



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

تقنية التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف على وفق اسلوب الادارة على  
اساس الانشطة (ABM) ( بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة )

تقنية التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف على وفق اسلوب الادارة على اساس  
الانشطة (ABM)

( بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة )

**Continuous improvement of technology and its role In reducing the costs in  
accordance with the management style On the basis of the activities (ABM)  
(Applied Research in the General Company for Textile Industries / hula)**

أ.م.د. خولة حسين حمدان

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

زينة حمزة خضير

الباحثة

### المستخلص

ان الادارة على اساس الانشطة تهدف الى تقويم أداء الأنشطة من حيث الكلفة والوقت والجودة من خلال تحديد الانشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة وبالتالي تمكن الادارة من اتخاذ القرارات الخاصة بالتحسين المستمر في الانتاج، من خلال تخفيض التكاليف و تخفيض الوقت وتحسين الجودة وتقليل حالات التلف والهدر، لذ استند البحث على فرضية مفادها ( ان التحسين المستمر باعتماد اسلوب الادارة على اساس الانشطة يساعد الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة في تخفيض التكاليف ) ولانبات الفرضية فقد سعى البحث لتحقيق هدفه في تحديد الانشطة التي لاتضيف قيمة لمعمل منتج القديفة والكوبلان فيالشركة العامة للصناعات النسيجية و ثم مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات في التحسين المستمر للمنتج .

### Abstract

The administration on the basis of the activities designed to evaluate the performance of activities in terms of cost, time and quality by identifying activities that add value and those that are no add value and enables the administration of making up their own continuous improvement in production, through lower costs and reduce the time and improve the quality and reduce the incidence of spoilage and waste, y based search Ally premise that (the continuous improvement of the adoption of management style on the basis of the activities helps management in decision-making wise to reduce costs) to prove the hypothesis has sought research to achieve its goal of Alkadivh and Alkoppelan

Industries and then help the administration in making decisions in the continuous improvement of the product Identifying activities no add value for product

### المقدمة

شهدت الفترة الاخيرة تغيرات عديدة ومتسارعة ومستمرة في اغلب المستويات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمعلوماتية والتكنولوجية، والتي انعكست بأثارها على تحديات متنامية واجهت المنظمات عموماً، وفق ماتقدم يتوجب على المدراء السعي لتطوير عمليات المنظمة من خلال التحسين الدائم لها، ان للتحسين المستمر دور كبير في تطوير عمليات المنظمة من خلال ادخال التحسين عليها بصورة متواصلة

دون التوقف عند مرحلة معينة لمواكبة التطورات التي يشهدها العالم بفعل تقدم وسائل الاتصال ونظم المعلومات وتوسع عمل الوحدة الاقتصادية. ان التحسين المستمر هو احد الاساليب الحديثة التي حققت نجاحا في المنشآت الصناعية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الانتاج يتطلب التحسين المستمر توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيقه ويحتاج الى دعم الادارة العليا من تتمكن الادارة العليا من تحقيق اهدافها ، كما يتضح دور المحاسب الاداري من خلال توفير المعلومات المحاسبية اللازمة والملائمة التي تمثل القاعدة الاساسية لتبني ذلك الاسلوب .

### المبحث الاول

#### منهجية البحث :

##### ١-١-١ مشكلة البحث :

تعاني معظم الشركات الصناعية العراقية من ارتفاع في التكاليف وعدم استيعابها واهمالها للتطورات الجديدة.

##### ١-١-٢ فرضية البحث :

ان استعمال تقنية التحسين المستمر على وفق الادارة على اساس الانشطة تساعد الادارة في اتخاذ القرارات تحسين المنتج من حيث الكلفة والجودة .

##### ١-١-٣ هدف البحث :

يهدف البحث إلى (التحسين المستمر على وفق الادارة على اساس الانشطة ) بهدف خفض التكاليف دون المساس بجودة المنتج من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ومن ثم التخلص منها او تحسينها .

##### ١-١-٤ اهمية البحث :

تاتي اهمية البحث من اهمية اسلوب الادارة على اساس الانشطة في مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين المستمر للمنتج .

##### ١-١-٥ الحدود الزمانية والمكانية

تم اتخاذ من الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة عينة للبحث والاستناد الى البيانات المالية لسنة ٢٠١٢.

##### ١-١-٦ منهج البحث

سيتم اعتماد المنهج الإستقرائي في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث ومن ثم تجميع البيانات المطلوبة وإختبارها من خلال اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي

## المبحث الثاني التحسين المستمر والادارة على اساس الانشطة

### اولاً- مفهوم واهمية التحسين المستمر

يعد التحسين المستمر ضروري للنجاح في السوق العالمي للوحدات الاقتصادية التي تريد المحافظة على موقعها في الاسواق على ان تقدم منتجات او خدمات ذات جودة عالية وبسعر منخفض من خلال تبني تكنولوجيا عالية ومعاصره وأداء للعمليات عالي المستوى  
مفهوم التحسين المستمر .

لم تتفق الادبيات المتعلقة بالمحاسبة الادارية وإدارة الانتاج على مفهوم محدد للتحسين المستمر على الرغم من اهتمام تلك الادبيات بهذا المفهوم  
يعني التحسين المستمر التحسين الاضافي وغير الاعتيادي كجزء من العمليات التشغيلية اليومية ولجميع اقسام الوحدة الاقتصادية وهو جوهر ادارة الجودة الشاملة فالمشاكل ينبغي ازالتها من مصدرها والبحث عن الفرص التي تنفذ بشكل سليم.

