

أولاً: الإطار المنهجي

يمر العالم بأزمات إقتصادية وسياسية وبيئية أثرت بشكل عام علي الصناعة في كثير من الدول ،ولم تقتصر هذه الأزمات علي الدول الغنية او الفقيرة فقد كانت جميعها تعاني كل بطرفها ومتغيرات بيئتها.إلا أن الضغوط الاقتصادية جعلت الاهتمام بالتكلفة في المؤسسات الصناعية يشكل حافزا للإدارة للحصول علي هامش ربح أكبر من خلال وفورات التكاليف.والمؤسسات التي نجحت في الاستمرار في تحقيق عائد اكبر برغم الكساد العالمي والكوارث الطبيعية والازمات المالية التي ضربت أكبر إقتصاديات العالم إنما هو التفكير في عوامل النجاح في ظل دراسة متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة .تتسم البيئة الصناعية المعاصرة ليس فقط بشدة التغير وإنما أيضا بسرعة التغيرات في جميع عناصرها، ونظرا لما يسود العالم اليوم من تقدم تكنولوجي في ظل ثورة الاتصالات التي حققت التقارب بين الدول ازدادت حدة المنافسة بل وأصبحت تزداد يوما بعد يوم سواء علي المستوي المحلي او الاقليمي او علي مستوي الدول .وفي عصرنا الحالي فان المفاهيم والاساليب الادارية بصورة عامة قد تطورت وتحسنت تبعا لمتغيرات العمليات الانتاجية وديناميكية السوق واحتياجاته المتجددة ،فقد أضحت المخترعات التكنولوجية تأتي كل يوم بجديد ،و تعتبر المؤثر الكبير في تطوير العملية الانتاجية والتي أدت بدورها الي تغيير في نفس الاتجاه في تطوير الاساليب الإدارية،ومن ضمنها اساليب محاسبة التكاليف .النقلة والتطور التكنولوجي في العالم أجمع أصبح يؤثر بقوة على الصناعة ومعدلات الاداء في جميع النواحي الادارية ، وقد تآثر القطاع الصناعي في السودان بكل ذلك اثرا واضحا وكبيرا انتعاشا وزيادة في عددية المصانع وتنوع وجودة المنتجات بالرغم من أنها لا ترقى الي ما هو موجود في الدول المتقدمة صناعيا ولكنها تعتبر تحول كبير على ما كان عليه الحال في السابق . يشهد واقع الاقتصاد السوداني اليوم تطور ملحوظ فتح ابواب الامل امام منظمات الاعمال والمؤسسات الحكومية والخاصة واستشرفت الانظار مستقبلا واعداء خاصة وان بواصر الاستفادة من النفط السوداني بدأت في الظهور وتلمست ايدي بعض القطاعات اثر دخول رؤوس الاموال الخارجية .

ان بناء استراتيجيات المنشآت الصناعية يعتمد في الاساس علي جودة المعلومة من اجل توضيح الصورة العامة، وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والمهددات .لذا فان الإدارة امامها طريق طويل من الدراسة والبحث واستخدام الاساليب العلمية من اجل صنع قرارات تتسم بدرجة كبيرة من المعقولية ، ومع تعاظم دور الإدارة تعاظم دور نظم المعلومات باعتبارها مصدرا للمعلومة والعنبة الاولى لصعود سلم النجاح التنظيمي .فأصبح الاهتمام الاكبر في بيئة الصناعة الحديثة موجه نحو مصادر المعلومات ويمثل نظام المعلومات المحاسبية الركيزة الاساسية التي تحقق توفير القدر الاعظم من المعلومات الاقتصادية للمنشآت. ان تطور قطاع الصناعة بالسودان ادى الى زيادة حدة المنافسة بين المصانع المنتجة مما اثر على الاساليب الادارية ونظم البيع والتسويق بشكل عام .وهذا يتطلب وجود ادارات واعية ورشيده تخطط تخطيطا سليما، وتؤدي اداء فعال ،يحقق افضل النتائج باقل تكلفة واسرع وقت ممكن.

مشكلة الدراسة

تتسم بيئة الصناعة المعاصرة بشدة المنافسة وسرعة التغير سواء في الجوانب المتعلقة بتكنولوجيا الانتاج او في المفاهيم الادارية، والمنافسة المرتبطة بسعر البيع تمثل احدى مكونات البيئة الخارجية التي لا يمكن السيطرة عليها الا من خلال التحكم في التكلفة وادارتها علي ضوء اساليب علمية ومنطقية عمليا. هناك شكوك في ان واقع التطبيق العملي في بيئة الصناعة السودانية لانظمة التكاليف مبني فقط علي اساليب ومفاهيم تقليدية لا ترتبط باساليب او مداخل ادارة التكلفة المعاصرة ولا يمكن الاعتماد عليها في التوجه الاستراتيجي للادارة. وقد تناولت المفاهيم الادارية المعاصرة العديد من المداخل فيما يتعلق بطرق واساليب حساب تكلفة الانتاج، ونادت العديد من الاراء للكتاب والباحثين في الغرب واليابان بضرورة تغيير وتحسين الاساليب التقليدية لنظام محاسبة التكاليف ليتواءم مع تغيرات بيئة الاعمال فهل كل ما نجح الغرب في تنفيذه يصلح للتطبيق في بيئة الصناعة السودانية؟. كما ان ارتباط سعر البيع كاحد متغيرات البيئة الخارجية بعوامل المنافسة وخروجه عن سيطرة الادارة لفت الانتباه الي اهمية التكلفة والتحكم فيها كاداة استراتيجية ترتبط بتحقيق ميزة تنافسية من خلال معادلة التكلفة والسعر والربح. وتتمثل مشكلة هذه الدراسة في ان الادارة بين يديها اداة استراتيجية هامة يمكن عن طريقها تحقيق ميزة تنافسية الا وهي نظام محاسبة التكاليف والذي يستخدم فقط لخدمة الاهداف المحاسبية واعداد التقارير والوقوائم المالية، ويمكن توضيح مشكلة واسئلة البحث في النقاط التالية :

- هل يتأثر الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية بوجود او عدم وجود نظام دقيق لحساب تكلفة الانتاج وماهي فاعلية نظام حساب تكلفة الانتاج في عملية الادارة الاستراتيجية؟
- مداخل ادارة التكلفة المعاصرة تعتمد علي اساليب وادوات تواكب التوجه الاستراتيجي للادارة، فكيف يمكن لادارات المصانع السودانية المعاصرة اكتشاف الاهمية الاستراتيجية لنظام التكاليف والاستفادة منه؟
- كيف يمكن للادارة في الشركات الصناعية السودانية التي تطبق نظام معلومات تكاليفي ان تحول النظام من اداة داخلية الي اداة تنافسية ترتبط بعوامل ومفاهيم الادارة الاستراتيجية؟
- هل تصلح جميع مداخل ادارة التكلفة المعاصرة للتطبيق في بيئة الصناعة السودانية، واذا صلحت كيف يمكن الربط ما بينها وبين عملية صياغة الاستراتيجية؟.

أهمية الدراسة

هذه الدراسة تقوم علي اكتشاف وتوضيح فاعلية ادارة التكلفة في تقديم معلومات دقيقة عن التكلفة تساهم في تحسين الاداء بصورة عامة وتدعم الإدارة في تطوير المنشآت الصناعية و اتخاذ القرارات الهامة والمساعدة في عملية التخطيط الاستراتيجي. وتكمن اهمية هذه الدراسة في محاولتها التحقق عن الدور الاستراتيجي لنظام التكاليف

و تناولها للبعد الاستراتيجي لادارة التكلفة.وتهتم الدراسة بتحسين وتطوير استخدام ادارة التكلفة في صياغة استراتيجيات المنشآت الصناعية،كما تعمل علي التحقق من مدي فاعلية نظم محاسبة التكاليف التقليدية في مواكبة متغيرات بيئة الصناعة المعاصرة .التعريف بالتغيرات والتطورات الهامة في مجال ادارة التكلفة وما يمكن ان توفره الاساليب المعاصرة في محاسبة التكاليف من معلومات تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي والرقابة علي الإنتاجية.

ومن ناحية عملية تهدف الدراسة الي اكتشاف واقع التطبيق العملي في بيئة الصناعة السودانية ،ومحاولة تطبيق بعض مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة بما يتناسب مع مقومات انظمة التكاليف.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الي عكس فاعلية ادارة التكلفة في تطوير ودعم العملية الادارية للمنظمات الصناعية وزيادة فاعلية نظم التكاليف المطبقة حاليا من خلال الاعتماد علي مفاهيم ادارة التكلفة في بيئة الاعمال المعاصرة وعلاقتها بمفاهيم الادارة الاستراتيجية.فهذه الدراسة تحاول اثراء المعرفة بما يخدم ربط نظام التكاليف بعملية الادارة الاستراتيجية لتزويد المكتبة الاكاديمية بموضوع حيوي وهام .وتسعي الدراسة الي تحقيق الاهداف الآتية :

1. التعرف علي التطورات المتلاحقة لنظم المعلومات المحاسبية في النواحي المتعلقة بحساب التكلفة.
2. دراسة اساليب ومداخل تطوير نظم المعلومات التكاليفية لتواكب تغيرات بيئة الصناعة المعاصرة.
3. اقتراح نماذج للمفاهيم والاساليب الادارية المعاصرة في محاسبة التكاليف التي يمكن ان تطبق في احدي المؤسسات الصناعية السودانية.
4. الربط بين مقومات نظام المعلومات التكاليفي وبين المتطلبات الاستراتيجية في المنظمات الصناعية .

فرضيات الدراسة

تهدف هذه الدراسة الي اختبار صحة الفرضيات الآتية:-

1. الفرضية الاولى: المنشآت الصناعية السودانية تطبق نظام تكاليف يعتمد فقط علي مفاهيم تقليدية ولا يتبني تطبيق مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة.
2. الفرضية الثانية : هناك علاقة طردية ما بين وجود نظام دقيق لحساب تكلفة الانتاج وما بين فاعلية الادارة في صياغة وتنفيذ الخطط المستقبلية والاستراتيجية.
3. الفرضية الثالثة : هناك امكانية لتطبيق اساليب ادارة التكلفة المعاصرة في بيئة الصناعة السودانية والاستفادة منها في النواحي المتعلقة بالادارة الاستراتيجية.

٤. الفرضية الرابعة: لا تعتبر اساليب اومداخل ادارة التكلفة المعاصرة نظام او انظمة محاسبية تدعم توجهات الادارة المالية في النواحي المتعلقة بالحسابات .
٥. الفرضية الخامسة: تساهم اساليب ادارة التكلفة في تطوير وزيادة الانتاجية وتحسن من اداء العمليات بصورة جيدة .

منهجية الدراسة

هذه الدراسة قائمة علي اطار نظري واخر تطبيقي وتتبع مزيجا من مناهج البحث العلمي علي النحو الاتي :

الإطار النظري : يستخدم المنهج التاريخي من خلال تتبع التطورات المتلاحقة في نظم المعلومات خاصة في جوانب نظم محاسبة التكاليف ودراسة متطلبات بناء استراتيجيات المنشآت الصناعية. كما يتناول المنهج الاستقرائي الدراسات السابقة في مجال ادارة التكلفة ونظم محاسبة التكاليف، وذلك للتعرف علي المعالجات والتطورات التي تمت في مجال استخدام المعلومات المحاسبية وما تم اقتراحه من اجل تقديم حلول تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي .و دراسة اهداف ومقومات نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة وما يمكن ان توفره نظم التكاليف من معلومات بصفة خاصة بصورة تساعد علي صياغة استراتيجية جيدة.

الاطار التطبيقي :من خلال ادبيات علم المحاسبة والادارة الاستراتيجية وبعد دراسة نظم التكاليف في بيئة الصناعة المعاصرة خاصة نظم ادارة التكلفة يقوم الباحث بدراسة نظم محاسبة التكاليف لبعض المنشآت الصناعية ،وتناول اطار مقترح في احدي المنظمات الصناعية بولاية الخرطوم ومحاولة تطبيق اساليب ادارة التكلفة المعاصرة والتأكد من مدي امكانية تحسين نظام التكاليف فيها ليوكب متغيرات البيئة الصناعية .

الدراسة الميدانية : وتهدف الي التعرف علي واقع التطبيق العملي فيما يتعلق بنظام محاسبة التكاليف واساليب ادارة التكلفة ،وعلاقتها بالتوجه الاستراتيجي للإدارة في القطاع الصناعي بولاية الخرطوم.

حدود الدراسة

يقوم الباحث بتناول الادارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال ادبيات علم محاسبة التكاليف وبعض جوانب الادارة الاستراتيجية في الحدود التي تتعلق بموضوع البحث بالتركيز علي ادارة التكلفة من خلال مفاهيم نظم محاسبة التكاليف ومدخلها المعاصرة في اطار الحدود الاتية :

١. التركيز علي دراسة تطوير نظم محاسبة التكاليف التقليدية بالقدر الذي يخدم موضوع البحث، والجوانب التي تتعلق بمدي فاعلية هذه النظم في دعم التخطيط الاستراتيجي وادارة التكلفة .

٢. التركيز علي دراسة ادارة التكلفة من خلال المداخل المعاصرة دون التعرض لدراسة المداخل التي لا تتوفر عنها دراسات وكتابات علمية واكاديمية كافية في مجال محاسبة التكاليف الا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث بصورة مباشرة .

من الناحية المكانية فان هذه الدراسة سوف تتعلق بالمنشآت الصناعية بولاية الخرطوم .ومن الناحية الزمانية يغطي البحث الفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٤ .

مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم ودراسة نظام التكاليف التقليدي ،مع دراسة حالة لاحدي المنشأة التي تتوفر فيها معلومات مناسبة لموضوع البحث بصورة تعكس اثر نظم التكاليف في بناء الاستراتيجيات واتخاذ القرارات واقتراح التوصيات التي يمكن ان تتناسب مع بيئة الصناعة بالسودان .وتطبيق اساليب ادارة التكلفة علي احدي المنشأة الصناعية .

هيكل الدراسة

يتكون البحث من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة. بالنسبة للمقدمة فإنها تشمل الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة. يتناول الفصل الأول فاعلية محاسبة التكاليف في تنمية وتطوير المنشآت الصناعية، من خلال ثلاثة مباحث يستعرض الأول منها الملامح التاريخية لمحاسبة التكاليف والثاني يشرح فاعلية نظم التكاليف في تكوين هيكل المنظمات الصناعية والثالث فاعلية محاسبة التكاليف في تحقيق وظائف الإدارة. أما الفصل الثاني فيتناول فاعلية إدارة التكلفة في صياغة الاستراتيجية وتحقيق ميزة تنافسية من خلال ثلاثة مباحث الأول منها إدارة التكلفة النشأة والمفهوم والثاني مفهوم صياغة الاستراتيجية والثالث فاعلية معلومات التكاليف في الإدارة الاستراتيجية، أما الفصل الثالث فيتناول مداخل إدارة التكلفة في بيئة الصناعة المعاصرة ، من خلال ثلاثة مباحث الأول إدارة التكلفة في ظل نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز والثاني فاعلية نظام الانتاج في الوقت المنضبط في إدارة التكلفة والثالث إدارة التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج والرابع هو مفهوم التكلفة والإدارة علي اساس الأنشطة والفصل الرابع من الدراسة يتناول الدراسة التطبيقية.

ثانياً: الدراسات السابقة

ان هذه الدراسة حاولت توحيد الرؤية الاستراتيجية للتطور المستمر في مجال دراسات محاسبة التكاليف ومن الدراسات التي نظر فيها الباحث مايلي:

١- دراسة محمد سعيد فرهيود ، محمد كوفاتية ١٩٩٠ (١)

ان مشكلة هذه الدراسة حاولت تسليط الضوء علي أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الاداء في مؤسسات القطاع العام الاقتصادي.ولماذا تنجح بعض المؤسسات في التخطيط للمدي التطويل وتفشل مؤسسات اخري وماهو اثر الموازنات التخطيطية علي الاداء بشكل عام.وتعرضت الدراسة للاسس العملية التي تحكم اعداد الموازنات التخطيطية. اهداف الدراسة تتعلق بعملية التخطيط واستخدام الموازنات التخطيطية ويمكن ان تشمل الدور الذي يمكن ان تحققه الموازنات التخطيطية للادارة عند قيمها بوظائفها .اهمية الدراسة تتعلق بمدى الحاجة للموازنات التخطيطية واهميتها في عملية التخطيط وتقييم الاداء.

توصلت الدراسة الي ان الموازنات التخطيطية تسهل عملية تقييم الاداء.ولها دور هام في عملية الرقابة وتساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي.وان الادارة الرشيدة هي التي تستخدم الموازنات التخطيطية بصورة فاعلة والاستفادة منها في تقييم الاداء.

يري الباحث ان هذه الدراسة تناولت الموازنات التخطيطية وهو موضوع تداولته كثير من الدراسات في العديد من المنشورات والدوريات العلمية والجامعات بطرق مختلفة ومتنوعة من حيث العرض والاستنتاج الا انها اهتمت بالجوانب التي تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي والدور الذي يمكن ان تلعبه الموازنات التخطيطية في التنبؤ والتخطيط.وتختلف عن دراسة الباحث في انها لم تتعمق في تفاصيل ومكونات نظام محاسبة التكاليف ولكن في جزء محدد يتعلق بالموازنات التخطيطية.

٢- دراسة د.نصر عبد الكريم، رشيد الكخن ١٩٩٧ (٢)

مشكلة هذه الدراسة تتعلق بانظمة محاسبة التكاليف التقليدية والتي قد لا تتناسب مع الدور الذي يمكن ان تدعم به الادارة .وبالتغيرات في بيئة الانتاج والقصور في انظمة محاسبة التكاليف في شكلها التقليدي وعدم مواكبتها لبيئة الاعمال المعاصرة.وهدفت الدراسة للتعريف بنظام التكلفة علي اساس النشاط وامكانية استخدامه كبديل عن النظم غير المتطورة لحساب تكلفة الانتاج .والتعرف علي مدى توفر مقومات استخدام هذا النظام والتعريف به وبمفهومه .اهمية هذه الدراسة في انها تهتم باحد اهم واحداث انظمة

(١) محمد سعيد فرهيود،محمد كوفاتية،الرقابة بالموازنات التخطيطية في مؤسسات القطاع الاقتصادي،(حلب: مجلة بحوث جامعة حلب،ورقة علمية، العدد ١٣، ١٩٩٠)

(٢) د.نصر عبد الكريم،رشيد فائق الكخن ،مستلزمات تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية ،دراسة نظرية وميدانية،(الرياض: مجلة الادارة العامة،مجلد

التكاليف الذي قد يسهم في حل مشاكل المصانع في دقة حساب تكلفة الانتاج.من اهم نتائج الدراسة وتوصياتها ان هناك تغيير جوهري واساسي يحدث في انظمة الانتاج وعملياته بالاتجاه نحو الالية والتغير في هيكل الشركات مما اثر علي التكلفة وطريقة حسابها.

يري الباحث ان الدراسة أفرت بالمتغيرات المتسارعة في انظمة الانتاج والتي يتبعها تغيير في محاسبة التكاليف،الا انها تتناول نظام التكلفة علي اساس النشاط بشكل اساسي باعتباره المخرج المتاح لجميع مشاكل انظمة التكاليف،ولم تتعرض للأساليب الاخرى التي يمكن ان تحقق دعم ونجاح في نفس هدف الدراسة،وهذا هو اختلافها عن دراستنا .هناك اتجاه للعديد من الدراسات نحو ترسيخ مبادئ ضرورة تغيير الطريقة المتبعة في حساب تكلفة الانتاج او ما يسمى بالانظمة التقليدية لحساب تكلفة الانتاج والتي ساد استخدامه.

