

تقنيات إدارة التكلفة المطلوبة لمنظمات الأعمال العربية

في تحقيق الميزة التنافسية

((أطار تكاملي مقترح لتقنيات التحسين المستمر))

د. سعد سلمان عواد المعيني

الكلية التقنية الادارية / بغداد

قسم التقنيات المالية والمحاسبية

”المستخلص”

يشكل التحول من التنافس المحدود على المستوى المحلي الى المنافسة الشديدة ذات النمط العالمي بفعل مجموعة من العوامل المؤثرة في بيئة الاعمال المعاصرة اهم التحديات التي تواجه منظمات الاعمال ، واستلزم من تلك المنظمات ان تختار الاستراتيجية المناسبة لتحقيق الميزة التنافسية ، وتشير الابحاث السابقة الى ان استراتيجية التكلفة تحتل موقع الصدارة بينها.

وعليه حاول البحث القاء الضوء على اهمية التكلفة كإحدى استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية وتأثرها بالاستراتيجيات الأخرى (المرونة، الجودة، الاعتمادية، السرعة) ، كما تناول البحث ثلاثة تقنيات للتحسين المستمر وهي تحديد التكلفة المستهدفة (Target Costing)، تخفيض التكاليف التدريجي (Kaisen Costing) ، والمقارنة المرجعية (Benchmarking).

وتم عرض وتحليل المفاهيم النظرية والاجرائية لكل تقنية من خلال مناقشة بعض من الادوات التي تستخدم لتنفيذها وهي التحليل الوظيفي ، هندسة القيمة ، وإعادة الهندسة. تضمن البحث على اربعة مباحث، تم عرض بعض متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة وادارة الكلفة في المبحث الاول ، وتناول المبحث الثاني مفهوم الميزة التنافسية واهميتها لمنظمات الاعمال العربية ، ونوقش في المبحث الثالث تقنيات التحسين المستمر ، فيما خصص المبحث الرابع للاطار المقترح والخالصة والأستنتاجات.

خلص البحث لوضع اطار تكاملي مقترح يضم جميع تلك التقنيات ويستند الى مجموعة من المبادئ التي ينبغي مراعاتها عند اختيارها وتنفيذها . وتم تعزيز ذلك بمخطط ارشادي يوضح العلاقة بين الميزة التنافسية والتحسين المستمر ونظام ادارة التكلفة واجراء المقاربة الممكنة لاهداف كل منهم.

Abstract

The conversion from limited competition in the local level, to fast competition as global style, by effected many factors the importance threat that faced the organizations in the business environment . Therefore the organization should be choice relevance strategy to achieve competitive advantage , But the recent researches has proved that the cost leadership more important strategic .

The research shed the light on the importance of the cost as a one of the strategic to achieve a competitive advantage. And that impacted off the other strategies (Flexibility , Quality , Reliability ,and Speed) .the research included three techniques of continuous improvement , Target costing , Kaizen costing , and Benchmarking) .

This research outline , describe , and analysis the theoretical and practical concepts of each technique through discusses some of tools that used to achieve it , included Reverse Engineering , Value Engineering , and Reengineering . The research consists four chapters, the first concerned with some of business environment variables and cost management, the second chapter focus on competitive advantage and its importance to Iraqi companies. third chapter discusses continuous improvement techniques. Last chapter attempt to construction integrated framework involves all these techniques and based on set principles that must be concentrate in its application in Iraqi companies .The integrated framework supported by follow chart that show the relationship between Competitive advantage ,Continuous improvement , and Cost management system.

" المقدمة "

تعرضت الكثير من منظمات الاعمال الى الفشل بسبب عدم اهتمامها بالبيئة الخارجية, سواء تلك التي تمثل بيئة المنظمة نفسها (البيئة القريبة) , أم البيئة الاقتصادية والتقنية المحلية والدولية (البيئة البعيدة) . فلم تعد تقنية تسعير المنتجات خاضعة لارادة ادارة المنظمة ورغبتها بل اصبحت المنظمات في بيئة التنافس آخذة للسعر وليست معطية له . كما أن تخفيض التكاليف بات يمثل هدفاً آنياً ومستقبلياً لجميع المنظمات . وإذا كان التحسين المستمر في اطاره العام مفهوما لادارة العمليات فإن استجابة المحاسبة الادارية لهذا الاسلوب يظهر من وجهة نظر المحاسبين اليه "على انه عملية مستمرة وبحث مستمر لتخفيض التكاليف والتخلص من التلف وتحسين الجودة وأداء العمليات التي تزيد من رضا وقيمة الزبون على وفق تقنيات ادارة التكلفة .

منهجية البحث Research Methodology

1- مشكلة البحث Research problem :

فقد تركزت مشكلة البحث في أن منظمات الاعمال العراقية مازالت غير مدركة لاهمية استخدام تقنيات التحسين المستمر , والظروف والشروط التي تستخدم فيها , لاسيما أن تنفيذها يتطلب مجموعة من المتطلبات والمقومات يستغرق زمنا طويلا وتكريس ثقافات معينة لدى العاملين عبر ذلك الزمن .

2- هدف البحث Research objective :

يهدف البحث الى صياغة اطار تكاملي يحدد فيه المتغيرات الرئيسة لتقنيات التحسين المستمر , واجراء المقاربة والتفاعل بين تلك المتغيرات . ووضع ذلك الاطار امام ادارات منظمات الاعمال العراقية لاعتماده كخارطة طريق (Road Map) للبحث عن التقنية المناسبة لمنظمتهم.

3- أهمية البحث Research importance :

تندرج اهمية البحث في التغيرات المتسارعة لبيئة الاعمال المعاصر وانعكاس ذلك على ظهور تقنيات لادارة التكلفة حديثة , كان لابد من دراستها بشكل متكامل بعد ان تناولت البحوث السابقة بشكل انفرادي , لاسيما ان منظمات الاعمال العراقية مازالت غير قادرة على اختيار التقنية الملائمة لها .

4- وصف العينة Sample description :

لغرض تحقيق اهداف البحث ولكي نكون قادرين على صياغة اطار تكاملي تحدد فيه المتغيرات الرئيسة لتقنيات التحسين المستمر وتقدير مدى توافر مقومات تطبيقها , فقد قام الباحث باجراء استقصاء لعدد من الشركات الصناعية العراقية (27) شركة اختيرت باسلوب العينة العشوائية لعدد من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية (شركات القطاع الخاص والمختلط) واعدد من الشركات المسجلة في المديرية العامة للتنمية الصناعية (الشركات العامة) . وتعكس المدة من 2010/1/1 لغاية المدة 2010/6/30 طبيعة المعلومات المستقاة .

المبحث الأول / بيئة الاعمال المعاصرة والحاجة لنظم ادارة التكلفة

لعل ظهور نظم الانتاج المتطورة وما افرزته تلك النظم من تقديم منتجات جديدة لمواجهة رغبات الزبائن وتوقعاتهم الى ان تعمل الشركات في بيئة اعمال موجهة بواسطة ومتجه نحو الزبون ، واصبح المديرون يهتمون بشكل متزايد قيمة المنتج للزبون والذي يمثل الفرق بين المنافع التي يدركها الزبون والتضحية التي يقدمها(السعر) واضحى ذلك يمثل محور عوامل النجاح الحاسمة لمتطلبات الاعمال المعاصرة . (الكلفة - الجودة - الوقت - الابداع) .

وهكذا ولكي تكون منظمة الاعمال ناجحة ولها القدرة على المنافسة ينبغي لها ان تحقق الميزة التنافسية في بعداؤ اكثر من ابعاد الميزة التنافسية فاما ان تقدم منتجات بأسعار منخفضة (الكلفة الاقل) او تقديم المنتجات بالوقت المناسب الذي يطلبه الزبون(السرعة) ، او ان تكون المنتجات بالشركة تتميز بمنافع لا تحققها المنتجات المنافسة (الابداع)وفي جميع الاحوال ينبغي ان تكون (الجودة) هي العامل المشترك لجميع تلك المزايا(Drury,2006:12-13) .

والتغير المهم الآخر في بيئة الاعمال المعاصرة هو أن لا تنظر الى المنظمة الى ذاتها على انها كيان مغلق فالتوجه وفق هذا المنظور سوف لا يجعل المنظمة قادرة على البقاء ولو لمدة قصيرة . كذلك فان النظرة الخارجية ينبغي أن لا تقتصر على الزبون فحسب لأن متغيرات البيئة الخارجية كثيرة ومتعددة . فينبغي تحليل المنافسين لمعرفة قدراتهم المالية وحصصهم السوقية وسياساتهم و استراتيجياتهم . ويرتبط ذلك بشدة وقوة المنافسين وعددهم وحجمهم / ونمو القطاع / الكلفة الثابتة العالية (القوى الخمسة لـ Porter) فضلاً عن الاستفادة من تقنيات الاتصال والنقل .

ومن هنا نرى ان عرض بعض من متغيرات بيئة الاعمال تقدم دليلاً على حاجة منظمات الاعمال العراقية لتقنيات ادارة تكلفة متقدمة تختلف عن النظم التقليدية والمعتمدة حالياً من حيث الاساليب والاجراءات ومن حيث الاهداف والمخرجات المطلوبة وينبغي ان يتوافر للمديرين معلومات عن كلف الإنتاج وخصائص المنتج واسواقه والمنافسين واسعارهم وكلفهم.

