



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة/الدراسات العليا

ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات

أطروحة مقدمة إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء

كجزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة

من الباحثة

سجى ناجح كريم

بإشراف

أ.د صلاح مهدي جواد الكواز

2023م

كربلاء المقدسة

1444هـ

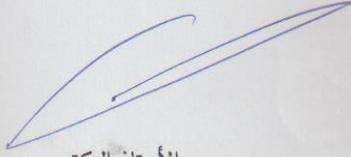
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



اللَّهُ نُورُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ مِثْلُ نُورِهِ كَمِشْكَاةٍ
فِيهَا مِصْبَاحٌ الْمِصْبَاحُ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةُ كَأَنَّهَا
كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ
صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

﴿ اقرار المشرف ﴾

أشهد بأن الأطروحة الموسومة بـ (إدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتمهين المستمر لتعزيز حوكمة الشركاء / دراسة تطبيقية)، والتي أعدها الطالبة (سجى ناجح كريم) قد جرى إعدادها تحت إشرافي في قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء ، وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.



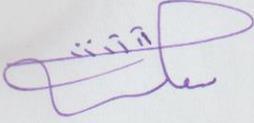
الأستاذ الدكتور

صلاح مهدي جواد الكواز

التاريخ : ١٦ / ٥ / 2023

﴿ توصية رئيس قسم المحاسبة ﴾

بناءً على إقرار السيد المشرف أشرح هذه الأطروحة للمناقشة.



الأستاذ الدكتور

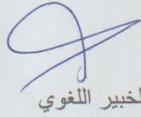
أسعد محمد علي وهاب العواد

رئيس قسم المحاسبة

التاريخ : ١٦ / ٥ / 2023

{ اقرار المقوم اللغوي }

أشهد أن الأطروحة الموسومة بـ **(ادارة الكلفة بتطبيق تقنيي محاسبة استهلاك الموارد
والتمسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات)** ، قد تمت مراجعتها وتصحيحها من الناحية اللغوية،
وأصبحت خالية من الاخطاء وسليمة من ناحية التعبيرات اللغوية.



الخبير اللغوي

م.د محمد هادي عبد الكاظم

٢٠٢٣ / ١٨ / ١٨

{ اقرار المقوم العلمي }

أشهد أن الأطروحة الموسومة بـ **(ادارة الكلفة بتطبيق تقنيي محاسبة استهلاك الموارد
والتمسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات / دراسة تطبيقية)** والتي أعدتها الطالبة (سجى
ناجح كريم) قد جرى تقويمها علمياً بإشرافي واجد انها صالحة للمناقشة .

المقوم العلمي

أ.د

٢٠٢٣ / /

(اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا)

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على اطروحة الدكتوراه / قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد /

جامعة كربلاء للطالبة (سجى ناجح كريم) الموسومة بـ **ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة**

استهلاك الموارد والتحسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات / دراسة تطبيقية (ارشح

هذه الاطروحة للمناقشة.

أ.د.

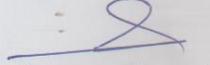
معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

{ اقرار لجنة المناقشة }

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا أطلعنا على أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ (**إدارة الكلفة بتطبيق تقني محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات / دراسة تطبيقية**) والمقدمة من الطالبة (سجي ناجح كريم) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها ، ووجدنا إنها جديرة بالقبول لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة وبتقدير (.)


ا.م.د امل محمد سلمان

عضواً


ا.م.د جاسم عيدان برك

عضواً


أ.د اسعد محمد علي عواد

رئيساً


ا.د صلاح مهدي الكواز

عضواً ومشرفاً


ا.م.د ميعاد حميد علي

عضواً


ا.م.د اسماعيل عباس منهل

عضواً

مصادقة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء على إقرار لجنة المناقشة .

الأستاذ الدكتور / محمد حسين كاظم الجبوري

عميد كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

٢٠٢ / /

الإمام

الى من ابصرتُ لهما طريق حياتي ...
واسنمديت منهما قوتي واعتزازي ...
الى الكفاح الذي لا ينوقف ...
الى ينبوع العطاء المثلثاني ...
والذي الحيطان

الباحثة

شكر وعرنان

الحمد لله والصلاة والسلام على نبينا نبي الرحمة محمد بن عبد الله وعلى آل بيته الطيبين الطاهرين ومن وآله ، وبعد :

يطيب لي ويشرفني ان اتقدم بجزيل الشكر ووافر الامتنان لكل من كان لي عوناً وسنداً لإكمال هذا الجهد المتواضع واطهار هذه الاطروحة بشكلها الحالي، فاتوجه بالشكر الجزيل لأستاذي العزيز الدكتور (صلاح مهدي جواد الكواز) لموافقته على الاشراف على هذه الاطروحة و لما قدمت من ارشادات وتوجيهات علمية وملاحظات قيمة أثرت الاطروحة عبر دعمه وتشجيعه المتواصل في مدة مراحل الكتابة، فجزاه الله خير الجزاء ووفقه لخدمة المسيرة العلمية.

كما أتوجه بخالص الشكر والامتنان لرئاسة جامعة كربلاء متمثلة بالاستاذ الدكتور (باسم خليل السعيد) ، ولعمادة كلية الادارة والاقتصاد متمثلة بالاستاذ الدكتور (محمد حسين كاظم الجبوري)، كما يقتضي واجب العرفان والوفاء تقديم وافر الشكر والامتنان للسيد رئيس قسم المحاسبة الاستاذ الدكتور (اسعد محمد علي وهاب العواد)

كما والشكر الجزيل لأساتذتي الأفاضل في قسم المحاسبة ومنهم (أ.د اسعد محمد علي وهاب العواد، أ.د صلاح مهدي الكواز، أ.د حيدر علي المسعودي، أ.د طلال محمد الجبوري، ا.م.د. جاسم البراك، ا.م.د علي عبد الحسن الفتلاوي) لما قدموه لطلبتهم من مادة علمية وقيم أخلاقية فضلاً عن تذليل الصعوبات التي تواجههم أثناء مدة الدراسة وكتابة البحث.

وأتوجه بجميل الشكر والثناء لرئيس لجنة المناقشة واعضائها الموقرين الذين تفضلوا بقبول مناقشة الأطروحة، كما أنّ آراءهم وملاحظاتهم ستكون محلّ اعتراز الباحثة التي من شأنها زيادة القيمة العلمية للبحث.

كما يدعوني واجب العرفان بالجميل ان اتقدم بالشكر الى موظفي الشركة العامة للصناعات النسيجية / معمل قديفة بابل لما قدموه لي من مساعدة وعون في انجاز هذه الاطروحة وتعاونهم اللامحدود في تسهيل مهمة البحث.

والشكر والامتنان موصول أيضاً إلى المقوم اللغوي والمقوم العلمي لإسهامهم جميعاً في تقويم الأطروحة لغوياً وعلمياً، كما اتوجه بالشكر الجزيل إلى موظفي قسم الدراسات العليا ومكتبة الكلية لحسن تعاملهم معنا طوال مدة الدراسة. والشكر والامتنان الى اخوتي وأخواتي وكل من ساندني في مسيرتي العلمية وإلى كافة زملاء الدراسة في برنامج الدكتوراه في قسم المحاسبة جزاهم الله خير الجزاء وفقهم لكل خير .وأخيرا التمس العذر لمن فاتني ذكرهم وأقدم لهم الشكر الجزيل والامتنان وتمنيتي للجميع بالتوفيق .

المستخلص

يهدف البحث الى بيان كل من تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر كتقنيات كلفوية معاصرة تهدف الى التغلب على المشاكل التي تتعرض لها نظم المحاسبة التقليدية, وايضاً تسليط الضوء على الجانب المعرفي لهاتين التقنيتين وبيان ودورهما في تعزيز حوكمة الشركات ولفت نظر الوحدة الاقتصادية عينة البحث الى اهمية وضرورة تطبيق هاتين التقنيتين وما يترتب على هذا التطبيق من دور كبير في تحقيق الرقابة على موارد هذه الوحدة بالشكل الذي يساعد على إدارة كلفة منتجاتها, وكذلك بيان الدور الذي تمارسه حوكمة الشركات بإجراءاتها المختلفة في ادارة كلفة المنتج بتخفيضه والمحافظة على جودته وبالنتيجة دعم الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية عينة البحث. وذلك عن طريق التطبيق في معمل قديفة بابل وهو احد معالم الشركة العامة للصناعات النسيجية, ولغرض تطبيق خطوات تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر وفق منهجية عمل فقد استخدمت الباحثة أدوات البحث اللازمة ومنها تطبيق الخطوات المتسلسلة لكل من محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر بالاعتماد على البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق المقابلات الشخصية مع موظفي الشركة و المعاشية والزيارات الميدانية للمعمل عينة البحث ومن واقع سجلات الشركة. وقد توصلت الباحثة الى عدد من الاستنتاجات لعل اهمها ما يؤكد على ان ارتفاع كلفة منتج القديفة في معمل قديفة بابل عينة البحث كان بسبب وجود طاقة عاطلة تتمثل بالموارد غير المستغلة والتي تحمل على تكاليف المنتج مع عدم وجود ملامح لتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر واللتين بتطبيقهما يمكن تحقيق هدف ادارة الكلفة بالاستغلال الكفوء للموارد بالشكل الذي يساعد في تعزيز حوكمة الشركات.

ثبت المحتويات

| رقم الصفحة | الموضوع |
|------------|--|
| | الاية القرآنية |
| | اقرار المشرف |
| | اقرار الخبير اللغوي |
| | اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا |
| | اقرار لجنة المناقشة |
| أ | الاهداء |
| ب | شكر وعرفان |
| ت | المستخلص |
| ث-ج | ثبت المحتويات |
| ح-ج | ثبت الجداول |
| خ | ثبت الاشكال |
| د-ذ | ثبت المختصرات |
| 2-1 | المقدمة |
| 17-3 | الفصل الأول :ابحاث سابقة و منهجية البحث |
| 14-3 | المبحث الأول : ابحاث سابقة |
| 17-15 | المبحث الثاني : منهجية البحث |
| 96-18 | الفصل الثاني : المرتكزات والمفاهيم النظرية لتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر ودورها في إدارة الكلفة لتعزيز حوكمة الشركات |
| 34-18 | المبحث الأول : ادارة الكلفة : المفهوم،الاهمية , والتقنيات |
| 52-35 | المبحث الثاني : المرتكزات المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد |
| 69-53 | المبحث الثالث : المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر |
| 96-70 | المبحث الرابع : المرتكزات المعرفية لحوكمة الشركات وتعزيزها بإدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر |
| 145-97 | الفصل الثالث : تعزيز حوكمة الشركات بإدارة الكلفة في ظل تطبيق تقنيتي RCA و CI في معمل قديفة بابل |
| 111-97 | المبحث الأول : وصف مجتمع وعينة البحث |
| 129-112 | المبحث الثاني : تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث |

| | |
|---------|--|
| 145-130 | المبحث الثالث : تطبيق تقنية التحسين المستمر كإطار متكامل مع تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز حوكمة الشركات في المعمل عينة البحث |
| 150-146 | الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات |
| 148-146 | المبحث الأول : الاستنتاجات |
| 150-149 | المبحث الثاني :التوصيات |
| 166-151 | المراجع والمصادر |

ثبت الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|------------|--|------------|
| 24 | الاختلاف بين إدارة الكلفة التقليدية والمعاصرة | .1 |
| 56 | مقارنة بين المدخل الياباني والمدخل الامريكي | .2 |
| 58 | مقارنة بين التحسين المستمر والابداع | .3 |
| 105 | الطاقات الإنتاجية لمنتجات المعمل لعام 2019-2021 (وحدة القياس / متر) | .4 |
| 111 | كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وسعر بيعه مع معدل صرف المواد لعام 2021 | .5 |
| 112 | الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث لعام 2021 | .6 |
| 114-113 | تفاصيل الاستخدامات المتعلقة بكلفة الموارد ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث لعام 2021 | .7 |
| 114 | حصر الموارد في مجمعات موارد متجانسة في معمل قديفة بابل | .8 |
| 115 | التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمع مورد الافراد | .9 |
| 116-115 | التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمع مورد المواد المستهلكة | .10 |

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|------------|--|------------|
| 116 | التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمع مورد الصيانة والقوى المحركة | .11 |
| 116 | التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمع مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | .12 |
| 121-120 | الطاقة النظرية والعملية ومعدلات التحميل لسنة 2021 | .13 |
| 124-123 | مسببات الموارد التي تستهلكها الأنشطة في معمل قديفة بابل لعام 2021 | .14 |
| 127-125 | توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة | .15 |
| 127 | التكاليف المخصصة لمنتج القديفة لعام 2021 | .16 |
| 128 | تكاليف الطاقة العاطلة لمجمعات الموارد | .17 |
| 130 | اسعار بيع قماش القديفة للمنتجات المنافسة لمنتج المعمل عينة البحث | .18 |
| 133 | مقارنة بين معدلات الصرف للمواد المستعملة في انتاج قماش القديفة للمعمل والمنتج المنافس التركي | .19 |
| 134 | تخفيض كلفة الاجزاء المكونة لمنتج قماش القديفة من المواد الداخلة في الانتاج للمعمل | .20 |
| 137 | تخفيض كلفة العمل المباشر ذات الصلة بإنتاج قماش القديفة | .21 |
| 139-138 | تخفيض المصروفات الاخرى ذات الصلة بدعم العملية الانتاجية لقماش القديفة | .22 |
| 142 | التخفيض في كلفة قماش القديفة لبعض عناصر الكلفة الصناعية (بالدينار) | .23 |

ثبت الاشكال

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|---------------|---|--------------|
| 17 | انموذج البحث | 1. |
| 18 | ادارة الكلفة : المفهوم | 2. |
| 21 | أهداف إدارة الكلفة مقابل عوامل التغيير في القرن العشرين | 3. |
| 22 | اهداف ادارة الكلفة مقابل قوى التغير في القرن الحادي والعشرين | 4. |
| 39 | فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد | 5. |
| 42 | مبدأ العمل في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد | 6. |
| 44 | مفاهيم الطاقة والعلاقة بينها | 7. |
| 51 | خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد | 8. |
| 57 | المداخل المتعددة للتحسين المستمر | 9. |
| 62 | خطوات تطبيق دورة PDCA للتحسين المستمر | 10. |
| 73 | جوانب الخلل لدى الشركات | 11. |
| 76 | مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للحاكمة المؤسسية | 12. |
| 77 | ركائز حوكمة الشركات | 13. |
| 83 | دور المحاسبة الادارية في تعزيز حوكمة الشركات | 14. |
| 85 | الهيكل العام للتكامل بين ادوات او تقنيات ادارة الكلفة وحوكمة الشركات | 15. |
| 91 | الخطوات الرئيسية لتطبيق منهجية ادارة الكلفة في ظل تقنيتي (RCA) و (CI) وانعكاسها في تعزيز نجاح تطبيق إجراءات الحوكمة | 16. |
| 101 | الهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات النسيجية | 17. |
| 108 | المراحل الاساسية لتصنيع قماش القديفة | 18. |

ثبت المختصرات

| مختصر المصطلح | المصطلح باللغة الاجنبية | المصطلح باللغة العربية |
|------------------|--|--------------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing | الكلفة على اساس النشاط |
| ABM | Activity-based management | الادارة على اساس النشاط |
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountants | المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين |
| CI | Continuous Improvement | التحسين المستمر |
| CG | Corporate Governance | حوكمة الشركات |
| CAMI | Consortium of Advanced Management International | اتحاد الإدارة الدولي المتقدم |
| GAAP | Generally accepted accounting principles | المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً |
| GPK | Grenzplankostenrechnung | محاسبة التكاليف الالمانى |
| IMA | Institute of Management Accountants | معهد المحاسبين الإداريين |
| JIT | Just In Time Production | الانتاج في الوقت المحدد |
| OECD | Organization of Economic Corporation and Development | منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية |
| PAIB | Professional Accountants in Business | المحاسبون المهنيون في الأعمال |
| RCA | Resources Consumption Accounting | محاسبة استهلاك الموارد |

| مختصر المصطلح | المصطلح باللغة الاجنبية | المصطلح باللغة العربية |
|------------------|--------------------------------------|---|
| SMA | Strategic management accounting | المحاسبة الادارية الاستراتيجية |
| TC | Target cost | الكلفة المستهدفة |
| TD-ABC | Time Driven – Activity Based Costing | الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت |
| 5FS | 5 Focus Steps | خطوات التركيز الخمسة |

المقدمة Introduction

تشهد بيئة الاعمال المعاصرة تطورات هائلة ابرزها المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية والتقدم التكنولوجي، اذ تعمل الوحدات الاقتصادية في بيئة ديناميكية معقدة تتأثر بعدد من العوامل الاجتماعية والتكنولوجية والاقتصادية والسياسية التي مما لا شك فيه انها تؤدي الى إحداث تغيير دائم وجوهري في بيئة الاعمال، فضلا عن اكتساب حوكمة الشركات أهمية كبيرة وقد ازدادت هذه الأهمية عندما عدت الحوكمة كتوجه عالمي يحكم الرقابة على إدارة الوحدات الاقتصادية للحد من إساءة استعمال سلطتها من ناحية الهدر الذي يحصل في مواردها المختلفة، لذلك كان لا بد من وضع إجراءات تضمن إدارة هذه الوحدات بشكل سليم وأحد أوجه تلك الإجراءات هو تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة بالطريقة التي تبقى الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال التنافسية وتحقيق النجاح فيها وذلك بتحقيق رضا الزبون والقدرة على إدارة كلفة منتجاتها بتخفيضها مع المحافظة على جودة تلك المنتجات والتخلي عن النظم المحاسبية التقليدية لتزايد الانتقادات الموجهة لها من حيث عدم قدرتها على مواكبة التطورات في بيئة الاعمال. ومن التقنيات المعاصرة للمحاسبة الادارية التي تستجيب للتطورات اعلاه المقارنة المرجعية ، بطاقة الاداء المتوازن ، محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ، نشر وظيفة الجودة ، التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر وغيرها من التقنيات المعاصرة التي من شأنها ان تلبي المتطلبات التي فرضتها بيئة الاعمال الحديثة .

وتعد تقنيتا محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر من بين التقنيات المهمة للمحاسبة الادارية التي ثبت تفوقها في تحقيق هدف ادارة الكلفة بتخفيضها ، المحافظة على الجودة ، تقليل وقت الاستجابة لطلب الزبون ، والاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الرقابة عليها بالشكل الذي يساعد في تعزيز حوكمة الشركات.

تقوم محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على مبدأ تخصيص الكلفة على اساس ما أستهلك من موارد وليس على اساس كميات الموارد الملتزم بها وانعكاس ذلك بالنتيجة في تخفيض كلفة المنتج فضلا عن دور التقنية في تحديد الطاقة العاطلة وما يشكله هذا من دور فعال في دعم عملية التخطيط واتخاذ القرارات على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي ، كما ان تحديد الطاقة العاطلة بتطبيق التقنية أعلاه قد لا يكون كاف دون العمل على إدارتها بمعالجتها وذلك باجراء تعديلات تتناسب مع تحقيق الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة ، ولعل عملية المعالجة لهذا النوع من الطاقة تستلزم تطبيق تقنية التحسين المستمر التي تحقق الرقابة والتحكم في العمليات بالشكل الذي يعمل على تقليل التلف والهدر والضياع في الموارد وتخفيض وقت دوران المنتج والفحص المستمر للأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض تقليلها او التخلص منها.

وعليه فان مشكلة البحث تتمحور حول نقطة اساسية هي ان معظم الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال العراقية ومنها معمل قديفة بابل الذي يعد احد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية التابع لوزارة الصناعة والمعادن العراقية تواجه تحديات كبيرة نتيجة عدم وجود ملامح لتطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة وابرزها محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لأهميتهما في تعزيز حوكمة الشركات والاستمرار في تطبيق نظم التكاليف التقليدية فضلا عن المنافسة الشديدة من قبل المنتجات المستوردة.

واعتماداً على المشكلة اعلاه تحاول الباحثة التحقق من فرضية البحث الرئيسية والتي مفادها " ان تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في الوحدة الاقتصادية عينة البحث يؤدي الى توفير المعلومات اللازمة والمناسبة التي تساهم في ادارة الكلفة بصورة أكثر كفاءة وفاعلية وبالشكل الذي يفضي الى تعزيز حوكمة الشركات".

الفصل الأول

أبحاث سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول

أبحاث سابقة

المبحث الثاني

منهجية البحث

المبحث الاول

ابحاث سابقة

يهدف تسليط الضوء على ما جاء في الأدبيات المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع من أبحاث وبقصد تقييم مدى الافادة منها في إعداد البحث الحالي ومن ثم تحديد موقع البحث الحالي بين هذه الابحاث، فإنه سيتم عرض الابحاث التي امكن للباحثة الاطلاع عليها والتي تناولت هذا الموضوع، عربياً أولاً واجنبياً ثانياً على وفق تسلسلها الزمني وذلك ضمن اربعة محاور، الاول خاص بالابحاث ذات العلاقة بتقنية المحاسبة عن استهلاك الموارد والثاني خاص بتقنية التحسين المستمر، والثالث يتناول حوكمة الشركات اما الرابع يتناول مناقشة الابحاث السابقة وتحديد ما يميز البحث الحالي عن هذه الابحاث .

1.1.1 ابحاث ذات العلاقة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد

أولاً: بحوث عربية

1. بحث (القصاب 2019) التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد واثره في تخفيض التكاليف (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة / معمل الفديفة)

هدف البحث إلى تقديم نقاش معرفي لبعض التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة الاستراتيجية والمتمثلة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد، والكلفة المستهدفة وايضاً بيان أثر التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد وأهميته في تخفيض الكلفة كما هدف الى التعرف على الطبيعة المنهجية التي يبنى على أساسها التكامل بين تقنيتي الكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد، وبيان أهمية تطبيق أداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية) كأحدى أدوات تقنية الكلفة المستهدفة التي تدعم التكامل بين التقنيتين آنفاً.

وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث 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 . وأن تركيز تقنية محاسبة استهلاك الموارد على كمية الموارد المستهلكة بدل الانشطة، جعلها من التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والإدارية التي تتميز بدقة احتساب الكلفة، وفي ظل تطبيق تقنية RCA فإن أكثر 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 أكثر تفصيلاً و ملائمة .

2. بحث (شكر ، 2021) استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية " بحث ميداني "

هدف البحث الي التعرف على مدى تطبيق أبعاد محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، وإدارة تكاليف سلسلة التوريد البيئية - ومدى تأثيرهم على عمليات المصادر الخارجية (BPO) في الشركات الصناعية، وذلك من خلال بناء واقتراح إطار محاسبي يساعد في تحقيق العديد من المزايا الكبيرة والهامة لتي يحققها هذا التكامل في تقديم معلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات الإدارية لخفض تكاليف المنتجات تمهيداً إلى المستويات التنافسية، وشمل مجتمع البحث الإدارة العليا (المدير العام ورؤساء الأقسام والعاملين في قسم الجودة، والمتوسطة باعتبارهم الفئة المنوط بها البحث)، وقد تم تحديد حجم العينة في حدود 170 شركة، وقد تم توزيع 120 استمارة عليهم. وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي إن تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في التخطيط الفعال للموارد، فضال عن دعمه لفلسفة التوجه نحو إرضاء العملاء، كما يتكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومدخل كلفة المواصفات في تحليل خطوات تحديد كلفة مواصفات المنتج وخصائص المنتج وتحديد مجتمعات الموارد ومسبباتها والعلاقات التشابكية. وايضاً يتكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة في توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة للأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتدفقات القيمة.

3. بحث (الغبان والغبان 2022) تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما بين نظم التكاليف

التقليدية وتقنيات ادارة التكلفة المعاصرة في قياس تكلفة المنتجات - رؤية تصورية

تشهد بيئة الاعمال المعاصرة دعوات متزايدة لاجراء تعديلات على نظام التكاليف التقليدي، و التوجه نحو اعتماد تقنيات ادارة الكلفة لتوفير المعلومات المالية وغير المالية الملائمة للادارات العليا والتشغيلية، ومنها تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) موضوع البحث، وذلك لدعم عملية صناعة و اتخاذ القرار، تحسين جودة مخرجات محاسبة التكاليف. فضلاً عن ذلك جمع منهجين لتقدير التكاليف، الاول قائم على أسس محاسبة الكلفة على أساس النشاط (ABC)، الثاني على طريقة أسس محاسبة التكاليف الالمانية (GPK) وبذلك هدف البحث الى تقديم رؤية تصورية لمحاسبة استهلاك الموارد، بعد النظر اليها كتقنية محاسبية لادارة الكلفة، تعمل على الاستغلال الامثل للموارد وتوظيف الطاقة العاطلة للمساهمة بخفض كلفة المنتجات وتعزيز التنافسية بين الوحدات، فضلاً عن شرح مفاهيمها ومكوناتها ومميزاتها ومحددات تطبيقها. وتجلت

نتائج البحث في حاجة وحدات الأعمال العراقية عامة والصناعية خاصة لتقنية تشدد على السببية بين الموارد ونواتجها، بقصد دعم الادارات مالياً. و تتطلب (RCA) معاينة القيم التنظيمية السائدة بالوحدة لتجنب مقاومة التغيير نحو ادخال تقنيات حديثة في العمل، ويعزى ذلك لنقص المعرفة بأسس و قواعد وسياسات التقنيات الجديدة، و الخوف من الفشل بتطبيق تقنيات ادارة الكلفة. ويوصي البحث باعتماد الرؤية التصورية المقترحة للتقنية في الوحدات العراقية، لمعرفة مجالات مجمعات الموارد المتجانسة التي ستوضح العلاقات التشابكية بينها، و بيان مدى إستفادة كل مورد من الآخر بشكل مباشر، بغية معرفة مسار تدفق تكاليف الطاقة و الوصول الى موضوع القياس التكاليفي بمقدار الموارد المستعملة.

ثانياً: بحوث اجنبية

1. (Ozyapici & Tanis,2017) Comparison of Cost Determination of both Resources Consumption Accounting and Time Driven Activity Based Costing Systems in a Healthcare Setting.

مقارنة تحديد التكلفة بواسطة كل من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تقديم خدمة الرعاية الصحية.

كان الهدف من هذا البحث هو استكشاف الاختلافات بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وأنظمة التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تحديد تكاليف خدمات إعداد الرعاية الصحية. حيث تم إجراء دراسة حالة لحساب تكاليف وحدة جراحات المرارة المفتوحة والجراحة بالمنظار باستخدام TDABC و RCA، وكانت النتائج ان نظام RCA يخصص تكلفة أعلى لكل من جراحات المرارة المفتوحة والجراحة بالمنظار من TDABC. التكلفة الإجمالية للسعة غير المستخدمة في نظام TDABC هي أيضاً ضعف تلك الموجودة في RCA. على عكس TDABC ، يحسب RCA التكاليف المنخفضة لساعات غير المستخدمة ولكن التكاليف المرتفعة للمنتجات أو الخدمات في بيئة الرعاية الصحية حيث تشكل التكاليف الثابتة نسبة عالية من إجمالي التكاليف.

لا توجد دراسة تقارن كلاً من TDABC و RCA بناءً على بيئة رعاية صحية في العالم الحقيقي. وبالتالي ، فإن الدراسة الحالية تملأ هذه الفجوة في الأدبيات وهي فريدة من نوعها بمعنى أنها أول دراسة حالة تقارن TDABC و RCA لعمليات المرارة المفتوحة والجراحة بالمنظار في بيئة الرعاية الصحية. وتقدم هذه الدراسة العديد من النتائج المثيرة للاهتمام للمديرين والباحثين في محاسبة التكاليف. وبالتالي ، فإنه سيساهم في انتشار دراسات تحليل السبب الجذري في أماكن الرعاية الصحية. كما أنه سيساعد منفذي TDABC على مراجعة البيانات

المتعلقة بتكلفة السعة غير المستخدمة. بالإضافة إلى ذلك من خلال فصل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة ، ستساعد الورقة المديرين على إنشاء نظام مدمج (مدمج) يمكنه تحسين القرارات قصيرة وطويلة الأجل.

2. (Çopuroğlua, Korkmazb 2018) ",Development of resource consumption accounting and application in the enterprise

تطوير محاسبة استهلاك الموارد وتطبيقها في المؤسسة

هدف البحث الى شرح محاسبة استهلاك الموارد كنظام محاسبة إداري جديد وديناميكي وشامل ومتكامل بالكامل يتكون من مزيج من نظام الكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة التكاليف الألماني. في هذا البحث، تم شرح ومقارنة سبب ظهور محاسبة استهلاك الموارد وتطورها وعناصرها وتشغيلها مع نظام المحاسبة الألماني ونظام المحاسبة القائم على النشاط. وايضاً شرح المبادئ الأساسية لنظام محاسبة استهلاك الموارد، وفحص عناصره، وإظهار كيفية عمله وتوفير أساس للأبحاث المستقبلية. في هذا السياق، تم تنفيذ محاسبة استهلاك الموارد في شركة Nefis Bulgur وتم إنشاء مجموعات المصادر قبل نقل تكاليف الموارد إلى مجموعات الأنشطة وفقاً لطريقة محاسبة استهلاك الموارد. بعد ذلك، يتم توزيع التكاليف التي تم جمعها في مجموعات الموارد على مجموعات الأنشطة ومن هناك إلى المنتجات. ومن اهم النتائج التي توصل اليها البحث، تم الحصول على معلومات موثوقة تكشف عن كفاءة محاسبة استهلاك الموارد وتسمح للمديرين باتخاذ قرارات قصيرة وطويلة الأجل.

3. (Yang، 2021) " Contrastive Analysis of Cost Accounting Innovation and Resource Consumption Accounting in the New Period based on Information Technology

" التحليل المتباين لابتكار محاسبة التكاليف ومحاسبة استهلاك الموارد في الفترة الجديدة بناءً على تقنية المعلومات

هدف البحث الى الجمع بين محاسبة استهلاك الموارد وتطوير محاسبة التكاليف المستقبلية للمؤسسات الكيميائية للفحم للمساعدة في تكامل محاسبة استهلاك الموارد والصناعات الكيماوية للفحم، وتحسين فعالية الكلفة، وإدارة التكاليف الاستراتيجية والمعلومات تكنولوجيا شركات الفحم الكيماوية، وتعزيز النوايا الحسنة للشركات وتعزيز القدرة التنافسية للشركات. وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي ان الشركات لا تحتاج إلى بناء مجموعة جديدة من نظام محاسبة التكاليف عند تنفيذ خوارزمية كلفة محاسبة استهلاك الموارد. إنهم يحتاجون فقط إلى تحسين مستوى المحاسبة المحوسبة على أساس محاسبة التكاليف التقليدية لتوفير الضمان الفني لتنفيذ هذه الطريقة. لا تعمل هذه الطريقة على تبسيط خطوات الحساب فحسب، بل تجعل نتائج

الحساب أكثر دقة أيضاً. لذلك فإن أكبر ميزة لها هي أنها يمكن أن تلبي جميع مستويات الاحتياجات قصيرة الأجل.

2.1.1 ابحاث ذات العلاقة بتقنية التحسين المستمر

أولاً: بحوث عربية

1. بحث (شحاذة واخرون، 2019) استعمال تقنية التحسين المستمر Kaizen في إدارة

تكاليف الشركات الصناعية العراقية / بحث ميداني في شركة نسيج الحلة

هدف البحث الى تسليط الضوء على بعض الأساليب الحديثة في حقل المحاسبة الإدارية التي تتماشى مع التغيرات الحاسمة في بيئة الاعمال الحالية وهي تقنية التحسين المستمر والتي تركز على خفض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج. اذ تهدف تقنية التحسين المستمر إلى تحسين عملية الإنتاج من أجل ضمان منتج يلبي أو يتجاوز متطلبات العملاء من حيث الجودة، حيث أن أنظمة إدارة الكلفة التقليدية غير كافية في توفير المعلومات اللازمة. اما اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي ان كلفة التحسين المستمر هي تقنية مكافحة جداً لخفض التكاليف كما ان استعمال بعض من ادوات الكلفة الاستراتيجية يسهم في عملية ادارة تكاليف المعمل عينة البحث وان التحول الى النظم الالكترونية المحاسبية يساعد المؤسسات في سرعة تبادل المعلومات المالية وغير المالية.

2. بحث (الجول واخرون، 2020) أسلوب التحسين المستمر كأداة استراتيجية فعالة للحصول

علي ميزة تنافسية

هدف البحث الى تسليط الضوء على تقنية التحسين المستمر كإحدى الاستراتيجيات المعاصرة والتي تعتبر استراتيجية فعالة لمواكبة التطورات التي تحدث في بيئة الاعمال اليوم وتوضيح مدى امكانية الاستفادة منها من قبل المنظمات سواء الخدمية منها او الصناعية، وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي ان نجاح المؤسسات في تحقيق اهدافها يعتمد على تحسين مستوى خدماتها فجميع مقدمي المنتجات او الخدمات يسعون للتركيز على جودتها وذلك تلبيةً لاحتياجات طالبيها وتحقيق الميزة التنافسية، ونجد ان التحسين المستمر يمثل وثبة استراتيجية كبيرة . فان التحسين المستمر يكون بإضافات صغيرة وتعديلات جزئية للاستجابة الافضل لحاجات السوق والزبائن مما يساهم في تحقيق وتحسين الميزة التنافسية.

3. (بحث دهيرب 2022) اهمية تقنياتي التحسين المستمر(كايزن) والكلفة المستهدفة

لقياس وتعزيز دعم اسعار المنتج الوطني (بحث ميداني في شركة اسمنت المثنى)

هدف البحث الى تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة باستعمال تقنية التحسين المستمر (كايزن) ومجالات استخدامها في شركة اسمنت المثنى وينبثق من الهدف الرئيسي اهداف فرعية متمثلة بالوصول الى الكلفة المستهدفة عن طريق معرفة اسعار السلع المنافسة باستعمال تقنية التحسين المستمر (كايزن) لغرض ترشيد كلفة المنتج والمحافظة على الجودة المطلوبة. وبهذا فقد انبثقت مشكلة البحث في عدم قدرة الشركات الوطنية في دخول مجال المنافسة الفاعلة مع الشركات الاخرى العاملة في نفس القطاع الاقتصادي وذلك بسبب ارتفاع كلف منتجاتها الامر الذي ادى الى بيع المنتج باسعار اقل من كلفته وعدم قدرة الشركات من تحقيق الارباح ومن ثم صعوبة امكانية التنافس في السوق مع المنتجات الاجنبية.

واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المصادر والمراجع ذات العلاقة بادبيات الموضوع للاستفادة منها في اثراء الجانب النظري وايضاً اعتمد على المنهج الاستقرائي عن طريق تطبيق الجانب التحليلي التطبيقي حيث تم الحصول على البيانات المالية عن طريق الحسابات المالية وتقارير الانتاج وتقارير الجودة والمقابلات الشخصية. وخلص البحث الى انه بإمكان تطبيق الشركة عينة البحث والشركات الوطنية الاخرى لهذه التقنيتين وان استخدام ونجاح هاتين التقنيتين يحتاج الى دعم الادارة العليا.

ثانياً : بحوث اجنبية

1. (Khan, al., et., 2018) Impact of Continuous Improvement on Organization Performance Insight from Pakistan: An Empirical Study

تأثير التحسين المستمر على المنظمة نظرة على الأداء من باكستان: دراسة تجريبية

هدف البحث الى بيان ان التحسين المستمر هو محاولة منظمة لاكتشاف وتطبيق طرق جديدة لأداء العمل من أجل إجراء تحسينات على العملية من خلال جلب الابتكارات خطوة بخطوة إلى العمل ويمكن أن يكون ذلك ممكناً عن طريق إشراك الموظفين من أعلى إلى أسفل لتقديم أفكار جديدة إلى مكان العمل. تم اختيار عينة من 40 شركة من أربعة قطاعات (المنسوجات ، والرياضة ، والأدوات الجراحية) لجمع المعلومات من خلال مقابلة متعمقة مع المديرين. تظهر النتيجة أنه من خلال جلب الابتكار إلى مكان العمل ، فإنه سيؤدي الى زيادة الكفاءة وتقليل العيوب ويقود الشركة إلى تحسين جودة المنتج كما يمكن للشركات الحصول على ميزة تنافسية

من خلال دمج التحسين المستمر في تطوير منتجاتها وتصنيعها وإشراك الموظفين وعمليات الجودة.

2. (Byung،Cha 2020) A Case Study on The Development of Quality Cost Management System and Continuous Improvement in The Forging Industry

دراسة حالة عن تطوير نظام إدارة كلفة الجودة والتحسين المستمر في صناعة الحدادة هدف البحث الى دراسة تطوير نظام ادارة كلفة الجودة والتحسين المستمر في صناعة المواد حيث ان صناعة المواد هي صناعة بنية تحتية مهمة تستخدم تقنية المعالجة من أجل إنتاج الأجزاء المطبقة على المنتج النهائي وتحديد جودة المنتج النهائي. حل هذا البحث خصائص شركات التزوير ووجد أنه تم تعيين ثلاث خصائص لصناعة الحدادة، وهي قائمة على الطلب، ومرتفعة حول الميدان، وكلفة الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجية كمجموعة من كلفة الجودة. تم اختيار ما مجموعه ثمانية مهام جودة من خلال تطبيق نظام إدارة كلفة الجودة وعملية التحسين المستمر للجودة المطورة لشركة تزوير كبيرة الحجم، وأثبت نشاط التحسين فعاليته في تقليل تكاليف الجودة بنسبة 63.3% مقارنة بالعام السابق. يساعد البحث على إقامة الشركات في وضع استراتيجية لإدارة الجودة من خلال إدارة وتحليل تكاليف الجودة بشكل منهجي.

3. (Rashmi, 2021) continuous improvement In Just-in-time (JIT) Manufacturing, a systematic review of the literature

التحسين المستمر للإنتاج في الوقت المناسب (JIT)، مراجعة منهجية للأدبيات هدف البحث الى التعرف على نهج كايزن العام والعناصر المطلوبة لتنفيذه بنجاح. وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي ان JIT (الانتاج في الوقت المحدد) هو نهج إدارة ياباني تم تبنيه في العديد من شركات التصنيع اليابانية منذ أوائل السبعينات وان كايزن هي إدارة منهجية تستخدم أدوات إدارة التغيير الفريدة التي تركز على تحسين الأداء المستمر. CI هي ثقافة التحسين المستمر التي تهدف إلى القضاء على الهدر عبر أنظمة وأنشطة المؤسسة. وبعد إجراء مسح شامل للأدبيات كان من الواضح أن معظم المؤلفين أشاروا إلى ضرورة وجود قنوات اتصال وتدريب وتعليم ممتازة من أجل اعتماد CI الناجح في الصناعات. حقق جميع الباحثين في التغيير، وإعداد الموظفين والفريق، والالتزام بالتغيير. دعت إحدى الدراسات بشكل مبتكر إلى استخدام أدوات إدارة التغيير.

3.1.1 ابحاث ذات العلاقة بحوكمة الشركات

اولا: بحوث عربية

1. بحث (حمادي وجلاخ, 2020) اساليب المحاسبة الإدارية كألية لدعم تنفيذ حوكمة

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

هدف البحث الى ايجاد سبل لتفعيل الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية بالاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية وتحديد مدى تأثيرها على مستوى الحوكمة, وبالتالي لجأ الباحثان إلى الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بالبحث الميداني وذلك بالاعتماد على استمارات استقصاء تم إعدادها على ضوء ما توصلت اليه الابحاث السابقة من نتائج وبناء على مقاييس مستخدمة في هذه الابحاث وقد شملت الاستبانة أربعة محاور، المحور الأول خصص لمعرفة خصائص عينة البحث أما المحور الثاني فقد خصص لمعرفة واقع تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، أما المحور الثالث فقد خصص لمعرفة واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، في حين خصص المحور الرابع لوصف واقع الحوكمة، وقد تم تصميم استمارات الاستبيان بالشكل المناسب لأهداف وفرضيات البحث، حيث تم تحليل 98 استمارة استبيان لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي إثبات وجود علاقة إيجابية بين تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومستوى فعالية الحوكمة، وبذلك فقد أوصت بضرورة تكيف هذه الأساليب حسب الخط الإنتاجي الذي تحتويه المؤسسة والبحث عن الأسلوب المناسب له.

2. بحث (الغري، 2022) التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لتدعيم

تطبيق حوكمة الشركات

هدف البحث إلى تدعيم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل الذي يعمل على فرض الرقابة الفاعلة على موارد الوحدة الاقتصادية والاستغلال الكفوء لها عن طريق تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود وفق إطار متكامل في أحد معامل شركة أور العامة وهو معمل القابلات والاسلاك الكهربائية باعتبارهما من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في مجال محاسبة التكاليف والادارية، وان تكامل هاتين التقنيتين من شأنه أن يؤدي إلى تدعيم حوكمة الشركة من ناحية تحقيق هدف الاستغلال الكفؤ للموارد وتحقيق الرقابة عليها. ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث بدراسة الحالة للمعمل عينة البحث وذلك بالاعتماد على بيانات الوحدة الاقتصادية عن طريق المقابلات الشخصية مع موظفي الشركة والزيارات الميدانية لغرض تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وتقنية نظرية القيود وفق إطار متكامل. وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أن التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود

يسهم في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الرقابة عليها وانعكاس ذلك بالنتيجة في انخفاض التكاليف فضلاً عن توفير المعلومات الشاملة والمتكاملة عن الموارد التي تسهم في زيادة فاعلية تطبيق التقنيتين اعلاه. وفي ضوء هذه الاستنتاجات تم اقتراح مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على إجراء التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وتقنية نظرية القيود بهدف ترشيد موارد الوحدة الاقتصادية عينة البحث وتحقيق الرقابة عليها فضلاً عن التخطيط لها وبالشكل الذي يساعد في تدعيم ممارسات الحوكمة .

3. بحث (بركة 2022) دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات بحث تطبيقي في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

هدف البحث الى معرفة موضوع الحوكمة من جوانبه المختلفة ودراسة العوامل التي من الممكن ان تزيد من فعالية حوكمة الشركات حيث تم دراسة مجموعة من هذه الاساليب والتعرف على طبيعة تاثير كل اسلوب على حدة واي هذه الاساليب الاكثر تاثيراً وخاصة تلك الاساليب التي تطبقها الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة , وايضاً معرفة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. واستخدم الباحث الاسلوب التحليلي في اجراء البحث لكونه من اكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والانسانية للتوصل الى نتائج منطقية اعتماداً على المصادر الثانوية والتي ابرزها الكتب والدراسات العربية والاجنبية التي تشتمل على موضوع الدراسة, كما استخدم الباحث استبانته تم تصميمها خصيصاً لهذا الغرض وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وقد تم تحليلها باستخدام SPSS لاجراء الاختبارات الاحصائية اللازمة, وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات منها ان تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية يساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات بنسبة 76.5%.

ثانياً : بحوث اجنبية

1. (Setianingtyas,et.al:2017).Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure

حوكمة الشركات و الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

هدف البحث الى دراسة تأثير آلية حوكمة الشركات في مستوى الإفصاح عن محاسبة الإدارة الاستراتيجية للشركة. حيث فحص البحث بشكل تجريبي تأثير آلية حوكمة الشركات على الافصاح عن المحاسبة الادارية الاستراتيجية SMA للشركات الصناعية في إندونيسيا. وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج وهي ان آلية حوكمة الشركات التي تم قياسها من خلال

حجم مجلس الإدارة لها تأثير إيجابي كبير على الإفصاح عن محاسبة الإدارة الاستراتيجية للشركات الصناعية في إندونيسيا، كما ان نسبة استقلالية المجلس ليس لها تأثير ولكن ملكية الإدارة لها تأثير سلبي على الإفصاح عن المحاسبة الادارية الاستراتيجية SMA للشركات الصناعية في إندونيسيا.

2. (Honghui,2017) The effect of Corporate Governance on performance of firms listed in NAIROBI Securities Exchange

تأثير حوكمة الشركات على أداء الشركات المدرجة في بورصة نيروبي للأوراق المالية

أجرى الباحثون العديد من الأبحاث حول مفهوم حوكمة الشركات وهناك إجماع على أنها تساهم في الكفاءة والنمو الاقتصادي للشركات والدول. تعتبر حوكمة الشركات الطريقة الأكثر فاعلية للإشراف على عمليات الشركة والتأكد من أن الهدف الرئيسي للشركة هو زيادة ثروة المساهمين إلى أقصى حد، يمكن أيضًا استخدام حوكمة الشركات للحد من سوء السلوك من قبل المنظمات وإنفاذ السياسات والقرارات التي تهدف إلى تأمين حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين. كان هدف الدراسة هو تحديد تأثير حوكمة الشركات على أداء الشركات المدرجة في قائمة NSE. تم تحليل البيانات التي تم جمعها من المديرين وكبار المديرين في الشركات باستخدام التكرارات ، والوسائل ، والنسب المئوية وSD ثم تم تقديمها باستخدام الأرقام والجداول. أثبتت الدراسة أن المجالس الأصغر تعمل على تحسين أداء الشركة على الرغم من أن المجالس الأكبر تتمتع بمهارة أكبر في توفير الموارد. ومع ذلك لاحظت الدراسة أن مجلس الإدارة الأكبر يجب أن يعالج المزيد من النزاعات بين أعضاء مجلس الإدارة ، وبالتالي يواجه تحديات في التوصل إلى توافق في الآراء. كما أثبتت الدراسة أن مجالس إدارة الشركات المدرجة في NSE متنوعة من حيث الجنس وأن تعيين أعضاء مجلس الإدارة يعتبر مزيجًا من المهارات المطلوبة في الإشراف على المنظمة مثل التعليم والخبرة الصناعية. أثبتت الدراسة أيضًا أن مجالس إدارة الشركات المدرجة في NSE مستقلة لأنها تمنح مدراء غير تنفيذيين أكثر من المديرين التنفيذيين وبالتالي تضيف قيمة للشركات نظرًا لارتباطها بالشركات. علاوة على ذلك ، وجدت الدراسة أن وجود لجان مستقلة وعدد اجتماعات مجلس الإدارة التي تعقد سنويًا يعزز الأداء المالي للمنظمة المدرجة في NSE. وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين حوكمة الشركات وأداء الشركات المدرجة في قائمة NSE. تمثل حوكمة الشركات 52.3% من أداء الشركات المدرجة في قائمة NSE. تقترح هذه الدراسة أنه يجب على المساهمين تعزيز تنوع مجلس الإدارة ، وتعزيز استقلالية لجان التدقيق وزيادة تواتر اجتماعات مجلس الإدارة حيث يترجم ذلك إلى

تحسين أداء الشركة. كما أوصت الدراسة بضرورة أن يحافظ مساهمو الشركات المدرجة على عدد المديرين المستقلين لأن هذا يسمح لهم باتخاذ قرارات مناسبة وغير انحيازية.

3. (Abdullah, Tursoy, 2022) The Effect of Corporate Governance on Financial Performance: Evidence From a Shareholder-Oriented System

هدف البحث الى دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وأداء الشركات، حيث تناول هذا البحث تأثير حوكمة الشركات (CG) على أداء الشركات في القطاعات غير المالية المدرجة في بورصة فرانكفورت للأوراق المالية في ألمانيا خلال الفترة 2002-2018. تحقيقاً لهذه الغاية، قام الباحثين بقياس أداء الشركة على أساس البيانات المحاسبية، باستخدام ROA و ROE. وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث هي أن خصائص لجنة التدقيق ومجلس الإدارة لها آثار هامة على الأداء المالي للشركة، في حين أن تأثير ازدواجية الرئيس التنفيذي ليست ذات دلالة إحصائية. كما يمكن أن يؤدي حجم مجلس الإدارة الكبير إلى مشكلة اتخاذ القرار المؤجل من قبل أعضاء مجلس الإدارة في نظام CG الألماني الذي يتحكم فيه من الداخل. علاوة على ذلك، تبين أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام 2005 كان له تأثير إيجابي على أداء الشركة. يمكن أن تثير هذه النتائج اهتماماً كبيراً بالمدراء والمساهمين، على وجه التحديد عندما يعطون الأولوية للأداء المالي لشركاتهم.

4.1.1 مناقشة الأبحاث السابقة وما يميز البحث الحالي عن هذه الأبحاث

أوجه التشابه والاختلاف بين البحث الحالي والأبحاث السابقة:

يتشابه البحث الحالي مع الأبحاث السابقة بالآتي:

1. يتشابه البحث الحالي مع بعض الدراسات السابقة في استخدام التقنيات الإدارية الحديثة في الوحدات الاقتصادية وبيان دورها في إدارة الكلفة.
2. يتشابه البحث الحالي مع بعض الأبحاث السابقة فيما يتعلق ببيان دور وأهمية تقنية محاسبة استهلاك الموارد في الرقابة على الموارد و إدارة الطاقة العاطلة واستغلالها بصورة كفؤة
3. يتشابه البحث الحالي مع بعض الأبحاث السابقة فيما يتعلق ببيان دور وأهمية تقنية التحسين المستمر في الرقابة على الموارد و إدارة الطاقة العاطلة واستغلالها بصورة كفؤة
4. استخدام تطبيق التقنيات الإدارية الحديثة وتقييم اثرها من جهات نظر مختلفة على الوحدة الاقتصادية.
5. يتشابه البحث الحالي مع بعض الأبحاث السابقة في استخدام التقنيات الإدارية الحديثة في الوحدات الاقتصادية وبيان دورها في تعزيز حوكمة الشركات.

يختلف البحث الحالي عن الابحاث السابقة في الاتي:

1. تناولت بعض الابحاث دراسة تقنيات المحاسبة الادارية المعاصرة ولكنها لم تعمل على تطبيق كل من تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر وفق منهجية عمل متكاملة كما لم تتطرق الى تأثير هذا التطبيق في الوحدة الاقتصادية.
2. يتناول البحث الحالي دراسة وتقييم تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لتعزيز الحوكمة في الشركات الصناعية وحسب علم الباحثة فان الابحاث السابقة لم تدرس العلاقة من ناحية تطبيق هاتين التقنيتين وحوكمة الشركات.
3. لم تحاول اي من الابحاث السابقة ادارة الكلفة من خلال تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر وبالشكل الذي يدعم من تطبيق حوكمة الشركات عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد .
4. تعرضت بعض الابحاث الى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد مع بعض التقنيات الحديثة لبيان اثرها في تعزيز الميزة التنافسية او الكفاءة الانتاجية للوحدة الاقتصادية .

المبحث الثاني

منهجية البحث

يعرض المبحث الحالي منهجية البحث عبر تقسيمها الى الفقرات الآتية :

1.2.1 أهمية البحث :

تتطلب أهمية هذا البحث من أهمية دراسة حوكمة الشركات والتعرف على أهم إجراءاتها الكفيلة بتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد عن طريق فرض الرقابة عليها خاصة من ناحية إدارة كلفة المنتجات وتعزيز هذا بتطبيق التقنيات المعاصرة للمحاسبة الادارية واهمها في هذا الخصوص محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر مع محاولة اعطاء منهجية عمل لتطبيق هاتين التقنيتين في احد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة وهو معمل قديفة بابل، اذ ان نظم المحاسبة التقليدية أصبحت عديمة الجدوى بل ولا ترقى الى المستوى الذي يُعتمد عليه في توفير معلومات تمكّن تلك الوحدات الاقتصادية من تحقيق النجاح في تطبيق إجراءات الحوكمة وما تنعكس اثارها في تحقيق الرقابة على كلفها وادارتها .

3.2.1 اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان كل من تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر كتقنيات كفوية معاصرة تهدف الى التغلب على المشاكل التي تتعرض لها نظم المحاسبة التقليدية.
2. تسليط الضوء على الجانب المعرفي لبعض التقنيات المعاصرة في ادارة الكلفة والمتمثلة بتقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر ودورها في تعزيز حوكمة الشركات ولفت نظر الوحدة الاقتصادية عينة البحث الى اهمية وضرورة تطبيق هاتين التقنيتين وما يترتب على هذا التطبيق من دور كبير في تحقيق الرقابة على موارد هذه الوحدة بالشكل الذي يساعد على إدارة كلفة منتجاتها.
3. بيان الدور الذي تمارسه ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في تعزيز حوكمة الشركات بإجراءاتها المختلفة.

3.2.1 مشكلة البحث

ان ما تشهده بيئة الاعمال اليوم من ثورة حقيقية تتمثل بتسارع التطورات فيها وذلك على صعيد الاساليب التكنولوجية الحديثة سواء في مجال الانتاج او تقديم الخدمات قد حتم على الوحدات الاقتصادية التفكير في إعادة النظر في نظم المحاسبة التقليدية لعدم قدرة هذه النظم على تقديم معلومات من شأنها ان تساعد تلك الوحدات ومنها العراقية على وجه الخصوص على

مسايرة تلك التطورات فيما لو ارادت الاستمرار في ظروف تلك البيئة وبالأخص من ناحية ادره كلفها وذلك بتفعيل إجراءات الرقابة عليها والحد من حصول هدر في مواردها . وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. هل يساعد تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في التغلب على المشاكل التي تتعرض لها نظم محاسبة الكلفة التقليدية المطبقة في معمل قديفة بابل ؟.
2. هل ان تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يفضي الى ادارة الكلفة في معمل قديفة بابل.
3. هل يساعد تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في تعزيز إجراءات الحوكمة في معمل قديفة بابل ؟

4.2.1 فرضية البحث :

يستند البحث الى الفرضيات الآتية :

1. ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يؤدي الى التغلب على المشاكل التي تتعرض لها نظم المحاسبة التقليدية المطبقة.
2. يؤدي تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر الى ادارة الكلفة.
3. تمكين تعزيز اجراءات الحوكمة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر.

5.2.1 مجتمع وعينة البحث

تم استهداف القطاع الصناعي العراقي متمثلاً بالوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية المختصة بإنتاج مختلف الاقمشة النسيجية كمجتمع للبحث, وذلك لأهمية هذا القطاع في التنمية الاقتصادية للبلد ونظراً لكبر حجم هذا القطاع وتعدد شركاته وصعوبة تغطيته خلال هذا البحث, تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية/ معمل قديفة بابل محلاً للبحث.

6.2.1 حدود البحث

1. الحدود المكانية

تتمثل حدود البحث المكانية في الشركة العامة للصناعات النسيجية في بابل / معمل قديفة بابل وهي احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن حيث تم اختيارها لأهميتها في دعم الاقتصاد الوطني بالإضافة الى مواجهتها منافسة شديدة من المنتجات الاجنبية المستوردة مما ادى الى انخفاض مبيعاتها.

2. الحدود الزمانية

تتمثل الحدود الزمانية التي ستعتمدها الباحثة لهذا البحث ببيانات عام 2021 والتي تمثل بيانات متاحة وحديثة بالنسبة لأداء المعمل حيث يمكن الاعتماد عليها في تحقيق اهداف البحث.

7.2.1 اسلوب جمع البيانات :

الجانب النظري

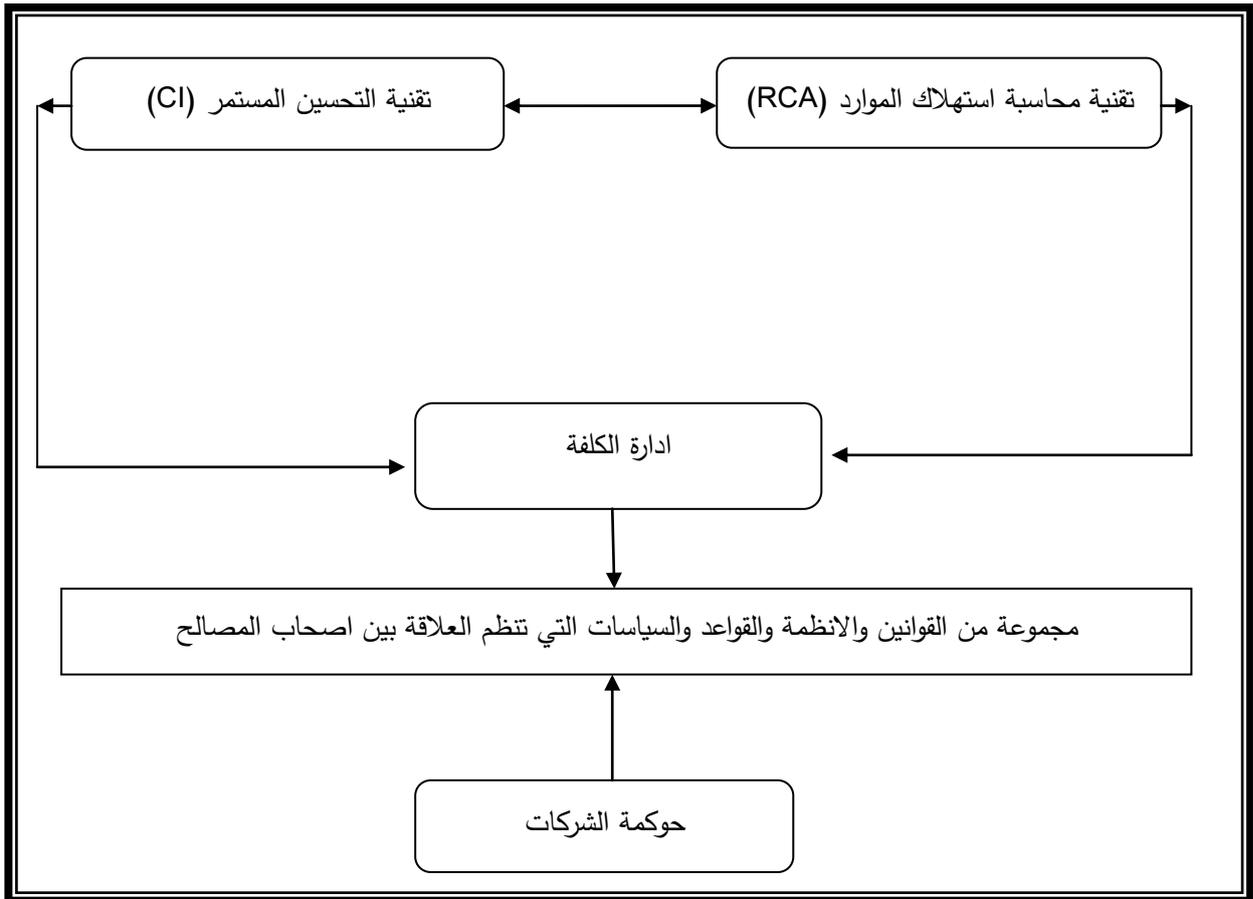
يشمل المصادر الأجنبية والعربية متمثلة بالكتب والدوريات والابحاث المنشورة والرسائل والأطاريح وغير المنشورة ذات الصلة بموضوع البحث، فضلاً عن التصفح في شبكة المعلومات العالمية المتمثلة بالإنترنت بغية تعقب آخر المستجدات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث بالإضافة للدراسات السابقة التي توافرت للباحث.