٣. دراسة V.G.Narayana And Ratina G.Sarkar، ٢٠٠٠ (١)

الهدف الاساسي لهذه الدراسة والذي صاغ مشكلتها هو التحقق من اثر التكلفة علي اساس النشاط على القرارات الادارية في الصناعات الحديدية.النواحي التطبيقية للدراسة تمت علي مستوي الادارات العليا والوسطي في مجال الصناعات الحديدية واعتمدت علي تحليل احصائي لمستوي بيانات المنشأة لمعرفة الي أي مدي إستطاع نظام التكلفة علي أساس النشاط (ABC) تقديم معلومات جديدة للادارة والى اي مدي ساهم نظام الادارة علي اساس الانشطة (ABM) في تحسين الاداء ،وهل اصبح هذا المفهوم مفيدا فيما يختص بالقرارات الخاصة بالمنتجات والمستهلكين .

توصلت هذه الدراسة الي ان تطبيق هذا المدخل في مجال صناعة الحديد الصلب ممكننا وبعد تحليل الانشطة وضح ان العديد من عمليات التحسين ادت الي نتائج جيدة ووفورات في التكلفة .بالاضافة الي ان هذا النظام اثر علي القرارات الاستراتيجية والتشغيلية في نفس الوقت .هذه الدراسة تهدف الي تقديم ادلة موثقة لاثر نظام (ABC) في تقديم المعلومات الهامة عن المنتجات والمستهلكين والتي تساعد في اتخاذ القرارات التي تدعم الادارة.

يري الباحث ان هذه الدراسة تناولت التكلفة علي اساس النشاط وهو من المواضيع التي تم تداولها في دراسات عديدة ولكنها في الجانب النظري تناولت ما يمكن ان يعرف بالادارة علي اساس الانشطة وهو اسلوب اداري استحدثته ادبيات نظام التكلفة علي اساس النشاط.وتختلف عن دراستنا في انها لم تتعرض الي متغيرات بيئة التصنيع الاخرى والتي تمثلت في العديد من اساليب حساب تكلفة الانتاج.

(١) V.G.Narayana And Ratina G.Sarkar, **The Impact Of Activity Based Costing On Managerial Decisions At Insteel Industries –Afield Study**, (BOSTON: HARVARD BUSINESS SCHOOL), 2000

٤. دراسة John.Lere, ٢٠٠٠ (٢)

مشكلة هذه الدراسة حاولت استعراض الاختلافات مابين مفاهيم التكلفة التقليدية والتي تقسم التكلفة الي ثابت ومتغير ونظام الانشطة الذي يقسم التكلفة علي اساس أنشطة علي مستوي الوحدات واخري علي مستوي الدفعات الانتاجية او علي مستوي المنتجات .كان من اهداف هذه الدراسة تنمية وتطوير الدور الاداري والتحليلي لنظام التكلفة علي اساس النشاط كاداة للتسعير .وقد توصلت الدراسة الي ان نظام الانشطة في المنشآت الصناعية يعتبر اداة هامة لعملية التسعير حيث انه من ادوات التنبؤ، ويمكنه تقديم رؤية للمسوقين حول الجوانب التي يمكن ان تقدم معلومات عن الجهات التي يمكن ان تدعم تخفيض السعر بناء علي خفض التكلفة، كما ان هذا النظام استطاع ان يفيد الادارة في فهم الجوانب المتعلقة بالعملية الانتاجية، هنالك دراسات تناولت موضوع تقويم الأداء لكنها لم تنطرق إلى موضوع تقويم الأداء بالشركات العامة وأثرها على زيادة كفاءة العمل الإداري في الأجهزة الإدارية العامة أو الخاصة.

ويري الباحث ان هذه الدراسة تهدف الي تحسين اساليب تسعير المنتجات والخدمات من خلال استخدام مدخل التكلفة علي اساس النشاط.وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا في طريقة تناولها للجوانب النظرية والتطبيقية لنظام محاسبة التكاليف والاساليب المتوقع ان تسود في بيئة الاعمال المعاصرة.

٥. دراسة فادية محمد عبد السلام ٢٠٠٠ (١)

تهدف هذه الدراسة الي احتساب مؤشرات التنافسية للسلع الصناعية المصرية في الاسواق العالمية .واعتمدت الدراسة علي مفاهيم الميزة النسبية الصريحة والكثافة مهارية . والقت الدراسة الضوء علي استراتيجيات التنمية الصناعية وعلي محتوى الصادرات الصناعية المصرية والتغيرات الهيكلية التي طرأت علي قطاع الصناعات التحويلية وعلي الميزة التنافسية بالصناعة في مصر .ركزت الدراسة علي اهمية الصادرات في توفير الوفورات وتشغيل الطاقة باقصي ما يمكن وتوفير النقد الاجنبي ،حيث ان نمو الصادرات يرتبط بتطوير العملية الانتاجية .كما ان بناء الميزة التنافسية في القطاع الصناعي يعتمد علي كثافة المهارة والمعرفة لدي العاملين بقطاع الصناعة وهذا ما يعرف بالانتقال من الميزة النسبية الي الميزة التنافسية .هدفت الدراسة الي حساب مؤشرات التنافسية للسلع الصناعية المصرية في الاسواق العالمية في ضوء متغيرات الاسواق الدولية .بينت الدراسة مفهوم القدرة التنافسية وانه تعرض لمحاورات ساخنة علي مدي بعيد تراوح مابين الشمولية والخصوصية والسكون والديناميكية .وتري الدراسة ان التنافسية يمكن قياسها من خلال ابعاد دراسة التكاليف والتي يمكن ان تخلق فرص جازبة للاستثمار الاجنبي كما انها من الناحية الاخري قد تبين القيود التنظيمية والمالية .

(٢) John.Lere, activity-based costing: powerful tool for pricing,(USA:the journal of business &industrial marketing ,February ,2000)

(١) فادية محمد عبد السلام، مؤشرات التنافسية للسلع المصرية في الاسواق العالمية، (مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الاول، ديسمبر ٢٠٠٠)

يري الباحث ان هذه الدراسة بالرغم ان طابعها اقتصادي نظري ولكنها عالجت موضوعات هامة جدا في مجال الصناعة والانتاج وتطوير القدرات التنافسية وابرار دورها في زيادة حصيللة الصادرات . كما انها القت نظرة استراتيجية للصادرات الصناعية المصرية،و يمكن ان يطبق ذلك علي المنتجات والمصانع السودانية.هناك علاقة ما بين الصادرات والانتاج حيث ان زيادة الصادرات تعتمد علي جودة الانتاج والي تكلفة تناسب المشتري الخارجي.وتختلف عن هذه الدراسة في انها دراسة اقتصادية تحليلية لتكلفة الصادرات والتنافسية لا تركز علي نظام التكاليف .

٦. دراسة فتح الرحمن الحسن منصور ٢٠٠٠ (١)

اهتمت هذه الدراسة بمشاكل الطاقة في فترة لم يكن للبترول تأثير كبير علي مصادر الطاقة بالسودان ، والتوجه الاقتصادي للدولة يعتمد علي استراتيجية تنمية الطاقة من اجل التخطيط للمستقبل بقصد تنمية مصادر الطاقة . مشكلة الدراسة تتعلق بمحاولة معالجة مشاكل قطاع الطاقة، والتي ترتبط بحل مشاكل قطاع الكهرباء باعتباره مصدر الطاقة الاول الذي تعتمد عليه الدولة لتوفر موارده وسهولة الانتاج . وقد عانى قطاع الكهرباء من العديد من المشاكل نتيجة لشح الموارد المالية مما نتج عن ذلك ضعف في عمليات التأهيل والصيانة الدورية مما ادي الي تدني الانتاج وزيادة الفاقد الكهربائي. اوضحت الدراسة ان تحديد تكلفة انتاج الكهرباء في السودان وفقا للاصول العلمية لمحاسبة التكاليف يستلزم نظرة شمولية وتخطيطا متكاملا بهدف الاستقلال الامثل لكل المصادر المتاحة . وترى الدراسة ان الاستقلال الامثل لمصادر الطاقة يمكن من تخفيض تكلفة توليد ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، ويوفر الطاقة المستدامة للتنمية . توصلت الدراسة الي ان النظم والاساليب الحكومية هي الطابع السائد في هذا القطاع مما جعله يخلو من تطبيق نظم محاسبة التكاليف من اجل تحديد تكلفة الخدمات في هذا القطاع ،وقد ركزت الدراسة علي ضرورة استخدام مفاهيم نظرية الطاقة المستقلة .

يري الباحث ان تطبيق الاساليب العلمية لحساب تكلفة الانتاج او الخدمات بالقطاع الخاص بالسودان لايزال يحتاج لوعي اداري واهتمام علي المستويات العليا من الادارة ،وكما في الدراسة السابقة فان الامر في مؤسسات القطاع العام عادة يكون اسواء من ناحية تطبيق اساليب محاسبة التكاليف،وقد تناولت هذه الدراسة قطاع اقتصادي مملوك للدولة وهو قطاع استراتيجي هام بالسودان (قطاع الطاقة الكهربائية). وتختلف عن دراستنا هذه في انها تتناول حساب تكلفة انتاج الكهرباء في قطاع عام مملوك للدولة دون التعرض لانظمة التكاليف الاخرى وعلاقتها ببيئة الصناعة المعاصرة .

٧. دراسة محمود يوسف الكاشف ٢٠٠٠ (٢)

مشكلة هذه الدراسة ان المعلومات المحاسبية يتم الحصول عليها بعد وقوع الاحداث الاقتصادية مما يجعلها من ناحية البعد الزمني غير مواكبة للتنبؤ بالاحداث، وبالتالي جعلت الدور الاساسي للمحاسبة دور تاريخي محصور في الحصر والتسجيل والتحليل .تهدف الدراسة للانتقال بالمعلومات المحاسبية من انتظار الحدث الي صناعته من خلال المشاركة بالمعلومات المحاسبية لتواكب متغيرات البيئة.اهمية الدراسة في انها توجه المحاسبين للنواحي التي يمكن ان تكون مساهمتهم فيها فعالة. حاولت الدراسة التعريف بمساهمات الفكر المحاسبي في تطوير تكلفة الجودة لتشمل جميع أنشطة المنظمة.

(١) فتح الرحمن الحسن منصور، إطار علمي لقياس تكاليف الطاقة الكهربائية في السودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٠)

(٢) د. محمود يوسف الكاشف، مدخل مقترح لتطوير المعلومات المحاسبية في اطار المفهوم المتكامل للجودة الشامل، (الرياض، مجلة الادارة العامة، العدد الثالث، مجلد اربعين، ٢٠٠٠)، ص ٤٤٥

يري الباحث ان هذه الدراسة تحتوي علي اراء ونتائج تؤيد وجهات النظر التي تؤكد ضرورة مواكبة نظم المعلومات المحاسبية للمتغيرات البيئية ،ولكنها تركز علي جانب محدد في محاسبة التكاليف وهو تكلفة الجودة وهي تتفق مع دراسات اخري مشابهة في وجهات النظر مع اختلاف طفيف في طريقة العرض.وتختلف عن دراستنا بتناولها لتكلفة الجودة فقط دون التعرض للتغيرات التي تتعلق بمحاسبة التكاليف.

^٨ دراسة منير محمود حسن مصلح ٢٠٠١ (١)

اقرت مشكلة الدراسة ان هناك انتقادات للاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف وماتخلقه من تشوهات في تحديد تكلفة المنتج وعدم الدقة في المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المبنية علي الانظمة التقليدية والتي من اهمها التسعير الذي يلعب دورا فعالا في صمود المنشآت الصناعية امام المنافسة المحتملة .وتكمن مشكلة الدراسة في ان القصور الذي تتسم به الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف يعتبر معوق اساسي للمنشآت في تحقيق اهدافها. ففي ظل النهضة الصناعية المعاصرة فرضت محاسبة التكاليف توفير معلومات واقعية وملائمة سواء من خلال معلومات متاحة او الحصول علي معلومات بتحميل تكاليف زهيدة من اجل تحقيق نجاح المشاريع الاقتصادية . الهدف من هذه الدراسة هو التعريف بالاطار النظري لمحاسبة التكاليف وامكانية تطبيقها في المصانع الفلسطينية وتوضيح معوقات التطبيق ومدى اتجاه مصانع الطوب في فلسطين لاستخدام اجهزة الحاسوب في العمل المحاسبي لاداء المهام الخاصة بمحاسبة التكاليف .اوضحت الدراسة ان اهم ظواهر انظمة محاسبة التكاليف المعاصرة واكثرها قدرة علي توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات التي تمس بشكل مباشر تسعير المنتجات هي انظمة محاسبة التكاليف المبنية علي اساس الانشطة،والتي تسائر النهضة التكنولوجية واتساع ظاهرة مكننة الانتاج .

اقرت الدراسة ان محاسبة التكاليف هي وسيلة لقياس تكلفة عناصر الانتاج ومراقبتها باسلوب علمي دقيق لتعظيم الربحية للوحدات الانتاجية.كما ركزت الدراسة علي نظام تكاليف الأنشطة كأداة إستراتيجية هامة ساهمت في تحديد وقياس دقيق للتكلفة و الاداء .

يري الباحث ان هذه الدراسة من الدراسات التي ركزت علي دراسة تطبيق نظم محاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية وهذا الموضوع قد تناولته العديد من البحوث ولكن هذه الدراسة تم تطبيقها علي صناعة الطوب الاسمنتي بفلسطين من خلال التركيز علي مفهوم التكلفة علي اساس النشاط وما يمكن ان يقدمه هذا النظام من معلومات تتسم

(١) منير محمود حسن مصلح ، الاطار النظري والتطبيق الفعلي لمحاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية ،دراسة علي صناعة الطوب الاسمنتي في فلسطين،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا،رسالة ما جستير في المحاسبة غير منشورة،٢٠٠١)

بالدقة المتناهية وتخدم الإدارة بصورة تتفوق علي ماتقدمه الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف التي اصبحت لا تلائم متغيرات بيئة الصناعة الحديثة . وتختلف عن دراستنا في عدم تناولها باسهاب لانظمة وادوات محاسبة التكاليف الاخرى وعلاقتها بالنواحي الاستراتيجية في بيئة الصناعة السودانية.

٩٠ دراسة ايناس حسين عبد الرحمن ٢٠٠٢ (١)

مشكلة هذه الدراسة ان توزيع المنتجات المشتركة بين المنتجات البترولية احد المشاكل التي تواجه المحاسبين في شركات البترول،حيث تختلف طرق التخصيص المطبقة عالميا،ولكل طريقة مزايا وعيوب وافضل الطرق التي يمكن تطبيقها بالمصفاة هي طريقة المبيعات عند نقطة الانفصال وتستخدم هذه الطريقة علي نطاق واسع في معظم المعامل البترولية بالرغم من عيوبها .النواحي التطبيقية للدراسة اوضحت ان مصفاة الخرطوم تستخدم طريقة (نسب الاستخلاص من الخام)،تتلخص مشكلة الدراسة في ان الادارة ليس لها يد في تحديد عدد المنتجات ويعود ذلك لطريقة وطبيعة الانتاج او المواد الخام حيث تحتم انتاج اكثر من منتج.تتفصل المنتجات المشتركة عند نقطة الانفصال كل الاحداث بعد هذه النقطة تسمى احداث لاحقة .

هدف الدراسة هو دراسة الطريقة المطبقة بمصفاة الخرطوم وقياسها مع الطرق المطبقة عالميا .كان من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان اتباع طريقة نسب الاستخلاص من الزيت الخام لتخصيص التكاليف المشتركة لمنتجات مصفاة الخرطوم تعطي محصلة نهائية (خسارة)، ورغم ذلك يستمر العمل لعوامل وظروف سياسية (دعم الحكومة) .كما يصعب تطبيق قيمة المبيعات عند نقطة الانفصال في حالة ان الجهة التي تكرر الخام ليست هي نفسها الجهة التي تسوق المنتج .و يصعب تطبيق طريقة قيمة المبيعات في حالة ان الانتاج يكون محلي والسوق خارجي لعدم وضوح العلاقة بين اسعار السوق وتكاليف الانتاج . اوصت الدراسة عند اختيار طريقة من الطرق السابقة يجب مراعاة ان تعطي النتائج في الوقت المناسب (طول الفترة بعد نهاية السنة المالية) .كما ان اختلاف وحدات قياس المدخلات من الزيت الخام عن وحدات المنتجات (طن متري) لايعطي نتائج رقابية دقيقة .

يري الباحث ان الدراسة لم تكن جديدة في موضوعها فقد تناولت العديد من الدراسات مشاكل التكاليف المشتركة و غير المباشرة ولكنها طبقت في مجال جديد لم يسبق للدراسات السودانية تناوله لحدائة استخراج النفط وتكريره بالسودان ،وبذلك تصبح هذه الدراسة اضافة جديدة في هذا المجال والمجالات المشابهة .وكان من الممكن توسيع الموضوع والاعتماد علي دراسات مشابهة في دول عربية بها صناعات نفطية وصولا الي نتائج وتوصيات أفضل .وتختلف عن هذه الدراسة في تناولها للتكاليف المشتركة دون تطورات اساليب محاسبة التكاليف المعاصرة .

١٠. دراسة Joseph Luis Boned ,Mike Tayles , 2002 (٢)

(١) ايناس حسين عبد الرحمن ،تخصيص التكاليف:المنتجات المشتركة والفرعية،(الخرطوم:جامعة الخرطوم،بحث تكميلي لنيل الماجستير غير منشور،٢٠٠٢)

(٢) Joseph Luis Boned ,Mike Tayles, Cost System Design And Cost Management in the Spanish public sector, 2002

مشكلة هذه الدراسة تتعلق بمحاولات منظمات العمل المدنية غير الربحية تطبيق نظم محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة خدماتها ،وقد حاولت بعض هذه المنظمات تطوير نظام التكلفة علي اساس النشاط واستخدامه الا انها فشلت في ذلك ،حاولت هذه الدراسة التحقق من هذه الظاهرة وتحليل اسباب الفشل في تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط في القطاع العام الاسباني، ركزت الدراسة علي جوانب ادارة التكلفة واستخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط كاحد مكوناتها التي ساهمت في تنمية وتطوير مؤسسات القطاع العام. الدراسة تختبر تنمية وتطوير النظم لدعم ادارة التكلفة في القطاع الحكومي باسبانيا، وتحاول الدراسة استخدام منهجية تساعد في فهم وتطبيق أساليب ومفاهيم التكلفة علي اساس النشاط والادارة علي اساس الانشطة والمحاسبة الادارية .

اعتمدت الدراسة منهج دراسة الحالة للتحقق من الجوانب التطبيقية والنتائج التي يمكن التوصل اليها، ودراسة ميدانية عن طريق استبيان لدراسة اراء المدراء ووجهات النظر المتباينة لهم وصولا لما يدعم نتائج الدراسة العملية. النتائج التي توصلت اليها الدراسة بعد تطبيقها علي ٥٣ منظمة خدمية دلت علي ان التكلفة يتم توزيعها علي جزئين الاول التكلفة المباشرة للخدمات، والآخر التكلفة غير المباشرة بناء علي موازنة تخطيطية. التكلفة غير المباشرة يتم تجميعها في مركز عام موحد يسمى STRUCTURE ثم توزع منه التكلفة علي اساس معدل ثابت اما ان يكون التكلفة المباشرة للخدمات او اجمالي التكلفة المباشرة وهذا يؤدي الي ان الخدمات التي لديها تكلفة مباشرة مرتفعة سوف يكون نصيبها من التكلفة غير المباشرة اكبر.

