلغ (111,676دينار).

ومن خلال الجدول الاتي سنوضح تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الاولى .

**جدول (19)**

**تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الاولى**

| ت | المادة | قبل التخفيض | | | بعد التخفيض | | | الفرق (دينار) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | الكمية (كغم) (1) | كلفة الكغم (دينار) (2) | الكلفة الكلية =(1*2) | الكمية (كغم) (1) | كلفة الكغم (دينار) (2) | الكلفة الكلية (دينار) (1*2) | |
| 1 | **مطاط SPR 1500** | **4.107** | **3,180** | **13,059** | **3.100** | **3,180** | **9858** | **3201** |
| 2 | **مطاط ركليم** | 0.078 | 825 | 64 | **0.078** | **700** | **55** | **9** |
| 3 | **مطاط طبيعي نوع تركي** | 34.822 | 3,207 | 111,676 | **-** | **-** | **-** | **111,676** |
| 4 | **مطاط طبيعي نوع فيتنامي** | - | - | - | **34.822** | **2800** | **97502** | **(97502)** |
| المجموع | | | | **124,799** | | | **107415** | **17384** |

**المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التصميم والتكنولوجيا.**

ومن خلال الجدول السابق ستكون كميات المطاط وانواعها ما يأتي:

ان مهندسي قسم التصنيع أشاروا الى إمكانية شراء مطاط spr نوع فيتنامي من وسيط بكمية (3.100 كغم) وبتكلفة (3,180 دينار) وبلغت تكلفته الاجمالية بمبلغ (9858 دينار)، واما المطاط ركليم فمن الممكن شراء مطاط ركليم محلي بشرط عدم وجود أي تأثير سلبي على جودة الإطار وادائه الوظيفي وبذلك فقد كانت كميته (0,078 كغم) واما تكلفته فكانت بمبلغ (700 دينار) ونتيجة لذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمقدار (55 دينار)، واما المطاط الطبيعي النوع التركي فقد تم استبداله بمطاط طبيعي نوع فيتنامي يؤدي نفس وظائفة وبنفس كميته إذ كانت كميته (34,822كغم) وتكلفته (2800 دينار) وبذلك فقد بلغت التكلفة الكلية له بمبلغ (97502 دينار)، ونتيجة لذلك فقد كانت التكلفة الاجمالية للإطار السلكي حجم (1200-24) قبل التخفيض بمبلغ (124,799 دينار) واما تكلفته الاجمالية بعد التخفيض بمبلغ (107,415 دينار)، الامر الذي يؤدي الى ان مبلغ التخفيض اصبح بمقدار (17384 دينار) وبذلك فقد تم اعتماد تلك التخفيضات وفق السموحات التي تتلائم مع المواصفة القياسية في المعمل عينة البحث .

2. **تخفيض التكاليف خلال الفترة الثانية:**

**في هذه المرحلة سيتم تخفيض التكلفة المستهدفة للإطار السلكي حجم (1200_24) في المعمل عينة البحث وذلك من خلال التركيز على عدد الوحدات المنتجة خلال ثلاثة اشهر، وكما موضح بالجدول الاتي :–**

**جدول (20)**

**تخفيض التكاليف خلال الفترة الثانية**

| عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة الثانية (1) | التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الثانية (2) | التخفيض المستهدف الكلي للفترة الثانية =(1*2) |
|---|---|---|
| 479 | 14041 | 6725639 |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

**من خلال الجدول السابق نلاحظ ان الانتاج الكلي لثلاثة أشهر الثانية بلغ 479 (وحدة) وكان التخفيض المستهدف بمبلغ 14041 (دينار)، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 6725639 (دينار)، وخلال هذه المرحلة سيتم تخفيض تكلفة المواد المعجلة لعملية الفلكنة إذ ان**

تكلفة المواد المعجلة والمواد الكيماوية تعد من المواد الداخلة في العجنة الرئيسة، التي تساعد على تعجيل عملية الفلكنة، وتدخل في العجنة الرئيسة اربعة انواع من المعجلات، وهي كالاتي:

1. مادة OBTS بكمية (0,258 كغم) لكل إطار وبتكلفة (5,480دينار) للإطار السلكي حجم (1200_24) وبذلك كانت الكلفة الكلية بمبلغ (1,414 دينار) .

2. مادة I T MBTS بكمية (0,151كغم) لكل إطار وبتكلفة (2641دينار) للإطار السلكي حجم (1200_24) وبذلك كانت الكلفة الكلية بمبلغ (40 دينار) .
3. مادة 100 1402 NY بكمية (5.987 كغم) لكل إطار وبتكلفة (8,162 دينار) للإطار السلكي حجم (1200-24) وبذلك كانت الكلفة الكلية بمبلغ (48,866) دينار.
4. مادة 75 1402 NY بكمية (1.977 كغم) لكل إطار وبتكلفة (8,162 دينار للإطار السلكي حجم (1200-24) وبذلك كانت الكلفة الكلية بمبلغ (16,136 دينار).

وبذلك تكون المواد المعجلة المستعملة في العجنة الرئيسة لصناعة الاطار السلكي حجم (1200_24) بعد **تخفيض التكاليف كالاتي :**

**جدول (21)**

**تكلفة المواد المباشرة قبل وبعد التخفيض للفترة الثانية**

| ت | المادة | قبل التخفيض | | | بعد التخفيض | | | الفرق (دينار) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | الكمية (كغم) (1) | كلفة الكغم (دينار ) (2) | الكلفة الكلية (1*2) | الكمية (كغم) (1) | كلفة الكغم (دينار) (2) | الكلفة الكلية (دينار) (1*2) | |
| 1 | OBTS | 0.258 | 5,480 | 1,414 | 0.258 | 4000 | 1032 | 382 |
| 2 | IT MBTS | 0.151 | 2,641 | 40 | - | - | - | 40 |
| 3 | NY 1402 100 | 5.987 | 8,162 | 48,866 | 5.987 | 6000 | 35922 | 12944 |
| 4 | NY 1402 75 | 1.977 | 8,162 | 16,136 | 1.977 | 6000 | 11862 | 4274 |
| **المجموع** | | **8.373** | **24,445** | **66,456** | **7.964** | **12000** | **48816** | **17640** |

**<u>المصدر</u>: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التصميم والتكنولوجيا.**

**من خلال الجدول السابق سنوضح تخفيض تكلفة المواد المعجلة لعملية الفلكنة :وبعد مشاورة المهندسين والفنين في المعمل عينة البحث اقترحو من الممكن شراء المادة المعجلة (OBTS) من مجهز اخر بنفس الكمية وبسعر ارخص وبذلك فقد كانت كميتها (0,258 كغم ) لكل إطار وبتكلفة (4000 دينار) ونتيجة لذلك فقد كانت كلفتها الكلية بمبلغ (1032 دينار)، ولغرض التخفيض من تكلفة المواد المعجلة لإبد من الاستغناء عن المادة التيIT MB تؤدي نفس وظيفة المادة IT MBTS، وتعد وظيفة مادة IT MBT وظيفة ثانوية لأنها لا تضيف اي قيمة ويمكن الاستغناء عنها دون ان تترك اي تأثير سلبي على المنتج، واما مادة 100 1402 NY قد تم شراؤها من الاسواق المنافسة بنفس الكمية وسعر ارخص وكانت كميتها (5,987 كغم) وتكلفتها (6000دينار) وكانت الكلفة الكلية لها بمبلغ (35922 دينار)، وكذلك مادة 75 1402 NY تم شراؤها أيضاً من نفس الاسواق المنافسة بنفس**

**الكمية وبنفس السعر حيث كانت كميتها (1.977 كغم) وبتكلفة (6000 دينار) وكانت تكلفتها الكلية (11862 دينار) .**

**الامر الذي يبين ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تخفيض التكاليف المعجلة لعملية الفلكنة بما يتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة، وبذلك فقد كانت التكلفة الكلية للإطار السلكي حجم (1200_24) قبل التخفيض بمبلغ (66,456 دينار) وكانت تكلفتها بعد التخفيض بمبلغ (48816 دينار) ونتيجة لذلك فإن مبلغ التخفيض أصبح بمقدار (17640 دينار).**

**3. تخفيض التكاليف خلال الفترة الثالثة:**

**في هذه المرحلة سيتم التركيز على عدد الوحدات المنتجة للإطار السلكي حجم (1200_24) في المعمل عينة البحث واجراء التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال تلك الفترة، ويتم ذلك من خلال الجدول الاتي:**

جدول (22)
تخفيض التكاليف خلال الفترة الثالثة

| عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة الثالثة (1) | التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الثالثة (2) | التخفيض المستهدف الكلي للفترة الثالثة =(1*2) |
|---|---|---|
| 286 | 14041 | 4015726 |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

**أ- من خلال الجدول السابق نلاحظ ان الانتاج الكلي للفترة الثالثة بلغ 286 (وحدة) وكان التخفيض المستهدف بمبلغ 14041 (دينار)، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 4015726(دينار)، وخلال هذه المرحلة سيتم تخفيض أعداد العاملين الفائضين عن الحاجة:**

ان إعداد العاملين في الخطوط الانتاجية في الشركة العامة للصناعات المطاطية الخاصة بإنتاج الاطارات ذات الاحجام المختلفة والمنتجات الثانوية قد بلغ (291 عاملاً) وبتكلفة اجر سنوي بلغ (2,186,063,952 دينار) موزعة كالاتي:

1. قسم التحضير: يحتوي على (35 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (256,958,160 دينار) وبمعدل اجر (734166.17 دينار) للعامل الواحد سنوياً.
2. قسم التشكيل: يحتوي على (58 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (436,507,392 دينار) وبمعدل اجر (752598.24 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
3. قسم البناء: يحتوي على (100 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (798,330,000 دينار) وبمعدل اجر (939,211.76دينار) للعامل الواحد سنوياً .
4. قسم التثبيت: يحتوي على (67 عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (524,133,600 دينار) وبمعدل اجر (782288.95 دينار) للعامل الواحد سنوياً .
5. قسم الفحص والجودة: يحتوي على (31عاملاً) بتكلفة اجر سنوي بلغ (170,134,800 دينار) وبمعدل اجر (548821.93 دينار) للعامل الواحد.

وبذلك كانت تكلفة الاجر السنوي لجميع الاقسام قبل التخفيض بمبلغ 218.606,349(دينار) .
ويشير مهندسو قسم التصميم والتصنيع إلى ان هذه الاعداد فائضة عن الحاجة، وان الخطوط الانتاجية لا تتطلب هكذا اعداد، وقد أكدوا على امكانية تخفيض عدد العاملين في جميع الاقسام، وبذلك يمكن توضيح عدد العاملين ومتوسط الاجر السنوي لهم من خلال الجدول الاتي:

جدول (23)
تكلفة الاجور المباشرة قبل وبعد التخفيض

| الاقسام | قبل التخفيض | | | بعد التخفيض | | | الفرق |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | عدد العاملين (1) | معدل اجر العامل الواحد (2) | الاجور الكلية =(1*2) | عدد العاملين (1) | معدل اجر العامل الواحد (2) | الاجور الكلية =(1*2) | |
| التحضير | 35 | 734166.17 | 25,695,815 | 25 | 734166.17 | 18,354,154 | |
| التشكيل | 58 | 752598.24 | 43,650,697 | 38 | 752598.24 | 28,598,733 | |
| البناء | 100 | 939,211.76 | 79,832,999 | 65 | 939,211.76 | 61,048,764 | |
| التثبيت | 67 | 782288.95 | 52,413,359 | 67 | 7,82288.95 | 52,413,359 | |
| الفحص والجودة | 31 | 548821.93 | 17,013,479 | 31 | 548821.93 | 17,013,479 | |
| المجموع | 291 | | 218,606,349 | 226 | | 177,428,489 | 41177860 |
| ÷ عدد الوحدات المنتجة | | | ÷ 1332 | | | ÷ 1332 | ÷ 1332 |
| = حصة الوحدة المنتجة من الاجور المباشرة | | | 164119 | | | 133205 | 30914 |

**الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التصميم والتكنولوجيا .**

نلاحظ من الجدول السابق، انه تم تخفيض عدد العاملين في الاقسام الانتاجية، وتم انخفاض تكلفة الاجور السنوية لكل قسم، **وبذلك يكون اجمالي تكلفة قبل التخفيض (218,606,349دينار)**، إذ عدد العمال في قسم التحضير (25عاملاً) وبمعدل اجر (734166.17 دينار) للعامل الواحد، وعدد العمال في قسم التشكيل (38عاملاً) وبمعدل اجر (752598.24 دينار) للعامل

الواحد، وعدد العمال في قسم البناء (65عاملاً) بمعدل اجر (939,211.76دينار) للعامل الواحد، وعدد العمال في قسم التثبيت (67عاملاً) وبمعدل اجر (782288.95 دينار) للعامل الواحد اما عدد العمال في قسم الجودة والفحص فكان (31عاملاً) بمعدل اجر (548821.93 دينار) للعامل الواحد .

