

## Using strategic cost management to rationalize pricing decisions

### (applied research in Al Farouk General Contracting Company)

الباحثان / عز الدين حسن كاظم و محمد تعبان محمد

#### المستخلص

يهدف البحث الى توضيح مفهوم إدارة الكلفة الاستراتيجية لكونه نظام معاصر دخل الى ساحة البحث العلمي وبيان أهميته في إدارة التكاليف . وكذلك بيان اهم أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية وفقاً لتصنيف مصادر حديثة وتطبيق اداتين منها لتحقيق الهدف المرجو تحقيقه ، جاء ذلك بغية حل مشكلة تعاني منها الشركات العراقية عموماً وشركات المقاولات على وجه الخصوص وهي مشكلة ارتفاع تكاليف منتجاتها او خدماتها ويعود السبب الى استخدام النظم التقليدية في احتساب التكاليف وهذه النظم لا تتلائم مع متطلبات السوق المحلية او العالمية والمنافسة الشديدة فذلك يؤدي الى ارتفاع سعر المنتج او الخدمة وبالتالي تخسر منافستها السوقية لعدم كفاءتها بإدارة التكاليف بشكل سليم. توصل البحث الى ضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة والمطبقة على الشركة او مثيلاتها، وكذلك لا بد من السعي لربط أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بأهداف الشركة الاستراتيجية لتعزيز قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية .

#### Abstract

The research aims at clarifying the concept of strategic cost management as it is a contemporary system that entered the field of scientific research and its importance in cost management As well as to identify the most important strategic cost management tools according to the classification of modern sources and the application of two tools to achieve the goal to achieve, this was to solve the problem suffered by Iraqi companies in general and contracting companies in particular the problem of rising costs of their products or services and the reason for the use of traditional systems in the calculation of costs These systems do not meet the requirements of the local or global market and the intense competition, which leads to a high price of the product or service and thus lose its market competition for its inefficiency in managing costs properly.

The study concluded that the need to pay attention to research oriented towards the integration of cost management methods to serve the objectives of the company and applied to the company or the like, and also must seek to link strategic cost management tools with the company's strategic objectives to maximize the value of the company and enhance its competitiveness.

#### المقدمة

خلال العقود الأخيرة شهدت كثير من الشركات تغيرات دراماتيكية بسبب حدة المنافسة وتطور تكنولوجيا التصنيع وما ترتب عليها من ابتكارات تقنية متغيرة ، بالإضافة إلى قصر دورة حياة المنتجات مما ترتب عليه ضرورة البحث عن رغبات الزبائن ومن ثم إشباعها . وحتى تستطيع الشركات أن تعمل في ظل تلك البيئة المتغيرة والعمل على إرضاء زبائنهم،

عليها أن تكون قادرة على المنافسة ولن تكون كذلك إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة الهدف منها إدارة التكلفة وخلق قيمة للزبائن .

وبناءً على ذلك ، فقد بدأ الباحثين في أوائل الثمانينات للفت الأنظار إلى المشاكل التي تواجه البيئة الصناعية مثل زيادة المخزون وما يترتب عليه من تكاليف احتفاظ وتأمين وتكلفة فرصة بديلة وغيرها من التكاليف ، وانخفاض جودة المنتجات وما يترتب عليه من عدم القدرة على المنافسة ، مما مثل ذلك تحدي للمحاسبة الإدارية التقليدية ، فالتحدي الخاص بتحسين الأداء الصناعي يعتبر متغير ملائم بالنسبة للمحاسبة الإدارية حيث صممت النماذج والأساليب للمحاسبة الإدارية التقليدية على فروض ثبات واستقرار البيئة الصناعية وان عنصر عدم التأكد والتكاليف الثابتة يعتبران من العوامل الخارجية بالنسبة لتلك النماذج . وقد ثبت أن هذه الفروض غير واقعية، حيث وجد المديرون أنفسهم مسئولون عن التدخل بشكل كبير في العمليات الإنتاجية لتحسين الجودة وتخفيض وقت التسليم والإعداد وزيادة مرونة العمليات الصناعية ، وبالتالي فإن دور المحاسبة الإدارية لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات والقيام بالوظائف الإدارية بل تعدى ذلك إلى تسهيل وتطوير وانجاز استراتيجيات الإدارة ، ولتحقيق ما تقدم انقسم البحث الى جزئين ، الجزء الأول اختص بالجانب النظري والمفاهيمي لإدارة الكلفة الاستراتيجية وبيان اهم ادواتها واهميتها وأهدافها مع التركيز على اداتين هما الكلفة المستهدفة وتقنية التحسين المستمر لكي يتم تحقيق الهدف المرجو من قبل الشركة والباحثين ، اما الجزء الثاني فقد تمثل بالجانب العلمي وتطبيق هذين الاداتين وتم تخفيض الكلفة الحالية الى الكلفة المستهدفة او اقل منها بقليل .

#### ١- منهجية البحث

١-١ **مشكلة البحث** : بشكل عام ترغب الشركات صناعية كانت ام خدمية بتقديم سلعة او خدمة لكي تحصل على زيادة في سوق التنافس ، لكن في واقع الحال تعاني الشركات بارتفاع تكاليف منتجاتها او خدماتها ويعود السبب الى استخدام النظم التقليدية في احتساب التكاليف وهذه النظم لا تتلائم مع متطلبات السوق المحلية او العالمية والمنافسة الشديدة ذلك يؤدي الى ارتفاع سعر المنتج او الخدمة وبالتالي تخسر منافستها السوقية لعدم كفاءتها بإدارة التكاليف بشكل سليم .

١-٢ **فرضية البحث** : ان استعمال إدارة الكلفة الاستراتيجية يساعد في تخفيض تكاليف المنتجات او الخدمات وهذا يساعد في اتخاذ قرارات مناسبة في تسعير المنتجات او الخدمات .

١-٣ **أهمية البحث** : تكمن أهمية البحث في تطوير وتحسين نظم التكاليف التقليدية وإبراز تأثير تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية في إدارة التكاليف بشكل مناسب ودور هذه الإدارة في تسعير المنتجات لغرض الدخول الى سوق المنافسة والحصول على حصة سوقية ملائمة . ومعرفة اثر التقنيات الكفوية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية وارضاء الزبون وازافة قيمة للشركة وللمنتج .

١-٤ **هدف البحث** : يهدف البحث الى تحقيق الاتي :

١) توضيح مفهوم إدارة الكلفة الاستراتيجية لكونها نظام معاصر دخل الى ساحة البحث العلمي وبيان أهميته في إدارة التكاليف .

٢) بيان ما هي الأدوات التي تنضوي تحت مسمى إدارة الكلفة الاستراتيجية وتطبيق أهمها في تخفيض التكاليف لتحقيق الهدف المنشود .

٣) اشعار لصناع ومتخذي القرار في الشركات بخصوص استعمال إدارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في دقة المعلومات التي تتضمنها التقارير الكفوية التي تقدم لهم .

#### ١-٥ حدود البحث :

١- الحدود المكانية : تمثلت عينة البحث في شركة الفاروق العامة للمقاولات الانشائية.

٢- الحدود الزمانية : انحصرت فترة البحث على البيانات المالية والكفوية والتقارير للفترة بين ٢٠١٦/٥/١ - ٢٠١٦/١٠/١

#### ٢-المبحث الثاني : الجانب النظري

##### ٢, ١ إدارة الكلفة الاستراتيجية

**تمهيد :** سيبين البحث في هذا المحور المفاهيم الفلسفية والفكرية لإدارة الكلفة الاستراتيجية وأهميتها وأهدافها وكيف تساهم في تخفيض التكاليف عن طريق تقنياتها المتعددة التي سوف نحصرها وفقاً لرأي أشهر علماء المحاسبة .

