

دور تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد "MFC" في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة

الباحثة : نضال حسين عبد

أ . م . د . علي عبد الحسين هاني

كلية الادارة والاقتصاد

كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

قسم المحاسبة

جامعة القادسية

جامعة القادسية

المستخلص :

هدف البحث الى معالجة ضعف الكفاءة في تدفق المواد والطاقة اثناء العمليات الانتاجية للحد من تولد المؤثرات البيئية اثناء العمليات الانتاجية وبعد استهلاك المنتجات من قبل الزبائن اذ تتمثل المشكلة بعدم استعمال التقنيات الحديثة لأغلب الوحدات الاقتصادية وهذا يؤدي الى هدر كميات كبيرة من المواد والطاقة وقللة الاهتمام بالمؤثرات البيئية اذ تعد تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد من افضل التقنيات التي يمكن من خلالها تحقيق الكفاءة بتدفقات المواد والطاقة ابتداء من المخلات وصولا الى المخرجات اذ تمكن من الحد من الخسائر المادية التي تتولد اثناء العمليات الانتاجية وكذلك تحديد امكان الضعف والخلل التي تؤدي الى هدر المواد والطاقة وتعمل على معالجتها وهذا يؤدي الى قيادة التكلفة وخلق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية من خلال انتاج منتجات قليلة التكاليف وذات جودة عالية وبهذا يؤدي الى تقليل الاسعار واقبال الزبائن على طلبها ، ومن اجل اختبار فرضية البحث تم اختيار مصنع منسوجات الديوانية عينة للبحث من اجل التعرف على دور تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة مما يساعد المصنع على تحقيق العديد من المزايا التنافسية .

الكلمات المفتاحية : محاسبة تكاليف تدفق المواد ، المزايا التنافسية ، استراتيجية قيادة التكلفة

المقدمة:

بعد التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الاعمال الحديثة في كافة المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية حتم على الوحدات الاقتصادية انتاج منتجات تتميز بجودة عالية وانخفاض الكلفة كل هذه التطورات ادت الوحدات الاقتصادية الى البحث عن تقنيات واساليب حديثة لمواجهة هذه التغيرات والتطورات لترتقي الى الوحدات الاقتصادية الرائدة لتحقيق المزايا التنافسية وان تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد هي احدى التقنيات الحديثة التي تكون قادرة على مواجهة تحديات المنافسة والاستجابة الى تطلعات الوحدات الاقتصادية في قيادة الكلفة من خلال تخفيض الكلفة وتحسين جودة المنتجات وذلك لقدرتها على تقليل استعمال تدفقات المواد والطاقة والحد من النفايات وتوفير معلومات تساعد الوحدة الاقتصادية في انتاج منتجات ذات جودة عالية من خلال استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة اذ يتم العمل على ايجاد طرق التحسين لرفع جودة المنتج الايجابي وخفض تكلفته وتسعى الى خفض المنتج السلبي والعمل على التخلص منه هذا يساعد الوحدة الاقتصادية مواكبة التطورات الحديثة لما تتضمنه من معلومات اقتصادية وبيئية حيث تكون ميزة تنافسية تساعد على الاستمرار في بيئة الاعمال الحديثة .

المبحث الاول؛ منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

بسبب التطورات الحديثة الحاصلة في بيئة الاعمال اصبح من الضروري قيام الوحدات الاقتصادية البحث عن تقنيات واساليب متطورة تركز على استراتيجية قيادة التكلفة وتقليل استخدام الموارد والحد من المنتجات المعيبة حيث ان اي عملية انتاجية لا تخلو من المشكلات التي تسبب في ارتفاع تكلفة المنتج والتأثير على جودته لذا تسعى الوحدات الاقتصادية للحصول على معلومات لتلافي تلك المشكلة وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال التالي :

هل هناك دور فعال لتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة ؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث الى عرض تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد باعتبارها احد التقنيات الحديثة في ادارة التكلفة الاستراتيجية وبيان دورها في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة .

ثالثاً: اهمية البحث

تبرز اهمية البحث من اهمية تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها الاستراتيجي في نجاح تنفيذ الوحدة لأحدى استراتيجيات التنافس العامة وبما يساعد على اكتساب ميزة تنافسية تميزها عن المنافسين لتحقيق رضا الزبائن بمنتجات ذات جودة عالية وكلفة منخفضة نتيجة نجاحها بقيادة التكلفة .

رابعاً: فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية ان لتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد دورا استراتيجيا في نجاح تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة .

خامساً: منهج البحث

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال مراجعة الدراسات المتعلقة بموضوع البحث وتحليلها والمنهج الوصفي لوصف وتحليل التقارير والبيانات الخاصة بالوحدة الاقتصادية للوصول الى استنتاجات تدعم البحث .

سادساً: دراسات سابقة

- 1- دراسة (Yogi & Kokubu , 2018) ادارة تدفق المواد للشركات في تايلند الطريق الى محاسبة تكاليف تدفق المواد : هدفت الدراسة الى تحليل خصائص تدفق المواد كأداة لتوسيع استعمال محاسبة تكاليف تدفق المواد ومالها من دور في تحديد مجموع كلف المواد المهدورة والمخلفات والمواد التي يعاد تدويرها بعد العمليات الانتاجية واهم مات وصلت اليه الدراسة من استنتاجات ان استعمال نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد لها دور كبير في اظهار الكفاءة والفاعلية في استعمال المواد والحد من الهدر في المواد ومعالجة المخلفات وتمكن من المحافظة على ادارة سلسلة التوريد بالكامل لكونها توفر الحوافز الداخلية للموظفين وتساعدهم في الحد من هدر المواد وضياعها.
- 2- دراسة (Doorasamy et al , 2017) فعالية محاسبة تكاليف تدفق المواد لتحسين جودة السكر في انتاج قصب السكر هدفت الدراسة الى بيان فعالية محاسبة تكاليف تدفق المواد واستخدامها كأداة لتحسين جودة السكر في انتاج قصب السكر جنوب افريقيا وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج كان من بينها ان

الاستخدام الكفؤ لمحاسبة تكاليف تدفق المواد يمكن الوحدات الاقتصادية من تحسين ربحيتها فضلا عن تحسين فعالية استخدام الموارد كون هذا النظام يعمل على تصنيف تكاليف الانتاج الى اربع فئات تكاليف المواد والنظام والطاقة والنفائيات ومن ثم تمكين الوحدات الاقتصادية من تقليل التكاليف المتعلقة بالمنتوج السلبي .