وبذلك يكون اجمالي تكلفة جميع الاقسام بعد التخفيض بمبلغ (**177,428,489** دينار)، وبذلك سيكون مقدار التخفيض بمبلغ **41177860** دينار، وكان اجمالي عدد الوحدات المنتجة بمقدار 1332 وحدة ونتيجة لذلك فقد بلغت الوحدة المنتجة من الاجور المباشرة قبل التخفيض بمبلغ **164119** دينار واما بعد التخفيض بمبلغ **133205** دينار، ونتيجة لذلك فان مقدار الفرق في التخفيض كان بمبلغ **30914** دينار.

**تخفيض التكاليف خلال الفترة الرابعة:**

**تعد المرحلة الاخيرة التي سيتم فيها تحديد عدد الوحدات المنتجة لمدة ثلاثة اشهر للإطار السلكي حجم(1200_24) في المعمل عينه البحث، ومن ثم اجراء التخفيض المستهدف له، ويتم ذلك من خلال الجدول الاتي :**

جدول (24)

تخفيض التكاليف خلال الفترة الرابعة

| عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة الرابعة (1) | التخفيض المستهدف للوحدة الواحدة خلال الفترة الرابعة (2) | التخفيض المستهدف الكلي للفترة الرابعة =(1*2) |
|---|---|---|
| 363 | 14041 | 5096883 |

**المصدر: الجدول من اعداد الباحثة .**

**من خلال الجدول السابق نلاحظ، ان الانتاج الكلي للفترة الثالثة بلغ 363 (وحدة) وكان التخفيض المستهدف بمبلغ 14041(دينار)، وبذلك بلغ التخفيض المستهدف الكلي بمبلغ 5096883(دينار)، وانسجاما مع متطلبات المرحلة السابقة سيتم التركيز خلال هذه الفترة على المصاريف الصناعية غير المباشرة، وكالاتي :–**

**لقد حققت المصاريف غير المباشرة الصناعية والتسويقية والادارية تكلفة وظيفية عالية، اي ان مؤشر القيمة اقل من الواحد الصحيح وهذه المصاريف يتطلب النظر في طريقة احتسابها من اجل تخفيضها، وسيتم التركيز على ثلاث نقاط وهي مايأتي:**

1- **عدم إنفاق المبالغ ما لم يؤثر عليها بشكل ايجابي على قيمة المنتوج.**
2- **تخفيض وقت العملية الانتاجية وما يرتبط به من تكاليف.**
3- **المحافظة على جودة الإطار وتقليل التلف والضياع في الوقت.**

**وخلال هذه الفترة سيتم تخفيض المصاريف الصناعية غير المباشرة التي يمكن تخفيضها وهي الادوات الاحتياطية وتجهيزات العاملين ومواد التعبئة والتغليف ودعاية واعلان واللوازم والمهمات والوقود والزيوت، وبعد مشاورة المسؤولين والفنيين ومدراء الاقسام تبين ان هناك امكانية للتخفيض بنبة 20% من هذه المصاريف دون ان يؤثر ذلك على جودة واداء المنتوج محل الدراسة، ويمكن توضيح المصاريف الصناعية غير المباشرة قبل وبعد التخفيض وذلك من خلال الجدول الاتي :–**

**جدول (25)**

**تخفيض تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة الفترة الرابعة**

| ت | التفاصيل | قبل التخفيض | نسبة التخفيض | بعد التخفيض | الفرق |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | الادوات الاحتياطية | 36796 | %20 | 29437 | 7359 |
| 2 | تجهيزات العاملين | 1917 | %20 | 1534 | 383 |
| 3 | مواد التعبئة والتغليف | 952 | %20 | 762 | 190 |
| 4 | دعاية واعلان | 96 | %20 | 77 | 19 |
| 5 | اللوازم والمهمات | 12696 | %20 | 10157 | 2539 |
| 6 | الوقود والزيوت | 46500 | %20 | 37200 | 9300 |
| | المجموع | 98957 | %20 | 79167 | 19790 |

**الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على ميزان المراجعة**

**يتضح من خلال الجدول اعلاه ان المصاريف الصناعية غير المباشرة التي كانت تفاصيلها مواد احتياطية وتجهيزات العاملين ومواد التعبئة والتغليف ودعاية واعلان واللوازم والمهمات والوقود والزيوت، قد بلغت التكلفة الكلية للمصاريف الصناعية غير المباشرة التي يمكن تخفيضها هي بمبلغ 98957 دينار حيث ان نسبة التخفيض كانت 20% وبذلك ستكون هذه المصاريف بعد التخفيض بمبلغ 79167 دينار وهذا يعني ان مبلغ التخفيض سيكون بمقدار 19790 دينار، الامر الذي يدل على ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت على تخفيض التكاليف خلال هذه الفترة بالشكل الذي ينسجم مع التخفيض المستهدف البالغ 14041دينار .**

## المرحلة الرابعة: تقييم العمل أو النتيجة:

بعد الانتهاء من تقديم المقترحات تجري عملية تقييم النتائج التي تم التوصل اليها، ومعرفة مدى مساهمة هذه المقترحات في تحقيق الاهداف المرسومة لعملية التحسين المستمر، وفي هذا الجدول سيتم توضيح مقدار التخفيض في تكلفة هذا المنتوج جراء تطبيق تقنية التحسين المستمر لسنه 2016 للإطار الواحد بالاعتماد على الفقرات السابقة، وكما موضح في الجدول الاتي :

جدول (26)

تقسيم العمل وفق تقنية التحسين المستمر لسنة 2016

| التفاصيل | التكلفة قبل التخفيض | التكلفة بعد التخفيض | الفرق |
|---|---|---|---|
| الفترة الاولى | 124,799 | 107415 | 17384 |
| الفترة الثانية | 66,456 | 48816 | 17640 |
| الفترة الثالثة | 164119 | 133205 | 30914 |
| الفترة الرابعة | 98957 | 79167 | 19790 |
| **المجموع** | **454,331** | **368603** | **85728** |

**المصدر: الجدول من اعداد الباحثة .**

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان اجمالي التكالف الكلية للإطار السلكي **حجم (1200-24) كانت قبل التخفيض بمبلغ 455,331 دينار وان تكلفتها بعد التخفيض اصبحت بمبلغ 368603 دينار وبذلك فإن مبلغ التخفيض سيكون بمقدار 85728 دينار، الامر الذي يؤدي الى ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تخفيض تكاليف منتوج الاطار السلكي حجم (1200-24)، وكانت تكلفة قبل التخفيض للفترة الاولى 124,799 دينار وتكلفتها بعد التخفيض بمبلغ 107415 دينار اما الفترة الثانية فقد بلغت تكلفتها قبل التخفيض بمبلغ 66456 دينار وبعد التخفيض بمبلغ 48816 دينار في حين بلغت التكلفة قبل التخفيض للفترة الثالثة 104119 دينار اما تكلفتها بعد التخفيض بمبلغ 133205 دينار، واخيراً كانت التكلفة قبل التخفيض للفترة الرابعة بمبلغ 98957 دينار واما بعد التخفيض فكانت بمبلغ 79167 دينار، لذلك يتبين ان تقنية التحسين المستمر تحتاج بشكل متتالي وفعال الى هذه المراحل المتمثلة بتحديد المنتج والانجاز والتنفيذ والتقييم، لذا يتوجب على ادارة المعمل ان تستخدم صيغة مناسبة في التخطيط بحيث تقود الى الحسين المستمر في كافة انشطتها، اذا ان التخطيط الفعال هو الذي يؤدي الى انتاج هذا المنتج الذي يتميز بالجودة ومستوى الاداء، لذا فمن المهم معرفة التخفيض في تكلفة الاطار السلكي حجم (1200-24) للفترات الاربعة ويتم ذلك من خلال الجدول الاتي :–**

جدول (27)

مقدار التخفيض في تكلفة الإطار السلكي حجم (1200_24) جراء تطبيق تقنية التحسين المستمر

| **الفترات** | **مقدار التخفيض** | **النسبة المئوية** |
|---|---|---|
| الاولى | 17384 | %20.3 |
| الثانية | 17640 | %20.6 |
| الثالثة | 30914 | %36.1 |
| الرابعة | 19790 | %23.0 |
| **المجموع** | **85728** | **%100** |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

**يتضح من خلال الجدول اعلاه ان التخفيض الكلي لتكلفة الاطار السلكي حجم (1200-24) قد بلغ بمبلغ 85728 دينار، اذ يلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان في الفترة الاولى قد تم التخفيض بمقدار 17384 دينار وهو يعادل نسبة 20.3% من التخفيض الكلي، بينما في الفترة الثانية قد بلغ التخفيض بمقدار 17640 دينار وهو يعادل نسبة 20.6% من التخفيض الكلي في حين بلغ التخفيض في الفترة الثالثة بمبلغ 30914 دينار وهو يعادل نسبة 36.1% من التخفيض الكلي، اما في الفترة الرابعة فقد بلغ التخفيض بمبلغ 19790 دينار وهو يعادل نسبة 23.0% من التخفيض الكلي .**

**وبذلك يمكن القول ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تخفيض تكاليف المنتوج محل الدراسة إذ كان التخفيض المستهدف بمبلغ 56164 دينار وبلغ التخفيض الفعلي جراء تطبيق هذه التقنية نحو 85728 دينار، الامر الذي يمكن من خلاله القول ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تخفيض تكاليف هذا المنتوج .**

## المبحث الثالث

## تنفيذ الستراتيجيات التنافسية باستعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر

تمهيد:

ان تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر تلعب دوراً كبيراً في توفير المعلومات الكلفوية الملائمة، التي تساعد الوحدة الاقتصادية في تنفيذ كل نوع من انواع الستراتيجيات التنافسية العامة فيما يتعلق بتنفيذ كل من ستراتيجية قيادة التكلفة والتمايز والتركيز من خلال الاتي:

### 1.3.3 دور التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية الكلفة الاقل :

ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث قد ساعد في تخفيض تكلفة منتوج الإطار السلكي حجم (1200_24)، وذلك من خلال الجدول الاتي:

جدول (28)

التكلفة الكلية للمنتوج قبل وبعد التخفيض واحتساب فجوة التكلفة

| التفاصيل | التكلفة الفعلية | التكلفة المستهدفة | التخفيض المستهدف | التكلفة بعد التخفيض | الفجوة بين التكلفة بعد التخفيض والتكلفة المستهدفة |
|---|---|---|---|---|---|
| التكلفة الكلية للمنتوج | 306164 | 250000 | 56164 | 220436 | 29564 فجوة موجبة |

**الجدول من اعداد الباحثة .**

يلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان التكلفة الفعلية للمنتوج الاطار السلكي (1200-24) قد بلغت 306164 دينار وكانت التكلفة المستهدفة 250000 دينار، اي ان مقدار التخفيض الكلي لكل فترة بمبلغ 56164 دينار، ان التكلفة المستهدفة قد بلغت 250000 دينار، الامر الذي يساعد في بيع المنتوج بسعر المستهدف البالغ 275000 دينار، وتحقيق هامش ربح بمبلغ 25000 دينار،وبعد تطبيق تقنية التحسين المستمر تبين ان التكلفة بعد التخفيض قد بلغت 220436 دينار (250000-29,564) .

الامر الذي يدل على وجود فجوة موجبة بين التكلفة بعد التخفيض والتكلفة المستهدفة بمبلغ 29564 دينار (85728-56164) وهذا يدل على ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة حيث تم الوصول الى التخفيض المستهدف وتحقيق الفجوة المذكورة في الجدول اعلاه .

