

تحقيق الميزة التنافسية من خلال توظيف تقنية تيار القيمة

ندى محمد فاضل

عبد الرضا لطيف جاسم

كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

ndy6112@gmail.com

ridhaj69@yahoo.com

الخلاصة

ان اعتماد الوحدات الاقتصادية الصناعية في العراق على انظمة كلفوية تقليدية سبب لها العديد من المشاكل في احتساب كلف منتجاتها (السلع التي تنتجها والخدمات التي تقدمها) ، مثل ارتفاع التكاليف وانخفاض جودة تلك المنتجات ، لان هذه الانظمة لا توفر المعلومات الكلفوية المناسبة التي تحتاجها ادارات هذه الوحدات في ممارسة مهامها الرئيسية بصورة صحيحة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، فضلاً عن عدم قدرتها على مواكبة التطورات في السوق مما يجعل احتمال اسمرارها ضعيفاً جداً، وبالتالي فقدان مركزها التنافسي وحصتها السوقية وخروجها من السوق. لذا يجب على تلك الوحدات البحث وايجاد تقنيات حديثة تمكنها من قياس كلفتها بصورة مناسبة ودقيقة ، وتضيف قيمة الى منتجاتها. ومن هنا يأتي دور تقنية تيار القيمة باعتباره احد هذه التقنيات التي تساعد في حل تلك المشاكل التي تعاني منها تلك الوحدات الصناعية العراقية التي ذكرت انفاً. ووفق ما سبق جاء هذا البحث لبيان اهم المرتكزات المعرفية احدى التقنيات الحديثة لقياس تلك التكاليف وهي تقنية تيار القيمة وبيان دور توظيفها في تحقيق الميزة التنافسية وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات كلفة منخفضة و جودة عالية. و استند البحث إلى فرضية اساسية مفادها (ان توظيف تقنية تيار القيمة يساهم في تحقيق الميزة التنافسية). وأبرز ما توصل اليه البحث من نتائج ان توظيف تيار القيمة يسهم في تعزيز القيمة للوحدة الاقتصادية الصناعية من خلال تخفيض التكاليف و تحسين القيمة ، وذلك من خلال استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة وغير الضرورية مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب وتعظيم القيمة المدركة للزبون.

الكلمات المفتاحية: تيار القيمة، تخفيض التكاليف، الميزة التنافسية.

Achieving competitive advantage by employing value stream Technology

Nada Mohamed Fadel

Abdel Reda Latif Jassim

College of Administration and Economics - Mustansiriyah University

Abstract

The adoption of industrial economic units in Iraq has traditional cost systems that cause many problems in calculating the costs of its products (goods and services), such as high costs and low quality of those products, because these systems do not provide the appropriate cost information that these units need in the correct exercise of their main tasks such as planning, control and decision-making, As well as its inability to keep pace with developments in the market, which makes the possibility of its persistence very weak, and consequently losing its competitive position and market share and its exit from the market. Therefore, those units must find modern techniques and systems that enable them to measure their cost in an appropriate and accurate manner and add value to their products. By providing low cost and high quality products. The research was based on a basic hypothesis that (the employment of the value stream technology contributes to achieving competitive advantage), and the most prominent findings of the research are that the employment of the value stream contributes to enhancing the value of the industrial economic unit by reducing costs and improving value, by excluding Costs that do not add value and are unnecessary while maintaining the desired level of quality and maximizing perceived value to the customer.

Keywords: value stream, Cost Reduction, Competitive Advantage.

المقدمة

من المعروف ان معظم الوحدات الاقتصادية الان تعمل في بيئة تتميز بالتغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال ، إذ ان المنتجات يتم تصميمها وتحسينها بشكل مستمر ودائم، وذلك بسبب المنافسة النشطة التي تواجهها تلك الوحدات على المستوى المحلي والعالمي. وفي ظل هذه البيئة المتسارعة التغيير يتوجب على الوحدات الاقتصادية تقديم منتجات وخدمات تحقق رضا الزبون ، من منظور استراتيجي واستخدام الادوات والتقنيات الاستراتيجية كإدارة التكاليف بقصد تخفيضها وتعزيز المركز التنافسي لتلك الوحدات الاقتصادية. إذ ان استخدام تقنيات حديثة مثل تيار القيمة يؤدي الى اتخاذ قرارات افضل لان نظم ادارة التكاليف التقليدية اصبحت لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة والمنافسة الشديدة. إذ تعد تقنية تيار القيمة عبارة عن سلسلة من الخطوات التي تعمل على توفير المنتج او الخدمة التي يرغبها الزبون ، ومن ثم فإن الخطوات التي لا تضيف قيمة أو التي تمثل ضائعات أو التي لا يريدها الزبون لا تشكل جزءاً من تيار القيمة . لذا فان المعلومات الكفوية التي توفرها تلك التقنيات الحديثة تلعب دوراً أساسياً في اتخاذ قرارات ادارية ملائمة تلبي احتياجات الوحدة الاقتصادية في مجال تحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الاول : منهجية البحث

تعد منهجية البحث القاعدة الاساسية التي يستند عليها البحث العلمي في كافة مجالات العلوم ، لذا سيتم استعراض منهجية البحث وفق فقراتها الاتية :

1-1: مشكلة البحث

ان اعتماد الوحدات الاقتصادية الصناعية في العراق على انظمة كفوية تقليدية سبب لها العديد من المشاكل في احتساب كلف منتجاتها (سلع وخدمات) مثل ارتفاع التكاليف وانخفاض جودة تلك المنتجات ، لان هذه الانظمة لا توفر المعلومات الكفوية المناسبة التي تحتاجها هذه الوحدات في ممارسة مهامها

الرئيسية بصورة صحيحة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ،فضلاً عن عدم قدرتها على مواكبة التطورات في السوق مما يجعل احتمال استمرارها ضعيفاً جداً وبالتالي فقدان مركزها التنافسي وحصتها السوقية وخروجها من السوق. بالإضافة الى وجود عوامل أخرى الأمر الذي يتطلب وقفة جادة لاعتماد تقنيات حديثة تساعد على مواجهة هذه المنافسة .

ويمكن صياغة المشكلة كما يلي :-

- هل يساهم توظيف تقنية تيار القيمة في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية في تحقيق الميزة التنافسية لتلك الوحدات ؟

2-1 : اهداف البحث

يهدف البحث الى امكانية تحقيق الميزة التنافسية من خلال ابراز اهمية توظيف احدى تقنيات المحاسبة الرشيقة ،وهي تقنية تيار القيمة ومحاولة حل المشاكل التي توجه الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية كأسلوب منهجي فاعل في حل المشاكلات (ارتفاع التكاليف وانخفاض جودة المنتجات). فضلاً عن الاهداف الفرعية الذي تسعى الباحثة الى تحقيقها وهي:

1- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية تيار القيمة.

2- بيان دور واهمية توظيف تقنية تيار القيمة للوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية في تحقيق الميزة التنافسية.

3-1: فرضيات البحث

في ضوء مشكلة البحث وهدفه يمكن صياغة الفرضية الاتية :

ان توظيف تقنية تيار القيمة في الوحدات الاقتصادية العراقية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية لتلك الوحدات.