يري الباحث ان اسلوب هذه الدراسة التطبيقي شمل جانب هام يتعلق بالتحقق من ظاهرة الفشل او النجاح في تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط، وتم دعمها بدراسة ميدانية عن طريق استبيان ،ويعتبر هذا الاسلوب في نظر الباحث يدعم الدراسة بشكل اساسي في نتائجها ويمكن من خلاله الوصول الي نتائج افضل. وتختلف عن دراستنا في انها ترتبط بقطاع خدمي اضافة الي تركيزها علي نظام واحد هو التكلفة علي اساس الانشطة.

١١ دراسة الطيب مصطفى ابوقناية ٢٠٠٢ (١)

تعرضت مشكلة هذه الدراسة لما يمر به العالم من تغيرات سياسية واقتصادية كبيرة جدا ادي بعضها الي ظهور ما يعرف (بالتنافسية). وفشلت في ظل هذه التغيرات اساليب الادارة التقليدية في ايجاد حلول لكثير من المشاكل الادارية الحالية. تلخصت مشكلة الدراسة في ان الفشل والثبات في تحقيق النجاح اصبح من اكبر السمات التي تميز مؤسسات القطاع الصناعي بولاية الخرطوم. المشكلة الاساسية للدراسة تكمن في ان الكثير من المؤسسات السودانية العاملة في الصناعة تواجه الترددي والتدني في ادائها،

(١) الطيب مصطفى ابوقناية، مفاهيم الادارة الاستراتيجية لدي القيادات الإدارية وأثرها في تطوير المنشآت دراسة ميدانية في بعض المنشآت الخاصة والعامّة في السودان ، (الخرطوم: جامعة

الخرطوم، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠٠٢)

وهي مصابة بالضعف الإداري نتيجة لممارستها لتطبيق اساليب ادارية تقليدية تركز علي الكفاءة التشغيلية دون النظرة الكلية الشاملة للمنشأة. مما استلزم تطبيق مفاهيم الادارة الاستراتيجية كأحد اساليب الفكر الاداري المعاصر والتي ثبت نجاحها في تحقيق النمو للكثير من المنشآت في العالم .

الدراسة استهدفت عينة مكونة من (٣٥٨) من القيادات الإدارية العليا بالقطاعين العام والخاص، دلت النتائج إلى وجود علاقة قوية بين مستوي الإلمام والمعرفة بمفاهيم الإدارة الإستراتيجية وبين ممارسة الإدارة الإستراتيجية، وفعالية أداء المنظمات في منشآت القطاع الخاص الحكومي. توصلت الدراسة الي وجود علاقة قوية بين الإلمام بمفاهيم الإدارة الإستراتيجية وتطبيقها من حيث أثر فعالية الأداء .

يري الباحث ان هذه الدراسة اضافة للمكتبة السودانية ولدارسي الادارة الاستراتيجية علي وجه الخصوص وقد عرضت الدراسة بياناتها احصائيا بصورة جيدة واعتمدت علي خلفية نظرية موسعة . وقد حاول الباحث الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية بشكل اساسي وكبير للتخحي عن الاعتماد علي المعلومات المكتبية فقط حتي تثمر الدراسة نتائج جيدة وفعالة . وتختلف عن دراستنا في اهتمامها بالنواحي الاستراتيجية فقط دون التركيز علي محاسبة التكاليف كنظام محاسبي.

١٢ . دراسة عرفة عثمان مصطفى ٢٠٠٣ (١)

اوضحت مشكلة هذه الدراسة ان اهم العوامل التي تكفل القيام بعملية الادارة الاستراتيجية علي الوجهة المطلوب هي المعلومات، حيث ان جمع المعلومات واستخدام التكنولوجيا يوفر للمنظمات بيئة تصلح لخلق ميزة تنافسية لمواجهة المنافسة العالمية الحادة . ومشكلة الدراسة الاساسية تكمن في ان التكنولوجيا ونظم المعلومات والثورة التقنية بالرغم من تطورهما لم تستطع الشركات السودانية ان تواكبهما، ولا زالت المنظمات تشكو من عدم توفر المعلومات او غيابها وعدم دقتها مما يؤثر على اتخاذ القرارات بالرغم من ان العديد من الشركات قد انفقت اموال طائلة على التكنولوجيا ولا زالت بوادر الاستفادة منها لاتظهر في الاداء العام ومستوي الانتاجية . ركزت الدراسة علي مناهج بناء وتكوين الاستراتيجيات ودور الادارة الاستراتيجية في توفير المعلومات ومعالجتها . كما قامت بدراسة جوانب من نظم المعلومات الادارية واثرها في توفير المعلومات ووظائفها، كما قامت الدراسة علي الربط بين نظام المعلومات الادارية والاستراتيجية . ووصفت الدراسة دور تكنولوجيا المعلومات في بناء استراتيجيات المنشآت وسبل ادارة تقنية المعلومات والاستفادة منها اقصي ما يمكن . طبقت الدراسة علي الشركة السودانية للاتصالات ، وتوصلت الي العديد من النتائج اهمها ان نظم المعلومات وتقنياتها الحديثة ودورها الهام في بناء وتكوين استراتيجيات المنظمات . اوصت الدراسة بضرورة ان تسعى المنظمات نحو امتلاك ومواكبة التقدم السريع والتطور الهائل في مجال تقنية المعلومات، وان تتبنى المنظمات اساليب الادارة الحديثة وعن طريق التكنولوجيا والتقنية المتطورة من اجل تحقيق ميزة تنافسية.

(١) عرفة عثمان مصطفى عبد الله ، تكنولوجيا المعلومات واثرها في بناء وتكوين الاستراتيجيات في منظمات الاعمال ،(الخرطوم جامعة السودان رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، ٢٠٠٣)

يري الباحث ان هذه الدراسة اهتمت بنظم وتكنولوجيا المعلومات ودورها في بناء وتكوين الاستراتيجية،وهي لا تتعلق بمحاسبة التكاليف بشكل مباشر الا انها تتعلق بجوانب اخري هامة لموضوع هذه الدراسة وهو نظم المعلومات ودورها الاستراتيجي ، الجانب التطبيقي اقتصر علي شركات الاتصال وهي من اكثر الشركات ارتباطا بتكنولوجيا المعلومات فاذا ما اختار الباحث قطاعات اخري لوجدت الدراسة ميزة اخري لموضوعها.

١٣. دراسة عادل عوض يوسف مصطفى ٢٠٠٣ (١)

اعتمدت هذه الدراسة بشكل كبير علي النواحي التطبيقية علي هيئة المواني البحرية، وهدفت الي تطبيق نظم محاسبة التكاليف علي هذا النوع من المؤسسات الخدمية. وتكمن مشكلة هذه الدراسة في تزايد اسعار خدمات هيئة المواني البحرية وبالتالي انخفاض ايراداتها. وايضا هناك ضرورة في الاهتمام بمحاسبة التكاليف في المواني البحرية السودانية. وتهدف هذه الدراسة الي التعرف علي خدمات هيئة المواني البحرية السودانية وبيان اسس نظام محاسبة التكاليف الواجب تطبيقه بما يساعد في تحديد نصيب كل خدمة مؤادة من تكاليف خدمات الميناء. وهناك مشكلة تحديد اسعار الخدمات البنائية المقدمة من قبل هيئة المواني البحرية السودانية مقارنة بتكاليفها. واطهار الاسس والقواعد التي تساعد علي اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية باستخدام نظام محاسبة التكاليف. الهدف الاساسي لهذه الدراسة هو تصميم نظام محاسبة التكاليف لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الانتاجية لتحديد اسعار الخدمات بميناء بورتسودان. وقد اوضحت الدراسة ان مراكز الخدمات بميناء بورتسودان تقدم بيانات ضخمة خاصة في مجال العمالة وتزبب هامش الربح الذي يحققه الميناء من تقديم خدماته. وكانت اهم التوصيات لهذه الدراسة في ان ادارة ميناء بورتسودان عليها تحديد اسعار خدماتها بناء علي استخدام نظم محاسبة التكاليف واخضاع اسعار الخدمات للمقارنة مع النتائج الفعلية لتحليل بيانات التكاليف. مع ضرورة بحث اساليب تخفيض تكاليف الخدمات والاهتمام بالتدريب للكوادر البشرية.

يري الباحث ان تطبيق نظم محاسبة التكاليف بالمؤسسات الخدمية لم يجد الاهتمام الكافي من قبل الباحثين مقارنة مع المؤسسات الصناعية، لذا فان هذه الدراسة تعتبر اضافة هامة لموضوعها والمؤسسة المطبق فيها حيث ان المنظمات الحكومية تعتبر من اكثر المنظمات احتياجا لاساليب العلمية في الادارة واتخاذ القرار. الا ان الدراسة تم حصرها في توزيع التكاليف والجوانب المتعلقة بحاسب التكلفة بشكل دقيق دون التعرض لاساليب التي يمكن ان تكون بديلا يحقق تكلفة اكثر دقة حسب متغيرات انظمة محاسبة التكاليف المعاصرة، وهذا جوهر اختلافها عن دراستنا.

١٤. دراسة Abdelaziz Mohamud Abdelhmedy, 2004 (٢)

(١) عادل عوض يوسف مصطفى، تصميم نظام محاسبة التكاليف لتوزيع مراكز الخدمات علي المراكز الانتاجية لتحديد اسعار الخدمات، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير في

المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٣)

مشكلة هذه الدراسة تتلخص في التحقق من وجود او استخدام نظم محاسبة تكاليف الجودة في بعض شركات القطاع الخاص السودانية. كما بنيت الافتراضات التي بحثتها الدراسة والمتمثلة في افتراض وجود نظم محاسبة تكاليف الجودة والنوعية او عدم وجودها يعزي الي عدم وجود ادارة متكاملة للجودة،بالاضافة الي افتراض ان هناك علاقة بين ادارة الجودة ونظم محاسبة تكاليف الجودة. تم تطبيق هذه الدراسة علي عينة من عشرة شركات وقد تحاشت ان تكون العينة علي صناعة واحدة.أهمية هذه الدراسة ترتبط باهمية تكاليف الجودة النوعية كوسيلة لاطهار مشاكل الجودة وقياس الاداء وتحسين مراحل الانتاج او تقديم الخدمات.وقد خلصت هذه الدراسة الي ان استخدام نظم محاسبة تكاليف الجودة النوعية غير شائع في الشركات السودانية بالقطاع الخاص والسبب في ذلك عدم كفاءة ادارة الجودة مما يتطلب اجراء المزيد من البحوث والدراسات في مجال استخدام المعلومات المحاسبية والتطوير والتحسين.

يري الباحث ان هذه الدراسة اعتمدت علي جانب نظري وتطبيقي جيد وهي تتعلق بالقطاع الخاص وهو اكثر حساسية لموضوعها،في الوقت الذي قدمت فيه الدراسة لم يكن موضوعها شائع الاستخدام.وتختلف عن دراستنا في اهتمامها بجانب واحد من متغيرات بيئة الصناعة المعاصرة وهو تكاليف الجودة.^{١٥} دراسة غازي علي محمد حريز، ٢٠٠٦ (١)

أقرت هذه الدراسة ان الطرق المستخدمة في حساب تكلفة الصرف الصحي بالسودان لا تتسم بالعلمية ولا تنتهج منهجا محاسبيا مقبولا،ومن هذا المنطلق تم وضع مشكلة الدراسة لتكون اهدافها تنصب نحو التعريف بانظمة التكاليف التي تلائم موضوع الدراسة واقتراح حلول ووضع نموذج يمكن تطبيقه في حساب تكلفة الصرف الصحي بالسودان.توصلت هذه الدراسة الي عدد من النتائج اهمها ان استخدام نظام دقيق لحساب التكلفة يمكن ان يساهم بدور كبير في معرفة حجم النفقات علي الصرف الصحي وتحديد التكلفة.

ان عينة الدراسة اثبتت ان الاعتماد علي تقدير شهري واطافة مبلغ تراكمي خلال العام يعطي نتائج غير صحيحة وهناك اساليب يمكن ان تساهم بها محاسبة التكاليف لمعرفة تكلفة الصرف الصحي بصورة اكثر دقة ومعقولة.كما ان تكلفة الاثار البيئية لم يتم وضعها في الاعتبار وهذه تحتاج الي دراسة امكانية التحقق من الحصول علي حساب دقيق للتكلفة.

(^٢) Abedelaziz Mohamud Abdelhmedy, **cost of quality systems place and practices in semi Sudanese private sector companies** ،PHD thesis,(Khartoum:sudan university of science & technology 2004)

(^١) غازي علي محمد حريز ،نموذج مقترح لاستخدام التكاليف في تحديد تكلفة خدمة الصرف الصحي بالسودان،(الخرطوم:جامعة النيلين،رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة،٢٠٠٦)

يري الباحث ان الدراسة التطبيقية كانت جيدة من حيث القطاع المطبقة فيه ومن حيث النتائج والتوصيات وتعتبر هذه الدراسة اضافة حقيقية للجوانب العملية لمحاسبة التكاليف في قطاع الخدمات. وتختلف عن دراستنا في عدم تناولها لاساليب محاسبة التكاليف المطبقة ببيئة الصناعة المعاصرة .
١٦. دراسة (٢) 2006, Mesfin Cizaw Zeuge

تتبع اهمية هذه الدراسة من توفيرها لمعلومات تتعلق بدعم الادارة ومساندتها في اتخاذ القرارات بصورة افضل . كما انها تساعد في الوصول لمستويات اداء افضل . وتهدف هذه الدراسة الي تطوير وتحسين وشرح اساليب وطرق تطبيق مبادئ نظام التكلفة علي اساس النشاط بصورة علمية وبطريقة افضل في صناعة الطلاء. اعتمدت الدراسة في التطبيق العملي علي تطوير اساس للتحكم باساليب نظام التكلفة علي اساس الانشطة واستخدام طريقة تساعد في حوسبة النظام. كما تهدف الدراسة الي تطوير نموذج مناسب للتكلفة علي اساس النشاط بصورة مثالية تتناسب مع صناعة الطلاء. حاولت الدراسة تحقيق عدد من الاهداف اهمها تطوير وتحسين اساليب الانشطة بصناعة الطلاء وتصميم نظام محوسب يدعم الدقة في حساب التكلفة.

مشكلة هذه الدراسة في ان العالم يتنافس في بيئة الاعمال المعاصرة في الحصول علي ميزة ووضع افضل لتحقيق معدلات اداء جيدة اعتمادا علي المعلومات الدقيقة . ان البقاء والاستمرار بالسوق مع تحقيق التميز انما يتطلب تحكماً جيداً في أنشطة المنشأة وتحسين الاداء اعتمادا علي افضل وسائل التكنولوجيا المتاحة. فالمنظمات الصناعية تحتاج الي نظام دقيق لحساب تكلفة الانتاج ويعتبر نظام التكلفة علي اساس النشاط واحد من الاساليب التي يمكن ان تساعد في تحقيق ذلك مع امكانية توضيح مسببات التكلفة. فهل يمكن لهذا النظام ان يحدد المزيج الانتاجي الاكثر ربحاً اعتمادا علي تخفيض التكلفة، وما هو المدى الذي يمكن ان يساهم به الحاسوب في تنفيذ نظام الانشطة وتطويره في مجال محاسبة التكاليف.

من اهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة ملائمة النظام المقترح لصناعة الطلاء وامكانية تطبيقه والحصول علي نتائج جيدة عن طريق استخدام الحاسوب والذي ساعد في تيسير ادخال البيانات وتحليلها. ساعد نظام التكلفة علي اساس النشاط في توفير معلومات دقيقة عن الانتاج مكنت الادارة من الاستمرار في داء وظائفها بكفاءة.

(٢) Mesfin Cizaw Zeuge ,computerized activity based costing system for process industries acase study on zemilli paint factory, Master thesis,(addis ababa:university of addis,2006)

ويري الباحث ان هذه الدراسة ركزت علي صناعة الطلاء وامكانية تطبيق نظام تكلفة دقيق يتبني افكار و اساليب التكلفة المبنية علي الانشطة،و اعتمادا علي الحاسوب للاستفادة من هذا النظام بصورة مثلي.وتختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في عدم تعرضها للجوانب الاستراتيجية في الصناعة وعلاقتها بنظام محاسبة التكاليف ومخرجاته.

١٧. دراسة عبد الباسط، ٢٠٠٧ (١)

هدفت الدراسة الي تعريف القائمين علي ادارة الشركات الصناعية اليمنية باهمية محاسبة التكاليف و الوقوف علي واقع نظم محاسبة التكاليف المطبقة والتعريف بالاساليب والطرق الحديثة في قياس واحتساب التكلفة وتقييم مدي انسجامها مع الاسس والمبادئ المتعارف عليها في محاسبة التكاليف، والوقوف علي مواطن الضعف والقصور التي تواجه الشركات الصناعية اليمنية في عملية قياس واحتساب التكلفة، مع تحديد اتجاهات تطويرها وارساء اسس علمية ذات علاقة بمحاسبة التكاليف وذلك بهدف الارتقاء بجودة بيانات التكاليف.أنتجت الدراسة نحو نشر الوعي التكاليفي بين اوساط المهنيين والاداريين بالشركات الصناعية اليمنية.من خلال النتائج التي تم الوصول اليها اوصت الدراسة الجهات الحكومية ذات العلاقة بالصناعة مثل وزارة الصناعة والتجارة ان ترفع وتطور من مستوي المعرفة والتطبيق لمحاسبة التكاليف.كما اوصت الدراسة المهنيين والجامعات والمحاسبين بالاهتمام بتدريس وتدريب محاسبي التكاليف وتأهيلهم.بينما اوصت الدراسة الشركات الصناعية باهمية اقسام التكاليف ودورها في خدمة الادارة واهمية الكادر البشري المدرب.

يري الباحث ان هذه الدراسة تدعم دور المهنيين الذين يؤكدون علي اهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ،وضرورة اهتمام الادارة بنشر الوعي التكاليفي سواء من خلال الجوانب التطبيقية او النظرية.وتهتم الدراسة ببيتطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف .تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في انها تتناول محاسبة التكاليف باليمن ودون التعرض لعلاقتها بالنواحي الاستراتيجية ومدي اهميتها لتحقيق ميزة تنافسية.

١٨. دراسة أزهار صالح محمد، ٢٠٠٨ (١)

عكست مشكلة الدراسة تحديات الإدارة في الشركات والمنظمات الصناعية مما دفعها إلى إعادة النظر في نظم و مفاهيم ودور وأهمية الرقابة على إدارة التكلفة الإستراتيجية، وقد نتج عن ذلك استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط كأسلوب لمعالجة وتوزيع عادل للتكاليف غير المباشرة و بذلك المساعدة على خفض التكلفة

(١) د.عبد الباسط محمد باجبير، دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمنية،(عدن:جامعة عدن ،مجلة العلوم الادارية،٢٠٠٧)

(١) أزهار صالح محمد، نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الاستراتيجية التنافسية للمنظمة،(اليمن:جامعة عدن،رسالة ماجستير غير منشورة،٢٠٠٨)

ورقابتها بالإضافة إلى تحسين نظم الإنتاج و وسائله ونوعية المنتجات ويحقق ما يسمى (بالجودة الشاملة) لضمان البقاء والإستمرار للمنظمات في ظل التقلبات المستمرة في البيئة الخاصة بتلك المنظمات من خلال دراسة الإستنتاجات الحديثة للفكر الاستراتيجي المحاسبي، بوصفه الدليل الموجه للمنظمات في ظل المنافسة الشديدة .