وكل هذه الامور تعد مؤشرات ايجابية تشير الى امكانية تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة من خلال جعل منتوج الإطار السلكي حجم (1200_24) يتحمل تكلفة اقل من تلك التكلفة التي يتحملها المنافسون، وبالتالي المساعدة في جذب زبائن المتحسسين من الاسعار والمحافظة عليهم لغرض كسب زبائن جدد، وايضاً زيادة الحصة السوقية.

مما سبق , يتبين للباحثة أنَّ ستراتيجية قيادة الكلفة الاقل تمنح المعمل القدرة على المنافسة عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج الذي ينعكس بصورة إيجابية على أسعار بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، لكون الأسعار ترتبط بالدرجة الأساس بعلاقة طردية مع تكاليف الإنتاج ، ومن ثم زيادة الطلب على المنتجات ، أو على الأقل المحافظة على مستواه وذلك لأنَّه في بعض الأحيان تكون الشركات المنافسة أيضاً في حالة تخفيض لاسعار منتجاتها عن طريق عمليات تخفيض التكاليف .

وعلى الرغم من المزايا التي تحققها ستراتيجية قيادة الكلفة ، فإنَّ هناك بعض المخاطر أو القصور التي يمكن أن تصاحب استخدامها حيث من وجهة نظر الباحثة يمكن تجاوزه عن طريق اتباع أساليب التنفيذ والتقنيات الإدارية والمحاسبية الحديثة الملائمة لاهداف تلك الستراتيجية .

### 2.3.3 دور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية التمايز :

ان تطبيق تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر قد ساعد في تحسين جودة المنتوج للإطار السلكي حجم (1200-24) بمواصفات شركة بيرلي الايطالية وخاضعة في جميع مراحل انتاجها لفحوصات الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية ومضمونه لمدة (3) اشهر من تاريخ البيع، موكداً على ان هذا النوع من الإطار صالحً للاستخدام في الطرق الوعرة ولمختلف الظروف الجوية والمناخية ويتحمل درجات الحرارة المرتفعة والمنخفضة ولها طاقة تحملية عالية وخاضعة للفحوصات الخارجية والداخلية .

وكذلك فإن الإطار السلكي حجم (1200-24) قد اثبت تفوقه على الاطارات الصينية والهندية والايرانية ومنافستها للإطار التركي والكوري، كل هذه الامور تعد مؤشرات ايجابية تشير الى امكانية تنفيذ ستراتيجية التمايز بالجودة المطلوبة، وذلك من خلال جعل منتوج الشركة الاطار السلكي حجم (1200_24) اعلى جودة من منتجات المنافسون، وبالتالي المساعدة في جذب زبائن جدد، وبالتالي زيادة الحصة السوقية .

مما سبق , ترى الباحثة أنَّ ستراتيجية التمايز تنتهج نهجاً مختلفاً عن ستراتيجية قيادة التكلفة، إذ أنَّها تركز على الخصائص النوعية والوظيفية للمنتج التي تميزه عن منتجات المنافسين مع الأخذ بنظر الاعتبار الجوانب التكاليفية بدلاً من التركيز عليها بشكل كامل . وهي بذلك تُمكّن المعمل من تحقيق العديد من المزايا التنافسية التي تنفرد بها عن الشركات المنافسة والتي تؤمّن لها حصة سوقية وجانباً معيناً من الزبائن الخاصين بها متجنبة في ذلك خطر الداخلين الجدد إلى السوق والتنافس عن طريق حرب الأسعار مع المنافسين .

وعلى الرغم من مزاياها , فإنها ممكن أنْ تواجه بعض العيوب والمخاطر التي تحتاج إلى تخطيط سليم لغرض تجاوزها .

وتعتبر هذه الستراتيجية هي اكثر ارتفاعاً بالتكاليف كونها تعتمد على قيام الوحدة الاقتصادية باستثمار مواردها بوظائف عديدة قبل البحث والتطوير والتسويق وتحال محله عدة وظائف في السوق وبالتالي يلاحظ هذه الستراتيجية لا تتناسب مع الكلفة المستهدفة .

### 3.3.3 دور تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في تنفيذ ستراتيجية التركيز:

بعد تخفيض تكلفة منتوج الاطار السلكي حجم (1200_24) وتحسين جودته، يمكن لمعمل للصناعات المطاطية تنفيذ ستراتيجية التركيز من خلال التركيز على جزء معين من السوق او الزبائن، والعمل على خدمة ذلك الجزء بأفضل شكل ممكن، إذ ان تخصص المعمل في صناعة الاطارات يمكن ان يساعد في تلبية حاجات الجزء المعين من السوق او الزبائن، الامر الذي يساعد في تحسين خبرات ومهارات الملاكات الادارية والهندسية في تلك الشركة، فأن تنفيذ ستراتيجية التركيز سيحقق قيمة عالية من وجهة نظر الزبائن والمعمل، وبذلك تساعد هذه الستراتيجيات في تحسين مستويات ربحية المعمل محل البحث نتيجة توفر المهارات والخبرات والموارد لخدمة جزء معين من السوق او الزبائن، فضلا عن مساعدتها في تخفيض قوة مساومة الزبائن، بالإضافة الى تحقيق رضاهم وولائهم وزيادة الحصة السوقية .

بالإضافة الى ان تطبيق تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في المعمل عينة البحث يمكن ان يساعد في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية، ويساعد في تخفيض التكاليف المرتبطة بالمكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة للزبون بالشكل الذي يجعل تكلفة المنتوج اقل من التكلفة التي يتحملها المنافسون، وبالتالي تنفيذ ستراتيجية التكلفة الاقل، وبالتالي يساعد في جذب زبائن المتحسسين من الاسعار والمحافظة عليهم، بالإضافة الى كسب زبائن جدد وزيادة حصتهم السوقية، الامر الذي يمكننا من التوصل الى منتوج ذي جودة عالية يمكن ان يلبي حاجات ومتطلبات الزبائن، وبالتالي يمكن التميز بالجودة بتنفيذ ستراتيجية التمايز، والمساعدة في جذب زبائن جدد والمحافظة عليهم وزيادة حصتهم السوقية .

بالإضافة الى ان تخفيض التكاليف وتحسين الجودة يساعد في التركيز على فئة معينة من الزبائن او التركيز على سوق مستهدف لتلبيهم احتياجاتهم ومتطلباتهم، وبالتالي يمكن تنفيذ ستراتيجية التركيز، وبذلك فإن معمل اطارات الديوانية مستعدً للتجهيز الفوري الى المواطنين ودوائر الدولة من منافذ البيع في الديوانية والنجف الاشرف وباسعار تنافسية، وبذلك فقد تم اثبات فرضية البحث .

# الفصل الرابع

# الاستنتاجات والتوصيات

# الفصل الرابع

# الاستنتاجات والتوصيات

**تمهيد**

بعد عرض ومناقشة الجانب النظري للبحث وتحليل البيانات واختبار الفرضيات في الجانب العملي منه، يتناول هذا الفصل ما توصله إليه الباحثة من استنتاجات، فضلاً عن استعراض التوصيات في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وفي مبحثين أثنين وكما يأتي:

**المبحث الأول:** الاستنتاجات

**المبحث الثاني:** التوصيات

# المبحث الأول

## الاستنتاجات

يتناول هذا المبحث ملخصاً لأهم الاستنتاجات، التي تمكنت الباحثة من الخروج بها بعد عرض الجانب النظري ونتائج التطبيق العملي ووفقاً لما يأتي:

### 1.1.4 ملخصات نظرية هامة:

1. ان تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى اهم ادوات إدارة التكاليف الحديثة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتوليد الارباح التي ترغب بها الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الانتاج مع المحافظة على الجودة.
2. ان من اهداف تقنية التكلفة المستهدفة هي

أ- تحقيق رغبة الزبائن واشباع رغبات حاجاتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسب.

ب- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة لضمان الاستمرارية في السوق.

3. تؤكد الباحثة على اهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوب اليها، سواء من داخل الوحدة الاقتصادية او من خارجها كالموردين والمجهزين والوسطاء.
4. ان تقنية التكلفة المستهدفة لها دور ايجابي في تحسين سياسة سعر المنتجات ومن خلال التسعير على اساس المنافسين ورغبات المستهلكين واحتياجاتهم بدلا من التسعير على اساس التكلفة، اي ان يتم تحديد سعر البيع ومن ثم تكلفة الانتاج.
5. ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تتضمن العديد من العمليات وهي البدء بتحديد سعر البيع المنتوج القائم او الجديد بناء على بحوث السوق، وكذلك تحديد الربح المستهدف، اذ يتم الوصول الى الربح المستهدف باعتماد اساليب التحليل المالي المتضمنة نسب الربحية ويطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف حتى يتم التوصل الى التكاليف المستهدفة.
6. ان تقنية التحسين المستمر تعد أحد الركائز التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية في تطوير ادائها من خلال اجراء تحسينات صغيرة وبشكل متزايد لفترات طويلة من اجل تحقيق الاداء الأفضل وأيضاً التخلص من اوجه القصور في الوحدة الاقتصادية.
7. ان تقنية التحسين المستمر يقصد بها تحسين جودة المنتجات والخدمات باستمرار والسعي إلى تطويرها من خلال الاعتماد على التطوير التدريجي للعمليات وتحسينها لتحقيق الستراتيجيات التنافسية في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.
8. ضرورة الاستمرار في تطبيق تقنية التحسين المستمر من سنة الى اخرى بسبب حاجة الزبائن وتوقعاتهم والبيئة الخارجية تتغير بمرور الزمن مما يتطلب من الوحدة الاقتصادية تحسين وتطوير منتجاتها وخدماتها بما يتلاءم مع التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.
9. ان الهدف الاساس لتقنية التحسين المستمر هو تخفيض التكاليف والحفاظ على جودة المنتجات للوصول الى رغبة واحتياجات الزبائن وذلك من خلال الالتزام بأجراءات التغيرات التدريجية نحو الاحسن.

10.ان الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة (ستراتيجية قيادة التكلفة، وستراتيجية التمايز، وستراتيجية التركيز) تعبر عن خيار ستراتيجي للوحدة الاقتصادية في انتهاجها لاي من تلك الاستراتيجيات.
11. تشير ستراتيجية التمايز الى ان توجه الوحدة الاقتصادية نحو تقديم منتجات متمايزة وذات مواصفات فريدة تحقق رغبات واحتياجات الزبائن وبأقل سعر مقارنة بالمنتجات الاخرى.
12. ان ستراتيجية التركيز تركز على استهداف فئة معينة للزبائن او منطقة جغرافية محددة او قطاع انتاجي محدد.