3- دراسة (ريما حسام جعفر, 2011) استخدام استراتيجية قيادة التكلفة واثرها على ادارة الجودة الاستراتيجية لدى شركات صناعة الكهربيائيات في الاردن .هدفت الدراسة الى الكشف عن مدى استخدام استراتيجية قيادة التكلفة في شركات صناعة الكهربيائيات في الاردن واثرها على الجودة الاستراتيجية في هذه الشركات وتوصلت الدراسة الى ان مستوى الاهمية لاستخدام استراتيجية قيادة التكلفة لدى شركات صناعة الكهربيائيات في الاردن مرتفعا ووجود اثر ذي دلالة احصائية لاستخدام استراتيجية قيادة التكلفة على ادارة الجودة الاستراتيجية مجتمعة وعلى ابعادها المنفردة عند مستوى (0.05) .

المبحث الثاني : الاطار النظري لتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد

اولا : مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد

تم توحيد مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد دوليا عند نشر هذا المعيار حيث ساهم في تبني استعمالها بشكل كبير جدا .اذ يبين المعيار طريقة الحساب والمفهوم الاساسي والخطوات التنفيذية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد (M F C A) والغرض الرئيسي من المعيار هو اظهار مبادئ محاسبة تكاليف تدفق المواد

(Chimera & Takkakaw: 2013: 1975) (1) .

عرفت محاسبة تكاليف تدفق المواد على انها "احدى ادوات المحاسبة الادارية البيئية اذ يمكن للإدارة من خلالها الحصول على معلومات دقيقة عن حجم الفاقد والذي عادة ما يحدث اثناء العملية الانتاجية وذلك من خلال متابعة تدفق المواد المستخدمة في هذه العملية بدءا من مرحلة شراء المواد الخام من الموردين باعتبارها مدخلات للعملية الانتاجية ومرورا بالعمليات التشغيلية وانتهاء بالمخرجات ، اذ يقوم نظام محاسبة تكاليف تدفق المواد باحتساب الطاقة وتكاليف الطاقة وتكاليف ادارة النفائيات وتكاليف النظام من اجل تزويد ادارة الوحدة الاقتصادية بمعلومات عن نوعين من المنتجات : النوع الاول هو المنتج الايجابي والذي تسعى الوحدة الاقتصادية الى الحصول عليه ، اما النوع الثاني هو المنتج السلبي والذي تسعى ادارة الوحدة الاقتصادية للحصول على معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات من اجل التقليل او التخلص منه بشكل نهائي (بكر : 2016 ، 20) . (2)

ان الوحدة الاقتصادية تقوم بإدخال العديد من الموارد الطبيعية كمدخلات عند البدء بالعملية الانتاجية وتعد المواد من اهم هذه الموارد بسبب ندرتها وتكلفتها العالية وعليه تتطلب ادارتها بكفاءة وان تقوم محاسبة تكاليف تدفق المواد بالرقابة ومتابعة تدفقات المواد اثناء القيام بالعمليات الانتاجية وكذلك متابعة النفائيات التي تتراكم نتيجة عدم الكفاءة في تدفقات المواد مثل "المواد التالفة" التي يتم استلامها من المجهز والمواد التي تتلف بالمخازن والشوائب والمنظفات والمذيبات لغسل المعدات والقصاصات المتبقية بعد انتهاء العمليات والمواد المتبقية في المعدات . (Fakoya ;2014) (3).

هناك ثلاث اجزاء مكونة لمحاسبة تكاليف تدفق المواد وهي كما يأتي (4 : APO , 2014) (4)

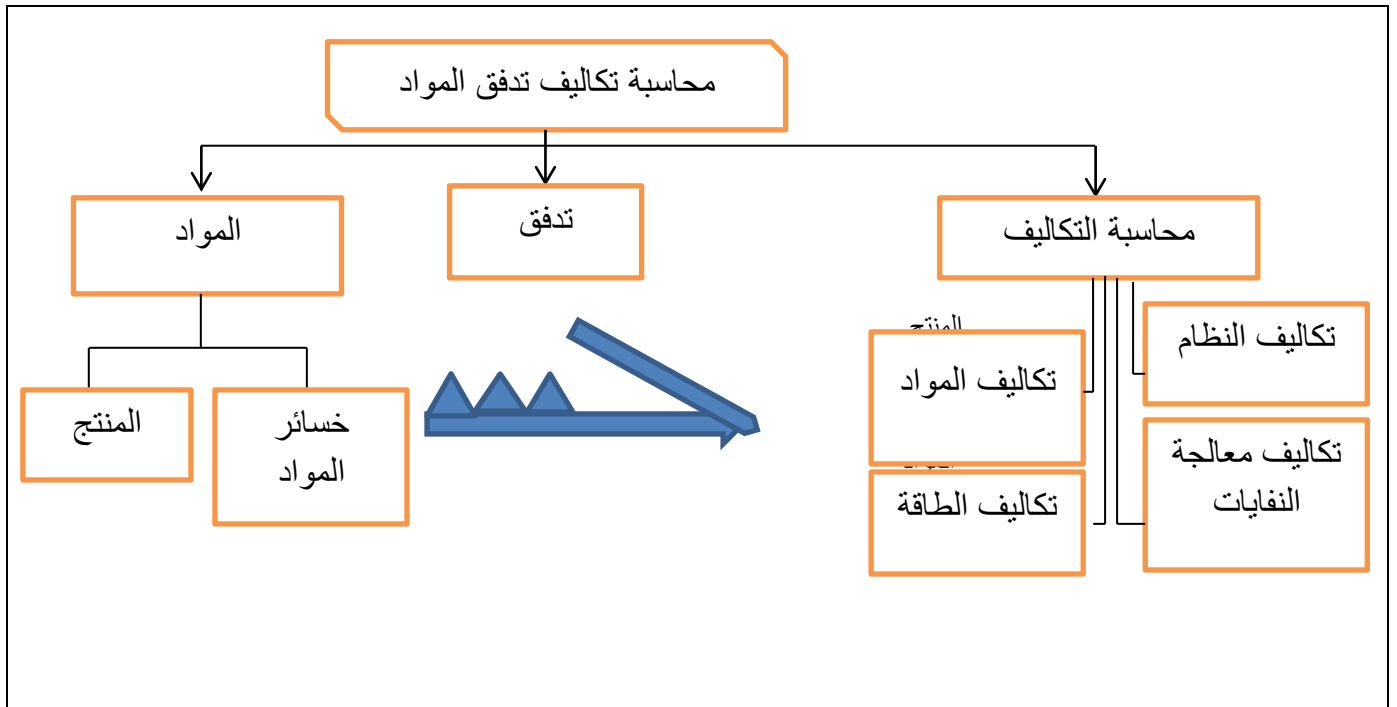
1-محاسبة التكاليف : يتم تتبع تدفقات المواد تحت مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد وتحديد كمي بالوحدات المادية كالكتلة والحجم ومن ثم تعيين التكاليف المرتبطة بها والتي تقسم الى تكاليف المواد وتكاليف النظام وتكاليف الطاقة وتكاليف ادارة المخلفات .