4-1 : أهمية البحث

تبرز اهمية البحث من خلال الفائدة والاهمية التي تقدمها في حل مشكلة موجودة في واقع البيئة الصناعية الاقتصادية العراقية والارتقاء بأدائها من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة كتقنية تيار القيمة وذلك بهدف

وتصنيع وتسليم منتج أو خط إنتاج معين للزبائن [4] وكذلك تم تعريف تيار القيمة على أنه جميع الأنشطة والأحداث التي تحدث لإنتاج المنتج أو الخدمة وتسليمها إلى الزبون النهائي [5]. يتكون تيار القيمة من مجموعة من الأنشطة عبر جميع أجزاء الوحدة الاقتصادية التي تسهم بشكل مشترك في تقديم المنتج أو الخدمة من المواد الخام إلى يد الزبون [6]. يشمل تيار القيمة جميع الأنشطة المحددة (سواء المضيئة للقيمة أو غير المضيئة للقيمة)، اللازمة لتقديم منتج معين من خلال تنفيذ ثلاث مهارات إدارية مهمة لأي عمل تجاري يتمثل في حل المشكلات وإدارة المعلومات والتحول المادي [7] ' وقد عرف تيار القيمة من قبل آخرين على أنه " تدفق المعلومات و المواد الذي يتخذه المنتج منذ استلام أمر البيع الى ان يصبح منتجاً نهائياً ، ويعتبر أداة تشخيصية يهدف إلى بيان الروابط بين تدفق المعلومات و المواد الخاصة بالعمليات او المنتج ، ويستخدم للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة [8].

ويرى الباحثان ان تيار القيمة هو احد تقنيات المحاسبة الرشيقة يتكون من مجموعة متكاملة من العمليات، او الانشطة المتتابعة داخل الوحدة الاقتصادية يكون قسم منها مضيئة للقيمة .واما القسم الآخر غير مضيئة للقيمة لكنها ضرورية ، وتساعد على تكوين المنتج او الخدمة من استلام طلب الزبون لغاية تسليم المنتج او تقديم الخدمة الى الزبون النهائي .

2-1-2 : اهداف تيار القيمة

يحقق تيار القيمة العديد من الاهداف منها [8] :

أ- قياس مدى تحقيق النتائج المخططة لها.

ب- تقويم العوامل الضرورية و الحاسمة لإنجاز النتائج .

ج- وضع الخطط والتحسينات المرتبطة بعوامل النجاح الحاسمة .

مواجهة منافسة السلع المستوردة المنافسة للسلع المحلية وبالتالي البقاء في السوق وذلك من خلال تخفيض كلف المنتج وزيادة القيمة المدركة لدى الزبون من خلال تخفيض التكاليف والمحافظة على مستوى الجودة و تلبية متطلبات الزبون واحتياجاته وتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية.

5-1 : مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بمصنع الصوفية التابع الى الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود ، اما عينة البحث فتتمثل (البطانية المغروزة) بمعمل الكاظمين التابع لمصنع الصوفية .

6-1 : حدود البحث

1- الحدود المكانية : معمل الكاظمين في محافظة بغداد - الكاظمية المقدسة التابع للشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع الصوفية .

2- الحدود الزمانية : تم اعتماد بيانات سنة (2016) كونها اخر بيانات تم المصادقة عليها في المصنع.

المبحث الثاني / التعريف بتقنية تيار القيمة وعلاقته بالميزة التنافسية

2-1 : تيار القيمة : المفهوم، والاهداف، والتكاليف ، وخطوات التطبيق.

2-1-1 : مفهوم تيار القيمة:

يعرف تيار القيمة على انه جميع الأنشطة المطلوبة لإنشاء مجموعة منتجات أو خدمات من نقطة البداية (على سبيل المثال ، طلب الزبون) إلى منتج نهائي في أيدي الزبون [1]. وحدد تيار القيمة على أنه تسلسل العمليات التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ، من استلام المواد الخام إلى تسليم المنتج او تقديم الخدمة الى الزبون النهائي [2] ، يتكون تيار القيمة من جميع الأنشطة المطلوبة لإنشاء قيمة للزبون من خلال مجموعة من المنتجات أو الخدمات [3] ويقصد به جميع الأنشطة ذات القيمة المضافة اللازمة لتصميم

2- **النقل والمناولة** : ان تكاليف نقل المنتج من الموردين الى الوحدة الاقتصادية تعتبر تكاليف لا يضيف قيمة ؛ وكذلك تكاليف المناولة بين الاقسام او الانشطة ففي الغالب نرى مسافة مفرطة يتحرك خلالها العمال وخطوات غير ضرورية التي سببها التنظيم غير السليم ، في كثير من الأحيان يعتمد اختيار المورد فقط على سعر الوحدة ، ومع ذلك فإنه يؤدي إلى ارتفاع التكاليف الإجمالية ، في بعض الحالات يعد الاختيار الصحيح للمورد أو موقع الوحدة الاقتصادية أمراً بالغ الأهمية لتيار القيمة .

3- **المخزون الفائض** : يكون المخزون غير الضروري بشكل عام نتيجة لضعف تدفق المعلومات ومعالجة الدُفعات ، لذلك يتم الاحتفاظ بالمخزون عادةً لواحد من الأسباب الاتية ، في المقام الأول سيحتفظ الموردون بالمخزون للتعويض عن نقص المعلومات. والدليل الواضح على ذلك هو وجود مستودعات البضائع التامة الصنع، السبب الثاني هو أنهم لا يعرفون ما سيطلبه عملاؤهم في المستقبل على وجه اليقين ، كلما كانت المعلومات المتوفرة لديهم حول ما يريده العملاء أقل، احتاجوا إلى المزيد من المخزون للتعويض عن هذا النقص في المعلومات. والسبب الثالث هو أن موردي "الإنتاج الضخم" غالبًا ما يحتفظون بمخزون فائض لدعم الزبون الضعيف ؛ يتم نقل هذه التكلفة في النهاية إلى الزبون في شكل أسعار أعلى و / أو جودة رديئة ، قد يحتفظ المورد بالمخزون لبضعة أيام للتعامل مع التباين في الطلب ، وقد يفعل الزبون الشيء نفسه. إن استخدام تيار القيمة سيعالج هذا الامر .

4- **الحركة الزائدة** : بشكل عام تنطبق هذه الضياعات على أفراد الإنتاج الذين يتعين عليهم

د- تحقيق الرقابة الفاعلة لمبادرات التحسين المستمر .

هـ- تعديل مبادرات التحسين المستمر وفق ما هو ملائم .

و- الحد من التعقيدات والضياعات والربط بين استراتيجيات الوحدات الاقتصادية والتقارير الادارية

ز- القضاء على الهدر والضياع والانتاج المعيب. ويرى الباحثان ان الهدف الرئيسي من تطبيق تيار القيمة هو تخفيض التكاليف وزيادة القيمة المدركة لدى الزبون في منتجات او خدمات الوحدة الاقتصادية ،وذلك من خلال القضاء على الضياعات والهدر والانتاج المعيب.

2-1-3 : الضياعات وفق تيار القيمة

ان مفاتيح النجاح في تيار قيمة رشيق هو فهم أنواع الضياعات التي قد يجدها المرء في تيار القيمة في الوحدة الاقتصادية وان من ابرز هذه الضياعات ما يأتي [9][10] :

1- الإفراط في الانتاج : يعني الإفراط في الإنتاج

ببساطة إنتاج أكثر مما هو مطلوب بالفعل من قبل الزبون، يحدث هذا بشكل عام لأن أوقات الاعداد مرتفعة ، والمعدات غير موثوقة (أي أنها تسبب عيوبًا) ، وإن أحد الأسباب الرئيسية للإنتاج الزائد هو ضعف تدفق المعلومات (الاتصال بين الوحدة الاقتصادية والاطراف الخارجية (الزبون والمورد)، غالبًا ما يتم إعطاء الموردين معلومات في اللحظة الأخيرة للغاية ، مما يمنهم من التفاعل في الوقت المناسب، أنواع المعلومات التي تؤثر على كمية الوحدات التي قد ينتجها المورد تتضمن:

• التغييرات الهندسية.

• تغيير كمية طلب العميل.

نادرًا ما يتم توصيل جميع العناصر المذكورة

أعلاه في الوقت المناسب إلى الموردين .

الانتقال من منطقة عملهم الى موقع الأدوات والمواد وما إلى ذلك.