### 1.1.4 الاستنتاجات :–

قد تم عزل استنتاجات عن الملخصات النظرية الهامة، وذلك لتمييز جهود ونتائج الباحثة عن جهود ونتائج الاخرين، حيث يمكن عرض الاستنتاجات من خلال الاتي:

1. هناك امكانية لربط تقنية التكلفة المستهدفة مع تقنية التحسين المستمر بالشكل الذي ينسجم مع متطلبات بيئة الاعمال الحديثة، ويمكن ان يؤفر معلومات تلائم هذه البيئة ويساعد الادارة في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة.
2. يمكن من خلال تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر تنفيذ الستراتيجيات التنافسية وهي (ستراتيجية قيادة التكلفة، وستراتيجية التمايز، وستراتيجية التركيز) إذ ان تطبيق التقنيتين معاً يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتقليل الوقت مما يؤدي الى تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة وستراتيجية التمايز وستراتيجية التركيز .
3. اتباع معمل الاطارات في ديوانية تقنيات واسلوباً قديماً يعود الى عام (1976) وهي ذات تكاليف عالية.
4. ان اغلب المواد الاولية التي تدخل في صناعة الاطارات هي مواد مستوردة بتكلفة عالية جداً، مما ينعكس سلباً على ارتفاع تكاليف الانتاج.
5. هناك العديد من المشاكل لتسويق اطارات الديوانية يمكن ايجازها بالآتي:
   أ- قلة الاقبال لدى دوائر الدولة لشراء المنتج المحلي .
   ب- ارتفاع تكاليف شراء المواد الاولية
   ت- عدم وجود سياسة استمرارية صحيحة (سياسة السوق المنتج).
   ث- عدم وجود حماية للمنتج المحلي.
6. حدوث تدنٍ في مستوى مبيعات منتجات المعمل نتيجة انفتاح الاسواق ودخول المنتجات المنافسة الاجنبية ولاسيما الاطارات التي تقل اسعار بيعها عن اسعار بيع منتجات المعمل مما يؤدي الى ان المعمل سوف يحقق خسارة كبيرة في الحصة السوقية وانخفاض الموارد الازمة لادامة المصنع.
7. بلغت التكلفة الفعلية بمبلغ 306164 دينار وبلغت التكلفة المستهدفة بمبلغ 250000 دينار وكان السعر المستهدف بمبلغ275000 دينار وهامش الربح المستهدف بمبلغ 25000 دينار.
8. عند تطبيق تقنية التحسين المستمر امكن تقسيم الفترات المحاسبية الى أربع فترات هي الفترة الاولى والفترة الثانية والفترة الثالثة والفترة الرابعة وخلال الفترة الاولى قد تم

تخفيض تكاليف المطاط حيث كانت تكلفتها قبل التخفيض بمبلغ 124,799 دينار وبعد التخفيض بمبلغ107,615 دينار، الامر الذي يدل على ان التخفيض المستهدف الكلي للفترة الاولى كان بمبلغ 2858856 دينار، وفي الفترة الثانية قد تم تخفيض المواد المعجلة لعملية الفلكنة وبلغت تكلفتها قبل التخفيض بمبلغ 66,456 دينار وتكلفتها بعد التخفيض بمبلغ 48816 دينار الامر الذي يدل على ان التخفيض المستهدف الكلي للفترة الثانية كان بمبلغ 6725639 دينار، وفي الفترة الثالثة قد تم تخفيض اعداد العاملين إذ كانت تكلفتهم قبل التخفيض بمبلغ 218,606,349 دينار وتكلفتهم بعد التخفيض كانت بمبلغ 177,428,489 دينار وكان التخفيض المستهدف الكلي للفترة الثالثة بمبلغ 4015726 دينار، اما في الفترة الرابعة فقد تم تخفيض المصاريف الصناعية غير المباشرة التي تتكون من المواد التعبئة والتغليف وتجهيزات العاملين واللوازم والمهمات ودعاية واعلان وقود وزيوت وكانت التكلفة الكلية لهذه المواد قبل التخفيض بمبلغ 98957 دينار اما تكلفتهم بعد التخفيض فكانت بمبلغ 79167 دينار وبذلك قد بلغ التخفيض المستهدف الكلي للفترة الرابعة بمبلغ 5096883 دينار.

9. بعد تطبيق تقنية التحسين المستمر اصبحت تكلفة المنتوج بمبلغ 220436 دينار بعد ان كانت بمبلغ 306164 دينار، مما يشير الى ان تقنية التحسين المستمر قد ساعدت في تخفيض التكاليف.
10. ان تطبيق تقنية التحسين المستمر في المعمل عينة البحث قد ساعد في تحقيق او تنفيذ ستراتيجية قيادة التكلفة وان التكلفة بعد التخفيض كانت بمقدار 220436 ويمكن تنفيذ ستراتيجية التمايز لان المنتوج يكون ذا جودة عالية ويمكننا من جذب زبائن آخرين من غير دوائر الدولة، وأيضاً يمكن تنفيذ ستراتيجية التركيز من خلال التركيز على جزء من الزبائن والعمل على تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم .

# المبحث الثاني

## التوصيات

يتناول هذا المبحث التوصيات التي توصل اليها من قبل الباحثة استناداً الى الاستنتاجات التي عرضها بالمبحث الاول من هذا الفصل فضلاً عن المقترحات المستقبلية وكالاتي:

### 1.2.4 التوصيات :–

1. من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتخفيض اسعار البيع للمنتج في حدود الاسعار التنافسية للحصول على حصة أكبر في السوق.
2. على ادارة الشركة العامة للصناعات المطاطية التركيز على الزبون من خلال اجراء بحوث ودراسات دورية للسوق واشراك الزبائن والمجهزين في عملية تصميم المنتج وتطويره ولو بشكل غير مباشر، وذلك بهدف انتاج منتجات تتلاءم مع رغبات واحتياجات الزبائن.
3. الاستعانة بالاشخاص المؤهلين علمياً وعملياً في مجال المحاسبة والمتخصصين بالنظم والتقنيات المحاسبية الحديثة كتقنية التكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر وغيرها من التقنيات وتدريب المحاسبين على تطبيقها.
4. اصدار قوانين لحماية المنتج المحلي لغرض حث الشركات الوحدات الاقتصادية على تحسين وتطوير منتجاتها نحو الافضل.
5. ان الوحدات الاقتصادية تقوم بالتركيز على الزبون لانه يعد مصدراً للايراد وسلاحاً تنافسيا في عملية المنافسة وايضاً قوة للوحدة الاقتصادية وكذلك اساساً للنمو والبقاء والتميز في بيئة الاعمال، لذلك يجب على الوحدات الاقتصادية تحديد الزبائن الحالين والمترقبين للعملية الانتاجية وتلبية رغباتهم واحتياجاتهم من المنتجات بالجودة والاداء والسعر الاقل.
6. لغرض تخفيض تكاليف الانتاج والحفاظ على المستوى المطلوب من الجودة توصي الباحثة باستخدام احدى تقنيات محاسبة التكاليف الحديثة ومنها تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وغيرها من التقنيات وترك التقنيات القديمة التي تسهم في التأثير على تكاليف صناعة الإطار من ناحية المواد الاولية وينعكس ذلك سلبياً على صناعة الإطار.
7. توصي الباحثة بإمكانية الشراء مباشرة من الشركات المجهزة بدون وسيط ذلك سوف يقلل من تكاليف النقل وتكاليف العمالة وغيرها من التكاليف وبوقت أقصر.
8. ضرورة مواكبة التطورات الصناعية ولاسيما في صناعة الاطارات، وذلك من خلال ادخال المعدات الحديثة التي تتمتع بالسرعة والدقة العالية في انتاج وصناعة الإطار مع تكثيف الدورات التدريبية للعاملين لأعتماد هذه المعدات.
9. تحسين وتطوير البنى التحتية للمصنع بما يتلاءم مع التوقعات المستقبلية للإدارة مما يسهم في تحفيز العاملين على تقديم أفضل ما يمكن من النتائج وباقصر وقت.

10. توصي الباحثة الى تكثيف الجهود لإجراء عمليات البحث والتطوير من اجل التوصل الى انتاج منتجات تتصف بقدرتها على التنافس مع المنتجات المنافسة وتلبية احتياجات ورغبات الزبائن التي تسهم في تحقيق النتائج التي تساعد الشركة على الاستمرار بنجاح
11. معالجة مشكلة الترهل الوظيفي في المعمل، الامر الذي يؤدي الى تخفيض تكاليف الانتاج للإطارات وامكانية طرح المنتج المحلي الى الاسواق وباسعار مناسبة مقارنة بالمنتج الاجنبي المنافس والمستورد.
12. السعي لشراء مكائن حديثة تساعد على تسريع العمليات الانتاجية وذلك لكون اغلب تلك المكائن الموجودة في المعمل قديمة وغير قادرة على العمل باستمرار.

### 3.2.4 المقترحات البحثية:

بعد اكمال هذه الرسالة واطلاع الباحثة على المصادر والدراسات المتاحة فإنها ترى إمكانية اجراء الدراسات والبحوث المستقبلية في المواضيع الآتيه:

1. استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة في ظل متطلبات ادارة الجودة الشاملة.
2. دور تقنية التحسين المستمر في تخفيض التكاليف من خلال سلسلة القيمة.

# المراجع والمصادر

# المراجع والمصادر

**القرآن الكريم.**

**أولاً: . المصادر العربية: .**

**أ: الوثائق الرسمية: .**

1- تقرير كمية الانتاج لسنه (2016).
2- تقرير كمية واسعار المواد الاولية المستوردة الداخلة في انتاج الاطار لسنه (2016) .
3- تقرير النشاط التسويقي لسنه (2016) .
4- المسلك التكنولوجي لتصنيع الاطار .
5- جدول لتفاصيل عناصر الكلفة لسنه (2016) .
6- ميزان المراجعة لسنة 2016 .

**ب: الكتب:**


1) البكري , سونيا محمد ، ( 2000 )، "**إدارة الإنتاج والعمليات – مدخل النظم**" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ،الإسكندرية .
2) البكري، سونيا (2004)" **إدارة الجودة الكلية** " الطبعة الأولى، دار الجامعة للنشر
3) الحسيني، فلاح حسن عداي، ( 2000 )، "**الإدارة الستراتيجية : مفاهيمها , مداخلها , عملياتها المعاصرة**"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان .
4) السامرائي، مهدي صالح، (2007)،" **ادارة الجودة الشاملة في القطاع الانتاجي والخدمي**"، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.
5) سلمان، علاء جاسم، (2010) "**محاسبة التكاليف المتقدمة – مدخل اداري في بيئة الاعمال المعاصرة** "، الطبعة الثانية، الصادق للطباعة، صنعاء اليمن .

6) الشبراوي، عادل، (2001)،" **الدليل العلمي لتطبيق ادارة الجودة الشاملة**"، الشركة العربية للاعلام العلمي شعاع، الطبعة الاولى،القاهرة .

7) طالب، علاء فرحان، غالي، حسين حريجة، (2011 )،" **استراتيجية العمليات والاسبقيات التنافسية**"، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع .

8) طاهر رجب قدار،( 1997) ، " **المدخل إلى الإدارة الجودة الشاملة والايزو iso9000**"، دار الحصار، الطبعة الاولى ، دمشق، سوريا.

9) عمر، محمد اسماعيل،(2000)،"**اساسيات الجودة في الانتاج**"، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة .

10) الفضل، مؤيد محمد ونور، عبد الناصر ابراهيم، (2002)، " **المحاسبة الادارية**" ، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن .

11) ماهر، احمد(2007)" **الادارة الاستراتيجية**"، طبعة (4)، دار الجامعة.

12) محمد أحمد عوض، (2000)، "**الإدارة الإستراتيجية :الأصول و الأسس العلمية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية .

13) نبيل مرسي خليل،(1998)، "**الميزة التنافسية في مجال الأعمال**"، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية .

**ت: البحوث والدوريات:**

1) ابن جروة، حكيم،(2012)، " **أثر استخدام ابعاد التسويق العلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة**"، دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر فرع ورقلة، مجلة الباحث، العدد(1)، الجزائر.

2) أبو نبعه، عبد العزيز، ومسعد , فوزية ، ( 1998 )، "**إدارة الجودة الشاملة المفاهيم والتطبيقات**" ، مجلة الإداري ، معهد الإدارة العامة ، العدد 74،السنة 20 ، مسقط،أيلول .

3) احمد زامل،(2017) "**نحو اطاراً شامل لتحديد التكلفة المستهدفة**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنيأ، العدد الاول .

4) البرواري , نزار عبد المجيد رشيد ، والقيسي،محمد خليل إبراهيم ،( 1999 )، "**تطبيق نظام إدارة الجودة " ISO9001** ، حالة دراسية في معمل السجاد الميكانيكي،المؤتمر العربي الأول، تطبيقات نظم إدارة الجودة الشاملة ، بغداد .

5) البرواري ,نزار عبد المجيد ،(2001) "**المقارنة المرجعية وامكانيات تطبيقيها كأداة لتحسين المستمر في الشركات**،المجلة العراقية للعلوم الادارية ،المجلد(1)، العدد(1)، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بابل.

6) التكريتي، إسماعيل يحيى، والجبوري ، نصيف جاسم، ( 2001 )، "**دور معلومات المحاسبة الإدارية في تقويم وتنفيذ ستراتيجية المنظمة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (8)، العدد(15)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .

7) الجبالي، محمد مصطفى احمد،(1994)،" **دراسة تحليلية لمتطلبات تطبيق نظم محاسبة التكاليف المدعمه لنشاط الادارة لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة**"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الاول، السنة الثالثة والعشرون، يناير.

