

أدارة وتخفيض الكلفة بأستخدام سلسلة القيمة

دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الأتشائية⁺

Management & Reduction Cost by Using Value Chain (case study)

زينب جبار يوسف*

المستخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على استخدام سلسلة القيمة في ادارة وتخفيض الكلف ، من خلال الأعتتماد على القوائم المالية للشركة العامة للصناعات الأتشائية للفتترات المنتهية (٢٠٠٠/١٢/٣١ - ٢٠٠٤/١٢/٣١) وقد بينت نتائج الدراسة ، أمكانية تخفيض الكلفة الكلية بأستخدام سلسلة القيمة ، وقد أوصت الدراسة بعدة مقترحات من أهمها أستخدام الأساليب الحديثة في أدارة الكلفة وأستخدام الأجهزة الحديثة في الإنتاج .

Abstract

The Aim of this Research is knowing the role of Value Chain in reducing & Management the Cost through depending on the financial Statement for the General Structural Manufactures Company during the period (31/12/2000 – 31/12/2004) .

The Study's Results show that possibility reduction of Total Cost by using the Value Chain and recommendations have been made , the Important Suggestions is using the new Styles in Cost management and using new Devices in Production .

المقدمة

أن التطورات المعاصرة في مختلف العلوم وتأثير التغيرات التكنولوجية ، يتطلب رؤية متكاملة عن نشاطات وأعمال المنظمة تستند الى فلسفة واضحة ومحددة تساهم في زيادة كفاءة وفاعلية الادارة في بيئة الاعمال التنافسية ، ولا يخفى أن الهدف الاساس لمعظم المنظمات هو تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف الى الحدود الدنيا ولكن هذا الامر لا يتحقق بشكل تلقائي وإنما يتطلب أجراء دراسة لكل أنشطة المنظمة ولعدة سنوات وأجراء المقارنات الافقية والعمودية وأنتهاج كل الطرق والأساليب المتطورة والحديثة والتي من شأنها تحقيق ذلك .

وعليه فقد جاء هذا البحث ليسلط الضوء على استخدام أحدث التقنيات الحديثة في مجال أدارة الكلفة والمتمثلة بسلسلة القيمة والتي تقوم على دراسة الكلف الكلية وبالتالي تقسيم تلك الكلف على الأنشطة الرئيسة والفرعية للمنظمة وبناءا عليه فقد تم تقسيم البحث الى جانبين ، جانب نظري يتضمن الاشارة الى مفهوم

⁺ تاريخ استلام البحث ٢٠٠٨/٤/١٣ تاريخ قبول البحث ٢٠٠٩/٤/٢

* مدرس مساعد / المعهد التقني - البصرة

ادارة الكلفة وأهدافها وخصائصها وكذلك التطرق الى مفهوم سلسلة القيمة وأهدافها وأهميتها والى أنشطتها فضلا عن تناول العلاقة بين إدارة الكلفة وسلسلة القيمة .

أما الجانب الثاني فهو الجانب التطبيقي فقد كان خاص بالشركة العامة للصناعات الأنشائية باعتبارها عينة البحث علما أنه لم يحدث توقف عن العمل في الشركة سوى ثلاثة أشهر لسنة ٢٠٠٣ بسبب ظروف الحرب بعدها أستمروا العمل فيها وحسب ماتم توضيحه من قبل الجهات المختصة ، وقد تم التوصل الى عدد من الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالجانبين النظري والتطبيقي للبحث .

منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث : تعاني العديد من الوحدات الانتاجية منها والخدمية الهادفة الى تحقيق الربح من الارتفاع المتزايد في تكاليف المنتج او الخدمة والذي يعكس بشكل سلبي على هامش الربح المتحقق ، الامر الذي يتطلب البحث عن كافة الوسائل الحديثة والمتطورة والتي من شأنها ادارة وتوجيه الكلفة وبالشكل الذي يؤدي الى تخفيض الكلفة ، وعليه فقد تم الاتجاه لاستخدام إحدى تقنيات إدارة الكلفة والمتمثلة بسلسلة القيمة للحد من تلك الظاهرة .

ثانيا : أهمية البحث : تكمن أهمية البحث من خلال أهمية الاستخدام للوسائل الحديثة التي تساعد الوحدة بشكل عام والأدارة بشكل خاص في مجال إدارة الكلفة وبالشكل الذي يساعد على دراسة وتحليل الكلفة لعدة سنوات متعلقة بنشاط الوحدة لغرض التعرف على اتجاه سير التكاليف خلال تلك السنوات والمقارنة فيما بينها وبالتالي يتم تحديد ودراسة الاسباب الناتجة من عملية المقارنة لغرض إيجاد المعالجات اللازمة والسليمة لها وبالشكل الذي يؤدي الى ترشيد القرارات المتخذة .

ثالثا : هدف البحث : يهدف البحث الى إدارة وتوجيه وتحليل الكلفة في الشركة العامة للصناعات الأنشائية باستخدام إحدى تقنيات إدارة الكلفة والمتمثلة بسلسلة القيمة وذلك من خلال تحليل ودراسة الأنشطة الرئيسة والفرعية للشركة بهدف الوصول الى أفضل الوسائل التي تساعد في تخفيض الكلفة .

رابعا : فرضية البحث : يقوم البحث على الفرضية الرئيسة التالية :

(استخدام سلسلة القيمة في تحليل التكاليف يؤدي الى السيطرة على التكاليف وبالتالي تخفيضها في بداية ونهاية سلسلة القيمة) .