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة عوامل البيئة الخاصة وعلاقتها بالإستراتيجية التنافسية للمنظمة وضرورة انتهاز الأستراتيجيه لمواجهه المنافسة على المستوى المحلي والعالمى. إن الهدف من مناقشة هذه المفاهيم يكمن في تعزيز قدرة المنظمات و دعم نشاطها من خلال تطبيق مفاهيم نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) (ACTIVITY BASED COSTING) الذي ينسجم مع المفاهيم والمتطلبات الجديدة الخاصة بالإستراتيجية التنافسية،حيث ان تلك المنظمات تمتلك نظم محاسبيه وإداريه وإنتاجيه ذات خبره وكفاءه متميزه . عكست الدراسة التطور التكنولوجي في صناعة التكرير (محور التنافس) وخاصةً (شركة مصافي عدن) في بيئة الأعمال عموماً ،حيث ناقشت الدراسة كيفية اعتماد النظام الإداري والمحاسبي للمنظمات للقيام بتحسين وضعها عن طريق تطبيق مفاهيم الفكر الاستراتيجي التنافسي في نطاق نظام التكاليف على أساس النشاط .

الدراسة التطبيقية تم فيها عرض خصائص شركه مصافي عدن وطبيعة نشاطها، وتحليل نظام التكاليف الحالي وذلك من حيث تركيب النظام وآلية عمله، وتناولت الدراسة تقييم مستوى كفاءة نظام التكاليف المطبق في الشركة وإظهار جوانب القصور فيه،خاصة ما يتعلق بتوفير المعلومات الضرورية و الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المستقبلية وتطوير (القدرة) الإستراتيجية التنافسية للشركة والتي يفترض وجودها في النظام المقترح. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها توسع نظام التكاليف على أساي النشاط (ABC) في تحديد تكاليف الموارد المباشرة والمخصصة على الأنشطة الكيماويات المساعدة فقط ، وفي محاسبة التكاليف المباشرة كلما ازدادت التكاليف المباشرة كلما ازدادت درجة الاقتراب من الدقة في تحديد تكاليف الأداء.أهم توصيات الدراسة إن إقتراح تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط يلزم إدارة حسابات المنظمة بتوفير وإعداد قاعدة بيانات ومعلومات تفصيلية ومتكاملة إستراتيجياً لنظم التكاليف .وضرورة ربط تكاليف الأنشطة بالمخرجات بما يحقق ميزه رقابية لنظام التكاليف تقوم على أساس النشاط وبالتحديد على درجة إستهلاك الأنشطة لعناصر التكاليف.

يري الباحث ان هذه الدراسة عكست اهمية التكلفة علي اساس النشاط في الجانب النظري بشكل جيد ،كما انها حاولت الاستفادة من هذا النظام في النواحي الاستراتيجية وتم تطبيق الدراسة علي قطاع استراتيجي اعطي نتائج جيدة.وتختلف عن دراستنا في عدم تناولها للجوانب التطبيقية لمحاسبة التكاليف في بيئة الصناعة المعاصرة وعلاقتها بادارة التكلفة.

تناولت هذه الدراسة مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة علي المنتجات وعدم الدقة والموضوعية في استخدام الاساليب التقليدية في توزيعها. وقد هدفت هذه الدراسة الي بناء نموذج محاسبي يستخدم نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة انتاج السكر في السودان. مشكلة الدراسة تتضمن استخدام الاساليب التقليدية في حساب التكلفة وما صاحبه من ارتفاع في التكلفة نتيجة لعدم موضوعية طريقة حساب التكلفة مما ادي الي ارتفاع تكلفة منتجات القطاع موضوع الدراسة. وتوصلت الدراسة الي ان الاساليب التقليدية لاتقدم تكلفة دقيقة لاعتمادها علي حجم الانتاج في تخفيض التكاليف بينما الاساليب الحديثة تساعد في تحديد تكلفة السكر بصورة دقيقة. من خلال مجموعة النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة اوصت باستخدام اساليب متطورة وحديثة لحساب تكلفة الانتاج، كما اوصت بتطبيق مبدا محاسبة المسؤولية مع معالجة اثار النظم التقليدية علي نتائج التكاليف.

ويلاحظ الباحث ان هذه الدراسة تناولت بعض الاساليب المعاصرة في محاسبة التكاليف ولكن بايجاز شديد في الجانب النظري ولم يكن هناك توسع كبير في الجانب التطبيقي للتحقق من جدوي اعتماد اساليب جديدة في عينة البحث بحيث تكون نموذجا لمؤسسات مشابهة للاستفادة من نظام محاسبة التكاليف في الجوانب الادارية الاستراتيجية، وهذا هو اختلافها عن دراستنا. وتؤكد هذه الدراسة علي ان ماتناولنه في مشكلة دراستنا يمثل عقبة وعقدة لم تحل تحتاج الي المزيد من البحث والدراسة بشي من التفصيل للتحقق من جدوي تطبيق المداخل المعاصرة لادارة التكلفة في بيئة الصناعة السودانية.

(١) عبد المنعم احمد محمد عبد الله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، دراسة تحليلية تطبيقية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة، ٢٠٠٨)

يناولت مشكلة هذه الدراسة عدم وجود وعي تكاليفي في ادارات المصانع، كما تناولت الجوانب المتعلقة بتطبيق نظام دقيق ومتطور لحساب تكلفة الانتاج. وتكمن أهمية الدراسة في أنها حاولت ربط الوعي التكاليفي وتنميته في ظل أبعاد التوجه الاستراتيجي وأثر ذلك في تطبيق وتفعيل أساليب إدارة التكلفة، وصولاً إلى تعزيز الميزة التنافسية التي تحدد قوة المركز أو الموقف التنافسي للمنشآت. أما الجانب العملي للبحث فتناول اتجاهين الأول دراسة استطلاعية باستخدام استمارة استبيان للتحقق من مدى توافر متغيرات البحث في المنشآت الصناعية لمجتمع البحث وهي ثلاث منشآت عامة في مدينة الموصل. الثاني دراسة حالة في معمل للألبسة في الموصل في محاولة لتطبيق عدد من أساليب إدارة التكلفة في تخفيض تكاليف المنتج المختار. أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث وجود فجوة كبيرة واضحة بين الجانب العلمي للبحوث والدراسات والجانب الميداني لتطبيق أساليب إدارة التكلفة في المنشآت مجتمع البحث، وعدم فاعلية تنمية الوعي التكاليفي، وضعف مقومات تطبيق وتفعيل أساليب إدارة التكلفة بشكل عام في المنشآت التي جرت عليها الدراسة. كما بين أن استخدام أساليب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وبعض المفاهيم الاخرى تساهم في تخفيض تكلفة المنتج. توصلت الدراسة الي عدد من التوصيات اهمها ضرورة الاهتمام بالبحوث والدراسات العلمية والميدانية الموجهة نحو تكامل أساليب إدارة التكلفة وخاصة لأسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مع باقي الأساليب والأدوات لتطوير مخرجات نظم التكاليف .

ومن أهم توصيات الدراسة ان إدارات المنشآت الصناعية عليها إجراء دراسات علمية تحدد فيها الفجوات بين الجانب المعرفي والعلمي والجانب التطبيقي لنظم وأساليب التكاليف الحديثة، وخاصة أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية من جهة وبين تجارب الدول الصناعية الكبرى وخاصة اليابان والواقع الحالي للمنشآت العراقية والعربية من جهة أخرى. يري الباحث ان هذ الدراسة تتعلق بجوانب هامة من محاسبة التكاليف وقد توصلت الي نتائج جيدة يمكن الاعتماد عليها في بيئة مماثلة لعينة البحث. كما ان مقارنة النتائج التي تم التوصل اليها بين اليابان واوربا مفيد في الدراسة لاختلاف الاساليب المطبقة بالمدرستين، وقد اعتمدت الدراسة علي

(١) د.خالد غازي التمي ، الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية،رسالة دكتوراة، جامعة حلب،٢٠٠٨، (دمشق :مؤسسة الوحدة

للصحافة والنشر ٢٠١١)،[http:// jamahir.alwehda.gov.sy](http://jamahir.alwehda.gov.sy)

ذلك بشكل جيد. وتختلف عن دراستنا في عدم تناولها بالتفصيل للجوانب المتعلقة بإدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة وعلاقتها بالإدارة الاستراتيجية. وتتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في اهتمامها بنشر الوعي التكاليفي ومحاولة ربط قسم التكاليف أو نظام حساب تكلفة الإنتاج بإدارة أو قسم الإنتاج لوجود رابط يبين أهمية التنسيق فيما بينهما.

٢١. دراسة علاء محمد محمد البتوني، ٢٠٠٩ (١)

مشكلة الدراسة في ان عمل الانسان يتجه نحو القيام بانشطة وخلق اساليب لتنفيذ اهداف المنشات بما يحقق خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات والخدمات بينما هناك خسائر تنتج من هدر الموارد والاموال. وتهدف الدراسة الي التعريف بالجودة وما يتعلق بها من اساليب ادارية اضافة الي دراسة تكلفتها وما ينتج عنها من نفقات، وركزت الدراسة علي عرض تبويبات مختلفة لعناصر تكاليف الجودة. وتقديم دراسة تجريبية لمقارنة العلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة. اهمية البحث في ان تكاليف الجودة لها اهمية نسبية في تكلفة المنشات الصناعية حيث ان الاهتمام بالجودة اصبح سمة للصناعة المعاصرة.

خلصت الدراسة الي مجموعة من النتائج منها ان تكاليف الجودة مرتفعة بالنسبة للمنشات صغيرة ومتوسطة الحجم مقارنة بالمنشات الكبيرة.

يري الباحث ان هذه الدراسة اهتمت بجوانب محددة في محاسبة التكاليف تم التعرض لها في دراسات سابقة عديدة ولكنها اهتمت بجوانب ادارية تتعلق بالجودة وتكلفتها باعتبارها من متطلبات الادارة الحديثة، وهي لاتقدم نظام جديد مقترح في انظمة التكاليف المطبقة ولكنها تتناول الاقرار عن تكاليف الجودة وكيفية حسابها، وتختلف عن دراستنا بعدم تناولها لنظام التكاليف بالدراسة والتحليل وانما بتكلفة الجودة واثارها الادارية.

٢٢. دراسة سالم عبد الله صالح بن كليب، ٢٠٠٩ (٢)

مشكلة الدراسة تتمثل في عدم جدوي تطبيق الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في توفير معلومات للادارة للقيام بوظائفها. كما تطرقت لامكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية. تعرض الدراسة في اطارها النظري لمفاهيم محاسبة التكاليف ووظائفها ومفهوم التكلفة علي اساس النشاط والانتاج في الوقت المحدد والمحاسبة علي الانجاز. فرضيات الدراسة تضمنت العلاقات الاحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدمة في الشركات الصناعية اليمينية وعدم قدرتها علي تلبية احتياجات الادارة الحديثة. وايضا العلاقة بين مخرجات نظام التكاليف المبني علي اساليب حديثة وتلبية احتياجات الادارة من المعلومات. توصلت الدراسة الي ان تطور بيئة الاعمال والانتاج اوجب ضرورة تطوير انظمة التكاليف، كما ان هناك عدم وعي باهمية تطوير هذه الاساليب وهو من معوقات انتشارها. وتوصلت الدراسة الي ان الاساليب التقليدية لاتقدم معلومات دقيقة عن تكلفة الانتاج.

(١) علاء محمد محمد البتوني: دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة، (الاسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٤٦، العدد ٤٦، ٢٠٠٩)

(٢) عبد الله صالح بن كليب، امكانية تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية، دراسة تحليلية، (الخرطوم: جامعة السودان، رسالة دكتوراة في التكاليف والمحاسبة الادارية

غير منشورة، ٢٠٠٩)

يري الباحث ان هذه الدراسة اهتمت بالمفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف وبالتحديد التكلفة علي اساس النشاط باعتباره اسلوب معاصر وجد اهتمام ودراسة ،ولكنها لم تتعرض بشئ من التفصيل لجوانب اخري هامة تم تناولها في العديد من الدراسات المعاصرة في محاسبة التكاليف.وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسات مشابهة باهمية الانتقال من الاساليب التقليدية في محاسبة التكاليف الي ما يواكب بيئة الاعمال المعاصرة.وتختلف عن دراستنا في اعتمادها اساليب محددة في محاسبة التكاليف المعاصرة يمكن تبنيها وتطبيقها في بيئة الصناعة المعاصرة وعلاقة ذلك بالنواحي الاستراتيجية.

٢٣. دراسة اسامة سعيد عبد الصادق، ٢٠١٠ (١)

حاولت مشكلة هذه الدراسة بناء قواعد علمية يمكن الاعتماد عليها في عملية الادارة الاستراتيجية للتكلفة ،ومعرفة المحاور التي تستند عليها والادوات الفاعلة والمساندة التي تجعل منها مدخلا متكامل علميا وايجاد الية عملية لتفعيلها .هدفت هذه الدراسة الي الكشف عن العلاقة بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة كمدخل حديث والتحليل المحاسبي الاستراتيجي لدخل التشغيل .فقد هدفت الدراسة الي الكشف عن اهمية المحاور التي تشكل الادارة الاستراتيجية والعلاقات التي تربطها ببعض.والعلاقة التي تربط بين تلك المحاور والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل.

تم تطبيق هذه الدراسة علي مرحلتين مرحلة قدمت فيها قائمة استقصاء مكونة من خمسة وخمسون سؤالاً وتم جمع البيانات لعشرة شركات تنطبق عليها شروط الدراسة ،وفي المرحلة الثانية قامت بدراسة حالة باختيار افضل هذه الشركات لاجراء الدراسة بشكل تفصيلي .في توصيات الدراسة قامت بتوجيه العينة المبحوثة نحو دعم بعض ادوات ومحاور الادارة الاستراتيجية للتكلفة للرقى بدورها والاستفادة من تحليل الموقف التنافسي في اثر العلاقات التكاملية بين محاور وادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة. يري الباحث ان هذه الدراسة تناولت جانب حيوي في الفكر المحاسبي يتعلق بالدور الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف واعتمد في ذلك علي جانب نظري جيد ،ويمكن اعتبار هذه الدراسة اضافة هامة للجوانب المتعلقة بتطور محاسبة التكاليف في بيئة الاعمال المعاصرة،الا انها في الجانب التطبيقي والميداني لم تكن بنفس العمق النظري في جوانب الدراسة لتحقيق اهدافها.وتختلف عن دراستنا في عدم تبنيها لاساليب محددة لادارة التكلفة في الصناعات التي تحتاج لمعلومات التكلفة في عملية التخطيط الاستراتيجي.

٢٤. دراسة عاطف ادم علي بخيت، ٢٠١٠ (٢)

(١) د.اسامة سعيد عبد الصادق ،اثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لدخل التشغيل علي استراتيجيات المنافسة في السوق المصري . <http://oosaa33.blpgspot.com/2010/05/>

(٢) عاطف ادم علي بخيت ، نموذج مقترح لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي الحكومية السودانية،(الخرطوم:جامعة النيلين،رسالة دكتوراة في

المحاسبة غير منشورة،٢٠١٠)

مشكلة هذه الدراسة اوضحت ان منظمات الاعمال الصناعية وجدت الاهتمام الاكبر عند دراسة محاسبة التكاليف وتطوراتها بينما لم تجد المؤسسات الخدمية هذا الاهتمام في النواحي التطبيقية ايضا. وتكمن مشكلة البحث اضافة للناحية السابقة في ان مؤسسات التعليم العالي لاتطبق نظام دقيق لحساب تكلفة الطالب الجامعي، ولا تتوفر مقومات انظمة محاسبة التكاليف في الاساليب المطبقة حاليا.

هدفت هذه الدراسة الي التعرف الي انظمة محاسبة التكاليف المطبقة في الانشطة الصناعية ومحاولة استخدامها لتطبق علي مؤسسات خدمية وعلي مؤسسات التعليم العالي الحكومي بشكل محدد. والتعرف علي المشاكل التطبيقية لها وايجاد حلول تناسب المؤسسات التعليمية الحكومية، ومعرفة مايمكن ان تقوم به محاسبة التكاليف في توزيع الموارد المالية المتاحة للجامعات الحكومية. توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها عدم وجود قسم او ادارة لحساب التكلفة في عينة الدراسة، وان تصنيف عناصر التكلفة الي مباشر وغير مباشر يناسب الاسلوب المقترح لحساب التكلفة والذي يدعم بتحديد الساعة المعتمدة كوحدة تكلفة او المقرر الدراسي. كما ان التكلفة المستغلة يمكن ان تحقق نتائج جيدة في الرقابة علي التكلفة وقياسها بدقة. واوصت الدراسة بعدد من التوصيات خاصة بعينة الدراسة وتوصيات عامة منها ان انشاء اقسام لدراسة وحساب التكلفة يعتبر امر هام للمؤسسات الخدمية .

يري الباحث ان هذه الدراسة اهتمت بتطبيق محاسبة التكاليف في قطاع الخدمات، الا انها اعتمدت بشكل اساسي علي الجوانب التطبيقية لمحاسبة التكاليف في المجال الصناعي واعتمدها كاساس يتم تحويله ليطبق في المؤسسات التعليمية الخدمية، ويعتقد الباحث ان الجوانب التطبيقية لمحاسبة التكاليف اصبحت شائعة الاستخدام حتي في الجوانب الخدمية وقد تناولتها العديد من الدراسات والابحاث بشي من التفصيل، ولكنها قد تكون في السودان من المجالات التي لم يتم التوسع فيها حديثا، واختلافها عن دراستنا في هذا الجانب.

^{٢٥} دراسة محمد سالم، ٢٠١٠ (١)

(١) محمد سالم محمد خير سعيد، دور التكاليف المعيارية في الرقابة في ظل مستجدات بيئة التصنيع الحديثة بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠١٠)

تناولت مشكلة هذه الدراسة محاسبة التكاليف مع التركيز علي نظام التكاليف المعيارية في ضوء متغيرات بيئة التصنيع الحديثة ،حيث ان لها تاثير علي الدور الرقابي للتكاليف المعيارية،والذي في صورته التقليدية لا يلائم متغيرات هذه البيئة.وقد هدفت هذه الدراسة الي التحقق من اثر المتغيرات البيئية علي الادوات الرقابية لعناصر التكاليف،وتحديد مدي ملائمة الاساليب التقليدية في الرقابة علي التكاليف في بيئة التصنيع الحديثة .

اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي والاستقرائي والوصفي واستخدام اساليب التحليل الاحصائي وتوصلت من ذلك الي عدد من النتائج كان اهمها ان التكاليف المعيارية بصورتها التقليدية تخلفت عن ملاحقة التطورات في تكنولوجيا التصنيع،مما جعلها غير صالحة للاستخدام في بيئة التصنيع الحديثة.كما ان اعداد المعايير يتم في حدود ظروف داخلية للمنشأة بمعزل عن البيئة الخارجية.ان ظهور الانظمة الحديثة في محاسبة التكاليف لم يترتب عليه الغاء او تفويض دور نظام التكاليف المعيارية.قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها ضرورة ان يراعي نظام التكاليف المعيارية اعدد المعايير مع استصحاب متغيرات البيئة الخارجية،ويراعي سلوك المستهلك نحو سياسات الانتاج والتسويق.وان يراعي البعد الاستراتيجي للادارة .كما ان من الضروري عند تحليل الانحرافات تغيير النمط التقليدي باضافة انحرافات اخري تتعلق بالمخزون والانتاج التام وما يمكن ان يكشف عن مدي تحقق الاهداف الاستراتيجية.