8) حسن عيسى، ( 2002)،"**اطار مقترح التطبيق التكاليف المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة** , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين الشمس, العدد( 2 ) .

9) دبون، عبد القادر،(2008)،" **دور مداخل التكيف التكنولوجي في ادارة التغير في المؤسسة" طرابلس**"، مجلة الباحث، عدد(6) .

10) الرفعي ، فرج لطفي وحنيدي ، محمد سعيد ،(2006 )"**التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية**"، جامعة طنطا، كلية التجارة، مصر .

11) الزعبي، علي فلاح،(2013)، " **دور ادارة الجودة الشاملة في تقليل المخاطر في قطاع التعليم العالي الاردني في ظل الازمة الاقتصادية العالمية**" دراسة تطبيقية، مجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد(6)، العدد(11)، جامعة الزرقا .

12) العاني , خليل إبراهيم، والقزاز ،إسماعيل إبراهيم ،( 2000 )، "**نظم إدارة الجودة : المتطلبات" ، المواصفة الدولية**،العدد الثالث .

13) عبد الدايم، صفاء محمد،(2001) ،" **نحو اطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة** "، دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد(2) .

14) العمرو, زياد عودة، (2007)، "**العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية** , رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال بيت .

15) محرم، زنات، (1995 )، "**استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد1 .

16) المنيف، إبراهيم عبذ الله،(1988 )، "**إستراتيجية الإدارة اليابانية**"، مكتبت العبيكان، الرياض، المملكة العربية السعودية .

17) الموسوي، عباس نوار كحيط،(2010) " **اهمية تقديرات الموازنة لتقييم الاداء في اعتماد كايزن،المجلد**(5)، العدد(11)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط .

18)وائل مجدي،(2014), " **مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسةالقيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة**"، مجلة العلوم الادارية، مجلد 41، العدد 1،عمان ،الاردن .

**ث: الرسائل والأطاريح:**

1) ا رجحان, ميساء، (2002) ،"**دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية في المشروعات الميدانية في مدينة جدة**، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية .

2) ا لكبيجي ،مجدي وائل (2014)،"**مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية**"،مجلة العلوم الادارية، الاردن،مجلد (44) ،العدد (2) .

3) ابو كرش،شريف، زين يوسف، (2015)،" **واقع تطبيق استراتيجية بورتر التنافسية وانعكاسه في تنمية القطاع الصناعي في مدينة الخليل**"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الانسانية، المجلد(29)، العدد (5) .

4) بخاري, نجلاء محمد امين ، (2005)، "**تطوير مدخل تحديد التكلفة على اساس النشاط لترشيدالأداء في الأجل القصير** "، رسالة ماجستير محاسبة / كمية الاقتصاد والإدارة / جامعةالملك عبدالعزيز،المممكة العربيةالسعودي،منشورةعمالموقع http://ahabukhashaba.kau.edu.sa

5) بن سعيد، هناء (2015) "**دور اسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج** " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،جامعة محمد خيضر، الجزائر .

6) الجنابي، معاد خلف ابراهيم (2011)، " **الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة** "، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد(7) ،العدد(21) .

7) الحديدي، هشام عمر حمودي، (2006)، " **الاستراتيجية الملائمة لادارة الكلف بهدف التخفيض بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في نينوى**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل .

8) خضير، زينة حمزة، (2019)، "**استعمال تقنية التحسين المستمر في ادارة تكاليف الشركات الصناعية العراقية** "،مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية،الجلد(11)، العدد (4) .

9) د.اثلية ياسين العزاوي، (1993)، " **تقويم استراتيجية العمليات– دراسة تطبيقية في المنشات العامة للصناعات الغذائية**، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .

10) الذهبي , جليلة عيدان حليحل، ( 2001 )، "**دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية : دراسة في ضوء المدخل الستراتيجي لنظم إدارة الكلفة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .

11) الربيعي، محمد علي محمد، (2018)، "**أستعمال تقنيتي التكلفة على اساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كأطار متكامل لدعم المزايا التنافسية**"، الجامعة المستنصرية، بغداد، المجلد (2)، العدد (1) .

12) سـلمان , عـلاء جاسـم ، ( 2003 ) ،"**دور معلومـات إدارة الكلفـة الستراتيجية في تقويم الأداء**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية

13) سلمان، علاء جاسم، (2014)، "**أستعمال تقنية التحسين المستمر في تطوير أداء المنظمة بالتطبيق على بنك سبأ الاسلامي**"مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، مجلد (2)، العدد (41) .

14) سليماني، منيرة (2013)، "**دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الميزة التنافسية_ دراسة ميدانية في مؤسسة قارورات الغاز/ باتنة**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

15) شاهين، محمد احمد(2016)، "**دراسة تحليلية لأساليب وادوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة**"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، القاهرة، مجلد(20)، العدد(1) .

16) شعبان، مصطفى رجب علي، (2011)، " **رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية_ دراسة حالة**"، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين .

17) الشمري، حسين جاسم فلاح،(2012)، " **تقنية التكلفة المستهدفة أداة لأدارة التكلفة الستراتيجية ، بحث مستل من رسالة ماجستير ،جامعة الكوفة**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (14)، العدد (2) .

18) صالح، ماجد محمد، (2017)، " **عناصر التحسن المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة**"، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة

تكريت ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد (2)، العدد(38) .

19) الطيب، دوريس محمد، (2005)، "**براءة الاختراع مؤشر لقياس المؤسسات والدول**"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية .

20) عادل، مزوغ، (2013)، "**دراسة نقدية لأستراتيجيات التنافسية** "، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد(10) .

21) عطياني، مراد سليم، ونور، عبد الناصر ابراهيم، (2014)، "**اثر المقارنات المرجعية في تحسين المستمر لجودة المنتجات والعمليات**" ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال،المجلد 10، العدد(2) .

22) الغالبي، مجيد محسن، (2012)،" **تشخيص الاستراتيجية التنافسية لمصرف بغداد التجاري في أطار نموذج بورتر لتوزيع الاستراتيجية العامة حسب الحصة السوقية والعائد على الاستثمار**"، بحث منشور، المعهد التقني ، الشطرة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد(14)، العدد(1 ) .

23) الكبراتي , حنان صحبت عبد الله، ( 2005 )، " **استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .

24) الكبيسي، صلاح الدين عواد، (2015)، "**استخدام مبادئ الادارة لفايول في تنفيذ استراتيجيات بورتر التنافسية**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (21)، العدد(82) .

25) الكسب، علي ابراهيم حسين، (2004)، "**المعلومات المحاسبية الازمة لاعتماد اسلوب التحسين المستمر الكايزن في المنشات الصناعية**

**بالتصنيع على مصنع الغزل والنسيج في الموصل**، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل .

26) المارديني مزنة ، موصلي سليمان ،(2017)، "**مدى فاعلية التحسين المستمر للخدمات المصرفية في تحقيق الميزة التنافسية** "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (39)،العدد (1) .

27) محمد احمد برق، (1995)، " **اثر دورة حياة المنظمة في السلوك الإستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية**" ،رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .

28) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، **(2008)**"**التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجيستير** "، قسم الد راسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .

29) مصاروة، ذاكر، (2010) ، "**مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفةوعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية**"، رسالة ماجستير، جامعة جدا ا ر، كلية الاقتصاد والاعمال ، الاردن .

30) مصري، مرفت، (2009) ، "**استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق ربحية المشروع في ظروف البيئة التنافسية ،دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية السورية**"، رسالة ماجستير ،جامعة حلب،كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة ، سوريا.

31) المقدادي، يونس عبد العزيز؛ واخرون، (2012)، "**المعرفة السوقية ودورها في تحديد الاستراتيجيات التنافسية للبرامج الاكاديمة في الجامعات**

**الاردنية الخاصة في العاصمة عمان**،رسالة ماجستير منشورة،المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي،المجلد(5) ، العدد (10) .

32) المناصرة، اكسمري عامر،(2020)، "**العناصر الحرجة للتحسين المستمر ودورها في التأثير على الاداء التنظيمي في الشركات الصناعية في الاردن**" ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد (28)، العدد (2) .

33) منصور، محمود،(2008) "**ماهية التكاليف المستهدفة**"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الأزهر.

34) موسى، صباح محمد، وموسى، حسين مظلوم،(2018)، "**الاستراتيجيات التنافسية وتأثيرها في تحقيق المسؤولية الاجتماعية في صناعة الفنادق**"، بحث مستل من اطروحة دكتوراه ،مجلة الادارة والاقتصاد،المجلد (41)، العدد (114) .

**ثانياً: . المصادر الأجنبية:**

**A: Books:** –

1. Horngren. C, Sundem. G, Stratton. W & ET. Al (2011), **Introduction To Management Accounting,** 15th Global Edition, Person..
2. Ashok , S. , ( 2oo1 ) , "**NLP Analysis of 5S & Kaizen to Promote Human Performance Technology ( HPT )**",U & Infinity Website.

3. Atkinson,A.A.,Banker,R.D.,Kaplan,R.S&Young.S.M.,(2001),**" Management Accounting"**.3rd ed , saddle River:NJ:prentice Hall Inc.

4. Bergman , B. & Klefsjo , B. , ( 1994 ) **, " Quality from Customer Needs to Customer Satisfaction"** , McGraw – Hill Book Co .

5. Besterfield, Dale H, Carol, Galen, Mary,(2011).**Total QualityManagement,** Prentice- Hall, new Jercy.

6. Besterfield, H.D., Besterfield-Michna, C., Besterfield, G.H., & Besterfield-Sacre, M. (2003).**Total quality management.** New Jersey: Prentice Hall.

7. Blocher, Edward J. ; Stout, David E. & Cokins, Gary R. (2010), "**Cost Management : A Strategic Emphasis**", 5th ed., McGraw Hill Irwin Inc., USA.

8. Bordes J., "**Strategic management Assignment**" , Ahantic international

9. Boyd, Ken (2013) **"Cost Accounting for Dummies"**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.

10. Canals , Jordi , ( 2000 ) , "**Management Corporate Growth**" , Oxford University Press Inc. , New York .

11. Ch arles W.L.Hill & Gareth R.Jones, (2010),"**Strategic management an integrated approach**" 9th . South-western cengage learning, mason,USA.

12. Clifton, B., Bird, H., Albano, R. & Townsend, W. (2004), "**Target Costing: Market Driven Product Design**",Marcel Dekker.INC., 270 Madison,New York.

13. Co llins Nwakanma Amanze, (2008), " **an analysis of marketing strategies of an integrated facility services company the case of is,** Sweden" thesis for the master degree in business administration, school of management,Bleking institute of technology, Sweden.

14. Coombs, Hugh ; Hobbs, David & Jenkins, Ellis (2005), "**Management Acc-Ounting : Principal & Applications**", 1st Ed., SAGE Publication Ltd., UK .

15. Daft, Richard L. (2010), "**Management**", 9th ed., South-Western Cengage Learning, Natorp Boulevard Mason, USA .

16. Dess,G.G., Lumpkin,G.T., &Eisner, A.B. (2008). **Strategic Management creating competitive advantages**. 4th ed. McGraw Hill .

17. Dodds, Douglas, (1992), **"Making it Better and Better"**, CMA Magazine, Feb.

18. Drury, Colin (2008), "**Management and Cost Accounting**" 7th ed., South Western Engage Learning, Printed and Bound by Rotolito, London.

19. EVANS,J.,(1997),**Production Operations Management,West Publishing Co.**, New York, p. 59.

20. Evans, James R. (1997), "**Production / Operations Management Quality, Performance and Value**", 5th ed., West-Publishing Co., USA .

21. executing strategy(2007), **the quest for competitive advantage**", 16th ED, McGraw-Hill, New York.

22. Garrison Ray H. & Noreen, Eric, W.,(2008)" **Managerial Accounting**". (New York, Mc Graw Hill, Singapore،11th Ed. P(761).

23. Garrison.R,Noreen.E & Brewer.P, (2011), "**Managerial Accounting**", 14th Ed, Mcgraw-Hill Irwin.

24. Goetsch & David ,(1997), **B"Introduction total Quality** ", 2nd ed prentice Hall .

25. H ill, C. W.,& Jones G.R(1992),"**Strategic Management Theory: an Integrated Approach**", 2nd Ed, Houghton Miffin com.U.S.A., ISBH.

26. Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. (2006), "**Management Accoun-ting : Accounting and Control**", 5th ed., South-Western Inc., Thomson Learning, USA.

27. Hasksever , C. , Render , B. , Russell , R. & Murdick , R. , ( 2000 ) , "**Service Management and Operations**" , New Jersey , Printice – Hill

28. Hilton R. W., Platt D. E.,(2011), "**Managerial Accounting Creating Value in Global BusinessEnvironment** 9th Edition", The McGraw-Hill companies.

29. Hilton R. W.,(2009), "**Managerial Accounting Creating Value In Global Business Environment**. 9th Edition", The Mcgraw-Hill Companies.

30. Hilton, Ronald W., (1999), **"Managerial Accounting",** fourth ed., Irwin McGraw Hill Co.

31. Hilton, Ronald. (2002)," **Managerial Accounting** "**Creating Value In ADynamic Business Environment**". Fifth Edition, Newyork: Mcgraw-Hill.

32. Hilton.W,( 2005), "**Managerial Accounting Creating Value In A Dynamic Business Environment**", 5th Ed, New York, Mcgraw-Hill.

33. Hitt , Micheal A. , Ireland , R. Duane & Hoskisson , Robert E. , (2001) , **"Strategic Management : Competitiveness and Globalization"** , 4th ed. , South – Western College Publishing , USA

34. Hitt, Terry (2001), "**Operation Management : Strategic Context and Managerial Analysis**", 1st ed., Macmillan Business, London .

35. Horengren , Charles ,Et. And Deter M,(2011)," **Cost Accounting A Management Emphasis**" , 14th Ed, New Jersey.

36. Horngren T. C., Datar M. S., Rajan V.M.,(2012) "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 14th Edition", Pearson Education Limited .

37. Horngren, Charles T. ; Dater, Srikant M. & Rajan, M. V. (2015), "**Cost Accounting : A Managerial Emphasis**", 15th ed., Prentice Hall, USA .

38. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Foster, George, Rajan, Madhav V. & Ittner, Christopher (2009), **"Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", 13th ed., Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

39. Horngren, Charles. T, And Forster, George And Dater, Srikant M., (2006), **Cost Account, A Managerial Emphasis, Prentice** – Hill, Inc., New Jersey

40. Horngren,charles,Foster,Georg&srikant,Dater,(2008)," **cost Accounting: A managerial Emphasis**", prentice Hall.

41. Jiambalvo, Jemel, (2007), **Manajerial Accounting**, 3rd. Ed. John Wiley & Sons, Inc.

42. JURAN, J. M.; GRYNA, F.M.,(1993), **Quality Planning and Analysis**, Mc Graw-Hill,Singapore, P. 9

43. Kaplan, Robert S. And Atkinson Anthony A.,(1998)," **Advanced Management Accounting**", 3Edition, New Jersey, Preentice Hall.

44. Kaplan, Ropert S. & Anderson, Steven R. (2007), "**Time Driven Activity Based Costing**", 1st ed., Harvard Business School Press, USA.

45. Kinney, Mechial, R., & Kinsey," **Cost Accounting: Foundations and Evolutions**", 6thEd. Thomson Eouth-Western,( 2006).

46. Krajewski , Lee . J & Ritzman , Larry . P & Malhotra , Mahoj . k.(2007 ). **Operations Management : Processes And Value Chains (8) edition ,** Pearson , Prentice – Hall.

47. Krajewski, Lee, J.& Ritzman. Lary (2005), **Operations Management: strateyg & Analysis,** 6th ed, Addition-Wesley publishing Co. USA

48. Logothetis , N. , ( 1997 ) , **"Managing for Total Quality – From Deming to Taguchi and SPC"** , New Delhi : Prentice – Hall , Inc

49. Maguire , Wilian & Putterill , Martin , ( 2000 ) , "**Continuous Improvement" in "Guide to Cost**

**Management" ,** Brinker , Barry , John Wiley and Sons Inc.

50. McWatters , Cheryl S. , Morse , Dale C. & Zimmerman , Jerold L. , ( 2001 ) **, "Management Accounting : Analysis and Interpretation"** , 2nd ed. , McGraw – Hill Companies , Inc .

51. Mitra,Amitara(2003)**, fundamentals of Quality control & improvement** ,2nd ed. prentice Hall New Jearsy

52. Okano H, Suzuki T.( 2007)**," A History Of Japanese Management Accounting". In Handbook Of Management Accounting Research,** 2, Ed. CS Chapman, AGHopwood, MD Shields, 1119−37. Oxford: Elsevier.

53. Pitts , Robert & Lei , David , ( 1996 ) , **M"Strategic anagement : Building & Sustaining Competitive Advantage"** , West Publishing , USA.

54. Porter , Michael E. , ( 1998 ) **, "Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries & Competitors" ,** Free Press , USA.

55. Russell , J. P. , ( 2000 ) , "**The Quality Audit Handbook – Principles Implementation and Use"** , 2nd ed.

, ASQ Quality Press , USA.and printing presses, King Saud University, Riyadh.

University,2009.

56. Wheelen, T. H. & Hunger, J. D. (2012), " **Strategic Management and Busi-ness Policy** ", 13rd ed., Addison Wesley Prentice-Hall, New Jersey .

57. Willaims, Jan R. & Haka, Susan F. & Bettner, Mark S. & Carcello, Joseph V. (2012), "**Financial & Managerial Accounting – The Basis For Business Decisions**" 16th Ed., Mcgraw-Hill, Irwin, New York, USA.

58. William R ,Haka F &Bettner S ,(2005)," **Financial &Managial According The Basis For Business Decision**" ,13 Ed ,Mc Graw-Hill Iwin.

59. Wright , P ., Pringle , C . D ., kroll , M.t.,& Parnell , j . A . (1998) , **Strategic Management : Text & Cascs** , 3rd ed ., U.S.A .

60. Yoshikawa,Takeo, Et.Al," **Strategic Value Analysis: Organize Your Company For Strategic Success**",( Great Britain: Pearson Education Limited, (2002), P.36.

**B: Periodicals and Researches:**

1) Abubakar, I., & Mohammad, H. I.(2019). **Linking Product Line Strategiesto Competitive Advantage: An Empirical**

**Study of Nigerian Food and BeverageIndustry**. SEISENSE Journal of Management, vol(2),no(4),pp 65-78. doi:10.33215/sjom.v2i4.166

2) Adiguzel, Zafer, & Zehir Cemal (2016), "**A Study of The Effects of Competitive Strategies on Stakeholders Relationship Management and Stakeholder Behavior**", Research Journal of Business and Management,3(4):234-247.

3) Agrawal, Surendra P.,Et Al,(2006), **Continuous Improvement An Activity- Based Model, (Management Accountingquarterly**, Vol.(7), No( 3). P(14).

4) Andrew Pearson (2010) "**The Strategist's Choice: Competitive Strategy and the question ofhow to compete**", *UBS Unique Business* .

5) Ashok , S. , ( 2001 ) , "**NLP Analysis of 5S & Kaizen to Promote Human Performance Technology ( HPT )",**U & Infinity Website.

6) Boer, G. and Ettlie, J., Target costing can boost your Bottom Line, "**StrategicFinance**", Vol. 81, No. 1, July,( 1999), p.p. 49-53.

7) Celayir, D. (2020). **Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation**

**in the Turkish Furniture Industry**, Journal of Business Research-Turk,vol

8) Cokins. G, (2003)," **integrating Target Costing and ABC, Journal of cost management**", Master of Accountancy Program, university of south Florida.

9) Collier & Knight.( 2009), "**Target Costing In The AutomotiveIndustry: A Case Study Of Dynamic Capabilities**", ElectronicCopy Available At: Http://Ssrn.Com/Abstract=1404366.Costing in Turkish Manufacturing Enterprises". European Journal of Social Sciences, Vol. 7, No. 2, 78-91.

10) Dekker, Henri and Smidt, Peter. (2003)," **A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms**". International journal of productioneconomics, 84, no(3),293-305.

11) Drotar, Mary. (2010)," **Help Save me from Target Costing – everythingaround me is breaking**. PDMA VISIONS MAGAZINEhttp://strategy2market.com/downloads/visions-june2.

12) Feil,Patrick&Yook,Keum,Hoy&Kim,IL,Woon,(2004),"**Japans Target Costing: A Historical Perspective** ",International Journal Of Strategic Cost Management

13) Filomena, T. ; Klieman N. & Duffey, M. (2009), "**Target Cost Operations During Product Development : Model And Application**", International Journal Of Production Economics, Vol.(118), No.(26).

14) Fisher, J., Implementing Target Costing,(1995)," **Journal Of Cost Management**",Volume 9, Summer, , Pp 50−59.

15) Flomena,Kocsoy Mural, (2008) "**Target Costing In Trukish Manfacturing ,Ankara University International Journal Of Production Economics**,Vol(118). ,No(2).Pp 409_398 .

16) Gómez, J., Aradros, Beatriz P. & Salazar, I. (2019), "**Does Order of Entry Shape Competitive Strategies**? An Analysis of EuropeanMobileOperators"LongRangePlanning,https://doi.org/10.1016/j.lrp.2019.02.007.,https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0024630118303145.

17) Helms, Marilyn M., Ettkin, Lawrence P., Baxter, Joe T. and Gordon,Matthew W.. (2005)," **Managerial Implications of Target Costing**", CR,Vol. 15, No. 1, 49−56.

18) Hemat Far M , Arasteh A &Nooryan S ,( 2001)," **Thr Step Of Implementing Target Costing** ", Available At SSRN : Http//Ssrn.Com/Abstract=1455184.

19) Hemmatfar, Mahmood G. ; Salehi, Mahdi N. & Bayat, Marziyeh L. (2010), "**Competitive Advantages and Strategic Information Systems**", International Journal of Business and Management, Vol.(5), No.(7), pp:(158-169) .

http://ssrn.com/abctract=1929236.

20) Ibusuki, Ugo And Kaminki, Paulo. (2007), " **Product Development Process With Focus On Value Engineering And Target-Costing: A CaseStudy In An Automotive Company**", International Journal Of ProductionEconomics, 105, 459-474.

21) Kee,,Robert.(2010), " **The Sufficiency Of Target Costing For Evaluating Production-Related Decisions**.Internationnal Journal Of Production Economics"International Journal Of Production Economics v (126). no(2). pp (211_204) .

22) Kimani, Mary L. & Wambui, Juma S. (2015), "**Assessment of Strategies for Gaining Competitive Advantage**", International Journal of Economics, Commerce and Management, Issue (11).

23) Kocsoy, Murat, Gurdal, Kadir and Karabayir, Mehmet. (2008), " **Target Costing in Turkish Manufacturing**

**Enterprises**". **European Journal of Social Sciences**, Vol. 7, No. 2, 78-91.

24) Koons, F, **Applying ABC To Target Costs**, (Transaction Of The American Association Of Cost Engineers, US,(1994), P. 4.

25) Kumiega, Andrew & Vliet, Benjamin. (2008), " **Quality Money.**

26) Lee John Yee, Use" **Target Costing To Improve Your Bottom-Line**", (The CPA Journal, ABI/INFROM Global-JAP, Vol.64, No.1, Jan (1994), Pp .68-69.

27) Maguire , Wilian & Putterill , Martin , ( 2000 ) , "**Continuous Improvement" in "Guide to Cost Management**" , Brinker , Barry , John Wiley and Sons Inc.Management " , Academic Press is an imprint of Elsevier, USA. Mechanical Engineering (SSRG-IJME) – volume 3 Issue 5 .

28) Murray , M. & Zimmerman , R. , ( 1997 ) **, " Can Benchmarking Give You A Competitive Edge"** , Journal of Management Accounting.

29) Nair, Mc, (1993), **"Inter Dependence and control: Traditional Vs Activity Based Responsibility Accounting**", Journal of Cost Management Translated by Rashid Hammali, Scientific Publishing

30) Omalaja, M.A.,(2011)," **Strategic Management Theory**", Concepts, Analysis Andcritiques Inrelationtocorporatecompetitiveadvantagfrom The Resource-Based Philosoph, EA (2011), Vol. 44, No. 1-2,( 59-77) .