2- التدفق : تتبع محاسبة تكاليف تدفق المواد جميع مدخلات المواد التي تتدفق من خلال عمليات التصنيع وقياس المنتجات وخسائر المواد في وحدات مادية باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{المدخلات} = \text{المنتجات} + \text{خسارة المواد (النفايات)}$$

3-المواد :تشير المواد الى اي مادة خام او مادة مساعدة او محفز او جزء يستخدم في تصنيع منتج معين وتعد المواد التي لا تصبح جزء من المنتج النهائي خسائر مادية حيث في اي عملية تصنيعية هناك خسائر مادية وفي خطوات مختلفة منها فقدان المواد اثناء المعالجة ،الشوائب ، المنتجات المعيبة ، المواد المتبقية في معدات التصنيع بعد التركيبات مواد مساعدة مثل المذيبات والمنظفات لغسل المعدات والمياه وغيرها .

ويتكون مفهوم محاسبة تكاليف تدفق المواد من ثلاث مفاهيم رئيسية كما في الشكل (1)



المصدر (3 : 2018 , Rahayu et al)

ثانيا:-اهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد

في العديد من الوحدات الاقتصادية يعد الحد من التأثير البيئي استراتيجية مكلفة جدا ومع ذلك يمكن لمحاسبة تكاليف تدفق المواد على تتبع النفايات والانبعاثات والمنتجات غير السلعية وتوفير معلومات عنها تكون بمثابة محفز للوحدات الاقتصادية في البحث عن فرص تحسين تساعد على تعزيز الاداء الاقتصادي والبيئي في ان واحد (Mahmoud :et al 2017 ,532). (5).

اذ تبرز اهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد على تحسين النهج المحاسبية الحالية على المستويين الأتيين (Hajek et al., 2008 , 142).(6).

1-المستوى الاقتصادي :-ان محاسبة تكاليف تدفق المواد تركز في المقام الاول على تكلفة المواد كونها عنصرا مهم جدا في الوحدات الاقتصادية الصناعية مقارنة بغيرها ففي ظل نظم المحاسبة التقليدية لا تتوفر معلومات كافية ومفصلة عن تكلفة المواد وكيفية مرورها في الوحدة الاقتصادية اما في ظل تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد يتم توضيح تكاليف المواد بشكل ادق من خلال ربط الوحدات المادية مع الوحدات المالية .

2-المستوى البيئي :-تركز تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد على تخفيض التكلفة عبر تخفيض كميات المواد والطاقة المستهلكة مما ينتج عن هذا التخفيض تأثيرات بيئية ايجابية اذ ان استخدام المواد والطاقة بشكل افضل من شأنه ان يقلل من النفايات والانبعاثات التي تؤثر على البيئة لذا تعد تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد مهمة جدا للإدارة يمكن من خلالها تعظيم الكفاءة الاقتصادية وتحسين الفوائد البيئية .

ثالثا:-منافع محاسبة تكاليف تدفق المواد

تسهم محاسبة تكاليف تدفق المواد في تقديم مجموعة من المنافع منها ما يأتي (60 : 2014 , Doorasamy) (7)

1-تحديد المشاكل : تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد على التحقق من وجود خسائر اقتصادية التي لا يمكن اكتشافها باستخدام الطرق التقليدية التي تركز على الجانب المالي في حين تسلط تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد الضوء على الخسائر المادية والمالية مما يمكنها من تقليل الخسائر .

2-التعرف على نقاط التحسين : ان الوحدات الاقتصادية على علم بالخسائر المادية الا انها لا تقوم باي عمليات تحسين في ظل النظام التقليدي اذ تساعد محاسبة تكاليف تدفق المواد الاقتصادية على القيام بأجراء التحسين عبر تحديد وتتبع النفايات والمخلفات لتدفقات المواد والعمل على تخفيضها .