5- العيوب : المعلومات الخاطئة المنقولة من قسم إلى آخر ينتج عنها ضائعات إضافية في شكل مخزون فائض او غيرها ، يمكن أن تؤدي المعلومات الخاطئة إلى أي من السيناريوهات التالية:

- يتم إنتاج أو شحن المنتج الخاطئ: قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع المنتج الخاطئ بسبب معلومات الطلب المعيبة.
- يتم إنتاج منتج معيب: قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع منتج معيب أو قديم بسبب إرسال معلومات التصميم المعيبة.
- يتم إنتاج أو شحن الكثير من المنتجات : قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع الكثير من منتج معين بسبب كميات الطلب المعيبة.
- يتم إنتاج أو شحن القليل من المنتج: قد لا تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع منتج كافٍ بسبب كميات الطلب المعيبة.

6- وقت الانتظار : وقت انتظار الزبائن أو المعلومات التي تنتظر الخدمة أو العمل عليها، مثل انتظار اتخاذ القرارات ، والمشكلات التي يتعين حلها ، ووقت استجابة النظام ، وما إلى ذلك (10) .

7- الأشخاص غير المستغلين: (10) عدم استخدام المهارات والقدرات الكاملة للأشخاص، مثل تكليف الأشخاص بمسؤوليات ضيقة فقط ، وعدم كفاية التدريب المتبادل ، والصلاحيات المحدودة للغاية.

2-1-4 : تكاليف تيار القيمة

تشمل تكاليف تيار القيمة جميع تكاليف العمل المباشر ، والآلات والمعدات والمواد، وتكاليف الأنشطة الساندة . وغيرها خلال فترة معينة تخصص على أساس تيار القيمة وليس على أساس ساعات العمل عند احتساب تكلفة الوحدة الواحدة ، وبذلك تصبح معظم

التكاليف مباشرة قياسا بالتكاليف غير المباشرة . وفيما يأتي توضيح لكل بند من بنود تكاليف تيار القيمة [8] :

1- **تكاليف المواد** : بشكل عام يتم حساب تكاليف مواد الإنتاج من كمية المواد التي تم شراؤها لتيار القيمة ، وفي كل مرة يتم فيها إحضار مادة إلى قسم الإنتاج يتم تخصيص تكلفتها لتيار القيمة، إجمالي تكلفة تيار القيمة من المواد هو مجموع كل شيء تم شراؤه خلال الأسبوع، لكي تكون تكلفة المواد هذه صحيحة يجب أن تكون المواد الخام وقوائم جرد العمل خاضعة لرقابة جيدة. إذا كانت المخزونات منخفضة فسيتم استخدام المواد التي يتم إحضارها خلال الأسبوع بسرعة وستعكس بدقة تكلفة المواد للمنتج الذي تم تصنيعه خلال الأسبوع. [11]

2- **تكلفة أجور تيار القيمة** : تمثل تكلف الأجور وفق تكاليف تيار القيمة مجموع الأجور والمستحقات التي تدفع للأشخاص ضمن تيار القيمة وتشمل تكاليف أجور العاملين في قسم الإنتاج ، بالإضافة إلى التكاليف التي يتم تكبدها لأنشطة الدعم ، مثل: تخطيط الإنتاج وخدمات الزبون والتسويق والمبيعات وضمان الجودة وتكنولوجيا المعلومات والتصميم الهندسي وغيرها من الاقسام. [12]

3- **تكاليف دعم العمليات**: وتسمى التكاليف الساندة أو العمليات خارج تيار القيمة وهي التكاليف التي تخدم الوحدة الاقتصادية ككل ويصعب تتبعها بصورة مباشرة على تيارات القيمة ، والا تعد جزءاً من سلسلة عمليات تيار القيمة ، تظهر بصورة منفصلة في قائمة الدخل الخاصة بتيارات القيمة و تتضمن تكاليف التسهيلات و الإدارة وموظفي الدعم والموارد البشرية وموظفي تكنولوجيا المعلومات والتي لا ترتبط مباشرة مع تيار القيمة ، إذ يتم التقرير عنها والرقابة عليها

بصورة منفصلة ومن أجل عدم التأثير على دقة معلومات نظام تكاليف تيار القيمة يتم معالجة تلك التكاليف في عمود منفصل في قائمة دخل تيارات القيمة [13]

4- **تكلفة المرافق وصيانتها:** تمثل تكلفة المرافق والصيانة تكاليف المحافظة على مباني ومرافق الوحدة الاقتصادية وتتضمن تكلفة استئجار المباني وتكاليف إصلاحها وصيانتها والخدمات الأخرى الخاصة بالمرافق ، كقواتير المياه و الكهرباء ، وفيما يتعلق بتحديد نصيب كل تيار قيمة من تكاليف المرافق وصيانتها ، فيتم توزيع تكلفة المرافق وصيانتها على أساس القدم المربع وذلك لتحفيز فريق تيار القيمة على تخفيض مساحة تيار القيمة وان حصة تيار القيمة . من تكلفة المرافق تساوي تكلفة القدم المربع الواحد مضروب في المساحة التي يشغلها تيار القيمة وتتضمن مساحة تيار القيمة مساحة مكان الإنتاج، ومساحة مكان التخزين، ومساحة المكتب المستخدم من قبل مسؤولي تيار القيمة (14)

5- **التكاليف الخارجية :** التكلفة الخارجية لتيار القيمة تتضمن كافة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة من قبل أفراد أو مقاول خارجي.

6- **التكاليف الأخرى :** وتتضمن أي تكاليف أخرى تخص تيار القيمة ولم تصنف ضمن أنواع التكاليف السابقة.

2-1-5 : خطوات تطبيق تيار القيمة

يمكن تطبيق تيار القيمة من خلال الخطوات الآتية: [15]

1- **تحديد المنتج أو الخدمة :** تحديد مجموعة المنتجات أو الخدمات التي تمر عبر خطوات المعالجة او العمليات المتماثلة ضمن نفس المعمل والتي تحتاج إلى تحسين.

2- **تتبع تيار القيمة الحالي :** يجب توضيح كيفية تنفيذ الأنشطة بشكل دقيق و جمع البيانات والمعلومات عن طريق تتبع تيار القيمة لكل نشاط من هذه الأنشطة وإجراء المقابلات مع الأشخاص الذين يؤدون المهام ضمن كل نشاط، من خلال المعلومات التي تم جمعها يمكن معرفة تكاليف تيار القيمة الحالي لكل نشاط .

3- **تحليل تيار القيمة الحالي :** بعد تتبع تيار القيمة الحالي يجب على فريق العمل في النشاط ان يقوم بعملية تقييم تيار القيمة الحالي لمعرفة مواضع الهدر في التكاليف والوقت والضياعات والتلف وذلك للعمل على تطوير تيار القيمة من خلال التخلص من هذه الضياعات والهدر.

4- **تخطيط تيار القيمة المستقبلي :** الهدف من تخطيط تيار القيمة المستقبلي هو تحديد التكاليف التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة و التركيز على مصادر الضياعات وعملية القضاء عليها في غضون فترة زمنية قصيرة ، وكذلك يجب ان يكون تخطيط تيار القيمة المستقبلي يعتمد بشكل اساسي على تحليل تيار القيمة الحالي وإجراء تحسينات عليه يمكن تحقيقها من خلال تيار القيمة المستقبلي ، حيث يمكن أن يؤدي هذا الهدف التخطيطي الى النتيجة المرجوة في المستقبل.

5- **العمل على تنفيذ تيار القيمة المستقبلي:** إن خطة تحقيق تيار القيمة في المستقبل أمر بالغ الأهمية ، يمكن أن تكون الخطة لإنجاز تيار القيمة المستقبلي عبارة عن خريطة مستقبلية أو خريطة عملية مفصلة أو خطة تيار قيمة سنوية أو مجموعة من هذه المستندات .

