

موازنة التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية

(دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود/ مصنع القطنية).

أ. م. د. مقداد احمد نوري

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

محمد احمد فرحان الجميلي

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

ملخص البحث:

نتيجة التطورات التي شهدها العالم في المجال التكنولوجي والتي نتج عنها ظهور منافسة شديدة بين الوحدات الاقتصادية وأصبحت المنافسة تشتمل على العديد من المجالات والتي من أهمها (الكلفة، الجودة، والوقت، والمرونة) والتي بدورها تنعكس على المبيعات والاسعار، وبناءً على ذلك بدأت هذه الوحدات بالبحث عن التقنيات الإدارية الحديثة التي تمكنها من المواكبة والتكيف مع التغيرات والتطورات التي حدثت في بيئة الاعمال، حيث مكنت هذه التقنيات الإدارة من إدارة كلف منتجاتها وتحسين جودتها فضلاً عن تخفيض وقت الاستجابة وزيادة المرونة في عمليات التصنيع بما يحقق رضا الزبائن ويحافظ عليهم واحد هذه التقنيات هي تقنية التحسين المستمر، حيث تبنى هذه التقنية على أساس فلسفة ان التحسينات مهما كانت فأنها تشكل تأثير يمكن الوحدة الاقتصادية من ان تصبح رائدة في السوق، و يشتمل التحسين المستمر على تحسين بيئة الاعمال من عمليات وأشخاص ومواد وطرق انتاج، كما وان عملية إنجازه تتم بدعم من قبل الإدارة العليا. ومن اجل دعم الإدارة العليا بتنفيذ هذه التقنية كان لابد من اعداد موازنات تقديرية معدلة بالتحسينات التي ستنفذ في المستقبل وبما يتلاءم مع تقنية التحسين المستمر، كما ويتم اعداد هذه الموازنات بناءً على نسب التحسين المحددة للإنتاج والجودة ونسبة لخفض كلف الإنتاج، كما وان هذه النسب تحدد بناءً على اراء العاملين في الوحدة الاقتصادية والاهداف المحددة من قبل الإدارة العليا، أي ان يتم ملئ هذه النسب للمحاسب الإداري والذي بدوره يعمل جمع الكلف واي ارقام ناتجة عن التحسين وتنسيقها ضمن موازنة التحسين المستمر.

Continuous improvement Budget and its role in achieving competitive advantage (an applied study in the State Company for Textile and Leather Industries / Cotton Factory).

Abstract

As a result of the developments that the world has witnessed in the technological field, which resulted in the emergence of intense competition between economic units, and the competition has become in many areas, the most important of which are (cost, quality, time, and flexibility), which in turn are reflected in sales and prices, and accordingly these units began to search On the modern management techniques that enable it to keep pace and adapt to the changes and developments that occurred in the business environment, as these technologies enabled the administration to manage the costs of its products and improve their quality as well as reduce response time and increase flexibility in manufacturing processes in order to achieve customer satisfaction and maintain them. One of these technologies is a technique Continuous improvement, as this technology is built on the basis of the philosophy that improvements, whatever they are, constitute an impact that enables the economic unit to become a leader in the market, as continuous improvement includes improving the business environment in terms of processes, people, materials and production methods, and that the process of its success is done with the support of Higher Management. In order to support the top management in implementing this technology, it was necessary to prepare revised budgets for improvements that will be implemented in the future in line with continuous improvement technology, and these budgets are also prepared based on the

percentage of improvement specified for production and quality and a percentage to reduce production costs, as these ratios are determined accordingly. The opinions of workers in the economic unit and the goals set by the higher management, that is, these percentages are filled to the administrative accountant, who in a cycle works to collect costs and any numbers resulting from improvement and coordinate them within the budget for continuous improvement.

الكلمات المفتاحية: التحسين المستمر (Kaizen)، موازنة التحسن المستمر (Kaizen Budgeting)

، الميزة التنافسية.

البحث جزء مستل من رسالة ماجستير لم تتم مناقشتها بعد.

المقدمة:

نتيجة المنافسة الشديدة التي شهدتها بيئة الاعمال في السنوات الماضية ومع التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال الحديثة وزيادة المنافسة ،مما تطلب من الوحدات الاقتصادية البحث عن طريقة يمكن من خلالها خفض تكاليف منتجاتها وتحسين جودتها بما يحافظ على رضا الزبائن ويحقق الميزة التنافسية لتلك الوحدات، بالإضافة الى ذلك ولأجل بقاء الوحدات الاقتصادية في السوق التنافسية فأن هذه الوحدات حرصت على تصميم نظام لإدارة التكلفة يتمثل ب (تكلفة منخفضة و جودة عالية وتوقيت مناسب للزبون) ، ولتطبيق هذا النظام فلا بد للوحدات الاقتصادية من استخدام أدوات تمكنها من انتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وبالجودة المطلوبة وإيصالها الى الزبائن في الوقت المناسب ، حيث بدأت الوحدات الاقتصادية بالبحث عن التقنيات الحديثة التي تضمن لها البقاء والاستمرار وأحد هذه التقنيات تطبيق تقنية التحسين المستمر (Kaizen)، تشير تقنية التحسين المستمر الى ان الوحدات الاقتصادية تعمل على اجراء تحسينات صغيرة وبشكل مستمر لكافة أنشطة الوحدة مع التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، الامر الذي ينعكس بدوره على تخفيضات بالتكلفة. ولنجاح تطبيق هذه التقنية كان لابد للوحدات الاقتصادية ان تضع موازنات معدلة بالتحسينات التي ستنفذ في بيئة الاعمال وتعرف هذه الموازنات ب(موازنة التحسين المستمر **Kaizen Budgeting**) والتي ترتبط مباشرةً بمنهج التحسين المستمر في الوحدة الاقتصادية ويشير هذا المفهوم الى انه عند اعداد تقديرات الموازنة لابد ان يتم بناء هذه التقديرات بشكل يتلاءم مع التغيرات التي ستحصل في التكاليف والأنشطة نتيجة التحسينات التدريجية المستمرة حيث تمكن هذه الموازنة الوحدات الاقتصادية من تخفيض

تكاليفها المتغيرة وتحقيق نتائج أكثر كفاءة. ونظراً لعدم ملائمة الموازنات التشغيلية التقليدية وتعرضها للانتقادات ولأهمية أنشطة موازنة كايزن ودورها في رسم الخطط اللازمة لتحقيق الأهداف وترشيد الانفاق والعمل على تخفيض تكلفة الإنتاج المتغيرة وملائمتها لمنهج التحسين المستمر جاء هذا البحث بدراسة لنظام موازنة التحسين المستمر وبيان دورها في تحقيق الميزة التنافسية.

المبحث الأول

منهجية البحث

يختص المبحث بعرض منهجية البحث والتي تعد أساس البحث العلمي السليم، إذ تعرض مشكلة البحث والعمل على إيجاد الحلول العلمية لها، بالإضافة الى بيان فرضيات البحث ومدى أهميته والأساليب المستخدمة في الدراسة، وعلية تتمثل منهجية البحث بالآتي: -

١- مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بعدة تساؤلات وهي كالاتي...

١- هل يمكن تطبيق تقنية التحسين المستمر واعداد موازنة على وفق هذه التقنية في الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود /مصنع القطنية ؟

٢- هل ان الموازنة التقليدية التشغيلية تتلاءم مع تطبيق الوحدات الاقتصادية لتقنية التحسين المستمر وبالشكل الذي يؤدي الى تحقيق الميزة التنافسية ؟

٣- هل ان موازنة التحسين المستمر لها دور في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية ؟

٢- اهداف البحث: يهدف البحث أساساً الى دراسة نظام موازنة التحسين المستمر كأداة لإدارة التكلفة المتمثلة بخفض تكاليف المنتجات وتحسين جودتها بالإضافة الى تخفيض وقت تسليم المنتج الى الزبون، مما يترتب عليه زيادة المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية.

٣- أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من الناحية العلمية والعملية بحل مشكلات المجتمع وتطوير الواقع الإنتاجي للوحدات الاقتصادية العراقية مع حثها بأهمية تبني وتطبيق تقنية التحسين المستمر، حيث يمكن تلخيص أهمية البحث بالآتي:-

١- دراسة مدخل أعداد موازنة على أساس منهج التحسين المستمر وبيان دورها في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية العراقية.

٢- تسليط الضوء على تقنية التحسين المستمر والدور الذي تلعبه في مجال تخفيض تكاليف انتاج السلع والخدمات وتحسين جودتها وبيان النجاحات التي حققتها تلك التقنية وتمكين الوحدات من البقاء في المنافسة والاستمرار .

4-فرضيات البحث: تتمثل فرضية البحث بالإجابة على التساؤلات الآتية:-

١-ان موازنة التحسين المستمر تتلاءم مع تطبيق الوحدات الاقتصادية لتقنية التحسين المستمر .

٢-إمكانية تطبيق تقنية التحسين المستمر في الوحدات الصناعية العراقية مع إمكانية اعداد موازنة تبعاً لتأثير تلك التقنية.

٣-ان استخدام الوحدات الاقتصادية لمدخل اعداد الموازنة على أساس تقنية التحسين المستمر يساعد في الوصول الى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة فضلاً عن تخفيض وقت الاستجابة في تصنيع وتسليم المنتجات للزبائن ،مما يعزز القدرة التنافسية لتلك الوحدات.

٥- مجتمع البحث ومكان تطبيقه

أستهدف هذا البحث القطاع الاقتصادي العراقي متمثلاً بالوحدات الاقتصادية العراقية كمجتمع للبحث، وذلك لدور واهمية هذا القطاع بتنمية البلد من الناحية الاقتصادية، ونظراً لسعة هذا القطاع فمن الصعوبة تغطيته بهذا البحث. حيث تم اختيار الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود مصنع القطنية مكان لتطبيق هذا البحث وذلك لدور وأهمية الشركة في التنمية الاقتصادية فضلاً عن المنافسة التي تواجه المصنع، بالإضافة الى ذلك هناك توجه من قبل إدارة المصنع على استخدام الأساليب الإدارية الحديثة لمواكبة التطور وتعزيز قدرتها التنافسية.