رابعا:- تصنيف التكاليف حسب محاسبة تكاليف تدفق المواد:

تصنف التكاليف وفق محاسبة تكاليف تدفق المواد الى اربع انواع كما يأتي :

- 1- تكلفة المواد:** تشمل جميع تكاليف المواد الرئيسية والفرعية والمواد المساعدة الداخلة في العملية التصنيعية مثل المنظفات والمحفزات وغيرها . (5 : 2014 , APO) (8).
- 2- تكلفة الطاقة :** تشمل جميع تكاليف الطاقة المستخدمة داخل مراكز الكمية التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية من اجل معالجة المواد مثل تكاليف الوقود والكهرباء واي تكاليف اخرى تؤثر على الطاقة . (Zhao et al , 2013 ,) (198) (9).
- 3- تكلفة النظام :** جميع التكاليف التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية في التعامل الداخلي مع تدفقات المواد سواء كانت هذه التدفقات مواد اولية او مساعدة او مواد تحت التشغيل او مخلفات باستثناء تكاليف الطاقة او تكاليف ادارة المخلفات . (6 : 2011 , Hyrslova et al) (10).
- 4- تكلفة ادارة المخلفات :** هي التكاليف التي تحدث في سياق التعامل مع خسائر المواد داخل مراكز الكمية ويتم تخصيصها للخسائر المادية فقط وتشمل أنشطة اعادة اصلاح المنتجات المعيبة و عمليات اعادة التدوير والتخلص من الانبعاثات الهوائية ومياه الصرف الصحي والنفايات الصلبة (3 : 2011 , Sygulla et al) (11).

خامسا :- عوامل تمكين محاسبة تكاليف تدفق المواد

هناك العديد من العوامل التي تساعد في تسهيل تنفيذ محاسبة تكاليف تدفق المواد ومن هذه العوامل ما يأتي :

- 1- الميزة التقنية لمحاسبة تكاليف تدفق المواد : تعد هذه الميزة هي ادلة التمكين الرئيسية في محاسبة تكاليف تدفق المواد كونها تعرف بالنفايات كمنتوج غير سلعي او منتوج سلبي له تكاليفه الخاصة وبناء على ذلك يمكن الحصول على معلومات اكثر دقة لتكلفة النفايات من خلال محاسبة تكاليف تدفق المواد مقارنة بمحاسبة التكلفة التقليدية (Fakoya & Van der poll ,2013 : 136) (12) .
- 2- توفر البيانات : وجد كل من (Jasch ,2009) و(Nakajima , 2008) في دراستهما ان الوحدات الاقتصادية لديها بيانات مطلوبة لتحليل تدفق المواد بالنسبة لهذه الوحدات قد يتسبب توفر هذه البيانات في تجنب الحاجة الى المهام الرئيسية لجمع البيانات الامر الذي يساعد على تنفيذ محاسبة تكاليف تدفق المواد بسهولة اكبر (Sulong 1368 : 2015 , et al) (13) .
- 3- التزام الادارة العليا : ان مشاركة الادارة العليا والتزامها اتجاه المحاسبة الادارية البيئية تعتبر من العوامل المهمة في مختلف حالات اتخاذ القرار والتمكين كما ان هناك حاجة للمشاركة الفعالة من الادارات المختلفة بمستوياتها كافة فبدون التوجيهات والدعم من الادارة العليا قد لا تتمكن الادارات الاخرى من رؤية مدى اهمية محاسبة تكاليف تدفق المواد بالنسبة للوحدة الاقتصادية (Lee et al , 2005 : 254) (14) .
- 4- توافق محاسبة تكاليف تدفق المواد مع انظمة الادارة القائمة : من العوامل التي تساعد في تنفيذ محاسبة تكاليف تدفق المواد بصورة اكثر سهولة توافقها وتكاملها مع الانظمة الادارية الموجودة في الوحدات الاقتصادية كنظام ادارة الجودة الشاملة ونظام الصيانة الانتاجية الشاملة (Charthad, 2015 : 388) (15) .

المبحث الثالث : استراتيجيات قيادة التكلفة

اولا: مفهوم استراتيجية قيادة التكلفة

ان مفهوم قيادة التكلفة تم تطويره من قبل مايكل بورتر ويستعمل هذا المفهوم ضمن استراتيجيات الاعمال حيث يصف هذا المفهوم الطريقة لخلق وايجاد الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية ويدل مفهوم قيادة التكلفة بشكل اساسي على الوصول الى اقل تكاليف لعمليات الوحدة الاقتصادية (Porter, 2004 : 45) (16) .

ان الوحدة الاقتصادية من خلال استراتيجية قيادة التكلفة تتخذ السعر كميزة تنافسية ضد المنافسين اذ تعمل على تحديد الاسعار لبيع المنتجات اقل من اسعار المنافسين وتحقيق اكبر قدر من الارباح وبذلك تستطيع ان تحقق قيمة للزبون وكسب رضاه حيث ان استراتيجية قيادة التكلفة تهدف الى زيادة قيمة للزبون من خلال السعي الى انتاج منتوج اقل تكلفة يعد مدخلا تنافسا فاعلا ومؤثرا في الاسواق التي تتعامل مع العديد من المستهلكين الذين يتحسسون للأسعار (الوالي , 2005 : 28) (17) .

ثانيا: الاستراتيجيات العامة وقوى السوق

ان الوحدات الاقتصادية التي تسعى الى التطبيق الناجح لاستراتيجية قيادة التكلفة لابد ان تبذل جهودا معتبرة من اجل تخفيض تكاليف الانتاج مقارنة بتكاليف المنافسين وخلق قيمة للزبائن وتتضمن استراتيجية قيادة التكلفة الخطوات التالية :

- 1- تقديم وبناء مقاييس ومستويات فاعلة من الخدمات .
- 2- تأسيس رقابة على الانتاج وعلى التكاليف غير المباشرة والاضافية .
- 3- تقليل تكاليف المبيعات وتكاليف البحث والتطوير للمنتجات وتكاليف الخدمات (جعفر , 2011 : 27) (18) .