##### ٢, ٢ المفهوم

إن اتخاذ القرار الذي يؤثر على الوضع التنافسي طويل الأجل للشركة يجب أن ينظر صراحة في العناصر الاستراتيجية للقرار. وأهم العناصر الاستراتيجية للشركة هي نموها وبقائها على المدى الطويل. وهكذا، فإن اتخاذ القرارات الاستراتيجية هو الاختيار بين الاستراتيجيات البديلة بهدف اختيار استراتيجية أو استراتيجيات، التي توفر للشركة مع ضمان معقول للنمو على المدى الطويل والبقاء على قيد الحياة. والمفتاح لتحقيق هذا الهدف هو الحصول على ميزة تنافسية. **إدارة الكلفة الاستراتيجية** هي استخدام بيانات الكلفة لتطوير وتحديد استراتيجيات متفوقة من شأنها أن تنتج ميزة تنافسية مستدامة. ( Hansen & Mowen , ٢٠٠٦ : ٤٨٧ )

إن إدارة الكلفة الاستراتيجية هي تقنيات ظهرت حديثاً لمساعدة المديرين في قياس ورقابة التكاليف بشكل أدق ، وطبقت هذه التقنيات استجابة لبيئة الأعمال الحديثة المعقدة ، وعمل هذه التقنيات هو القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتصميم أكثر كفاءة لعمليات التصنيع. ( Edmond, et al. , ٢٠١١ : ٢١٦ )

كثيراً ما نسمع رجال الأعمال يستخدمون مصطلح **إدارة الكلفة**. ولسوء الحظ، فإن هذا المصطلح ليس له تعريف موحد. نحن نستخدم إدارة التكاليف لوصف منهج وأنشطة المديرين لاستخدام الموارد لزيادة القيمة للزبائن وتحقيق الأهداف التنظيمية. وتشمل إدارة الكلفة قرارات مثل ما إذا كان ينبغي الدخول إلى أسواق جديدة، وتنفيذ عمليات تنظيمية جديدة، وتغيير تصاميم المنتجات. وتساعد المعلومات المستمدة من نظم المحاسبة المديرين على إدارة التكاليف، ولكن المعلومات والنظم المحاسبية نفسها ليست إدارة التكاليف. ( Horngren, et al. , ٢٠١٢ : ٤ )

إن نظام إدارة الكلفة مهتم أساساً بإنتاج مخرجات لمستخدمي المعلومات الداخلية وذلك باستخدام المدخلات والعمليات المطلوبة لتلبية أهداف الإدارة ، ولا يرتبط نظام إدارة الكلفة بمعايير مفروضة من الخارج وإنما تحدد معايير خاصة بهذه التقارير عن طريق إدارة الشركة. ( Hansen, et al. , ٢٠٠٩ : ٥ )

كما عرفها (El-kelety , ٢٠٠٦ :١٣٩) بانها اطار قادر على دمج جميع الجوانب ذات الصلة من حيث إدارة الكلفة للتغلب على اكثر الصعوبات ، حيث تعتبر إدارة مهمة للمنشأة وتضم العديد من المهمات . وانها لا تقتصر فقط على الاهتمام بعنصر التكلفة بتخفيضه او الرقابة عليه بل يشمل الاهتمام باستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بغرض اتخاذ القرارات واستخدام أساليب إدارة الكلفة لتخفيض الكلفة وتحسين الموقف الاستراتيجي للمنشأة ولذلك تعتبر معلومات الكلفة عنصر أساسي في تحقيق نجاح المنشأة وتعظيم قدرتها التنافسية .

وعرف (El-dyasty , ٢٠٠٧ :٤) إدارة الكلفة الاستراتيجية بانها مجموعة من الأدوات لتوليد معلومات تخص التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على مستوى المديين القصير والطويل من اجل مساعدة الإدارة في تقديم المنتجات والخدمات بفاعلية وكفاءة ، وكذلك تعتبر نظام معلومات يتم من خلاله توفير معلومات لتحقيق الأهداف الاستراتيجية خلال مراحل الإدارة الاستراتيجية .

سنيين معنى الاستراتيجية لان اغلب الكتاب والمؤلفين يطلقون عليها إدارة الكلفة بدلا من إدارة الكلفة الاستراتيجية وهي عبارة عن تفكير ابداعي وتكاملي ، أي القدرة على تحديد وحل المشكلات من وجهة نظر متعددة الوظائف ، وغالبا ما تحدد وظائف الاعمال على انها التسويق والإنتاج والتمويل والمحاسبة والرقابة ، وبدلا من عرض المشكلة كمشكلة انتاج او تسويق او مشكلة مالية ومحاسبية يتم حلها عن طريق عرض متعدد الوظائف لتلك المشكلة وبشكل تكاملي يجمع المهارات من جميع الوظائف في وقت واحد ، والنهج التكاملي ضروري في بيئة ديناميكية وتنافسية ، وتركيز اهتمام الشركة على تلبية احتياجات الزبائن ، وجميع موارد الشركة من جميع الوظائف توجه الى هذا الهدف . (Blocher , et al. , ٢٠١٠ :٦)

## ٣,٢ اهداف نظام إدارة الكلفة

ويوفر نظام إدارة التكاليف معلومات عن ثلاثة أهداف عامة هي: (Hansen, et al. , ٢٠٠٩ :٥)

١. **كلفة المنتجات والخدمات، وغيرها من الأهداف التي تهم الإدارة:** وتعتمد متطلبات المعلومات اللازمة لتحقيق هذا الهدف على طبيعة الهدف الذي يجري حساب تكاليفه. على سبيل المثال، هناك حاجة إلى تكاليف المنتج المحسوبة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAB) لتقييم المخزون في الميزانية العمومية وحساب كلفة البضاعة المباعة في كشف الدخل. وتشمل تكاليف المنتج هذه تكلفة المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة . وفي حالات أخرى، قد يرغب المديرون في معرفة جميع التكاليف المرتبطة بالمنتج لأغراض تحليل الربحية الحالية والاستراتيجية. وإذا كان الأمر كذلك، فقد تكون هناك حاجة إلى معلومات إضافية عن التكاليف فيما يتعلق بتصميم المنتجات وتطويرها وتسويقها وتوزيعها.

١. **التخطيط والرقابة:** وتستخدم معلومات التكلفة أيضا للتخطيط والرقابة. وينبغي أن يساعد المديرين على اتخاذ قرار بشأن ما ينبغي القيام به، ولماذا ينبغي القيام به، وكيف ينبغي عمله، ومدى نجاحه. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام المعلومات المتوقعة المتعلقة بالإيرادات والتكاليف لمنتج جديد كمدخل في تحديد التكاليف المستهدفة. وفي هذه المرحلة، قد تغطي الإيرادات والتكاليف المتوقعة كامل عمر المنتج الجديد. وبالتالي، فإن التكاليف المتوقعة للتصميم والتطوير والاختبار والإنتاج والتسويق والتوزيع والخدمات ستكون معلومات أساسية.

٣- **اتخاذ القرارات :** فإن معلومات التكلفة تعد مدخلاً حاسماً للعديد من القرارات الإدارية. على سبيل المثال، قد يحتاج المدير إلى تقرير ما إذا كان سيواصل تصنيع جزء داخليا أو شرائه من مورد خارجي. وفي هذه الحالة، يحتاج المدير إلى معرفة تكلفة المواد والأجور والموارد الإنتاجية الأخرى المرتبطة بتصنيع الجزء وأي من هذه التكاليف سوف تتلاشى

إذا لم يعد المنتج ينتج. وهناك حاجة أيضا إلى معلومات تتعلق بتكلفة شراء الجزء ، بما في ذلك أي زيادة في تكلفة الأنشطة الداخلية مثل استلام وتخزين البضائع.

### ٣,٢ وظائف المحاسبة الإدارية

المحاسب الإداري يطور ويحسن معلومات إدارة الكلفة ويوصلها الى المدير المالي والمدراء والى فريق العمل لكي يتم دراستها للتنافس والنجاح ، وهذه المعلومات تقدم الى كل من الوظائف الاتية : ( Blocher , et al. , ٢٠١٠ : ٤ )

١-الإدارة الاستراتيجية: هناك حاجة إلى معلومات إدارة الكلفة لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة بشأن اختيار المنتجات وطرق التصنيع وتقنيات التسويق وقنوات التوزيع ، وتقييم ربحية الزبائن وغيرها من القضايا طويلة الأجل.