الجانب العملي

تتمثل بالزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع موظفي الشركة عينة البحث والاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية والبيانات المالية والتقارير الخاصة بها.

8.2.1 نموذج البحث

يوضح الشكل (1) نموذج البحث.



شكل (1) نموذج البحث

المصدر: اعداد الباحثة

الفصل الثاني

المرتكزات والمفاهيم النظرية لتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد
والتحسين المستمر ودورهما في إدارة الكلفة لتعزيز حوكمة الشركات

يتناول هذا الفصل المباحث الآتية

المبحث الأول

إدارة الكلفة : المفهوم، الأهمية والتقنيات

المبحث الثاني

المرتكزات المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الثالث

المرتكزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر

المبحث الرابع

المرتكزات المعرفية لحوكمة الشركات وتعزيزها بإدارة الكلفة بتطبيق

تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر

المبحث الأول

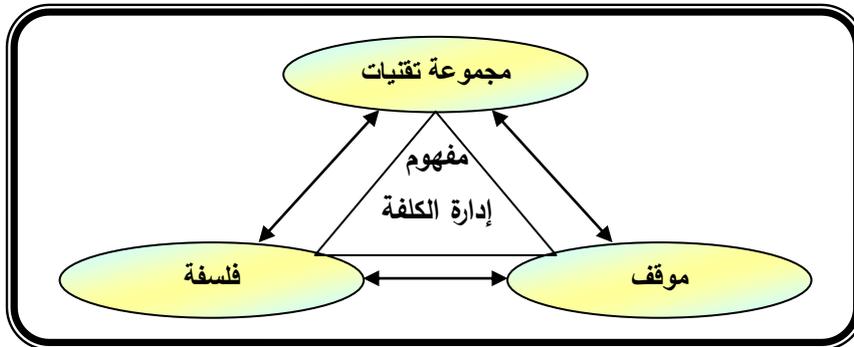
ادارة الكلفة: المفهوم، الاهمية، والتقنيات

ان التغييرات المتسارعة التي تمر بها بيئة الأعمال المعاصرة وأهمها المنافسة الشديدة، عولمة الأسواق، قصر دورة حياة المنتج، التطور التكنولوجي، وما ترتب على ذلك من تزايد المعلومات قد كانت من الاسباب المهمة في ضعف الرقابة التي تفرضها الوحدات الاقتصادية على مواردها المختلفة مع عدم الاستغلال الامثل لتلك الموارد، يوازي ذلك ان النظم التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية اصبحت عاجزة عن توفير المعلومات التي من شأنها ان تساعد في تحقيق الرقابة الفعالة على تلك الموارد واستغلالها بشكل امثل فضلا عن إدارة الكلفة ذات الصلة بمنتجات الوحدة الاقتصادية سواء بتخفيضها، المحافظة على الجودة، تقليل وقت الاستجابة، وغيرها من المجالات التي تقع تحت نطاق إدارة الكلفة، وهذا ما دعا إلى ضرورة اتخاذ الاجراءات اللازمة التي تحكم الرقابة على موارد الوحدة الاقتصادية واستغلالها افضل استغلال والتي تدعم ممارسات الحوكمة على نحو فاعل مع اعتماد التقنيات المعاصرة لمحاسبة الكلفة والادارية التي تعزز من عملية تدعيم الحوكمة وبالشكل الذي يساهم في إدارة الكلفة للوحدات الاقتصادية، وعليه يتناول هذا المبحث مفهوم ادارة الكلفة، اهميتها، اهدافها، وتقنياتها.

1-1-2 تعريفات ادارة الكلفة

يعرف (الحجاج وباسيلي، 2001: 316) ادارة الكلفة بأنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يتم تطبيقها من قبل المديرين للمساعدة في انجاز عمليات التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف.

اما (Hilton,et.al, 2001:8) فقد اتسع نطاق تعريفه لإدارة الكلفة، من حيث وصفه لها بانها ابعد من كونها قياساً وتقريراً عن كلفة المنتج من حيث انها فلسفة وموقف ومجموعة مداخل وكما موضح بالشكل (2) .



شكل (2) إدارة الكلفة : المفهوم

Source : Hilton R.,Maher M.,Selto F.and Sainty B.,(2001),"Cost Management: Strategies for Business Decisions". 1st ed.,The McGraw-Hill Ryerson, New York, P.8

يلاحظ من الشكل السابق ان ادارة الكلفة هي :

اولاً: فلسفة لتحسين التكاليف والايرادات، فهي لا تقتصر فقط على ادارة الكلفة بل تشمل ايضا ادارة الإيرادات، كما تهدف لتحسين معدل الإنتاجية، تعظيم الربحية، وازضافة القيمة للزبون .
ثانياً: موقف، اذ تمثل موقف استباقي من حيث ان جميع تكاليف المنتجات والخدمات ناتجة من قرارات ادارة الوحدة الاقتصادية وعلى جميع الزبائن والمجهزين.
ثالثاً: مجموعة تقنيات، اذ انها مجموعة من التقنيات التي يمكن استعمالها بشكل انفرادي لدعم هدف معين أو سويةً لخدمة الحاجات الكلية للوحدة الاقتصادية.

كما عرفت ادارة الكلفة ايضاً بانها مجموعة من الاجراءات التي تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات تشبع اذواق الزبائن وتكاليف منخفضة وبأسعار حقيقية وان يكون للمنتج العديد من الاستعمالات البديلة في ظل ما هو متاح من موارد وتقنيات متطورة (المحمود ورزق, 2005: 17).

ويعرف (علي, 2010: 15) ادارة الكلفة بانها عملية يتم من خلالها تتبع الكلفة على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالكلفة إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية بهدف تقديم منتجات(خدمات) بمواصفات تلبي احتياجات ورغبات الزبائن وذلك باستعمال أدوات وأساليب فنية لتتبع الكلفة والتحكم فيها بهدف إيجاد ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية وتحسين الوضع التنافسي لها.

اما (Kinney,2011:25) فقد اوضح انه بسبب الازدهار الواسع الذي تشهده بيئة الأعمال الجديدة، فانه لم يتم الاتفاق على تعريف معين لمفهوم إدارة الكلفة الوارد في الدراسات المحاسبية، وكذلك هنالك نوع من القلق في توضيح المفهوم على نحو دقيق وهذا القلق نتيجة التعريفات المتعددة التي جاءت بها الدراسات المختلفة، اذ تعرف بأنها مجموعة من الأدوات التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على تكاليف الأنشطة المرتبطة بالوحدة الاقتصادية.

ويرى Horngren بأن إدارة الكلفة هي مجموعة الإجراءات المتخذة من قبل المدراء لتحقيق رضا الزبائن الى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة (Horngren,et al.,2015: 26).
وبين (الكواز، الدعمي, 2021: 75) ان ادارة الكلفة تساعد في تحقيق الرقابة على عناصر الكلفة وقياس اداء الوحدة الاقتصادية من خلال متابعة الكلف واستخدام العلاقة السببية بينها وبين الأنشطة المسببة لها، وهذا يقود بالنهاية الى تحسين فهم الإدارة لأنشطتها المختلفة وبالنتيجة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

وترى الباحثة انه يمكن تعريف ادارة الكلفة بانها هي مجموعة من التقنيات التي تعمل على تحسين قيمة المنتج للوحدة الاقتصادية عن طريق التخفيض المستمر في كلفته، زيادة جودته، وتحقيق رضا الزبون، وبالنتيجة تحقيق الميزة التنافسية.

2-1-2 أهمية ادارة الكلفة

يشير (علي, 2010: 15) ان لإدارة الكلفة أهمية كبيرة فهي توفير المعلومات التي يحتاجها المديرون لإدارة الوحدة الاقتصادية بكفاءة سواء أكانت تلك المعلومات مالية عن الكلف والإيرادات، ام غير مالية حول الإنتاجية والجودة، كما تساعد إدارة الكلفة على إظهار كلفة المنتجات بصورة أكثر دقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلفة من خلال استعمال العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد في مواصلة الاستراتيجيات التي تبنتها الوحدة الاقتصادية، كما تمكن قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة الوحدة الاقتصادية الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتحسين أدائها مستقبلا، فضلاً عن تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل والى جانب تحسين الجودة والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل.

وترى (سرور وعلي, 2017: 5) ان ادارة الكلفة تتجسد أهميتها في كونها مصدر مهم وفعال للمعلومات المالية متمثلة بالتكاليف والإيرادات، والمعلومات غير المالية كالجودة والإنتاجية والوقت والسرعة في الاستجابة لمتطلبات الزبائن، وهذه المعلومات مجتمعة تساعد في تحقيق العديد من المزايا للوحدة الاقتصادية (مثل زيادة الانتاج، زيادة الربحية، رفع كفاءة ادارة الموارد البشرية والمالية والمعرفية.. وغيرها)، وان ادارة الكلفة تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور من اجل تقديم منتجات وخدمات بمواصفات تلبي رغبات الزبائن، وكذلك تساعد في اختيار افضل تشكيلة من المنتجات في ظل الموارد المتاحة وذلك من خلال توليفة تقنيات واساليب معاصرة.

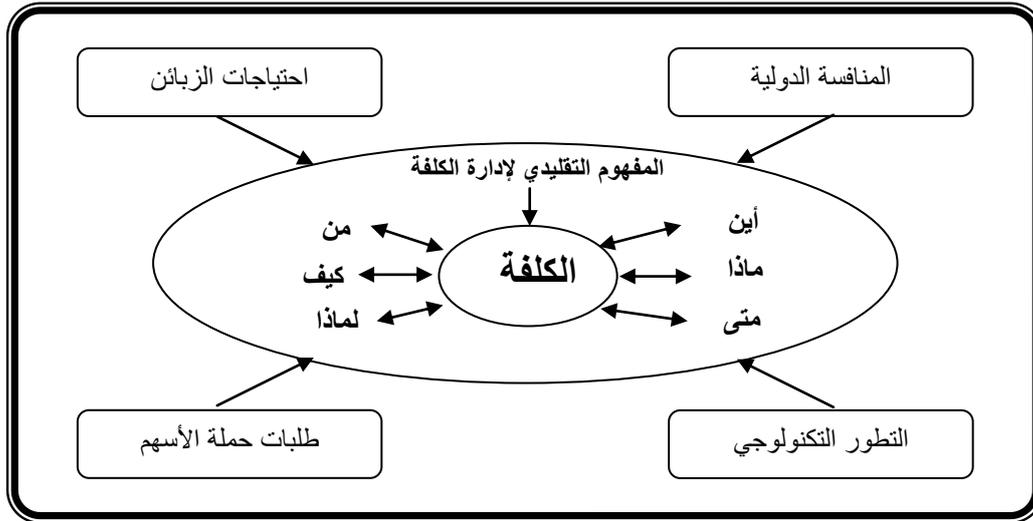
3-1-2 اهداف ادارة الكلفة

تستهدف إدارة الكلفة تحقيق مجموعة من الاهداف (Hilton، 2005:23) منها قياس كلفة الموارد المستهلكة لأداء الأنشطة المهمة في الوحدة الاقتصادية وتحديد والغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، إذ إن إلغاء هذه الأنشطة لا يؤثر على جودة أو أداء المنتج أو قيمته المدركة وايضاً تحديد كفاءة وفاعلية كل الأنشطة في الوحدة الاقتصادية كما تؤدي الى تحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي تعمل على تحسين الأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية.

ويرى (Barfield, et al. 2001:45) أن إدارة الكلفة تستطيع تحقيق الأهداف الأساسية وهي الوصول الى ان كلفة المنتجات تتصف بالمعقولية وذلك عن طريق استعمال موجهات الكلفة وهي الأنشطة التي تكون ذات علاقة سبب ونتيجة مع التكاليف، تقويم وقياس أداء دورة

حياة المنتجات والخدمات, تحسين فهم العمليات والأنشطة, الرقابة على التكاليف والمساعدة في تنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

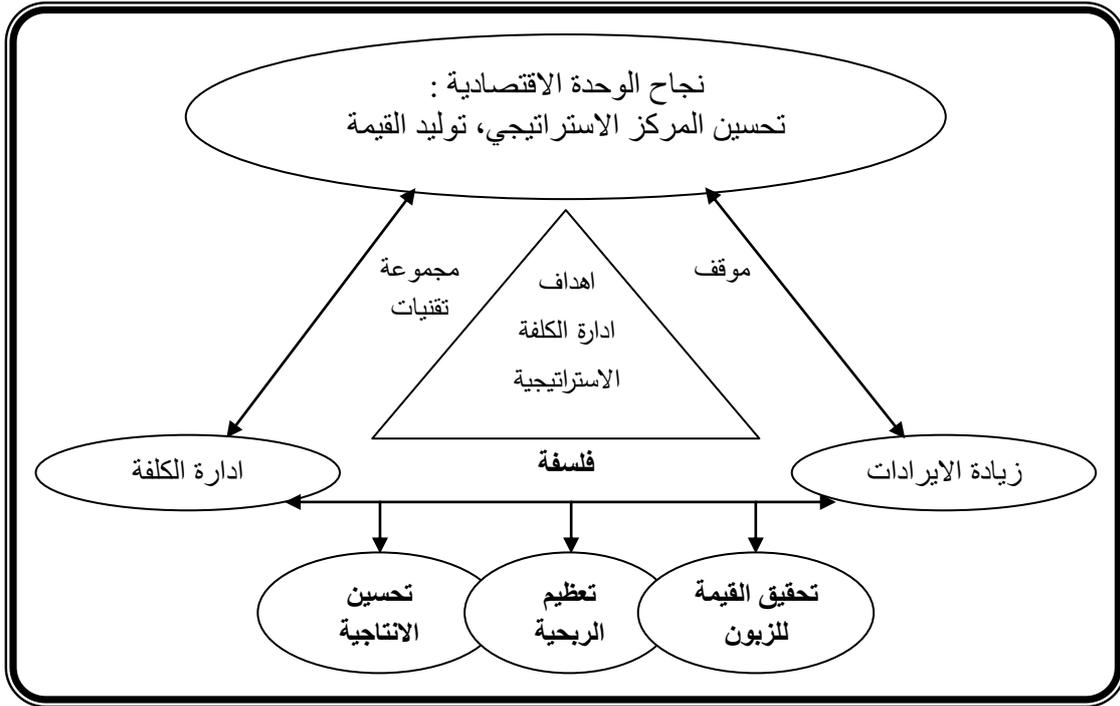
ويشير (McNair2000:28) ان الهدف الرئيس من إدارة الكلفة كثيراً ما كان يصب في تخفيض الكلفة ولمدة استمرت حتى اواخر القرن العشرين وذلك على اثر التغييرات التي يوضحها الشكل (3), اذ باتت الوحدات الاقتصادية قلقة بسبب عدم قدرتها في تحديد مصير مستقبلها .



شكل (3) أهداف إدارة الكلفة مقابل عوامل التغيير في القرن العشرين

Source: McNair,C.,(2000)" Defining and Shaping the Future of Cost Management", Journal of Cost Management,p.28 .

اما في القرن الحادي والعشرين، فان المفهوم التقليدي لإدارة الكلفة اصبح لا يقتصر على هدف ادارة الكلفة فقط، بل امتد ليشمل زيادة الايرادات، تحسين الانتاجية، تحقيق القيمة للزبون، وفي الوقت نفسه تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وكما موضح في الشكل (4) .



شكل (4) اهداف ادارة الكلفة مقابل قوى التغيير في القرن الحادي والعشرين

Source: ElKelety, Ibrahim, and Abd El Mageed, Ali, (2006), " Towards a Conceptual Framework for Strategic Cost Management – The Concept, objectives, and instruments", Technischen Unversity Chemnitz, Doctor rerum Politicarum, p.73.

وترى الباحثة في ضوء العرض السابق، ان تطبيق تقنيات ادارة الكلفة من قبل الوحدة الاقتصادية له اهمية كبيرة لما يحقق لها من مزايا عديدة اهمها ادارة الكلفة وتحسين ادائها التنافسي وزيادة ايراداتها .

4-1-2 ادارة الكلفة التقليدية وأوجه القصور فيها

يشير (Ward & Graves, 2004:8) ان نظم الكلفة التقليدية قد صممت بشكل أساسي للإيفاء بمتطلبات المحاسبة المالية لاستعمالها في تقييم المخزون، لذلك فهي غير ملائمة لأغراض مقاييس الأداء ومراقبة العمليات التشغيلية، أما (أحمد، 2014:35) فيرى أنه في ظل التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة وما حدث فيها من حالة التنوع في مداخل الإنتاج الحديثة و الاعتماد على المكننة الإلكترونية في إدارة العمليات و انخفاض نسبة استخدام الكلفة المباشرة قياساً بإجمالي الكلفة، فان هذا لم يعد يؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات تستخدمها بفاعلية في مجال اتخاذ القرارات نظراً لأوجه القصور التي تكتنف تطبيق نظم الكلفة التقليدية في مجال إدارة الكلفة. ويضيف (أحمد، 2011:59) بهذا الصدد أن أوجه القصور في عملية ادارة الكلفة التقليدية تكمن في الآتي:

1. عدم التناغم مع متطلبات الزبون التي ينبغي توفيرها في المنتج

2. عدم الانسجام مع حالة التنوع في المنتجات والتطورات الحاصلة في نظم الإنتاج التي تنعكس في التحديد غير الدقيق لكلفة المنتج
3. الاختلالات في طرائق تخصيص الكلفة ومن ثم حدوث تشويه في عملية احتساب كلفة المنتج
4. عدم الانسجام مع التغييرات الحاصلة في هيكل الكلفة
5. التضليل في القرارات الادارية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية

5-1-2 عوامل ظهور التقنيات الاستراتيجية لإدارة الكلفة

هنالك عوامل متعددة ساهمت في ظهور تقنيات استراتيجية معاصرة خاصة بإدارة الكلفة أهمها ما يلي :

1- قوة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية

إن قوة المنافسة التي تشهدها بيئة الاعمال قد جعل قدرة الوحدات الاقتصادية محدودة تجاه تحديد أسعار بيع منتجاتها كونها تُحدد من قبل السوق، وهذا مما أدى بهذه الوحدات لتبني أفكار وتقنيات حديثة بهدف الاستمرار في السوق التنافسي، كما أن تحقيق الميزة التنافسية يستوجب من الوحدة الاقتصادية وضع الاستراتيجيات المناسبة في ضوء مواردها البشرية والمادية وقدراتها التي تلبى احتياجات ومتطلبات الزبائن (ElHwaity,2013:17).

2- استعمال النظم الحديثة في التصميم والتصنيع

ان التقدم التكنولوجي والتغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال، قد أدت إلى ظهور نظم حديثة في مجال التصنيع والتصميم، يمكن استعمالها لتحسين وتطوير المنتج، وتتمثل هذه النظم في مجموعة من الآلات، المعدات، الأجهزة، والبرامج ذات العلاقة بعمليات التصميم والتصنيع (Pandey,et.al.,2016:176-177).

3-التوجه نحو الزبائن

يعد الزبائن الموجه الرئيسي للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة الاعمال الحديثة وما تشهده من تطورات، ولكي تتفوق الوحدة الاقتصادية على المنافسين في السوق يجب عليها أن تكسب زبائن جدد دون أن تهمل تحقيق رضا الزبائن الحاليين، وبالتالي زيادة الحصّة السوقية للوحدة الاقتصادية بشكل يساهم في تحسين مؤشرات الربح والإنتاج، لذلك يستوجب على الوحدة الاقتصادية أن تفكر في صياغة استراتيجيات تلبى احتياجات الزبائن ومتطلباتهم (Atkinson,et.,al.,2012:32).

4- عدم ملائمة نظم إدارة الكلفة التقليدية لمتطلبات بيئة الأعمال

إن النظم التقليدية لإدارة الكلفة تعجز عن توفير المعلومات اللازمة للوحدات الاقتصادية التي تعتمد عليها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية (Monroy, et., al., 2014:11). ويضيف (Aksoylu & Aykan, 2013:1005) بهذا الشأن إن النظام التقليدي يستند على عمليات التخطيط قصيرة الأجل وعلى البيانات التاريخية، بهدف مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط، كما أنه يركز على العمليات الداخلية فقط دون العمليات الخارجية، بالرغم من أهميتها في بيئة الأعمال.

5- انفتاح السوق العالمية

أصبح العالم قرية واحدة تحكمه اللوائح والنظم التي تنظم التجارة العالمية مما إثر في عوامل المنافسة والاتصال من حيث تبادل الخبرات بين الوحدات الاقتصادية لتطبيق أفضل التجارب من أجل تحسين قيمة المنتج (عمر، 2015: 104).

2-1-6 أوجه الاختلاف بين إدارة الكلفة التقليدية والمعاصرة .

يرى (احمد، 2014 : 37) أن هنالك عدة اختلافات بين إدارة الكلفة التقليدية وفق منظورها الضيق وإدارة الكلفة وفق المنظور المعاصر او الاستراتيجي وكالاتي:

جدول (1) الاختلاف بين إدارة الكلفة التقليدية والمعاصرة

| المعيار | ادارة الكلفة التقليدية | ادارة الكلفة المعاصرة |
|----------------------|--|--|
| الهدف | تهدف إدارة الكلفة وفق مفهومها التقليدي إلى الوصول الهدف الخاص بالوحدة الاقتصادية وعدم تجاوزه | هدف إدارة الكلفة وفق المنظور المعاصر هو اجراء عمليات التحسين والتطوير بقصد خفض الكلفة وتقديم منتجات تعد كاستجابة لمتطلبات الزبون |
| الجودة | إن إدارة الكلفة التقليدية تسمح بوجود نسبة من السماحات لكل المخلفات والوحدات التالفة وعمليات إعادة التصنيع | اما وفق منظور ادارة الكلفة الاستراتيجية فيتم تبني مفهوم ادارة الجودة الشاملة. |
| تحليل التكاليف | ان إدارة الكلفة وفق المنظور التقليدي لا تسمح بتحليل الكلفة ذات العلاقة بالجودة | تسمح بتحليل هذا النوع من الكلفة |
| المقاييس غير المالية | لا تركز إدارة الكلفة التقليدية على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العمل ومقاييس رضا الزبائن | تركز على المقاييس الغير المالية على نطاق واسع. |

المصدر: احمد، بابكر عباس، (2014) " نظم المعلومات التكاليفية ودورها في إدارة التكلفة: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم" ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

7-1-2 خصائص ادارة الكلفة وفق المنظور الاستراتيجي

يشير (Datar&Rajan,2018:49-50) أن المنظور الاستراتيجي لإدارة الكلفة يتميز بخصائص متعددة يمكن استعمالها على نطاق واسع وهي كالآتي :

1- احتساب كلفة المنتجات والخدمات

إن احتساب كلفة المنتجات والخدمات وغيرها من أهداف الكلفة يساعد في توفير المعلومات التي يمكن إن تستخدم في صياغة الاستراتيجيات المتعددة مثل تخصيص الميزج الأفضل للإنتاج والقرارات الخاصة بالتسعير .

2- توفير معلومات للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء

ان لإدارة الكلفة وتقنياتها دور بارز في إتمام وظائف الإدارة كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء . اذ يكمن دورها في عملية التخطيط في المساعدة بإعداد الموازنات المختلفة للوحدات الاقتصادية بوصفها انعكاس لأهدافها التي تسعى لتحقيقها، وفيما يخص الرقابة فإن دور ادارة الكلفة يتمثل بضبط الكلفة وتشخيص مواقع الإسراف لعناصرها وبيان مصدرها . وبالنسبة لتقييم الأداء فيتم من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لتحديد الانحرافات لعناصر الكلفة وتحليلها، لمنع حدوث غير المرغوب منها .

3- تحليل المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات

لإدارة الكلفة دور بارز في عملية اتخاذ القرارات وصياغة الاستراتيجيات المتعلقة بها، وكذلك مساعدة المدراء في تحديد التكاليف والإيرادات التي يستلزم الأمر تجاهلها وبيان من هي ذات علاقة بالقرار والتأثير فيه .

8-1-2 التقنيات الاستراتيجية لإدارة الكلفة

هنالك عدة تقنيات جاءت بها الأدبيات ذات العلاقة بالشأن المحاسبي والتي تستعمل في تحقيق اهداف إدارة الكلفة وفق مفهومها الاستراتيجي والتي تم التطرق إليها سابقا، ولعل في مقدمة هذه التقنيات هي الكلفة على اساس النشاط (ABC)، وعليه فإن هذه الفقرة سنتناول بشكل مختصر ومركز لأكثر هذه التقنيات شيوعا من حيث التطبيق، على أن يتم توضيح تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر¹ في المبحثين اللاحقين .

اولاً: الكلفة على أساس النشاط (ABC)

يشير (Čečević & Antić,2017:311) أن الباحث Anderson كان أول من قدم دراسة سنة 1979 عن تقنية الكلفة على اساس النشاط (ABC) ، وبين فيها أهمية توفر بعض

¹ ان سبب تركيز الباحثة على هاتين التقنيتين انما يعود الى ما يهدف اليه هذا البحث.

العناصر الأساسية عند العمل بهذه التقنية لتخصيص الكلفة غير المباشرة، وكذلك بين أن موجبات الكلفة تزداد بزيادة مراكز النشاط وباختلاف وظائفها وليس بالاعتماد على موجه واحد كما في نظم الكلفة التقليدية والتي تعد احد أسباب فشل هذه النظم في مواجهة عملية تخصيص الكلفة غير المباشرة.

وتعرف الكلفة على اساس النشاط بأنها منهج لحساب التكاليف والذي يعتمد على الأنشطة الفردية كعناصر كلفة اساسية. وتستخدم كلفة هذه الأنشطة كأساس لتوجيه الكلف إلى اهداف الكلفة الأخرى مثل المنتجات أو الخدمات (Datar&Rajan,2018:180).

ويشير (الحميري,2012: 36) ان تقنية الكلفة على اساس النشاط يستند الى عدة افتراضات وهي كالاتي :

1. الأنشطة تستهلك الموارد : يقوم هذا الافتراض على اساس ان النشاط هو المستهلك للموارد وبالنتيجة فانه يعد السبب في حدوث الكلفة
2. المنتجات او الزبائن هي التي تستهلك الأنشطة : ويعني ان الطلب على اهداف الكلفة المتمثلة بالمنتجات او الخدمات هو السبب الذي يؤدي الى نشوء الحاجة لوجود الأنشطة
3. ان تقنية (ABC) تستند الى فكرة استهلاك الموارد وليس انفاقها : ويعني ان هذه التقنية تقوم على اساس قياس التغير في مستوى استهلاك الموارد وليس على اساس قياس التغير في مستوى الانفاق.
4. هنالك عدد كبير من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها: اذ تفترض هذه التقنية ان هنالك اسباباً كثيرة تؤدي الى استهلاك الموارد وبالنتيجة عدد كبير من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها.
5. التجانس في مجتمعات الكلفة : ويعني ان في كل مجمع كلفة يتم تجميع عدد من كلفة الأنشطة المتعددة بعدها وعاء لتجميع الكلفة وبالنتيجة سيكون هنالك عدد من مجتمعات الكلفة التي تحتوي على عدد كبير من عناصر الكلفة ذات العلاقة بالأنشطة.
6. تناسب الكلفة في كل مجمع كلفة مع النشاط : وهذا يعني ان الكلفة عند اي مجمع للكلفة ينبغي ان تتغير بشكل تناسبي مع التغيرات في مستوى النشاط.

وتتجلى أهمية استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (الوائي،2005: 50) في توفر تقنية ABC معلومات كلفوية اكثر كفاءة تجعل المدراء يحرصون على فرص التحسين المستمر في كل مظاهر عمليات الوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق ودعم الميزة التنافسية، كما ان فائدة (ABC) في صنع قرارات التخطيط لا تكون محدودة بتوفير تكاليف منتج كفوّه، وانما أيضا تساعد المديرين في إيجاد فرص تخفيض التكاليف، إذ انه من خلال تحديد الأنشطة التي تسبب

التكاليف غالباً ما تظهر الأنشطة التي لا تضيف قيمة فأنها توفر فرصة لتخفيض التكاليف وتقدم (ABC) معلومات تساعد في تنفيذ تقنية الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، كما أن (ABC) من خلال القياس الكفوء لتكاليف وحدة المنتج فأنها تساعد في وضع أسعار المبيعات وتقييم الربحية لكل خط انتاجي وتعمل (ABC) على تحسين الأداء من خلال التركيز على الوقت، الكلفة والجودة.

أما خطوات تطبيق (ABC) فيشير (Drury,2018:263) إن هنالك عدة خطوات لتطبيقه وكالاتي :

- أ. تحديد الأنشطة : تعد عملية تحديد الأنشطة هي البداية لخطوات تطبيق (ABC)، إذ يجري دراسة الوحدة الاقتصادية وطبيعة عملها والية سير العمليات في أقسامها المتنوعة، وبعدها يتم تحديد الأنشطة المتعلقة بهذه العمليات وتحليلها.
- ب. تجميع الكلفة في مجموعات الكلفة لكل نشاط : بعد تحديد الأنشطة التي تساعد في إنتاج المنتج يتم بعد ذلك تجميعها بشكل متناسق في مجموعات الكلفة.
- ج. اختيار موجهات الكلفة لكل نشاط : لغرض تخصيص الكلفة ذات العلاقة بكل مركز من مراكز النشاط يتم اختيار موجه كلفة لكل مركز، وتسمى الموجهات في هذه الخطوة بموجهات كلفة الأنشطة، وإن أي خطأ يحصل في عملية اختيار موجهات الكلفة سيؤدي إلى عدم دقة احتساب الكلفة، وبالتالي ينعكس ذلك على القرارات الناشئة من تطبيق هذه التقنية .
- د. تخصيص كلفة الأنشطة على أهداف الكلفة : بعد تنفيذ الخطوات المذكورة أعلاه، يتم بعدها تخصيص الكلفة على أهداف الكلفة، باستخدام معدلات التحميل التي يتم احتسابها لكل مجمع من مجموعات الكلفة.

ثانياً : الكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC)

تعد (TD-ABC) إحدى التقنيات الحديثة المستخدمة في اتخاذ القرارات الإدارية في المجال الاستراتيجي، وتم استخدامها في أغلب الوحدات الاقتصادية الصناعية كمحاولة لمواجهة الانتقادات التي تكتنف عملية تطبيق ABC وبرزها اعتمادها على الطاقة النظرية دون التركيز على الطاقة العملية (Terungwa,2012:36). ويشير (Monroy,etal.,2012:12) بأن تقنية (TD-ABC) تتميز بالاستغلال الأمثل للموارد وسهولة وسرعة التطبيق والتحديث على أساس متغيرات العمليات ونوعية الموارد بالإضافة إلى إمكانية تقدير وقت الطاقة المستغلة لكل مصدر من المصادر التي تؤديها الأنشطة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وإدارة كلفته . ويذكر (Özyürek& Dinç,2014:107-38) أن أساس عمل تقنية (TD-ABC) تتمحور في احتساب كلفة المنتج من خلال تحديد الموارد المختلفة للأقسام والشعب التي تسهم في إنتاجه وكلفتها مع تقدير الطاقة العملية لكل منها من أجل الحصول على كلفة الوحدة من مجموعات الموارد، والأوقات التي يستهلكها كل حدث من إحداث النشاط.

ويشير (Terungwa,2012:33) الى ان تقنية التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت لها اهمية كبيرة من خلال المساعدة في توفير المعلومات الكفوية الملائمة التي تعد الاساس في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومحاولة للحد من الانتقادات التي تعاني منها تقنية الكلفة على اساس النشاط والعمل وسط بيئة اعمال تتسم بالتعقيد والتغيير المستمر كما تعمل على تحديد الطاقة غير المستغلة والموارد العاطلة وبالنتيجة فان هذا يؤدي الى تحقيق النجاح في ادارة استخدام الموارد وتعد ذو منهجية واضحة تتسم بالوضوح والبساطة في التطبيق فضلاً عن ان هذه التقنية لا تحتاج الى دراسة اكايدمية مفصلة لفهم الية تطبيقها ولا الى اشخاص ذو مهارة عالية ذات العلاقة بهذا الخصوص كما تعطي هذه التقنية تمثيلاً اكثر ملائمة عن الطاقة عن طريق التعبير عنها بوحدات من الزمن.

اما خطوات تطبيق تقنية (TD-ABC) فيشير (Putteman,2009:6) أن هنالك عدة خطوات لتطبيقها وكالاتي :

1. تحديد مجموعة الموارد التي تؤدي الأنشطة .
2. تحديد التكاليف ذات العلاقة بكل مجموعة من مجموعات الموارد والمتمثلة بإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة ماعدا المواد المباشرة وهذه التكاليف تمثل التكاليف اللازمة في إنجاز الأنشطة لكل قسم .
3. تحديد الطاقة العملية ذات العلاقة بكل مجموعة من مجموعات الموارد، إذ تتمثل الطاقة العملية بساعات العمل المطلوبة لتنفيذ أي نشاط من الأنشطة وهي عادة ما تكون محصورة بين (80%-85%) من الطاقة النظرية (Kaplan & Anderson 2003:5) .
4. تحديد كلفة وحدة الوقت ذات العلاقة بكل مجموعة من مجموعات الموارد: ويتم ذلك بقسمة إجمالي كلفة الموارد على الطاقة العملية .
5. تحديد الوقت اللازم لتنفيذ كل حدث من أحداث النشاط : ويتم إنجاز هذه الخطوة بصياغة معادلة الوقت التي تعكس اداء كل نشاط من الأنشطة المرتبطة بكل مجموعة من مجموعات الموارد.
6. احتساب إجمالي التكاليف ذات الصلة بكل مجموعة من مجموعات الموارد : ويتم ذلك عن طريق ضرب كلفة وحدة الوقت لكل مجموعة موارد في الوقت اللازم لحدث النشاط .

ثالثاً- محاسبة استهلاك الموارد Resource consumption accounting

ظهرت تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA)² عام 2000 كتقنية من تقنيات محاسبة الكلفة والادارية والتي تتسم في ان تركيزها يتمحور على الموارد من وجهة نظر محاسبة الكلفة

² سيتم تناول تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بالتفصيل في المبحث الثاني .

الالاماني، بينما يتمحور تركيزها على الأنشطة من وجه نظر الكلفة على اساس النشاط، وتؤكد تقنية محاسبة استهلاك الموارد على أن المسبب الرئيسي لحدوث الكلف هو الموارد، حيث يتم تصنيف الكلفة بطرق متعددة لكي يتم توفير معلومات تفصيلية لمتخذي القرارات مع التركيز على كلفة الموارد التي يجري تصنيفها الى كلف ثابتة وتناسبية مع السماح باحتساب كلفة الطاقة العاطلة بغية عدم تحميلها على المنتجات (Karaca&Kucuk,2017:354). وبين (Bhatt,2014:1) ان محاسبة استهلاك الموارد هي إحدى التقنيات المعاصرة لإدارة الكلفة والتي تساعد في اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات أكثر ملائمة وتفصيلية عن الأنشطة المرتبطة بالمنتج .

رابعاً: نظرية القيود Theory Of Constraints

يذكر (Simsits,et.al,2014:931) بأنه في عام (1979) قدم (Goldratt) تقنيته المسماة نظرية القيود أو ما تسمى بتقنية الانتاج الأمثل لمساعدة الوحدات الاقتصادية في زيادة إنتاجها الذي لم يعد قادراً على تلبية الطلبات في تلك الفترة نتيجة القيود المفروضة على مواردها خاصة الوحدات العاملة في نطاق الولايات المتحدة الأمريكية، ويعرف (Akman& Özcan,2016:4) نظرية القيود بأنها إحدى التقنيات المعاصرة التي تسعى الى تعظيم الربح عن طريق إدارة تهدف لمعالجة الاختناقات أو الموارد المقيدة . إما (Medina,et.al,2016:111) فيعرفها بأنها إحدى تقنيات إدارة الكلفة الحديثة التي تساعد على التحسين المستمر خلال مراحل الإنتاج للوحدات الاقتصادية.

ويشير (عبدالعزیز:2011:64) أن استعمال نظرية القيود يؤدي إلى رفع كفاءة التشغيل الداخلي من خلال البحث عن نقاط الاختناق التي توجد داخل المصنع او البحث عن النشاط الإنتاجي الذي يمثل قيوداً على الموارد، وبذل الجهد من اجل تحرير نقاط الاختناق او القيد الإنتاجي، مما ينتج عنه الاستعمال الأفضل للطاقة، وتقليل الفاقد والضياع في الموارد، وضمان تدفق الموارد داخل الوحدة الاقتصادية، ومن ثم القدرة على انتاج منتج بكلفة اقل.

ويرى (الشعباني واخرون، 2012: 226) ان لنظرية القيود عدد من الاهداف فهي تذهب الى ما بعد جدولة الوظيفة من خلال دورها في تغيير كلاً من طبيعة القرارات الادارية، كلفة المنتج، مقاييس الاداء، تصميم المنتج والعملية وذلك بعد تحديد اي قيد في النظام، كما تهدف الى تحقيق تطبيقات رقابية بسبب ان مكافأة المستخدمين تتم في ضوء مخرجات العملية الخاضعة لمسؤوليتهم مما يدفعهم لزيادة مخرجات موارد القيد، وتستخدم في تحديد افضل مزيج انتاجي في المدى القصير لتحسين معدلات الربحية من خلال اجراء تحسين لمستويات مزيج الانتاج في ضوء الاختناقات الحاصلة في العملية الانتاجية.

ويشير (Akman & Senol, 2016: 102) ان تقنية نظرية القيود تستند الى خمس مبادئ اساسية وهي:

1. ان النظم والعمليات التي تتعلق بالمنتج هي بمثابة سلسلة مترابطة بشكل منطقي
2. هنالك قيد على الاقل يمثل الحلقة الاضعف للسلسلة ويعرف بعنق الزجاجة
3. عند تقوية الحلقة الاضعف تزداد مخرجات النظام او العمليات
4. يمكن تصنيف القيود وفقاً لأسبابها مثل قيود السوق, قيود الموارد, قيود الطاقة, القيود السياسية وغيرها
5. ان اي تحسين في الموارد غير المقيدة لا يؤثر في اداء النظام او العمليات المختلفة.

أما خطوات تطبيق تقنية نظرية القيود، فيشير (Ellis, 2011: 5) أن هنالك عدة خطوات لتطبيقها وكالاتي:

أ. تحديد القيود: حيث تعرف القيود في النظام المحاسبي ايضا باسم الاختناقات، إذ يمكن أن تكون هذه الاختناقات عبارة عن عمليات، أو آلات ذات قدرة إنتاجية محدودة، أو ممارسات تحد من قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق النتائج المطلوبة منها، وهنالك نوعين من القيود وهي القيود الداخلية والتي تتضمن قيود الطاقة، قيود السياسة الإدارية، وغيرها، والقيود الخارجية والتي تتضمن قيود المواد الأولية وقيود السوق (Ellis, 2011: 13).

ب. استغلال القيد: إن وجود المخزون يعتبر دليل على وجود قيد في نظام الإنتاج، وهنا يستوجب على الإدارة اتخاذ كافة الإجراءات المناسبة التي تضمن أن قيد النظام يصل الى معدل الانتاج المطلوب او يحافظ عليه وهذا يستوجب ضرورة الفحص والمعاينة لجميع المواد أو الأجزاء قبل ان تصل إلى الموارد ذات الاختناق لتضمن أن هذه الموارد لن تتسبب بحدوث عطل أو تأخير بسبب الفحص، او فقدان المواد، او انتظار اعداد وتجهيز المكائن، او استراحة العاملين (Kagrkatte & Oley, 2010 : 149).

ج. إخضاع أي شيء الى قيد النظام : ويتمثل بتعديل او تنظيم جميع الموارد التي لا يوجد فيها اختناق لمعالجة الموارد التي يوجد فيها اختناق، بهدف تحقيق اقصى انتاجية ممكنة للقيد (Fabela & Becerril, 2010: 36).

د. التنشيط أو الاضافة الى قيد النظام: اذا لم تتجح الخطوتين السابقتين (ب و ج) بالتخلص من القيد بحيث لا يبقى مركز اختناق فان الأمر يستوجب زيادة طاقة القيد في الأجل القصير من خلال التعاقد مع مصنعين من خارج محيط الوحدة الاقتصادية أو العمل بوجبات عمل متعددة، وتحدث هذه الحالة عندما تكون طلبات الزبائن اكبر من طاقة الوحدة الاقتصادية المتاحة ولمدة قصيرة من الزمن. او زيادة طاقة القيد للأجل الطويل وذلك بزيادة الطاقة المتمثلة بالاستثمارات

عن طريق شراء مكائن جديدة، وتحدث هذه الحالة عندما تكون طلبات الزبائن اكبر من طاقة الوحدة الاقتصادية المتاحة ولمدة طويلة من الزمن (Kolinski,et.al,2010:8). هـ. إذا تم التخلص من القيد في الخطوات السابقة، يتم الرجوع الى خطوة رقم (١) : أي إنه في حال نجاح الوحدة الاقتصادية في التخلص من القيد، يتم الرجوع إلى نظام الانتاج من جديد لتحديد إن كان يوجد هنالك قيد آخر يمثل أضعف حلقة أو قيد في النظام، وبهذا ستكون الوحدة الاقتصادية قادرة على التحسين المستمر لعملياتها وان تقوم بالتخلص من جميع القيود التي تواجهها والتي ينتج عنها تحمل تكاليف إضافية (Marton&Palova,2010:74) .

خامساً: تقنية التحسين المستمر (Continuous Improvement)

ظهرت تقنية التحسين المستمر (الكايزن)³ عام 1946 في اليابان وتم تطبيقها من قبل شركة Toshiba، وتم استخدامها من قبل معظم الوحدات الاقتصادية بسبب حاجتها الماسة للتفوق والتميز في الاسواق العالمية، وتعتمد هذه التقنية على اجراء خطوات التحسين التدريجي طويل الاجل على ان يشارك فيها جميع الاداريين والعاملين في جميع مستويات الوحدة الاقتصادية . لذلك فان تقنية التحسين المستمر تتم عن طريق الجهود الجماعية المستمرة التي تستند على العنصر البشري لإدخال التحسينات الصغيرة على المنتج أو الخدمة، والتي تتراكم بمرور الزمن ليتكون لدينا منتج جديد نتيجةً لتراكم هذه التحسينات والذي يختلف تماماً عن المنتج الأصلي .

ويرى (الجزراوي، 2000: 46) ان تقنية التحسين المستمر هي عمليات التحسين التي لا تتوقف عند العمليات ذات الصلة بالإنتاج بل تتعداها لتشمل أداء وسلوك العاملين، المباني، طرائق العمل، والتجهيزات، اذ ان عمليات التحسين قد تكون واردة في كل ما ذكر سابقا حتى وان كان سليماً نتيجة التغيرات التكنولوجية والاقتصادية والسياسية المحيطة ببيئة الاعمال . ويشير (Guan et al., 2009:117) انه في ظل البيئة الديناميكية، يجب على الوحدات الاقتصادية تحسين أدائها باستمرار لتظل قادرة على المنافسة أو لإنشاء ميزة تنافسية، والتحسين المستمر له أهداف، منها القيام بعمل أفضل من ذي قبل وان يكون أفضل من المنافسين، ومن الناحية العملية يعني التحسين المستمر البحث عن طرق لزيادة الكفاءة الكلية من خلال تقليل الفاقد، تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف.

³ سيتم تناول تقنية التحسين المستمر (CI) بالتفصيل في المبحث الثالث.

2-1-9 دور تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في ادارة الكلفة

يكن دور تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في ادارة الكلفة خاصة اذا ما تم تكاملهما من ناحية مساهمتهم الفاعلة في مساعدة الوحدة الاقتصادية في ادارة الكلفة في انتاج منتجات بأقل كلفة وذات جودة عالية تلبي احتياجات ومتطلبات الزبون , وتحقيق الميزة التنافسية . وبقدر تعلق الامر بهدف البحث فان الفقرتين الاتيتين تتناول دور كل من تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر في ادارة الكلفة .

اولاً: دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة الكلفة

في ظل بيئة الاعمال الحديثة يعد الزبائن الموجه الرئيسي لكل وحدة اقتصادية تسعى للتفوق على منافسيها وبالتالي ينبغي عليها ان تقوم بكسب زبائن جدد وتحقيق رضا للزبائن الحاليين مما يؤدي الى زيادة حصتها السوقية , ولتحقيق ذلك ينبغي على الوحدة الاقتصادية ان تفكر في صياغة استراتيجيات تلبي احتياجات الزبائن واتباع تقنيات حديثة لإدارة الكلفة بالشكل الذي يحقق رقابة على الكلفة (Atkinson,et.,al.,2012:32) , اذ يمثل دور ادارة الكلفة بضبط الكلفة وتشخيص مواقع الإسراف لعناصرها وبيان مصدرها, ولعل ابرز التقنيات التي تحقق هذا الهدف هي محاسبة استهلاك الموارد. ويرى(Lawrence,2005:17-18) ان 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 .

وتنص افتراضات تقنية محاسبة استهلاك الموارد على أن المسبب الرئيسي لحدوث الكلف هو الموارد ، حيث يتم تصنيف الكلفة بطرق متعددة لكي يتم توفير معلومات تفصيلية لمتخذي القرارات مع التركيز على كلفة الموارد التي يجري تصنيفها الى كلف ثابتة وتناسبية مع السماح باحتساب كلفة الطاقة العاطلة بغية عدم تحميلها على المنتجات(Karaca&Kucuk,2017:354). ويضيف (Ozyapici & Tanis,2016:5) بهذا الصدد أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تعد احدى التقنيات الحديثة التي تعطي رؤية مستقبلية عن استهلاك الموارد تبعاً لاحتياجات الأنشطة التي بدورها تتوافق مع متطلبات الزبون مع التأكيد على الاستعمال الأمثل للموارد. اما (كاظم , 2019 : 55) فيشير ان تقنية محاسبة

استهلاك الموارد تهتم بتحقيق الاستغلال الأمثل للطاقة والتميز بين تكلفة الإنتاج ذات الصلة بالطاقة المستغلة وتلك التي ترتبط بالطاقة العاطلة , وكذلك التمييز بين امتلاك الموارد واستهلاكها وبالتالي تسهم هذه التقنية في تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية, كما تسهم في تحقيق الموضوعية من ناحية قياس التكاليف كونها تأخذ بالاعتبار العلاقات المتبادلة والمتشابكة بين الموارد.

يتضح مما سبق ان دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد في ادارة الكلفة يتمثل في تخفيض الكلفة من خلال تركيزها على الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية وعدم تحميل المنتجات بكلفة الطاقة العاطلة(الموارد غير المستغلة) مما يؤدي الى تحسين انتاجية الوحدة الاقتصادية.

ثانياً: دور تقنية التحسين المستمر في ادارة الكلفة

في البيئة الديناميكية، ينبغي على الوحدات الاقتصادية تحسين أدائها بصفة مستمرة لتظل قادرة على المنافسة أو لإنشاء ميزة تنافسية , وفي هذا الصدد تعد تقنية التحسين المستمر من التقنيات الضرورية للوحدة الاقتصادية التي تساعد في المحافظة على موقعها في السوق من خلال تقديم منتجات او خدمات بأسعار مناسبة للزبائن والمحافظة على مستوى الجودة المطلوب (Hilton,2011:25) . فضلا عن ذلك , فانه يتم استعمالها من قبل معظم الوحدات الاقتصادية بسبب حاجتها الماسة للتفوق والتميز في الاسواق العالمية , اذ تعتمد هذه التقنية على اجراء خطوات التحسين التدريجي الذي يمتد اثره لأجل طويل على ان يشارك في اجراءات التحسين جميع الاداريين والعاملين في جميع مستويات الوحدة الاقتصادية , لذلك فان تقنية التحسين المستمر تتم عن طريق الجهود الجماعية المستمرة التي تستند على العنصر البشري لإدخال التحسينات الصغيرة على المنتج أو الخدمة ، والتي تتراكم بمرور الزمن ليتكون لدينا منتج جديد نتيجة لتراكم هذه التحسينات والذي يختلف تماماً عن المنتج الأصلي (المحنه,2020: 29) .

وتعد تقنية التحسين المستمر من تقنيات ادارة الكلفة التي تبحث عن طرائق لزيادة الكفاءة الكلية من خلال تقليل الفاقد وتحسين الجودة وخفض التكاليف (Guan et al., 2009:11), اذ تركز تقنية التحسين المستمر على تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج من خلال ادخال تحسينات على العملية الانتاجية بهدف ضمان منتج يلبي او يتجاوز متطلبات الزبائن من حيث الجودة والوظائف والاسعار من اجل المنافسة (Atkinson ,et al ,2012 : 273) . ويضيف الزيدي ان التحسين المستمر يتمثل في جميع الجهود المبذولة من العاملين في الوحدة

الاقتصادية وبصورة مستمرة من اجل تخفيض تكاليف المنتجات او الخدمات دون المساس بجودتها وذلك لزيادة القيمة المقدمة للزبائن, ومن جانب اخر هو تغيير ثقافة الوحدة الاقتصادية والعاملين فيها من خلال تبني كل ما من شأنه تقليل الفاقد من الموارد من خلال اجراء التحسينات المستمرة (الزيدي, 2021 : 53)

ترى الباحثة ان دور تقنية التحسين المستمر في ادارة الكلفة يتمثل في تخفيض كلفة المنتج او الخدمة المقدمة للزبائن مع المحافظة على الجودة, فهي تقنية تبحث باستمرار عن فرص لتقليل الكلف من خلال تقليل الفاقد من الموارد مما يعزز القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية

يتضح مما سبق ان مفهوم ادارة الكلفة قد تم استخدامه بشكل كبير في السنوات الاخيرة مع ظهور متطلبات جديدة تستلزم ادارتها لتحقيق النجاح في بيئة اعمال اليوم , حيث ان ادارة الكلفة مهمة واهميتها تتجسد بتقنياتها وبرزها تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر واللذان يشكلان محور المبحثين القادمين , حيث يستلزم الامر معرفة ماهية الموارد وانواعها وكيف يتم استهلاك تلك الموارد وهذا ما سيتم التطرق اليه في المبحث الثاني الذي يتناول تقنية محاسبة استهلاك الموارد , وايضاً يستلزم الامر معرفة ما هو التحسين المستمر واهميته للوحدة الاقتصادية وهذا ما سيتم التطرق اليه في المبحث الثالث الذي يتناول تقنية التحسين المستمر.

المبحث الثاني

المركزات المعرفية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد

ان التطورات التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة و التي أبرزها المنافسة الكبيرة، قد كان لها 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 وقد ثبت نجاحها فيها، والتوجه نحو التقنيات التي تساعدها في مواجهة هذه التطورات عن طريق إنتاج منتجات ذات تكاليف منخفضة وجودة عالية تحقق لها ميزة تنافسية.

وتعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد من بين أهم التقنيات المعاصرة في مجال محاسبة الكلفة والإدارية التي تعد كاستجابة للتطورات التي افرزتها بيئة الاعمال المعاصرة حيث ان تركيز هذه التقنية هو على الاستغلال الامثل لموارد الوحدة الاقتصادية عن طريق تخصيص الكلفة على اساس ما أستهلك من موارد وليس على اساس كميات الموارد الملتزم بها وانعكاس ذلك بالنتيجة في تخفيض كلفة المنتج. وعليه يتناول هذا المبحث كل ما يتعلق بالتقنية أعلاه .

2-1-2 نشأة تقنية محاسبة استهلاك الموارد

احدثت التطورات التي تشهدها البيئة العالمية تغير متسارع بشكل كبير نتيجة ارتباطها بالتكنولوجيا والأتمتة والتي جعلت من الأسواق ساحة تنافسية غير مستقرة، الأمر الذي تطلب وجود تقنيات كلفوية تساعد الوحدات الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية (سرور وعلي، 2017: 36)، اذ ان ارتكاز الوحدات الاقتصادية على نظم الكلفة التقليدية بات لا يتلاءم مع تلك التطورات نتيجة التغيرات الكبيرة في هيكل الكلفة وارتفاع التكاليف غير المباشرة منها (Lawrence,2005:16) ويشير (Stenzel & Stenzel, 2008: 5) ان الدراسات التي نفذها معهد المحاسبين الإداريين (IMA) في استقصاء درجة رضا المهنيين والمهتمين بالمعلومات التي تقدمها نظم محاسبة الكلفة التقليدية قد أظهرت حالة من عدم الرضا عن مستوى المعلومات التي توفرها تلك النظم وبالنتيجة فان هنالك حاجة لتبني تطبيق تقنيات حديثة تتمحور ضمن مدخل ادارة الكلفة. ولعل احد هذه التقنيات التي تم تبنيها هي تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تعود جذورها التاريخية الى نظام محاسبة التكاليف الالمانى الذي ظهر قبل ما يقارب 50 عاما والمسمى (GPK) والذي تم تطويره من قبل Plaut للوصول إلى نظام كلفوي يساهم في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة، اذ يقوم نظام (GPK) على أساس تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مجتمعات الموارد الإنتاجية والخدمية فضلاً عن

تصنيف التكاليف إلى ثابتة وتناسبية. ولكن تزايد شدة المنافسة العالمية كان له انعكاسات شكلت تحدياً يهدد استقرار الأسواق العالمية، ولعل هذا التحدي بات يواجه محاسبي الكلفة والإدارية من حيث صعوبة توفير المعلومات الملائمة التي تساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق الميزة التنافسية في ظل نظام التكاليف الألماني، لذلك كان من الضروري البحث عن التقنيات التي تشكل بمثابة البديل لهذا النظام وبقية نظم الكلفة التقليدية والتي تعنى بعملية تخصيص التكاليف سيما غير المباشرة منها، لذلك فإن هذا قد جعل العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية تتجه نحو البحث عن الحلول الملائمة ذات العلاقة بمشكلة تخصيص التكاليف (الذنف، 2013: 53-56)، (Lawrence, 2005: 14)، لذلك ظهرت تقنيات مهمة أبرزها تقنية التكاليف على أساس النشاط (ABC) والتي تهدف إلى ربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة أولاً ومن ثم للمنتجات كهدف نهائي للكلفة ثانياً.

ويشير (Tse&Gong, 2009: 2) أنه بالرغم من تفوق تقنية (ABC) على نظم المحاسبة التقليدية من حيث تحقيق الدقة المناسبة في احتساب التكاليف، المساعدة في اتخاذ القرارات، وترشيد الموارد إلا أنها واجهت انتقادات كثيرة أهمها تجاهلها للطاقة غير المستغلة، ارتفاع كلفة تطبيقها، وصعوبة تحديد الأنشطة، وهذا ما جعل الجهود تبذل من لدن الباحثين الأكاديميين والمهنيين لتقديم الحلول الملائمة التي تساعد الوحدات الاقتصادية في مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، 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 تقنية (ABC). ويرى (Tse&Gong, 2009: 42) أن الاستراتيجية التي تعتمد على كل تقنية من التقنيتين أعلاه من شأنها أن تساعد في تحقيق أهدافها بطريقة تختلف عن الأخرى. ويضيف (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 أقل مع تمتع التقنية بسهولة عملية تحديث البيانات التي تحتاجها عند التطبيق، إلا أن هذه التقنية تعرضت لانتقادات تتمثل في أن معلومات التكاليف التي توفرها هي تاريخية وهو ما يتعارض مع الحاجات الضرورية لمتخذي القرار ولا سيما القرارات المستقبلية، لذلك بدأ التركيز على تقنية محاسبة استهلاك الموارد بوصفها منهجاً لإدارة الكلفة والذي يجمع بين مزايا نظام التكاليف الألماني وتقنية التكاليف على أساس النشاط، وأن الهدف من هذا الجمع بين مزايا النظامين هو الوصول إلى تقنية هدفها الأساس هو إدارة الكلفة بتخفيضها فضلاً عن دورها في دعم عملية اتخاذ القرارات.

