جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد-قسم المحاسبة

التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد واثره في تخفيض التكاليف

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة – معمل القديفة –)

رسالة ماجستير مقدمة إلى :

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد– جامعة كربلاء

وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة

تقدم بها :

باسم عبد الحسن عبود القصاب

بإشراف

الأستاذ الدكتور صلاح مهدي الكواز

1440هجرية

2019 ميلادية

بسم الله الرحمن الرحيم

((وَإِنْ مِنْ شَيْءٍ إِلَّا عِنْدَنَا خَزَائِنُهُ وَمَا نُنَزِّلُهُ إِلَّا بِقَدَرٍ مَعْلُومٍ))

الحجر (21)

((صدق الله العلي العظيم))

الإهداء

الـــــــــــــــــــى .....

من بعثهُ اللهُ رحمة للعالمين النبيً الاكرم محمد (ص) و آله المطهرين

الى .... المرمليَّن بدمائهم لجعل كلمة الله هي العليا	رحمةً ورضواناً
الى.... الذين ملكوني عبدا بعد أن علموني حرفا	عرفاناً واحتراماً
الى.... والديَّ رحمهم الله	امتناناً واعتزازا
الى.... قرة العين و زينة الحياة الدنيا	مودةً و حنانا
الى.... اخوتي احبتي اصدقائي	محبةً و اخلاصاً

أُهدي للجميع جهدي المتواضع ابداً ما حييت

الشكر والامتنان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خير خلقة اجمعين وحبيب اله العالمين ابي القاسم محمد وآل بيته الطيبين الطاهرين وبعد :

يسعدني ويشرفني أنّ أتقدم بالشكر الجزيل وعظيم الامتنان للأستاذ الدكتور صلاح مهدي جواد الكواز لتفضله بتحمل عناء الاشراف على الرسالة على الرغم من الاعمال الكثيرة المنوطة به ،والذي كان للجهد والدعم المتواصل الذي بذله معي وآراءه وملحوظاته الأثر الكبير في إتمام الرسالة فجزاه الله خير جزاء المحسنين .

ويدعوني واجب العرفان ان اتقدم بالشكر الجزيل الى السيد رئيس جامعة كربلاء الاستاذ الدكتور (منير حميد السعدي) والسيد عميد كلية الادارة والاقتصاد في جامعة كربلاء الاستاذ الدكتور(علاء فرحان الدعمي) والسيد معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا الاستاذ المساعد الدكتور(محمد حسين الجبوري) والسيد رئيس قسم المحاسبة الاستاذ المساعد الدكتور(أسعد محمد علي العواد) والى كل أساتذتي الافاضل في قسم المحاسبة لما بذلوه من جهد في إيصال المعلومة المفيدة في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا .

ويسرني ان اتقدم بوافر الشكر والامتنان الى السيد رئيس واعضاء لجنة المناقشة المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وأعبر عن اعتزازي بجميع آرائهم وملحوظاتهم القيمة والتي ستضيف على هذا الجهد اضافة مهمة وقيمة .

كما لا يفوتني ان اتقدم بالشكر الجزيل الى ملاك الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة – معمل القديفة لما قدموه لي من مساعدة وعون في انجاز هذه الرسالة ، وأخص بالذكر السيد مدير المعمل الاستاذ قاسم تركي عايد والسيد مدير الانتاج الاستاذ ناجح حميد عبد الواحد والسادة مهندسي الانتاج في المعمل والست حنان عبد حميد مديرة شعبة التخطيط والمتابعة وجميع ملاك شعبة حسابات الكلفة الاعزاء.

الباحث

ثبت المحتويات

ت	العنوان	الصفحة
	الآية القرآنية	
	الاهداء	أ
	الشكر والامتنان	ب
	ثبت المحتويات	ج
	ثبت الاشكال	د
	ثبت الجداول	هـ - و- ز
	ثبت المختصرات	ح
	المستخلص	ط
	المقدمة	2-1
	الفصل الاول : منهجية البحث وابحاث سابقة	
المبحث الاول	منهجية البحث	5 – 3
المبحث الثاني	ابحاث سابقة	18 – 6
	الفصل الثاني : مدخل نظري لتقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد	
المبحث الاول	تقنية الكلفة المستهدفة	36 – 20
المبحث الثاني	تقنية محاسبة استهلاك الموارد	53 – 37
المبحث الثالث	تخفيض التكاليف في ظل التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد	67 – 54
	الفصل الثالث : الجانب التطبيقي للبحث	
المبحث الاول	التعريف بمجتمع وعينة البحث	76 – 68
المبحث الثاني	تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في معمل قديفة بابل (2)	100 – 77
المبحث الثالث	تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في معمل قديفة بابل (2)	108 – 101
	الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات	
المبحث الاول	الاستنتاجات	111 – 109
المبحث الثاني	التوصيات	114 – 112
	المراجع والمصادر	127 – 115
	المستخلص باللغة الانجليزية	128

ثبت الاشكال

ت	العنوان	الصفحة
1-2	ترجمة مفهوم الكلفة المستهدفة من اللغة اليابانية إلى الإنجليزية	21
2-2	التكاليف الملتزم بها والتكاليف المتحققة خلال مراحل دورة حياة المنتج	25
3-2	خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة	35
4-2	استفادة تقنية محاسبة استهلاك الموارد من مزايا (GPK) و (ABC)	40
5-2	الدمج بين نظامي الكلفة الالماني والكلفة على اساس النشاط	41
6-2	تصنيف التكاليف في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد	47
7-2	خطوات تطبيق تقنية محاسبة الموارد	51
8-2	خارطة الطريق لعملية تخفيض التكاليف	60
9-2	موارد الوحدة الاقتصادية في علاقتها بالطاقة ومستويات معالجتها	64
10-2	خطوات منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (RCA)	66

ثبت الجداول

ت	العنوان	الصفحة
1-3	الطاقات الانتاجية لمنتجات المعمل للمدة من 2013 -2017 (وحدة القياس / متر)	70
2-3	كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وسعر بيعه مع معدل صرف المواد لعام 2017	75-74
3-3	التكاليف المباشرة للأقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة (المبالغ بآلاف الدنانير)	78
4-3	التكاليف غير المباشرة ذات العلاقة بمراكز او اقسام الخدمة التي تخص منتج القديفة	79-78
5-3	موجهات كلفة الموارد ذات العلاقة بمراكز الخدمة في المعمل عينة البحث	80
6-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع افراد الدائرة الفنية العاملين في الاقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة	81
7-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الطاقة في الاقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة	82
8-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الورش في الاقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة	83
9-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الفحص والسيطرة النوعية ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية التي تعنى بإنتاج منتج القديفة	84
10-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الافراد لمركز الصيانة للأقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة	84
11-3	الطاقة النظرية لمجمع صيانة الآلات والمعدات وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	85

12-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	86
13-3	الطاقة النظرية لمجمع المواد الاولية وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	87
14-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع افراد مركز الخدمة الادارية ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	88
15-3	الطاقة النظرية لمجمع الافراد مركز الخدمة التسويقية وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	89
16-3	الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع المعارض والاعلان ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	89
17-3	ساعات العمل المباشرة للأقسام الانتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة	90
18-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	90
19-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الطاقة ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية	91
20-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الورش فيما يخص الاقسام الانتاجية لمنتج القديفة	92
21-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الفحص ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية	93
22-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	94
23-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع صيانة الآلات والمعدات ذات	94

	العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	
24-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	**95**
25-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع المواد الاولية ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	**96**
26-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد لمركز الادارية ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	**96**
27-3	الطاقة الفعلية لمجمع الافراد وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	**97**
28-3	الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع المعارض والاعلان ذات العلاقة بالأقسام الانتاجية لمنتج القديفة	**98**
29-3	تكاليف الطاقة العاطلة لمجمعات الموارد	**99**
30-3	أسعار بيع منتج قماش القديفة المماثل لمنتج عينة البحث	**101**
31-3	الاختلافات بين مكونات منتج القديفة للمعمل عينة البحث والمنتج المنافس وأثرها في تخفيض الكلفة	**106-105**

قائمة المختصرات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
TC	Target costing	الكلفة المستهدفة
RCA	Resources Consumption Accounting	محاسبة استهلاك الموارد
ABC	Activity Based Costing	الكلفة على اساس الانشطة
TDABC	Time driven-Activity based costing	الكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت
GPK	Grenz plan kostenrehnung	محاسبة الكلفة الالمانية
CAMI	Consortium of Advanced Management International	الجمعية الدولية للإدارة المتقدمة
CIMA	Chartered institute of management Accountants	المعهد القانوني للمحاسبين الاداريين
ICMA	Institute of cost & management Accountants	معهد محاسبي الكلفة والادارية

المستخلص

تعد تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد من بين اهم التقنيات في مجال محاسبة الكلفة والادارية واللتان بتكاملهما يمكن للوحدات الاقتصادية من تحقيق هدف إدارة الكلفة بتخفيضها عن طريق احتساب الكلفة بشكل اكثر دقة من الطرق التقليدية ، وما توفره تلك التقنيتين من بيانات مهمة تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الادارية الملائمة التي تلبي متطلبات بيئة الاعمال الحديثة .إذ تركز تقنية RCA على كمية الموارد المستغلة في انتاج المنتج وتحديد كلف الموارد العاطلة في مجمعات الموارد وعدم تحميل تكاليف تلك الموارد غير المستغلة على المنتجات عن طريق تتبع كلف الاقسام الخدمية الداعمة للأقسام الإنتاجية وتخصيص التكاليف الفعلية على الوحدات المنتجة ، في حين يهدف تطبيق خطوات تقنية TC الى تخفيض كلفة المنتج في مرحلة التصميم لإنتاجه، وتتكامل مع تقنية RCA بالاستفادة من البيانات التي تقدمها هذه التقنية في تحديد الكلفة الحالية للمنتج بشكل اكثر دقة . يهدف البحث الى دراسة العلاقة التكاملية للتقنيتين آنفاً عن طريق التطبيق في احد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بوصفها كمجتمع للبحث ، وهو معمل قديفة بابل بوصفه كعينة للبحث .ولتحقيق هذا الهدف ،فقد اعتمد الباحث عند تطبيق هاتين التقنيتين على البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق المعايشة الميدانية ومن واقع سجلات المعمل .وقد توصل الباحث الى استنتاجات عدة لعل اهمها ما يؤكد على ان ارتفاع تكاليف المنتج في معمل القديفة عينة البحث كان بسبب وجود موارد غير مستغلة تحمل على المنتج واهما كلف الايدي العاملة وغيرها من الموارد في الاقسام الخدمية ، لذلك فأن أهم ما جاء به البحث من توصيات يؤكد على ضرورة الاهتمام بتطبيق التقنيتين آنفاً لدورهما في تحقيق هذا الهدف .

المقدمة

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة في الوقت الحاضر تطورات هائلة أبرزها المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية و الثورة المعلوماتية و التقدم التكنلوجي و الانفتاح الكبير في التجارة والاستثمار و تقلب في أذواق الزبائن ورغبتهم في البحث عن المنتجات التي تتمتع بأسعار منخفضة وجودة عالية وما نتج عنه من قصر دورة حياة المنتجات. إزاء كل هذه التطورات ، كان من الطبيعي أن تفكر الوحدات الاقتصادية في إعادة النظر في النظم المحاسبية التقليدية لتزايد الانتقادات التي وجهت إليها بسبب إهمالها لاعتبارات السوق والتطورات التي حصلت فيه، والقيام بالبحث عن التقنيات التي تستجيب لهذه التطورات عن طريق إنتاج منتجات بأقل التكاليف وذات جودة عالية تحقق لها ميزة تنافسية في السوق.

وتعد تقنية الكلفة المستهدفة من بين اهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية التي تهدف الى تخطيط الربح وادارة الكلفة بتخفيضها مع تحقيق الميزة التنافسية و ضمان انتاج منتج يقابل متطلبات الزبون من حيث السعر ، المميزات ، والاداء الوظيفي مع المحافظة على جودة المنتج .

ولتحقيق النجاح في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة ، فإنها تتطلب معلومات ملائمة تساعد في تحقيق هدف ترشيد وإدارة الموارد وبهدف القياس الدقيق للتكاليف ، وهذه المعلومات يجري توفيرها عن طريق تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تعتمد على مبدأ الاستغلال الامثل للموارد عن طريق تخصيص الكلفة على اساس ما استهلك من موارد وعزل الطاقة العاطلة في مجمعات الموارد .وعليه ، يمكن القول إنّ منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد من شانه ان يساعد في تحديد كلفة المنتج بشكل اكثر دقة و توفير هيكل كلفة لكل بديل من بدائل التصميم المقترحة للمنتج ، وتحقيق الكلفة المستهدفة.

وعليه فان المشكلة التي يعالجها هذا البحث تتمحور في نقطة رئيسة وهي أن وحداتنا الاقتصادية تعاني من ارتفاع كلف الانتاج بسبب عدم استخدام الاساليب الحديثة في ادارة الكلفة ومنها تقنيتي الكلفة المستهدفة ، ومحاسبة استهلاك الموارد، وهل التكامل بين التقنيتين يسهم في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

واعتماداً على المشكلة آنفاً يحاول الباحث التحقق من الفرضية الرئيسة وهي انه يمكن تخفيض التكاليف عند التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في معمل قديفة بابل وان التكامل بينهما يُسهم في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها بصورة اكثر فاعلية وكفاءة ما لو تم تطبيق كل تقنية بشكل مستقل .

ولتحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى اربعة فصول ، خصص الفصل الأول لعرض منهجية البحث والابحاث السابقة عن طريق مبحثين ، اختص الأول بعرض منهجية البحث بينما خصص الثاني لتناول الابحاث السابقة ذات الصلة بموضوع البحث . في حين تناول الفصل الثاني الاطار النظري للبحث عن طريق ثلاث مباحث ، تناول الأول تقنية الكلفة المستهدفة من حيث المفهوم و الخصائص والمبادئ، أما ثاني فقد تناول تقنية محاسبة استهلاك الموارد من حيث النشأة والمفهوم والاهداف والمقومات، ومعوقات التطبيق ، بينما تناول المبحث الثالث تخفيض التكاليف في ظل التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ، اما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي للبحث في ثلاثة مباحث ،خصص الاول منه للتعريف بمجتمع وعينة البحث ،و الثاني فتناول تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في معمل قديفة بابل (2) ، فيما تناول المبحث الثالث خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المعمل عينة البحث ، أما الفصل الرابع فتناول الاستنتاجات والتوصيات عن طريق مبحثين ، تناول الأول الاستنتاجات التي وضعها الباحث وفقاً على النتائج التي توصل اليها والثاني فقد كرس لتوصيات البحث .

الفصل الأول : منهجية البحث وأبحاث سابقة

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني :ابحاث سابقة

المبحث الاول

منهجية البحث

يتناول هذا المبحث منهجية البحث التي تعكس المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافه ، وفي ضوء ذلك يتناول المبحث التعريف بمشكلة البحث ، أهدافه ، أهميته ، فرضياته ، حدود البحث الزمانية والمكانية وكالآتي :

اولاً: مشكلة البحث

أن ما تشهده بيئة الأعمال الحديثة من تطورات متسارعة أبرزها المنافسة الشديدة، قد جعل من النظم والمداخل التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية غير قادرة على توفير معلومات تلبي المتطلبات الجديدة التي ينبغي تحقيقها من اجل النجاح في ظل هذه التطورات .

لذلك وفي ظل هذه التطورات كان من البديهي التفكير في إيجاد تقنيات محاسبية حديثة لإدارة الكلفة بتخفيضها تتفق مع التطورات المذكورة آنفاً مثل الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد .

ومن هنا فأن المشكلة التي يمكن تأطيرها في هذا البحث تتمحور في الآتي :

1- هل بالإمكان تحقيق التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ؟

2- هل أن التكامل بين التقنيتين يُسهم في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها ، حيث تواجه منتجات المعمل عينة البحث مشكلة ارتفاع التكاليف ؟

ثانياً : أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. تقديم نقاش معرفي لبعض التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة الاستراتيجية والمتمثلة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد ، والكلفة المستهدفة .

2. بيان أثر التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وأهميته في تخفيض الكلفة .
3. التعرف على الطبيعة المنهجية التي يبنى على أساسها التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد .
4. بيان أهمية تطبيق أداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية) كإحدى أدوات تقنية الكلفة المستهدفة التي تدعم التكامل بين التقنيتين آنفاً .

ثالثاً : أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية الدور الذي يؤديه التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف ، كما يُعد البحث :

1- إضافة جديدة في مجال إدارة الكلفة لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الاعمال وحاجة الوحدات الاقتصادية إلى تحديث نظمها المحاسبية بالشكل الذي يلائم التغيرات التي تحدث في بيئة الاعمال المحيطة .

2- فضلاً عن قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت تقنية محاسبة استهلاك الموارد ولاسيما في البيئة العراقية .

3- كما يحاول البحث ابراز أهمية التكامل بين التقنيتين آنفاً عن طريق رفع الكفاءة التشغيلية للوحدات الاقتصادية .الاستثمار الامثل للموارد بما يمكنها من تحقيق أحد عناصر الميزة التنافسية ، مع اعطاء البحث صبغة تجريبية بتطبيقه في أحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة وهو معمل قديفة بابل .

رابعاً : **فرضية البحث**

اعتماداً على المشكلة يحاول الباحث اثبات أو دحض الفرضية الرئيسة الآتية :

"أن التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يُسهم في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها بصورة اكثر كفاءة وفاعلية مما لو تم تطبيق كل تقنية بشكل مستقل " .

خامساً : حدود البحث

1. الحدود الزمانية: تم الاعتماد على بيانات عام (2017) لغرض أنجاز ما يهدف إليه البحث.

2. الحدود المكانية: لأن البحث يتعلق بأحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة ألا وهو معمل قديفة بابل والذي يختص بإنتاج القديفة بأنواعها المختلفة لذا عدَت الشركة كمجتمع للبحث والمعمل عينته وذلك بهدف اختبار فرضية البحث لفاعلية ودور الشركة عموماً في إنتاج منتجات ذات مساس مباشر بحاجة المواطنين، فضلاً عما تواجهه الشركة من منافسة شديدة نتيجة انفتاح البلد على العالم ودخول منتجات متنوعة وبأسعار منخفضة.

سادساً : منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري من البحث عن طريق الاستعانة بالمصادر والمراجع المختلفة العربية منها والاجنبية ، فضلاً عن الاستفادة من شبكة المعلومات العالمية (الأنترنيت) ، فيما اعتمد على المنهج الاستقرائي (دراسة حالة) في الجانب التطبيقي من البحث عن طريق دراسة السجلات المحاسبية والكشوفات المستخدمة في الاقسام والشعب المختلفة للمعمل عينة البحث ،وعن طريق المعايشة الميدانية والمقابلات الشخصية مع المسؤولين في المعمل .

المبحث الثاني

أبحاث سابقة

بهدف تسليط الضوء على ما جاء في الأدبيات المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع من أبحاث وبقصد تقيم مدى الافادة منها في إعداد البحث الحالي ومن ثم تحديد موقع البحث الحالي بين هذه الابحاث، فأنه سيتم عرض الابحاث التي امكن للباحث الاطلاع عليها والتي تناولت هذا الموضوع ، عربياً أولا واجنبياً ثانيا على وفق تسلسلها الزمني وذلك ضمن ثلاثة محاور، الاول خاص بالأبحاث ذات العلاقة بتقنية الكلفة المستهدفة ، الثاني خاص بالأبحاث ذات العلاقة بتقنية المحاسبة عن استهلاك الموارد ، والثالث يتناول مناقشة الابحاث السابقة وتحديد ما يميز البحث الحالي عن هذه الابحاث .

المحور الاول- ابحاث ذات العلاقة بتقنية الكلفة المستهدفة

أولاً- ابحاث عربية

1- بحث (الخالدي ، 2010)

عنوان البحث	**تقنية الكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية ،دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة** **رسالة ماجستير غير منشوره مقدمة إلى قسم المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة**
هدف البحث	هدف البحث إلى إبراز دور تقنية التكلفة المستهدفة كأداة متكاملة لإدارة الكلفة الاستراتيجية عن طريق بناء إطار متكامل للكلفة المستهدفة في معمل سمنت الكوفة بوصفها احدى التقنيات الحديثة في تسعير المنتجات بالاعتماد على ما يسود في السوق التنافسي، مع التأكيد على الجودة وتطوير مهارات المعمل في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في أقسام ومجالات المسؤولية.
اهـــــــم الاستنتاجات	إمكانية البحث عن مجالات تخفيض الكلفة بالاعتماد على أداة مهمة مثل هندسة القيمة تساعد في الوصول للكلفة المستهدفة وبالشكل الذي يعزز من تطبيق الكلفة المستهدفة بوصفها تقنية متكاملة لإدارة الكلفة الاستراتيجية.

2- بحث (ابو عوده ، 2010)

عنوان البحث	**أهمية استخدام منهج الكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية** **دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزه** **رسالة ماجستير منشورة كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الاسلامية – غزة عمادة الدراسات العليا**
هدف البحث	تمثل الهدف الرئيس للبحث في بيان دور الكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية لِما تحققه من مزايا في مجالات التخطيط والرقابة على الكلفة وتخفيضها وينبثق عن الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية تكمن في معرفة مقومات تطبيق منهج الكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها المصارف في تطبيق هذا المنهج ، والتعرف على أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة الشديدة .
اهم الاستنتاجات	تتوفر للمصارف العاملة في قطاع غزة إمكانية لتطبيق منهج الكلفة المستهدفة لتسعير الخدمات المصرفية وضرورة تبني المصارف هذا المنهج بوصفه من المناهج التي تحقق للمصرف النجاح إذا ما تمَ تطبيقه لاسيما في ظل الظروف التنافسية التي يعيشها القطاع المصرفي.

3- بحث(ابو رغيف ،2012)

عنوان البحث	**استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات - دراسة تطبيقية معمل نسيج واسط** **اطروحة دكتوراه غير منشورة مجلس المعهد العالي جامعة بغداد**
هدف البحث	هدفَ البحث إلى تخفيض تكاليف منتجات الشركة عينة البحث عن طريق تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بوصفهما من التقنيات المهمة لإدارة الكلفة الاستراتيجية فضلا عن دعم هذا التكامل بتطبيق تقنية نشر وظيفة الجودة التي تُسهم في تحديد الخصائص الفنية للمنتج اعتمادا على متطلبات الزبون .كما يهدف البحث إلى تعزيز الاطار النظري لتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ممثلة بالكلفة المستهدفة وهندسة القيمة ونشر

	وظيفة الجودة .
اهم الاستنتاجات	تعد تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة من التقنيات التي تعمل على تخفيض التكاليف اذا ما تكاملت مع المحافظة على المستوى المطلوب من الجودة والاداء الوظيفي للمنتج فضلا عن أن صورة التكامل يمكن أن تكون اكثر وضوحا اذا ما استعملت تقنية نشر وظيفة الجودة التي تسهم بدورها في تخفيض التكاليف عن طريق تعديل تصميم المنتج على وفق متطلبات الزبون .

4- بحث (عبد الله ، 2014)

عنوان البحث	**التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأداتين لإدارة الكلفة الاستراتيجية لتحديد كلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة** **اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا**
هدف البحث	يهدف البحث إلى قياس كلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستعمال التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والكلفة على أساس النشاط كأداتين لإدارة الكلفة الاستراتيجية لما للتكامل بين الاسلوبين من دور في تحديد وادارة الكلفة ذات العلاقة بإنتاج الطاقة الكهربائية .
اهـــــــم الاستنتاجات	أن تحقيق التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والكلفة على أساس النشاط وتطبيقه في الشركة السودانية للتوليد الحراري من شأنه أن يؤدي إلى قياس كلفة إنتاج الكهرباء بشكل يراعى فيه الأنشطة التي تسهم بالإنتاج والتي تكون السبب في نشوء الكلف فضلاً عن ادارة الكلفة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيضها.

5- بحث (علي ، 2017)

عنوان البحث	**تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ـ دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان**

	اطروحة دكتوراه غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا
هدف البحث	يهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق الكلفة المستهدفة في تحليل الأنشطة الصناعية وتحليل ادائها وتحليل مسببات الكلفة للأنشطة الصناعية فضلا عن التعرف على اثر الموازنة على أساس الأنشطة في العلاقة بين الكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة وتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسة للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الاطار النظري لها والاستعانة بالأساليب الاحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية من واقع استمارة استبانة اعدت لهذا الغرض .
اهـــــــم الاستنتاجات	خلصت الدراسة في جانبها النظري إلى عدة نتائج اهمها أن النظم التقليدية المطبقة في الشركات الصناعية غير قادرة على تلبية حاجاتها للمعلومات المفيدة في مجال تخفيض التكاليف والقدرة على التنافس لمنتجاتها وأن تطبيق الكلفة المستهدفة والموازنة على أساس النشاط يساعد في تحقيق الميزة التنافسية للشركات اذا ما تم تطبيقهما لتفاعلهما المستمر مع البيئة الخارجية لمعرفة حاجات ورغبات الزبائن والقدرة على تقديم منتجات ذات جودة عالية وبكلفة منخفضة .

ثانياً- ابحاث اجنبية

1- بحث (slater ,2010)

عنوان البحث	**Target costing as strategic cost management tool in the south African motor industry** **الكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الكلفة الاستراتيجية في صناعة المحركات في جنوب أفريقيا** **رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة نلسون مانديلا ،جنوب افريقيا**
هدف البحث	يهدف البحث إلى تقديم تأطير نظري عن تقنية الكلفة المستهدفة من حيث مبادئها ودورها في ادارة الكلفة الاستراتيجية مع تطبيق هذه التقنية في الشركات التي تعنى بإنتاج المحركات في جنوب أفريقيا بالشكل الذي يساعد في تحسين قيمة منتجات هذه الشركات من المحركات وتحقيق الميزة التنافسية.

	وقد استخدم الباحث للحصول على البيانات اسلوب أنموذج استبانة على العاملين وتحليل البيانات بالطرائق الاحصائية .
اهم الاستنتاجات	أن تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة يمكن أن يوفر رؤية قيمة وفهم واضح للدور الذي تؤديه التقنية في قطاع صناعة المحركات في جنوب افريقيا ، وأن غالبية الشركات التي تتبنى الكلفة المستهدفة كإحدى تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية قد تستفيد من تطبيق هذه التقنية في تحسين قيمة منتجاتها مع زيادة قدرتها التنافسية .

2- بحث (2016,Sharafoddin)

عنوان البحث	The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran منافع الكلفة المستهدفة وطرائق تطبيقها في ايران ، دراسة ميدانية ومكتبية
هدف البحث	يهدف البحث إلى تقديم نظرة معرفية واضحة عن الكلفة المستهدفة وكل ما يتعلق بفوائدها وخصائصها ومميزاتها واختلافها عن التقنيات التقليدية ، وطرائق تنفيذها في ايران على وفق البحوث المنشورة ،والمعوقات التي تواجه تطبيقها في ايران ،واتبع الباحث الاسلوب الوصفي لتأطير الجانب النظري والعمل الميداني لمعرفة اسباب عدم استخدام هذه التقنية في ايران .
اهم الاستنتاجات	القليل من الشركات العاملة في ايران تطبق تقنية الكلفة المستهدفة في ادارتها للتكاليف وأن من اهم الاسباب هو لعدم وجود اسواق تنافسية والتجارة العالمية غير موجودة او لوجودها المحدودة وكذلك تتميز النظم الإدارية المطبقة هناك بعدم التوجه للزبائن وهذه الخاصية تتنافى مع خصائص الكلفة المستهدفة ، التي تعد عملية تحديد افضل الاسعار على وفق حاجات الزبائن وحالة المنافسين والربحية .

3- بحث (Muia, 2012)

عنوان البحث	**A Comparative Study of Target Costing Methods** **دراسة مقارنة لطرائق تحديد الكلفة المستهدفة** **رسالة ماجستير في العلوم التطبيقية (الهندسة الصناعية) غير منشورة جامعة**

	مونتريال ، كوبيك ، كندا
هدف البحث	يهدف البحث إلى تقديم مفهوم الكلفة المستهدفة ونماذج قياس الكلفة المستهدفة ، وكيف يمكن استعمالها في المراحل المبكرة من تطوير المنتج ، وعمل مقارنة بين نوعين من نماذج الكلفة المستهدفة وتحديد الأنموذج الذي يوفر نتائج اكثر دقة في خفض التكاليف ، فضلاً عن ذلك ، استعمال المعادلات البارا مترية للحصول على دقة تنبؤيه أعلى لتقدير التكاليف ، وتم تطبيق تلك النماذج في مصانع إنتاج معدات الطيران.
اهم الاستنتاجات	يحتاج المصممون وصناع القرار الاداري إلى معرفة وفهم الكلفة المستهدفة لتقييم ومقارنة البدائل المتعددة لتحديد التصميم الافضل ، لذلك فأن تحديد هذا النوع من التكاليف وخلال مرحلة التصميم يعد امراً ضرورياً لأنه يساعد الشركة في العمل ضمن نطاق الكلفة المستهدفة وعدم تجاوزها اثناء تصنيع المنتج فضلا عن أن استعمال احدى ادوات الكلفة المستهدفة عند احتسابها في مرحلة التصميم مثل هندسة القيمة او هندسة العمليات يحقق هدف تخفيض التكاليف.

المحور الثاني- ابحاث ذات العلاقة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد

اولاً- الابحاث العربية

1- بحث (علي ، 2013)

عنوان البحث	**أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم ادارة الكلفة (دراسة ميدانية)** **بحث منشور ، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات العربية**
هدف البحث	يهدف البحث إلى التعرف على اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع ، فضلا عن التعرف على الخلفية التي يستند إليها نظام محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تحسين عمليات ادارة الكلفة فضلاً عن بيان دور نظام تخطيط موارد المشروع عند تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك بالاعتماد على اسلوب قائمة الاستقصاء في جمع البيانات وتحليلها عن عينة البحث .
اهم	يعد نظام محاسبة استهلاك الموارد بديلا افضل من نظم الكلفة التقليدية في ادارة

الاستنتاجات	البيانات ويمكن تعزيز دورة عن طريق تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع ، فضلاً عن أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يتميز بقدرته على التكامل مع اساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة بطريقة تدعم اعمال ومهام الادارة المتنوعة وبمختلف المستويات الإدارية.

2- بحث (الدنف ، 2013)

عنوان البحث	**تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد- دراسة تطبيقية في مستشفى ابو ريه التخصصي رسالة ماجستير منشورة قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة طنطا ـ مصر**
هدف البحث	تمثل هدف الدراسة في البحث عن امكانية تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات بشكل عام وذلك باستعمال مدخل محاسبة استهلاك الموارد وذلك لقدرته على توفير معلومات ملائمة تساعد في تحقيق هدف ترشيد ادارة الموارد في تلك المنشآت وذلك بالاعتماد على قائمة استقصاء اعدت لهذا الغرض فضلاً عن استخدام المنهج الوصفي والتحليل الإحصائي من أجل تحليل البيانات واستخلاص النتائج.
اهم الاستنتاجات	يعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد أحد الحلول المقترحة لمواجهة القصور في أنظمة الكلفة التقليدية وكذلك نظام التكاليف على أساس النشاط وذلك لأن هذا المدخل يساعد في ترشيد استهلاك الموارد وتحديد التكاليف بشكل ملائم فضلا عن تحديد الطاقات غير المستغلة .

3- بحث (محمد ،2016)

عنوان البحث	**محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة الكلفة في القطاع المصرفي السوداني- دراسة ميدانية في البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية رسالة ماجستير غير منشور ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا**
هدف البحث	يهدف البحث إلى التحقق من العلاقة بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومخرجات نظام المحاسبة عن التكاليف وذلك بالاعتماد على استبانة اعدت لهذا الغرض فضلاً عن بيان مدى مساهمة هذا المدخل في تخفيض التكاليف وتخصيصها بشكل افضل من

	الأنظمة الاخرى مع قدرته على تقديم معلومات ملائمة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات .
اهم الاستنتاجات	يتمتع مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمميزات ايجابية عديدة يجعله من المداخل الحديثة لإدارة الكلفة من حيث دوره في تقديم معلومات أساسية عن موارد المشروع والترشيد السليم عند استعمالها فضلا عن توفير مقاييس للأداء تدعم محاسبة المسؤولية.

4- بحث (الدبس ، 2015)

عنوان البحث	**أمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في المنشآت الصناعية السورية بحث منشور مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية جامعة تشرين**
هدف البحث	يهدف البحث إلى الاستقصاء عن مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السورية ، وهل توجد معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام وذلك باستعمال المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على استبانة اعدت لهذا الغرض.
اهم الاستنتاجات	أن تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد يمتاز بمميزات تجعله يفوق نظم الكلفة التقليدية اذا ما توفرت مقومات لتطبيقه مثل توفر الخبرات العملية للعاملين في المنشآت ، تنوع العمليات التشغيلية للمنشآت، ارتفاع نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة قياسا بإجمالي تكاليف الإنتاج ، وجود نسبة من الطاقة الإنتاجية غير المستغلة ضمن الموارد المتاحة ، وأن لا توجد معوقات في تلك المنشآت تحول دون تطبيق النظام .

5 – بحث (الربيعي ، 2016)

عنوان البحث	**محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمّة وانعكاسها على الاستغلال الأمثل للطاقة ، دراسة تطبيقية (دراسة حالة) في شركة الاصباغ الحديثة ، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد**
هدف البحث	يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الاهداف ابرزها : دراسة وتقيم نظام محاسبة استهلاك الموارد ، وابراز مدى فاعلية نظام محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة في ادارة الطاقة ، واقتراح اطار متكامل لنظام محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة ،فضلاً عن مساعدة ادارة الوحدات الاقتصادية باستغلال الطاقة العاطلة

	الاستغلال الامثل.
اهم الاستنتاجات	عدم ملائمة الأنظمة التقليدية للواقع العملي والتي كانت من الاسباب المباشرة لظهور أنظمة تكاليف جديدة ، لأن المعلومات التي تقدمها تلك الأنظمة هي معلومات مالية فقط معتمدة على مقايس ومؤشرات أداء مالية من دون التركيز على باقي المؤشرات والمقاييس غير المالية والتي تحتاجها الادارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، فضلا عن أن تخصيص تكاليف الموارد في نظام محاسبة استهلاك الموارد يكون اكثر كفاءة في ادارة الموارد العاطلة عن طريق مراقبة مستويات الموارد الملتزم بها .

ثانياً- الابحاث الاجنبية

1- بحث (Michael & Maleen ,2009)

عنوان البحث	**Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resources Consumption Accounting Models** **الاعتراف بالموارد العاطلة في أنموذج الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد** **مقالة منشوره على الشبكة العالمية** **Deakin University and Monash University Australia**
هدف البحث	يهدف البحث لمناقشة الاثار المترتبة على الاعتراف بالموارد العاطلة في أنموذج الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وأنموذج محاسبة استهلاك الموارد وتقديم حالة افتراضية عن كيفية معالجة الموارد العاطلة في أنموذج الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد وبيان البدائل الجيدة لتخفيض التكاليف.
اهم الاستنتاجات	يمكن للشركات تطبيق أنموذجي الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد للاستفادة من المزايا التي يقدمها كل منهما في مجال تحديد الطاقة العاطلة .

2- بحث (ABBAS , 2015)

عنوان البحث	**Viability of Some Applied Cost Systems Manufacturing Firms :Egypt's Case**

	جدوى بعض نظم الكلفة المطبقة في شركات التصنيع : حالة مصر **بحث منشور(الأوراق العلمية السلسلة الادارية) ، الهندسة الاقتصادية في الزراعة والتنمية الريفية الجامعة الحديثة للتكنلوجيا والمعلومات**
هدف البحث	يهدف البحث إلى تحليل جدوى تطبيق بعض نظم التكاليف في الشركات الصناعية المصرية ومدى مساهمتها في تحقيق اهداف هذه الشركات وذلك بالاعتماد على استبانة اعدت لهذا الغرض ولعل ابرز بدائل الكلفة المقترحة هي محاسبة استهلاك الموارد .
اهم الاستنتاجات	أظهرت نتائج الاستبيان أن معظم الشركات المصرية تطبق نظم محاسبة التكاليف الحديثة واكثر النظم المستخدمة هو الكلفة على أساس النشاط ثم الكلفة المستهدفة ثم الادارة على أساس الأنشطة مع اهمال كبير لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد التي ثبت تفوقها بشكل كبير في مجال تحديد الأنشطة غير المستغلة.

3- بحث (Okutmus ،2015)

عنوان البحث	**Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory** **محاسبة استهلاك الموارد مع بعد الكلفة وتطبيقه في مصنع الزجاج** **بحث منشور المجلة الدولية للبحوث الاكاديمية في المحاسبة قسم ادارة السياحة تركيا**
هدف البحث	يهدف البحث في جانبه النظري إلى اثراء المكتبة المحاسبية التركية بالدراسات النظرية عن نظم المحاسبة الإدارية الحديثة ، اما في جانبها العملي فقد ابرزت وباستعمال اسلوب دراسة حالة في شركة إنتاج الزجاج في مدينة أنطاليا التركية مميزات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد من حيث قدرته على ادارة التكاليف ذات العلاقة بالعمليات الإنتاجية ،و احتساب الطاقة العاطلة ، وتزويد المديرين بمعلومات ملائمة عن التكاليف وبالشكل الذي يساعد في دعم القرارات الإدارية .
اهم الاستنتاجات	أن نظم المحاسبة التقليدية باتت لا تستطيع مواجهة التغير المتسارع في توقعات الزبائن فضلا عن أن اعتماد طريقة (الكلفة زائد) لا تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الملائمة في تسعير المنتج ، فكان لابد من البحث عن التقنيات الحديثة في مجال ادارة الكلفة الاستراتيجية ابرزها تقنية محاسبة استهلاك الموارد بوصفها من التقنيات التي تستجيب للتطورات التي تحدث في بيئة الاعمال من حيث قدرتها على تحديد الطاقة العاطلة في الأنشطة التشغيلية ومن ثم امكانية ادارة هذه الطاقة العاطلة وتخفيض كلفة المنتج .