خامسا : عينة البحث :

لقد تم الاعتماد على الكشوفات والقوائم الختامية الخاصة بالشركة العامة للصناعات الأنشائية وكالاتي :

١- كشف حساب الاستخدامات لخمس سنوات (٢٠٠٠ / ١٢ / ٣١ - ٢٠٠٤ / ١٢ / ١٣) .

٢- كشف تحليل حساب الاستخدامات للسنوات الخمس المذكورة ٣- القوائم الختامية الخاصة بالسنوات الخمس المذكورة

سادسا : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

١- تحليل التباين القبلي والبعدي ٢- اختبار (t) ، راجع ص ١٣ .

الجانب النظري

أولا : مفهوم وأهداف وخصائص إدارة الكلفة

١- مفهوم إدارة الكلفة : عرف Dellman إدارة الكلفة على أنها (كافة المقاييس الرقابية التي تهدف الى التأثير على هياكل الكلفة وسلوك الكلفة على نحو مبكر ، وبالشكل الذي يؤدي الى تقييم التكاليف ضمن سلسلة القيمة وتخطيطها ورقابتها وتقديرها) . [1] .

أما Horngren فقد عرفها على أنها (وصف ممارسات الادارة لخفض ورقابة التكلفة بشكل مستمر بهدف أرضا زبائنها) . [2] .

في حين يرى Freeman أن إدارة الكلفة (هي تحسين لكفاءة كلفة المنظمة من خلال فهم وإدارة الاسباب الحقيقية للتكاليف من أجل تحسين المظاهر الأخرى للأداء مثل النوعية والتسليم) . [3] .

من التعاريف أعلاه نستطيع القول أن إدارة الكلفة تتضمن التركيز على الموارد سواء كانت داخلية أم خارجية وكيفية توزيعها على طول سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة وتقييم تكاليفها ورقابتها بالشكل الذي يحقق الكلفة المخفضة للوحدة وللزبون .

٢- أهداف إدارة الكلفة: هناك مجموعة من الاهداف الشاملة لإدارة الكلفة وهي [4] :

- ١- تصميم نظام فعال لإدارة الكلفة لكي يطابق البيئة الداخلية للمنظمة وهياكل الكلفة المحددة فيها .
- ٢- تحديد أولويات استهلاك الموارد .
- ٣- الاستجابة لمتطلبات الربح الضروري من خلال تنظيم العمل والعاملين وسلوكيات الصرف مع الاستراتيجية التنظيمية لتحقيق الاهداف المرسومة .
- ٤- تحديد كلفة الأنشطة الهامة ، لتحديد كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة .
- ٥- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي تستطيع تحسين الأداء المستقبلي .

٣- خصائص إدارة الكلفة : تشتمل إدارة الكلفة على العديد من الخصائص منها :

- ١- تساعد في التعرف على كيفية استخدام الموارد فعليا وانها تحقق أو تتحرف عن أهداف وخطط الإدارة .
- ٢- تساعد في توزيع المصادر وتخصيصها بحيث تستطيع أن تخدم الأهداف الاستراتيجية للإدارة ، وأن عدم تنفيذ عمليات الموازنة والتخطيط الاستراتيجي وعدم استخدام الموارد بالشكل المطلوب يؤدي الى الأنفاق الزائد .

٣- تساعد في التحليل والبحث في المجالات المشكوك فيها للأداء المرتبط بزبائن معينين وخطوط منتج وقطاعات

سوق .

٤- تساعد في الإشارة الى التوقعات الخاصة بأهداف الكلفة وتحدد الأفراد المسؤولين عن تحقيق تلك الأهداف . [5]

ثانيا : مفهوم وأهداف وأهمية تحليل سلسلة القيمة

١- مفهوم سلسلة القيمة : عرف Porter سلسلة القيمة على أنها (مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج الى المستهلك النهائي) . [6]

أما Day فقد عرفها على أنها (المهارات والموارد المطلوبة لتنفيذ كل من أنشطة المنظمة لايصال البضائع أو تقديم الخدمات عبر منافذ التسويق) . [7]

وقد أعطى Ansari تعريفا لسلسلة القيمة يشير الى أنها (تفاعل عدة اطراف ، المجهز ، أقسام المنظمة والموزع وجميع تلك الاطراف تضيف القيمة في عدة أطوار لعمليات سلسلة القيمة) . [8]

من خلال التعاريف السابقة نستطيع القول أن سلسلة القيمة هي اسلوب أو طريقة أو تحليل يتطلب دراسة كل أنشطة المنظمة الداخلية والخارجية بحيث يتم ترتيب وتنظيم تلك الأنشطة على وفق هيكل تنظيمي واختيار الموارد البشرية الكفوءة القادرة على الاستغلال الأمثل لتلك الموارد وبالشكل الذي يساعد في تحقيق أفضل عائدا للمنظمة .

٢- أهداف سلسلة القيمة : هناك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها : [9]

- ١- انتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنظمة وبالتعاون مع الاطراف الأخرى
- ٢- التركيز على زيادة مصلحة كل الاطراف العاملة عن طريق ادارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مهزي المواد الأولية الى المستخدمين النهائيين .
- ٣- أن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي الى تطوير سلاسل قيمة تنافسية ليحقق الحصول على نتائج ايجابية من خلال تعظيم قيمة المنظمات المشتركة ضمن السلسلة الكلية .
- ٤- اعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع المجهزين والزبائن ، مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي الى انتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الاطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية .

٣- أهمية تحليل سلسلة القيمة يمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة بالآتي :- [10]

- ١- يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات .
- ٢- يساعد التحليل المنظمة من ترتيب ادائها .

٣- يساعد المنظمة من تحديد الفرص لتطوير أعمال المنظمة .