ان التركيز في تطبيق تيار القيمة يسمح لنا بتحديد الضياع وتطوير خطط العمل للقضاء عليه، الكثير من الوقت يضيع عندما تجعل الوحدات الاقتصادية التحسينات تقتصر على قسم أو عملية ليس لها تأثير شامل على العمل ، لكن باستخدام نموذج تيار القيمة سيكون التأثير على نتائج الوحدة الاقتصادية ككل لان

- 1- قدرة الوحدة الاقتصادية على تكوين قيمة بطريقة لا يمكن تقليدها .
- 2- خلق كفاءات متميزة تضعها في موقع تنافسي بمعزل عن المنافسين .
- 3- الابعاد التي ينبغي امتلاكها من اجل التفوق على المنافسين .
- 4- القدرة على تخفيض التكاليف بشكل أفضل من المنافسين .
- 5- الخصائص أو الموارد او القدرات التي تميز الوحدة الاقتصادية في السوق

2-2-2 : ابعاد الميزة التنافسية

نتيجة التطورات والتغيرات البيئية وتعدد حاجات ورغبات الزبائن فقد تعددت ابعاد المنافسة التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية في تعاملها مع السوق ، فبعد ان كانت الوحدات اقتصادية تعتمد تخفيض التكاليف كبعد اساسي للمنافسة، سعت وحدات الاقتصادية اخرى الى البحث عن طرق جديدة تميزها في السوق لزيادة حصتها .وعليه تم اعتماد ابعاد الميزة التنافسية وكما يلي: [21]

- 1- **الكلفة:** ويقصد بها قدرة الوحدة الاقتصادية على انتاج وتوزيع المنتجات او الخدمات باقل كلفة ممكنة مقارنة بالمنافسين في السوق .
- 2- **الجودة:** يسعى الزبون الى الحصول على منتجات او خدمات ذات جودة أعلى وبسعر اقل ، فأصبحت الوحدات الاقتصادية تسعى للفوز بطلبات الزبون من خلال تقديمها منتجات تحقق رضا الزبون وما يلبي توقعات .
- 3- **المرونة:** وتمثل قدرة الوحدة الاقتصادية في تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف.
- 4- **التسليم:** اغلب الوحدات الاقتصادية تتنافس في سرعة التسليم والاستجابة لطلب الزبون وذلك لاستعداد الزبون على أن يدفع سعراً أكبر مقابل الحصول على المنتج او الخدمة بالوقت المناسب .

تيار القيمة سيحدد ويعالج الضياع في كل الأنشطة وبهذا سيكون التأثير واضحاً اي ستكون لدينا صورة واضحة عن كيفية تدفق المواد والمعلومات عبر الأنشطة عند استخدام تيار القيمة .

2-2 : الميزة التنافسية المفهوم والابعاد

2-2-1 : مفهوم الميزة التنافسية

ان الميزة التنافسية تمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على تكوين قيمة بطريقة لا يمكن للمنافسين تحقيقها ، وهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية تؤدي اعمالها بصورة افضل من منافسيها، [16] ويعرفها اخرون على انها ما يميز الوحدة الاقتصادية في تخفيض التكاليف بشكل أفضل من المنافسين ، والعمل على تلبية احتياجات ومتطلبات الزبون من المنتجات او الخدمات وإيصالها إليه في الوقت المناسب عبر سلسلة متكاملة من الأنشطة مع مراعاة الجودة والسعر التنافسي، وبذلك يُعد الوقت الاقل و التكلفة الأقل، والجودة الأعلى اساس التمييز على المنافسين [17] . ويرى اخرون الميزة التنافسية بانها الابعاد التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تمتلكها من اجل التفوق على المنافسين وتحقيق رضا الزبون من أجل المحافظة على الحصة السوقية أو انشاء حصة سوقية جديدة اي انها تمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على تكوين نظام له ميزات فريدة لا يمتلكها المنافسين [18] وتعرف الميزة التنافسية على انها امكانية الوحدة الاقتصادية على خلق كفاءات متميزة وموقع تنافسي يضعها بمعزل عن المنافسين مما يمنحها الأفضلية في السوق [19]

أن الميزة التنافسية تعبر عن كل ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من خصائص أو موارد او قدرات تميزها من باقي الوحدات الاقتصادية في السوق وتساعد في اشباع رغبات الزبائن وانعكاس ذلك على زيادة الحصة السوقية والربح في الوقت نفسه [20]

ويلاحظ من التعاريف السابقة أنها تركز على :

المبحث الثالث / الجانب العملي

1-3: معمل الكاظمين (عينة بحث)

يعد هذا المعمل من المعامل المهمة في مصنع الصوفية ، حيث يتخصص بإنتاج منتج وحيد وهو (البطانية المغروزة) حسب المواصفة القياسية العراقية رقم (1052) ذات وزن 500 غم كحد ادنى للمتر مربع الواحد والتي تواجه منافسة شديدة من قبل المنتجات المستوردة.

جدول (1) قائمة تكاليف منتج البطانية المغروزة لعام 2016 (المبالغ بالدينار العراقي)

| التفاصيل | المبلغ | مجموع جزئي | اجمالي |
|----------------------------------|--------|------------|----------|
| مواد اولية | 13,000 | | |
| تكاليف متغيرة اخرى | 1,000 | | |
| مجموع التكاليف الصناعية المتغيرة | | 14,000 | |
| كلفة العمل | 30,000 | | |
| الاندثارات | 5,000 | | |
| تكاليف ثابتة اخرى | 44,000 | | |
| مجموع التكاليف الصناعية الثابتة | | 79,000 | |
| اجمالي كلفة الصنع | | | 93,000 |
| تكاليف تسويقية | | 0 | |
| تكاليف ادارية | | 13,000 | |
| اجمالي كلفة المنتج | | | 106,000 |
| سعر البيع | | | 24,000 |
| صافي الربح (الخسارة) | | | (82,000) |

المتبعة في احتساب هذه التكاليف هي طريقة تقليدية حيث يتم تقسيم اجمالي تكاليف مراقبة رقم 5 الخاصة بالمعمل على عدد الوحدات المنتجة بعد استبعاد تكاليف الاندثار ويتم تحميل الناتج على انه تكاليف العمل ، ويتم كذلك تقسيم اجمالي تكاليف مراقبة رقم 6 الخاصة بالمعمل على عدد الوحدات المنتجة بعد استبعاد تكاليف الاندثار ويتم تحميل الناتج على انه تكاليف ثابتة اخرى ، في حين يتم احتساب اجمالي الاندثار في مراقبة رقم 5 ومراقبة رقم 6 وتقسيمه على عدد الوحدات ليتم استخراج حصة المنتج من اندثار مراقبة رقم 5 و 6 ويضاف له حتى من اندثار مراقبة رقم 8 والتي تستخرج

يلاحظ من قائمة لتكاليف اعلاه ان اجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة تبلغ (14,000) دينار وتشكل نسبة (13,2%) من اجمالي تكاليف المنتج ، في حين تشكل التكاليف الصناعية الثابتة نسبة (74,5%) من كلفة المنتج ، وتشكل التكاليف الادارية (12,3%) من اجمالي تكاليف المنتج ، وان الشركة لا تحتسب اي تكاليف تسويقية ضمن كلفة المنتج . ان سعر بيع المنتج لا يغطي (25%) من اجمالي التكاليف مما يجعل المصنع يحقق خسائر كبيرة نتيجة ارتفاع تكاليف الانتاج وعدم القدرة على فرض سعر اعلى للمنتج لوجود منتجات مستوردة وبأسعار اقل في السوق .ان الطريقة

الاسئلة المباشرة بصورة شفوية لهم لمعرفة الحاجة الفعلية لكل نشاط من الموظفين وكذلك معرفة طبيعة التكاليف لكل حساب ضمن تكاليف النشاط من اجل احتساب تكاليف تيار القيمة لكل نشاط في المصنع واستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة للنشاط وليست ضرورة وفق اجابة المسؤولين عن الانشطة ، وقد تم احتساب التكاليف كما يلي :

1- تكاليف تيار القيمة لنشاط البحث والتطوير :
الجدول ادناه يبين تكاليف النشاط الاجمالية ، وكذلك التكاليف التي تدخل ضمن تيار القيمة للنشاط، والتكاليف التي لا تدخل ضمن تيار القيمة وكما يلي :

من خلال تقسيم اجمالي الاندثارات في مراقبة رقم 8 على الانتاج الكلي للمصنع بكافة معاملته ، اما التكاليف الادارية فيتم تقديرها بنسبة (14%) من اجمالي تكاليف الصنع لكل منتج بشكل تقديري لا يخضع لأسس علمية او منطقية .