المبحث الثاني

موازنة التحسين المستمر

في الوقت الحاضر، تواجه الوحدات الاقتصادية منافسة عالمية قوية خصوصاً في ظل التطورات التكنولوجية لطرق الإنتاج لذلك تحتاج هذه الوحدات الاقتصادية إلى تقنيات متقدمة في اعداد موازاناتها وتقدير تكاليفها لأجل تحقيق المزيد من الأرباح والتكيف مع التغيرات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة. Pazarceviren et al (٢٠١٥:٢١٨)) ونتيجة لهذه التطورات والتغيرات في بيئة الاعمال تطورت عملية اعداد الموازانات في السنوات الأخيرة وزاد الاهتمام بها ، حيث ارتبط هذا التطور بالتغيرات الاقتصادية والادارية والتكنولوجيا التي شهدتها الوحدات الاقتصادية وكان لتطور العلوم الإدارية دور بارز في ظهور ما يسمى بمفهوم موازنة التحسين المستمر

"Kaizen Budgeting" والتي تدمج بشكل صريح التحسين المستمر خلال فترة اعداد الموازنة التشغيلية الى ارقام الموازنة. (Horngren et al., 2018: 222).

اولاً: مفهوم موازنة التحسين المستمر

تعني موازنة التحسين المستمر بأنها جزء من نظام إدارة قائم على نشاط الكايزن ونظام مراقبة الجودة الشاملة، يعمل هذا النظام على تحليل الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية بهدف تحسينها، وتتضمن موازنة كايزن خطط لترشيد المصنع وتخفيضات في تقديرات تكلفة الإنتاج المتغيرة وتحديد الاهداف من وراء اجراء هذه التخفيضات فمثلا تحدد خطط الموظفين اهدافاً تتمثل بأجراء تخفيضات في تكاليف العمالة المباشرة وغير المباشرة. هذا وقد عرف (Horngren) موازنة التحسين المستمر بأنها مدخل لأعداد الموازنة من خلاله يتم دمج التحسينات المستمرة المتوقعة خلال فترة اعداد الموازنة بأرقام الموازنة. وقد تم استخدام نهج الموازنة القائم على أساس التحسين المستمر من قبل العديد من الوحدات الاقتصادية مثل شركة **General Electric** في الولايات المتحدة الامريكية وشركتي **Citizens Watch** و **Toyota** اليابانيتين، الذين عملوا على تخفيض التكاليف بشكل كبير من خلال استخدام موازنة كايزن بأجراء تحسينات صغيرة بدلاً من قفزات كبيرة ويساهم الموظفين بهذه التحسينات من خلال تقديم مقترحاتهم ومعرفتهم فضلاً عن المعلومات التي يمتلكونها في مجال التصنيع والبيع والتوزيع. (Horngren et al., 2018: 222)، وقد عرفت ايضاً بأنها موازنة التحسين المستمر على انها منهج للموازنة يحدد التكاليف على أساس التحسينات المستقبلية بدلاً من الممارسات والأساليب الحالية. النقطة الأساسية للموازنة لا يمكن أن تتحقق ما لم يتم إجراء تحسينات كايزن. (Superales, 2012:1)). بناءً على التعاريف الواردة أعلاه يمكن تعريف موازنة التحسين المستمر (بأنها أحد أدوات التحسين المستمر التي تحتوي على تقديرات لتكاليف مخفضة يتوقع تحقيقها في المستقبل فضلاً عن كونها أداة فعالة للرقابة على التكاليف وقياس الاداء وتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، أي أنها تتضمن التحسين المستمر للمبالغ المدرجة في الموازنة).

ثانياً: فلسفة موازنة التحسين المستمر

ترجع تقنية موازنة التحسين المستمر الى العالم الاحصائي الأمريكي "Demin" والذي استمد تجربته بعد الحرب العالمية الثانية من تقنية kaizen اليابانية والتي تشتمل على مقطعين kai و Zen التحسين الجيد ومنها أصبح هناك تركيز على أهمية اعداد موازنة التحسين المستمر، ان اعداد موازنة التحسين المستمر يتم من خلال أربع مراحل وكالاتي: (Mulindwa, 2013: 27).

١- المرحلة الأولى: يتم فيها تحليل كل أجزاء العملية وصولاً الى أصغر التفاصيل.

٢- المرحلة الثانية: تنظر بالكيفية التي يمكن تحسين كل جزء.

٣- المرحلة الثالثة: تنظر بمدى توفر الإمكانيات لتحسين أداء العاملين وتحسين المعدات والمواد.

٤- المرحلة الرابعة: تنظر كيف يمكن التخلص من النفايات وتوفير الوقت.

تركز موازنة كايزن على التحسين المستمر من منظور الخدمة أو المنتج وبذلك فإن موازنة كايزن تتطلب من الإدارة تحديد الأهداف بناءً على الخطط المستقبلية للعملية والتحسينات التشغيلية بدلاً من إنشاء موازنات بناءً على هيكل التكلفة الحالي. وتدفع موازنات كايزن المديرين إلى تقليل نفقات الوحدة الاقتصادية من خلال تنفيذ تغييرات صغيرة وبشكل متزايد، وبهذا فإن موازنة كايزن تتطلب من الإدارة تحليل تفصيلي لاستكشاف أكبر عدد ممكن من فرص التحسين. لذلك يجب على الإدارة مراجعة جميع جوانب العمليات، لأجل توفير الوقت والمال. (Wright، ٢٠٢٠: ١)، ويرتبط مفهوم كايزن بالتغير الجيد مع التحسينات المستمرة وعند ربط هذه الكلمات في الموازنة فهذا يعني اننا لدينا هدف لتخفيض التكاليف وتحسين المنتجات وبالتالي سوف يؤدي الى زيادة المبيعات والارباح، لذا فالمدير يعمل على اجراء تغييرات صغيرة في طريقة الإنتاج وفي نظام إنتاج بضائع جديدة، فعند اعداد موازنة التحسين المستمر يجب بذل الجهود لأجل القضاء على الهدر بكل انواعه. فالكايزن هي ممارسة لتحسين العمليات بشكل مستمر وتدرجي لتخفيض التكلفة وتحقيق الجودة وتتم هذه التحسينات خلال فترة زمنية طويلة، ويمكن تطبيق هذا المفهوم على الموازنة وذلك عن طريق دمج التخفيضات المتوقعة في التكلفة بالنتائج المخططة للعمل حيثُ تحتاج موازنة كايزن الى قدر كبير من التخطيط من قبل الادارة وان يُخصص الوقت والموارد الكافية لفحص جميع جوانب العمل وتشخيص المشاريع التي يتم اجراء تحسينات لها مع الاخذ بالحسبان تكاليف هذه المشاريع في الموازنة وكذلك بيان وفورات كايزن المتوقعة. كذلك تساهم في الحكم على أداء المدراء من خلال مقارنة التوقعات المدرجة في الموازنة مع النتائج المتحققة فعلاً والتي تتولد بمرور الوقت. (العبودي، ٢٠١٨: ٧٤-٧٥). بناءً على ما تقدم يمكن النظر في ان موازنة كايزن ماهي الا خطة عمل تمكن الوحدات الاقتصادية من زيادة أرباحها وتخفيض التكاليف وتحسين جودة منتجاتها، بالإضافة الى النمو الحاصل في المبيعات مستندة بذلك الى اجراء العديد من التحسينات الطفيفة والتدرجية دون القفزات الكبيرة. وان أحد الجوانب المهمة في موازنة كايزن تتمثل بكمية وجودة الاقتراحات التي يقدمها الموظفون، وبذلك فان الوحدات الاقتصادية التي تطبق موازنة كايزن تعتقد أن الموظفين الذين يقومون بهذه المهمة بالفعل لديهم معرفة جيدة بكيفية إنجاز العمل بشكل أفضل. وبهذا فإن موازنة كايزن تظهر الاثار المالية للتغيرات التي ستجري فضلا عن بيان تكاليف

تنفيذ هذه التغييرات وإن صحة وملاءمة القرارات الإدارية المتعلقة بموازنة الأسعار مشروطة بنزاهة المعلومات المتعلقة بحجم التكاليف ويتم اعداد موازنة كايزن ل ربع او نصف سنة او لسنة كاملة.

ثالثاً: أهداف موازنة التحسين المستمر

تهدف موازنة التحسين المستمر الى تحقيق الاهداف الآتية: -

١- تشجيع الوحدات الاقتصادية على اجراء التغييرات الإضافية الصغيرة بدلاً من التحسينات الرئيسية والقفزات الكبيرة التي تتطلب مبالغ كبيرة ، اي انها تتضمن تخفيضات في التكاليف بنسبة صغيرة وبشكل تدريجي و مستمر. (Horngren et al. ٢٠١٥ : ٢٢٠)

٢- إيجاد حلول أكثر كفاءة و فاعلية وبشكل أسرع للوحدات الاقتصادية الصناعية.

٣- تساعد موازنة كايزن الوحدات الاقتصادية على مراقبة تخفيضات تكاليفها المتحققة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج فضلاً عن تقليل الفجوة بين الربح المستهدف المدرج في (الموازنة) والربح المقدر.

٤- تهدف الى كسب المزيد من الأرباح للوحدات الاقتصادية وزيادة كفاءة عمليات الإنتاج ودعم مركزها التنافسي من خلال تقليل التكاليف المتغيرة. (Pazarceviren et al، ٢٣٢: ٢٠١٥)

٥- التركيز على التكاليف المتغيرة التي يمكن التحكم بها والتي يمكن تخفيضها من خلال التحسين المستمر وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وغيرها من التكاليف التي يمكن التحكم بها خلال فترة تنفيذ الموازنة.

٦- تسعى موازنة كايزن الى تقديم تقديرات معدلة بالتحسينات المستمرة الحاصلة اثناء فترة اعداد الموازنة تساعد الوحدات الاقتصادية في عملية الرقابة وتقويم الأداء من خلال بيان نتائج الأداء الحقيقية والانحرافات الحاصلة. (الموسوي، ١٧: ٢٠١٠ - ٢٣).