يري الباحث ان هذه الدراسة تناولت جانب هام من جوانب محاسبة التكاليف وهي التكاليف المعيارية مع استصحاب المتغيرات البيئية ،حيث ان هذا الاسلوب من اكثر اساليب محاسبة التكاليف استخداما في الجوانب التطبيقية .لذا فان الباحث يعتبر هذه الدراسة هامة جدا في تطوير مفاهيم محاسبة التكاليف المعيارية لتواكب متغيرات بيئة الصناعة المعاصرة.وتختلف عن دراستنا في انها تتعلق فقط بنظام محاسبة التكاليف المعيارية دون التعرض لاساليب محاسبة التكاليف الاخرى وتأثيرها علي وظائف الادارة.

^{٢٦} دراسة سيد عبد الرحمن عباس بلة، ٢٠١١ (١)

تضمنت مشكلة هذه الدراسة عدم تطبيق التكاليف البيئية في الشركات الصناعية علي الرغم من أن الصناعة من أهم اسباب التلوث البيئي.وكان من أهم اهداف هذه الدراسة التعريف بالتكاليف البيئية التي يمكن قياسها ومعالجتها محاسبيا .والتعرف علي مدي تطبيق الشركات الصناعية في السودان لنظام يتضمن قياس تلك التكاليف والتعبير عنها .وتسعي الدراسة لاثبات هل يوجد المام باهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لدي الشركات الصناعية في السودان وكيف يتم قياسها وتأثير ذلك علي النظرة الاقتصادية والاستثمارية .

(١) سيد عبد الرحمن عباس بلة، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الاستثمارات الصناعية في السودان،رسالة ماجستير التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ،(الخرطوم:جامعة

توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها وجود اتجاهات ايجابية لدي العاملين والاكاديميين والمحاسبين بوجود المام باهمية المحاسبه عن التكاليف البيئية لدي شركات الاستثمار الصناعية في السودان واوصت الدراسة بتشكيل فريق عمل من المهنيين والمهتمين من اهل الاختصاص لمساعدة الشركات الصناعية في وضع المقومات الاساسية لتطبيق المحاسبة البيئية.

يري الباحث ان هذه الدراسة تضمنت موضوع شاع الاهتمام به في الغرب لوجود منظمات تدعم الاهتمام بالبيئة، الا ان افريقيا والسودان منها لازال هذا الامر فيها متأخر حتي يكون من اولويات الاهتمام لدي مطبقي انظمة محاسبة التكاليف لتفعيله في الواقع العملي،ولكن دراسة الامر اكاديميا مفيدة جدا لتكون اساس يمكن من خلاله الوصول الي مواكبه الغرب في هذا الثقافة مستقبلا.وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا في ان التكاليف البيئية ترتبط بمقومات تختلف عن النظرة الاستراتيجية لتطوير اساليب محاسبة التكاليف.

٢٦.دراسة: اسماعيل عثمان محمد النجيمه ،٢٠١٢ (٢)

ركدت مشكلة هذه الدراسة علي اهتمام المنشآت الصناعية بالجودة دون قياس تكاليف الجودة والتي قد تؤثر علي الموقف التنافسي لها،كما ان الاهتمام بخفض التكلفة قد يصل حد يؤثر علي الجودة.فالموازنة بين تحقيق الجودة وتخفيض التكلفة يمثل عقبة لكثير من المنشآت.اضافة الي الوعي باهمية نظام معلومات تكلفية للتخطيط والرقابة وتوفير معلومات هامة للادارة يمثل عنصرا لنجاح المنشأة.

اعتمدت هذه الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات والاستقرائي لقياس واختبار فرضيات الدراسةوالوصفي لتحليل البيانات احصائيا.وهدف الي وضع معايير الجودة والتحسين المستمر ومراقبة تكاليف الجودة.

توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها أن نظام المعلومات الذي يحقق قياس دقيق للتكلفة من خلال اسلوب التكاليف المعيارية يساعد في وضع المواصفات القياسية للمواد الخام ويحدد انحراف الاستخدام الذي يوضح مدي الالتزام بالمواصفات القياسية المطلوبة للمواد الانتاجية.

اوصت الدراسة بتطبيق نظام المعلومات التكاليفية الذي يساعد في ازالة التعارض بين مبدأ تحقيق الجودة ومبدأ تخفيض التكلفة ، وضع معايير وفقا للمواصفات القياسية لجودة المنتجات.

(٢) اسماعيل عثمان محمد النجيمه، تطبيق نظام المعلومات التكاليفية وأثره علي جودة الانتاج ومعايير التكلفة،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا،٢٠١٢)

ويري الباحث ان مشكلة المنشآت الصناعية في العلاقة بين تحقيق الجودة وخفض التكلفة يمكن ان يشكل عبء علي الادارة في حالة عدم وجود نظام تكاليف فعال،حيث اتجهت معظم المنشآت نحو الجودة دون الاهتمام بتباعتها في العملية الانتاجية بنفس الدرجة.وتختلف عن دراستنا في عدم تناولها لمتغيرات بيئة محاسبة التكاليف المعاصرة.

١/ الفصل الاول

فاعلية محاسبة التكاليف في تنمية وتطوير المنشآت الصناعية

محاسبة التكاليف علم يختص بجوانب لم تخرج عن اطار علم المحاسبة ،وتعتبر في تطورها التاريخي نتاج طبيعي للتطورات التي شملت الجوانب المحاسبية بشكل عام،ولكنها مع الممارسة الفعلية ومتطلبات الادارة في العصر الحديث اخذت حظها الاكبر من الاهتمام والبحث مما جعلها تشكل عنصر هام تعتمد الادارة عليه في دراسة ظروف الإنتاج ومتغيراته.ولم تكن محاسبة التكاليف ومنذ نشأتها الاولى بمعزل عن علم المحاسبة بل انها اخذت تتطور عبر مراحلها من خلال هذا الاطار واستمدت مصطلحاتها وجوانبها التطبيقية من المحاسبة والانتاج باعتبار ان محاسبة التكاليف هي حلقة الوصل بين الإنتاج والمحاسبة اوهي التي تترجم العمليات الانتاجية الي عمليات محاسبية مما يحقق لتقارير محاسبة التكاليف القدر الاكبر من الثقة لدي متخذ القرار في جميع مستوياته.

وبعد ان وجدت الادارة ان اجماليات علم المحاسبة يمكن تفصيلها عن طريق نظريات التكاليف اصبح لعلم التكاليف وتطبيقه في المؤسسات المتطورة له ضرورة كبيرة، لما تتميز به بيئة الأعمال الحديثة من سرعة التغير وشدة المنافسة في ظل متغيرات التكنولوجيا وانتشار اساليب الاتصال المتطورة تقنيا وفنيا.كل ذلك جعل الباحث يحاول في هذا الفصل ان يصل ماضي محاسبة التكاليف بحاضرها او تاريخ محاسبة التكاليف ومتغيراتها الحالية ويكون ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: الملامح التاريخية لمحاسبة التكاليف

المبحث الثاني : فاعلية نظم التكاليف في تكوين هيكل المنظمات الصناعية

المبحث الثالث : فاعلية محاسبة التكاليف في تحقيق وظائف الادارة

١/١ المبحث الأول

الملاح التاريخية لمحاسبة التكاليف

السمة الأساسية لهذا العصر هي الإنتاج الضخم ،والذي قاد إلي تجديد وتطوير الأساليب الإدارية، ولم ينشأ هذا الكم الهائل من المنتجات والتقنيات التي زادت الإنتاج كما وكيفا من عدم، كما لم تنشأ هذه الطفرة الصناعية هكذا ابتداءً وإنما كانت نتيجة طبيعية لتطور العديد من العلوم والأساليب، فقد انتقلت الحياة الإنتاجية من العمل اليدوي إلي عصر الفحم الحجري ،ثم كانت الكهرباء في بداية ظهورها حدثا ونقلة كبيرة أثرت علي مجالات الصناعة والطاقة المختلفة، ولم يمضي الزمان كثيرا حتى كان استخراج البترول ومشتقاته التي لا تزال هي عصب الحياة والسبب في تحريك عجلة الاقتصاد في جميع مجالاته، وأخيرا ظهرت إلي حيز الوجود الطاقة النووية، وبالرغم من عدم انتشارها كمثيلاتها من مصادر الطاقة إلا أن أثرها بصورة او بأخرى امتد إلي مجالات تقنية وحيوية عديدة. كل ما سبق ذكره ان دل إنما يدل علي عبقرية الإنسان ومقدرته علي التجديد والابتكار ولازال هذا المعين لم ينضب ولعل المستقبل يكون أكثر تطورا وحدثا . فصنعة الله تعالي في الإنسان تجلت في منحة العلم والمعرفة والقدرة علي التجديد، فكلما ظهرت للعيان بواحد معرفة وعلم قاد ذلك إلي معرفة جديدة ومفاهيم متطورة في نفس الضرب من المعرفة وربما انتقل ذلك ليؤثر في علوم أخرى .لهذا كله فان دراسة التاريخ لأي ظاهرة أو علم إنما تقود الي توضيح الصورة وإزالة الغموض عن كثير من الأمور في الحاضر أو المستقبل ، فالتطور التاريخي لأي علم إنما يعكس طبيعة البناء لهذا العلم والمدخل التاريخي يسهل تتبع خطوات تطور هذا العلم .فطالما انه من الطبيعي إن أنماط المستقبل سوف تبنى علي أساس المفاهيم وأساليب التطبيق التي كانت سائدة ومقبولة في الماضي فان ذلك يعتبر حافزا لتتبع الركائز الأساسية لهذا التطور الطويل والثابت في محاسبة التكاليف.(١)

ظهرت محاسبة التكاليف لتلبية القصور في البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية في الجوانب التي تتعلق بتفاصيل العملية الإنتاجية وتطورت حسب الاحتياج لبيانات التكاليف مع مرور الوقت لمواكبة التغيرات التي طرأت علي بيئة التصنيع .كان من أسباب ظهور محاسبة التكاليف المشاريع الصناعية وحاجة المستثمرين لبيانات تكلفة الإنتاج .من خلال هذا المدخل سوف يحاول الباحث استعراض التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف والتي لم تنشأ في بداية الأمر منفصلة عن المحاسبة المالية لذا نتعرض في بداية هذه الدراسة لنشأة المحاسبة ثم بداية وظهور محاسبة التكاليف والتي تطورت عبر الزمن علي مراحل مختلفة نحاول عرضها في هذا المبحث. ويقسمها الباحث حسب المراحل التالية :

١/١/١ المرحلة الأولى: مرحلة الحضارات الأولى (وتشمل الفترة حتى ١٦٠٠م)

(١) د.علي عبد العليم عبد الحميد ،الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ،(المنصورة ج م ع:دار الوفاء ، ١٩٩٠) ص٩٣

لم تكن مجالات محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة أو التي نتجت عن التطور الهائل في مناحي العلوم الاجتماعية والتكنولوجية الحالي، وإنما هي مجال قديم شأنها في ذلك شأن العديد من المعارف الاجتماعية الأخرى. فيرى البعض أنها ترجع إلى القرن الرابع عشر والبعض الآخر ذهب إلى أنها ظهرت في فترة ما قبل الميلاد. وبالرغم من هذا العمق التاريخي إلا أنه لا يمكن الفصل بينها وبين المحاسبة المالية في النشأة حيث يرون أنها وليد من رحم المحاسبة المالية ولا يتصورون أن تكون علما مستقلا بذاته. (١)

في العصور البدائية لم تكن هناك حاجة للمحاسبة لعدم وجود عمليات تبادل بين الأفراد، ولكن مع مضي الزمن ظهرت الحرف والمهن، ثم نشأت مشكلة مبادلة السلع والخدمات ومن ثم وجدت الأرقام طريقها إلى المحاسبة. ومع تغير المجتمع وتطوره وازدياد حاجياته تطورت المحاسبة مثلها في ذلك مثل سائر المهن والحرف الأخرى، واستخدمت في شكل أرقام طينية تشير إلى دفع الأجور في زمن البابليين. (٢)

وقد أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية ترجع إلى عصر الآشوريين في حوالي عام ٣٥٠٠ قبل الميلاد، وكان ذلك من خلال قيام الملوك بدفع أجور الجند ورواتبهم في صورة ماشية أو أحجار كريمة، كما وجد آثار البابليين ما يشبه السجلات المحاسبية في شكل ألواح من الطوب. أيضا فان شرائع حمورابي المنقوشة علي برج بابل بها أحكام (المواد ١٠٥، ١٠٤) تتعلق بالتشريعات المالية والتجارية، كما احتوت مغازل القطن في بابل علي نوع بدائي من السجلات الرقابية توضح دفع أجور الرجال والنساء علي أساس نظام الأجر بالقطعة، وكان ذلك في عام ٦٠٠٠ قبل الميلاد. (٣)

إن السجلات التي وجدت سواء لقدماء المصريين، واليونان، والرومانيين لم تكن تتضمن مبادئ محاسبية معينة ولم تكن مبنية علي أساس قواعد متفق عليها ولكنها كانت تصمم لتلبية الحاجات الخاصة حسب ثقافة وحضارة البلدان، ثم تطورت من بعد ذلك هذه الأساليب حسب تطور المنشآت واحتياجاتها. هناك خلاف حول من وضع الأسس العلمية الأولى للمحاسبة ومن هو أول من وضع النظام المحاسبي بشكله الحالي. فبينما يرى العديد من الباحثين إن عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باسيولو (LUCA PACIOLO) هو أول من أرسى قواعد النظام المحاسبي حيث انه أول من أسس نظرية القيد المزدوج ونشر نظامه في ايطاليا عام ١٤٩٤م، وكان لتجار البندقية أثر في تطوير هذا النظام، واتني عليه العديد من الكتاب منهم الشاعر الألماني جوته والذي وصف نظرية القيد المزدوج بأنها واحدة من أجمل اختراعات الإنسان. (٤)

(١) المرجع السابق، ص ٥

(٢) د.نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، (عمان: معهد الدراسات المعرفية، ١٩٩٩) ص ص ٦، ٥

(٣) د.محمد مطر، المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية، ط٣، (عمان: دار حنين للنشر، ٢٠٠٠)، ص ١٨

(٤) د.نعيم دهمش وآخرون، مرجع سابق، ص ٧

ويري الباحث انه سواء كان المصريين او اليونان او الآشوريين هم أول من أسس لعلم المحاسبة او استخدم مبادئ محاسبية باي شكل من الأشكال فان هذه الحضارات جميعها تعتبر حضارات قديمة مما يعني ان جذور هذا الضرب من المعرفة ضاربة في القدم، مما يؤكد علي أهمية المحاسبة وتعلقها المباشر بنشاط الإنسان .

من وجهة نظر أخرى فإن تطور المحاسبة الحاسم يبدأ حقيقة مع ظهور نظرية القيد المزدوج، والتي لم يرجع الفضل في ابتكارها للعالم الإيطالي باسيولو وحده. فحقيقة الأمر فإن القيد المزدوج كان معروفا قبل باسيولو، والذي اعترف صراحة بذلك في مقدمة أطروحته بأنه لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل ومن ثم تدوينها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في صورة مخطوطات. ومع كل ذلك فان الباحثين يتفقون علي إن هذا العالم يرجع له الفضل في اسهامته الكبيرة في تحقيق البعد العلمي، وتوضيح معالم نظرية القيد المزدوج من خلال بعدين رئيسيين أولهما هو انه اول من وضع المجموعة الدفترية والركائز الأساسية لتنظيم الدفاتر المحاسبية،. والثاني انه يعتبر أول من دعا إلي قياس الربح المادي للمنشأة في نهاية الفترة المالية ويعرف بحساب الأرباح والخسائر. (١) وهناك من يخالف وجهة النظر التي تؤيد ان العالم الايطالي باسيولو هو اول من اسس لنظرية القيد المزدوج حيث إن السبب الجوهرى في تطوير علم المحاسبة هم علماء الإسلام والعرب بشكل عام وليس العالم الإيطالي باسيولو وهذه الرؤية من منظورين: (٢)

١- القرآن الكريم أقر وحدد وبين أسس بدأها من المحاسبة علي الأعمال وهو نوع من المحاسبة حيث لم تكن هناك شركات ولا منظمات أعمال أي إن هذا العلم بدأ مع بداية أعمال الإنسان .

٢- السجل المحاسبي وأدلته ، مثل قوله تعالى (وَكُلُّ صَغِيرٍ وَكَبِيرٍ مُسْتَنْطَرٌ) (٣) ،والسطر هو التسجيل وأيضا قوله تعالى في محكم تنزيله (وَضِعَ الْكِتَابُ فَتَرَى الْمُجْرِمِينَ مُشْفِقِينَ مِمَّا فِيهِ وَيَقُولُونَ يَا وَيْلَتَنَا مَالِ هَذَا الْكِتَابِ لَا يُغَادِرُ صَغِيرَةً وَلَا كَبِيرَةً إِلَّا أَحْصَاهَا وَوَجَدُوا مَا عَمِلُوا حَاضِرًا وَلَا يَظْلِمُ رَبُّكَ أَحَدًا) (٤) منها قوله تعالى (هَذَا كِتَابُنَا يَنْطِقُ عَلَيْكُمْ بِالْحَقِّ إِنَّا كُنَّا نَسْتَنْسِخُ مَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ) (٥). وأيضا أدلة المجموعة المستندية ومراكز الأعمال والمقابلة والمراجعة كل ذلك من القرآن ، أما من السنة فقول

(١) د.محمد مطر ،مرجع سابق ،ص١٨

(٢) د.شوقي اسماعيل شحاته ،نظرية المحاسبة المالية (من منظور اسلامي) ،(القاهرة:الزهراء للإعلام، ١٩٨٧)،ص ص٦،٥

(٣) القرآن الكريم،سورةالقمر ،الاية ٥٣

(٤) القرآن الكريم،سورة الكهف ،الاية ٤٩

(٥) القرآن الكريم،سورة الجاثية ،الاية ٢٩

- ابن عباس رضي الله عنه "ثم جعل الله علي العباد حفظة وعلي الكتاب خزانا،تكتب الحفظة أعمال العباد عليهم كل يوم ويقابلون الملائكة الذين في ديوان الأعمال - الخزنة- علي ما بأيديهم مما قد ابرد لهم من اللوح المحفوظ في ليلة القدر فلا يزيد حرفا ولا ينقص حرفا (٦)
- ولم يكن صحيحا بأن لوكا باسيولو عالم الرياضيات الإيطالي الذي كتب كتابه سنة ١٤٩٤ م -٩١٣هـ واقترح ثلاثة دفاتر هي التسويده واليومية والأستاذ بأنه أول من أسس علم المحاسبة وكتب فيها والدليل علي ذلك كتابات علماء الإسلام والعرب في القرن الخامس عشر الميلادي منها: (٧)
- ١- قدامة بن جعفر المتوفى سنة ٣٣٧ هـ -٩١٨م وكتابه هو"الخراج وصنعة الكتابة " أي المحاسبة في ديوان بيت المال .فيقول : "هذا الديوان ينبغي أن يعرف غرضه ،فإن علم ذلك دليل علي الحال فيه والغرض فيه إنما هو محاسبة بيت المال علي :-
- أ- ما يرد عليه من الأموال - أي الموارد
- ب- ما يخرج من ذلك في وجوه النفقات والإطلاقات أي الالتزامات .
- ت- إذا كان ما يرفع من الختمات مشتتلا علي ما يرفع إلي دواوين الخراج والضياح من الحمول وسائر الورود،وما يرفع إلي ديوان النفقات مما يطلق في وجوه النفقات ،كان المتولي لها جامعا للنظر في الأمرين ومحاسبا علي الأصول والنفقات .هذا الكتاب بين ألاسس العلمية الصحيحة للمحاسبة وهي توفير المستندات الداخلية والخارجية للإيرادات أو المصروفات ،والجانب الاخر هو قيد و إثبات جميع عمليات الإيرادات والمصروفات بموجب مستنداتها .
٢. الماوردي المتوفى سنة ٤٥٠ هـ - ١٠٣١ م،والذي كتب كتابه "الأحكام السلطانية " وأرسي فيه ستة قواعد يندب علي كاتب الديوان الالتزام بها مثل إثبات الدفع واستيفاء الحقوق ومحاسبة العمال وجميعها تشكل مبادي محاسبية هامة .
٣. الحريري المتوفى ٥١٥ هـ -١٠٩٦ م وكتابه مقامات الحريري ،والذي عرف فيه المحاسبة -كتابة الأموال- فيقول "إن صناعة الحساب موضوعة علي التحقيق ،وإن قلم الحاسب ضابط ، وإن الحسبة -أي المحاسبين- هم حفظة الأموال ،ولولا قلم الحاسب لأودت ثمرة الاكتساب ولا يقفل التغبان إلي يوم الحساب، ولكان نظام المعاملات محلولا وسيف النظام مسلولا.