4 - بحث (2014، Rahimi & others)

عنوان البحث	**Resource Consumption Accounting A New Approach to Management Accounting** **محاسبة استهلاك المواد نهج جديد للمحاسبة الإدارية**
هدف البحث	يهدف البحث إلى تقديم المحاسبة المتعلقة باستهلاك الموارد كنهج ابتكاري في المحاسبة الإدارية يوفر معرفة افضل للمحاسبة الإدارية ،وشرح مفهوم محاسبة استهلاك الموارد ،مكوناته وميزاته ،و تطبيق هذه الطريقة في المنظمات وتحقيق اهداف المحاسبة الإدارية ، من ايصال معلومات دقيقة للإدارة تساعد في اتخاذ قرارات دقيقة وطويلة الاجل .
اهم الاستنتاجات	على الرغم من وجود تقنيات متعددة في المحاسبة الإدارية مثل نظرية القيود ،والتكلفة على أساس النشاط والمحاسبة الرشيقة وغيرها .وأن كل هذه التقنيات لها مفاهيم قيمة ولكنها لم تتمكن من الاجابة عن السؤال الجوهري في مشكلة البحث عن التكلفة واسباب الكلفة ،أن مبادئ وافتراضات تقنية محاسبة استهلاك الموارد وخطوات تنفيذها في المنظمات قادرة على تحقيق اهداف المديرين واتخاذ قرارات دقيقة وطويلة الاجل .

المحور الثالث : مناقشة الابحاث السابقة وتحديد ما يميز البحث الحالي عن تلك الابحاث

من عرض الابحاث السابقة يتضح الآتي :

اولا – الابحاث التي تختص بمحور تقنية الكلفة المستهدفة :

1. أن اغلب الابحاث المتعلقة بموضوع تقنية الكلفة المستهدفة كانت تركز بشكل كبير على تطبيق التقنية دون التطرق لأثار تكامل هذه التقنية مع تقنية محاسبة استهلاك الموارد .

2. ركزت الابحاث السابقة على تحقيق أهداف تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة باستعمال احدى ادواتها كهندسة القيمة او هندسة العمليات او التحسين المستمر او غيرها .

3. اظهرت الدراسات أن تقنية الكلفة المستهدفة تقدم معلومات للإدارة ممكن الاستفادة منها في مجالات متنوعة مثل التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات.

ثانيا – الابحاث التي تختص بمحور تقنية محاسبة استهلاك الموارد :

1 . محدودية الدراسات المتعلقة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالدراسات والابحاث التي تناولت تقنية الكلفة المستهدفة ، الامر الذي يستدعي مزيد من البحث والدراسة للوقوف على طبيعة هذه التقنية ومتطلبات تطبيقها وخصائصها .

2. تشير جميع الابحاث التي تناولت هذه التقنية إلى حداثتها كإحدى تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية التي ثبت نجاحها في مجالي تحقيق الميزة التنافسية وإدارة الطاقة وتخفيض التكاليف .

3. معظم الدراسات التي تناولت تقنية محاسبة استهلاك الموارد لجأت إلى اسلوب الاستبانة لبيان ما اهمية تطبيق هذه التقنية و ما مدى الاستفادة منها ، في حين أن القليل من الابحاث قد لجأت للتطبيق العملي لها وذلك لتفعيل دورها في إدارة الكلفة من حيث تحقيق الميزة التنافسية وتخفيض التكاليف، وبعضها قدم اطار مقترح لتطبيق هذه التقنية .

4. لم تقدم اغلب الابحاث السابقة صيغة التكامل بين تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية الاخرى ،اذ أن التكامل بينهما اصبح من عوامل نجاح الوحدات الاقتصادية في بيئة تشهد تغيرات وتطورات كبيرة .

5. قدمت دراسة واحدة وهي دراسة (علي، 2013) صيغة تكامل تقنية محاسبة استهلاك الموارد مع نظام تخطيط موارد المشروع ، لاحتياج هذه التقنية إلى معلومات كبيرة لغرض تطبيقها والاستفادة منها.

وعليه ، فأنه بالرغم من التشابه بين الابحاث السابقة والبحث الحالي في أنها تقدم معرفة نظرية لبعض التقنيات المحاسبية الحديثة لإدارة الكلفة مثل تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد، فأن الدراسة الحالية جاءت لتكون محاولة لتخطي الحالات التي تعد كانتقاد للأبحاث السابقة، كما أن اغلب الابحاث التي تناولت تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد كانت قد اجريت في بلدان أجنبية تختلف ظروفها البيئية قياسا بالدول العربية ولا سيما البيئة العراقية الامر الذي يقلل من إمكانية الاعتماد على النتائج التي توصلت اليها الابحاث الاجنبية ، ومع هذا فأن مجالات الافادة من الدراسات السابقة يكمن في أنها تمثل تراكما فكريا يتيح للباحث الفرصة للانطلاق منها بقصد المساهمة في تحقيق هدف تخفيض التكاليف ،فضلاً عن الخوض في مجالات اخرى لم تبحثها تلك الدراسات وذلك عن طريق الاتي :

1. أنها تقدم دراسة تحليلية مفصلة تبحث في مجالات اخرى لم يتم التطرق لها في الابحاث السابقة .

2. تعد هذه الدراسة من اوائل من بحث في مجال محاسبة استهلاك الموارد على صعيد الدراسات العراقية ، إذ لم يتسنّ للباحث الحصول على دراسات عراقية تبحث في هذه التقنية عدا بحث (الربيعي ، 2016) .

3. تهتم هذه الدراسة بالممارسة العملية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد وبيان اثر التكامل بينها وبين تقنية الكلفة المستهدفة في الوصول إلى التخفيض المستهدف للكلفة ،ويبرز اثر هذا التكامل ايضاً عن طريق استفادة تقنية الكلفة المستهدفة من المعلومات التي تقدمها تقنية محاسبة استهلاك الموارد عن الكلفة الحقيقية ذات العلاقة بإنتاج المنتج .

4. لم تكن هذه الدراسة نظرية فقط كما في بعض الدراسات السابقة ، ولم تلجأ إلى اسلوب الاستبانة كما في الدراسات السابقة بل اعتمدت على التطبيق العملي لها في شركة صناعية من البيئة العراقية ، حتى يتسنى الاستفادة من نتائجها في باقي الشركات الصناعية والخدمية العراقية مستقبلا .

الفصل الثاني مدخل نظري لتقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد

المبحث الاول : المدخل النظري لتقنية الكلفة المستهدفة

المبحث الثاني : المدخل النظري لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الثالث : تخفيض التكاليف في ظل التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد

المقدمة

أدت تطورات بيئة الاعمال المعاصرة الكبيرة و التي كان من أبرزها المنافسة الكبيرة ، دوراً كبيراً في جعل الوحدات الاقتصادية تفكر في صرف النظر عن النظم والمداخل التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية بسبب محدودية قدرتها في توفير معلومات تحقق لها النجاح في ظل هذه التطورات لأنها صممت بالأساس في ظل بيئة أعمال سابقة وثبت نجاحها فيها ، والتوجه نحو التقنيات التي تساعد في مواجهة هذه التطورات عن طريق إنتاج منتجات ذات تكاليف منخفضة وجودة عالية تحقق لها ميزة تنافسية.

وتعد تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد من بين أهم التقنيات الحديثة في مجال محاسبة الكلفة والإدارية التي تعد كاستجابة للتطورات التي افرزتها بيئة الاعمال المعاصرة حيث تركيز تقنية الكلفة المستهدفة على تصميم منتجات تلبي متطلبات وحاجات الزبون من حيث الجودة العالية والسعر المناسب ، بينما تهتم تقنية محاسبة استهلاك الموارد على الاستغلال الامثل لموارد الوحدة الاقتصادية عن طريق تخصيص الكلفة على اساس ما أستهلك من موارد وليس على اساس كميات الموارد الملتزم بها وتخفيض تكاليف المنتج وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في السوق .

المبحث الاول

المدخل النظري لتقنية الكلفة المستهدفة

سيتناول الباحث في هذا المبحث بيان نشأة ومفهوم تقنية الكلفة المستهدفة و خصائصها و مبادئها و خطوات تطبيقها والبعض من ادواتها المستخدمة لتحقيقها ، فضلا عن المعوقات التي ترافق تطبيقها.

أولاً: نشأة ومفهوم تقنية الكلفة المستهدفة

يشير(Feil,et.,al.,2004:10) إلى أن بدايات تقنية الكلفة المستهدفة تعود إلى عقد الثلاثينات من القرن الماضي في شركة (Ford) الامريكية وشركة (Volkswagen) الالمانية بهدف تخفيض كلفة منتجاتها . ويضيف (علي ،2017: 62- 63) بهذا الصدد أن أصل فكرة تقنية الكلفة المستهدفة مستوحى من فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة والتي كانت تمارس في بعض الشركات الامريكية لمواجهة الظروف التي أملتها الحرب العالمية الثانية ،وقد اقتبس اليابانيون هذه الفكرة والعمل على تطويرها وتحويلها إلى منهج فَعال يهدف إلى إنتاج منتجات بكفاءة ، تخفيض التكاليف ، وتخطيط الارباح ، فضلا عن أنها استخدمت كسلاح استراتيجي لدى الشركات اليابانية لإدارة تكاليفها.

أما (Howell, 1994:2) فيشير إلى أن تقنية الكلفة المستهدفة لا تمثل فكرة جديدة على الرغم من أن عدداً قليلاً فقط من شركات أمريكا الشمالية قد احتضنت عناصرها بالكامل ، فقد طور هنري فورد أول سيارة ذات إنتاج ضخم (طراز T) عام 1908 بهدف زيادة حجم مبيعاته من هذا الطراز عن طريق تخفيض سعره ، وبحلول عام 1913 اصبح قادرا على بيع إنتاجه من السيارات بأقل من 500 دولار بعد تخيفض التكاليف ذات العلاقة بإنتاجها ، وهذه تُعد أهم سمات تقنية الكلفة المستهدفة .

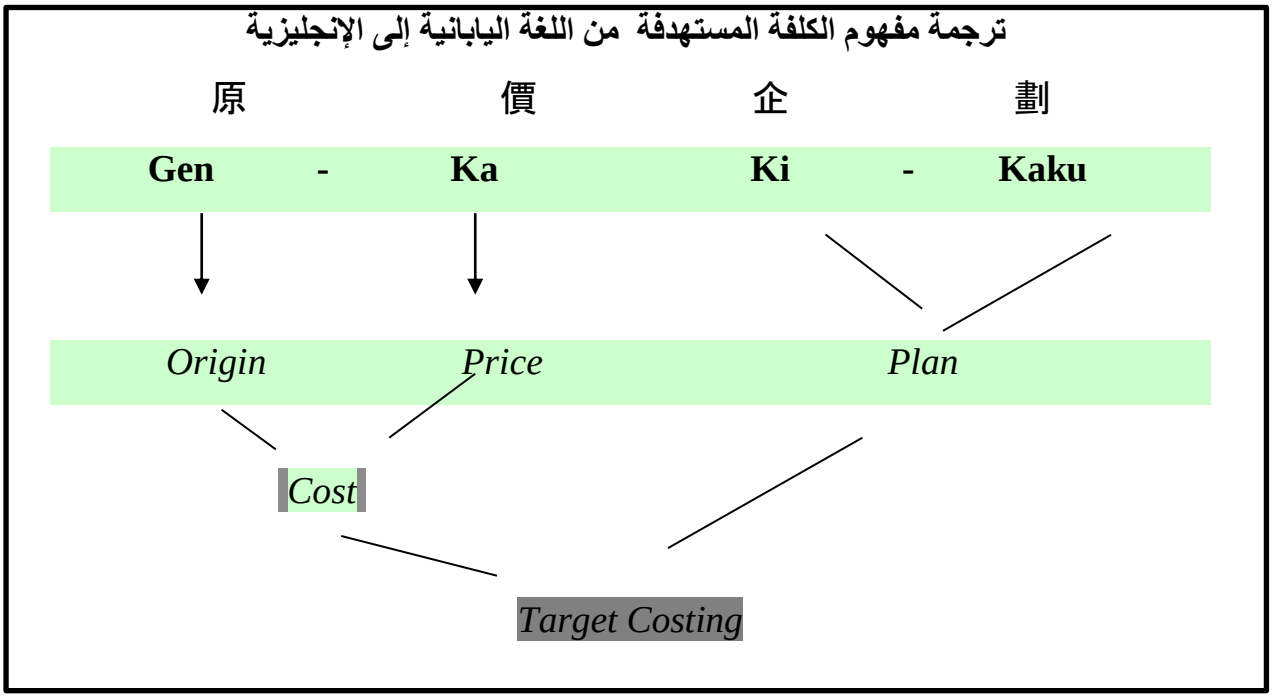
ويشير(Bengu, 2010: 213-214) و(Ghosh ,icai.org.2013:62-63) إلى أن أول استعمال لتقنية الكُلْفَة المُستهدفة كان في اليابان لدى شركة (Toyota) وذلك خِلال عام 1960 بهدف تخفيض كلفة منتجاتها ، وقد عرفت هذه التقنية باللغة اليابانية بـمصطلح (Genka Kikaku) ، بينما ترجمت للإنجليزية بـ (Target Costing).

ويضيف (Feil, et al.2004:10) بهذا الصدد، أن مصطلح (Genka Kikak) يتكون من ثلاث كلمات وكما موضح في الشكل(2-1) وهي النشوء (Origin) ، والسعر (Price) ، والخطة

(Plan) ، إذ يتمثل سعر النشوء وفق التعبير المحاسبي بالكلفة ، أما الخطة فتشير إلى الهدف المرسوم ، لذلك سميت بالكلفة المستهدفة ، وهو المصطلح الذي يستخدم في الوقت الحاضر في جميع الأدبيات المحاسبية المعنية بالموضوع .

شكل (2- 1)

ترجمة مفهوم الكلفة المستهدفة من اللغة اليابانية إلى الإنجليزية



Source: Feil et al., 2004."Japaness Target Costing. A Historical Perspective" International of Strategic cost management .p.10.

ويشير (Loosveld ,2003:15) إلى أن اعتراضات كثيرة كانت تدور عن ترجمة المصطلح الياباني Genka Kikaku إلى Target Costing وأن يكون البديل عن هذا المصطلح هو إدارة الكلفة المستهدفة .

أما في الولايات المتحدة الامريكية ، فيشير (Ansari , et. , al. , 2009 : 18) إلى أن تقنية الكلفة المستهدفة أصبحت تستخدم كمدخل شامل لإدارة الكلفة وتحديد السعر في أواخر الثمانينات نتيجة خسارة جزء كبير من الحصة السوقية لكثير من الشركات الامريكية. ويذكر (Ellram , 2002 : 243) وبالرغم من أن بدايات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة كان في الستينيات القرن الماضي ، الا أن الكتابة عنها وتوثيقها في الأدبيات المحاسبية الغربية واليابانية كان في بداية التسعينات من القرن الماضي، اذ أن أول مقالة نشرت عن هذه التقنية كان في مجلة (Fortune) عام (1991) ، والتي أشارت إلى أن الكلفة المستهدفة هي السلاح السري الذكي لليابان ، ويضيف (Ghosh,2013:62-63) و(الموسوي ،2010 : 47) بهذا الصدد أن أنشطة الكلفة المستهدفة كانت

تتركز في بداية ظهورها على تطوير المنتجات الجديدة ، وقد كانت تحاط بسرية تامة لذلك بقيت عملية توثيقها غير معلنة لدى الشركات اليابانية الا أنها اصبحت منتشرة بشكل واسع ورئيس لدعم الموقف التنافسي لتلك الشركات بعد عقد التسعينيات.

اما (Slater,2010:23) فيشير إلى أن ممارسات الكلفة المستهدفة فرضت وجودها كتقنية فعَالة لإدارة الكلفة والارباح في ظل الظروف التنافسية ، ويذكر (Loosveld ,2003,:15) أن ما دعا لفرض وجود تقنية الكلفة المستهدفة واستمرار تطبيقها بنجاح هو لأنها شاملة من ناحية التخطيط لعناصر الكلفة والرقابة عليها.

ويرى الباحث أن من أسباب ظهور وتبني تقنية الكلفة المستهدفة هو التغيرات التكنلوجية الواسعة في نظم التصنيع وادارة العمليات والتوسع في الإنتاج وتنوع الأنشطة في الوحدات الاقتصادية والتي ادت إلى ظهور تقنيات حديثة في مجال المحاسبة الإدارية مثل الكلفة على أساس النشاط ، محاسبة استهلاك الموارد، وتقنية الكلفة المستهدفة ، وقد اثرت تلك الابتكارات في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ومن ثم في تحقيق اهدافها .

اما من ناحية تعريف تقنية الكلفة المستهدفة فقد تعددت المفاهيم التي اوردتها الادبيات المحاسبية بخصوص هذه التقنية منذ ظهورها بشكل فعال في الممارسات اليابانية ، ولم يتفق على تعريف محدد بشأنها لاختلاف وجهات النظر ، ومع هذا فأن جميع التعريفات التي جاءت عن هذه التقنية كانت تحمل المضمون نفسه وهذا يعزى كما يرى ((Garrison, et al.2010: 1-3) إلى ما يشهده العالم من تطورات ادت إلى حصول حالة من التحول الجذري في بيئة الاعمال ابرزها التقدم السريع في تقنية المعلومات و التسارع في ابتكار منتجات جديدة وفق رغبات الزبون و تقديم منتجات باقل الاسعار و تحول عنصر المنافسة من السوق المحلية إلى السوق العالمية ، فهذه التطورات فرضت على الوحدات الاقتصادية أمرين أساسين الاول تقديم منتجات وخدمات بجودة عالية وباقل كلفة ممكنة مع توفير البدائل الاخرى، الامر الاخر الاهتمام المتزايد بتبني تقنيات جديدة لمحاسبة الكلفة والإدارية تكون قادرة على الاستجابة للتحديات التي تفرضها بيئة الاعمال الحديثة . ويذكر (Baharudin & Jusoh, 2015 :525-532) أنه في ظل الظروف الحالية التي تمر فيها الوحدات الاقتصادية وما تشهده من تطورات أبرزها المنافسة الشديدة، يستلزم من الوحدات الاقتصادية تقديم منتجات على وفق رغبات ومتطلبات الزبائن وبأسعار منخفضة وعليها أن تدير كلفها وارباحها لكي تبقى في سوق المنافسة ، وهذا يتحقق بتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة التي تمثل

شكل من اشكال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكأداة تنافسية يساعد تطبيقها على ادارة استراتيجية الوحدة الاقتصادية والسعي نحو تحقيق هامش الربح المستهدف .

ويعرف (المسعودي، 2010:143) تقنية الكلفة المستهدفة بأنها عملية إدارية لتصميم المنتج والعمليات الإنتاجية ذات العلاقة به للوصول إلى الكلفة التي تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق الربح المطلوب وديمومة المنافسة في الاسواق عن طريق التخطيط لتقديم منتج او خدمة تتمتع بقيمة عالية لدى الزبائن. اما تعريف تقنية الكلفة المستهدفة حسب قائمة المصطلحات الرسمية للمعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA)(Idowu,2014:2) فتعني تقدير كلفة المنتج المستمدة من طرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق التنافسية او المستهدف .

ويذكر (Hematfer,et.,al.,2014:3) في تعريفه لتقنية الكلفة المستهدفة ، بأنها ذلك الجزء من عملية المحاسبة الإدارية الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل واعتماد تقارير من نوع خاص من معلومات المحاسبة الإدارية (معلومات الكلفة المستهدفة) لتحقيق شكل خاص من اشكال الرقابة الإدارية الذي يساعد على إدارة كلفة المنتجات.

كما عرفها (Ghosh ,2013,:63) بأنها طريقة أو فلسفة تأخذ بنظر الاعتبار المجالات المالية، الإنتاجية، والزبون خلال مرحلة تصميم المنتج بحيث يساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات المناسبة عن التصميم الذي يؤدي إلى زيادة جودة المنتج وتخفيض كلفته بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قيمته في السوق.

ويعرف كل من (Berry,2006:206) ، (Hansen , & Mowen,2007: 536)، (Omar ,2010:3)، (Cengiz & Ersoy, 2010: 1) تقنية الكلفة المستهدفة بأنها احدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تهتم بتطوير المنتج وتحديد سعره بناءً على ما يرغب به الزبون في دفعه مقابل هذا السعر وليس على أساس الكلفة الفعلية لإنتاج المنتج وتحديد هامش الربح المستهدف بناء على استراتيجية الوحدة الاقتصادية ليمثل الفرق بين سعر السوق والهامش المستهدف الكلفة المستهدفة والتي يتم تحقيقها عن طريق التغييرات التي تحصل في تصميم المنتج والعمليات .

كما عرفت لدى جمعية المحاسبة اليابانية بأنها عبارة عن عملية لإدارة الارباح عن طريق تحديد مستويات معينة من جودة المنتجات وأسعارها وشروط توزيعها وغيرها والتي تتعلق بالمنتج بالشكل الذي يساعد الوحدات الاقتصادية على تحقيق استراتيجياتها المخططة، وأن يتم تحقيق هذه المستويات في مرحلة التخطيط والتطوير للمنتجات بحيث تحقق رغبات وحاجات الزبائن (الغنيمي ،2014: 20).

ويرى الباحث مما سبق أن التعريفات آنفاً تركز على إدارة كلفة المنتج بتخفيضها خلال مرحلة التخطيط لتصميم المنتج وزيادة جودته وأن تقنية الكلفة المستهدفة ما هي إلا إحدى تقنيات أدارة التكلفة التي تهدف إلى إدارة كلفة المنتج بتخفيضها خلال مرحلة تخطيط المنتج وبالنتيجة تحسين قيمته عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تؤدي إلى اتخاذ افضل القرارات المتعلقة بتصميم المنتج وبالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ثانيا. خصائص تقنية الكلفة المستهدفة

يوضح (Ghafeer ,et al.2014:250) أن تقنية الكلفة المستهدفة تتميز بمجموعة من الخصائص ابرزها ما يأتي :

1.أنها تقنية مصممة على أساس أنها موجهة للزبون لتقابل حاجاته ورغباته خلال مرحلة التخطيط لإعداد تصميم المنتج.

2.أنها عملية نظامية تستهدف تخفيض التكاليف ذات العلاقة بالمنتج وعلى طول مراحل سلسلة القيمة.

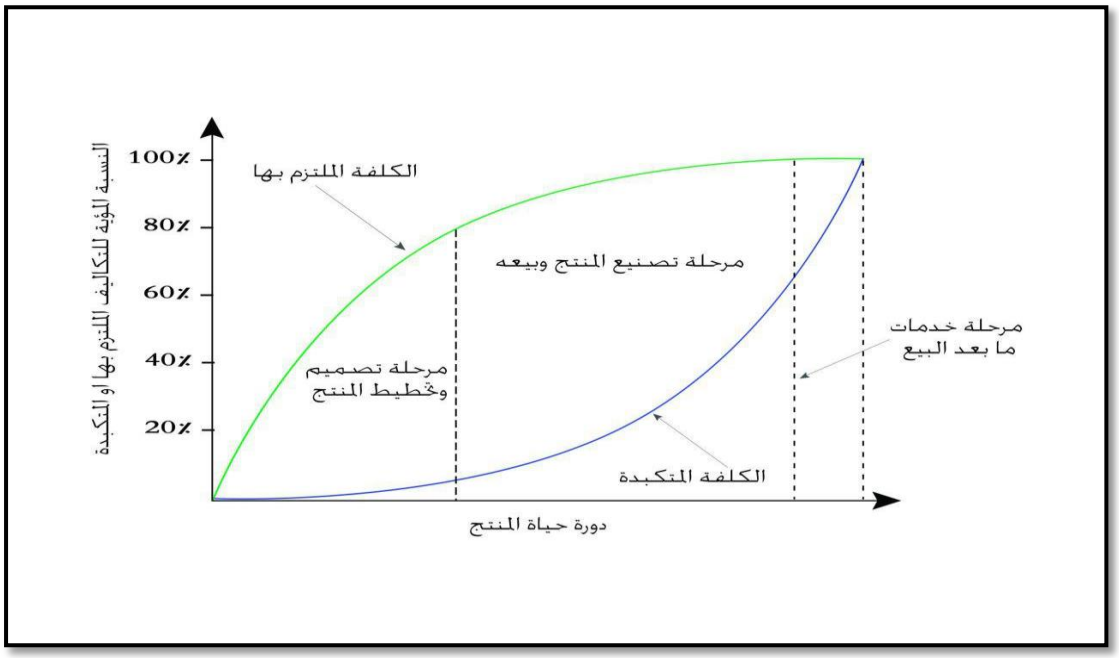
3.تعمل على توجيه أهداف الكلفة وما يرتبط بها من موارد وأنشطة لإنجازها انطلاقا من مرحلة تخطيط المنتج ثم تصميمه وصولا إلى مرحلة خدمات ما بعد البيع.

4.تعمل على إدارة ارباح الوحدات الاقتصادية عن طريق عملية تطوير المنتج .

5. أنها خطة لسلسلة طويلة من التكاليف تسعى الوحدة الاقتصادية لإدارتها من اجل ضمان بقاء المنتج في السوق وتنافسه بنجاح مع الوحدات الاقتصادية الاخرى المنافسة.

ويضيف (Drury ,2012:572) بهذا الصدد أن اهم ما تمتاز به تقنية الكلفة المستهدفة من خصائص هو التركيز على جهود تخفيض الكلفة في مرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج ، إذ تشير نتائج بعض الدراسات أن أكثر من (80%) من تكاليف المنتج يتم الالتزام بها خلال مرحلة التخطيط والتصميم وكما موضح في الشكل (2-2) عن طريق القرارات التي تتخذها الوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بمواصفات تصميم المنتج، والتي في ضوئها تحدد بشكل واضح التكاليف اللازم تحقيقها خلال مرحلة الإنتاج ، أما في حالة المنتج القائم والذي ينتج حالياً ، فأن معظم التكاليف تكون قد تحققت خلال مرحلة التصنيع . وعليه ، فأن الفرصة المتاحة لتخفيض التكاليف تكون أضعف في مرحلة التصنيع قياساً بمرحلة التخطيط والتصميم من دورة حياة المنتج .

شكل (2-2)
التكاليف الملتزم بها والتكاليف المتحققة خلال مراحل دورة حياة المنتج



Source : Colin Drury,2012 ."Management and Cost Accounting "8th edition printed in china by RR Donnelley .p.572 .

يتضح من الشكل أن دورة حياة المنتج تتكون من ثلاث مراحل هي مرحلة التخطيط والتصميم وتحدد فيها تكاليف إنتاج المنتج من موارد وعمالة وعمليات تصنيع وتسمى التكاليف الملتزم بها ،وامكانية ممارسة جهود تخفيض في هذه المرحلة بشكل فعال ،ومرحلة التصنيع ويتم فيها تكبد التكاليف الملتزم بها في المرحلة السابقة وتمارس الادارة فيها دور مراقبة التكاليف وتخفيضها والمرحلة الاخيرة هي خدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج لصالح الزبون .

ومن الخصائص المختلفة التي اوردتها الادبيات المحاسبية بخصوص تقنية الكلفة المستهدفة الآتي:

1. جعل الوحدة الاقتصادية مبدعة ومبتكرة وتملك قدرات ديناميكية تساعدها على البقاء في السوق التنافسي (Henri & Wouters,2017:15) .

2. الافصاح عن التكاليف وتحليلها وتحديد الاجراءات ذات العلاقة بعمليات التحسين المستمر والقدرة التنافسية وتحسين الاتصال مع الموردين والمشاركة المبكرة للموردين (Kee &Matherly,2006:292-293) .

3. أن الوحدات الاقتصادية التي تستخدم تقنية الكلفة المستهدفة تملك القدرات على مواجهة التحديات التي تفرضها بيئة الاعمال التنافسية (Terdpaopong & Visedsun ,2013 :3) .

4. يمكن لهذه التقنية أن تحقق وتديم وضع تنافسي مستقر في السوق وكتغذية متقدمة لتوجيه المصممين في مرحلة تصميم المنتج والعمليات لغرض تخفيض تكاليف المنتج إلى مستوى الكلفة المستهدفة (Loosveld ,2003:15-16) .

كما يرى الموسوي أن تقنية الكلفة المستهدفة في ضوء الانتقادات التي وجهت للنظم التقليدية يمكن أن تمتاز بمجموعة من الخصائص الاتية (الموسوي، 2007 : 68) :

1. التركيز على الاهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية بتطبيقها لبعض الادوات التي تحقق نجاحها مثل هندسة القيمة ، التحسين المستمر ، المقارنة المرجعية ، التحليل المفكك وسلسلة القيمة.

2. اعتماد السوق كموجه لكل العمليات التي على وفقها يُسعر المنتج وتحديد الكمية المطلوب إنتاجها وبالجودة العالية.

3.العمل بروح العمل الجماعي بين افراد الوحدة الاقتصادية كافة وتوافر حالة من الانسجام بين مستوياتها واقسامها كافة .

4.اشراك اطراف خارجية مثل المجهزين والزبائن ما يساعد في توافر معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرار اثناء تنفيذ عملياتها.

5.التحول في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف من كونها تقوم باحتساب تكاليف المنتج التام والنصف مصنع وتكاليف الخزن إلى مشاركتها في عملية التطوير والتصميم والإنتاج كما تساعد في عملية تقديم المعلومات الملائمة لصنع القرارات .

ثالثا. مبادئ تقنية الكلفة المستهدفة

يشير (الكواز ،2016: 42) و (Slater,2010:26-27) و (Berry ,2006 :206-207)إلى أن تقنية الكلفة المستهدفة تستند إلى ستة مبادئ رئيسة ومترابطة ، وتبنيها يحقق النجاح لعملية تطبيق هذه التقنية ، وتنحصر المبادئ بالآتي :

1.**السعر يقود الكلفة** price-led costing

عادة ما تكون الكلفة المستهدفة موجهة من لدن السوق وعلى أساس المعادلة الآتية :

سعر السوق - هامش الربح المستهدف = الكلفة المستهدفة

ويشير (Datar & Rajan,2018:525-526) أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر في عملية تحديد السعر المستهدف وهي الزبائن ، المنافسون ، والتكاليف ، إذ أن محور تأثير الزبائن في السعر يتركز في الطلب على المنتج عن طريق مميزاته وجودته ، اما المنافسون فينبغي على الوحدات الاقتصادية معرفة مدى استعدادها لتخفيض اسعارها دون تحقيقها اي خسارة عن طريق التعرف على تقنياتهم وقدراتهم واستراتيجياتهم التشغيلية ، واما التكاليف ، فيستلزم الامر القيام بإدارتها بشكل كفوء لتحقيق التخفيض المستهدف فيها .

2- **التركيز على مرحلة تصميم المنتج** focus on design

ويعني أن الوحدة الاقتصادية تمتلك فرصة كبيرة لتحقيق رقابة على تكاليفها خلال مرحلة التخطيط لتصميم المنتج ، اذ في هذه المرحلة يمكن للوحدة الاقتصادية إحداث تغييرات هندسية قبل المباشرة بعمليات الإنتاج من اجل الحصول على منتجات عالية الجودة وتحقيق هدف تخفيض الكلفة .

3- **التركيز على الزبون** focus on customer

ويعني أن تقنية الكلفة المستهدفة هي موجه للسوق وأن وجهة نظر الزبون هي في غاية الاهمية ومن ثم يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار في جميع نواحي سلسلة القيمة ، إذ أن فهم حاجات ومتطلبات ما يبتغيه الزبون في المنتج وماذا يفعل المنافسون هي بالتأكيد سوف تقود لتلبية تلك الحاجات.

4- **التنسيق بين الوظائف** cross-functional involvement

لتحقيق النجاح في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة ، فأن الامر يتطلب التنسيق بين جميع الوظائف التي تؤديها الوحدات الفرعية والاقسام المختلفة في الوحدة الاقتصادية مثل هندسة التصميم، هندسة التصنيع ، التسويق ، التمويل ، فضلاً عن المجهزين.

5- **المشاركة في سلسلة القيمة** value-chain involvement

أن جميع مكونات سلسلة القيمة وابرزها الموردين ، الموزعين ، والتجار يشاركون في تطبيق مراحل التكلفة المستهدفة ، وأن تطوير العلاقة بين هذه المكونات يؤدي إلى تخفيض التكاليف على امتداد سلسلة القيمة، كما أن وجود علاقات طويلة الاجل والمنفعة المتبادلة مع الموردين وغيرهم من اعضاء سلسلة القيمة تشكل الأساس لنجاح تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة.

6- **تحديد كلفة دورة الحياة** Life-cycle orientation

أن تحديد الكلفة المستهدفة يستلزم أن ينظر بالاعتبار جميع عناصر التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج وذلك من وجهة نظر المنتج والمستهلك ابتداءً من مرحلة التخطيط للمنتج ، البحث والتطوير ، وصولاً لمرحلة خدمات ما بعد البيع .

رابعا- خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة بالخطوات الاتية (Datar & Rajan, 2018 :530 -5) ، 33) (Muia,2012:23):

1. **تحديد السعر المستهدف Target Price**

يعرف (Kee & Matherly ,2006:267) السعر المستهدف بأنه سعر بيع المنتج الذي لا يتجاوز سعر السوق وتكون الوحدة الاقتصادية قادرة بموجبه على بيع كمية كافية من المنتج لتحقيق هامش الربح المستهدف .

اما (Baharudin & Jusoh ,2015:4) فيعرف السعر المستهدف بأنه السعر المقدر للمنتج والذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل الحصول على المنتج الذي يلبي متطلباته وحاجاته .

اما من حيث تحديد السعر المستهدف ، فيذكر (Horngren , et al. 2012: 234-239) أنه يتحدد بإحدى الطريقتين الآتيتين :

أ. تحديد السعر المستهدف على أساس القيمة المدركة (Perceived value) من الزبون ، اي أن الزبون يحدد هذه القيمة على أساس الاداء الوظيفي (Functionality) للمنتج وما يقدم من إشباع او منفعة للزبون تجعله يتخلى عن القدرة الشرائية مقابل الحصول على هذه المنفعة.

ب. تحديد السعر المستهدف بالاعتماد على اسعار المنتجات واداءها الوظيفي للجهة المنافسة ، و ذلك بأنها تحقق قيمة للزبون ،وهذا الفهم للزبائن والمنافسين اصبح مهما للأسباب الاتية :-

أولاً - أن المنتجات المنافسة وذات الاسعار المنخفضة تقيد الاسعار باستمرار.

ثانياً - أن دورة حياة المنتج القصيرة لم تدع الفرصة امام الوحدة الاقتصادية لتصحيح أخطاء التسعير ما يؤدي لفقدان حصتها السوقية .

ثالثاً - في ظل البيئة الحالية فان الزبائن هم اكثر دراية بالمنتجات ذات الجودة العالية والاسعار المنخفضة .

ويضيف (Kwah, 2008: 61) ، (Barfield , 2001: 15) أن هنالك عوامل مهمة ينبغي مراعاتها عند تحديد السعر المستهدف ابرزها الآتي:

أولاً- حاجات أو متطلبات الزبون : وتعني المواصفات المادية التي تتعلق بالأداء الوظيفي لأجزاء المنتج والتي من شأنها أن تؤثر في السعر الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه.

ثانياً- السعر المقنع : ويعني السعر الذي يرغب الزبون بدفعه لأجل الحصول على الاداء الوظيفي الذي يلبي حاجاته ومتطلباته.

ثالثاً- الموقف التنافسي : ويقصد به أن تكون هنالك معلومات عن اسعار المنتجات المنافسة والاداء الوظيفي لأجزائها او مكوناتها .

رابعاً- هدف الحصة السوقية : ويعني ما تطمح الوحدة الاقتصادية الوصول اليه والذي يحقق لها الميزة التنافسية في السوق .

اما (Hergeth,2002:4) فيذكر أن عملية تحديد السعر المستهدف تعتمد على المنتج نفسه من حيث أنه يجري تداوله في السوق او أنه جديد ، فبالنسبة للنوع الاول في التحديد فأنه يعد اسهل بسبب أن المنتجَ موجودٌ في السوق وما تقوم به الوحدة الاقتصادية هو مجرد اعادة لتقييمه وفق منظور ما يتم إنتاجه لدى المنافسين فضلا عن أن حالة عدم التأكد التي تواجه الوحدة الاقتصادية قد تكون قليلة ، اما بالنسبة للنوع الثاني فأنه يعد اصعب من الاول وهذا يعود إلى أن الوحدة الاقتصادية لا تملك المعلومات الكافية ذات العلاقة بالخصائص الفنية والهندسية التي يتم تحديدها وفق متطلبات الزبون وحاجاته .ويذكر(المسعودي، 2008:144) أن تقنية الكلفة المستهدفة لها منهجية تسعير تختلف تماما عنها في النظم التقليدية من حيث الخطوات وطريقة التفكير بالرغم من انطلاقهما لتحديد متطلبات الزبون من بحوث السوق والخطوة اللاحقة في هذه التقنية هي تحديد سعر البيع وحجم الإنتاج بالاعتماد على قيمة المنتج المحسوسة لدى الزبون للمنتج ثم يحدد هامش الربح المستهدف عن طريق تحليل الربح لمدد طويلة على وفق العائد على المبيعات .

2. **تحديد الربح المستهدف Target Profit**

يعرف (datar& Rajan, 2018:429) و (Berry,2010:206) الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه من بيع المنتج في السوق .

ويذكر(Hilton ,et al.2000:52) أن عملية تحديد الربح المستهدف قد تكون على أساس نسبة من سعر البيع المستهدف وليس على أساس نسبة من الكلفة كما هو مطبق في ظل مدخل الكلفة زائد هامش ربح (Cost-Plus) ، او بالاعتماد على المعدل الموزون للأرباح الماضية وما يتم توقعه ، ويضيف (Edmonds ,et al .2008:108) و (Kee & Matherly ,2006 :290-291) بهذا الصدد ، أن سياسة الوحدة الاقتصادية واهدافها في تخطيط الارباح الطويلة والمتوسطة الاجل تؤدي دوراً كبيراً في تحديد هامش الربح المستهدف ، مع الاشارة إلى أن التحديد المناسب لما يتم استهدافه من ربح يستلزم المعرفة الكافية بالمنتج والمنتجات المنافسة له.

3. تحديد الكلفة المستهدفة Target Cost

يذكر(Drury,2012:545) و(Wild ,& Shaw,2010:49) أنه بعد تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف يتم بعدها تحديد الكلفة المستهدفة (وتدعى ايضا بالكلفة المسموح بها) بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف ووفق المعادلة الاتية: (التكاليف المستهدفة = السعر المستهدف – الربح المستهدف).