إذ تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد من أهم التقنيات التي لا يمكن اعتبارها طريقة جديدة لمحاسبة التكاليف ولكنها تطوير لتقنيات إدارة الكلفة، من حيث أنها لا تركز فقط على مفهوم

محاسبة التكاليف على أساس النشاط وما يستند عليه هذا المفهوم من افتراضات ولكن أيضاً تستوعب مفاهيم التطبيق العملي لمفهوم إدارة الكلفة المستندة إلى الفكر الألماني (Wang, et al., 2009:85). ويشير (Cengiz, 2012: 215) بهذا الصدد ان هذه التقنية تلعب دور أساسي من ناحية توفير معلومات تساعد الإدارة على تحسين أنشطتها من خلال التأكيد على أن أصل التكاليف ينبعث من الموارد، اي ان التكاليف تبدأ في الحدوث مع استخدام الموارد .

اما عن المراحل التي مرت فيها عملية تطوير واعتماد تقنية محاسبة استهلاك الموارد فيمكن فبينها كل من (White,2009, 1 -9), (Rahimi at el, 2014: 532- 539) حيث تم تقديم محاسبة استهلاك الموارد عام 2000 لأول مرة كنهج للمحاسبة الإدارية بواسطة اتحاد دولي تعاوني غير هادف للربح يضم شركات صناعية وشركات الخدمات ومنظمات حكومية وهيئات أكاديمية ومهنية وهذا الاتحاد يطلق عليه اتحاد الإدارة المتقدمة الدولي (CAMI) , اما في عام 2001 تبنى اتحاد الإدارة المتقدمة الدولي انشاء قسم خاص اطلق عليه "محاسبة استهلاك الموارد" وهو يعنى بتطوير تقنية محاسبة استهلاك الموارد و استمرت عملية التطور لتقنية محاسبة استهلاك الموارد على مدار السنوات السبع اللاحقة التي اعقبت تقديمها حيث تم تنقيحها والعمل على تحسينها والتحقق من صحتها من خلال دراسات الحالة العملية ومنشورات المجالات الصناعية وغيرها من الأوراق البحثية، وفي عام 2008، أنشأ مجموعة من الأكاديميين والممارسين المهتمين معهدا يحمل اسم " معهد محاسبة استهلاك الموارد" من أجل إنشاء معايير ومبادئ لمحاسبة استهلاك الموارد وبالنتيجة، يمكن تقديم هذه التقنية إلى عالم الأعمال ورفع مستوى المعرفة للمحاسبية الإدارية من خلال تشجيع الممارسات العملية، اما في عام 2009، قدمت لجنة المحاسبون المهنيون في الأعمال (PAIB) وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) محاسبة استهلاك الموارد كأحد أفضل الممارسات في منشور إرشادات الممارسات الدولية الجيدة بعنوان "تقييم وتحسين الكلفة في المنظمات" معزز بوثيقة اضافية مرفقة بعنوان تقييم "رحلة الكلفة: نموذج النضج المستمر لمستويات الكلفة". حيث يركز هذا المنشور على المبادئ التي تستند عليها تقنية محاسبة استهلاك الموارد عند تطبيقها، ومنذ عام 2009 بدأت كثير من الوحدات الاقتصادية بتطبيق هذه التقنية كما انه لم يجري عليها أي تعديل من قبل الجهات ذات العلاقة .

2-2-2 مفهوم محاسبة استهلاك الموارد

يشير الفكر المحاسبي أنه لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لتقنية محاسبة استهلاك الموارد، حيث تعددت التعريفات والمفاهيم التي وردت في الأدب المحاسبي لهذه التقنية والتي يمكن عرضها كالآتي :

حيث عرفت محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من قبل (Balakrishnan et al, 2011: 13) على انها الجيل الجديد في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة، اذ ان هذه التقنية تجمع بين تقنية إدارة التكاليف الألمانية (GPK) وتقنية الكلفة على أساس النشاط (ABC) .بينما عرفها (Okutmus,2015:46) بأنها تقنية إدارية قائمة على أساس كمي تؤيد أن سبب حدوث التكاليف هي الموارد حيث توزع التكاليف وفقاً لاستهلاك الموارد كما تؤدي الى دعم عملية صنع القرار .

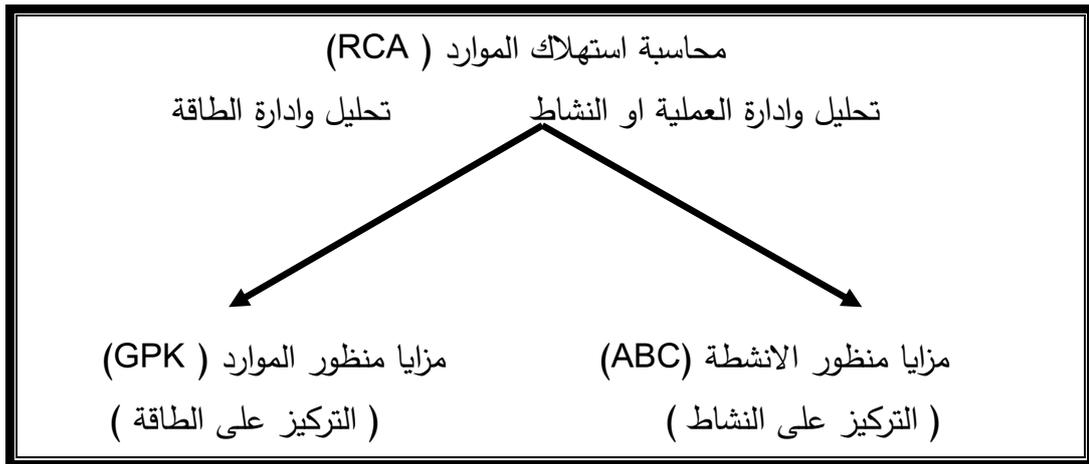
ويرى (ابو شيعشع، ٢٠١٦: ٤١٩) بأنها إحدى تقنيات إدارة الكلفة التي تتسم بالشمولية والديناميكية وتعتمد على توفير المعلومات الملائمة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية التشغيلية والمالية باتجاه الاستغلال الأمثل والكفاءة لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة / الفائضة ودعم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية، ويقدم (Al-Rawi & Al-Hafiz, 2018:21) تعريفاً شاملاً لمحاسبة استهلاك الموارد بأنها: تقنية حديثة لإدارة الكلفة والتي تتسم بتوفير معلومات شاملة وكافية تساعد على التخطيط السليم، تخفيض الكلفة، اكتشاف الطاقة العاطلة و الرقابة عليها، واتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية التي من شأنها زيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

كما عرفت من قبل (شاهين، 2018 : 219) بأنها تقنية محاسبية لإدارة الكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة وتدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة للوحدة الاقتصادية. كما جاء تعريف محاسبة استهلاك الموارد بأنها تقنية للمحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف، زيادة الإيرادات، تحسين الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية، وتحقيق النجاح في ظل ظروف ما تشهده بيئة الأعمال من منافسة شديدة(عبد اللطيف, خلف, 2018: 66).

واستناداً على ما سبق تعرف الباحثة تقنية محاسبة استهلاك الموارد على انها احدى التقنيات المعاصرة لإدارة الكلفة التي تجمع بين تقنية محاسبة التكاليف الالمانى (GPK) وتقنية التكاليف على اساس النشاط (ABC) وبالشكل الذي يساعد في توفير معلومات اكثر واقعية من خلال تحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها وعدم تحميلها على المنتج او الخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص الموارد المستهلكة على اهداف كلفة المنتجات او الخدمات التي استفادت منها وبالنتيجة مساعدة الادارة في الاستغلال الامثل للطاقة وبالطريقة التي تؤدي الى تحسين دقة قياس اهداف الكلفة.

2-2-3 فلسفة وخصائص تقنية محاسبة استهلاك الموارد

تقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على فكرة ان الموارد هي السبب الاساس للكلفة وان هذه الموارد يجب ان تكون منظمة في مجموعات متجانسة وكل مورد له مجموعة من المدخلات التي تستعمل لإنتاج مخرجات تستعملها مخرجات اخرى او تستعمل لإنتاج السلع والخدمات النهائية (الحوالي، 2013: 85). ان اساسيات محاسبة استهلاك الموارد ليست بالجديدة، اذ ان العديد من اساسياتها ومبادئها يشق من ممارسات المحاسبة الالمانية التي كانت تستعمل لأكثر من ستين عاماً والتي تستند على المعقولية بما فيه الكفاية وتطوير نمذجة الكلفة التي تعمل على تعظيم الايراد وتدني الكلفة، وتستند تقنية محاسبة استهلاك الموارد على استعمال البيانات للأداء الحالي أي باستعمال البيانات الحالية وليس الحاجة لتوليد بيانات جديدة، وان تحليل البيانات الحالية يتم عن طريق طرح السؤال الاساس الاتي : ما الذي يسبب التكاليف ؟ . عادة ما تنشأ التكاليف عند انفاق الموارد على العملية (Masters,2013:11). كما ان هذه التقنية تعتمد على الطاقة النظرية اكثر من الطاقة العملية لتحديد المعدلات الخاصة بالجزء الثابت من تكاليف الموارد، اذ تعمل تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على فصل تكاليف الطاقة النظرية لكي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية اتخاذ القرارات (الدبس، 2015 : 56). كما تعد الطاقة النظرية الاساس لتخصيص التكاليف الثابتة على المنتجات، وهذا يعني ان التكاليف غير المباشرة الثابتة تحدد للأنشطة على اساس الطاقة النظرية وليس الانتاج الفعلي خلال مدة معينة. والشكل (5) يوضح فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد .



شكل (5) فلسفة تقنية محاسبة استهلاك الموارد

Source: Elshahat,(2016) "Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry" College of Commerce, Benha University, Egypt.p:209.

مما تقدم يلاحظ انه في ظل هذه التقنية يكون نموذج تقدير التكاليف على اساس استهلاك الموارد وليس امتلاكها وايضاً ان هذه التقنية تأخذ بالحسبان العلاقات التبادلية بين الموارد التي تستند الى النموذج الكمي اكثر من القيمي وهذا يؤدي الى زيادة دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة مقارنة بالتقنيات الكفوية الاخرى، فضلاً ان الكلفة يتم مراقبتها على مستوى الموارد وليس النشاط، اذ ان كل مورد لديه القدرة على خلق قيمة للزبون، وكذلك استعمال الطاقة النظرية كأساس لاحتساب الكلفة الثابتة للوحدة الواحدة والطاقة المخططة كأساس لاحتساب التكاليف التناسبية واستعمال الكلفة الاستبدالية بدلاً من الكلفة التاريخية في احتساب الاندثار . ويرى (السماني، 2016: 27) ان محاسبة استهلاك الموارد تتميز بمجموعة من الخصائص وهي ان محاسبة استهلاك الموارد هي عملية مزج التخصيص المباشر لاستهلاك الموارد مع التخصيص غير المباشر من خلال تطبيق الكلفة على اساس النشاط، ويكون الاندثار على اساس الكلفة الاستبدالية للأصول وليس الكلفة الاصلية (التاريخية) او القيمة الدفترية المتبعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP) وهذا يتفق مع منظور توليد معلومات الكلفة الداخلية التي تساند القرارات الادارية في الامد الطويل ، وايضاً التخطيط الفعال للموارد، اذ تعتبر تقنية محاسبة استهلاك الموارد كأساس يعتمد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض احتساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية، كما ان محاسبة استهلاك الموارد تعكس الطبيعة الأولية للكلفة في معدلات التحميل من خلال استخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة، ومن الضرورة وجود مجتمعات للموارد، والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين التكاليف والموارد، كما تؤدي الى المساعدة في توفير معلومات تفصيليه عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد .

4-1-2 اهداف تقنية محاسبة استهلاك الموارد

تساهم تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق عدة أهداف ومنها تصنيف التكاليف في كافة مراكز الكلفة إلى صنفين الثابتة والمتغيرة مع توفير الرقابة على كافة مصادر حدوث الكلفة المتعلقة بالموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتتبعها بما يساهم في تخفيض استهلاك الموارد بشكل امثل (سرور وعلي، 2017)، وتوفير معلومات كفوية عالية الجودة تدعم القرارات قصيرة الأجل المتعلقة بتحديد الموارد وكلفتها وكيفية تحقيق الاستخدام الأمثل لها، كما تؤدي الى تحديد وقياس الطاقة غير المستغلة بشكل الذي يساهم في تجنب تخصيص تلك التكاليف على المنتجات، وايضاً توفير الفهم الكافي حول طبيعة استهلاك الموارد والأنشطة بما يعط نظرة أكثر شمولية لعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق عالقة السبب / النتيجة (Al-Rawi &

21:2018, Al-Hafiz), والمساهمة الفاعلة في التحديد الدقيق للكلفة في ظل تقلب حجم الانتاج على وفق العلاقة السببية بين الموارد وكمية الموارد المستهلكة قبل الانتاج والموارد الأخرى, وتحقيق الادارة الفاعلة للاستثمارات وتوجيهها نحو الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون وفقا لطبيعة المنافسة, كما تؤدي الى المساهمة في تحسين أداء الأنشطة المضيفة للقيمة من خلال ازالة الفاقد, ومساعدة المدراء في التنبؤ بعوامل استهلاك الموارد وبأسعار المدخلات المتوقعة عن طريق تحديد الموارد العطلة والموارد المستغلة وتوفير مقاييس للأداء تكون اكثر ملائمة وعدالة وتعد حلقة وصل بين نظم إدارة الكلفة ونظم تخطيط موارد المشروع (الحسين، 2016: 27).

2-1-5 مبادئ محاسبة استهلاك الموارد

تستند تقنية محاسبة استهلاك الموارد على مجموعة من المبادئ أهمها الآتي:-

1. مبدأ السببية:- (Causality)

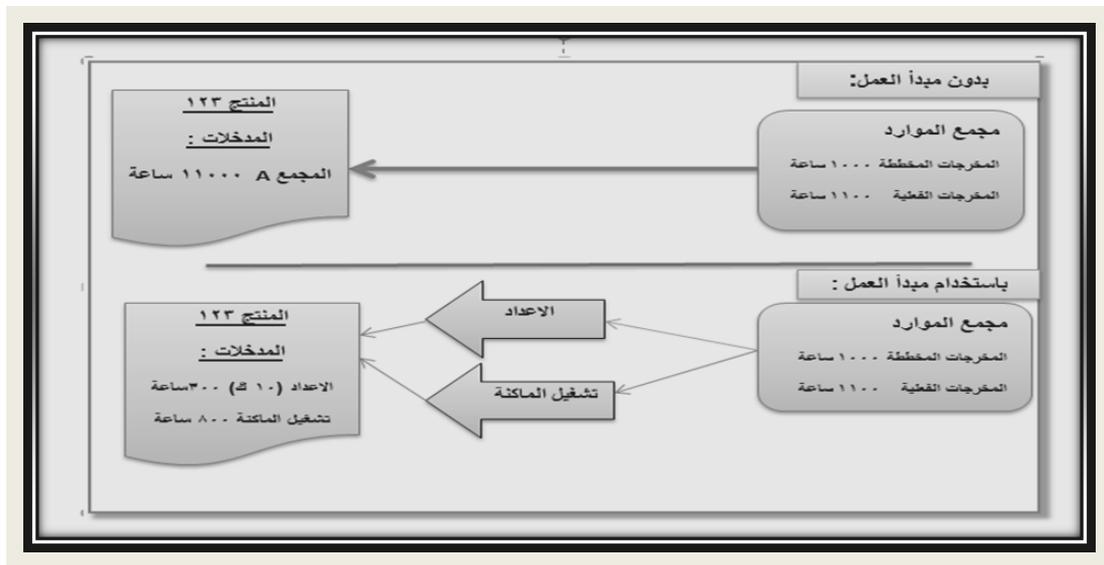
يعد مبدأ السببية من المبادئ المهمة جدا لأنه يوفر العقلانية والمنطق في توضيح العلاقة بين تدفق الموارد وتكلفتها، ويتطلب هذا المبدأ عمل نموذج لتدفقات الموارد والتكاليف المرتبطة بها ليعكس علاقات السبب والنتيجة وهذا يعني إلغاء التخصيص الاعتباضي Allocation Arbitrary لمجمعات الموارد (White,2009:67).

ويرى (Wang & Zhuang,2009:1) إن التكاليف تنتقل بين (الموارد، النشاط، والمنتج) ولكن تركيزها يكون على الموارد وليس على النشاط كما في ABC وهذه الموارد لا تشمل فقط الموارد المستخدمة في النشاط فحسب بل تشمل الموارد التي تستخدمها الموارد نفسها. ويتطلب هذا المبدأ ان يتم التحكم بعلاقة السبب و النتيجة من خلال سلسلة القيمة في الوحدة الاقتصادية، هذا ويستند مبدأ السببية على مصطلح الصلة او الارتباط وهو المصطلح الذي اوجد مفهوم الكلفة القابلة للتبرير والتي تعد الكلفة السليمة اللازمة لترشيد عملية اتخاذ القرارات (Ahmed & Mossa,2011:755).

2. مبدأ الاستجابة:- (Responsiveness) يضمن هذا المبدأ الامتثال لمبدأ السببية في نموذج استهلاك الموارد من خلال التركيز على سلوك التكاليف بشكل اساسي, يحكم مبدأ الاستجابة علاقات التكاليف الثابتة والتناسبية بين مجمعات الموارد, وإن قابلية التجزئة للكلفة تتحقق من خلال مبادئ السببية والاستجابة التي تدعم مدى كبير من سيناريوهات التخطيط واتخاذ القرار (Inanlou,al et al.,2014:200). من جانب اخر يسمح مبدأ الاستجابة بتدفقات الموارد بنوعيتها الثابت والنسبي التي تعرض بين مجمعات الموارد كافة, وأن تدفقات الموارد ينبغي ان تستند الى الكمية وليس على اساس نسب او تخصيصات, كما ينبغي ان تكون مجمعات

الموارد متجانسة والموارد كافة تقدم منتجات او خدمات منفصلة نسبياً عن مجموعات الموارد الأخرى (White,2009:68).

3. مبدأ العمل (Work):- يعد مبدأ العمل والموضح في الشكل (6) من المبادئ التي تحمل اهمية كبيرة، اذ انه في كثير من الاحيان لا يوفر تتبع تدفق الموارد بين اهداف الكلفة معلومات كافية لاتخاذ القرارات الادارية وبالنتيجة فانه من الضروري في بعض الحالات معرفة النشاط الذي يتم تنفيذه لأجل استهلاك الموارد بشكل دوري او بشكل مستمر بين مجموعات الموارد. ويعد مبدأ العمل هو المبدأ الموجه لتقنية التكاليف على أساس النشاط، والذي دائماً ما يصمم الأنشطة وينتج نماذج معقدة للغاية لا يمكن ان تصمد على المدى الطويل. وعليه تطبق محاسبة استهلاك الموارد مبدأ بناء انموذج العمل أو النشاط بطريقة محدودة وعالية الانضباط، فالأنشطة يتم ادخالها في النموذج فقط عندما تضيف معلومات هامة ومستمرة تحتاجها الادارة بشكل متكرر، كما يجب أن يكون للأنشطة محركات تستند على تحديد مقدار ما يتم استهلاكه من الطاقة بصورة كمية وليس على اساس التخصيص كنسبة المئوية (White,2009:70)، ويرى (Ahmed&Moosa,2011:757) ان نقطة البداية في مبدا العمل تتمثل في فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية ووضعها التنافسي و تدفق الموارد المختلفة وكذلك تفاعل هذه الموارد فيما بينها لتوليد المخرجات (منتجات او خدمات).



شكل (6) مبدأ العمل في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد

Source :White, L., R. (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager- Focused VoL. 20,No.4, Management Accounting." The Journal Of Corporate Accounting & Finance, p.71.

يوضح الشكل (6) اهمية مبدا العمل في حسم كثير من القضايا التي تتعلق بتدفق الموارد في علاقتها بالأنشطة واهداف الكلفة وذلك فيما لو تم تطبيق هذا المبدأ وذلك من ناحية تحديد

الانشطة والعمليات التي تُنفذت عند استهلاك الموارد من قبل مجتمعات الموارد المختلفة، فهذه العملية توفر رؤية اوضح للإدارة تمكنها من اتخاذ القرارات الملائمة، على العكس في الحالة الثانية التي لا يطبق فيها هذا المبدأ، والتي يلاحظ فيها ان تتبع تدفق الموارد من الانشطة وصولاً لأهداف الكلفة لا يوفر معلومات كافية لعملية اتخاذ القرارات الادارية لان تحميل التكاليف تتم بصورة اجمالية وبالاعتماد على الحجم.

2-2-6 ابعاد محاسبة استهلاك الموارد

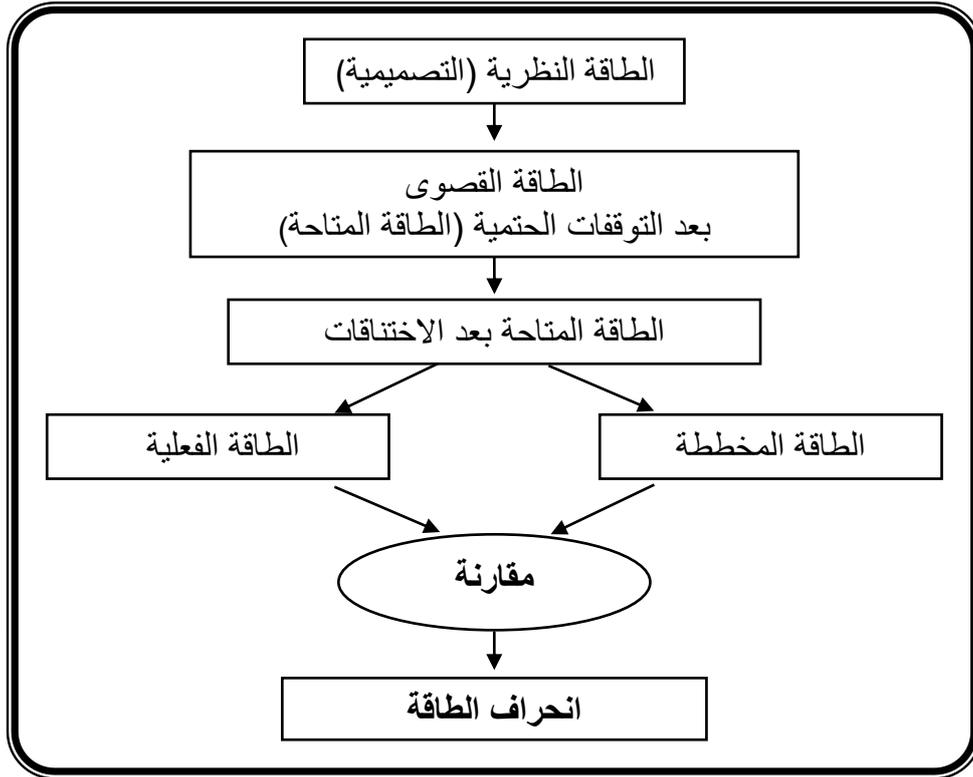
تعتمد تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على مجموعة من الأركان الأساسية وكالاتي (قحطان, 2018: 68), (Eschenbach & Zehetner, 2017: 463):

1. النظرة الشاملة للموارد: **View Resources Comprehensive** تتمثل الموارد في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل مثل (الأفراد، الخامات، الأموال، الآلات) أو في صورة غير مادية (معنوية) مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات **Technology Information** وتعكس تكاليف المورد طبيعة المورد نفسه، فعلى سبيل المثال تمثل المرتبات والمزايا العينية وأجور الإجازات كلفة الموارد البشرية، في حين تمثل مصاريف الصيانة والإنداثارات وأجور الفنيين كلفة مورد الآلات وبناء عليه تتكون الوحدة الاقتصادية من مجموعة معينة من الموارد تتحمل في سبيل تشغيلها واستغلالها مجموعة معينة من المصروفات تعكس كلفة استغلال هذه الموارد والاستفادة منها (كيوان، ٢٠١٣ : ١١٢٤) ويتضمن مفهوم الموارد ثلاثة خصائص أساسيه وكالاتي :

أ. المقدرة: تعني القدرة على ايجاد القيمة لكل مورد بمفرده او بالتفاعل مع الموارد الأخرى، وهي خاصة وصفية للموارد مثل كيف يتم تدريب الأفراد، وما هي جودة الآلات الازمة لتقديم وتسليم الخدمة ،لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي على موارد لها نفس الخصائص والمواصفات والسّمات(الذنف، 2013: 91).

ب. الطاقة: تمثل طاقة الموارد كمية الموارد التي يمكن أن تساهم بها في أداء الخدمات، خاصة وإن الطاقة كامنة في الموارد وليس في الأنشطة، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو قد تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات، والمخصصة للأنشطة الإدارية، وقد تكون طاقة عاطلة بسبب نقص الطلب . (White, 2009:66) والشكل (7) يوضح مفاهيم الطاقة اعلاه والعلاقة بينها.

ج. الكلفة : تعتبر كلفة الموارد من ضمن خصائص الموارد، فعلى سبيل المثال تتطلب الموارد الآلية تكاليف صيانة وتكاليف تشغيل وتكاليف المساحة التي تحتاجها هذه الطاقة الآلية (الشبطي، ٢٠١٧: ٧٥٢).



شكل (7) مفاهيم الطاقة والعلاقة بينها

المصدر: باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2007) "ادارة التكلفة الاستراتيجية - مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص 202

2. طبيعة التكاليف (Nature of costs) : تصنف التكاليف وفق تقنية محاسبة استهلاك الموارد الى ثابتة وتناسبية في كل مجمع من مجوعات الموارد، وهذا النوع من التحليل يعد من الميزات الاساسية لهذه التقنية، كما انه بموجب هذا التصنيف يتم احتساب معدلات تحميل لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية (Balakrishnan, et al, 2012 :26).

إن محاسبة استهلاك الموارد تفترض أن كل الموارد يتم استهلاكها بما ترتبط بها من تكاليف إما بشكل ثابت أو بشكل تناسبي، فالاستهلاك الثابت للموارد يتحقق عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة لا تختلف مع اختلاف مستوى المخرجات أو هدف الكلفة، وعندما تعد تكاليف المدخلات تكاليف ثابتة. اما الاستهلاك التناسبي للموارد فيكون عندما تختلف كمية المدخلات المستهلكة مع اختلاف مستوى المخرجات أو هدف الكلفة لذلك تعد تكاليف المدخلات تكاليف تناسبية، وهذا ما يؤكد على النظرة الشمولية لطبيعة الكلفة وأنماط استهلاك الموارد وفق التقنية اعلاه (خطاب، 2009 : 154).

3. تخصيص التكاليف على أساس كمي (Quantity-Based Cost Assignment)

تعتمد تقنية محاسبة استهلاك الموارد على مقاييس من المخرجات قابلة للقياس الكمي لمجمعات الموارد والتي تكون على شكل وحدات كمية فضلاً عن امكانية ترجمتها في صور مالية مما يساعد على الفهم الواضح لاستهلاك الموارد والتعبير الدقيق عن تدفق العلاقات بين الموارد (الهيكل الكمي)، ومن امثلة الوحدات الكمية هي ساعات العمل المباشر، ساعات دوران الآلات، وعدد الكيلوواط (كاظم واخرون، 2019: 62)

7-2-2 المحاسبة عن الطاقة العاطلة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد :

يعتمد توزيع تكاليف الموارد في ظل نظم الكلفة التقليدية والكلفة على أساس النشاط على افتراض الاستخدام الكامل لجميع الموارد في عمليات الوحدة الاقتصادية، لذلك يتم تخصيص تكاليف الموارد على مجمعات الكلفة بالكامل وهذا الافتراض قد يكون صحيحاً للموارد المادية الملموسة كالمواد الخام، إلا أنه لا يصلح للموارد غير الملموسة مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات، لذا فإن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تلفت الانتباه إلى وجود مثل هذه الموارد العاطلة في سياق الأعمال الطبيعية للوحدة الاقتصادية والتي لا تكون مستغلة بشكل كامل، وعلى هذا الأساس تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بربط تكاليف الموارد بتلك الموارد، كما يتم توزيع تكاليف الموارد على مجمعات التكاليف عندما تستهلك تلك الموارد من قبل تلك المجمعات فقط، أما الموارد غير المستغلة في العمليات (العاطلة) فلا يتم توزيعها على مجمعات الكلفة (Michael, et. al., 2009, 43) حيث تؤكد محاسبة استهلاك الموارد على ان الوحدة الاقتصادية لا يمكنها استخدام الموارد المتاحة بصورة كاملة ويبقى الجزء غير المستخدم بمثابة طاقة عاطلة، فعندما تُستهلك تلك الموارد بصورة فعلية يتم تخصص تكاليف تلك الموارد فقط على أهداف الكلفة ويتم الاعتراف بالموارد غير المستخدمة في عملية التشغيل بوصفها طاقة عاطلة ولا يتم تخصيصها على أي مجمع كلفة أو هدف كلفة (Tse,Gong,2009:43). وبناء على ذلك فإن الوحدات الاقتصادية التي تطبق تقنية محاسبة استهلاك الموارد هي أكثر قدرة على إدارة الموارد العاطلة وذلك من خلال السيطرة أو التحكم في مستويات الموارد المخصصة لان تأثير التغيرات في المخرجات على كميات الموارد العاطلة أضعف من تأثير التغيرات في مستويات الموارد المخصصة على كميات الموارد العاطلة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد، كما أن الاعتراف بالموارد العاطلة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد جعل من عملية اجراء التعديلات على نموذج التكاليف للوحدة الاقتصادية أمراً بسيطاً وذلك من خلال تغيير طريقة تحليل تكاليف الموارد المؤداة، وبالتالي فإن تحليل تدفق

التكاليف على مستوى مجموعات الموارد المختلفة يعتبر عملاً هاماً، والذي من شأنه ان يساعد على إدارة التكاليف، اذ تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتبسيط عملية تحليل كلفة الموارد وذلك من خلال التحول من التحليل الإجمالي لكلفة الموارد إلى التحليل الفردي لها، كذلك تقوم محاسبة استهلاك الموارد RCA بفرض حالة فرض المساواة بين الموارد المتاحة والموارد المستهلكة وذلك بسبب وجود الموارد العاطلة (الفرق بين الموارد المتاحة والموارد المستهلكة)، اذ انه بغياب هذا الفرض تزال الحاجة إلى التحليل الإجمالي لكلفة الموارد (عقل : 2013، 273). ويؤكد (شاهين: 2010، 253) أن تقنية محاسبة استهلاك الموارد تتعامل على أساس أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفاد منها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج، اما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر كتكاليف فترة، وتتأتى هذه التفرقة من أن هذه التقنية تستحدث ما يعرف بمجموعات الموارد التي ينتقل فيها مستوى تكاليف الموارد من المستوى الكلي (كما في تقنية التكاليف على أساس النشاط) إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين أجمالي الكلفة ذات الصلة بكل مورد وبين كلفة الموارد المستهلكة ذات الصلة بمجموعات الكلفة الخاصة بالأنشطة، ويرى (منير، 2018: 66) ان هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة تحقق عدة مزايا وهي التسهيل والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد : وذلك عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب الكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد، وايضاً المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة.

حيث أنه في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات المساندة لاتخاذ القرارات وهي معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدات الكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك المنتج من موارد الوحدة الاقتصادية ومعلومات تفيد في الربط بين مجموعات الموارد ومجموعات الكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة ، ومعلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع أفضل يجعلها ذو كفاءة من ناحية تشغيل الأنشطة ذات الصلة بالمنتج.

بناء على ما سبق يمكن القول أن اعتراف تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين، يمثل الاتجاه الأول في عدم تحميل الوحدة المنتجة بكلفة الموارد العاطلة، ويمثل الاتجاه الثاني قدرة إدارة الوحدة

الاقتصادية في السيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها أو التخلص منها. حيث أن اعتراف تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالموارد العاطلة يحقق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وقدرة أكبر على تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة / الفائضة بطريقة أكثر وضوحاً بحيث تصبح تكاليف المنتجات متضمنة لكلفة الموارد المستخدمة فقط.

2-2-8 العناصر الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد

تتكون تقنية محاسبية استهلاك الموارد من مجموعة من العناصر وكالاتي:

1. الموارد Resources

تتمثل الموارد بأنها عوامل الإنتاج الرئيسة والتي تنعكس في الموارد البشرية والموارد الطبيعية والموارد المصنوعة والتي ينبغي اجراء التعديلات والتغييرات عليها لكي تصبح صالحة للاستخدام لإشباع حاجات ورغبات الزبائن(السماني, 2016 : 21). وبما ان التكاليف لها دور هام في القرارات الإدارية لتحسين اداء الوحدة الاقتصادية وأن الموارد هي سبب حدوث التكاليف لذلك فإن للموارد دور حيوي في هذه التقنية وينبغي العمل على عرضها بشكل فعال (White 2009 : 65).

2. مجوعات الكلفة Cost Pools

هو اقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف في مجموعة واحدة تسمى الوعاء او المجمع Pool وتقسم الى نوعين:
أ. مجمع كلفة المورد: (Cost Pools Resource)

كل مجمع مورد او وحدة عمل تمزج خصائص مواردها وتقدم مخرجات متجانسة بشكل عادل والتي تحولها اما الى مجمع مورد آخر او الى المنتج او الخدمة المقدمة للزبون (white,2009:66)

ب. مجمع كلفة النشاط او العملية: (Pool Cost Process or Activity)

تمثل عملية معينة من عمليات دورة حياة المنتج داخل الوحدة الاقتصادية التي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات ولا تختلف كثيراً عن كيفية تحديدها في ظل تقنية الكلفة على اساس النشاط عن تقنية محاسبة استهلاك الموارد (سرور وعلي, 2017: 122).

3. موجبات الكلفة (Cost Drivers)

هو المقياس المسبب لحدوث التكاليف مثل ساعات العمل المباشر، ساعات دوران المكائن، عدد الوحدات المنتجة، عدد الوحدات المباعة، وغيرها (Garrison et.al 2010 :190)، وتقسم الى نوعين (سرور وعلي, 2017: 122):

أ- موجه كلفة الموارد: Driver Cost Resource هو متغير يؤثر في قرار تخصيص الموارد على الاستخدامات البديلة المختلفة والتي تمثل اهداف الكلفة مثل الزبائن والمنتجات والخدمات.

ب- موجه كلفة النشاط او العملية: Driver Cost Process or Activity هو متغير يؤثر في قرار تخصيص تكاليف النشاط على الاستخدامات البديلة المختلفة والتي تمثل اهداف الكلفة مثل الزبائن والمنتجات والخدمات, وتمثل السبب في استهلاك تلك الأنشطة بواسطة الاستخدامات البديلة.

4. العلاقات المتبادلة بين الموارد (resources between Interrelationships)

ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد تكشف عن العلاقات المتبادلة ضمن مجموعة عناصر الموارد وفيما بين مجتمعات الموارد بخلاف النظم التقليدية التي لا تأخذ بنظر الاعتبار العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين الموارد (Stenzel & Stenzel, 2003: 183) وهو متغير هام جداً يجب على ادارة الوحدة الاقتصادية دراسته بعناية للاستفادة من التشابك والتداخل بين كل مورد والموارد الأخرى, فقد يشترك المورد (A) مع المورد (B) في تشغيل نشاط معين بحيث ان المورد (A) يدعم المورد (B) وبالعكس (خطاب, 2009: 30).

5. اهداف الكلفة Cost Objects

هو اي شيء يتطلب قياس منفصل لكلفته والذي يطلق عليه هدف الكلفة مثل المنتجات، الخدمات، وغيرها (Drury 2006: 28).

وترى الباحثة ان العناصر والأجزاء الرئيسية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد تسهم في تجميع عناصر التكاليف المختلفة داخل مجتمعات الموارد المتجانسة مثل تكاليف مجمع مورد المكائن الذي يتضمن اندثار المكائن والقوى المحركة والزيوت والتشحيم وغيرها وباستعمال موجهات الكلفة لكل مجمع مورد مثل ساعات عمل المكائن, فضلاً عن تحميل تكاليف الأنشطة على اهداف الكلفة باستعمال موجهات كلفة النشاط مع الأخذ بالاعتبار العلاقات المتشابكة بين الموارد.

9-1-2 خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد

1. حصر الموارد المتاحة وتحديدها:

تتم في هذه الخطوة عملية حصر وتجميع الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية ولكافة الاقسام الانتاجية الاساسية والاقسام الخدمية بشكل كمي على اعتبار أنها تمثل استثمارات متاحة

للوحدة موارد المواد الخام، الموارد البشرية، المكائن والآلات، المباني، التكنولوجيا، الاموال والتي يمكن من خلالها الحصول علي طاقات التشغيل، ثم القيام بعملية الحصر القيمي لكل مورد من خلال تجميع الموارد المتجانسة في مجموعات الموارد (Ahmed&Moosa,2011:765-768).

2. انشاء مجموعات الموارد المختلفة :

تمتلك الوحدة الاقتصادية العديد من الموارد التي تسبب الكثير من التعقيد فيطلب إنشاء مجموعات الموارد لتقليل هذا التعقيد مع التأكيد على أن كل مجموعة من مجموعات الموارد المجمعَة ينبغي أن تكون متجانسة. إذ يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز أنشطة، ومراكز الأنشطة الى مجموعات موارد مختلفة مثل مجمع مورد المواد، مجمع مورد العمل، مجمع مورد المكائن، مجمع مورد التسهيلات، وغيرها، وتقسم مجموعات الموارد الى مجموعات موارد أولية ومجموعات موارد ثانوية. إذ ان مجموعات الموارد الأولية تؤدي أنشطة تتعلق بصورة مباشرة في انتاج المنتج أو تساهم مساهمة مباشرة في بيع المنتج كأقسام الانتاج والبيع والتي يمكن تتبع تكاليفها بشكل مباشر لمجمع الكلفة. اما مجموعات الموارد الثانوية فإنها تقدم خدمات تدعم مجموعات الموارد الأولية ومجموعات الموارد الثانوية الأخرى مثل الموارد البشرية، المباني، التسهيلات والتي يتم توزيعها من مجموعات كلفة اخرى (Okutmus,2015:55).

3. تحديد محركات الكلفة لكل مجمع موارد :

تحدد محركات الكلفة المناسبة لكل مجمع والتي تتناسب مع نشاط كل مجمع موارد وذلك من خلال تحديد مخرجات مجموعات الموارد بشكل كمي (ساعات عمل مباشر، ساعات تشغيل الماكينة، عدد الكيلوواط من الكهرباء والمساحة بالمتر المربع... الخ) ، بالإضافة الى معرفة العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد وتحديد مدى افادة كل مورد من الموارد الأخرى كما يتم تحديد مجموعات الموارد التي تفيد هدف كلفة معين (أنشطة، عمليات، منتجات، زبائن) بصورة مباشرة (الدفن، 2013: 72).

4. تحديد اجمالي كلفة مجموعات الموارد الاولية و الثانوية:

يتم في هذه الخطوة حصر اجمالي الكلفة التي تشمل التكاليف الأولية والتكاليف الثانوية فالتكاليف الأولية تنشأ نتيجة استهلاك الموارد الأولية بشكل مباشر داخل مجمع الموارد، اما التكاليف الثانوية فتنشأ من استهلاك مجمع الموارد لمخرجات مجموعات الموارد الأخرى والاستفادة من خدماتها. كما تحدث علاقة الاستجابة التناسبية عندما تتغير المدخلات تناسيبا مع تغير حجم مخرجات مجمع الموارد، وتصنف التكاليف الأولية والثانوية الى تكاليف ثابتة وتناسبية، إذ تتمثل الكلفة التناسبية في الكلفة التي ترتبط بالمورد الذي يستهلك بصورة تناسبية مع المخرجات المتسببة في هذا الاستهلاك بينما تعبر الكلفة الثابتة عن ثبات كلفة استهلاك المورد بغض النظر

عن تغير حجم المخرجات المتسببة في هذا الاستهلاك-104:2019 Karabayir& Koc (130).

5. احتساب معدلات الطاقة النظرية و العملية لكل مجمع من مجمعات الموارد

في هذه الخطوة يتم تحديد الطاقة النظرية و العملية لكل مجمع من مجمعات الموارد ومن ثم حصر اجمالي تكاليف مجمعات الموارد الاولية والثانوية واحتساب معدل التكاليف الثابتة ومعدل التكاليف التناسبية، وهنا يتم احتساب نوعين من المعدلات لتخصيص كلفة الموارد على الأنشطة، الاول ويرتبط بالتكاليف الثابتة واما الثاني فيكون مرتبط بالتكاليف التناسبية وكالاتي :
معدل تحميل التكاليف التناسبية (المتغيرة) = الكلفة التناسبية الاجمالية لمجمع الموارد ÷ الطاقة المخططة, (Al Qady&El Helbawy,2016:45).

معدل تحميل التكاليف الثابتة = الكلفة الثابتة الاجمالية لمجمع الموارد ÷ الطاقة النظرية

6. توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة

بمجرد تحديد الموارد والأنشطة و احتساب الطاقة النظرية والعملية ومعدلات تحميل التكاليف الثابتة والتناسبية يجب تحديد الموارد التي تستهلكها الأنشطة من مجمعات الموارد، وعليه فان اي نشاط لا يستهلك الموارد لا يحمل باي حصة من كلفة الموارد، فعلى سبيل المثال ينبغي تخصيص الموارد مثل العمالة والكهرباء والمعدات على الأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها الأنشطة، وبالنتيجة يتم احتساب الكلفة عن طريق حاصل ضرب الكمية التي تستهلكها أهداف الكلفة من مخرجات مجمعات الموارد في معدل التحميل على ان توزيع التكاليف داخل مجمع الموارد يتم باستخدام مسبب كلفة الموارد ولكل مجموعات الأنشطة المختلفة وبالشكل الذي يعكس مدى استهلاك النشاط من مجمع الموارد (سرور وعلي,2017: 123).

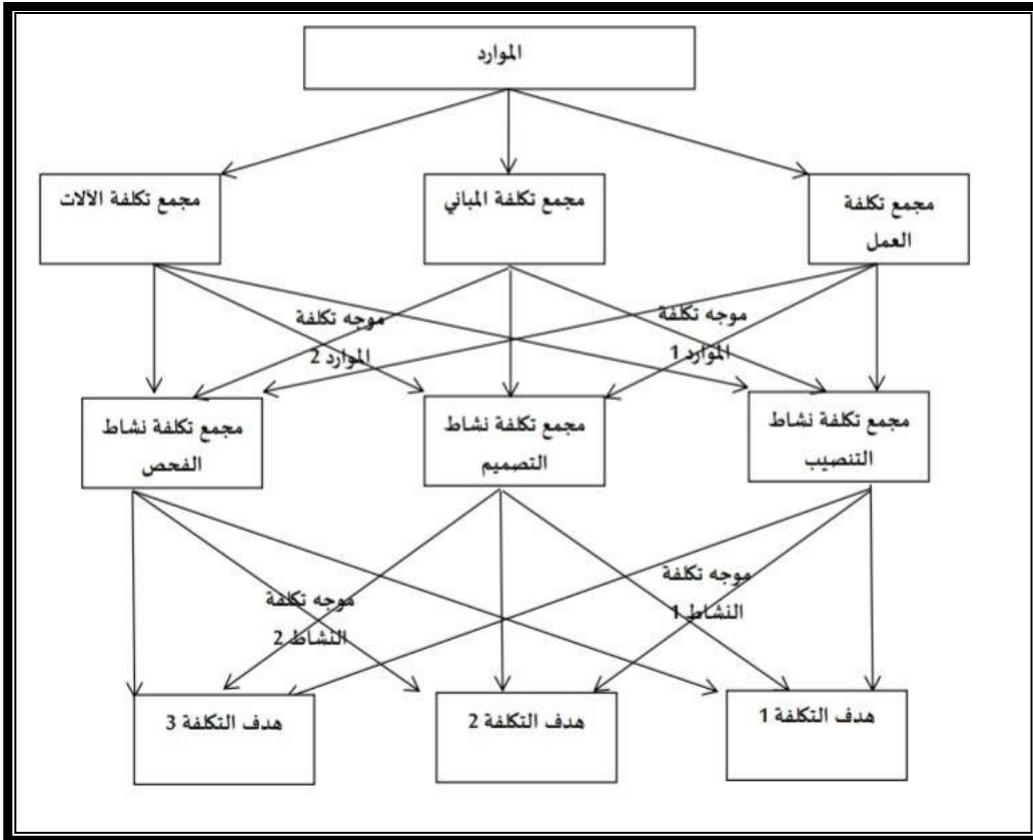
7. توزيع تكاليف الأنشطة على هدف الكلفة

يتم تحميل كلفة الأنشطة على المنتجات باستخدام محركات كلفة خاصة بالأنشطة والتي تبين المقدار الذي تم استهلاكه من كلفة هذه الأنشطة بواسطة المنتجات حيث يتم احتساب كلفة (هدف الكلفة) المنتج أو الخدمة و توزيع كلفة الأنشطة على هدف الكلفة على أساس الأنشطة التي يستهلكها، وتمثل مجمعات كلفة الأنشطة عملية معينة من عمليات دورة الانتاج داخل الوحدة الاقتصادية والتي خصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات، كما يتم تجميع تكاليف الموارد المستهلكة من مجمعات الأنشطة لتحديد مقدار الحجم الفعلي المستهلك من الموارد، ويعبر محرك كلفة الأنشطة عن مقياس لحجم الموارد المستهلكة داخل الوحدة الاقتصادية بواسطة هدف الكلفة مثل المنتجات، الخدمات، والزبائن Karabayir& Koc (130)-2019:104.

8. تحديد الطاقة العاطلة / الفائضة لمجمعات الموارد :

باستخدام تقنية محاسبة استهلاك الموارد يمكن تحديد الطاقة العاطلة لمجمع الموارد من خلال المقارنة بين الطاقة النظرية لكل مجمع موارد وبين المقدار المستخدم من هذه الطاقة، فمن خلال توزيع كلفة الأنشطة على هدف الكلفة يتم تحديد الطاقة العاطلة للموارد والتي تتمثل في الفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف الموزعة، فتحديد مقدار الموارد المستهلكة في الانتاج ومقدار الطاقة العاطلة سواء غير المستهلكة كمخزون او المفقودة كخسارة لكل مجمع من مجمعات الموارد يساعد في تحديد المسؤولين عنها واتخاذ الاجراءات التصحيحية (سرور وعلي، 2017: 123).

ويوضح الشكل (8) خطوات تطبيق تقنية محاسبة الموارد .



شكل (8) خطوات تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد

المصدر: كاظم، حاتم كريم (2019) " تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص71

يلاحظ من الشكل اعلاه ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد تبدأ من الموارد ثم مجمعات الموارد، والى الأنشطة، ومن ثم الى المنتجات او الخدمات كأهداف نهائية للكلفة، وبالتالي فهي تأخذ بنظر الاعتبار العلاقات المتبادلة والمتداخلة بين الموارد وبالطريقة التي يكون فيها

التخصيص للتكاليف اكثر دقة قياساً بنظم التكاليف الأخرى، علاوة على ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد يساهم في توفير معلومات اكثر دقة فيما يتعلق بكلفة المنتجات وتحديد الطاقة العاطلة والتي تمكن الادارة من اتخاذ القرارات الملائمة فضلا عن توفيرها نظرة مستقبلية لإدارة موارد الوحدة الاقتصادية.

10-1-2 معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

تتمثل ابرز المعوقات التي تعترض تطبيق تقنية (RCA) في صعوبة تحقيق اهداف تخصيص تكاليف الطاقة وذلك لاعتماد جوانب كثيرة من عمليات التخصيص على الاجتهاد الشخصي من ناحية اختيار أساس التخصيص فضلاً عن تأثرها بسلوك القائمين على الاداء (السماني، 2016 : 36)، وارتقاع كلفة تطبيق هذه التقنية (Balakrishnan, et., al., 2012:26) وايضاً صعوبة جمع المعلومات التفصيلية المتعلقة بمجمعات الموارد وتحديد الموارد المستغلة وغير المستغلة فضلاً عن صعوبة فصل أنماط التكاليف من حيث أنها أولية وثانوية او تكاليف ثابتة ومتغيرة (السماني، 2016 : 36) وصعوبة تفعيل ثقافة التغيير والتطوير لدى العاملين لغرض تسهيل التطبيق العملي لخطوات تقنية (RCA) (الشحات، 2016 : 205).

وترى الباحثة ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد تهتم بتحقيق الاستغلال الامثل للطاقة والتميز بين كلفة الانتاج وكلفة الطاقة العاطلة، ان اهم ما يميز تقنية محاسبة استهلاك الموارد هو تحديدها للطاقة العاطلة لما لها من دور فعال في دعم عملية التخطيط واتخاذ القرارات على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي وكذلك دورها الفعال في الرقابة على العمليات، فمن الناحية الاستراتيجية فأنها تساهم في بناء الموازنات واعادة صياغة استراتيجية الوحدة الاقتصادية وبالنتيجة توجيه القرار نحو اولويات الاستثمار المستقبلي، اما على المستوى التشغيلي فان ادارة الموارد العاطلة تتطلب اجراء تعديلات تتناسب مع تحقيق الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة مع تحديد الطاقة العاطلة ومعالجتها، ولعل عملية المعالجة لهذا النوع من الطاقة يستلزم تطبيق إحدى التقنيات الحديثة لإدارة الكلفة الا وهي تقنية التحسين المستمر وهذا ما سيتم التطرق اليه في المبحث القادم .

المبحث الثالث

المركزات المعرفية لتقنية التحسين المستمر

شهدت بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة تطورات هائلة أبرزها ظهور المنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية، ولاسيما تلك التي تتشابه وتسعى إلى تقديم نفس المنتج أو الخدمة، وكذلك مفهوم العولمة وما يحمله هذا المفهوم من مصطلحات التي لها بالغ الأثر في نشاطات الوحدة الاقتصادية، مثل الانفتاح غير المسبوق في التجارة والاستثمار، والتطور التكنولوجي الهائل، نتيجة إلى هذه التطورات الهائلة والمتوالية، فإنها فرضت على الوحدات الاقتصادية أن تعمل على إيجاد الوسيلة التي من شأنها أن تحقق المحافظة على بقائها في السوق وتعزيز قدرتها التنافسية من خلال تقديم خدمات ومنتجات ذات جودة عالية وبتكاليف منخفضة في البيئة السوقية التي تتواجد فيها هذه الوحدات الاقتصادية، وتعتبر تقنية التحسين المستمر بما تتضمنه من أدوات مختلفة من التقنيات الإدارية المعاصرة التي تلجأ إليها معظم الوحدات الاقتصادية اليوم لتطوير العمليات والأنشطة وكل ما له صلة بالأفراد، الآلات والمعدات، المواد وطرق الإنتاج فضلا عن ادخال التحسينات على عمليات الإنتاج بهدف ضمان تلبية متطلبات الزبائن وبجودة عالية وبالشكل الذي ينعكس في تحقيق الميزة التنافسية، لذا يتناول هذا المبحث التحسين المستمر من حيث النشأة، المفهوم، الاهداف، والاساليب المستعملة في التطبيق.

2-3-1 نشأة التحسين المستمر Continuous Improvement

يشير (Khan, et al.2018:7) ان نشأة التحسين المستمر (CI) كمفهوم قد بدأ بعد الحرب العالمية الثانية عندما تأثرت اليابان بشدة بسبب هذه الحرب وقد كانت الصناعة تواجه صعوبات كبيرة، وحاجتها في تلك الفترة الى تطبيق تقنيات جل تركيزها يكون على العملية وليس النتيجة، فالنتيجة نفسها ستكون أفضل اذا ما تم التركيز على العملية ومحاولة تحسينها باستمرار وفي كل مرحلة من مراحل العملية، ومن هنا تبلورت فكرة التحسين المستمر . ويضيف (Hilton, 2005:2) بهذا الشأن، ان اعتماد التحسين المستمر في اليابان قد كان من قبل بعض الشركات الصناعية مثل شركة Toshiba عام 1946، وشركة Matsushita Electric عام 1950، وشركة Toyota عام 1951، وذلك لأجل تخفيض تكاليف الانتاج بشكل مستمر وايضا لتحقيق الميزة التنافسية من خلال اجراء التحسينات التدريجية والاصلاحات البسيطة في جميع الانشطة والعمليات التي تمر بها وحدات الانتاج، وحتى يتم تحقيق ذلك تم الاخذ بنظر الاعتبار تخفيض التكاليف للأنشطة التي لاتضيف قيمة وكذلك تخفيض تكاليف الضياع والتلف وتخفيض المدة التي تستغرقها عملية التصنيع للمنتج لكي تسهم في تحقيق الاهداف المرجوة. ويوضح (Maguire&Putterill, 2000:598) معنى مصطلح Kaizen، اذ يشيران ان هذا

المصطلح يتكون من كلمتين (Kai) بمعنى التغيير، و (Zen) بمعنى الجيد أو نحو الأحسن، وبدمج الكلمتين يتضح إنَّ Kaizen تعني التغيير للأفضل وبشكل مستمر، وهذا التحسين يأخذ شكلاً من أشكال التطوير للعمليات مثل تحسين أداء المكائن أو وتخفيض مستوى الضياع أو زيادة التدريب والتحفيز للعاملين نحو تطبيق الممارسات الإضافية التي تعمل على تحسين جودة المنتج أو الخدمة.

2-3-2 مفهوم تقنية التحسين المستمر Continuous Improvement

يعد التحسين المستمر من التقنيات الضرورية للوحدة الاقتصادية التي تساعدها في المحافظة على موقعها في السوق من خلال تقديم منتجات أو خدمات بأسعار مناسبة للزبائن مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب من خلال تبني تكنولوجيا معاصرة وهو هدف ومسؤولية كل فرد في الوحدة الاقتصادية (Hilton, 2011:25), وقد قدمت العديد من التعريفات لتقنية التحسين المستمر من قبل باحثين وكتاب كلاً حسب وجهة نظر معينة وكالاتي:-
فقد عرفها (Mclancy) بأنها "طريقة لأجراء عملية التحسين بشكل مستمر لمفردات التكاليف وذلك بدراسة مراحل التصنيع للمنتج وبطريقة تنعكس على تخفيض كلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة" (Mclancy, 2007:144).

كما عرفها (Blocher) انها تقنية ادارية يلتزم بموجبها المديرون والعاملون ببرنامج التحسين المستمر الذي يستهدف تحقيق جودة المنتج من خلال الاتي (Blocher, al et, 2010: 14)
زيادة القيمة المقدمة للزبون من خلال انتاج منتجات او تقديم خدمات تلبي متطلبات الزبائن وتقليل الاخطاء والانتاج المعيب والتالف, وايضاً تحسين عمليات الاستجابة للزبون وتقليص الوقت, وكذلك تحسين الانتاجية والفاعلية من ناحية استعمال الموارد المتاحة.

اما (العكيلي، 2010: 86) فعرفه على أنه عملية البحث المنسق الذي يتناول أفضل السبل لإنجاز الأشياء وأن الهدف من عملية التحسين المستمر هو التفوق على المعايير الحالية للصناعة وتحديد المشكلات وحلها بمهارة لخلق ميزة تنافسية جديدة.
ويرى Drury ان التحسين المستمر هو عملية مستمرة تتضمن بحثاً متواصلاً لخفض التكاليف, ازالة الفاقد, وتحسين جودة واداء الانشطة التي تزيد من قيمة الزبائن او رضاهم (Drury, 2012:14).

اما (Atkinson) فيرى بان التحسين المستمر هو نظام يوفر البيانات المتعلقة بدعم نظم الإنتاج الرشيق عن طريق التركيز على خفض التكاليف اثناء مرحلة تصنيع المنتج، وادخال التحسينات على العملية الإنتاجية بهدف ضمان تلبية متطلبات الزبائن او تجاوزها بالجودة والاسعار المقبولة التي تحقق الميزة المنافسة (Atkinson et al. 2012 :27)

اما Blocher فقد عرف التحسين المستمر بأنه عملية البحث المستمر عن طرق جديدة لتقليل التكاليف سواء في عملية تصنيع المنتج او من خلال التصميم او أي وظيفة معينة (Blocher, 2019: 534).

من التعريفات السابقة يتبين ان التحسين المستمر هو التحسينات التدريجية والصغيرة في جميع نواحي العمل للوحدة الاقتصادية من مواد والآلات وافراد على ان يتم الامر بشكل مستمر لتحقيق ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف والوقت دون المساس بجودة المنتج .

3-3-2 المداخل الفلسفية للتحسين المستمر

تشير الادبيات ذات العلاقة بتقنية التحسين المستمر ان هنالك عدة مداخل لهذه التقنية ، وان هذه المداخل قد تم تقسيمها اما الى مدخلين او الى ثلاث مداخل وغيرها وهي كالآتي:

1- المدخل الياباني للتحسين المستمر

اقترن الاتجاه الياباني للتحسين المستمر بمصطلح (Kaizen) الذي يعنى اجراء عمليات التحسينات الصغيرة والمستمرة والتدريجية للأنشطة عوضا عن التحسينات الكبيرة او الجذرية التي تحدث بواسطة الابتكار او الاستثمار في التكنولوجيا الحديثة، و هذه الفلسفة تركز على التحسينات البسيطة والتدريجية والمتكررة، اذ انها لا تأتي بدفعة واحدة بل على شكل دفعات وبخطوات صغيرة ومتأنية ومدروسة بشكل صحيح وجيد وخلال مدة زمنية طويلة، ويتطلب التحسين المستمر تركيزاً على مستوى الوحدة الاقتصادية لتحسين أداء عملياتها وأنشطتها المختلفة التي يشارك فيها الجميع من الإدارة العليا إلى العاملين، اذا فالتحسين المستمر يعتمد على المهارة التي يمتلكها الافراد العاملون بدلا من العوامل المادية والتكنولوجية، فمن خلال جهود التحسين المستمر، يمكن تخفيض التكاليف، تطوير مهارات العاملين، تحسين الكفاءة، وتطوير وسائل الانتاج بشكل مستمر (Khan, et al. 2018:7:8) (Drury, 2008: 896).