(٦) تفسير أبين كثير (بيروت : دار الفكر ١٤١٠هـ) ، ص ٥١٣

(٧) د.شوقي اسماعيل شحاته ،مرجع سابق،ص ص ٢٣،٥

٤. النويري المتوفى سنة ٧٣٣ هـ - ١٣١٤ م وكتابه " نهاية الأرب في فنون الأدب " وكتبه بالقاهرة سنة ١٣٠٢ م .وبين فيه طريقة المحاسبة في بيت المال والمجموعات المستندية والدفترية والقوائم المالية .كما تحدث في كتابه عن دفتر الأستاذ والقوائم المالية السنوية وربط بين الحسابات الشخصية والإسمية والقوائم الإحصائية شهرية وسنوية .

٥. الفلقشندي المتوفى سنة ٨٤٥ هـ - ١٤٢٦ م وكتابه "صبح الأعشى "وقد تحدث فيه عن ضبط الأصل والخصم ومسك الدفاتر وهو كتاب عن الأموال . هذه نماذج من كتب العرب وعلماء الإسلام ولولا الفجوة ما بين هذه الكتابات والتطورات التي تلتها لكان لها أثرها ولكن نسبة لعقبات كثيرة مثل غموض لغة المحاسبة وصعوبات البحث في المصادر الإسلامية لم تطور هذه الكتابات ومع الفتوحات الإسلامية انتقلت المحاسبة مع سائر العلوم الي الغرب.(١) وفيما يخص التطور التاريخي وبناء الفكر التكاليفي ظهرت كتابات عديدة تبين مفاهيم ووجهات نظر مختلفة. فقد ظهرت المشاكل الإدارية في القرنين الخامس عشر والسادس عشر (المنافسة ومشاكل النقابات) ،مما جعل أصحاب المشاريع يعتمدون إلى استخدام سجلات لإثبات نفقات المشروع وحصرها وتحليلها، ومن الثوابت التاريخية في ذلك استخدام سجلات تحليلية في مشروعات صناعة الأنسجة الصوفية، وهي سجلات تحليلية لتكلفة كل قماش على حدة والأرباح الناتجة عنه وكان ذلك في حوالي سنة ١٤٣١، ويمثل ذلك ما استخدمته العائلات المالكة سنة ١٥٧٧ في مجال المناجم في وسط أوروبا، حيث كانت تمتلك سجلات لتحليل نفقات المعدن الخام في كل منجم وعمليات الصهر والنقل وأوجه الصرف العامة. إن الفترة من (١٤٠٠ إلى ١٦٠٠) قد شهدت ميلاد استخدام أساليب الجرد المستمر واستخدام نظام تكاليف "أوامر التشغيل".(٢)

(١) المرجع السابق، ص ٢٣

(٢) د.منير محمود سالم، أنظمة التكاليف الصناعية، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٧٤)، ص ٧

يمكن اعتبار هذه المحاولات مجرد اجتهادات من عدد من الكتاب والباحثين لا ترقى في ذلك الوقت إلي مستوى الخبرة التكاليفية المتكاملة والتي تتسق مع مفاهيم الحاضر. وتعد هذه الفترة نواه لظهور معالم التكاليف المقبولة التي تطورت وانتشرت علي امتداد السنوات اللاحقة. (١)

يري الباحث إن علماء الإسلام والعرب سباقون علي الغرب في علم الحساب بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص، والدليل علي ذلك العديد من الكتب والمخطوطات التي سبقت كتابات الغرب في هذا الضرب من المعرفة. نجد ان العرب وعلماء الاسلام لهم دراية ومعرفة بالحساب وعلم الفلك، وكتابتهم قد اشتملت علي مفاهيم محاسبية هامة ولكنها لم تطور وتستخدم بشكل متواصل، مما جعل للأوربيين السبق والحظوة نتيجة لما طوره عالم الرياضيات الإيطالي باسيولو في علم المحاسبة بشكل عام. أما محاسبة التكاليف فلها جذور في التاريخ ولكنها بدأت في شكل عملي بدون وجود أسس نظرية مكتوبة أي إن محاسبة التكاليف بدايتها كانت في النواحي العملية حسب حاجة الملاك "عائلات" ولم تكن هناك كتابات متخصصة في هذا الاتجاه.

٢/١/١ المرحلة الثانية: ما قبل الثورة الصناعية (١٦٠٠م-١٨٠٠م)

تعتبر هذه المرحلة بداية التأسيس العلمي، فقد ظهرت الكتابات الرائدة في محاسبة التكاليف في إنجلترا خلال الفترة من (١٦٠٠ وحتى ١٨٠٠) ثم انتشرت بعد ذلك في بعض الدول الأخرى خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، ومن أهم هذه الكتابات كتاب الطريقة المثلي لحسابات التجار، والذي شرح فيه الكاتب الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار، وقد عرض فيه فكرة عمل حساب منفصل للمواد الأولية يكون مدينا بكمية وقيمة المواد ودائنا بها عند البيع أو الصرف للإنتاج. (٢)

كما ظهرت في هذه الفترة كتابات أخرى اهتمت بطريقة محاسبة كل نشاط على حدة من تكلفة وإيراد مع ملخص أسبوعي عن العمل. وقد دخلت محاسبة التكاليف في مجالات إنتاجية أخرى حيث دخلت في مجال الزراعة وذلك عندما ظهر كتاب the Gentleman Accomptant وقد دعي فيه الكاتب لفتح حساب لتكلفة التشغيل لكل مزرعة على حدة يوضح فيه الكمية والقيمة، كما أوضح إن هناك ضرورة لوجود حسابات للمحاصيل وحسابات أخرى تخص النشاط الحيواني، مع ضرورة وجود سجل منظم على هيئة جداول للعمال يشمل حقل لكل يوم من أيام السنة ويخصص سطر لكل عامل، وكان ذلك بهدف تمكين صاحب العمل من العلم التام بما قام به كل عامل أثناء ممارسته الفعلية للعمل مما يمكن من مساومته. وفي عام ١٧٥٠ ظهرت عدد من المفاهيم والكتابات التي كان منها نظاما لحسابات صناعة الأحذية من اجل حساب تكلفة كل

(١) د. مجدي عمارة وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، (ليبيا: كلية المحاسبة غريان، ١٩٩٢)، ص ٣٧، ٣٨.

(٢) د. محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، ص ٧، ٨.

مقاس باستعمال سجلات منفصلة لأنواع المختلفة من العمليات واستطاع العاملون في صناعة الأحذية احتساب التكلفة الخاصة بكل مجموعة من الأحذية على حدة. وقدم الكتاب في تلك المرحلة نظاماً تفصيلياً لتكاليف المراحل طبقت فكرته في صناعة ملابس الكتان وبنيت أسسه على نظرية القيد المزدوج مع وضع اعتبارات للكمية والقيمة.^(٣) وقد قام عالم الاقتصاد الشهير آدم اسمث ١٧٧٦ بتقديم عدد من المفاهيم في الاقتصاد وإدارة الإنتاج والعمليات حيث قدم أفكار ومبادئ هامة مثل مبدأ تقسيم العمل وإدراك المنافع الاقتصادية.^(١) أما أهم الأفكار التي ظهرت في القرن الثامن عشر فقد ركزت على تكاليف المراحل وتجزئة العمليات، ووضحت في الكتابات التي ظهرت في عام ١٧٨٨ عمق مفهوم تكلفة المراحل وركز على تجزئة العمليات إذا كان ذلك ممكناً، من خلال المفهوم الخاص بعمليات التصنيع وجانب آخر هام خاص بتكاليف الزراعة. بالنسبة للمفاهيم الخاصة بالمصانع فقد أوصى الكتاب بضرورة وجود الدفاتر الآتية:^(٢)

١. سجل للمواد: المشتراة والمنصرفة.
 ٢. سجل للعمل: يوضح الكميات المسلمة للعمال والمستلمة منهم .
 ٣. سجل للأجور: يوضح فيه أسماء العمال والعمل الذي يقومون به وأيام العمل.
 ٤. سجل أستاذ عام: يوضح النفقات والمصروفات.
- أما النواحي المتعلقة بالمزارع فقد أوصى بضرورة وجود الدفاتر التالية:
١. دفتر المحاصيل: يوضح حسابات المخزونات من كل نوع .
 ٢. يومية العمل: يوضح العمل الذي قام به العامل والحقل الذي عمل فيه.
 ٣. سجل الحقل: يوضح فيه المصاريف الخاصة بكل حقل في صفحة منفصلة والنتائج من هذا الحقل مع ضرورة وجود بيانات عن السنوات السابقة في صفحة أخرى للمقارنة . حيث يفيد ذلك في تعديل الأساليب المتبعة في الزراعة.

(٣) د. عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٩٥

(١) د. محمد حسن حافظ، محاضرات في إدارة الإنتاج، (الخرطوم: جامعة السودان برنامج ماجستير إدارة الأعمال، ٢٠٠٣)

(٢) د. عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٠٠-١٠٢

تعتبر هذه المرحلة مرحلة تأصيل علمي وبلورة فكرية اتسمت بظهور الكتابة في محاسبة التكاليف وتطرفت لموضوعات لم يتم التطرق لها من قبل مثل دراسة التكاليف لتحديد الأسعار.^(٣) وقد تميزت هذه المرحلة بالآتي: ^(٤)

١. دخول محاسبة التكاليف في مجالات جديدة مثل الزراعة ويعتبر ذلك تراكم أفقي في المعرفة .

٢. تعميق مفهوم نظام المراحل الإنتاجية .

٣. ظهور فكرة تكلفة المجموعة من خلال نظام Dodson James لصناعة الأحذية .

٤. ظهور البذرة الأولى لاستخدام بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات كما في كتاب Robert Hamilton في تقييم الاستمرار في بعض المراحل الربحية والاستغناء عن المراحل الخاسرة وذلك لحساب الربح في كل مرحلة.

٥. الرقابة على عناصر التكاليف، من خلال الاهتمام بالتنظيم الدفترى للتكاليف.

٦. استخدام البيانات التاريخية في قياس الأداء وتقييمه وتعديل أساليب الإنتاج بناء على ذلك.

يري الباحث إن هذه المرحلة تعتبر مرحلة الولادة الأولى لمحاسبة التكاليف وقد بنيت عليها اصول المحاسبة وظهرت فيها المعالم الحقيقية لهذا العلم من خلال التفاصيل والدراسات ،مع مراعاة طبيعة النشاط والرقابة علي عناصر التكاليف واستخدام بيانات التكاليف في اتخاذ بعض القرارات الهامة .

٣/١/١ المرحلة الثالثة: ما بعد الثورة الصناعية (١٨٠٠م-١٩٠٠م)

بدأت الثورة الصناعية خلال الأعوام التالية للعام ١٨٠٠ واتسمت بظهور الطاقة والمكنيكية(الآلية) ،وقد بدأت بأوروبا ثم انتقلت إلي أمريكا وكان لها اثر كبير في تطوير العديد من الأساليب الإدارية والتي أثرت أثرا واضحا وكبيراً علي سلوكيات العاملين وثقافتهم .^(١)

إن محاسبة التكاليف بشكلها الحالي ارتبط ظهورها بشكل واضح بالإنتاج خاصة بعد الثورة الصناعية فظهور الإنتاج بكميات كبيرة والحاجة إلى بيانات تفصيلية أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة.

^(٣) د.مجدي عمارة وآخرون، مرجع سابق، ص ٣٨، ٣٩

^(٤) د.عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٩٩-١٠٢

^(١) Richard M. Hoagis, Management Theory, Process And Practice , (Florida: Harcourt Brace Joanouich, 1990), Pp.5

نشأت مفاهيم حاسب تكلفة الانتاج قديمة وهي نتاج طبيعي للتطورات التي حدثت في دنيا الأعمال، وقد عنيت في بدايتها بتكلفة العمالة ومن الذين كان لهم أسهاما كبيرا في ذلك هو الكاتب فريدريك تايلور مؤسس مدرسة الإدارة العلمية، والذي نادى بضرورة زيادة الانتاج لخفض تكلفة وحدة الانتاج من عنصر العمل، وقد اهتم ومن عاصروه بتكلفة العنصر البشري، واستطاع تطبيق مبادئ ادم اسمث في تقسيم العمل واستطاع عمليا أن يثبت الجوانب الايجابية لذلك.^(٢)

وقد قدم هذا العالم (١٨٨٥-١٩١٥) أفكارا حول ما اسماه بالإدارة ودراسات الحركة والزمن وقدم دراسات حول كيفية زيادة الإنتاجية عن طريق تحسين بيئة العمل.^(٣) وقد كان لحركة الإدارة العلمية اثرا كبيرا في تحليل العمليات الصناعية ودراسة تفاصيلها الدقيقة، كما أمكن وضع المعايير سواء لزمّن الإنتاج أو للمنتجات ومايلزم لذلك من موارد، كما بدأ في ذلك الوقت وضع أسس تخصيص المصروفات غير المباشرة الصناعية علي المنتجات.^(٤)

وقد ظهرت في الفترة من (١٨٨٠ وحتى ١٩٠٠) أهم الكتابات في محاسبة التكاليف كتاب "تكلفة المصنع" للعالم "هنري مينكالف" ١٨٨٩، الذي درس قواعد نظام أوامر التشغيل بكل أركانه ومستنداته، وقد قام فيه بإعداد بطاقة لكل أمر يضمن فيها الوقت المستغل وعناصر التكلفة الأخرى بالتفصيل، كما شرح فيه طرق حفظ المستندات بترتيب معين وكيفية تحميل كل أمر بما يتطلبه من بنود تكلفة. وقد انتقد المحاسبين هذا النظام بان تفاصيله كثيرة ويحتاج إلى تحليلات مطوله هذا بخلاف استخدام عدد كبير من البطاقات.^(٥)

وفي خلال هذه المرحلة صدر كتاب آخر في انجلترا فقد وضعت فيه أسس التكامل بين بيانات التكاليف وبيانات المحاسبة المالية ونجح في وضع إطار متكامل لمحاسبة التكاليف شاع استخدامه في انجلترا والدول الأخرى.^(١)

إن الثورة الصناعية التي حققت تعدد في الشركات، والمنتجات، وتنوع أساليب الإنتاج والخلطات، ومعدلات استخدام مدخلات الإنتاج تطلبت ضرورة وجود حلول لمشاكل الإدارة التي تفاقمت في ذلك الوقت، مما تطلب ضرورة فهم مسار التكلفة الحقيقية لكل منتج، ومتابعة ومراقبة المؤثرات على العملية الإنتاجية. وقد انصب الاهتمام

(٢) S.P.Arora & T.S.Soni, **Cost Accounting**, (New Delhi :Pitam Bar.P.Co 1985),P.3

(٣) د. محمد حسن حافظ، مرجع سابق

(٤) د عبد الحي مرعي، وآخرون، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، (الاسكندرية:الدار الجامعية، بدون سنة نشر)، ص ٨

(٥) د. منير محمود سالم، مرجع سابق، ص ٧

(١) د. محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، ص ٩

في ذلك الوقت على دراسة وتحليل العمليات الإنتاجية، وكيفية استخدام المعايير الدقيقة لمراقبة العمال، مما ساعد في إيجاد سياسة الأجر بالقطعة، وظهور مقاييس كمية لتقويم أداء العاملين مثل تكلفة العمل لكل ساعة أو تكلفة الخامات لكل وحدة إنتاج. لذا ظهرت في هذه المرحلة دراسات وتقدير التكاليف الفعلية للمواد الخام والأجور، ومحاولة مقارنتها مع المخطط عند حدوث التكلفة، ولم يكن هناك إلتفات لمشكلة التكاليف غير المباشرة وكيفية تحميلها على وحدات الإنتاج.^(٢)

بالرغم من أن النصف الثاني للقرن التاسع عشر يمكن اعتباره عصر النهضة لمحاسبة التكاليف إلا أن النصف الأول من القرن (العشرين) قد شهد بعض الكتابات الهامة التي ركزت على تأصيل محاسبة التكاليف في المجال الزراعي ومن أهم تلك الأفكار: ^(٣)

١. ضرورة التفرقة بين أرباح العمليات الزراعية وأرباح المضاربة في المحصول.

٢. توزيع تكلفة الأصول على عمرها الإنتاجي مع مراجعة ذلك من فترة إلى أخرى وتحميل استهلاكها على الأنشطة المختلفة التي يخدمها الأصل المعين.

٣ أن يكون هناك حساب خاص بكل حقل يكون مدينا بنفقاته ودائنا بالمحاصيل التي ينتجها.

٤. أكد على ضرورة دراسة المستقبل وإعداد الموازنات السنوية واستخراج موازنات شهرية منها. ومن الكتابات الهامة أيضا في عام (١٨٢٧) الكتابات المتعلقة

بالتكاليف الصناعية، وقد تعرض فيها الكتاب لتكاليف العمليات، ومشاكل التسعير وأهمية الجرد المستمر، كما وضع فيها نظاما لمتابعة النشاط الزراعي. ويعتبر كتاب المؤلف تشارلز بياج أول دعوة لتخفيض التكاليف بمعرفة دقائق التكاليف لكل مرحلة. وقد أشار فيه إلى ضرورة تحليل المصروفات ومتابعتها ومعرفة الإسراف في جميع العمليات الإنتاجية ومعالجته. كما أشار إلى ضرورة مراقبة الوقت، واهتم بدراسة الأجور ووقت الحضور والانصراف.