رابعاً: الية عمل موازنة التحسين المستمر

ان تقنية الكايزن هي عملية لتحسين الجودة وتخفيض التكلفة في مرحلة تصنيع المنتج وكذلك القضاء على الهدر في الموارد ويعمل الكايزن على ترشيد الكلفة وتحسين العمليات في كل مرحلة من مراحل التصنيع مستهدف تخفيض كلفة الوحدة الواحدة من المنتج المصنع. ولتحقيق أهداف كايزن وتخفيض كلفة الوحدة الواحدة من المنتج، يقوم المدراء داخل المصنع برفع خطة تكون معدة لمدة شهر او ستة أشهر او سنة كاملة تمكن من الوصول لتلك الأهداف، يتم اعداد الخطة بناءً على التحسينات التي تجرى في الإجراءات التشغيلية والمعمارية

والتي تتم بالاستناد الى مقترحات العاملين، ولأجل رسم خطة تقنية التحسين المستمر بعد تحديد اهداف كايزن يسعى العاملين الى البحث عن طرائق تساهم في اجراء التحسينات من خلال عملهم اليومي. (الكسب، ٢٠٠٤: ٦٢-٦٣) ، يعبر عن هذه الخطة بالموازنة المبنية على أساس التحسين المستمر والتي تعمل على تخطيط التكاليف في المستقبل عن طريق تعديل ارقام الموازنة بالتحسينات الجارية ، وعلى وفق موازنة كايزن يجرى تحليل الممارسات والعمليات الموجودة حالياً لتحديد العملية الإنتاجية التي يمكن ادخال تحسينات عليها ومثل هذه التحسينات ممكن ان تأتي نتيجة تخفيض وقت اعداد المكائن او تغيرات في التشغيل او تحسين في العمليات الأخرى ويعمل معدوا الموازنة على تقديم الاثار المالية لمثل هذه التغيرات فضلا عن تحديد كلف تنفيذها، يرتبط اعداد الموازنة بالتحسينات الواجب تنفيذها وان تنفيذ الموازنة لا يتم الا بتنفيذ هذه التحسينات. (Horngren & et.al، ٢٠٠٠: ٩٢) ، وبذلك يمكن ان نأخذ مثال لتوضيح كيفية اعداد موازنة كايزن. لنفترض ان تصنيع وحدة واحدة من طاولات القهوة يحتاج الى أربع ساعات عمل مباشرة وعند استخدام موازنة كايزن ودمج التحسين المستمر بالموازنة والاختذ باقتراحات الموظفين للقيام بالعمل بشكل أسرع وتقليل الوقت الضائع سوف نلاحظ هناك تخفيضات بوقت صنع الطاولة الوحدة خلال سنة ٢٠٢٠ وعلى مدار أربع افصل. حيث تحدد موازنة كايزن انه في الربع الأول يحتاج تصنيع الوحدة الى ٤,٠٠ ساعات عمل مباشرة، و ٣,٩٠ للربع الثاني، و ٣,٩٠ للربع الثالث، و ٣,٨٥ للربع الرابع. لذلك فإن الاثار المترتبة على هذه التخفيضات سوف تقود الى تخفيضات في تكاليف التصنيع المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وإذا لم تتحقق اهداف التحسين المستمر والمتمثلة بهذه التخفيضات يضطر المدراء الى البحث عن الأسباب الكامنة وراء عدم تحقيقها والعمل على اجراء تغيرات والتي من شأنها تسرع عملية التحسين المستمر. Horngren & et.al، ٢٠١٢: ٢٠٣))

ويركز الباحث على اعداد موازنة لسته اشهر مبنية على أساس التحسينات الجارية في بيئة العمل ومعدة بشكل يتلاءم مع بيئة عمل المصنع عينة البحث وهي كلاتي:(هوركرن واخرون، ٢٠٠٩: ٣٤٨)

١- موازنة التحسين المستمر للمواد المباشرة: يتم عمل هذه الموازنة بهدف تخفيض كلفة المواد المستخدمة في الإنتاج نتيجة التحسينات الجارية في بيئة العمل كالقضاء على الهدر في الموارد ،وهي تكاليف اقتناء جميع المواد الداخلة في تصنيع المنتج ضمن نهج التحسين المستمر والتي تصبح جزء من غرض التكلفة ، حيث يمكن تتبع هذه التكاليف بسهولة وبطريقة اقتصادية ممكنة، ويتم تحديد نسبة التخفيض المقترحة في موازنة التحسين المستمر لكلفة هذه المواد بالاعتماد على كلفتها في السنة السابقة وبناءً عليها يتم اقتراح نسبة التخفيض للفترة

القادمة والتي قد تكون ٢% أو ٣% لكل شهر أو لعدة اشهر متساوية من خلال التحسينات الجارية كالقضاء على الهدر أو استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغيرها.

٢- موازنة التحسين المستمر للأجور المباشرة: خطة لتخفيض ساعات العمل المباشرة المستخدمة في الإنتاج والتي تعتبر محرك تخفيض في كلفة العمل المباشر التي يمكن تتبعها لغرض التكلفة بطريقة اقتصادية ممكنة و ترتبط هذه التكاليف مباشرة بالإنتاج وعادةً ما تمثل هذه التكاليف بتكاليف الأجور التي تدفع للعاملين والمزايا الاضافية المدفوعة لمشغلي الآلات و تقاس تكلفة الأجور في معظم الاحيان بساعات العمل المباشرة للعامل وبناءً على دراسة الوقت في السنة السابقة يتم اقتراح نسبة تخفيض الوقت في موازنة التحسين المستمر للفترة القادمة والتي تتم عن طريق اجراء التحسينات داخل المصنع وتحديد الوقت اللازم للإنتاج بشكل دقيق.

٣- موازنة التحسين المستمر للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة: الهدف من عمل هذه الموازنة هو لأجل تخفيض جميع التكاليف غير المباشرة المتغيرة. وتعرف بالتكاليف المرتبطة بغرض التكلفة والتي لا يمكن تحديدها بطريقة اقتصادية ممكنة ولا ترتبط مباشرة بالمنتج والتي تتمثل بالمواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة وبناءً على التحسينات التي يمكن تحقيقها يتم عمل موازنة التحسين المستمر هذه التكاليف.

المبحث الثالث: الميزة التنافسية

يتصف العالم اليوم بالتغيير المتسارع نتيجة التعقيدات والتغيرات في البيئة الصناعية وشدة المنافسة والصراع من اجل الحصول على حصص سوقية في الأسواق الداخلية والخارجية ورافق ذلك ظهور تكتلات اقتصادية ومنظمات وهيئات عالمية كمنظمة التجارة العالمية.

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

يعرف (Hansen) الميزة التنافسية على انها إنشاء قيمة أفضل للزبون بنفس التكلفة أو أقل من تلك التي يقدمها المنافسون أو إنشاء قيمة مكافئة أو أفضل وبتكلفة أقل مما يقدمه المنافسون. وتتمثل قيمة الزبون بالفرق بين ما يتلقاه الزبون (إدراك الزبون) وما يتخلى عنه الزبون (تضحية الزبون). (Hansen، ٣٧٧:٢٠٠٩) ، وتعرف الميزة التنافسية ايضاً على انها جوهر أداء الوحدة الاقتصادية في الأسواق التنافسية والتي تعني بوجود تكاليف منخفضة او ميزة تفاضلية او استراتيجية تركيز ناجحة تتميز بها الوحدات الاقتصادية وتتمو الميزة التنافسية بشكل أساسي خارج القيمة التي يمكن للوحدة الاقتصادية ان تخلقها لمشتريها والتي تتجاوز كلفة انشائها (kolegija، ٢٠١٨:١). كما تعرف ايضاً الميزة التنافسية على انها تحقيق الوحدة الاقتصادية باستمرار لمعدل عائد اعلى من منافسيها في مجال استراتيجي معين فضلا عن تقديمها لمنتجات تتطابق مع احتياجات المستهلكين وتقوم ما يقدمه المنافسون (Porter، ٢٢:٢٠٠٥). حيث تتمتع الوحدة الاقتصادية بميزة تنافسية

عندما يتم تنفيذ استراتيجية ذات قيمة تختلف عما يفعله المنافسون الحاليون أو المحتملون وعندما لا تستطيع الوحدات الاقتصادية الأخرى تكرار الاستراتيجيات المنفذة، فالمنافسون ليسوا فقط منافسين حاليين ولكنهم أيضاً منافسون محتملون سيدخلون الصناعة في المستقبل وتشكل كل من الخبرة والأصول الفريدة الموجودة في الوحدة الاقتصادية مصدراً للميزة التنافسية، فالخبرة الفريدة تتمثل بقدرة الوحدة الاقتصادية على جعل موظفيها جزءاً مهماً في تحقيق الميزة التنافسية حيث ان قدرة الوحدات الاقتصادية على تطوير خبرات موظفيها سيجعل منها وحدة اقتصادية متفوقة في بيئة الاعمال، اما الأصول الفريدة فهي موارد حقيقية تحتاجها الوحدات الاقتصادية لتشغيل استراتيجياتها التنافسية إذ تساهم هذه المصادر في دعم انشاء أداء للوحدة الاقتصادية يختلف عن الوحدات الأخرى. (Wirda، ٢٠١٩:٣)

من خلال ما تقدم يمكن تعريف الميزة التنافسية على انها هي مجموعة من الموارد والمهارات والتكنولوجيات والقدرات التي تستطيع الإدارة استثمارها وتنسيقها لإنتاج قيم ومنافع للزبائن اعلى مما ينتجه المنافسون وتأكيد حالة من التميز والاختلاف فيما بين الوحدات الاقتصادية ومنافسيها او تعمل هذه الوحدات في مجال تحقيق الميزة التنافسية على تقديم منتجات بكلفة اقل مما يقدمه المنافسون وبنفس الجودة.