٢-التخطيط واتخاذ القرار: وهناك حاجة إلى معلومات عن إدارة التكاليف لدعم القرارات المتكررة المتعلقة باستبدال المعدات، وإدارة التدفق النقدي، وشراء المواد الخام، وجدولة الإنتاج، والتسعير .

٣-الإدارة والرقابة التشغيلية: وهناك حاجة إلى معلومات عن إدارة التكاليف لتوفير أساس عادل وفعال لتحديد العمليات غير الفعالة ومكافأة وتحفيز المديرين الأكثر فعالية.

٤-اعداد التقارير المالية: ويلزم توفير معلومات عن إدارة التكاليف لتوفير محاسبة دقيقة للمخزون والأصول الأخرى، امتثالاً لمتطلبات الإبلاغ، لإعداد التقارير المالية واستخدامها في المهام الإدارية الثلاث الأخرى.

### ٢,٤ اقسام نظام إدارة الكلفة

تنقسم إدارة الكلفة الاستراتيجية الى قسمين وهما : ( Hansen, et al. , ٢٠٠٩ : ٥-٦ )

١/نظام محاسبة التكاليف: هو نظام فرعي لإدارة التكاليف تهدف إلى تحديد تكاليف المنتجات والخدمات واهداف أخرى في التكاليف على النحو المحدد من قبل الإدارة. وبالنسبة للتقارير المالية الخارجية، يجب أن يحدد نظام محاسبة التكاليف تكاليف المنتجات من أجل تقدير قيم المخزون بأنواعه الثلاثة وتحديد كلفة البضاعة المباعة. وعلاوة على ذلك، يجب أن تتفق هذه المهام مع القواعد والاتفاقيات التي وضعها المجلس الأعلى للتعليم ومجلس معايير المحاسبة المالية. ولا تقتضي هذه القواعد والاتفاقيات أن تكون جميع التكاليف المخصصة للمنتجات الفردية مرتبطة سببياً باستهلاك الموارد الإنتاجية من جانب المنتجات الفردية. وبالتالي، فإن استخدام مبادئ المحاسبة المالية لتحديد تكاليف المنتج قد يؤدي إلى الإفراط في الإفراط في الإفصاح عن تكاليف المنتجات الفردية.

٢/نظام الرقابة التشغيلية: وهو النظام الفرعي الثاني لإدارة التكاليف مصمم لتوفير تغذية عكسية دقيقة وفي الوقت المناسب فيما يتعلق بأداء المديرين وغيرهم بخصوص تخطيط أنشطتهم ومراقبتها. وتتعلق الرقابة التشغيلية بما ينبغي القيام به من أنشطة وتقييم مدى أدائها. وهو يركز على تحديد فرص التحسين والمساعدة على إيجاد سبل لتحسينها. ويوفر نظام الرقابة التشغيلية الجيد معلومات تساعد المديرين على الاشتراك في برنامج التحسين المستمر لجميع جوانب أعمالهم التجارية.

## ٢-٥ أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية

تعد إدارة التكلفة من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل او بمفردها (أي أداة واحدة) بهدف دعم الميزة التنافسية للشركة وتحقيق ادارة سليمة للتكاليف ، وتم اختيار عشرة ادوات وفقاً لتصنيف (Blocher, et al. , ٢٠١٠ : ١٠) وهي كما يأتي :

١- **الكلفة المستهدفة:** طور المهندسون اليابانيون في الستينات نهجاً يسمى الكلفة المستهدفة لمساعدتهم على النظر في تكاليف التصنيع في وقت مبكر من قرارات التصميم. تساعد الكلفة المستهدفة المهندسين على تصميم منتجات جديدة تلبي توقعات الزبائن والتي يمكن تصنيعها بكلفة مرغوب بها . إن التكاليف المستهدفة هي احدى طرق المحاسبة الادارية الهامة لخفض التكاليف خلال مرحلة تصميم دورة حياة المنتج، والتي يمكن أن تساعد بشكل صريح في إدارة التكاليف الإجمالية لدورة الحياة. (Atkinson et al. , ٢٠١٢ : ٣٥٦)

ان التغيرات في بيئة الأعمال لفتت نظر الادارة الى فكرة التأثير وتخفيض كلفة المنتج بالتحديد اثناء مرحلة التخطيط والتصميم ، وان زيادة الدخل معيار يشير الى تحسين المستوى المعاشي للمجتمع ، واصبح الزبائن اكثر تطور وتوقع من قبل وفي بحث متواصل عن المنتج الافضل والاحدث وأصبحت دورة حياة المنتج اقصر فضلاً عن نمو المنافسة وضعف الارباح هذين العاملين الاكثر ضغط على الشركات ولغرض مواجهة تلك التغيرات اعتمدت الكلفة المستهدفة طريقة جديدة لتخطيط الكلفة وتحليل القيمة (EL-Kelety, ٢٠٠٦: ٣٧٩)

### المبادئ الرئيسية للكلفة المستهدفة

وتشمل الكلفة المستهدفة ستة مبادئ وهي كما يأتي : (Hilton, ٢٠١١ : ٦٥٩)

أ- السعر يقود الكلفة : تحدد الكلفة المستهدفة من خلال تحديد السعر الذي يمكن عنده بيع المنتج في السوق بعد طرح الربح المستهدف، وتصاغ معادلة الكلفة المستهدفة بالاتي:

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

ب- التركيز على الزبائن : لكي تكون ناجحاً في تطبيق الكلفة المستهدفة يجب على الإدارة ان تستمع الى الزبائن لكي تعرف ما المنتجات التي يريدونها ؟ وما الميزات المهمة بالمنتج ؟ مدى استطاعتهم بدفع مقابلته ، لدى على الإدارة ان تسعى جاهدة لكي تحصل على ملاحظات الزبائن ومن ثم يجب ان تكون المنتجات مصممة لتلبية طلباتهم.

ج- التركيز على تصميم المنتج: هندسة التصميم هي عنصر أساسي في التكاليف المستهدفة، لذا يجب على المهندسين تصميم المنتج من الألف إلى الياء بحيث يمكن إنتاجه بتكلفته المستهدفة، ويشمل هذا نشاط التصميم تحديد المواد الخام والمكونات لاستخدامها وكذلك الاجور والآلات، وعناصر أخرى من عملية الإنتاج.

ج- فرق متعددة الوظائف: يتطلب تصنيع منتج بتكلفة مستهدفة أو أقل منها مشاركة أشخاص من وظائف مختلفة كثيرة في المنظمة: أبحاث السوق والمبيعات وهندسة التصميم والمشتريات وهندسة الإنتاج وجدولة الإنتاج ومناولة المواد وإدارة التكاليف. ويمكن للأفراد من جميع هذه المجالات المتنوعة من الخبرة أن يقدموا مساهمات رئيسية في عملية تحديد التكاليف المستهدفة. وعلاوة على ذلك، " ان فريق متعدد الوظائف ليس مجموعة من المتخصصين الذين يساهمون بخبراتهم ثم يغادرون؛ بل يكون مسؤول عن المنتج بأكمله ".

د- تكاليف دورة الحياة: عند تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، يجب أن يكون المحللون حذرين لدمج جميع تكاليف دورة الحياة للمنتج. وتشمل هذه التكاليف تكاليف تخطيط المنتجات والتصميم الأولي والتصميم التفصيلي والاختبار والإنتاج

والتوزيع وخدمة الزبائن. وتميل النظم التقليدية لحساب التكاليف إلى التركيز فقط على مرحلة الإنتاج ولم تولي اهتماما كافيا لتكاليف دورة الحياة الأخرى للمنتج.

هـ-توجه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان تكون الكلفة المتوقعة لمنتج جديد أعلى من الكلفة المستهدفة، ثم تبذل جهود للقضاء على التكاليف غير ذات القيمة المضافة من أجل خفض الكلفة المتوقعة .