ووصف Hansen التحسين المستمر بأنه : ( خضير سلمان ذياب ، ٢٠١٢ : ٥٢ )

- ١ . طريقة للتفكير بالزبون والتدريب .
- ٢ . مجموعه من الوسائل والتقنيات مثل حلقات الجودة وخرائط المراقبة..... الخ .
- ٣ . مجموعه من الافكار للعاملين في النشاط .
- ٤ . طريقة في انجاز اعمال فريق العمل والاشترك الكامل بالعمل وتمكين العاملين من بذل قصارى جهدهم في العمل.

ويرى (Hilton) بأنه الجهود المستمرة لتقليل التلف والضياع وتخفيض وقت الاستجابة وتبسيط تصميم كل من المنتج والعمليات وتحسين جودة خدمة الزبون عن طريق تطوير نظم ادارة التكلفة ( Hilton,2008: 23). وقد عرفه (Drury) بأنه الية تخفيض وإدارة التكاليف عن طريق اجراء تحسينات صغيرة تدريجية بدلا من التحسينات الكبيرة. كما عرفه (Blocher) وآخرون انه تقنية اداريه يلتزم بموجبها المديرون و العاملون ببرنامج التحسين المستمر في الجودة من خلال : ( خضير سلمان ذياب ، ٢٠١٢ : ٥٣ )

- ١ . زيادة القيمة المقدمه للزبون من خلال منتجات وخدمات جديدة ومطورة .
  - ٢ . تقليل الاخطاء والإنتاج المعيب والتالف .
  - ٣ . تحسين الاستجابة وتقليص الوقت .
  - ٤ . تحسين الانتاجية والفاعلية في استعمال جميع الموارد .
- مما سبق يتضح لنا ان التحسين المستمر هي السعي الدؤوب نحو تطوير وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة .

## ثانيا/أهداف ومبادئ التحسين المستمر

### ١- أهداف التحسين المستمر

إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول إلى أعلى مستوى من الكفاءة في الإنتاج من خلال استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية للشركة، وعلى الرغم من صعوبة تحقيق هذا الهدف لذا يتوجب على الشركات القيام بالآتي:- ( العكيلي ، ٢٠١٤ : ٥٥ )

- ١- استعمال المقارنة المرجعية Benchmarking التي تستطيع من خلالها الشركات أن تبحث عن أفضل التطبيقات في الصناعة والتي تقود إلى الأداء الأفضل فهي جوهر التحسين المستمر.
  - ٢- الرقابة والتحكم في العمليات عن طريق استعمال بعض المقاييس مثل تخفيض التالف، وتخفيض وقت الدورة Cycle time فضلاً عن استعمال خرائط السيطرة.
  - ٣- تحسين العمليات وجعلها كفاء وفاعلة وقابلة للتعديل والبحث عن مصادر المشكلات التي تعوقها.
  - ٤- الفحص المستمر للأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة بهدف تقليلها أو التخلص منها.
  - ٥- توقع احتياجات الزبون لأجراء التحسينات التدريجية لتحقيق رضاه.
- ومن خلال القيام بالنقاط في أعلاه يمكن تحقيق أهداف التحسين المستمر في المجالات الآتية:-
- ١- التفوق في التصنيع: ويمكن تحقيق ذلك من خلال تخفيض مستويات المخزون، وارتفاع مستوى الجودة وتخفيض أوقات التسليم أو سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.
  - ٢- التفوق في التصميم: ويمكن تحقيق ذلك من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تدفق الإنتاج بدقة وبأقل توقفات ممكنة ومن دون إسراف في استعمال الموارد.
  - ٣- التفوق في التسويق: ويمكن تحقيق ذلك من خلال الفهم الجيد لاحتياجات الزبائن وتلبية تلك الاحتياجات بفاعلية في الوقت المناسب.
- أن التحسين المستمر يهدف إلى تحقيق التقدم في أنشطة سلسلة القيمة كافة فالتقدم في التصنيع يشمل نشاطي الإنتاج والتوزيع، والتقدم في التصميم يشمل نشاطي البحث والتطوير والتصميم أما التقدم في التسويق فيشمل أنشطة التسويق والتوزيع وخدمة الزبائن.

### ٢- مبادئ التحسين المستمر

- يقوم التحسين المستمر على مجموعة من مبادئ تعد الحجر الأساس التي يقوم عليها الكايزن وهي : ( العكيلي ، ٢٠١٤ : ٥٦ )
- ١- ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما المنشأة قائمة وهو من متطلبات وجودها .
  - ٢- التحسين عملية شاملة .
  - ٣- تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في المنشأة .
  - ٤- لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين .
  - ٥- العمل الجماعي والمشاركة لان التحسين مسؤولية الجميع .

٦- استغلال الوقت لكي نسبق المنافسين وتكون الأولوية لنا .

٧- إنها تقوم على أساس تحسينات ذات خطى صغيرة تدريجية على المعدات الحالية أو الأنظمة من قبل الأفراد الذين يعملون فعلاً في ذلك المجال .

٨- انه مبني على الوسائل الحالية والتكنولوجية المتوفرة .

#### رابعا / خطوات التحسين المستمر :

ولأجل تحقيق أهداف التحسين المستمر لابد من أتباع خطوات يمكن توضيحها من خلال عجلة دائرية مستمرة تدعى عجلة Deming أو تعرف بأنموذج (PDCA) (خط - أفعال - تحقق - نفذ) وفيما يأتي توضيح لهذه الخطوات: (Krajewski, et. al, 2010: 201)

١- **خطط Plan** :- تعدُّ الخطوة الأولى من دورة Deming ويتم فيها دراسة مخططات العمل

وتشخيص المشكلات التي تواجه العمليات التشغيلية، ومن ثم وضع الخطط المناسبة لحلها وتحديد رغبات الأفراد وكيفية قياسها، وعادةً تشكل فرق عمل لانجاز هذه الواجبات.