2- المدخل الامريكي او التحسين المتسارع

تعود بدايات هذا المدخل الى الولايات المتحدة الامريكية، وتركيز هذا المدخل انما كان على أساس اجراء التغييرات الكبيرة والحاسمة او ما يسمى التقدم المفاجئ بحيث ان اثر هذه التغييرات يكون قصير الامد ويحتاج الى الاستثمارات المالية الكبيرة و التكنولوجيا المتطورة الاستخدام، كذلك فان التغييرات في ظل هذا المدخل تحصل دفعة واحدة او بخطوات كبيرة ومتسارعة، ويكون تركيزه على الاشياء الجديدة لتحل محل الاشياء القديمة (البرواري، 2001: 46). والجدول (2) يبين اهم الفروقات بين المدخل الياباني والمدخل الأمريكي.

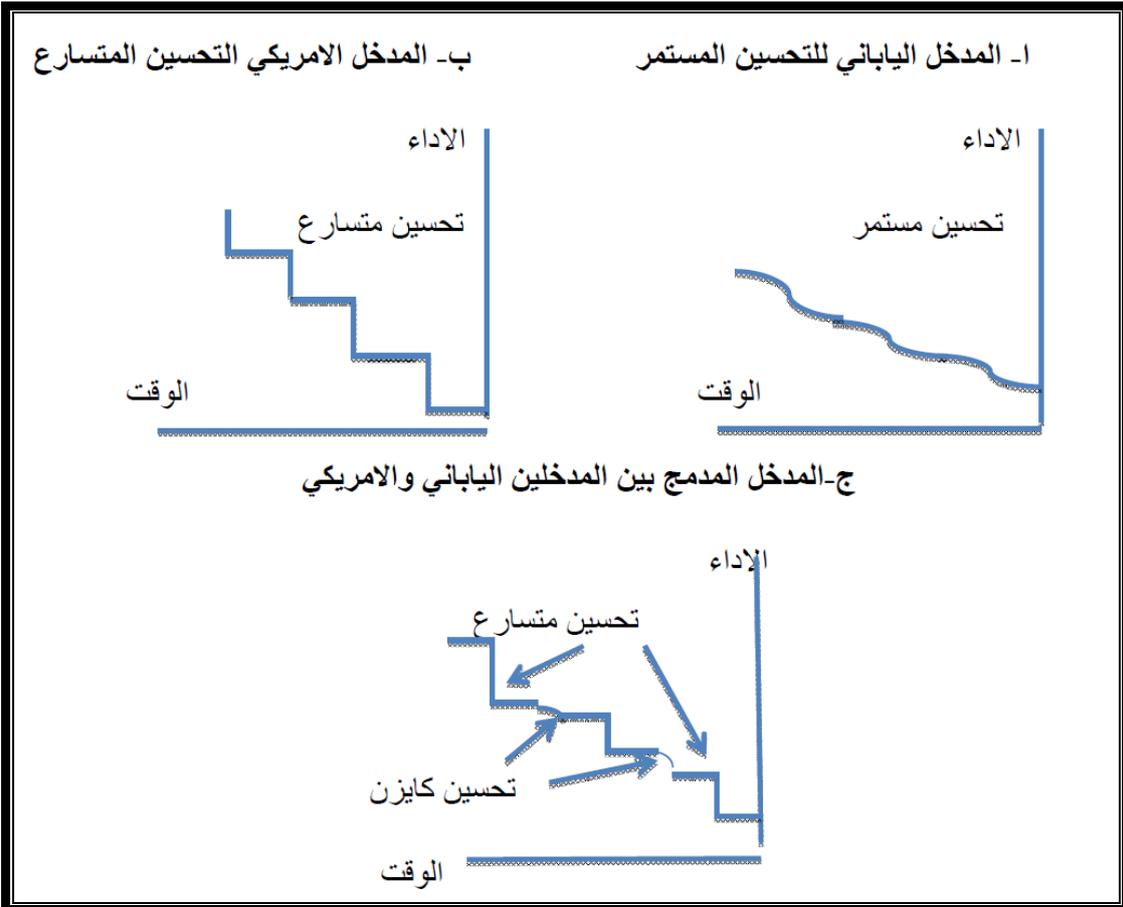
جدول (2) مقارنة بين المدخل الياباني والمدخل الأمريكي

| المدخل الأمريكي | المدخل الياباني | الفقرة |
|---|--|------------------|
| قصير الامد وجذري | طويل الامد ذي خطوات تدريجية | الاثر |
| خطوات وتغييرات كبيرة (طفرات) متتالية وسريعة ودفعة واحدة | خطوات صغيرة والتحسين على مراحل دون احداث تغييرات جذرية | المجال |
| منقطع (غير مستمر) | مستمر | المدى الزمني |
| جذري وحاسم | تدريجي وبثبات | التغيير |
| المتميزون فقط | جميع العاملين | المشاركون |
| افكار فردية ومجموعة محددة | الجماعية | المدخل |
| تغييرات تكنولوجية | السعي لزيادة مهارات العاملين لتحسين الإنتاجية | الدافع |
| استثمارات كبيرة وجهود قليلة لصيانتها والمحافظة عليها | استثمارات قليلة، جهود كثيرة لصيانتها والمحافظة عليها | المتطلبات العامة |
| هدم وإعادة بناء | بناء واصلاح في ان واحد | اسلوب التحسين |
| التكنولوجيا واستثمارات مالية كبيرة والاعتماد على الجانب الفني | الاعتماد على العنصر البشري والجانب الانساني اكثر من الجانب الفني | توحيد الجهد |
| نتائج لتحقيق الارياح | عمليات وجهود التتابع احسن | معايير التقييم |

المصدر: نياب، خضير سلمان (2012) " تقنية التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية - بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة البطاريات، ص56

3- المدخل المدمج بين المدخلين الياباني والأمريكي

تحاول بعض الوحدات الاقتصادية ولمواجهة التحديات التنافسية سواء كانت بالداخل أم بالخارج من حدودها الاقليمية ان تركز على الدمج بين المدخلين الياباني والأمريكي، اذ تتخلل التحسينات الكبيرة خطوات صغيرة من التحسينات التدريجية والمستمرة، بحيث لا تكون التحسينات مجرد خطوات مفاجئة ومنقطعة في فترات متباعدة وإنما تكون في عملية مستمرة على مدار الزمن وان لا يكون هنالك أي اوقات للتوقف (Khan, 2018:7, et al.). ويوضح الشكل (9) المداخل المتعددة للتحسين المستمر .



شكل (9) : المداخل المتعددة للتحسين المستمر

Source : Slack, Nigel & Chambers, Stewart & Johnson, Robert, "Operation Management ", th 4, 2004,p. 652.

4-3-2 اوجه الاختلاف بين التحسين المستمر والابداء

ربما يلتبس الأمر لدى البعض فيخلط بين التحسين المستمر والابداع بسبب تشابه الاهداف او تقارب النتائج لكن الحقيقة هو وجود اختلاف جوهري بين الاثنين من حيث الاساليب والاجراءات والطرق المتبعة والعوامل التي يعتمد عليها كلا منهما، اذ ان التحسين المستمر CI يعتمد على التحسين التدريجي للعمليات في كل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية بهدف احداث تغييرات صغيرة في النظم والعمليات الموجودة فعليا مع الاعتماد بشكل اساسي على العنصر البشري، فالموارد البشرية من الإدارة العليا إلى العاملين هي المفتاح الأساس لإزالة أوجه أي قصور من شأنه ان يحدث، اذ يجب على كل شخص أن يؤدي دوره بشكل إيجابي بهذا الشأن، وهناك ثلاثة عوامل رئيسة تساهم بشكل مباشر في عملية التحسين المستمر وهي "تحسين العمليات، مشاركة العاملين، و التوجه نحو الزبائن" وتتم عملية التحسين المستمر بعدة طرق منها تقليل نسبة عيوب المنتج، تقليل زمن الاستجابة، الالتزام بأوقات تسليم الطلبية، زيادة الإنتاجية، تخفيض الكلفة بتقليل الهدر، وغيرها .

اما الابداع فيقوم على اساس الابتكار وان العامل الرئيس في الابتكار هو العلم والمعرفة، وحدث الابتكار ما هو الا نتيجة لاحتياجات الزبائن التي تتغير باستمرار وبالنتيجة فإن المنتجات المبتكرة الجيدة الخارجة عن المؤلف هي التي تجذب الزبائن، وان تقديم الأفكار الجديدة هي من أهم خواص الابتكار، ويعتمد الابداع على البحث والتطوير أو وظائف تكنولوجيا المعلومات والأتمتة مع الحاجة الى استثمارات كبيرة وجهود فردية تقودها الادارة العليا، مع الإشارة ان دورة الابتكار تعد قصيرة نسبيا (Bessant & Khan, 2018:7-10) et al. 2018:3:3). والجدول (3) يوضح المقارنة بين التحسين المستمر والابداع.

جدول (3) مقارنة بين التحسين المستمر والابداع

| التحسين المستمر | الإبداع | البيان |
|---|---|-----------------------|
| طويل الامد | قصير الامد | من حيث الأثر |
| خطوات صغيرة وتدرجية | خطوات كبيرة ومفاجئة | من حيث أسلوب التنفيذ |
| مستمر | متقطع | من حيث المدى الزمني |
| تغيير صغير وتدرجي وبثبات | تغيير كبير وجذري وحاسم | من حيث التغيير |
| الجميع | الافراد المتميزون | من حيث المساهمون |
| جماعي، جهود فرق تنظيمية | فردية، أفكار وجهود منفردة | من حيث المدخل |
| الحفاظ على الموجود وتحسينه | إجراءات وتغييرات جوهرية | من حيث الآلية |
| قواعد معروفة ومقررة مسبقاً بالاعتماد على العنصر البشري | تغييرات تكنولوجية و اختراعات ونظريات جديدة | من حيث القواعد والجهد |
| اخطاء شخصية | اخطاء تقنية | من حيث الاخطاء |
| تحتاج استثمار قليل وجهود كبيرة ومستمرة لصيانتها والمحافظة عليها | تحتاج استثمار كبير وجهود قليلة لصيانتها والمحافظة عليها | من حيث المتطلبات |
| عمليات وجهود للوصول احسن النتائج | نتائج مبهرة لتحقيق الأرباح | معايير التقييم |
| نمو اقتصادي متدرج | نمو اقتصادي سريع | التغييرات الاقتصادية |

Source :Ohno, Izumi, Ohno, Kenichi & Uesu, Sayoko, www.grips.ac.jp/forum/af-growth/support_ethiopia/document/Jun09PMhosono_Ch.1.p.:6.

2-3-5 المبادئ التي يقوم عليها التحسين المستمر

هنالك مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها التحسين المستمر والتي وضحتها كل من (Hill, 1983: 398) (Stevenson, 2005: 507) وهي ان اساس عمل كايزن هو تحليل جميع العمليات المستخدمة في الانتاج لمعرفة مواطن القوة وتطويرها ومعرفة مواطن الضعف ليتم تجنبها ومعالجتها، ويجب ألا يمر اي يوم بدون إجراء تحسينات مهما كانت ضئيلة وفي أي مكان من الوحدة الاقتصادية ولا يوجد أي شيء لا نستطيع تحسينه، فكل شيء من الممكن

تحسينه بل يجب تحسينه، كما يهدف التحسين المستمر الى تحقيق الجودة في المقام الاول وليس الربح، فالوحدة الاقتصادية يمكن أن تتطور وتزدهر فقط عندما يكون الزبائن راضين، وان أي نشاط للإدارة ينبغي أن يؤدي إلى الزيادة في رضا الزبائن وتوقع تفضيلاتهم ومحاولة توفيرها، وايضاً اتباع ثقافة تنظيمية لتشجيع الافراد والعاملين على الاعتراف بوجود المشاكل واقتراح الحلول المناسبة لها، وبدلاً من الانتقادات التي توجه للأفراد، يجب اقتراح التحسينات ومنع حدوث المشاكل من خلال أنظمة جيدة لا تسمح بحدوث الأخطاء وتستطيع تحديدها والاحساس بالمسؤولية من قبل الافراد العاملين والسعي من أجل معالجة التقصير والتوقف لحل المشاكل. كما يؤدي الى المعايينة المستمرة للأشياء بشكل مباشر وعدم الاعتماد فقط على قراءة التقارير أو الاستماع لوجهات نظر الآخرين وعدم الاعتماد على المال فقط بل يجب استخدام العقل والحكمة قبل استخدام المال.

يتضح مما سبق أن التحسين المستمر مبني على مجموعة من المبادئ التي تخص كافة مجالات العمل والعاملين حيث ان التحسين المستمر يعد طريقة علمية لتحسين جودة اداء العمل بصفة مستمرة وبدون انقطاع.

2-3-6 اهداف تقنية التحسين المستمر (Ca)

ان الهدف الاساس من التحسين المستمر هو الوصول بالإنتاج او الخدمة الى اعلى مستويات الكفاءة وذلك باتباع اجراء التحسينات باستمرار بالاعتماد على العاملين بشكل رئيس كونهم يقومون بالعمل الفعلي للأنشطة، وهناك مجموعة اهداف يمكن تحقيقها باتباع تقنية التحسين المستمر وهي (Blocher, 2019: 380) (Guan, et. al., 2009: 438) تخفيض كلفة الانتاج عن طريق الرقابة والتحكم في العمليات لتقليل التلف والهدر والضياع في الموارد وتخفيض وقت دوران المنتج والفحص المستمر للأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض تقليلها او التخلص منها، وتحسين جودة المنتج من خلال اتباع اساليب التحسين المستمر لزيادة كفاءة الاداء وتحسين العمليات الانتاجية والخدمية وقابلية التعديل و البحث عن مصادر المشكلات التي تعوق هذه العمليات، وايضاً تعزيز الميزة التنافسية وتحقيق رضا الزبائن من خلال توقع احتياجاتهم والاستجابة لرغباتهم واجراء التحسينات اللازمة للوصول الى الشكل الامثل لتطلعاتهم، وتحسين الربحية وذلك باستيعاب الكلفة التي لا يمكن السيطرة عليها من خلال أنشطة التحسين المستمر التي تعزز الكفاءة والإنتاجية (Hilton & Platt, 2020: 531).

يتضح مما سبق ان تقنية التحسين المستمر تهدف الى تخفيض كلف الانتاج دون المساس بجودتها من خلال تعزيز الحوكمة لتقليل الضياع والهدر في الموارد والتخلص من كافة الانشطة التي لا تضيف قيمة مما يحقق رضا الزبائن.

7-3-2 العناصر الأساسية للتحسين المستمر

تعتمد تقنية التحسين المستمر على عناصر أساسية استناداً إلى الفلسفة اليابانية كونها المنبع الحقيقي لها، وتتلخص هذه العناصر بما يطلق عليه (5S) لأنها تتكون من خمسة كلمات يابانية تبدأ جميعاً بالحرف (S) وإذا تم قراءتها بالإنكليزية فهي كالآتي (الخطيب، 2008: 63) (Skaggs, 2003: 1,2):

1. التصفية Straighten : وهو العنصر الأول والذي يركز علي حذف الأنشطة غير الضرورية وذلك عن طريق عملية تدعى البطاقة الحمراء وهي تمثل نقطة البداية لتشخيص المشاكل الخفية وتوفير المسائلة في موقع العمل.
2. التنظيم Set in order : ويركز على كفاءة وفاعلية العمليات الإنتاجية أو تقديم الخدمات عن طريق اتباع استراتيجية مناسبة تضمن عملية تنظيم وإدارة العمل.
3. التنظيف Shine : وتعني التنظيف اي الفحص والتنظيف باستمرار لموقع العمل وتوفير المناخ المناسب للعمل بما يساعد على تحسين الاداء.
4. التقييم (المعيارية) Standardize : وتعني ضرورة وضع معايير للأداء تمكن من الرجوع إليها لتحديد الانحرافات او الأخطاء، و يجب أن يشارك العاملون في وضع هذه المعايير لأنهم الاعرف بواقع العمل وليكون حافزاً لهم لأجل العمل على تحقيقها .
5. التدريب والانضباط Sustain : تعني جعل جميع ما ورد اعلاه جزءا من السلوك اليومي للعامل ويتطلب ذلك التزام الإدارة والعاملين بقواعد العمل .

لذا فإن التحسين المستمر ليس من قبيل الصدفة بل أنه دائماً ما يكون نتيجة النية الصادقة والجهد العالي والتوجيه الذكي والتنفيذ الماهر ؛ فضلا ان إنه يمثل الاختيار الحكيم من بين العديد من البدائل (Khan,et al. 2018: 12).

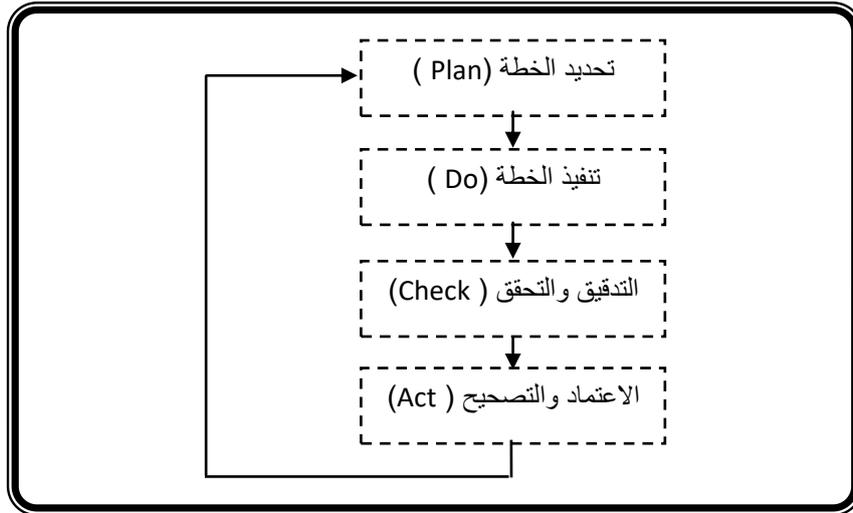
8-3-2 اجراءات التحسين المستمر

يشير (Zimmerman,2011: 562) ان التحسين المستمر هو مخطط يستهدف خفض التكاليف، وتوسيع اجراءات تطبيقه إلى إيجاد المزيد من الفرص لخفض التكاليف وتحسين جودة المنتج ، كما انه جهد مستمر لتحسين الأساليب التي لم تعد صالحة . لذا ينبغي على الادارات العليا للوحدات الاقتصادية ان تقدم دعم معنوي ومادي لأجل تنفيذ التحسين المستمر عن طريق (العالم، 2010 : 46) تدريب العاملين واعدادهم لاكتساب مهارات وادوات تحسين الجودة والاداء، وبناء فرق عمل وتدريب اعضاءها لتحسين الجودة عن طريق التعليم المستمر، وايضاً التدريب المتميز لمشرفي فرق تحسين الجودة واعدادهم لاكتساب المهارات الجيدة في الاتصالات والتحفيز وتقديم الدعم لتوفير الاساليب الاحصائية والرقابة عليها للمساعدة في تشخيص المشاكل وايجاد الحلول المناسبة ، واعطاء وقت كافي لتنفيذ مشاريع التحسين وتقديم الامكانيات والدعم المادي للعاملين في هذا المجال وعدم التدخل بشكل سلبي في اعمال ومشاريع تحسين الجودة والاعتراف بالإنجازات التي تحققتها فرق تحسين الجودة.

9-3-2 خطوات تطبيق التحسين المستمر

يبين (Aichouni & Al-Ghonamy, 2010:129) ان هنالك عدة منهجيات للتحسين المستمر اشهرها دورة PDCA واول من وضعها و اشار اليها سنة 1920 هو Walter Shewhart وتم تفعيلها وتطويرها من قبل Edwards Deming سنة 1950، ويتم تطبيق دورة PDCA وفق أربع خطوات وكالاتي: (3: 2016, Mattu), (12: 2018, Khan, et al.).

1. (Plan) : وتعني تحديد الخطة لما يجب فعله، اي تحديد العمليات والانشطة الضرورية لتطبيق التحسين المستمر في المؤسسة وبالنتيجة تحديد الاهداف والتخطيط من أجل التغيير.
2. (Do) : وتعني التنفيذ أي تطبيق ما تم التخطيط له في المرحلة السابقة على ارض الواقع، ويجري اختيار الحلول المؤثرة في المشكلة والبدء بتطبيقها.
3. (Check) : وتعني التحقق اي تقييم وفحص النتائج التي تم الحصول عليها من الخطوة السابقة و ذلك بمقارنتها بالأهداف والخطة التي تم وضعها، وتحديد النتائج والتغيير هل هو كاف وهل احدث فرقا يعتمد عليه.
4. (Act) : وتعني الاعتماد واجراء التحسين والتعديل على العملية أو المنتج بناء على نتائج التقييم إذا كان التغيير ناجحاً، ويجري تنفيذه بشكل اوسع ويتم تقييم النتائج باستمرار، وإذا لم يحصل التغيير المطلوب يتم تكرار الخطوات مرة أخرى، والشكل التالي يبين خطوات تطبيق دورة PDCA للتحسين المستمر



شكل (10) خطوات تطبيق دورة PDCA للتحسين المستمر

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الاديبيات السابقة

10-3-2 اساليب تطبيق تقنية التحسين المستمر

من اجل تطبيق تقنية التحسين المستمر، فان هنالك على الأقل ثلاثة اساليب يتم تناولها في ادناه والتي يمكن استعمالها في هذا الخصوص وقد أثبتت نجاحها في الوحدات الاقتصادية اليابانية المتصدرة في مجال تحسين قيمة المنتج في ظل الظروف التي تشهد منافسة كبيرة، ولعل ابرز تلك الاساليب هي الكلفة المستهدفة، المقارنة المرجعية، وتكاليف التحسين المستمر (الكازن) (Hilton,et.,al.,2000:219).

1. الكلفة المستهدفة (Target cost)

أ. مفهوم الكلفة المستهدفة

يشير (Mcwatters,et.,al.,2001:113) إن التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال المعاصرة والتي أبرزها زيادة شدة المنافسة، قد شكلت ابرز التحديات التي باتت تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية وذلك لعدم قدرة تلك الوحدات على اتخاذ الكلفة كأساس لوضع السعر الذي يحقق الربح الذي تهدف الوحدة الاقتصادية لتحقيقه، بل أصبح السوق هو الموجه الأساس والقوي لعملية اتخاذ قرارات التسعير، وذلك لتعدد المنتجات التي يعرضها المنافسون وبأسعار منخفضة، مما يستلزم من الوحدات الاقتصادية الوصول بكلفة منتجاتها إلى مستوى معين يطلق عليه بالكلفة المستهدفة.

ويعرف Horngren الكلفة المستهدفة (TC) بانها الكلفة المقدرة على المدى الطويل لكل منتج أو خدمة تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف عند البيع بالسعر المستهدف (Horngren et.al,2015:461)

اما Sharafoddin فعرّفها على انها نهج للتوصل الى كلفة المنتج عندما يتم تحديد السعر على أساس المنافسة (Sharafoddin,2016:123)
 يتضح مما سبق ان الكلفة المستهدفة هي طريقة للتسعير تمكن الوحدة الاقتصادية على المنافسة من خلال ادارة تكاليف المنتج في جميع مراحله وبالشكل الذي يؤدي الى بيع المنتج بسعر يحقق ربح مستهدف.

ب. خطوات تطبيق أسلوب الكلفة المستهدفة

يشير (Blocher,2019:530)، (Horngren,et.al,2015:352) و (Hilton & Platt, 2020: 683) ان عملية تطبيق الكلفة المستهدفة تمر بالخطوات الآتية :

1. تحديد السعر المستهدف (Target price)

يعتبر السعر المستهدف أحد الأشكال المهمة للسعر المعتمد في السوق، والسعر المستهدف هو السعر المقدر لبيع منتج أو خدمة يرغب الزبائن في دفعها، ويستند هذا التقدير على فهم الزبائن للقيمة المتصورة لمنتج ما، كما يمثل السعر المستهدف السعر التنافسي الذي تسعى الوحدة اقتصادية للوصول إليه لغرض المنافسة والبقاء في السوق، ولكي يحدد السعر المستهدف يجب معرفة اسعار البيع للمنتجات المنافسة او المماثلة.

2. تحديد الربح المستهدف (Target profit)

يمثل الربح المستهدف ذلك الربح الذي ترغب الوحدة اقتصادية لاكتسابه لكل وحدة مباعه من منتجاتها، وتتم عملية التعبير عن الربح المستهدف كنسبة مئوية من سعر البيع ولا يعبر عنه كنسبة من الكلفة.

3. احتساب الكلفة المستهدفة (Target cost)

يتم احتساب الكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ووفقا للمعادلة الآتية:

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

4. تحديد كلفة المنتج الحالية (Current cost)

بعد احتساب الكلفة المستهدفة في الخطوة السابقة يتم احتساب كلفة المنتج الحالية والتي اما ان تكون في شكلها المقدر او الفعلي، ويشير (Burns, et. al., 2013: 449) بهذا الصدد ان عملية تحديد الكلفة الحالية بشكل مناسب يمكن ان يتم باستعمال التقنيات المعاصرة لمحاسبة الكلفة وبرزها محاسبة استهلاك الموارد.

وترى الباحثة في هذا الاطار ان يتم تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في احتساب كلفة المنتج، وهذا يمثل جوهر التكامل بين هذه التقنية وتقنية التحسين المستمر بما تتضمنه من أساليب منها بهذا الصدد الكلفة المستهدفة .

5. تحديد التخفيض المستهدف في الكلفة (Costs Reduction target)

يتم تحديد التخفيض المستهدف في الكلفة باحتساب الفرق بين الكلفة المستهدفة والكلفة الحالية وبتطبيق المعادلة الآتية :

$$\text{التخفيض المستهدف في الكلفة} = \text{الكلفة المستهدفة} - \text{الكلفة الحالية}$$

6. تحقيق التخفيض المستهدف

بهدف تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة يتم تطبيق جميع الاجراءات المناسبة لعملية التخفيض من اجل الوصول الى الكلفة المستهدفة، وتتم هذه العملية باستعمال عدة ادوات اهمها التحليل المفك او ما يطلق عليه بالهندسة العكسية (Kaplan & Atkinson,1998:226) ويشير (Drury,2018:593) ان الهندسة العكسية او التحليل المفك تستعمل لاختبار المنتجات المنافسة وذلك لتحديد فرص تحسين المنتج او لتخفيض الكلفة عن طرق تفكيك منتج المنافس لأجل تحديد تصميمه ووظيفته لتكوين فكرة واضحة عن العمليات التي يمر بها المنتج في عملية التصنيع وكذلك كلفته لغرض مقارنه تصميم منتج الشركة مع تصاميم المنتجات المنافسة له وازافة أي مزايا نسبية تلاحظ في تصميم المنتجات المنافسة الى منتج الوحدة الاقتصادية، ويوجد عدة طرق تستخدم لإجراء عملية التحليل المفك للمنتجات المنافسة سواء على مستوى المواد الاولية او الاجزاء المستخدمة في التصنيع او طرق التصنيع و غيرها وهي كالآتي (Hilton,2008:652) :

- أ. تحليل مفك ديناميكي : ويتم التركيز في ظل هذا النوع من التحليل على تقليل عدد العمليات المستعملة في تجميع المنتج .
 - ب. تحليل مفك للكلفة ذات الصلة بمكونات المنتج : ويتم التركيز في هذا النوع على اختيار الطرق الكفيلة بتخفيض كلفة مكونات المنتج المختلفة.
 - ج. تحليل مفك للمواد الأولية : يركز هذا النوع من التحليل على مقارنة المواد الاولية المستعملة من قبل المنافسين مع المواد المستعملة من قبل الوحدة الاقتصادية واجراء عمليات المعالجة لهذه المواد .
 - د. تحليل مفك ساكن : ويركز هذا النوع على تفكيك منتج الوحدة الاقتصادية الى مكوناته الرئيسية و مقارنتها مع مكونات المنتجات المنافسة الاخرى .
- مما سبق يتضح ان الهندسة العكسية او التحليل المفك هي طريقة تستعمل لاختبار المنتجات المنافسة لتحديد فرص التحسين لمنتج الوحدة الاقتصادية او لتخفيض الكلفة وذلك

عن طريق تفكيك المنتج المنافس لمعرفة وظيفته وتصميمه وبالتالي تكوين فكرة عن العمليات التي يمر بها المنتج المنافس.

2. المقارنة المرجعية (Benchmarking)

ترجم العديد من الكتاب والباحثين العرب مصطلح المقارنة المرجعية Benchmarking بطرق مختلفة فمنهم من اصطلح تسميته بالقياس المرجعي ومنهم من اطلق عليه بالقياس المقارن او المعايير التنافسية، وعلى الرغم من الفروق اللفظية في الترجمة الا انهم يجمعون على المعنى المقصود والفائدة المتحققة من تطبيق هذا الاسلوب, ويعرف (Hilton & Platt, 2020: 555) المقارنة المرجعية بأنها البحث المستمر عن وسيلة اكثر فاعلية لإنجاز عملية او مهمة معينة عن طريق المقارنة بين الوسائل والمستويات المختلفة للأداء المتحقق في أي وحدة اقتصادية مع ما يماثلها من الوحدات الاقتصادية الأخرى.

ويرى (Besterfield; et; al 2011:4) ان اهم ما يميز المقارنة المرجعية هو الاستفادة والتعلم من خبرات الآخرين عن كيفية العمل بطريقة صحيحة، وذلك عن طريق دراسة الطرق والأساليب الإنتاجية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية المنافسة ونقل التجارب الناجحة إلى الوحدة الاقتصادية والتي تكفل إدخال التحسينات لمنتجاتها فضلا عن استغلال الفرص المتاحة و تفعيل المعرفة التي يتم اكتسابها بتطبيق المقارنة المرجعية وتحويلها إلى ميزة تنافسية. وتلجأ العديد من الوحدات الاقتصادية إلى استخدام اسلوب المقارنة المرجعية لتحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل في ما يلي :

أولاً: على مستوى العمليات الإنتاجية: يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية لمنع العودة إلى نقطة الصفر في تصميم طرق وعمليات الإنتاج والاستفادة من أحدث التقنيات التي توصلت إليها الوحدات الاقتصادية الرائدة في أساليب وطرق الإنتاج. كما تقود المقارنة المرجعية إلى أفكار إبداعية من خلال قيام الوحدة الاقتصادية بمحاكاة العمليات المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الأخرى الرائدة في القطاع نفسه او خارج الصناعة نفسها، والعمل على إدخال التحسينات الضرورية على طرق وأساليب العمل في الوحدة الاقتصادية نظرا لكون هذه الطرق والأساليب مجربة وثبت نجاحها في وحدات اقتصادية أخرى (Zairi & Mashari, 2005:6).

ثانياً: على مستوى الثقافة: تشجع المقارنة المرجعية على نشر ثقافة التعليم المستمر في الوحدة الاقتصادية، كما أنها تساهم في التركيز بشكل مستمر على الزبائن من خلال النظر إلى العمليات التي تساهم في تحقيق قيمة مضافة للمستهلكين وذلك بتلبية متطلباتهم (Zairi & Mashari, 2005:6).

ثالثاً: على المستوى المالي: تساهم المقارنة المرجعية في تحسين قدرات الوحدة الاقتصادية المالية، حيث تشير الدراسة التي أجراها مركز الجودة والإنتاجية في الولايات المتحدة إن أكثر من ثلاثين وحدة اقتصادية استطاعت أن تحقق معدل استرداد سريع للمشاريع التي قامت بها من السنة الأولى. كما يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية إلى ترشيد النفقات وتقليل الوقت والكلفة اللازمة لعمليات التطوير والتحسين المستمر (Knutsson, 2012:102).

رابعاً: على المستوى الاستراتيجي: يؤدي استخدام أسلوب المقارنة المرجعية إلى مساعدة الوحدات الاقتصادية في تطوير نقاط قوتها ومعالجة نقاط الضعف وبناء ميزتها التنافسية، كما أن المقارنة المرجعية تعد كأسلوب لوضع الأهداف بطريقة تتسم بالموضوعية بناء على المعلومات التي يتم الحصول عليها من البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية، ويشجع هذا الأسلوب الوحدات الاقتصادية على الابتكار من خلال قيام الوحدات الاقتصادية بمسح للأسواق بشكل مستمر واستخدام المعلومات في تطوير منتجات جديدة وتحسين العمليات الحالية (Nemec et al., 2008:673).

3. كلفة كايزن للتحسين المستمر (Kaizen costs)

أ. مفهوم كلفة كايزن

يشير (Blocher, 2019:534) ان كلفة كايزن هي البحث المستمر عن طرق جديدة لتخفيض التكاليف لمنتج معين اثناء عملية التصنيع او التصميم او من خلال وظيفة معينة. ويرى (Drury, 2008: 896) ان كلفة كايزن لا تقتصر على عملية تخفيض الكلفة خلال مرحلة الإنتاج حصراً بل تشمل كذلك إدارة الكلفة مما يعطي بعداً أوسع وأهمية أكبر لهذا الأسلوب لان عملية إدارة الكلفة أوسع بكثير من عملية تخفيض الكلفة لأنها تشتمل على عمليات التخطيط والرقابة.

ب. خطوات تطبيق أسلوب كلفة كايزن للتحسين المستمر

هنالك اربع خطوات لتطبيق أسلوب كلفة كايزن للتحسين المستمر باستعمال ادواتها المختلفة (سيتم تناولها لاحقاً) وهذه الخطوات كالآتي: (زاهر, 2008: 273)

1. تحديد المجال المطلوب تحسينه.
2. اقتراح الطرق المناسبة للتحسين .
3. تنفيذ عملية التحسين.
4. تقييم النتيجة.

ت. الادوات المستعملة للتحسين المستمر (كايزن)

هنالك العديد من الادوات والأساليب التي تساعد في تطبيق خطوات اسلوب كايزن بنجاح ابرزها ما يلي :

أولاً: المخططات والاساليب الاحصائية:

اذ تستعمل بعض المخططات والاساليب الاحصائية لإيجاد علاقة سببية للعمليات واختبار هذه العلاقة لتحديد فرص التحسين المستمر وهي كالآتي (Aichouni & Al-Ghonamy,) : 131-133 (2010) :

1. **خرائط التدفق (Flow Charts):** وتكون على شكل مخطط يصف مسار العملية وطبيعتها والخطوات التي يمر بها المنتج أو الخدمة، اذ يتم وصف العمليات المتتابعة الحالية وتوضيح العمليات الرئيسة المستعملة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة، ويمكن من خلال المخططات اقتراح الاجراءات والتعديلات الضرورية للعمليات الإنتاجية و الأنشطة الخدمية.

2. **قوائم الاختبار (Check Sheets):** تعد قوائم الاختبار من الادوات التي تسمح بجمع و تسجيل البيانات بطريقة مبسطة و فعالة، فمن خلال تنظيم هذه البيانات يمكن تحليلها بسهولة و يسر وبالشكل الذي يساعد على حل المشاكل للعمليات وأجراء التحسينات للمنتج او الخدمة.

3. **مخطط باريتو (Pareto Diagram):** وهو تمثيل بياني عن المشاكل الموجودة في العمليات الإنتاجية أو الخدمية بطريقة مبسطة و فعالة، ويتم ترتيب المشاكل تنازلياً من الأكثر إلى الأقل حدوثاً، أي حسب أهميتها و تكرارها، ومن خلالها يمكن تحديد أهم المشاكل و اشدها أثراً والتركيز على حلها.

4. **التوزيع التكراري (Histogram):** وهو تمثيل بياني يعمل على تحليل البيانات التي تم جمعها عن العمليات الإنتاجية والخدمية بطريقة مبسطة بهدف دراسة مخرجاتها و اكتشاف جودتها او عيوبها، ويستخدم التوزيع التكراري كالأداة لاستخلاص المعلومات والمؤشرات الهامة عن جودة المنتج أو الخدمة وبيان الاختلاف الموجود في العملية وتحديد متوسطة القيمة للبيانات ومقدار التشتت وايضا الحكم على جودة المخرجات .

5. **مخطط السبب و النتيجة (Cause and Effect Diagram):** بعد ان يتم جمع البيانات عن العملية أو المشكلة التي يتم دراستها عن طريق قائمة الاختبار وتحليل البيانات عن طريق التوزيع التكراري أو مخطط باريتو، تتم دراسة أسباب الاختلاف او التغييرات التي تلاحظ في العملية و ايضا تحدد اسباب ظهور العيوب في المنتج أو الخدمة وبالنتيجة يمكن ربط الأسباب بالنتائج وفق مخطط يعكس عملية الربط بينهما وبطريقة تساعد في تشخيص اسباب الاختلافات التي تحدث ونتائجها.

6. **مخطط الانتشار (Scatter Diagram):** ويعتبر احدى أدوات تحسين الجودة والعمليات التي تستعمل لتحليل البيانات بطريقة بيانية تمكن من البحث عن العلاقة المحتملة أو المتوقعة بين متغيرين، ومن خلالها يمكن البحث او الكشف عن علاقة السبب والنتيجة بين اي متغيرين وتوضيح نوع العلاقة وقوة الارتباط بينهما.

7. **خرائط المراقبة (Control Charts):** وهي رسومات بيانية تبين التغيرات والانحراف الذي يحدث في خصائص الجودة مع مرور الزمن وتعد خرائط المراقبة العمود الفقري والأساسي لمراقبة العمليات الإحصائية، ويتم بوسطها إجراء التحليل الإحصائي بشكل مستمر لتغيرات العملية بهدف تحسين أداء العملية وضبط ومراقبة جودة المنتج أو الخدمة.

ثانياً: الحيويد السداسية (Six Sigma)

يشير (Sambhe,2012:27) ان الحيويد السداسية هي طريقة لتحسين العملية الانتاجية وتطوير المنتجات والخدمات، وهي تعتمد على اساليب احصائية وطرائق عملية لقياس اداء المنتج أو العمليات، وتستخدم لمراقبة جودة المنتج أو العملية من أجل انتاج منتج ذات جودة عالية و تخفيض العيوب الى 3.4 عيب لكل مليون فرصة أي الوصول الى منتج خالي من العيوب بنسبة 99.99966، بحيث يتم جعل العيوب في المنتج تقريبا غير موجودة وبالشكل الذي يحقق زيادة الرضا لدى الزبائن .

ثالثاً: **المقابلة الشخصية (Inter Viewing):** يستخدم اسلوب المقابلة الشخصية لجمع المعلومات عن مشكلة ما وايجاد الحلول والمقترحات لها باستخدام اسلوب الاستفسار من العاملين داخل الشركة أو الاشخاص المتعاملين معها كالمجهزين أو الزبائن (البكري، 2000 : 387).

رابعاً: حلقات الجودة (Quality Circles)

تعرف حلقات الجودة "على انها مجاميع او مجموعة من الاشخاص تتكون من خمسة الى خمسة عشر شخصا يؤدون اعمال متماثلة ولديهم المعرفة والخبرة بكل تفاصيل العمليات الانتاجية ويجتمعون دوريا ولهم مشرف او قائد من ضمن المجموعة وهم مدربون على عملية تحديد وتحليل مشاكل العمل وحلها او تقديم الحلول المناسبة لها الى الادارة العليا ". (السويطي و غنيمات; 2014:4).

خامساً: تقنية تاكوتشي (Taguchi Technique)

ان من اكثر المشاكل التي تؤثر في جودة المنتج هي الضعف الذي قد يرافق عملية التصميم، لذا وللتغلب على هذه المشكلة اصبحت الحاجة ملحة الى البحث عن تقنية او طريقة تستهدف تحسين جودة المنتج وهذا ما تبلور في ظهور ما يسمى بتقنية تاكوتشي نسبة الى

مكتشفها وهو الإحصائي الياباني تاكوتشي وذلك في أواخر الستينيات من القرن المنصرم، إذ تستهدف هذه التقنية عمليات التحسين في كلا من تصميم المنتج والعملية وتحديد الانحراف الذي قد يحصل بين ما هو مخطط من تصميم للمنتج وبين الخصائص التقنية للمنتج بعد إتمامه، فضلا عن إعطاء الأولوية للعامل الاقتصادي (الكلفة) والجودة مع امكانية تمثيلهما في دالة واحدة تسمى بدالة الخسارة، وينبغي ان تؤخذ الخسائر بعين الاعتبار من قبل كل من المستهلك والوحدة اقتصادية المصنعة، على ان مهمة التصميم هي إرضاء الطرفين والوصول الى منتج مطابق (أيداروفيتش، 2009: 10) .

يتضح مما سبق ان تقنية التحسين المستمر تشمل سلسلة الأنشطة والجهود التي تهدف إلى إدخال تحسينات مستمرة على المنتجات والخدمات والعمليات الإنتاجية للحد من الفاقد وجعل جميع العمليات فعالة وذات كفاءة عالية، ومن اجل ضمان مواكبة الوحدة الاقتصادية للتطورات التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة، فان هذا يستلزم منها عدم اغفال الدور المهم الذي تؤديه تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والتحسين المستمر (CI) وبالأخص اذا ما تم النظر لهما كتقنيات رقابية معاصرة لإدارة الكلفة تحت عملية اوسع تستهدف تقديم منتجات عالية الجودة، خالية من العيوب، وباقل كلفة ممكنة مع تحقيق الرقابة على الموارد المتاحة وبالنتيجة فان هذا من شأنه ان يعمل على تعزيز إجراءات تطبيق حوكمة الشركات وهذا ما سيتم طرحه في المبحث القادم.

المبحث الرابع

المركزات المعرفية لحوكمة الشركات وتعزيزها بإدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي

محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر

يعد مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance من المصطلحات التي حظت باهتمام واسع من الأبحاث والمقالات العلمية، حيث أصبحت جميع الهيئات الحكومية والشركات العامة والخاصة تطالب بإلزام تطبيقه واتباع مبادئه وإساليبه لأهميته وخاصة في الوقت التي تعرضت فيه شركات عملاقة على مستوى العالم للإفلاس، حيث تشهد بيئة الأعمال المعاصرة زيادة كبيرة في المنافسة بين الوحدات الاقتصادية مما أدى إلى ضرورة الاستفادة من تقنيات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات في تدعيم القدرة التنافسية وجعلها كهدف أساسي لتلك الوحدات من خلال وضع إطار علمي يساعد في الاستفادة من تقنيات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات في تحقيق ذلك الهدف، إذ أن تقنيات إدارة الكلفة تبحث بصفة أساسية في كيفية مساعدة الوحدة الاقتصادية على إدارة الكلفة بتخفيض كلفة منتجاتها، تحسين جودتها، تقليل الوقت ذات العلاقة باستجابة الوحدة الاقتصادية لطلب الزبون، وتحقيق الميزة التنافسية، كما أن إتباع وتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات بصورة سليمة يعمل على تحقيق مصالح ملاك الوحدة الاقتصادية وأصحاب المصالح الأخرى مما يقلل من فرصة تعرض الوحدة الاقتصادية للإفلاس ومن ثم بقائها واستمرارها في السوق العالمية، وعليه، فإن تبني منهجية عمل يتم عن طريقها تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لإدارة الكلفة بالشكل الذي يساعد على زيادة قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستغلال الكفوء لمواردها من شأنه أن يعمل على مساعدة تلك الوحدة من البقاء والاستمرار في ظل بيئة التصنيع الحديثة فضلاً عن مساعدتها على قياس كلفة منتجاتها بشكل ملائم وعدم تحميلها بكلف الطاقة العاطلة وفي نفس السياق، إن تطبيق منهجية تستهدف إدارة الكلفة وفق التقنيتين أعلاه من شأنه أن يساعد في تعزيز عملية تطبيق إجراءات الحوكمة وفق مضامينها المتعددة ولعل أبرزها هو تحقيق الرقابة على الموارد المختلفة للوحدة الاقتصادية، وعليه، يتناول المبحث الفقرات الآتية :

1-4-2 نشأة الحوكمة وتطورها التاريخي

تعود جذور حوكمة الشركات إلى الأمريكيين Berle & Means الذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932 اللذان تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهما " الشركة الحديثة والملكية الخاصة" الذي يعني أداء الشركات الحديثة والاستخدام الأفضل للموارد فضلاً على القضايا المتعلقة بفصل الملكية عن الإدارة (فرحان، المشهداني، 2010: 27)، ويشير (فداوي، 2014 : 28) أن موضوع فصل الملكية عن الإدارة قد تم تناوله بعمق في

عام 1932 وذلك في ندوة عنوانها " الشركة الحديثة والملكية الخاصة " والتي أشارت ان كبر حجم الوحدات الاقتصادية سيؤدي الى انفصال الملكية عن الادارة مما قد يتسبب في ما يعرف بمشكلة الوكالة التي تعني " استخدام المديرين لاستراتيجيات تتعارض مع مصالح المالكين وتخدم أغراضهم الشخصية " , وهذا ما ادى الى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الاطراف المختلفة في الشركة.

وفي عام 1976 قام كل من meckling&jenson بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات (CG) وابرز اهميته للحد من او لتقليل المشاكل التي تنشأ من فصل الملكية عن الادارة . اما في عام 1987 قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الادارية (COSO) المعروفة باسم (Tread way commission) والتي اصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يتعلق بها من منع الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية (سليمان، 2006: 16). وفي عام 1992 اصدرت لجنة Cadbury والمشكلة من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية تقريرها بعنوان "الابعاد المالية لحوكمة الشركات" والذي طالبت فيه باتباع الشركات معايير ومبادئ حوكمة الشركات بعد الادعاءات المتزايدة حول نقص الثقة بالتقارير المالية حيث كان هدف اللجنة هو المساعدة في رفع مستوى معايير حوكمة الشركات ومستوى الثقة في التقارير المالية والتدقيق عن طريق تحديد مسؤوليات كل من المعنيين بدقة ووضوح (حبوش، 2007: 21) (العواد، 2021: 298).

اما في سنة 1995 اصدرت لجنة Greenbury تقريراً ركز على مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن تعويضات ومكافآت الإدارة، كما أنه في سنة 1999 أصدرت كل من "NYSE" و"NASD" تقريرهما المعروف بـ Blue Ribbon Report والذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (Cadbury, 2000:1).

وقد اخذت حوكمة الشركات بعداً اخر بعد حدوث ازيمات مالية وافلاس الشركات الامريكية الكبرى عام 2001 والفضائح المالية المتعلقة بها، وعلى المستوى الدولي يعتبر تقرير منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي بعنوان "مبادئ حوكمة الشركات" اول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم (حساني واخرون، 2012: 4). وفي عام 2002 تم اصدار قانون Sarbanes-Oxley الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والاداري الذي يواجه العديد من الشركات وذلك من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الاعضاء غير التنفيذيين في مجالس ادارة الشركات (سليمان، 2006: 14). وفي عام 2004 اصدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) التعديل الثاني لمبادئ حوكمة الشركات وهدفت هذه النسخة من المبادئ إلى دعم

جهود حكومات الدول في تقويم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي لحوكمة الشركات وتوفير الارشاد والتوجيه لأسواق الأوراق المالية، والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى المهمة في عملية تطوير حوكمة الشركات الرشيدة (OECD, 2005:10)

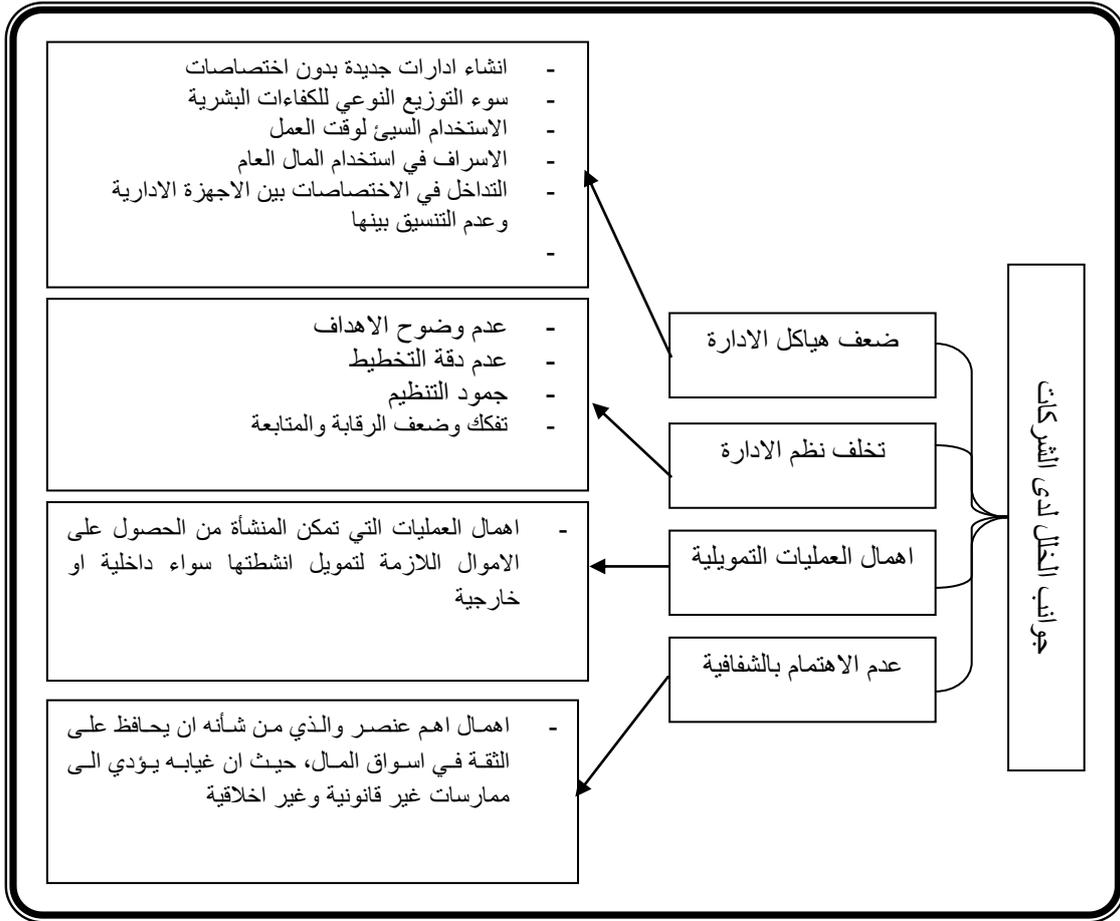
اما في عام 2006 نشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية إرشادات تتعلق بالممارسات الجيدة في الإفصاح عن حوكمة الشركات، و المساعدة في إعداد تقارير إفصاح حول حوكمة الشركات والاهتمامات الرئيسة للمستثمرين والمستفيدين الآخرين (UNCTAD,2006:4) .

وفي سنة 2009 اصدر King Eldred Mervyn التقرير الثالث (King III) بعد اصداره لتقريرين عن حوكمة الشركات في جنوب افريقيا الاول بعنوان (King I) سنة 1994 والتقرير الثاني بعنوان (King II) سنة 2004، اما الثالث فيتعلق بمبادئ الحوكمة في جنوب إفريقيا والتي ركزت على الاستدامة والافصاح الشامل واكدت على وجود تدقيق داخلي فعال وكذلك لجنة تدقيق فعالة ومستقلة وتعتمد هذه اللجنة على المدقق الخارجي لتقديم تأكيدات بشأن المعلومات المالية، ثم في سنة 2016 نشر King Eldred Mervyn توصيات ومبادئ الحوكمة في جنوب افريقيا والتي ركزت على دعم مفهوم القيادة الاخلاقية (King IV,2016 :15).

اما في عام 2018 قدم بنك التنمية الالمانى إصدار دليل ترشيح الاعضاء Nominee Director Handbook والذي يمثل علامة مميزة في مسيرة المؤسسات المالية التنموية DFI ويعد مرجع للتعامل مع الحوكمة البدائية التي لا يزال العديد من مرشحي مجالس الادارة يعتمدون عليها (الغزي,2022: 95).

واخيراً في سنة 2021 قدمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OECD) كتاب بعنوان "حقائق حوكمة الشركات"، والذي يتضمن عرضاً شاملاً لكيفية تنفيذ مبادئ مجموعة العشرين G20 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم، و يدعم هذا الاصدار عملية صنع السياسات نتيجة توفير معلومات محدثة عن الطرق التي تترجم بها البلدان المختلفة توصيات المبادئ إلى أطرها القانونية والتنظيمية الوطنية، بالإضافة الى تحديث مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على التجارب والتحديات الأخيرة التي برزت اعقاب جائحة COVID-19، مثل إدارة المخاطر والأزمات (المخاطر الصحية و البيئية) (OECD,2021:11).

والشكل التالي يبين بعض جوانب الخلل لدى الشركات والذي ادى الى ظهور حوكمة الشركات والتي يمكن توضيحها كالآتي:



شكل (11) جوانب الخلل لدى الشركات

المصدر: حساني،رقية، مروة،كرامة، حمزة،فاطمة، "آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري" مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني .حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة -المنعقد في 6-7 ماي، 2012،ص4.

وترى الباحثة إن تعرض الكثير من المؤسسات والشركات الى الانهيارات والازمات المالية كان سببها الرئيسي هو نقص الخبرات والكفاءة وعدم توافر إدارات كفؤة ذات خبرة ومهارة بمعنى عدم الأخذ بمبدأ الحوكمة (الحكم الرشيد للمؤسسات) مما جعل هذه المؤسسات تعلن إفلاسها وتنهار ولهذا فقد كان السبب الأساس الذي جعل الكثير من الجهات والمؤسسات الدولية تهتم بموضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) وتركز جل اهتمامها بهذا الموضوع حيث تزايدت الأهمية الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات خاصة في ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة بين جميع الوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، ومحاولة كل نشاط انتاجي البحث عن دور ملائم يتيح له دعم الأداء والقدرة التنافسية وعدم التعرض للانهيارات المالية والفشل، ولذا فقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام وأصبح على قائمة أولويات البحث العلمي.

2-4-2 مفهوم حوكمة الشركات Concept of Corporate Governance

على الرغم من الانتشار الذي حققه تطبيق مفهوم حوكمة الشركات حول العالم إلا أنه لم يتم الاتفاق بين المختصين من الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية على مفهوم موحد لحوكمة الشركات وذلك بسبب تداخل هذا المفهوم بين عديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للوحدات الاقتصادية وهو ما يؤثر في الاقتصاد والمجتمع بأكمله (سليمان، 2006: 15) حيث بين أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

وايضاً أوضح (عبد الحكيم ودلول، 2009: 47) أن حوكمة الشركات هي "مجموعة من القوانين والنظم التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، بينما بين (الغبان وآخرون) الحوكمة على أنها "مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على الأداء وتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى". (الغبان وآخرون، 2011: 8).

كما أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن حوكمة الشركات تتمثل بمجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يلتزم بتنفيذها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف ضمان تحقيق الأهداف و التوجه الاستراتيجي والتأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح والتحقق من استخدام موارد الوحدة الاقتصادية بشكل مسؤول (IFAC, 2011: 10)، وبين كل من (Monks & Minow) حوكمة الشركات على أنها "مجموعة من الإجراءات التي تنظم وتحكم العلاقة بين الإدارة والأطراف ذات العلاقة كالعاملين والزبائن والموردين والدائنين والمجتمع". (المشهداني والفتلاوي، 2012: 34)، وايضاً وضحت لجنة (Cadbury) حوكمة الشركات بنها النظام الذي من خلاله يتم توجيه الشركة والسيطرة عليها (Prément, 2016: 10) ويعد هذا المفهوم هو الأكثر عمومية لحوكمة الشركات.

وفي ضوء ما تقدم تبين الباحثة الحوكمة على أنها أداة رقابية تمثل مجموعة من الآليات والممارسات والإجراءات لدعم مراقبة نشاط الوحدة الاقتصادية ومتابعة أداء العاملين فيها وتستخدم من قبل اصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية للأشراف على المخاطر ورقابة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة.

3-4-2 مبادئ حوكمة الشركات Principles of Corporate Governance

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مجموعة من المبادئ لحوكمة الشركات المملوكة للدولة (OECD,2017:16) وتمثل هذه المبادئ بالاتي:

أولاً: تأكيد وجود إطار قانوني وتنظيمي فعال للشركات المملوكة للدولة

تركز الدولة على المصلحة العامة للمجتمع في ممارستها حق الملكية في الشركات المملوكة لها كما تقوم بتقييم الأهداف التي تبرر ملكيتها بعناية وتفصح عنها وتراجعها بشكل دوري .

ثانياً: تصرف الدولة كمالك

يجب على الدولة أن تتصرف كمالك نشط على وعي ودراية وان تضع سياسة واضحة ومتجانسة للملكية بما يضمن تنفيذ الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة بطريقة شفافة تتم بقابلية المساءلة مع الدرجة اللازمة من المهنية والتخصص والفعالية.

ثالثاً: المعاملة المتساوية للمساهمين

عندما تكون الشركات المملوكة للدولة مدرجة في سوق الاوراق المالية أو تضم بين مالكيها مستثمرين غير حكوميين، ينبغي على الدولة والشركات الاعتراف بحقوق المساهمين كافة وتضمن المعاملة المتكافئة لهم والمساواة في الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالشركة .

رابعاً: العلاقات مع أصحاب المصالح

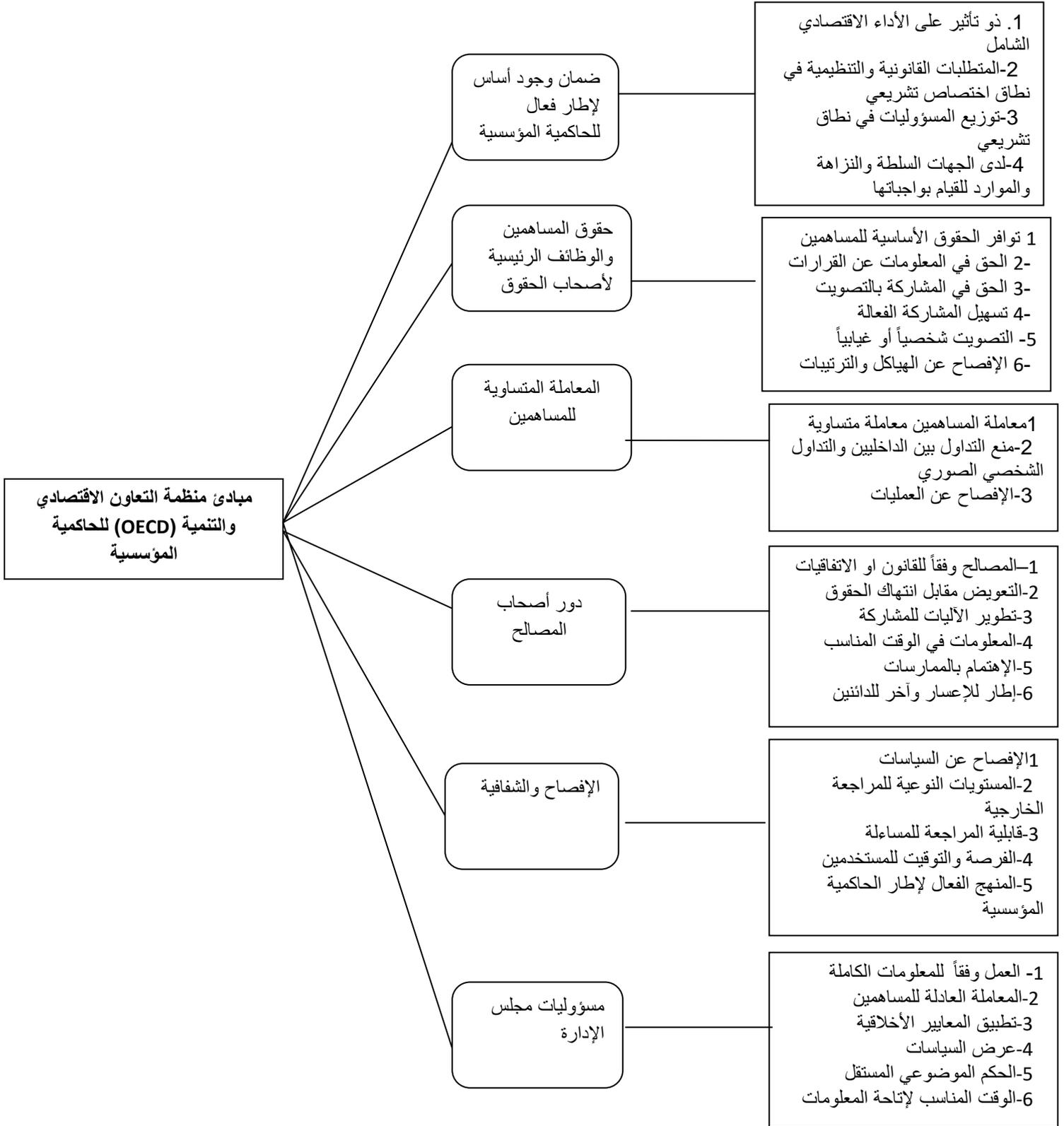
ينبغي أن يكون هناك أدراك تام في سياسة ملكية الدولة لمسؤوليات الشركات المملوكة للدولة اتجاه أصحاب المصالح والالتزام بتقديم التقارير عن علاقتها بهم.

خامساً: الإفصاح والشفافية

ينبغي على الشركات المملوكة للدولة أن تراعي أتباع معايير الشفافية طبقاً لما تقضي به مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

سادساً: مسؤوليات مجالس الإدارة للمنشآت المملوكة للدولة

ينبغي أن يكون لدى مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة السلطات والصلاحيات والموضوعية اللازمة للقيام بوظيفتها في الإرشاد الاستراتيجي للإدارة والإشراف عليها وينبغي عليها التصرف بنزاهة وان تكون مسؤوله عن تصرفاته، والشكل (12) يوضح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للحاكمية المؤسسية

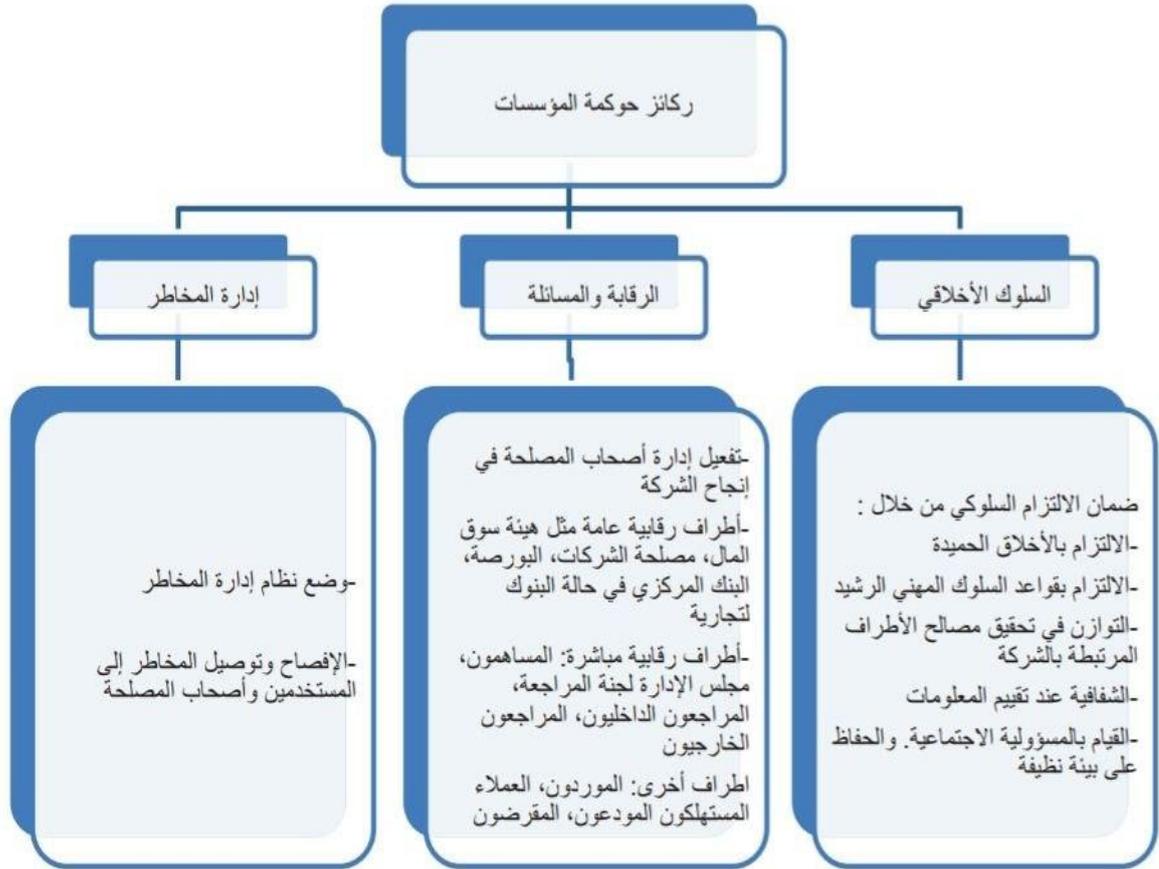


شكل (12) مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للحاكمة المؤسسية

المصدر: ابو حمام, (2009) "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية :

دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية" ص: 19

ويتضح من خلال مبادئ حوكمة الشركات انها تركز على ثلاث ركائز اساسية يمكن توضيحها بالشكل التالي :



شكل (13) ركائز حوكمة الشركات

المصدر : حماد , طارق عبد العال , (2007) " ادارة المخاطر " (افراد - ادارات-شركات - مصارف) , الطبعة الاولى , الاسكندرية/مصر , الدار الجامعية للنشر والتوزيع ص49.

2-4-4 قواعد حوكمة الشركات

هناك قواعد مهمة تشكل الركائز الأساسية لحوكمة الشركات وتتمثل هذه القواعد بالآتي:

أ. الشفافية Transparency

يعد الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات, فلا يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية باعتبارهما من

الأساليب الفاعلة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة ، ويمثلان أحد المؤشرات المهمة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الشركات وتضمن الشفافية تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات الإدارة والإفصاح السليم في الوقت المناسب عن المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات علاوة على ذلك تؤكد الشفافية على توصيل معلومات محاسبية تتصف بالوضوح والكمال إلى جميع الأطراف ذات المصلحة (ريحاوي، 2008: 97).

ب. المساءلة Accountability

ان المساءلة هي امكانية تقييم وتقدير أعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وعدم التهاون مع الفساد او أي عملية خداع وتزييف أو احتيال أو إلحاق الضرر حاضراً أو مستقبلاً ، و تؤكد قاعدة المساءلة على خضوع متخذي القرارات أو المديرين التنفيذيين للمساءلة من قبل المساهمين عن نتائج قراراتهم وأعمالهم (Fearnley ,et al, 2005:40).

ت. المسؤولية Responsibility

يرى ان المسؤولية هي توافر هيكل تنظيمي لتحديد مراكز السلطة والمسؤولية ومحاسبة مجلس الإدارة ومتخذي القرارات عن مسؤولياتهم تجاه الوحدة الاقتصادية والمساهمين علاوة على ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وتوافر أطار للأنظمة والقوانين واللوائح التنظيمية التي يتم مراجعتها بشكل دوري كما ينبغي أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي ومهني فعال. وتعني المسؤولية أمام جميع الأطراف اصحاب المصلحة وفق الصلاحيات والواجبات المحددة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1993:28) .

ث. المسؤولية الاجتماعية Social responsibility

تعني المسؤولية الاجتماعية الالتزام الذاتي والقانوني فعلى الإدارة ان تأخذ بالاعتبار المسؤولية الاجتماعية إلى جانب المسؤولية الاستثمارية عند وضع استراتيجيتها لأن المساهمة في تحقق رضا الزبائن و الرفاهية الاجتماعية وحماية البيئة يعزز من مكانة المنظمة في المجتمع، (حماد ، 2005:55).

ج. الانضباط Discipline

يعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات وتعد صمام الأمان الرئيس الضامن لحوكمة الشركات (ريحاوي، 2008: 97).

ح. الوضوح Clarity

ويعني وضوح القوائم المالية والإبلاغ المالي ، يجب على مجلس الإدارة اتخاذ الخطوات اللازمة لضمان وضوح وشفافية وعدالة القوائم المالية والإيضاحات المتعلقة وذلك لان أعداد التقارير

المالية من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية فعليه ولغرض تحقيق هذا الهدف على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية (Fearnley ,et al, 2005:40).

خ. الاستقلالية Independence

تمنع الاستقلالية أو تحد بشكل كبير من تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة (مجلس الإدارة ، الإدارة التنفيذية ، المدققين ، المالكين ، أصحاب المصالح الآخرين) وذلك بتشكيل مجالس الإدارة وتعيين اللجان و اختيار مدقق خارجي مستقل كفوء و يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق ويقدم تأكيدات خارجية بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الاداء والمركز المالي للوحدة الاقتصادية (حماد ، 2005:55).

د. العدالة Fairness

وهي ضمان أن يحظى كل المساهمين بمعاملة متكافئة و متساوية بمن فيهم مساهمي الأقلية والمساهمون الأجانب وإدراج نصوص خاصة بحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساس للوحدة الاقتصادية والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح وفقا للقانون والإفصاح عن هذه الحقوق ، وتأكيدا على هذا المفهوم اهتمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) ، بحماية حقوق ومصالح الأقلية عن طرق وضع قوانين و نظم تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة من استغلال نفوذهم ومناصبهم بالمتاجرة في الأسهم وتلزم أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن وجود أي مصالح مادية (Fearnley ,et al, 2005:40).

وترى الباحثة ان المبادئ والقيم الاخلاقية في عالم الاعمال لا تتعلق بالمواثيق الدولية والبيانات فحسب، بل تتعلق بالإجراءات الفعالة والالتزام الاخلاقي للأفراد لرفع مستويات هذه المبادئ والقيم ، وهناك العديد من الأمثلة للوحدات الاقتصادية التي انهارت و لم تستطع تجاوز الفساد وتضارب المصالح بالرغم من وجود مدونات للقيم والمبادئ التي تركت حبر على ورق و لم تطبق فعلا . وفي نفس السياق إن التمتع بحس أخلاقي قوي لا يمثل ضمانا بأن الشركة ستعمل الصواب باستمرار و العكس صحيح كذلك ، فكثير من الشركات استطاعت ان تتغلب على حالات الفشل عن طريق وضع أسس جديدة للمبادئ والقيم الاخلاقية ، وتمثل القيادة أهم مكون من المكونات الاساسية الدافعة للممارسات الاخلاقية، فحين تظهر تلك القيادات الالتزام وتكون قدوة في ممارسة معايير الاخلاق، تنطلق ثقافة المبادئ والقيم من القمة وتترجمها إلى سلوك واضح ينتهجه كل الاشخاص الممثلين للشركة والعاملين فيها

2-4-5 دور المحاسبة في تعزيز حوكمة الشركات :

إن إحدى أهداف التقارير المالية هو توفير معلومات لتقييم التوقعات للتدفقات النقدية المستقبلية ، كما يجب أن يساعد إعداد التقارير المالية في تقييم مدى فعالية وكفاءة الإدارة في أداء واجباتها المتعلقة بإدارة الموارد . من جانب آخر ، تؤدي عملية إعداد التقارير المالية إلى تحسين عمليات الرقابة في ظل تطبيق اجراءات حوكمة الشركات وكذلك تزيد من كفاءة تطبيق تلك الاجراءات باعتبارها، اداة تحذيرية للمراقبة والكشف المبكر عن الخسائر أو العجز النقدي (التدهور المحتمل للمركز المالي) ،الذي يتم الإفصاح عنه في التقارير المالية المنشورة (Ball,2001:127-169) ويشير (Nilsson,2003:129) ان الاستخدام المناسب للمعلومات الواردة في التقارير المالية هو اشارة لتطبيق عملية الحوكمة بدقة، ان معلومات القوائم المالية الموثوقة تساعد في تسهيل عملية مراقبة المساهمين وممارستهم الفعالة لحقوقهم، وتحفيز مجلس الإشراف على تعزيز القيمة للمساهمين من خلال الرقابة على القرارات والإجراءات التي يتخذها المديرون وايضاً توفير مجموعة من المتغيرات تُؤخذ في الاعتبار عند تطوير خطط المكافآت للإدارة التنفيذية على كفاءة التشغيل .

ويتركز دور المحاسب في حوكمة الشركات حول ضمان تحقيق الشفافية والمساءلة حول أنشطة الوحدات الاقتصادية ، اذ تقع على المحاسبين مسؤولية الإفصاح عن المعلومات الصحيحة ليس فقط للمساهمين ولكن أيضاً لأصحاب المصلحة الاخرين ولهذا يلعب المحاسبون دوراً كبيراً في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية. اما دور المحاسب في حوكمة الشركات فيتمثل في :

1. الإبلاغ عن تدفق رأس المال داخل وخارج الوحدة الاقتصادية ومراقبة التعهدات وأين يتم استثمار رأس المال.

2. ضمان إطار مناسب للمساءلة والشفافية لتلبية مصالح أصحاب المصلحة.

ويمكن تحديد دور المحاسبين في حوكمة الشركات بالاتي :

أ. إدارة الإفصاح والشفافية

تفرض مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات على الوحدات الاقتصادية الإفصاح بصدق لأصحاب المصلحة عن جميع المعلومات ، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية من أجل الحفاظ على الشفافية ، وذلك لان عمليات الإفصاح تساعد في تحسين الفهم العام لهيكل الوحدة الاقتصادية وأنشطتها وسياساتها وأدائها. كما لا يُتوقع من الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن معلومات قد تعرض مركزها التنافسي للخطر ، ما لم يكن الإفصاح ضرورياً بالنسبة لمتخذي القرار الاستثماري بشكل كامل. يسهل المحاسبون عملية

الافصاح في الوقت المناسب عن جميع التطورات الجوهرية التي تنشأ بين فترات إعداد التقارير الدورية. كما أنها تدعم ابلاغ المعلومات لجميع المساهمين في نفس الوقت لضمان المعاملة المحايدة. علاوة على دورهم في التأكد من وضع معايير عالية الجودة تمكن أصحاب المصلحة من مراقبة الاداء و توفير مزيد من الموثوقية وقابلية المقارنة للتقارير ، والتي بدورها تضمن الشفافية(خضر,2012: 132-133).

ب. التخطيط

تقوم الوحدات الاقتصادية بوضع استراتيجيات فعالة بناءً على المعلومات التي يوفرها المحاسبون والتي تعد معلومات مفيدة جدًا أثناء تخطيط استراتيجيات الامتثال للحوكمة والتي تساعد الإدارة في تحديد طبيعة العمل وتفاصيل الاستثمار وبالتالي تحقيق عوائد كبيرة . كما يمكن للمحاسبين مساعدة الوحدات الاقتصادية في وضع خطط فعالة لتحقيق النمو وتطوير العمليات . كما يمكن للمحاسبين تقديم معلومات عن الاستثمارات التي تكون تكاليفها أكثر من العائدات وبالتالي يمكن للشركات التخطيط لاستراتيجيات النمو بطريقة تتوافق مع القوانين التنظيمية و تضمن عوائد جيدة(داغر, 2011: 159-116).

ت. المساءلة بواسطة الجمهور

تخضع الوحدات الاقتصادية للمساءلة أمام الجمهور بعدة طرق ولذا يجب أن تقي هذه الوحدات الاقتصادية بالتزاماتها ، مثل دفع الضرائب . بناءً على الوضع المالي للمنظمات ، يفكر أصحاب المصلحة في إجراء استثمارات و يؤدي المحاسبون دورًا رئيسيًا في ضمان دقة وصول البيانات التي يحتاجها أصحاب المصلحة للدخول. يتعين في استثمارات جيدة ، على المحاسبين أيضًا مراقبة العمليات للتأكد من أن الوحدات الاقتصادية لا تتورط في ممارسات غير أخلاقية مما ينتج عنه لتقديم بيانات مالية غير صحيحة للجمهور. علاوة على ان المحاسبين يذكرون الوحدات الاقتصادية بمطالب المستهلكين ، ويشجعونها على مراعاة المصلحة العامة أثناء صياغة الاستراتيجيات(Riccaboni at.al.,2004 :4).

ث. المساءلة بواسطة المساهمين

عادة ما تكون الوحدات الاقتصادية مسؤولة بشكل مباشر أمام مساهميها ولذلك تقع عليها مسؤولية تقديم معلومات مالية كاملة ومفصلة للمساهمين وبالنتيجة فان القرارات التي يمكن ان يتخذها المساهمون مثل زيادة الاستثمارات أو سحب الاستثمار أو التصويت ضد تعهدات معينة تؤدي إلى خسائر، تعتمد بالأساس على المعلومات التي يقدمها المحاسبون(البرغوثي واخرون,2013: 4).

ج. إدارة التدفق النقدي

يساعد المحاسبون الوحدات الاقتصادية على التخطيط للاستراتيجيات طويلة المدى وكذلك تلبية الاحتياجات اليومية قصيرة المدى. ان أحد المسؤوليات الرئيسية للمحاسبين هو الحفاظ على تدفق نقدي سليم ويوفر المحاسبون تصور واضحة عن مقدار النقد المتوفر مما يساعد في تحديد الأولويات واتخاذ القرارات المالية الحاسمة. لذا تعتمد الوحدات الاقتصادية على المعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل المحاسبين في اتخاذ قرارات عقلانية بشأن الإمدادات والموارد والمعدات. فضلا عن مساعدة المحاسبين للشركات في إدارة خط الائتمان الخاص بها ومراقبة جميع مواردها المالية قصيرة الأجل ، مما يساعد في تجنب الديون غير الضرورية.

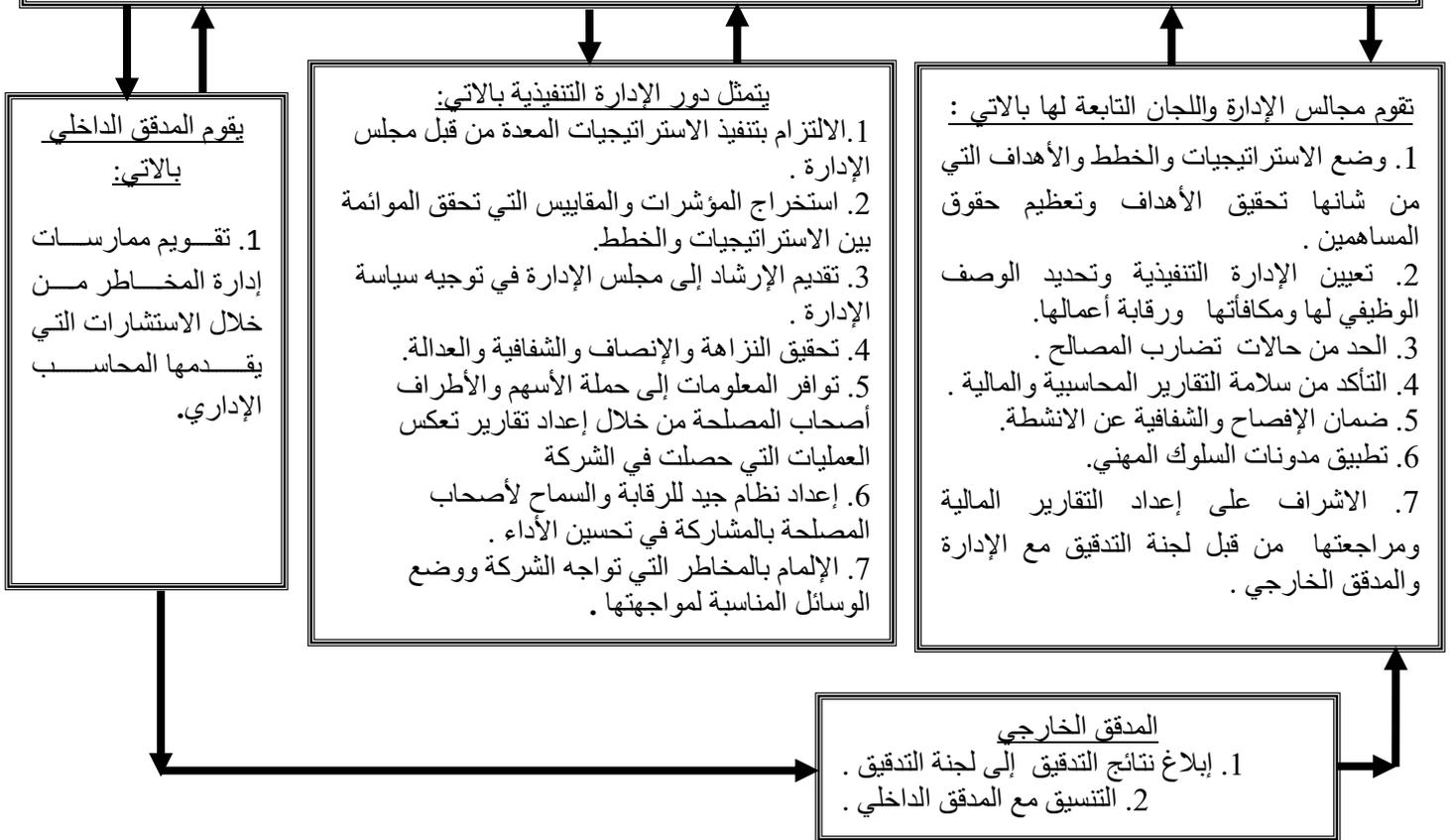
ح. إدارة وإعداد التقارير

على الرغم من أن الوحدات الاقتصادية لديها العديد من الأقسام التي قد تكون مترابطة أو غير مترابطة ، إلا أن جميعها مرتبطة بخيط مشترك يسمى المحاسبة والتي من افرازاتها هي التقارير التي تخدم الاطراف الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية . وفي هذا الصدد ، يمكن القول ان التقارير قد تكون على نوعين وهما مالية وغير مالية ، اذ ان عملية إعداد التقارير المالية تتم بموجب المعايير المحاسبية المتعارف عليها وذلك بهدف الاقصاد عن المعلومات من واقع هذه التقارير لأصحاب المصلحة ، في حين أن النوع الثاني من التقارير الذي يقع ضمن نطاق المحاسبة الادارية انما يقدم للإدارة الداخلية والذي يتضمن معلومات مالية وغير مالية . وعليه يتعين على المحاسبين إدارة كل هذه التقارير وحسب نوع التقارير بالشكل الذي يفيد في الحصول على معلومات تكون ملائمة لصانع القرار (الدوجي,2009:7)

ويرى (Riccaboni at.al.,2004 :3) ان المحاسبة الإدارية تمارس دور مركزي كما في الشكل (12) في التنسيق والتكامل التنظيمي لحوكمة الشركات من خلال مجموعة من القواعد والتعليمات ، فضلا عن المساعدة في فهم وتنفيذ قواعد الحوكمة والياتها باستخدام أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية التي تسهم في تفعيل حوكمة الشركات.

يتمثل دور المحاسبة الإدارية في تعزيز حوكمة الشركات في الآتي:

1. مساعدة مجلس الإدارة على انجاز مهامه والوفاء بمسؤولياته تجاه أصحاب المصلحة.
2. تقديم معلومات تفصيلية عن أداء الوحدة الاقتصادية التشغيلي والاستراتيجي كذلك اعداد التقارير الخاصة بإدارة المخاطر.
3. المشاركة في وضع معايير للأداء التشغيلي والاستراتيجي فضلا عن المعايير اللازمة لتقويم الالتزام بمبادئ وآليات الحوكمة.
4. المشاركة في وضع مؤشرات ومقاييس تقويم أداء الإدارة التنفيذية .
5. اعداد التقارير المتعلقة بمدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ وآليات حوكمة الشركات .
6. المشاركة في صياغة سياسات المكافآت والحوافز وضمان توافق تعويضات وحوافز التنفيذيين مع مصالح أصحاب المصلحة.
8. إعداد تقارير سنوية لتحديد مسؤولية الإدارة عن الرقابة ووضع إجراءات لإعداد تقارير الإبلاغ المالي .
9. تحديد مدى كفاءة الأداء الاستراتيجي وكذلك تحديد المستوى ملائم من الإفصاح .
10. تقويم أداء الاستراتيجيات الحالية وصياغة مبادئ للسلوك الأخلاقي وتقديم الاستشارات و استخراج المؤشرات غير المالية.
11. تقويم أداء المدراء التنفيذيين.
12. تحديد المقاييس و المؤشرات التي تدل على الموائمة بين الاستراتيجية المعتمدة والظروف البيئية.
13. تحديد مدى انسجام الأداء التشغيلي والاستراتيجي مع التعويضات والمزايا الممنوحة للمديرين التنفيذيين .



شكل (14) دور المحاسبة الإدارية في تعزيز حوكمة الشركات

Source:Subramanian,nava;Ratnatunga,jenek,(2003):Corporate Governance :some key challenges and opportunities for Accounting Researchers ,Vol.1,No2,P:3.

وترى الباحثة ان هنالك ترابط وثيق بين المحاسبة وحوكمة الشركات ولذلك يجب على الادارة ان تضع الخطط وتعتمد الضوابط الرقابية واليات حوكمة الشركات الجيدة ومن ثم تقوم باتخاذ القرارات التي تراعي الاثار في جميع أصحاب المصلحة. بالإضافة إلى ذلك فان المحاسبين يجب ان يشاركوا في أدوار قيادية لها علاقة بتطبيق حوكمة الشركات وفي صياغة الاستراتيجية وإدارة الأداء والإشراف على تخصيص الموارد المتاحة لضمان خلق قيمة مستدامة للوحدة الاقتصادية على المدى الطويل , وعليه يجب أن يضمن المحاسبون وجود صلة قوية بين استراتيجية العمل و الحوكمة والاستدامة بحيث تنظر مجالس الإدارة والمديرون في هذه المجالات بطريقة متكاملة وليست معزولة.

وعلى الرغم من الحديث عن ممارسة حوكمة الشركات الفعالة الا إن الكثير منها يعتمد على "الشكل" بدلاً من "الجوهر". اذ انه عند النظر نحو الأبعاد المختلفة لممارسة الحوكمة و حالات الفشل ، نؤكد على أن حوكمة الشركات يجب أن تركز على الجوهر من حيث أن الحوكمة الرشيدة وحدها لا تؤدي إلى خلق بيئة اعمال جيدة لان ذلك يعتمد على ادارة الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية والذي بدوره يعتمد على طبيعة قيادة وادارة الوحدة الاقتصادية والاستراتيجيات المتبعة لتحقيق الاستخدام الكفوء للموارد وبالنتيجة تحقيق هدف إدارة الكلفة بتخفيضها , المحافظة على الجودة , تحسين الحصة السوقية, وغيرها. وعليه فان على الادارة الافادة من التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية ولعل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر تُعدان من اهم هذه التقنيات التي اثبتت العديد من الدراسات فعاليتها نحو تحقيق الهدف اعلاه , وعليه ستخصص الفقرات القادمة من هذا المبحث لتوضيح عملية تعزيز حوكمة الشركات في ظل إدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر ومنهجية العمل لإدارة الكلفة في ظل توظيف التقنيتين لتعزيز حوكمة الشركات.

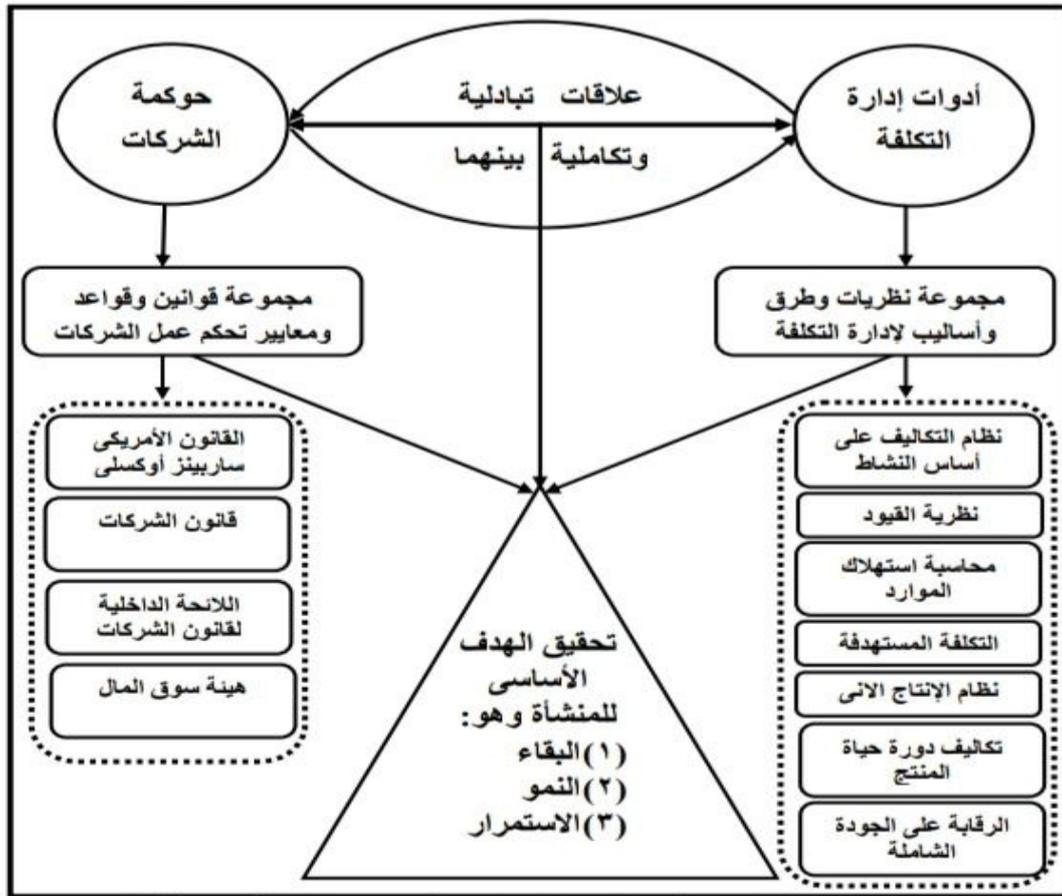
2-4-6 تعزيز حوكمة الشركات في ظل إدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة

استهلاك الموارد والتحسين المستمر

يشير (خطاب،2010: 8) ان العديد من الدراسات والابحاث قد سعت الى وضع إطار للتكامل بين تقنيات إدارة الكلفة بأنواعها المختلفة وحوكمة الشركات لبيان مدى الاستفادة من تلك التقنيات في التأثير في مبادئ حوكمة الشركات والعمل على تعزيزها مع معرفة العلاقات التبادلية بينهما وبيان مدى استفادة حوكمة الشركات من تقنيات إدارة الكلفة من أجل الوصول بالوحدة الاقتصادية الى الهدف الأكبر وهو تحقيق درجة من البقاء والنمو والاستمرار في سوق تتصف

بحدة المنافسة، وان التكامل بين تقنيات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات يؤدي الى
(Melamed,2008:30-34)

1. تدعيم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
 2. خفض التعارض والصراعات بين الأطراف ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية .
- ويوضح الشكل (13) الهيكل العام للتكامل بين ادوات او تقنيات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات على أساس أن إيجاد علاقات تبادلية وتكاملية بين ادوات إدارة الكلفة مثل (التكاليف على أساس النشاط، نظرية القيود، محاسبة استهلاك الموارد، الكلفة المستهدفة، الإنتاج في الوقت المحدد، تكاليف دورة حياة المنتج، وغيرها) وحوكمة الشركات والمتمثلة في مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية مثل قانون ساربينز أوكسلي، قانون الشركات، واللائحة الداخلية لقانون الشركات، وهيئة سوق المال) قد يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار.



شكل (15) الهيكل العام للتكامل بين ادوات او تقنيات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات

المصدر : خطاب, محمد شحاته " التكامل بين أدوات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية" ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2010،

ويضيف (الغزي،2022: 121) ان لتقنيات ادارة الكلفة اهمية كبيرة في تدعيم كفاءة اداء الوحدة الاقتصادية على اساس ان استخدام هذه التقنيات سيزيد من إمكانية الوحدة الاقتصادية وتأدية وظائفها بكفاءة سواء على صعيد تخطيط انشطتها المختلفة ومواردها المتنوعة او تحقيق الرقابة على تلك الموارد والانشطة وما يرتبط بها من كلف او المساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة وتقويم الاداء, فضلا عن ان التطبيق المنفرد لتقنيات ادارة الكلفة يوفر معلومات اقل فائدة من تلك التي يمكن الحصول عليها في حالة التكامل مع تقنيات اخرى، وبقدر تعلق الامر بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر فان التكامل بينهما من شأنه ان يوفر معلومات اكثر فائدة من المعلومات التي تنتج عن تطبيق كل تقنية بشكل منفرد، أي ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد لوحدها لا يوفر الاهتمام الكافي باستغلال الطاقة العاطلة وعدم تحميل كلفتها على المنتجات، لذلك من الضروري تطبيق تقنية اخرى وهي التحسين المستمر من ناحية ان استخدام هاتين التقنيتين من شأنه ان يؤدي الى تعزيز نقاط القوة لكل منهما والتغلب على نقاط الضعف مما يسفر عن تحقيق الاستغلال الكفوء والمستمر للموارد المتاحة، و بالنتيجة تحقيق الموضوعية من ناحية قياس كلفة المنتجات وعدم تحميلها بكلفة الطاقة العاطلة بما يسهم في تعظيم ربحية وقيمة الوحدة الاقتصادية ودعم مركزها التنافسي .

ويبين (Burney ,2009:389-408) أن هناك علاقات تبادلية وتكاملية بين أدوات او تقنيات إدارة الكلفة بشكل عام وتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر على وجه الخصوص وحوكمة الشركات، اذ ان تطبيق هاتين التقنيتين من شأنه ان يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات، وان تحقيق النجاح من ناحية تفعيل حوكمة الشركات انما يتحقق من خلال ادارة الكلفة بتطبيق التقنيتين اعلاه خاصة اذا ما تم تكاملهما من حيث ان التكامل بينهما يتضمن تحديد جوانب التركيز ومجالات الاهتمام في كل تقنية والنقاط التي تنتج من التكامل بينهما والتي تمثل منافع تؤثر في تحقيق الهدف العام للوحدة الاقتصادية والمتمثل في البقاء والنمو والاستمرار، على أساس أن ألتقنيتين اعلاه تساعدان في إدارة الكلفة بالشكل الذي يساعد الوحدة الاقتصادية على تحقيق الميزة تنافسية على حساب منافسيها، من ناحية اخرى، فان حوكمة الشركات تتبع من مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية وتحقق الصالح العام للملاك وأصحاب المصالح الأخرى، وإجراء تكامل بين التقنيتين اعلاه سيعود بالنفع على الوحدة الاقتصادية والذي يتمثل اثره في بقاء الوحدة الاقتصادية في السوق مدة أطول، نمو أكبر لأرباحها، واستمرارها في مواجهة المنافسة الحادة التي انتشرت في الأسواق العالمية (Smith,2008:28).

يتضح مما سبق ان العلاقة بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر خاصة اذا ما تم تكاملهما والحوكمة هي علاقة تبادلية ويعزز احدهما الاخر، اذ ان بتطبيق

الوحدة الاقتصادية للتقنيتين اعلاه لإدارة الكلفة يساعد في تعزيز اجراءات الحوكمة وبالعكس اي ان اتباع الوحدة الاقتصادية لقوانين وضوابط الحوكمة يؤدي الى زيادة فعالية التقنيتين اعلاه من ناحية ادارة الكلفة وبالشكل الذي يؤدي بالنهاية الى رعاية مصالح الاطراف المختلفة في الوحدة الاقتصادية.

وبقدر تعلق الامر بهدف البحث فان الفقرتين الاتيتين تتناول دور إدارة الكلفة في ظل كل من تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر في تعزيز حوكمة الشركات.

2-4-6-1 : دور إدارة الكلفة في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تعزيز حوكمة الشركات

تتميز تقنية محاسبة استهلاك الموارد بأنها توفر إمكانية لإدارة الكلفة من ناحية تحقيق الرقابة الذاتية على الموارد، حيث تهتم التقنية اعلاه بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة على أنشطة الوحدة الاقتصادية في الأجلين القصير أو الطويل، إذ أن محركات حدوث التكاليف والرقابة عليها تحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد وتحديد الطاقة العاطلة / الفائضة والرقابة والادارة السليمة لتلك الطاقة العاطلة مما يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات، حيث أنها تحقق مفاهيم الرقابة المختلفة، فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث الكلفة تتحقق الرقابة المانعة ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة بهدف تحقيق الموازنة بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد وزيادة الإنتاجية (Ahmed & Moosa,2011:756)

كما تسهل تقنية محاسبة استهلاك الموارد عملية التنبؤ في الموارد بالشكل الذي يمكن الوحدات الاقتصادية من وضع الموازنات على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها والتي يمكن استخدامها في أي صناعة مهما كانت درجة التعقيد في منتجاتها وعملياته.

ومما تجدر الاشارة إن تقنية محاسبة استهلاك الموارد هي تقنية من تقنيات إدارة الكلفة والتي تهدف إلى تعظيم القيمة المقدمة للزبون من خلال فصل الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على كلفة المنتجات وبالتالي فهي تدعم فلسفة التوجه نحو الزبون من خلال الإدارة الكفؤة للموارد المتاحة وتوجيهها نحو الأنشطة التي تحقق المنافع للزبون وفق توجهات السوق، علاوة على تخفيض الاستثمارات في الموارد التي لا تضيف قيمة للزبون والتخلص من الاسراف والهدر، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية، حيث تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بالتحسينات المستمرة للموارد والأنشطة من أجل تحسين القيمة المقدمة للزبائن من خلال تصنيف

الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة والبحث عن الاستراتيجية الملائمة للتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة (السيد، الطنطاوي، 2019: 1-48).

ويضيف (Sundaram, 2009: 26) ان تقنية محاسبة استهلاك الموارد هي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة الكلفة وادارتها بطريقة تحقق التخفيض في الكلفة، كما تظهر تلك التقنية للإدارة مواطن الطاقة العاطلة / الزائدة وبالشكل اذي يدعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وتساعد في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التي تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف، وعليه فان الدور الذي تؤديه تقنية محاسبة استهلاك الموارد من ناحية إدارة الكلفة يمكن ان يسهم في تدعيم حوكمة الشركات وذلك في صور مختلفة اهمها أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى تخصيص أكثر ملائمة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية الوحدة الاقتصادية بشكل موضوعي كما يحقق الترشيح في اتخاذ القرارات الادارية مما يدعم من إجراءات الحوكمة من ناحية فرض الرقابة على موارد الوحدة الاقتصادية واستغلالها بشكل امثل بالطريقة التي تحمي حقوق المساهمين، كما أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يهدف إلى تحديد الطاقة العاطلة وبالطريقة التي تحد من الهدر و الاسراف في الموارد و بالتالي امكانية الرقابة الشاملة على تلك الموارد مما يدعم من إجراءات الحوكمة من ناحية تحقيق المساءلة ومحاربة الفساد المالي والاداري في الوحدة الاقتصادية، وايضاً أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى رفع معدلات الاداء فضلاً عن توفير احتياجات الزبائن بأقل كلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة مما يدعم من تطبيقات الحوكمة من ناحية تحقيق جذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية .

2-4-6-2 : دور إدارة الكلفة في ظل تقنية التحسين المستمر في تعزيز حوكمة الشركات

غالباً ما تسعى الوحدات الاقتصادية إلى استخدام الأدوات والأساليب المختلفة لتحقيق التحسين المستمر لكافة العمليات والأنشطة المرتبطة فيها وذلك لتقليل العيوب في منتجاتها وتعزيز قدراتها التنافسية ومحاولة الوصول إلى التميز في الأداء، حيث ان الهدف الاساس من التحسين المستمر هو الوصول بالإنتاج او الخدمة الى اعلى مستويات الكفاءة وذلك باتباع اجراء التحسينات باستمرار وبالشكل الذي يحقق مضامين إدارة الكلفة من ناحية تخفيض كلفة الانتاج عن طريق الرقابة والتحكم في العمليات لتقليل التلف والهدر والضياع في الموارد وتخفيض وقت دوران المنتج والفحص المستمر للأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض تقليلها او التخلص منها وايضاً تحسين جودة المنتج من خلال اتباع اساليب التحسين المستمر لزيادة كفاءة الاداء وتحسين العمليات الانتاجية والخدمية وقابلية التعديل و البحث عن مصادر المشكلات التي تعوق هذه العمليات (Blocher, 2019: 380) .

ويضيف (Guan, et. al., 2009: 438) ان التحسين المستمر كتقنية انما تسعى الى إدارة الكلفة بتعزيز الميزة التنافسية وتحقيق رضا الزبائن من خلال توقع احتياجاتهم والاستجابة لرغباتهم واجراء التحسينات اللازمة للوصول الى الشكل الامثل لتطلعاتهم وايضاً تحسين الربحية وذلك باستيعاب الكلفة التي لا يمكن السيطرة عليها من خلال أنشطة التحسين المستمر التي تعزز الكفاءة والإنتاجية وبدوره يؤدي الى حماية حقوق المساهمين والاطراف ذات العلاقة مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التي تقوم على مراعاة مصالح الأطراف المختلفة للوحدة الاقتصادية .

وتجدر الإشارة ان اساليب تقنية التحسين المستمر (تم تناولها سابقاً) يمكن ان تساعد في إدارة الكلفة وبالشكل الذي يساعد في تعزيز حوكمة الشركات اذا ما تم تبنيها بإجراءاتها المختلفة ولعل ابرز تلك الأساليب هي الكلفة المستهدفة⁴، اذ يرى (Blocher, et. al., 2010; 12) ان الكلفة المستهدفة تعتبر من الاساليب التي ظهرت نتيجة للنمو الاقتصادي وشدة المنافسة العالمية وبمستويات عالية، ويعرف هذا الاسلوب بتميزه عن كثير من الأساليب المستعملة من ناحية تحقيقها الرقابة على الكلفة على طول دورة حياة المنتج وبالشكل الذي يضمن تحقق الارباح المستهدفة . ويضيف (Atkinson, et. al., 2007; 320) أن الكلفة المستهدفة هي أسلوب جيد لإدارة الكلفة وتخطيط الارباح، يهدف الى تخفيض كلفة المنتج في مرحلة مبكرة من عمره وهي مرحلة البحث والتطوير. ولكي يتم تحقيق النجاح في تطبيق الكلفة المستهدفة فان الامر يستلزم تطبيق أدوات هذا الأسلوب واهمها التحليل المفكك. اذ يرى (Drury,2018:593) ان التحليل المفكك يستخدم في عملية اختبار منتجات المنافسين في خطوة لتحديد الفرص لإمكانية تحسين المنتج و تخفيض كلفته عن طريق تفكيك المنتج المنافس و تحديد وظائفه والطريقة التي صمم بها من اجل تكوين رؤية واضحة عن العمليات التي يمر فيها المنتج خلال عملية تصنيعه وعن الكلفة التي يتحملها، وتجري هذه العملية لغرض المقارنة بين تصميم منتج الوحدة الاقتصادية و تصاميم المنتجات المنافسة وملاحظة المزايا النسبية في تصميم المنتجات المنافسة ومحاولة تعديل منتج الوحدة الاقتصادية في ضوءها وإتباع هذه الأداة سيزيد من قدرة الوحدة الاقتصادية التنافسية ويساعدها على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع الوحدة الاقتصادية، كما يدعم ذلك وجود أساليب ومبادئ الحوكمة التي تعمل على ضمان قيام إدارة الوحدة الاقتصادية بتحقيق التوازن بين أطراف المصالح المختلفة ومنهم المستهلكين(Hilton & Platt, 2020: 531).

⁴ يتم التطرق لهذا الأسلوب هنا كونه سيكون الأسلوب المناسب الذي ستنهجه الباحثة في الجانب العملي والذي يلعب دور كبير في تعزيز حوكمة الشركات .

7-4-2 منهجية العمل لإدارة الكلفة في ظل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لتعزيز حوكمة الشركات

تتضمن منهجية تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لإدارة الكلفة وانعكاسها لتعزيز حوكمة الشركات ما يلي :

1-خطوات تطبيق منهجية العمل لإدارة الكلفة في ظل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد
والتحسين المستمر وانعكاسها لتعزيز حوكمة الشركات:

استنادا الى خطوات تطبيق كل من تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر التي تم تناولهما سابقاً واللذان تستهدفان إدارة الكلفة، فان منهجية العمل وفق التقنيتين اعلاه تسعى لتحقيق النجاح في نطاق تطبيق هذه المنهجية خاصة اذا ما تم التكامل بينهما وبالشكل الذي يعزز من تطبيق إجراءات الحوكمة، كما ان نجاح تحقيق عملية تعزيز إجراءات الحوكمة من خلال إدارة الكلفة في ظل التكامل بين التقنيتين اعلاه من شأنه ان يساعد في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

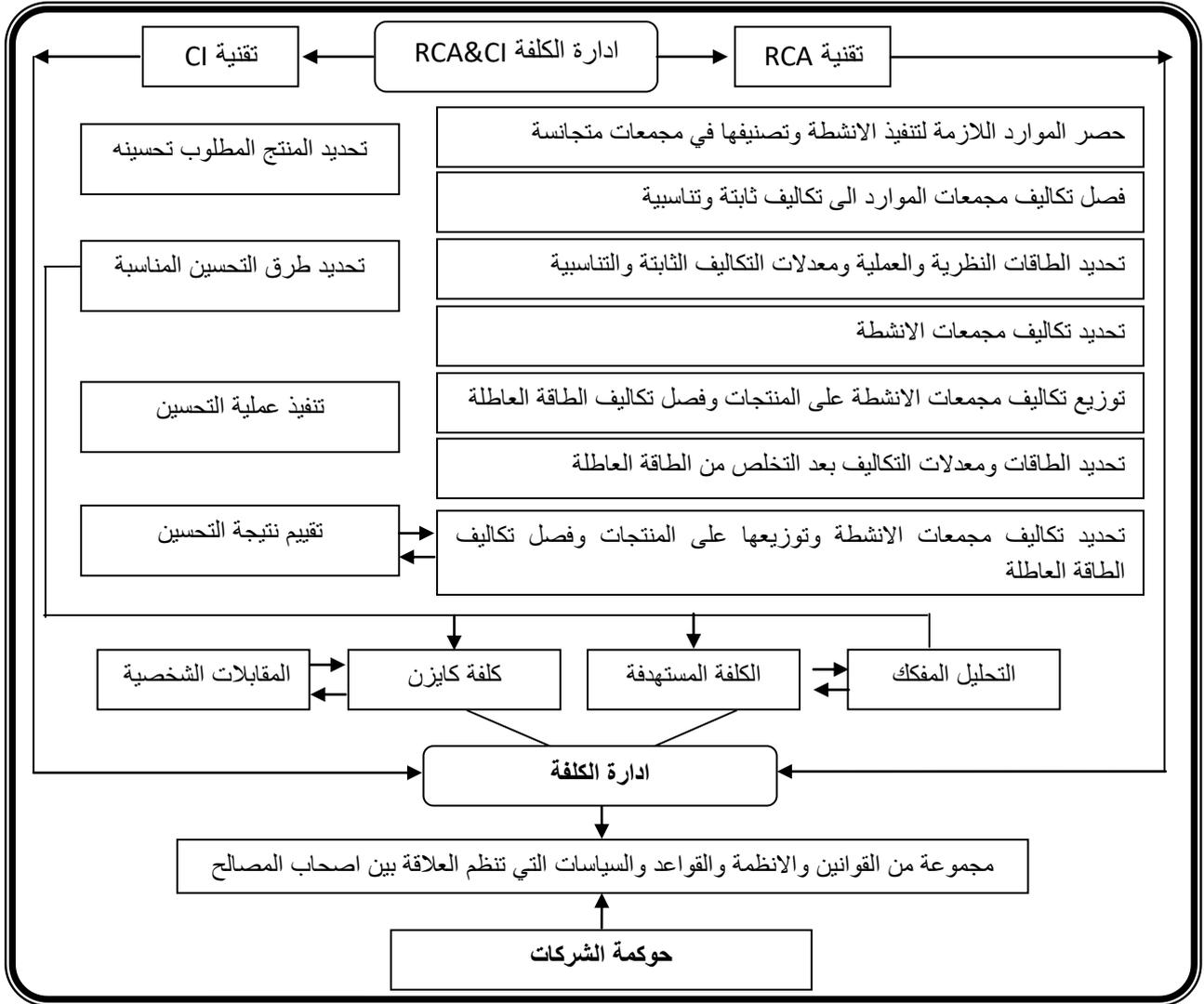
كيف تعمل تقنية RCA وهل فعلاً تحقق هدف إدارة الكلفة بتحقيق الرقابة الذاتية على الموارد؟

هل ان تطبيق تقنية RCA يؤدي الى تحديد الطاقة العاطلة / الفائضة والرقابة والادارة السليمة لتلك الطاقة العاطلة مما يؤدي الى نجاحها من ناحية إدارة الكلفة وانعكاس هذا في تعزيز حوكمة الشركات؟

هل بالإمكان تحقيق رقابة على المنتج واستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة له مع تكاليفها باستخدام تقنية CI وبالشكل الذي يساعد في إدارة الكلفة؟

كيف يمكن استخدام اساليب التحسين المستمر كالكلفة المستهدفة وكلفة كايزن كمنهجية عمل متكاملة مع RCA تساعد في إدارة الكلفة وانعكاس هذا في تعزيز حوكمة الشركات ؟

أن الخطوات الرئيسة لتطبيق منهجية ادارة الكلفة في ظل تقنيتي (RCA) و (CI) وانعكاسها في تعزيز نجاح تطبيق إجراءات الحوكمة يعكسها الشكل (14) .



شكل (16) الخطوات الرئيسية لتطبيق منهجية ادارة الكلفة في ظل تقنيتي (RCA) و (CI) وانعكاسها في تعزيز نجاح تطبيق إجراءات الحوكمة

المصدر: اعداد الباحثة

يتضح من الشكل السابق ان التكامل بين تقنيتي (RCA) و (CI) لإدارة الكلفة وانعكاسه في تحقيق هدف تعزيز تطبيقات الحوكمة يتحقق حسب الخطوات التالية :

الخطوة الاولى : حصر الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

تتم في هذه الخطوة عملية حصر وتجميع الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية ولكافة الاقسام الانتاجية الاساسية والاقسام الخدمية بشكل كمي .

الخطوة الثانية : تصنيف الموارد في مجموعات متجانسة

تتمثل هذه الخطوة في تحديد مجموعات الموارد باعتبارها تجميع لعناصر الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، ومن ثم تقسيم تلك المجموعات إلى مجموعات موارد أولية أو إنتاجية ومجموعات موارد ثانوية أو خدمية .

الخطوة الثالثة: فصل تكاليف مجتمعات الموارد الى تكاليف ثابتة وتناسبية

يجري في هذه الخطوة فصل التكاليف داخل مجمع الموارد الى تكاليف ثابتة واخرى تناسبية باستخدام طريقة تحليل الحسابات ويتحدد تصنيف هذه التكاليف وفقاً لمبدأ الاستجابة وطريقة الاستهلاك.

الخطوة الرابعة: تحديد الطاقات النظرية والعملية ومعدلات التكاليف الثابتة والتناسبية

ان تحديد حجم طاقة مجمع الموارد يستلزم التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة، حيث تعبر الطاقة المتاحة عن الطاقة النظرية، بينما تعبر الطاقة المخططة عن المستوي المتوقع لاستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة (الطاقة العملية) . وعليه يستخدم مفهوم الطاقة النظرية كأساس لاحتساب معدل تحميل التكاليف الثابتة، وفي المقابل تحديد الطاقة العملية لاحتساب معدل تحميل التكاليف التناسبية. يتم تحديد العلاقات المتبادلة بين مجتمعات الموارد للتعريف على مقدار استفادة كل مورد من الموارد الاخرى، وهو ما يطلق عليه تحميل الموارد بكامل تكلفتها، وتنتهي هذه الخطوة باحتساب معدلات التحميل لمجمع الموارد وتحميل الكلفة الثابتة والتناسبية على النحو الاتي:

معدل تحميل التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد / حجم الطاقة النظرية

معدل تحميل التكاليف التناسبية = التكاليف التناسبية لمجمع الموارد / حجم الطاقة العملية

الخطوة الخامسة: تحديد كلفة المنتجات وفصل الطاقة العاطلة

يتم في هذه الخطوة تخصيص تكاليف مجتمعات الموارد على الانشطة باستخدام مسببات الموارد تبعاً لمدى استهلاك هذه الانشطة من مخرجات هذه المجتمعات ،مع عدم تحميل اي نشاط لا يستهلك مورداً من الموارد بأي نصيب من تكاليف هذا المجمع، تحديد ومن ثم تخصيص كلفة مجتمعات الأنشطة على اهداف التكلفة (المنتجات)، وفقاً لمقدار الاستهلاك الفعلي لكل منتج من تكاليف الأنشطة باستخدام مسببات كلفة الأنشطة وبالتالي تحديد كلفة الوحدة من كل منتج .اما الطاقة العاطلة فتتمثل بالفرق بين التكاليف المتحققة والتكاليف المحسوبة على اساس التكامل وذلك لكل مجتمعات الموارد وهذه الخطوة من اهم الخطوات التي تمكن الادارة من اتخاذ القرارات اللازمة لإدارة هذه الطاقة وتحقيق الاستغلال الكفوء للموارد وهذا يدعم عملية التحسين المستمر الذي تسعى اليه الوحدات الاقتصادية في ظل البيئة التنافسية .

الخطوة السادسة: تطبيق اساليب تقنية التحسين المستمر

يتم في هذه الخطوة تحديد الاسلوب المناسب لأجراء عملية تحسين المنتج بهدف إدارة كلفته بنجاح بتخفيضها، تقليل وقت الاستجابة للزبون، تحسين جودة المنتج، وتحقيق الميزة التنافسية، وهنا يستلزم الامر دراسة لجميع عناصر الكلفة الداخلة في المنتج على امتداد سلسلة

القيمة للبحث عن الفرص الممكنة لإنجاح عملية إدارة الكلفة بمضامينها المختلفة، وهناك العديد من الأساليب والأدوات التي يمكن استخدامها لتحقيق هذا الغرض ومنها أسلوب الكلفة المستهدفة بأدواتها المهمة التي منها التحليل المفكك وكذلك أسلوب كلفة كايزن بأدواتها المهمة والتي أهمها المقابلة الشخصية.

وترى الباحثة ان اعتماد الوحدة الاقتصادية لتقنية محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يحقق لها نتائج ايجابية فيما يتعلق بادرة الكلفة وذلك من حيث الاستغلال الامثل للموارد وايضاً يمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء والاستمرار في بيئة التصنيع الحديثة فضلاً عن مساعدتها على قياس كلفة منتجاتها بموضوعية وعدم تحميلها بتكاليف الطاقة العاطلة وبالتالي حماية حقوق الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية وخفض مستوى التضارب بينهم مما يمثل حجر الزاوية والهدف الرئيس لتطبيق حوكمة الشركات.