٢)التحسين المستمر: هو نظام يوفر البيانات المرتبطة بدعم أنظمة الإنتاج الرشيق ، تركز كلفة التحسين المستمر على تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج ، وهي تقنية يابانية تعمل على ادخال تحسينات على العملية الإنتاجية بمبالغ صغيرة .وان هدفه هو ضمان المنتج يلبي او يتجاوز متطلبات الزبائن من حيث الجودة والوظائف والاسعار من اجل المنافسة . ( Atkinson , et al. , ٢٠١٢ : ٢٧٣ )

التحسين المستمر (كلفة كايزن kaizen) هي تقنية مأخوذة من ممارسات الإدارة اليابانية. وهذا يعني إجراء تحسينات من خلال مبالغ صغيرة متكررة بدلاً من إجراء تغييرات كبيرة على فترات أطول. والهدف من حساب تكلفة كايزن هو خفض التكاليف المتغيرة دون مستوى التكلفة في فترة الأساس. وهو يقوم على الرأي القائل بأن لا شيء على الإطلاق كامل لذلك سيكون هناك دائما بعض الطرق لإجراء تحسينات صغيرة . ومن ضمن ثقافة المنظمة أن يتم تشجيع جميع الموظفين على تحديد وتنفيذ التحسينات الصغيرة التي تقلل من التكاليف. ( Weetman, ٢٠١٠ : ٤٩٠ )

ويقول (Zimmerman, ٢٠١١ : ٥٦٢) ان كلفة التحسين المستمر هي مخطط مكافح جدا لخفض التكاليف. وعادة ما يتبع التكلفة المستهدفة، والتي يتم تنفيذها في حين أن المنتج لا يزال في مرحلة التطور. وبمجرد أن يتم تصنيع المنتج، وكلفة كايزن تسعى إلى إيجاد المزيد من فرص خفض التكاليف باستمرار.

الجدول الاتي يوضح أوجه المقارنة بين اداتين من أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية وهما الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر (Kinney & Raiborn, ٢٠١١ : ٧٩٤)

وجه المقارنة	الكلفة المستهدفة	التحسين المستمر
التعريف	طريقة إجرائية لتحديد اقصى كلفة مسموح بها لمنتج مقترح يمكن تحديدها، بافتراض هامش ربح مستهدف محدد	تفويض لخفض التكاليف، وزيادة جودة المنتج، و / أو تحسين عمليات الإنتاج من خلال جهود التحسين المستمر
الاستخدام	منتجات جديدة	المنتجات الحالية
وقت الاستخدام	مرحلة التطوير (تشمل التصميم)	مراحل الإنتاج الأولية
كيف يستخدم	يعمل على نحو أفضل عن طريق السعي إلى هدف خفض التكاليف المحددة؛ وتستخدم معايير الإنتاج الأصلي .	يعمل على نحو أفضل عن طريق السعي إلى هدف خفض التكاليف محددة؛ لكن تتكامل التخفيضات في معايير الإنتاج الأصلي للحفاظ على التحسينات وتوفير تحديثات جديدة.
لماذا تستخدم	إمكانات كبيرة للغاية للحد من التكاليف لأن ٨٠٪ إلى ٩٠٪ من تكاليف المنتج هي جزء لا يتجزأ في المنتج خلال مراحل التصميم والتطوير	إمكانات محدودة لخفض تكلفة المنتجات الحالية، ولكن يمكن أن توفر معلومات مفيدة للجهود المستقبلية للتكلفة المستهدفة.
التركيز	جميع مدخلات المنتج (المواد والعمل، والمصروفات الصناعية) وكذلك عمليات الإنتاج وسلسلة التجهيز	يعتمد على المجالات التي ستكون فيها الجهود الأكثر فاعلية في خفض تكاليف الإنتاج؛ تبدأ عادة مع المكون الأكثر تكلفة و (في الشركات أكثر نضجا) ينتهي مع مكونات المصروفات العامة

٣) إدارة الجودة الشاملة: تسعى العديد من المنظمات تطبيق ادارة الجودة الشاملة وذلك لتعزيز فاعلية وكفاءة

العمليات وانها عبارة عن فلسفة ادارية ثنائية الابعاد:-

١- فلسفة حل المشاكل المنهجية التي تشجع العاملين لتحقيق انتاج خالي من العيوب.

٢- التزام تنظيمي لتحقيق رضى العملاء

ان العنصر الرئيسي لادارة الجودة الشاملة هو التحسين المستمر حيث تكون عملية مستمرة من خلالها يسعى العاملون للقضاء على الضياعات وتقليل وقت الاستجابة وتقليل العيوب وتبسيط تصميم وتسليم المنتجات والخدمات للعملاء. وان الجودة هي مفتاح لقدرة الشركة الحصول

على العملاء والاحتفاظ بهم. وان الجودة لا تعني دائما الافضل , لان ملعقة مصنوعة من الفضة هي ذات جودة اعلى من ملعقة مصنوعة من البلاستيك لان الزبائن على استعداد تام لاستخدام الملاعق البلاستيكية.

(Edmonds&Tsay, ٢٠١١: ٢٤)

وان التكاليف التي تتكبدها الشركات لضمان مطابقة الجودة في منتجاتها يمكن تصنيفها الى اربع فئات :- (١) الوقاية

(٢) التقييم ، (٣) الفشل الداخلي ، (٤) الفشل الخارجي

ان الشركات تتحمل تكاليف الوقاية لتجنب المنتجات غير المطابقة وتتحمل تكاليف التقييم لتحديد المنتجات غير المطابقة المنتجة بالرغم من تكلفة الوقاية , وتنتج تكاليف الفشل عن تصحيح عيوب قبل وصول المنتج الى العميل اما تكاليف الفشل الخارجية تنتج من تسليم منتجات معيبة للعملاء. ولأن تكاليف الوقاية والتقييم هي تقدير للسلطة الادارية وغالبا ما تسمى بالتكاليف الطوعية اي ان الادارة تختار كم تنفق على هذه التكاليف في المقابل لا تسيطر الادارة مباشرة على تكاليف الفشل مثل تكلفة العملاء الغير راضين على المنتجات . وعلى الرغم من ان تكاليف الفشل غير قابلة للتحكم بصورة مباشرة فهي تتعلق بالتكاليف الطوعية كلما زادت التكاليف الطوعية انخفضت تكاليف الفشل .

(Edmonds&Tsay, ٢٠١١: ٢١٦)

٤) سلسلة القيمة: تتضمن سلسلة القيمة جميع الانشطة التي تضيف قيمة لمنتجات او خدمات الشركة ان الشركات

تسعى الى تحسين الجودة وتقليل او ازالة العيوب و التالف . (Horngren , et al. , ٢٠١٢ : ٧٧٧)

ولضمان الميزة التنافسية يجب ان تكون المنظمة قادرة على اداء الانشطة الرئيسية بشكل افضل من منافسيها وهذا يعني اما على المنظمة الحصول على تكاليف اقل من منافسيها او التميز عن المنظمات بطرق اخرى . وتحديد هذه الطرق التي يمكن عن طريقها تحقيق ميزة تنافسية وهذا يساعد لتحليل العمليات الى أنشطة يخلق سلسلة من الأنشطة وهذا التسلسل معروف باسم سلسلة القيمة وهنا خمس أنشطة رئيسية في سلسلة القيمة واربعة غير رئيسية ، الأنشطة الرئيسية هي ( المدخلات والعمليات والمخرجات والتسويق وخدمات ما بعد البيع ) اما الأنشطة الثانوية فهي (البنية التحتية والموارد البشرية والتكنولوجيا والمجهزين) يطبق تحليل سلسلة القيمة بالقدر الذي يوفر تقديم خدمة الى الشركات والمصنعين و, مقدمي الخدمات ببساطة يمتلكون سلسلة من الأنشطة التي تؤدي الى توفير الخدمات الى عملائها وتحليل هذه الأنشطة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة الى الزبون لان كل حلقة في سلسلة القيمة نشاط يتحمل تكاليف وبالتالي سيؤثر على الارباح. وان الزبون يكون مستعد للدفع مقابل الأنشطة التي تضيف قيمة فقط . ان الشركات المتفوقة على منافسيها يجب ان تتضمن سلسلة القيمة لها التميز بالتكلفة او التميز بالمنتج او بجودة المنتج عن منافسيها ولتحقيق ميزة التكلفة يجب ربط التكاليف بكل حلقة في سلسلة القيمة