٤- يساعد المنظمة بتحديد مؤشرات الاداء لأنظمة المعلومات الادارية في المنظمة .

٥- يساعد في تحسين اتخاذ القرارات .

ثالثا : أنشطة سلسلة القيمة

١- الأنشطة الرئيسية وتتمثل بالآتي :-

أ- المدخلات : وهي تلك الأنشطة التي ترتبط مع مناولة المواد الأولية ، عمليات الفحص ، نقل المواد ، الاستلام التخزين ، رقابة المخزون ، وتوزيع المدخلات التي تستخدم بآنتاج المنتج أو تقديم الخدمة .

ب- العمليات الإنتاجية : وهي تلك العمليات الخاصة بأدارة المواد اللازمة لآنتاج السلعة أو الخدمة التي تقوم المنظمة بتقديمها الى الاسواق ، وتختص أنشطة الإنتاج بكل من الجودة والتكاليف وخدمات المستهلك والتسليم وزمن الاستجابة كما ترتبط العمليات الإنتاجية بعمليات الشراء وتصميم وأستخدام الآلات والرقابة على الإنتاج . [11]

ج- المخرجات : تتضمن عدة نشاطات منها التوزيع حيث تعتمد المنظمات على الوسطاء في تصريف أو بيع منتجاتها الى المستهلك ، وتعتبر نظم التوزيع إحدى الموارد الاساسية للمنظمة التي ينبغي الاهتمام بها ووضع خطة توزيع ترتبط بأختيار قنوات التوزيع وتحديد مستوياتها . [12]

د- التسويق والبيع : تعد أنشطة التسويق من الأنشطة الأساسية التي تسهم في التعرف على فهم حاجات المستهلكين أو أكتشاف الفرص التسويقية الجديدة والسعي لتحقيق التوازن بين حاجات السوق وبين إمكانات المنظمة ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة . [13]

هـ- الخدمة : وتتمثل بخدمات مابعد البيع مثل عمليات الصيانة وتوصيل السلعة الى الزبون . وترى الباحثة أن نشاط التوزيع يفترض أن يكون ضمن نشاط التسويق والبيع .

٢- الأنشطة المساندة

أ- ادارة الشراء : تختص ادارة الشراء بتوفير المواد الخام أو الأجهزة والمعدات للقيام بعملية الإنتاج ، ويجب على ادارة الشراء أن تتميز بامتلاكها قدرة عالية في تحقيق الكلفة الأنسب والتي تتمثل في إمكانية تقليل الكلفة مع الحفاظ على مكونات النوعية للسلعة أو الخدمة .

ب- تطوير التكنولوجيا : يتعلق هذا التطوير بالأنشطة كافة التي تهدف الى تحسين طرق الإنتاج وبما يتلائم ومقاييس الجودة الشاملة ، وأنظمة الايزو الحديثة التي تتطلب الاعتماد على الحاسب الآلي في الأعمال المطلوب أنجازها . [14]

ج- ادارة الموارد البشرية : يُعد الافراد العاملين هم الموارد البشرية والتي يتطلب بذل الاهتمام اللازم لها من قبل ادارة المنظمة لأن ذلك ينعكس بشكل كبير على نشاطها .

د- البنية التنظيمية : تتكون البنية التنظيمية الأساسية للمنظمة من كافة المستويات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة المختلفة في المنظمة والمتمثلة في الادارة العامة ، التخطيط الاستراتيجي ، الحسابات ، الشؤون القانونية والعلاقات العامة والأمن الصناعي . حيث يتطلب أن تكون جميع محتويات البنية التنظيمية متماشية مع ملامح الفكر الأساسي للمنظمة القابل للتغيير وبما يتلائم مع المستجدات والتغيرات .

رابعا : علاقة إدارة الكلفة بسلسلة القيمة : تمثل إدارة الكلفة إحدى المداخل الحديثة والتي تكون ذات أهمية للمنشأة باعتبارها أداة فعالة للتطوير والتحسين المستمر لأستخدامها مجموعة من التقنيات الفعالة لدعم وحماية الميزة التنافسية للمنشأة وقياس درجة نجاحها وتعد سلسلة القيمة أسلوب أو طريقة لتخفيض الكلف يتم من خلالها احتساب التكاليف على اساس الأنشطة الرئيسية منها والفرعية من خلال اعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بداء من عملية شراء المواد الاولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك ، وأن عملية تحليل كلفة الأنشطة يساعد الإدارة في التعرف على مقدار ما تمثله كلفة كل نشاط قياساً بالكلفة الأجمالية وبالتالي يتم التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة قياساً بالأنشطة الأخرى وبالتالي يتم البحث عن كل السبل التي تؤدي الى تخفيض تلك الكلف وبالشكل الذي يؤدي الى الحفاظ على نوعية المنتجات أو الخدمات المقدمة ، وبما يكفل لها تحقيق سلسلة القيمة ومنافسة المنشآت الأخرى ، وكل ذلك يتطلب خبرة وفهماً واسعاً عن الأنشطة المراد تخفيض كلفها فضلاً عن ذلك فالامر يتطلب المزيد من المعلومات للنظر في وضع المنشأة وماهي علاقاتها الداخلية والخارجية وكذلك الأمر يتطلب قيام المنشأة بمقارنة كلف أنشطتها مع كلف أنشطة المنشآت المماثلة لغرض تحقيق الميزة التنافسية .

الجانب التطبيقي يتطلب تطبيق سلسلة القيمة تقسيم الأنشطة الى أنشطة رئيسة وفرعية بهدف الوصول الى كلفة كل نشاط بشكل مفرد ، وقد تم الاعتماد على بيانات الشركة العامة للصناعات الأنشائية والمتمثلة بالكشوفات الخاصة بالحسابات الختامية وكشوفات تحليل الاستخدامات لخمس سنوات (٢٠٠٠ - ٢٠٠٤) .