2: نتائج تطبيق منهجية ادارة الكلفة في ظل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر من ناحية انعكاسها في تعزيز حوكمة الشركات:

يتمثل الهدف الاساس لإدارة الكلفة بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر بتحقيق الاستغلال الكفوء لموارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي تعظيم الربحية وذلك من خلال بناء بيئة عمل ملائمة خالية من المعوقات تتوفر فيها المعالجة الانية لكل ما يعوق العملية الانتاجية وتساعد على توفير المعلومات الملائمة للإدارة لاتخاذ القرارات وتأسيساً على ذلك إن وجود طاقة عاطلة تحد من القدرات الانتاجية للوحدة الاقتصادية مما يتطلب ضرورة العمل بكل من محاسبة استهلاك الموارد و التحسين المستمر ، وعليه تبرز أهمية ادارة الكلفة بهاتين التقنيتين من خلال النقاط الاتية :

أ. **الافصاح عن الطاقة العاطلة :** تسهم عملية ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة تساعد الوحدة الاقتصادية على خفض الكلفة نظرا لما تقوم به تقنية محاسبة استهلاك الموارد بفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على كلفة المنتجات، وتزويد الإدارة بمعلومات عن الروابط بين مجتمعات الموارد ومجمعات الكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض كلف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

ب. **توفير معلومات اكثر دقة لدعم عملية اتخاذ القرار :** تدعم ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI عملية اتخاذ القرارات حيث تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد بتوفير قاعدة بيانات للقرارات وتحليل البيانات قبل عملية اتخاذ القرارات نظرا لما توفره هذه التقنية من المعلومات اكثر دقة وعلى جميع المستويات الإدارية فعلى المستوى الاستراتيجي يساعد على اتخاذ قرارات دخول/خروج من السوق وعلى المستوى التكتيكي يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج وفهم

الطبيعة الأولية للكلفة وقرارات تجنب التكاليف الثابتة وعلى المستوى التشغيلي يساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادي.

ج. **تفعيل الرقابة و محاسبة المسؤولية :** تسهم عملية ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI في توفير معلومات تساعد على تفعيل نظام محاسبة المسؤولية نظرا لما يتضمنه تقنية محاسبة استهلاك الموارد من تشكيل فريق عمل يتمتع بخبرات واسعة ومهارات من الناحية الإدارية والإحصائية والفنية حيث أن كل فرد في هذا الفريق مسؤول عن تنفيذ ما تم تدريبه عليه ليكتمل التطبيق بكفاءة وفعالية. ومن خلال تحديد الموارد العاطلة على مستوى مجتمعات الموارد يمكن تحديد معدلات استخدام الموارد في مختلف الأقسام كأساس لتقييم الأداء وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

د. **ادارة الطاقة العاطلة :** تسهم عملية ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI في ادارة الطاقة العاطلة حيث تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد توفير معلومات عن الطاقة العاطلة تساعد الوحدة الاقتصادية على خفض الكلفة نظرا لما تقوم به تقنية محاسبة استهلاك الموارد بفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على كلفة المنتجات، وعندما يتم الإفصاح عن الطاقة العاطلة تقوم تقنية التحسين المستمر على ادارة هذه الطاقة العاطلة للوحدة الاقتصادية عن طريق الرقابة والتحكم في العمليات لتقليل التلف والهدر والضياع في الموارد وتخفيض وقت دوران المنتج والفحص المستمر للأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض تقليلها او التخلص منها.

هـ. **تخصيص وقياس كلفة المنتجات بدقة :** تسهم عملية ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI في تخصيص وقياس كلفة المنتجات بدقة من خلال توفير معلومات تساعد على خفض الكلفة نظرا لما تقوم به تقنية محاسبة استهلاك الموارد بفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على كلفة المنتجات، وتزويد الإدارة بمعلومات عن الروابط بين مجتمعات الموارد ومجمعات الكلفة ومن ثم تستطيع الإدارة تخفيض كلف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

و. **تحسين كفاءة العملية الانتاجية للوحدة الاقتصادية:** تسهم عملية ادارة الكلفة بتطبيق كل من RCA و CI في توفير معلومات تساعد على تحسين العملية الانتاجية وذلك من خلال تحديد وادارة الطاقة العاطلة واستخدام الموارد اللازمة لإنجاز العمليات والأنشطة المطلوبة فضلا عن تفعيل قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للزبون وذلك من خلال التوظيف الكفوء للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض، مما يترتب عليه تحسين أداء الأنشطة ذات القيم المضافة للزبون وتحقيق المنتج المطلوب مع تجنب الهدر في الموارد أو استخدام موارد غير ملائمة، حيث ينتج عن تحسين الجودة تحسين كفاءة استغلال الموارد وتحسين كفاءة العملية الإنتاجية مع زيادة مطابقة المخرجات أي زيادة نسبة المخرجات

إلى المدخلات وذلك من خلال الاستغلال الكفوء للموارد التي تعطي مخرجات بجودة عالية وبأقل التكاليف مما يؤدي الى تحقيق عمليات التحسين المستمر .

3 : نتائج تعزيز حوكمة الشركات بإدارة الكلفة في ظل تقنيتي RCA و CI

ان حوكمة الشركات احد المتغيرات المهمة لمنهجية العمل لإدارة الكلفة في ظل تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر , اذ تعمل الحوكمة على التحكم وتحقيق الرقابة على عمل الوحدات الاقتصادية فضلا عن تنظيم العلاقة بين الاطراف المختلفة المعنية بالحوكمة والتأكيد على مبدأ العدالة و الشفافية وتفعيل المساءلة المالية والإدارية معتمدة في ذلك على تحديد الصلاحيات والمسؤوليات بالشكل الذي يجعل الكل يعمل وفق منهجية لتحقيق الاستغلال الكفوء للموارد، ويوضح (الغزي، 2022:139) و(الخطاب، 2010: 14) ان تعزيز حوكمة الشركات وفق منهجية إدارة الكلفة بتطبيق تقنيتي RCA و CI يحقق الاهداف الاتية :

أ. الحد من تضارب المصالح بين الاطراف المختلفة المعنية بالحوكمة.

من اهم المشكلات التي ساهمت في الحاجة الى وجود حوكمة الشركات هي مشكلة الوكالة التي تتمثل بتضارب المصالح والاهداف بين الاطراف ذات العلاقة في الوحدة الاقتصادية، وعليه، ومن اجل الحد من هذا التضارب وتنظيم العلاقة بين هذه الاطراف ظهر دور حوكمة الشركات كأداة فعالة من خلال تبني العديد من الاليات سواء الداخلية او الخارجية.

ب. منع استغلال السلطة وضمان عدم إساءة استغلال الموارد من قبل الادارة

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال الموارد يعد احد الاهداف الرئيسية لحوكمة الشركات من حيث انها تبعد الوحدة الاقتصادية عن احتمالية تعرضها للانهايار والافلاس مع المساعدة في تحقيق هدفها الاساس والمتمثل بالاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وبالتالي تحقيق النمو و الاستمرار .

وترى الباحثة ان تحقيق هذا الهدف يأتي من خلال تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لإدارة الكلفة من خلال مساهمة هاتين التقنيتين في الاستغلال الكفوء لموارد الوحدة الاقتصادية وتحديد الطاقة العاطلة ومعالجتها مما يترتب عليه تحسين الكفاءة الاقتصادية والمحافظة على موارد الوحدة الاقتصادية.

ج. تقديم تأكيد للمالكين من أن الإدارة تسعى لتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل إن تأكد المالكين من أن الإدارة تسعى الى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل يعد من الاهداف المهمة لحوكمة الشركات ومن متطلباتها الأساسية التي تبعد الوحدة الاقتصادية عن خطر تعرضها للإفلاس فضلا عن المساعدة في تحقيق الهدف الاساس للوحدة الاقتصادية الا وهو الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وبالتالي تحقيق النمو والاستمرار .

وترى الباحثة ان تحقيق هدف تعزيز حوكمة الشركات بتطبيق تقنيتي RCA و CI لإدارة الكلفة من شأنه ان يؤدي الى احتساب كلفة المنتجات بموضوعية عالية وعدم تحميلها بكلفة الطاقة العاطلة مما يؤدي الى قرارات ادارية اكثر دقة.

د.ضمان اهتمام الإدارة بمصالح المجتمع الأساسية في مجالات الصحة والبيئة

مما لا شك فيه إن الوحدة الاقتصادية تتفاعل مع البيئة التي تعمل فيها، ومن المتطلبات الحديثة نسبياً لحوكمة الشركات ضرورة اهتمام الإدارة بعناصر الاستدامة سواء المتعلقة بالجانب الصحي أو البيئي وتخصيص جزء من موازنة الوحدة الاقتصادية للإنفاق على تلك الجوانب لمراقبة التلوث الذي قد يضر بالبيئة، ومن ذلك ظهرت أهمية التكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة من خلال الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة دون اسراف مما يضمن بقاء واستمرار الوحدة الاقتصادية.

ه.تمكين المالكين وأصحاب المصالح الاخرين من رقابة الإدارة بشكل فعال

إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح المالكين و الأطراف المختلفة ذات المصلحة، كما يساعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر على فرض الرقابة على المستويات الإدارية كافة لما لهاتين التقنيتين من دور مهم في تفعيل المساءلة والرقابة الذاتية وكذلك تقويم الاداء.

يتضح مما سبق ان ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالاستغلال الكفوء للموارد وحماية حقوق المساهمين والاطراف ذات العلاقة من خلال تقديم منتجات او خدمات تناسب الزبائن من حيث الجودة والكلفة ويتم ذلك بتحديد تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها على كلفة المنتجات وذلك اما بزيادة المخرجات او تخفيض كمية الموارد المخططة الامر الذي يوفر معلومات للإدارة حول تكاليف الطاقة العاطلة وامكانية ادارتها وكل ذلك هو تحقيق لأهداف حوكمة الشركات, كما ترى الباحثة ان ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر ودورهما في تعزيز حوكمة الشركات هو افتراض نظري من الصعب التنبؤ بنتائجه دون القيام بالدراسة التطبيقية وهذا ما سيتم تناوله في الفصل القادم .

الفصل الثالث

تعزيز حوكمة الشركات بإدارة الكلفة في ظل تطبيق تقنيتي RCA و CI في معمل قديفة بابل

يتناول هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول

وصف مجتمع وعينة البحث

المبحث الثاني

تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث

المبحث الثالث

تطبيق تقنية التحسين المستمر كإطار متكامل مع تقنية محاسبة
استهلاك الموارد لتعزيز حوكمة الشركات في المعمل عينة البحث

المبحث الأول

وصف مجتمع وعينة البحث

يتناول هذا المبحث التعريف بالشركة العامة للصناعات النسيجية بوصفها مجتمع البحث فضلاً عن التطرق إلى معمل قديفة بابل بوصفه عينة البحث من حيث اقسامه التي تُسهم في إنتاج الأقمشة القطنية والحريرية والمخلوطة عبر المراحل التي يمر فيها إنتاج هذه الأقمشة، إذ تم تقسيم المبحث على فقرات عدة وكالاتي:

1-1-4 لحة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية

تعد الشركة العامة للصناعات النسيجية وحدة إنتاجية اقتصادية ممولة ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ، وهي من اهم الشركات الصناعية المتخصصة في الصناعات النسيجية والجلدية في البلد، إذ أسست سنة 1967 بموجب قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة للصناعات النسيجية في 15 / 10 / 1967 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 حالياً، وقد مرت الشركة بعدة تغيرات من حيث تسميتها او عائديه المعامل والمصانع التي تقع ضمن رقعتها الجغرافية في محافظة بابل سابقاً بغداد حالياً، 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 بالشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة فضلاً عن الحاق معمل الالبسة الرجالية في النجف بالشركة 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 ، إذ تم افتتاح مصنع الاكياس البلاستيكية والذي يشمل معمل اكياس النايلون والاكياس المنسوجة ، وافتتاح مشغل الخياطة ومعمل الخياطة الجديد وضمهما إلى معمل رقم (2) فضلاً 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 . وتسعى الشركة العامة للصناعات النسيجية إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال الصناعات النسيجية عن طريق انتاج انواع متعددة من المنتجات عن طريق معاملها التي تنحصر بالآتي:-

1- معمل نسيج الحلة: يقوم هذا المعمل بإنتاج الاقمشة القطنية والحريية والمخلوطة التي تدخل في صناعة الملابس الرجالية والنسائية مثل الريبون والبازة والبولين الأسود والأبيض والمطبوع .

2- معمل قديفة بابل: يعد هذا المعمل عينة البحث ويختص بإنتاج أنواع مختلفة من الاقمشة الثقيلة مثل اقمشة القديفة والكوبلاين التي تدخل في عمل الستائر والموبيليا و الجوارد والاقمشة الخفيفة التي تدخل في انتاج الملابس والمفروشات الطبية فضلا عن إنتاج سجادة الصلاة وبدلات العمل للاستخدامات المختلفة والبدلة العسكرية.

3- معمل الالبسة الرجالية في النجف : يقوم هذا المعمل بإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات مثل البدلة الرجالية ,البدلة العسكرية ,المعاطف الرجالية ,والصدريات المدرسيةوغيرها.

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

5- معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة 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 سدة الهندية (يقع في ناحية السدة) : ينتج هذا المعمل مختلف الاكياس البلاستيكية المنسوجة التي تستعمل للأغراض الزراعية.

4-1-2 الهيكل التنظيمي للشركة العامة للصناعات النسيجية

يتكون الهيكل التنظيمي للشركة والموضح في الشكل (15) من مستويات متعددة تتمثل بالأقسام المختلفة كما يرأس الشركة المدير العام وهو في اعلى قمة الهرم الوظيفي للشركة ومهمته هو توليه ادارة الشركة بمفاصلها المختلفة بمساعدة معاونه , وهذه المستويات كالآتي :

1. قسم الشؤون الفنية : يتولى موظفو هذا القسم مراقبة الصيغ التركيبية الداخلة في العملية الإنتاجية والالتزام بها وتهيئة الأدوات الاحتياطية أو تصنيعها في ورش الشركة والإشراف على تنفيذ زيادة الإنتاج وتحسين نوعيته.

2. قسم التخطيط : يتولى موظفو هذا القسم إعداد الخطط الإنتاجية السنوية والخطط التفصيلية في ضوءها وخطة القوى العاملة وتنفيذ البرامج التدريبية .
3. قسم البحث والتطوير : يتولى هذا القسم تطوير المنتجات القائمة وإدخال منتجات جديدة والبحث في البدائل المحلية للمواد الداخلة في العملية الإنتاجية للشركة والشركات الأخرى وتعزيز الاستفادة من المخلفات الصناعية .
4. قسم الشؤون التجارية : يتولى العاملين في هذا القسم توفير احتياجات الشركة من المواد الأولية والتكميلية والأجهزة والمعدات وبكميات كافية ونوعيات جيدة وأسعار اقتصادية ضمانًا لاستمرارية العملية الإنتاجية .
5. قسم الشؤون المالية : من المهام الأساسية لهذا القسم عمل التسويات المالية وحفظ السجلات الحسابية وتطبيق النظام المحاسبي الموحد وتأشير ومتابعة حركة المواد الأولية والاحتياطية والمصنعة وفعاليات المخازن ودفع رواتب الموظفين وإعداد الموازنات التخطيطية وجداول كلف المنتجات وإعطاء المؤشرات اللازمة لإدارة الشركة حول التكاليف لاتخاذ القرارات اللازمة بشأنها وإعداد السجلات الإحصائية.
6. قسم الموارد البشرية : يتولى العاملين في هذا القسم إعداد الملاكات والإشراف على تنفيذ قوانين الخدمة والأنظمة والتعليمات المتعلقة بها وإجراء معاملات التوظيف طبقًا للأحكام المقررة وإبداء المشورة بشأن قواعد الخدمة والتقاعد والانضباط والإشراف على نشاطات الشؤون الإدارية في معامل الشركة ونقل العاملين والمواد .
7. قسم الشؤون القانونية: يقوم مدير القسم أو من ينوب عنه بتحويل من مدير عام الشركة بتمثيلها أمام المحاكم وغيرها من الهيئات وتدقيق ودراسة النواحي القانونية الخاصة بأعمال الشركة ونشاطاتها وتقديم المشورة بهذا الشأن وإعداد العقود وتنظيمها ومتابعة تنفيذ بنودها وإعداد اللوائح القانونية وإعادة دراستها وتصديق الكفالات والتعهدات والعقود استنادًا للقرارات والتعليمات الصادرة وإدارة عقاراتها.
8. قسم السيطرة النوعية : يتولى موظفو هذا القسم القيام بمهام الرقابة النوعية على كافة المواد والمنتجات الواردة والمصنعة بمختلف أنواعها ومراقبة تطبيق التعليمات الخاصة بأساليب العمل وتقديم المشورة الفنية للمعامل الإنتاجية والمشاركة في تقديم الدراسات والبحوث الصناعية .
9. قسم التسويق : يتولى هذا القسم إعداد الخطط التسويقية لمنتجات الشركة ووضع وتنفيذ آلية التسويق ومتابعة تحديد الأسعار واستغلال الطاقات الفائضة لأغراض التصنيع والتصدير وفقًا للقرارات والضوابط الصادرة.

10. قسم التدقيق والرقابة الداخلية : يتولى هذا القسم تدقيق مستندات القبض والصرف والقيود ومتابعة أعمال لجان الجرد والإجراءات المتخذة بشأنها ومراقبة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بعمل الرقابة المالية وإنجاز المطابقات الشهرية مع المصارف والمطابقة اليومية مع الصندوق وتدقيق العقود المبرمة مع الغير من النواحي الحسابية والمالية وتدقيق موازين المراجعة الشهرية وتدقيق رواتب الموظفين ومخصصاتهم والإبلاغ عن الجرائم الواقعة على أموال الشركة وحماية موجوداتها وإعداد التقارير الشهرية.

11. قسم الاستثمار : يتولى هذا القسم توجيه النشاطات الاستثمارية و تقديم والمقترحات اللازمة لتحسين اعمال الشركة.

12. قسم ادارة الجودة الشاملة والتطوير المؤسسي : يتولى هذا القسم دارة الوثائق والتدقيق والمراجعة الداخلية وكذلك القيام بعمليات القياس و التحليل والتحسين.

13. قسم مركز المعلومات : يتولى هذا القسم مواكبة تطور الفعاليات والنشاطات في الشركة وإدخال الأساليب الحديثة في مكننة المعلومات وإعطاء البيانات الدقيقة بالسرعة اللازمة مع حفظ الوثائق والمستندات والسجلات وفق نظام الحفظ والأرشيف النافذ .

14. قسم التفتيش الهندسي والسلامة الصناعية : يتولى قسم التفتيش الهندسي والسلامة الصناعية تهيئة الوثائق الفنية وأدامه الفحص والتفتيش لكل وحدة مشمولة بالفحص وتحديد الاجهزة والمعدات المشمولة بالنظام بالتنسيق مع مسؤولي الصيانة في الشركة وتشكيلاتها وإصدار الشهادات الخاصة بالفحص الأصولي المعتمد لدى شركات التأمين ومتابعة تحديث المعلومات الشهرية الخاصة بأعمال الفحص والتفتيش.

15. قسم الاعلام والعلاقات : يتولى قسم الاعلام والعلاقات المشاركة في المؤتمرات والدورات الإعلامية واعداد البوسترات الإعلانية والدعائية عن منتجات الشركة وخطوطها الإنتاجية وتنظيم الاحتفالات الخاصة بالمناسبات الرسمية والأشرف على المهرجانات التي تقيمها الشركة واستقبال الوفود.

16. قسم التصاريح والمعلومات : يتولى قسم التصاريح والمعلومات انجاز استمارة التصريح الأمني لجميع منتسبي الشركة وتوحيدها وارسالها الى المكتب الوطني للتصاريح الأمنية ,ومتابعة اخراج وادخال المواد الى الشركة وفق النموذج المعتمد لهذا الغرض والاشتراك في اللجان الخاصة بالوضع الأمني او أي لجنة حسب مقتضيات العمل .

17.شعبة العقود : تتولى شعبة العقود مجموعة من المهام منها اعداد العقود مع القطاعين العام والخاص ومتابعة تنفيذها من الناحيتين القانونية والتجارية ومتابعة التقرير الشهري لمشاريع

الموازنة الاستثمارية , متابعة اجراءات الاحالة ودراسة العقود وتوقيعها وتدقيق خطابات الضمان والصكوك المصدقة وبيان صحة صدورها.

18.شعبة حماية المنتج : تتولى شعبة حماية المنتج مهمتين وهما الأشراف ومراقبة تطبيق قرارات حماية المنتجات العراقية في الشركة والتشكيلات التابعة لها وتدقيق مطابقة المخططات التسويقية والإنتاجية في استمارات حماية المنتجات من تزايد المستوردات .

19.شعبة شؤون الموظفين : تتولى شعبة شؤون المواطنين مهمتين اساسيتين تسلم الشكاوى المقدمة من المواطنين والمنتسبين وعرضها على المدير العام ومتابعة نتائجها والتنسيق مع قسم شؤون المواطنين في مقر الوزارة وعرض المشاكل التي يتعذر حلها على الجهات العليا لاتخاذ القرار المناسب في شأنها.

1. إنتاج الأقمشة والغزول القطنية والتركيبية وتصنيع الملابس الخارجية والداخلية المحاكاة القطنية والتركيبية وتصنيع التجهيزات العسكرية (النطاق العسكري وغطاء الرأس (لبيرية)) وإنتاج أي مواد يدخل القطن كمادة أولية في صناعتها.
2. إنتاج المنتجات الطبية (قطن طبي, شاش, بلاستر, لصقة ظهر, لفاف . باندج وغيرها
3. تصنيع الجلود الطبيعية والصناعية واستغلالها لإنتاج الملابس والأحذية والحقائب وفق المواصفات النوعية المعتمدة أو التي يتم الاتفاق عليها.
4. تصنيع الأقمشة الصوفية والسجاد والبطانيات والصوف المغزول وغيرها من المنتجات التي تستجد وفق المواصفات المعتمدة وبما يحقق أهداف خطط التنمية وحاجة المستهلك لبلوغ أعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج .
5. أنتاج الغزول والأقمشة الحريرية والقطنية والتركيبية وأقمشة القديفة والجاكارد وفق المواصفات النوعية المعتمدة أو التي يتم الاتفاق عليها .
6. أنتاج السجاد اليدوي بمختلف الأنواع والإحجام والبسط وخياطة الملابس والستائر وتغليف الدواشك بالأسفنج.
7. أنتاج الملابس الولادية والرجالية وخياطة وحلج الأقطان الزهر .
8. تطوير وتوسيع المصانع والخطوط الإنتاجية القائمة وإقامة المشاريع والخطوط المكملة لها والجديدة
9. شراء واستيراد مستلزمات الإنتاج أو أية مواد تدخل ضمن انتاج واحتياج الشركة.
10. تسويق أنتاج الشركة من خلال فتح معارض متخصصة لبيع منتجاتها داخل العراق وخارجه
11. الحصول على الوكالات التجارية والصناعية الخاصة بأي مواد من الشركات الأجنبية
12. فتح محلات ومعارض باسم الشركة داخل جمهورية العراق .
13. شراء الأراضي لتشييد بنايات خاصة بالمخازن والمعارض والمحلات باسم الشركة .
14. شراء أو استئجار اية براءة اختراع أو امتياز أو تركيبات أو اختراعات تساهم في تطوير الانتاج .

4-1-4 حسابات التكاليف في الشركة مجتمع البحث

ان نظام التكاليف المتبع في الشركة مجتمع البحث يعتمد على اساس تبويب التكاليف وفقا لما جاء في النظام المحاسبي الموحد , اذ يتم وفقاً لهذا النظام تبويب التكاليف في تسع حسابات رئيسية تبدأ بحساب الرواتب (31) وتنتهي بحساب المصروفات الاخرى (39), وتتفرع تلك الحسابات إلى مجموعة من الحسابات الفرعية. ويتضح من خلال الاطلاع على الكشف

التفصيلي لمراكز الكلف في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود إن الحسابات الرئيسية والفرعية للشركة تتألف من الآتي:

1- حساب الرواتب والاجور (31): يضم هذا الحساب المبالغ النقدية التي يقبضها الموظفون في الشركة مقابل الاعمال الانتاجية والادارية التي يقدمونها، ويتألف من الرواتب الاسمية , مخصصات الزوجية والاطفال , المخصصات المهنية والفنية , الاجور الإضافية , مكافئات تشجيعية , والحوافز الانتاجية. علما ان الشركة تحصل على رواتب الموظفين على شكل منح من وزارة المالية وتفيد في حساب 481 كمنح الخزينة العامة.

2- حساب المستلزمات السلعية (32): يضم هذا الحساب المستلزمات المطلوبة لإكمال عملية الانتاج ويشمل على الحسابات الفرعية الآتية:

أ- الخامات والمواد الاولية (3211): وتتمثل في تكاليف المواد الاولية والخامات المستخدمة في الانتاج والتي تكون على قسمين، الاول المواد الاولية والخامات التي تشتريها الشركة من الاسواق المحلية او الاسواق الخارجية، والثاني الاجزاء نصف المصنعة المصنوعة في الشركة .
ب- الخامات المساعدة (3212): تشمل تكاليف المواد المطلوبة لإتمام الانتاج وتحسين مواصفات المنتج.

ت- الوقود والزيوت (322): يضم هذا الحساب تكاليف الزيوت والشحوم التي تستخدم في تزييت وتشحيم المكائن والمولدات بالإضافة الى وقود وسائط النقل المختلفة.

ث- الادوات الاحتياطية (323): يضم هذا الحساب تكاليف قطع الغيار التي تصرف للمعامل الانتاجية بدلا من الاجزاء العاطلة او المستهلكة.

ج- مواد التعبئة والتغليف (324): يضم هذا الحساب تكاليف مواد التعبئة والتغليف (3241) والمواد المتنوعة الاخرى.

ح- المتنوعات (325): يضم هذا الحساب تكاليف اللوازم والمهمات (3251) والمتمثلة بتكاليف بدلات العمال العاملين في المعامل الانتاجية بالإضافة إلى حساب القرطاسية (3252).

خ- الماء والكهرباء: يضم هذا الحساب تكاليف الماء والكهرباء المستهلكة من قبل الشركة فضلا عن الاقسام الاخرى من الشركة.

3- المستلزمات الخدمية (33): تتمثل المستلزمات الخدمية في شركة اور العامة بخدمات الصيانة (331) وتشمل الآلات والمعدات و الابنية، ووسائط النقل والمواصلات فضلا عن خدمات اتصالات ونقل وايفاد العاملين (334).

4- الاندثارات (37): يمثل هذا الحساب اقساط الاندثار لموجودات الشركة المختلفة من الآلات ومعدات وابنية ووسائل نقل وقوالب واثاث.

5- المصروفات التحويلية (38): يضم هذا الحساب كافة المبالغ التي تنفقها الوحدة الاقتصادية ولا ترتبط بصورة مباشرة بنشاطها كالأمانات والرسوم والضرائب وكذلك الاعانات والتبرعات للغير .

6- المصروفات الاخرى (39): يمثل هذا الحساب الاستخدامات الاخرى المتعلقة بالخسائر الرأسمالية الناجمة عن بيع الموجودات بأقل من قيمتها الدفترية والمصاريف العرضية بالإضافة الى مصاريف السنوات السابقة .

4-1-5 لحة تعريفية عن معمل قديفة بابل (عينة البحث)

تتناول هذه الفقرة المحاور الآتية :

أولاً : التعريف بمعمل قديفة بابل

يعد هذا المعمل عينة البحث , والذي أسس سنة 1976 كأحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية وضمن الرقعة الجغرافية لهذه الشركة وبمساحة قدرها (12500م) , وتم افتتاح هذا المعمل سنة 1980 بطاقة تصميمية (1500000 متر) سنوياً وكان هدفه إنتاج أنواع مختلفة من اقمشة القديفة والكوبلان وفي عام 2008 تم تطوير المعمل واعادة تأهيله بإدخال مكائن نسيج حديثة من شركة (ميشيل فان دي ويلا) وبأحدث التكنولوجيا العالمية وإدخال الكمبيوتر بالتصاميم لغرض النهوض بالأرقام الانتاجية , ويتولى معمل القديفة في الحلة تصنيع ما يأتي :

- أ. الأقمشة القطنية والحريرية والمخلوطة بالألياف الصناعية (البوليستر).
- ب. اقمشة القديفة والكوبلان .
- ج. الغزول القطنية والحريرية .
- د. المفروشات والستائر المنزلية والكاربت والوسادة والدوشك .
- هـ. المستلزمات الطبية .
- و. الأكياس المنسوجة والعادية .
- ز. الألبسة المدنية المختلفة والعسكرية .

ورغم ذلك فإن منتجات المعمل شهدت انخفاضاً كبيراً في الطلب عليها مما أدى إلى تدني مستويات الإنتاج لدرجة أنها تقل بكثير عن مستويات طاقتها التصميمية والمتاحة والكميات المخططة اي وجود طاقة عاطلة وكما موضح في الجدول (4) ادناه فضلاً عن أن الإنتاج أصبح غير منظم وفي حالات يكون الإنتاج حسب الطلب , وهذا كله من جملة آثار أحداث عام 2003 وما رافقها من تغيرات جذرية حدثت في بيئة الاعمال العراقية كالانفتاح على الاسواق العالمية بشكل كبير مما أدى إلى اغراق الاسواق العراقية بمختلف المنتجات المنافسة وبالنتيجة

فأن هذا قد سبب تدهوراً كبيراً في نتيجة نشاط المعمل عينة البحث فضلاً عن بقية معامل ومصانع الشركة مجتمع البحث .

جدول (4) الطاقات الإنتاجية لمنتج القديفة لعام 2019-2021 (وحدة القياس / متر)

| السنة | الطاقة التصميمية | الطاقة المتاحة | الانتاج المخطط | الانتاج المتحقق | نسبة المتحقق الى % | | |
|-------|------------------|---------------------|----------------|-----------------|--------------------|----------------|----------------|
| | | | | | الطاقة التصميمية | الطاقة المتاحة | الانتاج المخطط |
| 2019 | 700000 | 560000 ⁵ | 210000 | 110000 | 15.7% | 19.6% | 52% |
| 2020 | 700000 | 560000 | 190000 | 108000 | 15.4% | 19.2% | 56.8% |
| 2021 | 700000 | 560000 | 180000 | 102000 | 14.5% | 18.2% | 56.6% |

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط والمتابعة

يتضح من الجدول (4) تدني مستوى الإنتاج الفعلي بشكل كبير قياساً بمستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة بسبب الانخفاض في مستوى المبيعات , مع الإشارة أن منتج قماش القديفة كان من اكثر منتجات المعمل عينة البحث تأثراً بالمتغيرات الجديدة في بيئة الاعمال العراقية وذلك حسب المسح الميداني للباحثة في السوق لمنتجات المعمل وما يعكسه واقع سجلاته والمقابلات مع مهندسي المعمل, 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 قياساً 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 تعزيز حوكمة الشركات من خلال تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر وبالشكل الذي يفضي إلى ادارة الكلفة بتخفيضها ذات العلاقة بمنتج القديفة.

⁵ تم احتساب الطاقة المتاحة للسنوات (2019-2021) كنسبة 80% من الطاقة التصميمية للمكانن الحديثة والبالغة 700000 حسب بيانات شعبة التخطيط والمتابعة في المعمل

ثانياً: اختيار معمل قديفة بابل عينة للبحث

تم اختيار معمل قديفة بابل وهو احد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية الذي يقوم بإنتاج اقمشة القديفة والكوبلان وكذلك الاقمشة الحريرية والقطنية والتي تدخل في صناعة انواع مختلفة من المفروشات والستائر ليكون عينة البحث والتي ستطبق عليها ادارة الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر , وهنالك عدد من الاسباب دعت الباحثة إلى التركيز على معمل قديفة بابل واختياره كعينة للبحث يمكن تلخيصها بالاتي:

1- يعد معمل قديفة بابل من اكثر المعامل في الشركة العامة للصناعات النسيجية إنتاجاً وكذلك أكبر المعامل الصناعية في محافظة بابل بسبب حصول هذا المعمل على شهادة الجودة العالمية والتي هي دليل على قيام المعمل بإنتاج منتجات ذات جودة عالية فضلاً عن سد جزء من حاجة السوق المحلية من اقمشة القديفة والكوبلان .

2- يعاني المعمل من انخفاض كبير في الطلب على منتجاته ويعزى ذلك الى آثار أحداث عام 2003 وما رافقها من تغيرات جذرية حدثت في بيئة الاعمال العراقية وكذلك الانفتاح على الاسواق العالمية وازدياد المنافسة بين المنتج المحلي والمنتج المستورد.

3- امكانية معمل قديفة بابل من الدخول بقوة الى السوق المحلية عن طريق طرح المنتجات الجديدة من اقمشة القديفة والكوبلان ذات الاستخدامات المتعددة كالدوشمة والستائر والتي يطلبها السوق بصورة مستمرة وبالتالي هنالك امكانية لتطوير انتاجيته من خلال تطبيق تقنيات ادارة الكلفة لاستغلال الطاقة الفائضة وبالتالي تعزيز إجراءات تطبيق حوكمة الشركات.

4- أهمية منتجات معمل قديفة بابل في توفير عائد مساهمة مقارنة مع منتجات المعامل الاخرى حيث ان قيمة المبيعات لمنتجات المعمل هي الاكبر مقارنة بمبيعات المعامل الاخرى.

5- التفاوت الكبير بين مستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والإنتاج المخطط قياساً بالإنتاج المتحقق فعلاً وهذا يعزى إلى أن هذه المستويات من الطاقة قد تم اعدادها منذ مدة طويلة ولم يتم تحديثها او اعادة تقييمها من خلال دراسة وتحليل الواقع الحالي للمعمل وما تعانيه الأقسام والشعب في المعمل من هدر في الموارد وتحميل المنتج بتكاليف الطاقة العاطلة و هذا يعد من اهم الاسباب التي تدعو لأداره الكلفة بتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد و التحسين المستمر والذي يفضي إلى الاستغلال الكفوء لموارد المعمل وتعزيز الجانب الرقابي عليها مما يدعم من تطبيق اجراءات الحوكمة في المعمل.

ثالثاً : مراحل إنتاج قماش القديفة

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

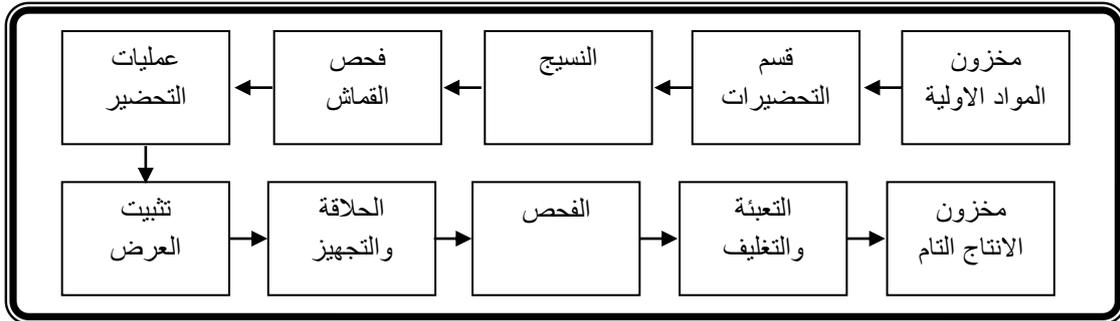
1- قسم التحضيرات: يبدأ عمل هذا القسم من صدور أمر العمل من الادارة و الذي تحدد فيه الكمية والمواصفات المطلوبة , ثم يرسل إلى شعبة التصميم لرسم نقشات القماش وتحديد الوان الغزول ,مع تحديد كميات الغزول ونسبها , ومن ثم سحب الغزول المحددة من مخازن المواد الاولية ووضعها في مخازن المعمل ,ويتم في هذا القسم انجاز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

أ- عملية التسدية *Warping*: تتم هذه العملية عن طريق ماكينة السداء التي تحول الغزول الموضوع 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 التصميم 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 التكنولوجية 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 ماكينة 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 ماكينة تحتوي في بداياتها على رولات حلزونية ذات شفرات حادة مهمتها جعل الخملة بمستوى واحد من حيث الطول وإزالة الزائد منها فضلاً عن إزالة الزغب والشوائب , والشكل (16) الاتي يوضح المراحل الاساسية أعلاه ذات الصلة بتصنيع قماش القديفة.



شكل (18) : المراحل الاساسية لتصنيع قماش القديفة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات قسم التخطيط والمتابعة

رابعاً : الاقسام الخدمية التي تسهم في إنتاج قماش القديفة

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

- 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 فضلاً 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 منشئها 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- تسعير منتج القديفة

يكشف واقع التسعير لمنتج قماش القديفة 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 التكنولوجي لمنتج القديفة من حيث كميات وأنواع المواد اللازمة لعملية الإنتاج واولقات 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 تشمل 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 (3) 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 2021 .

جدول (5) كلفة المتر الواحد من قماش القديفة وسعر بيعه مع معدل صرف المواد لعام 2021

| ت | اسم المادة | وحدة القياس | معدل السعر الموزون بالدينار لوحدة القياس | معدل الصرف | الكلفة دينار |
|---|----------------------------|-------------|--|-------------------------|--------------|
| 1 | غزول الخملة اكرلك 100% | كغم | 9000 | 500غم | 4500 |
| 2 | غزول اللحمة قطن بولستر | كغم | 6000 | 230غم | 1380 |
| 3 | غزول السداء | كغم | 6000 | 130غم | 780 |
| 4 | مواد كيمياوية | غم | 6680 | 2.5 غم | 16.7 |
| 5 | أسطوانة بلاستيك 150×3,5سم | عدد | 600 ⁶ | رولة واحدة لـ 50 م قماش | 12 |
| 6 | شريط لاصق | متر | 25 | | 3 |
| 7 | علامة لاصقة | عدد | 250 | | 5 |
| | اجمالي كلفة المواد الاولية | | | | 6696.7 |
| | ادوات احتياطية | | | | 150 |
| | تكاليف متغيرة اخرى | | | | 1694.7 |
| | مجموع التكاليف المتغيرة | | | | 8,541.4 |
| | كلفة العمل | | | | 23083 |
| | الاندثار | | | | 35 |
| | تكاليف ثابتة اخرى | | | | 3328 |
| | مجموع التكاليف الثابتة | | | | 26446 |
| | كلفة الصنع | | | | 34,987.4 |
| | تكاليف تسويقية وادارية 10% | | | | 3,498.74 |
| | اجمالي الكلفة | | | | 38,486.14 |
| | هامش الربح (10%) | | | | 3,848.614 |
| | سعر بيع المتر الواحد | | | | 42,334 |

المصدر :- من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث لعام 2021

6 يمثل هذا المبلغ سعر الأسطوانة الواحد التي يلف عليها 50 متر من القماش, وبهذا فإن حصة المتر الواحد من كلفة الاسطوانة هي بمقدار 12 دينار احتسبت كالاتي (600 دينار ÷ 50 متر). واما بالنسبة للشريط اللاصق فإنه 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) دنائير احتسبت كالاتي [(6 × 25) ÷ 50 م] .

وبناءً على الجدول اعلاه يتضح للباحثة مجموعة ملاحظات يمكن بيانها كالآتي:

1. أن اعتماد موجه كلفة واحد وهو عدد العمال في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة في المعمل عينة البحث يعد من الطرائق التقليدية التي لا توفر عدالة في التوزيع فضلاً عن أنها تشوه أرقام الكلفة للمركز الإنتاجي ما ينعكس سلباً على القرارات ذات العلاقة التي يتم اتخاذها.
2. عدم امكانية النظام المحاسبي المطبق في المعمل عينة البحث من تحديد الطاقة العاطلة/الفائضة ذات الصلة بأقسام وشعب المعمل مما يؤدي إلى تحميل وحدة المنتج بكلفة هذه الطاقة العاطلة وبالتالي فإن الحاجة تستلزم ادارة هذه الطاقة بتطبيق احدى تقنيات ادارة الكلفة والمتمثلة بمحاسبة استهلاك الموارد التي تساعد على الكشف عن هذه الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات وبالنتيجة مراقبة نشاط المعمل والذي بدوره يؤدي الى تعزيز تطبيق اجراءات الحوكمة .
3. هنالك اهمال كبير للبحث والتطوير حيث ان بحوث السوق مهمة جداً لمعرفة التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال والتعرف على رغبات الزبائن الحاليين والمرتبين والتالي فإن ادارة الكلفة بتطبيق تقنية التحسين المستمر ستؤدي الى اجراء عمليات تحسينية في المعمل عينة البحث وبصفة مستمرة وبالنتيجة تحسين اداء المعمل عينة البحث وتطويره وزيادة قدرته التنافسية مما يؤدي الى تعزيز نجاح تطبيق اجراءات الحوكمة .

يتضح من الانتقادات أعلاه ان تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر قد يكون من وجهة نظر الباحثة ضرورة من الضرورات لمواجهة التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة وبرزها المنافسة الشديدة وبالشكل الذي يؤدي إلى ادارة الكلفة بتخفيضها , تحسين الجودة , تخفيض الوقت ذات الصلة بإنتاج المنتج , استغلال موارد المعمل بشكل افضل والرقابة عليها وبالنتيجة فان هذا من شأنه ان يعزز من تطبيق إجراءات الحوكمة , وهذا ما سيتم تناوله في المبحثين القادمين.

المبحث الثاني

تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في المعمل عينة البحث

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 يعانیه من انتقادات مع عدم تطبيق تقنيات إدارة الكلفة ومنها تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر وما تشكله ادارة الكلفة بتطبيق هاتين التقنيتين في تعزيز حوكمة الشركات, اما في هذا المبحث فسيتم تسليط الضوء على الاجراءات الخاصة بتطبيق (RCA) كجزء من الخطوات الرئيسية لتطبيق منهجية ادارة الكلفة في ظل تقنيتي (RCA) و (CI) وانعكاسها في تعزيز تطبيق إجراءات الحوكمة والموضحة في الشكل (14), والتي تعنى بتحديد كلفة المنتج الحالية ووفق الخطوات ادناه والتي يتطلبها تطبيق تقنية (RCA) وهي تعد كتمهيد لاستكمال ما تبقى من تطبيق لإجراءات منهج ادارة الكلفة , وهذه الخطوات هي كالاتي : -

الخطوة الاولى : حصر الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

تتم في هذه الخطوة عملية حصر وتجميع الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية ولكافة الاقسام الانتاجية الاساسية والاقسام الخدمية ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث وذلك وفق البيانات التي تم الحصول عليها من شعبة حسابات التكاليف في الشركة وضمن الحدود الزمانية للبحث وهي (2021) وكما موضح في الجدول (6).

جدول (6) : الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث لعام 2021

| رقم الحساب | اسم الحساب | المبلغ الكلي |
|------------|------------------------------------|---------------|
| 31 | الرواتب والأجور | 4,042,509,804 |
| 32 | المستلزمات السلعية | 1,859,509,115 |
| 33 | المستلزمات الخدمية | 58,411,000 |
| 37 | الاندثارات | 25,713,487 |
| | اجمالي كلفة الصنع | 5,986,143,406 |
| 38 | المصاريف التسويقية | 12,376,896 |
| 39 | المصاريف الإدارية | 9,142,122 |
| | مجموع المصاريف التسويقية والإدارية | 21,519,018 |
| | اجمالي الكلفة | 6,007,662,424 |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

يبين الجدول السابق ان اجمالي تكاليف الموارد ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث خلال سنة 2021 هو بمقدار (6,007,662,424) دينار, كما ان التركيز على الموارد

واستهلاكها بتطبيق محاسبة استهلاك الموارد من شأنه ان يسهم في توفير المعلومات ذات العلاقة بالطاقة العاطلة مما يساعد الادارة في تحسين قدرتها على استغلال الموارد ومراقبتها وبالنتيجة تطوير عمليتي التخطيط لتلك الموارد واتخاذ القرارات بشأنها.

ولتسهيل عملية حصر التكاليف في مجتمعات الموارد المختلفة وبالشكل الذي يحقق التجانس بينها , فان الجدول (7) يوضح تفاصيل الاستخدامات المتعلقة بكلفة الموارد الموضحة في الجدول (6) وهي ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل عينة البحث لسنة 2021.

جدول (7) : تفاصيل الاستخدامات المتعلقة بكلفة الموارد ذات الصلة بمنتج القديفة في المعمل

عينة البحث لعام 2021

| المجموع الكلي | المبلغ | رقم الحساب | البيان |
|---------------|---------------|------------|--|
| | 31 | | الرواتب والاجور والمزايا العينية |
| | 2,117,180,570 | 311 | رواتب العاملين في المعمل |
| | 1,925,329,234 | 311 | رواتب خدمات الإنتاج |
| | 12,376,896 | 311 | رواتب موظفي التسويق |
| | 9,142,122 | 311 | رواتب الموظفين الإداريين |
| 4,064,028,822 | | | مجموع الرواتب والاجور والمزايا العينية |
| | 32 | | المستلزمات السلعية |
| | 1,207,384,666 | 3211 | خامات ومواد الأولية |
| | 11,432,396 | 3212 | مواد مساعدة |
| | 1,115,500 | 3223 | زيوت وشحوم |
| | 2,596,370 | 323 | الادوات الاحتياطية |
| | 498,924,684 | 3241 | التعبئة والتغليف |
| | 2,055,499 | 32512 | لوازم قرطاسية |
| | 136,000,000 | 3272 | الكهرباء |
| 1,859,509,115 | | | مجموع المستلزمات السلعية |
| | 33 | | المستلزمات الخدمية |
| | 32,760,000 | 331 | خدمات الصيانة |
| | 7,540,000 | 3341 | نقل العاملين |
| | 18,111,000 | 33432 | ايفاد العاملين |
| 58,411,000 | | | المستلزمات الخدمية مجموع |
| | 37 | | الاندثار |
| | 8,760,779 | 372 | اندثار المباني |

| | | | |
|---------------|-----------|-----|------------------------|
| | 9,436,975 | 373 | انثار المكائن والمعدات |
| | 7,515,733 | 274 | اندثار وسائل النقل |
| 25,713,487 | | | مجموع الاندثار |
| 6,007,662,424 | | | المجموع |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

علماً ان كميات المواد والخامات الأولية المباشرة التي تم انفاقها على منتج القديفة لعام 2021 من مادة الغزول بلغت 4,132,438 متر

الخطوة الثانية: تصنيف الموارد في مجتمعات متجانسة

في هذه الخطوة يتم تجميع موارد الوحدة الاقتصادية عينة البحث في مجتمعات متجانسة , على ان يتألف كل مجّمع من مجتمعات تلك الموارد من مصادر متجانسة . وعليه فان موارد معمل قديفة بابل عينة البحث يمكن ان تقسم الى اربعة مجتمعات مع تحديد مسببات هذه الموارد وكما موضح في الجدول (8) .

جدول (8): حصر الموارد في مجتمعات موارد متجانسة في معمل قديفة بابل

| ت | مجتمعات الموارد | الموارد (عناصر التكاليف) | مسببات كلفة الموارد |
|---|---|--|--|
| 1 | مورد الافراد | <ul style="list-style-type: none"> الرواتب والاجور والمزايا العينية نقل العاملين ايفاد العاملين | <ul style="list-style-type: none"> ساعات العمل عدد العمال عدد العمال |
| 2 | مورد المواد المستهلكة | <ul style="list-style-type: none"> المواد الاولية والخامات المواد المساعدة زيوت وشحوم مواد التعبئة والتغليف لوازم القرطاسية | <ul style="list-style-type: none"> الكمية (متر) الكمية (متر) الكمية (لتر) كمية المبيعات عدد الاوامر |
| 3 | مورد الصيانة والقوى المحركة | <ul style="list-style-type: none"> الادوات الاحتياطية صيانة الآلات والمعدات الكهرباء | <ul style="list-style-type: none"> عدد اوامر الشراء ساعات الصيانة ساعات عمل الماكنة |
| 4 | مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | <ul style="list-style-type: none"> اندثار المباني اندثار الآلات والمعدات اندثار وسائل النقل | <ul style="list-style-type: none"> ساعة انتاج مخطط ساعة انتاج مخطط ساعة انتاج مخطط |

المصدر : اعداد الباحثة

الخطوة الثالثة: فصل تكاليف مجتمعات الموارد الى تكاليف ثابتة وتناسبية

تقوم تقنية محاسبة استهلاك الموارد على فصل تكاليف كل مجمع من مجتمعات الموارد المختلفة الى تكاليف ثابتة وتناسبية , اذ ان علاقة الاستهلاك ذات الصلة بأي مورد تكون ثابتة عندما لا تتغير كمية الموارد (المدخلات) المستهلكة مع تغير مستوى مخرجات هدف الكلفة المستهلك , واما علاقة الاستهلاك التناسبية فإنها تحدث عندما تتغير كمية الموارد (المدخلات) المستهلكة مع مستوى مخرجات هدف الكلفة المستهلك , وعليه وبعد دراسة طبيعة عناصر التكاليف وباستعمال (طريقة تحليل الحساب) بالاستعانة بالكوادر العاملة في شعبة التكاليف في المعمل عينة البحث امكن للباحثة تقسيم تلك العناصر في مجتمعات الموارد المختلفة الى ثابتة وتناسبية وعلى النحو التالي:

أ- مورد الأفراد :

جدول (9): التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمع مورد الافراد

| المورد | التكاليف الثابتة | التكاليف التناسبية | الاجمالي |
|----------------------------------|------------------|--------------------|---------------|
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | 3,806,109,804 | 257,919,018 | 4,064,028,822 |
| نقل العاملين | 7,540,000 | - | 7,540,000 |
| ايفاد العاملين | - | 18,111,000 | 18,111,000 |
| المجموع | 3,813,649,804 | 254,511,000 | 4,089,679,822 |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

وتجدر الاشارة ,ان عدد العاملين في المعمل يبلغ (212) عاملاً حسب احصائية قسم التخطيط لسنة 2021 موزعين على المراحل الانتاجية المختلفة في المعمل , لذلك فانه في ظل تقنية محاسبة استهلاك الموارد يتم تصنيف رواتب العاملين المشاركين في عملية تصنيع المنتج على انها تكاليف تناسبية أي مباشرة كونها ترتبط بصورة مباشرة بالإنتاج , اما رواتب الموظفين غير المشاركين في العملية التصنيعية بشكل مباشر والبالغ عددهم (140) فتُعد كتكاليف ثابتة بالإضافة الى ان تكاليف ايفاد ونقل العاملين تعد ثابتة او تناسبية بحسب علاقتها بالعملية الانتاجية وكما هو مبين في الجدول اعلاه.

ب. مورد المواد المستهلكة :

جدول (10): التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمع مورد المواد المستهلكة

| المورد | التكاليف الثابتة | التكاليف التناسبية | الاجمالي |
|--------------------------------|------------------|--------------------|---------------|
| المواد الاولية والخامات (غزول) | - | 1,207,384,666 | 1,207,384,666 |

| | | | |
|---------------|---------------|-----------|-------------------|
| 11,432,396 | 11,432,396 | - | المواد المساعدة |
| 1,115,500 | 1,115,500 | - | زيوت وشحوم |
| 498,924,684 | 498,924,684 | - | مواد تعبئة وتغليف |
| 2,055,499 | - | 2,055,499 | لوازم القرطاسية |
| 1,720,912,745 | 1,718,857,246 | 2,055,499 | المجموع |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

يتضح من الجدول (10) ان تكاليف كل من المواد الاولية , المواد المساعدة , مواد التعبئة والتغليف , والزيوت والشحوم تعامل على انها تناسبية لارتباطها بالإنتاج اما تكاليف تجهيزات العاملين فتقسم الى ثابتة واخرى تناسبية وذلك حسب علاقتها بالعاملين في المعمل , واما بالنسبة لتكاليف لوازم القرطاسية فتعد ثابتة .

ت. مجمع مورد الصيانة و القوى المحركة:

جدول (11) : التكاليف الثابتة والتناسبية في مُجمع مورد الصيانة والقوى المحركة

| الاجمالي | التكاليف التناسبية | التكاليف الثابتة | الموارد |
|-------------|--------------------|------------------|--------------------|
| 2,596,370 | 2,596,370 | - | الادوات الاحتياطية |
| 32,760,000 | 14,440,000 | 18,320,000 | خدمات صيانة |
| 136,000,000 | 128,795,000 | 7,205,000 | كهرباء |
| 171,356,370 | 145,831,370 | 25,525,000 | المجموع |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

يتضح من الجدول اعلاه ان تكاليف مُجمع مورد الصيانة والقوى المحركة تشمل التكاليف المتعلقة بالأدوات الاحتياطية وقد عدت كتكاليف تناسبية وذلك لأنها تتعلق بصيانة المكين في المعمل , واما تكاليف صيانة الآلات والمعدات وتكاليف الكهرباء فإما ان تكونا ثابتة او تناسبية.

ث. مُجمع مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية :

جدول(12): التكاليف الثابتة والتناسبية في مجمع مورد الموجودات المستخدمة في العملية

الانتاجية

| الاجمالي | التكاليف التناسبية | التكاليف الثابتة | الموارد |
|------------|--------------------|------------------|------------------------|
| 8,760,779 | - | 8,760,779 | اندثار المباني |
| 9,436,975 | - | 9,436,975 | اندثار الآلات والمعدات |
| 7,515,733 | - | 7,515,733 | اندثار وسائل النقل |
| 25,713,487 | - | 25,713,487 | المجموع |

المصدر: اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير شعبة التكاليف

يتضح من الجدول اعلاه ان التكاليف ذات الصلة بمجموع مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية تشمل تكاليف اندثار الموجودات بأنواعها الموضحة في الجدول السابق والتي تم تصنيفها كتكاليف ثابتة.

الخطوة الرابعة: تحديد الطاقات النظرية والعملية ومعدلات التكاليف الثابتة والتناسبية

بعد تحديد مجّعات الموارد المختلفة وتصنيف تكاليف تلك الموارد الى ثابتة وتناسبية وكذلك تحديد مسببات او موجهات الموارد المناسبة (المخرجات الكمية للموارد) لكل مجّع من تلك المجمعات مثل ساعات العمل لمورد الافراد , ساعات الصيانة لمورد صيانة الآلات والمعدات , و الكمية (متر) لمورد المواد الاولية , وغيرها , يتم تحديد الطاقات النظرية والعملية لمجّعات الموارد وكما موضح ادناه والتي تكون الاساس في احتساب معدلات التحميل المختلفة سواء الثابتة او التناسبية وفقا للمعادلتين الآتيتين على ان يتم ربط التكاليف الثابتة بالطاقة النظرية واما بالنسبة للتكاليف التناسبية فإنها ترتبط بالطاقة العملية:

معدل تحميل التكاليف الثابتة = التكاليف الثابتة لمجمع الموارد / حجم الطاقة النظرية

معدل تحميل التكاليف التناسبية = التكاليف التناسبية لمجمع الموارد / حجم الطاقة العملية

أ- مجمع مورد الافراد:

تم احتساب الطاقة النظرية والعملية لمجمع مورد الافراد كالآتي:

• الطاقة النظرية لمورد الرواتب والاجور والمزايا العينية : وتحسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل النظرية خلال السنة (360 يوم) في عدد ساعات العمل النظرية اليومية (8 ساعة) في عدد العاملين (212 عامل) , ليكون الناتج 610,560 ساعة عمل , وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (610,560 / 3,806,109,804) يكون معدل التكاليف الثابتة 6,234 دينار/ ساعة.

• الطاقة العملية لمورد الرواتب والاجور والمزايا العينية : وتحسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل الفعلية خلال السنة (12 شهر * 21 يوم) في عدد ساعات العمل الفعلية اليومية (6 ساعة) في عدد العاملين (212 عامل) ليكون الناتج 320,544 ساعة عمل , وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (320,544 / 257,919,018) يكون معدل التكاليف التناسبية 805 دينار/ ساعة.

• الطاقة النظرية لمورد نقل العاملين : يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس اقصى عدد للعاملين وهو (212 عامل) الذين يمكن نقلهم ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على عدد العاملين (212 / 7,540,000) يكون معدل التكاليف الثابتة 35,566 دينار/ عامل.

• الطاقة العملية لمورد نقل العاملين : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس عدد العاملين البالغ (212 عامل) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على عدد العاملين (212 / 0) نحصل على معدل تكاليف تناسبية مقداره 0 دينار/ عامل.

• الطاقة النظرية لمورد إيفاد العاملين : يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس (12 عامل) والذين يمثلون اقصى عدد ممكن من العاملين الذين يمكن ايفادهم ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (12 / 0) يكون معدل التكاليف الثابتة 0 دينار/ عامل.

• الطاقة العملية لمورد إيفاد العاملين : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (10 عامل) والذين يمثلون عدد العاملين الذين تم ايفادهم فعلا خلال عام 2021 ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (10 / 18,111,000) يكون معدل التكاليف التناسبية 1,811,100 دينار/ عامل.

ب- مجمع موارد المواد المستهلكة:

• الطاقة العملية لمورد المواد الاولية والخامات (مادة الغزول) : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (4,132,438 متر) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (4,132,438 / 1,207,384,666) يكون معدل التكاليف التناسبية 292.17 دينار/ متر.

• الطاقة العملية لمورد المواد المساعدة : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (12,842.01 متر)، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (12,842.01 / 11,432,396) يكون معدل التكاليف التناسبية 890.23 دينار/ متر.

• الطاقة العملية لمورد الزيوت والشحوم : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (9980 لتر) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (9980 / 1,115,500) يكون معدل التكاليف التناسبية 111.77 دينار/ لتر.