لتحديدها وفحصها لمعرفة ما اذا يمكن حذفها او تخفيضها. اما تحقيق التميز بالمنتج يجب عليها تحقيق التفرّد في جزء واحد على الاقل من سلسلة القيمة. (Atrill & McLaney , ٢٠٠٩ : ٣٣٠)

**٥) الكلفة على أساس النشاط:** ان التكاليف مهمة في تحديد اسعار المنتجات واتخاذ القرارات ,لان القرارات غير الدقيقة تؤدي الى اسعار غير دقيقة و لقياس التكاليف بشكل ادق تستخدم بعض الشركات التكاليف القائمة على النشاط عن طريق تحديد تكاليف ونفقات الانشطة ثم تحميلها على المنتجات . ان التكلفة على اساس النشاط مفيدة بشكل عند عمليات التصنيع التي تتطوي على مبالغ كبيرة من النفقات العامة للمصنع, وفي مثل هذه الحالة فأن نظم تخصيص التكاليف التقليدية على اساس الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة , تكاليف ساعات العمالة المباشرة قد تؤدي الى تخصيص غير دقيق في التكاليف وهذا يؤدي الى تشوه تكاليف المنتج وبالتالي تشوه اسعار هذه المنتجات. (Hansen, et al. , ٢٠٠٩ : ٨٥)

وبشكل عام فان نظام التكاليف على اساس النشاط هو مدخل لتخصيص التكاليف غير المباشرة. وبشكل اكثر تحديدا فان تخصيص التكاليف على اساس النشاط في مجتمعات تكلفة ثم تخصص هذه مجتمعات التكاليف على الانشطة لتحمل هذه الانشطة على المنتجات او الخدمات عن طريق محركات التكلفة اي عن طريق السبب او النتيجة ان المنطق وراء تخصيص تكلفة ABC بسيط وهو المنتجات تستهلك انشطة والانشطة تستهلك موارد . (Wild&Shaw, ٢٠١٠: ١٥٣)

**٦) كلفة دورة حياة المنتج:** الانتاج هو مرحلة واحدة فقط من دورة حياة المنتج لان دورة حياة المنتج تبدأ من البحث الاولي والتطوير وتنتهي الى دع العميل وقد تختلف فترة دورة حياة المنتجات لان محرك المركبات تأخذ فترة طويلة عكس لعب الاطفال او الازياء والملابس التي تكون اقل من سنة ولحساب تكاليف دورة حياة المنتج فان المديرين يقدرون الايرادات والتكاليف من البحث والتطوير الى دعم العملاء النهائي . تكاليف دورة الحياة وهي التكاليف التي يتحملها المنتج من البداية الى النهاية والاضمحلال. وتوفر تكاليف دورة حياة المنتج معلومات هامة للتسعير بالنسبة لبعض المنتجات مثل الالكترونيات وخاصة المنتجات التي تأخذ فترة طويلة نسبيا قبل التصنيع وتبرز اهميتها في تحديد السعر الذي سيغطي جميع التكاليف في دورة الحياة ( Maher , et al. , ٢٠٠٨: ٢٢٥ )

وذلك لان المنتج يبدأ في تحمل التكاليف قبل ان يكون في السوق بفترة طويلة حيث ان دورة الحياة تبدأ من الافكار الاولية حول المنتج حتى النهاية من حياتها , وتكون المراحل الاولية ذات اهمية خاصة لان نسبة كبيرة من التكلفة الاجمالية للمنتج يتحملها المنتج في مرحلة التطوير لذلك وعندما يتم التخطيط لمنتج جديد يجب اعداد ميزانيه دورة الحياة: وتشمل تكاليف دورة الحياة التي ستحتويها هذه الميزانية على خمس أنواع من التكاليف وهي ( تكاليف التطوير وتكاليف التصميم وتكاليف التصنيع وتكاليف التسويق وتكاليف التوزيع) وتصبح هذه التكاليف ذات اهمية خاصة عندما تكون دورة حياة المنتج نسبية بذلك يجب ان تسترد جميع هذه التكاليف خلال فترة زمنية قصيرة, ولذلك المديرين يحتاجون للتأكد من ان ايرادات المبيعات المكتسبة على مدى العمر المتوقع من المنتج سوف تغطي تكاليف بدء التشغيل وكذلك التصنيع والخدمة (Weetman, ٢٠١٠: ٤٨٩)

**٧) المقارنة المرجعية:** المقارنة المرجعية هو نشاط تجاري مستمر للمنظمة وهي طريقة اخرى لتحسين الاداء المالي ومعلومات عن معدلات اداء الانشطة. وهي ايضا نهج منظم لتحديد الانشطة مع اكبر مجال للتحسين, لأنه يقوم على مقارنة اداء المنظمة مع اداء منظمة اخرى مماثلة معروفة بأدائها المتميز . فإذا كان جزء معين من المنظمة كان بأداء

ضعيف او اقل من المنظمة الاخرى يمكن للمديرين ان يستهدفوا هذا الجزء للتحسين. ( : ٢٠١١ , Noreen, et al. , ٢٥٨)

المقارنة المرجعية مدخل لتحديد الانشطة مع اوسع مجال للتحسين في القطاع العام على سبيل المثال العديد من المنظمات قد شكلت مرجعيات لتحديد الضعف او عدم الكفاءة في الانشطة. (Coombs et al. , ٢٠٠٥:١٣٤)

حيث تمكن بطاقة الاداء المتوازن الشركة من تحديد ما اذا كانت تقوم بذلك التحسين المستمر في عملياتها ولكن لضمان نجاحها يجب على الشركة مقارنة ادائها مع شركات مماثلة في نفس الصناعة، والمقارنة المرجعية هي تقنية لتحديد الميزة التنافسية للشركة من خلال مقارنة ادائها مع اقرب منافسيها وفق معايير هي مقاييس لأفضل الممارسات في الصناعة. (Crosson&Needles, ٢٠١١:٢٢)

**٨) نظرية القيود:** الهدف من نظرية القيود زيادة مساهمة الانتاجية بينما هناك انخفاض وتناقص في الاستثمارات وتكاليف التشغيل، وتركز نظرية القيود على ادارة الاختناقات باعتبارها المفتاح لتحسين اداء النظام ككل وتركز على تحقيق اقصى قدر من المساهمة الانتاجية ، وهناك ثلاثة طرق تحقق من خلالها الشركة ربحاً تشغيلياً عندما تواجه اختناقات في العملية الإنتاجية او لا تواجه والطرق هي كما يأتي : (Bhimani et al. , ٢٠٠٨:٧١٢)

١- مساهمة الانتاجية :- هي ايراد المبيعات - تكاليف المواد المباشرة .

٢- الاستثمارات (الاسهم):- هي ما يعادل تكاليف المواد والانتاج تحت التشغيل ومخزن السلع الجاهزة وتكاليف البحث والتطوير وتكاليف المباني والمعدات.

٣- تكاليف التشغيل، التي تساوي جميع تكاليف التشغيل (بخلاف المواد المباشرة) التي تحملتها في مساهمة الإنتاجية. وتشمل تكاليف التشغيل المرتبات والأجور والإيجار والمرافق والاندثار .

وتستخدم نظرية القيود خمس خطوات لتحقيق هدفها المتمثل في تحسين اداء المنظمة وسيتم تلخيص هذه الطرق كما يأتي : (Hansen, et al. , ٢٠٠٩ :٧٧٨)

أ. تحديد قيود المنظمة.

ب. استغلال قيود المنظمة .

ج. متابعة كل شيء في القرارات المتخذة في الخطوة ٢ .

د. رفع القيود الملزمة للمنظمة .

هـ. تكرار العملية بقيد جديد يظهر للحد من الناتج.