3-3: تحديد الانشطة التي تضيف قيمة في المصنع
تم اعتماد عشرة أنشطة مضافة للقيمة وتعد ضرورية ولا يمكن الاستغناء عنها وهي (نشاط البحث والتطوير ، نشاط التصميم ، نشاط الانتاج ، نشاط التوزيع ، نشاط التسويق ، نشاط السيطرة النوعية ، نشاط الموارد البشرية ، نشاط القانونية ، نشاط المالية ، نشاط الفنية)

3-4 : احتساب تكاليف تيار القيمة لكل نشاط

قام الباحثان بأجراء زيارات عديدة للمصنع ومقابل المسؤولين عن كل نشاط من أنشطة المصنع وتوجيه

جدول (2) تكاليف تيار القيمة لنشاط البحث والتطوير في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 100,171,708 | 37,564,391 | 62,607,317 |
| 32 | 1,434,253 | --- | 1,434,253 |
| 33 | 906,368 | --- | 906,368 |
| 34 | 463,441 | --- | 463,441 |
| 37 | 4,414,840 | 1,655,565 | 2,759,275 |
| 38 | 2,233 | --- | 2,233 |
| 39 | 34,213,778 | 34,213,778 | --- |
| المجموع | 141,606,621 | 73,433,734 | 68,172,887 |

المصروفات الاخرى (39) فقد تم عدّها خارج تيار القيمة لكونها تخص مصروفات سنوات سابقة وخسائر لا تضيف قيمة للنشاط، اما بقية التكاليف فتم عدّها ضمن تكاليف تيار القيمة للنشاط لكونها ضرورية للنشاط .

2- تكاليف تيار القيمة لنشاط التصميم : يبين الجدول ادناه تكاليف هذا النشاط وكما يلي:

في الجدول السابق تم احتساب رواتب (5) من الموظفين ضمن تيار القيمة من اصل (8) موظفين في النشاط ، وذلك حسب الحاجة الفعلية للنشاط والتي حددها المسؤول عن هذا النشاط في المصنع وعد باقي الرواتب الخاصة بالموظفين خارج تكاليف تيار القيمة ، وكذلك استبعاد نفس النسبة من تكاليف الاندثار لكونها تخص اندثار اثاث واجهزة مكتب ووسائل نقل، لكونها ترتبط بشكل مباشر بعدد الموظفين ، اما تكاليف

جدول (3) تكاليف تيار القيمة لنشاط التصميم في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 87,588,563 | --- | 87,588,563 |
| 32 | 1,254,088 | --- | 1,254,088 |
| 33 | 792,514 | --- | 792,514 |
| 34 | 405,225 | --- | 405,225 |
| 37 | 3,860,267 | --- | 3,860,267 |
| 38 | 1,952 | --- | 1,952 |
| 39 | 29,915,988 | 29,915,988 | --- |
| المجموع | 123,818,597 | 29,915,988 | 93,902,609 |

بعد مقابلة المسؤول عن هذا النشاط في المصنع اشار الى وجود حاجة ضرورية الى جميع الموظفين في هذا النشاط وجميع التكاليف تعتبر ضرورية باستثناء تكاليف المصروفات الاخرى (39) لكونها تخص خسائر ومصروفات سنوات سابقة لا تصيف قيمة للنشاط .

3- تكاليف تيار القيمة لنشاط الانتاج : الجدول الاتي يبين تكاليف نشاط الانتاج ضمن تيار القيمة والتكاليف خارج تيار القيمة :

جدول (4) تكاليف تيار القيمة لنشاط الانتاج في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 1,554,014,644 | 1,165,510,983 | 388,503,661 |
| 32 | 252,021,514 | --- | 252,021,514 |
| 33 | 582,219 | --- | 582,219 |
| 34 | 150,000 | 150,000 | --- |
| 37 | 101,413,184 | 3,810,126 | 97,603,058 |
| 38 | --- | --- | --- |
| 39 | --- | --- | --- |
| المجموع | 1,908,181,561 | 1,169,471,109 | 738,710,452 |

لكونها تخص اجور غير عن خدمات قدمها الغير وهي تعد غير متكررة ، وغير ضرورية للنشاط ، وتم استبعاد (75%) من اندثار الاثاث واجهزة المكتب ووسائل النقل والانتقال لكونها ترتبط بعدد العاملين الذين قد تم اعتبارهم خارج تيار القيمة ، اما بقية التكاليف فقد ابلغني المسؤول عن النشاط بانها ضرورية للنشاط ومضيفة للقيمة.

بعد الاستفسار من المسؤول عن نشاط الانتاج في معمل الكاظمين تبين وجود عدد كبير من العاملين في المعمل فائضين عن الحاجة الفعلية للمعمل نتيجة اعادة المفصولين السياسيين الى الوظيفة وتوزيعهم على المعامل الانتاجية ، إذ اشار المسؤول عن النشاط الى ان نسبة (25%) منهم فقط هو العدد الكافي لديمومة النشاط اما العدد المتبقي فقد تم عده غير مضيف للقيمة ، لذا تم استبعاد (75%) من تكاليف الرواتب والاجور بالإضافة الى مبلغ (150,000) دينار لا تصيف قيمة

4- تكاليف تيار القيمة لنشاط التوزيع : يحتوي هذا النشاط على (11) موظف والجدول الاتي يبين تكاليف النشاط الاجمالية ، بالإضافة الى التكاليف التي تدخل ضمن تيار القيمة والتكاليف التي لا تصيف قيمة للنشاط وكما يلي:

جدول (5) تكاليف تيار القيمة لنشاط التوزيع (التجارية) في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 137,674,417 | 25,031,712 | 112,642,705 |
| 32 | 1,971,215 | --- | 1,971,215 |
| 33 | 1,245,697 | 226,490 | 1,019,207 |
| 34 | 636,946 | 636,946 | --- |
| 37 | 6,067,688 | 1,103,216 | 4,964,472 |
| 38 | 3,069 | --- | 3,069 |
| 39 | 47,022,876 | 47,022,876 | --- |
| المجموع | 194,621,908 | 74,021,240 | 120,600,668 |

تخص الرواتب والاجور التي تدخل ضمن تيار القيمة (9) من الموظفين في حين ان رواتب واجور (2) موظف لا تصيف قيمة للنشاط حسب رأي المسؤول عن النشاط ، وكذلك تم اعتماد نفس النسبة من تكاليف المستلزمات الخدمية و الاندثارات لارتباطها بأعداد الموظفين بشكل مباشر ، في حين تم عد جميع تكاليف المصروفات الاخرى (39) لا تصيف قيمة لكونها تخص مصروفات سنوات سابقة وخسائر بالإضافة الى جميع تكاليف المقاولات والخدمات (34) لكونها غير

ضرورية للنشاط ، اما المصروفات التحويلية والمستلزمات السلعية فتم عدها ضرورية و تصيف قيمة للنشاط .