وقد تم تقسيم حسابات الاستخدامات الى الأنشطة الرئيسية الخاصة بالشركة ومن ثم تحليلها الى الأنشطة الفرعية الخاصة بها وحسب مايتطلبه تطبيق سلسلة القيمة .

والجدول رقم (١) يوضح الأنشطة الرئيسية الخاصة بالسنوات الخمس المذكورة .

جدول رقم (١) يوضح الأنشطة الرئيسية *

ت	النشاط الرئيسي	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
١	أنشطة التجهيز	٤٦٦٠	٦٣٨٩	٧٠٣٣	٩٣٧٠	١٢١٦٠
٢	أنشطة الإنتاج والعمليات	٥٤٣٠	٩٩٣٣	١١٦٣٠	١٣٧٨٠	١٦٩٩٠
٣	الامدادات الخارجية	٣٣٢٠	٤٤٨٠	٥٨٨٠	٧٦٥٠	٨٩٨٠
٤	النشاطات المساندة	٣٢٧٥	٤٣٧٥	٦٢٨٠	٨٣٣٠	١٠٣٩٠
٥	أنشطة الادارة العامة	٢١١٥	٣٢٢٣	٤٨٧٧	٥٦٧٠	٧٩٨٠
٦	كلفة الصنع الكلية	١٨٨٠٠	٢٨٤٠٠	٣٥٧٠٠	٤٤٨٠٠	٥٦٥٠٠

٧	المبيعات	٤٧٦٠٠	٩٦٨٠٠	١١١٤٠٠	١٤٣٦٠٠	١٧٥٧٠٠
٨	هامش الربح	٢٨٨٠٠	٦٨٤٠٠	٧٥٧٠٠	٩٨٨٠٠	١١٩٢٠٠

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الكلفة الكلية في ارتفاع مستمر خلال السنوات الخمس المذكورة ، ويمكن توضيح النسبة المئوية للارتفاع في الجدول رقم (٢) وكالاتي :

جدول رقم (٢) يوضح النسبة المئوية لارتفاع الكلفة الكلية

	النشاط الرئيسي	السنة	نسبة الارتفاع في الكلفة الكلية (%)
١	أنشطة التجهيز	٢٠٠٠	-----
٢	أنشطة الإنتاج والعمليات	٢٠٠١	٦٦
٣	الامدادات الخارجية	٢٠٠٢	٧٩
٤	النشاطات المساندة	٢٠٠٣	٨٠
٥	أنشطة الادارة العامة	٢٠٠٤	٧٩

يتبين لنا من الجدول رقم (٢) أن هناك ارتفاع في الكلفة الكلية لكل نشاط عن السنة السابقة لها وقد تم تثبيت سنة (٢٠٠٠) باعتبارها سنة أساس ، حيث نلاحظ أن نسبة الارتفاع لسنة ٢٠٠١ كانت (٦٦ %) قياسا بسنة ٢٠٠٠ ونسبة ارتفاع سنة ٢٠٠٢ (٧٩ %) قياسا بسنة ٢٠٠١ ، أما سنة ٢٠٠٣ فقد كانت نسبة الارتفاع فيها (٨٠ %) قياسا بسنة ٢٠٠٢ وأخيرا سنة ٢٠٠٤ فقد كانت نسبة ارتفاع الكلفة الكلية فيها (٧٩ %) قياسا بسنة ٢٠٠٣ وبسبب ارتفاع التكاليف في سنتي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ وبشكل متقارب نلاحظ أن نسبة ارتفاع التكاليف متقاربة في السنتين المذكورتين وكما يشير ذلك الجدول رقم (١) .

الأنشطة الرئيسية الخمس المذكورة الى الأنشطة الفرعية الخاصة بها ويمكن توضيح ذلك في الجداول الآتية :

جدول رقم (٣) يوضح أنشطة التجهيز الفرعية *

السنوات					أنشطة التجهيز
٢٠٠٤	٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٠	الأنشطة الفرعية
٨٨٩	٧٩٩	٦٠٠	٥٢٠	٤٣٠	مواد أولية
٧٨٩	٥٨٩	٤٨٩	٤٧٠	٢٥٠	الادوات الاحتياطية
١١٧٥	٩٧٥	٨٤٤	٧٧٠	٦٧٠	اللوازم والمهمات
١٠٨٦	٩٨٦	٦٨٠	٦٣٠	٣٢٠	القرطاسية
٩٨١	٨٨١	٦٨٠	٥٢٠	٣٥٠	مواد نفطية
٣٧٠٠	٢٤٠٠	١٩٥٠	١٧٥٠	١٢٥٠	غاز
١٦٤٠	١٢٤٠	٧٩٠	٧٨٢	٦٥٥	زيوت وشحوم
٩٢٠	٧٢٠	٤٧٠	٤٣٠	٣٢٠	الفحص
٩٨٠	٧٨٠	٥٣٠	٥١٧	٤١٥	المخزن