جدول (1)

الاستراتيجيات العامة وقوى السوق

الاستراتيجيات العامة			قوى السوق
استراتيجية التركيز	استراتيجية التمايز	استراتيجية قيادة التكلفة	
يمكن تطوير جدار جوهري يكون عائق امام الداخلين الجدد	ولاء العملاء سوف تثني قدرات المنافسين الجدد المحتملين	القدرة على تخفيض الاسعار لتفويض حركة المنافسين الجدد المحتملين	عوائق الدخول
قدرة تمرير ارتفاع اسعار الموردين عبر العملاء	قدرة تمرير ارتفاع اسعار الموردين عبر العملاء	يعطي حماية اكثر عن تأثير الموردين	قوى الموردين
تقليل الخيارات والبدائل امام المشتريين	القدرة على قديم جودة اعلى تجذب المشتريين	القدرة على تقديم اسعار اقل تجذب المشتريين	قوى المشتريين
السلع المتخصصة والمقدرات الجوهريية تحمي ضد البدائل	يرتبط العملاء بجودة معينة تبعدهم عن التفكير بالبدائل	استعمال الاسعار المنخفضة للدفاع ضد السلع البديلة	مخاطر السلع البديلة
قد لا يستطيع المنافسون تلبية احتياجات العملاء من التركيز بالتمايز	الولاء للمنتوج يحافظ على العملاء من التحول الى المنافسين	مقدرة افضل للمنافسة على اساس السعر	مخاطر المنافسة

المصدر : Porter, M, (2004), Competitive Strategy : Techniques for Analyzing Industries and Competitors , New York, free press

ثالثا : انواع الاستراتيجيات العامة لبورتر

تكون هذه الاستراتيجيات ثلاث انواع وهي كالآتي :

1- استراتيجية قيادة التكلفة :

تهدف هذه الاستراتيجية العامة الى الوصول الى الانتاج باقل التكاليف ضمن قطاع الصناعة التي تنتمي اليه الوحدة الاقتصادية حيث تباع الوحدة منتجاتها ضمن اسعار ذلك القطاع وتستطيع كسب عوائد اعلى من المنافسين وعندما تباع الوحدة منتجاتها باقل من متوسط ذلك القطاع تتمكن من كسب حصة سوقية حتى في حالة الحرب السعرية فان المنظمة تستطيع المحافظة على بعض الارباح في الوقت الذي تلحق المنافسة الشديدة بعض الخسائر بالمنافسين وحتى بدون الحرب السعرية وفي القطاعات الناضجة وانخفاض الاسعار فان الوحدات الاقتصادية تستطيع انتاج منتجات بتكاليف اقل سوف تتمكن من المحافظة على ربحيتها ولفترة زمنية اطول (Bingxin & Julie, 2008 : 19).

2- استراتيجية التمايز:

تتميز هذه الاستراتيجية بمجموعة من الانشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديم منتجات متميزة ذات خصائص فريدة وسمات نادرة للمنتوج يتم خلالها تقديم قيمة للزبون (الكبراتي , 2005 : 44) (20).

ان هدف هذه الاستراتيجية هو اضاء تميز ملحوظ على منتجات الوحدة عن غيرها من منتجات المنافسين سواء بالتقنية او الجودة او السعر (باسيلي , 2001 : 118-119) (21).

3-استراتيجية التركيز:

تقوم هذه الاستراتيجية على اساس اختيار قطاع معين من السوق فالوحدة الاقتصادية في ظل هذه الاستراتيجية لا تتعامل مع السوق ككل وانما تقوم بتجزئة السوق الى عدد من القطاعات وفيها تركز على جزء معين من السوق (عزيز , 2006 : 125) (22).

رابعاً: مخاطر استعمال استراتيجية قيادة التكلفة

ان استراتيجية قيادة التكلفة محاطة بعدد من المخاطر بالرغم من ايجابية وفوائد استعمالها ومن هذه المخاطر ما يأتي (Bingxin & Juan , 2008)(23)

- 1- التركيز المفرط على العمليات للوصول الى ميزة قيادة التكلفة قد يلهي الوحدة الاقتصادية عن الاهتمام بالتغيرات في اذواق الزبائن واحتياجاتهم .
- 2- ظهور ابداعات تكنولوجية جديدة من قبل المنافسين الذي من شأنه ان ينهي ميزة قيادة التكلفة من خلال الوصول الى اقل التكاليف .
- 3- قد يستطيع المنافسون النجاح من قليد طريقة الوحدة الاقتصادية في تحديد سلسلة القيمة للوصول الى اقل التكاليف وكسر ميزة قيادة التكلفة .

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

بتناول هذا المبحث شرحا عن عينة البحث (الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/ مصنع منسوجات الديوانية) التابعة الى وزارة الصناعة والمعادن العراقية ، اذ يعد المصنع من الوحدات الاقتصادية المهمة في البلد لكونه يعمل على صناعة منتجات ذات جودة عالية تمكن من تحقيق ميزة تنافسية وعليه سيتم تناول المبحث وفق الفقرات التالية:

اولاً: تاريخ تشييد مصنع منسوجات الديوانية :-

شيد هذا المشروع الصناعي عام 1976 وتم الانتاج التجريبي عام 1978 باسم الشركة العامة لصناعات الغزل والنسيج القطني في الديوانية استمر العمل في هذه المؤسسة عشرة سنوات وفي عام 1987 تم تحويله بقرار ارتجالي من شركة عامة الى مصنع تابع الى الشركة العامة للصناعات القطنية (بغداد) وفي عام 1994 وبقرار ارتجالي ايضا تحول الى شركة مساهمة عامة بمقتراح من وزير الصناعة والمعادن حيث تم بيع اسهم هذه الشركة في اسواق بغداد للأوراق المالية . علما ان الطاقة التصميمية للمصنع هي (8130طن) غزول و (40 مليون) متر طولي سنويا ويضم ما يقارب (4000) موظفا .

حاليا يتكون المصنع من ثلاث من ثلاث معامل وهي :

- 1- معمل الاقمشة .
- 2- معمل القطن الطبي .
- 3- معمل الخياطة .