وهذه المرحلة انتعشت فيها حركة التجارة، مما جعل رجال الإدارة يستخدمون معايير جديدة لتقييم أداء عملهم مثل استخدام مجمل الربح ومعدل دوران المخزون بدلا من القياس المبني على الوحدة المنتجة. وفي أواخر القرن التاسع عشر صدر كتاب للمحاسب الإنجليزي "نورتن" اهتم فيه بمشاكل الإنتاج المستمر ذي المراحل المتعاقبة، ويعتبر هذا الكاتب أول من أرسى قواعد نظام تكاليف المراحل. أن ظهور صناعات ذات مراحل متعاقبة مثل الصناعات الكيماوية نجم عنه ظهور حسابات المراحل، والمحاسبة على مشكلة المنتجات الثانوية والرئيسية، ومعالجة توزيع المصروفات المشتركة. تطورت الدراسات والكتابات في علم التكاليف في القرن العشرين امتداد لما طبق في الفترات السابقة، واتسع نطاق تطبيق التكاليف في جميع الأنشطة الإنتاجية والاقتصادية مما نجم عنه أرسا القواعد والأصول العلمية لمحاسبة التكاليف. فكان لا بد أن تتواءم الإجراءات والأساليب المستخدمة مع ظروف الحال في المنشآت كافة، فاعتمد تطبيق نظم التكاليف على دعامتين أساسيتين هما الأصول العلمية وظروف الحال. وقد

(٢) د. محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، (القاهرة: دار النهضة، ١٩٩٩)، ص ٣١ - ٣٣

(٣) د عبد العليم عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٠٣ - ١٠٥

ظهرت كتابات في عام ١٩٠١ فيما يسمى "نظرية مراكز التكاليف" كمعالجة علمية لمشكلة تحميل التكاليف غير المباشرة. كما حاول بعض الكتاب التعريف بالتكاليف المحددة مقدما، فظهرت نظريات التكاليف المعيارية، والتي نشرت في السنوات الأولى للقرن العشرين وطبقت في أمريكا عام ١٩٠٩ واعتبرها المحاسبون في ذلك الوقت نجاحا مبكرا وتناولوها بالتطوير والتطبيق في صناعة الطباعة والصناعات الأخرى. ومن العلامات الدالة على الاهتمام بالنواحي العلمية في محاسبة التكاليف التوجه نحو دراسة التفاصيل الدقيقة مثل مشكلة المصروفات غير المباشرة الصناعية وكيفية توزيعها، تخصيصها، وتبويبها، ولازالت هذه المشكلة محل الدراسة والنظر. كما أن الدراسات حول التكاليف الثابتة وأثرها على التكلفة المتغيرة أدى إلى ظهور أفكار مثل استبعاد التكاليف الثابتة كلية من أن تحمل على وحدات الإنتاج، وهو ما يسمى بنظرية التكاليف المتغيرة. كما ظهرت في تلك الفترة أساليب متنوعة لحساب معدلات التحميل ومن هنا ظهرت نظرية التكاليف المستغلة.^(١)

إن ظهور الشركات الضخمة (في القرن العشرين) وظهور الصناعات الكيماوية، وصناعة الزجاج والاستثمارات الضخمة، واتحاد مجموعات من الشركات الصغيرة يعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى دراسة مشاكل المصروفات غير المباشرة الصناعية. وقد كانت الكتابات في ذلك الوقت متعددة ومتنوعة، فقد كتب المهندس الأمريكي Percy Longmuir مقالا عن تكاليف المسابك تحدث فيه عن الرقابة على الوظائف المختلفة وتمييز تكلفة الإنتاج. أما في ١٩٠٨ فقد قدم Whitmore john محاضرة بجامعة نيويورك أورد فيها نظاما تفصيليا للتكاليف النمطية في صناعة الأحذية. من ناحية أخرى فان G.C.Harison قدم أفكارا لتطبيق نظاما متكاملًا للتكاليف النمطية توصل فيها إلى الصيغ الأولى لتحليل الانحرافات.^(٢)

لقد تركت الثورة الصناعية أثرها الكبير على أساليب الإدارة المختلفة وأرست ووضعت العديد من المفاهيم والأسس منها^(٣) :-

١. توحيد المقاييس : لقد أصبح في إمكان الصناعة تقديم العديد من السلع ذات الخصائص المتطابقة وبكميات كبيرة جدا ونتج عن ذلك تطور ونمو في كمية وحجم المنتجات يقابلها من الناحية الأخرى تناقص في الأسعار.
٢. التخصص: أصبح في إمكان العمال المهرة القيام بالعديد من الأعمال الضخمة الذين تخصصوا فيها كل في نطاق عمله. إن التخصص في العمل ساعد في تطوير العمل وتنمية المهارات العملية .

(١) د. محمد توفيق بلبع ، مرجع سابق ، ص ٩-١٢

(٢) د. عبد العليم عبد الحميد ، مرجع سابق ، ص ١١٣

(٣) Richard M.hodgetis, Op,Cit,P,5-7

٣. توافق وتنسيق الجهود: أصبح هناك تناسق في الجهود واتساق في أساليب وأدوات وعناصر العمل . مما قلل من الزمن الضائع في إعداد الآلات والصيانة من خلال الصيانة الوقائية ، مما زاد من حيوية العمل وحركة العاملين .

٤. التركيز وشحن الجهود: والذي اخذ شكلين أساسيين هما :

أ- تركت عدديّة كبيرة من الناس المزارع واتجهت نحو المناطق المخصصة لقيام الصناعات الكبيرة خاصة في المدن .

ب- وكذلك الأعمال التجارية اتجهت لمناحي أخرى عندما حققت معظم الشركات نجاحات في قيام مشروعات استثمارية كبيرة في موارد الإنتاج والمواد الخام.

٥. حجم الإنتاج الكبير : تهتم المنشأة بزيادة حجم حصصها في السوق وبالتالي أرباحها واستثماراتها عن طرق زيادة حجم المبيعات . مما جعل الشركات الصغيرة تفكر دوما في زيادة حجم أصولها الإنتاجية .

٦. مركزية القرارات: فلم تعد القرارات التشغيلية والانعصار في تفاصيل العمل هو الهم الأساسي فظهرت بوادر الاهتمام بالرقابة والسيطرة علي العمل خاصة فيما يختص بالرقابة والسيطرة المالية .

يري الباحث ان هذه المرحلة تعتبر من المراحل الهامة في تطوير الاساليب الادارية بشكل عام بعد انتقال الثورة الصناعية من اوربا الي امريكا وانتشار استخدام الماكينات في الانتاج . وظهر الانتاج بكميات كبيرة وتعددت مدخلات الانتاج ،مما تطلب وجود نظام اكثر دقة لحساب تكلفة الانتاج . وكان لابد من ظهور معايير لقياس تكلفة الانتاج كنتيجة منطقية لزيادة الانتاج وزيادة استخدام الموارد الاقتصادية . وهذا جعل التطور العلمي لمحاكاة التكاليف يظهر في العديد من الكتابات المتخصصة في هذا المجال والتي كان لها اثرا كبيرا في تطوير محاسبة التكاليف في السنوات التي تلت هذه المرحلة .تعتمد محاسبة التكاليف في هذه المرحلة علي حساب تكلفة المواد الخام علي أساس تقدير المواد ومعايير الإنتاج ،كما ان تكلفة العمل المباشر عالية جدا نتيجة لاعتماد العملية الإنتاجية علي العنصر البشري بشكل واضح وكبير . أما بالنسبة للمصروفات الاخرى فلم تظهر النظريات العديدة لتصنيفها وتحليلها كما هو بالمرحلة التالية الا ان عملية حساب تكلفة الإنتاج تطورت مع تطور العملية الإنتاجية نفسها.

١/١/٤ المرحلة الرابعة: التطوير العلمي والعملية (ما بعد ١٩٠٠)

ان الولادة الحقيقية لمحاسبة التكاليف كانت في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر، ويعتبر هذا هو التاريخ الحقيقي لمحاسبة التكاليف كعلم له ابعاده الخاصة ومعالمه الواضحة.

تطورت محاسبة التكاليف منذ اكثر من مائة عام ويمكن ان نصف ذلك في بداية الجزء الاخير من القرن التاسع عشر وهي الفترة التي حدثت فيها تطورات علمية واضحة في محاسبة التكاليف. ويمكن ان نؤرخ للبدائيات الحقيقية في ظهور نظام حساب تكلفة الانتاج في القرن التاسع عشر.^(١)

ويرجع السبب في نماء وتطور محاسبة التكاليف لزيادة حجم العمل والإرباح وزيادة التعقيد في الأعمال بصفة عامة . كما ان محاسبي التكاليف ومع مرور الوقت بدأوا يتفهمون بعض النواحي الهندسية والاقتصادية التي انعكست علي أدائهم . وبدأت التغييرات في منتصف القرن العشرين في محاسبة التكاليف بطيئة ولكنها ومع دخول الحاسب الآلي مجال الأعمال توفرت المعينات التي تمكن من معالجة البيانات، وتقديم المعلومات المطلوبة بدأت التغييرات الهامة في هذا المجال من المعرفة تظهر للعيان بشكل واضح وكبير . ففي نهاية القرن التاسع عشر ظهرت محاولات لزيادة دقة قياس تكاليف الإنتاج من خلال تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة فقد ذكر الكزنر هاميلتون شيرش عام ١٩٠٠ م " كان لمعظم الشركات الصناعية طرقا لتحديد تكاليف المواد والأجور التي تصرف علي أوامر الإنتاج ".^(٢)

في القرن العشرين تطرق علم المحاسبة إلى العديد من المجالات التي لم تكن موجودة من قبل . وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة . فلم يعد الهدف من المحاسبة قاصرا على تسجيل العمليات المحاسبية للمنشأة وتحديد المركز المالي ، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية فقط.^(٣) كما يعتبر النصف الأول من القرن العشرين هو الفترة التي شهدت محاولات جادة لتطوير أنظمة التكاليف فقد ظهرت أنظمة التكاليف المعيارية والموازانات التخطيطية ومما وسع استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة علي التكاليف.^(٤) شهدت فترة الثلاثينات والخمسينات استخدام أسس

(١) The Magazine Of Certified Accountant, Sep,1991

(٢) د.محمد بشير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، ط٢، (عمان: دائرة المكتبية الوطنية، ١٩٩٩م)، ص٤

(٣) <http://firashiary.jeeran.com/look/archive/2008/1/436371.html>

(٤) د.محمد بشير عبد الحكيم، مرجع سابق، ص٤

التكلفة وبياناتها لأغراض التسعير، في تلك الفترة اتضح دور بيانات التكاليف في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار حيث ظهر ما يعرف بمدخل اتخاذ القرار والذي ساعد في تحليل ودراسة بيانات التكاليف.^(٥)

وفي القرن العشرين بدأت الشركات تواجه عوامل بيئية مختلفة منها اختلاف مصالحي الملاك ، الإدارة ، العاملين بالمنشأة ، مما جعلها تحتاج إلي بيانات محاسبية لاتخاذ قرارات توازن بين مصالح هذه الفئات .وفي الفترة من ١٩٢٥ - ١٩٧٥ م بدأت المحاسبة الإدارية تتأثر بعوامل خارجية فلقد أعطت المنشآت أولوية لمسألة الضرائب علي الدخل ، وكذلك المبادئ المحاسبية والقواعد التي تصدر عن FASB وتتعلق بالقياس والإفصاح المالي ، ومع كثرة وتعدد النماذج و المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الإدارية لمختلف القرارات ومع تزايد تكلفتها شهدت الفترة اتجاهاً بحثياً يحاول تقييم التكلفة والعائد من المعلومات التي تعد لاستخدامها في القرارات المختلفة . ويهدف هذا المنهج إلي إرساء أساس نظري يحكم قواعد إنتاج و إستخدام بيانات المحاسبة الإدارية.^(١) أمنت هذه المرحلة علي ضرورة وجود بناء نظري متكامل لمحاسبة التكاليف ومقومات يستند إليها هذا الجانب من العلوم، فقد عرض في الفترة من ١٩٥٠ وحتى ١٩٦٨ مختلف التطورات في هذا المجال . إن النتائج التي تم التوصل إليها من الناحية العملية في مجال التكاليف يجعل من الضرورة بمكان وجود اعتبارات نظرية كوسيلة للوقاية من انحرافات التطبيق، حيث أن النظرية تحمي الجوانب العملية وتأسس لها قواعد ومسارات تسير علي هداها.^(٢)

وخلال الخمسينات والستينات اعتمد المديرون علي تكاليف المنتج المحددة أصلاً لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية .ومع تراكم المعرفة والحاجة إلي تقارير معينة بدأ المحاسب في ابتكار إجراءات ومفاهيم جديدة لمحاسبة التكاليف تلائم القرارات الخاصة، وهذا ما جعل الاهتمام يتحول من خدمة المستخدمين الخارجيين إلي خدمة المستخدمين الداخليين لبيانات التكاليف .أما أواخر الستينيات وأوائل السبعينات ظهر ما يسمى بمدخل اقتصاديات المعلومات والذي اعتمد علي ان المعلومة أصبحت سلعة تباع لذا يجب مراعاة تكلفة الدقة والتوقيت المناسب لها .فنظم المعلومات وأهميتها وقياس منافعها أصبح يؤثر علي سلوك وأفكار متخذ القرار ،وهذا ما جعل نظام المعلومات المحاسبي نظام متفرد نسبة لأنه يعد نظاماً للمحاسبة والمساءلة. إن هذه الفترة تمثل مرحلة محاولة البحث عن التكاليف الحقيقية .^(٣)

(٥) د.محمد محمود يوسف ،مرجع سابق ،ص ٣٥

(١) سمير رياض هلال ، المحاسبة الإدارية ، (طنطا: مطابع غباشي ، ٢٠٠٦)، ص ٤٦-٤٩

(٢) د.عبد العليم عبد الحميد،مرجع سابق ، ص ٩

(٣) تشارلز ت. هورانجرن ،جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل اداري،ترجمة احمد حامد حجاج وآخرين،(الرياض:دار المريخ،٢٠٠٣)، ص ص ٢٠-٢٢

كما شهدت اواخر الستينات ظهور الاهتمام بالفكر المتعلق بالبيئة لمعرفة الأخطاء التي تهدد صحة الإنسان من عمليات الصناعة. فبعد انتشار الوعي البيئي في الدول المصنعة انتقل المفهوم للاقتصاديين لدراسة اثاره علي منظمات الاعمال، وكان لذلك اثر علي محاسبة التكاليف فيما يتعلق بموارد الاقتصاد المستخدمة وعلاقتها بالبيئة، فالإقتصاد البيئي اخذ أبعاد ومفاهيم متعدد ومتباينة حملت مذاهب متعددة وراء تتعلق بمفاهيم اثرت علي محاسبة التكاليف.^(٤) اما في بداية الثمانينات فقد بداء الفكر المحاسبي بجدية في الدعوة لتطوير نظم المحاسبة الإدارية لتوفير بيانات تهدف الي رفع الكفاءة الإنتاجية ونوعية الإنتاج، وذلك لما تواجهه إدارات المنشآت الصناعية من المنافسة ولضمان النجاح في الأجلين الطويل والقصير.^(٥)

وقد اعتمدت الافكار الجديدة علي دراسة ومقارنة بيئة الصناعة اليابانية والامريكية، وقد ثبت نجاح المؤسسات اليابانية وذلك لتركيزها علي الكفاءة، الإنتاجية، الرقابة النوعية، والجودة. وقد ظهرت في الثمانينات والتسعينات متغيرات بيئية عديدة في بيئة الصناعة غيرت من المفاهيم والنظم الإدارية والمحاسبية نتيجة للعولمة والتنافسية الدولية. وفي عام ١٩٨٨ ظهر نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة نتيجة لجهود كل من كوبر وكابلان ودراسهم للعمليات الإنتاجية.^(١)

ان بيئة الصناعة المعاصرة قد حدثت فيها العديد من المتغيرات التي أثرت وبشكل ملموس على محتوى وأساليب المحاسبة عن التكاليف بالرغم من بقاء بعض المفاهيم الأساسية كما هي. فمن هذه المتغيرات تكنولوجيا الإنتاج الصناعي، وأساليب الخلايا التصنيعية، ونظم الإنتاج الآلي والجودة الشاملة. ومن الناحية الأخرى تقنيات المعلومات، وتطور شبكات الاتصال، ونظم المعلومات في جميع المجالات كل ذلك كان له أثره الواضح في تحقيق التكامل النظري لمحاسبة التكاليف، وتمكين الجانب العملي من التطور والتقدم. إن أهم ملامح التطور الذي شهدته السنوات الأخيرة من القرن العشرين في محاسبة التكاليف يمكن أن يتمثل في ثلاثة اتجاهات حيث تحول الاهتمام نحو تحديد التكلفة الحقيقية ايضا الاهتمام بالرقابة على تكاليف البيع والتوزيع، واخيرا ازدياد أهمية الأساليب الرياضية والإحصائية في تحليل التكاليف.^(٢)

إن محاسبة التكاليف في جوهرها وحقيقتها نشاط يحتوى على أساليب متطورة، هذه الأساليب الغرض منها إنتاج معلومات مالية وكمية تستخدمها الإدارة. لذا فمن الطبيعي أن تتفاعل محاسبة التكاليف مع الجديد في مجال الإنتاج ونظم المعلومات، فمحاسبة التكاليف تمثل انعكاسا لما يتبعه التصنيع والإنتاج من أساليب وطرق فنية وتشغيلية

(٤) نجاه النيش، تكاليف التدهور البيئي وشحة الموارد الطبيعية، بين النظرية وقابلية التطبيق في الدول العربية، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط، ابريل ١٩٩٩)

(٥) محمد حراز، تقويم أساليب المحاسبة الإدارية- التقليدية والمعاصرة-، (جامعة طنطا: كلية التجارة، ١٩٩٧)

(١) [http:// www .shu.ac.uk/cn/](http://www.shu.ac.uk/cn/)

(٢) احمد الخطيب، المحاسبة عن التكاليف الفعلية، (القاهرة: بدون دار نشر، ٢٠٠٢)، ص ٥

في المصنع، لذا فان تطوير أساليب ونظم الإنتاج يجب أن يتبعها ما يوازيه في نظم تشغيل وتحليل بيانات التكاليف.فالتطورات والتغيرات التي حدثت في مجالات الاقتصاد والعلوم التكنولوجية في العصر الحديث كان لها اثر واضح في زيادة المعرفة خاصة في المجالات التي لم تطرق من قبل. حيث أصبح الآن الفرق واضحا ما بين العشوائية والانطباع الشخصي، والأساليب العلمية المدروسة في اتخاذ القرارات، والتي تعتمد على المعلومات والبيانات والحقائق، لا توجد محاسبة التكاليف في بيئة منفصلة وإنما هي نظام من ضمن منظومة متكاملة من النظم والأساليب الإدارية الاخرى التي تتداخل فيما بينها لتكون في مجملها منظمة متكاملة المعالم والأهداف.^(٣)

فمن مظاهر الدلالة علي التطور الزمني لمحاسبة التكاليف ان القرن العشرين إتسم بوجود محاور تحكم تطوير محاسبة التكاليف وهي:^(٤)

١. انتقال أهداف محاسبة التكاليف من القياس إلي الرقابة: كانت الادارة في المؤسسات الصناعية توجه اهتمامها نحو تكلفة الوحدة من المنتج ولكن الواقع الاقتصادي خلق لديها احتياجات اخري كقياس الاداء، التخطيط، وتنظيم العمليات مما دفعها نحو تطوير نظام محاسبة التكاليف لتحقيق ذلك. ومن هنا ظهرت الحاجة للموازنات التخطيطية واستخدام المعايير ومقارنتها مع النتائج الفعلية .

٢. توحيد أنظمة التكاليف : اصبح نظام التكاليف علي رأس انظمة المعلومات الاساسية بالمؤسسات الصناعية لتحقيقه متطلبات رفع كفاءة الاداء. سعت الجمعيات والمنظمات المهنية والمحاسبية الي توحيد أنظمة محاسبة التكاليف المطبقة داخل كل قطاع صناعي، فقد أصبح معروفا ان نظام تكاليف الأوامر يصلح في حالة الصناعات التي تعتمد علي الطلبات أما في حالة الإنتاج المستمر والمتجانس الوحدات فالنظام الأصح هنا هو نظام تكاليف المراحل .

٣. إعتبار محاسبة التكاليف شريكا هاما للإدارة : وذلك في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات فتعقد العمليات داخل المشروعات وتوفر كم هائل من البيانات جعل مسؤوليات النظم المحاسبية اكبر وادق في توفير المعلومات التي تحقق وظائف الادارة بالدقة والكفاءة المطلوبة، وهذا بخلاف دور النظم المحاسبية في القياس والرقابة لتكاليف وعمليات الانتاج .