1-1 : ادارة التكلفة ونظام ادارة التكلفة

1-1-1 ادارة التكلفة Cost Management

لعل التركيز على الموارد ومن ثم النشاطات التي تستهلك تلك الموارد يعني سعي منظمات الاعمال لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد (الكفاية الاقتصادية) ، وبما أن الموارد المستهلكة سوف تتحول فيما بعد الى تكاليف ، فان عملية ادارة تلك الموارد والبحث عن مسبباتها تسمى ادارة التكلفة Cost Management . ان نظام الرقابة الفعال يتطلب فهم كيف إن متطلبات الزبون تخلق الحاجة للنشاطات، وما تلك النشاطات التي تدور في محور التكاليف ؟ اذ ان تطوير اداء التكلفة (Cost Performance) يطلق عليه عادة (ادارة النشاط Activity Management) وفي ظل ادارة النشاطات فان المنتجين يخفضون التكاليف من خلال دراسة ما النشاطات التي يتم البدء بها؟ ، ومن ثم وضع الخطط لحذف النشاطات التي لا تضيف قيمة وخطط أخرى للنشاطات التي تضيف قيمة. على سبيل المثال قد تظهر دراسة النشاطات ان 50% قد كلف العمل في العمليات ترتبط بمناولة المواد بين عمليات الانتاج وهذا النشاط لا يضيف اية قيمة للزبون. على عكس ذلك فان هذا النشاط يمثل قيد على عمليات الانتاج ويضعف عمليات تخطيط وتجهيز الانتاج فاذا نظرت هذه المنظمة الى الوقت عند تصميم المنتج فان اعادة تنظيم عمليات تجهيز المواد سوف تصبح مطلباً اساسياً لتخفيض كلفة مناولة المواد (Kaplan & Atkinsen , 1995 : 58-59). وفي ضوء ذلك فقد ذهب تعريف ادارة التكلفة مع الاتجاهات الحديثة لمنظمات الاعمال اذ ان (Horgren,et.al:1997:3) ومن خلال النظر الى مسببات التكلفة يرى ان ادارة التكلفة هي ((

* يقصد بأداء التكلفة أن النشاط أما يكون كفوياً وبالتالي لا يستهلك موارد إضافية (تكاليفه إضافية)، أو أن يكون غير كفوياً ويستهلك موارد تزيد عما هو مطلوب لاداء النشاط بصورته الطبيعية (زيادة التكلفة).

الاعمال التي يتبناها المديرون لارضاء زبائن المنظمة مع التركيز على رقابة وتخفيض التكاليف بشكل مستمر ودائم)) .

1-1-2 : نظام ادارة التكلفة

كما مر سابقاً فإن التقدم الهائل للتكنولوجيا وازدياد حدة المنافسة جعل المديرون يبحثون عن تقديم سلع وخدمات ذات جودة عالية ، وتوفير خدمات متميزة للزبون، كل ذلك مع اقل كلفة ممكنة . ان تلك الاحتياجات وضعت متطلبات اعلى من الاعتيادي للمعلومات الموفرة بواسطة نظام المحاسبة الادارية ، اذ تحفزت كثير من الشركات بالتحول من منظور محاسبة الكلفة التاريخية الى منظور محاسبة ادارة التكلفة أسماه (Hilton) نظام ادارة التكلفة . وعرفه بأنه نظام تخطيط ورقابة ادارية يسعى لتحقيق الأهداف الآتية : (Hilton,2005:23)

- 1- قياس تكلفة الموارد المستفده في أداء النشاطات الضرورية للمنظمة .
 - 2- تحديد وحذف النشاطات التي لا تضيف قيمة تلك الكلف للنشاطات التي يمكن حذفها دون الأضرار بجودة المنتج . او الأداء ، او القيمة المدركة.
 - 3- تحديد الكفاءة والفاعلية لجميع النشاطات الرئيسية المكونه داخل المنظمة .
 - 4- لتحديد وتقييم النشاطات الجديدة التي يمكن ان تحسن الأداء المستقبلي للمنظمة .
- وهكذا فإن التركيز في نظام ادارة التكلفة على النشاطات لذلك يطلق عليها البعض محاسبة النشاطات **Activities Accounting** والتي تمثل معيار تقديم سلع وخدمات ذات جودة عالية بأقل تكلفة ممكنة .
- والجدير بالأهتمام ان نظام ادارة التكلفة وتحقيق الاهداف المذكورة آنفا لا يمكن انجازها عبر تقنية أو اداة واحدة ولا يمكن ان تعمل كل تقنية بمعزل عن الأخرى، وعلى وفق ذلك فاننا سنتناول هنا بعضاً من هذه التقنيات من خلال ارتباطها بتحقيق الميزة التنافسية .

المبحث الثاني / الميزة التنافسية واهميتها لمنظمات الاعمال

1-2 : مفهوم الميزة التنافسية

ان الهدف من تصميم المنتج والخدمات هو لأرضاء الزبائن من خلال ارضاء احتياجات وتوقعاتهم الفعلية . ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة . فالمنتج يمكن ان ينظر اليه على انه البداية والنهاية للزبون . (Slack et.al,2004:129) ولا بد لأية منظمة من ان تعمل على تحقيق ميزة تنافسية تساعد على مواصلة عملها بتفوق وريادة ولا بد للمديرين في هذه المنظمة من ان يكونوا مستعدين لاقتناص جميع فرص التحسين والتطوير .

وأن اكثر الامثلة في الممارسة العملية كما يرى كل من (Krajewski & Ritzman) (2005:218) تتمثل في تخفيض الكلفة المباشرة للعمل والمواد الاولية.

انطلق الباحثون في تحديد مفهوم الميزة التنافسية من خلال رؤى مختلفة فقد اعتمد (Hick) تطبيقات تقانة المعلومات بوصفها ميزة تنافسية يمكن ان يميز المنظمة عن منافسيها أما (Kotler) فقد أكد على جانب الأداء اذ وصف الميزة التنافسية بأنها قدرة المنظمة على الأداء بأسلوب واحد او عدة اساليب والتي ليس بإمكان المنافسين اتباعها حالياً ومستقبلاً. (ابراهيم ، 2006 : 51) .

اما (Hill & Jones) يعتقدون ان الميزة التنافسية هي قدرة المنظمة على تحقيق ارباح اعلى من المعدلات الاعتيادية لجميع المنظمات في القطاع . (Hill & Jones,2004:4)

ويقدم كل من (Collis & Montgomery) مفهوم واسعاً للميزة التنافسية على انها عملية الربط بين القدرات الداخلية للمنظمة وبين بيئتها الخارجية من خلال النظرة المستندة الى الموارد التي تعترف بأهمية قدرات الوحدة في ظل بيئة المنافسة (النعيمي ، 2007 : 80) . وبالأتجاه ذاته يذهب كل من (Hofer&Schendel) الى ان الميزة التنافسية تمثل المركز الفريد الذي تحققه المنظمة والذي ينتج عن الاستخدام الكفوء والفعال لمواردها ومهاراتها مقارنة بالمنافسين (ابراهيم ، 2006 : 51) ويظهر من التعريفين الاخيرين مدى الترابط بين ادارة التكلفة والميزة التنافسية فأذا كانت فلسفة منظمات الاعمال لادارة جميع مواردها والانشطة التي تستهلك تلك

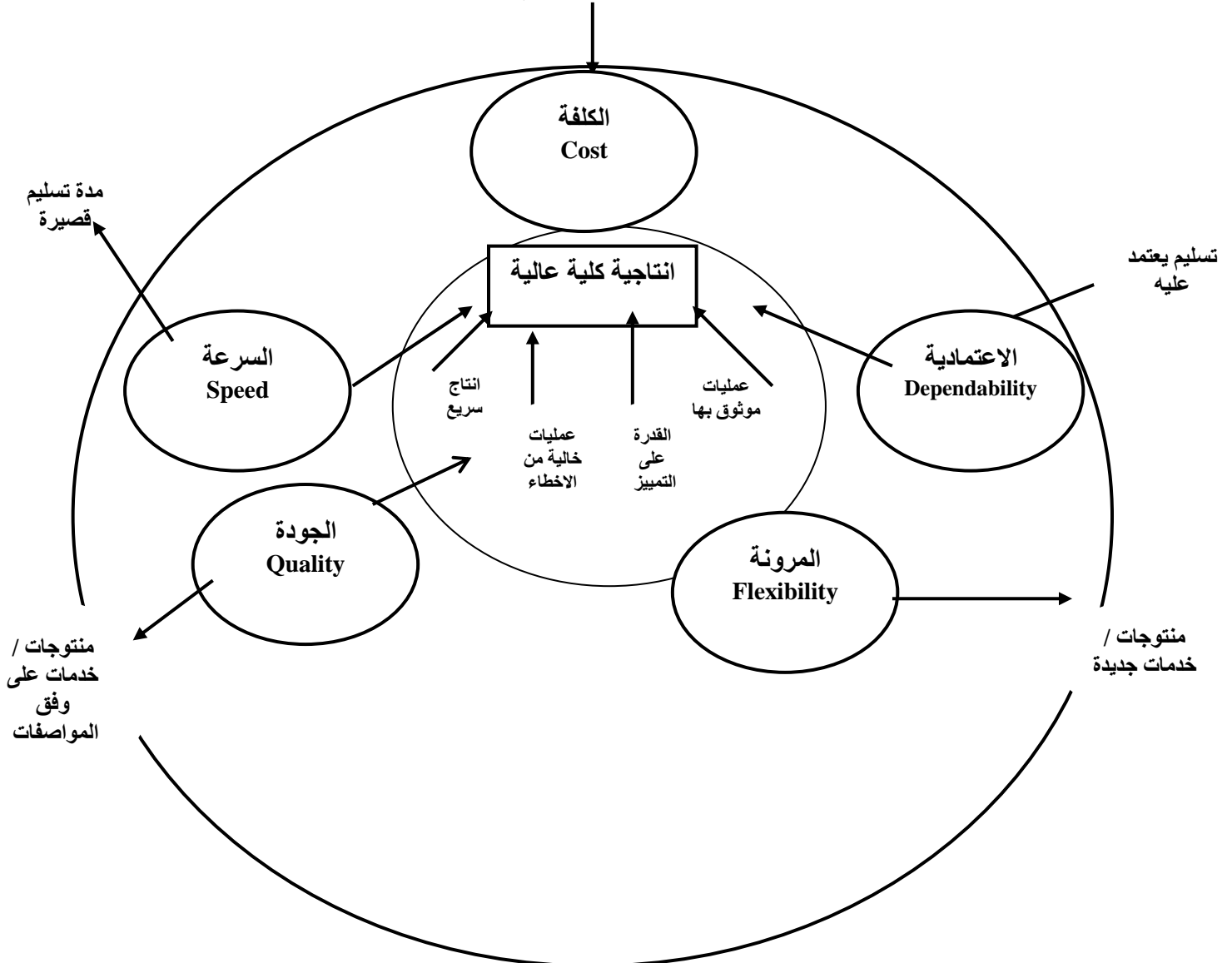
الموارد تمثل ادارة التكلفة فان الاستخدام الكفوء والفاعل لتلك الموارد مع مزيج المهارات المستخدم يستطيع ان يحقق للمنظمة ميزتها التنافسية.