ثانيا: امكانية تطبيق دور تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في تنفيذ استراتيجية قيادة التكلفة :

يملك مصنع منسوجات الديوانية بعض الشعب التي يمكن ان تساعد في معالجة الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مثل شعبة البيئة وشعبة السيطرة النوعية وغيرها لكن هذه الشعب لا تقدم اي فصاحات في القوائم المالية ، لذلك ترى الباحثة امكانية اكتساب العديد من المزايا التنافسية من خلال تحسين المؤشرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية من خلال الاستناد الى تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها في قيادة استراتيجية التكلفة وتقديم تقرير شامل عن العديد من المؤشرات التي سيتم تحسينها وتطويرها من خلال المحاور الآتية :

1-حماية البيئة :

اصبح اكثر دول العالم تتجه الى حماية البيئة في الوحدات الاقتصادية نتيجة ما تولده هذه الوحدات من مؤثرات بيئية اذا تعد الوحدة الاقتصادية الصناعية في الوقت الحاضر واحدة من اكثر مصادر التلوث البيئي بسبب الابخرة ومياه الصرف الصحي والنفايات التي تتولد في العملية الانتاجية ومحاسبة تكاليف تدفق المواد تعالج العديد من المؤشرات منها الجانب البيئي وبهذا يساعد في تقليل التكاليف وزيادة الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية .

2-المحاسبة عن تكاليف تدفقات الموارد الطبيعية :

تعد الموارد الطبيعية من اهم المشكلات التي تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر وذلك بسبب ندرة الموارد الطبيعية وصعوبة الحصول عليها اذ ان الكثير من هذه الموارد تهدر اثناء العمليات الانتاجية لان اغلب النظم لا تساعد على المحافظة عليها .

3-تطوير وتحسين الوضع البيئي للعاملين والزبائن :

يتعين على الوحدة الاقتصادية ان تحافظ على صحة وسلامة العاملين اثناء العمليات الانتاجية فضلا عن دورهم في الحد من المؤثرات البيئية اثناء تصميم المنتجات من اجل المحافظة على البيئة وكذلك يتطلب من الوحدة الاقتصادية ان تطور الوعي البيئي والاجتماعي للعاملين والزبائن ، من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وامنة اثناء الاستعمال وتخلو من المؤثرات البيئية وكذلك تقديم التوجيهات والتعليمات لعدم رمي المنتجات بعد استهلاكها على شكل مخلفات بيئية .

4-تحسين جودة المنتجات :

ان تقديم المنتجات ذات جودة عالية تمكن الوحدة الاقتصادية من التفوق والتميز على المنافسين اذ ان تقديم المنتجات بجودة عالية يعزز من طلب الزبائن عليها وهذا يساعد الوحدة الاقتصادية من التوسع في السوق وهذا يمكنها من كسب رضا الزبائن لذا يعد تحسين جودة المنتجات من المحاور المهمة في الوحدة الاقتصادية .

5-تعظيم الارباح :

ان الهدف الاساس الذي تسعى اليه اكثر الوحدات الاقتصادية هو تعظيم الارباح لذا بدأت الوحدات الاقتصادية بتغيير سياساتها الانتاجية واتباع تقنيات جديدة اذ تعمل اغلب الوحدات الاقتصادية الى اتباع وسائل مناسبة لإدارة التكاليف وادارة سعر البيع فضلا عن السياسات الاخرى التي تساعد الوحدات الاقتصادية من تعظيم الارباح والتي تتمثل بطرق ترويج المنتجات وتسويقها .

ووفق ما تقدم يمكن تحسين تلك المحاور وتطويرها في مصنع منسوجات الديوانية من خلال الاعتماد على تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد ودورها في استراتيجية قيادة التكلفة من خلال التقرير التالي :

الجدول () يوضح الجدول التقرير

تقرير التكاليف				
اولاً: حماية البيئة				
سلامة الهواء والسيطرة على الاحتباس الحراري وانبعاثات الغازات				
التفاصيل	وحدة القياس	معياري	2019	الانحراف
اجمالي انبعاثات غازات الاحتباس الحراري	طن متري	1500	2600	1100
نسبة انبعاث غاز احادي اوكسيد الكربون	%	1	6	5
نسبة انبعاث غاز ثنائي اوكسيد الكربون	%	76	90	14
نسبة انبعاث غاز الميثان	%	14	2	(12)
نسبة انبعاث الغازات الأخرى	%	1	9	8
مبلغ الغرامة بسبب انبعاثات غازات الاحتباس الحراري				
160820000				
المحافظة على تدفق المياه وسلامتها				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
اجمالي المياه الداخلة للمصنع	طن متري	4300	3800	(500)
اجمالي المياه المستهلكة في المصنع	طن متري	860	950	90
نسبة استهلاك المياه للعمليات الانتاجية	%	20	25	5
اجمالي المياه الخارجة من المصنع	طن متري	3440	2850	(590)
نسبة المياه الخرجة من المصنع	%	80	75	(5)
مبلغ الغرامة بسبب تلوث المياه				
939160614				
ثانياً: المحاسبة عن تكاليف تدفقات الموارد الطبيعية				
المحاسبة عن تكاليف ادارة الطاقة				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
عدد ساعات توفر الكهرباء خلال ساعات العمل	ساعة	8-6	8-5	(1)
تكلفة استهلاك الكهرباء	دينار	75312384	34207632	(41104752)
تكلفة استهلاك الوقود والزيوت	دينار	10384288	34774731	243904432
مقدار الانخفاض بتكاليف الطاقة				
16714309				
ادارة المخلفات والمحاسبة عن تكاليفها				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
كمية المخلفات المتولدة في المصنع	طن	3.5	1	2.5
تكلفة المخلفات المتولدة في المصنع	دينار	1144500	327000	(817500)
نسبة المخلفات التي يتم تدويرها	%	2.6	13	13
كمية المواد التي يتم اعادة تدويرها	طن	0.700	0.25	(0.45)
اجمالي تكلفة المواد المعاد تدويرها	دينار	228900	81750	(147150)
مقدار التخفيض في تكاليف المخلفات				
817500				