31) Patrick Feil, Keum – Hyo yook, IL– woon kim, (2004).**Japanese Target Costing", Historical perspective, internation),"** al journal of strategic cost management.

32) Pazarceviren, Selim Yuksel & Dede, Bayram (2015) "**Life Cycle Costing Model Based on Target Costing & Activity Based Costing Method & a Model Proposal",** European Scientific Journal , ISSN 1857–7431, P (121–138).

33) Porter, Michael E. & Kramer, Mark R. (2006), "**Strategy & Society : The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility",** Harvard Business Review, December/2006, pp:(1–14)

34) Prajogo, D. I. (2016), "**The Strategic Fit Between Innovation Strategies and Business Environment In Delivering Business Performance" ,** Int. J. Prod. Econ., 171:241–249.

35) Rattray, C. ; Lord, B. & Shana, Y. (2007), "**Target Cost New Zealand Manufacturing Firms**", Accounting Review, Vol.(19), No.(1).

36) Sa diq Sohail & Salem M.Al-ghamdi, (2012), " **The relationship between strategy, reward and organizational performance: An empirical investigation,** middleo-east journal of scientific research, Vol.11, No,10,PP.1463-1471.

37) Sakurai,M.,(1989),"**Target Costing &How To Use It**", Journal Of Cost Management.

38) Salter, Mechael (2010), "**Target Costing as a Cost Management Tool**", Journal of South Africa university, Vol.(25), No.(6), pp:(1-14) .

39) Sergey K. Aityan,(2020)," **Analysis of Competitive Strategies by Asserting General Value**", International Journal of Economics and Finance; Vol(12), No(5) .

40) Skaggs , Todd , ( 2003 ) , "**Essential in the Lean Manufacturing Structure is the – 5S – Philosophy"** , The 5S Philosophy to Improve the Work Place.

41) Tanwar R., " **Porter Generic competitive strategies** ", Journal of Business andmanagement,Vol. 15 ,2013.

42) Tenkorang, R. A. (2011), "**Concurrent Engineering : A Review Literature Report**", **Journal of the World**

**Congress on Engineering and Computer Sciences**, San Francisco, USA, Vol.(9), Issue (12).

43) Turney, Peter. & Anderson, B., (1992), **"Accounting for Continuous Improvement",** Management Review.

44) Wang, Wen Cheng ; Lin, Chien Hung & Chu, Ying Chien (2011), "**Types of Competitive Advantage and Analysis**", **International Journal of Business and Management,** Vol.(6), No.(5), pp:(100-104)

45) Wany S ,Chc H ,Wang J ,( 2009), "**A Three Phases Integrated Model For Product Configuration Change Problem** ", Except System With Application 36(3) , 5491 – 5509 (Part1 , April).

46) WU, Hsin-Hung and YU, Fong-Jung. (2007)," **A Framework of Settingup Goal Control Limits of Target Costing for Non-Normal Distributions**". Journal of Systems Science and Systems Engineering, 16,4, 424-433.

47) Yang,Y,Lee,P.K.C.Cheng,T.C.E,"**Continuous Improvement Competence,Employee Creativity,And New Service Development Performance**",Afrontline Employee Perspective,Inteernational Journal Of Production Economics,Hong Kong,Sar,People ,S,Republic Of China,Vol(171).No(2).Pp(288-275) .

48) Yazdifar.H & Askarany.D, (2011), "**Comparative study of the and implementation of target costing in UK**",**Australia and New Zealand**, International Journal ofProduction Economic, Available at SSRN http://ssrn.com/abctract=1929236.

**C: Thesis: –**

1) Borgernas , H. & Fridh , G. , ( 2004 ) , **"The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firm" , D. – Thesis in Management Accounting** , School of Economics and Commercial Law , Goteborg University .

2) Ellarm. M, (2001), "**The Role Of Supply Management In TargetCosting**", Ph.D Thesis, School Of Business, Arizona State University.

3) Sakurai,M.,(1989),"**Target Costing &How To Use It**", Journal Of Cost Management .

4) Shimizu, Koichi, (2004)."**Transforming Kaizen At Toyota Co**".**Draftpaper**.Mangement School.Sheffield University,Uk.

5) Slater, Michael. (2010)," **Target Costing As A Strategic ManagementTool In The South African Motor Industry**",Unpublished Master Thesis,The Nelson Mandella Metropolitan University..

6) Titu, Aurel Mihail And Grecu, (2010)."**Applying The Kaizen Method And The 5s Technique In The Activity Of Post-Sale Services In The Knowledge-Based Organization**". The International Multi Conference Of Engineers And Computer Scientists (3),Hong Kong.

# الملاحق

ملحق (1)

**كمية المواد الاولية المحلية والمستوردة الداخلة في انتاج الاطار**

| اسم المادة | سعر الطن بالدولار | سعر الطن بالدينار | سعر الكغم بالدينار | تكلفة المادة للإطار حجم 1200/24 |
|---|---|---|---|---|
| مطاط SPR 1500 | 2.727 | 3,179,682 | 3,180 | 15,059 |
| المطاط الصناعي نوع (بيوتايل) | 10.125 | 11,300,000 | 11,300 | 83,250 |
| كاربون FEF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 844 |
| كاربون GPF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 858 |
| كاربون ISAF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 9,417 |
| كاربون SRF | 1,000 | 1,166,000 | 1,166 | 8,885 |
| زيت ديوتركس | 410 | 457,560 | 457 | 3,215 |
| زيت فيوركس | 410 | 457,560 | 457 | 956 |
| حامض الستريك | 8,378 | 9,350,000 | 9,350 | 20,500 |
| IPPD | 7,700 | 8,978,200 | 8,978 | 4,649 |
| الأنوكس | 6,300 | 7,345,800 | 7,346 | 4,762 |
| ريناسيت | 14,000 | 16,324,000 | 16,324 | 506 |
| ريتاردر | 6,450 | 7,520,700 | 7,521 | 414 |
| OBTS | 4,700 | 5,480,200 | 5,480 | 1,414 |
| IT MBTS | 2,265 | 2,640,990 | 2,641 | 40 |
| CBS | 7,475 | 8,715,850 | 8,716 | 1,560 |
| IT MBT | 2,000 | 2,332,000 | 2,232 | 2,586 |
| اسكورز | 2,500 | 2,915,000 | 2,790 | 67 |
| أسلاك حديديّة | 1,200 | 1,399,200 | 1,399 | 4,778 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الخيوط النسيجية | 5,824 | 6,500,000 | 6,500 | 24,500 |
| بانوب | 21,250 | 23,715,500 | 23,715 | 1,487 |
| مليكان | 30,000 | 33840,000 | 33,840 | 1,399 |
| NY 1402 75 | 7,000 | 7812000 | 7,812 | 16,136 |
| مطاط ركليم | - | 825000 | 825 | 6695 |
| شمع البرافين | - | 1030000 | 1030 | 11565 |
| الكبريت | - | 474000 | 474 | 7342 |
| كاربونات الكالسيسوم | - | 415000 | 415 | 5643 |
| هكساكوتد | - | 579000 | 579 | 6754 |

المصدر : سجلات وكشوفات قسم الحسابات في معمل إطارات الديوانية .

ملحق (2)

**الانتاج (عدد) لسنة 2016**

| الشهر<br>الحجم | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1200-24 | **204** | **201** | **105** | **173** | **55** | **91** | **140** | **83** | **83** | **179** | **1332** |

**المصدر : قسم التخطيط في المصنع .**

ملحق (4)

**كلف الإنتاج لمنتوجات المعمل لعام 2016 مع تكلفة العمل**

| الحجم | التكاليف الثابتة / دينار | | | اجمالي التكاليف الثابتة | التكاليف المتغيرة / دينار | | | اجمالي التكاليف المتغيرة | كلفة الصنع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | كلفة العمل | اندثارات | م.اخرى | | مواد اولية | احتياطية | م.اخرى | | |
| **1200-24** | 48648 | 7627 | 666 | 56941 | 208484 | 963 | 2518 | 211965 | 268906 |
| **1200-20** | 41259 | 6468 | 565 | 48292 | 178262 | 816 | 2135 | 181213 | 229505 |
| **المعدل** | 44954 | 7048 | 616 | 52617 | 193373 | 890 | 2327 | 196589 | 249206 |

**المصدر:شعبة التكاليف في المعمل**

## الكلف الاجمالية

| الحجم | كلفة الصنع/دينار | تكاليف تسويقية/دينار | تكاليف ادارية/دينار | اجمالي التكاليف/دينار | سعر البيع مع هامش الربح(10%) |
|---|---|---|---|---|---|
| 24-1200 | 268906 | 592 | 4591 | 274089 | 315000 |
| 20-1200 | 229505 | 502 | 3894 | 233901 | 280000 |
| المعدل | 249206 | 547 | 4243 | 253995 | 297500 |

**المصدر : شعبة حسابات التكاليف في المعمل**

## ملحق(5)

وزارة الصناعة والمعادن
الشركة العامة للصناعات المطاطية و الاطارات /مصنع اطارات الديوانية
التاريخ : 2017/05/10

*ميزان المراجعة الرئيسي / كافة المستويات*

للفترة من الشهر 01 الى الشهر 12 للسنة 2016

| رقم الحساب | اسم الحساب | الرصيد الافتتاحي | حركة بداية الفترة | الحركة الشهرية | الرصيد لتاريخه |
|---|---|---|---|---|---|
| 292 | حسابات الالتزامات الدائنة | | 0.000 | 1,089,872.357 | |
| | | | 0.000 | 0.000 | |
| | | 1,089,872.357- | 0.000 | 1,089,872.357 | 0.000 |
| 2925 | مقابل العقود | | 0.000 | 1,089,872.357 | |
| | | | 0.000 | 0.000 | |
| | | 1,089,872.357- | 0.000 | 1,089,872.357 | 0.000 |
| 293 | مقابل حسابات بالقيمة الرمزية | | 0.000 | 124.000 | |
| | | | 0.000 | 0.000 | |
| | | 124.000- | 0.000 | 124.000 | 0.000 |
| 3 | الاستخدامات | | 11,279,335,685.872 | 1,302,228,318.562 | |
| | | | 451,801,337.000- | 12,129,762,667.434- | |
| | | 0.000 | 10,827,534,348.872 | 10,827,534,348.872- | 0.000 |
| 31 | رواتب و اجور | | 9,713,786,500.690 | 829,116,186.000 | |
| | | | 245,123,641.000- | 10,297,779,045.690- | |
| | | 0.000 | 9,468,662,859.690 | 9,468,662,859.690- | 0.000 |
| 311 | الرواتب النقدية للموظفين | | 8,876,442,735.690 | 755,301,677.000 | |
| | | | 244,917,721.000- | 9,386,826,691.690- | |
| | | 0.000 | 8,631,525,014.690 | 8,631,525,014.690- | 0.000 |

صفحة (24)

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للصناعات المطاطيـة و الاطارات /مصنع اطارات الديوانية

التاريخ : 2017/05/10

*ميـزان المراجعة الرئيسي / كافة المستويات*

للفترة من الشهر 01 الى الشهر 12 للسنة 2016

| رقم الحساب | اسم الحساب | الرصيد الافتتاحي | حركة بداية الفترة | الحركة الشهرية | الرصيد لتاريخه |
|---|---|---|---|---|---|
| 3241 | مواد التعبئة و التغليف المستهلكة | | 2,364,262.785 | 172,897.304 | |
| | | | 0.000 | 2,537,160.089- | |
| | | 0.000 | 2,364,262.785 | 2,364,262.785- | 0.000 |
| 325 | المتنوعات | | 42,626,119.850 | 2,076,552.742 | |
| | | | 7,430,050.000- | 37,272,622.592- | |
| | | 0.000 | 35,196,069.850 | 35,196,069.850- | 0.000 |
| 3251 | اللوازم و المهمات | | 32,198,619.850 | 1,625,302.742 | |
| | | | 2,050.000- | 33,821,872.592- | |
| | | 0.000 | 32,196,569.850 | 32,196,569.850- | 0.000 |
| 3252 | القرطاسية | | 10,427,500.000 | 451,250.000 | |
| | | | 7,428,000.000- | 3,450,750.000- | |
| | | 0.000 | 2,999,500.000 | 2,999,500.000- | 0.000 |
| 32521 | قرطاسية | | 2,999,500.000 | 451,250.000 | |
| | | | 0.000 | 3,450,750.000- | |
| | | 0.000 | 2,999,500.000 | 2,999,500.000- | 0.000 |
| 32522 | برامجيات الحاسوب | | 7,428,000.000 | 0.000 | |
| | | | 7,428,000.000- | 0.000 | |
| | | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 0.000 |