ثانياً: مقومات تحقيق الميزة التنافسية: -

لغرض تحقيق الميزة التنافسية فان هناك مقومات يجب على الوحدات الاقتصادية تحقيقها تتمثل بالاتي:-
(Hosseini et al) (2018:2، kolegija، ٢٠١٨:٢-٣)

١- يجب ان تكون الوحدات الاقتصادية قادرة على المنافسة ، وان تولي الاهتمام المناسب بمنافسيها والسعي وراء اشباع حاجاتهم ورغباتهم بالإضافة لفهم هذه الوحدات للمنافسين المستهدفين.

٢- يجب ان تكون الوحدات الاقتصادية قادرة على تطوير منتجات او تقديم خدمات اعلى من تلك الخاصة بالمنافسين، او ان يتم تقديمها بسعر اقل و بجودة اعلى.

٣- يجب ان تكون المنتجات المقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية نادرة لدى المنافسين الحاليين والمحتملين ومن الصعب تقليدها في المدى القصير.

٤- يجب ان لا يكون للمنتجات المصنعة داخل الوحدة الاقتصادية بديل وان تكون فريدة من نوعها ومتفوقة على مثيلتها في الأسواق.

ثالثاً: خصائص الميزة التنافسية: -

لكي تبقى الوحدات الاقتصادية في الصدارة فأن عليها ان تدرك بأن ليس هناك ميزة تنافسية ثابتة وان الوحدة الاقتصادية التي تريد البقاء والاستمرار في النجاح هي الوحدة القادرة على تطوير تدفق للمزايا التنافسية بشكل مستمر. ويتحقق التنافس عندما تحصل الوحدة الاقتصادية على عوائد تتجاوز المعدل وتبقى متقدمة على المنافسين، ومن اجل بقاء الوحدات الاقتصادية في الصدارة فأن عليهم ان يدركوا ان كل شيء قابل للتغيير وان التغيير هو الشيء الوحيد الثابت ويمتد الثبات مع الميزة التنافسية ضمن فترة زمنية محدودة وتزداد هذه الفترة عندما تعتمد الميزة التنافسية على الكفاء والندرة والصعوبة في تقليدها. ويمكن توضيح خصائص الميزة التنافسية بالاتي: (Al Robaaiy - ٦:٢٠٢٠))

- ١- أن تكون موجهة لتلبية احتياجات ورغبات الزبائن حيث أن الوحدة الاقتصادية توفر قيمة لزيائنها لا يقدمها منافسون آخرون.
- ٢- ان يكون لها مساهمة حقيقية ومهمة في تحقيق النجاح.
- ٣- خلق الانسجام والتعاون بين الموارد الفريدة للوحدة الاقتصادية والفرص البيئية حيث لا توجد منشأتين تمتلكان نفس الموارد ولكن الاستراتيجية الممتازة هي استخدام هذه الموارد بكفاءة وفعالية.
- ٤- ان تمتاز بالثبات والاستمرار ومن الصعب تقليدها.
- ٥- ان توفر الأساس لتحقيق التحسين المستمر.
- ٦- تولد الحافز والدافع لكل وحدة اقتصادية على التحسين المستمر والاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد.

رابعاً. ابعاد الميزة التنافسية: تحتاج الوحدات الاقتصادية للتصنيع الى ان تكون عملياتها أكثر استدامة، والعمل على تعزيز استراتيجيتها من اجل البقاء والاستمرار في بيئة الاعمال، وان يكون لها القدرة على المنافسة في الأسواق، حيث تؤدي الحاجة للمحافظة على الميزة التنافسية الى دراسة والتخطيط لأبعاد الميزة التنافسية، وتعتبر هذه الابعاد من العناصر الرئيسية في استراتيجيات العمليات التي ولدت اهتمام من قبل الوحدات الاقتصادية الصناعية. (Adebanjo et al، ١:٢٠٢٠) وعرفت ابعاد الميزة التنافسية على انها تلك الابعاد التي يجب ان يمتلكها نظام انتاج الوحدة الاقتصادية لدعم متطلبات الأسواق التي ترغب هذه الوحدة للمنافسة فيها. (Awwad et al، ٧٠:٢٠١٣) كما تعرف على أنها تلك الابعاد التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية لإرضاء زبائنها الداخليين والخارجيين سواء الان او في المستقبل . حيث تساعد الابعاد التنافسية على وضع اهداف قابلة للتحقيق عند تنفيذ خطط الوحدات الاقتصادية، وبالإضافة الى انها تساعد على تحديد المسار الصحيح لإجراءات اختيار عملية ما. (Jitpaiboon ٩١٠:٢٠١٤) كما تشير هذه الابعاد الى التركيز الاستراتيجي لبناء قدرات تشغيلية

محددة يمكنها تحسين وضع سلسلة القيمة في السوق، حيث يمكن لصانعي القرار اختيار مزيج بين ابعاد الميزة التنافسية والجمع بينهما من اجل توجيه القرارات المستقبلية. (Panoutsou et al ، ٢٠٢٠:٦١) ويمكن القول بأن الابعاد التنافسية (هي تلك الخصائص والصفات التي تملكها الوحدة الاقتصادية او يملكها المنتج دون غيرها والتي تعطي المنتج او تمنحه بعض التنوع والتفضيل على باقي المنافسين وهي حالة التفرد او التميز التي تكتسب الزبائن او المستهلكين لشراء منتج الوحدة الاقتصادية).
وتتمثل ابعاد الميزة التنافسية في الاتي: -

١-التكلفة: تعد التكلفة البعد التنافسي الأول الذي يمكن الوحدات الاقتصادية من المنافسة في السوق عن طريق تصنيع وتوزيع منتجات او خدمات منخفضة التكلفة مما ينعكس ذلك على تخفيض سعر المنتجات او الخدمات المقدمة الى الزبائن، وان تركيز الوحدة الاقتصادية على تقديم هكذا منتجات او خدمات يعد امراً ضرورياً لتحقيق النجاح المستدام في البيئات التي تركز على التكلفة. حيث ان التركيز من قبل المصنعين على قيادة التكلفة داخل المصنع يساعدهم في ان يكونوا أكثر استجابة للسعر مما يؤدي الى تحقيقهم لهامش ربح اعلى من منافسيهم. (Berglund,2015:25 Stohm&) ومن اجل الوصول الى التكلفة المنخفضة يجب ان تعمل الوحدات الاقتصادية على تصميم العمليات وتشغيلها داخل المصنع بشكل فعال وعن طريق معالجة بعض العوامل مثل القوى العاملة ،والقضاء على الهدر في الموارد ، وضبط العمليات من البداية لأجل الابتعاد عن إعادة العمل ، والاستثمار بالات تقنية حديثة تساعد على تخفيض كلفة الوحدة الواحدة للمنتج او الخدمة (Krajewski et al،٢٠١٣:٣٢)

2-الجودة:تعرف الجودة بأنها "التوافق مع المتطلبات" او هي مجموعة الخصائص او الصفات التي يتمتع بها المنتج او الخدمة والتي تطابق توقعات ورغبات الزبائن. (Kinney & Raiborn ، ٢٠١١:٧٤١) وفي مجال المنافسة فإن الوحدات الاقتصادية تتبع استراتيجية تقديم منتجات او خدمات عالية الجودة من اجل إضافة قيمة للزبائن ، باعتبارها مصدر أساسي لتحقيق الميزة التنافسية ، ويشار الى الجودة العالية هنا على انها تقديم منتج او خدمة تتوافق مع مواصفات التصميم وتفي بتوقعات الزبون او تفوقها. ولأجل الوصول الى تحقيق الجودة العالية فإنه يتطلب من الوحدات الاقتصادية ان تولي اهتمام كبير لتفاصيل التصنيع وتقديم الخدمة، بالإضافة الى ان هذه الوحدات يجب ان تكون على دراية بتوقعات الزبائن وان تضع إجراءات لضمان ان كل منتج او خدمة يلبي تلك التوقعات. (McWatters & Zimmerman،٢٠١٥:٣١)،ومن خلال ما تقدم يمكن القول ان الجودة هي مفهوم متعدد الابعاد، يشتمل على المتانة والموثوقية والجمالية والأداء والسلامة التي يحتويها المنتج

والتي تضيف قيمة للزبون وبالتالي يمكن ان تحقق الجودة المحافظة على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وتحقيق المزيد من الأرباح عن طريق انتاج منتجات عالية الجودة ومطابقة للمواصفات.

3- الوقت: ازدادت الحاجة الى التسليم الفعال لاهتمام الوحدات الاقتصادية به وباعتباره بعدا تنافسياً لا يمكن الاستغناء عنه في ظل الأهمية المتزايدة لوقت الزبون، خاصة مع الوحدات الاقتصادية التي تصنع حسب الطلب. وترتبط انعكاسات هذا البعد باتجاهات ثلاثة تتمثل بالتسليم السريع الذي يشير الى الوقت المستغرق بين استلام طلب الزبون للحصول على منتج او خدمة ووقت تسليم المنتج او الخدمة للزبون، والتسليم في الوقت المحدد، وسرعة التطوير. حيث تشير هذه الاتجاهات الى سرعة تقديم المنتج الى الزبائن وضمن الوقت المنفق عليه. ويتحدد وقت الاستجابة السريعة لطلب الزبون في بيئة التصنيع الحديثة بالوقت الذي يضيف قيمة، وتعرف دورة التصنيع والتسليم للزبائن بوقت استلام طلب الزبون، ووقت القيام بعمليات التصنيع، ووقت الانتهاء من المنتج وتسليمه الى الزبون، بعد ان يتم استبعاد الوقت الذي لا يضيف قيمة والتي تتمثل بأوقات الانتظار، والفحص، والتخزين، وان تحسين كفاءة دورة التصنيع سوف يقلل من وقت الدورة. (Al Robaaiy,2020:7)

4- المرونة: المرونة هي البعد الرابع من ابعاد الميزة التنافسية، واحد عوامل النجاح للوحدة الاقتصادية، وتتكون الرؤية الاستراتيجية للمرونة من بعدين: قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير مجموعة واسعة من المنتجات للزبائن من اجل تلبية متطلبات ورغبات الزبائن. والبعد الاخر هو ان الوحدة الاقتصادية تتنوع بسرعة بحيث يمكنها تغيير من منتجاتها لإنتاج منتجات جديدة او التحول من خط انتاجي الى اخر بسرعة. حيث أصبح هذا البعد أكثر أهمية بحيث تصبح دورة حياة المنتج أقصر فأقصر. (Al Robaaiy,2020:7) كما تعرف على انها قدرة المنتج على توفير مجموعة متنوعة ومركبة من المنتجات بشكل يتوافق مع متطلبات الزبائن Lohmann et al,2019:7)) ان الوحدات الاقتصادية التي تقدم منتجات وخدمات متنوعة سيتيح للزبائن مزيداً من المرونة عن طريق اختيارهم لمنتجات وخدمات تتوافق مع متطلباتهم، وبالتالي سيقود الوحدات الاقتصادية الى تحقيق ميزة تنافسية على المنافسين الاخرين (Rizvi 2015:44)

وتتحد المرونة بأنواع مختلفة تتمثل بالاتي: - (Al Khattab & Anchor,2010:9)

أ- مرونة المنتج: وهي القدرة على انتاج منتجات جديدة وبسهولة.