5- تكاليف تيار القيمة لنشاط التسويق : يحتوي هذا النشاط على (29) موظف دائمي بالإضافة الى (8) موظفين بشكل عقد والجدول الاتي يبين اجمالي التكاليف في القسم وللموظفين الدائمين والعقود كافة وكما يلي:

جدول (6) تكاليف تيار القيمة لنشاط التسويق في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 408,403,270 | 220,549,412 | 187,853,858 |
| 32 | 5,175,050 | --- | 5,175,050 |
| 33 | 16,644,477 | 13,358,335 | 3,286,142 |
| 34 | 1,680,259 | 1,680,259 | --- |
| 37 | 16,006,515 | 7,683,127 | 8,323,388 |
| 38 | 8,096 | --- | 8,096 |
| 39 | 124,046,011 | 124,046,011 | --- |
| المجموع | 571,963,678 | 367,317,144 | 204,646,534 |

بالموظفين الدائمين الذين لا يضيفون قيمة للنشاط وهي تمثل نسبة (14) موظف من اصل (29) موظف ، في حين تم عد جميع تكاليف المستلزمات السلعية والمصرفيات التحويلية ضمن تكاليف تيار القيمة لكونها ضرورية للنشاط ، في حين ان جميع المصرفيات الاخرى والمقاولات والخدمات جميعها لا تضيف قيمة ولا تدخل ضمن تكاليف تيار القيمة .

6- تكاليف تيار القيمة لنشاط السيطرة النوعية :

الجدول الاتي يبين تكاليف تيار القيمة والتكاليف الاجمالية لنشاط السيطرة النوعية في المصنع وكما يلي:

جدول (7) تكاليف تيار القيمة لنشاط السيطرة النوعية في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 112,754,854 | 37,584,951 | 75,169,903 |
| 32 | 1,614,418 | --- | 1,614,418 |
| 33 | 1,020,222 | --- | 1,020,222 |
| 34 | 521,656 | 521,656 | --- |
| 37 | 4,969,414 | 1,656,472 | 3,312,942 |
| 38 | 2,514 | --- | 2,514 |
| 39 | 38,511,567 | 38,511,567 | --- |
| المجموع | 159,394,645 | 78,274,646 | 81,119,999 |

القيمة لكونها غير مضافة للقيمة ، وان مبلغ حساب الاندثار والذي يخص اندثار الاثاث واجهزة المكتب واندثار وسائل النقل والانتقال فقد تم اعتباره مرتبط بشكل مباشر مع عدد الموظفين وعد نفس نسبة الموظفين التي لا تضيف قيمة هي نسبة الاندثار الذي لا يضيف قيمة.

7- تكاليف تيار القيمة لنشاط الموارد البشرية :يحتوي

هذا النشاط (48) موظف والجدول الاتي يوضح اجمالي التكاليف لهذا النشاط وكذلك التقسيم تكاليف النشاط الى تكاليف ضمن تيار القيمة وتكاليف خارج تيار القيمة وكما يلي:

بعد الاستفسار من المسؤول عن هذا النشاط ابلغ الباحثين بان الحاجة الفعلية للنشاط من الموظفين هي (15) موظف من الموظفين الدائمين ولا توجد حاجة فعلية لكافة موظفي العقود البالغ رواتبهم (45,219,145)، دينار وان رواتب الموظفين الدائمين الفائضين عن الحاجة والبالغ عددهم (14) موظف تبلغ (175,330,267) دينار ، وقد تم استبعاد تكاليف المستلزمات السلعية الخاصة بالموظفين العقود والبالغة (13,358,335) دينار ،كونها خاصة بالموظفين العقود الذين تم عددهم لا يضيفون قيمة للنشاط ، فضلاً عن نسبة (48%) من تكاليف الاندثارات لارتباطها

يحتوي هذا النشاط على (9) موظفين ، وبعد مقابلة المسؤول عن هذا النشاط ابلغ الباحثة بان الحاجة الفعلية للنشاط هي (6) موظفين وفقاً لذلك تم اعتبار تكاليف هؤلاء الموظفين ضمن تيار القيمة في حين ان رواتب واجور الموظفين المتبقين والبالغ عددهم (3) موظفين لا تدخل ضمن تيار القيمة للنشاط ،وان جميع تكاليف المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية و المصرفيات التحويلية ضرورية للنشاط وتدخل ضمن تيار القيمة ، اما تكاليف حساب المقاولات والخدمات وحساب المصرفيات الاخرى فأنها لا تدخل ضمن تيار

جدول (8) تكاليف تيار القيمة لنشاط الموارد البشرية في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 601,276,979 | 350,744,904 | 250,532,075 |
| 32 | 8,609,051 | --- | 8,609,051 |
| 33 | 5,440,439 | 3,173,589 | 2,266,850 |
| 34 | 2,781,787 | --- | 2,781,787 |
| 37 | 26,499,917 | 15,458,285 | 11,041,632 |
| 38 | 13,403 | --- | 13,403 |
| 39 | 205,366,935 | 205,366,935 | --- |
| المجموع | 849,988,511 | 574,743,713 | 275,244,798 |

بعد مقابلة الباحثة للمسؤول عن هذا النشاط اوضح ان الحاجة الفعلية للنشاط هي (20) موظف فقط ووفقاً لذلك فإن رواتب واجور (28) موظف لا تدخل ضمن تيار القيمة للنشاط ، وقد تم اعتماد نفس نسبة عدد الموظفين الضروريين الى اجمالي عدد الموظفين في النشاط لاحتساب تكاليف الاندثار والتي تخص اندثار الاثاث واجهزة المكتب واندثار وسائل النقل والانتقال وتكاليف المستلزمات الخدمية ، لكونهما يرتبطان بعدد الموظفين بشكل مباشر ، في حين ان جميع تكاليف المستلزمات السلعية والمصروفات التحويلية ومبلغ

حساب المقاولات والخدمات جميعها ضمن تيار القيمة ، في حين ان جميع تكاليف حساب المصروفات الاخرى خارج تيار القيمة لكونها تخص مصاريف سنوات سابقة وخسائر لا تضيف قيمة .

8- تكاليف تيار القيمة لنشاط القانونية : الجدول الاتي يوضح اجمالي التكاليف نشاط القانونية في مصنع الصوفية وكذلك تكاليف النشاط التي تدخل ضمن تيار القيمة وتكاليف النشاط خارج تيار القيمة وكما يلي:

جدول (9) تكاليف تيار القيمة لنشاط القانونية في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 87,588,563 | --- | 87,588,563 |
| 32 | 1,254,088 | --- | 1,254,088 |
| 33 | 792,514 | --- | 792,514 |
| 34 | 405,225 | --- | 405,225 |
| 37 | 3,860,267 | --- | 3,860,267 |
| 38 | 1,952.50 | --- | 1,952.50 |
| 39 | 29,915,988 | 29,915,988 | --- |
| المجموع | 123,818,597 | 29,915,988 | 93,902,610 |

9- تكاليف تيار القيمة لنشاط المالية : يحتوي هذا النشاط على (23) موظف والجدول ادناه يوضح تكاليف النشاط وكما يلي :

اوضح المسؤول عن هذا النشاط ان جميع الموظفين ضروريين للنشاط ولا يوجد زيادة عن الحاجة الفعلية ووفق ذلك تم عد جميع التكاليف ضمن تيار القيمة باستثناء حساب المصروفات الاخرى الخاصة بمصاريف سنوات سابقة ، وخسائر لا تضيف قيمة .

جدول (10) تكاليف تيار القيمة لنشاط المالية في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 288,178,708 | 100,236,072 | 187,942,636 |
| 32 | 4,126,127 | --- | 4,126,127 |
| 33 | 2,607,482 | 906,950 | 1,700,532 |
| 34 | 1,333,249 | 1,333,249 | --- |
| 37 | 12,700,822 | 4,417,677 | 8,283,145 |
| 38 | 6,424 | --- | 6,424 |
| 39 | 98,427,813 | 98,427,813 | --- |
| المجموع | 407,380,625 | 205,321,761 | 202,058,864 |

المستلزمات السلعية والمصرفيات التحويلية ضمن تيار القيمة لكونها ضرورية للنشاط ، وان جميع مبالغ حساب المصرفيات الاخرى وحساب المقاولات والخدمات غير ضرورية ولا تدخل ضمن تيار القيمة للنشاط .