**٩) بطاقة الأداء المتوازنة :** هي ترجمة لمهام المنظمة واستراتيجيتها الى مجموعة شاملة من مقاييس الاداء الى توفير اطار للتنفيذ وان بطاقة الاداء المتوازن لا تسلط الضوء على تحقيق الاهداف المالية لأنها تسلط الضوء على الاهداف غير المالية التي يجب ان تحققها من اجل تحقيق اهدافها المالية ، ان مقاييس بطاقة الاداء المتوازن هي اربع منظورات رئيسية:-

**أ/ المنظور المالي:-** ويتضمن المنظور المالي في بطاقة الاداء المتوازن الاهداف والمقاييس التي تمثل مقاييس الاداء المالي مثل الدخل التشغيلي و العائد على الاستثمار وتشير استراتيجية الشركة وتنفيذها ونجاحها من خلال زيادة المساهمين ويحسن اداء الشركة المالي من خلال اساسين هما تحسينات الانتاجية ونمو

الايرادات(Atkinson&Kaplan: ٢٠١٢، ٢٦)

ب/ **منظور العملاء:** - منظور العملاء يجب ان يصف كيف تقوم الشركة في جذب العميل وتعميق العلاقات مع العملاء المستهدفين عن طريق التميز على المنافسين . منظور العملاء يعكس قلب الاستراتيجية والذي يجب ان يحتوي على اهداف ومقاييس توضح كيفية تمثل الاستراتيجية من خلال اداء الشركة مع العملاء المستهدفين كما يجب ان تمثل الاستراتيجية عن طريق مزيج من مميزات المنتج والخدمات وتلبية احتياجات العملاء افضل من المنافسين. ( Bhimani , et al. , ٢٠٠٨:٧٧٦ )

ج/ **منظور العمليات:** - وتعكس عن طريق الاهداف والمقاييس المالية والعملاء :حيث تعطي هذه المقاييس والاهداف صورة واضحة عن ما تعتره تقديمه للمساهمين والعملاء وتحديد كيف تنفذ الاستراتيجية من خلال العمليات الرئيسية وهما انشاء وتقديم قيمة للزبون وتحقيق وتحسين الإنتاجية للاهداف المالية . (Bhimani , et al. , ٢٠٠٨:٧٧٦ )

د/ **التعلم والنمو:** -التعلم والنمو هو المنظور الرابع من بطاقة الاداء المتوازن ، والذي يحدد اهداف العاملين و تكنولوجيا المعلومات والذي سيحفز التحسين في مختلف اهداف العمليات. ومن منظور التعلم والنمو في بطاقة الاداء المتوازن تهدف الى التحسين في الاصول غير الملموسة والموارد البشرية وتكون لو جيا المعلومات والثقافة التنظيمية و الاهداف الرئيسية لمكونات منظور التعلم والنمو هي الموارد البشرية والمعلومات التكنولوجية والثقافة التنظيمية. (Atkinson, et al. , ٢٠١٢:٣٦)

١٠) **المحاسبة الرشيقة :** العديد من الشركات تقوم بتغيير عملياتها التجارية للتركيز على العملاء كما هو الحال في أنشطة سلسلة القيمة التي تدعم توجه العملاء والتركيز على التخلص من التلّف، في الوقت الذي بدأت هذه الشركات في التصنيع الرشيق الذي يهدف الى القضاء على التلّف والتغيير في التصنيع هو التغيير في المحاسبة وهي المحاسبة الرشيقة حيث تنظيم التكاليف وفقا لسلسلة القيمة وكذلك جمع بيانات مالية وغير مالية والهدف هو تقديم بيانات مالية تعكس بصورة افضل اداء المنظمة عن طريق استخدام بيانات مالية وغير مالية (IX: ٢٠٠٩ , Hansen et al. ) وان المحاسبة الرشيقة هي نفسها التصنيع الرشيق عندما يتناولها الكتاب ويعبر عنها ( ٤٩١ : ٢٠١٠ , Weetman ) بأنها التصنيع الرشيق وهو الترشيح في الاجراءات غير الضرورية للمواد غير الضرورية وتحديدها والقضاء عليها وتحديد المواد والاجراءات الاساسية فقط وتحديد التلّف واسبابه والقضاء عليه.

### ٣- المبحث الثالث / الجانب العملي

#### ٣-١ نبذة مختصرة عن الشركة

تعد شركة الفاروق العامة للمقاولات الانشائية شركة عامة لأغراض قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ ، الشركة وحدة انتاجية مموله ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الاعمار والاسكان ويكون مركزها الرئيس في محافظة بغداد.

تهدف الشركة الى الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني من خلال القيام بتنفيذ اعمال المقاولات الانشائية على اختلاف انواعها وتنفيذ شبكات الماء والمجاري والمجمعات السكنية ونتاج الانابيب والركائز وفق الخطط التقنية والقرارات التخطيطية لبلوغ اعلى مستوى من نموذج العمل واعتماد مبدأ الحساب الاقتصادي وكفاءة استثمار الاموال العامة وفعاليتها في تحقيق اهداف الدولة ورفع مستوى الاداء الاقتصادي الوطني.

تمارس الشركة المهام الاتية :-

١. تنفيذ اعمال المقاولات الانشائية على اختلاف انواعها داخل العراق وخارجه بصفة مقاول .
٢. التعاقد لتنفيذ المقاولات للمشاريع الانشائية لدوائر الدولة والقطاعات الاخرى داخل العراق وخارجه .
٣. المساهمة في الشركات والمؤسسات العراقية والعربية والاجنبية او المشاركة معها لتنفيذ اعمال ذات علاقة مع اهدافها ولها ان تفتح فروع في الاقليم والمحافظات غي المنتظمة في اقليم .
٤. استثمار المقالع ونتاج وبيع المواد الانشائية التي تتطلبها اعمالها .
٥. تهيئة العناصر الفنية ونشاء مراكز التدريب وتأمين مستلزماتها .
٦. انشاء المعامل وتأمين ما تحتاجه من المكائن والمعدات والمواد .
٧. تملك الاموال المنقولة والمكائن ووسائل النقل وتسجيلها باسم الشركة في الدوائر المختصة وبيعها او ايجارها واجراء التصرفات القانونية في شأنها وفقا للقانون .

### ٣-٢ تحديد الكلفة المستهدفة

عند تطبيق الكلفة المستهدفة نقوم بخطوات نحدد من خلالها السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف ومنهما نستنتج الكلفة المستهدفة وما بين الكلفة المستهدفة والحالية نستخرج فجوة الكلفة التي يتم تخفيضها عن طريق تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وكما يأتي :

- (١) تحديد السعر المستهدف / بناء على المعلومات التي تم جمعها عن المنافسين يوضح السعر المستهدف الذي يباع به المنتج للزبون وهو يعكس استراتيجية الشركة واستراتيجيات منافسيها فضلا عن حجم الطلب على المنتج .
- (٢) تحديد الربح المستهدف / يحدد الربح المستهدف للمنتج على اساس خطة تحديد الارباح طويلة الاجل المبنية على اساس استراتيجية الشركة , حيث يحدد هامش الربح المستهدف على أساس مستوى المنتجات المشابهة او الربح الفعلي للمنتجات السابقة كما تؤثر المنافسة على تحديد الربح المستهدف .
- (٣) تحديد الكلفة المستهدفة / ان الفرق بين سعر البيع المستهدف و الربح المستهدف يساوي الكلفة المسموح بها ( الكلفة المستهدفة ) .

$$\text{سعر بيع مستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{الكلفة المستهدفة}$$

(٤) فجوة التكلفة / وهي تمثل الفرق بين الكلفة الحالية والكلفة المستهدفة التي تم التوصل لها في الفقرة السابقة .