ب- مرونة الحجم: أي قدرة الوحدة الاقتصادية على تغيير اجمالي حجم الإنتاج وفقاً لطلب عليه وحسب القدرة الشرائية لدى الزبائن.

ج- مرونة المزيج: قدرة الوحدة الاقتصادية على انتاج مزيج من المنتجات اقتصاديا وبشكل فعال.

د- مرونة الآلة: قدرة الآلة على أداء أنواع مختلفة من العمليات.

- ه- مرونة العمل: وتتمثل بقدرة القوى العاملة على أداء مجموعة واسعة من مهام التصنيع وبشكل فعال.
- و- مرونة السوق: وتشير الى قدرة الوحدة الاقتصادية على التكيف بسهولة مع بيئة السوق المتغيرة.
- ي- مرونة التوسع: أي القدرة على زيادة السعة بسهولة عند الحاجة.

خامساً: دور موازنة التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية: ان النجاح في بيئة العمل يعتمد على التخطيط الجيد، وعلى ما يتم توفيره من معلومات. حيث يتطلب تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها الاربعة (التكلفة، الجودة، والوقت، والمرونة)، ضمن نهج كايزن اعداد موازنات تخطيطية تأخذ بنظر الاعتبار عند اعدادها التحسينات والتغيرات الجارية في بيئة العمل، وان إنجاح موازنة التحسين المستمر في تحقيق الميزة التنافسية يتطلب توفير معلومات محاسبية كافية ودعم من قبل الإدارة العليا عن طريق اقناع العاملين بضرورة تحقيق اهداف موازنة التحسين المستمر وتشجيعهم على تقديم مقترحاتهم. وبالتالي فإن تحقيق ابعاد الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية يتوقف على اعداد موازنات مبنية على التحسين المستمر ونابعة من خطط واهداف الإدارة وملائمة للعاملين في الوحدة الاقتصادية ومعدة بشكل يترجم اهداف الادارة في تحسين الأداء والأنشطة ويساعد في تحقيق (تخفيض في التكلفة، وتحسين في الجودة، والاستجابة السريعة للزبائن، وتحقيق المرونة في التصنيع والتصميم)،

المبحث الرابع / الجانب العملي

تاريخ الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود

تأسست الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود في سنة ٢٠١٥ بعد قيام وزارة الصناعة والمعادن وبقرار من مجلس الوزراء رقم (٣٦٠) لسنة ٢٠١٥ بدمج الشركات التابعة للوزارة، حيث تم دمج كل من "الشركة العامة للصناعات القطنية، والشركة العامة للسجاد اليدوي، والشركة العامة للصناعات النسيجية، والشركة العامة للصناعات الجلدية، والشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة، والشركة العامة للصناعات الصوفية، وشركة واسط العامة للصناعات النسيجية، ومصنع منسوجات ذي قار" باسم الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود وبرأس مال مقداره (١٣،٣٦٩،٠٠٠،٠٠٠) ثلاثة عشر ملياراً وثلاثمائة وتسعة وتسعين مليون دينار عراقي) ، (جريدة الوقائع ٢٠٢٠).

كما وتظم الشركة عدة مصانع وهي كالاتي: -

١. مصنع القطنية ٢. مصنع الجلدية / بغداد 3. مصنع الصوفية ٤. مصنع السجاد اليدوي ٥. مصنع النسيجية
- في الحلة ٦. مصنع الألبسة الجاهزة في الموصل ٧. مصنع منسوجات ذي قار ٨. مصنع نسيج وحكاية واسط.

وبالنظر لتعدد مصانع الشركة ومعاملها وتنوع منتجاتها ركز الباحث على اختيار مصنع القطنية معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة التابع للشركة أعلاه كعينة للبحث.

مصنع القطنية: يقع المصنع في بغداد وتم تأسيسه سنة (١٩٤٥)، وتضمن عدة معامل كمعمل نسيج بغداد ومعامل المنتجات الطبية ومعامل خياطة الخيم في بغداد ومعامل الاكياس البلاستيكية المنسوجة ومعامل خياطة عنه، كما ويختص بصناعة الاقمشة القطنية والمستلزمات الطبية والاكياس البلاستيكية وغيرها والتي سيتم توضيحها لاحقاً من هذا المبحث.

كما وتناول الباحث معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة التابع لمصنع القطنية عينة لأعداد الموازنات.

1- معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة: يقع المعمل في مقر المصنع في الكاظمية، والذي تم تأسيسه عام ٢٠١٨ وبدأ الإنتاج الفعلي فيه في بداية عام ٢٠٢٠، كما يعمل المعمل على انتاج الاكياس البلاستيكية المنسوجة بمختلف القياسات والاستعمالات التي يتم استخدامها في التعبئة، كأكياس الطحين والسكر والاسمدة والرز والرمل وغيرها، حيث يتم انتاج هذه الاكياس حسب المواصفات القياسية المطلوبة والمحددة من قبل الجهات المستفيدة ويعمل فيه ١٠٢ عامل موزعين بين موظف واداري وفني وخدمات. وينتج المعمل نوعين من المنتجات وهي:

أ-أكياس قياسية غير مطلية (مطبوعة - غير مطبوعة) تستعمل لتعبئة الطحين والنخالة والرز.

ب-أكياس قياسية مطلية (مطبوع - وغير مطبوعة) تستعمل لتعبئة (الأسمدة والسكر وغيرها).

٢- الخطة الإنتاجية لمعمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة: ينتج المعمل أكياس بلاستيكية منسوجة بمختلف القياسات والاوزان والجدول الآتي يوضح الخطة الإنتاجية للمعمل كما في سنة ٢٠٢٠:

جدول رقم (١) الطاقات الإنتاجية لمعمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة لعام ٢٠٢٠

المنتجات	وحدة القياس	الطاقة التصميمية (1)	الطاقة المتاحة (2)	الطاقة المخططة (3)	الإنتاج المتحقق (4)	نسبة المتحقق %		
						1/4	2/4	3/4
أكياس بلاستيكية منسوجة قياسية	ألف	14,00	13,00	10,00	17,06	121	131	170

			7	0	0	0	كيس	غير مطلية
73%	107 %	85%	8,577	6,300	8,000	10,000	ألف كيس	أكياس بلاستيكية منسوجة قياسية مطلية

المصدر (سجلات الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/مصنع القطنية)

وبعد لقاء المسؤولين والتنفيذيين في المعمل تبين ان الإنتاج المتحقق داخل المعمل لا يعتمد جميعه على شراء حبيبات البولي بروبيلين ومن ثم نسجهابل يعتمد بنسبة ٤٠% على شراء رول جاهز من السوق وادخاله مباشرة الى خط القص والخياطة والقيام بتقطيعه نظرا لكون المكائن في خط التحضيرات وخط النسيج غير كافية لتلبية الطلب المحدد بفترة مما اثر ذلك على ارتفاع تكاليف المواد الاولية وانخفاض الأرباح.

٣- المبيعات والتسويق في معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة: يتم تسعير منتجات المعمل بعد ان تقوم وحدة محاسبة الكلفة باحتساب كلفة الكيس البلاستيكي الواحد باحتساب الكلف المباشرة ككلف المواد الأولية وكلف العمالة وغيرها والكلف غير المباشرة كالاندثار وغيره ومن ثم يتم اضافة نسبة هامش الربح المطلوبة الى الكلف الكلية لاستخراج سعر البيع وعلى وفقه يتم التسعير كما وان الأسعار يتم تعديلها على وفق الزيادة الحاصلة في كلف عوامل الإنتاج. اما تسويق منتجات المعمل فيتم كما تسوق المنتجات الأخرى للشركة اذ تتم عن طريق توزيعها الى الجهات المتعاقدة معها ويتم ايصالها وفق دفعات توزع على فترات التجهيز المتعاقد عليها.