4. احتساب الكلفة الحالية Current Cost

بعد تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج ، يتم احتساب كلفته الحالية التي تشمل جميع عناصر الكلفة ذات العلاقة بدورة حياة المنتج ، ويذكر (Burns,et.al.,2013:494_) أن استعمال التقنيات الحديثة مثل تقنية الكلفة على أساس النشاط سيساعد في تحديد الكلفة الحالية بشكل ملائم جدا ، ويرى الباحث بهذا الصدد أن يتم تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في احتساب الكلفة الحالية (سيتم تناولها في المبحث القادم)وهذا يمثل جوهر التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد) .

5. **تحديد التخفيض المستهدف في الكلفة Target Reducing**

يعرف التخفيض المستهدف في الكلفة بأنه الفرق بين الكلفة المسموح بها والكلفة الحالية التي عادة ما تتجاوز الكلفة المسموح بها ، ويشير (Kee & Matherly,2006:291) (Datar 2018:532

(& Rajan, بهذا الصدد إلى أن على فريق التصميم تقليص هذا الفرق بالشكل الذي تتساوى فيه الكلفة الحالية مع الكلفة المستهدفة او تكون اقل منها .

6- تحقيق التخفيض المستهدف Achieve of target reducing

يشير (Burns,et.al.,2013:494) إلى أن عملية الوصول لهدف تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة تستلزم استعمال عدة ادوات او اساليب اهمها هندسة القيمة، المقارنة المرجعية، والهندسة العكسية.

أ. **هندسة القيمة Value Engineering** يعرف (Melo & Granja ,2017 : 13) هندسة القيمة بأنها عملية منهجية لتصميم المنتج بالشكل الذي يتطابق اداءه الوظيفي مع توقعات الزبون وبأقل كلفة ممكنة ، ويذكر (Wild , & SHAW, 2010:49) أن تطبيق هندسة القيمة كطريقة لتقليل تكاليف العمل حتى تحقيق الكلفة المستهدفة اذا كانت الكلفة المستهدفة المتوقعة مرتفعة . كما يعرف (Anderson,2005 :12-13) هندسة القيمة بأنها عملية منظمة لدراسة العوامل المؤثرة في كلفة المنتج من اجل إيجاد الادوات التي تحقق المعايير المطلوبة من الجودة والوظيفة وعند مستوى الكلفة المستهدفة ، مع الاشارة إلى أن أنجاز هندسة القيمة يكون بطريقتين:

1- تحديد تصاميم المنتج التي تؤدي إلى تخفيض تكلفته دون التضحية بالوظائف التي يؤديها، و/أو

2- إلغاء أو حذف الوظيفة غير المضيفة للقيمة والتي لا تقابل متطلبات الزبون وذلك لأنها تؤدي إلى حدوث زيادة في الكلفة ، في الوقت الذي يكون فيه الزبون غير مستعد لدفع قيمة مقابل عنها.

ب. الهندسة العكسية Reverse Engineering ويطلق عليها أيضا بالتحليل المفكك ، ويعرفها (Drury,2012 :573) بأنها عملية تقويم منتج المنافس من اجل تحديد مجال تطوير منتج الوحدة الاقتصادية لأجل تحسين قيمته بتخفيض الكلفة ذات العلاقة بدورة حياته وعلى امتداد سلسلة القيمة التي يمر بها ، مع الاشارة إلى أن نجاح تطبيق الهندسة العكسية يرتبط بما يتم تجميعه من معلومات عن افضل ما يتم ممارسته لدى الوحدات الاقتصادية المنافسة بشأن منتجاتها وبالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قيمتها في السوق.

ويذكر (Datar & Rajan ,2018:488) أنه بموجب تطبيق الهندسة العكسية يتم تحليل منتج المنافس من اجل تحديد اداءه الوظيفي وتصميمه مع توفير رؤية واضحة للعمليات والأنشطة التي تُسهم في إنتاجه فضلاً عن الكلفة المرتبطة به.

ويرى (Kaplan& Atkinson,2016:287) أن عملية تحقيق الكلفة المستهدفة في ظل الهندسة العكسية تتم عن طريق معرفة خصائص ومواصفات تصميم المنتجات التي تعد منافسة لمنتج الوحدة الاقتصادية بتحليلها لأجل التوصل إلى نتائج عن الآلية أو العملية التي تدخل في تصميم وإنتاج هذه المنتجات، مع اجراء اي تعديل مناسب لخصائص ومواصفات منتج الوحدة الاقتصادية بحيث تكون متوافقة مع ما يماثلها في المنتجات المنافسة . وتمثل المقارنة المرجعية Benchmarking المنهجية الأساسية التي تعتمد عليها الهندسة العكسية في التطبيق وذلك لما تتضمنه من عمليات مقارنة للتصميم المقترح لمنتج الوحدة الاقتصادية مع تصاميم المنتجات التي تعد منافسة لها.

ج. المقارنة المرجعية Benchmarking : يعرف (Horegren.et al.2012: 244-245) ، (Datar & Rajan,2018 :257- 269) المقارنة المرجعية بأنها عملية مستمرة لتحسين اداء الأنشطة والعمليات ذات العلاقة بالمنتجات والخدمات في ضوء أفضل مستويات الأداء التي تمارسها الوحدات الاقتصادية الاخرى المنافسة أو التي تعد مماثلة ضمن الوحدة الاقتصادية نفسها .

اما (Slater,2010: 70) فيعرف المقارنة المرجعية بأنها عملية مقارنة تطبيقات طريقة معينة على منتج الوحدة الاقتصادية مع أفضل التطبيقات للطرائق المطبقة في الوحدات الاقتصادية البارزة ، وبهذا يمكن تجميع المعلومات عن أفضل التطبيقات التي تؤدي إلى تحسين قيمة المنتج فضلا عن أنها تعمل على توفير الوقت والكلفة جراء تجنب الوقوع في الأخطاء التي وقع فيها الآخرون نتيجة لتبنيهم طريقة معينة ،اي يمكن الاستفادة من اسلوب المقارنة المرجعية في :-

اولاً - تحديد الوسائل الكفيلة بتحسين الاداء .

ثانياً - زيادة الإنتاجية والقدرة التنافسية والجودة .

ثالثاً - تخفيض تكاليف الإنتاج

ويذكر(Hansen & Mowen ,2007 :183-184) أن المقارنة المرجعية ماهي الا وصف لسمات عملية تضع في مضمونها مميزات لتطبيقات متشابهة يمكن تلخيصها بالآتي:

اولاً - التقويم Evaluation

تهدف تطبيقات المقارنة المرجعية إلى تقويم الأداء على وفق التطبيقات التي تجرى في الوحدات الاقتصادية التي تعد منافسة لوحدة اقتصادية اخرى من أجل بيان مجالات التباين في تأدية أنشطة العمليات المرتبطة بالمنتج وأجراء التعديلات التي تعد ضرورية ولازمة .

ثانياً - الاستمرار او التواصل Continuous

يتطلب تطبيق المقارنة المرجعية الاستمرارية في عملية التقويم وذلك لأسباب عدة أهمها أن الوحدات الاقتصادية المنافسة في حالة مستمرة من التطوير لأدائها ولمنتجاتها دون الانتظار كي تلحق بها الوحدات الاقتصادية الأخرى ،كما ينبغي الاسراع في عملية التغيير بوتيرة تتناسب والتغيرات التي تشهدها بيئة الاعمال الحديثة من تطور تكنلوجي ، فضلاً عن أن إشباع متطلبات وحاجات الزبون يتطلب بذل المزيد من الجهود والتواصل المستمر في البحث عن تلك المتطلبات لأنها في حالة من التغيير المستمر .

ثالثاً - التركيز على افضل ممارسات العمل Best Practices

تعتمد ممارسات المقارنة المرجعية على إجراء العمليات ذات العلاقة بتحسين وتطوير المنتج على وفق أفضل منهجية أو طريقة عمل معينة والتي تشمل معرفة كيف يتم إنتاج منتج المنافس، كيف تتم عمليات التشغيل على المنتج ، هل تعكس عمليات التشغيل افضل تطبيق لها .

اما عن خطوات تطبيق المقارنة المرجعية ، فيوضح(Atkinson, et al,2010:627-633) أن المقارنة المرجعية وعند تطبيقها فأنها تمر بخطوات خمس وكالاتي:

1 - تشكيل فريق المقارنة المرجعية ومن اختصاصات متعددة.

2 - تحديد أي العمليات الداخلية والاداء الوظيفي الذي يستلزم إجراء المقارنة المرجعية له.

3 - تحديد الجهات المنافسة للوحدة الاقتصادية والتي سيقارن معها الأداء ويطلق عليها بشركاء المقارنة المرجعية.

4 - جمع المعلومات ذات العلاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية التي قد تكون منتج و\ او عملية و\ او نشاط وتحليله .

5 - اتخاذ الإجراءات المناسبة التي على وفقها تجري مقابلة أداء الجهة المقارنة أو تجاوزه.

اما (Hodgetts,2008:373) فيشير إلى أن خطوات تطبيق المقارنة المرجعية هي كالاتي :

1- التخطيط: بموجبه يتم تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية الذي تكون مهمته تحديد الجهة التي سيتم المقارنة معها ونوع وطرائق جمع المعلومات اللازمة لإنجاح عملية المقارنة.

2 - **التحليل**: يتم في هذه الخطوة اجراء الدراسة المعمقة للأداء الحالي للوحدة الاقتصادية فضلاً عن أداء الجهة المقارنة والتي تعد منافسة مع تحديد حجم ونوع وأسباب الفجوة التي تنتج نتيجة المقارنة بين أداء الوحدة الاقتصادية والوحدات المنافسة الاخرى.

3 - **التكامل**: يتم في هذه الخطوة تحديد العمليات والأنشطة التي هي بحاجة إلى تغيير مع تحديد جميع الموارد التي ينبغي توظيفها في سبيل نجاح عملية المقارنة.

4 - التنفيذ: يتم في هذه الخطوة تحويل خطوات المراجعة السابقة إلى خطة عمل تضمن تحسين أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق تطبيق أفضل الطرائق التي يتبعها الطرف المقارن به وبما يلائم مع بيئة الوحدة الاقتصادية.

5 - النضوج: معالجة الفجوة التي تعكس الاداء السلبي بحيث تؤدي تلك المعالجة إلى تحقيق مستويات أداء افضل .

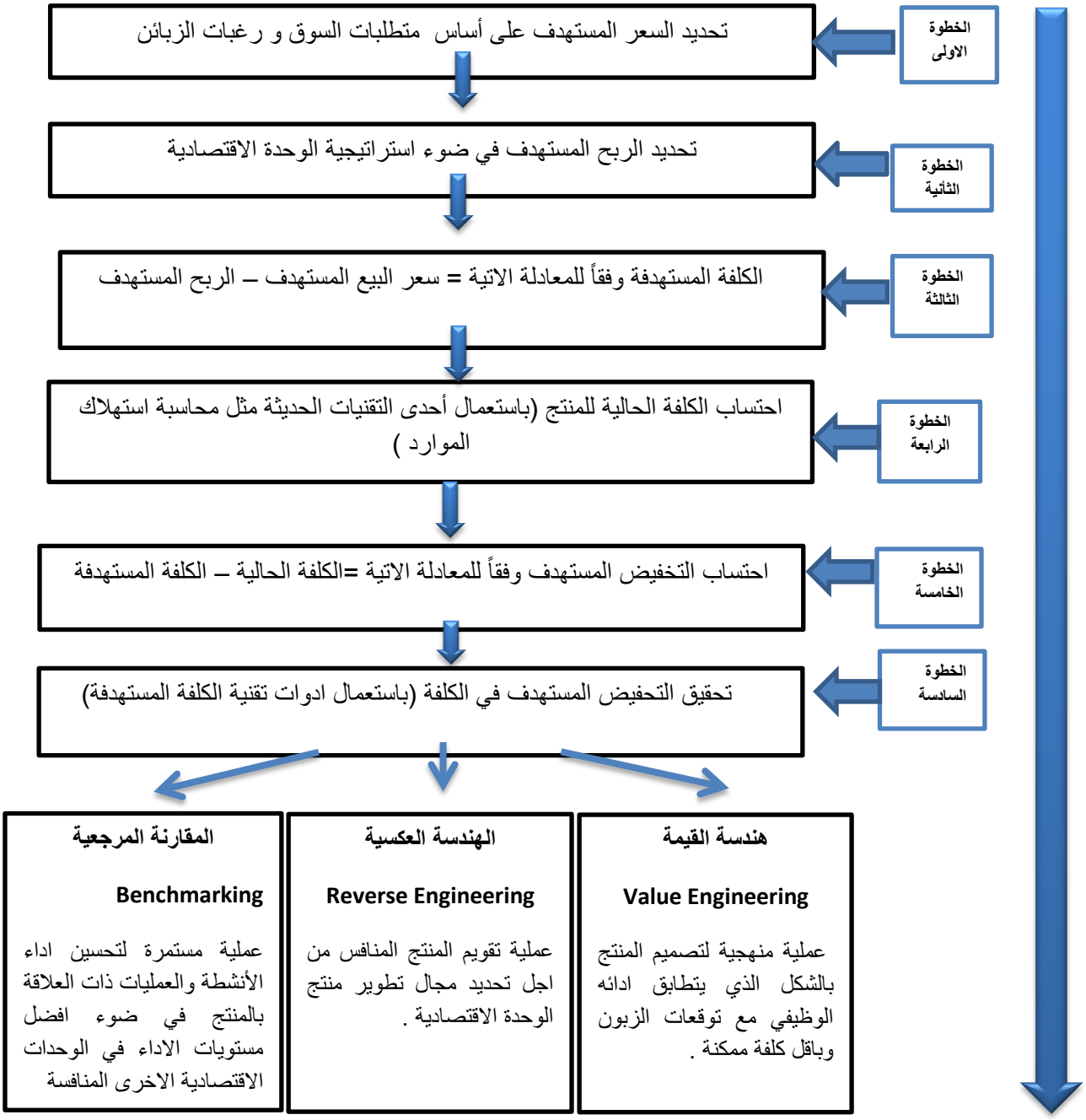
ويرى(Muia ,2012:12) أن المقارنة المرجعية تمر بأربع خطوات وتشمل : تجميع وتقييم البيانات ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية ، تجميع البيانات ذات العلاقة بأداء الوحدات الاقتصادية المنافسة ، تحليل بيانات المقارنة المرجعية، تطبيق منهجية العمل.

ويرى الباحث من العرض السابق لخطوات المقارنة المرجعية ، عدم وجود منهجية عمل تكون موحدة لهذه الخطوات بحيث تكون مقبولة وتلائم الظروف جميعها والوحدات الاقتصادية كافة ، ومع هذا فأنه على الرغم من التباين في الخطوات التي تذكرها الادبيات بشأن المقارنة المرجعية الا أنها لا تختلف من حيث الجوهر ويمكن تطبيقها في اي وحدة اقتصادية بمجرد تعديلها بشكل يلائم ظروف كل وحدة من حيث مواردها وعملياتها وأنشطتها ومنتجاتها.

7. تقويم النتائج Resulting Evaluation

يتم في هذه الخطوة تقويم اجمالي النتائج المتحققة التي تستهدف تحقيق الكلفة المستهدفة ، فأن لم تتحقق الكلفة المستهدفة ، فأن اجراء مزيد من التحليلات التفصيلية سيتم من اجل تشخيص الاسباب التي تؤدي إلى زيادة الكلفة . ومن الاساليب التي يمكن توظيفها في هذا المجال هو تكاليف التحسين المستمر (Kaizen Costing) التي يمكن أن يسهم تطبيقها في الوصول للتخفيض المستهدف وتحقيق الكلفة المستهدفة عن طريق عمليات التحسين المستمر للوسائل والاجراءات الحالية . والشكل (2-3) يوضح خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

شكل (2-3)
خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة



المصدر : من إعداد الباحث

خامسا- معوقات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

يرى(2008:170 ، المسعودي) أن هناك بعض المشكلات المحتملة التي قد تحدث عند تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة أبرزها الآتي :-

1- ظهور نزاعات بين مختلف الاطراف المشاركة في تحقيق الكلفة المستهدفة ، مثلا الضغط المفرط الذي تمارسه بعض الوحدات الاقتصادية على الموردين للعمل وفق جدول تخفيض التكاليف مما قد يسبب نفور أو فشل الموردين ، أو شعور مهندسي قسم التصميم بعدم وعي بقية اقسام الوحدة الاقتصادية (الإدارية والتسويقية والتوزيع) بمفهوم تخفيض الكلفة في الوقت الذي يبذل قسم التصميم جهودا باتجاه هذا المفهوم .

2- أن تطوير المنتج يحتاج وقتاً طويلاً بسبب إعادة دورة هندسة القيمة من اجل تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة ، وهذا بدوره يؤدي إلى تأخر وصول المنتج إلى السوق وبالنتيجة فأن هذا يؤثر في الوحدة الاقتصادية في الحصول على الحصة السوقية .

ويضيف (علي ،2017 : 114-117) بهذا الصدد بعض النقاط التي تشكل معوقات لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة اهمها ما يأتي :

1- شعور العاملين في الوحدات الاقتصادية التي تطبق تقنية الكلفة المستهدفة بالضغوط المستمرة عليهم لتحقيق الكلفة ما يجعلهم يعانون من الارهاق، وقد يشعرون بالإحباط لعدم تحقيق الكلفة المستهدفة .

2- ضعف قدرة الادارة على التنبؤ بسعر السوق الذي يعد نقطة البداية لتحديد الكلفة المستهدفة مع صعوبة في تحديد مواصفات المنتجات المنافسة وخصائصها .

3- صعوبة التعرف على امكانيات المنافسين المحتملين فضلاً عن المنافسين الحالين .

مما سبق يتبين أن تقنية الكلفة المستهدفة ورغم المعوقات التي تعد كمشكلات تواجه الوحدات الاقتصادية عند تطبيقها لهذه التقنية ، فأنها تمثل احدى التقنيات الحديثة لمحاسبة الكلفة والإدارية التي جاءت لمساعدة الوحدات الاقتصادية في التصدي للتغيرات التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة واهمها المنافسة الشديدة ، كما يتطلب تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة تفعيل بعض تقنيات ادارة الكلفة المهمة التي تساعد في التحديد الملائم للتخفيض المستهدف في الكلفة وابرزها تقنية محاسبة استهلاك الموارد، وهذا سيشكل محور المبحث القادم .

المبحث الثاني

المدخل النظري لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

سيتم في هذا المبحث تناول الإطار النظري لاحد التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والادارية التي تعنى بإدارة الكلفة بتخفيضها ، وهي تقنية محاسبة استهلاك الموارد من حيث نشأتها ومفهومها ومبادئها ومقوماتها وخطوات تطبيقها وغيرها من الموضوعات وكالاتي :-

اولا. نشأة تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يشير(Polejewski,2009:2) ، (Weber&Clinton,2004:21) أن بيئة الاعمال قد شهدت تغيرات اقتصادية كبيرة في المدة التي اعقبت الحرب العالمية الثانية وذلك للآثار التي تركتها سيما في المانيا ابرزها قلة الموارد التي تحتاجها وحداتها الاقتصادية ، لذلك ولأجل مواجهة تلك الظروف ، لجأت تلك الوحدات إلى تطوير نظم المحاسبة المطبقة فيها بسبب عجزها عن إمداد الادارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في إدارة مواردها فظهر نظام التكاليف المعيارية المرنة الذي يعد كتطوير لنظام التكاليف الالماني (GPK) . ويذكر(المبيضين ،2017 :31) و(السماني محمد ،2016 :24) و(صاحب ،2016 :47) أن حالة التطوير التي حصلت في نظم المحاسبة جراء الحرب العالمية الثانية قد اقتصرت على الوحدات الاقتصادية الالمانية والدول الناطقة بالألمانية مثل سويسرا والنمسا كما أن افضل وصف لنظام التكاليف الالماني هو نظام التكاليف المباشرة أو المتغيرة . ويضيف(Okutmus,2015:47-48) بهذا الصدد أن نظام التكاليف الالماني أكثر ما يركز على الموارد وليس الأنشطة وتصميمه كان بهدف دعم عملية اتخاذ القرار وتصحيح الأخطاء الناجمة عن عملية تخصيص التكاليف على المنتجات في ظل نظم المحاسبة التقليدية. ويشير(الربيعي ،2016 :37) إلى أن نظام التكاليف الالماني يكون أكثر ملائمة في الوحدات الاقتصادية التي تستخدم نظام الأوامر الإنتاجية والدفعات فضلا عن الوحدات التي تمتاز بتعقيد منتجاتها وعملياتها وهذا ما زاد من الانتقادات التي تواجه تطبيق هذا النظام فضلا عن اقتصاره على الموارد فقط في علاقتها بالمنتج دون ربطها بالأنشطة ذات العلاقة بها . ويضيف (الدنف، 2013: 53-56) ،(Grasso,2005:14) بهذا الصدد أن تزايد شدة المنافسة العالمية في النصف الثاني من القرن الماضي وتحديداً في مدة الثمانينات منه قد كان لها انعكاسات في أنها شكلت تحدياً يهدد استقرار الأسواق العالمية في تلك المدة، كما أن التطورات التكنلوجية التي شهدتها بيئة التصنيع قد أثرت من جانب آخر في نواحي متعددة من القطاع الصناعي ابرزها تخفيض الكلف المباشرة وتخفيض الضياعات التي يمكن أن تحصل فضلاً عن أنها غيرت من طبيعة المعلومات وقيمتها التي تحتاج اليها الوحدات الاقتصادية . وعليه ، اصبح التحدي

الذي يواجه محاسبي الكلفة والإدارية هو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد هذه الوحدات في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق استخدام تقنيات إدارة الكلفة التي تكون كبديل عن نظام التكاليف الالماني الذي كان سائداً في المانيا وبعض الدول الناطقة بالألمانية ، إذ أن أبرز المعلومات الملائمة التي ينبغي توفيرها بهذا الشأن هو ما يتعلق بالتكاليف والتي لا يستطيع فيها نظام التكاليف الالماني وبقية نظم المحاسبة التقليدية من توفيرها سيما فيما يتعلق بتخصيص التكاليف ، لذلك باتت هذه النظم تواجه كثيراً من الانتقادات في ظل التطور المتسارع في مجال تقنية المعلومات وهو ما جعل العديد من الدراسات والابحاث المحاسبية تتجه نحو البحث عن الحلول الملائمة ذات العلاقة بمشكلة تخصيص التكاليف وسيما غير المباشرة منها والتي تُسهم في توفير المعلومات التي من شأنها أن تكون مفيدة في مجال تحديد تكاليف المنتجات ، لذلك ظهرت نظم وتقنيات مهمة ابرزها نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) الذي يهدف إلى ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة اولا ومن ثم للمنتجات كهدف نهائي للكلفة ثانيا . ويشير(السماني ،2016 :23) إلى أن جوهر تركيز نظام (ABC) هو الأنشطة التي تتسبب في حدوث التكاليف ، كما أنه يعد كمعالجة للمسار الخاطئ ذات العلاقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف التصنيع الحديثة وكمحاولة لمعالجة بعض نقاط الضعف في نظم المحاسبة التقليدية التي سبقت تطبيقه مع الاشارة إلى أن اتساع رقعة تطبيق نظام (ABC) يكاد ينحصر في بدايات ظهوره في الوحدات الاقتصادية الامريكية وقد حقق لكثير منها الميزة التنافسية ، عن طريق التحسين في تخصيص الموارد الداخلة ، الحد من الضياع ، وتحسين الاداء فضلا عن احداثه تحسينات كبيرة في الربحية.

ويشير(Tse&Gong,2009:2) إلى أنه بالرغم من تفوق نظام (ABC) على نظم المحاسبة التقليدية من حيث الدقة المناسبة في احتساب التكاليف، المساعدة في اتخاذ القرارات ، وترشيد الموارد الا أنه واجه انتقادات كثيرة اهمها تجاهله للطاقة غير المستغلة ، ارتفاع كلفة تطبيقه ، وصعوبة تحديد الأنشطة يوازي ذلك تعرض كثير من الوحدات الاقتصادية الامريكية للمنافسة الشديدة ، لذلك كان هذا سببا لظهور المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) التي اعتمدتها بعض الوحدات الاقتصادية الامريكية وذلك لمواجهة حالة التنافس الشديدة ، فهذه التقنية لا يقصد بها تخفيض التكاليف لتحقيق أهداف في الأجل القصير بل هي تبحث باستمرار عن اي مورد او نشاط لا يضيف قيمة للزبون او لا يلبي متطلباته في المنتج من اجل استبعاده . ويذكر (الربيعي ،2016 : 40-39) بهذا الصدد ، أنه بعد ظهور المحاسبة الرشيقة ، فأن الوحدات الاقتصادية بدأت تزيد من اهتمامها بالمجالات التي تدار فيها الكلفة ودعم الميزة التنافسية فظهرت عدة تقنيات لتحقيق هذا الهدف ابرزها نظرية القيود التي تفترض أن طاقة الوحدة الاقتصادية ثابتة وهناك قيود ونقاط اختناق قد تحول دون الوصول إلى مستوى الطاقة

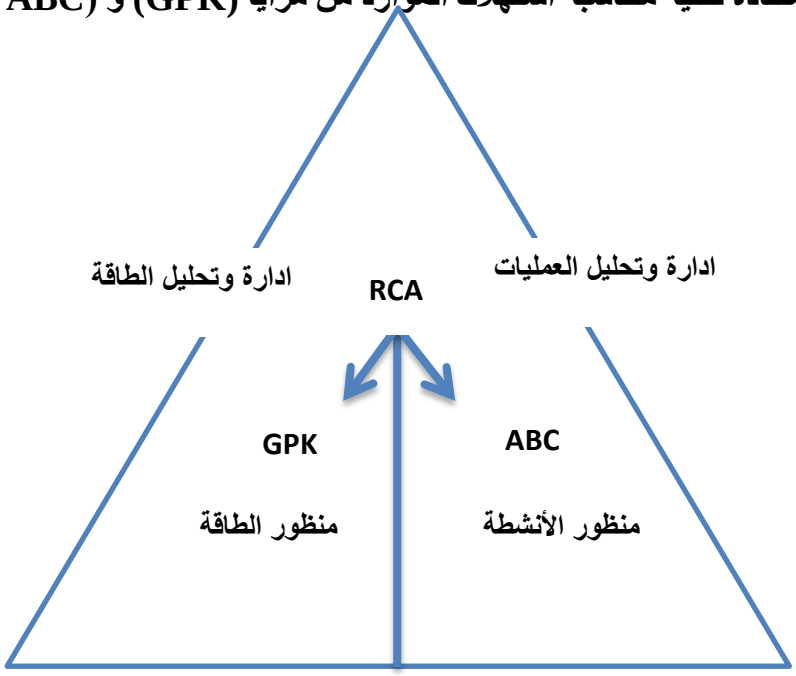
، لذلك فأن هدف هذه التقنية هو ازالة الاختناقات الرئيسة وتعظيم المدخلات وبالنتيجة فأن هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف فضلا عن أن كل تلك التقنيات التي ظهرت في مجال محاسبة الكلفة والإدارية بعد منتصف القرن الماضي نتيجة للتغير في بيئة الاعمال قد أسهمت بشكل او بآخر في ايجاد حلول لبعض المشكلات ولكنها في الوقت نفسه لم تعالج جميع المشكلات التي كانت تعاني منها نظم المحاسبة التقليدية التي سبقتها فضلا عن أنها لم تستطع مواكبة التغيرات المستمرة التي تفرضها ظروف بيئة الاعمال المتغيرة لذلك شابت هذه التقنيات بعض العيوب التي ظهرت اثناء تطبيقها وهذا ما جعل الجهود تبذل من لدن الباحثين الأكاديميين والمهنيين لتقديم الحلول الملائمة التي تساعد الوحدات الاقتصادية في مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال ، لذلك ظهرت تقنيتين لإدارة الكلفة وهما الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)، إذ تشترك كلا التقنيتين بميزة الاعتراف بالموارد العاطلة وغير المستغلة وقد تم تصميمهما لمعالجة أوجه القصور في نظام (ABC) ، ويشير (Tse&Gong,2009:42) إلى أن الاستراتيجية التي تعتمدها كل تقنية في تحقيق اهدافها تختلف عن الاخرى . ويذكر (الربيعي ،2016: 41) بهذا الصدد أن تقنية الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت هي ناتج عن تطوير (ABC) من حيث أن تطبيقها هو محاولة لتخفيض التكاليف وبوقت اقل مع تمتع التقنية بسهولة عملية تحديث البيانات التي تحتاجها عند التطبيق، الا أن هذه التقنية تعرضت كذلك لانتقادات تتمثل في أن معلومات التكاليف التي توفرها هي تاريخية وهو ما يتعارض مع الحاجات الضرورية لمتخذي القرار ولا سيما القرارات المستقبلية، وكذلك عدم قدرتها على التوافق مع تطبيقات بعض النظم مثل نظام تخطيط موارد المشروع كونه نظاماً مستقلاً فضلاً عن عدم القدرة على قياس الوقت للأنشطة الخدمية بسبب عدم انتظامه وميوله لعدم الثبات ، لذلك بدأ التركيز على تقنية محاسبة استهلاك الموارد بوصفها منهجاً متكاملاً لإدارة الكلفة يجمع بين مزايا نظام التكاليف الالماني الذي طبق في المانيا وبعض الدول الناطقة بالألمانية ونظام التكاليف على أساس النشاط المطبق في الوحدات الاقتصادية الامريكية والذي يركز على الأنشطة ، والهدف من هذا الجمع بين مزايا النظامين هو الوصول إلى تقنية هدفها الأساس هو إدارة الكلفة بتخفيضها فضلاً عن دورها في دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية .

ويضيف (Rahimi, et.,al., 2014:534-535) بهذا الصدد أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تأخذ من نظام (GPK) العديد من المزايا أهمها امكانية تتبع التكاليف المتغيرة ، التركيز على التدفق الفعلي لموارد الوحدة الاقتصادية اللازمة لإنتاج منتج معين ، ومنع اي توزيع غير مقبول للتكاليف ، من جانب آخر فأنها تأخذ من نظام ABC كثيراً من المزايا اهمها ، القدرة على تتبع الكلفة وصولا إلى المنتج النهائي ، امكانية تحديد الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج ، والاعتراف بالموارد ذات العلاقة

بالأنشطة. ويوضح الشكل (2-4) استفادة تقنية محاسبة استهلاك الموارد بشكل جيد من مزايا كلا من (GPK) و (ABC) .

شكل(2-4)

استفادة تقنية محاسبة استهلاك الموارد من مزايا (GPK) و (ABC)



Source Rahimi , Mahmoud , Sheybani , Zahra , Sheybani , Ehsan , And Fazeh Abed , (2014) , "Resource Consumption Accounting: A New Approach To Management Accounting ", Management And Administrative Sciences Review ,Volume: 3, Issue: 4 (Special Issue), Pages: 532-539

ويذكر(الدبس،2015: 332) أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد قد أضافت إلى مبادئ محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) أفضل خصائص نظام (ABC) وذلك بغية التفوق على كلا النظامين والوصول إلى تحديد اكثر ملائمة لتكلفة المنتجات ، ويوضح الشكل (2-5) الدمج بين نظامي الكلفة الالماني والكلفة على أساس النشاط المطبق في بعض الوحدات الاقتصادية الامريكية.

شكل (2-5)

الدمج بين نظامي الكلفة الالماني والكلفة على أساس النشاط

المصدر :(المبيضين ،هبه عبد الحافظ ،(2017) : دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين إدارة التكلفة في البنوك التجارية الاردنية .ص34)

ويشير(Rahimi,et.,al.,2014:2) أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد قد ادخلت تاريخيا ولأول مرة لدى الجمعية الدولية للإدارة المتقدمة (CAMI) وذلك عام (2000) ، كما تم الخوض في عدة بحوث تتعلق بهذه التقنية وقد تكللت العملية بأنشاء معهد باسم (محاسبة استهلاك الموارد) وذلك عام (2008) من اجل وضع معاير ومبادئ لهذه التقنية وادخالها في عالم الاعمال كما أن تطبيقها اخذ بالاتساع في العقد الاول من هذا القرن في الولايات المتحدة الامريكية وعدد كبير من الدول المتقدمة كاستجابة للتغير الكبير في ظروف بيئة الاعمال الحديثة والاستفادة من التحسينات التي حققها التقدم في تقنيات المعلومات.

ويذكر (Demmer,A.et,al,2018) ، في الوقت الحاضر يتعين على شركات التصنيع أن تنظر إلى استهلاك مواردها كمحرك للتكلفة من اجل تحديد العمليات الفعالة والاقتصادية وتُعد منهجيات التحقق من سلاسل العمليات وتقيمها ومقارنتها أمراً حيوياً للحصول على إحصاءات دقيقة عن الكلفة على مدار سلسلة العملية بأكملها ويُمكّن ذلك التحقيق من تخفيض تكاليف العمليات واجور العمل والمواد والتكاليف الصناعية غير المباشرة اثناء عمليات التشغيل .

ثانيا. مفهوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يرى (علي ،2013 :15) إلى أنه لا يوجد لحد الأن في أدبيات الفكر المحاسبي تعريف شامل ومتفق عليه لتقنية محاسبة استهلاك الموارد ولعل ذلك يرجع إلى أن الكثير من الاسس التي تعتمد عليها هذه التقنية لا تزال في بدايتها . ويعرف (Grasso,2005:25) (Merwe&Keys,2002:31)تقنية محاسبة استهلاك الموارد بأنها احدى التقنيات التي تعمل على توفير معلومات محاسبية مفصلة عن التكاليف الحدية تدعم الممارسات الإدارية في ادارتها للموارد في علاقتها بالأنشطة المرتبطة بها .

اما (Jinkens & Yallapragada ,2010:122) فيعرفان تقنية محاسبة استهلاك الموارد بأنها احدى تقنيات التكاليف الحديثة التي تعمل على توفير معلومات اكثر ملائمة وتفصيلية عن الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج وبالشكل الذي يساعد في اتخاذ القرارات .

ويعرف (Webber&Clinton,2004:1) تقنية محاسبة استهلاك الموارد بأنها تقنيات الجيل القادم من مدخل ادارة الكلفة الاستراتيجية التي تجمع بين مزايا اهم نظامين عالميين هما نظام ادارة التكاليف الألمانية الذي يركز على الموارد ونظام ادارة التكاليف الامريكي الذي يركز على الأنشطة وبالشكل الذي يعمل على دعم عمليات اتخاذ القرار.

ويشير (الدبس ،2014: 66) إلى أن تقنية RCA تعمل على الاستغلال الامثل للموارد عن طريق تحديد التكلفة المخططة والفعلية اعتماداً على القياس الكمي لما يستهلك من موارد ، وتدفق هذه التكاليف من مجمعات الموارد إلى اهداف التكلفة المختلفة مع مراعاة موضوع تداخل وتشابك العلاقات بين مجمعات الموارد ،فكل مورد يمكن أن يفيد مورد ويستفيد من مورد اخر .

اما (الحسين ،2016: 26) فيعرف تقنية محاسبة استهلاك الموارد بأنها احدى التقنيات التي تركز في تطبيقها على التكاليف بدلا من الأنشطة وبالشكل الذي يحقق التوزيع الملائم للتكاليف غير المباشرة ، والاهم من ذلك أن هذه التقنية تفرق بين امتلاك الموارد واستهلاكها ما يجعل من السهل احتساب الطاقة غير المستغلة ومحاولة ربطها بالأنشطة ذات العلاقة بها .

ويعرف (AL-Qady&EL-Helbawy,2016:40-43) و (Elmaci,2014:4-5) و ALTA (Via,2011:3) محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام ديناميكي متكامل له القدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية في علاقات تستند إلى ما يتم استهلاكه من موارد وبالشكل الذي يساعد على تجاوز مشكلات الكلفة على أساس النشاط (ABC) المعنية باستهلاك الموارد وسلوك الكلفة.

بينما يعرف (الصغير ،2011 :85) محاسبة استهلاك الموارد بأنه نظام ذات نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد وفقاً لمتطلبات موارد الأنشطة وبما يحقق رغبات الزبائن ومتطلباتهم مع ضرورة الاستخدام الأمثل للموارد ، فضلا عن أنها اداة محاسبية لإدارة الكلفة تعمل على توفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتحديد الطاقة العاطلة وتوظيفها وبما يساعد في زيادة الإنتاجية وخفض تكاليف المنتجات ومن ثم زيادة الارباح ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية .

ويرى الباحث أن التعاريف آنفاً تركز على دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ربط موارد الوحدة الاقتصادية بالأنشطة ذات العلاقة بها مع الاستغلال الامثل للموارد وفق الطاقة المستغلة و أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما هي إلا إحدى تقنيات إدارة الكلفة التي تجمع بين مزايا نظام التكاليف الالمانية ونظام التكاليف على أساس النشاط وبالشكل الذي يعمل على توفير معلومات تساعد في تخطيط التكاليف وتحقيق الرقابة عليها مع تقديم رؤية عملية ومستقبلية لكيفية استهلاك الموارد وادارتها.

ثالثا . اهداف تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يشير(Grasso,2005:17-18) إلى أن الهدف الرئيس الذي تتوخاه الوحدات الاقتصادية من تبني تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد هو الاستغلال الامثل لموارد الوحدة الاقتصادية بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق متطلبات الزبون ودعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية .

ومن الاهداف المختلفة التي أوردتها الادبيات المحاسبية بخصوص تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما يأتي:

1. توفير معلومات اكثر دقة في حساب التكاليف وذلك بزيادة عدد مراكز التكلفة التي تمنح فرصة اكبر في تتبع الموارد إلى أهداف التكلفة المختلفة (Blocher,et.,al.,2010:152-153)

2. مساعدة المدراء في التنبؤ بعوامل استهلاك الموارد وبأسعار المدخلات المتوقعة عن طريق تحديد الموارد العطلة والموارد المستغلة (سرور و علي ،2017: 40) .

3. توفير بيانات حقيقية عن التكلفة لاعتماد تحديدها على الطاقة النظرية وليس الطاقة العملية (الحسين ،2016 :27).

4. توفير مقاييس للأداء تكون اكثر ملائمة وعدالة وتُعد حلقة وصل بين نظم إدارة الكلفة ونظم تخطيط موارد المشروع (سرور و علي ،2017: 40).