10- تكاليف تيار القيمة لنشاط الفنية : الجدول ادناه

يوضح التكاليف الخاصة بهذا النشاط:

بعد الاستفسار من مسؤول هذا النشاط ابلغ الباحثة بان الحاجة الفعلية للنشاط (15) موظفاً فقط .ووفقاً لذلك تم تقسيم تكاليف الاجور والرواتب والمستلزمات الخدمية و الاندثارات وفق نفس النسبة الى تكاليف ضمن تيار القيمة والتي تخص (15) موظف وتكاليف خارج تيار القيمة والتي تخص (8) موظفين ، ووضح ان جميع تكاليف

جدول (11) تكاليف تيار القيمة لنشاط الفنية في مصنع الصوفية

| رقم الحساب | اجمالي تكاليف النشاط | تكاليف خارج تيار القيمة | تكاليف ضمن تيار القيمة |
|------------|----------------------|-------------------------|------------------------|
| 31 | 125,338,000 | 25,067,600 | 100,270,400 |
| 32 | 1,794,583 | --- | 1,794,583 |
| 33 | 1,134,076 | 226,815 | 907,261 |
| 34 | 579,872 | --- | 579,872 |
| 37 | 5,523,987 | 1,104,797 | 4,419,190 |
| 38 | 2,794 | --- | 2,794 |
| 39 | 42,809,357 | 42,809,357 | --- |
| المجموع | 177,182,669 | 69,208,569 | 107,974,100 |

حساب المستلزمات السلعية وحساب المقاولات والخدمات وحساب المصرفيات التحويلية فان جميعها ضرورية وضمن تيار القيمة ، اما حساب المصرفيات الاخرى فإنها ال تدخل ضمن تيار القيمة لكونها تخص خسائر ومصاريف سنوات سابقة لا تصيف قيمة .

اوضح المسؤول عن النشاط ان الحاجة الفعلية للنشاط هي (8) موظفين من اصل (10) موظفين ، وعليه تم اعتبار (80%) من تكاليف الاجور والرواتب وتكاليف المستلزمات الخدمية وتكاليف الاندثارات ضمن تيار القيمة و (20%) منها خارج تيار القيمة ، اما تكاليف

3-5 : احتساب حصة معمل الكاظمين من تكاليف الانشطة

لغرض احتساب حصة معمل (الكاظمين) من اجمالي تكاليف كل نشاط سيتم اعتماد اساسين :

اولاً : نسبة العاملين ضمن معمل (الكاظمين) الى اجمالي المعامل وكما يأتي :

$$\text{نسبة العاملين في المعمل الى اجمالي المعامل} = \frac{\text{عدد العاملين في معمل الكاظمين}}{\text{اجمالي عدد العاملين في كافة المعامل}}$$

$$8.11\% = \frac{191}{2355}$$

ان الاساس اعلاه سيتم اعتماده لنشاط الموارد البشرية ونشاط القانونية لكونها أنشطة تعتمد على عدد العاملين بشكل اساس ويعد هذا الاساس اكثر منطقية لاحتساب حصة المعمل من اجمالي تكاليف هذه الأنشطة

ثانياً : نسبة تكاليف الانتاج في معمل (الكاظمين) الى اجمالي تكاليف الانتاج في المصنع وسيتم اعتماد هذا الاساس لبقية الأنشطة باستثناء نشاط الانتاج ، إذ ان تكاليف هذا النشاط محسوبة بصورة مباشرة للمعمل وكما يأتي :

$$\text{المصنع في الانتاج تكاليف اجمالي الى المعمل في الانتاج تكاليف نسبة} = \frac{\text{المعمل في الانتاج تكاليف}}{\text{المصنع في الانتاج تكاليف اجمالي}}$$

$$11.95\% = \frac{1,908,181,561}{15,972,057,683} =$$

تم اختيار الاسس اعلاه من اجل احتساب حصة معمل (الكاظمين) من تكاليف كل نشاط بما يحقق توزيع اكثر عدالة لهذه التكاليف من وجهة نظر الباحثة وكما موضح في الجدول ادناه:

جدول (12) حصة المنتج من تكاليف كل نشاط بعد توزيع تيار القيمة

| النشاط | اجمالي تكاليف النشاط ضمن تيار القيمة (1) | نسبة معمل (الكاظمين) (2) | حصة معمل الكاظمين من تكاليف النشاط (2)*(1)=(3) | عدد الوحدات المنتجة ضمن المعمل (4) | حصة الوحدة من تكاليف كل نشاط (4) ÷ (3) = (5) |
|-----------------|--|--------------------------|--|------------------------------------|--|
| البحث والتطوير | 68,172,887 | 11.95% | 8,146,660 | 54,904 | 148 |
| التصميم | 93,902,609 | 11.95% | 11,221,362 | 54,904 | 204 |
| الانتاج عدا 321 | 517,124,040 | 100% | 517,124,040 | 54,904 | 9,419 |
| التوزيع | 120,600,668 | 11.95% | 14,411,780 | 54,904 | 262 |
| التسويق | 204,646,534 | 11.95% | 24,455,261 | 54,904 | 445 |
| السيطرة النوعية | 81,119,999 | 11.95% | 9,693,840 | 54,904 | 177 |
| الموارد البشرية | 275,244,798 | 8.11% | 22,322,353 | 54,904 | 407 |
| القانونية | 93,902,610 | 8.11% | 7,615,502 | 54,904 | 139 |
| المالية | 202,058,864 | 11.95% | 24,146,034 | 54,904 | 440 |
| الفنية | 107,974,100 | 11.95% | 12,902,905 | 54,904 | 235 |
| المجموع | 1,764,747,109 | --- | 652,039,736 | | 11,876 |

القيمة ، وتم استبعاد تكاليف حساب (321) المواد الاولية لكونها تحتسب بشكل منفرد في الخطوة التالية.

3-6 : احساب كلفة المنتج عينة الدراسة بعد توزيع

تيار القيمة وتحقيق الميزة التنافسية

يبلغ اجمالي تكلفة المواد الاولية المستخدمة في معمل الكاظمين خلال العام (221,586,413) دينار وعند

تم احتساب حصة معمل الكاظمين من اجمالي تكاليف تيار القيمة لكل نشاط من خلال ضرب اجمالي تكاليف النشاط ضمن تيار القيمة في النسبة المعتمدة كأساس ، ومن ثم تقسيم حصة المعمل من تكاليف كل نشاط على عدد الوحدات المنتجة خلال السنة لاستخراج حصة الوحدة الواحدة من تكاليف كل نشاط بعد توزيع تيار

4,036) دينار لكل وحدة ، والجدول التالي يمثل قائمة التسعير بعد توظيف تيار القيمة وكما يلي:

تقسيم هذا المبلغ على عدد الوحدات المنتجة خلال السنة والبالغ عددها (54,904) وحدة سوف يكون حصة الوحدة الواحدة من المواد الاولية بمقدار (

جدول (13) قائمة التسعير البطانية المغروزة بعد توظيف تيار القيمة

| التفاصيل | المبلغ | مجموع جزئي | اجمالي |
|-------------------------------------|--------|------------|--------|
| مواد اولية | | 4,036 | |
| حصة المنتج من تكاليف الانشطة : | | | |
| البحث والتطوير | 148 | | |
| التصميم | 204 | | |
| الانتاج (عدا 321) | 9,419 | | |
| التوزيع | 262 | | |
| التسويق | 445 | | |
| السيطرة النوعية | 177 | | |
| الموارد البشرية | 407 | | |
| القانونية | 139 | | |
| المالية | 440 | | |
| الفنية | 235 | | |
| اجمالي حصة المنتج من تكاليف الانشطة | | 11,876 | |
| اجمالي كلفة المنتج وفق تيار القيمة | | | 15,912 |
| سعر البيع | | | 24,000 |
| صافي الربح | | | 8,088 |

جودة المنتج مما يعني اكتساب الشركة ميزة تنافسية تمكنها من زيادة الحصة السوقية وتحقيق ارباح جيدة ، وبذلك قد تم اثبات فرضية الدراسة التي مفادها (ان توظيف تقنية تيار القيمة يساهم في تحقيق الميزة التنافسية في الوحدات الصناعية الاقتصادية العراقية) .