(جدول رقم ٢))

الطاقات التسويقية والبيعية لمعمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة لعام ٢٠٢٠ (المبالغ بالألف)

المنتجات	وحدة القياس	المبيعات المتحققة	معدل سعر البيع	قيمة المبيعات
أكياس بلاستيكية منسوجة قياسية غير مطلية	ألف كيس	16,051	250	4,021,790
أكياس بلاستيكية منسوجة قياسية	ألف كيس	8,465	650	5,502,2

مطلية				50
-------	--	--	--	----

المصدر (سجلات الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/مصنع القطنية)

٤- احتساب كلفة الصنع

تقوم وحدة محاسبة الكلفة في المصنع باحتساب كلفة تصنيع الكيس البلاستيكي الواحد لكل نوع من المنتجات والتي تتضمن كل من التكاليف الصناعية الثابتة لمراكز الإنتاج (الأجور ،والاندثار ،والمصاريف الأخرى) والتكاليف الصناعية المتغيرة لمراكز الإنتاج التي تشمل على (المواد أولية، والأدوات الاحتياطية، والمصاريف الأخرى) بعد استخراج التكاليف الصناعية يتم إضافة التكاليف التسويقية والإدارية اليها لاستخراج الكلفة الكلية للكيس الواحد ومن ثم يتم إضافة نسبة هامش الربح المحددة من قبل الإدارة العليا والتي تكون ما بين (١٠- ٣٠%) الى التكلفة الكلية لاستخراج سعر بيع الكيس الواحد والجدول الاتي يوضح احساب كلفة الصنع لمنتجات المعمل . والجدول الاتي يوضح الية احتساب كلفة الصنع لمنتجات المعمل

5- اعداد موازنة التحسين المستمر للمعمل - :^١ تحتاج الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية معلومات تمكن من تخفيض الكلف وتحسين الجودة وعمل تحسينات أخرى داخل هيكلها التنظيمي حيث يتم تصميم هذه المعلومات على شكل موازنات مبنية على أساس الكايزن ومقسمة الى فترات محددة وتدرجية، ويتم اعداد موازنات التحسين المستمر لمعمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة بالاعتماد على دراسة وتحليل جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتحسين المستمر ووضع الاقتراحات التي يمكن ان تساعد في تحقيقها ، فضلاً عن الاخذ بنظر الاعتبار جميع الاقتراحات المتوقعة من قبل العاملين داخل المعمل فيما اذا لم تقدم الإدارة العليا دعم لتطبيق وانجاح هكذا أسلوب في المعمل ومن جانب اخر محاولة اقناع العاملين داخل المعمل بضرورة إنجاح تطبيق موازنات التحسين المستمر لأجل استمرار عمل الوحدة الاقتصادية في السوق.

تأخذ موازنات الت

أولاً: موازنة التحسين المستمر للمواد المباشرة

تعد هذه الموازنة كهدف لتخفيض كلفة وكمية المواد المباشرة المستخدمة في كل مرحلة انتاجية دون الاضرار بالجودة من خلال وضع تحسينات كتبديل ماكينة جديدة بماكينة أحدث او الاستخدام الجيد والصحيح للمادة

^١ يتم اعداد موازنات التحسين المستمر لإنتاج كيس بلاستيكي منسوج قياس (١١٠ × ٦٠سم) وزن (١٦٥ مطلي ومطبوع كونه اكثر القياسات ملائمة لعمل هذه الموازنات من حيث انه يمر انتاجه على المراحل كافة فضلاً عن عمل هذه الموازنات لعدة قياسات يكن اصعب ولا يعطي صورة أوضح.

الأولية الداخلة في المرحلة الإنتاجية او استيراد المادة الأولية من الخارج بأسعار تنافسية او الفحص الجيد والدقيق للمواد الأولية المستخدمة في الإنتاج واستبعاد المواد غير المطابقة للمواصفات، وبعد المعايضة الميدانية ومن خلال المقابلة مع المسؤولين والمهندسين والعاملين في المعمل تم اقتراح عدة تحسينات تمكن من تخفيض تكاليف المواد الأولية لإنتاج الوحدة الواحدة والتب يمكن ذكرها بالاتي:

أ -تصنيع حبيبات البولي بروبيلين محلياً وعدم استيرادها من الخارج اذ أكد مدير الإنتاج في المعمل بأن تخفيض كلفة حبيبات البولي بروبيلين يكمن بتصنعها محلياً دون استيرادها علماً بأنه يمكن تصنيعها في مصانع البصرة للبتر وكيمياوية.

ب - شراء المواد الاولية بأسعار تنافسية من الشركات المنافسة.

ج -تخزين هذه المواد في المخازن بطريقة جيدة والاعتناء بها عند التفريغ او نقلها للإنتاج باعتبارها من المواد ذات الكلفة العالية.

د- الفحص الدقيق للمواد المباشرة قبل استخدامها في الإنتاج واستبعاد المواد غير المطابقة للمواصفات.

هـ- زيادة تدريب العاملين للعمل على المكائن عن طريق ادخالهم دورات تدريبية او ايفادهم للخارج او الدول الأكثر خبرة في الإنتاج وعدم اجراء نقلهم من ماكينة الى أخرى نتيجة اكتسابهم للخبرات وان نقلهم يؤدي الى فقدانهم لهذه الخبرات وبالتالي زيادة التلف.

و-شراء ماكينة تدوير تستخدم في إعادة تدوير العوادم وعدم بيعها بأسعار زهيدة.

ز-صيانة المكائن باستمرار وتصليح العاطلة منها.

خ - الابتعاد عن الإطفاء المفاجئ للمكائن وجعلها تعمل باستمرار دون انقطاع من خلال شراء جهاز (UBS)الخاص بها لكون ان اطفاءها يسبب الكثير من العوادم.

ان تنفيذ التحسينات أعلاه سيمكن من تخفيض التلف في المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وتخفيض كلف شراءها. فبناءً على التحسينات الواردة أعلاه يمكن تخفيض كلفة المواد الأولية لإنتاج الوحدة الواحدة من الكيس البلاستيكي بنسبة (٣%)^٢ شهرياً في موازنة التحسين المستمر والمحددة من قبل مدراء الإنتاج والمهندسين والعاملين داخل المعمل.

والآتي موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة المواد الأولية لإنتاج الكيس البلاستيكي:

جدول رقم (٤) موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة المادة الأولية المباشرة كما هي في عام ٢٠٢٠

^٢ تم اعتماد النسب بناءً على ما ادلى به العاملين في المعمل من مهندسين وفنيين وعاملين على المكائن فضلاً عن المشاهدات حيث تم مشاهدة الإنتاج عدة مرات وعلى أساس ذلك تم وضع التحسينات الممكنة.

الفترة شهرية	نسبة التخفيض المقترحة	أساس التخفيض من كلفة المادة الأولية للفترة اللاحقة دينار/وحدة	كلفة المواد الأولية بعد التخفيض دينار/وحدة
كانون ٢	3%	380	369
شباط	3%	369	358
اذار	3%	358	347.26
نيسان	3%	347.26	337
ايار	3%	337	327
حزيران	3%	327	317.19

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات في المعمل)

من الملاحظ ان كلفة الوحدة الواحدة من المواد الأولية المباشرة انخفضت بشكل تدريجي على مدى ستة أشهر حتى وصلت في شهر حزيران بكلفة (٣١٧,١٩) دينار وهو ناتج عن تنفيذ العديد من التحسينات وهذا ما اشارت اليه الفرضية الثالثة (ان استخدام الوحدات الاقتصادية لمدخل اعداد الموازنة على أساس تقنية التحسين المستمر يساعد في الوصول الى تخفيض التكلفة، وبالتالي يعزز القدرة التنافسية لتلك الوحدات وزيادة أرباحها).

ثانياً: موازنة التحسين المستمر للأجور المباشرة

يتم اعداد هذه الموازنة كأساس لأجراء تخفيضات في وقت الإنتاج او كلفة الأجور المباشرة التي تكون لصيقة بكلفة الإنتاج، وبالنظر لكون كلفة الأجور في المعمل هي تكاليف ثابتة لذا سيتم الاعتماد على متوسط اجر الساعة كأساس للتخفيض عند اعداد موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة الاجور.

وقبل البدء بأعداد موازنة التحسين المستمر للأجور المباشرة لا بد من تحديد معدل اجر الساعة في المعمل ومن خلال الخبرة المتوفرة لدى الموظفين في شعبة الكلفة تم تحديد اجرة الساعة الوحدة على وفق بيانات ٢٠٢٠

بمقدار ٣٩٥٠))^٣ للساعة، كما لا بد من تحديد وقت انتاج الوحدة حيث بلغ وقت انتاج الوحدة بالدقيقة الواحدة (٠,٣٥٢) دقيقة / وحدة ولأجل تحويلها الى ساعة يتم بقسمتها على (٦٠ دقيقة وكلاتي:) (٠,٣٥٢ / ٦٠) = ٠,٠٠٥٩ ساعة/ وحدة

وبعد المشاهدة واللقاء مع مدير الإنتاج والعاملين في هذه المرحلة وجد ان هناك إمكانية لتخفيض وقت الإنتاج الذي يقود الى تخفيض كلف الأجور المباشرة، حيث تم تحديد نسبة التخفيض في موازنة الأجور المباشرة بنسبة (١,٥%) شهرياً من وقت الإنتاج بناءً على تنفيذ عدة تحسينات. وقبل ذلك لا بد من الإشارة انه ليس من المفضل ان يتم زيادة سرعة المكائن في المعمل لان ذلك يسبب اجهاد لدى العاملين الذين يعملون على المكائن كما يسبب زيادة في العوادم ولكن يمكن تخفيض كلف الأجور من خلال التحسينات الآتية:

أ - المحافظة على استمرارية تشغيل المكائن دون الإطفاء من خلال ربطها بجهاز (UBS) او أجهزة أخرى، لان إطفاء الماكينة يقلل من انتاج الساعة ويسبب العوادم.

ب - تدريب العاملين على تشغيل الماكينة بشكل جيد واحتساب الحوافز للعاملين ذوي الإنتاج الأعلى.

ج - توفر السرعة لدى العاملين المسؤولين عن النقاط الخيوط وربطها بالبكر في مرحلة التحضيرات.

د - تثبيت تشغيل العاملين كلاً حسب مرحلته لما يولد ذلك الخبرة لديهم بالتشغيل الجيد للمكائن والعمل بالشكل الصحيح.

هـ - توزيع استراحة العاملين بشكل منتظم كون ان اعطائهم الاستراحة مرة واحدة غير مفيد.

والجدول الآتي يوضح موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة الأجور المباشرة:

جدول رقم (٥)

موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة الأجور المباشرة كما هي في عام ٢٠٢٠

الفترة	نسبة	وقت الإنتاج قبل	وقت الإنتاج	معدل اجر	كلفة الأجور بعد
شهرية	التخفيض	التخفيض	بعد التخفيض	الساعة	التخفيض
	المقترحة	(ساعة/وحدة)	(ساعة/وحدة)	دينار/ ساعة	دينار/ وحدة

^٣ تم احساب وقت الساعة من خلال الاتي قيمة الرواتب السنوية (٦٣١١٠٥٠٠٠) دينار / ١٥٩٧٨٢ ساعة = ٣٩٥٠ دينار لكل ساعة.