٢- **أفعل Do** :- يقوم فريق العمل بحل المشكلات الخاصة بتنفيذ خطوة التحسين المستمر ومراقبة

تقديمها، إذ تجمع البيانات وبشكل مستمر لقياس التحسينات في العمليات الخاضعة للمعالجة، ولابد من الإشارة إلى ضرورة وأهمية توثيق أي تغييرات ممكن أن تطرأ عليها.

٣- **تحقق Check** :- وتتضمن المراقبة والقياس للعمليات والمنتج مقابل السياسات والأهداف

ومتطلبات المنتج وتوثيق النتائج على شكل تقرير .

٤- **نفذ Act** :- إذا كانت النتائج ناجحة يتم توثيق الطريقة الجديدة وتوصيلها للأفراد المتعلقين

بالعملية جميعها، ثم تطبيق التدريب للطريقة الجديدة، أما إذا كانت النتائج غير ناجحة فيتم

الرجوع إلى فحص الخطة وتكرار العملية من جديد .

#### -- الادارة على اساس الانشطة :

يعد اسلوب الادارة على اساس الانشطة أحد الأساليب التي تهدف إلى يوفر زيادة الرضا لدى المستهلك

وتخفيض التكلفة وزيادة الربحية كونه يركز على إدارة المنشأة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها، وهناك

آراء عديدة تناولت هذا الأسلوب وفيما يأتي توضيح لذلك فقد أشار كل من Atkinson and Kaplan إلى

أن الإدارة حالما تتعرف على تكلفة المنتجات عند تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة فإنها تقوم

بمجموعة من الأفعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات وهي مجموعة القرارات الإدارية المتخذة من

قبل الإدارة التي تعتمد على المعلومات حول الأنشطة، وهو ما يعرف بالإدارة على أساس الأنشطة، ومن هذه

القرارات إعادة تسعير المنتجات، استبدال المنتجات، إعادة تصميم المنتجات، إستراتيجية تحسين العمليات

والمراحل، استثمار التكنولوجيا، فصل المنتجات ( Kaplan and Atkinson , 1998,151 )

وهناك تعاريف عديدة لهذا الاسلوب منها ( اسماعيل حجازي و سعاد معاليم ، ٢٠١٢، ١٠٧ )

- وهو عملية فهم هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الانشطة وذلك بوضع المشروع على طريق

التحسين المستمر ورفع الانتاجية .

- وهي ادارة رقابة اداء المشروع بأستخدام معلومات النشاط كوسائل اساسية لدعم القرار .
- اسلوب يركز على ادارة الانشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المتوقع من زيادة هذه القيمة ، كما ان الادارة تنظر الى التكلفة على اساس الانشطة بأنها مصدرها الاساس للمعلومات .

ان استخدام اسلوب ABM في اتخاذ القرارات يتطلب تطبيق مجموعة من الخطوات يمكن تحديدها بالآتي :  
(Kaplan and Atkinson, 1998,230)

- ١- إعداد مخطط العمليات لتحديد الأنشطة التي تتكون منها المنشأة.
- ٢- تحديد تكاليف كل نشاط.
- ٣- تحديد فرص التحسين (إعادة الهندسة ) للتخلص من الحاجة للأنشطة غيرالمضيفة للقيمة .
- ٤- وضع أولويات التحسين ( حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين كفاءة الأداء للأنشطة المضيفة للقيمة ذات التكاليف المرتفعة ) .
- ٥- توفير المبررات المالية ( الخطة المالية ) لجهود إعادة الهندسة.
- ٦- تحديد ما هي الاحتياجات لتخفيض تكاليف الأنشطة.
- ٧- عمل التغييرات المطلوبة.
- ٨- متابعة المنافع المتحققة ومقارنتها بالتكاليف.

وقد اتفق مع هذا الرأي كلاً من هورنجرن وفوستر وداتار عندما أشاروا إلى ان اسلوب ABM هو استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الانشطة التي لا تضيف قيمة ، كما انه وصف للقرارات الادارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الانشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية ومن هذه القرارات تخفيض التكاليف وتحسين العمليات واعادة تصميم المنتجات او العمليات ( horngren , 2012 , 156)

ولابد من الاشارة الى ان المعلومات حول الانشطة قد استنتجت من خلال استخدام اسلوب المحاسبة على اساس الانشطة و التعاريف عديده منها :

تعريف ( horngren ) : هو طريقة او مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الانشطة كأغراض تكلفة رئيسية ، كما انه يستخدم التكلفة هذه الانشطة كأساس لتعيين تكاليف اغراض اخرى . ( اسماعيل حجازي، سعاد معاليم، ٢٠١٢:١٠٥) .

تعريف ( Davidson ) : هو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الاولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجتمعات التكلفة (cost pool) والتي تمثل الانشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الانشطة اللازمة لإنائها . ( نجوى عبد الصمد ، ٢٠٠٢ ، ٢٩-٣٠)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن ان نلخص القول بأن : نظام ABC هو طريقة تقود الى تحسين الانظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الانشطة كأغراض اساسية للتكلفة اذ يتم تخصيص

التكاليف الصناعية غير المباشرة او ما يسمى بتكلفة الموارد على الانشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الانشطة .