### ٣-٣ تحديد الكلفة الحالية

من خلال الجداول ادناه سنقوم بتحديد كلفة منتج الركائز وهو احد منتجات الشركة ويتكون من عناصر تكاليف متعددة وسنبينها بالاتي :

- سعر المتر الطولي لركائز مقطع ( ٣٥ \* ٣٥ ) بدون جوبين

١- الكونكريت

عصر الكلفة	المبلغ
السمنت	١٠٦٦٦,٦ دينار / م.ط
الرمل	١٦٦٦,٦ دينار / م.ط

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا  
استعمال إدارة الكلفة الاستراتيجية لترشيد قرارات التسعير  
(بحث تطبيقي في شركة الفاروق العامة للمقاولات الانشائية)

الحصى	٢١٤٦ دينار / م.ط
المواد المضافة	١٥٦٢,٥ دينار / م.ط
اجور خلط + نقل	١٢٥٠ دينار / م.ط
المجموع	١٧٢٥٠ دينار / م.ط

حديد التسليح :-

عنصر الكلفة	المبلغ
حديد تسليح قطر ٢٠ ملم لركيزة ١٢ متر	$٢,٥ \times ١٢ \times ٨ = ٢٤٠$ كغم
الاقطاب	$٢,٥ \times ١ \times ٨ = ٢٠$ كغم
حديد تسليح الاتاري	$٠,٦١٧ \times ١,٢ \times ١٢٠ = ٨٨,٨$ كغم
حديد تسليح هوكات ١٦ ملم	$١,٦١٧ \times ٢ \times ٣ = ٩,٧$ كغم
المجموع	٣٥٨,٥ كغم / لكل ركيزة ١٢ متر
$٠,٣٥٨٥ \times ١٢٥٠٠٠ \div ١٢ = ٣٧٢٥٠$ دينار / م.ط	

٢- اجور عمل :-

اجور حداد	٣٠٠٠ دينار / م.ط
اجور صب	٢٥٠٠ دينار / م.ط

٣- الملحقات :-

- رنكات = ١٢٥٠ دينار/م.ط

- سببسات = ٥٠٠ دينار/م.ط

الكلفة الحالية = ١٧٢٥٠ + ٣٧٢٥٠ + ٧٢٥٠ + ٦٢٥٠ ت.ص.غ.م = ٦٨٠٠٠ دينار/م.ط

يضاف ١٠% ارباح المعمل

يضاف ٢٠% ارباح (النسب المشار اليها بأعمام مجلس الادارة )

فيكون  $٦٨٠٠٠ \times ١,٣ = ٨٨٤٠٠$  دينار/م.ط

في حالة كون الركيزة مفصلية يضاف (٦٠٠٠) دينار على كلفة المتر الطولي وتمثل قيمة المفصل مع الملحقات .

في حالة طلب طلاء الركائز بمادة عازلة يضاف (٦٠٠٠) على سعر المتر الطولي الواحد .

بعد القيام بدراسة السوق واسعار المنافسين في السوق كانت اسعار المتر الطولي الواحد للركيزة هو ٦٥٠٠٠ دينار/م.ط

بعد ذلك يمكن ان نحدد هامش الربح من خلال اعتماد اسعار المنافسين اعلاه واذ تعد هذه الاسعار سعر مستهدف لكون هذه الاسعار هي اقل من سعر منتج الشركة لذلك سيعتمد سعر المنافس باعتباره سعر مستهدف على الشركة الوصول له ليتمكنها من المنافسة في ظل المنافسة الحالية ولتزيد حصتها السوقية . بعد الحصول على اسعار المنافسين ويحدد على انه السعر المستهدف ، سيتم تطبيق المعادلة الآتية:-

**هامش الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح**

$$٦٥٠٠٠ \times ١٠\% = ٦٥٠٠٠ \text{ دينار/م.ط}$$

تم اختيار نسبة ١٠% كهامش ربح لأنها نسبة الشركة علما ان الشركة تعتمد نسبة ارباح اعلى ولكن حسب قرار مجلس الادارة تم تخفيض الربح المستهدف الى ١٠% ليتمكن الشركة من المنافسة وتخفيض كلف الانتاج وبالتالي سعر البيع. يمكن الان تطبيق الكلفة المستهدفة من خلال توفر المعطيات اعلاه وفق المعادلة الآتية:-

**الكلفة المستهدفة = سعر بيع مستهدف - هامش الربح المستهدف**

$$\text{الكلفة المستهدفة} = ٦٥٠٠٠ - ٦٥٠٠ = ٥٨٥٠٠ \text{ دينار/م.ط}$$

اما الكلفة الحالية للشركة هي ٦٨٠٠٠ دينار/م.ط

بعد ذلك نحدد الفجوة بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية من خلال طرح الكلفة الحالية من الكلفة المستهدفة:-

**الكلفة الحالية - الكلفة المستهدفة = الفرق بين الكلفتين**

$$٦٨٠٠٠ - ٥٨٥٠٠ = ٩٥٠٠ \text{ دينار/م.ط}$$

فعلى ذلك يجب تخفيض التكاليف الحالية بمقدار الفرق اعلاه للوصول الى الكلفة المستهدفة.

### ٣-٤ تطبيق الكلفة المستهدفة

يتم تخفيض الكلفة الحالية وصولاً الى الكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة وهي احدى أدوات الكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف ، عند استعمال هذه التقنية نقوم بتخفيض الكلف العالية لعناصر التكاليف ، مثلا تخفيض كلفة الاسمنت والرمل والحصى ضمن عنصر الكونكريت ويكون هذا التخفيض باستخدام واحدة او كلا المقترحين الآتيتين :

(١) التعاقد مع مورد مناسب لتجهيز المواد الثلاث (الاسمنت ، الرمل ، الحصى) لكي تتخفض كلفة هذه العناصر

(٢) تجهيز كميات كبيرة من تلك المواد لكي تتخفض كلفة الطن الواحد منها.

عند المشاورة مع مديرة حسابات الشركة تم التوصل الى ان هذه التقنية يمكن ان تخفض التكاليف ما نسبته ٤٠% من

الفرق بين الكلفتين (الحالية والمستهدفة) ، عند ذلك تكون الكلفة الجديدة كالآتي :

من الاحتساب السابق ان الفرق بين الكلفة الحالية والمستهدفة هو ٩٥٠٠ دينار

لذلك يكون التخفيض باستخدام هندسة القيمة هو ٩٥٠٠ دينار \* ٤٠% = ٣٨٠٠ دينار

او بطريقة مطولة أخرى

الكونكريت		
عنصر الكلفة	المبلغ قبل التخفيض	المبلغ بعد التخفيض
السمنت	١٠٦٦٦,٦ دينار / م.ط	٦٤٠٠ دينار / م.ط
الرمال	١٦٦٦,٦ دينار / م.ط	٩٩٩,٥ دينار / م.ط
الحصى	٢١٤٦ دينار / م.ط	١٢٨٨ دينار / م.ط
المواد المضافة	١٥٦٢,٥ دينار / م.ط	١٥٦٢,٥ دينار / م.ط
اجور خلط + نقل	١٢٥٠ دينار / م.ط	١٢٥٠ دينار / م.ط
<b>المجموع</b>	<b>١٧٢٥٠ دينار / م.ط</b>	<b>١١٥٠٠ دينار / م.ط</b>
حديد التسليح (لا تغيير)		٣٧٢٥٠ دينار / م.ط
أجور العمل (لا تغيير)		٥٥٠٠ دينار / م.ط
الملحقات (لا تغيير)		٢٧٥٠ دينار / م.ط
تكاليف صناعية غير مباشرة		٦٢٥٠ دينار / م.ط
<b>المجموع</b>		<b>٦٣٢٥٠ دينار / م.ط</b>
النتيجة هنا ليست ١٠٠% كما بالتخفيض بنسبة ٤٠% ، فقد أصبحت اكثر من هذه النسبة والسبب يعود الى المراتب الرياضية والتقريب لغرض سهولة الاحتساب والتطبيق بشكل سليم وكذلك لغرض الحصول على ارقام صحيحة .		

والفرق المتبقي يتم تخفيضه باستعمال التحسين المستمر وهو ٥٧٠٠ دينار

### ٣-٥ تطبيق تقنية التحسين المستمر

بعض تخفيض الكلفة الحالية بنسبة تقريبا اكبر من ٤٠% بتطبيق هندسة القيمة أعلاه ، يتم اللجوء الان الى المرحلة الثانية من التخفيض وهي باستعمال تقنية التحسين المستمر لكي نصل الى الكلفة المستهدفة او اقل منها ويكون هذا التخفيض كما يأتي :

$$\text{* الفرق (بين الكلفة الحالية والمستهدفة) = ٩٥٠٠ دينار / م.ط}$$

$$\text{* نسبة تخفيض تقنية التحسين المستمر ٦٠\%}$$

$$\text{* اذن ٩٥٠٠ د/م.ط * ٦٠\% = ٥٧٠٠ دينار / م.ط}$$

بعد تخفيض الكلفة الحالية (٦٣٢٥٠ د/م.ط) باستخدام هندسة القيمة وصلت الكلفة الى (٥٧٠٠ د/م.ط) ، بعد هذه الخطوات نقوم بتخفيض ما نسبته ٦٠% من الفرق والبالغ (٥٧٠٠ د/م.ط) لذلك يكون الناتج النهائي للكلفة هو (٥٧٠٠ د/م.ط - ٦٣٢٥٠ د/م.ط) = ٥٧٥٥٠ د/م.ط .