2-2 استراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية

تعددت آراء الباحثين حيال عدد وأستراتيجيات الميزة التنافسية واشير اليها احياناً بالمزايا التنافسية أو الاسبقيات التنافسية أو أبعاد التنافس او عناصر تحقيق الميزة التنافسية . الا أن 90% من الآراء اتفقت على ان استراتيجيات التكلفة بوصفها احدى استراتيجيات (عناصر) تحقيق الميزة التنافسية جاءت بالترتيب الأول في حين جاءت استراتيجيات التمايز محققة 60% من آراء الباحثين ، ثم استراتيجيات المرونة التي حققت 45% وهكذا لبقية الاستراتيجيات (العناصر) (المصدر نفسه :56) .

وستراتيجية قيادة التكلفة لاتعني فقط انك تقدم منتجاً او خدمة بسعر اقل بقدر ارتباطها بالجودة . وتتحقق التكلفة الاقل من خلال تخفيض الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة لاسيما للنشاطات التي لا تضيف قيمة ، فلكفة الاحتفاظ بالخزين للوحدة الواحدة تحذف عندما تستخدم الشركة اسلوب الانتاج بالوقت المحدد (JIT) . ويرى (Slack,et.al) ان عناصر الميزة التنافسية الاخرى (الاعتمادية والمرونة والجودة والسرعة) لها تأثير على التكلفة وكما موضح في الشكل الآتي:

شكل (1)
تأثير الاسبقيات التنافسية في التكلفة



Source : (Slack , Nigel & Stuart Changers "Operation Management" 2004:571)

ويؤشر (Slack,et.al:2004:55) تلك التأثيرات من خلال الآتي :

- 1- تسهم العمليات العالية الجودة بعدم ضياع الوقت وتجنب المجهودات المرتبطة باعادة عمل الاجزاء ، وتتحاشي تدمير الزبائن بسبب تأخير الخدمات (كل ذلك يؤدي الى تخفيض التكاليف) .
- 2- تخفض العمليات السريعة من مستويات المخزون تحت التشغيل (Work in Process) ما بين العمليات الصغيرة ، فضلاً عن تخفيض المصاريف الادارية غير المباشرة (Administrative Overheads) .
- 3- تؤدي العمليات الممكن الاعتماد عليها الى تقبل الزبائن الداخليين للمنتج ، ويرتبط ذلك التسليم بالسرعة وفق ما مخطط هذا الحذف يسمح للعمليات الصغيرة الأخرى بالعمل بكفاءة .
- 4- يؤدي تبني العمليات المرنة مع تغيير الظروف بسرعة دون توقف العمليات الانتاجية . فالعمليات المرنة الصغيرة Flexible Micro Operation يمكن ان تغير ما بين سرعة المهمات ودون ضياع في الوقت والطاقة (ويؤدي ذلك الى تخفيض التكاليف)

3-2 اهمية الميزة التنافسية وتقنيات التكلفة

تشهد بيئة الاعمال حركة متسارعة وانفجار معرفي كبير قد لاتستطيع أي منظمة اليوم اللحاق به وهذا ما اشار اليه (Porter) بقوله ان الابتكارات والمعارف المتلاحقة قد تجعل الميزة التنافسية لاية منظمة في أحسن الاحوال حالة مؤقتة (ابراهيم ، 2006 : 54) ادت تلك التغييرات الى ان تصبح دورة حياة المنتج قصيرة جدا واستلزم من المحاسبين استخدام تقنية تكلفة دورة حياة المنتج (Product life cycle cost) .

ان الميزة التنافسية لها اهمية لجميع اطراف المنظمة ، فالعاملين ينظرون الى تميز منظماتهم بانها مبعث فخر وتمنحهم هوية مميزة لهم عن العاملين في المنظمات الأخرى ، والزبائن وهم المتغير الاكثر اهمية يرون ان تميز المنظمة دليل جودتها ومقدرتها على الايفاء بمتطلباتهم . والمنظمة ذاتها تنظر الى الميزة التنافسية وسيلة صالحة لها للبقاء في خضم المنافسة الحادة وتحقيق اهدافها المتمثلة بزيادة قيمة المنشأة (اسعار اسهمها في الاسواق المالية) وهكذا اصبح ينظر الى الاداء من وجهات نظر مختلفة وعبر تقنية بطاقة الاهداف المتوازنة (Balanced scorecard) .

وحتى الجمهور يمكن ان ينتفع من الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال فالفرد الياباني والشعب الصيني يرى أنه يحقق ميزة تنافسية لاتقلد عن طريق تقديمه السلع باسعار منخفضة جداً (ستراتيجية قيادة التكلفة) . وعلى ذلك سارعت منظمات الاعمال الاوربية والامريكية لاستخدام تقنية التكلفة على اساس الانشطة (Activity based costing) وحذف الانشطة التي لاتضيف قيمة عبر تقنية الادارة على اساس الانشطة .

يرى كل من (Hill&Jones,2004:76) بأنه ما دام الهدف الاساس لاية استراتيجية هو تحقيق الميزة التنافسية لان الربحية العالية سوف تحقق بالتبعية ، لذى فإن الاستراتيجية هي التي ستقود الميزة التنافسية والربحية فإن جميع مستويات الاستراتيجية (مستوى الوظائف ، الاعمال ، الكلي ، العالمي) يجب ان تصاغ لخلق الميزة التنافسية ، وليس الأمر يتعلق بالمستوى بل أن استخدام الاستراتيجية لتحقيق الميزة التنافسية يستلزم خلق مقدرات جوهرية متميزة فعند خلق تمايز في منتجات المنظمة او المحافظة على اقل التكاليف ، يمكن ان نحصل على الميزة التنافسية .

المبحث الثالث / التحسين المستمر وتحقيق الميزة التنافسية

يعد التحسين المستمر ضرورياً للنجاح في السوق المعولم في المنظمات التي تريد المحافظة على موقعها في تلك الاسواق ينبغي ان تقدم منتجات ذات جودة عالية ، ومنتجات مطورة وأن تتبنى التكنولوجيا المعاصرة ، واداء عمليات عال المستوى ، فالتنافس في مثل تلك الاسواق يشبه التنافس في الالمبياد، فالرقم الاخير المسجل باسم رياضي معين في السنه الاخير من المؤكد سيكسر في هذه السنه والرياضي الذي لايجري التحسينات المستمرة من غير المحتمل ان يبقى في دائرة الفوز (والتنافس) .

1-3 : مفهوم التحسين المستمر :

يعني التحسين المستمر التحسين الاضافي وغير الاعتيادي كجزء من العمليات التشغيلية اليومية ولجميع وحدات الشركات وهو جوهر ادارة الجودة الشاملة (TQM) فالمشاكل ينبغي ازلتها من مصدرها والفرص التي تعمل بشكل سليم ينبغي البحث عنها . وتأخذ عملية التحسين المستمر انواع عدة هي :- (Evans,1997:112)

- 1- زيادة القيمة المقدمة للزبون من خلال منتجات وخدمات جديدة ومطورة .
 - 2- تقليل الاخطاء والانتاج المعاب والانتاج التالف .
 - 3- تحسين الاستجابة وأداء دورة الوقت (Cycle-time performance) .
 - 4- تحسين الانتاجية والفاعلية في استخدام جميع الموارد .
- وتوضح مجالات التحسين تلك مقاربة واضحة مع استراتيجيات الميزة التنافسية السابقة ، كما ان التحسين المستمر طريق توفير أفضل السلع والخدمات ، ولكن من خلال ايجاد استجابة وكفاءة أفضل (لاحظ عوامل النجاح الحاسمة) . ويعبر عن التحسين بانه مستمر لانه يربط الماضي بالحاضر ويربط الحاضر بالمستقبل ، يصف (Sanda) (2008:1) العمل فيه باتجاهين يتمحور الاول عن صنع اشياء اليوم افضل من الأمس .
- (Making thing better today than yesterday) بينما ينصب البعد المستقبلي على معرفة ماهو افضل غداً نعمله اليوم لنصنع اشياء افضل غداً

(It is about learning from what we did today to do things better tomorrow)

فان كان التحسين المستمر يمثل في اطاره العام مفهوم لادارة العمليات (Operation Management) فإن استجابة المحاسبة الادارية لهذا الاسلوب نلمسه في تعريف (Drury,2006:15) اذ ينظر اليه على انه عملية مستمرة وبحث مستمر لتخفيض التكاليف والتخلص من التلف ، وتحسين الجودة واداء العمليات التي تزيد من رضا او قيمة الزبون .

و بالاتجاه نفسه يعرف (Hilton) (232:2005) التحسين المستمر على انه الجهد الثابت والمستمر لتقليل الهدر وتقليل زمن الاستجابة وتبسيط المنتجات وعمليات التصنيع على حد سواء ، فضلاً عن تحسين الجودة وخدمات الزبون.