سادسا - العلاقة بين التحسين المستمر والادارة على اساس الانشطة :

ان الهدف المرجو من الادارة على اساس الانشطة هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للاداء المالي او العملي للمؤسسات ، وان اسلوب الادارة على اساس الانشطة كأحد الابتكارات الادارية يعد العمود الفقري لعملية تحسين الاداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي توفرها للمدراء .

ومن وجهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الانشطة فأن نظام الادارة على اساس الانشطة يسمح : ( [www. Edhec.com](http://www.Edhec.com) )

- تخفيض اللادقة في توجيه التكاليف وتحسين الاداء وذلك عن طريق تحديد الانشطة التي ليس لها قيمة وازالتها .

- يعد اسلوب محاسبة التكاليف على اساس الانشطة على اساس الانشطة العمود الفقري لعملية تحسين الاداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمدراء .

- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول الى تنظيم فعال للمهارات

**المبحث الثالث الجانب العملي :**

**اولا// نبذة تعريفية عن الشركة :**

تعتبر المنشأة العامة للصناعات النسيجية شركة عامة لأغراض قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وهذا النظام الداخلي وتحل محلها في الحقوق والالتزامات، حيث تعتبر وحدة انتاجية اقتصادية مملوكة بالكامل من قبل الدولة وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مركزها الرئيسي في محافظة بابل .

تهدف الشركة الى الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الغزول والاقمشة الحريرية والقطنية والقديفة والجاكارد لبلوغ اعلى مستوى من النمو في العمل والانتاج واعتماد بدأ الحساب اللاقتصادي وكفاءة استثمار الاموال العامة وفعاليتها في تحقيق اهداف الدولة ورفع مستويات الاداء للاقتصاد الوطني بما يحقق اهداف خطط التنمية.

وتتضمن الشركة المعامل التالية : معمل نسيج الحلة - معمل القديفة والكوبلان - معمل الاكياس الابلستيكية - معمل الخياطة - معمل الالبسة الجاهزة في النجف الاشرف .  
وقد تم الاخذ من بيانات معمل القديفة والكوبلان لسنة ٢٠١٤ عينة للبحث .

ثانيا // تطبيق اسلوب محاسبة التكاليف على اساس الانشطة :

هنالك خمس خطوات رئيسية يمكن استخدامها عند تطبيق اسلوب الكلفة على أساس الأنشطة:-

١- تحديد الأنشطة : تعد المرحلة الأولى في اعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحديد موضوعي وواضح للأنشطة التي تنفذها مجاميع العمل داخل أقسام ووحدات الشركة وجمع المعلومات المتعلقة بها، إذ يتم تحديد وتعيين الأنشطة في الشركة من بداية طلب المواد أو الخدمة مروراً بالعملية الانتاجية وحتى الانتهاء بأنشطة التسليم للزبون وخدمات ما بعد البيع. لذلك تعد هذه المرحلة أو الخطوة الجزء الأكثر صعوبة وأهمية من بين الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراداً كفؤين لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج.

حيث كانت الانشطة الخاصة بالمعمل المنتج القديفة والكوبلان هي :

- نشاط الشراء
- نشاط الفحص
- نشاط المناولة للمخازن
- نشاط خزن الغزول ( المواد الاولية )
- نشاط المناولة للأقسام الانتاجية
- نشاط التحضيرات
- نشاط النسيج
- نشاط التكملة
- نشاط السيطرة النوعية
- نشاط التعبئة والتغليف
- نشاط خزن الجاهز

٢. تخصيص التكاليف على مجاميع كلف الأنشطة:

بعد تحديد الأنشطة في الشركة بالخطوة الأولى تبدأ في هذه الخطوة عملية تحديد مستوى التجميع لمجاميع التكاليف (الموارد المستفدة) خلال مزاوله الأنشطة ويتم تحديد مركز كل نشاط ومن خلاله يتم تسجيل كلف هذه الأنشطة وبشكل مستقل وتعرف هذه المراكز التي يتم تجميع الكلف فيها بمجمعات الكلف (Cost Pools). ويعرف مجمع الكلفة بأنه أصغر مركز أو جزء في الشركة الذي يقوم بأداء نشاطاً معين. وتسجل كلف عملية كل نشاط بحيث أن كلفة النشاط تساوي مجموع كلف العمليات المكونة لهذا النشاط. كلما كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن توجيه كلف الأنشطة (باستخدام موجه الكلف الخاصة) مباشرة إلى تلك الأنشطة لكل نشاط على حدة، أما إذا كان هنالك عدد كبير من الأنشطة فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجاميع كلف (Cost Pools) بحيث تحتوي كل مجموعة كلف على عدد من الأنشطة حيث يستخدم محرك كلفة واحد لكل مجموعة من الأنشطة .

واستنادا الى ميزان المراجعة التفصيلي لعام ٢٠١٤ حيث كانت التكاليف الصناعية الغير مباشرة لمعمل

القديفة كالاتي :

٤٠٧٤٨٥٠٠٠٠	الوقود والزيوت
٢١٠٤٦١٥٦٤٢٢	ادوات احتياطية
٤٥٣٧٤٤٢٨٨٩١	المتنوعات
٤٠٣٧٩٥٠٠٠٠	تجهيزات العاملين
١١٧٦٣٨٣٢٣٦١٤	المياة والكهرباء
٣٣٠٢٧٣٤٥٠٠٠	الصيانة