بالتالي تم التخفيض باقل من الكلفة المستهدفة بمقدار ٩٥٠ د.

تعتقد إدارة الشركة ان استعمال تقنية التحسين المستمر تحقق تخفيضاً للتكاليف بمقدار ٦٠% من الفرق بين الكلفة الحالية والكلفة المستهدفة وهذا ما تم توضيحه بالاحتسابات أعلاه ، لكن هذا الرأي كان مسنوداً الى مقترح لكي يتحقق هذا التخفيض وهو كالاتي :

" إضافة ماكينة ومعدات داخل الخط الإنتاجي الحالي (تحسين وتعديل) ستؤدي الى زيادة الطاقة الانتاجية للمعمل وذلك لغرض انتاج الركائز الانبوبية المجوفة التي تتميز بمتانتها وقوتها على تحمل اوزان اعلى من الركيزة العادية ، حيث ان الركيزة العادية تصل قدرة تحملها الى (٤٠ طن) اما الركيزة الانبوبية المجوفة تصل قدرة تحملها من (٦٠طن) الى (٧٠طن) وبما ان الركائز الحديثة مجوفة فأن المواد المستخدمة لانتاج هذه الركائز هي اقل من الركيزة العادية وذات اطوال اعلى تصل الى (١٨ متر) وان الركيزة العادية تصل الى (١٢ متر) ، وان العمل في اضافة هذه الماكينة للخط الانتاجي سيكون باستخدام المكننة الحديثة لغرض قص الحديد وصب الكونكريت وان آلية انتاج هذه الركائز ستؤدي الى عدم وجود مساحات هوائية في الركيزة نتيجة دوران الكونكريت في الماكينة الذي يؤدي الى قوة ضغط كبيرة على جدران الركيزة وبالتالي سيؤدي الى انتاج ركائز ذات قوة اعلى وقدرة على تحمل الاوزان الثقيلة وعدم تهشم هذه الركائز عند عملية طرقها وتثبيتها في الارض."

#### ٤- الاستنتاجات والتوصيات:

##### ٤-١ الاستنتاجات

- ١- نقص المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية كمنهج متكامل من قبل إدارة الشركة ٢- وعدم إلمام الموظفين بشكل كافي لتطبيق هذا المدخل.
- ٣- يوجد ضعف بدرجة قليلة في التنسيق بين إدارة الشركة والموظفين .
- ٤- لا يوجد تطبيق واضح لأدوات الكلفة الاستراتيجية في الشركة عينة التطبيق .
- ٥- تهدف إدارة الكلفة الى تحديد كلفة المنتجات او الخدمات وكذلك التخطيط والرقابة عليها وبالإضافة الى اتخاذ القرارات .
- ٦- ارتفاع سعر بيع منتجات الشركة مقارنة بأسعار السوق والمنافسين .

##### ٤-٢ التوصيات :

- ١- ضرورة الاهتمام بالبحوث الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة بما يخدم تحقيق أهداف الشركة والمطبقة على الشركة او مثيلاتها .
- ٢- ضرورة تفعيل مشاركة الموظفين مع إدارة الشركة في عملية اتخاذ القرارات .
- ٣- ضرورة السعي لربط أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بأهداف الشركة الاستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية
- ٤- لا بد على إدارة الشركة ان تتبنى تطبيق إدارة الكلفة الاستراتيجية لكي تحقق أهدافها الاستراتيجية .
- ٥- ينبغي على الشركة استعمال أدوات لإدارة التكاليف لكي تعمل على تخفيض تكاليف المنتجات ليساعدها على الدخول الى سوق المنافسة دون خسائر .

## The References

١. Atkinson A. , Kaplan R. , Matsumura E. , Young M. , (٢٠١٢) , "**MANAGEMENT ACCOUNTING Information for Decision-Making and Strategy Execution**" ٦E , Pearson Education, Inc. USA .
٢. Atrill, P. , Mclany, E. , (٢٠٠٩) , "**Management Accounting for Decision Makers**" , ٦E , Pearson Education Limited , England .
٣. Bhimani A. , Horngren CH. , Datar S. , Foster G. , (٢٠٠٨) , " Management and cost accounting " ٤E , Pearson Education Limited , England .
٤. Blocher . E. , Stout . D. , Cokins . G. (٢٠١٠) "**cost management a strategic emphasis**" ٥e . The McGraw-Hill Companies, Inc , USA.
٥. Coombs H. , Hobbs D. , Jenkins E. , (٢٠٠٥) , "**Management Accounting Principles and Applications**" , ١<sup>ST</sup> , SAGE Publications Ltd , Landon .
٦. Crosson S. , Needles B. , (٢٠١١) , "**Managerial Accounting**" , ٩E , South-Western, Cengage Learning , USA .
٧. Edmond, Th. , Tsay, B. , Olds, Ph. (٢٠١١) "**fundamental managerial accounting concepts**" ٦e , McGraw-Hill Irwin , USA .
٨. Edmonds, TH. , Tsay, B. , Olds, Ph. , (٢٠١١) , "**FUNDAMENTAL MANAGERIAL ACCOUNTING CONCEPTS**" ٦E , The McGraw-Hill Companies, Inc., USA .
٩. El-Dyasty, Mohamed M., (٢٠٠٦), "**A Framework to Accomplish Strategic Cost Management**", Egypt, available on <https://ssrn.com/abstract=٧٠٤٢٠١> .
١٠. El-Kelety, Ibrahim Abd El-Majeed, (٢٠٠٦), "**Towards A conceptual Framework For Strategic Cost Strategic-The Concept, Objectives, And Instruments**. Chemnitz university of technology .
١١. Hansen . D. & Mowen . M. (٢٠٠٦) , "**cost management : accounting and control**" ٥e . Thomson , south-western , USA .
١٢. Hansen, D. , Mowen, M. , Guan, L. (٢٠٠٩), "**cost management : accounting and control**" ٦e , south-western , cengage learning , Canada .
١٣. Hilton , R. , (٢٠١١) , "**MANAGERIAL ACCOUNTING: CREATING VALUE IN A DYNAMIC BUSINESS ENVIRONMENT**" , ٩E , The McGraw-Hill Companies, Inc. , USA .
١٤. Horngren , ch. , Datar , S. , Rajan, M. , (٢٠١٢) , "**cost accounting a managerial emphasis**" , ١٤E , Prentice Hall , USA .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا

استعمال إدارة الكلفة الاستراتيجية لترشيد قرارات التسعير

(بحث تطبيقي في شركة الفاروق العامة للمقاولات الانشائية)

١٥. Kinney , M. , Raiborn, C. , (٢٠١٢) , " **cost accounting : foundations and evaluations** " ٨E , South-Western, Cengage Learning , Mason , USA .
١٦. Maher M. , Stickney C. , Weil R. , (٢٠٠٨) , "**Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses**" , ١٠E , Thomson South-Western , USA .
١٧. Noreen E. , Brewer P. , Garrison R. , (٢٠١١) , "**MANAGERIAL ACCOUNTING FOR MANAGERS**" ٢E , The McGraw-Hill Companies inc. , USA .
١٨. Weetman , P. , (٢٠١٠) , "**management accounting**" , ٢E , Pearson Education Limited , England .
١٩. Wild, J. , Show K. , (٢٠١٠e), "**managerial accounting**" , The McGraw-Hill Companies, Inc., USA .
٢٠. Zimmerman , J. , (٢٠١٠) , "**accounting for decision making and control**" ٧E , Published by McGraw-Hill, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., USA .