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للصناعات المطاطيـة و الاطارات /مصنع اطارات الديوانية

التاريخ : 2017/05/10

*ميزان المراجعة الرئيسي / كافة المستويات*

للفترة من الشهر 01 الى الشهر 12 للسنة 2016

| رقم الحساب | اسم الحساب | الرصيد الافتتاحي | حركة بداية الفترة | الحركة الشهرية | الرصيد لتاريخه |
|---|---|---|---|---|---|
| 33164 | صيانة الات حاسبة وكاتبة واستنساخ | | 260,000.000 | 0.000 | |
| | | | 0.000 | 260,000.000- | |
| | | 0.000 | 260,000.000 | 260,000.000- | 0.000 |
| 33165 | صيانة ادوات واجهزة مكاتب | | 120,000.000 | 85,000.000 | |
| | | | 0.000 | 205,000.000- | |
| | | 0.000 | 120,000.000 | 120,000.000- | 0.000 |
| 332 | خدمات ابحاث و استشارات | | 7,428,000.000 | 0.000 | |
| | | | 0.000 | 7,428,000.000- | |
| | | 0.000 | 7,428,000.000 | 7,428,000.000- | 0.000 |
| 333 | دعاية و طبع و ضيافة | | 1,449,000.000 | 75,000.000 | |
| | | | 0.000 | 1,524,000.000- | |
| | | 0.000 | 1,449,000.000 | 1,449,000.000- | 0.000 |
| 3331 | دعاية و اعلان | | 150,000.000 | 75,000.000 | |
| | | | 0.000 | 225,000.000- | |
| | | 0.000 | 150,000.000 | 150,000.000- | 0.000 |
| 3332 | نشر و طبع | | 750,000.000 | 0.000 | |
| | | | 0.000 | 750,000.000- | |
| | | 0.000 | 750,000.000 | 750,000.000- | 0.000 |

وزارة الصناعة والمعادن
الشركة العامة للصناعات المطاطيـة و الاطارات /مصنع اطارات الديوانية

التاريخ : 2017/05/10

*ميـزان المراجعة الرئيسي / كافة المستويات*

للفترة من الشهر 01 الى الشهر 12 للسنة 2016

| رقم الحساب | اسم الحساب | الرصيد الافتتاحي | حركة بداية الفترة | الحركة الشهرية | الرصيد لتاريخه |
|---|---|---|---|---|---|
| 326 | تجهيزات العاملين | | 3,957,000.000 | 1,151,000.000 | |
| | | | 0.000 | 5,108,000.000- | |
| | | 0.000 | 3,957,000.000 | 3,957,000.000- | 0.000 |
| 3261 | كساوي | | 1,156,500.000 | 440,000.000 | |
| | | | 0.000 | 1,596,500.000- | |
| | | 0.000 | 1,156,500.000 | 1,156,500.000- | 0.000 |
| 3262 | مواد غذائية | | 2,762,500.000 | 711,000.000 | |
| | | | 0.000 | 3,473,500.000- | |
| | | 0.000 | 2,762,500.000 | 2,762,500.000- | 0.000 |
| 3263 | مواد طبية | | 38,000.000 | 0.000 | |
| | | | 0.000 | 38,000.000- | |
| | | 0.000 | 38,000.000 | 38,000.000- | 0.000 |
| 327 | المياة و الكهرباء | | 300,358,289.000 | 26,882,402.000 | |
| | | | 189,000,000.000- | 138,240,691.000- | |
| | | 0.000 | 111,358,289.000 | 111,358,289.000- | 0.000 |
| 3271 | المياة | | 831,200.000 | 1,814,400.000 | |
| | | | 0.000 | 2,645,600.000- | |
| | | 0.000 | 831,200.000 | 831,200.000- | 0.000 |

وزارة الصناعة والمعادن

الشركة العامة للصناعات المطاطيـة و الاطارات /مصنع اطارات الديوانية

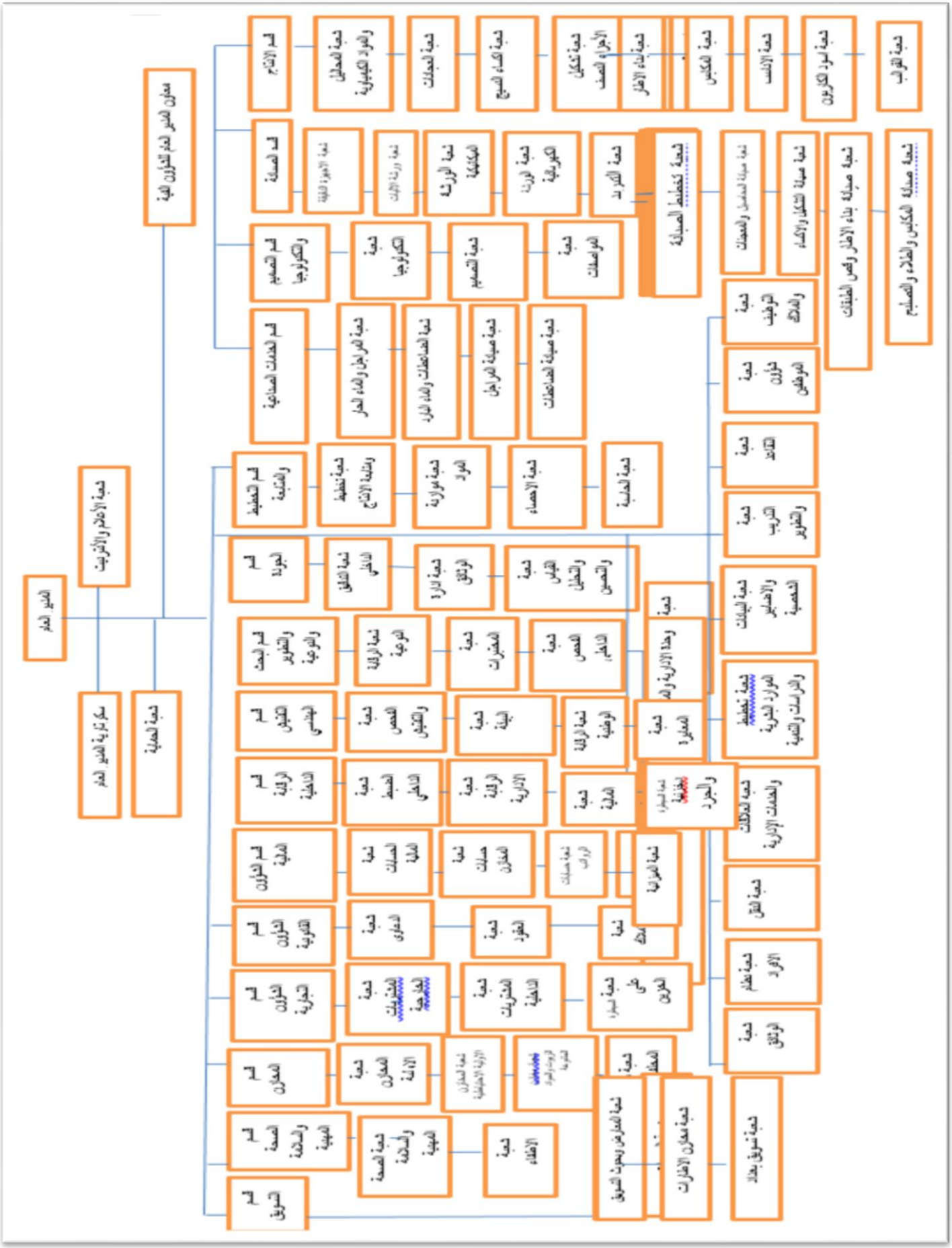
التاريخ : 2017/05/10

*ميزان المراجعة الرئيسي / كافة المستويات*

**للفترة من الشهر 01 الى الشهر 12 للسنة 2016**

| رقم الحساب | اسم الحساب | الرصيد الافتتاحي | حركة بداية الفترة | الحركة الشهرية | الرصيد لتاريخه |
|---|---|---|---|---|---|
| 3211 | المواد والخامات الاوليه | | 911,615,875.509 | 168,698,031.897 | |
| | | | 96,546.000- | 1,080,217,361.406- | |
| | | 0.000 | 911,519,329.509 | 911,519,329.509- | 0.000 |
| 322 | الوقود والزيوت | | 114,381,810.000 | 9,495,948.019 | |
| | | | 0.000 | 123,877,758.019- | |
| | | 0.000 | 114,381,810.000 | 114,381,810.000- | 0.000 |
| 3221 | مواد نفطية | | 98,878,288.000 | 2,831,750.000 | |
| | | | 0.000 | 101,710,038.000- | |
| | | 0.000 | 98,878,288.000 | 98,878,288.000- | 0.000 |
| 3223 | زيوت وشحوم | | 15,503,522.000 | 6,664,198.019 | |
| | | | 0.000 | 22,167,720.019- | |
| | | 0.000 | 15,503,522.000 | 15,503,522.000- | 0.000 |
| 323 | الادوات الاحتياطية | | 86,615,718.038 | 11,684,301.997 | |
| | | | 275,000.000- | 98,025,020.035- | |
| | | 0.000 | 86,340,718.038 | 86,340,718.038- | 0.000 |
| 324 | مواد التعبئة و التغليف | | 2,364,262.785 | 172,897.304 | |
| | | | 0.000 | 2,537,160.089- | |
| | | 0.000 | 2,364,262.785 | 2,364,262.785- | 0.000 |

ملحق(6) الهيكل التنظيمي لمصنع إطارات ديوانية



# Abstract

The research problem revolves around the reliance of economic units on the traditional approach to managing and reducing cost, despite the presence of the modern approach represented by the strategic approach to managing and reducing cost, and as a result, the Iraqi economic units have borne the negative effects as a result of adopting the traditional approach, with other competing products.
Based on the above problem, the research aims to study two important techniques of strategic cost management, namely, the techniques of target cost and continuous improvement, which are commensurate with the requirements of the modern manufacturing environment, in a way that helps economic units in the implementation of competitive strategies.

For the purpose of achieving the objectives of the research, the Rubber and Tire Industries Company - Al-Diwaniyah Tire Factory was selected, specifically on the tire product for sizes (24-1200), if the targeted cost regulations and continuous improvement were applied by developing a specific methodology for applying the two techniques in a manner that is compatible with the environment in which the company under research operates. In order to assist them in implementing competitive strategies.

The research has reached a set of conclusions, the most prominent conclusions are that the target cost technique is one of the most important modern cost management tools that work to achieve the competitiveness of the economic unit and generate the profits desired by the economic unit by reducing production costs while maintaining quality, in addition to that the technology Continuous improvement is one of the pillars on which the economic unit depends in developing its performance by making small and increasingly small improvements for long periods in order to achieve better performance.
The research presented a set of recommendations, including the possibility of using the primary resources involved in the production of the framework with other origins and at cheaper prices. The results that help the company to continue successfully, and finally, the current research has helped to provide some scientific additions, by delving into the philosophical approach to the subject and linking its variables as well as expanding the application of the applied side.

**Republic of Iraq**

**Ministry of Higher Education and Scientific Research**

**University of** AL-Qadisiyah,

**College of Administration and Economics**

# Use of target cost and Continuous Improvement Techniques in the implementation Competitive Strategies(An applied study at the State Company for Rubber Industries - Diwaniyah Tire Factory

A THESIS

Submitted to the Council of College of Administration and Economic, University of AL-Qadisiyah, as Partial Fulfillment of the Requirements for the Obtaining Master's Degree in Accounting

***By***

***Sujood Faied Kathem Jassim***

***Supervised By***

***(Assis_prof_Dr_Ali ABdul-Hussain Hani AL-zamili)***

**2021 A.D** **AL-Qadisiyah** **1443 A.H**