اجمالي ت ص غ م ٢٢٥١٩٩٠٥٣٩٢٧

### ٣. تحديد موجهاً الكلفة:

بعد تحديد الأنشطة وتشخيصها بشكل جيد وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط من الأنشطة المذكورة تبدأ عملية صياغة أسس التحميل الأولي لتلك التكاليف على المنتجات أو الخدمات عن طريق اختيار محرك لكلفة النشاط (Activity cost driver)، ويعتمد اختيار محرك الكلفة على مستوى تجميع الأنشطة المتشابهة التي يطلق عليها مراكز الأنشطة الرئيسية ضمن وحدة العمل. ويعرف محرك الكلفة بأنه عبارة عن العامل الذي يسبب أو يقود كلف نشاط معين وان هذا المحرك يجب إن يكون مرتبطاً بالنشاط. وقد تم اختيار موجهاً الكلفة بالنسبة للأنشطة كالاتي :

- تم اختيار عدد العاملين كموجه كلفة لكل من نشاط الشراء ونشاط الشراء ونشاط الفحص ونشاط المناولة للمخازن ونشاط خزن المواد الاولية .
- تم اختيار عدد الالات كموجه كلفة لكل من نشاط المناولة للأقسام الانتاجية ونشاك التحضيرات ونشاط النسيج ونشاط التكملة .
- تم اختيار عدد ساعات العمل كموجه كلفة لكل من نشاط السيطرة النوعية ونشاط التعبئة والتغليف ونشاط خزن الجاهز .

والجدول ادناه يوضح الانشطة وموجهاً الكلفة لكل نشاط :

جدول ( ) الانشطة وموجهاً الكلفة

ت	الانشطة	ساعات العمل	عدد الالات	عدد العاملين
١	نشاط الشراء	١٦٨	٣	٤
٢	نشاط الفحص	١٦٨	٤	٢
٣	نشاط المناولة للمخازن	١٦٨	٤	٢
٤	نشاط خزن الغزول (المواد الاولية )	١٦٨	-	٧

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

تقنية التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف على وفق اسلوب الادارة على  
اساس الانشطة (ABM) ( بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة )

ت	الانشطة	ساعات العمل	عدد الالات	عدد العاملين
٥	نشاط المناولة للأقسام الانتاجية	١٦٨	٤	٢
٦	نشاط التحضيرات	١٦٨	٤	١٤
٧	نشاط النسيج	١٦٨	٩	٣٤
٨	نشاط التكملة	١٦٨	٥	١٢
٩	نشاط السيطرة النوعية	١٦٨	٣	٨
١٠	نشاط التعبئة والتغليف	١٦٨	—	١٣
١١	نشاط خزن الجاهز	١٦٨	٧	٦
	الاجمالي	١٨٤٨	٤٣	١٠٤

علما انه تم استخراج الوقت كالاتي :

$$\text{الوقت الكلي} = ٧ \text{ ساعات في اليوم} \times ٢٢ \text{ يوم في الشهر} \times ١٢ \text{ شهر} = ١٨٤٨$$

$$\text{الوقت السنوي للنشاط الواحد} = ١٨٤٨ \div ١١ \text{ نشاط} = ١٦٨$$

### ٤- احتساب كلف المنتج على أساس الأنشطة :

بعد تجميع التكاليف المتحققة وتحميلها على الأنشطة يتم تحميلها على المنتجات أو الخدمات (أهداف الكلفة) وفق محركات الكلفة للنشاط التي تعد حلقة ربط ما بين الأنشطة وأهداف الكلفة. إذ يجري توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لتحديد تكلفة الأنشطة وبعدها توزع تكاليف هذه الأنشطة بواسطة محرك كلفة النشاط الذي جرى اختياره على المنتجات والخدمات. ويتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلفة لكل نشاط كما يأتي :

اولا // احتساب معدل كل نشاط :

$$\text{معدل نشاط الشراء} = \text{عدد العاملين للنشاط} \div \text{عدد العاملين الكلي}$$

$$= ٤ \div ١٠٤ \times ١٠٠\% = ٣,٨\%$$

$$\text{معدل نشاط الفحص} = \text{عدد العاملين للنشاط} \div \text{عدد العاملين الكلي}$$

$$= ٢ \div ١٠٤ \times ١٠٠\% = ١,٩\%$$

$$\text{معدل نشاط المناولة للمخازن} = \text{عدد العاملين للنشاط} \div \text{عدد العاملين الكلي}$$

$$= ٢ \div ١٠٤ \times ١٠٠\% = ١,٩\%$$

$$\text{معدل نشاط خزن الغزول} = \text{عدد العاملين للنشاط} \div \text{عدد العاملين الكلي}$$

$$= ٧ \div ١٠٤ \times ١٠٠\% = ٦,٧\%$$

$$\text{معدل نشاط المناولة للأقسام الانتاجية} = \text{عدد الالات للنشاط} \div \text{عدد الالات الكلي}$$



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

تقنية التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف على وفق اسلوب الادارة على  
اساس الانشطة (ABM) ( بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة )

$$\%9,3 = \%100 \times 43 \div 4 =$$

- معدل نشاط التحضيرات = عدد الات النشاط ÷ عدد الات الكلي

$$\%9,3 = \%100 \times 43 \div 4 =$$

- معدل نشاط النسيج = عدد الات النشاط ÷ عدد الات الكلي

$$\%21 = \%100 \times 43 \div 9 =$$

- معدل نشاط التكملة = عدد الات النشاط ÷ عدد الات الكلي

$$\%11,6 = \%100 \times 43 \div 5 =$$

- معدل نشاط السيطرة النوعية = ساعات العمل للنشاط ÷ ساعات العمل الكلية

$$\%9 = \%100 \times 1848 \div 168 =$$

- معدل نشاط التعبئة والتغليف = ساعات العمل للنشاط ÷ ساعات العمل الكلية

$$\%9 = \%100 \times 1848 \div 168 =$$

- معدل نشاط خزن الجاهز = ساعات العمل للنشاط ÷ ساعات العمل الكلية

$$\%9 = \%100 \times 1848 \div 168 =$$

ثانيا // تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة على المنتج حسب معدلات الانشطة :