تم احتساب الساعات من خلال الاتي (٧ساعات عمل فعلي × ٢٠٢ يوم عمل سنوي فعلي بعد استبعاد العطل × ١١٣ عامل).
تم احتساب الراتب ل ٥٠ عامل تعيين ملاك و ٨١ عامل تعيين عقد.

23	3950	0.0058	0.0059	1.5%	كانون ٢
23	3950	0.0057	0.0058	1.5%	شباط
22.12	3950	0.0056	0.0057	1.5%	اذار
22	3950	0.0055	0.0056	1.5%	نيسان
21.33	3950	0.0054	0.0055	1.5%	ايار
21	3950	0.0053	0.0054	1.5%	حزيران

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات في المعمل)

ثالثاً: موازنة التحسين المستمر للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

يتم اعداد هذه الموازنة كهدف لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة في المعمل ، كما وتوجد علاقة بين موازنة التحسين المستمر للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وموازنة التحسين المستمر للأجور المباشرة كون ان أي تخفيض لوقت الإنتاج وهو ما وارد في موازنة الأجور سيقود الى تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ومن اجل بيان ذلك سيتم الاعتماد على بيانات السنة السابقة كأساس لتخفيض هذه التكاليف، حيث بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للمعمل بقيمة (٧٩٢٨٨٠٠٠ دينار) ولأجل اعداد هذه الموازنة سيتم استخراج معدل تحميل لكل ساعة كما و بلغت ساعات العمل المباشرة^٤ (بواقع ١٥٩٧٨٢) ساعة.

ويمكن استخراج معدل التحميل لكل ساعة من خلال الاتي:

اجمالي ت. ص. غ. م. المتغيرة ٧٩٢٨٨٠٠٠ دينار

$$\frac{79288000}{159782} = \text{-----} = \text{-----} = 496,22 \text{ دينار/ لكل ساعة}$$

ساعات العمل المباشرة ١٥٩٧٨٢ ساعة

وبعد استخراج معدل التحميل للساعة يمكن اعداد موازنة التحسين المستمر للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس التحسينات الجارية وتخفيض وقت الإنتاج من خلال الاتي:

^٤ تم احتساب ساعات العمل المباشرة بالاعتماد على عدد أيام الدوام الفعلي لسنة ٢٠٢٠ حيث بلغت ب (٢٠٢) يوم في السنة موازعة كالاتي (الشهر الأول ٢٠ يوم ، والشهر الثاني ٢٠ يوم ، والثالث ١٠ أيام ، والرابع ٨ والخامس ١٥ يوم ، والسادس ١٦ يوم ، والسابع ١٦ يوم ، والثامن ١٤ يوم ، والتاسع ٢٢ يوم ، والعاشر ١٧ يوم ، والاحدى عشر ٢٢ يوم ، والاثنى عشر ٢٢ يوم) ، حيث جاء التذبذب في أوقات الدوام نتيجة الظروف الأمنية كالحظر الشامل وغيره.
^٥ ٧ أيام ساعة عمل مباشرة × ١١٣ عامل × ٢٠٢ يوم سنوياً = ١٥٩٧٨٢ ساعة على مستوى المعمل ككل

جدول رقم (٦)

موازنة التحسين المستمر لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة كما هي في عام ٢٠٢٠

الفترة شهرية	وقت انتاج الوحدة ساعة/ وحدة	معدل التحميل ت. ص. غ. م. المتغيرة دينار/ ساعة	ت. ص. غ. م. المتغيرة دينار / وحدة
كانون ٢	0.0058	496.22	2.87
شباط	0.0057	496.22	2.82
اذار	0.0056	496.22	2.77
نيسان	0.0055	496.22	2.72
ايار	0.0054	496.22	2.67
حزيران	0.0053	496.22	2.62

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات في المعمل

والجدول الاتي يوضح موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة الوحدة الواحدة من انتاج كيس بلاستيكي.

جدول رقم (٢١)

موازنة التحسين المستمر لتخفيض كلفة الكيس الواحد كما هي في ٢٠٢٠

الفترة شهرية	كافة المواد المباشرة دينار/ وحدة	كافة الأجور المباشرة دينار/ وحدة	كيس بلاستيكي منتج قياس ١١٠ × ٦٠ سم وزن ١٦٥ غم مطلي ومطبوع	
			ت. ص. غ. م. المتغيرة دينار/ وحدة	كافة الوحدة
كانون ٢	369	23	2.87	394.87
شباط	358	23	2.82	383.82
اذار	347.26	22.12	2.77	372.15
نيسان	337	22	2.72	361.72
ايار	327	21.33	2.67	351

حزيران	317.19	21	2.62	340.81
--------	--------	----	------	--------

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول ٤ و ٥ و ٦)

نلاحظ ومن خلال الجدول أعلاه ان كلفة انتاج الكيس الواحد في المعمل تتخفص تدريجياً ولكل شهر، حيث لوحظ انه كلما كانت هناك تحسينات وكلما تقبل العاملين تقنية التحسين المستمر واقتنعت الإدارة بذلك كلما زادت نسبة التحسينات.

رابعاً: موازنة التحسين المستمر للإنتاج

يتم اعداد هذه الموازنة من أجل تحسين الإنتاج وزيادته في المعمل، حيث يعاني معمل الاكياس البلاستكية التابع لمصنع القطنية من الانخفاض في مستوى الانتاج وعدم قدرته في تلبية جميع الطلبات وخاصة الطلبات ذات الوقت المحدد. ومن الملاحظ ان اغلب إنتاجية المعمل تتم بشراء رول نسيجي جاهز والعمل على تقطيعه وخياطته دون اجراء نسجه في المعمل من اجل تلبية هذه الطلبات بشكل اسرع، اذ يعد هذا الاجراء اجراء سلبي لكونه يحمل المعمل تكاليف عالية لإنتاج الاكياس مقارنة بنسجها داخل المعمل. ان اعداد موازنة التحسين المستمر للإنتاج يعتمد على التحسينات الواردة في موازنة التحسين المستمر للأجور المباشرة فضلاً عن تحسينات أخرى تمكن من زيادة الإنتاج وتقليل من الأوقات الضائعة لعمل العاملين والمكائن، حيث تشكل الأوقات الضائعة سبب أساسي في عدم قدرة المعمل لتلبية الطلبات على منتوجاته وان تقليل هذه الأوقات يمكن المعمل من زيادة انتاجيته وتقليل من اعتماده على شراء الرول الجاهز وبالتالي زيادة قدرته في تلبية جميع الطلبات وبالوقت المحدد وهذه يعد بعد تنافسي يسهم في تعزيز المركز التنافسي للمعمل.

وبعد اللقاء مع مدير الإنتاج المهندس مخلص ومديرة المعمل ومدير الصيانة والعاملين في المعمل وبعد دراسة الأوقات داخل المعمل تم تحديد ان هناك إمكانية لزيادة إنتاجية المعمل بنسبة (٣,٥%) شهرياً بعد اجراء عدة تحسينات وهي كالآتي:

أ - تعويض أوقات الإنتاج الضائعة من خلال زيادة ساعات العمل لكل يوم عمل فعلي ولتكن ساعة واحدة لكل يوم.

ب - تخفيض الاجازات الممنوحة للعاملين ووقت الاستراحة قدر الإمكان.

ج - تنظيم العمل داخل المعمل وفي مراحل الإنتاج مما يسهم في تنظيم سير العمل دون توقف.

د - صيانة المكائن باستمرار وتصليح العاطل منها، فضلاً عن زيادة مراقبة العاملين لعملها.

هـ - توزيع العاملين داخل المراحل الانتاجية كلاً حسب مجال عملة وتخصصه وعدم اجراء مناقلات للعمال بين مرحلة وأخرى لزيادة خبرتهم وعدم فقدانها.

و - تقليل من توقفات المكائن قدر الإمكان او ربطها بجهاز (UBS).

ز - منح الحوافز والمكافئات للعاملين ذوي الإنتاج الأعلى.

ي -زيادة ساعات العمل وجعلها شفيتين في اليوم لكون المكائن مصممة للعمل على مدار ٢٤ ساعة. والجدول الاتي بين موازنة التحسين المستمر للإنتاج.

جدول رقم موازنة التحسين المستمر للإنتاج كما هي في سنة ٢٠٢٠

الفترة شهرية	نسبة الزيادة المقترحة	أساس الانتاج للفترة اللاحقة (كيس /يوم)	الإنتاج بعد الزيادة (كيس/يوم)
كانون ٢	3.5%	126950.4	131394
شباط	3.5%	131394	135993
اذار	3.5%	135993	140753
نيسان	3.5%	140753	145679.35
أيار	3.5%	145679.35	150778.12
حزيران	3.5%	150778.12	156055.35

المصدر (اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات في المعمل)

نلاحظ عند اعداد موازنة التحسين المستمر للإنتاج ان الإنتاج كان في حالة زيادة والتي نتجت عن تنفيذ العديد من التحسينات وبشكل تدريجي على مدار ستة اشهر من ٢٠٢٠ ، وفي حال تم الاستعانة بموازنة التحسين المستمر وحل المشاكل المتعلقة بالإنتاج سيتمكن من زيادة انتاجيته بمجموع (١٥٦٠٥٥,٣٥)كيس لستة اشهر.