المجموع	٤٦٦٠	٦٣٨٩	٧٠٣٣	٩٣٧٠	١٢١٦٠
---------	------	------	------	------	-------

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

جدول رقم (٤) يوضح أنشطة الانتاج والعمليات الفرعية *

أنشطة الانتاج والعمليات	السنوات				
الأنشطة الفرعية	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
أيجار المعدات	٨٩٢	١٤٨٠	١٦٨٩	١٨٣٩	٢٠٤٩
ادارة العمليات	٩٢٠	١٥٩٩	١٧٩٩	٢١٩٩	٢٧٩٩
الأجور	٧٧٥	١٣٩٠	١٥٩٧	١٩٩٧	٢٥٩٧
الصيانة	٩٧٠	١٩٩١	٢٢٩٩	٢٦٩٩	٣٢٩٩
الإشراف	٨٨٩	١٧٨٩	٢١٦١	٢٥٦١	٣١٩٥
السيطرة النوعية	٩٨٤	١٦٨٤	٢٠٨٥	٢٤٨٥	٣٠٥١
المجموع	٥٤٣٠	٩٩٣٣	١١٦٣٠	١٣٧٨٠	١٦٩٩٠

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

جدول رقم (٥) يوضح أنشطة الامدادات الخارجية الفرعية *

أنشطة الامدادات الخارجية	السنوات				
الأنشطة الفرعية	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
الخدمة والتدريب	٣٢٠	٤٨٠	٦٣٠	٧٠٠	٩٠٠
الأجزاء الاحتياطية	٩٩٠	١٢٤٠	١٤٩٩	١٥٩٩	١٦٣٠
خدمات النقل	٨٩٠	١١٤٠	١٤٧٠	١٨٧٠	١٩٦٩
خدمة التصليح	٧٣٠	٩٨٠	١٣٠٠	٢١٠٠	٢٦٠٠
الجدولة	٣٩٠	٦٤٠	٩٨١	١٣٨١	١٨٨١
المجموع	٣٣٢٠	٤٤٨٠	٥٨٨٠	٧٦٥٠	٩٨٨٠

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

جدول رقم (٦) يوضح النشاطات المساندة الفرعية *

النشاطات المساندة	السنوات				
الأنشطة الفرعية	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
التدريب	٤٧٠	٦٧٠	٩٢٠	١٢٧٠	١٦٠٠
الخدمات الادارية	٣٩٠	٥٩٠	٨٤٠	١١٩٠	١٥٢٠
خدمة الكمبيوتر	٤٢٠	٦٢٠	٨٧٠	١٢٢٠	١٥٥٠
البحث والتطوير	٦٢٢	٨٢٢	١٠٧٢	١٤٢٢	١٧٥٢
السلامة والأمن	٨٣٠	١٠٣٠	١٤٣٠	١٧٨٠	٢٢١٠
الطباية	٥٤٣	٦٤٣	١١٤٨	١٤٤٨	١٧٥٨

المجموع	٣٢٧٥	٤٣٧٥	٦٢٨٠	٨٣٣٠	١٠٣٩٠
---------	------	------	------	------	-------

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

جدول رقم (٧) يوضح أنشطة الإدارة العامة الفرعية *

الإدارة العامة	السنوات				
الأنشطة الفرعية	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
المالية	٥٤٠	٧٦٠	١٠٨٥	١٢١٠	١٦٧٠
الإدارة العامة	٣٧٠	٥٩٠	٩١٥	١٠٤٠	١٥٠٠
الخدمات القانونية	٤٣٠	٧٥٠	١٠٧٥	١٢٠٠	١٦٦٠
العلاقات العامة	٣٩٠	٥٧٠	٩٩٥	١١٢٠	١٥٨٠
الخدمات الأخرى	٣٨٥	٥٥٣	٨٠٧	١١٠٠	١٥٧٠
المجموع	٢١١٥	٣٢٢٣	٤٨٧٧	٥٦٧٠	٧٩٨٠

(*) تشير الى أن المبالغ بملايين الدنانير

من الجداول السابقة أعلاه نلاحظ أن كلف جميع الأنشطة الفرعية في ارتفاع مستمر للسنوات الخمس المذكورة ، وعليه فالأمر يتطلب استخدام الأساليب اللازمة والتي من شأنها الحد من ذلك الارتفاع وتحقيق أدخارات في التكاليف ومن تلك الأساليب :-

١- تحليل الكلفة الكلية : أي يتم تحليل جميع التكاليف اللازمة في الحصول على المادة أو الخدمة لاختيار أقل كلفة
٢- تحليل الصرف : بموجبه يتم تحديد كل المصروفات التي قامت بها المنظمة والجهة التي قامت بالشراء لغرض تحديد المصدر الاستراتيجي ، علما أن مصدر الشراء للشركة هو السوق المحلي .

٣-

استبدال المادة أو الخدمة : أي يتم الاستبدال بمادة أو خدمة أخرى تنفذ المطلوب بكلفة أقل .

٤- إعادة مواصفات أو تصميم المادة أو الخدمة .

٥- تحسينات في النوعية : أي تحسين تطابق النوعية المستلمة مع النوعية المطلوبة .

٦- استرداد الأستثمار : أي إعادة استخدام المادة المعادة من الزبائن لغرض استرداد أكبر قدر من الكلفة الأصلية .

٧- توحيد التجهيز : أي التعاقد مع جهاز واحد لكي يوفر المواد أو الخدمات

المطلوبة في حالة التزامه بالشروط المطلوبة من ناحية الوقت والكلفة والمواصفات .

٨- تقليل عدد مواقع المخزون والاحتفاظ بمعدل أقل من المخزون على أن يتم مراعاة حد الأمان لذلك .

من كل ماتقدم أعلاه نستطيع القول أن هناك العديد من الأساليب والخيارات الخاصة بعملية تحسين النشاطات والحصول على التخفيض المطلوب في التكاليف ، ولكن التخفيض لا يتحقق بشكل تلقائي ، بل يتطلب الأمر إجراء دراسة لكل النشاطات المنجزة على وفق سلسلة القيمة الخاصة بالشركة ، وبموجبه يتم

تحديد المجالات التي يمكن من خلالها التخفيض في التكاليف ، وعلى ضوء ذلك يتم تقسيم تكاليف

الأنشطة الى نشاطات محققة للقيمة ونشاطات غير محققة للقيمة ، النوع الاول من تلك الأنشطة يكون

ضروريا لتصنيع المنتج قياسا بالنوع الثاني .