- ت ص غ م لنشاط الشراء =  $225199.03927 \times 3,8\% = 8557564.049$

- ت ص غ م لنشاط الفحص =  $225199.03927 \times 1,9\% = 4278782.023$

- ت ص غ م لنشاط المناولة للمخازن =  $225199.03927 \times 1,9\% = 4278782.023$

- ت ص غ م لنشاط خزن الغزول =  $225199.03927 \times 6,7\% = 15088336613$

- ت ص غ م لنشاط المناولة للأقسام الانتاجية =  $225199.03927 \times 9,3\% = 20943512015$

- ت ص غ م لنشاط التحضيرات =  $225199.03927 \times 9,3\% = 20943512015$

- ت ص غ م لنشاط النسيج =  $225199.03927 \times 21\% = 47291801325$

- ت ص غ م لنشاط التكملة =  $225199.03927 \times 11,6\% = 26123090256$

- ت ص غ م لنشاط السيطرة النوعية =  $225199.03927 \times 9\% = 20267914853$

- ت ص غ م لنشاط التعبئة والتغليف =  $225199.03927 \times 9\% = 20267914853$

- ت ص غ م لنشاط خزن الجاهز =  $225199.03927 \times 9\% = 20267914853$

والجدول ادناه يوضح الانشطة ومعدل كل نشاط والتكاليف الصناعية الغير مباشرة لكل نشاط:

ت	الانشطة	معدلات الانشطة	التكاليف الصناعية الغير مباشرة للأنشطة
١	نشاط الشراء	٣,٨%	٨٥٥٧٥٦٤.٠٤٩
٢	نشاط الفحص	١,٩%	٤٢٧٨٧٨٢.٠٢٤
٣	نشاط المناولة للمخازن	١,٩%	٤٢٧٨٧٨٢.٠٢٤
٤	نشاط خزن الغزول ( المواد الاولية )	٧,٧%	١٥٠٨٨٣٣٦٦١٣١
٥	نشاط المناولة للأقسام الانتاجية	٩,٣%	٢٠٩٤٣٥١٢.١٥٢١١
٦	نشاط التحضيرات	٩,٣%	٢٠٩٤٣٥١٢.١٥
٧	نشاط النسيج	٢١%	٤٧٢٩١٨.١٣٢٥
٨	نشاط التكملة	١١,٦%	٢٦١٢٣.٩٠٢٥٦
٩	نشاط السيطرة النوعية	٩%	٢٠٢٦٧٩١٤٨٥٣
١٠	نشاط التعبئة والتغليف	٩%	٢٠٢٦٧٩١٤٨٥٣
١١	نشاط خزن الجاهز	٩%	٢٠٢٦٧٩١٤٨٥٣
	المجموع		٢١٠٩٧٠٣٠٢٣٣٤٩٠

وبالتالي حيث تكون كلفة الصنع لمنتج القديفة والكوبلان وفق اسلوب ABC كالآتي :

عناصر التكاليف	كلفتها
المواد المباشرة	٤٤٦٩٩٤٨٣٧٣٦٥
الاجور المباشرة	٣٦٧٤٢٥٩٠٧٠٠٠
التكاليف الصناعية الغير مباشرة	٢١٠٩٧٠٣٠٢٣٣٤٩٠
كلفة الصنع	٢١٩١١٤٥٠٩٧٧٨٥٥

ثالثا// تطبيق اسلوب ادارة التكاليف على الانشطة :

استنادا الى الانشطة وتكاليفها وفق اسلوب ABC حيث يمكن تخصيص الانشطة الى أنشطة تصنيف قيمة وانشطة لا تصنيف قيمة وكالاتي :

١- الانشطة التي تصنيف قيمة : حيث لا يمكن الاستغناء عنها

- نشاط الشراء

- نشاط الفحص

- نشاط التحضيرات
- نشاط النسيج
- نشاط التكملة
- نشاط السيطرة النوعية
- نشاط خزن الجاهز

٢- الأنشطة التي لا تضيف قيمة : حيث يمكن الاستغناء عنها ودمجها

- نشاط المناولة للمخازن
- نشاط خزن الغزول ( المواد الاولية )
- نشاط المناولة للأقسام الانتاجية

حيث يمكن الاستغناء عن نشاط الخزن واعتماد نظام ( just in time ) وذلك لغرض تقليل او الغاء تكلفة نشاط الخزن

وكذلك الحال بالنسبة لنشاط المناولة حيث ان الشركة تتحمل تكلفة مناولة مرتين ، في الاولى نقل الى المخازن وفي الثانية نقل من المخازن الى الاقسام الانتاجية في حين لو طبقت نظام ( just in time ) وعليه يعرف نظام (JIT) : ( نظام انتاجي هدفه الرئيسي انتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية او المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماما بالكميات المطلوبة دون السماح بالزيادة او النقصان ) .

سكون النتائج كالاتي :

١- في حال الاستغناء عن عن نشاط الخزن سوف يتم توفير وقت بمقدار ١٦٨ ساعة سنويا اضافة الى ذلك الاجور السنوية لعمال الخزن والبالغ عددهم ٧ عامل والذي بدوره يؤدي الى تقليل التكاليف الكلية للمنتج سنويا بقيمة تكلفة ذلك النشاط والبالغة ١٥٠٨٨٣٣٦٦١٣ دينار .