2-3 تقنيات التحسين المستمر

في بيئة الاعمال المعاصره فإن ادارة المنظمة تسعى الى تحقيق هدفين رئيسيين هما : المحافظة على النجاح ، والتحسين لغرض ديمومة النجاح وتؤدي المنظمة على وفق ذلك وظيفتين هما:

- 1- وظيفة المحافظة التشغيلية والتي تسعى من خلالها الى المحافظة على كل من المدخلات الحالية ،المخرجات الحالية ، التقنيات المستخدمة ، اسلوب الادارة الحالي ، والمعايير التشغيلية الحالية .
- 2- وظيفة التحسين المستمر والتي تسعى من خلالها الى تحسين المعايير الحالية وتحسين قيمة الزبون المرتبطة بالجودة ، والكلفة ، والسرعة .

ما يهمننا هو أداء الوظيفة الثانية ، اذ انها تتطلب مراجعة مستمرة وتحليل مستمر وتحسين مستمر على وفق تقنيات تحددها مجموعة من الظروف الموضوعية ، لكنها في جميع الاحوال تذهب باتجاهين هما :

- 1- تحسينات عمليات صغيرة ومستمرة يطلق عليها (Kaizen) تحصل عليها المنظمة من تظافر الجهود المقدمة من قبل فرق العمل والعاملين وتحتاج هذه التحسينات الى كلف صغيرة لتنفيذها .
- 2- تحسينات جذرية وجوهريّة في العمليات الحالية تتضمن استخدام الابداعات والامتته وتحتاج الى استثمارات كبيرة .

وفي الحالة الثانية فأننا قد نحتاج الى اعادة تصميم العمليات (Reengineering) او الهندسة العكسية Reverse Engineering مستفيدين من المعلومات التي نحصل عليها من السوق والمنافسين (Benchmarking) . وعلى وفق ذلك فإن الجزء المتبقي من هذا المبحث سيتناول ثلاث تقنيات للتحسين المستمر هي :

Target Costing	- تقنية تحديد التكلفة المستهدفة
Kaizen Costing	- تقنية التحسين التدريجي
Benchmarking	- تقنية المقارنة المرجعية

3-3 : تقنية تحديد التكلفة المستهدفة Target Costing

حتى تتمكن المنظمات من تطوير وأدائها ميزتها التنافسية من خلال جودة منتجاتها ووظائف تلك المنتجات التي يطلبها الزبون ، وبواسطة السعر الذي يحدده السوق ، والمحافظة على كل ذلك في بيئة ذات طبيعة متغيرة ، يستلزم ذلك منها عمليات تخطيط السعر والرقابة على التكاليف والأستمرار في التخفيض كل ذلك في اطار ما يسمى بالمنتجات الموجهة بواسطة السوق ، و استراتيجية ادارة التكلفة ومن خلال احدى تقنياتها والتي هي تقنية تحديد التكلفة المستهدفة .

وتعد هذه التقنية منظوراً متكاملاً يختلف عن المنظور التقليدي في اطار تحديد المنتج وتصميمه وتسعيه . وعلى الرغم من انها باتت تمثل احدى تقنيات ادارة التكلفة المعاصرة الا انها عملية متكاملة تستخدم في مجال كل من عمليات التطوير والانتاج والتسويق ، وفي ضوء ذلك فأنها قد تأخذ خاصية النظام او العملية بدلاً من التقنية . (Kocsoy , et.al , 2008 : 1)

1-3-3 : مفهوم تحديد التكلفة المستهدفة

يشير (Hilton,2005:233) الى هذه التقنية على انها تصميم المنتج والعملية المستخدمة لتقديمه بالشكل الذي يؤمن تصنيعه بالتكلفة التي تمكن الشركة من بيعه بالسعر المعتمد على السوق وتحقيق ربح منه . والسعر الذي يتم تقديره يسمى السعر المستهدف (Target Price) والربح المتوقع يسمى الربح المستهدف (Target Profit) ، اما التكلفة التي يتم تصنيع المنتج بموجبها تسمى التكلفة المستهدفة (Target Cost) وهكذا يتبين لنا ضرورة التمييز بين تحديد التكلفة المستهدفة (Target Costing) بصفتها تقنية تتطلب عدة مراحل كما سنرى وبين التكلفة المستهدفة (Target Cost) التي هي النتيجة النهائية لتلك التقنية . ومن جانبه يركز (Kazuki Hamada) على مفهوم النظام من خلال تعريفه لتحديد التكلفة المستهدفة بأنها نظام يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد او اجراء تغيير شامل او بسيط في منتج قديم . (فوده، 2007 : 2009) ويتبين لنا كذلك ان هذه التقنية تستخدم بشكل واسع في المنظمات عند مراحل تطوير منتج جديد فالتكلفة المستهدفة لهذا المنتج تصبح مشروعاً طويلاً لدخول المنظمة في الاسواق بهذا المنتج والتنافس بنجاح مع المنافسين .

2-3-3 : خطوات (مراحل) تحديد التكلفة المستهدفة

في عام 1999 حدد كل من (Cooper&Slagmulder) ثلاثة مراحل للتكلفة المستهدفة وهي : (Rudek,2007:4)

1- وضع أسعار السوق Setting the Market Price

2- ادارة تكلفة المنتج Managing the Product Cost

3- ادارة النظام الفرعي وتكاليف المستويات الجزئية المستهدفة

ويرى ان ادارة تلك المراحل تتطلب تشكيل فريق عمل متكامل يدرس خصائص المنتج المطلوبة التي سوف تقدم المنتج الذي يكون الزبون بموجبه قادراً على دفع السعر المستهدف (هذا في المرحلة الاولى) . اما في المرحلة الثانية فيتم وضع التكلفة المستهدفة للمنتج لمقابلة توقعات المنظمة لهامش الربح وصياغة عملية مراقبة التكاليف . وفي المرحلة الثالثة يقوم فريق العمل بأعداد موازنة للنظام الفرعي ، و استراتيجية غلق الفجوة بين التكاليف المتوقعة (المخططة) والتكاليف المستهدفة وهندسة المنتج لتحقيق التكلفة المستهدفة .

ومن جانبه يضع (Bragg,2001:227-228) تلك المراحل بأربعة متضمنه جوانب تفضيليه هي :

1- إدارة ابحاث السوق

Conduct Market Research

وتتضمن هذه المرحلة دراسة واقع حال المنافسة ، لتحديد ما المنتجات التي لها موقع في السوق؟، فضلاً عن الانواع الجديدة من المنتجات التي يعتمد عليها المنافسون في السوق ، وكذلك تفحص من هم الزبائن المرتقبون وما احتياجاتهم؟، وما السعر الذي سيكونوا مستعدين لدفعه؟.

2- تحديد هامش الربح المرغوب والتكلفة المرغوبة Determine Margin & Cost Feasibility

وهي التحري عن خصائص المنتج الذي يطلبه الزبون ، اعتماداً على المعلومات التي وردت في المرحلة الاولى ، وترجمتها الى سلسله من الخصائص التي سوف تشكل جزءاً من تصميم المنتج ، ثم تحدد نقطه السعر ومنها يحدد هامش الربح المتوقع ، ومن ثم تحدد التكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح المستهدف

3- مقابلة الهامش المستهدف عبر تحسين التصميم

Meet Margin Targets Through Design Improvement

تتضمن هذه المرحلة اكمال جميع متطلبات هندسة القيمة لانجاز التكلفة المستهدفة للمنتج بمستوى السعر المستهدف ، وبما ينسجم مع صلاحية المواد وتكلفة العملية التي يجهز بها المنتج والقرارات الاخرى المرتبطة بقرارات التصميم .

Implement Continuous Improvement

4- تنفيذ التحسين المستمر

وهي المرحلة التي تتضمن ادخال المنتج في العملية التصنيعية ، من حيث نوعية وحجم الانتاج ، ويصبح محاسب التكلفة المنسق والمجهز لجميع معلومات التكلفة التي تسهم في تحديد تكلفة المنتج وتقارير الانحراف للتأكد من ان مستوى التكلفة تمت المحافظة عليه وفقاً لمرحلة التصميم .

3-3-4: ادوات تحديد التكلفة المستهدفة

لانجاز المرحلة الثالثة من تحديد التكلفة المستهدفة تحتاج هذه التقنية الى ادوات معينة يطلق عليها البعض ادوات تحجيم التكلفة وهي ادوات متعددة نعرض لاهمها وهي :-

Reverse Engineering

1- التحليل الوظيفي (الهندسة العكسية)

ويقصد بالتحليل الوظيفي تحليل المنتج المنافس لمعرفة وتحديد وظيفة ومواصفات تصميمية للتوصل الى استنتاجات حول العملية التي يتم من خلالها تصنيع وتقديم المنتج المنافس ومن ثم تعديل مواصفات منتج الشركة بما ينسجم ومواصفات ذلك المنتج (Kaplan & Atkins Son,1998:227) ويتم ذلك من خلال تحليل وظائف المنتج الى وظائف رئيسية وأخرى ثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب الزبون دفعة مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة (القيمة المدركة للزبون) ، (لاسيما ان الزبون غير مستعد لدفع مبلغ لوظيفة لا يدرك قيمتها) وتجمع الوظائف بعد تفكيكها للوصول الى التكلفة الجديدة التي تقارن مع التكلفة المستهدفة للوصول الى قرار الانتاج او القرارات الأخرى .