5. يُسهم تطبيق هذه التقنية في حل الكثير من الصعوبات ذات العلاقة بتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات اتخاذ القرارات المختلفة (محمد ،2016 :25) .

6- الربط بين مجمعات الموارد والمسؤول عنها والتي تسهم في توفير معلومات تساعد في تقييم اداء مراكز النشاط المختلفة (الدنف ،2013 :85 - 72) .

7- اعتماد مبدا تخطيط الموارد على أساس الأنشطة والذي يساعد في زيادة فاعلية عملية وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية (محمد ،2016 :26).

8- القدرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ومحاولة تخصيصها بشكل مستقل اما على اهداف التكلفة مباشرة او على مجمعات تكلفة النشاط بواسطة محركات الكلفة المناسبة Tse (&Gong,2009:44) .

9- تسهم مساهمة فّعالة في خفض التكاليف عن طريق دورها المميز في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (الصغير ،2011: 88) .

10- التناغم في تطبيقها مع تقنية الكلفة المستهدفة باستهدافها تخفيض التكاليف في مرحلة تخطيط المنتج وذلك باستبعاد الموارد غير المستخدمة ذات العلاقة بالطاقة الفائضة او العاطلة مع ترشيد الطاقة المستخدمة (Okutmus, 2015 :47).

رابعا. مبادئ تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يشير (Ahmed&Moosa,2011:791-763) ,(الربيعي ،2016 :54) إلى أن هناك ثلاث مبادئ أساسية يتم الاعتماد عليها عند تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد وهي :

1. **مبدأ السببية Causality**

في ظل تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ، فأن نقطة تركيز هذه التقنية هو الموارد وليس الأنشطة كما في (ABC) وهذا يؤدي إلى أن انتقال الكلفة يبدأ من الموارد ثم الأنشطة وصولا للمنتج ، وعليه

فأن هذا المبدأ يتطلب نمذجة تدفق الموارد بطريقة تعكس علاقة السبب والنتيجة في تحديد الكلفة ذات العلاقة بها، وتعني السببية ايجاد العلاقة بين الموارد والأنشطة ومن ثم بين الأنشطة والمنتج وبالنتيجة فأنه على أساس هذه العلاقة يتم تحديد نصيب كل نشاط من كلفة الموارد ونصيب كل منتج من كلفة الأنشطة .

2. **مبدأ الاستجابة Responsiveness**

يحقق تطبيق هذا المبدأ ضمان الاستجابة او الامتثال لمبدأ السببية، اذ تعد الاستجابة بمثل المكمل والمفسر للسببية فهي تحكم علاقة التكاليف المتغيرة والثابتة وإدارتها في كل مجمع من مجمعات الموارد ، فضلا عن دورها في التحكم في تحديد كمية الموارد التي يتم استهلاكها والأنشطة التي ترتبط بإنتاج المنتج ،فمبدأ الاستجابة يسمح لاتخاذ قرارات التحسين في جميع مستويات الوحدة ويدعم التخطيط و التنبؤ بالتكاليف .

3.**مبدأ العمل Work**

ينطلق هذا المبدأ من فهم رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية وموقفها التنافسي والتي على وفقها تتدفق الموارد عبر الأنشطة التي يتم تنفيذها وصولا لأهداف الكلفة النهائية ، فضلا عن تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد ضمن مجمعات الكلفة بشكل دوري أم مستمر مع تحديد المدخلات التي يحتاجها كل نشاط من الموارد وانعكاس ذلك بالنتيجة في مساعدة الادارة في تحديد معدل استعمال الموارد والطاقة العاطلة والتي على ضوئها يتم اتخاذ القرارات التي تخص إدارة الكلفة .

خامسا. مقومات تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يرى (Merwe & Keys ,2002 :31) أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تشتمل على بعض المفاهيم الرئيسية والتي تعد اهم مقومات تطبيقها وهي :-

1- الموارد : يعرف (علي ،2013 :270) الموارد بأنها كل ما يلزم الوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق اهدافها سواء أكانت هذه الموارد مالية أم غير مالية . ويعرفها (Guan, et,al,2009:55) بأنها عناصر اقتصادية تمكّن الشركة من أداء النشاط او اكتساب القدرة او القابلية على اداء النشاط . اما من ناحية أنواعها ، فيشير (Drury ,2012: 290-292) أن الموارد يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ. **موارد ذات طاقة محددة** : وتتمثل بالآلات والمعدات والابنية والعمالة المباشرة (الدائمة) وغيرها ، وأن اغلب هذه الموارد تستخدم في القطاعات الإنتاجية والخدمية وهي تتطلب مبالغ كبيرة للحصول على مقدار اضافي منها.

ب. **موارد ذات الطاقة غير محددة** : وتتمثل بالموارد التي يمكن للوحدة الاقتصادية الحصول عليها كلما احتاجت لها مثل المواد الاولية ، اليد العاملة المؤقتة ، تجهيز الطاقة لتشغيل المكائن والآلات .

ج . موارد غير مستغلة :وتشير إلى جميع أنواع الموارد التي لا يجري استخدامها في النشاط الرئيس لقلة الطلب عليها او لوجود فائض نتيجة زيادة الطاقة المتاحة للعملية الإنتاجية الحالية عن حجم الطلب .

2. **عرض طبيعة الكلفة** : يشير (Qin & Yan ,2011: 230 -231) ، (الربيعي ،2016 :65) ، (AlTA VIA , 2011: 6-8) أنه وفقاً لتقنية محاسبة استهلاك الموارد فأن عرض الكلفة حسب طبيعتها يكون وفق التقسيم الاتي الذي تأخذه عناصرها :

أ. حسب المدة ا لزمنية، وتقسم إلى نوعين:

اولاً - التكاليف الالزامية للطاقة Committed Capacity Costs

وهي التكاليف التي تتحدد عند وضع الهيكل الخاص بالعمليات والأنشطة المرتبطة بخصائص المنتج طوال دورة حياته ويمثل هذا النوع من التكاليف الحد الادنى من التكاليف الذي لابد للوحدة الاقتصادية من تحمله حتى لو لم ينتج أي منتج من المنتجات .

ثانياً - تكاليف تشغيل وادارة الطاقة Operating costs and energy management

وتتمثل بعناصر التكاليف اللازمة لتشغيل الأنشطة المختلفة وتحقيق الإنتاجية فضلا عن تحقيق قيمة المنتج .

ب . حسب علاقتها بمجمع الكلفة الخاص بالموارد ، وتقسم إلى نوعين:

اولاً - التكاليف المباشرة: وتتمثل بالتكاليف التي تنشأ داخل مجمع مورد الكلفة نفسه ويكون للمسؤولين عن المجمع السيطرة والرقابة عليها وتسمى التكاليف الاولية .

ثانياً - التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي تُحمّل على مجمع كلفة الموارد مقابل استفادته من مجمعات اخرى للكلفة ، وبهذا فأن رقابة الادارة على هذا النوع من التكاليف يكون محدوداً وبمقدار الموارد التي يستهلكها مجمع الكلفة من بقية المجمعات الاخرى وتسمى التكاليف الثانوية .

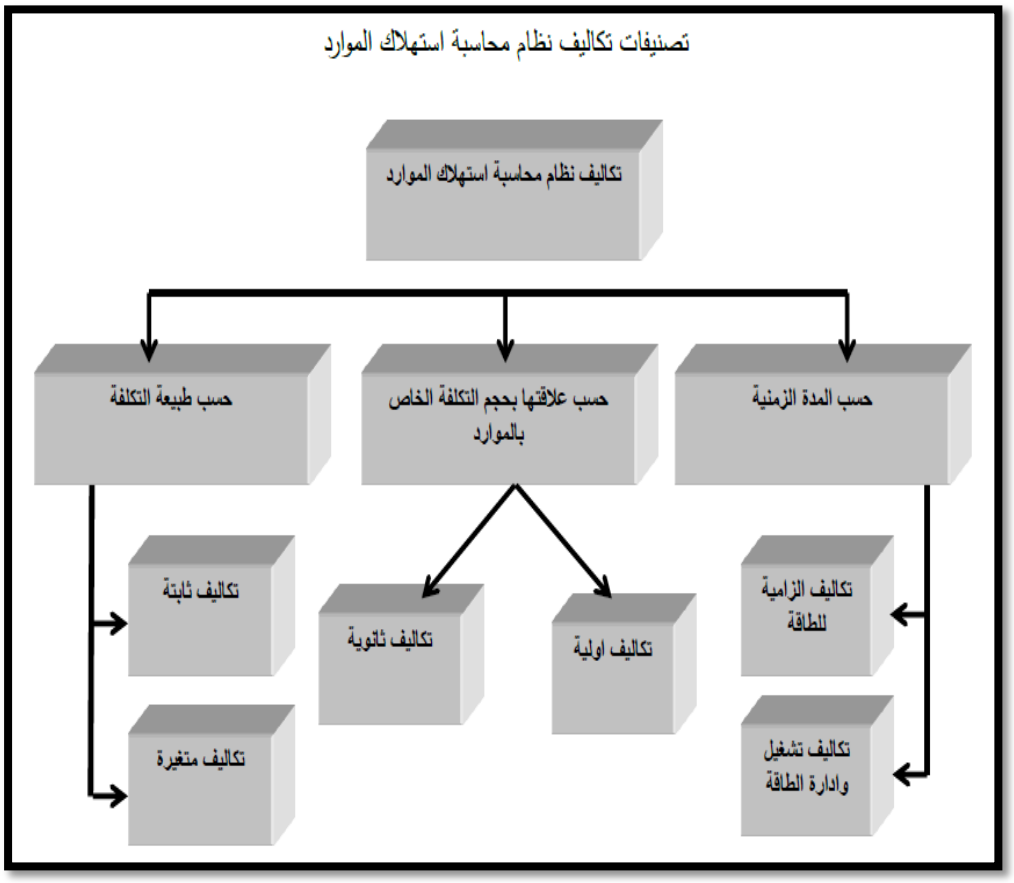
ت- حسب طبيعة التكلفة. وتقسم إلى نوعين:

اولاً- التكاليف المتغيرة Variable costs : هي التكاليف التي تنشأ عندما تتنوع كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى المخرجات أو أهداف التكلفة المختلفة اي تتغير التكاليف مع مستويات الإنتاج .

ثانياً - التكاليف الثابتة Fixed costs: تنشأ طبيعة هذا النوع من الكلفة عندما لا تتنوع كمية المدخلات المستهلكة مع مستوى المخرجات أو أهداف الكلفة المختلفة ، أي يكون الاستهلاك بشكل ثابت . ويوضح الشكل(2 - 6)عرض طبيعة الكلفة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد

شكل (2-6)

تصنيف التكاليف في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد



المصدر : (الربيعي ، ميعاد حميد علي ، (2016) : " محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الامثل للطاقة " ص67)

3.استخدام أنموذج الكلفة المبني على أساس الكمية

يشير (Merwe & Keys,2002:4)) و(المبيضين ،2017 : 45) **إلى** أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تعتمد في قياس مخرجات الموارد على كمية الموارد التي يتم استهلاكها في كل مجمع من مجمعات التكلفة ذات العلاقة بها فضلاً عن تدفقها عند انتقالها من مجمع لآخر من مجمعات تكلفة الموارد، ومن اشكال هذا النوع من الموارد ساعات العمل المباشر ، وحدات الطاقة الكهربائية ، ساعات دوران الآلات ، وغيرها، اما من ناحية التكلفة فيتم تخصيصها على أساس ما يتم استهلاكه من مخرجات لكل مجمع للتكلفة . ويضيف (بخيت ،2018 :90) العلاقات التبادلية بين مجمعات الموارد تعتمد على المخرجات الكمية اكثر من اعتمادها على قيمة تلك المخرجات ، فالعلاقة التي تجمع بين مجمع الموارد ومجمع موارد أخر يخدمه هي على أساس كميات إذ يستخدم عدد ساعات تشغيل الآلات لتحديد عدد الكيلوواط من الكهرباء التي يتم استهلاكها والتي يتم تحويلها بعد ذلك إلى كلفة متمثلة بفاتورة الكهرباء المستهلكة . ويرى (الشحات ، 2016: 208 -211) ، (سرور و علي ،2017 :43) أن هذا النوع من النماذج يحقق نتائج اكثر ملائمة بوصفه أنموذج يعتمد في قياس التغير في كمية الموارد على العلاقات السببية وهذا ما يساعد في تخصيص التكاليف وبالنتيجة فأنه يساعد المديرون في تحديد كمية الموارد المستخدمة في إنتاج منتج معين فضلا عن تحديد الطاقة العاطلة بشكل اكثر وضوحاً وهذا بدوره يدعم عملية اتخاذ القرارات.

سادسا. هيكل تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يمكن تحديد هيكل تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالآتي :

1. مجمعات الكلفة Cost Pools

تتمثل مجمعات الكلفة بالأوعية التي تتضمن كل من موارد الوحدة وأنشطتها التي تسهم في إنتاج المنتج (الدنف ،2013 :91)، ويضيف (الربيعي ،2016 :60) ، (الحسين ،2016 : 41-42) بهذا الصدد أن هنالك نوعين من مجمعات الكلفة احداهما خاص بالموارد والتي تقوم بتجميع الموارد المتجانسة مثل العاملين او الآلات او الخدمات المختلفة مع تحديد علاقات الاستهلاك المخططة لمخرجات مجمع الموارد ، اما النوع الاخر من مجمعات الكلفة فيختص بالأنشطة والتي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي يستهلكها المنتج . ويشير (Aksu,2013:167) ، (الدبس ،2014 :56) إلى أن مجمعات الكلفة ومهما كان نوعها ، فأنه ينبغي أن تكون محددة بوضوح وغير معقدة مع وجود فصل للتكاليف الثابتة عن المتغيرة او يمكن تبوبها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة فضلا عن تحديد كمية الموارد التي يحتاجها كل مجمع من

مجمعات الموارد والتي تعد كموجه كلفة يكون كأساس لتخصيص التكاليف إلى الأنشطة التي تسهم في الإنتاج . ويشير (Lynn,& Simon ,2003 :20 -27) إلى أن الطاقة العاطلة تبقى في مجمعات الموارد وليس في مجمعات كلف الأنشطة ويتم التقرير عنها ولا يتم تخصيصها على وحدة المنتج وعلى المسؤول عن مجمع الموارد تتبع تلك الطاقة العاطلة حتى يمكن السيطرة عليها .

2. موجهات الكلفة Cost Drivers

يرى (Blocher , et al,2010:153) أن موجه الكلفة هو مقياس يعكس السبب الرئيس لنشوء أي عنصرمن عناصر الكلفة داخل كل مجمع من مجمعات الكلفة ، وهو بهذا يعد العامل الذي يؤثر في الكلفة سواء بزيادتها او تخفيضها ، . ويرى (الحسين ،2016 :39) أن لكل مجمع من مجمعات الكلفة سواء ما يتعلق بالموارد أم الأنشطة موجه كلفة خاص بكل منهما ، فبالنسبة للنوع الاول وهو موجه كلفة الموارد Resources Cost Drivers فهو يختص بالموارد ويستعمل في تحميل كلفة الموارد على الأنشطة ، اما النوع الاخر من موجهات الكلفة فهو يتعلق بالأنشطة Activities Cost Drivers ويمثل الأساس الذي يستعمل في تحميل كلفة النشاط على هدف الكلفة النهائي الذي يتمثل بالمنتج ، الزبون ، الخدمة ، وغيرها. ويشير (بخيت ،2018 :55) يستخدم موجه الكلفة في توزيع التكاليف داخل مجمع الموارد على الأنشطة (العمليات الإنتاجية) المختلفة بالشكل الذي يعكس مدى استهلاك كل نشاط من تلك الموارد ، مثل مجمع كلفة موارد الافراد يستخدم ساعات العمل المباشر كمقياس كمي لمخرجاته بينما موجه كلفة الموارد الخاص به هي كلفة الساعة الواحدة وكذلك مجمع الآلات يستخدم لقياس مخرجاته ساعات العمل المباشر وموجه كلفة الموارد الخاص به هي كلفة الساعة الواحدة من العمل الآلي .

3.العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد Reciprocal relations between resources

يرى (الدنف ،2013 :92) أن استهلاك الموارد لا يتوقف على دور النشاط في استهلاكها ،وإنما يستلزم تحديد العلاقات التبادلية او التشابكية بين الموارد المخصصة لمجمع كلفة معين وموارد تخص مجمعات اخرى لكلفة الموارد ، فهذا من شأنه أن يساعد في توفير المعلومات التفصيلية عن العلاقات التبادلية كافة التي يمكن أن تنشأ بين الموارد ، فهذا النوع من العلاقات أنما هو دالة للموارد المستعملة والتي من شأنها أن تؤثر في طبيعة الكلفة وسلوكها .

4. موضوعات قياس التكاليف (هدف الكلفة) Cost Object

تمثل موضوعات قياس التكاليف الاهداف التي يتم ربط التكاليف بها او الغرض من نشأة التكاليف وتتدفق الكلفة من مجمعات الموارد كما يشير (الحسين ،2016 :76-77) إلى اهداف الكلفة المختلفة المتمثلة (بالأنشطة ،العمليات الإنتاجية ،الخدمات ، والعملاء) مع عدم تحميل تلك الاهداف بتكاليف الطاقة العاطلة مما يؤدي إلى حساب تكاليف بشكل اكثر دقة ، فضلاً عن أن بعض الموارد قد يفيد غرض الكلفة بشكل مباشر .

سابعا . خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد

يشير (Okutmus ,2015:51-55)) ، (Ahmad &Moosa ,2011:765-768)

أن تطبيق تقنية محاسبة الموارد تستند إلى مجموعة من الخطوات اهمها ما يأتي :-

1. تحديد مجمعات الموارد المختلفة : تتمثل مجمعات الموارد في الشعب والاقسام كافة ذات العلاقة بإنتاج المنتج على أن يراعى مبدأ التجانس عند تحديد هذه المجمعات و العلاقة التبادلية بينها للتعرف على مدى استفادة كل مجمع من المجمعات الاخرى .

2. تحديد الكلفة ذات العلاقة بمجمعات الموارد : إذ يتم وفق هذه الخطوة تحديد التكاليف ذات العلاقة بكل مجمع من مجمعات الموارد (الشعب والاقسام) والتي تتكون من كل من عناصر الكلفة المباشرة والتي تتمثل بعنصري المواد الاولية المباشرة والاجور المباشرة ، وعناصر الكلفة غير المباشرة ذات العلاقة بمجمعات الموارد التي تعد كمراكز أو اقسام الخدمة التي تسهم بإنتاج المنتج والتي يجري تحميل مجمعات الموارد التي تعد اقسام إنتاجية بحصتها من هذه العناصر بدءاً من الخطوة الثالثة وذلك كانعكاس للعلاقة التبادلية او التشابكية بين مجمعات الموارد المختلفة في الوحدة الاقتصادية .

3- تحديد موجهات كلفة الموارد : يتم في هذه الخطوة تحديد موجهات الكلفة المناسبة لكل مجمع من مجمعات الموارد والتي تلائم نشاط كل مجمع ، وتمثل موجهات الكلفة كمخرجات لمجمعات الموارد والمقاسة بشكل كمي مثل ساعات العمل المباشر ،ساعات تشغيل الآلات ، وغيرها ، ويتم توزيع تكاليف مجمعات الموارد التي تتمثل بمراكز الخدمة او الاقسام على مجمعات الموارد التي تعد كأقسام إنتاجية باستخدام موجه مناسب لكلفة الموارد و بالشكل الذي يعكس مدى استفادة كل قسم إنتاجي من خدمات مجمع معين للموارد .

4- تحديد نصيب الاقسام الإنتاجية من تكاليف مجمعات الموارد على أساس الطاقة النظرية :

يتم في هذه الخطوة تحديد نصيب الاقسام الإنتاجية من التكاليف غير المباشرة لمجمعات الموارد المختلفة المتمثلة بالأقسام والشعب الخدمية وذلك على أساس اعتماد الطاقة النظرية وحسب موجهات الكلفة المخصصة لكل مجمع .

5- تحديد نصيب الاقسام الإنتاجية من تكاليف مجمعات الموارد على أساس الطاقة الفعلية :

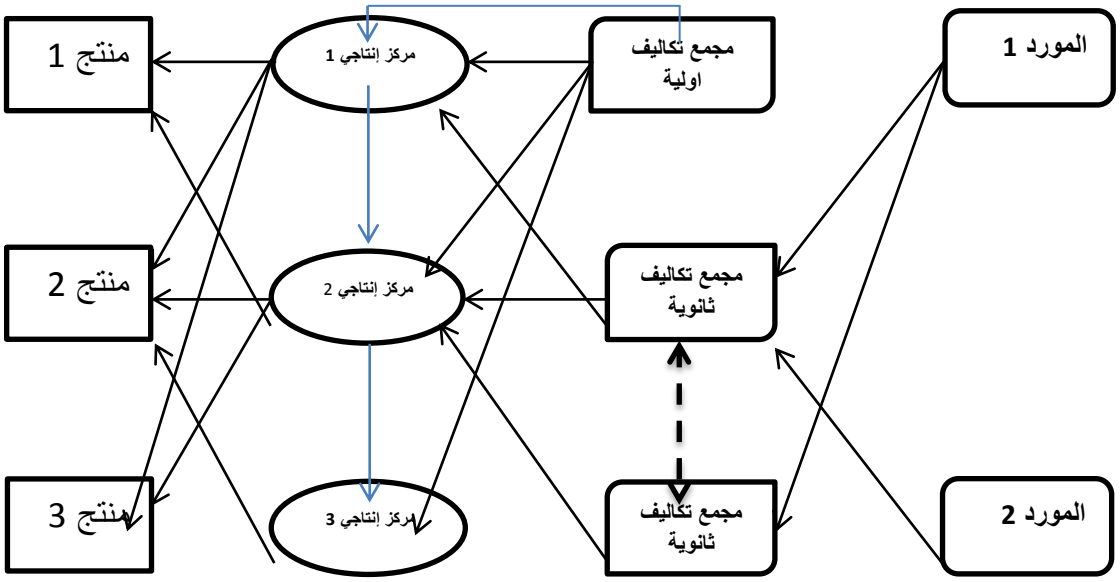
يتم في هذه الخطوة تحديد نصيب الاقسام الإنتاجية من التكاليف غير المباشرة لمجمعات الموارد المختلفة والتي هي خدمية على أساس الطاقة الفعلية وحسب موجهات الكلفة المخصصة لكل مجمع .

6- احتساب تكاليف الطاقة العاطلة : تتمثل تكاليف الطاقة العاطلة بالفرق بين التكاليف المحسوبة على أساس الطاقة النظرية والتكاليف المحسوبة على أساس الطاقة الفعلية وذلك لكل قسم من الاقسام الإنتاجية ،على أن تبقى الطاقة العاطلة في مجمعات الموارد ولا تحمل على اهداف الكلفة ،و تعد هذه الخطوة من الخطوات المهمة التي عن طريقها يمكن للوحدة الاقتصادية اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لمعالجة هذه الطاقة والاستفادة منها او استبعادها وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف للوحدة الاقتصادية .

ويوضح الشكل (2-7) خطوات تطبيق تقنية محاسبة الموارد بشكل عام .

شكل(2-7)

خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد



المصدر : من اعداد الباحث استناداً إلى (Tse & Gong , 2009)
Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models **, p46**

ثامنا. مزايا تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد

أن تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا اهمها ما يأتي (الصغير ،2011 :88):

1. أن هذه التقنية تجمع بين مزايا نظامي (ABC) و (GPK) .

2. تتبع مسارات الموارد والتكاليف ذات العلاقة بها بشكل تفصيلي مما يساعد على تخصيصها بشكل ملائم على العمليات الإنتاجية .

3. الفهم الجيد لدى الادارة للعلاقات التشابكية بين الموارد ما يدعم عملية اتخاذ القرار .

4. امكانية تحديد الطاقة العاطلة والتكاليف المرتبطة بها مما يمكن الادارة من التوجه السليم لتلك الطاقة واستغلالها او اتخاذ القرار المناسب بشأنها خدمة لأهداف الوحدة الاقتصادية.

5. الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة التي تحقق قيمة للزبون وللوحدة الاقتصادية والتخلص من الفاقد عن طريق تحسين اداء الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج .

6. توفير المعلومات اللازمة لتخطيط عمليات الوحدة الاقتصادية سواء على المستوى الاستراتيجي أم التكتيكي او التشغيلي (السماني ،2016 :27) .

7. تحقيق الرقابة الذاتية على الأنشطة عن طريق النزول في عمليات تحليل الكلفة إلى المستوى الجزئي وهو المستوى الخاص بالموارد وليس على أساس المستوى الكلي للوحدة الاقتصادية ككل ، فهذا يساعد في ترشيد استهلاك الموارد والسيطرة على الطاقة العاطلة (الحسين ،2016 :41-42) .

8. تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد احدى التقنيات التي تتصف بالديناميكية ، الشمول ، والتكامل الذي يستهدف إدارة التكاليف ، إذ أنه من ناحية الديناميكية فأنها تعكس التغيرات التي تحدث في البيئة مع محاولة التأقلم معها، ،اما من حيث اتصافها بالشمول فهذا يعزى لتركيزها على الموارد ومحاولة التعامل معها وفق منطق الكلفة على أساس النشاط ونظام تخطيط موارد المشروع[1] (سرور وعلي ،2017 : 39)، اما من حيث التكامل ، فأنها تعد احدى التقنيات التي تمتاز بقدرتها على التكامل مع اي تقنية من تقنيات ادارة التكلفة وبالشكل الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها من جراء هذا التكامل سواء دعم الميزة التنافسية او تخفيض الكلفة او تحقيق الارباح وغيرها من المجالات (764 - 759 : Ahmed & Moosa ,2011).

[1] لضمان عدم تشعب البحث في اكثر من موضوع فأن تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع يترك للدراسات المستقبلية .

9. تحقيق التجانس في الموارد عند إعداد المجمعات ذات العلاقة بها وذلك بتجميع الموارد المتجانسة مع بعضها البعض (الشحات ،2016 :209) .

تاسعا . معوقات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

أن اهم المعوقات التي تعترض تطبيق تقنية (RCA) ما يأتي :

1. صعوبة تحقيق اهداف تخصيص تكاليف الطاقة وذلك لاعتماد جوانب كثيرة من عمليات التخصيص على الاجتهاد الشخصي في اختيار أساس التخصيص فضلاً عن تأثرها بسلوك القائمين على الاداء (محمد ،2016 : 36).

2- ارتفاع كلفة تطبيق هذه التقنية بشكل يفوق نظام(ABC)الذي يعاب عليه بارتفاع كلفة تطبيقه(Balakrishnan,et.,al.,2012:26)

3.صعوبة جمع المعلومات التفصيلية المتعلقة بمجمعات الموارد وتحديد الموارد المستغلة وغير المستغلة فضلا عن صعوبة فصل أنماط التكاليف من حيث أنها أولية وثانوية او تكاليف ثابتة ومتغيرة (محمد ،2016 : 36) ، يمكن الاعتماد على نظام تخطيط موارد المشروع لتوفير المعلومات التفصيلية التي تحتاجها عند تطبيق تقنية RCA.

4 . صعوبة تفعيل ثقافة التغيير والتطوير لدى العاملين لغرض تسهيل التطبيق العملي لخطوات تقنية (RCA) (الشحات ،2016 :205).

مما سبق يتضح أنه ضمانا للاستجابة للتطورات التي تشهدها بيئة الاعمال الحديثة والتخطيط لإنتاج منتجات تلبي متطلبات الزبون وبهيكل كلفة منخفضة مع المحافظة على الجودة فأن هذا يستلزم عدم اغفال الدور المهم الذي تؤديه تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تحقيق هذه الغاية والنظر اليهما على أنهما تقنيتان متكاملتان احدهما يكمل عمل الاخر تحت عملية اوسع تسمى تخفيض التكاليف وهذا ما سيتم التطرق اليه في الفصل القادم .

المبحث الثالث

تخفيض التكاليف في ظل التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد

بعد تناول الاطار النظري لتقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ، سيتم في هذا المبحث عرض او توضيح لدور هاتين التقنيتين في تخفيض التكاليف عن طريق تكاملهما عن طريق إنتاج منتجات تقابل متطلبات الزبون من حيث السعر والجودة العالية فضلا عن الاستغلال الامثل للموارد ، على أن يسبق هذا العرض تناول تخفيض التكاليف من حيث المفهوم ، الاهمية ، وغيرها من الفقرات ذات العلاقة .

اولا . مفهوم تخفيض التكاليف Concept of Cost Reducing

قبل التطرق إلى أبرز التعريفات التي جاءت عن مفهوم تخفيض التكاليف ينبغي الإشارة إلى أن الادبيات المحاسبية قد تناولت هذا المفهوم من زوايا عدة نظرا للأفكار التي يتضمنها والمجالات التي يطبق فيها . اذ يشير (الشمري ،2008 :40) إلى أن معهد محاسبي الكلفة والإدارية Institute of Cost and Management Accountants (ICMA) قد عرف تخفيض التكاليف بأنه تخفيض كلفة الوحدة الواحدة من السلع والخدمات دون التأثير على ملاءمتها للاستخدام المطلوب . اما (عبد الله ،2014 :181) فيعرف تخفيض التكاليف بأنه استخدام الموارد والامكانيات المتاحة بشكل يحقق توفير في معدلات استخدامها نتيجة التغير في الطرائق الصناعية ، تبسيط العمليات الإنتاجية ، ازالة القيود ، ورفع مستوى الجودة للوصول إلى المعايير المستهدفة .

وترى (يوسف ،2014 :200) أن تخفيض التكاليف ما هو الا عملية الحصول على منافع (مخرجات)اكبر من الموارد (المدخلات) نفسها او الحصول على المخرجات نفسها ولكن بمدخلات اقل .اما (عطوي ،2008 : 48) فيذكر أن مفهوم تخفيض التكاليف هو عملية امتصاص الفرق بين الكلفة الفعلية والكلفة المستهدفة عن طريق تصميم افضل للمنتج ، تحسين العمليات التشغيلية ، والتخطيط للإنتاج بالشكل الذي لا يؤدي إلى حدوث تدني في قيمة المنتج لدى الزبون.

ويضيف (Drury ,2012 :542-543) بهذا الشأن ، أن تخفيض التكاليف هو عملية ادارة الكلفة وفق الاجراءات التي يتخذها المديرون وبالاعتماد على المعلومات المحاسبية لتحديد الفرص المتاحة التي ينطوي عليها احداث تحسينات في العمليات الإنتاجية وبالنتيجة حدوث تخفيض في التكاليف بشرط أن لا يكون على حساب رضا الزبون .

وترى (عزيز ، 2006 :93) أن مفهوم تخفيض التكاليف هو الاجراءات التي تؤدي إلى خفض كلفة الوحدة الواحدة من المنتج والناتج عن معالجة أسباب الهدر والاسراف في عناصر التكاليف وسد ابواب الفقد والضياع الناتج عن عدم الكفاءة في الاداء ، وبالنتيجة زيادة هامش الربح للوحدة الواحدة.

ويرى الباحث أن التعريفات آنفاً تركز على سعي الوحدة الاقتصادية لتخفيض التكاليف وذلك بالانتقال من المستوى الحالي للتكاليف إلى مستوى اقل منه عن طريق التخطيط السليم للعمليات الإنتاجية ، الاستخدام الامثل للموارد، تقليل نواحي الهدر والضياع دون التقليل من جودة المنتج .

و أن تخفيض التكاليف هو عملية الوصول بالتكاليف الفعلية للمنتج إلى المستوى المستهدف عن طريق التخطيط الجيد لعملياته الإنتاجية وتحسينها ، ازالة القيود ، تحسين الجودة ، وامتصاص جميع نواحي الهدر والضياع دون أن يؤدي ذلك إلى انخفاض في قيمة المنتج .

ثانيا . التميز بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف

يشير (الشمري ،2008 :42) و(عزيز ،2006 :93) إلى أنه بالرغم من أن عملية تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف يشتركان في تحقيق الاهداف نفسها وهي تحقيق الكفاية الإنتاجية في استخدام موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة ، دعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية ، وضمان استمراريتها وبالشكل الذي يتوافق مع رضا الزبائن ،الا أن مفهوم الرقابة يتعلق بالمحافظة على المستوى المستهدف من التكاليف فضلاً عن أن الرقابة تتم عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة لأجل كشف الانحرافات بينهما والبحث عن اسبابها لمعالجتها ، أي يمكن القول أن الرقابة هي محاولة لجعل الواقع مطابقا للمعايير الموضوعة .

اما عملية تخفيض التكاليف فهي محاولة لتحدي المعايير الموضوعة والتي لا تمثل بدورها الحد الاقصى لما يجب أن تكون عليه التكاليف وإنما يتم مراجعتها باستمرار للبحث عن المجالات التي يمكن عن طريقها تجاوز تلك المعايير وبالشكل الذي يتحقق فيه التخفيض اللازم في التكاليف ، فضلا عن أن البحث عن مجالات التخفيض من شأنها أن تسٌهم في الرقابة ليس على التكاليف فحسب وإنما على قدرة المنتج على اداء وظائفه بالشكل الذي خطط لها ، كما أنه لا يمكن أنجاز وظيفة تخفيض التكاليف دون وجود عملية رقابية ملازمة لها .

ثالثا . اهمية تخفيض التكاليف

يرى (Pierce ,2014 :1-2) أن أهمية تخفيض التكاليف تكمن بوصفها جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية اعمال الوحدة الاقتصادية وليس هدفا طارئا تسعى لتحقيقه في الاوقات الصعبة وذلك لعدة اسباب اهمها:

1- لمواجهة المنافسة الشديدة التي يفرضها السوق والمنتجين الجدد العاملين فيه لأجل تخفيض الاسعار والمحافظة على المستوى الملائم من الربح.

2- أن تطبيق استراتيجية خفيض التكاليف بشكل مستمر يجعل من السهولة على الوحدة الاقتصادية أن تتخذ الاجراءات الكفيلة بتطبيق هذه الاستراتيجية لاسيما في أوقات الركود الاقتصادي التي تشهد انخفاض في النشاط التجاري.

3- سعي الوحدة الاقتصادية لتحقيق النمو في الارباح التي تعد بدورها المصدر الأساس لنمو البنى التحتية لها ولمواجهة الزيادة السنوية في مستحقات العاملين .

4- أن الملّاك او حملة الاسهم او المقرضين يبحثون عن مستويات ربحية افضل من سنة لأخرى والتي تشير إلى عدم وجود المخاطرة في مديونية الوحدة الاقتصادية .

ويضيف (Strupeit ,2017 :273-286) بهذا الخصوص أن تخفيض التكاليف هو مؤشر للعوائد التي يمكن تحقيقها نتيجة للعديد من التحسينات التي تحدث على طول سلسلة القيمة كتحديد ومعالجة القيود التي تعترض تدفق المواد الاولية الداخلة في الإنتاج .

اما (IOMA ,2006 :3-5) فيشير إلى أن الوحدات الاقتصادية التي لديها برامج ناجحة ومستمرة لتخفيض التكاليف عادة ما تكون نصف الزيادة المتحققة في ارباحها هو من تخفيض تكاليفها مع امكانية التكيف وبسرعة اكبر مع الظروف التي يحدث فيها انهيار السوق او حدوث زيادة مفاجئة في المنافسة. ويذكر (الشمري ،2008 :43) أن أهمية تخفيض التكاليف تكمن في الآتي:

1. أن تخفيض التكاليف ليس كهدف بحد ذاته وإنما يهدف إلى تجنب التكاليف غير الضرورية حاضرا ومستقبلا دون حدوث تخفيض في قيمة المنتج وذلك أن عامل الكلفة هو من اهم العوامل التي تستطيع إدارة الوحدة الاقتصادية التحكم فيها.
2. تخفيض الاسعار نتيجة لتخفيض التكاليف والتي تؤدي إلى زيادة أقبال المستهلكين على المنتجات وبالنتيجة زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية .

3. حدوث زيادة في القيمة المضافة وتحقيق إنتاجية متزايدة تؤدي بالنتيجة إلى تحقيق مستوى مقبول من الربحية ودون حدوث تدني في قيمة المنتج .

ويرى (عبد الله ،2014 :182) أن أهمية تحفيض التكاليف تتركز في الاتي:

1. تحقيق زيادة في الكفاءة الإنتاجية من الحرص في الاستعمال الكفوء لموارد الوحدة الاقتصادية دون حصول تأثيرا سلبيا في جودة المنتج .

2. توجيه الوفرة المالية الحاصلة نتيجة ممارسات عملية التخفيض في التكاليف لتطوير إمكانات الوحدة الاقتصادية وتعزيز رأسمالها.

3. متابعة الأنشطة وتكاليفها ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم ثم مرحلة الإنتاج وصولا إلى مرحلة خدمات ما بعد البيع.

4. تحقيق رضا الزبائن عن طريق تقديم منتج يتمتع بالجودة العالية والمواصفات المطلوبة وباقل سعر ممكن.

رابعا. مبادئ ومتطلبات تخفيض التكاليف

تستند عملية تخفيض التكاليف إلى مجموعة من المبادئ والمتطلبات التي ينبغي مراعاتها اذا ما اريد ممارسة هذه العملية بنجاح وفعالية . فبالنسبة لمبادئ تخفيض التكاليف فأنها تكمن في الاتي (Crosson .& Needles ,2008 :42-223) ، (David &David,2017 :260):

1. التركيز على العناصر ذات الكلفة العالية والتي تحتمل اجراء عمليه التخفيض فيها وباقل جهد ممكن مقارنة مع العناصر الاخرى.

2. أن تكون المنافع المتحققة من تخفيض التكاليف اكبر من التكاليف التي ترافق الاجراءات ذات العلاقة بدراسة وتحليل التكاليف من اجل البحث عن مجالات تخفيضها.

3. أن لا يؤدي التخفيض إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن بعض الاصول التي تُسهم في تحقيق الارباح على المدى الطويل .

4. المحافظة على الروح المعنوية للعاملين اثناء تنفيذ مراحل التخفيض في التكاليف كي لا تؤثر في إنتاجيتهم .