المبحث الخامس/ الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

بعد ان تم دراسة وتطبيق موازنة التحسين المستمر ودورها في تخفيض التكاليف في معمل الاكياس البلاستيكية ومن خلال ما تم تناوله في الجانب النظري والجانب العملي من هذا البحث توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات وهي كالآتي:

- ١- تركز موازنة التحسين المستمر في تخفيضها للتكاليف على ما متوفر من تكنولوجيا حديثة فضلاً عن ان اعدادها يتم بناءً على التحسينات الصغيرة والبطيئة التي يتم تنفيذها في بيئة الاعمال.
 - ٢- طبق نهج موازنة التحسين المستمر في بادئ الامر في اليابان في شركتي Citizens Watch و Toyota واثبت نجاحاً كبيراً مما دفع الكثير من الشركات في الولايات المتحدة الامريكية مثل شركة General Electric الى تطبيقه، حيث تعتبر أداة رقابه فعالة على التكاليف ووسيلة لتحقيق اهداف الوحدات الاقتصادية من خلال وضع ارقام تقديرية تصاغ على وفق التحسينات المستمرة التي تجري داخل أروقة العمل.
 - ٣- ان نجاح تطبيق موازنة التحسين المستمر في أي وحدة اقتصادية وبالأخص في معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة يحتاج الى دعم من قبل الإدارة العليا أولاً والعاملين ثانياً، اذ ان الإدارة العليا هي المسؤولة عن وضع هذه الموازنة كخطة استراتيجية لها ومتابعة تنفيذها، فضلاً عن ان مسؤولية اعدادها يقع ايضاً على عاتق الإدارات الأخرى كالإدارة الوسطى والدنيا.
 - ٤- ان تطبيق أي وحدة اقتصادية لتقنية التحسين المستمر لا يتلاءم مع نظام الموازنات التقليدية التشغيلية كون ان تقنية التحسين المستمر تستهدف الى احداث تحسينات للإنتاج وان نظام الموازنات التقليدي نظام ثابت ولا يراعي التغيرات التي تحدث نتيجة التحسينات.
 - ٥- ان الالية المتبعة لتحسين إنتاج الكيس البلاستيكي والذي نتجه عنها تخفيض في الكلفة وتحسين في الجودة وزيادة الإنتاج يمكن تعميمها على الشركة ككل وبنفس هذه الالية الامر الذي يحقق مزيد من التخفيضات وزيادات الإنتاج.
 - ٦- تعد موازنة التحسين المستمر للمجالات التي يمكن احداث تحسينات لها مثال على ذلك عند اعداد موازنة التحسين المستمر لتخفيض الكلف فيتم ذلك بأعداد موازنة لتخفيض كلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
 - ٧- تقع مسؤولية اعداد موازنة التحسين المستمر على عاتق المحاسب الإداري وبمراقبة ودعم من قبل الإدارة العليا والتي تهدف لتخفيض التكاليف والتلف في الإنتاج.
- ثانياً: التوصيات
- بناءً على الاستنتاجات الوارد ذكرها في المبحث الأول من هذا الفصل يضع الباحث مجموعة من التوصيات وهي كالتالي:

- ١- من الضروري للوحدات الاقتصادية الاعتماد على الأساليب الإدارية حديثة والتي من أهمها أسلوب موازنة التحسين المستمر لما له من دور بارز وكبير في تعزيز المركز التنافسي لهذه الوحدات، فضلاً عن دوره بتحقيق اهداف هذه الوحدات عن طريق مساعدتها على البقاء والاستمرار بتقديم منتجات وخدمات ذات كلفة منخفضة.
- ٢- في حال تطبيق أي وحدة اقتصادية لتقنية التحسين المستمر فمن الضروري لهذه الوحدة تعديل ارقام الموازنات التشغيلية التقليدية بما يتلاءم مع التغيرات الناتجة عن التحسينات داخل أروقة العمل، وهو ما يدفع هذه الوحدات نحو تطبيق موازنة التحسين المستمر.
- ٣- نشر ثقافة موازنة التحسين المستمر من خلال نشر البحوث والدراسات المتعلقة بها باعتبار ان هذه الثقافة هي حديثة نسبياً وبالأخص على مستوى الجانب المحلي والعربي.
- ٤- الاستفادة من تجربة الشركات اليابانية والأمريكية لتطبيق موازنة التحسين المستمر ومدى نجاحها مثل شركة Citizens Watch وشركة Toyota وشركة General Electric وعكس هذه التجربة على البيئة الداخلية.
- ٥- ضرورة ادخال العاملين بدورات تثقيفية من اجل تعريفهم بمدى أهمية موازنة التحسين المستمر واقناعهم بمختلف الوسائل بالمكاسب والايجابيات المتحققة من تطبيقها، وان الوحدة الاقتصادية ما يمكن ان تستمر مالم تواكب وتتكيف مع التغيرات والتطورات.

المصادر:

اولاً: المصادر العربية

أ- الوثائق الرسمية

-السجلات والكشوفات المالية والتكاليفية لمصنع القطنية / معمل الاكياس البلاستيكية المنسوجة كما في سنة ٢٠٢٠.

ب-الكتب

هوركرن، تشارلز. داتار، سريكانت. فوستر، جورج "محاسبة التكاليف مدخل اداري" ترجمة د. احمد حامد حجاج. دار المريخ للنشر، الرياض.

ج-المجلات والدوريات

الموسوي، عباس نوار كحيط" (٢٠١٠) مدى ملائمة تقديرات الموازنة للرقابة وتقويم الأداء في ظل اعتماد الكايزن (دراسة لحالة عملية افتراضية)" جامعة واسط، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة

د-الرسائل والأطاريح

- ١- العبودي، زينب ياسين كيلون (٢٠١٨) "أنموذج مقترح لتطوير نظام الموازنات في ظل منهج التحسين المستمر وانعكاسه في أداء الوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير، جامعة واسط، كلية الإدارة والاقتصاد.
- ٢-الكسب ،علي إبراهيم حسين فارس ، (٢٠٠٤) "المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكابيزن) في المنشآت الصناعية/ بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل "، رسالة ماجستير ،جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد.
- ثانياً: المصادر الاجنبية

A- Books

- 1- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V. (2018), "Cost accounting – a managerial emphasis", 16th ed., Pearson Education Limited, England.
- 2- Horngren, Charles, T., & Foster, George, & Datay, Srikant, M., (2000), "**Cost Accounting: Managerial Emphasis**", 12th ed., McGraw-Hill, Inc.
- 3- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V. (2012), "**Cost accounting – a managerial emphasis**", 14th ed., Pearson Education Limited, England.
- 4- Hansen, Don R. Mowen, Maryanne M. & Guan, Liming.(2009) "**Cost Management: Accounting and Control**".,6th ed, South Western, Thomson Learning.
- 5-Horngren, Charles T. Datar, Srikant M.and Rajan, Madhav V. (2015), "**Cost accounting – a managerial emphasis**", 15th ed., Pearson Education Limited, England.

6- Krajewski, L. J., Ritzman, L. P., & Malhotra, M. K. (2013). "**Operations management: Processes and supply chains**".10th ed, Upper Saddle River, NJ.

7-Kinney, M. F., & Raiborn, C. A. (2011). "**Cost accounting**".8th ed, South-Western, Mason.

8- McWatters, C. S., & Zimmerman, J. L. (2015). Management accounting in a dynamic environment. Routledge

B-Periodicals & Review

1- Pazarceviren, Selim Yuksel, Akcin, Olcay and Ozsuer, Ugur, (2015), "**A Model Suggestion for Budgeting Activity Cost Reduction Under Activity Based Kaizen Budgeting Approach**", Istanbul Commerce University, European Scientific Journal, Vol. (2), pp., (218-232).

2- kolegija, Vilniaus , (2018) " **THE COMPETITIVE ADVANTAGES THEORETICAL ASPECTS**"., University Applied Sciences, / Vol. (7), No.(1), pp (14)

3- Wirda, F., & Rivai, H. A. (2019)." **Competitive advantage: Mediation effect between entrepreneurial competency and business performance creative industries in West Sumatera-Indonesia**". Academy of Entrepreneurship Journal, Vol.(25),No.(1),pp(1-11)

4-Hosseini, A. S., Soltani, S., & Mehdizadeh, M. (2018). "**Competitive advantage and its impact on new product development strategy (Case study: Toos Nirro**

technical firm)". Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity,
Vol. (4), No.(2), pp (1-12)

5- Al Robaaiy, Mohammed Sameer Dherib (2020). **"The Importance of Competitive Priorities on Rationalizing Product Costs and Achieving Customer Satisfaction in the Industrial Sector Applied Research in the Electric Cables Plant/Ur State Company"**. Annals of Tropical Medicine and Health,Vol(230,
pp(244-251)

6- Adebanjo, D., Teh, P. L., Ahmed, P. K., Atay, E., & Ractham, P. (2020). **"Competitive priorities, employee management and development and sustainable manufacturing performance in Asian organizations. *Sustainability*, Vol(12) No(13),pp (1-20).**

7- Awwad, A., Al Khattab, A., & Anchor, J. R. (2013).**"Competitive priorities and competitive advantage in Jordanian manufacturing"**.,Journal of Service Science and Management. Vol (6) pp (69-79).

8- Panoutsou, Calliope ., Singh, A., Christensen, T., & Pelkmans, L. (2020). **"Competitive priorities to address optimisation in biomass value chains: The case of biomass CHP"**. Global Transitions, Vol(2),pp (60-75).

9- Jitpaiboon, T. (2014). **The study of competitive priorities and information technology selection: exploring buyer and supplier performance. *Journal of International Technology and Information Management*,Vol(23) NO(3).**

10-Lohmann, S., Lacerda, D. P., Camargo, L. F. R., & Dresch, A. (2019). **Operations strategy and analysis of competitive criteria: a case study of a**

food business. Gestão Produção, Vol(26)No(3) pp(1-15)

.11-Rizvi, S.(no date) **Importance of Competitive priorities for any organization**

C- Third: Thesis

1-Mulindwa, Saturninus kasozi, (2013), "**The Process and Outcomes of Participatory Budgeting in A Decentralized Local Government Framrwork ; A Case in Uganda**", Doctor Thesis, University of Brmingham, Birmingham Business School, College of Social Sciences, Department of Finance and Accounting.

2- Porter, Qing Arnie.(2005)" **Internet and Competitive advantage-- an empirical study of UK retail banking sector**", Dissertation Submitted, University of Warwick .

3-Stohm, M., & Berglund, S. (2015)." **Critical competitive priorities and capabilities in a high cost environment**". Master thesis, School of Engineering in Jönköping within the area of Production Systems.

D- Internet

1- Superales, Monch Solstice" **Kaizen Budgeting**" Article from the Internet at(
<https://www.scribd.com/doc>)

2-Wright, Tiffany C. (2020) ," **Kaizen Budgeting**" Article from the Internet at
<https://yourbusiness.azcentral.com/>