2- تحليل القيمة (هندسة القيمة Value Engineering)

وهو اسلوب لتقليل التكاليف وتقنية تحسين العملية من خلال الانتفاع من المعلومات المتعلقة بتصميم منتج معين وعملية الانتاج ومن ثم تفحص اجزاء التصميم والعملية وتحديد مجالات التحسين (Hillon,2005:234) يعتمد هذا الأسلوب على مجموعة افراد وليس فرد واحد بهدف تقييم تصميم منتج الشركة وفي ضوء ذلك تحدد البدائل او الخيارات التي تطور او تحسن قيمة المنتج ويعرف هذا الاسلوب التقييمي بنسبة

الوظيفة الى التكلفة (Drury,2006:889) ، ومن ناحيه التكلفة / المنفعة فإن (Bar Field,et-at,3003:720) تعد هذه الادارة خطوه مهمة لنجاح تطوير المنتج وتتضمن السعي المعرفي لاجاد تكوينات مناسبة للموارد والطرق (مزيج الموارد) التي من شأنها زيادة المقدره الوظيفية للمنتج وتخفيض كلفته .

4-3 : تقنية التخفيض التدريجي (Kaizen)

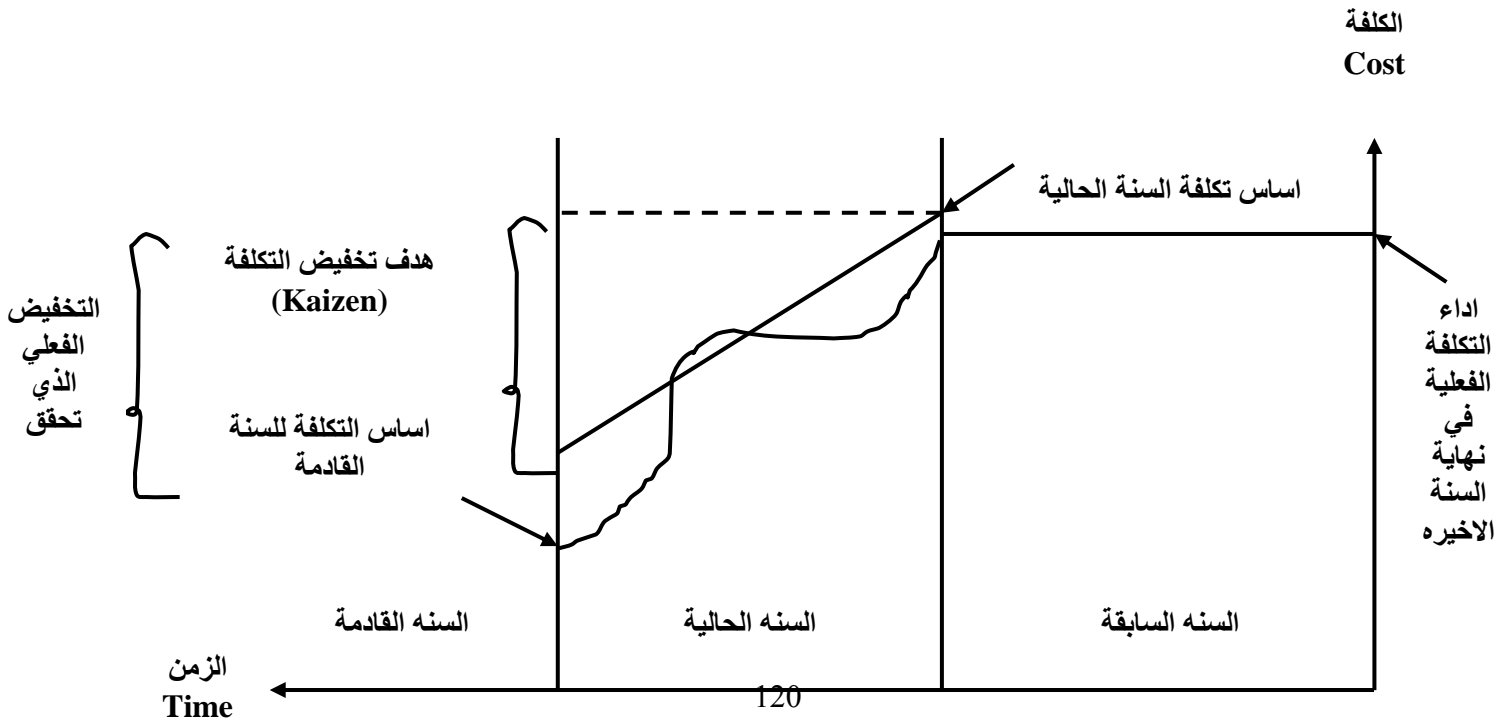
تتبنى كثير من المنظمات تخفيض التكاليف كاستراتيجية مركزه . لاسيما الشركات العملاقه General Electric في الولايات المتحدة الامريكية ، وشركة Citizens للساعات وشركة Toyota في اليابان ، وتستخدم في ذلك موازنة (Kaizen). اذ تُستخدم هذه الموازنة لاجراء التحسينات الصغيره بدلاً من القفزات في التخفيض، وترتكز هذه الموازنة على مقترحات العاملين ، إذ أن الشركات التي تطبق موازنة (Kaizen) . تعتقد ان العاملين الذين يؤدون العمل الفعلي في جميع نشاطات المنظمة (الانتاج ، المبيعات ، التوزيع) لديهم أفضل المعلومات او المعرفة عن كيفية انجاز الاعمال بأفضل ما يمكن ، وهي بذلك تحاول خلق ثقافات في كيفية تقييم مقترحات العاملين والاعتراف بها ومكافئتها . (Horengren,et.at,2009:221-222) ، وان الهدف من موازنة Kaizen هو تحديد تكلفة (Kaizen Costing) وهي جهود مستمرة للتحسين المستمر لتخفيض كلف الانتاج وزيادة جودته او تحسين عمليات الانتاج بعد ان تكون عمليات الانتاج قد بدأت فعلاً . (Barfield,2003:770) وهكذا فإن الاختلاف الجوهرى لهذه التقنية عن تقنية تحديد التكلفة المستهدفة في انها تركز على عمليات تخفيض التكلفة في مرحلة الانتاج ، فضلاً عن كون التخفيض يجري بشكل مستمر وتدرجي ومن خلال النشاطات الصغيره جداً بدلاً من التحسينات الفجائية (المتطرفة) التي تتم عبر الابداعات او الاستثمارات الكبيره في التكنولوجيا. (Hilton,et.at:2009) وهكذا فان هذه التقنية تبنى على فكرة اساسية هي ان التحسينات هدف ومسؤولية في آن واحد ولجميع العاملين ابتداء من المدير التنفيذي (CEO) الى العمال اليدويين ، وفي جميع نشاطات المنظمة ، وفي جميع الاوقات لان التحسينات صغيره لكنها مستمرة (وأن التخفيضات الضرورية في التكلفة يمكن انجازها عبر الزمن بشكل صغير) .

3-4-1 مراحل التخفيض التدريجي

تجري عملية التخفيض على وفق (Kaizen) من خلال وضع هدف شهري أو مستوى معين من التكاليف ، ثم يتم تتبع ومراقبة التكاليف الفعلية ومقارنتها من هدف التكلفة (الهدف الموضوع) ، وعند تحقيق مستوى الهدف يتم اعتماده كأساس للتكلفة للسنة اللاحقة ، ثم يوضع هدف تخفيض آخر الى ان تصل الشركة الى التخفيض الكلي المطلوب على المنتج والشكل الآتي يوضح تلك المراحل .

شكل (2)

مراحل التخفيض التدريجي (Kaizen)



5-3 : تقنية المقارنة المرجعية Benchmarking

أشتق مصطلح (Benchmarking) من عمليات المسح الأرضي إذ يكون المؤشر قطعة من الأحجار تستخدم كنقطة مرجعية , وفي عام 1979 استخدمتها شركة Xerox لتقييم نفسها مع منافسيها , بعد ذلك توسع المصطلح ليجاوز وظيفة الإنتاج الى وظائف المنظمة الأخرى ويتجاوز قطاع الصناعة ليستخدم في قطاعات أخرى (المستشفيات , المصارف) ولم يعد تطبيق هذه التقنية مقتصرًا على الخبراء والأستشاريين بل شمل جميع العاملين في المنظمة (Slack,et.al2004:644).

وتناول الباحثون في الفكر الإداري والمحاسبي هذه التقنية باتجاهاتها المختلفة , ففي علاقاتها بالتحسين المستمر بعدة الأطر العام الذي يضم مجموعة التقنيات ومنها هذه التقنية عرفها (Horngren,et.al) (2000:373) بأنها عملية مستمرة لتحسين الأنشطة والمنتجات والخدمات في ضوء أفضل مستويات الأداء المتوافرة لدى المنظمات المتنافسة او العمليات المماثلة داخل المنظمة ذاتها . و بالبعد نفسه ينظر (Drury,2006:15) الى المقارنة المرجعية على انها تقنية بدأ تبينها لانجاز عمليات التحسين المستمر , وهي بذلك عملية مستمرة لقياس نشاطات وخدمات الشركة مقابل منظمات أخرى ذات الأداء الأفضل .

وفي مجال علاقتها بالميزة التنافسية فإن (Hilton,et.al) (2003:9) يرى ان المقارنة المرجعية تقنية لتحديد الميزة التنافسية من خلال دراسة منتجات وخدمات وعمليات المنظمة ومقارنتها بأداء أفضل المنظمات . ويؤكد بأن المقارنات سمات تنافسية مهمة يتم الحصول عليها من المقارن به سواء كان داخلياً او خارجياً (القطاع نفسه) أو حتى من قطاعات صناعية أخرى . ويمكن لهذه المقارنات أن تحدد مصادر الميزة التنافسية والتهديدات التي تأتي من المنافسين وتواجه تلك الميزة .