اما بالنسبة لمتطلبات تطبيق اجراءات تخفيض التكاليف فأنها تتركز في الاتي :-

(Berk,2010 :3-4) و(Farr ,2011:191) :

1. وجود فريق متعدد الوظائف من أقسام الوحدة الاقتصادية كافة ، يقيم أهمية كل عنصر من عناصر التكاليف مع تحديد مقدار الوفورات المتوقعة فيها في ظل كل بديل من البدائل التي يتم اقتراحها والتي يتم بموجبها رسم خارطة المنتج وما يستلزمه من تكاليف .
2. ضرورة قيام الإدارة العليا بدعم الفريق متعدد الوظائف والمهام التي يتم تنفيذها .
3. مواجهة حالات المقاومة التي يواجها الفريق تجاه مقاومة عملية تخفض التكاليف وتحديد المخاطر الناتجة عن هذه العملية والتي تؤثر في القرارات التي يتم اتخاذها.
4. تطبيق التقنيات والادوات المحاسبية المناسبة التي تعنى بعملية تخفيض التكاليف ولعل اهمها الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ودراسة الاثر الذي يمكن أن يتركه تطبيقهما في قيمة المنتج وهيكل كلفته .
5. اقامة علاقة قوية مع الموردين لتقديم افضل عروض الاسعار بشأن المواد التي يستلزم الامر ادخالها في الإنتاج والتي تشمل الخصائص التي تتمتع فيها كل مادة واسعارها .

خامسا. أنواع تخفيض التكاليف

تشير اكثر الادبيات المحاسبية التي تتناول تخفيض التكاليف إلى أن هنالك نوعين من التخفيض الذي يمكن أن يحصل في التكاليف وكالآتي:

1. **التخفيض الحقيقي للتكاليف** ويقصد بهذا النوع من التخفيض مجموعة الفعاليات التي تركز على إحداث التخفيض الحقيقي في كلفة الوحدة ذات العلاقة بالمنتج وكلفته الاجمالية وذلك عن طريق استعمال الموارد المادية والبشرية بالحد الادنى مع المحافظة على مستويات الجودة ، وبطبيعة الحال فأن نتائج تطبيق هذا النوع من التخفيض ستتركز في تحقيق ارباح حقيقية وليست صورية ، وتجدر الاشارة أن هنالك عدة اوجه للتخفيض الحقيقي للتكاليف هي : **(الشمري ، 2008 :42-43)**

أ. خفض الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة نتيجة زيادة حجم الإنتاج وبالنتيجة عدم حدوث اي زيادة في اجمالي التكاليف.

ب. زيادة حجم الإنتاج بنسبة اكبر من حجم الزيادة الحاصلة في التكاليف .

ج . المحافظة على المستوى المستهدف من الإنتاجية ولكن بتكاليف اقل .

2. التخفيض غير الحقيقي (الوهمي) للتكاليف (ثابت ،2010 :60) و(عبد الله ،2014: 188-189)

ويقصد بالتخفيض غير الحقيقي للتكاليف مجموعة الفعاليات التي تركز على تعظيم الارباح باي شكل من الاشكال بهدف خفض اجمالي التكاليف ولكن دون الدخول في مجالات تخفيضها وبالنتيجة فأن هذا يؤدي إلى تخفيض كلفة الوحدة الواحدة ، وهناك اسلوبان أساسيان لهذا النوع من التخفيض وهما كالآتي :

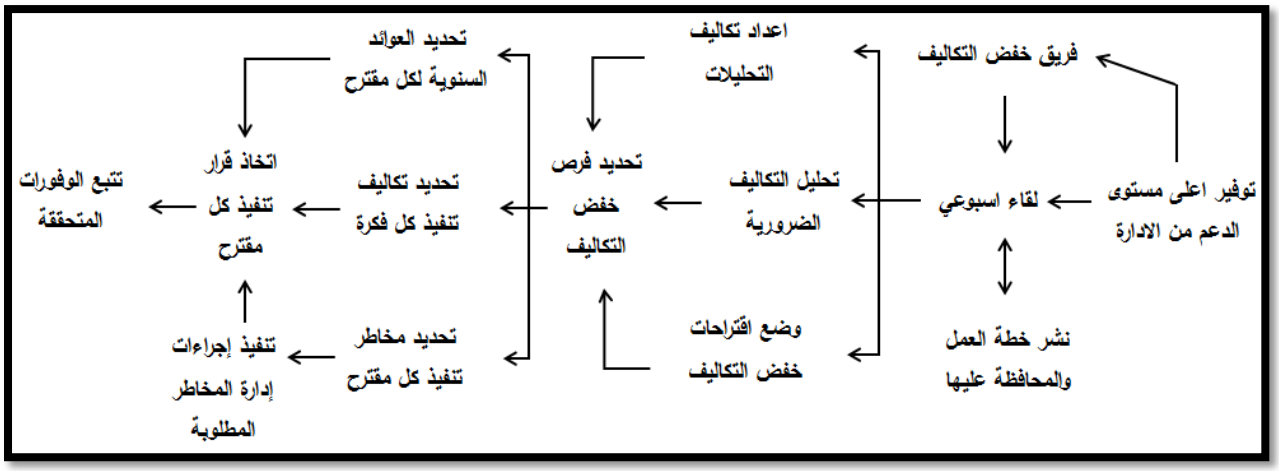
أ. زيادة حجم الإنتاج ضمن المدى الملائم بهدف توزيع التكاليف الكلية وسيما الثابتة على عدد اكبر من الوحدات ، وبالنتيجة فأن هذا سيؤدي إلى تخفيض نصيب الوحدة الواحدة من تلك التكاليف دون التعرض للتكاليف المتغيرة بالرغم من أنها تمثل الجزء الملازم للنشاط .

ب. زيادة أسعار البيع نتيجة لظروف السوق وقوانين العرض والطلب مما يؤدي إلى زيادة هامش المساهمة دون المساس بتكاليف المنتج الاجمالية .

يتضح ما سبق ، أن التخفيض الحقيقي يركز على تخفيض التكاليف الكلية للوحدة الواحدة وبالنتيجة فأن هذا يؤدي إلى تخفيض اجمالي التكاليف وانعكاس ذلك بالنتيجة في تحقيق وفورات تعمل على زيادة الارباح السنوية ، اما التخفيض غير الحقيقي او الوهمي فيركز على تخفيض مستوى التكاليف نتيجة تعظيم الارباح والذي يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف ،وعليه يمكن القول أن التخفيض الحقيقي ما هو الا ممارسات مستمرة ودائمة بينما يعد التخفيض الوهمي حالة مؤقتة . والشكل (2-8) يوضح خارطة الطريق لعملية تخفيض التكاليف.

شكل (2-8)

خارطة الطريق لعملية تخفيض التكاليف



Source: (Berk : (2010) , "Cost Reduction and Optimization for Manufacturing and Industrial Companies" by John Wiley & sons . pp. (4) .

سادسا. دور تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

أن التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة والتي أهمها الانفتاح الكبير في الأسواق العالمية ، وازدياد شدة المنافسة و العمل على وفق متطلبات الزبون و قصر دورة حياة المنتجات ، فضلاً عن التقدم التكنلوجي ، قد أدت إلى جعل الوحدات الاقتصادية تتبنى مبدأ ما يتم إنتاجه يمكن تسويقه والتخلي عن مبدا تسويق ما تستطيع الوحدة الاقتصادية من إنتاجه من المنتجات بهدف المحافظة على الميزة التنافسية في السوق وبالنتيجة تحقيق هدف تحسين قيمة المنتج بتخفيض كلفته إلى المستوى المستهدف الذي يراعي اسعار السوق التنافسية مع المحافظة على الجودة . من جانب آخر فأن الوصول لهذا الهدف يستلزم تطبيق تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية والتي اهمها تقنية الكلفة المستهدفة التي تهدف إلى الوصول إلى الربح المستهدف وادارة الكلفة بتخفيضها مع ضمان إنتاج منتجات تقابل حاجات الزبون ومتطلباته من حيث السعر ، المواصفات ، والاداء الوظيفي . ويشير (Warren ,et ,al, 2009 :380 -381) إلى أن تقنية الكلفة المستهدفة من شأنها أن تُسهم في تخفيض التكاليف في نقاط متعددة منها في مرحلة التصميم إذ تُسهم في تبسيط التصميم الذي يكون بكلفة أقل ، وفي مرحلة التخطيط للإنتاج تكون مساهمة الكلفة المستهدفة في تقليل كلفة الموارد الاولية المباشرة بإيجاد البدائل ذات الكلفة الاقل وكذلك تقليل العمالة المباشرة عن طريق معرفة

العدد اللازم للإنتاج في مرحلة التصميم وفي مرحلة العمليات التشغيلية تعمل هذه التقنية في القضاء على التالف عن طريق تحفيز العاملين ونشر ثقافة تخفيض الكلفة في الشركة .

ويذكر (Loosveld ,2003,:45) بهذا الصدد ، أن التطورات التي شهدتها بيئة الاعمال الحديثة قد اسفرت عن فقدان النظم التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية لأهميتها وذلك لأن هذه النظم كانت قد صممت بالأساس في بيئة لا تتسم بصفات البيئة الحديثة وبالنتيجة فأن هذا اجبر الوحدات الاقتصادية على البحث عن تقنيات جديدة تنسجم والتطورات البيئية الحديثة.

ويشير (Jariri&Zegordi,2008:410) إلى أن التقنية التي ينبغي تطبيقها في ظل التطورات البيئية الحديثة يجب أن تكون موجهة لدى السوق والزبون على وجه الخصوص لتلبية متطلباته بتركيزها على تخطيط وتصميم المنتج الذي يقابل هذه المتطلبات .

اما (Slater,2010:25) فيضيف أن تحقيق مثل هذه الغاية يتجسد في تقنية تساعد في إدارة الكلفة والتخطيط لها في مرحلة تصميم المنتج وبالشكل الذي يلبي رغبات الزبون من حيث الجودة العالية والسعر المطلوب ومن ثم تحقق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ، اذ يرى (Tsai&Chang,2004:514) أن 75% من كلفة تصنيع المنتج و 80% من جودته أنما تحدد في مرحلة مبكرة من مرحلة تصميم المنتج ، لذلك فأن دراسة مجالات تخفيض الكلفة وادارتها تكون فعالة في هذه المرحلة من حيث أنها تساعد في توزيع الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية مع المحافظة على المستوى المستهدف من الكلفة والجودة .

وعليه فأن التقنية التي تختص بتحديد كلفة المنتج في مرحلة مبكرة من دورة حياته والتي تلبي حاجات ومتطلبات الزبائن أنما تتمثل بالكلفة المستهدفة بوصفها تقنية تعنى بتحديد ملامح كلفة المنتج المستهدفة بداية عمره الإنتاجي وبالاعتماد على الاسعار المستهدفة .

ويشير (Bragg ,2010 : 61-68) بهذا الصدد ،إلى أن تقنية الكلفة المستهدفة تمتاز عن المناهج التقليدية من ناحية إدارتها للكلفة بتخفيضها في أنها تقوم على أساس دراسة الكلفة ذات العلاقة بالمنتج بطريقة استباقية تكون موجهة نحو المستقبل بحيث تساعد المديرين في إعداد التصميم المناسب للمنتج الذي يضمن تحقيق رضا الزبون مع زيادة قابلية الوحدة الاقتصادية على التنافس إذ أن التصميم المقترح للمنتج لا يتم في ضوء الامكانيات المتاحة فحسب بل في مدى تناغمه مع متطلبات الزبائن .

ويرى (Dekker & Smidt ,2002: 200-203) أن الهدف الرئيس الذي تتوخاه الوحدات الاقتصادية من تبني تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة هو تحقيق استراتيجية الكلفة المنخفضة ثم تأتي بقية الاهداف الاخرى لهذه التقنية مثل الرغبة في تقديم المنتج في الوقت المناسب ، تحقيق رضا الزبون بتلبية حاجاته ، وتحقيق الرقابة على جودة المنتج . وتضيف (راجخان ،2002 :76) بهذا الصدد أن تقنية الكلفة المستهدفة جل ما يكون اهتمامها هو تخفيض تكاليف المنتج منذ المراحل الاولى من دورة حياته وذلك بتحديد الموارد اللازمة للإنتاج مثل المواد الاولية والمكائن اللازمة للإنتاج وغيرها والتي تنسجم والتصميم المقترح.

ويشير(Berk ,2010 :121-124) أنه لأجل تعزيز عملية تخفيض الكلفة فأن الامر يستلزم دراسة جميع عناصر الكلفة التي تدخل في المنتج وعلى امتداد سلسلة القيمة بدءا من البحث والتطوير ، ثم التصميم ، ثم الإنتاج ، وصولا إلى خدمات ما بعد البيع من اجل بحث المجالات التي تساعد في امتصاص الفجوة التي قد تحصل بين الكلفة المستهدفة والكلفة الفعلية للمنتج دون التأثير في جودة المنتج ، مع الاشارة أن هناك العديد من الادوات والاساليب[2] التي تساعد تقنية الكلفة المستهدفة في أن تؤدي دوراً كبيراً في تخفيض التكاليف وهي كالآتي :

1.هندسة القيمة Value Engineering

يرى (Berk ,2010 :121-124) أن تطبيق هندسة القيمة يتضمن مراجعة تفصيلية لجميع الوظائف التي تؤديها مكونات المنتج من اجل تحديد اي من هذه الوظائف لا تضيف قيمة للمنتج ومحاولة استبعاد المكون الذي يعكس هذه الوظيفة بما يتضمنه من أنشطة تُسهم في إنتاجه والكلفة المرتبطة بهذه الأنشطة .

2.المقارنة المرجعية Benchmarking

يشير (OIMA, 2006 :32-35) أن المقارنة المرجعية تؤدي دوراً كبيراً في تخفيض التكاليف عن طريق تحديد افضل العمليات والممارسات التي تؤديها الوحدات الاقتصادية المنافسة ومحاولة تطبيقها على منتج الوحدة الاقتصادية بما تتضمنه من أنشطة مختلفة ، وبهذا يتم تحديد الكلفة التي تشكل عبئاً على المنتج من جراء العمليات غير الضرورية التي يمر بها المنتج.

[2] سبق أن تم التطرق إلى هذه الادوات والاساليب في المبحث الاول من الفصل الثاني .

3.الهندسة العكسية Reverse Engineering

يذكر (Horengren ,et .al .2012 : 426) ، (المسعودي ،2010 :156-157) أنه بموجب الهندسة العكسية او كما يطلق عليها ايضا بالتحليل المفكك يتم تفكيك المنتجات المنافسة من اجل تحديد النقاط التي تجعل المنتج مميزاً ويحقق رضا الزبون مع محاولة الاستفادة منها عند تصميم المنتج من حيث تحديد المواد الاولية التي يمكن استعمالها في الإنتاج وتحديد كلفة العمل المباشر اللازمة لتشغيل هذه المواد فضلاً عن عناصر الكلفة الاخرى ، وبهذا يجري التخلص من عناصر غير الضرورية والتي لا تستلزمها عمليات إنتاج مكونات المنتج .

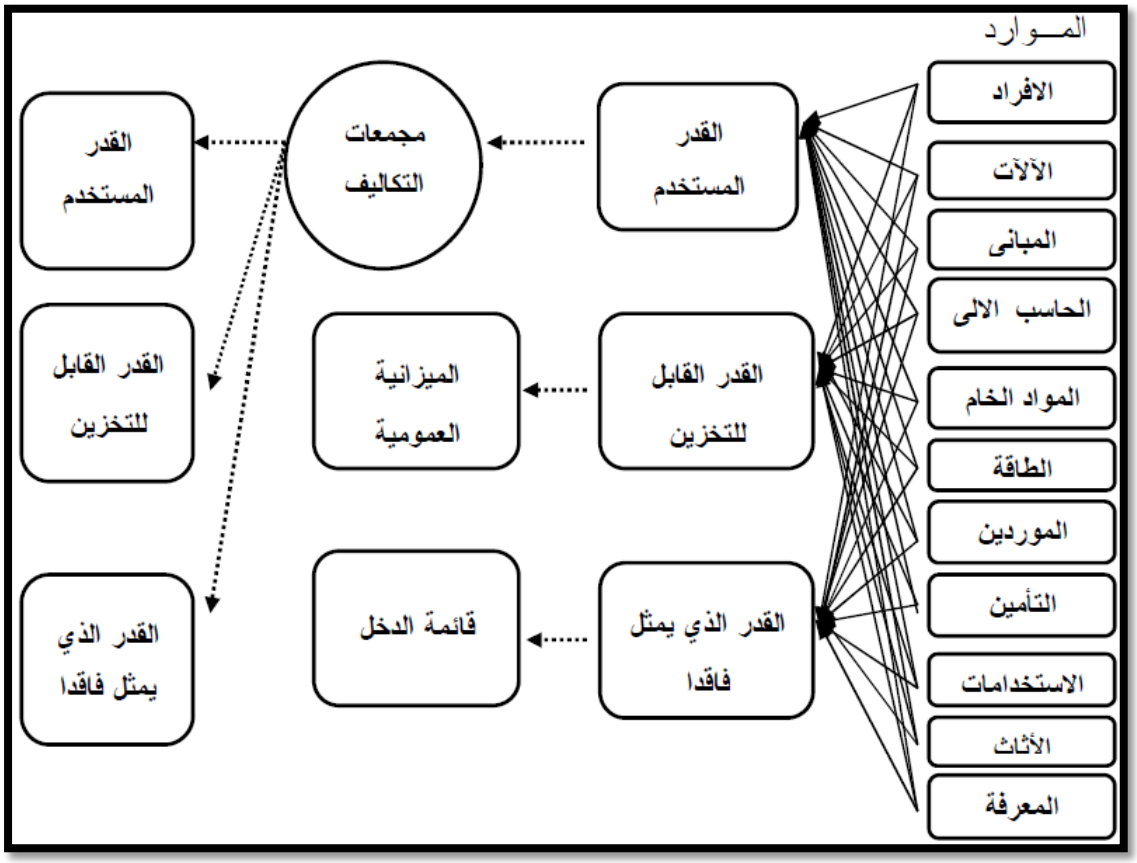
سابعا. دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف

تعد الرقابة على استعمال الموارد عن طريق تتبعها ومحاولة ربط المستنفد او المستهلك منها بتكلفة المنتج من اهم الركائز الأساسية التي تستند إليها تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تعد إحدى تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية التي تؤكد على كمية الموارد المستهلكة وعلى العلاقات التبادلية بين مجمعات كلفة الموارد بعضها لبعض فضلا عن امكانيتها في عزل الطاقة العاطلة وغير المستغلة للأنشطة المختلفة وبالنتيجة فأن هذا كله يأخذ اثره في تكاليف المنتج بتخفيضها. ويذكر(Ahmed & Moosa, 2011 :756) بهذا الشأن أن عملية تخفيض التكاليف التي تنتهجها تقنية محاسبة استهلاك الموارد أنما تتم عن طريق إدارة كل من الأنشطة والكلف ذات العلاقة بالطاقة العاطلة ، فمن ناحية إدارة الأنشطة فهذا يتم بتخصيص الموارد بالشكل الملائم على الأنشطة انطلاقا من فرضية أن الموارد هي سبب حدوث التكاليف وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد انطلاقا من احدى المبادئ الأساسية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد ألا وهو مبدا السببية الذي يعني إيجاد العلاقة بين الموارد والأنشطة ومن ثم بين الأنشطة والمنتجات والتي يتم على أساسها تحديد نصيب كل نشاط من كلفة الموارد وحصة كل منتج من تكاليف النشاط وبالنتيجة فأن هذه العملية ستؤدي إلى استبعاد اي كلفة ترتبط باي نشاط لا يُسهم في إنتاج المنتج ، اما من ناحية دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة الطاقة العاطلة فهذا يستند إلى آلية عمل هذه التقنية وهو عزل الطاقة العاطلة او الفائضة عن الطاقة النظرية التي تستند إليها بدلا من الطاقة العملية مع عدم تحميل المنتجات باي تكاليف منها . ويضيف (Elmaci ,2014 :3-4) بهذا الشأن أن الاولويات الاكثر اهمية عند تطبيق تقنية RCA هو تتبع وعزل الطاقة العاطلة لكل مورد من الموارد مع التكاليف المرتبطة به . ويضيف (الكومي ،2007 :195) ، (الربيعي ،2016 :93-94) ، (الدنف ،2013 :94-95) بهذا الشأن أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تعد الأكثر قدرة من بين تقنيات إدارة الكلفة على إدارة

الموارد العاطلة عن طريق السيطرة على مستويات الموارد اللازمة لكل نشاط فضلا عن أنها تعتمد في معالجتها للطاقة العاطلة على تحديد كل من كمية الموارد المستخدمة ، تحديد الطاقة العاطلة من الموارد والقابلة للتخزين ، تحديد الطاقة التي تمثل فاقد تتحمله الوحدة الاقتصادية مثل دخولها في تعاقدات مع العاملين لمدة محدودة او غير محدودة فهذه تعد مواردا غير مرنة وملتزم بها من حيث أن الأنفاق يحدث سواء تم تشغيل هؤلاء العاملين والاستفادة من طاقاتهم ام لم يتم تشغيلهم مع تحمل الوحدة الاقتصادية للتكاليف المرتبطة بهم . ويوضح الشكل (2-9) موارد الوحدة الاقتصادية في علاقتها بالطاقة ومستويات معالجتها.

شكل (2-9)

موارد الوحدة الاقتصادية في علاقتها بالطاقة ومستويات معالجتها



المصدر: الدنف ،محمد عمر محمد ، (2013) "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد " ص83

يتضح من الشكل السابق أن موارد الوحدة الاقتصادية تتضمن أما طاقة مستعملة تظهر ضمن مجمعات كلفة الموارد ، أو طاقة مخزونة على شكل مواد اولية ، أو الآت وتظهر في كشف

الميزانية ، أو ما يمثل فاقد ويظهر في كشف الدخل ، من جانب آخر، فأن كلفة المنتج تتضمن طاقة مستعملة والتي تتمثل بالمنتج المباع وطاقة مخزونة وتتمثل بالمنتج التام غير المباع فضلا عن إنتاج تحت التشغيل واما عن طاقة الفاقد فتتضمن المنتج المعاب كمثال.

ويرى الباحث أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات ملائمة واقرب للدقة عن كمية الموارد المستهلكة واللازمة لإنتاج المنتج مع تركيزها على تحليل الأنشطة ودعم الأنشطة التي تضيف قيمة بما تتضمنه من موارد والغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة منها بهدف تخفيض التكاليف وتحسين كفاءة المنتجات ، فضلا عن توفير معلومات عن الطاقة العاطلة والتكاليف الخاصة بها وكيفية ادارتها بعدم تحميلها على المنتجات مع توجيه إدارة الوحدة الاقتصادية للسيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها او التخلص منها.

ثامنا – منهج التكامل بين تقنيتي TC و RCA

أن منهج التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة (TC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) يعتمد على الافادة من تقنية معينة لاستعمالها لتطبيق تقنية اخرى ، فبالنسبة لتقنية الكلفة المستهدفة فأنها تهدف إلى تخطيط الربح وادارة الكلفة بتخفيضها مع ضمان إنتاج منتج يقابل متطلبات الزبون من حيث السعر و الميزات والاداء الوظيفي مع المحافظة على جودة المنتج ، كما أن نجاح تطبيق هذه التقنية يتطلب توافر معلومات ملائمة تساعد في تحقيق هدف ترشيد وادارة الموارد مع التحديد الملائم للتكاليف وبالأخص التكاليف الحالية، وهذه المعلومات يتم توفيرها عن طريق تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تهدف بدورها إلى تخصيص الكلفة على أساس ما تم استهلاكه او استغلاله من موارد بشكل أمثل، اذن يمكن القول أن العلاقة الواضحة بين التقنيتين آنفاً تعكس جوهر التكامل بينهما مع الحاجة لهذا النوع من التكامل.

أن التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد قد يكون محاولة للإجابة على الأسئلة الاتية :

1- كيف يتم الوصول للكلفة المستهدفة وفق السعر المستهدف والربح المستهدف ؟ تقنية (TC) .

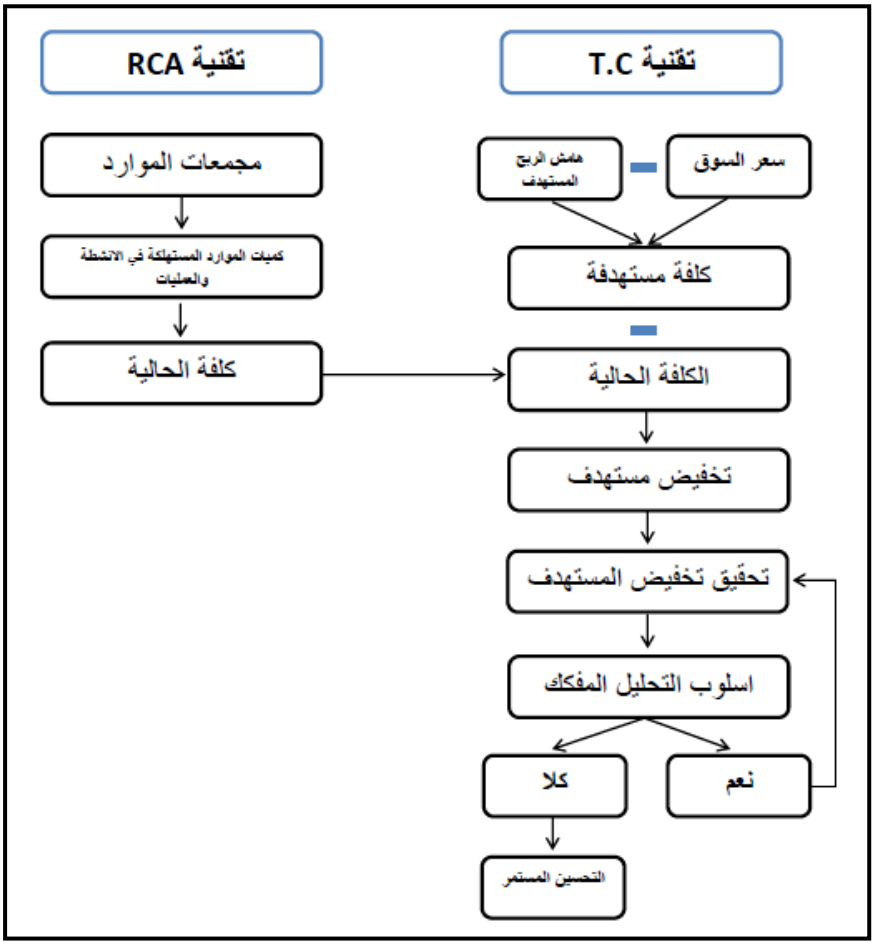
2- كيف يتم الوصول للكلفة الحالية بالاعتماد على الاستغلال الامثل للموارد ؟ تقنية (RCA) .

3- كيف يتم غلق الفجوة بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية والوصول للتخفيض المستهدف في الكلفة ؟ ادوات تقنية (TC) مثل المقارنة المرجعية والهندسة العكسية .

أن الخطوات الرئيسة لتطبيق منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (RCA) يعكسها الشكل (2-10) .

شكل (2-10)

خطوات منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (RCA)



المصدر: من إعداد الباحث

يتبين من الشكل السابق أن التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد يتحقق بتطبيق الخطوات الاتية :-

1. تحديد الكلفة المستهدفة

أن الخطوة الاولى في منهج التكامل بين تقنيتي (TC) و (RCA) تتمثل في تحديد الكلفة المستهدفة . اذ يشير (Edmonds., et al.,2008 :108) أن الكلفة المستهدفة تنشأ نتيجة الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف .

2. احتساب كلفة المنتج

تمثل الخطوة الثانية من خطوات التكامل بين التقنيتين هو احتساب كلفة المنتج ويتم هذا بتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد ، ويرى (Yijuan &Ting ,2017 :408 -414) أن الميزة التي تحققها تقنية محاسبة استهلاك الموارد هي في قدرتها على تحديد حجم الموارد التي تستغل بشكل امثل في إنتاج منتج معين دون تحميله باي تكاليف تخص الموارد العاطلة التي لم تستخدم في الإنتاج ، فضلا عن أن تقنية (RCA) لا تتعلق فقط باحتساب التكاليف من الموارد الداخلية بل تتعداها لتتناول الموارد الخارجية وبالشكل الذي يعمل على تعزيز عملية إدارة الكلفة بتخفيضها .

3. تحديد التخفيض المستهدف (فجوة الكلفة)

بعد تحديد كل من الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية يتم تحديد الفرق بينهما والذي يعكس التخفيض المستهدف أو فجوة الكلفة التي يتم التركيز على تقليصها بهدف الوصول لكلفة المنتج التي تحقق الربح المستهدف.

4. تطبيق أدوات تقنية الكلفة المستهدفة

يتم في هذه الخطوة تطبيق ادوات تقنية الكلفة المستهدفة التي تهدف لتحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة وامتصاص الفجوة بين الكلفة الحالية والمستهدفة ، ويذكر (Berk ,2010 :121-124) بهذا الصدد أن عملية الوصول للتخفيض المستهدف تستلزم دراسة جميع عناصر الكلفة التي تدخل في المنتج وعلى امتداد سلسلة القيمة من اجل البحث عن فرص التخفيض الممكنة في الكلفة دون المساس في جودة المنتج ، وهناك العديد من الادوات التي تسهم في تحقيق هذا الهدف مثل المقارنة المرجعية والتحليل المفكك وغيرهما ووفق الخطوات التي تتضمنها كل اداة .

وعليه ، يرى الباحث الدور الذي تؤديه تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض الكلفة ، ولكن هذا الدور قد يكون في صورة افتراض نظري يصعب التكهن بنتائجه دون القيام بالدراسة التطبيقية وهذا ما سيتم التطرق اليه في الفصل القادم.

الفصل الثالث : الجانب التطبيقي للبحث

المبحث الاول : التعريف بمجتمع وعينة البحث

المبحث الثاني : تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في معمل قديفة بابل (2)

المبحث الثالث : تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في معمل قديفة بابل (2)

المبحث الاول

التعريف بمجتمع وعينة البحث

يتناول هذا المبحث التعريف بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بوصفها مجتمع البحث فضلا عن التطرق إلى معمل قديفة بابل (2) بعده عينة البحث من حيث اقسامه التي تُسهم في إنتاج منتج القديفة عبرَ المراحل التي يمر فيها إنتاج هذا المنتج فضلا عن تناول واقع عملية تسعيره ، اذ تم تقسيم المبحث على فقرات عدة وكالاتي :-

اولا:- الشركة العامة للصناعات النسيجية – التأسيس ومراحل التطور

تعد الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة أحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وهي من اهم الشركات الصناعية المتخصصة في الصناعات النسيجية في البلد، اذ أسست سنة 1967 بموجب قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة للصناعات النسيجية في 15/ 1967/10 تحت اسم المنشأة العامة للنسيج الناعم برأس مال قدره خمسة عشر مليون دينار عراقي وافتتحت في شهر شباط من عام 1970، وهي تتكون من معمل رقم (1) فقط الذي هو معمل الغزل والنسيج الناعم سابقاً والذي يختص بإنتاج الأقمشة الحريرية والقطنية والمخلوطة المختلفة، وقد باشرت بإنتاجها التجريبي في الاول من أب سنة 1970 ، وقد تم تأسيس معمل نسيج الحلة رقم (2) عام 1976 وهو معمل قديفة بابل (2) حاليا الذي يختص بإنتاج القديفة والكوبلان بطاقة (1250000) متر سنويا ، وقد مرت الشركة بعدة تغيرات من حيث تسميتها او عائديه المعامل والمصانع التي تقع ضمن رقعتها الجغرافية في محافظة بابل او المحافظات الاخرى ، ففي عام 1997 تم تكييف الوضع القانوني للمنشأة العامة للنسيج الناعم في الحلة بعد صدور قانون الشركات العامة رقم (22)لتصبح شركة عامة تحت اسم الشركة العامة للصناعات النسيجية /حلة برأس مال قدره (958954000) تسعمائة وثمانية وخمسون مليون وتسعمائة واربعة وخمسون الف دينار كوحدة إنتاجية اقتصادية مملوكة للدولة ،ثم تلاها عام 2005 القيام بالحاق الشركة العامة للصناعات القطنية في الديوانية إلى الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة فضلا عن الحاق معمل الالبسة الرجالية في النجف إلى الشركة مجتمع البحث بعد فك ارتباط هذا المعمل من الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة في الموصل .

وقد شهدت الشركة حركة تطور واسعة بعد عام 2005 على صعيد المصانع والمشاريع ، اذ تم افتتاح مصنع الاكياس البلاستيكية والذي يشمل معملي اكياس النايلون والاكياس المنسوجة ، وافتتاح مشغل الخياطة ومعمل الخياطة الجديد وضمهما إلى معمل رقم (2) فضلا عن البدء بتنفيذ مشروع

الكاربت ضمن مشروعات معمل الحلة رقم (1) وهو يختص بإنتاج الحشوات الصناعية المختلفة والمفروشات المتنوعة .اما اخر التطورات فكان عام 2017 عن طريق اضافة معمل اكياس السدة إلى الشركة مجتمع البحث بعد فك ارتباطه من شركة الفرات العامة .

ثانيا:- الاهداف التي تسعى الشركة مجتمع البحث لتحقيقها

تسعى الشركة مجتمع البحث إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال الصناعات النسيجية المختلفة وتصنيع الغزول والاقمشة الحريرية والقطنية والتركيبية والقديفة وغيرها لبلوغ اعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج بما يحقق اهداف خطط التنمية ، وكذلك تطوير وتوسيع المعامل والخطوط الإنتاجية واقامة المشاريع والخطوط المكملة لها ، فضلاً عن تسويق إنتاجها داخل وخارج البلد . كما تسعى الشركة لإنتاج منتجات ذات جودة عالية تنال رضا الزبون وبأسعار مناسبة تتناسب مع دخل الفرد العراقي عن طريق معامل الشركة الاتية :-

1- **معمل نسيج الحلة (1) :** يقوم هذا المعمل بإنتاج الاقمشة القطنية والحريرية والمخلوطة التي تدخل في صناعة الملابس الرجالية والنسائية مثل الريبون والبازة والبوبلين الأسود والأبيض والمطبوع .

2- **معمل قديفة بابل (2) :** يتولى هذا المعمل إنتاج أنواع مختلفة من الاقمشة الثقيلة مثل اقمشة القديفة والكوبلاين التي تدخل في عمل الستائر والموبيليا و الجوادر فضلا عن إنتاج سجادة الصلاة وبدلات العمل للاستخدامات المختلفة .

3- **معمل الالبسة الرجالية في النجف** : يقوم هذا المعمل بإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات مثل البدلة الرجالية ،البدلة العسكرية ،المعاطف الرجالية ،والصدريات المدرسية ....وغيرها .

4- **معمل نسيج الديوانية :** يقوم هذا المعمل بإنتاج أنواع مختلفة من الاقمشة القطنية والغزول والاقمشة التركيبية المختلفة فضلا عن المنتجات الطبية مثل الشاش والباندج والبلاستر وغيرها.

5- **معمل الاكياس البلاستيكية في الحلة :** يقوم هذا المعمل بإنتاج مختلف الاكياس البلاستيكية و بأحجام مختلفة فضلاً عن اكياس النفايات واكياس النايلون التي تستعمل لأغراض متعددة.

6- **معمل اكياس السدة (يقع في ناحية السدة) :** ينتج هذا المعمل مختلف الاكياس البلاستيكية المنسوجة التي تستعمل للأغراض الزراعية .

ثالثا :معمل قديفة بابل (2) :- يعد هذا المعمل عينة البحث ، وقد أسس سنة 1976 كأحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية وضمن الرقعة الجغرافية لهذه الشركة وبمساحة قدرها (12500م) ،وتم افتتاح هذا المعمل سنة 1980 وكان هدفه إنتاج أنواع مختلفة من اقمشة القديفة والكوبلان . أن سبب اختيار هذا المعمل كعينة للبحث هو للمكانة المميزة التي يحتلها بين معامل الشركة بسبب حصول هذا المعمل على شهادة الجودة العالمية والتي هي دليل على قيام المعمل على إنتاج منتجات ذات جودة عالية ، ورغم ذلك فأن منتجات المعمل شهدت انخفاضا كبيرا في الطلب عليها ما ادى إلى تدني مستويات الإنتاج لدرجة أنها تقل بكثير عن مستويات طاقتها التصميمية والمتاحة والكميات المخططة اي وجود طاقة عاطلة وكما موضح في الجدول (3-1) فضلاً عن أن الإنتاج اصبح غير منتظم وفي حالات يكون الإنتاج حسب الطلب ، وهذا كله من جملة آثار أحداث عام2003 وما رافقها من تغيرات جذرية حدثت في بيئة الاعمال العراقية كالانفتاح على الاسواق العالمية بشكل كبير مما ادى إلى اغراق الاسواق العراقية بمختلف المنتجات المنافسة وبالنتيجة فأن هذا قد سبب تدهوراً كبيراً في نتيجة نشاط المعل عينة البحث فضلاً عن بقية معامل ومصانع الشركة مجتمع البحث .

جدول (3-1)

الطاقات الإنتاجية لمنتجات المعمل للمدة من 2013 -2017 (وحدة القياس / متر)

السنة	الطاقة التصميمية (بالألاف)	الطاقة المتاحة (بالألاف)	الإنتاج المخطط (بالألاف)	الإنتاج المتحقق (بالألاف)	نسبة المتحقق إلى %		
					الطاقة التصميمية	الطاقة المتاحة	الإنتاج المخطط
2013	875	700	170	77	%8.8	%11	%45
2014	875	700	130	73	%8.3	%10.4	%56
2015	1380	*560	113	69	%5	%12	%61
2016	700	560	102	68	%9.7	%12	%67
2017	700	560	102	52	%7,5	%9	%51

المصدر :- من اعداد الباحث بالاعتماد على الكشوفات السنوية لقسم التخطيط والمتابعة في الادارة العامة .

*تم احتساب الطاقة المتاحة للسنوات 2015 – 2017 كنسبة 80% من الطاقة التصميمية للمكائن الحديثة والبالغة 700000م سنويا حسب بيانات شعبة التخطيط والمتابعة في المعمل عينة البحث .

يتضح من الجدول (3-1) تدني مستوى الإنتاج الفعلي بشكل كبير قياسا بمستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة بسبب الانخفاض في مستوى المبيعات ، مع الاشارة إلى أن منتج قماش القديفة كان من اكثر منتجات المعمل عينة البحث تأثراً بالمتغيرات الجديدة في بيئة الاعمال العراقية وذلك حسب المسح الميداني للباحث في السوق لمنتجات المعمل وما يعكسه واقع سجلاته ، لذلك سيتم التركيز على هذا المنتج لغرض تطبيق موضوع البحث وذلك للأسباب الآتية :-

1- ارتفاع سعر بيع منتج القديفة قياساً بالمنتجات المنافسة .