وتتمثل النشاطات المحققة للقيمة بالآتي :

- ١- نشاطات الانتاج الرئيسية التي تساهم في المنتج النهائي .
- ٢- النشاطات الادارية الأساسية كالنشاطات الخاصة بأدارة العمل وأعداد التقارير السنوية .

أما النشاطات غير المحققة للقيمة ، فهي تلك النشاطات التي لا تضيف أي قيمة للمنتج وغالبا ماتتمثل خزن المخزون والفحص والصيانة ، ويمكن توضيح ذلك بالآتي :

١- الخزن : من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الشركة والاطلاع على الكشوفات الخاصة بالخزين لوحظ أن الشركة تميل الى الاحتفاظ بكميات كبيرة من الخزين دون مراعاة الأسس السليمة الخاصة بالاحتفاظ به والمتمثلة بمستويات الخزين وحد الأمان ، وأن من شأن ذلك هو تعرض المادة المخزونة الى التلف والنقادم فضلاً عن مايتطلبه ذلك من توفير مخازن إضافية في حالة عدم قدرة المخازن الموجودة على الاستيعاب . والمعمول به من قبل الشركة هو تحميل المنتج بكل مايتعلق بتكاليف الخزن المذكورة مما يؤدي الى ارتفاعها

٢- الفحص : يتولى قسم السيطرة النوعية فحص المواد الأولية الداخلة الى الانتاج والمواد المشتتة ، ومن ثم يتم إرسالها الى قسم الفحص الهندسي وكذلك الحال بالنسبة للأدوات الاحتياطية ، أن هذه الحالة روتينية أكثر من كونها مطلوبة ولازمة ، حيث يفترض أن قسم السيطرة النوعية يختص بفحص المواد الأولية الداخلة والمشتتة الى الانتاج ولاعلاقة لقسم الفحص الهندسي بها ، وكذلك الحال بالنسبة للأدوات الاحتياطية ، حيث يفترض أن تكون خاضعة لقسم الفحص الهندسي فقط ، لأن من شأن ذلك الازدواج في الفحص تحميل المنتج بتكاليف إضافية غير ضرورية ، فضلاً عن ذلك فعندما يكون تعامل الشركة مع مجهزين جديدين تستطيع أن تعتمد بشكل كبير على تقارير الفحص لأن عملية المواد المستلمة لا تتم الا بأستلام تقرير الفحص من المجهز حسب المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل الشركة .

٣- الصيانة : توجد في الشركة (٣) أقسام للصيانة وفيها أعداد كبيرة من الافراد العاملين ، لكننا نجد أن هناك مبالغ كبيرة تتفق على الصيانة خارج الشركة وبخاصة لوسائل النقل الخاصة بالشركة ويتم تحميل تلك المبالغ على تكاليف الانتاج الخاصة بالمنتج ، حيث يفترض أن يتم تحميل تلك المبالغ على الاقسام المستفيدة من الصيانة ولا يتم تحميلها بالكامل على المنتج ، فضلاً عن الاستفادة من اقسام الصيانة داخل الشركة لجميع وسائل النقل الخاصة بالشركة ولحالات التوقف والعطلات التي تتعرض لها الاجهزة والمعدات داخل الشركة بسبب قدمها . من ذلك نستطيع القول أن هناك عدد من الأنشطة غير المحققة للقيمة ، ولكن هذا لا يعني حذفها كلياً من كلفة الصنع الكلية ، لا بل الامر يتطلب تحميل الانتاج بنصيبه منها .

ومن خلال الرجوع الى السجلات الخاصة بتكاليف الخزين والفحص والصيانة الخاصة بالشركة وبعد مناقشات عديدة تمت مع الجهات المسؤولة في الشركة لغرض التوصل الى تحديد حصة الانتاج الفعلية من تكاليف الخزين والفحص والصيانة ، تبين أن كلفة الصنع الكلية لسنة (٢٠٠٤) تم تحميلها بمبلغ مقداره (٥٦٥٠) مليون دينار خاصة بالتكاليف المذكورة منها (٢٣٢٠) تكاليف خزين ،

٢٢١٠) تكاليف فحص و (١١٢٠) تكاليف صيانة ، وجميع هذه التكاليف لا تخص الانتاج بل تتعلق بأقسام أخرى ، مما يعني أن هناك زيادة في تحميل كلفة الصنع الكلية للسنة المذكورة بنسبة (١٠ %) ، قياسا بمبلغ الزيادة (٥٦٥٠) مليون دينار ، وهذا يعني أن كلفة الصنع الكلية يتم تحميلها سنويا زيادة بنسبة مقدارها (١٠ %) أو أكثر بسبب عدم التحديد الصحيح لتكاليف الانتاج من التكاليف المذكورة . كون الشركة تستخدم نفس الطرق والأجراءات في احتساب التكاليف ، حيث نجد أن مقدار الزيادة كان بمقدار (٤٤٨٠ ، ٣٥٧٠ ، ٢٨٤٠ ، ١٨٨٠) للسنوات (٢٠٠٣ ، ٢٠٠٢ ، ٢٠٠١ ، ٢٠٠٠) على التوالي .