ومن جانب علاقتها بأعادة الهندسة (سيتم تناول هذه العلاقة بشكل تفصيلي) يعدها كل من (Edmonds&Edmonds) (2000:24) بأنها احدى المكونات الرئيسية لأعادة الهندسة , ومن خلالها يتم تحديد أفضل الممارسات المستخدمة من قبل المنافسين عبر دراسة ومحاكاة تلك الممارسات , وتستخدم المنظمات المقارنة المرجعية لتنفيذ أكثر الطرق فاعلية لتنفيذ المهام المختلفة .

1-5-3 : أهداف واغراض المقارنة المرجعية

لعل تطبيق المقارنة المرجعية يبتغى منه أهدافاً متعددة يمكن تسليط الضوء على اكثرها أهمية وهي : (النعيمي , 2007 : 66) (Roos,1995:239-240)

- 1- تؤدي دراسة الكيفية التي ينفذ بها الغير أداءه وتحديد نواحي القصور والعمل على تلافيها الى تحقيق التحسين المستمر للعمليات الداخلية .
- 2- تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال خلق افكار وتطبيقات جديدة في مختلف وظائف سلسلة القيمة وأجراء تحسينات على الأداء بالشكل الذي تتفوق به المنظمة على منافسيها , وزيادة حدة المنافسة .
- 3- تحقيق هدف البقاء للمنظمة من خلال تحديد عوامل النجاح الحاسمة وتنفيذ استراتيجيتها التي تقود الى السوق .
- 4- تساعد في جهود إعادة الهندسة بشكل كبير , إذ أثبتت الدراسات ان نسبة التحسينات المحتملة لأعادة الهندسة من دون المقارنة المرجعية تكون بين 5-10% وبوجود المقارنة تزداد الى 50 أو 75% .
- 5- تؤدي الى تغيير في ثقافة المنظمة , فالمقارنة تسمح للمنظمة بوضع أهداف (أستهدافات) للاداء واقعية ودقيقة ومقتعة , تساعد بأقناع العاملين بمصداقية تلك المقاييس , وجدوى قيامهم بالأعمال .
- 6- تحفز الأبداع وتقدم الحوافز التي تمكن المنظمات من الفهم الأفضل لكيفية قيامها بخدمة زبائنها .
- 7- تسهم في تنمية قدرات الموارد البشرية , فالمقارنة توفر اساس لعملية التدريب , ويصبح العاملون في موقع يسمح لهم بالنظر الى الفجوة التي تفصل بين اداءهم الفعلي والأداء الأفضل الذي ينبغي ان يؤديه . وأن غلق تلك الفجوة تحتاج منهم امتلاك مهارات خاصة لحل مشكلات العمل , وتحسين أداء العمليات .

فضلاً عن ذلك فإن التداوئية بين نشاطات المنظمة يمكن تحسينها من خلال تداخل وتكامل الوظائف (تكامل الجهود).

2-5-3 : إعادة هندسة الأعمال (هندرة الأعمال) Business Rengineering

تطرقنا في مجال عرضنا لمفهوم المقارنة المرجعية بأنها المكونات الرئيسية لإعادة الهندسة ، فضلاً عن ذلك فإن أحد أهداف المقارنة المرجعية هو المساعدة في جهود إعادة الهندسة بشكل كبير ، وأن نسب التحسينات المحتملة لإعادة الهندسة تزداد بنسب كبيرة باستخدام المقارنة المرجعية لذا وجدنا لابد أن تفتقر دراسة المقارنة المرجعية بدراسة إعادة الهندسة . والتي هي إحدى التقنيات الحديثة والمتطورة التي تتعامل مع المتغيرات البيئية المعقدة من المتطلبات والأهداف الأساسية لكل منظمة تبحث عن الكفاءة والفاعلية والمحافظة على البقاء والاستمرار .

ويعتقد أن إعادة الهندسة مصطلح جديد للوهلة الأولى إلا أنه في حقيقته يعود إلى القرن التاسع عشر في عصر (هنري فايل) ، وعاد هذا المفهوم للانطلاق مرة أخرى عام 1990 أثر المقالة الشهيرة لـ Michal Hammer (Reengineering : Don't Automate Obliterate)

والتي جذبت أنتباه المؤسسات الصناعية والأكاديمية ، وتعد إعادة هندسة العمليات فكرة لتفسير العمليات بغية تطويرها وتعتمد على سؤال محدد هو لماذا نقوم بالأشياء بطريقة معينة والأجابة تتمحور (لأنها هي طريقة للاداء) . (اللامي ، 2008 : 569) .

أما (Horngren,et.al) (491 : 2009) فيرى أنها إعادة تفكير أساسية وإعادة تصميم عمليات الأعمال (عمليات المنظمة) لانجاز التحسينات بمقاييس حاسمة للاداء ، مثل الكلف ، النوعية ، الخدمة ، السرعة ، ورضا الزبون .

المبحث الرابع : الجانب الميداني

أعد الباحث استمارة استقصاء معلومات خاصة بمنظمات الاعمال العراقية (ملحق رقم 1) لتفحص مدى حاجة تلك المنظمات لتقنيات ادارة التكلفة المتعلقة بالتحسين المستمر ومدى توافر مقومات تطبيقها ، وقد تم اللجوء الى اسلوب الاستقصاء للأسباب الآتية :

1. وجود ادراك مسبق لدى الباحث بتوافر بعض مقومات التحسين المستمر في منظمة معينة وعدم توافرها في منظمات اخرى وحاجة جميع المنظمات العراقية اليها، الا اننا حاولنا دعم الادراك المسبق بشكل مباشر وميداني من خلال هذا الاستقصاء .
2. تشابه متغيرات بيئة الاعمال التي تمر بها الشركات العراقية .
3. ان تحقيق هدف البحث (صياغة اطار مقترح) لايمكن انجازه بالاعتماد على المعلومات المقدمة من شركة واحدة كما ان الاطار موجه الى جميع الشركات وليست شركة بعينها .

1-4 : تحليل نتائج التفحص الميداني

أولاً : حاجة المنظمات لاستخدام تقنيات التحسين المستمر :

اظهرت نتائج الاستقصاء ان منظمات الاعمال العراقية بحاجة الى استخدام تقنيات التحسين المستمر وللأسباب الآتية:

1. يمثل هدف النمو هدفا اساسيا لتلك المنظمات وبنسبة 67% من اجمالي العينة ، في حين مثل هدف البقاء النسبة المتبقية البالغة 33% ، ولم يكن لدى اي من المنظمات نية للانكماش او التنوع .
2. بلغت نسبة الشركات التي تنتج اكثر من منتج (تنوع المنتجات) اكثر من 80% من اجمالي الشركات (السؤال رقم 2) .
3. يتنوع اسلوب الانتاج للشركات بين النمطي 22% وحسب الطلب 11% وبين النمطي وحسب الطلب 67% .
4. تستقي معظم الشركات اسعار منتجاتها من السوق 67% ، وتعتمد 33% منها اساس الكلفة للتسعير مما يعني وجود حاجة لاستخدام تقنية الكلفة المستهدفة.
5. تجري الشركات تحسينات على منتجاتها في معظم مراحل العمليات (التصميم 11% ، الانتاج 11% ، جميع المراحل 78%) .

- ثانياً : مدى توافر مقومات تطبيق تقنيات التحسين المستمر :
- وعلى السياق ذاته الذي استخدم في التحليل الوصفي السابق فقد اظهرت نتائج الاستقصاء توافر الكثير من مقومات تنفيذ تقنيات التحسين المستمر لدى منظمات الاعمال العراقية وعلى وفق المعطيات الآتية:
1. يتوافر للشركات فرق عمل لدراسة السوق ومعرفة المنتجات الجديدة وبنسبة 77% من الشركات ، وان 33% منها لديها معرفة بالمنتجات المنافسة ذات المركز الأول في السوق (السؤال 6) .
 2. يتوافر للشركات فرق عمل لدراسة رغبات الزبائن من حيث شكل وحجم المنتج 66% ، وخصائص المنتج الوظيفية 34% (السؤال 7) .
 3. تمتلك جميع الشركات 100% خطط محددة وبالارقام لتخفيض تكاليف منتجاتها ، ويعد ذلك اساساً لتطبيق تقنية التخفيض التدريجي .
 4. تدرس معظم الشركات حالياً (89%) امكانية دخول السوق بمنتجات جديدة ، وليس لدى المتبقي من الشركات (11%) دراسات من هذا النوع .
 5. في مجال اعادة الهندسة فقد اظهر الاستقصاء ان جميع الشركات تمتلك فرق عمل متخصصة بدراسة وظائف المنتجات المنافسة ، الا انها تباينت في مجال دراستها لتلك الوظائف ، فقد اهتم (22%) منها بدراسة الخصائص الرئيسية ، (11%) فقط دراسة الوظائف الثانوية ، بينما تركزت معظم الجهود في دراسة المقدرة الوظيفية للمنتجات (67%) .

ثالثاً : مدى توافر متطلبات نظم ادارة التكلفة

- ينبغي ان تصاحب تطبيق تقنيات التحسين المستمر وجود نظم ادارة تكلفة قادرة على تلبية احتياجات الادارة من المعلومات بشكل تفصيلي وخلال مدد زمنية قصيرة ولعمليات المنظمة كافة ، كما ينبغي ان تغذى تلك النظم بالبيانات من مصادر داخلية وخارجية ، فضلاً عن ذلك فان معالجة تلك البيانات تحتاج الى ملاك متخصص . على وفق ذلك اظهرت اجابات الشركات النتائج الآتية :
1. في مجال وجود ملاك متخصص في محاسبة التكاليف لدى الشركات تبين ان (93%) منها تمتلك هذا المتطلب ويمارس العاملون عملهم المهني بشكل كامل (السؤال رقم 14) .
 2. تمتلك الشركات عينة البحث معلومات تفصيلية حول تكاليف المنتجات في الشركات المنافسة وبنسبة (88%) مما يعني امكانية تطبيق تقنية المقارنة المرجعية (السؤال رقم 13) .
 3. يقوم قسم التكاليف في معظم الشركات المستبانة باعداد تقارير تكلفة شهرية وسنوية ولعدد منها بلغت نسبته (21%) ، وسنوية فقط (68%) ، بينما لا تتجاوز الشركات التي تعد تقارير خاصة بكل عمل مانسبته (11%) لان الاعمال الخاصة يعد لها تقارير تكلفة تقديرية قبل المباشرة بها (السؤال رقم 11) .
 4. لا تقوم معظم الشركات باجراء تحليل لانحرافات التكاليف عند اي مستوى وبنسبة (84%) ، وتقوم (16%) منها بتحليل الانحرافات على المستوى الاجمالي ، وليست هناك شركة تجري تحليلات لكل منتج (السؤال رقم 12).