٢- في حال تم دمج أنشطة المناولة والمتمثلة ب (نشاط المناولة للمخازن ونشاط المناولة من المخازن الى الاقسام الانتاجية ) الى نشاط مناولة واحد وهو نشاط مناولة من المجهزين الى الاقسام الانتاجية سوف يتم تقليص عدد الالات من ٨ آله الى ٤ آله فضلا عن ذلك عدد العاملين من ٤ عامل الى ٢ عامل اضافة الى ذلك ساعات العمل الى النصف اي بقيمة ١٦٨ ساعة ، وبالتالي حيث يؤدي الى تخفيض التكاليف وكما يلي :

**نشاط المناولة :**

عدد الالات	٤
عدد العاملين	٢
ساعات العمل	١٦٨

حيث ان معدل نشاط المناولة = عدد الالات للنشاط ÷ عدد الالات الكلي

$$= \frac{4}{4} \times 100\% = 100\%$$

كلفة نشاط المناولة = ٩,٣% × ٢٢٥١٩٩٠٥٣٩٢٧ =

= ٢٠٩٤٣٥١٢٠١٥ دينار

وبالتالي حيث تكون التكاليف الصناعية الغير مباشرة الكلية للمنتج = ١٦٥٠٩٤٦١١٦٥٧ دينار

حيث تكون كلفة الصنع لمنتج القديفة والكوبلان بعد تطبيق نظام ABM كالآتي :

عناصر التكاليف	كلفتها
المواد المباشرة	٤٤٦٩٩٤٨٣٧٣٦٥
الاجور المباشرة	٣٦٧٤٢٥٩٠٧٠٠٠
التكاليف الصناعية الغير مباشرة	١٦٥٠٩٤٦١١٦٥٧
كلفة الصنع	٩٧٩٥١٥٣٥٦٠٢٢

رابعا // تحسين الاداء بالاعتماد على التكاليف:

عند المقارنة بين كلفة الصنع قبل تطبيق الادارة على اساس الانشطة وبعد التطبيق نلاحظ توفير تكاليف بقدر ٢٠٩٣١٩٣٥٦٢١٨٣٣ دينار وكما يلي :

الكلفة قبل التطبيق	٢١٩١١٤٥٠٩٧٧٨٥٥
الكلفة بعد التطبيق	٩٧٩٥١٥٣٥٦٠٢٢
وفورات الكلفة	٢٠٩٣١٩٣٥٦٢١٨٣٣

حيث يمكن الاستفادة من تلك الوفورات في تحسين اداء الشركة من خلال :

- ١- شراء مواد اولية بالجودة المطلوبة وذلك لغرض تحسين المنتجات بالشكل الذي يرضاهي المنتجات المستوردة .
  - ٢- شراء مكائن ذات كفاءة عالية الامر الذي يحسن من العملية الانتاجية .
  - ٣- العمل على القيام بدورات تدريبية للعاملين وذلك لغرض تحسين الاداء الانتاجي .
  - ٤- القيام بعمليات الاعلان والترويج على منتجات الشركة في الاسواق وذلك لغرض اعلام المستهلك بوجود منتجات لسد حاجاته او رغباته .
  - ٥- تزويد الشركة بمولدات لطاقة انتاجية اضافية وذلك لغرض تقادي انقطاع التيار الكهربائي وتوقف العملية الانتاجية .
- وكل تلك العوامل بدورها تؤدي الى رفع من مستوى الشركة الانتاجي والتسويقي الامر الذي يدفع الشركة الى تحقيق الميزة التنافسية والاستمرار في الانتاج ورفع موارد الشركة وبالتالي رفع الموارد الاقتصادية للدولة .

### الاستنتاجات :

- ١- ان الشركات الصناعية العراقية (ومنها الشركة المبحوثة) العاملة في ظل بيئة صناعية تقليدية ، وتحت وطأة هيمنة المتغيرات الاقتصادية الجديدة وتزايد قوة عوامل المنافسة قد جعلها عرضة لمخاطر وتحديات صعبة ومعقدة وتهدد وجودها واستمرار نشاطها في السوق.
- ٢- التوقفات المتكررة في عمليات الانتاج جراء النقص الحاد في تجهيز مستلزمات الانتاج وبالاخص المواد الداخلة في الانتاج ، فضلا عن عدم الاستغلال الامثل للطاقات الانتاجية المتاحة ، مما تسبب في ارتفاع تكاليف الانتاج وتخفيض مستويات الجودة .
- ٣- ان الاساليب والاجراءات والنظم المتبعة في أنشطة الشركة كافة ومنها محاسبة التكاليف لا زالت تقليدية ولم تحقق الاستجابة لمتطلبات المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الجديدة التي حصلت في العراق بعد عام ٢٠٠٣ .
- ٤- انخفاض كبير في مستويات الانتاج الفعلي عن مستويات الطاقات المخططة السنوية خلال المدة من ٢٠٠٤ لغاية عامنا الحالي، مع تجاوز نسب المعيب الفعلي على النسب المسموح بها في مراحل العملية الانتاجية كافة ، وهذا قد ادى الى ارتفاع التكاليف الفعلية الكلية للانتاج.
- ٥- تعاني الشركة من قلة منافذ توزيع منتجاتها وقلة الموزعين بسبب قلة الطلب على منتجات الشركة وإن معرض البيع موجود فقط في داخل الشركة ، فضلاً عن افتقار الشركة إلى ترويج مناسب لاسيما الدعاية والإعلان للتعريف بأفضلية منتجاتها ومن ثم التأثير في الحصة السوقية.
- ٦- تعاني الشركة من تناقص مستمر في عدد العاملين وذلك بسبب عدم كفاية ايراد الشركة في سد اجور العاملين الامر الذي ادى الى توقف بعض الخطوط الانتاجية وبالتالي تردي العملية الانتاجية .
- ٧- الانقطاع المستمر في الطاقة الكهربائية وعدم توفر مولدات كافية للطاقة الامر الذي يؤدي الى توقف العملية الانتاجية ويتسبب في تلف للمنتجات تحت الصنع يتجاوز التلف الطبيعي .