وعند إعادة احتساب كلفة الصنع الكلية لسنة ٢٠٠٤ بعد طرح المبلغ المذكور (٥٦٥٠) نرى أنها تصبح (٥٠٨٥٠) وهذا يعني أن هناك تخفيضا لها بمقدار النسبة المذكورة ، وقد تم التوصل الى التخفيض المذكور عندما تم تقسيم أنشطة الشركة الى أنشطة رئيسية وأخرى فرعية وتحميل التكاليف على المراكز المستفيدة منها وهو ما يتطلبه تطبيق سلسلة القيمة ، والذي يساعد في التوصل الى احتساب جميع الكلف بشكل صحيح ، استنادا الى القوائم والكشوفات الخاصة بتحليل حساب الاستخدامات للسنوات الخمس المذكورة وبمساعدة الجهات المختصة في الشركة . ويمكن تصنيف التكاليف المذكورة والخاصة بالخزين والفحص والصيانة والبالغة (٥٦٥٠) مليون دينار على انها تكاليف غير محققة او غير مضيضة للقيمة ، لعدم علاقتها بشكل مباشر بالانتاج قياسا بالتكاليف المحققة أو المضيضة للقيمة ، علما أنه تم الاعتماد في تصنيف التكاليف الى مضيضة أو غير مضيضة للقيمة من خلال مقدار الاستفادة منها للانتاج والذي اعتمد على تصنيف الأنشطة الى رئيسية وفرعية وحسب مآوضحته الجهة المسؤولة في الشركة اعتمادا على الخبرة والكشوفات الخاصة بالأنشطة (الفحص والصيانة والخزن) ، حيث يتم اعتبارها مضيضة للقيمة اذا استفاد منها الانتاج بشكل مباشر وتعتبر غير مضيضة للقيمة اذا استفادت منها وظائف أخرى ماعدا الانتاج ولكن هذا لا يعني حذفها وإنما تضاف على الكلفة الكلية وليس على كلفة الصنع الكلية ، والجدول رقم (٨) يوضح ذلك وكالاتي :

جدول رقم (٨) يوضح التكاليف المضيضة للقيمة والتكاليف غير المضيضة للقيمة

السنة	تكاليف الخزين			تكاليف الفحص			تكاليف الصيانة		
	المجموع	مضيضة للقيمة	غير مضيضة للقيمة	المجموع	مضيضة للقيمة	غير مضيضة للقيمة	المجموع	مضيضة للقيمة	غير مضيضة للقيمة
٢٠٠٠	٤١٥	١٥٤	٢٦١	٣٢٠	١١٠	٢١٠	٩٧٠	٣٥٣	٦١٧
٢٠٠١	٥١٧	٣٩٦	١٢١	٤٣٠	٢٠٩	٢٢١	١٩٩١	١١٤٩	٨٤٢
٢٠٠٢	٥٣٠	٣٩٨	١٣٢	٤٧٠	٣٥٧	١١٣	٢٢٩٩	٢١٨٧	١١٢
٢٠٠٣	٧٨٠	٥٦٩	٢١١	٧٢٠	٥٩٦	١٢٤	٢٦٩٩	٢٥٨٦	١١٣
٢٠٠٤	٩٨٠	٧٤٨	٢٣٢	٩٢٠٠	٦٩٩٠	٢٢١٠	٣٢٩٩	٢١٧٩	١١٢٠

وعند تطبيق نسبة التخفيض الـ (١٠ %) على الكلفة الكلية للصنع للسنوات الخمس المذكورة تكون كالاتي : كلفة الصنع الكلية قبل التخفيض : ١٨٨٠٠ ، ٢٨٤٠٠ ، ٣٥٧٠٠ ، ٤٤٨٠٠ ، ٥٦٥٠٠ كلفة الصنع الكلية بعد

التخفيض : ١٦٩٢٠ ، ٢٥٥٦٠ ، ٣٢١٣٠ ، ٤٠٣٢٠ ، ٥٠٨٥٠

وستكون هامش الربحية المتحققة بعد التخفيض كالاتي :

هامش الربحية قبل التخفيض : ٢٨٨٠٠ ، ٦٨٤٠٠ ، ٧٥٧٠٠ ، ٩٨٨٠٠ ، ١١٩٢٠٠

هامش الربحية بعد التخفيض : ٣٠٦٨٠ ، ٧١٢٤٠ ، ٧٩٢٧٠ ، ١٠٣٢٨٠ ، ١٢٤٨٥٠

ولغرض اختبار صحة الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين (القبلي والبعدي) للكلف الكلية للصنع

للسنوات الخمس المذكورة وكالاتي :

$$SSd = \sum d^2 - (\sum d)^2 / n$$

$$t = x - y / Sd \times$$

وتشير (d) الى الفرق في الكلفة الكلية قبل التخفيض وبعد التخفيض ، أما (d2) فتشير الى مربع الفرق ويمكن توضيح ذلك بالجدول الآتي :

جدول رقم (٩) يشير الى الفروقات في الكلف الكلية

السنة	الكلفة قبل التخفيض	الكلفة بعد التخفيض	(d)	(d2)
٢٠٠٠	١٨٨٠٠	١٦٩٢٠	١٨٨٠	٣٥٣٤٤٠٠
٢٠٠١	٢٨٤٠٠	٢٥٥٦٠	٢٨٤٠	٨٠٦٥٦٠٠
٢٠٠٢	٣٥٧٠٠	٣٢١٣٠	٣٥٧٠	١٢٧٤٤٩٠٠
٢٠٠٣	٤٤٨٠٠	٤٠٣٢٠	٤٤٨٠	٢٠٠٧٠٤٠٠
٢٠٠٤	٥٦٥٠٠	٥٠٨٥٠	٥٦٥٠	٣١٩٢٢٥٠٠
المجموع	١٨٤٢٠٠	١٦٥٧٨٠	١٨٤٢٠	٧٦٣٣٧٨٠٠

وقد تم استخراج قيمة (t) ووجد أن قيمتها (٥,٦٦) وعند مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع

الجدولية نجد أن قيمة (t) المحسوبة (٥,٦٦) بينما قيمة (t) الجدولية تحت درجة

حرية (٤) ومستوى احتمالي (٠,٠٥) وجد أن قيمة (t) الجدولية (٢,١٣٢) .