2-4 : وصف النتائج الاحصائية للتفحص الميداني

بهدف معرفة مدى تمثيل الشركات المختارة للمجتمع الذي تمثله فقد تم استخراج الاوساط الحسابية والتباين والانحراف المعياري لاجابات الشركات (ملحق رقم 2) وعلى ثلاثة محاور الاول عن مدى الحاجة منظمات الاعمال العراقية لاستخدام تقنيات التحسين المستمر وفقاً لخمس مبررات (الاسئلة 1-5) ، والثاني عن مدى توافر مقومات التطبيق لدى منظمات الاعمال العراقية وعلى وفق خمسة مقومات ايضاً (الاسئلة 6-10) ، ومن ثم مدى توافر مقومات نظم ادارة التكلفة لدى تلك المنظمات (الاسئلة 11-14) ، ويبين الجدول رقم (1) ادناه ان الاوساط الحسابية كانت قريبة من عدد المتطلبات لاسيما فيما يتعلق بالمحور الثاني ، كما تشير قيم التباين والانحراف المعياري عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين اجابات الشركات والاطراف الحسابية مما يدل على ان تلك الشركات كانت تمثل المجتمع الذي تنتمي اليه بشكل مقبول .

جدول (1) النتائج الاحصائية للتفحص الميداني

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	التباين	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة
1	مدى الحاجة لاستخدام تقنيات التحسين المستمر	3.77	0.543	0.73	5	3
2	مدى توافر مقومات تطبيق تقنيات التحسين المستمر	4.22	0.934	0.97	5	2
3	مدى توافر مقومات نظم ادارة التكلفة	2.70	0.580	0.76	4	2

المبحث الخامس / الأطار المقترح والاستنتاجات والتوصيات

1-5 : الأطار المقترح

يعمل المحاسبون الإداريون على مساعدة المديرين في تتبع الأداء من خلال اختيار عوامل النجاح الحاسمة المرتبطة بأداء المنظمة ، وتعد عملية تتبع ما الذي حصل لدى المنافسين جوهر عملية المقارنة المرجعية ، وتتغير اختيارات المديرين بتغير زبائن المنظمة ويصبح هدف التحسين المستمر عملية حاسمة . وقد تكون في بعض الأحيان عمليات التغيير في العمليات (مثل إعادة تصميم العمليات) ضرورية لتخفيض التكاليف . وعلى ذلك سيعتمد الاطار على محورين هما :

1-1-5 : المباديء الاساسية

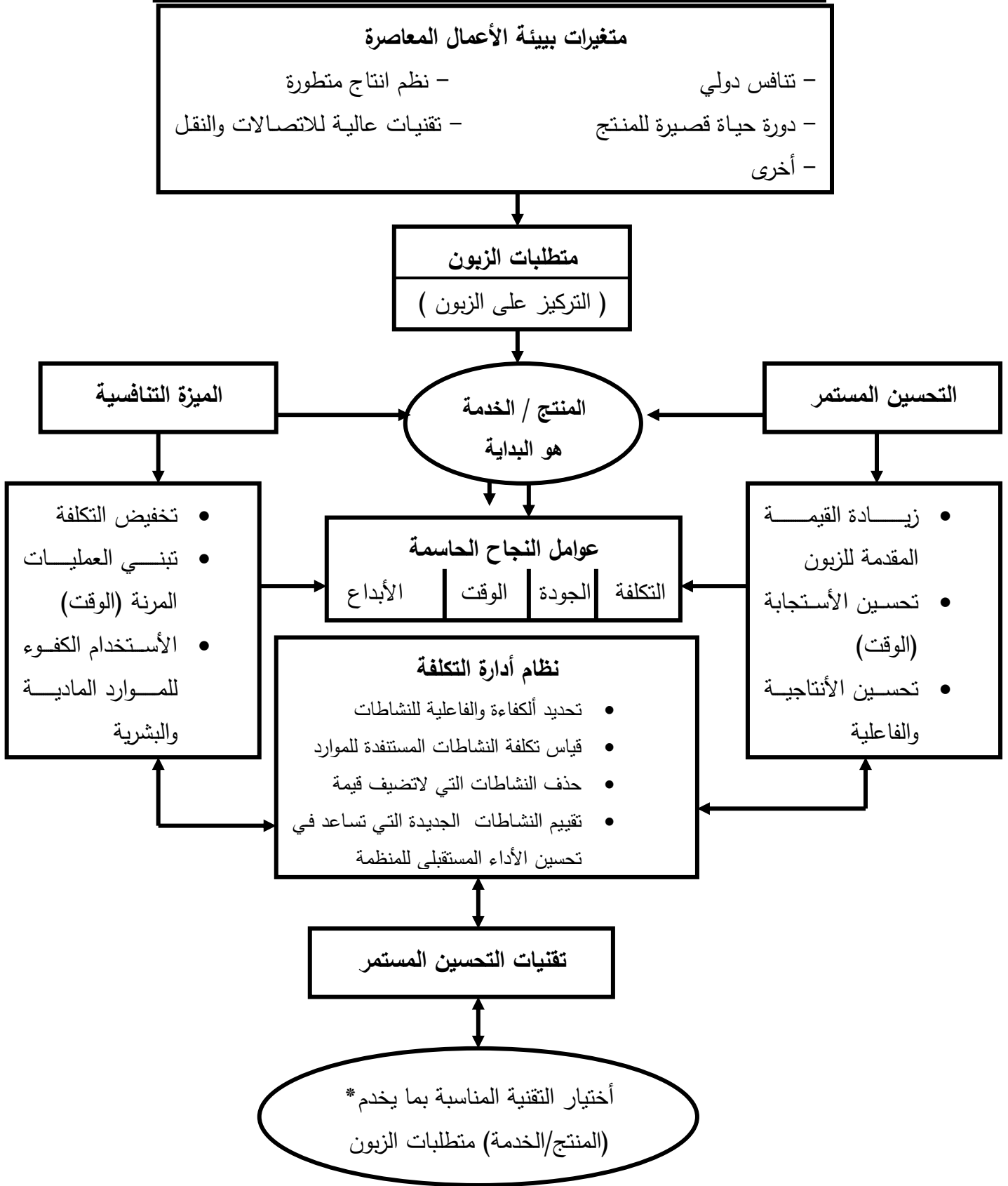
المبدأ الأساس الذي ينبغي أن تعتمد المنظمات العراقية هو اشتقاق تقنيات التحسين المستمر من متطلبات الزبون من خلال تشكيل فرق عمل متعددة المهام لدراسة متطلبات السوق والمنتجات المنافسة وطرق التسويق ، ولتبنى التحسين المستمر فمن الأهمية بمكان للمديرين ليس فقط قبول أفكار التحسين ولكن تشجيع كل شخص يقدم تلك الأفكار واعتماد آلية تطوير وتقديم الأفكار مقترنة بنظام تحفيز فعال . والمبدأ الثاني هو أن كل جزء من العمليات يقود الى خدمة الزبون ينبغي أن يصب في التحسين المستمر اي ان تكون العمليات موجهة وليست عشوائية. والمبدأ الآخر هو أن يتم بحث عمليات التحسين المستمر ابتداءً بشكل فردي داخل كل وظيفة، وبين الوظائف المختلفة للمنظمة (مبدأ التكامل) ، ثم بين الوظائف وحدود المنظمة . وعليه يمكن ان نضع مجموعة من المبادئ الذي يمكن تعتمد عليها تقنيات التحسين المستمر بالآتي:-

1. رضا الزبون هو الأساس (متطلبات الزبون)
2. السعر هو الذي يقود التكلفة
3. التكلفة هي محور الاسبقيات التنافسية
4. التركيز على تصميم المنتج
5. التركيز على تصميم العمليات
6. تحليل الوظائف على المستوى (الفردي - الوظيفة - تداخل الوظائف)
7. أفكار العاملين ومقترحاتهم هي أهداف للتحسين المستمر .

ووفقاً لهذه المبادئ يمكن صياغة الأطار المقترح وفق الشكل (3) الذي يوضح ان متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة تقود الى التركيز على الزبون ، وان التركيز على الزبون جعل المنتج أو الخدمة هما البداية لاية عملية تحسين منتظرة . وان الاهتمام بالمنتج أو الخدمة من خلال التحسين المستمر ينبغي ان يتزامن مع الاهتمام بعوامل النجاح الاساسية (التكلفة ، الجودة ، الوقت ، الابداع) .

من جانب آخر يظهر الشكل مقارنة صريحة بين اهداف التحسين المستمر واهداف الميزة التنافسية ، فزيادة القيمة للزبون ينبغي تقابل مع تخفيض التكاليف، وتحسين الاستجابة ينبغي ان يصاحبها عمليات مرنة ، فضلا عن ذلك فان تحسين الانتاجية يرتبط دائما بالاستخدام الكفوء للموارد المادية والبشرية ، ولتحقيق جميع تلك الاهداف ينبغي ان يتوافر للمنظمات العراقية نظام ادارة تكلفة لقياس كفاءة وفاعلية نشاطات المنظمة.