• الطاقة العملية لمورد مواد التعبئة والتغليف : تبلغ الطاقة العملية ذات الصلة بهذا المورد (4032 كيلو متر) ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (4032 / 498,924,684) يكون معدل التكاليف التناسبية 123,741 دينار/ كم.

• الطاقة النظرية لمورد لوازم القرطاسية : تبلغ (360 امر) وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (2,055,499 / 360) يكون معدل التكاليف التناسبية 5,709 دينار/ امر .

ت- مجمع موارد الصيانة والقوى المحركة:

• الطاقة العملية لمورد الادوات الاحتياطية : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (600 امر شراء) والتي تمثل عدد من اوامر الشراء ذات الصلة بهذا المورد، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (2,596,370 / 600) يكون معدل التكاليف التناسبية 4,327 دينار/ امر .

• الطاقة النظرية لمورد صيانة الآلات والمعدات: يتم احتساب الطاقة النظرية لهذا المجمع على اساس (10,080 ساعة صيانة) والتي تمثل عدد ساعات الصيانة المتوفرة لمعمل قديفة بابل من بين ست معامل والتي تحتسب كالاتي {360 يوم * 6 ساعات صيانه يومية * 28 عامل/6} ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (18,320,000 / 10,080) يكون معدل التكاليف الثابتة 1,817 دينار/ ساعة صيانة.

• الطاقة العملية لمورد صيانة الآلات والمعدات : يتم احتساب الطاقة العملية لهذا المجمع على اساس (7,056 ساعة صيانة) والتي تمثل عدد ساعات الصيانة المتوفرة لمعمل قديفة بابل من بين ست معامل {252 يوم في السنة * 6 ساعات صيانه يومية * 28 عامل/6} ، وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (14,440,000 / 7,056) يكون معدل التكاليف التناسبية 2,046 دينار/ ساعة صيانة.

• الطاقة النظرية لمورد الكهرباء : تحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل النظرية خلال السنة البالغة (360 يوم) في عدد ساعات اشتغال الماكنة النظرية اليومية البالغة (8 ساعة) في مجموع عدد مكائن المعمل والمعامل الاخرى (38 ماكنة) ، وعليه يكون الناتج 109,440 ساعة عمل ماكنة ، وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (7,205,000 / 109,440) يكون معدل التكاليف الثابتة 65.835 دينار/ ساعة عمل ماكنة.

• الطاقة العملية لمورد الكهرباء : تحتسب عن طريق ضرب عدد ايام العمل خلال السنة (252 يوم) في عدد ساعات اشتغال الماكنة اليومية (6 ساعة) في مجموع عدد مكائن المعمل والمعامل الاخرى (38 ماكنة) ، وعليه يكون الناتج 57,456 ساعة عمل ماكنة وعند قسمة التكاليف التناسبية لهذا المورد على الطاقة العملية (128,795,000 / 57,456) يكون معدل التكاليف التناسبية 2,241 دينار/ ساعة عمل ماكنة.

ث- مجمع موارد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية:

• الطاقة النظرية لمورد اندثار المباني: اعتمدت الباحثة ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد والتي تم احتسابها (7,557 كمية انتاج مخطط * 9.7 وقت تكنولوجي), وعليه يكون الناتج 73,301 ساعة تقابل الانتاج المخطط, وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (8,760,779 / 73,301) يكون معدل التكاليف الثابتة 119.51 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

• الطاقة النظرية لمورد الآلات والمعدات: اعتمدت الباحثة على ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد, وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (9,436,975 / 73,301) يكون معدل التكاليف الثابتة 128 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

• الطاقة النظرية لمورد وسائل النقل: اعتمدت الباحثة على ساعات الانتاج المخطط كطاقة نظرية لهذا المورد, وعند قسمة التكاليف الثابتة لهذا المورد على الطاقة النظرية (7,515,733 / 73,301) يكون معدل التكاليف الثابتة 102 دينار/ ساعة انتاج مخطط.

والجدول في ادناه يوضح الطاقة النظرية والعملية وكذلك معدلات التكاليف الثابتة و التناسبية لكل مجتمعات الموارد والتي تم احتسابها لكل مورد على حده .

جدول (13) الطاقة النظرية والعملية ومعدلات التحميل لسنة 2021

| مجمع الموارد | الطاقة النظرية | الطاقة العملية | معدل التكاليف الثابتة | معدل التكاليف التناسبية | مسبب تكاليف الموارد |
|----------------------------------|----------------|----------------|-----------------------|-------------------------|---------------------|
| مورد الافراد | | | | | |
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | 610,560 | 320,544 | 6,234 | 805 | ساعة عمل |
| نقل العاملين | 212 | 212 | 35,566 | - | عدد العاملين |
| ايفاد العاملين | 12 | 10 | - | 1,811,100 | عدد العاملين |
| مورد المواد المستهلكة | | | | | |
| المواد الاولية والخامات (غزول) | - | 4,132,438 | - | 292.17 | الكمية (متر) |
| المواد المساعدة | - | 12,842.01 | - | 890.23 | الكمية (متر) |
| زيوت وشحوم | - | 9980 | - | 111.77 | الكمية (لتر) |
| مواد التعبئة والتغليف | - | 4032 | - | 123,741 | كمية المبيعات |
| لوازم القرطاسية | 360 | - | 5,709 | - | عدد الاوامر |
| مورد الصيانة والقوى المحركة | | | | | |

| مجمع الموارد | الطاقة النظرية | الطاقة العملية | معدل التكاليف الثابتة | معدل التكاليف التناسبية | مسبب تكاليف الموارد |
|---|----------------|----------------|-----------------------|-------------------------|---------------------|
| الادوات الاحتياطية | - | 600 | - | 4,327 | عدد اوامر الشراء |
| صيانة الآلات والمعدات | 10,080 | 7,056 | 1,817 | 2,046 | ساعة صيانة |
| الكهرباء | 109,440 | 57,456 | 65.835 | 2,241 | ساعة عمل ماكينة |
| مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | | | | | |
| اندثار المباني | 73,301 | - | 119.51 | - | ساعة انتاج مخطط |
| اندثار الآلات والمعدات | 73,301 | - | 128 | - | ساعة انتاج مخطط |
| اندثار وسائط النقل | 73,301 | - | 102 | - | ساعة انتاج مخطط |

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (9)، (10)، (11)، (12)

الخطوة الخامسة: توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية وفصل تكاليف الطاقة العاطلة

يتم في هذه الخطوة توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات النهائية وفصل تكاليف الطاقة العاطلة تمهيدا لاحتساب كلفة تلك المنتجات وكالاتي :

أ- توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة

يتم توزيع تكاليف مجمعات الموارد على الأنشطة بالاعتماد على كل من مسببات الانشطة (والتي تمثل كمية الموارد التي يستهلكها كل نشاط من الانشطة ذات الصلة بمنتجات المعمل عينة البحث) ومعدلات التحميل الثابتة والتناسبية (التي تم تحديدها في الخطوة السابقة)، وتتمثل الانشطة في معمل قديفة بابل/قسم النسيج والتي هي ذات علاقة بمنتجاته بالآتي:

1. نشاط التصنيع : يتمثل هذا النشاط بعدد المراحل الانتاجية ذات الصلة بتصنيع القديفة والتي تم التطرق اليها في المبحث الاول من هذا الفصل , ويتمثل مسبب هذا النشاط بالكمية المنتجة (متر).

2. نشاط السيطرة النوعية : يتولى العاملون على انجاز هذا النشاط القيام بمهام الرقابة النوعية على كافة المواد والمنتجات المصنعة وضمان مطابقتها للمواصفات المعتمدة وتقديم المشورة الفنية للعاملين , ويتمثل مسبب هذا النشاط بالكمية المفحوصة (متر).

3. نشاط التعبئة والتغليف: يختص هذا النشاط بعملية اظهار المنتج بشكله النهائي بعد اتمام عمليتي التصنيع والفحص ومسبب هذا النشاط الكمية المباعة .

4. نشاط الصيانة: يتولى هذا النشاط تأمين جميع الخدمات الفنية المطلوبة لاستمرار العملية الإنتاجية في المعمل والقيام بأعمال الصيانة بمختلف أنواعها ومسبب هذا النشاط ساعات الصيانة.
 5. نشاط التخزين: يختص هذه النشاط بوضع الأهداف والخطط المتعلقة بالإدارة المخزنية لكل من المواد الأولية، المواد المساعدة ، مواد التعبئة والتغليف ، والأدوات الاحتياطية، ومسبب هذا النشاط هو عدد اوامر الصرف.
 6. النشاط التسويقي: يمارس القائمون على هذا النشاط عملية إعداد الخطط الترويجية والتسويقية لمنتجات المعمل ، وضع وتنفيذ آلية التسويق ، ومتابعة تحديد الأسعار ، ومسبب هذا النشاط هو الكمية المباعة (متر).
 7. النشاط الاداري: يتمثل هذا النشاط بكافة الاعمال الادارية العامة التي يؤديها الموظفون والعاملون في معمل قديفة بابل ، وموجه هذا النشاط هو عدد العقود المبرمة.
- ويوضح الجدول (14) مسببات الموارد التي تستهلكها الأنشطة و التي تتعلق بالعملية الانتاجية في معمل قديفة بابل .

جدول (14) : مسببات الموارد التي تستهلكها الانشطة في معمل قديفة بابل لعام 2021

| المورد | موجه المورد | نشاط التصنيع | نشاط السيطرة النوعية | نشاط التعبئة والتغليف |
|---|-------------------|--------------|----------------------|-----------------------|
| مورد الافراد | | | | |
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | ساعة عمل | 169,344 | 22,680 | 25,704 |
| نقل العاملين | عدد العمال | 112 | 15 | 17 |
| ايفاد العاملين | عدد العمال | 5 | 1 | - |
| مورد المواد المستهلكة | | | | |
| المواد الاولية والخامات (الغزول متر) | الكمية (متر) | 321,430.10 | - | - |
| المواد المساعدة | الكمية (متر) | 112.36 | - | - |
| زيوت وشحوم | الكمية (لتر) | 711.00 | - | - |
| مواد التعبئة والتغليف | كمية المبيعات | - | - | 1,560.11 |
| لوازم القرطاسية | عدد الاوامر | - | - | - |
| مورد الصيانة والقوى المحركة | | | | |
| الادوات الاحتياطية | عدد الاوامر | 312 | - | - |
| صيانة الآلات والمعدات | ساعات الصيانة | 2,143 | 1,145 | 1,101 |
| الكهرباء | ساعات عمل الماكنة | 35,320 | 4,130 | 7,543 |
| مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | | | | |
| اندثار المباني | ساعة انتاج مخطط | 22,554 | 11,277 | 5,638 |
| اندثار الآلات والمعدات | ساعة انتاج مخطط | 48,867 | 7,330 | 4,887 |
| اندثار وسائل النقل | ساعة انتاج مخطط | 30,542 | - | 18,325 |

| المورد | موجه المورد | نشاط الصيانة | نشاط التخزين | نشاط التسويق | النشاط الاداري |
|---------------------------------------|---------------|--------------|--------------|--------------|----------------|
| مورد الافراد | | | | | |
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | ساعة عمل | 18,144 | 27,216 | 24,192 | 33,264 |
| نقل العاملين | عدد العمال | 12 | 18 | 16 | 22 |
| ايفاد العاملين | عدد العمال | 1 | - | 2 | - |
| مورد المواد المستهلكة | | | | | |
| المواد الاولية والخامات (الغزول متر) | الكمية (متر) | - | - | - | - |
| المواد المساعدة | الكمية (متر) | - | - | - | - |
| زيوت وشحوم | الكمية (لتر) | 240.00 | - | - | - |
| مواد التعبئة والتغليف | كمية المبيعات | - | - | - | - |

| 101 | 65 | 55 | - | عدد الاوامر | لوازم القرطاسية |
|---|-------|--------|-------|-------------------|------------------------|
| مورد الصيانة والقوى المحركة | | | | | |
| - | - | - | 234 | عدد الاوامر | الادوات الاحتياطية |
| - | - | - | 2,354 | ساعات الصيانة | صيانة الآلات والمعدات |
| 795 | 2,221 | 2,554 | 3,301 | ساعات عمل الماكنة | الكهرباء |
| مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | | | | | |
| 5,638 | 5,638 | 16,916 | 5,638 | ساعة انتاج مخطط | اندثار المباني |
| - | - | - | 7,330 | ساعة انتاج مخطط | اندثار الآلات والمعدات |
| 6,108 | 6,108 | 12,217 | - | ساعة انتاج مخطط | اندثار وسائط النقل |

المصدر : اعداد الباحثة بالاستعانة بتقارير واستشارات القسم الفني.

وعن عملية توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الانشطة فإنها تتم وفق الآتي:

أ- مجمع موارد الافراد

يتم توزيع مورد الرواتب والاجور والمزايا العينية على الانشطة باستخدام مسبب المورد والمتمثل بساعات العمل وذلك بضرب عدد الساعات التي يستهلكها النشاط في معدلي التكاليف الثابتة والتناسبية ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط التصنيع من التكاليف بضرب مسبب الكلفة الذي يستهلكه ذلك النشاط والبالغ (169,344) ساعة عمل في مجموع معدلي التكاليف الثابتة والتناسبية البالغ (7,039) دينار/ ساعة ، لتكون حصة هذا النشاط من التكاليف الموزعة بمقدار (1,192,012,416) دينار وهكذا لبقية انشطة هذا المورد .

ب- مجمع موارد المواد المستهلكة

يوزع مورد المواد الاولية والخامات (مادة الغزول) على الانشطة باستخدام مسبب المورد المتمثل بكمية المواد من هذا النوع بالمتري ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط التصنيع من التكاليف بضرب مسبب الكلفة وهو كمية المواد من الغزول التي استهلكها نشاط التصنيع والتي تبلغ (321,430.10) متر في معدل التكاليف التناسبية البالغ (292.17) دينار/ متر ، لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (93,912,232.32) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد.

ت- مجمع موارد الصيانة والقوى المحركة

يوزع مورد الادوات الاحتياطية على الانشطة باستخدام مسبب المورد المتمثل بعدد اوامر الشراء لكل نشاط يستهلك هذا المورد ، فمثلا ، يتم احتساب حصة نشاط الصيانة من التكاليف بضرب مسبب الكلفة وهو عدد اوامر الشراء البالغ (234) امر شراء في معدل التكاليف التناسبية البالغ (4,327) دينار / امر شراء ، لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (1,012,518) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد.

ث- مجمع موارد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية يوزع مورد اندثار الآلات والمعدات على الانشطة باستخدام مسبب المورد وهو ساعات الانتاج المخطط لكل نشاط يستهلك هذا المورد , فمثلا , يتم احتساب حصة نشاط السيطرة النوعية من التكاليف بضرب مسبب الكلفة وهو ساعات الانتاج المخطط البالغة (7,330) ساعة في معدل التكاليف الثابتة البالغ (128) دينار / ساعة , لتكون التكاليف الموزعة لهذا النشاط (938,240) دينار وهكذا لبقية الانشطة من هذا المورد.

جدول (15) : توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الانشطة

| المورد | نشاط التصنيع | نشاط السيطرة النوعية | نشاط التعبئة والتغليف |
|---|----------------|----------------------|-----------------------|
| مورد الافراد | | | |
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | 1,192,012,416 | 159,644,520 | 180,930,456 |
| نقل العاملين | 3,983,392 | 533,490 | 604,622 |
| ايفاد العاملين | 9,055,500 | 1,811,100 | - |
| المجموع | 1,205,051,308 | 161,989,110 | 181,535,078 |
| مورد المواد المستهلكة | | | |
| المواد الاولية والخامات (الغزول) | 93,912,232.32 | - | - |
| المواد المساعدة | 10,002,624.28 | - | - |
| زيوت وشحوم | 79468.47 | - | - |
| مواد التعبئة والتغليف | - | - | 193,049,572 |
| لوازم القرطاسية | - | - | - |
| المجموع | 103,994,325.07 | - | 667.99,906.8 |
| مورد الصيانة والقوى المحركة | | | |
| الادوات الاحتياطية | 1,350,024 | - | - |
| صيانة الآلات والمعدات | 409,278,8 | 135,423,4 | 163,253,4 |
| الكهرباء | 81477412.2 | 9527228.55 | 17400456.41 |
| المجموع | 91,105,845 | 13,950,364 | 21,653,619 |
| مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | | | |
| اندثار المباني | 2695428.54 | 1347714.27 | 673797.38 |
| اندثار الآلات والمعدات | 6254976 | 938240 | 625536 |
| اندثار وسائل النقل | 3115284 | - | 1869150 |

| | | | |
|-------------|-------------|---------------|---------------|
| 3168483.38 | 2285954.27 | 12065688.54 | المجموع |
| 215,263,848 | 178,225,428 | 1,412,217,167 | المجموع الكلي |

| المجموع | النشاط الاداري | نشاط التسويق | نشاط التخزين | نشاط الصيانة | المورد |
|---|----------------|--------------|--------------|--------------|----------------------------------|
| مورد الافراد | | | | | |
| 2,256,309,216 | 234,145,296 | 170,287,488 | 191,573,424 | 127,715,616 | الرواتب والاجور والمزايا العينية |
| 7,539,992 | 782,452 | 569,056 | 640,188 | 426,792 | نقل العاملين |
| 16,299,900 | - | 3,622,200 | - | 1,811,100 | ايفاد العاملين |
| 2,280,149,108 | 234,927,748 | 174,478,744 | 192,213,612 | 129,953,508 | المجموع |
| مورد المواد المستهلكة | | | | | |
| 93,912,232.32 | - | - | - | - | المواد الاولية والخامات (غزول) |
| 10,002,624.28 | - | - | - | - | المواد المساعدة |
| 106293.27 | - | - | - | 824.8,26 | زيوت وشحوم |
| 193,049,572 | - | - | - | - | مواد التعبئة والتغليف |
| 1,261,689 | 609,576 | 085,371 | 995,313 | - | لوازم القرطاسية |
| 114,189,506.86 | 609,576 | 085,371 | 995,313 | 824.8,26 | المجموع |
| مورد الصيانة والقوى المحركة | | | | | |
| 2,362,542 | - | - | - | 1,012,518 | الادوات الاحتياطية |
| 26,048,209 | - | - | - | 502,093,9 | صيانة الآلات والمعدات |
| 128869030.4 | 1833933.825 | 5123480.535 | 5891656.59 | 7614862.335 | الكهرباء |
| 157,279,781 | 1833933.825 | 5123480.535 | 5891656.59 | 17,720,882 | المجموع |
| مورد الموجودات المستخدمة في العملية الانتاجية | | | | | |

| | | | | | |
|---------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------|
| 8759963.49 | 673797.38 | 673797.38 | 2021631.16 | 673797.38 | اندثار المباني |
| 8756992 | - | - | - | 938240 | اندثار الآلات والمعدات |
| 7476600 | 623016 | 623016 | 1246134 | - | اندثار وسائل النقل |
| 24,993,555 | 1296813.38 | 1296813.38 | 3267765.16 | 1612037.38 | المجموع |
| 2,576,611,951 | 238,635,104 | 181,270,123 | 201,687,029 | 149,313,252 | المجموع الكلي |

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدولين (13) و (14) .

يتضح من الجدول اعلاه ان تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف على اساس مسببات الموارد وبالاستناد على علاقة السبب والاثار اسهم في التخلص من عملية تخصيص التكاليف بشكل عشوائي مما يعزز من عملية الرقابة على عناصر التكاليف وكذلك يوفر معلومات اكثر موضوعية من شأنها ان تساعد في عملية اتخاذ القرار وهذا بلا شك يمثل تعزيز لحوكمة الشركات.

ب. التكاليف المخصصة لمنتج القديفة

بعد ان تم توزيع تكاليف مجتمعات الموارد على الانشطة في الجدول (15) فان الجدول التالي يبين التكاليف المخصصة لمنتج القديفة في معمل قديفة بابل عينة البحث لعام 2021 بعد تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد وكما يأتي :

جدول (16) التكاليف المخصصة لمنتج القديفة لعام 2021

| التكاليف المخصصة لمنتج القديفة | مسبب كلفة الانشطة لمنتج القديفة | النشاط |
|--------------------------------|---------------------------------|------------------|
| 1,412,217,167 | الكمية المنتجة (متر) | التصنيع |
| 178,225,428 | الكمية المفحوصة (متر) | السيطرة النوعية |
| 215,263,848 | الكمية المباعة (كم) | التعبئة والتغليف |
| 149,313,252 | ساعة العمل (الصيانة) | الصيانة |
| 201,687,029 | اوامر الصرف | التخزين |
| 181,270,123 | الكمية المباعة (متر) | التسويقي |
| 238,635,104 | عدد العقود المبرمة | الاداري |
| 2,576,611,951 | - | المجموع |

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات جدول (15)

ت. فصل تكاليف الطاقة العاطلة

بعد تحديد التكاليف المخصصة لمنتج القديفة في معمل قديفة بابل واستكمالاً لهذه الخطوة , يتم فصل تكاليف الطاقة العاطلة وذلك عن طريق مقارنة التكاليف المتحققة للمعمل والمستخرجة من واقع سجلات الكلفة مع التكاليف المحسوبة بتطبيق تقنية محاسبة الموارد ولكل مجموعات الموارد وكما في الجدول ادناه .

جدول (17) : تكاليف الطاقة العاطلة لمجمعات الموارد

| المورد | (1) التكاليف المتحققة | (2) التكاليف بعد تطبيق محاسبة استهلاك الموارد | (3) الطاقة العاطلة (2-1) |
|--|-------------------------|---|----------------------------|
| الرواتب والاجور والمزايا العينية | 4,064,028,822 | 2,256,309,216 | 1,807,719,606 |
| نقل العاملين | 7,540,000 | 7,539,992 | 8.000 |
| ايفاد العاملين | 18,111,000 | 16,299,900 | 1,811,100 |
| المجموع | 4,089,679,822 | 2,280,149,108 | 1,809,530,714 |
| المواد الاولية والخامات (مادة الغزول) | 1,207,384,666 | 93,912,232.32 | 1,113,472,433.68 |
| المواد المساعدة | 11,432,396 | 10,002,624.28 | 1,429,771.72 |
| زيوت وشحوم | 1,115,500 | 106293.27 | 1,009,206.73 |
| مواد التعبئة والتغليف | 498,924,684 | 193,049,572 | 305,875,112 |
| لوازم القرطاسية | ,055,4992 | 1,261,689 | 793,810.00 |
| المجموع | 1,720,912,745 | 298,332,410.87 | 1,422,580,334.13 |
| الادوات الاحتياطية | 2,596,370 | 2,362,542 | 233,828 |
| صيانة الآلات والمعدات | 32,760,000 | 26,048,209 | 6,711,791 |
| الكهرباء | 136,000,000 | 128869030.4 | 7,130,970 |
| المجموع | 171,356,370 | 157,279,781 | 14,076,589 |
| اندثار المباني | 8,760,779 | 8759963.49 | 815.51 |
| اندثار الآلات والمعدات | 9,436,975 | 8756992 | 679,983 |
| اندثار وسائل النقل | 7,515,733 | 7476600 | 39,133 |
| المجموع | 25,713,487 | 24,993,555 | 719,932 |
| المجموع الكلي | 6,007,662,424 | 2,760,754,854.87 | 3,246,907,569.13 |

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدولين (7) و (15)

يتضح مما سبق أهمية الدور الذي تلعبه تقنية محاسبة استهلاك الموارد من حيث تخفيض التكاليف ذات العلاقة بمنتج القديفة في معمل قديفة بابل عن طريق عزل تكاليف

الطاقة العاطلة والوصول بالكلفة إلى مبلغ مقداره (2,760,754,854.87) دينار قياساً بالكلفة التي تم تحديدها بموجب نظام الكلفة التقليدية المطبق في المعمل عينة البحث والبالغة (6,007,662,424) دينار اي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (3,246,907,569.13) دينار والذي يتمثل في تكاليف الطاقة العاطلة والتي ينبغي ان لا تحمل على كلفة منتج القديفة , مما يؤدي الى خفض التكاليف وتحقيق الموضوعية من ناحية قياسها , وتوفير معلومات ملائمة للإدارة تمكنها من اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالاستغلال الكفوء لهذه الموارد العاطلة / الفائضة .

وكما هو متعارف عليه اذا سعت الشركة الى ترشيد قراراتها وتحقيق الميزة التنافسية فانه لا بد من العمل على إدارة كلفها بتخفيضها مع تخفيض الوقت ذات الصلة بالمنتج وهنا يبرز دور تقنية محاسبة استهلاك الموارد التي تم تطبيقها على منتج القديفة في المعمل عينة البحث فضلاً عن دورها في تعزيز الحوكمة حيث تعمل على تحديد الطاقة العاطلة / الفائضة وتحديد المسؤولية عنها وعدم تحميلها على المنتج , من جانب اخر تعمل على توفير متطلبات الزبائن باقل كلفة ممكنة مع المحافظة على جودة المنتج , كما يمكن تعزيز إجراءات الحوكمة اذا ما تم معالجة الطاقة العاطلة بتطبيق تقنية التحسين المستمر والذي من شأنه ان يزيد من كفاءة استغلال الموارد المتاحة , وعليه فان المبحث القادم سيتناول تطبيق هذه التقنية وبالاعتماد على المخرجات المتحققة من محاسبة استهلاك الموارد وبالشكل الذي يساعد على تعزيز هدف الحفاظ على موارد الشركة بشكل عام والمعمل عينة البحث بشكل خاص باعتباره اهم اهداف تطبيق إجراءات الحوكمة .

المبحث الثالث

تطبيق تقنية التحسين المستمر كإطار متكامل مع تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز حوكمة الشركات في المعمل عينة البحث

بعد التعرف في المبحث السابق على تقنية محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وفق الخطوات التي يمر فيها تطبيقها وكجزء من اجراءات تطبيق هذه التقنية مع تقنية CI والتي تم فيها تخفيض كلفة منتج القديفة الحالية والبالغة (6,007,662,424) دينار من جدول (7) لتصل الى (2,552,772,059) دينار اي بتخفيض مقداره (3,454,890,365) دينار من جدول (17) فان هذا المبحث سيتناول بقية اجراءات تطبيق التقنيتين أعلاه وذلك بتطبيق تقنية التحسين المستمر (CI) وباستعمال بعض اساليبها المهمة المتمثلة في التكاليف المستهدفة وكلفة كايزن على ان يتم في المرحلة الاولى تطبيق الكلفة المستهدفة يتبعها تطبيق تكاليف كايزن وفق خطوات كل منهما والتي تم تناولها في الجانب النظري والموضحة ادناه وذلك ضمانا لتحقيق مزيد من الاستغلال الكفوء للموارد العاطلة مع تخفيض تكاليف منتج القديفة بمقدار التكاليف المرتبطة بها مع تعزيز هدف الاستثمار الأمثل لتلك الموارد باعتبار ان هذا الهدف هو من اهم اهداف تطبيق حوكمة الشركات .

أولاً: خطوات تطبيق الكلفة المستهدفة

تمر عملية تطبيق الكلفة المستهدفة بعدة خطوات وهي كالاتي:

1. تحديد سعر البيع المستهدف

تتطلب عملية تطبيق هذه الخطوة معرفة اسعار البيع للمنتجات المنافسة او المماثلة لمنتج القديفة كي يكون بالإمكان تحديد السعر المستهدف، وعند الاستقصاء في السوق المحلية العراقية لمعرفة اسعار منتج القديفة للشركات المنافسة بالإضافة الى الاسئلة التي تم طرحها على المسؤولين في قسم التسويق في المعمل اتضح ان اسعار البيع للمنتجات المنافسة لمنتج قماش القديفة هي كما مبين في الجدول (18).

جدول (18) اسعار بيع قماش القديفة للمنتجات المنافسة لمنتج المعمل عينة البحث

| ت | المنتج المنافس - الصناعة ودرجة الجودة | سعر البيع (بالدينار) |
|---|---------------------------------------|----------------------|
| 1 | قديفة ذات منشأ تركي (درجة اولي) | 19000 |
| 2 | قديفة ذات منشأ تركي (درجة ثانية) | 17000 |
| | قديفة ذات منشأ تركي (درجة ثالثة) | 14000 |
| 3 | قماش ذات منشأ صيني (درجة ثالثة) | 15000 |
| 4 | قماش سيدار ذات منشأ مصري | 24000 |

المصدر: من اعداد الباحثة استنادا الى معلومات مسؤولي التسويق في المعمل وبعض وكلاء البيع في السوق العراقية.

من الجدول السابق، يلاحظ وبحسب رأي وكلاء البيع ان المنتجات الثلاثة الاولى وهي تركية المنشأ هي الاشد منافسة لمنتج القديفة للمعمل عينة البحث بسبب الجودة التي تتمتع بها فضلا عن تصاميمها والوانها المتعددة واسعارها التي تعتبر مناسبة نوعا ما ، وعليه ، فإن سعر البيع المستهدف لمنتج القديفة هو بمقدار (17000) دينار احتسب على اساس متوسط اسعار بيع المنتجات الثلاث أعلاه .

2. تحديد الربح المستهدف

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 اختارت الباحثة الحد الادنى لنسبة هامش الربح والبالغة 10% من سعر البيع ، وبذلك فإن الربح المستهدف يبلغ (1700) دينار للمتر احتسب كالاتي :

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف × نسبة هامش الربح

$$= 17000 \times 10\%$$

$$= 1700 \text{ دينار}$$

3- تحديد الكلفة المستهدفة

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

$$= 17000 - 1700$$

$$= 15300 \text{ دينار}$$

5- تحديد الكلفة الحالية

بهدف تحديد التخفيض المستهدف في كلفة منتج القديفة ، فإن 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 تمثل جزء من اجراءات تطبيق هذه التقنية مع تقنية التحسين المستمر بما تتضمنه هذه التقنية من أساليب مختلفة ابرزها في هذا الشأن الكلفة المستهدفة ان الكلفة الحالية لمنتج القديفة للمعمل عينة البحث بموجب تطبيق تلك الاجراءات هي بمقدار (25,027)⁷ دينار للمتر .

⁷ الكلفة الحالية لمنتج القديفة احتسبت كالاتي (2,552,772,059 / 102000 متر الانتاج الفعلي المتحقق لعام 2021) = 25,027 دينار .

6- تحديد التخفيض المستهدف

يتم في هذه الخطوة تحديد التخفيض المستهدف في الكلفة الحالية لمنتج القديفة والذي يحتسب من طرح الكلفة المستهدفة لمنتج القديفة من الكلفة الحالية البالغة (25,027) والتي تم تحديدها بتطبيق تقنية RCA وكالاتي:

التخفيض المستهدف = الكلفة الحالية - الكلفة المستهدفة

$$15300 - 25,027 =$$

$$9727 = \text{دينار للمتر الواحد}$$

7- تحقيق التخفيض المستهدف في الكلفة

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 , ولعل اهمها الهندسة العكسية او ما يعرف بالتحليل المفكك من اجل البحث عن التخفيض الاضافي الممكن في كلفة قماش القديفة , مع الإشارة ان سبب اختيار التحليل المفكك بوصفه أداة من ادوات الكلفة المستهدفة هو تركيزه على الاجزاء المتعددة المكونة للمنتج مما يدعم الية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر , هذا وتستند عملية تطبيق أداة التحليل المفكك (الهندسة العكسية Reverse Engineering) إلى أساس تفكيك وتحليل اجزاء المنتج المنافس بما يسهم في تعزيز الميزة التنافسية وبالتالي فان المنتجات الاكثر منافسة لهذا المعمل هو القديفة التركي وذلك للمواصفات التي يحملها فضلا عن ظهور العديد من الاختلافات بينه وبين منتج القديفة للمعمل عينة البحث , وهذه الاختلافات تتركز حسب رأي مهندسي المعمل عينة البحث في طبيعة المواد الداخلة في انتاج بعض من مكونات القديفة وكذلك اختلاف في معدلات صرفها، وعليه فان الفقرات القادمة سنتناول تطبيق أداة التحليل المفكك وفق خطواتها وذلك بالبحث عن مجالات تخفيض كلفة منتج القديفة للمعمل عينة البحث حسب كل عنصر من عناصر الكلفة.

• مجالات تخفيض كلفة المواد المباشرة

يتضح من استعمال التحليل المفكك لغرض تخفيض كلفة المواد الداخلة في العملية الانتاجية ان اغلب الاختلافات بين منتج قماش القديفة للمعمل والمنتج المنافس تتمحور في طبيعة المواد المستعملة في انتاج اغلب مكونات هذا المنتج والتي تعكس أداء قماش القديفة ومعدلات صرف تلك المواد وكما هو موضح في الجدول (19).

جدول (19) مقارنة بين معدلات الصرف للمواد المستعملة في انتاج قماش القديفة للمعمل
والمنتج المنافس التركي

| قماش القديفة للمنافس | | قماش القديفة للمعمل | | |
|----------------------|--|---------------------|--------------------------|------------------------|
| معدل الصرف | نوع المادة | معدل الصرف | نوع المادة | الاجزاء المكونة للمنتج |
| 400 غم | بولستر فلمنت نمرة 2/60 | 500 غم | اكريك 100% | غزول الخملة |
| 130 غم | بوربولين نمرة 3/60 | 130 غم | بولستر نمرة 2/50 | غزول السداء |
| 250 غم | بولستر مخلوط نايلون نمرة 70 | 230 غم | قطن بولستر نمرة 75 | غزول اللحمة |
| ----- | ----- | 2.5 غم | مواد كيمياوية | مواد تكميلية |
| 1 عدد | رولة من مادة الكارتون المقوى بطول 150 وبقطر 3 سم | 1 عدد | رولة لف القماش 150×3,5سم | مواد التعبئة والتغليف |
| ----- | ----- | 6 متر | شريط لاصق | |
| 1 عدد | علامة لاصقة | 1 عدد | علامة لاصقة | |

المصدر: من اعداد الباحثة استنادا الى نتائج المقابلات مع مهندسي المعمل .

يتضح من الجدول اعلاه ان بعض الاجزاء الداخلة في انتاج قماش القديفة متطابقة في كل من المنتج المحلي والمنتج المنافس مع اختلاف في نوعية المواد المستخدمة , كما ان بعض المواد لم تستخدم اصلاً من قبل المنتج المنافس وهي المواد الكيماوية, كذلك يتضح ان معدلات الصرف بالنسبة للعديد من المواد الداخلة في العملية الانتاجية في المعمل تختلف عن ما موجود في المنتج المنافس وبالنتيجة فان هذه الاختلافات ستعكس على الكلفة وبالتالي على اسعار البيع ، وبحسب اراء مهندسي المعمل فان التعديل في مواصفات منتج قماش القديفة حسب المنتج المنافس التركي سيؤدي بطبيعة الحال الى تخفيض كلفة المكونات من المواد المباشرة, مع الاشارة ان هذا التعديل في المواصفات يجب ان يكون بحسب احتياج السوق ومتطلبات الزبون مع الحفاظ على جودة المنتج. فضلا عن ذلك فان عملية تحديد اسعار شراء الاجزاء الداخلة في انتاج قماش القديفة تعتمد على السياسة التي ينتهجها المعمل في شراء هذه الاجزاء وذلك من موردين مختلفين سواء كانوا اجانبا ام محليين يتم الاتفاق معهم على تجهيز المعمل بالاجزاء الداخلة بالإنتاج ، وعند قيام المعمل بإعادة النظر في عروض الشراء المقدمة اليه يمكن ان

يحصل على اجزاء قماش القديفة بأسعار منخفضة وهذا ما يبرر سبب اختلاف اسعار بعض الاجزاء قبل التعديل وبعده.

جدول (20) تخفيض كلفة الاجزاء المكونة لمنتج قماش القديفة من المواد الداخلة في الانتاج للمعمل

| مقدار التخفيض بالكلفة عند التعديل وفق مواصفات المنتج التركي (دينار) (2-1) | قماش القديفة التركي المناس | | | | قماش القديفة للمعمل | | | | |
|--|--|-------|---------------|---|---|-------|---------------|------------------------------------|------------------------------|
| | الكلفة (دينار) لوحدة المنتج 1 متر (2) | السعر | معدل الصرف | نوع المادة | الكلفة (دينار) لوحدة المنتج 1متر (1) | السعر | معدل الصرف | نوع المادة | الاجزاء المكونة للمنتج |
| 3298 | 1202 | 6500 | 400 غم | بولستر فلمنت نمرة 2/60 | 4500 | 9000 | 500 غم | اكرليك %100 | غزول الخملة |
| 500 | 280 | 5000 | 130 غم | بوربولين نمرة 3/60 | 780 | 6000 | 130 غم | بولستر نمرة 2/50 | غزول السداء |
| 630 | 750 | 5000 | 250 غم | بولستر مخلوط نايلون نمرة 70 | 1380 | 6000 | 230 غم | قطن بولستر نمرة 75 | غزول اللحمة |
| 16.7 | ---- | ---- | --- | ----- | 16.7 | 6680 | 2.5 غم | مواد كيمياوية | مواد تكميلية |
| 3 | 9 | 400 | 1 عدد | رولة من مادة الكارتون المقوى بطول 150 وبقطر 3 سم | 12 | 600 | 1 عدد | رولة لف القماش 2.5*150 سم | مواد التعبئة والتغليف |
| 3 | ---- | ---- | --- | ----- | 3 | 25 | 6 متر | شريط لاصق | |
| 0 | 5 | 250 | 1 عدد | علامة لاصقة | 5 | 250 | 1 عدد | علامة لاصقة | |
| 4450.7 دينار | 2246 دينار | | | | 6696.7 دينار | | | المجموع | |

المصدر : من إعداد الباحثة

يتضح من النتائج التي يعكسها الجدول (20) تحقيق المعمل عينة البحث تخفيض مستهدف في التكاليف ذات العلاقة بمنتج القديفة بمقدار (4450.7) دينار للمتر الواحد اي ما نسبته 46% من مقدار التخفيض المستهدف البالغة (9727) دينار وذلك اذا ما تم تعديل مواصفات منتج المعمل وفق مواصفات المنتج المنافس . اذ تشير نتائج مقابلات الباحثة 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 التركيبي المنافس مع اجراء بعض التعديلات على المكونات التي تدخل في إنتاج المنتج والتي تنفذ عبر الاقسام الإنتاجية وكالاتي:

1- **قسم التحضيرات** : يستلزم تغيير نوعية غزول السداء ونمرتها من غزول بولستر نمره (2/50) والتي يبلغ سعرها (6000) دينار للكيلوغرام الواحد , الى غزول من مادة بوربولين نمره (3/60) والتي يبلغ سعرها (5000) 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 انسداد 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 محط جذب للمنتج , فان تقليل وزن غزول الخملة من (500غم) للمتر الواحد الى (400غم) وتغيير نوعية الغزول من غزول من مادة الاكرلك 100% نمره (2/34)) يبلغ سعرها (9000) دينار للكيلوغرام الواحد الى غزول من مادة بولستر فلمنت نمره (2/60)) يبلغ سعرها (6500) 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 تغيير نوعية غزول اللحمة من قطن بولستر نمره (75) سعره (6000) دينار للكيلوغرام الواحد الى قطن بولستر مخلوط (نايلون) نمره (70) يبلغ سعره (5000) دينار للكيلوغرام الواحد فضلاً عن زيادة وزن غزول اللحمة بمقدار (20 غم) للمتر

وذلك لان تلك الزيادة تسمح تلك في زيادة عدد الضربات (الحدفات⁸) 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 ثابتة 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 للباحثة 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 ويسعر اقل من الاسطوانة البلاستيك المستعملة حالياً.

• مجالات التخفيض في كلفة العمل المباشر

من المقابلات التي اجريت مع المهندسين العاملين في كل من اقسام انتاج قماش القديفة وشعبيتي التصميم والبرمجة في المعمل تبين ان التخفيض في كلفة المواد الداخلة في انتاج بعض الاجزاء لقماش القديفة وحسب ما تم عرضه في الجدول السابق عن طريق استبعاد بعض من تلك المواد او استبدالها بمادة اخرى او اعادة تصميمها بشكل اخر سيؤثر في اغلب الحالات في وقت العمل المباشر الذي يحتاجه العامل او مجموعة من العمال في انجاز ذلك الجزء، اذ ان هذه التغييرات ستؤدي بطبيعة الحال الى تخفيض الوقت وبالتالي تخفيض الكلفة المرتبطة به، وهذا ما يمكن توضيحه في الجدول (21) ادناه .

⁸ الحدفات هي عملية تكرار تعشيق خيوط اللحمة مع خيوط السداء والخملة بشكل ثابت في وحدة المساحة من القماش المنسوج

جدول (21) تخفيض كلفة العمل المباشر ذات الصلة بإنتاج قماش القديفة

| ت | القسم الانتاجي | الوقت وكلفة العمل المباشر قبل اعتماد مقترح التخفيض في كلفة المواد | | الوقت وكلفة العمل المباشر عند اعتماد مقترح التخفيض في كلفة المواد | |
|---|----------------|---|-------------------------------|---|-------------------------------|
| | | الوقت المنجز لإنتاج الاجزاء المكونة ⁹ (بالدقيقة) | كلفة العمل المباشر (بالدينار) | الوقت المنجز لإنتاج الاجزاء المكونة (بالدقيقة) | كلفة العمل المباشر (بالدينار) |
| 1 | التحضيرات | 4.23 ¹⁰ | 366.865757 ¹¹ | 3.5 ¹² | 308.41692 |
| 2 | النسيج | 3.87 | 338.041673 | 2.45 | 224.346675 |
| 3 | التكملة | 1.60 | 156.28981 | 1.3 | 132.26974 |
| | المجموع | <u>9.7</u> | <u>861.19724</u> | <u>7.25</u> | <u>665.033335</u> |

المصدر : من اعداد الباحثة استنادا الى معلومات مهندسي الانتاج وشعبة الكلفة في المعمل

يتضح من الجدول اعلاه انخفاض كلفة العمل المباشر للأجزاء المكونة لقماش القديفة للمعمل بمقدار (196.163905) أي ما نسبته (2.017%) من التخفيض المستهدف ، ويعد التخفيض الحاصل في كلفة العمل المباشر لإنتاج قماش القديفة للمعمل هو نتيجة طبيعية للتعديلات الحاصلة في المواد الداخلة للعملية الانتاجية وحسب رأي المهندسين المختصين، ويعود الى اسباب متعددة منها تغيير نوعية المواد الى مواد تعطي مرونة وسهولة في العمل مما يخفض الوقت اللازم لإنتاج الجزء او المكون الخاص بإنتاج القديفة وبالتالي الى تخفيض الكلفة.

• مجالات تخفيض المصروفات الاخرى

في هذه الخطوة يتم العمل على مراجعة وتحليل عناصر المصروفات الاخرى (عدا المواد المباشرة والعمل المباشر) المرتبطة بمنتج القديفة والداعمة للعملية الانتاجية والسعي لإيجاد

9 يمثل مجموع الوقت الذي يستغرقه العاملون في الشعبة والوقت المستغرق من قبل مسؤول الشعبة .
10 يمثل الوقت للعمل المنجز لإنتاج الجزء من قبل كل من مسؤول الشعبة ومقداره (0.7) دقيقة وعمال الشعبة ومقداره (3.53) دقائق.

11 يمثل نتيجة حاصل ضرب لكل من ((الوقت المنجز لمسؤول شعبة التحضيرات (0.7) دقيقة في الكلفة المباشرة للدقيقة الواحدة لمسؤول الشعبة (120.3280) دينار) ((والوقت المنجز من قبل عمال الشعبة (3.53) دقيقة في الكلفة المباشرة للدقيقة الواحدة للعامل (80.0669) دينار)).

12 حسب اراء المهندسين في المعمل، فان ما تحتاجه الغزول هو (2.8) دقيقة فقط في قسم التحضيرات.

المجال المناسب لتخفيض تلك العناصر، ومن خلال استقصاء ومراجعة مجالات التخفيض التي تم اجرائها على عنصر كلفة المواد المباشرة من قبل الباحثة بتعديل مواصفات منتج القديفة للمعمل طبقا لمواصفات المنتج المنافس، نجد ان هذه العملية تنعكس ايضا على عملية تخفيض كلفة العمل المباشر فضلا عن المصروفات الاخرى والتي يتم انفاقها لدعم العملية الانتاجية من قبل الاقسام والشعب الساندة كقسم الشؤون الفنية، الصيانة، السيطرة النوعية، الشؤون الادارية، وغيرها، وحسب اراء المهندسين والعاملين في هذه الاقسام والشعب فان عملية التعديل والتغيير في مواصفات القديفة تنعكس كذلك على الوقت اللازم لدعم وإتمام العملية الانتاجية التي تقوم بها الاقسام والشعب الساندة لقسم الانتاج من خلال تخفيض ذلك الوقت وبالتالي تخفيض الكلفة المرتبطة به وكما موضح في الجدول (22) ادناه .

جدول (22) تخفيض المصروفات الاخرى ذات الصلة بدعم العملية الانتاجية لقماش القديفة

| ت | الاقسام الخدمية | الوقت و المصروفات الاخرى لدعم العملية الانتاجية عند تبني مقترح تخفيض كلفة المواد | | الوقت و المصروفات الاخرى لدعم العملية الانتاجية قبل تبني مقترح تخفيض كلفة المواد | |
|---|-----------------|--|--|--|--|
| | | الوقت المنجز لدعم العملية الانتاجية (بالدقائق) ¹³ | كلفة وقت دعم العملية الانتاجية ¹⁴ | الوقت المنجز لدعم العملية الانتاجية (بالدقائق) ¹⁷ | كلفة وقت دعم العملية الانتاجية ¹⁴ |
| 1 | الدائرة الفنية | 2.12 ¹⁵ | 187.67724 ¹⁶ | 1.75 ¹⁷ | 32.75499 |

¹³ يشمل الوقت ذات الصلة بمراكز الكلفة الخدمية والادارية

¹⁴ يمثل حاصل ضرب (الوقت ذات الصلة لمراكز الكلفة الخدمية والادارية × الكلفة لوحدة الوقت متمثلة بالدقيقة الواحدة) علماً ان الكلفة بالدقيقة الواحدة للمراكز الخدمية تتمثل بالاتي: الدائرة الفنية (88.527) د/ دقيقة و

السيطرة النوعية (71.356) د/ دقيقة والمخازن (418،55) د/ دقيقة والصيانة (68.471) د/ دقيقة .

¹⁵ يمثل الوقت التي تستغرقه شعبة الدائرة الفنية لتقديم خدماتهم للأقسام الإنتاجية اذ تشمل تلك الخدمات على اعداد التصاميم والموديلات المطلوبة والتي تقوم بها شعبي التصميم والبرمجة فضلا عن تحديد نوعية الغزل المطلوبة.

¹⁶ الدائرة الفنية 2.12 * (88.527) د/ دقيقة

¹⁷ حسب اراء المهندسين في المعمل، فان ما تحتاجه الدائرة الفنية هو (1.75) دقيقة فقط لدعم العملية الانتاجية.

| | | | | | | | |
|------------------|-------------|------------------|-------------|-----------------|-------------|--------------------------------------|---|
| 7.84916 | 0.11 | 71.356 | 1.00 | 79.20516 | 1.11 | الفحص والسيطرة النوعية | 2 |
| 13.6942 | 0.2 | 54.7768 | 0.8 | 68.471 | 1.00 | خدمات الصيانة | 3 |
| 54.4115 | 0.13 | - | - | 54.4115 | 0.13 | الخدمات التجارية والسيطرة على الخزين | 4 |
| <u>108.70985</u> | <u>0.81</u> | <u>281.05505</u> | <u>3.55</u> | <u>389.7649</u> | <u>4.36</u> | المجموع | |

المصدر : من اعداد الباحثة بالاستناد الى مهندسي الانتاج والشؤون الفنية والسيطرة النوعية والصيانة وشعبة الكلفة.

يتضح من الجدول اعلاه انخفاض المصروفات الاخرى لدعم العملية الإنتاجية لقماش القديفة في المعمل عينة البحث بمبلغ (108.70985) وهذا المبلغ يمثل ما نسبته (1.1%) من التخفيض المستهدف ، وهذا الانخفاض في الكلفة هو نتيجة لانخفاض الوقت اللازم الذي تحتاجه عملية دعم العملية الإنتاجية بسبب التغييرات الحاصلة في المواصفات او التعديلات الحاصلة في المواد الداخلة للعملية الإنتاجية.

• مجالات التخفيض في الكلفة التسويقية والادارية

من خلال متابعة ومعرفة سلوك عناصر الكلفة التسويقية والادارية للمعمل فقد تبين انها كلف ثابتة وعلى هذا الاساس فلا توجد علاقة بينها وبين سلوك حجم النشاط ,حيث ان الكلفة التسويقية والادارية تحتسب في المعمل عينة البحث على اساس معدل تحميل 10 % من كلفة الصنع وبالتالي فإنها تتأثر بما يحدث من تخفيض في عناصر الكلفة الاخرى للمنتج. يتضح مما سبق ان مجمل التخفيض في كلفة الصنع المتمثلة بالمواد المباشرة، العمل المباشر، والمصروفات الصناعية الاخرى هو بمقدار (4755.573755) دينار والذي احتسب وفق المعادلة الاتية:

مقدار التخفيض في كلفة الصنع = مبلغ التخفيض في المواد الاولية + مبلغ التخفيض في العمل المباشر + مبلغ التخفيض في المصروفات الاخرى لدعم العملية الإنتاجية

$$108.70985 + 196.163905 + 4450.7 = 4755.573755$$
 دينار

اما مبلغ التخفيض في الكلفة التسويقية والإدارية فيبلغ (475.5573755) دينار احتسب كالاتي:

$$\begin{aligned} \text{مقدار التخفيض في الكلفة التسويقية والإدارية} &= \text{مقدار التخفيض في كلفة الصنع} \times 10\% \\ &= 4755.573755 \times 10\% \\ &= 475.5573755 \text{ دينار} \end{aligned}$$

لذا فان مقدار التخفيض الناتج في الكلفة التسويقية والإدارية والبالغ (475.5573755) دينار يمثل ما نسبته (4.8 %) من التخفيض المستهدف، وعليه فان النتيجة النهائية وما تحقق من العمليات السابقة لتخفيض الكلفة لمنتج القديفة يبلغ (5231.131131) دينار والذي احتسب وفق المعادلة الاتية:

$$\begin{aligned} \text{مقدار التخفيض الاجمالي} &= \text{مقدار التخفيض في كلفة الصنع} + \text{مقدار التخفيض في الكلفة} \\ &\text{التسويقية والإدارية} \\ &= 4755.573755 + 475.5573755 \\ &= 5231.131131 \text{ دينار} \end{aligned}$$

وتجدر الإشارة ان مقدار التخفيض الاجمالي البالغ (5231.131131) دينار يمثل ما نسبته (54.7%) من التخفيض المستهدف البالغ (9727) ، اما مجمل الوقت المطلوب تخفيضه نتيجة العمليات التي تمت على الاجزاء المكونة لقماش القديفة فيبلغ (3.26) دقيقة وهو الوقت المتوفر في عملية التشغيل لإنتاج القديفة والذي تم تخفيضه نتيجة التعديل في مواصفات قماش القديفة ، وعليه يجب تعديل مواصفات قماش القديفة للمعمل عينة البحث طبقا لمواصفات المنتج المنافس (قديفة ذات منشأ تركي) للاستفادة من مقدار التخفيض الوارد أعلاه.

ثالثا - تطبيق أسلوب كايزن

يتم تطبيق أسلوب كايزن لغرض تحقيق التحسين المطلوب في قيمة المنتج بالإضافة الى الحصول على تخفيض اضافي في منتج القديفة للعمل عينة البحث، هذا وقد اعتمدت الباحثة المقابلة الشخصية (Interviewing) والتي تم تناولها في الجانب النظري من البحث كأحد الأدوات المهمة التي من شأنها ان تساعد في إيجاد الحلول المقترحة بشأن الوصول إلى التكاليف المستهدفة ، ويمكن إيجاز خطوات تطبيق أسلوب كايزن وفق الأداة أعلاه كالاتي:

1. تحديد المجالات المطلوب تحسينها

أن الهدف من استخدام أسلوب كايزن هو استكمال عملية التخفيض المستهدف في التكاليف والتي تم انجازها من خلال تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ، أي بمعنى آخر ان يتم الوصول

الى التخفيض المستهدف والبالغ (9727) دينار مع الحفاظ على جودة المنتج فضلا عن تحسين قيمته.

وتشير نتائج المقابلة الشخصية للباحثة والاستفسار من مسؤولي الشعب وبعض المهندسين والعاملين في بعض اقسام المعمل كقسم الانتاج، التصميم، الصيانة، السيطرة النوعية ، بالإضافة الى مسؤولية شعبة الكلفة في المعمل عينة البحث، ان هنالك عدة مجالات من شأنها ان تساعد على اجراء التحسين المطلوب في عمليات المنتج وبالتالي تخفيض كلفته في صور مختلفة والتي تتمثل في العمل المباشر ، كلفة الادوات الاحتياطية، وتكاليف الصيانة.

2. الاقتراحات والطرق المناسبة للتحسين

لغرض البحث عن الطرق المناسبة التي تسهم في تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف وبعد المقابلة الشخصية والتشاور والتباحث مع مسؤولي الشعب والمهندسين والعاملين في المعمل بالإضافة الى مسؤول شعبة الكلفة في المعمل عينة البحث بهدف ايجاد الحلول والمقترحات المناسبة والنتائج المتوقعة الحصول عليها عند تطبيقها، تم التوصل الى المقترحات التالية:
أ. استبدال المكائن القديمة الخاصة في إنتاج قماش القديفة بأخرى حديثة ومتطورة وذات مواصفات عالية، فهذا العمل من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف لكل من الأدوات الاحتياطية والصيانة ونسبة (90%).

ب. بعد مقابلة مسؤول شعبة التكاليف في المعمل والاستفسار منه تبين بان هنالك ارتفاع كبير في عدد العاملين في المعمل وخاصة العاملين في على خط انتاج قماش القديفة قياسا بالخطوط الأخرى مع عدم الاستفادة منهم في العملية الانتاجية بما يقارب نسبة (10 %) بسبب الانخفاض الكبير في حجم الإنتاج من قماش القديفة، وعليه ينبغي الاخذ بمقترح نقل وتوزيع العمال الفائضين عن الحاجة والاستفادة منهم في الخطوط الأخرى للشركة كخط انتاج المنتجات الطبية وخط انتاج البدلة العسكرية، هذا من شأنه ان يخفض نصيب قماش القديفة من كلفة العمل بنسبة (10 %) بحسب ما أكده مسؤول شعبة التكاليف.

3. عملية التنفيذ

يترتب على عملية تنفيذ مقترحات التحسين المستمر الواردة في الفقرة (2) أعلاه، حدوث انخفاض في نصيب المتر الواحد من قماش القديفة من عناصر التكاليف التي تم الإشارة إليها وكما موضح في الجدول (23).

جدول (23) التخفيض في كلفة قماش القديفة لبعض عناصر الكلفة الصناعية (بالدينار)

| ت | عنصر الكلفة | الكلفة قبل التخفيض | نسبة التخفيض | مقدار التخفيض في كلفة قماش القديفة للمعمل |
|---|--|--------------------|--------------|---|
| 1 | الأدوات الاحتياطية | 150 | 90 % | 135 |
| 2 | كلفة متغيرة اخرى - الصيانة ¹⁸ | 19423.675 | 90 % | 381.3075 |
| 3 | كلفة العمل | 23083 | 10 % | 2308.3 |
| | المجموع | | | 2824.6075 |

المصدر: من اعداد الباحثة بالاستناد الى مهندسي الانتاج والشؤون الفنية والسيطرة النوعية والصيانة وشعبة الكلفة.

4- تقييم النتائج

بعد ان تم تحديد مقدار التخفيض المتوقع في كلفة قماش القديفة للمعمل تنفيذًا لمقترحات التحسين المستمر، وبهدف معرفة مدى التأثير والفاعلية لهذه المقترحات في انجاز التخفيض المستهدف في كلفة قماش القديفة للمعمل، يلاحظ إن مجموع التخفيض الذي تحقق هو بمقدار (2824.6075) دينار وبالرجوع الى مقدار التخفيض المستهدف والبالغ (9727) فان مبلغ التخفيض المتحقق من استخدام كلفة كايزن يمثل نسبة (29 %) من مقدار التخفيض المستهدف، وان النتيجة النهائية لمقدار التخفيض المتحقق والنتائج عن عملية تطبيق تقنية التحسين المستمر واساليبها وادواتها هو مبلغ (8055.73863) ويمثل ما نسبته (82.8%) من التخفيض المستهدف، وقد تم احتسابه بالشكل التالي:

مجموع التخفيض النهائي المتحقق

| | |
|-------------|--|
| 5231.131131 | التخفيض الناتج من تطبيق اسلوب الكلفة المستهدفة |
| 2824.6075 | التخفيض الناتج من تطبيق اسلوب كلفة كايزن |
| 8055.73863 | المجموع |

مما تقدم يلاحظ إن نسبة التخفيض تعد جيدة جدا من وجهة نظر الباحثة حيث ان هذا التخفيض هو ناتج عمليات مصغرة للتحسين المستمر، وبالإمكان تحقيق تخفيض إضافي في

18. تجدر الإشارة ان كلفة الصيانة هي جزء من الكلفة المتغيرة الاخرى البالغة (1694.7) وتشكل الصيانة ما نسبته (25%) منها.

19 يتم احتساب كلفة الصيانة بضرب الكلفة المتغيرة الاخرى في نسبة كلفة الصيانة وهي (1694.7 × 25% = 423.675).