وبما أن (t) المحسوبة أكبر من (t) الجدولية ، نستطيع قبول الفرضية .

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات :

١- أستخدم سلسلة القيمة في مجال ادارة الكلفة يساعد المنظمة في تحليل الكلف على الأنشطة الرئيسية

والفرعية لها وبالتالي تستطيع المنظمة من خلال ذلك التحليل التعرف على الأنشطة ذات

الكلف المرتفعة قياساً بالأنشطة الأخرى ودراساتها والتعرف على أسباب الارتفاع ، وكذلك يساعد

في تحديد حصة كل نشاط من الكلفة الكلية .

- ٢- هناك عدد من الأنشطة المضيضة للقيمة لعلاقتها المباشرة بالانتاج وعدد آخر من الأنشطة غير مضيضة للقيمة لكونها خاصة بوظائف أو أقسام أخرى ماعدا الانتاج .
- ٣- تم تخفيض كلفة الصنع الكلية بنسبة (١٠ %) لسنة ٢٠٠٤ عند تحميل الانتاج بالتكاليف الخاصة به وأحتساب الكلفة بشكل صحيح .
- ٤- تميل الشركة الى الشراء من السوق المحلي لغرض الحصول على احتياجاتها من المواد الاولية أو الادوات الاحتياطية .
- ٥- بالرغم من وجود نظام تكاليف في الشركة يدار من قبل أفراد أصحاب خبرة ودراية في التخصص الا أن هناك بعض القصور في النظام المذكور بسبب عدم الاطلاع على كل ماهو متطور وحديث في مجال أدرة الكلف .

ثانيا : التوصيات :

- ١- ضرورة العمل بتحليل الكلف الكلية الى الأنشطة الرئيسة والفرعية لأن من شأن ذلك المساعدة في التعرف على الأنشطة ذات الكلف المرتفعة والأنشطة ذات الكلف المنخفضة وبالتالي يساعد التحليل المذكور الادارة في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة .
- ٢- لغرض أحتساب كلفة الصنع بشكل صحيح لا بد من تحميل الانتاج بالتكاليف المضيضة للقيمة أما التكاليف غير المضيضة للقيمة فتحمل على الكلفة الكلية .
- ٣- ضرورة الاهتمام بكل الدراسات والتحليلات التي تساعد في تخفيض الكلف وخاصة نسبة التخفيض (١٠ %) التي تم الحصول عليها من خلال مراعاة المجالات التي تحقق وفورات في التكاليف .
- ٤- ضرورة قيام الشركة بالشراء من السوق الخارجي والمحلي لجميع احتياجاتها حتى تسطيع أن تفاضل بينهما من ناحية الكلفة والنوعية .
- ٥- ضرورة استخدام التكنولوجيا الحديثة في كل مجالات عمل الشركة فضلاً عن الاستعانة بذوي الاختصاص في مجال أدرة الكلف وتخفيضها بسبب الأنعكاسات الايجابية لذلك على عمل الشركة .

المصادر

- 1- Dellmann P., " From Accounting Cost Management " *Accounting Journal* , Vol. 30 ,No. 12, , PP. 420 – 425, 1994.
- 2- Horngren F., *Cost Accounting Amanagerial Emphasis* , Prentitic Hall , Inc., U.S.A, P., 3, 1997 .

- 3- Freeman T., " Transforming Cost Management into A Strategic Weapon " *Accounting Review* , Vol. 60 , No., 20 , PP., 330 – 345, 1998 .
- 4- Stenzel C., *Essential of Cost Management* , John Wiley & Sons , Inc., U.S.A , P., 8 , 2002.
- ٥- نجم ، خولة شهاب . بناء برنامج الفيچول فوكس برو لإدارة الكلفة الاستراتيجية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، العراق ، ص ٥٢ ، ٢٠٠٦ .
- 6- Porter M., *Competitive Advantage* , Free Press , Inc., U.S.A., P., 37, 1985 .
- 7- Day S., *Market Driven Strategy* , Irwin , Inc., U.S.A. P., 153 , 1990.
- 8- Ansari L., *Target Costing the frontier in Strategic Cost Management*, Irwin , Inc., U.S.A., P. 82, 1997 .
- 9- Gereffi , G., " International Trade & Industrial up grading in the Apparel Commodity Chain " *Journal of International Economics* , Vol. 48 , No., 1, 1999 , p. 9 .
- 10- Kaplan , R., & Atkinson A., *Advanced Management Accounting* , Hall , Inc., U.S.A., 1998 . P. 9 .
- 11- الحسيني ، فلاح حسن . *إدارة الاستراتيجية* . دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن ، ٢٠٠٠ ، ص ١١٠ .
- 12- الدوري ، زكريا مطلق . *الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية* . اليازوري للطباعة والنشر ، الأردن ، ٢٠٠٥ ، ص ٢٨٤ .
- 13- السيد ، اسماعيل محمد . *الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية*. المكتب العربي الحديث للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ١٤٥ - ١٥٠ .
- 14 - Cronoin J., *Doing More Business on the Internet* , Irwin , Inc., U.S.A. , 1995 , P. 5