شكل (3)
أطار تكاملي مقترح لتقنيات التحسين المستمر



ووفقاً لهذه المبادئ يمكن صياغة الأطار المقترح وفق الشكل (3) الذي يوضح ان متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة تقود الى التركيز على الزبون ، وان التركيز على الزبون جعل المنتج أو الخدمة هما البداية لاية عملية تحسين منتظرة . وان الاهتمام بالمنتج أو الخدمة من خلال التحسين المستمر ينبغي ان يتزامن مع الاهتمام بعوامل النجاح الاساسية (التكلفة ، الجودة ، الوقت ، الابداع) .

من جانب آخر يظهر الشكل مقارنة صريحة بين اهداف التحسين المستمر واهداف الميزة التنافسية ، فزيادة القيمة للزبون ينبغي تقابل مع تخفيض التكاليف، وتحسين الاستجابة ينبغي ان يصاحبها عمليات مرنة ، فضلا عن ذلك فان تحسين الانتاجية يرتبط دائما بالاستخدام الكفوء للموارد المادية والبشرية ، ولتحقيق جميع تلك الاهداف ينبغي ان يتوافر للمنظمات العراقية نظام ادارة تكلفة لقياس كفاءة وفاعلية نشاطات المنظمة.

2-1-5 خارطة الطريق

ولغرض اختيار التقنية المناسبة للتحسين المستمر ، فعلى المديرين معرفة هدف (أهداف) استخدام التحسين المستمر ، وهل هم بصدد إجراءات تحسينات تدريجية أم سريعة وكبيرة ، وحتى تجري تلك التحسينات (نشاطات سلسلة القيمة) ، وما الهدف الاستراتيجي من القيام بالتحسين المستمر؟ ، وأخيراً ما الأدوات المستخدمة لتنفيذ التحسين المستمر؟.

ومن خلال الأجابة عن الأسئلة الخمسة الواردة آنفاً يمكن أن يضع المديرين خارطة طريق لمنظمتهم وتشكيل فرق عمل متعددة المهام للتنفيذ .

ت	الأسئلة الأساسية	تحديد التكلفة المستهدفة Target Costing	Kaizen الترخيفض التدريجي Costing	المقارنة المرجعية Benchmarking
1-	لماذا نستخدم التحسين المستمر؟	<ul style="list-style-type: none"> تقليل التكلفة زيادة هامش الربح امكانية دخول السوق لمنتج جديد 	<ul style="list-style-type: none"> زيادة جودة المنتج تخفيض معتدل للتكاليف التحسين المستمر 	<ul style="list-style-type: none"> اعادة هندسة عمليات الأعمال خلق افكار وتطبيقات جديدة تقويم الأداء
2-	ما التحسين المطلوب؟	<ul style="list-style-type: none"> تحسينات كبيرة محدد (منتج /خدمة) منتج جديد 	<ul style="list-style-type: none"> تحسينات صغيرة (تدريجية) مستمر منتجات قائمة 	<ul style="list-style-type: none"> صغيرة وكبيرة مستمر ومتنوع منتجات جديدة وقائمة
3-	متى يستخدم التحسين المستمر؟	مرحلة التطوير والتصميم (بشكل اساسي)	مرحلة الإنتاج (بشكل اساسي)	جميع نشاطات سلسلة القيمة
4-	لمن يستخدم التحسين المستمر (الهدف الاستراتيجي)؟	تحقيق ميزة تنافسية	تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> هدف البقاء تحقيق ميزة تنافسية
5-	كيف نقوم بالتحسين المستمر (الأدوات)؟	<ul style="list-style-type: none"> التحليل الوظيفي هندسة القيمة 	<ul style="list-style-type: none"> موازنة Kaizen تحليل انحرافات الموازنة 	<ul style="list-style-type: none"> اعادة هندسة الأعمال (الهندرة) هيكلية العمليات - التحسينات الجذرية

الأستنتاجات والتوصيات

1-2-4 الاستنتاجات

- أوضح هذا البحث الأسباب التي تدعو المنظمات العراقية لتبني تقنيات التحسين المستمر. و يمكن إجمال أهم الأستنتاجات بما يأتي :-
1. لم تعد نظم التكاليف التقليدية قادرة على تلبية حاجة منظمات الاعمال العراقية من المعلومات المفيدة في مجالات تخفيض التكاليف و ردم الفجوة بينها وبين المنظمات الرائدة الاجنبية العاملة في نشاطات مماثلة .
 2. لم تستطع منظمات الاعمال العراقية من تطوير وادامة ميزتها التنافسية عبر تحسين جودة منتجاتها , ووظائف تلك المنتجات التي يطلبها الزبون , والسعر الذي يحدده السوق بسبب ابتعادها عن استخدام تقنيات التحسين المستمر .
 3. تركزت تقنية تحديد التكلفة المستهدفة على القيمة المدركة للزبون لذا فإن استخدام التحليل الوظيفي كأحد ادوات هذه التقنية كان يهدف الى مقارنة تكلفة كل وظيفة مع مايرغب الزبون دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة , كما ان الهدف من استخدام هندسة القيمة هو حذف الانشطة التي لاتضيف قيمة وبالشكل الذي لا يؤدي الى انخفاض القيمة المدركة من قبل الزبون.
 4. تحاول تقنية التخفيض التدريجي (Kaizen Costing) خلق ثقافات في كيفية تقييم مقترحات العاملين واحترامها ومكافئتها, وان اجراء التحسينات وتخفيض التكلفة هما اهداف ومسؤولية في آن واحد ولجميع العاملين في المنظمة ولمختلف المستويات.
 5. يمكن ان تحدد تقنية المقارنة المرجعية مصادر الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال . من خلال دراسة خدمات ومنتجات وعمليات المنظمة ومقارنتها باداء افضل المنظمات , كما يمكن ان تديم تلك المنظمات ميزتها التنافسية عبر خلق افكار وتطبيقات جديدة في مختلف وظائف سلسلة القيمة واجراء تحسينات على الأداء بالشكل الذي تتفوق فيه المنظمة على منافسيها.

1-2-4 التوصيات

- 1- يوصي الباحث باعتماد الاطار المقترح كمرشد جوهري يمكن أن يمثل نقطة انطلاق لفرق العمل متعددة المهام التي ينبغي تشكيلها في جميع المنظمات والبحث عن المتطلبات التفضيلية والاجرائية لتنفيذ كل تقنية .
- 2- لغرض دخول المنظمات العراقية سوق المنافسة ينبغي عليها اعادة النظر في مداخل تسعير منتجاتها ، لغرض ردم الفجوة بين اسعار منتجاتها واسعار المنتجات المنافسة ، واعتماد مداخل تخفيض التكلفة ، مع الاستمرار في مقارنة ادائها مع اداء المنظمات الرائدة في القطاع .
- 3- ضرورة تطوير نظم التكلفة الى نظم ادارة التكلفة وتاهيل الملاكات اللازمة لاستخدام تقنياتها واعتماد اسلوب فرق العمل متعددة المهام لتوفير البيانات المتعلقة بالمنافسين والمنتجات والسوق .

المصادر العربية

1. ابراهيم ، بشرى عبد «أثر تفضيلات أبعاد الجوده في رضا الزبون لتحقيق الميزة التنافسية» رسالة ماجستير ، الكلية التقنية الادارية / بغداد ، 2006.
2. فوده ، شوقي «أطار مقترح بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال سلسلة القيمة» مجلة كلية تجاره للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، المجلد 44 ، اذار 2007 .
3. النعيمي ، صباح عبدالوهاب «تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقويم الاستراتيجيات الوظيفية في بيئة الأعمال المعاصرة » اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد — كلية الادارة والاقتصاد ، 2007.

Foreign References

المصادر الاجنبية

1. Barfield. Jesse, Raiborn.Cecily,and Kinney. Michael " Cost Accounting – Traditions & Innovations" 5th.Ed. Thomson South – Western , U.S.A, 2003
- 2.Bragg.steven"CostAccouting-AcomprehensiveGuide" John willey & sons.INC.USA,2001
- 3.Drury . Colin "Cost & Managemnt " 6th Ed. Tomson Learning . U K , 2006
- 4.Edmonds . Thomas , and Edmonds . Cindy ((Fundamental Managerial Accounting Concepts)) Irwin, Mc Grow-Hill. First . Ed . USA, 2000 .
- 5.Evans , James ((Production / Operations Management)) 5th . Ed. West Publishing Company " 1997 .
- 6.Hill.Charles&Jones.Gareth "strategic management An Inegrated Approach"6th.Ed,Houghton Mifflin.co.USA 2004
- 7.Hilton . Ronald , Maher . Michael , and Selto . Frank ((Cost Management)) Irwin . Mc Grow – Hill, Second. Ed. U.S.A.2003
- 8.Horengren.Charles, et.at "Cost Accounting Amanagerial Emphasis " Prentic Hall , 13th .Ed . U.S.A. 2009
- 9.Kaplan . Report & Atkinson , Antony " Advanced Managemnt Accounting " 3th. Ed. Prentic – Hall,Inc, Neur Jersy , 1998 .
- 10.Kocsoy .Murat, Gurdul Kadir , and Kavabayir. Murat , Traget costing in Turkish Manufaturing Enterprises Turkish European Journal of Social Sciences . Vol 7.No.2,2008
- 11.Krajewsky, Lee,and Ritzman,Larry” Operations Managemant 7th. Ed. Newjersey: Prentic Hall, USA,2005
- 12.Roos, Joel, & Perry , Susan " Total Quality Management Text ,Cases , and Reading " 3ed . Ed . U . S . A : 1999.
- 13.Sandra,Walker "Continuous process improvement and Kaizen events " WWW.unisa.edu.au
- 14.Slack, Nigel, Stuart. Chameers, and Ropert Johnston “Operations