2- زيادة التحديات التنافسية على المنتج من قبل المنتجات المستوردة بشكل اكبر عن باقي منتجات المعمل .

3- زيادة أهمية منتج القديفة للزبائن لاستعمالاته المتعددة وللمعمل من حيث أنه يُحقق أعلى قيمة قياسا ببقية منتجاته .

4- ارتفاع كلفة هذا المنتج في ظل تطبيق نظم الكلفة التقليدية التي هي قاصرة من ناحية تحديد الكلفة وادارتها بشكل كفوء مع تحديد الطاقة العاطلة في الموارد المستهلكة وبالنتيجة فأن هذا سيعزز من امكانية التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وبالشكل الذي يفضي إلى تخفيض الكلفة ذات العلاقة بمنتج القديفة .

رابعا- مراحل إنتاج قماش القديفة

يمر إنتاج منتج قماش القديفة في المعمل عينة البحث بعدة مراحل يتم تنفيذها من ثلاثة أقسام إنتاجية و كالآتي :-

1- **قسم التحضيرات :-** يبدأ عمل هذا القسم من صدور أمر العمل من لدن الادارة و الذي تحدد فيه الكمية والمواصفات المطلوبة ، ثم يرسل إلى شعبة التصاميم لرسم نقشات القماش وتحديد الوان الغزول ،مع تحديد كميات الغزول ونسبها ، ومن ثم سحب الغزول المحددة من مخازن المواد الاولية ووضعها في مخازن المعمل ،ويتم في هذا القسم انجاز عمليتي التسدية والتدوير من اجل تحضير الغزول لمرحلة النسيج كالآتي :-

أ- عملية التسدية Warping :- تتم هذه العملية عن طريق ماكنة السداء التي تحول الغزول الموضوعة على حامل بكرات الغزول (creel) إلى خصلات متجانسة مع قوة شد ثابتة ، وتلف

هذه الخصلات (19خصلة)على اسطوانة السداء (المطواة) للتهيؤ إلى عملية التدوير ، مع الاشارة إلى أنه في هذه العملية يحدد طول القماش ،الالوان ،كثافة الخيط وذلك وفق التصاميم المطلوبة.

ب- عملية تدوير البوبين bobbin winding : يتم في هذه العملية تحويل غزول الخملة من بكرات (كونات) كبيرة إلى بوبينات صغيرة بالكميات والالوان المطلوبة وفق التصميم المحدد ،ثم تحول هذه البوبينات إلى مرحلة النسيج ، اذ يحتاج المتر الواحد من قماش القديفة إلى ما يقارب 500 غم من غزول الخملة ،كما يجري في هذه العملية تحديد اللون ونقشة القماش المطلوبة بعد نسج القماش ، مع الاشارة أن هذه العملية تعد احدى التحديثات التكنلوجية للمكائن الجديدة التي يستعملها المعمل والتي في ظلها يتم الاستغناء عن اجراء عملية الصباغة وطباعة النقشات كما كانت سابقا .

2- قسم النسيج :- يتم في هذا القسم تكوين القماش وتحديد الخواص الطبيعية له مثل كثافة النسيج من حيث خيوط السداء واللحمة ، اذ يبدأ عمل هذا القسم من استلام البوبين من المرحلة السابقة و التي تمثل غزول يتم إعدادها لتكوين الخملة ثم تسحب بين خيوط السداء وتركب على ماكنة النسيج وعلى أسطوانتين (مطواة) تكون مغذية لمكائن النسيج ووفق الالوان المحددة عند تصميم القماش ، ثم يجري استلام خيوط اللحمة ليتم تركيبها على حوامل خاصة تكون بجانب مكائن النسيج ومن ثم تسحب وتربط بهذه المكائن لتتم عملية النسيج بوضع خيوط اللحمة بين طبقتي خيوط السداء والخملة ، مع الاشارة إلى أن هذه العملية يتخللها اجراء فحص اولي للقماش وكشف الاخطاء والعيوب ليتم تلافيها بالسرعة الممكنة .

3- قسم التكملة :- يبدأ عمل هذا القسم باستلام القماش المنسوج بعد فحصه وهو محمولاً على عربة على أن تترك نهاية القماش خارج العربة لكي تتصل مع بداية القماش عن طريق الخياطة مع لف القماش على رولة بعرض ثابت يسمح بأجراء العمليات اللاحقة عليه. كما يتم في هذا القسم إظهار خملة القديفة بشكل جيد وذلك عن طريق مرورها على ماكنة تحتوي في بداياتها على رولات حلزونية ذات شفرات حادة مهمتها جعل الخملة بمستوى واحد من حيث الطول وازالة الزائد منها فضلا عن ازالة الزغب والشوائب .

وبهذا تكون العمليات والمراحل ذات العلاقة بإنتاج قماش القديفة قد تمت واصبح القماش مهيأ لعملية التعبئة و التغليف بعد مروره بمرحلة الفحص النهائي ليتم لفه على رولة من الكارتون المقوى بطول 30 م او اكثر من القماش او يلف حسب كمية الطلب على القماش .

خامسا – الاقسام الخدمية التي تسهم في إنتاج منتج القديفة

بعد الاطلاع على واقع الإنتاج في المعمل عينة البحث ، فأنه بالإمكان عرض الاقسام الخدمية التي تسهم أنشطتها بشكل أساسي في إنتاج منتج القديفة و كالآتي :-

1- **الدائرة الفنية** ويشمل هذا القسم الفنيين المرتبطين بالمعمل و التي تقدم خدماتهم للأقسام الإنتاجية اذ تشتمل تلك الخدمات على اعداد التصاميم والموديلات المطلوبة والتي تقوم بها شعبتي التصميم والبرمجة فضلا عن تحديد نوعية الغزول المطلوبة والتي تتولى مهمتها شعبتي المختبرات والورش الهندسية .

2- الفحص والسيطرة النوعية : يعمل هذا القسم على توكيد جودة المنتج ،ومطابقة مواصفاته مع المواصفات المطلوبة والمعمول بها ،وتوجيه العاملين على تلافي العيوب التي تظهر في القماش خلال المراحل الإنتاجية من اجل الاستمرار في المحافظة على جودة المنتج لما لها من اهمية في نظر الزبون .

3- خدمات الصيانة : يقوم هذا القسم بأعمال الصيانة المختلفة على اقسام وشعب المعمل سواء الصيانة الميكانيكية او الكهربائية كافة وسواء أكانت الصيانة دورية أم طارئة ،وتعد الصيانة ذات أهمية كبيرة للمعمل .

4- الخدمات التجارية والسيطرة على الخزين : يعمل هذا القسم على توفير المواد الاولية اللازمة للإنتاج من مناشئها المختلفة والتي تطابق المواصفات التي يتم تحديدها لدى الدائرة الفنية ،وكذلك المواد الاخرى الثانوية التي تحتاجها العملية الإنتاجية .

5- الشؤون الإدارية : يقدم هذا القسم خدماته للأقسام الإنتاجية بصور مختلفة تتمثل في إعداد أوامر العمل وأوامر إخراج المواد من المخازن وشراء المواد وغيرها من الخدمات كالقانونية والحسابات وغيرها .

6- التسويق والمبيعات : يعمل هذا القسم على تسويق المنتج عن طريق المنافذ التسويقية ،وعمل دراسات عن السوق والسلع المنافسة الموجودة في السوق وتقديمها للإدارة لاتخاذ القرارات المتعلقة بها .

سادسا- واقع التسعير لمنتج القديفة

يكشف واقع التسعير لمنتج قماش القديفة عن أن عملية تحديد سعر بيع المنتج تمر بعدة مراحل حالها حال بقية منتجات المعمل عينة البحث ، يتم في الاولى منها استلام شعبة حسابات الكلفة لأمر العمل الذي يوضح المسلك التكنلوجي لمنتج القديفة من حيث كميات وأنواع المواد اللازمة لعملية الإنتاج واوقات العمل ، ومن ثم القيام بتحديد التكاليف الكلية للمنتج وفق عناصر الكلفة ذات العلاقة بالمنتج والتي يوفرها نظام التكاليف الذي يعمل وفق النظام المحاسبي الموحد . اذ تشتمل عناصر الكلفة لمنتج القديفة على المواد المباشرة والتي تُحدد كلفتها وفق الاسعار التي تحدد من شعبة حسابات المخازن وباعتماد طريقة المعدل الموزون ،وبالنسبة لحصة المتر الواحد من كلفة العمل فتحدد من قسمة رواتب العاملين على عدد الامتار المنتجة ،اما بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة ، فتحمل على منتج القديفة باعتماد أساس عدد العمال في المعمل عينة البحث ،وبالنسبة للتكاليف التسويقية والإدارية فتوزع على أساس نسبة كل منها إلى اجمالي تكاليف مركز الإنتاج (5) ومركز خدمات الإنتاج (6) . اما في المرحلة الثانية فيقوم مجلس الادارة بتحديد سعر بيع اولي للقماش بعد اضافة هامش ربح للكلفة الكلية للمتر الواحد يتراوح بين 10% - 30% ثم يرسل سعر البيع الاولي إلى قسم التسويق لغرض دراسته من حيث مدى انسجامه مع واقع السوق وتقديم المقترحات المناسبة بشأن زيادته او تخفيضه ، وفي المرحلة الثالثة يصادق مجلس الادارة على سعر البيع بعد دراسة مقترحات قسم التسويق ليتم اقراره . ويوضح الجدول ادناه كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وسعر بيعه مع معدلات صرف المواد لعام 2017 .

جدول(3-2)

كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وسعر بيعه مع معدل صرف المواد لعام 2017

ت	اسم المادة	وحدة القياس	معدل السعر الموزون بالدينار لوحدة القياس	معدل الصرف	الكلفة دينار
1	غزول الخملة اكرلك100%	كغم	9000	500غم	4500
2	غزول اللحمة قطن بولستر	كغم	6000	230غم	1380
3	غزول السداة بولستر	كغم	6000	130غم	780

4	أسطوانة بلاستك 150×5,3سم	عدد	*600	رولة واحدة لـــ 50 م قماش	12
5	نايلون تغليف	متر	500		10
6	شريط لاصق	متر	3000		3
7	علامة لاصقة	عدد	250		5
	اجمالي كلفة المواد الاولية				6690
	ادوات احتياطية				150
	تكاليف متغيرة اخرى				1694.7
	مجموع التكاليف المتغيرة				8534.7
	كلفة العمل				23083
	الاندثار				35
	تكاليف ثابتة اخرى				3328
	مجموع التكاليف الثابتة				26446
	كلفة الصنع				34980.7
	تكاليف تسويقية وادارية 10%				3498.07
	اجمالي الكلفة				38478.8
	هامش الربح (10%)				3848
	سعر بيع المتر الواحد				42326.8

المصدر :- من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث لعام 2017

---

*يمثل هذا المبلغ سعر الأسطوانة الواحد التي يلف عليها 50 متر من القماش، وبهذا فأن حصة المتر الواحد من كلفة الاسطوانة هي بمقدار 12 دينار احتسبت كالاتي(600 دينار ÷ 50 متر) وتم عملية الحساب بالطريقة نفسها لكل من نايلون التغليف والعلامة اللاصقة . واما بالنسبة للشريط اللاصق فأنه يكون على شكل رولة بطول 120 م بسعر (3000) دينار للرولة ، اي أن سعر المتر الواحد من الشريط هو بمقدار (25) دينار ، إذ أن كل أسطوانة قماش تحتاج إلى (6) متر من الشريط ، فأن حصة المتر الواحد من القماش من كلفة الشريط بمقدار (3) دنانير احتسبت كالاتي [(6 ×25)÷ 50 م] .

يتضح للباحث ما تقدم أن هناك نظام كلفة في المعمل تتوفر فيه بعض من مقومات نظام الكلفة الا أن هناك بعض الملاحظات التي امكن للباحث تحديدها وهي كالآتي :-

1- عدم عرض عناصر الكلفة بالأسلوب العلمي الصحيح وذلك عند إعداد قوائم الكلفة من حيث تبويبها حسب عناصرها المتعارف عليها وهي ،المواد المباشرة ،الاجور المباشرة ، التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ومن ثم التكاليف التسويقية والإدارية .

2- أن اعتماد موجه كلفة واحد وهو عدد العمال في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يعد من الطرائق التقليدية ، وهي غير سليمة لأنها لا توفر عدالة في التوزيع فضلاً عن أنها تشوه أرقام الكلفة للمركز الإنتاجي ما ينعكس سلباً على القرارات ذات العلاقة التي يتم اتخاذها .

3- عدم امكانية النظام المحاسبي المطبق في المعمل عينة البحث من تحديد الطاقة العاطلة ذات العلاقة بالمواد المستعملة ما يؤدي إلى تحميل وحدة المنتج بكلفة هذه الطاقة .

4- إهمال كبير لبحوث السوق بشأن معرفة رغبات ومتطلبات الزبائن الحاليين والمرتقبين لما لها من أهمية في الظروف التنافسية التي يعاني منها المعمل في الوقت الحاضر .

5- افتقار العاملين والادارة على حد سواء إلى ثقافة خفض التكاليف ،فضلا عن أن القائمين على النظام المحاسبي لا يمتلكون الدراية بالتقنيات الحديثة لإدارة الكلفة مثل تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد ، وذلك لأن مؤهلاتهم هي بالأساس بعيدة عن تخصص المحاسبة .

يتضح من الانتقادات آنفاً أن تطبيق منهج التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والكلفة المستهدفة قد يكون ضروري لمواجهة التطورات التي تحدث في بيئة الاعمال الحديثة وبالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الكلفة وهذا ما سيتم تناوله في المبحثين القادمين .

المبحث الثاني

تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في معمل قديفة بابل (2)

في المبحث السابق تم التعرف على طبيعة اقسام المعمل عينة البحث والمراحل التي يمر فيها إنتاج احد منتجاته الأساسية وهو قماش القديفة ،فضلاً عن واقع عملية التسعير لمنتجات المعمل في ظل نظام الكلفة التقليدي الذي يطبق في هذا المعمل وما يعانيه من انتقادات مع عدم تطبيق تقنيات إدارة الكلفة ومنها تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والكلفة المستهدفة وما يعكسه تكاملهما من أثر في تخفيض كلفة المنتج ، لذا سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على اجراءات بعض جوانب هذا التكامل بين هاتين التقنيتين والموضحة في الشكل (2-10) والتي تُعنى بتحديد كلفة المنتج الحالية باستعمال تقنية محاسبة استهلاك الموارد وذلك وفق الخطوات التي تتم فيها عملية تطبيق هذه التقنية تمهيدا لاستكمال بقية اجراءات التكامل ، وقد تم اختيار منتج القديفة لتطبيق الخطوات المتعلقة بتقنية (RCA) وذلك للأسباب التي تم توضيحها في المبحث السابق ، وهذه الخطوات هي كالآتي : -

اولا – تحديد مجمعات الموارد

تتضمن هذه الخطوة تحديد مجمعات الموارد والتي تتمثل بالأقسام والشعب التي تُسهم في إنتاج القديفة والتي تم التعرض لها في المبحث الاول والموضحة في الجدولين (3-3)و(3-4) .

ثانيا – تحديد التكاليف ذات العلاقة بمجمعات الموارد

تتضمن هذه الخطوة تحديد التكاليف التي تتعلق بكل مجموعة من مجموعات الموارد ذات العلاقة بمنتج القديفة والتي تتكون من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكالآتي :-

1- تحديد التكاليف المباشرة ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

تتمثل التكاليف المباشرة بكل من عنصري المواد المباشرة والاجور المباشرة ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية التي تعنى بإنتاج منتج القديفة والمتمثلة بالتحضيرات ،النسيج ،والتكملة وكما موضح في الجدول (3-3).

جدول (3-3)

التكاليف المباشرة للأقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة (المبالغ بآلاف الدنانير)

عنصر الكلفة	قسم التحضيرات	قسم النسيج	قسم التكملة	المجموع
خامات ومواد اولية مباشرة	107712	28152	612	136476
الاجور المباشرة	59800	115200	41000	216000
المجموع	167512	143352	41612	352476

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث لعام 2017

2- تحديد التكاليف غير المباشرة ذات العلاقة بمراكز أو اقسام الخدمة بما تتضمنه من مجمعات فرعية للموارد المختلفة

تتضمن هذه الخطوة تحديد التكاليف غير المباشرة التي تتمثل بجميع عناصر الكلفة عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة والتي هي ذات علاقة بمراكز الخدمة التي تخص منتج القديفة في المعمل عينة البحث والموضحة في الجدول (3-4) .

جدول (3-4)

التكاليف غير المباشرة ذات العلاقة بمراكز او اقسام الخدمة التي تخص منتج القديفة

مركز الخدمة	مجمع الموارد	التكاليف (بآلاف الدنانير)
1- الدائرة الفنية	أ- مجمع الافراد	
	رواتب	85200
	ب-مجمع الطاقة	
	تكاليف الطاقة الكهربائية	42864
	وقود وزيوت	13750
		56614
	ج- مجمع الورش الهندسية	
	عمل قوالب ومعدات	6860
	استهلاك معدات	8280
		15140
2- الفحص والسيطرة النوعية	أ- مجمع الافراد	
	رواتب	50400

3- الصيانة الميكانيكية والكهربائية	أ-مجمع الافراد رواتب ب- مجمع صيانة الآلات تكاليف الصيانة استهلاك الآلات والمكائن	57600 5920 13020 18940
4- التجارية والسيطرة على الخزين	أ- مجمع الافراد رواتب ب- مجمع المواد الاولية	40110 3585
5- الإدارية	أ- مجمع الافراد رواتب	57600
6- التسويقية	أ- مجمع الافراد رواتب ب- مجمع المعارض والاعلان اعلانات ومطبوعات	43200 4140
المجموع		432529

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات شعبتي التخطيط والتكاليف في المعمل عينة البحث

بعد تحديد التكاليف غير المباشرة ذات العلاقة بأقسام الخدمة في المعمل عينة البحث تستكمل بقية الخطوات بدءاً من الخطوة ثالثاً بهدف تحميل الاقسام الإنتاجية بحصتها من هذه التكاليف وذلك في ضوء العلاقة التبادلية او التشابكية بين هذه الاقسام واقسام الخدمة التي تنعكس في استفادة كل قسم إنتاجي أو خدمي من خدمات الاقسام الخدمية الاخرى .

ثالثا – تحديد موجهات كلفة الموارد

تتضمن هذه الخطوة تحديد موجهات كلفة الموارد ذات العلاقة بمراكز أو اقسام الخدمة في المعمل عينة البحث وكما موضح في الجدول (3-5) .

جدول (3-5)

موجهات كلفة الموارد ذات العلاقة بمراكز الخدمة في المعمل عينة البحث

مركز الخدمة	مجمع الموارد	موجه كلفة الموارد
1- الدائرة الفنية	مجمع الافراد مجمع الطاقة مجمع الورش	ساعات العمل المباشر ساعات اشتغال المولدات ساعات اتمام اوامر العمل
2- الفحص و السيطرة النوعية	مجمع الافراد	ساعات العمل المباشر
3- الصيانة الميكانيكية والكهربائية	مجمع الافراد مجمع الصيانة	ساعات العمل المباشر ساعات اشتغال الآلات
4- التجارية والسيطرة على الخزين	مجمع الافراد مجمع المواد الاولية	عدد العقود المبرمة عدد اوامر الصرف
5- الإدارية	مجمع الافراد	ساعات أنجاز الاوامر
6- التسويقية	مجمع الافراد مجمع المعارض والاعلان	ساعات العمل المباشر ساعات العمل المباشر

المصدر: من إعداد الباحث

رابعا : توزيع تكاليف مراكز الخدمة على الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة على أساس الطاقة النظرية

بعد تحديد مجمعات الموارد التي تتمثل بمراكز الخدمة في المعمل عينة البحث ، وتكاليفها ، و موجهات الكلفة الخاصة بكل منها يتم توزيع تكاليف هذه المراكز إلى الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة على أساس الطاقة النظرية وكالآتي :

1- الدائرة الفنية : يقدم هذا المركز خدماته إلى الاقسام الإنتاجية المتمثلة بالتحضيرات ،و النسيج ، والتكملة ، وهو يشتمل على ثلاث مجمعات للتكاليف وكالآتي :

أ- مجمع الافراد : يعمل في الدائرة الفنية مجموعة من العاملين منهم (12) عاملاً تكون خدماتهم ذات علاقة بمنتج القديفة وهم موزعين على الاقسام الإنتاجية بواقع (5) عمال في قسم التحضيرات ، و(5)عمال في قسم النسيج ، وعاملين في قسم التكملة ، وتمثل تكاليف هذا المجمع رواتب هؤلاء العاملين ، ويوضح الجدول (3-6) الطاقة النظرية المتمثلة بساعات العمل المباشرة لمجمع افراد الدائرة الفنية ذات العلاقة بمنتج القديفة والبالغة (24000) ساعة ، احتسبت كالاتي (12عامل× 8

ساعة باليوم× 250 يوماً سنويا) . اما عن تكاليف هذا المجمع والمتمثلة برواتب الدائرة الفنية والبالغة (85200000) دينار والموضحة في جدول (3-4) كحصة منتج القديفة من خدمات الدائرة الفنية من بين المنتجات الاخرى للمعمل عينة البحث فتوزع على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول ادناه .

جدول (3-6)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع افراد الدائرة الفنية العاملين في الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة النظرية	التكاليف (بالألاف)
التحضيرات	10000 ساعة	35500 * دينار
النسيج	10000	35500
التكملة	4000	14200
المجموع	24000 ساعة	85200 دينار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث.

ب- مجمع الطاقة: يعتمد إنتاج منتج القديفة على الطاقة الكهربائية التي يتم الحصول عليها من المولدات الخاصة بالمعمل ، اذ كانت الطاقة النظرية للمولدات خلال عام 2017بحدود (2000) ساعة توليد حسب تقارير الدائرة الفنية في المعمل عينة البحث ، وتشير مقابلات الباحث مع مدير الإنتاج والمهندسين المختصين بإنتاج منتج القديفة أن الطاقة التي تقدمها المولدات للأقسام الإنتاجية هي متساوية ، لذلك يتم تقسيمها على تلك الاقسام بالتساوي علما أن تلك المولدات تعمل بغض النظر عن أن المكائن في الاقسام الإنتاجية تعمل أو لا تعمل لاعتماد المعمل بجميع أقسامه الإنتاجية والخدمية على الطاقة المتولدة من المولدات في معظم أوقات الدوام ، لذلك فأن نصيب قسمي التحضيرات والنسيج من ساعات اشتغال المولدات (667) ساعة لكل منهما ونصيب قسم التكملة (666) ساعة ،اما تكاليف هذا المجمع فقد بلغت (56614000) دينار من جدول (3-4) كحصة منتج القديفة من خدمات هذا المجمع ، وقد وزعت على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3 – 7) .

*احتسبت على أساس الطاقة النظرية لقسم التحضيرات إلى اجمالي الطاقة النظرية لجميع الاقسام الإنتاجية مضروبة في اجمالي تكاليف مجمع الافراد وكالاتي (10000 / 24000) × 85200 وتتم عملية احتساب التكاليف لبقية الاقسام بالطريقة نفسها وكذلك بقية المجمعات .

جدول (3- 7)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الطاقة في الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة النظرية	التكاليف (بالآلاف)
التحضيرات	667 ساعة	18871دينار
النسيج	667	18871
التكملة	666	18872
المجموع	2000ساعة	56614 دينار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدائرة الفنية في المعمل عينة البحث .

ج- مجمع الورش: تتمثل تكاليف مجمع الورش بالمبالغ المصروفة على عمل القوالب وبعض الاجزاء الاخرى في الاقسام الإنتاجية ، اما عن عدد عمال هذا المجمع فقد بلغ (5) عمال وساعات العمل النظرية اللازمة لإتمام أوامر العمل بمقدار (10000) ساعة احتسبت كالاتي:

(5 عمال × 8 ساعة باليوم × 250 يوماً سنويا) والتي توزع على الاقسام الإنتاجية على أساس ساعات إتمام أوامر العمل لكل قسم إنتاجي ، اذ يتضح عن طريق اطلاع الباحث على كشوفات أوامر العمل الخاصة بالورش الفنية أن هناك (140) أمرَ عمل خلال عام 2017 وذلك فيما يخص منتج القديفة والتي نفذت في الاقسام الإنتاجية وذلك بواقع (66) امراً لمكائن قسم التحضيرات ،(43) امراً لمكائن قسم النسيج ،و (31) امراً لمكائن قسم التكملة . اما عن مدة أنجاز كل أمر فتشير المقابلات مع الفنيين في مجمع الورش أنها تختلف من أمر لأخر لذلك تم أخذ معدل الوقت الذي يستغرق لإنجاز كل أمر والبالغ (18) ساعة حسب بيانات وكشوفات مجمع الورش. لذلك فأن عملية الوصول إلى ساعات إتمام أوامر العمل تجري عن طريق ضرب عدد أوامر العمل المنجزة لكل قسم إنتاجي في معدل وقت إتمام كل أمر والبالغ (18) ساعة والموضح في الجدول (3-8) .اما تكاليف مجمع الورش البالغة (15140000) دينار من جدول (3-4) كحصة منتج القديفة من خدمات هذا المجمع من بين المنتجات الاخرى فتوزع على أساس الطاقة النظرية المتمثلة بساعات العمل اللازمة لإتمام أوامر العمل .

جدول (3- 8)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الورش في الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد الاوامر المنجزة (1)	ساعات انجاز الامر (2)	**ساعات الإنجاز لإتمام اوامر العمل 3=(2*1)**	الطاقة النظرية **س. انجاز الاوامر÷ اجمالي الساعات × الساعات النظرية**	التكاليف (بالآلاف) **س. النظرية ÷ الطاقة النظرية × التكاليف**
التحضيرات	66	18	1188 س	4714 ساعة	7137 دينار
النسيج	43	18	744س	3072	4651
التكملة	31	18	558 س	2214	3352
المجموع	140	---	2520 ساعة	10000ساعة	15140دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات الورش الفنية وتقارير شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث

2- مركز الفحص والسيطرة النوعية :- يُعد مركز الفحص والسيطرة النوعية من المراكز الضرورية في المعمل عينة البحث ،وذلك لدوره في تأكيد مطابقة مواصفات المنتج مع المواصفات القياسية المعمول بها .وتشير المقابلات مع مهندسي الإنتاج في المعمل إلى أنه يعمل في هذا المركز عدد من العمال ، يخصص (5) منهم لفحص منتج القديفة بطاقة نظرية مقدارها (10000) ساعة عمل سنوياً احتسبت كالآتي (5 عمال × 8ساعة باليوم × 250يوماً سنوياً)، مع ملاحظة أن عملية الفحص لمنتج القديفة تكون بعد اتمام مراحل الإنتاج كافة للمنتج على أن يتم في مرحلة الفحص عزل القماش الجيد والخالي من العيوب كقماش درجة أولى عن القماش المعيب الذي يعد درجة ثانية ، وهناك عملية فحص للقماش الخام تجري بعد مرحلة النسيج والتي تهدف إلى معرفة عيوب عملية النسج للغزول لتوجيه العاملين لمعالجتها علما أنه لا توجد أهمية لهذه العملية وذلك لأن تلك العيوب يمكن تلافيها في المرحلة اللاحقة وهي مرحلة التكملة وذلك حسب المقابلات مع مهندسي المعمل عينة البحث والمعايشة الميدانية للباحث .وعليه ،وبسبب أن عملية الفحص تجري بعد إتمام المراحل الإنتاجية فأن الطاقة النظرية وتكاليفها البالغة (50400000) دينار من جدول (3-4) تقسم على الاقسام الإنتاجية بالتساوي وكما موضح في الجدول (3-9) .

جدول (3-9)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الفحص والسيطرة النوعية ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية التي تعنى بإنتاج منتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	الطاقة النظرية	التكاليف (بالآلاف) مقسمة بالتساوي
التحضيرات	3333 ساعة	16800دينار
النسيج	3333	16800
التكملة	3334	16800
المجموع	10000 ساعة	50400 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مركز الفحص والسيطرة النوعية

3- مركز الصيانة الميكانيكية والكهربائية

أ- مجمع الافراد : تمثل تكاليف هذا المجمع رواتب العاملين البالغ عددهم (8) عمال و تبلغ الطاقة النظرية لهذا المجمع(16000) ساعة عمل احتسبت كالاتي (8 عمال × 8 س / يوم × 250يوماً سنويا) والتي تمثل حصة منتج القديفة من خدمات هذا المجمع والتي توزع على أساس ساعات العمل اللازمة للصيانة ،اذ تشير بيانات مركز الصيانة أن عدد عمليات الصيانة اللازمة كانت بواقع 150 عملية لمكائن قسم التحضيرات ،250 عملية لمكائن قسم النسيج ،و120 عملية صيانة لمكائن قسم التكملة وأن ساعات الإنجاز لإتمام كل عملية صيانة هو (9) ساعة ،اما تكاليف هذا المجمع البالغة (57600000) دينار من جدول (3-4) فتوزع على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3- 10) .

جدول (3- 10)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الافراد لمركز الصيانة للأقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	عدد عمليات الصيانة (1)	الوقت اللازم لعمليات الصيانة (1)× 9س =(2)	الطاقة النظرية (3) ساعات القسم ÷ مجموع ساعات الاقسام	التكاليف (بالآلاف) 3 ÷ اجمالي الطاقة النظرية × اجمالي التكاليف
التحضيرات	150	1350 ساعة	4616 ساعة	16617.6 د
النسيج	250	2250	7692	27691.2
التكملة	120	1080	3692	13291.2
المجموع	520	4680 ساعة	16000 ساعة	57600 دينار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مركز الصيانة وشعبة التكاليف في المعمل عينة البحث

ب - مجمع الصيانة : تتمثل تكاليف هذا المجمع بالمبالغ المصروفة للأقسام الإنتاجية والخاصة بصيانة الآلات والمكائن العاملة فيها والتي تخص منتج القديفة مثل الشحوم ، والزيوت ، واجزاء كهربائية وغيرها . اما الساعات النظرية للصيانة والتي ذات العلاقة بمنتج القديفة فتبلغ (4680) ساعة حسب بيانات شعبة الصيانة محسوبة للصيانة الدورية ، الاسبوعية ، الشهرية ، والطوارئ في الاقسام الإنتاجية والتي توزع على أساس الساعات الفعلية لاشتغال الآلات و المكائن و التي تم الحصول عليها من الحاسبة الالكترونية التي ترتبط بكل آلة أو ماكنة تُسهم في إنتاج منتج القديفة . اذ تشير نتائج الحاسبة لعام 2017 أن الساعات الفعلية لاشتغال المكائن في قسم التحضيرات هي بمقدار(810) ساعة ، ومكائن قسم النسيج (700) ساعة ،ومكائن قسم التكملة (330) ساعة . اما تكاليف هذا المجمع البالغة (18940000) دينار من جدول (3-4) فتوزع على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3 -11) .

جدول (3- 11)

الطاقة النظرية لمجمع صيانة الآلات والمعدات وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	الساعات الفعلية لاشتغال الآلات والمكائن (1)	النسبة المئوية (1)\ الاجمالي الساعات=(2)	الطاقة النظرية (2)×الطاقة النظرية=(3)	التكاليف (بالآلاف) 2× التكاليف= (4)
التحضيرات	810 ساعات	%44	2060 ساعة	8336.8 دينار
النسيج	700	%38	1781	7207.7
التكملة	330	%18	839	3395.5
المجموع	1840 ساعة	100	4680 ساعة	18940 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مدير الإنتاج وبيانات شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث

4 – مركز الخدمة التجارية والسيطرة على الخزين

يشتمل هذا المركز على مجمعين من مجمعات تكاليف الموارد وكالآتي :

أ-مجمع الافراد : يتمثل نشاط هذا المجمع بعمليات شراء المواد الاولية من غزول وغيرها الخاصة بمنتج القديفة من الاسواق الخارجية بطريقة التعاقد مع التجار ، وتشير المقابلات مع مدير قسم التجارية أن العقود المبرمة التي جرى تنفيذها خلال عام 2017 قد بلغت ما يقارب (18) عقداً فيما يخص المواد الاولية اللازمة للأقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة ، موزعة بواقع (10) عقود فيما يخص قسم التحضيرات ،(6) عقود فيما يخص قسم النسيج ، وعقدين فيما يخص قسم التكملة ، وهذا الاختلاف يعود لاختلاف المواد الاولية التي يحتاجها كل قسم إنتاجي لإنتاج القديفة .اما الطاقة

النظرية لهذا المجمع فتبلغ (18000)ساعة عمل مباشر (9عمال×8 ساعات يوميا × 250يوم سنويا) كحصة منتج القديفة من هذا المجمع وذلك حسب المقابلات مع المختصين في قسم التجارية ، والتي يتم توزيعها حسب عدد العقود الخاصة بالأقسام الإنتاجية ، اما تكاليف هذا المجمع والبالغة (40110000) دينار من جدول (3-4) فتوزع على أساس الساعات النظرية لكل قسم إنتاجي وكما موضح في الجدول (3 - 12) .

جدول (3- 12)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد العقود المبرمة (1)	الطاقة النظرية (2) (1) ×1000	التكاليف (بالآلاف) [(2) ÷ طاقة نظرية] × مجموع التكاليف
التحضيرات	10 عقد	10000 ساعة	22283 دينار
النسيج	6	6000	13370
التكملة	2	2000	4457
المجموع	18 عقد	18000ساعة	40110 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على كشوفات قسم التجارية في المعمل عينة البحث

ب – مجمع المواد الاولية : يمثل عدد أوامر صرف المواد اللازمة للإنتاج للأقسام الإنتاجية موجه الكلفة لهذا المجمع ، اذ يتم تجهيز العاملين بمستلزمات الإنتاج من المواد الاولية لكل امر عمل ،أذ كانت عدد أوامر العمل النظرية لمنتج القديفة (3500) أمر عام 2017 حسب بيانات شعبة التخطيط والمتابعة في المعمل ،محسوبة على أساس الطاقة النظرية للإنتاج و البالغة (700000) متر من جدول (1) بواقع (200)متر لكل أمر عمل ، علما أن كل أمر عمل يحتاج إلى (12) أمرَ صرف للمواد حسب كشوفات شعبة السيطرة على الخزين والمقابلة مع مدير الإنتاج موزعة على الاقسام الإنتاجية و حسب حاجة كل قسم من تلك المواد والتي كانت بواقع (5) أوامر صرف لقسم التحضيرات ولكل أمر عمل ، (3) أوامر صرف لقسم النسيج ، و قسم التكملة يحتاج إلى (4) أوامر صرف لكل امر عمل. وعليه فأن عملية احتساب عدد أوامر الصرف للمواد الاولية لكل قسم إنتاجي تتم عن طريق ضرب عدد أوامر العمل النظرية لمنتج القديفة البالغة (3500) أمر في عدد أوامر الصرف للقسم . اما تكاليف هذا المجمع البالغة (3585000)دينار من جدول (3-4) والتي تمثل حصة منتج القديفة فتوزع على أساس الطاقة النظرية لهذا المجمع المتمثلة بأوامر الصرف للمواد الاولية وكما موضح في الجدول (3 - 13)

جدول (3-13)

الطاقة النظرية لمجمع المواد الاولية وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد اوامر صرف المواد لكل قسم (1)	عدد اوامر صرف المواد الاولية وفق الطاقة النظرية (2)= (1) ×3500	تكاليف اوامر الصرف(دينار) [(2) ÷ الطاقة النظرية] × مجموع التكاليف
التحضيرات	5	17500 امر	1493750 دينار
النسيج	3	10500	896250
التكملة	4	14000	1195000
المجموع	12	42000 امر	3585000 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شعبة التخطيط والمتابعة وبيانات شعبة التكاليف

5- مركز الخدمة الإدارية : يتمثل هذا المركز بمجمع الافراد الذي يقدم خدماته إلى الأقسام الإنتاجية المتمثلة في صور مختلفة من الاوامر ذات العلاقة بالإنتاج مثل أستلام أمر الإنتاج من مدير المعمل ، اصدار أوامر الشراء لبعض المواد إذا كان هناك نقص فيها ، استبدال بعض خيوط الغزول ،اصدار أوامر السحب للمواد الاولية من المخازن ، وغيرها من الاوامر، وتشير المقابلات مع مدير مركز الخدمة الإدارية أن عدد الاوامر الصادرة عام 2017 و ذات علاقة بالأقسام الإنتاجية التي تختص بإنتاج منتج القديفة قد بلغ (1320) أمراً . و يتضح عن طريق اطلاع الباحث على كشوفات مركز الخدمة الإدارية أن تلك الاوامر كانت بواقع (530) أمراً لقسم التحضيرات ، (370) أمراً لقسم النسيج ، و (420) أمراً لقسم التكملة ، كما أن الوقت المستغرق لإنجاز أوامر المركز المختلفة في كل قسم من الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بإنتاج القديفة يختلف من قسم لآخر ، اذ يبلغ ساعتان لقسم التحضيرات ، (4) ساعات لقسم النسيج ، و ساعتان لقسم التكملة . اما الطاقة النظرية لمجمع الافراد والبالغة (16000) ساعة عمل والناتجة عن (8عمال × 8ساعات باليوم × 250يوماً بالسنة) فتوزع على الأقسام الإنتاجية الثلاثة على أساس ساعات العمل المباشرة الفعلية لعمال مجمع الافراد والتي هي ذات علاقة بإنجاز الاوامر التي تخص هذا المجمع ، بينما توزع تكاليف هذا المجمع والبالغة (57600000)دينار من جدول (3 - 4) على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3 - 14) .