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

1-4: الاستنتاجات

- 1- تعمل تقنية تيار القيمة على تخفيض التكاليف و تحسين القيمة من خلال استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة للزبون وغير الضرورية للنشاط مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب .
- 2- ان المصنع عينة البحث لا يطبق أي تقنية من تقنيات المحاسبة الرشيقة ، ومنها (تقنية تيار القيمة).

بعد توظيف تيار القيمة انخفضت حصة الوحدة الواحدة من المواد الاولية بمقدار (8,964) دينار ، إذ اصبحت (4,036) دينار لكل وحدة ، في حين كانت تحتسب قبل توظيف التقنية بمقدار (13,000) دينار ، كما انخفضت اجمالي تكلفة المنتجة من (106,000) دينار الى (15,912) دينار عند توظيف تقنية تيار القيمة ، في حين كان بيع الوحدة الواحدة من منتج البطانية المغروزة يحقق خسارة قدرها (82,000) دينار ليصبح بعد توظيف التقنية يحقق ربح قدره (8,088) دينار عند بيع كل وحدة من المنتج وبذلك يكون تخفيض التكاليف الاجمالي المتحقق من توظيف التقنية قد بلغ (90,088) لكل وحدة منتجة من منتج البطانية المغروزة عينة البحث مما يمكن الشركة من القدرة على المنافسة في السوق وتحقيق ارباح مع المحافظة على

- Doctor Of Philosophy Of Loughborough University, p85
- 3- Blocher, Edward J. & Stout, David E. & Cokins, Gary ,2010 " Cost Management A Strategic Emphasis " Fifth Edition , United States.p438
- 4- Horngren, Charles T. &. Datar, Srikant M. & Rajan , Madhav V. , 2012 " Cost Accounting A Managerial Emphasis " Global Edition Fourteenth Edition , England, p748
- 5- Austin ,AlexisAndra ,2013"A Case Study Of Value Streams And Lean Implementation For A Small Print Shop " A Thesis Submitted In Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of Master Of Science In The School Of Media Sciences In The College Of Imaging Arts And Sciences Of The Rochester Institute Of Technology,p10
- 6- Andersch, Adrienn ,2014 " Lean Implementation And The Role Of Lean Accounting In The Transportation Equipment Manufacturing Industry " A Dissertation Submitted To The Faculty Of The Virginia Polytechnic Institute And State University In Partial Fulfillment Of The Requiremen S For The Degree Of Doctor Of Philosophy In Forest Products ,p24
- 7- Rohania, Jafri Mohd & Zahraeea, Seyed Mojib ,2015 "Production Line Analysis Via Value Stream Mapping: A Lean Manufacturing Process Of Color Industry " 2nd International Materials, Industrial, And Manufacturing Engineering Conference, Mimec2015, 4-6 February 2015, Bali Indonesia ,p7
- 8- عابدين، حسني عابدين ، رشوان ، عبد الرحمان محمد ، 2018 " أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي - دراسة حالة " مجلة الاجتهاد
- 3- يعاني المصنع من ركود منتجاته في السوق بسبب ارتفاع تكاليفها مقارنةً بالمنتجات المستوردة ، وان اهم اسباب ارتفاع تكاليف المنتجات هو ارتفاع اعداد العاملين في المصنع نتيجة اعادة المفصولين السياسيين بعد عام 2003 مما ادى الى ارتفاع تكاليف الانتاج في المصنع .
- 4- تمتاز منتجات المصنع بالجودة العالية الا انها تقتصر الى وجود طرق تسويق جيدة ومنافذ تسويقية.
- 2-4: التوصيات**
- 1- السعي الى استعمال الاساليب والتقنيات الحديثة مثل تقنية تيار القيمة لما لها من دور فعال في تخفيض التكاليف و مواكبة التطورات.
- 2- اتباع طرق فعالة في تسويق منتجات المصنع مثل الاعلان عن المنتجات في وسائل الاعلام ووسائل التواصل الاجتماعي لتعريف المواطنين بها ، وكذلك فتح منافذ تسويقية جديدة ، واجراء استطلاع آراء الزبائن والاستفادة منها في تطوير المنتجات .
- 3- تقترح الباحثة تقليل عدد العاملين في المصنع والاقسام الادارية لغرض تخفيض التكاليف بشكل اكبر والاستفادة من العمال الفائضين عن الحاجة في اقسام اخرى، أو من خلال اضافة خط انتاجي اخر .
- 4- تطبيق تقنيات اخرى بالتزامن مع تيار من اجل تخفيض التكاليف اكثر والعمل على تحويل المنتج من منتج خاسر الى منتج يحقق ارباحاً.
- المصادر**
- 1- Hansen , Don R. & Mowen, Maryanne M.& Guan, Liming ,2009 " Cost Management Accounting & Control " Sixth Edition , United States.p807
- 2- Kodua, Kwabena Agyapong , 2009 " Multi-Product Cost And Value Stream Modelling In Support Of Business Process Analysis " Doctoral Thesis Submitted In Partial Fulfilment Of The Requirements For The Award Of

- Faculty Of The College Of Engineering In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of Masters Of Science In Engineering Management Qatar University ,p12-13
- 16- Sanders , Gerard Wm. & Carpenter , Mason A., 2007 " Strategic Management – A Dynamic Perspective " , Pearson Prentice Hall , New Jersey, U.S.A ,p19
- 17- 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) ,p100
- 18- Krajewski, Lee. J. & Ritzman, Larry P., 2016 "Operations Management Processes And Value Chains " Eleventh Edition, Prentice Hall ,New Jersey, U.S.A ,p31
- 19- Manuela, P. G. C. , 2019 " The Impact Of Supply Chain Management Processes On Competitive Advantage And Organizational Performance", Master's Degree In Corporate Management Student, Shanghai University [Shu], China The Strategic Journal Of Business & Change Management ,p8
- 20- " المحمدي ، علاء عبد الحسن حسن ، 2019 ، تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية، ص41
- 21- البكري، ثامر ، 2008 " استراتيجيات التسويق " ، الطبعة الاولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، الاردن، عمان ، ص24
- 22- الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع الصوفية ، تقارير الانتاج وسجلات التكاليف لعام 2016.
- للدراستات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 7 ، العدد 2 ، ص 567، 568، 569
- 9- Dolcemascolo , Darren , 2006 " Improving The Extended Value Stream : Lean For The Entire Supply Chain " First Published 2006 By Productivity Press , Usa, p35-37
- 10- Keyte , Beau & Locher , Drew A. ,2016 "The Complete Lean Enterprise - Value Stream Mapping For Office And Services " Second Edition , Boca Raton London New York ,p19
- 11- Maskell, B., Baggaley, Bruce And Grasso, Larry,2011 "Practical Lean Accounting: A Proven System For Measuring And Managing The Lean Enterprise" Second Edition, Crc Press, Usa ,p117
- 12- Bahadir, Ayca ,2011" The Role Of Management Accounting System In Implementing Lean Business Strategies" Master Thesis Accounting, Auditing And Control. Faculty Erasmus School Of Economics. Erasmus University Rotterdam. Rotterdam. Netherlands, p32
- 13- العكيلي ، ليث مهدي عزيز ، 2020، " تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وتيار القيمة ودوره في تحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية، ص41
- 14- المشهراوي، زاهر حسني قاسم، 2015 " استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة الأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد " أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس جامعة عين شمس ، فلسطين ،ص67-68
- 15- Naser, Ayman Fahmi 2018 " Cost Based Value Stream Mapping As A Lean Construction Tool For Underground Pipeline Construction Projects " A Thesis Submitted To The