كلفة قماش القديفة في دراسات وبحوث مستقبلية وذلك بالبحث عن مقترحات واساليب وادوات أخرى بهدف الوصول الى التخفيض المستهدف، كذلك فان عملية التغيير والتطوير في تصميم قماش القديفة بما يتلاءم مع اذواق الزبائن اضافة الى تخفيض الكلفة وما يترتب عليه من تخفيض لسعر البيع له الاثر الكبير في تعزيز الميزة التنافسية للمنتج وقدرته على المنافسة في السوق.

وبناءً عليه يمكن القول ان تطبيق منهجية توظيف تقنيتي RCA و CI في معمل قديفة بابل التابع الى الشركة العامة للصناعات النسيجية من شأنه ان يسهم بشكل اكبر في تعزيز حوكمة الشركات وذلك بالشكل الذي يمكن من خلاله دعم نمو واستمرارية الشركة والذي يمثل الهدف الاساس الذي يسعى مجلس ادارة الشركة المبحوثة الى تحقيقه باعتبار ان مجلس الادارة يعد من اهم اليات تطبيق حوكمة الشركات حيث ان دوره يتمحور حول رسم ووضع السياسات والخطط الإنتاجية والاقتصادية والتنظيمية والفنية وكذلك إقرار التوسعات للخطوط الإنتاجية أو إنشاء خطوط جديدة و إقرار نظم حوافز الإنتاج و وضع برنامج عام لتطوير نظام الشركة الصناعي واقتراح استحداث أو دمج أو إلغاء التشكيلات الإدارية بمستوى قسم وكل هذا لا يتم الا بوجود ادارة تنفيذية تؤدي المهام الموكلة اليها بكفاءة وفاعلية جنبا الى حنب مع وجود نظام رقابة وتدقيق داخلي فعال ، وعليه يمكن القول ان تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في معمل قديفة بابل في الشركة العامة للصناعات النسيجية من شأنه ان يسهم في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات عن طريق الاتي:

1. توفير معلومات تفصيلية عن الموارد العاطلة / الفائضة واطاحة الفرصة لمجلس الادارة للتخطيط لموارد الشركة وتحقيق الرقابة عليها مع الاستغلال الكفوء لهذه الموارد بما يدعم اتخاذ القرارات الرشيدة لأجراء التوسعات المطلوبة فعلا تماشيا مع اهداف تطبيق حوكمة الشركات المتمثلة بحسن ادارة موارد الشركة المتاحة، بالإضافة الى ان تحديد الموارد العاطلة على مستوى مجمعات الموارد يمكن من تحديد معدلات استخدام الموارد المتاحة واعتمادها كأساس لتقييم أداء مسؤولي الاقسام المختلفة وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية الذي يعد اهم جوانب تطبيق حوكمة الشركات.

2. تمكين الادارة من ادارة الكلفة من خلال الاستغلال الكفوء للموارد والتقليل من الهدر والمحافظة على الموارد المحدودة. وهذا يعزز اهداف تطبيق حوكمة الشركات فيما يتعلق بكسب ثقة اصحاب المصالح الآخرين من خلال الاهتمام بالقضايا التي تتناول تنوع القوى العاملة

والاستدامة البيئية والتي تنادي بها مجموعات المصالح الخاصة، والتي تتوقع من مجلس الإدارة بشكل متزايد موازنة الهدف الاقتصادي للربحية مع الاحتياجات الاجتماعية للمجتمع.

3. توفير معلومات أكثر دقة عن كلفة المنتج وفصل تكاليف الطاقة العاطلة كما في الجدول (17) بالإضافة الى ذلك وفر تطبيق التقنيتين امكانية الرقابة على مستوى الموارد وكما هو الحال في تكاليف صيانة الآلات ومعدات المعمل في مورد الصيانة والقوى المحركة مما يتيح امكانية التقييم السليم للأداء وتحديد المسؤولية المباشرة وهذا يدعم دور مجلس الإدارة في الرقابة الفعالة على اداء الإدارة وكذلك المصادقة و اقرار حوافز الانتاج والمكافآت المعنوية والمادية للعاملين وهذا يدعم اتخاذ القرارات الادارية و هدف تطبيق حوكمة الشركات.

4. تفعيل دور الرقابة والتدقيق الداخلي وتحويله من الرقابة الكتابية واعداد التقارير ومراقبة الكلف واعداد المؤشرات الى الرقابة الميدانية والمشاركة في تحديد الطاقة العاطلة والوقوف على اسبابها وتحديد البدائل المختلفة لمعالجتها وبالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية وهذا يمثل دعم لجانب مهم من جوانب حوكمة الشركات.

5. تعزيز دور الرقابة والتدقيق الداخلي و تقديم تأكيدات بشأن تنفيذ استراتيجية الشركة وهل تسير بالاتجاه السليم من خلال توفير معلومات حول كيفية الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة في الشركة والحد من الهدر كما يساعد التدقيق الداخلي في تقديم تقارير عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة وماهي الاستجابات الممكنة والمتمثلة بالمقترحات التي تقدمها منهجية العمل لتقليل المخاطر الى ادنى مستوى وهذا بلا شك يدعم تطبيق حوكمة الشركات.

6. توفير معلومات حول امكانية التخفيض في كلفة الصنع المتمثلة بالمواد المباشرة ، العمل المباشر ، والمصروفات الصناعية الاخرى مما يؤدي الى تعزيز الميزة التنافسية لمنتج القديفة للمعمل عينة البحث من خلال تخفيض كلفته وبالنتيجة تخفيض سعر البيع مع المحافظة على جودته بالإضافة الى تحسين قيمة المنتج والمساهمة الفاعلة في تحقيق الاستغلال الامثل للموارد وادارتها مما يؤدي بدوره الى تعزيز حوكمة الشركات.

7. توفير معلومات تفصيلية عن واقع الشركة وبالأخص معمل قديفة بابل تتعلق بالطاقات العاطلة وتقييم الطاقات المتاحة حيث يمكن لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي الافادة من هذه المعلومات والنتيجة من تطبيق التقنيتين وبشكل متكامل في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بتطبيق مبادئ الحوكمة الشركات ، فضلا عن ان هذه المعلومات تعزز دور الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في بناء استراتيجية سليمة واتخاذ قرارات رشيدة بما يؤدي الى رفع كفاءة الاداء.

8. تمكين ادارة الشركة من الحصول على معلومات حول معوقات واسباب الهدر والطاقات العاطلة في العملية الانتاجية وهذا يدعم جانب مهم من الجوانب التي تركز عليها حوكمة

الشركات وهو الافصاح والشفافية وما له من دور حيوي في عملية اتخاذ القرارات وهذا ينعكس بشكل ايجابي على مصداقية الشركة وسمعتها وبالتالي قيمتها السوقية.

9. ان تطبيق منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد و التحسين المستمر والافادة من مخرجاته بشكل سليم يمثل حجر الاساس نحو تحقيق اهداف حوكمة الشركات الاساسية التي تتمحور حول حماية موارد الشركة و حقوق اصحاب المصالح .

10. ان تطبيق منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر ادى الى ادارة الكلفة (تخفيض الكلفة , الاستغلال الأمثل للموارد , تقليل وقت الاستجابة للزبون , دعم الميزة التنافسية) مما يؤدي الى قرارات إدارية اكثر دقة وقدرة اكبر في تخطيط الموارد مما يؤدي الى الاستغلال الكفوء لموارد الوحدة الاقتصادية .

وعليه ان تطبيق منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في معمل قديفة بابل احد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية انتج عنه ادارة للكلفة , تحديد لطاقة العاطلة و بما يحقق المحافظة على موارد الشركة , التقليل من الهدر , المساهمة في الحصول على ارقام كلفة للمنتج اكثر ملائمة وبالتالي تخفيض الكلفة مع المحافظة على الجودة والذي بدوره سيؤدي الى تعظيم ربحية وقيمة الشركة في الاجلين القصير والطويل المدى , تحقيق المسائلة والرقابة على موارد الشركة وحماية حقوق كل الاطراف ذات العلاقة بالشركة وتقليل تضارب المصالح بينهم وهذا بلا شك يعزز تطبيق حوكمة الشركات التي يتمثل هدفها الاساس في المحافظة على الموارد المتاحة والاستغلال الكفوء لها وحماية حقوق الاطراف الاخرى بالشركة وبهذا تم قبول فرضية البحث التي مفادها : (ان تطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في الوحدة الاقتصادية عينة البحث يؤدي الى توفير المعلومات اللازمة والمناسبة التي تساهم في ادارة الكلفة بصورة أكثر كفاءة وفاعلية وبالشكل الذي يفضي الى تعزيز حوكمة الشركات").

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

المبحث الثاني

التوصيات

المبحث الأول الاستنتاجات

يتناول هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة وهي كالآتي :

1. قصور نظم الكلفة التقليدية بالوفاء بمتطلبات واهداف الإدارة وذلك لعدم قدرتها على تقديم بيانات دقيقة تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة المتسمة بالتغيرات والتطورات المتسارعة والمشحونة بقوة المنافسة الشديدة، مما استدعى ظهور تقنيات حديثة في مجال ادارة الكلفة تستطيع مواكبة تلك التغيرات والتطورات، ومنها تقنية RCA و CI.
2. عدم الدقة في قياس كلفة المنتجات في ظل نظم الكلفة التقليدية، نظرا لعدم اعتراف تلك النظم بالطاقة العاطلة وكلفتها. وبالتالي تحميل الإنتاج بكلفة تلك الطاقة.
3. ان استخدام ادارة الكلفة بتطبيق التقنيات الحديثة اصبح مطلباً اساسياً على وفق التوجهات الحديثة في المحافظة على موارد الوحدة الاقتصادية والرقابة على الاداء مما يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات.
4. تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد من التقنيات الحديثة لأدارة الكلفة والتي ظهرت نتيجة للانتقادات التي تعرضت لها نظم التكاليف التقليدية، حيث ان تقنية RCA تقوم بتصنيف التكاليف الى ثابتة ومتغيرة (تناسبية) وفقاً لسلوك الكلفة وتقوم بعزل تكاليف الطاقة العاطلة عن كلفة المنتجات وهذا يسهم في تقديم معلومات اكثر دقة و ملائمة لتدعيم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية مما يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات.
5. تعمل تقنية محاسبة استهلاك الموارد على تحديد الكلفة بدقة من خلال ادارة الموارد واستغلال الطاقة العاطلة وبالتالي فإنها تسهم في توفير معلومات اكثر دقة تساعد في الرقابة واتخاذ القرارات مما يعزز من القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
6. ان التطبيق الفاعل لتقنية محاسبة استهلاك الموارد يحتاج الى منهجية عمل مع احدى تقنيات الكلفة الحديثة وذلك لان التطبيق المنفرد لتقنية محاسبة استهلاك الموارد سوف يتوقف عند نقطة تحديد الطاقة العاطلة في العملية الانتاجية دون التمكن من معالجتها بصفة مستمرة وهذا يبرر الحاجة لتقنية أخرى تسهم في تحليل اسباب الطاقة العاطلة ومعالجتها وهذا ما يتوفر في تقنية التحسين المستمر.
7. ان منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر في ظل بيئة الاعمال التنافسية توفر معلومات تفصيلية عن مسببات الكلفة على مستوى مجتمعات الموارد وكذلك على مستوى الأنشطة وهذا يدعم عملية اتخاذ القرارات التفاضلية قصيرة الاجل ،علاوة على ذلك فان محاسبة استهلاك الموارد تصنف التكاليف الى تناسبية وثابتة وفقاً لمبدأ السببية مما يوفر امكانية

عزل تكاليف الطاقة العاطلة /الفائضة وهذا يدعم القرارات طويلة الأجل ذات الصلة بتخصيص الموارد والطاقة.

8. يستند معمل قديفة بابل على المدخل التقليدي في تحديد كلفة المنتجات وذلك بالاعتماد على نسب عشوائية في تخصيص كثير من التكاليف غير المباشرة من دون الاخذ بالاعتبار تأثير ذلك على الوضع التنافسي لمنتجات المعمل مقارنة مع المنتجات المنافسة لها في الاسواق المحلية .

9. هنالك امكانية لتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر بمنهجية عمل متكاملة في معمل قديفة بابل وبالأخص في ظل التفاوت بين الانتاجية المتحققة فعلا بالمقارنة مع الطاقات التصميمية والمخططة والمتاحة بالإضافة الى انخفاض المبيعات وارتفاع تكاليف منتجاتها و زيادة مستوى الطاقة العاطلة.

10. يوفر تطبيق منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر معلومات عن الطاقة العاطلة / الفائضة على مستوى مجتمعات الموارد مما يتيح الفرصة لمجلس الإدارة للتخطيط لموارد الشركة وتحقيق الرقابة عليها مع الاستغلال الكفوء لهذه الموارد بما يدعم اتخاذ القرارات الرشيدة لإجراء التوسعات المطلوبة فعلا تماشياً مع اهداف تطبيق حوكمة الشركات المتمثلة بحسن ادارة موارد الشركة المتاحة.

11. ان تطبيق تقنيات ادارة الكلفة المعاصرة وخاصة تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر يتطلب معرفة الإمكانيات والموارد المتاحة ونظراً للتباين الكبير بين الطاقات التصميمية والمتاحة والمخططة مع ما هو متحقق فعلا كما في الجدول (4) لذا ينبغي على ادارة الشركة اتخاذ قرار بإعادة تقييم فني لهذه الطاقات ينفذها خبراء بالاستعانة بالقسم الفني وقسم البحث والتطوير في المعمل وبما يتناسب مع وضع المكائن والمعدات الحالي وهذا يمثل دعم لتطبيق حوكمة الشركات في جوانب الافصاح والشفافية والاستغلال الكفوء للموارد.

12. ان تنفيذ تقنية محاسبة استهلاك الموارد لتحديد كلفة الانتاج في معمل قديفة بابل لعام 2021 يؤدي الى خفض كلفة الانتاج من (6,007,662,424) دينار والمحتسبة وفقاً لنظام التكاليف الحالي المتبع في الشركة الى 2,760,754,854.87 دينار المحتسبة بعد تنفيذ تقنية محاسبة استهلاك الموارد اي حصول تخفيض في الكلفة مقداره (3,246,907,569.13) دينار والذي يتمثل في تكاليف الطاقة العاطلة والتي ينبغي ان لا تحمل على كلفة المنتجات اي ان تطبيق التقنية اسهم بخفض التكاليف بنسبة (54%).

13. يعد اسلوب الكلفة المستهدفة واحدى ادواتها المستعملة وهي الهندسة العكسية او التحليل المفكك من الاساليب والادوات المهمة التي يتم استخدامها في تطبيق تقنية التحسين المستمر (CI) وذلك لأنها تقوم على اساس تحليل المنتج المنافس ومحاولة تطوير وتعديل مواصفات منتج

الوحدة اقتصادية وفقاً لمواصفات المنتج المنافس وكذلك تعمل على خفض الكلفة، فضلاً عن أسلوب كلفة كايزن واحدى ادواته وهي المقابلة الشخصية التي تكمل وتعزز عمل التحسين المستمر في تحقيق التخفيض الاضافي للكلفة.

14. تعد تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر من التقنيات الرقابية والتي تعمل على تحليل الانشطة وتقديم معلومات تفصيلية عن العمليات التشغيلية وتسهم في تحسين الاداء، فهي تعتبر من التقنيات النموذجية لتطبيق منهجية عمل متكاملة والعمل معا على ادارة الموارد وتحديد الطاقة العاطلة ومحاولة معالجتها وعدم تحميلها كلفتها على كلفة المنتجات مما يؤدي الى تعزيز فاعلية الوحدة اقتصادية وتعزيز قدراتها التنافسية وبالتالي تعزيز حوكمة الشركات.

15. تتم عملية تسعير منتج القديفة للمعمل عينة البحث وفق المدخل التقليدي الذي ينص على إضافة هامش ربح للكلفة، وان استخدام هذه الطريقة في عملية التسعير يجعل سعر البيع مرتفعاً مقارنة بأسعار المنتجات المنافسة، الامر الذي يؤدي الى عزوف الزبائن عن شراء منتجات المعمل وانخفاض القدرة التنافسية له في السوق، ناهيك عن عدم الاخذ بأسعار المنتجات المنافسة بعين الاعتبار عند تحديد أسعار البيع فضلاً عن عدم تطبيق المعمل للتقنيات الحديثة في احتساب الكلفة ومحاولة البحث عن مجالات للتخفيض.

16. اظهرت نتائج تطبيق منهجية العمل بتقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر وباستخدام اسلوب الكلفة المستهدفة ان كلفة قماش القديفة للمعمل عينة البحث كانت أكبر من الكلفة المستهدفة بمقدار (9727) دينار وهذا المبلغ يمثل مقدار التخفيض المستهدف الذي نسعى لتحقيقه.

17. ان مقدار التخفيض الاجمالي الناتج في كلفة منتج قماش القديفة بتطبيق التحسين المستمر باستخدام اسلوبي الكلفة المستهدفة وكلفة كايزن للتحسين المستمر هو بمقدار (8055.73863) دينار وقد تم تخفيضه كالاتي:

▪ من خلال تطبيق اسلوب الكلفة المستهدفة وباستعمال اداة الهندسة العكسية او التحليل المفكك ومن خلال تعديل مواصفات قماش القديفة للمعمل عينة البحث وفقاً لمواصفات المنتج التركيبي المنافس فان مقدار التخفيض في الكلفة المترتب علي ذلك هو (5231.131131) دينار ويمثل ما نسبته (54.7%) من مقدار التخفيض المستهدف.

▪ من خلال تطبيق اسلوب كلفة كايزن وباستعمال اداة المقابلة الشخصية فان مقدار التخفيض المتحقق في الكلفة هو (2824.6075) دينار ويمثل ما نسبته (29%) من مقدار التخفيض المستهدف.

المبحث الثاني

التوصيات

بناء على ما تم التوصل اليه من استنتاجات في المبحث السابق، يمكن استعراض اهم التوصيات وكالاتي:

1. العمل على تبني الوحدات الاقتصادية لتقنيات ادارة الكلفة استجابة للتغيرات في بيئة الاعمال المعاصرة والمتسارعة وخاصة منهجية العمل بتقنيتي محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر لما توفره من مزايا تتمثل في دقة أكبر في تخصيص التكاليف و توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة، وقدرة أكبر على تخطيط ورقابة الموارد، كما يسهم في إدارة أفضل للطاقة العاطلة/ الفائضة مما يدعم حوكمة الشركات من ناحية تحسين ادارة الشركة.

2. العمل على تبني فكرة اعداد فريق متخصص يتمتع بالخبرة والمهارة الكافية لتطبيق تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر وذلك عن طريق توفير برامج تدريبية متنوعة بما يدعم قدرات وقابليات العاملين على اداء مهامهم بكفاءة وفعالية ، زيادة على ذلك ينبغي تطوير انظمة المعلومات في المعمل بما يلبي التطبيق الفعال لهاتين التقنيتين مما يدعم حوكمة الشركات في التقليل من الاخطاء بالإضافة الى تحديد الطاقات العاطلة التي يعاني منها المعمل ومعالجتها ومنع استمرارها.

3. مع انخفاض المبيعات والمنافسة الحادة التي تواجهها المنتجات المحلية مقارنة مع المنتجات المستوردة التي تغزو السوق ينبغي على معمل قديفة بابل إن يعمل على تحسين قيمة منتجاته خصوصا قماش القديفة وان يأخذ بنظر الاعتبار متطلبات واذواق الزبائن فيما يتعلق بتصميم القديفة والوانها ونوعية الخامات المناسبة لمكونات واجزاء المنتج التي تقابل هذه المتطلبات من خلال تطوير عمل شعبة التصميم وكذلك استخدام التقنيات الحديثة مثل تقنية التحسين المستمر C.I.

4. استحداث قسم خدمي في معمل قديفة بابل وهو قسم البحث والتطوير يتولى تطوير المنتجات القائمة وإدخال منتجات جديدة والبحث في البدائل المحلية للمواد الداخلة في العملية الإنتاجية ودراسة متطلبات واذواق الزبائن بصفة مستمرة لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة مما يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات من خلال تحسين اداء الشركة.

5. تشكيل لجنة فنية من الخبراء تأخذ على عاتقها اعادة تقييم للطاقات التصميمية والمتاحة والمخططة في الشركة العامة للصناعات النسيجية وخاصة في معمل قديفة بابل وبما يعكس الواقع الحقيقي لإمكانيات الشركة وذلك نتيجة للتفاوت الكبير بين ما هو متحقق فعلا وبين تلك

الطاقات ولسنوات عدة مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة ودعم مبدئي الافصاح والشفافية .

6. زيادة الوعي بأهمية تقنيات ادارة الكلفة المعاصرة وضرورة تحول الشركات من استخدام النظم التقليدية في قياس الكلفة الى تطبيق هذه التقنيات والتي تركز على الاستغلال الكفوء للموارد المتاحة وتعظيم قيمة الشركة وهذا يدعم حوكمة الشركات في تقليل الهدر والمحافظة على موارد الشركة.

7. على ادارة الشركة العامة للصناعات النسيجية بشكل عام ومعمل قديفة بابل بشكل خاص الاهتمام بتفعيل الجانب السلوكي وذلك بنشر الوعي الثقافي عند العاملين لتقبل التغيير نحو تطبيق تقنيات ادارة الكلفة المعاصرة و بما يستجيب للتغيرات في بيئة الاعمال الديناميكية مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية للعاملين في الشركة.

8. على ادارة الشركة القيام بعقد الدورات المحاسبية لموظفي الحسابات والتي تتعلق بالتعلم عن اليات تطبيق تقنيات ادارة الكلفة وتطوير قابلياتهم وتنمية قدراتهم , ورفع مهاراتهم لضمان نجاح تطبيق هذه التقنيات بكفاءة وفاعلية لما تحققه من فوائد ستعكس بشكل ايجابي على قيمة الشركة وميزتها التنافسية ومن ثم تعزيز أدائها الاستراتيجي وهذا يدعم حوكمة الشركات في تحسين ادارة الشركة .

9. التأكيد على تبني تقنية التحسين المستمر في الشركة العامة للصناعات النسيجية/ معمل قديفة بابل لدورها في تحسين أداء المعمل من خلال معالجة الطاقات العاطلة في العملية الانتاجية وهذا يدعم حوكمة الشركات في تحسين العمليات و انتاج منتجات تنافسية بجودة عالية تلبى وتشبع رغبات الزبائن.

10. محاولة استخدام نظام لإدارة الكلفة في الوحدات الحكومية بشكل عام وفي الشركة العامة للصناعات النسيجية بشكل خاص متمثل بمنهجية عمل متكاملة تتضمن تقنية محاسبة استهلاك الموارد وتقنية التحسين المستمر بما يضمن رقابة مباشرة وفعالة على عناصر التكاليف والمحافظة على موارد الدولة مما يؤدي الى تعزيز حوكمة الشركات.

11. تخفيض كلفة منتج قماش القديفة بما يتلاءم وأسعار المنتجات المنافسة له في السوق المحلية من اجل رفع نسبة المبيعات ومحاولة الاستفادة من الطاقة العاطلة واستغلالها الاستغلال الامثل، فضلا عن استخدام التقنيات الحديثة وخصوصا تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد والتحسين المستمر لما لها من أثر في تخفيض كلفة قماش القديفة.

استبدال المكائن والمعدات القديمة الخاصة بإنتاج قماش القديفة بأخرى حديثة ومتطورة وبمواصفات عالية وأكثر كفاءة، وهذا الاجراء يودي إلى تخفيض تكاليف الصيانة وتكاليف الأدوات الاحتياطية وبطبيعة الحال سيودي الى تخفيض كلفة الصنع.

المراجع والمصادر

المراجع

القرآن الكريم

المصادر

المصادر العربية

أولاً : التقارير والوثائق الرسمية:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، (2011)، "الارشادات الدولية للممارسات الجيدة تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت"، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض.
2. الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة تقارير شعبة التسويق والمبيعات ذات العلاقة بمعمل القديفة لسنة 2021 .
3. الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة تقارير شعبة التخطيط ذات العلاقة بمعمل القديفة.
4. الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة/ معمل قديفة بابل: قسم البرمجة.
5. سجلات شعبة التكاليف للشركة العامة للصناعات النسيجية/معمل قديفة بابل لعام 2021

ثانياً: الكتب

1. البكري ، سونيا محمد، (2000). "إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل النظم" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية
2. الخطيب، سمير ، (2012). "ادارة الجودة الشاملة والايزو مدخل معاصر" بغداد-جعفر العصامي.
3. العالم ، فتحي احمد يحيى(2010). "نظام ادارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية ، دراسة علمية وتطبيقية" ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان- الاردن.
4. العواد ، اسعد محمد علي وهاب ، (2021) ، "التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية" ، دار الكتب والوثائق ببغداد ، الطبعة الاولى .
5. باسيل، مكرم عبد المسيح، (2007) . "ادارة الكلفة الاستراتيجية - مدخل معاصر" ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص 202.
6. باسيل، مكرم عبد المسيح؛ الحجاج ، احمد حامد،(2001). "المحاسبة الادارية : مدخل معاصر في التخطيط و الرقابة و تقويم الاداء"، ط3 المنصورة (مصر) :المكتبة العصرية.

7. حماد, طارق عبد العال,(2005). "حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب " ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، مصر .
8. خضر, احمد علي (2012)، "حوكمة الشركات" ، الطبعة الاولى ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية - مصر ، سنة 2012 م ، ص 132-133
9. زاهر, بسام,(2008). "السياسات الإدارية" ، مديرية الكتب والمطبوعات- سورية, جامعة تشرين.
10. سليمان, محمد مصطفى (2006). " حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي الإداري" (دراسة مقارنة)، الطبعة الاولى ، الدار الجامعية, الإسكندرية ,ص16.
11. فرحان , علاء طالب ؛ المشهداني ,إيمان,(2010). " الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف" ، الطبعة الأولى، دار صفاء لمنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

ثالثاً: البحوث والمجلات والانترنت

1. ابو شيعشع, احمد مختار اسماعيل, (2016). " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم ادارة الكلفة في ضل بيئة التصنيع الحديثة " , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , كلية التجارة الاسماعيلية , جامعة قناة السويس , م7, العدد 1 ص 413-446
2. البرواري, نزار عبد المجيد رشيد,(2001). "المقارنة المرجعية وإمكانات تطبيقها كأداة للتحسين المستمر في المنظمات"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد الأول، العدد الأول، السنة الأولى، جامعة بابل.
3. البرغوثي,شادي ؛ العقدة,صالح والجوهر,كريمة علي,(2013) " دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة"مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد 23
4. الحوالي , خالد حسين صالح,(2013). " دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية " المجلة العلمية للدراسات التجارية , مصر , العدد 4 ,ص 75-99
5. الدبس, محمد هيثم (2015) "رفع القدرة التنافسية للمنشأة من خلال الكشف عن الطاقة الإنتاجية غير المستغلة باستخدام نظام TDABC "مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 73 ، العدد 1 ،ص 427-442.
6. الشبطي , علي عبد الله صالح (2017)، " استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الامثل للموارد " دراسة نظرية , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , مجلد 8 , ص 743-771.

7. الشعباني ، صالح ابراهيم ؛ اليامور ، علي حازم ، (2012) ، " أثر اعتماد نموذج الكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في خفض الكلف وتحسين العائد " ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد (2) ، العدد (2) .
8. الغبان، ثائر صبري ؛يعقوب، فيحاء عبد الله ؛محمود ،فائزة ابراهيم ،(2011). "الحوكمة المؤسسية المصرفية ومدى توافر دعائمها للوقاية من الازمات المالية في المصارف العراقية المقيمة بسوق العراق لأوراق المالية" ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد 6 ،العدد16 ،جامعة بغداد.
9. الكواز ، صلاح مهدي؛ الدعيمي ،احمد ناصر(2021)،" دور تقنية الموازنة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABB) في ادارة الوقت والكلفة كأسبقيات تنافسية - دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الرجالية في النجف" ، مجلة الوارث العلمية،العدد3، مجلد8.
10. أيداروفيتش،(2009)، "المفاهيم الأساسية للنظرية الإحصائية في إدارة الجودة" ، (<https://www.kvakusha.ru.com>).
- 11.المحمود، صالح عبد الرحمن؛ رزق، محمود عبد الفتاح ابراهيم، (2005) ، "مدخل ادارة الكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل(العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد 6، العدد 2.
- 12.المشهداني، بشرى نجم عبد الله؛ الفتلاوي ،ليلى ناجي مجيد ،(2012). "المدخل المعتمدة في قياس ادارة ارباح الشركات واثر الحوكمة في تخفيضها" ،مجلة الادارة والاقتصاد ،العدد 93 ،جامعة بغداد.
13. الدوغجي،علي حسين (2009)، " حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية"، مجلة المحاسبة والدراسات المالية ، المجلد 2 ، العدد 7.
14. بركة ،كامل يوسف سلمان(2022) " دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 09العدد02
15. حساني، رقية، مروة ،كرامة و حمزة فاطمة،(2012). "آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري" مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني .حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر -بسكرة -المنعقد في 6-7 may ص4.
- 16.حمادي، نبيل؛ جلاخ ،حسين(2020). "اساليب المحاسبة الإدارية كألية لدعم تنفيذ حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة اباحث اقتصادية وادارية ،المجلد14، العدد2

17. خطاب , محمد شحاته (2009), " اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على اساس القيمة" , دراسة نظرية وميدانية , مجلة التجارة والتمويل , كلية التجارة , جامعة طنطا , العدد 2 , ص 133-188.
18. خطاب, محمد شحاته (2010). " التكامل بين أدوات إدارة الكلفة وحوكمة الشركات ، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية" ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية ،ص9.
19. ربحاوي , مها ،(2008) " الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , مجلد , 24 العدد الاول , دمشق , سوريا.
20. سرور، منال جبار وعلي، ميعاد حميد، (2017). "دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة"، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد 51 ، ص 35 - 60 .
21. السويطي،سميح ؛غنيمة، عبد الله (2014). "حلقاات ضبط الجودة" ، <https://www.slideshare.net/s0599721030/ss-39837410>
22. شاهين، محمود احمد،(2010). " دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس الكلفة على أساس النشاط" , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، الإسكندرية : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الرابع.
23. شحاذة، نور فاضل ؛كاظم، عز الدين حسين؛ خضير ,زينة حمزة (2019) "استعمال تقنية التحسين المستمر **Kaizen** في إدارة تكاليف الشركات الصناعية العراقية" , بحث ميداني في شركة نسيج الحلة" , مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، المجلد 11، العدد 4 (31 ديسمبر/كانون الأول).
24. شكر , ايناس جمعة فهمي (2021). "استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية, مجلة البحوث المالية والتجارية - المجلد (22)-العدد الثاني - إبريل.
25. عبد الحكيم، هشام طلعت ؛دلول، عماد عبد الحسين،(2009). "حوكمة الشركات ودورها في التقييم العادل للاسهم العادية: دراسة تطبيقية في سوق العراق لأوراق المالية" ،مجلة الادارة والاقتصاد ،العدد77 ،الجامعة المستنصرية.
26. عبداللطيف، ناصر ؛خلف، مصطفى حسن (2018 ،) . "أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة الكلفة في تدعيم القدرة التنافسية "دراسة حالة على قطاع الخدمات

اللوجستية الملاحية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٠٧، العدد ١٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة. 16، ص 22.

27. عقل، يونس حسن (٢٠١٣) " استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في إدارة الكلفة"، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد (٢٧)، العدد (٣)، ص ٢٨٤-٢٦٣.

28. علي، أشرف حسن، (2010)، "الإدارة الاستراتيجية للكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية"، دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

29. قحطان، منير علي مدهش (٢٠١٨). "قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية" - دراسة تطبيقية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، مجلد (٢٤)، العدد (٢)، ص ٦١-٨٥.

30. كيوان، راندا مرسي (٢٠١٣) " استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة"، حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (٢) ص ١١٠٧-١١٥٢.

31. منير، محمد محمود، (٢٠١٨) "استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص أفضل للتكاليف الإضافية تحقيقاً لريادة التكلفة في المنشآت الصناعية"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد (٦٤)، ص ١٥٩-٢٠٢.

32. دهيرب، محمد سمير (2022) "اهمية تقنيتي التحسين المستمر كايزن والتكلفة المستهدفة لقياس وتعزيز دعم أسعار المنتج الوطني (الاسمنت المقاوم للاملاح)، بحث ميداني في شركة اسمنت المثني، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلد (11) عدد (41).

33. داغر، منذر جبار (2011)، "المعايير المحاسبية و دورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق". مجلة الاقتصادي الخليجي، مج. 28، ع. 21، ص ص. 116-159.

رابعاً: الاطاريح والرسائل الجامعية

1. احمد، بابكر عباس، (2014) " نظم المعلومات التكاليفية ودورها في إدارة التكلفة: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

2. أحمد، حابي، (2011). "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وامكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة

- حالة في الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية" رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير , جامعة الجزائر .
3. الجزراوي , رعد يوسف كبرو, (2000), "إعادة هندسة العمليات كمدخل للتحسين المستمر : تصميم نظام مقترح للمستشفيات", رسالة ماجستير غير منشورة , كلية الإدارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية .
4. 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 والتكنولوجيا -كلية الدراسات التجارية.
5. الحميري, ميادة مهدي صالح, (2012) " أسلوب تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تقييم مشروعات قطاع المقاولات", دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري" رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
6. الدنف, محمد عمر محمد, (2013). "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد ادارة الموارد" - دراسة تطبيقية, رسالة ماجستير في المحاسبة, كلية التجارة , جامعة طنطا, مصر .
7. الربيعي, ميعاد حميد علي, (2016). "محاسبة استهلك الموارد في ظل تدفق القيمة وانعكاسها على الاستغلال الأمثل للطاقة- دراسة تطبيقية في شركة صناعة الأصباغ في بغداد", اطروحة دكتوراه في المحاسبة, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
8. الزبيدي, صادق ظاهر (2021). "تأثير ثقافة الاستدامة على تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية لتقليل الفاقد وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة", اطروحة دكتوراه في الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد.
9. السمانى , محمد مكي صالح, (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 والتكنولوجيا .
10. السيد, علي مجاهد احمد؛ الطنطاوي ,هبة السيد (2019), "دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال (مع دراسة ميدانية)", مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد الثامن ديسمبر .
11. العكيلي, جميل جابر. (2010) "أثر التحسين المستمر لوظائف إدارة الموارد البشرية في أداء المستشفيات", دراسة استطلاعية في مستشفى الصدر العام, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الإدارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, العراق

12. الغزي, سعود سعد جاسم, (2022) " التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد و نظرية القيود لتدعيم تطبيق حوكمة الشركات " , دراسة تطبيقية في شركة اور العامة, اطروحة دكتوراه في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد.
13. المحنة, قصي عبد الائمة, (2020), " تكامل تقنيتي الكلفة المستهدفة وكلفة دورة حياة المنتج الموجهة بالوقت واثره في ادارة الكلفة " , رسالة ماجستير في جامعة كربلاء/ كلية الادارة والاقتصاد.
14. الوائلي, علي عباس حسين(2005). "دور تحديد التكاليف على اساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية" دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات امعمل بابل, رسالة ماجستير غير منشورة في الجامعة المستنصرية ,كلية الإدارة والاقتصاد ،بغداد.
15. القصاب, باسم عبد الحسن, (2019) " 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 في جامعة كربلاء/ كلية الادارة والاقتصاد.
16. حبوش, محمد جميل (2007). "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات" , دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين , المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة. الجامعة الإسلامية - غزة.
17. ذياب , خضير سلمان (2012) " تقنية التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية - بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة البطاريات " اطروحة دكتوراه / جامعة لغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
18. شاهين ، محمود محمد, (2018). " تكامل محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير - كلية تجارة - جامعة كفر الشيخ، ص 612.
19. عبد العزيز, ماجدة عبد الحميد, (2011) "البعد الاستراتيجي لنظرية القيود واثره في ترشيد القرارات" رسالة دكتوراه مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية, جامعة بغداد.
20. عمر, أبو عبيدة سر الختم, (2015) "فاعلية إدارة التكلفة في صياغة استراتيجيات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم" رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
21. فداوي , أمينة, (2014). " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، دراسة عينه من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار - عنابة، الجزائر.

22. كاظم, حاتم كريم (2019). "تكامل تقنيتي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لزيادة إنتاجية الوحدة الاقتصادية في العراق", اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدارة والاقتصادية، جامعة بغداد.

23. الغبان , فائزة ابراهيم محمود, الغبان ثائر صبري محمود (2022) "تقنية محاسبة استهلاك الموارد ما بين نظم التكاليف التقليدية وتقنيات ادارة التكلفة المعاصرة في قياس تكلفة المنتجات - رؤية تصويرية", مجلة دراسات محاسبية و مالية,مجلد 17, عدد 60.

المصادر الاجنبية

First: Books

1. Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S &Matsumura, Ella Mae & Young, S. Mark,(2007) "**Management Accounting**", 5th ed. Prentice Hall.
2. Atkinson, Anthony A. ; Kaplan, Robert ; Matsumura, Ella M. & Young, S. Mark (2012), "**Management Accounting**", 6th ed., Prentice-Hall Inc., Pearson Education International, USA
3. Besterfield, Dale H, Carol, Galen, Mary, (2011),"**Total Quality Management, Prentice**", Hall, new Jercy.
4. Blocher , Edward J., Stout , David E., & Cokins , Gary.,(2010), "**Cost Management – A Strategic Emphasis**", Fifth Edition , McGraw-Hill , Boston.
5. Blocher ,Edward J. , Stout ,David E., Juras, Paul E. and Smith Steven . (2019): "**Cost Accounting A Strategic Emphasis**", 8th Edetion ,McGrow –Hill , Education
6. Burns,John,Quinn,M,Warren,L.,(2013),"**ManagerialAccounting**",1st Edition, The McGraw-Hill , Higher Education .
7. Datar , Srikant M . & Rajan , Madhav V . (2018) " **Hornrgren’s cost Accounting A managerial Emphasis** " 16th EDITION ;PEARSON
8. Drury ,Colin,(2018) "**Management and Cost Accounting**", 10th edition ,CENGAGE
9. Drury, Colin (2006), "**Cost & Management Accounting**" 6th ed., Thomson Learning , London, UK.
- 10.Drury, Colin, "**Management and Cost Accounting**", South-Western, Printed By G. Canale & Italy Business, 2008.
11. Drury, Colin. (2012) , " **Management and Cost Accounting**" 8thE , Cengage Learning EMEA , United Kingdom
- 12.Garrison, Ray H. & Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2010) "**Managerial Accounting**", 13th ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA.

13. Guan ,Liming .,Hansen ,Don R. , and Mowen, Maryanne , M . (2009) ,**"Cost Management"** 6th Edition , South- Western Cengage learning .
- 14.Hill & Terry,(2000) **"Operation Management: Strategic Context and Managerial Analysis"**, 2nd ed., Macmillan, Press Ltd.
- 15.Hilton R.,Maher M.,Selto F.and Sainy B.,(2001),**"Cost Management: Strategies for Business Decisions"**. 1st ed., the McGraw-Hill Ryerson, New York, P.8.
- 16.Hilton, Ronald W. and Platt, David E., (2020)**"Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment"** 20th ed . Mc Graw –Hill, Education
- 17.Hilton, Ronald W.(2005),**"Managerial Accounting"** ,6th Ed., Irwin Mc Graw-Hill Co.Inc.
- 18.Hilton, Ronald W.,(2011), **"Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment"**, 9th edition, McGraw-Hill/Irwin.
19. Hilton, W. Ronald, Maher, W. Michael & H. Frank,(2000),**"cost Management for strategy Business "**,Irwin, McGraw Hill CO
- 20.Horngren, Charles T. & Srikant, Datar, M., Madhav, Rajan,V., (2015),**"Cost Accounting: A Managerial Emphasi"**, Sixth Edition, USA, Pearson Education, In.
- 21.Kaplan, Robert S.& Atkinson, Antony A., **" Advanced Management Accounting"**, 3rd ED., prentice Hall, Inc., 1998
- 22.Kinney, Micheal R. ., Ceclly A. ., Raiborn, (2011) **"Cost Accounting fundamental and evaluation"** ,8th university of Texas ,south western cengage learn.
- 23.Maguire , Wilian & Putterill , Martin , (2000) ,**"Continuous Improvement"** in "Guide to Cost Management" , Brinker , Barry , John Wiley and Sons Inc
- 24.Mclancy, Eddie & Atrill, Peter,(2007) **" Management Accounting for decision makers"** ,5th Ed.,prentice Hall Co
- 25.McNair,C.,(2000)**" Defining and Shaping the Future of Cost Management"**, Journal of Cost Management,p.28 .
- 26.Mcwatters,Cher,S.&Morse,Dale,C.&Zimmerman,Jerold,(2001),**"Man agement Accounting-Analysis and Interpretation"**,2nd ed.,prenter world color.
- 27.Slack, Nigel & Chambers, Stewart & Johnson, Robert, **"Operation Management "**, 4th Ed, Scot print, Haddington, 2004.
- 28.Stenzel, Catherine & Stenzel, Joe (2003) **"From Cost to Performance-Management aBlueprint for Organizational Development"** ,John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, USA.
- 29.Stevenson, William J.(2005) **"Operations Management"**, McGraw–Hill, Irwin.

30.Zimmerman,Jerold L,(2011).”**Accounting for decision making and control** “,seventh edition,MC Graw – Hill Irwin,united states

Second: Periodicals & Internet

1. Abdullah, Hariem, Tursoy, Turgut(2022)" **The Effect of Corporate Governance on Financial Performance: Evidence From a Shareholder-Oriented System**", Iranian Journal of Management Studies (IJMS), 16(1): 79-95.
2. Ahmed, S., Moosa, M. (2011)."**Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute**", Pakistan Business Review, 1,.
3. Ahmed, Syed Ajaz & Moosa , Mehboob (2011) "**Application of Resource Consumption Accounting (RCA) in an Educational Institute**", Institute of Business Management, Karachi, Pakistan business review pp(755-775).
4. Subramanian,nava;Ratnatunga,jenek,(2003)."**Corporate Governance :some key challenges and opportunities for Accounting Researchers**" ,Vol.1,No2.
5. Aichouni, Mohamed & Al-Ghonamy, Abdulazziz ,(2010).Third Conference on "**Quality in University Education in the Islamic World** " On the theme: "The Application of Regional and International Indicators of Academic Quality and Accreditation in Universities in the Islamic World- Towards Excellence As a Means Not Merely On Outcome" , Naif Arab University For Security Science (20-22 December).
6. Akman, Gülşen,. Özcan, Burcu (2016) "**Developing effective manufacturing strategies for product mix decisions theory of constraints: A case study**" Journal of Naval Science and Engineering, 2016, Vol. 12, No.1, pp.1 -18.
7. Akman, Gulsen,. Senol, Leyla (2016) "**Analyzing Difficulties about Application of Bologna Process on Turkey viaGoldratt’s Thinking Processes: A Case Study**" , journal of European education, vol 6, no 2.
8. Aksoylu, Semra & Aykan, Ebru (2013), "**Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses**", Journal of US - China Public Administration, Erciyes University, Kayseri, Turkey, Vol.(10), No.(10), pp:(1004-1017) .
9. Al- Rawi. Abdulkhaliq M & al- Hafiz. Hiba Abd ,(2018) "**The Role of Resource Consumption Accounting (RCA) in Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks** " ,International Journal of Economics and Finance; Vol. 10 ,No. 10 ,pp28- 39.
- 10.Al-Qady, Mostafa and El-Helbawy, Said, (2016),"**Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting**", Journal of Applied Management Accounting Research; Clayton North, Vol.14, No.1

11. Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. (2012) "**Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1)**" Accounting Horizons, 26(1).
12. Burney, Laurie, (2009) "**Cost Management: Accounting and Control**", Issues
13. in Accounting Education, Vol. 24, No. 1, pp. 389-408.
14. Barfield, J. (2001). "**Cost Accounting Traditions and Innovations**", Thomson learning co.(Ohio), pp.15-17.
15. Bessant, John, & Caffyn, Sarah, (2008), "**High involvement innovation through continuous improvement**", Centre for Research in Innovation Management, University of Brighton, UK, The TQM Magazine. No.13
16. Bhatt, Paresh J. (2014) "**Resource Consumption Accounting (RCA) an ABC of Overheads**", Midas Touch International Journal of Commerce Management & Technology, Vol. (2), No. (10).
17. Cadbury, A., (2000). "**The corporate governance agenda. J. Corp. Govern**". 8, (Practice-Based Papers).
18. Čečević, Bojana Novićević, Antić, Ljilja, (2017) "**Suitability of activity – based costing for lean business concept**" Economics and Organization Vol. 14, No 4, 2017, pp. 307 – 319.
19. Cengiz, E. (2012). "**Resource Consumption Accounting as an Advanced Costing Approach**". Journal of the World of Accounting Science, 14(1).
20. Çopuroğlu, Filiz & Korkmaz, İbrahim Halil (2018) "**Development of Resource Consumption Accounting and Application in an Enterprise**", International Journal of Lean Thinking Volume 9 Issue 2, pp 12- 28.
21. Elgool, Z., Ibrahim, Lubis, Asmuliadi & binti Mansor, Fadillah (2020), "**The method of continuous improvement as an effective strategic tool to increase this advantage**", Journal of Islamic Management and Finance online, VOL 1 NO 1.
22. El-hwatiy, Abeer M.; (2013). "**Strategic Cost Management To Maximize The Value of The Organization and Its Competitive Advantage**", Research For Master Degree In Accounting and Finance, Islamic University - Gaza.
23. ElKelety, Ibrahim, and Abd El Mageed, Ali, (2006), "**Towards a Conceptual Framework for Strategic Cost Management – The Concept, objectives, and instruments**", Technischen University Chemnitz, Doctor rerum Politicarum, p.73.
24. Ellis, Steven, (2011) "**A theory of constraints service system improvement method: case of the airline turnaround problem**" Florida International University.
25. Elshahat, Mohamed Fathy (2016), "**Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the**

Egyptian Automotive Industry" College of Commerce , Benha University, Egypt.

26.Elshahat,MohamedFathy(2016),"**ResourceConsumption Accounting (RCA): The Challenges & Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry"** College of Commerce , Benha University, Egypt.

27.Fabela, carios Edson salgnero,. Becerill, david (2010) "**information system implementation an approach using the theory of constraints"** master theises in business information.

28.Inanlou, Ishaq & Hassanzadeh, Mohammad & Khodabakhshi, Nasrin (2014) "**Evaluating The Cost of Resources Consumed in The Main Activity of Iran Khodro"** , Singaporean Journal of Business Economics & Management Studies, Vol. (2), No. (12), p (199-204).

29.Kagarkatte , umesh,. Oley, nancy (2010) "**theory of constraints : creative problem solving"** Taylor & Francis group , aprodictivtly press book.

30.Karaca ,Nevran & Kucuk , Huseyin (2017) " **Determination of Product Costs Based on Resource Consumption Accounting – A Comparative Application"** , Journal of Business Research Turk , p (353-375).

31.Kang, W.Kim , Byung, C Cha ,(2020),"**A Case Study on The Development of Quality Cost Management System and Continuous Improvement in The Forging Industry"**, Journal of the Korea Academia-Industrial, Vol. 21, No. 9.

32.Kaplan, R, S., Anderson, S, R, (2003), " **Drive Growth With Customer Profitability Management "** , p 1–17.

33.Karabayir, M. E., and Ömer K. (2019). "**Resource Consumption Accounting: Case Study In A Private Educational Institution"**, Kafkas University. Faculty of Economics and Administrative Sciences. Journal, 10(19),104–130.

34.Khan, Hamid U,. Ali, Sikandar ,. & Hongqi, Li,.(2018), "**Impact of Continuous Improvement on Organization Performance Insight from Pakistan: An Empirical Study"**, *International Journal of Innovation, Management and Technology*, Vol. 9, No. 1,

35.King IV,(2016), "**The King IV Report on Corporate Governance for South Africa 2016, Institute of Directors Southern Africa"** is owned by the Institute of Directors in Southern Africa NPC with all rights reserved and is available at <http://www.iodsa.co.za/?page=AboutKingIV>"

36.Kolinski, Adam,. Trojanowska, Justyna,. Edward, Pajak, (2010) "**Theory of constraints as supporting element of logistics controlling"**.

37.Lawrence P. Grasso (2005) ,"**Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management"** ,Management Accounting Quarterly,Fall ,Vol.7 ,No.1 ,PP: 12- 26.

38. Marton, Michal, Paulova, Iveta, (2010) "Applying the theory of constraints in the course of process improvement", Faculty of University of Technology in Bratislava.
39. Melamed, Dan., Bryan Skokan, Mathew Zenkovich and Dan Kocher (2008) "**Estimating Uncertainty for a Life-Cycle Cost**, Management Program", Cost Engineering, Vol. 50, No. 11, pp30-34
40. Masters, Brad (2013) "**A Management Dashboard Model for Supply Chain Cost Estimation**", Degree of Doctorate in Accounting, University of Texas at Arlington, USA
41. Mattu. (2016), "**PDCA cycle**", SSRG International Journal of Mechanical Engineering (SSRG-IJME) – volume 3 Issue 5 .
42. Medina, Puchel, Blanco, Portales, Molina-Hidalgo FJ, Cumplido Laso G, García, Caparrós N, Moyano, Cañete E, Caballero Repullo JL, Muñoz-Blanco J, Rodríguez-Franco A, (2016), "**Extensive transcriptomic studies on the roles played by abscisic acid and auxins in the development and ripening of strawberry fruits**". Functional & Integrative Genomics 16.
43. Michael S. C. Tse, Maleen Z. Gong, (2009), "**Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models**" Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. (7) No. (2), PP. 41-54.
44. Monroy, C. ; Nasiri, A. & Pelaez, M. (2014), "**Activity Based Costing, Time Driven Activity Based Costing and Lean Accounting : Differences Among Three Accounting Systems Approach to Manufacturing**", Administration Empresa Estadística Escuela Técnica Superior Ingenieros Industriales, University of Politecnical Madrid, Spain, pp:(11-17) .
45. Monroy, Carlos Rodríguez, Nasiri, Azadeh, Pelaez, Miguel Ángel, (2012) "**Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences among three accounting systems' approach to manufacturing**" 6th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management. XVI Congreso de Ingeniería de Organización. Vigo, July 18-20, 2012 .
46. Nemeč, J., Mericková, B., & Ochrana, F., (2008). "**Introducing benchmarking in the Czech Republic and Slovakia: Processes, problems and lessons**" , Public Management Review, Vol 10, NO 5, p 673-684.
47. OECD (2017), "**Enhancing the Contributions of SMES in a Global and Digitalised Economy**" <https://www.oecd.org/mcm/documents/C-MIN-2017-8-EN.pdf>
48. OECD (2021), "**OECD Corporate Governance Factbook 2021**", <https://www.oecd.org/corporate/corporategovernance->

49.OECD (2005) **"Principles and Annotations on Corporate Governance** .

<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf>

50.Ohno,Izumi,Ohno,Kenichi&Uesu ,Sayoko ,www.grips.ac.jp/forum/af-growth/support_ethiopia/document/ Jun09PMhosono_Ch.1.p.:6.

51.Okutmus, Ercument., (2015), **" Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory"** International Journal of Academic Research In Accounting Finance And Management Sciences, Vol. (5), No. (1), PP. 46–57.

52. Ozyapici, Hasan,. Tanis, Veyis Naci,.(2017) **" Comparison of Cost Determination of both Resources Consumption Accounting and Time Driven Activity Based Costing Systems in a Healthcare Setting."** International Journal of Health Care Quality Assurance ,Vol. (29), Issue (6) , pp (646-663) .

53.Pandey, Rohit T. ; Sharma, Nishant K. & Tomar, Arvind Singh (2016), **"Performance Evaluation of Flexible Manufacturing System (FMS) in Manufacturing Industries"**, International Journal of Interdisciplinary Researches (IJIR), Vol.(2), Issue (3), pp:(176-180) .

54.prémont; Antoine. (2016). **"Étude des liens entre les caractéristiques du conseil d'administration et la performance de l'entreprise"** Application aux contextes belges et français. Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme de: Master en Sciences de Gestion à finalité spécialisée en Audit et Analyse financière ;Ecole de gestion de l'université de liège ; Belgique.

55.Rahimi , Mahmoud & Sheybani, Zahra & Sheybani, Ehsan & Abed, Fazeh (2014) **"Resource Consumption Accounting : A New Approach to Management Accounting"** Academy of Business Scientific Research "Vol. (3), Issue (4), p(532-539).

56.Rashmi,S(2021),**"Continuous Improvement in Just-in-Time Manufacturing (JIT), A Systematic Review of the Literature, Available her"** ,International Journal of Engineering Applied Sciences and Technology, Vol. 6, Issue 2.

57.Sambhe, Dr. Rajeshkumar U" **Six Sigma practice for quality improvement case study of Indian auto ancillary unit** "Journal of Mechanical and Civil Engineering ,vol 4, , Issue 4 ,Nov-Dec.2012

58.Setianingtyas ,Honggowati1, Rahmawati ,Rahmawati1 , Y.Anni Aryani1 , & Agung Nur Probohudono(2017), **" Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure"**, Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, , 1(1).

59. Sharafoddin, Samaneh, (2016) " **The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran** " Procedia Economics and Finance, Vol 36.
60. Simsits, zeyneptug,. Gung, noyansebla, (2014) "**Theory of constraints : Aliterature review**", procedia social and behavioral sciences , pp 930-936.
61. Smith, Peter Vincent, (2008)" **The International Cost Engineering Council and the Global Demand for Cost Engineers**", Cost Engineering, Vol. 50, No. 7, pp. 26-32.
62. Sundaram, Venkataramani, (2008)" **Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control**", Cost Engineering, Vol. 50, No. 2, pp. 24-28.
- Fearnley, Stella, Beattie, Vivien A., and Brandt, Richard,(2005), "**Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**", Journal of International Accounting Research
63. Skaggs , Todd , (2003) , "**Essential in the Lean Manufacturing Structure is the – 5S – Philosophy**" , The 5S Philosophy to Improve the Work Place
64. Terungwa, Azende,. (2012) "**Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria**" Journal of Contemporary Management, Submitted on 14/May/2012.
65. Ward, Yvonne and Graves, Andrew (2004).” A new method of cost management and accounting for Lean Enterprises”, University of Bath School of Management Working Paper Series ,p4.
66. White, Larry(2009)"**Resource Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting**" Journal of Corporate Accounting & Finance, p (63-77)
67. Yang, L. and Z., Li, (2011). "**The Impacts of Product Design Changes on Supply Chain Risk: A Case Study**". International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. 41(2): 162-186.
68. Zairi, Mohamed & Al-Mashari, (2005). "**The Role Benchmarking In Best Practice Management And Knowledge Sharing**", Journal of Computer Information systems,
69. Zehetner, Karl; Eschenbach, Sebastian., (2017), "**Closing The Gap Between U.S. And German Managerial Accounting**" Humanities And Social Sciences Review, Vol. (7), PP. 461-474.
70. Honghui, L (2017) "**The effect of Corporate Governance on performance of firms listed in NAIROBI Securities Exchange**", University of Nairobi, <http://hdl.handle.net/11295/103214>

Third: Thesis's and Dissertations:-

1. Putteman, M., (2009), **“The impact of interactive use of time-driven activity based costing information on organizational capabilities”**, Master Thesis universiteit gent, Belgium.
2. El-Hwaity, Abeer Mohammed (2013), **"Strategic Cost Management to Maxi-mize the Value of the Organization and its Competitive Advantage"**, Master Thesis in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza .

Forth: Web sites and others:

1. Riccabani,Angelo;Others,exploring the linkages between corporate governance and management control,the case Italian banking group,2004,<http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/eme/hoved/gehrke%20n%20ricearb>.

Abstract

The research aims to explain each of the two techniques of accounting for resource consumption and continuous improvement as contemporary costing techniques aimed at overcoming the problems faced by traditional accounting systems, as well as shedding light on the cognitive side of these two techniques and their role in strengthening corporate governance and drawing the attention of the economic unit of the research sample to the importance and necessity of applying these two techniques and the consequent role of this application in achieving control over the resources of this unit in a way that helps to manage the cost of its products, as well as a statement of the role that corporate governance exercises in its various procedures in managing the cost of the product by reducing it And maintaining its quality, and as a result, supporting the competitive advantage of the economic unit, the research sample. And that is through the application in the Qadifa Babylon factory, which is one of the factories of the General Company for Textile Industries, and for the purpose of applying the steps of the techniques of accounting for resource consumption and continuous improvement according to a working methodology, the researcher used the necessary research tools, including the application of sequential steps for each of accounting for resource consumption and continuous improvement, depending on the data and information obtained through personal meetings with the company's employees, coexistence and field visits to the factory, the research sample, and from the reality of the company's records. The researcher has come to a number of conclusions, perhaps the most important of which confirms that the high cost of the qudifa product in the qudifa factory in Babylon, the research sample, was due to the presence of idle energy represented by untapped resources that bear the costs of the product with the absence of features for applying the techniques of accounting for resource consumption and continuous improvement, which by applying them can achieve the goal of cost management through efficient utilization of resources in a way that helps in strengthening corporate governance.

Republic Of Iraq

Ministry of Higher Education & Scientific Research

University of Karbala

College of Management & Economics

Accounting Department



Cost management by applying resource consumption accounting and continuous improvement techniques to enhance corporate governance

A Thesis Submitted to the Board of the College of Management & Economics – Karbala University , as Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of PhD Philosophy in Accounting

By :

Saja Najeh Kareem

Supervised by :

Prof. Dr. Salah Mahdi Jawad Al-Kawaz

2023 A.D

1444 A.H