جدول (3 - 14)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع افراد مركز الخدمة الإدارية ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	ساعات انجاز الامر (1)	عدد اوامر الاقسام(2)	ساعات أنجاز الاوامر (3)=(2)×(1)	الطاقة النظرية (4) س. انجاز اوامر القسم ÷ مجموع الساعات × الطاقة النظرية	التكاليف (بالآلاف) [(4) ÷ الطاقة النظرية] × مج. التكاليف
التحضيرات	2	530	1060 س	5018 س	18065
النسيج	4	370	1480	7006	25222
التكملة	2	420	840	3976	14314
المجموع	8	1320	3380 س	16000 ساعة	57600 د

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مركز الخدمة الإدارية

6- مركز الخدمة التسويقية : ويشمل هذا المركز على مجمعين للكلفة وكالاتي :-

أ- مجمع الافراد : تبلغ الطاقة النظرية لهذا المجمع (26000) ساعة عمل مباشر سنويا (13عامل ×8ساعة باليوم× 250يوم سنويا)،وكان نصيب منتج القديفة منها بحدود(15600) ساعة عمل اي بنسبة مقدارها 60%والتي احتسبت على أساس عدد الوحدات المباعة المخططة لمنتج القديفة البالغة (42000) وحدة إلى اجمالي الوحدات المباعة المخططة لمنتجات المعمل البالغة (70000) وحدة وذلك حسب المقابلات مع مسؤولي المركز و بيانات شعبة المبيعات لعام (2017) مع الاشارة إلى أن ساعات الطاقة النظرية توزع بالتساوي على الاقسام الإنتاجية وذلك لأن مبيعات المعمل تكون على المنتج التام الصنع وذلك حسب المقابلات مع مسؤول مركز الخدمة التسويقية . اما التكاليف ذات العلاقة بهذا المجمع والبالغة (43200000) دينار من جدول (3 - 4) فتوزع حسب الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3 - 15) .

جدول (3 - 15)

الطاقة النظرية لمجمع الافراد مركز الخدمة التسويقية وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	الساعات النظرية	التكاليف (بالآلاف)
التحضيرات	5200 ساعة	14400 دينار
النسيج	5200	14400
التكملة	5200	14400
المجموع	15600 ساعة	43200 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات شعبتي التسويق و التكاليف

ب – مجمع المعارض والاعلان : تضم معارض هذا المجمع منتجات معمل القديفة المتمثلة ب (قماش القديفة ،الكوبلان ،وسجادة الصلاة) كما يعمل (4)موظفين في هذا المجمع لمدة (7)ساعات يوميا ، اي أن الطاقة النظرية لهذا المجمع تبلغ (7000) ساعة عمل سنويا (4 عمال × 7 ساعة يوميا× 250 يوماً سنويا) توزع على المنتجات الثلاثة على أساس نسبة المبيعات المخططة لمنتج القديفة إلى اجمالي المبيعات المخططة لمنتجات المعمل عينة البحث إذ بلغت حصة منتج القديفة 60% من المبيعات المخططة ، وعليه تكون حصة منتج القديفة من الطاقة النظرية (4200) ساعة عمل احتسبت كالاتي (7000 ×60%) ،توزع على الأقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة بالتساوي ، اما التكاليف البالغة (4140000) دينار من جدول (3 - 4) فتوزع على أساس الطاقة النظرية وكما موضح في الجدول (3 - 16) .

جدول (3 - 16)

الطاقة النظرية وتكاليفها لمجمع المعارض والاعلان ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	الطاقة النظرية	التكاليف (آلاف الدنانير)
التحضيرات	1400 ساعة	1380دينار
النسيج	1400	1380
التكملة	1400	1380
المجموع	4200 ساعة	4140 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التسويق في المعمل

خامسا :- احتساب تكاليف الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة من تكاليف الاقسام الخدمية على أساس الطاقة الفعلية

1- الدائرة الفنية :-

أ – **مجمع الافراد :** تحتسب تكاليف مجمع الافراد على أساس الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات العمل المباشر وكلفة الساعة النظرية ،إذ تحتسب ساعات العمل المباشر الفعلية لكل قسم إنتاجي بضرب عدد الدفعات المنتجة فعلاً من منتج القديفة في الوقت الفعلي المستغرق لكل دفعة في كل قسم من الأقسام الإنتاجية الثلاثة وكما موضح في الجدول (3- 17).

جدول (3- 17)

ساعات العمل المباشرة للأقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة

الأقسام الإنتاجية	عدد الدفعات (1)	الوقت الفعلي لإنتاج الدفعة (2)	إجمالي ساعات العمل المباشرة الفعلية (3)= (2) × (1)
التحضيرات	102دفعة	5 ساعات	510 ساعة
النسيج	102	4	408
التكملة	102	2	204
المجموع	------	-----	1122 ساعة

المصدر : **من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط ومدير الإنتاج في المعمل عينة البحث .**

اما كلفة الساعة النظرية فيتم احتسابها بقسمة إجمالي تكاليف مجمع الافراد لمركز الدائرة الفنية البالغة (85200000) دينار من جدول (3 - 4) على إجمالي الطاقة النظرية للمجمع والبالغة (24000) ساعة من جدول (3 - 6) ،اي أن كلفة الساعة النظرية لمجمع الافراد تبلغ (3550) دينار / ساعة ، وعليه فأن التكاليف الفعلية لمجمع الافراد يتم احتسابها بضرب ساعات العمل المباشرة الفعلية في كلفة الساعة النظرية وكما موضح في الجدول (3 - 18) .

جدول (3 - 18)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية (ساعة) (1)	تكاليف الطاقة الفعلية (دينار) (1)×3550 د\س
التحضيرات	510 ساعات	1810500 دينار
النسيج	408	1448400
التكملة	204	724400
المجموع	1122 ساعة	3983300 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (3-4) و (3-6) و (3-17)

ب – مجمع الطاقة :- أن موجه كلفة مجمع الطاقة هو ساعات اشتغال المولدات ، كما أن ساعات اشتغال المولدات الفعلية فيما يخص الأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة وحسب المقابلات مع المهندس المختص ومدير الإنتاج في المعمل توازي ساعات العمل المباشرة للإنتاج كما في جدول(3-17) لاعتماد المعمل بشكل أساسي على عمل المولدات خلال مدد الإنتاج ،أما كلفة الساعة النظرية فكانت (28307) دينار / ساعة والناتجة عن قسمة إجمالي تكاليف المجمع والبالغة (56614000) دينار من جدول (3 - 4) على الطاقة النظرية للمجمع والبالغة (2000) ساعة من جدول (3-7) . وعليه تكون الساعات الفعلية لاشتغال المولدات وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة كما في الجدول(3 - 19)

جدول (3 - 19)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الطاقة ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية

الأقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات اشتغال المولدات (1)	التكاليف (دينار) (1) × 28307
التحضيرات	510 ساعات	14436570 دينار
النسيج	408	11549256
التكملة	204	5774628
المجموع	1122ساعة	31760448 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (3-4) و (3-7) و (3-17)

ج – مجمع الورش : توزع تكاليف مجمع الورش والخاصة بمنتج القديفة على الاقسام الإنتاجية على أساس الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات إتمام أوامر عمل الورش ولكل قسم إنتاجي والموضحة في جدول (3 - 8) وبالاعتماد على كلفة الساعة النظرية لمجمع الورش البالغة (1514)د/ س ناتجة عن (15140000 دينار من جدول (3-4) / 10000 ساعة من جدول (3-8) ، وكما موضح في الجدول (3-20) .

جدول (3-20)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الورش فيما يخص الاقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية (1)	التكاليف (بالدينار) (1) × 1514
التحضيرات	1188 ساعة	1798632 دينار
النسيج	774	1171836
التكملة	558	844812
المجموع	2520 ساعة	3815280 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدولي (3-4) و (3-8)

2- مركز الفحص والسيطرة النوعية :- يتضح عن طريق تتبع الباحث للعمليات الإنتاجية أن القماش المنتج وبعد اجراء عملية النسيج على الغزول الداخلة في إنتاجه يكون على شكل رولات تحتوي الواحدة منها على (50)متراً من القماش وتبقى نهايات القماش مفتوحة (غير ملفوفة) لكي تتشكل مع بداية الرولة اللاحقة ،هذا وتُلف كل (8) رولات من القماش على رولة معدنية كبيرة بحجم (400)متر في مرحلة التكملة ، ثم تنقل بعدها إلى عملية الفحص ، إذ أن الوقت الفعلي لإتمام عملية الفحص حسب نتائج المقابلة مع الفنيين المشرفين على عملية الفحص هو بمقدار (18) ساعة للرولة الواحدة الكبيرة ، كما أن عدد الرولات التي تم فحصها خلال عام 2017 كان بواقع (51) رولة ذلك أن الإنتاج الفعلي المتحقق لعام 2017 كان بحدود (20400)متر لمنتج القديفة (20400م / 400م لكل رولة) ، وعليه فأن الوقت الإجمالي الفعلي للعاملين لإتمام عملية الفحص لمنتج القديفة هو بمقدار (918) ساعة ناتجة عن (51 رولة × 18ساعة/رولة) يتم تقسيمها على الأقسام الإنتاجية بالتساوي (على أن عملية الفحص تجري بعد إتمام كل العمليات الإنتاجية) بحيث يكون نصيب كل قسم إنتاجي من الساعات الفعلية بمقدار(306) ساعات . وأن تكاليف الساعة النظرية هي بمقدار(5040) دينار / ساعة ناتجة عن (50400000 دينار من جدول(3-4) / 10000 ساعة) من جدول(3-9) والتي تستعمل لتحديد التكاليف ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية بدلالة ساعات العمل الفعلية وكما هو موضح في الجدول (3-21) .

جدول (3-21)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الفحص ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية

الأقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية (1)	التكاليف (دينار) (1) × 5040
التحضيرات	306 ساعات	1542240 دينار
النسيج	306	1542240
التكملة	306	1542240
المجموع	918 ساعة	4626720 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدولي (3-4) و (3-9)

3 – مركز الصيانة الميكانيكية والكهربائية

أ – **مجمع الافراد** :- يكون موجه الكلفة لهذا المجمع هو ساعات العمل المباشرة الفعلية لإنجاز عمليات الصيانة اللازمة في الاقسام الإنتاجية ، وبالاطلاع على جداول الصيانة في المعمل عينة البحث لعام 2017 يتضح أن عدد عمليات الصيانة هو بمقدار (350) عملية بمعدل زمني مقداره (9) ساعات لكل عملية صيانة ، علما أن عمليات الصيانة الفعلية قد كانت بواقع (100) عملية لقسم التحضيرات ، (150) لقسم النسيج و(100) لقسم التكملة وذلك حسب البيانات الفعلية التي تعكسها سجلات مركز الصيانة في المعمل عينة البحث . ويوضح الجدول (3-22) الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات العمل ذات العلاقة بالصيانة وتكاليفها علما أن كلفة الساعة النظرية لمجمع الافراد هي بمقدار (3600) د / س ناتجة من {57600000 دينار من جدول (3-4) ÷ 16000ساعة من جدول (3-10) }

جدول (3-22)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد عمليات الصيانة (1)	الطاقة الفعلية (2) 9 س / عملية × (1)	التكاليف (دينار) (3) = 3600× 2
التحضيرات	100 عملية	900 ساعة	3240000 دينار
النسيج	150	1350	4860000
التكملة	100	900	3240000
المجموع	350 عملية	3150 ساعة	11340000 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدولي (3-4) و (3-10) وبيانات مسؤول الصيانة

ب – مجمع الصيانة : يكون موجه الكلفة لهذا المجمع هو ساعات العمل الفعلية لاشتغال الآلات والمكائن الخاصة بإنتاج القديفة والتي تبلغ (1840) ساعة وكما موضح في الجدول (3-11) ،وأن كلفة الساعة النظرية لهذا المجمع هي بمقدار (4047) د/ ساعة ناتجة عن قسمة التكاليف الكلية لمجمع الصيانة البالغة (18940000)دينار من جدول (3-4) على الطاقة النظرية البالغة 4680 ساعة من جدول (3-11) وعليه تكون الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات اشتغال الآلات وتكاليفها لمجمع الصيانة كما في الجدول (3-23) .

جدول (3-23)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الصيانة ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية لاشتغال الآلات	التكاليف (دينار)
التحضيرات	810 ساعة	3278070 *** دينار
النسيج	700	2832900
التكملة	330	1335510
المجموع	1840 ساعة	7446480 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدولي (3-4) و (3-11)

4 – مركز الخدمة التجارية والسيطرة على الخزين

أ – **مجمع الافراد :-** تشير كشوفات مسؤول مركز التجارية في المعمل عينة البحث أن الوقت اللازم لإتمام كل عقد منذ اعلان المناقصة وحتى استلام المواد وإدخالها المخازن هو بواقع (300) ساعة لكل عقد، وعليه تبلغ الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات اتمام العقود المبرمة لشراء المواد الاولية لمنتج القديفة بمقدار (5400) ساعة (18 عقد × 300ساعة / عقد) توزع على الاقسام الإنتاجية بدلالة عدد العقود المبرمة لكل قسم و وقت اتمام كل عقد البالغ (300) ساعة. ويوضح الجدول (3-24) الطاقة الفعلية لكل قسم إنتاجي وتكاليفها علما أن كلفة الساعة النظرية لمجمع الافراد هي بمقدار(2228.3) دينار /ساعة ناتجة عن [40110000 دينار من جدول (3-4) ÷ 18000 ساعة من جدول (3-12)].

جدول (3-24)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد العقود المبرمة (1)	الطاقة الفعلية لإنجاز العقود (2)= (1)×300س	التكاليف (دينار) (3) = (2) × 2228.3 د/س
التحضيرات	10 عقد	3000 ساعة	6685000 دينار
النسيج	6	1800	4011000
التكملة	2	600	1337000
المجموع	18 عقد	5400 ساعة	12033000دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدولي (3-4) و (3-12)

ب- مجمع المواد الاولية :- تبلغ الطاقة الفعلية لهذا المجمع المتمثلة بعدد أوامر صرف المواد الاولية للإنتاج الفعلي البالغ (20400) متر من منتج القديفة خلال عام 2017 بمقدار (1224) أمرَ صرف ٍناتجة عن (102امرعمل*× 12امرَصرف للمواد للأقسام الإنتاجية ، بواقع 5 أوامر صرف لقسم التحضيرات ،3 أوامر لقسم النسيج ،و4 أوامر لقسم التكملة) ، اما الكلفة النظرية للأمر الواحد فتبلغ (85.4) دينار / أمر صرف ناتجة عن قسمة كلفة مجمع المواد وقدرها (3585000) دينار من جدول (3-4) على عدد اوامر الصرف النظرية البالغة (42000) امر من جدول (3-13) ، وعليه تكون الطاقة الفعلية وتكاليفها كما هو موضح في الجدول (3-25) .

*احتسبت من قسمة الإنتاج الفعلي لمنتج القديفة لعام 2017 والبالغ (20400) متر على (200) متر لكل امر عمل .

جدول (3-25)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع المواد الاولية ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	عدد اوامر الصرف (1)	عدد اوامر العمل (2)	الطاقة الفعلية (3) = (2) × (1)	التكاليف (دينار) (4)=(3)×(85.4)
التحضيرات	5	102	510 امر	43554 دينار
النسيج	3	102	306	26132
التكملة	4	102	408	34843
المجموع	12	---	1224 امر	104529 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدولي (3-4) و (3-13)

5 – مركز الخدمة الإدارية : يتمثل هذا المركز بمجمع الافراد ، وأن كلفة الساعة النظرية لهذا المجمع تبلغ(3600) دينار للساعة ناتجة عن قسمة إجمالي التكاليف البالغة (57600000)دينار من جدول (3-4) على الطاقة النظرية لمجمع الافراد البالغة (16000) ساعة من جدول (3-14) . اما الطاقة الفعلية فتتمثل بساعات عمل افراد هذا المجمع والموضحة في الجدول (3-14) . ويبين الجدول (3-26) الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع افراد مركز الخدمة الإدارية ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة .

جدول (3-26)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع الافراد لمركز الإدارية ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	**الطاقة الفعلية لإتمام الاوامر (1)**	التكاليف (دينار) (2)= (1) × 3600
التحضيرات	1060 ساعة	3816000 دينار
النسيج	1480	5328000
التكملة	840	3024000
المجموع	3380 ساعة	12168000 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدولي (3-4) و (3-14)

6 – مركز الخدمة التسويقية

أ - **مجمع الافراد :-** تبلغ كلفة الساعة النظرية لهذا المجمع بمقدار(2769) دينار / ساعة والناتجة عن قسمة إجمالي التكاليف البالغة (43200000) دينار من جدول (3-4) على الطاقة النظرية للمجمع البالغة (15600) ساعة من جدول (3-15) ، اما الطاقة الفعلية المتمثلة بساعات عمل هذا المجمع فتحتسب على أساس نسبة الوحدات المباعة الفعلية لمنتج القديفة إلى اجمالي الوحدات المباعة الفعلية لمنتجات المعمل عينة البحث والبالغة ما يقارب 37% ، إذ كانت الوحدات المباعة الفعلية لمنتج القديفة خلال عام 2017 بمقدار (3108) متر والمبيعات الفعلية لمنتجات المعمل عينة البحث قد بلغت (8400) متر، وعلية تكون ساعات العمل الفعلية لهذا المجمع بمقدار (5772) ساعة عمل (15600 ×37%) توزع على الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة بالتساوي .ويوضح الجدول (3-27) الطاقة الفعلية لمجمع الافراد وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة .

جدول (3-27)

الطاقة الفعلية لمجمع الافراد وتكاليفها ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية (1)	التكاليف (دينار) **2796 د/س × (1)= (2)**
التحضيرات	1924ساعة	5327556 *دينار
النسيج	1924	5327556
التكملة	1924	5327556
المجموع	5772ساعة	15982668 دينار

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (3-4) و (3-15)

ب- مجمع المعارض والإعلان :- تتمثل الطاقة الفعلية لمجمع المعارض بساعات العمل الفعلية لهذا المجمع والتي تحتسب على أساس نسبة الوحدات المباعة الفعلية لمنتج القديفة إلى اجمالي الوحدات المباعة الفعلية لإجمالي مبيعات المعمل والبالغة (% 37) ، وعليه فأن ساعات العمل الفعلية لهذا المجمع هي بمقدار (1554) ساعة عمل احتسبت كالاتي (4200 ×37%) و توزع على

الاقسام الإنتاجية ذات العلاقة بمنتج القديفة بالتساوي لأن المبيعات تكون على المنتج التام الصنع ،اما كلفة الساعة النظرية فتبلغ (985.7) دينار/ساعة ناتجة عن قسمة التكاليف البالغة (4140000)دينار من جدول (3-4) على الطاقة النظرية لهذا المجمع البالغة (4200)ساعة من جدول (3-16) ، وعليه تكون الطاقة الفعلية لمجمع المعارض ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية وتكاليفها كما هو موضح في الجدول (3-28) .

جدول (3-28)

الطاقة الفعلية وتكاليفها لمجمع المعارض والاعلان ذات العلاقة بالأقسام الإنتاجية لمنتج القديفة

الاقسام الإنتاجية	الطاقة الفعلية (ساعة) (1)	التكاليف (دينار) (2) =(1) × 985.7 د/س
التحضيرات	518ساعة	510592.6*دينار
النسيج	518	510592.6
التكملة	518	510592.6
المجموع	1554 ساعة	1531777.8 دينار

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدولي (3-4) و (3-16)

سادسا :- احتساب تكاليف الطاقة العاطلة

بعد تحديد حصة الاقسام الإنتاجية من تكاليف مجمعات الموارد المختلفة المتمثلة بمراكز الخدمة المختلفة بما تتضمنه من مجمعات فرعية وعلى مستوى الطاقة النظرية والطاقة الفعلية، يتم في هذه الخطوة احتساب الطاقة العاطلة وتكاليفها والتي تمثل الفرق بين التكاليف المحسوبة على أساس الطاقة النظرية والتكاليف وفق الطاقة الفعلية ولكل مجمع من مجمعات الموارد وكما موضح في الجدول (3-29) .

جدول(3-29)
تكاليف الطاقة العاطلة لمجمعات الموارد

مجمعات الموارد	التكاليف في ظل الطاقة النظرية 1	التكاليف في ظل الطاقة الفعلية 2	تكاليف الطاقة العاطلة (1-2)=(3)	نسبة الطاقة العطلة الى الطاقة النظرية(3)/(1)=4
1- الدائرة الفنية				
أ- مجمع الافراد	85200000	3983300	81216700	0,95
ب- مجمع الطاقة	56614000	31760448	24853552	0,44
ج- مجمع الورش	15140000	3815280	11324720	0,75
2- الفحص والسيطرة النوعية				
أ- مجمع الافراد	50400000	4626720	45773280	0,91
3- الصيانة الميكانيكية والكهربائية				
أ- مجمع الافراد	57600000	11340000	46260000	0,80
ب- مجمع صيانة الآلات	18940000	7446480	11493520	0,61
4- التجارية والسيطرة على الخزين				
أ- مجمع الافراد	40110000	12033000	28077000	0,7
ب- مجمع المواد غير المباشرة	3585000	104529	3480471	0,9
5- الإدارية				
أ- مجمع الافراد	57600000	12168000	45432000	0,79
6- التسويقية				
أ- مجمع الافراد	43200000	15982668	27217332	0,63
ب- مجمع المعارض والاعلان	4140000	1531778	2608222	0,63
المجموع	432529000	104792203	327736797	0,76

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول السابقة

يتضح من العرض السابق أهمية الدور الذي تؤديه تقنية محاسبة استهلاك الموارد من حيث تخفيض التكاليف للأقسام الإنتاجية التي ساهمت في إنتاج المنتج عن طريق عزل تكاليف الطاقة العاطلة وغير المستغلة والوصول بكلفة تلك الاقسام الإنتاجية إلى مبلغ مقداره (104792203) دينار* قياساً بكلفها التي تم تحديدها بموجب نظام الكلفة التقليدية المطبق في المعمل عينة البحث والبالغة (432529000) دينار اي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (327736797) دينار و تُظهر نتائج الجدول اعلاه أن الطاقة العاطلة تظهر بشكل كبير في مجمعات الافراد حيث بلغت نسبة الطاقة العاطلة فيها نسبة 80% وذلك بسبب زيادة موارد الأيدي العاملة في جميع مجمعات الافراد ذات العلاقة بمنتج القديفة التي يمكن للإدارة الاستفادة منها في مجالات مختلفة مثل فتح خطوط انتاجية جديدة وغبرها ،اما في مجمع الورش فتبلغ الطاقة العاطلة فيه نسبة 75% ويمكن الاستفادة منها عن طريق العمل للغير او القيام بأعمال مجمع الصيانة والجمع بينهما للاستفادة من الطاقة العاطلة لمجمع الصيانة والبالغة 61% ،وهكذا بقية مجمعات الموارد الاخرى مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض كلفة المنتج والقدرة على تحقيق الميزة التنافسية ، وذلك بسبب قدرة هذه التقنية على تحديد الطاقة العاطلة وكلفتها عند ربط كلفة مجمعات الموارد المختلفة بالطاقة الفعلية دون النظرية و توجيه الادارة بضرورة الاهتمام بإيجاد الحلول بصددها واهمها محاولة الاستغلال الامثل للموارد ، ومع هذا فأن التخفيض الحاصل نتيجة تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد قد لا يكون كافياً ،اذ يحتاج المعمل عينة البحث إلى تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وذلك لاستكمال بقية اجراءات التكامل بين هذه التقنية وتقنية محاسبة استهلاك الموارد ، وهذا ما سيتم عرضه في المبحث القادم .

---

*حصة المتر الواحد من هذه الكلفة التي تعد غير مباشرة هي بمقدار (5136.87) دينار احتسبت كالآتي (104792203 ÷ 20400 الإنتاج الفعلي) بعد أن كانت بمقدار (21202)دينار احتسبت كالآتي (432529000 ÷ 20400) .

المبحث الثالث

تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في معمل قديفة بابل (2)

بعد التعرف في المبحث السابق على تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وفق الخطوات التي يمر فيها تطبيقها وكجزء من اجراءات منهج التكامل بين هذه التقنية وتقنية (T C) والتي تم فيها تخفيض كلفة منتج القديفة الحالية والبالغة (38478.8) دينار/متر من جدول (3 -2) لتصل الى (22415.11) دينار / متر اي بتخفيض مقداره (16063.69) دينار فان هذا المبحث سيتناول بقية اجراءات منهج التكامل بين التقنيتين آنفاً وذلك لتحقيق تخفيض اكبر في كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وذلك بتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة (TC) وفق الخطوات التي تتضمنها هذه التقنية والتي تم تناولها في الجانب النظري :-

اولا- خطوات تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة

1- تحديد سعر البيع المستهدف Determine the target selling price

يستلزم انجاز هذه الخطوة معرفة اسعار بيع المنتجات المماثلة والمنافسة في بيئة الاعمال العراقية ، لذا وعند استقصاء الاسعار في الاسواق المحلية من اجل معرفة اسعار بيع المنتج من قماش القديفة فضلا عن مقابلة بعض الوكلاء الذين يتعاملون بهذا المنتج والمقابلات التي اجراها الباحث مع مسؤولي قسم التسويق في المعمل عينة البحث ، تبين ان أسعار المنتجات المماثلة والمنافسة لقماش القديفة هي كما موضح في الجدول (3-30) .

جدول (3-30)

أسعار بيع منتج قماش القديفة المماثل لمنتج عينة البحث

ت	أسم المنتج المنافس	سعر البيع (دينار)
1	قديفة ستائر ذات منشأ تركي (درجة اولى)	17000
2	قديفة ستائر ذات منشأ تركي (درجة ثانية)	15000
3	قماش ذات منشأ صيني (درجة ثالثة)	10000
4	قماش سيدار ذات منشأ مصري	20000

المصدر : من إعداد الباحث

يتبين من الجدول (3-30) ان المنتجات الثلاثة الاولى هي الاكثر منافسة لمنتج المعمل عينة البحث في السوق ، كما ان سعر بيع المنتج هو احد الأسباب الرئيسة لعامل المنافسة بالسوق فضلاً عن ان المنتجات المنافسة ولاسيما التركية تحمل خواص فنية حسب المعلومات المتحصلة من بعض التجار والمستهلكين ،كالنقشات والالوان الزاهية وخفة وزن القماش والتي تُعد عاملَ جذب للزبائن ، والتي يفتقدها منتج القديفة للمعمل عينة البحث ، وعليه وفي ضوء المعلومات آنفاً ،فأن سعر البيع المستهدف لمنتج القديفة هو بمقدار (15500) دينار احتسبت على اساس متوسط اسعار بيع المنتجات المنافسة .

2- تحديد الربح المستهدف Determine the target profit

يسعى المعمل عينة البحث لتحقيق هامش ربح تتراوح نسبته بين (10%-- 30%) وكما موضح في المبحث الاول من هذا الفصل ، ونظراً لظروف المنافسة الشديدة التي تحيط بالمعمل فقد اختار الباحث الحد الادنى لنسبة هامش الربح والبالغة 10% من سعر البيع ، وبذلك فأن الربح المستهدف يبلغ (1550) دينار للمتر احتسب كالآتي :-

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح

$$= 15500 \times 10\%$$

$$= 1550 \text{ دينار}$$

3- تحديد الكلفة المستهدفة Determine the target cost

بعد تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، يتم في هذه الخطوة احتساب الكلفة المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف وكالاتي :-

الكلفة المستهدفة لمنتج القديفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

$$= 15500 - 1550 = 13950 \text{ دينار}$$

4- تحديد الكلفة الحالية للمنتج Determine the current cost of the product

بهدف تحديد التخفيض المستهدف في كلفة منتج القديفة ، فأن الامر يستلزم تحديد الكلفة الحالية لهذا المنتج لأجل مقارنتها مع الكلفة المستهدفة ، وكما يتبين من تطبيق خطوات تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المبحث الثاني من هذا الفصل والتي هي بمثل جزء من اجراءات التكامل بين هذه التقنية

وتقنية الكلفة المستهدفة ، فان الكلفة الحالية لمنتج القديفة للمعمل عينة البحث بموجب تطبيق تلك الاجراءات هي بمقدار (22415.11)* دينار للمتر .

5- تحديد التخفيض المستهدف Determine the target reduction

يتم في هذه الخطوة تحديد التخفيض المستهدف في الكلفة الحالية لمنتج القديفة والذي يحتسب من طرح الكلفة المستهدفة لمنتج القديفة من الكلفة الحالية التي تم تحديدها بتطبيق تقنية RCA وكالاتي:-

التخفيض المستهدف = الكلفة الحالية – الكلفة المستهدفة

= 22415.12 دينار – 13950 دينار = 8465.12 دينار للمتر الواحد

6- تحقيق التخفيض المستهدف Achieve targeted reduction

يتم في هذه الخطوة محاولة تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة الحالية لمنتج القديفة من اجل تحقيق الكلفة المستهدفة ، وعادة ما يتم استعمال ادوات عدة لتحقيق التخفيض المستهدف ، وقد تم التطرق الى البعض منها في الجانب النظري ،لعل اهمها المقارنة المرجعية والهندسة العكسية اللتان سيتم تبنيهما في هذا المبحث من اجل البحث عن التخفيض الاضافي الممكن في كلفة قماش القديفة .

ثانياً- خطوات تطبيق الهندسة العكسية (التحليل المفكك)

تستند عملية تطبيق أداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية Reverse Engineering) إلى أساس مقارنة منتج المعمل عينة البحث مع أحد المنتجات الاكثر منافسة لهذا المعمل والمتمثل بالقديفة التركي وذلك للمواصفات التي يحملها هذا المنتج والتي تم توضيحها سابقا فضلا عن امكانية جمع معلومات عن هذا المنتج . ويتم انجاز تطبيق المقارنة المرجعية عن طريق المراحل التي تم توضيحها في المبحث الاول من الفصل الثاني وكالاتي :-

1- تجميع وتقييم البيانات ذات العلاقة بمنتج القديفة للمعمل عينة البحث

يتم في هذه الخطوة تجميع البيانات ذات العلاقة بمنتج القديفة ،ويوفر قسم الدائرة الفنية وشعبة التكاليف في المعمل عينة البحث تفاصيل كافية عن المنتج والتي تشمل المكونات الاساسية لمنتج

---

*احتسبت من ناتج جمع الكلفة المباشرة 352476000 دينار من جدول (3-3) +104792203 دينار التكاليف غير المباشرة من جدول (3-29) =457268203 دينار÷20400مترالإنتاج الفعلي لعام 2017 =22415.11 دينار.

القديفة والمواد الاولية الداخلة في إنتاجه من حيث كمياتها وانواعها والتي تحتاجها الاقسام الإنتاجية الثلاثة ،التحضيرات ، النسيج ، والتكملة وكما موضح في الجدول (3-31) تمهيدا لمقارنتها مع المنتج المنافس التركي واجراء المفاضلة بينهما .

2 – تجميع البيانات ذات العلاقة بالمنتج التركي المنافس

بهدف تجميع البيانات ذات العلاقة بالمنتج التركي المنافس ، تم تحليل هذا المنتج من قبل مهندسي الإنتاج في المعمل عينة البحث لدراسة مراحل الإنتاج والعمليات التي ينتج عن طريقها هذا المنتج وذلك في ضوء نتائج شعبة المختبرات التابعة للدائرة الفنية التي اختصت بتحليل المواد الداخلة في الإنتاج لمعرفة كمياتها ومواصفاتها ومعدلات صرف هذه المواد بأسعارها التي تم تحديدها لدى شعبة التكاليف ، فضلاً عن تولي شعبة البرمجة والتصاميم مهمة دراسة تصميم المنتج المنافس لتحديد كميات المواد الاولية اللازمة لإظهار ذلك التصميم بما يتضمنه القماش من نقشات .

3- مقارنة نتائج تحليل منتج المعمل بالمنتج التركي المنافس :-

بعد جمع البيانات عن منتج المعمل عينة البحث والمنتج التركي المنافس بما تتضمنه من تفاصيل عن كل منهما ، تمت عملية المقارنة بينهما ، وقد تم تشخيص بعض الاختلافات المهمة في المواد الاولية الداخلة في انتاج المنتج المنافس والتي امكن للباحث من توضيحها عن طريق تتبع عملية انتاج منتج القديفة عبر الاقسام الإنتاجية التي يمر فيها هذا المنتج ، مع الاشارة الى ان تلك الاختلافات لم تؤدِ إلى تقليل جودة المنتج المنافس وأداءه الوظيفي ولكنها ساهمت في تخفيض كلفة انتاجه . ويوضح الجدول (3-31) تلك الاختلافات في المواد الاولية لكل قسم انتاجي وأثرها في تخفيض الكلفة .

جدول (3-31)

الاختلافات بين مكونات منتج القديفة للمعمل عينة البحث والمنتج المنافس وأثرها في تخفيض الكلفة

الأقسام الإنتاجية	المادة	نوع المادة للمنتج المحلي عينة البحث	معدل الصرف للمنتج عينة البحث	الكلفة (دينار) لوحدة القياس	الكلفة (دينار) لوحدة المنتج 1متر (1)	نوع المادة للمنتج التركي المنافس	معدل الصرف للمنتج التركي المنافس	الكلفة (دينار) لوحدة القياس	الكلفة (دينار) لوحدة المنتج 1 متر (2)	مقدار التخفيض بالكلفة (دينار) (2-1)
التحضيرات	غزول الخملة	اكرليك 100%	500 غم	9000	4500	بولستر فلمنت نمرة 2/60	400 غم	3200	1280	3220
	غزول السداء	بولستر نمرة 2/50	130غم	6000	780	بوربولين نمرة 3/60	130غم	2000	260	520
النسيج	غزول اللّحمة	قطن بولستر نمرة 75	230غم	6000	1380	بولستر مخلوط نايلون نمرة 70	250غم	3000	750	630
التكملة	مواد التعبئة والتغليف	رولة لف القماش 150* 2.5 سم	1 عدد	600	12	رولة من مادة الكارتون المقوى بطول 150 وبقطر 3 سم	1عدد	400	8	4
		نايلون تغليف	1 متر	500	10	نايلون تغليف من مادة السيلفون الشفاف	1متر	650	13	(3)
		شريط لاصق	6 متر	25	3	----------	---	----	----	3
		علامة لاصقة	1عدد	250	5	علامة لاصقة	1عدد	250	5	0

	مـــــواد تكميلية	مـــــواد كيماوية	2.5 غم	6680	16.7	----------	---	----	----	16.7
					6706.7 دينـار كلفـة المـــــواد الاوليـــــة والتغليـــف للمنـــــتج العراقي				2316 دينـار كلفـة المـــــواد الاوليـــــة والتغليف للمنـــــتج التركـــــي المنافس	4390.7 دينـــــار مقـــدار التخفـــيض فـــي المتـــــر الواحد

المصدر : من إعداد الباحث

يتضح من النتائج التي يعكسها الجدول (3-31) تحقيق المعمل عينة البحث تخفيض مستهدف في التكاليف ذات العلاقة بمنتج القديفة بمقدار (4390.7) دينار للمتر الواحد اي ما نسبته 52% من مقدار التخفيض المستهدف البالغة (8465.12) دينار وذلك اذا ما تم تعديل مواصفات منتج المعمل وفق مواصفات المنتج المنافس . اذ تشير نتائج مقابلات الباحث مع المختصين في الدائرة الفنية ومهندسي الإنتاج في المعمل عينة البحث الى امكانية انتاج منتج القديفة في هذا المعمل وفق النتائج التي اسفرت عنها عملية تحليل المنتج التركي المنافس مع اجراء بعض التعديلات على المكونات التي تدخل في إنتاج المنتج والتي تنفذ عبر الاقسام الإنتاجية والموضحة في الجدول (3-33) وكالاتي

1- قسم التحضيرات :يستلزم تغيير نوعية غزول السداء ونمرتها من غزول بولستر نمرة (2/50) والتي يبلغ سعرها(6000) دينار للكيلوغرام الواحد ، الى غزول من مادة بوربولين نمرة (3/60) والتي يبلغ سعرها (2000) دينار للكيلوغرام الواحد ، مع البقاء على الكمية المستخدمة نفسها من الغزول وهي بمقدار (130)غم للمتر الواحد ، وقد تسمح تلك التغييرات في نوعية الغزول الى زيادة انسدال القماش وعدم انكماشه بسبب التركيب الجزئي لتلك الغزول وقابليتها على تغيير وضعها الفيزيائي بسرعة عند تعرض القماش للضغط وغيره من العوامل الخارجية الاخرى ،حسب بيانات شعبة المختبرات في المعمل عينة البحث . اما من حيث غزول الخملة والتي تُعد المكون الرئيس لإظهار ملمس السطح الخارجي للقماش وما يحمله هذا من تأثير ايجابي في الزبون يجعله محطَ جذبِ للمنتج ، فان تقليل وزن غزول الخملة من (500غم) للمتر الواحد الى (400غم) وتغير نوعية الغزول من غزول من مادة الاكرلك 100% نمرة (2/34) يبلغ سعرها (9000) دينار للكيلوغرام الواحد الى غزول من مادة بولستر فلمنت نمرة (2/60) يبلغ سعرها (3200) دينار للكيلوغرام

الواحد ، فأنها لم تؤثر في تغيير المظهر الخارجي للقماش كما ان الخصائص الفيزيائية لقماش القديفة مثل سمك الخيط وطريقة تدوير الغزول وعدد خيوط الخملة لم تتأثر هي الاخرى بحالة التغير الحاصلة وذلك لأنها بالأساس متداخلة .

2- قسم النسيج : يتطلب في قسم النسيج تغير نوعية غزول اللحمة من قطن بولستر نمرة (75) سعره (6000) دينار للكيلوغرام الواحد الى قطن بولستر مخلوط (نايلون) نمرة (70) يبلغ سعره (3000) دينار للكيلوغرام الواحد فضلاً عن زيادة وزن غزول اللحمة بمقدار(20 غم) للمتر وذلك لان تلك الزيادة تسمح تلك في زيادة عدد الضربات (الحدفات) *في وحدة المساحة(سم2)، وهذه الزيادة في عدد الضربات في وحدة المساحة تساعد في المحافظة على متانة القماش وقوة تماسكه (السبك) ومن ثم المحافظة على جودة المنتج .