ثالثاً: تطوير وتحسين الوعي البيئي للعاملين و الزبائن

صحة وسلامة العاملين				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
اجمالي عدد العاملين في المصنع	عدد	1259	1216	(43)
العاملين المتعرضين للحوادث والامراض وغيرها	عدد	0	0	0
مبالغ التعويضات عن حوادث العاملين	دينار	0	0	0
نسبة مشاركة العاملين في دورات الوقاية المقامة في المصنع	%	30	20	(10)
ادارة المواد الخطرة المستعملة في العملية الانتاجية				
التفاصيل	وحدة القياس	المعياري	2019	الفرق
عدد المواد الخطرة المستعملة في العمليات الانتاجية	عدد	0	2	2
اعادة تدوير المواد المستهلكة				
التفاصيل	وحدة القياس	المعياري	2019	الفرق
نسبة المنتجات المستهلكة التي يتم اعادة تدويرها	%	70	0	(70)
نسبة المنتجات التي يتم اعاده تفكيكها	%	59	0	(59)
نسبة المنتجات التي يتم اعادة اصلاحها وبيعها	%	11	0	(11)

رابعاً: تحسين جودة المنتجات

جودة المنتجات وكفاءتها				
صعوبة الافصاح عن الجودة لعدم وجود مقاييس محددة لمستوى جودة المصنع				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
تكاليف تعبئة وتغليف المنتجات	دينار	3601000	3099187	501813
نسبة تكاليف التعبئة والتغليف من الموازنة	%	0.03	0.02	0.1
مقدار التخفيض بالتعبئة والتغليف				501813

خامساً: تعظيم الارباح				
ادارة التكاليف والايرادات				
مقدار الانخفاض في التكاليف عام 2019 في معمل الاقمشة				
التفاصيل	وحدة القياس	2018	2019	الفرق
				9325757

1271349	1260422	2531771	دينار	تكاليف الدعاية والاعلان
0	0.2	0.2	%	نسبة تخصيص الاعلان من الموازنة

1271349

مقدار التخفيض في تكاليف الدعاية والاعلان

1128611342

اجمالي العوائد التي يمكن تحقيقها

يتضح مما سبق ان تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد تمكن المصنع من تحقيق عوائد جيدة وهذا يعكس صورة ايجابية عن تطبيق التقنية ودورها في قيادة التكلفة وهذا يوضح يحقق وفرة في التكاليف من خلال الحد من استهلاك المترابيد للمواد والطاقة من خلال معالجة مواضع الخلل والضعف اثناء تدفق المواد والطاقة والحد من المنتجات المعيبة وتشجيع المصنع على استعمال مواد صديقة للبيئة كما تساعد التقنية من تقليل كمية المؤثرات البيئية ومن الانبعاثات والاحتباس الحراري كما تؤدي التقنية الى توجيه المصنع باستعمال الآلات والمعدات صديقة للبيئة تحد من حجم الانبعاثات ، وكذلك يمكن من المحافظة على صحة المياه وسلامتها يتطلب من المصنع وضع محطات تحلية للمياه الداخلة لأنها تحتوي على نسبة تلوث عالية واصلاح وحدة المعالجة للمياه الخارجة لأنها لا تعمل بالشكل المناسب مع معايير الصحة والسلامة الدولية كما ان استعمال التقنية يساعد في تقديم منتجات ذات جودة وكفاءة جيدة وكذلك وجود حلول لمواد التعبئة والتغليف المستعملة وكذلك تشجع الوحدة الاقتصادية على تطوير اساليب الدعاية والاعلان .

ويتطلب من المصنع ان يحد من استعمال المواد الخطرة لأنها تؤثر على البيئة والمجتمع وكذلك دور التقنية في تقليل حجم الانبعاثات والمخلفات وكذلك تحسن استعمال التقنية من سمعة المصنع وعمله .

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

اولا :- الاستنتاجات :

- 1- بعد المشكلات الكبيرة التي لحقت بالبيئة ظهرت محاسبة تكاليف تدفق المواد وهذا دفع العديد من الوحدات الاقتصادية للتوجه الى تطبيق محاسبة تكاليف تدفق المواد اذ ثبت اغلب الباحثين المختصين ان تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد هي من افضل التقنيات التي تحافظ على البيئة والمجتمع .
- 2- ان قيادة التكلفة هي الاداة التي تساعد الوحدة الاقتصادية من تحقيق هدفها التنافسي وانها تؤثر على رضى الزبون ومتطلباته بشكل مباشر من خلال الحصول على منتجات بتكلفة قليلة وجودة جيدة وكذلك الحصول على منتجات جديدة وباقل تأثير بيئي .
- 3- تساهم تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في توفير منتج بجودة جيدة وتقليل نسبة المعيب وتحديد المجالات التي يجب الانفاق بها ضمن تكاليف الجودة الاربعة وكذلك مساعدة الوحدة الاقتصادية على مواكبة التطورات الإنتاجية التي من خلالها توفيرها للمعلومات التي تمكن من خلالها دعم العديد من الافكار التي تدعم عمليات الابداع .

- 4- عدم تطبيق التقنيات الحديثة في الوحدة الاقتصادية محل البحث (مصنع منسوجات الديوانية) .
- 5- ضعف الخطط الانتاجية في الوحدة الاقتصادية محل البحث وضعف الاهتمام بالمخلفات والمؤثرات البيئية .
- 6- ضعف مستوى جودة المنتجات وهذا يصعب على الزبائن معرفة مدى كفاءة وجودة المنتجات في المصنع وهذا يضعف الثقة بالمنتجات وبالتالي يقل الطلب عليها .
- 7- بسبب الضعف الواضح في الافصاح عن الجوانب البيئية والاقتصادية يؤدي الى صعوبة اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية الخاصة بهذه الجوانب .
- 8- ان تقديم منتجات خالية من المؤثرات البيئية توفر السلامة والامان اثناء الاستعمال يعزز من طلب الزبائن لهذه المنتجات وبالتالي يمنح الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية .

ثانيا :-التوصيات :

- 1- ان نجاح الوحدات الاقتصادية في تحقيق قيادة التكلفة من خلال تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تتطلب من الوحدة توفر معلومات تساعد في تنفيذ هذه استراتيجيات .
- 2- ان استعمال تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد تعمل على توفير معلومات عن ادارة التكلفة وكذلك معلومات عن مواضع الخلل والهدر بالمواد والطاقة وهذا يساعد الوحدة من ادارة التكلفة .
- 3- يمكن للوحدات الاقتصادية الاستفادة من الاستعمالات الاستراتيجية لتقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في تنفيذ اي من الاستراتيجيات المنافسة التي تنتهجها في مواجهة الوحدات المنافسة لبقائها في السوق وكسب رضا الزبائن نتيجة قيادة التكلفة لضمان الميزة التنافسية الناتجة عنها.
- 4- يجب الاستفادة من المعلومات التي تقدمها تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد وذلك لحصر الخسائر المادية التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية للحد منها.
- 5- يجب تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في الوحدة الاقتصادية لأنها توفر معلومات اقتصادية وبيئية تساعد في دعم الميزة التنافسية .
- 6- يجب الاستفادة من تطبيق تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد في الوحدة الاقتصادية من اجل ادارة تدفقات المواد والطاقة لتجنبها المعيب خلال العمليات الانتاجية .
- 7- ضرورة وجود قناعة لدى الوحدة الاقتصادية بالمحافظة على البيئة لأنها تحمل تكاليف ولكون هذه التكاليف تؤثر على السعر كونها جزء من العملية الانتاجية لذا يجب ان تكون القرارات الادارية المتعلقة بإدارة التكاليف البيئية دقيقة وتعتمد على قياس دقيق وبما يتلاءم مع الاهداف البيئية والاقتصادية.
- 8- التركيز على عوامل النجاح الاساسية المتمثلة بالبيئة والابداع والجودة التي تنعكس بشكل مباشر على رضا الزبون وهذا يتحقق من خلال استعمال التقنيات الحديثة مثل تقنية محاسبة تكاليف تدفق المواد لتوفيرها معلومات تحسن من الاداء البيئي والاقتصادي في ان واحد .

المصادر:

- 1-Ichimura,Hikaru & Takkakaw ,Someone (2013),Decision Making on Manufacturing system forum the perspective of material flow cost Accounting , conference, IEEE, Nagoya University .
- 2-بكر , احمد عبد الستار (2016) استخدام محاسبة تكاليف تدفق المواد في دعم نظم معلومات ادارة التكلفة , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , كلية التجارة , جامعة المنصورة , جمهورية مصر العربية .
- 3-Fakoya ,Michael Bamidele ,(2014) "An adjusted material flow cost accounting from work for process waste – reduction decisions in the south African Brewery industry "Doctor al dissertation university of south Africa .(159-160).
- 4-Asian productivity organization (APO) ,(2014) manual on material flow cost accounting ISO 1451 , Hirakaw al Kgyosha ,Japa PP. 4 .
- 5-Mahmoudi ,Elham and Jodeiri ,Naeimeh and Fatehifar , Esmail , (2017) Implementation of material flow cost accounting for efficiency improvement in wastewater treatment unit of Tabriz oil refining company , Journal of Cleaner production , Vol. 165, p. 530-536 .
- 6-Hajek, and Hysrlova, Jaroslava and Bendarikova , Marie, (2008) ,Material flow cost accounting, "Only " a tool of environmental management or a tool for the optimization of corporate production processes, Chemical Technology Journal , Vol. 14, PP131-145.
- 7-Doorasamy, Mishelle, (2014), the Effectiveness of Material flow cost Accounting In Iaentifying Non-product Output Costs and its Impact on Environmental performance in paper Manufacturing companies : A case study In Kwa-Zulu Natal, Journal of Accounting and Management, Vol. 4, No. 3, pp. 51-69 .
- 8-Asian productivity organization (APO) ,(2014) manual on material flow cost accounting ISO 1451 , Hirakaw al Kgyosha ,Japan PP.5.
- 9-Zhao ,Run and Chimera .Hikaru and Takakuwa ,someone ,(2013) MFCA . Based simutation Analysis for production lot size determination in amultiveriety and small-Batch production system , conference , Nagoya university .
- 10-Hysrlova, Jarooslava &Vagner, Miroslav & Palasek , Jiri , (2011) ,Material Flow cost accounthing –Tool For the Optimization of Corp orate production Business Management and Education , Vol. 9, No. 1, PP. 5-18 .
- 11-Sygulla ,R, &Beerier ,A, Goetz ,U, (2011) , (MFCA)proposals for Improving the Evaluation of monetary Effects of Resource saving process designs .In proceeding of 44the CIRP conference on manufacturing systems 1-3 June ,2011 madison Wisconsin USA.

12- Fakoya , Michael Bamidele and Van der poll , Huibrecht Margaretha , (2013) ,Integrating ERP and MFCA Systems for Improved Waste – Reduction Decisions in a Brewery in south Africa , Journal of cleaner production , Vol. 40, PP. 136-140 .

13-Sulong, Fariznah & Sulaiman, Malial & Norhayati, Mohd Alwi, (2015) Material flow cost Accounting Enablers and Barriers, the case of a Malaysian small and Medium-Sized Enterprise (SME) Journal of cleaner production, Vol.108, Part B,PP. 1365-1374.

15-

16-Porter , M., (2004) , Competitive Strategy :Techniques for Analyzing Industries and Competitors , New York , free press.

17- الوائلي ، علي عباس ، (2005) ، دور تحديد التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية .

18-جعفر ، ريما حسام (2011) ، استخدام استراتيجيية قيادة التكلفة واثرها على ادارة الجودة لدى شركات الصناعات الكهربائية في الاردن ، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط .

19-Bingxin,C,& juan Li, J (2008), Achieving Superior Financial performance in China :Differentiation, cost Leadership ,or Both? Journal of International Marketing , American Marketing Association ,Vol. 16, No. 3, PP.49-60 .

20-الكبراتي ، حنان صحبت عبدالله ، (2005) ، استعمال معلومات ادارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .

21-باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (2001) ، المحاسبة الادارية – مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء، الطبعة الثانية .

22-عزيز ، برزين شيخ محمد، (2006) استخدام هندسة القيمة واعادة هندسة القيمة واعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية – بغداد ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة صلاح الدين / اربيل .