### التوصيات :

- ١- اعتماد تقنية التحسين المستمر والتقنيات المساعدة لها التي تعمل على زيادة الحصة السوقية ، وتخفيض التكاليف دون لمساس بجودة المنتج .
- ٢- يتطلب التطبيق الناجح لادارة التكلفة الاستراتيجية و منها تقنية التحسين المستمر وتقنية الادارة على اساس الانشطة وجود ثقافة منتظمة تؤمن بهذا التطبيق و دعم و التزام الادارة العليا ووجود اشخاص يأخذون على عاتقهم مهمة المبادرة باحداث التغيير الذي ينبغي ان يتم ضمن جدول زمني مدروس و اهداف موضوعه بشكل جيد فضلا عن متابعه عملية التطبيق و ضرورة الابقاء على فرص مستمرة لجميع العاملين بالتدريب و تعلم كيفية اداء التطبيق الناجح لعمله .
- ٣- اهمية تبني التفكير الاستراتيجي من قبل الادارة العليا للشركة ، لاسيما فيما يتعلق باستعمال احدى تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية المقترحة ، وفي ضوء ما متاح لدى الشركة من قدرات وامكانيات

مادية ومالية وبشرية ومعرفية و السعي المستمر لتحسين اداء انشطتها و تخفيض تكاليفها الكلية و الاهتمام بالتحسين المستمر للانتاج والعمليات من اجل زيادة مستوى الكفاءة والفاعلية بغية زيادة الانتاجية وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف بصورة تدريجية مع ضمان اهمية مساهمة جميع العاملين بالشركة لتحقيق هذه الاهداف.

٤- زيادة الحملات الإعلانية وبنطاق واسع الذي يساعد الشركة في الحصول على حصتها السوقية وإعادة ثقة الزبائن بمنتجات الشركة .

٥- إن تعطي الشركة اهتماماً أكبر بالتدريب الذي يساهم في تطوير كفاءة العاملين ومن ثم تحقيق الجودة المطلوبة، إذ يجب أن تتم برامج التدريب بضوء أهداف تتعلق بجودة المنتج وتحقيق المواصفات القياسية .

٦- العمل على ايجاد منافذ توزيع لمنتجات الشركة من خلال تعيين وكلاء للبيع في المحافظة خاصة والمحافظات عامة لتسويق منتجات الشركة لغرض تزويد الزبون بالمنتجات في المكان والوقت المطلوبين .

٧- لغرض الاستفادة من الخبرات المتراكمة لدى الشركات العالمية في مجال الصناعات النسيجية والاطلاع على احدث خطوط الانتاج المستعملة في هذه الصناعة لابد من قيام الشركة بالبحوث والاتصالات المكثفة مع تلك الشركات والمصادر العالمية ذات الاختصاص من اجل تطوير الصناعات النسيجية العراقية ، وتعزيز ميزتها التنافسية المتمثلة بتحسين مستوى الجودة وتخفيض تكاليفها الكلية وتقليص وقت دورة التصنيع والتسليم وزيادة مرونة الاستجابة لمتطلبات ورغبات الزبائن .

المصادر :

المصادر العربية :

- ١- بيانات الشركة العامة للصناعات النسيجية ، معمل القديفة والكوبلان ، لسنة ٢٠١٤ .
- ٢- خضير سلمان ذياب ، تقنية التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، (بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة البطاريات) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد ، ٢٠١٢
- ٣- د.ماجد عبد الرضا شلاكة العكلي ، دورة حياة المنتج واثرها في تخفيض التكاليف باستخدام تقنية التحسين المستمر ، (بحث تطبيقي في شركة الصناعات الالكترونية ) ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد ، ٢٠١٤ .
- ٤- د.اسماعيل حجازي - أ.سعاد معاليم ، دور التسيير على اساس الانشطة ABM تحسين أداء المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بكرة ، نوفمبر ٢٠١٢ .



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

تقنية التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف على وفق اسلوب الادارة على  
اساس الانشطة (ABM) ( بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة )

٥- نجوى عبد الصمد ، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الاعمال، الملتقى الدولي حول  
تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الكوابل الكهربائية - بسكرة - ENICAB مذكرة مقدمة كجزء  
من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة ٢٠٠٤-٢٠٠٥ .

### المصادر الاجنبية :

1. Hilton, Ronald w., "Managerial Accounting", 7<sup>th</sup> ed., Irwin Mc Graw Hill Co.2008.
2. Krajewski, Lee & Ritzman, Larry & Mahatma, Manoj "Operations Management – Processes and Supply Chain" 9<sup>th</sup> ed., by Pearson Education, Inc, 2010.
3. Kaplan Roberet S., Atkinson Antony A. , 1998, Advanced
4. Management Accounting, 3th ed, prentice-Hall, new Jersey, USA.
5. Horngren Charles T., Foster G., datar srikant m. , 2012 cost accounting managerial emphasis, 4th ed, prentis hall, newjersey, USA.
6. Pierre laurant bescos et Karim charaf:Impact de comptabilite par les activite sur les performances des enterprises :1e cas de 1a banque central du maroc in :  
www.edhec.com