3- قسم التكملة : تشير نتائج المقابلات مع الفنيين في هذا القسم الى إمكانية الاستغناء عن المواد التكميلية المستعملة في هذه المرحلة عند عملية الكوي والتي مهمتها جعل شعيرات الخملة ثابته على سطح القماش ،والاستعاضة عنها ببخار الماء المتولد من المراجل البخارية في المعمل لفتح مسامات القماش التي توجد على سطحه والتي تؤدي لإظهار شعيرات الخملة اذا ما تم تحديث تلك المراجل البخارية وجعلها تلائم المكائن الحديثة في المعمل . واما مواد التعبئة والتغليف فقد تبين للباحث وجود بعض الاختلافات البسيطة في نوع المادة المستخدمة في عملية التغليف للمنتج المنافس والتي تنعكس في لمعان القماش بشكل واضح ، وكذلك فان الاسطوانة التي يلف عليها القماش بعد عملية الفحص النهائي للمنتج يفضل ان تكون من مادة الكارتون المقوى وبسعر اقل من الاسطوانة البلاستك المستعملة حالياً . وعليه ، وبعد تعديل مواصفات منتج القديفة للمعمل عينة البحث وفق مواصفات المنتج التركي المنافس وتحقيق تخفيض في الكلفة ، يمكن للمعمل تحقيق ما تبقى* من تخفيض مستهدف في التكاليف عن طريق قيام الإدارة بالبحث في ارتفاع الأجور المباشرة ، او استخدام أداة هندسة القيمة فضلاً عن قيام الادارة باعتماد تقنية التحسين المستمر التي تركز على خفض التكاليف خلال العمليات الإنتاجية للوصول الى التخفيض المستهدف او اقل منه ، او اعادة هندسة العمليات مع الاشارة الى وجوب إعادة النظر من قبل المعمل عينة البحث بالسياسة التي ينتهجها في عملية الشراء للموارد المادية ذات العلاقة بالمنتج ومحاولة الحصول على منافذ للتوريد تقدم عروض للشراء افضل من الموردين الحاليين من حيث السعر والنوعية التي تُسهم في خفض الكلفة بشرط المحافظة على جودة المنتج مع اشراك الموردين في فريق الكلفة المستهدفة بغية تحقيق التخفيض في اسعار شراء المواد الاولية بوصفها من الموارد المهمة للمعمل.

*الحدفات هي عملية تكرار تعشيق خيوط اللحمة مع خيوط السداء والخملة بشكل ثابت في وحدة المساحة من القماش المنسوج .

وبناءً على كل ما تقدم في هذا المبحث يتجلى بوضوح أثر التكامل (الذي يعني استخدام مخرجات تقنية معينة لتنفيذ تقنية اخرى تكون مخرجاتها ذات أثر في كلفة المنتج) بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في تخفيض كلفة منتج القديفة ، وبذلك فقد تم اثبات فرضية البحث ، من حيث أن التكامل بين تقنيتي (RCA) (TC) يُسهم في دعم إدارة الكلفة بتخفيضها بكفاءة وفاعلية اكثر ما لو تم تطبيق كل تقنية بشكل مستقل ، إذ ساهم تطبيق تقنية (RCA) في تخفيض تكاليف العمليات الانتاجية ذات العلاقة بالمنتج ، في حين ادى تطبيق تقنية (TC) الى تخفيض تكاليف المواد الاولية المكونة لمنتج القديفة ، فضلاً عن ان النتائج التي اسفرت عن تطبيق تقنيتي المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) والكلفة المستهدفة (TC) بشكل انسيابي تؤيد صحة صياغة منهج التكامل الموضح في الشكل (2-10) من الفصل الاول من البحث .

---

*يبلغ التخفيض المستهدف المتبقي (4074.42) دينار للمتر والناتج عن (8465.12- 4390.7) دينار .

الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات

المبحث الاول

الاستنتاجات

في هذا المبحث يجري استعراض اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث بما تتضمنه من حقائق ناتجة عن استعراض الجانب النظري وما اسفر عن الجانب العملي من نتائج تدعم مسار البحث ، كما تكمن أهمية استعراض تلك النتائج في أنها تمثل مساهمة في حل مشكلة ارتفاع التكاليف التي تعاني منها اغلب الشركات الصناعية في العراق ومنها الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة بوصفها كمجتمع للبحث وعلى وجه الخصوص أحدى معاملها المهمة الا وهو معمل إنتاج القديفة الذي يعد كعينة للبحث ، ويمكن تلخيص تلك الاستنتاجات بالنقاط الاتية : -

1. عدم ملائمة نظم الكلفة التقليدية المطبقة في بيئة الاعمال الحالية من حيث أنها لم تعد قادرة على امداد الادارة بمعلومات تساعد في اتخاذ القرارات نتيجة للتغيرات التي تشهدها هذه البيئة وابرزها المنافسة الشديدة ، ما ادى إلى ظهور تقنيات حديثة في مجال إدارة الكلفة قادرة على مواكبة هذه التغيرات .

2. تعاني نظم الكلفة التقليدية من مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من حيث أنها تقوم بتجميع تلك التكاليف في مجمع كلفة واحد ومن ثم تخصيص تلك التكاليف عن طريق موجه كلفة واحد ما يؤدي إلى تشويه ارقام الكلفة ذات العلاقة بالمنتج .

3. عدم اعتراف نظم الكلفة التقليدية وما ظهر من نظم اخرى للكلفة مثل نظام الكلفة على أساس النشاط وغيرها ، بالطاقة العاطلة وتكاليفها والتي يجري تحميلها على المنتج مما يؤدي الى عدم دقة قياس الكلفة .

4. أن تركيز تقنية محاسبة استهلاك الموارد على كمية الموارد المستهلكة بدل الانشطة ،جعلها من التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والادارية التي تتميز بدقة احتساب الكلفة ..

5. في ظل تطبيق تقنية RCA فأن اكثر ما تعتمد عليه هذه التقنية هو تحديد كمية الموارد المستهلكة من هدف الكلفة المتمثل بالمنتج او الخدمة ما ينعكس في تحديد كلفة كل منهما بشكل يكون اكثر تفصيلاً و ملائمة .

6. تقدم تقنية RCA معلومات اكثر واقعية وذلك عن طريق تحديد الطاقة العاطلة و تكاليفها وعدم تحميلها على المنتج ، مما يساعد الادارة في الاستغلال الامثل للطاقة من جهة ومن جهة اخرى تسهم مساهمة فعالة في تحديد حصة مجمعات الموارد من التكاليف .

7. امكانية الاعتماد على تقنية RCA في تحقيق رقابة فعالة من المديرين على الموارد وادارتها وذلك بالاعتماد على مبدا السبب والنتيجة في تحميل تكاليف مجمعات الموارد على الاقسام الإنتاجية.

8. تمثل تقنية RCA احدى التقنيات التي تمتاز بقابليتها على التكامل والتوافق مع تقنيات الكلفة الاخرى مثل الكلفة المستهدفة ، لكونها من التقنيات التي تتصف بالتفصيل والشمول .

9. هناك دور بارز للتكامل بين تقنيتي RCA وTC في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد وقياس الكلفة بطريقة مثلى مع امكانية الرقابة عليها واحداث التخفيض المستهدف للكلفة مما يدعم الميزة التنافسية للمعمل عينة البحث.

10. بتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة ، فأنها تعتمد في تحديدها للتخفيض المستهدف على الكلفة الحالية للمنتج والتي تحتسب بدورها بتطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد وذلك في علاقة تكاملية بين هاتين التقنيتين.

11. اثبت تطبيق تقنية RCA امكانية تخفيض في التكاليف للأقسام الإنتاجية الثلاثة (التحضيرات ، النسيج ، التكملة) التي ساهمة في إنتاج منتج القديفة بمقدار(327736797) دينار.

12. ساهمت عملية تطبيق خطوات TC واحدى ادواتها المتمثلة بالمقارنة المرجعية ، في تحقيق تخفيض في تكاليف المواد المباشرة التي تدخل في إنتاج المنتج بمقدار (4390.7) دينار والذي يمثل نسبة 51% من التخفيض المستهدف والبالغ (8558.8) دينار .

13. هناك طاقة عاطلة في كل مجمعات الموارد وبالخصوص مجمعات الافراد ، نسبتها 82% وهي نسبة مرتفعة جدا ، وسببها يعود لزيادة الايدي العاملة عما يجب أن يكون .

14. اظهرت نتائج استطلاع اراء الزبائن والمتعاملين بمنتج القديفة . أن من أسباب تدني مبيعات هذا المنتج ومن ثم تقليل الإنتاج هو عزوف الزبائن عن منتج المعمل عينة البحث نتيجة لارتفاع السعر وعدم وجود المواصفات الموجودة في المنتجات المنافسة وبالأخص المنتج التركي كالألوان والنقشات وخفة وزن القماش والتي تكون بمجملها عامل جذب واهتمام الزبائن.

15. يمتلك المعمل عينة البحث من الكفاءات الفنية الجيدة والقادرة على إنتاج منتج له القدرة على المنافسة وتحقيق الربح المستهدف اذا ما توفرت لها الظروف الملائمة مثل الدعم الحكومي والعمل بموجب متطلبات الزبون و بالنتيجة فأن نجاح المعمل اصبح مرهوناً في قدرته على استيعاب متطلبات الزبون وتصميم المنتج على وفقه .

16. عدم قيام المعمل عينة البحث بتفعيل نشاط قسم البحث والتطوير لمتابعة التطورات التي تحصل في بيئة الاعمال الحديثة والتي في ظلها يصبح المعمل موجه من الزبون.

المبحث الثاني

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات الموضحة في المبحث السابق ، يوصي الباحث بالآتي :

1- عدم اغفال الدور الذي يؤديه تطبيق تقنية RCA كإحدى التقنيات الحديثة لمحاسبة الكلفة والإدارية والذي من شأنه أن يساعد الوحدات الاقتصادية على مواكبة التطورات المستمرة في بيئة الاعمال وذلك لما تتميز به هذه التقنية من قدرة في إدارة الموارد بشكل فعال ومؤثر وذلك لاعتمادها على الطاقة الفعلية لهذه الموارد دون الطاقة النظرية .

2- اعتماد الوحدات الاقتصادية للتقنيات الادارية الحديثة كتقنية RCA يساعد في تخفيض التكاليف وانعكاس ذلك بالنتيجة على زيادة الربحية وتحقيق الميزة التنافسية .

3- على المعمل عينة البحث الاعتماد على اكثر من أساس في توزيع تكاليف الاقسام الخدمية على الاقسام الإنتاجية من اجل الحصول على ارقام كلفة اكثر ملائمة وتساعد في اتخاذ القرارات المختلفة .

4- ضرورة تطوير واقع نظام الكلفة المطبق في الوحدات الاقتصادية باعتماد التقنيات الحديثة لمحاسبة الكلفة والإدارية مع تدريب وتأهيل ملاكاتها المحاسبية على تطبيق هذه التقنيات التي تساعد على مواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال اليوم .

5- ينبغي أن يكون هنالك اهتمام لدى الوحدات الاقتصادية بالموارد المتاحة لديها لغرض استغلالها الاستغلال الامثل وتحديد مقدار ما تستهلكه الوحدة المنتجة من طاقة كل مورد من هذه الموارد فضلاً عن الاستفادة من المعلومات التي تقدمها تقنية RCA في تحديد طاقة هذه الموارد ورسم الخطط المتعلقة بها مع تقليل الاستثمارات المستقبلية ومتطلباتها بالاستفادة من الطاقة العاطلة .

6- ضرورة التمييز بين الموارد ذات الطاقة المحددة المتمثلة بالآلات والمكائن وساعات عمل العمال وما تتضمنه من طاقة عاطلة وبنسب عالية يستلزم استغلالها بشكل امثل ، و بين تلك الموارد ذات طاقة غير محددة مثل القوى المحركة والتي يتعين على الوحدات الاقتصادية تحسين استخدامها لغرض تخفيض تكاليف استهلاكها فهي موارد تكون تكاليف الاستحواذ عليها مساوية لتكاليف استهلاكها .

7- قيام المعمل عينة البحث بدعم تطبيق عملية التكامل بين تقنيتي RCA و TC لما له دور في إدارة الكلفة بتخفيضها .

8- الاهتمام بتصميم المنتج في ظل اجواء لا تبتعد عن السوق التنافسي وتلبي متطلبات الزبائن وكمحاولة للبحث عن مجالات لتخفيض التكاليف من خلال معرفة مميزات المنتجات المنافسة وعمل المقارنة مع المنتج المحلي .

9- يوصي الباحث وعن طريق المعايشة الميدانية ،بتخفيض عدد الايدي العاملة في المعمل او فتح خطوط إنتاج جديدة لاستغلال الطاقة العاطلة ، علما أن المعمل عينة البحث يمتلك من الآلات والمعدات الكافية فضلاً عن وجود ملاكات بشرية فنية تمتلك خبرة متراكمة في مجال عملها ،قادرة على إنتاج منتجات نسيجية متنوعة لها القدرة على التنافس في السوق المحلية والاجنبية حسب رأي مدير المعمل عينة البحث ومدير الإنتاج في المعمل .

10- يوصي الباحث بتخفيض كلفة القوى المحركة عن طريق عدم تشغيل المولدات الكهربائية الكبيرة في ايام توقف الإنتاج والاستعاضة عنها بالمولدات الصغيرة ذات الكلفة المنخفضة من حيث الوقود والصيانة وغيرها .

11- في عملية تدوير البوبين في مرحلة التحضيرات يمكن تحديث المكائن المختصة بهذه العملية لتدوير اكبر كمية من الغزول وبالنتيجة تقليل الوقت اللازم للبوبينة الواحدة او اجراء بعض التغيرات على البكرات التي تُدّور عليها الغزول مثل تقليل قطر البكرة بمقدار معين وزيادة سمك اللف بمقدار معين مما يزيد من وزن الغزول على البكرة الواحدة ، علما أن هذه التغيرات لا تؤثر في انسيابية حركة الغزول اثناء عملية النسيج حسب رأي الفنيين في قسم النسيج .

12- توفير عربة مخصصة لنقل الغزول والمواد الاولية الاخرى من المخازن المخصصة لها إلى قاعة العمل بدلاً من النقل اليدوي من قبل العاملين في المخازن اذ أن هذه العملية ستُسهم في تقليل كلفة النقل وزيادة سرعة تجهيز الكمية المطلوبة للإنتاج .

13- قيام المعمل بإجراء تغيرات في عملية التسدية وذلك بتبديل العاملين على هذه المكائن بعمال ذوي خبرة عالية ، فهذا له دور كبير في تخفيض الوقت اللازم لهذه العملية . من حيث أن عملية سحب الخيوط وتركيبها على مكائن السداء يمكن أنجازها من قِبَل عامل ماهر واحد يمتلك من المهارة والخبرة العالية وبالنتيجة تخفيض تكاليف العمل .

14- اعتماد مناشئ معروفة لشراء غزول اللحمة كي تعالج مشكلة تقطع خيوط اللحمة اثناء عملية النسيج مما يؤدي إلى حصول تأخير في هذه العملية .

15- البحث عن اسواق جديدة لزيادة المبيعات ومن ثم زيادة الإنتاج والاستفادة من الطاقة العاطلة في معظم موارد المعمل عينة البحث .

16- استحداث تصاميم لموديلات مختلفة تحقق رغبات الزبائن ما ينعكس بشكل ايجابي على زيادة المبيعات ومن ثم تخفيض الكلفة بزيادة حجم الإنتاج ، ومن جانب اخر الاهتمام بعملية التعبئة والتغليف للمنتج بالشكل الذي يثير اهتمام الزبائن .

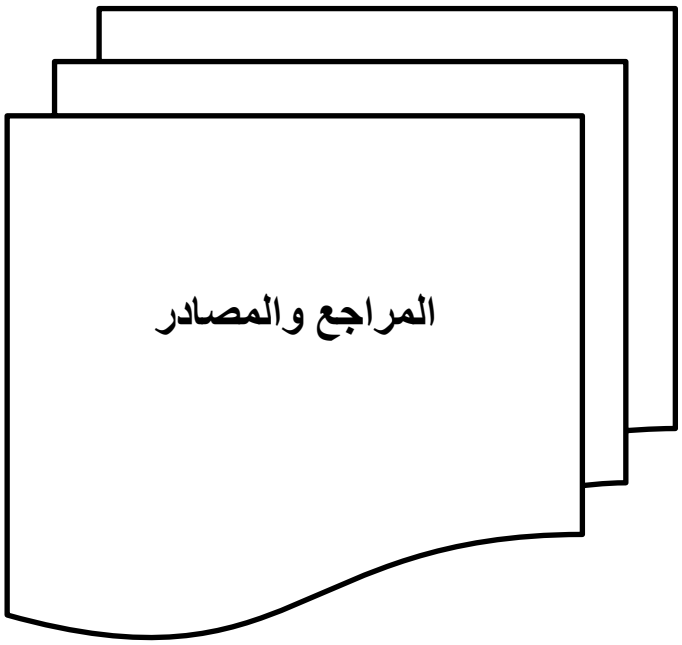
17- تحديث المكائن والآلات ذات العلاقة لتقليل كلفة الصيانة وكلفة عمل الورش الفنية ما يؤدي إلى تخفيض الكلفة . و ذلك عن طريق وضع خطة استثمارية للوحدات الصناعية لمواكبة التطور التكنلوجي في تصنيع المكائن والمعدات .

18- نشر ثقافة تخفيض الكلفة بين العاملين لتحسين ممارسة العمل وتقليل الضائع ، وتشجيع المبدعين من العاملين .

19- الاهتمام بموضوع الدعاية والاعلان لتعريف الزبائن بمنتجات المعمل ومميزاتها والبحث عن معارض لبيع المنتجات تكون ذات مواقع افضل وبالشكل الذي ينعكس في تحسين مبيعات الشركة مجتمع البحث بشكل عام والمعمل عينة البحث على وجه الخصوص .

20- تفعيل نشاط قسم البحث والتطوير وضرورة إعداد البحوث والتقارير التي من شأنها أن تُسهم في تحديد نقاط القوة ودعمها واقتراح سبل معالجة نقاط الضعف فضلاً عن تأهيل كوادر هذا القسم تأهيلاً علمياً وعملياً للقيام بمهام القسم بصورة جيدة .

21- قيام الباحثين بدراسة امكانية تطبيق تقنية التحسين المستمر لتحقيق ما تبقى من تخفيض مستهدف في التكاليف اثناء العمليات الانتاجية والاستماع الى آراء العاملين التي تسهم في عملية تخفيض التكاليف .


المراجع والمصادر

المراجع والمصادر

المراجع :

القران الكريم

المصادر العربية :

اولا- التقارير والوثائق الرسمية :

1- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة تقارير شعبة التسويق والمبيعات ذات العلاقة بمعمل القديفة لسنة 2017 .

2- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة \ النظام الداخلي لسنة 2015 .

3- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة \ كشوفات الكلفة لعام 2017 .

4- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة تقارير شعبة التخطيط ذات العلاقة بمعمل القديفة .

5- الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة كشف توزيع الاستخدامات على المراقبات لسنة 2017 .

ثانيا – الكتب :

1. المسعودي ،حيدر علي جراد ،(2010)" إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا " ،دار اليازوري ،عمان –الاردن

ثالثا – البحوث والدوريات :

1. الدبس ، محمد هيثم ، (2015) ، " امكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السورية " بحث منشور، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ،سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 37 ،العدد (3).

2. سرور ،منال جبار ، و علي ،ميعاد حميد. (2017) " دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الامثل للطاقة " .كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الواحد والخمسون .

3. الصغير ،محمد السيد محمد ،(2011) " اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة " كلية التجارة –جامعة سوهاج .

4. علي ، وليد أحمد محمد ، (2013) ، " اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع " بحث منشور ،كلية التجارة ،جامعة بني سويف المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات العربية ، العدد الاول ،ص249 – ص298 .

5. غنيمي ،سامي محمد احمد ،(2014) ،"مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية –دراسة تحليلية " بحث منشور ،مجلة البحوث التجارية ،كلية التجارة – جامعة الزقازيق ، العدد الاول يناير 2014 .

6. الكومي ،أمجاد محمد (2007) "اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية "المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد الاول – العدد الاول ص 170- 288 جامعة عين شمس .

7. يوسف ، زينب جبار ، (2013) ،" اثر استخدام منحنى التعلم في إدارة تخفيض التكاليف " (دراسة حالة) ، مجلة التقني ،المجلد 26 ، العدد 4 ،ص 198 -221 ، هيئة التعليم التقني.

رابعا – الرسائل والأطاريح

1. ابو رغيف ،اسماعيل عباس منهل ابو الهيل ،(2012) ،"استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كاطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات " اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .

2. ابو عوده ، علي عدنان ابو عوده ،(2010) ، "أهمية استخدام منهج الكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزه .

3. بخيت ،ابراهيم محمد حامد ، (2018) " محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الاداء البيئي للمنشآت الصناعية " رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، السودان .

4. ثابت ، آلاء وضاح محمود ، (2010) "تخفيض التكاليف بأسلوب إعادة هندسة العمليات الانتاجية بالتطبيق على الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي (ش . م) مختلطة في محافظة نينوى " رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل .

5. الحسين ،محمد خالد عبد الله ،(2016) "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية " (دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة) ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا –كلية الدراسات التجارية .

6. الخالدي ، كرار عبد الاله عريعر الخالدي ،(2010) ، "تقنية الكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية " رسالة ماجستير في المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد جامعة الكوفة دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة .

7. الدبس ،محمد هيثم . (2014) "نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت TDABC كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة – دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد – جامعة دمشق .

8. الدنف ،محمد عمر محمد ،(2013)،"تطوير انظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد " (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى قسم المحاسبة ،كلية التجارة ،جامعة طنطا .

9. راجخان ،ميساء محمود محمد ، (2002) ." دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات " ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة قسم المحاسبة .

10. الربيعي ،ميعاد حميد علي ،(2016)"محاسبة استهلاك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الامثل للطاقة " اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

11. الشمري ، فايز هلال عبد الله . (2008) ،" دور تقنيات إدارة الكلفة في تخطيط التكاليف وتخفيضها " (دراسة ميدانية) ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد .

12. صاحب ،دنيا جاسم ، (2016) " استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية " دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة – جامعة المنصورة .

13. عبد الله ،خالد محمد احمد ، (2014)،"التكامل بين اسلوبي الكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط كأداتين لأداره التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء ،دراسة حالة ، الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة " اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا .

14. عزيز ،برزين شيخ محمد، (2006) " استخدام هندسة القيمة واعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف " اطروحة دكتوراه غير منشورة –جامعة صلاح الدين \ اربيل .

15. عطيوي ، راضية . (2008) ، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الحاج الخضر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير –الجزائر .

16. علي ، ادريس الصديق عثمان ،(2017)، "تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على اساس الانشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية " دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في السودان ، اطروحة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا .

17. الكواز ،صلاح مهدي جواد ، (2016) " دور التكامل بين تقنيتي التكلفة على اساس الوظائف الموجهة بالوقت ونشر وظيفة الجودة في تحقيق القيمة المضافة للزبون " دراسة تطبيقية ، اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية ،بغداد .

18. المبيضين ، هبة عبد الحافظ ، (2017) " دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين إدارة الكلفة في البنوك التجارية الاردنية " رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الاسراء ،كلية الاعمال –قسم المحاسبة عمان – الاردن .

19. محمد ، مكي صالح السماني ،(2016)، "محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادارة الكلفة في القطاع المصرفي السوداني ،دراسة ميدانية على البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية " ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا .

20. الموسوي ،عباس نوار، (2007) ،" تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وانعكاسهما في استراتيجيات التنافس للوحدات الاقتصادية " اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .

21. الموسوي ،عدنان هاشم عيسى ،(2010) ،" هندسة القيمة والكلفة المستهدفة وأثرهما في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية " دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مقدمة الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ،بغداد .

Foreign References

First : Books

1. Atkinson , A. A. , Banker , R . D . , Kaplan , R . S. and, Young , S . M . (2010), "Management Accounting ".3rd ed , Saddle River :N J: prentice Hall INC .

2. Berk. Joseph. (2010)" Cost Reduction and Optimization for Manufacturing and Industrial Companies " John Wiley Sons ,Inc . Hoboken, New Jersey .

3. Berry, Leonard Eugene ,(2006) "Management Accounting Demystified "McGraW - Hill

4. Blocher ,Edward J. , Stout ,David E. and Cokins ,Gary . (2010) "Cost Accounting A Strategic Emphasis "5th Edetion ,McGrow –Hill /Irwin ,NewYork .

5. Bragg ,Steven M. ,(2010) , " Cost Reduction Analysis Tools and Strategies " . John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

6. Burns , John , Quinn ,M ,Warren , L. ,(2013), " Managerial Accounting " 1 st Edition , The Mc Graw- Hill, Higher Eduction .

7. Crosson ,Susan .and , Needles ,Belverd E . , (2008) , "Managerial Accounting " 8th Edition , Copyright by Houghton Mifflin Company.

8. Datar ; Srikant M . & Rajan , Madhav V . (2018) " Horngren's cost Accounting A managerial Emphasis " 16th EDITION ;PEARSON

9. David ,Fred R . &David ,Forest R. (2017) , " Strategic Management A competitive Advantage Approach , concepts and cases ".16th Edition ,Global edetion ,. Pearson Education Limited .

10. Drury ,Colin,(2012) "Management and Cost Accounting " 8th edition ,printed in china by RR Donnelley .

11. Edmondes ,Thomas P. , Tsay , Bor –Yi. And , Oids ,Phllip R. , (2008) ," Fundamental Managerial Concepts " 4th Edition , McGraw – Hill , Irwin ,NewYork .

12. Farr ,John Vail . (2011)," Systems Life Cycle Costing Economic Analysis, Estimation, and Management " by Taylor & Francis Group, LLC .

13. Garrison ,Ray H . , Noreen , Eric W . , Brewer , Peter C . (2010)"Managerial Accounting " 13th ed . Mc Graw –Hill USA .

14. Guan ,Liming .,Hansen ,Don R. , and Mowen, Maryanne , M . (2009) ,"Cost Management" 6th Edition , South- Western Cengage learning .

15. Hansen , Don R . , Mowen , Maryanine M . (2007) , "Managerial Accounting " 8th Edition , Thomson –Sowth – Westren .

16. Hilton, Ronad w., Maher, Michael w.&Setto, Fran K H.,(2000)."Cost Management For Business Decision",5thEd,Mc Graw-Hill, Inc.

17. Hodgetts, Richard M.,(2008),"Measures of Quality and High performance", amacom publication.

18. Horngren ;Charles T . Datar ; Srikant M . Rajan ,Madhav V .(2012) "cost Accounting A managerial Emphasis " 14th EDITION ; prentice Hall NEW Jersey .

19. Institute of Management and Administration (IOMA) ,(2006), "cost reduction and control best practices: the best ways for a financial manager to save money ", John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

20- Kaplan,R.,Atkinson,A.,(2016),"**Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution"**, 10th ed., Pearson Education, Inc., Upp.er Saddle River, New Jersey, USA.

21. Warren ,Carl S. , Reeve , James M. , Duchac , Jonathan E .(2009) " Managerial Accounting Concepts and Principles " 10th Edition , South – Western .

22.Wild ,John J. & Shaw , Ken W. (2010) "Managerial Accounting " McGraw-Will Irwin .

Second: Periodicals

1. Abbas ,Karim Mamdouh Abbas , (2015) , "Viabilityof Some Applied Cost Systems In Manufacturing ,Firms: Egypt's Case ",Modern University For Technology And Information (Mti), Cairo, Egypt ,Scientific Papers Series Management, Economic Engineering In Agriculture And Rural Development ,Vol. 15, Issue 1.

2. Ahmed ,Syed Ajaz .; Moosa , Mehboob . (2011) " Application Of Resource Consumption Accounting (Rca) In An Educational Institute ". Pakistan Business Review January ,Pa. 755 -775.

3. Al-Qady ,Mostafa .& El- Helbawy ,Said .(2016), " Integrating Target Costing And Resource Consumption Accounting " Copyright Of Journal Of Applied Management Accounting Research Is The Property Of Institute Of Certified Management Accountants Inc. Vol .14.No.1 , Pa.28-45 .

4. Alta Via Consulting ,Llc. (2011)"A Practical Introduction To Resource Consumption Accounting "Sap University Alliance .United States .Www.Altavia.Com.

5. Ansari ,S. ,Bell, J. And Senson , D. (2009): Strategies For Training In Target Costing "Cost Management Abi/ Inform Global ,Pp. 18- 26.

6. Anton ,Van Der Merwe ,And David E. Keys , Anton;Keys, (2002) " The Case For Resource Consumption Accounting " Strategic Finance; Apr . 83, 10; Pro Quest Central Pg. 30.

7. Baharudin , Norhafiza . And Jusoh , Ruzita , (2015) :"Target Cost Management (Tcm): A Case Study Of An Automotive Company " Procedia –Social And Behavioral Sciences 172 Pp. 525-535.

8. Balakrishnan ,Ramji . Labro ,Eva . And Sivaramakrishnan , K. , (2012), " Product Costs As Decision Aids: An Analysis Of Alternative Approaches (Part 2) " , Accounting Horizons Vol .26 , No . 1 ,American Accounting Association Dol : 10 . 2308 / Acch . 10197 .

9. Barfield ,J . , (2001) , "Cost Accounting Traditions And Innovation " ,Thomson Learning Co. (Ohaio) , Pp .15 -17.

10. Bengu,H.(2010): "The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices " The Journal Of Faculty Of Economics And Administrative Sciences ,Vol.15,No.1 ,Pp.213-233.

11. Cengiz,Emre , And Ersoy ,Ayten ,(2010) , "A Literature Review Of Target Costing In Ssci And Sci & Sci – Expanded Indezes " Journal Of Yasar University 3131-3154، .

12. Ellram , L . , (2002) ,"Supply Managements Involvement In The Target Costing Process " European Journal Of Purchasing And Supply Management .Vol . 8 Issue 4 . Pp. 235 – 245.

13. Elmaci ,Orthan . (2014), " A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting In Enterprise Performance Management " International Journal Of Organizational Leadership , Industrial Management Institute ,3 ,Pa. 19.

14. Elshahat ,Mohamed Fathy , (2016) ," Resource Consumption Accounting (Rca): The Challenges And Application Obstacles In The Egyptian Automotive Industry " Journal Of Accounting And Auditing , Vol . 4 N0. 2 December.

15. Feil Patrick ,Yook Kenu-Hyo ,Kim Ii-Woon , (2004) ,"Japanese Target Costing .A Historical Perspective" International Of Strategic Cost Management /Spring , 10-19 .

16. Ghafaeer N. ,Rakman A., Mazahrih B., (2014) "The Impact Of Target Cost Method To Strengthen The Competitiveness Of Industrial Companies " , International Journal Of Business And Social Science . P. (250).

17. Grasso ,Lawrence P. (2005) , "Are Abc And Rca Accounting Systems Compatible With Lean Management ?" (2005), Management Accounting Quarterly ,Fall 2005 ,Vol. 7 ,No.1.

18. Hergeth ,H . (2002), " Target Costing In The Textile Companies " Journal Of Textile And App. Arel , Technology and Management .

19. Howell Robert A.(1994), " Implementing Target Costing " By Institute Of Management Accountants Of Canada ، 1-31.

20. Idowu ; Adeniyi Segun ,(2014), " Impact Of Target Costing On Competitive Advantage In The Manufacturing Industry: A Study Of Selected Manufacturing Firms In Nigeria " International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences Vol. 4, No.3, July 2014, Pp. 97–108.

21. Jinkens ,Robert .& Yallapragada ,Rammohan R .(2010), "Cost Accounting In Auto Manufacturing Companies In Germany And United States " International Business & Economics Research Journal – March Vol .9 Number 3.

22. Juhmani ;Omar I.H. (2010) , " Adoption And Benefits Of Target Costing In Bahraini Manufacturing Companies " : Journal Of Academy Of Business And Economics Publisher . Jan, Source Volume: 10 Source Issue: 1

23. Kee ,Robert & Matherly ,Michele , (2006), " Decision Control Of Products Developed Using Target Costing "Advances In Management Accounting . Volume 15 , 267 – 292 By Elsevir Ltd.

24. Lynn , Benjamin , & Simon ,Todd,(2003), "A Planning And Control Model Based On Rca Principles " Cost Management ,Vol. 17 ,No. 4 (July / August),Pp.20-27 .

25. Melo,R .S .S .De , And Granja ,A .D .(2017) ,"Guidelines For Target Costing Adoption In The Development Of Products For The Residential Real Estate Market " Ambiente Construido , Porto Alegre,V. 17, N. 3, P. 153 -165 ,Jul .

26. Okutmus , Ercument ,(2015) ," Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory ", Department of Tourism Management, Alanya Faculty of Business, Akdeniz University, Turkey . International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences , Vol. 5, No.1, January, Pp. 46–57 .

27. Qin ,Shenghua .,Yan ,Dong . (2011) ," The Application Of Resource Consumption Accounting In Cost Management Of Manufacturing Engineering Project " Advanced Materials Research Issn: 1662-8985, Vol. 323 .

28. Rahimi , Mahmoud , Sheybani , Zahra , Sheybani , Ehsan , And Fazeh Abed , (2014) , "Resource Consumption Accounting: A New Approach To Management Accounting ", Management And Administrative Sciences Review ,Volume: 3, Issue: 4 (Special Issue), Pages: 532-539 .

29. Sharafoddin,Samaneh Sharafoddin,(2016)"The Utilization Of Target Costing And Its Implementation Method In Iran" Department Of Accounting ,Islamic Azad University , Damghan Branch ,Damghan Iran , Procardia Economics And Finance . p.123-127 .

30. Tsai,You,Chang,Y.,(2004)," Function Based Cost Estimation Integrating Quality Function Deployment To Support System Design " , Int J Adv Manuf Technol , Original Article, London.

31. Tse ,Michael S .C.& Gong,Maleen,(2009), Article " Recognition Of Idle Resources In Time –Driven Activity-Based Costing And Resources Consumption Accounting Models ",Melbourne, Australia , Monash University ,Jamar,Vol.7 .No. 2.

32. Webber ,Sally . ,And Clinton , Douglas . (2004) , "Resource Consumption Accounting Applied : The Clopay Case " Management Accounting Qurterly Fall 2004 , Vol. 6 no.1 .

33. Yijuan ,Liu . Ting ,Wang.(2017), " Management Accounting Tools And Application Cases -- Resource Consumption Accounting Method And Application ", Advances In Social Science, Education And Humanities Research, Volume 121 , 3rd International Conference On Humanities And Social Science Research ,Pp. 408-414 .

Third: Thesis and Dissertations

1. kwah, d. (2008): "target costing in swedish firms – fiction, fad or fact? an empirical study of some swedish firms", master thesis number 2004:24 gbs gothenburg university .

2. lossveld ,stijn : (2003) ,"characteristics of target costing as a cost management tool " universiteit gent faculteit economie en bedrijfskunde .

3. muia ,timothy,(2012)," a comparative study of target costing methods", master thesis, in the department of mechanical and industrial engineering ,at concordia , university , montreal , quebec ,canada .

4. slater ,michael,(2010)," target costing as a strategic cost management tool in the south african motor industry" magister thesis , in cost and management accounting at the nelson mandela metropolitan university .

Fourth :others &internet

1. Aksu, Ibrahim . "Resource Consumption Accounting : A sample Application " NWSA- social sciences . October 2013 http: // dx . doi . org/10 .12739 .

2. Anderson ; Shannon W .(2006), "Managing costs and cost structure throughout the value chain: Research on strategic cost Management "5 October .Handbook of management Accounting Research . Vol 2 Oxford :Elsevier swa @rice .edu .

3. Dekkre ,Henri .; Smidt , Peter .(2003), " A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms " Int. J. Production Economics 293–305 , www. Science direct .com .

4. Demmer , N. Klingbeil , F. Klocker , M . Putz , R . Schmitt, T . Vollmer , (2018) , "Target – oriented Analysis of Resource Consumption in Manufacturing Process Chains "15th Global conference on Sustainable Manufacturing ,2018 , Germany ,WWW. Science direct Com .

5. Hematfar ; Mahmud .Sanati- Arasteh ;Alireza .Nooryan ;Saeid ."The steps of Implementing Target costing " http : // ssrn . com / abstract = 1455184.

6. HENRI، Jean- Francois. Wouters ;Marc,(2017) " Coexistence of Mangement Control Practices and Successful Product Innovation ", Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference 16jun https : // ssrn . com / abstract =2896110 .

7. Jariri,F. & Zegordi,H.,(2008)," Quality Function Deployment , Value Engineering and Target Costing , an Integrated Framework in Design Cost Management : A Mathematical Programming Approach", WWW.SID.ir**.**

8. Pierce, Allen . (2014)," Cost Reduction as an Element of Business Strategy "https :// DCA partners . com/ white papers , 2014.

9. Polejewski ;Shirley A .(2009), "Resource consumption Accounting " https:// blog . cengage. Com/…/ summer .

10. Strupeit ,Lars . " An innovation system perspective on the drivers of soft cost reduction for photovoltaic deployment: The case of Germany

" , Renewable and Sustainable Energy Reviews , journal homepage: www.elsevier.com/locate/rser . http : // dx. Doi . org /10 . 1016 /j . rser. 2017 . 04 .

11. T. P. Ghosh ;(2013) , " Advanced Management Accounting Board of Studies" . The institute of Charterd Accountants of INDIA Final Course study material paper 5 , Website : www .lcai .org .

12. Terdpaopong ; Kanitsorn .&Visedun Nimnual ,(2013), " TARGET COSTING IMPLEMENTATION IN THAILAND" Asia-Pacific come / abstract =2428063 . Management Accounting Association (APMAA) 2013 Annual Conference November 1-4, 2013 .http : // ssrn .

Abstract

The Target Costing and Resource consumption Accounting Techniques are regarded as the most important modern Techniques in the field of cost Accounting and management ,which its Complementarity the economic units can to achieve cost management objectives by reducing them and By exploiting the best exploitation resources, And the important data they provide to help management make decisions that are convenient to the modern business environment, By focusing RCA techniques on the equinity of resources used in production , and traceability the costs of service departments supporting the productive departments, While the application of T C techniques to reduction the cost of the product during all stages of its life cycle.

Thus, the present research aims to study The integrative relationship between the two techniques above through application In one of manufactories of the General Company for Textile Industries in Hilla , It is a Al-kadivh factory As a sample for research, The researcher adopted to achieve the objective of the research on the data obtained from the records of the factory and the field Cohabitation for the application of these techniques. The research was reached to any conclusions, perhaps the most important of which confirms that the Al-kadivh factory suffers from non-application the techniques of TC and RCA, which can be achieved by achieving the goal of reducing costs and optimal utilization of resources, Therefore, the most important recommendations of the research emphasize the need attention to the application of the above techniques to their role in achieving this goal.

Republic of Iraq

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Karbala University
Economic and Administration College
Accounting Department

Integrating Target Costing Techniques with Resource Consumption Accounting and its Impact on Cost Reduction

(Applied Study in the public Company for Textile Industries in Hilla)

A Thesis Submitted to
The Council of the College of Administration and Economics – Karbala University ,as Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of Master of Science in Accounting

By

Basim Abdul-Hassan Abood ALkassab

Supervised by

Prof. Dr. Salah Mahdi Jawad Al-Kawaz

1440 A.H. **2019 A.D.**