٤. دراسة تكاليف التسويق والرقابة عليها : شهد القرن العشرون اهتماما كبيرا بتكاليف التسويق وتكاليف ما بعد البيع نتيجة لارتفاع هذه التكاليف مقارنة مع جملة تكاليف الوحدة .

ومن السمات التي تميز القرن العشرين ايضا استخدام الاساليب الرياضية والكمية ودراسة عناصر التكلفة و الطاقة الإنتاجية. أن من الأعمال الجليلة التي كان لها اثر كبير في وضع إطار نظري لعلم المحاسبة وتطوير المهنة عموما قيام العديد من المنظمات المهنية، واللجان المتخصصة مثل لجنة قواعد المحاسبة الدولية التي أسست بناء

^(٣) عثمان إبراهيم السيد، اقتصاديات المشروع، نظرة شاملة في تقويم وإدارة المشروعات، (الخرطوم، ٢٠٠١)، ص١٦

^(٤) د. مجدي عمارة واخرون، مرجع سابق، ص٣٨

علي اتفاق ٢٩ يونيو ١٩٧٣ بين المعاهد المهنية والتي بلاشك قد أثرت علي علم المحاسبة عموما بما في ذلك محاسبة التكاليف. وقد كان من أهداف هذه اللجنة وضع الأصول والمعايير المحاسبية والتقييد بها عالميا وأيضا أن تعمل علي تحسين وتنسيق القواعد والإجراءات المحاسبية. (١)

وقد شهدت التسعينيات من القرن الماضي تقدما ملحوظا في الأبحاث المحاسبية الخاصة بالبيئة. وتوصف هذه الفترة من قبل الباحثين بأنها الانطلاقة الحقيقية لازدهار الأبحاث المتعلقة بالبيئة. وقد توصل الباحثون إلى وجود اختلاف في تلبية متطلبات المجموعات المختلفة من مستخدمي المعلومات البيئية. لذلك يتطلب الأمر ضرورة الإفصاح بوضوح عن المعلومات والخطط المتعلقة بالبيئة حتى يتمكن مستخدمو التقارير البيئية من اتخاذ قرارات رشيدة. (٢)

تزايد استخدام الثورة الرقمية في العصر الحالي، مما عمق من التطورات التقنية من جهة والبنى الاجتماعية والاقتصادية من الجهة الأخرى. حيث جاءت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عصرنا الحالي بفرع جديد ومميز من فروع الاقتصاد يطلق عليه اصطلاحا الاقتصاد الرقمي أو اقتصاد المعرفة. وبخلاف فروع الاقتصاد التقليدية فإن هذا الفرع الجديد من الاقتصاد له خصائصه الفريدة التي تبشر بحل معضلة التنمية بأبعادها المختلفة. وانعكست تطبيقات هذا الاقتصاد على طبيعة بيئة أعمال الشركات؛ فلم تعد المنافسة بين الشركات هي المصدر الأساسي لتهديد وجودها، ولأن تكلفة إنتاج أي سلعة هي حجر الأساس لتحديد سعرها فإن تكلفة إنتاج الوحدة في أي من المنتجات الرقمية منخفضة نسبيا؛ نظرا لأن إنتاج ونسخ منتجات الاقتصاد الرقمي لا تحتاج إلى مصانع وخطوط إنتاج كبيرة بل يمكن إنتاجها بمعامل وأماكن صغيرة يتم فيها البحث والتطوير وكذلك الإنتاج. ولا يعاني الاقتصاد الرقمي من مشكلة ندرة الموارد الاقتصادية؛ فإنتاج وحدة إضافية من البرمجيات، أو المحتوى الرقمي عموما - لا تحتاج لموارد مالية وبشرية كبيرة. حيث يمكن لعامل واحد أن ينتج عشرات النسخ من مايكروسوفت أوفيس "Microsoft Office" أو أي من البرمجيات في اليوم الواحد. أما تكلفة تخزين هذا النوع من المنتجات فهي قليلة جدا بالمقارنة بالقيمة المضافة لهذا المنتج أو المنفعة المتولدة عنه. وبذلك فإن مشاكل تكلفة إنتاج وتخزين وحدة إضافية من المنتجات الرقمية تكاد تكون منعدمة مقارنة بالسلع الأخرى. (١)

تقوم المنظمات بتطوير وتشغيل العديد من نظم المعلومات الفرعية، مما يقود إلى تضخم حجم البيانات التي يجب أن تجمع وتخزن وتعالج، مما يعني ارتفاع تكلفة تخزين وتحديث والحفاظ على هذه البيانات، لذلك يسيطر في عالم المنظمات في الحقبة المعاصرة اتجاه لتطوير نظم المعلومات المتكاملة، حيث يتم تكامل كافة النظم التي

(١) مجموعة سابا وشركاهم، قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي، (بيروت: دار العلم للملايين، ١٩٨٧)، ص ١٣

(٢) احمد شوقي، جريدة الاهرام الاقتصادي، العدد رقم ٢٠٣٧ (جمهورية مصر العربية: بتاريخ ٢١-١-٢٠٠٨)

(١) http://www.islamonline.net/servlet/Satellite?c=ArticleA_C&cid=1173364076180&pagename

تحتاجها المنظمة من خلال بناء قاعدة بيانات موحدة وعامة، تتضمن كافة البيانات التي تحتاجها مختلف التطبيقات التي تفرضها حاجات إدارة المنظمة من المعلومات. إن بناء قاعدة بيانات موحدة لكافة النظم ضمن المنظمة سوف يقلل من تكاليف القياس، ويقلل أيضا من التناقض والاختلاف بين البيانات المخزنة في حال بناء قواعد بيانات مستقلة لكل نظام من هذه النظم، كما أنه يمكن من معالجة معلومات مختلف النظم وتبادلها بشكل آلي . يؤدي هذا التكامل إلى رفع كفاءة وفعالية هذه النظم مجتمعة ويقلل من تكاليف عمليات التحديث المستمرة لمحتوى قاعدة البيانات.^(٢)

ويري الباحث ان تطور الصناعة عموما والأساليب الإدارية تبعا لذلك كان بعد ظهور مدرسة الإدارة العلمية ويعتبر ذلك هو العامل الرئيسي لتكامل بناء نظريات التكاليف وتطورها. وعندما تكاملت المعرفة في النواحي الادارية عن طريق الممارسة السليمة وتطبيق الاساليب العلمية استطاعت محاسبة التكاليف ان تجد الاهتمام الكافي في هذه المرحلة ليصبح وجودها يتعلق بمتطلبات الادارة العصرية في ذلك الوقت .ولكن مع مرور الوقت وتراكم المعرفة ودراسة وتجربة الاساليب المتقدمة من وقت الي اخر طور وجدد في طريقة تنظيم عمل محاسبة التكاليف.وبما ان محاسب التكاليف يعمل لخدمة الادارة والتي واجهة تغيرات شديدة في بيئة الاعمال تطلبت استحداث اساليب جديدة في كافة اوجه ونشاطات الادارة تطورت محاسبة التكاليف لتواكب تطور العملية الادارية نفسها.وتعتبر التكنولوجيا وثورة الاتصال والمنافسة العالمية من اهم اسباب تطور علم المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص.

^(٢) <http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-455225.html>

٢/١ المبحث الثاني

فاعلية نظم التكاليف في تكوين هيكل المنظمات الصناعية

المحاسبة يمكن أن تشير إلى لغة الأعمال التي عن طريقها يتم تفصيل وتوضيح صورة العمل بشكل عام. وهي أداة اتصال وتواصل في جميع الوظائف الإدارية، والأقسام ذات العلاقات المترابطة تمثل المحاسبة فيها أداة اتصال وحلقة فسر العديد من العلاقات بين هذه الأقسام. فلم تعد المحاسبة أداة يستخدمها أصحاب العمل فقط. فمن المهام الأساسية التي تطلع بها المحاسبة بفروعها المختلفة مهمة إعداد المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وإيصال هذه المعلومات لمتخذي القرارات، سواء كانوا داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها. ولكي تؤدي المحاسبة دورها وتحقق أهدافها المتجددة أصبح من الضروري تطوير الوظيفة المالية للمحاسبة من أجل تحقيق أداء أفضل وكفاءة عالية. ويمكن ان تتمثل أهداف المحاسبة بصورة عامة في مساعدة الإدارة في التخطيط المالي، ورسم السياسات وتحديد تكاليف أنشطة المنظمة والرقابة الفعالة علي التكاليف. ولتحقيق الأهداف السابق ذكرها يتطلب ذلك وجود نظام فعال للمعلومات يعتمد علي بيانات تفصيلية عن كل نشاط وتحليلها بشكل سليم وفقا للأهداف المنشودة من كل هذه الأنشطة. (١)

١/٢/١ مفهوم المنظمة

المنظمة"، "المنشأة"، "المشروع" جميعها تعابير يستخدمها كتاب المحاسبة، الإدارة، والاقتصاد للتعبير عن مصطلح Organization والتي عرفت بعدة تعاريف فهي "مجموعة متكاملة من الوحدات، إدارات، دوائر، أقسام، شعب،... التي تحكم بيئتها مجموعة من العلاقات وهذه العلاقات تشكل هيكل النظام، تتفاعل جميعها لإيجاد الحلول لوظائف المنظمة المختلفة بغية حفظ بقائها واستمراريتها". (٢)

وعرفت المنظمة ايضا بانها عبارة عن مجموعة من الناس تعمل معاً بقصد تحقيق أهداف مرغوبة لكن هذا العمل الجماعي يحتاج إلى وسيلة للتنسيق والرقابة. (٣) وهناك تعريف آخر للمنظمة "أي تنظيم يقوم علي تقديم منتج معين، وهذه المنشأة يمكن ان تكون منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو مصلحة حكومية أو مستشفى، او أي شكل آخر من أشكال التنظيم". (٤)

(١) Sk Bhatta Charyya & John Dearden ,Accounting For Management , 4 Edition ,(New Delhi:Uikas Publishing Putld,1988),P3

(٢) د. عثمان الكيلاني وآخرون، المدخل لانظمة المعلومات الإدارية، (عمان: دار المناهج، ٢٠٠١)، ص١٦

ان المنظمة هي مجموعة متجانسة و مترابطة من الافراد والموارد الاخرى تم إنشائها لتحقيق مجموعة من الأهداف ،فالهدف الاساسي للمنظمات الربحية هو تعظيم العائد للمساهمين والذي يقاس بسعر السهم او القيمة السوقية.^(٥)

فالمنظمة عبارة عن تشكيلة من مجموعة من الأفراد والموارد الاخرى التي وجدت من اجل تحقيق أهداف محددة ،ويعتبر هدف تعظيم ربحية الملاك هو الهدف الأساسي للمنظمات الربحية .

ان المنظمة هي مجموعة من الأفراد الذين يقومون بعمل واحد أو محدد سواء كان تجاري ، سياسي ، اجتماعي ،ديني أو لاي سبب اخر.^(١) المنظمة يمكن اعتبارها نظام متكامل وتتماسك عناصره عن طريق تبادل العلاقات المكونة لهذا النظام ببعضها البعض .فالمنظمة عبارة عن مجموعة من الأفراد الذين يتحدون لإنجاز عمل تجاري ،سياسي،حرفي،ديني،اجتماعي او أي هدف آخر.^(٢)

أ ما الوحدة الاقتصادية عبارة عن مجموعة من الأشخاص والأقسام والأجهزة التي تكون هيكل المنظمة المترابطة الأجزاء لتحقيق أهدافها الاقتصادية، وهذا ينطبق علي نظام المعلومات حيث انه يتكون من مجموعة من الأشخاص والملفات والأجهزة التي تعمل علي تشغيل البيانات بهدف تحقيق الأهداف الكلية لنظام المعلومات .^(٣) ويستنتج الباحث مما سبق من تعاريف للمنظمة الآتي:

- ١ . المنظمة تكوين يعتمد في وجوده علي الموارد البشرية في الاساس الاول والموارد الاقتصادية الاخرى .
- ٢ . يتم انشاء المنظمات لتحقيق اهداف محددة تتطور او تتجدد حسب مقتضيات الحال.
- ٣ . تنشأ المنظمة لتحقيق عدد من الاهداف التي قد تكون ربحية وقد تكون غير ربحية حسب طبيعة وبيئة عمل المنظمة .
- ٤ . المنظمة داخل تكوينها ترتبط بعدد من العلاقات التي تشكل جوهر ترابط بناء هيكلها .

(٣) شوقي حسين عبد الله، أصول الإدارة، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٨م) ، ص ٣٤

(٤) تشارلز ت. هورنجرن ، مرجع سابق ، ص ٢٣

(٥) Ralph M.Stair,George W.reyondds,**Principles Of Information System**,fifth edition,(USA:Thomson course technology,2003),p39

(١) Herta.A.Murphy Herber Tw.Hldebr And Aane P.Thomas,**Effective Business Communications** (Usa:Mcgrw.Hill Companies,Mc1997)P4

(٢) د عثمان الكيلاني، مرجع سابق، ص ٣١٠

(٣) Herta.A.Murphy Herber Tw.Hldebr And Aane P.Thomas,Ibid,P5

٥. تعمل جميع المنظمات علي ايجاد حلول لتحقيق وظائفها المختلفة من اجل البقاء والاستمرار.

ويمكن للباحث تعريف المنظمة بأنها تنظيم منسق متكامل فيه عناصر محددة وجهود مجموعة من الأفراد والموارد الاقتصادية الاخري من اجل تحقيق أهداف محددة وإنجاز مجموعة من الأعمال التي قد تكون تجارية ، سياسية ، اجتماعية أو غير ذلك .وتقسم إلي أقسام او إدارات تحكمها علاقات مترابطة وقد تكون ربحية او غير ربحية حكومية او غير حكومية .

٢/٢/١ نظام المعلومات :

مصطلح نظام هو مصطلح عام وشائع الاستخدام فهناك ما يعرف بالنظام المحاسبي ،النظام الإداري ،النظام الاقتصادي ونظام المعلومات وغيرها من الأنظمة المتعارف عليها ويمثل النظام مجموعة من العناصر التي تعمل معا لتحقيق هدف معين ^(٤) . فالنظام هو أي شي يتكون من مجموعة من الأجزاء لمترابطة والمتشابكة والتي تسعى إلي تحقيق هدف او أهداف معينة .والشركة الصناعية كنظام يتكون من مجموعة من الأقسام والتي تعمل مع بعضها لتحقيق أهداف الشركة. ^(١) كما و يعرف النظام بأنه عبارة عن تجمع عناصر معينة عن طريق ارتباطها ببعض من خلال شكل منظم من التأثير المتبادل أو الاعتماد المتبادل.^(٢) كذلك يعرف النظام بأنه مجموعة من الأهداف مرتبطة مع بعضها بعلاقات منتظمة لتنفيذ وظيفة معينة، فالنظام مجموعة منظمة من العناصر المنفصلة بغية الحصول على هدف مقرر سلفاً. ^(٣) ويعرف النظام بأنه مجموعة من المكونات التي تتكامل وتتفاعل لتشكل كفاءة النظام ككل. ويعرف النظام تعريفاً عاماً كمدخل أساسي لتقييم أداء منظمات الأعمال على انه تحليل النظم هو التقويم الإجرائي لأنشطة وعمليات منشأة الأعمال بشكل شامل لاكتشاف وفهم مشكلات العمل الرئيسية ووضع الحلول المناسبة للتغلب عليها. ^(٤) وعليه فإن نظم المعلومات عبارة عن نظم تقوم بتجميع وتشغيل البيانات المالية وغير المالية وتبويبها ثم توصيلها إلى متخذي القرارات،ومع ظهور ثورة الكمبيوتر ظهرت فكرة النظام

(٤) د احمد رجب عبد العال وآخرون ،دراسات في الأنظمة والمشكلات المحاسبية،(الإسكندرية :الدار الجامعية، ٢٠٠٣) ،ص٣

(١) د.كمال الدين الدهراوي ،د.سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية،(الإسكندرية :الدار الجامعية، ١٩٩٨)،ص٣

(٢) د.حامد أحمد رمضان بدر، إدارة المنظمات،(الكويت: دار القلم للنشر والتوزيع، ١٩٨٢م)، ص٦٦

(٣) إيهاب صبيح محمد رزيق ، الإدارة -الأصول والنظريات،(القاهرة:دار الكتب العلمية للنشر، ٢٠٠١م) ،ص ٨٧

(٤) توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء،(القاهرة:دار النهضة العربية، ١٩٩٧ م)، ص ص ٧٩ ،٨١

المتكامل أى أن نظام المعلومات يتكون من عدة نظم فرعية وهذه النظم الفرعية بدورها تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة لأنه أصبح من الصعب في الوقت الحاضر الاعتماد على نظام واحد.^(٥)

نظم المعلومات في المنظمات الاقتصادية أداة هامة من أدوات تحسين كفاءة المنظمة ودعم موقعها التنافسي، مما جعل المنظمات تتجه إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على المعلومات الضرورية لإدارة المنظمة، وذلك لضمان وصول معلومات موثقة وصحيحة ودقيقة إلى كافة المستويات الإدارية، بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة، تساهم في تحقيق أهداف المنظمة. وتقوم المنظمات بتطوير وتشغيل العديد من نظم المعلومات الفرعية، مما يقود إلى تضخم حجم البيانات التي يجب أن تجمع وتخزن وتعالج، مما يعني ارتفاع تكلفة تخزين وتحديث والحفاظ على هذه البيانات، وهناك اتجاه لتطوير نظم المعلومات المتكاملة حيث يتم تكامل كافة النظم التي تحتاجها المنظمة من خلال بناء قاعدة بيانات موحدة وعمامة، تتضمن كافة البيانات التي تحتاجها مختلف التطبيقات التي تفرضها حاجات إدارة المنظمة من المعلومات. إن بناء قاعدة بيانات موحدة لكافة النظم ضمن المنظمة سوف يقلل من تكاليف القياس ويقلل من التناقض والاختلاف بين البيانات المخزنة في حال بناء قواعد بيانات مستقلة لكل نظام من هذه النظم كما أنه يمكن من معالجة معلومات مختلف النظم وتبادلها بشكل آلي . يؤدي هذا التكامل إلى رفع كفاءة وفعالية هذه النظم مجتمعة ويقلل من تكاليف عمليات التحديث المستمرة لمحتوى قاعدة البيانات.^(٦)

أما نظام المعلومات فقد عرف بعدد من التعاريف، منها ان نظام المعلومات عبارة عن نظام يدار من قبل البشر والتجهيزات والإجراءات والوثائق التي تجمع وتلخص وتعالج وتخزن .البيانات لاستخدامها في التخطيط والموازنة والحسابات والسيطرة والعمليات الاخرى . فنظام المعلومات عبارة عن أسلوب منظم لجمع المعلومات عن الماضي والحاضر لكي تساعد في التنبؤ بالمستقبل والخاصة بالعمليات المنظمة والداخلية والبيئة الخارجية لمساعدة المنشآت في اتخاذ القرارات الخاصة بالتخطيط والرقابة والعمليات الاخرى.^(١) كما وعرف نظام المعلومات بأنه هو ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وتشغيل

وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الاتصال .^(٢)

^(٥) د.حسين مصطفى هلالى، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ورشة عمل امن ونظم المعلومات، (شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الادارية، ٢٠٠٤)، ص٧

^(١) <http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-455225.html>

^(١) د.علاء عبد الرازق السباعي، د.رياض حامد الدباغ تقنيات المعلومات الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠١)، ص٢٣

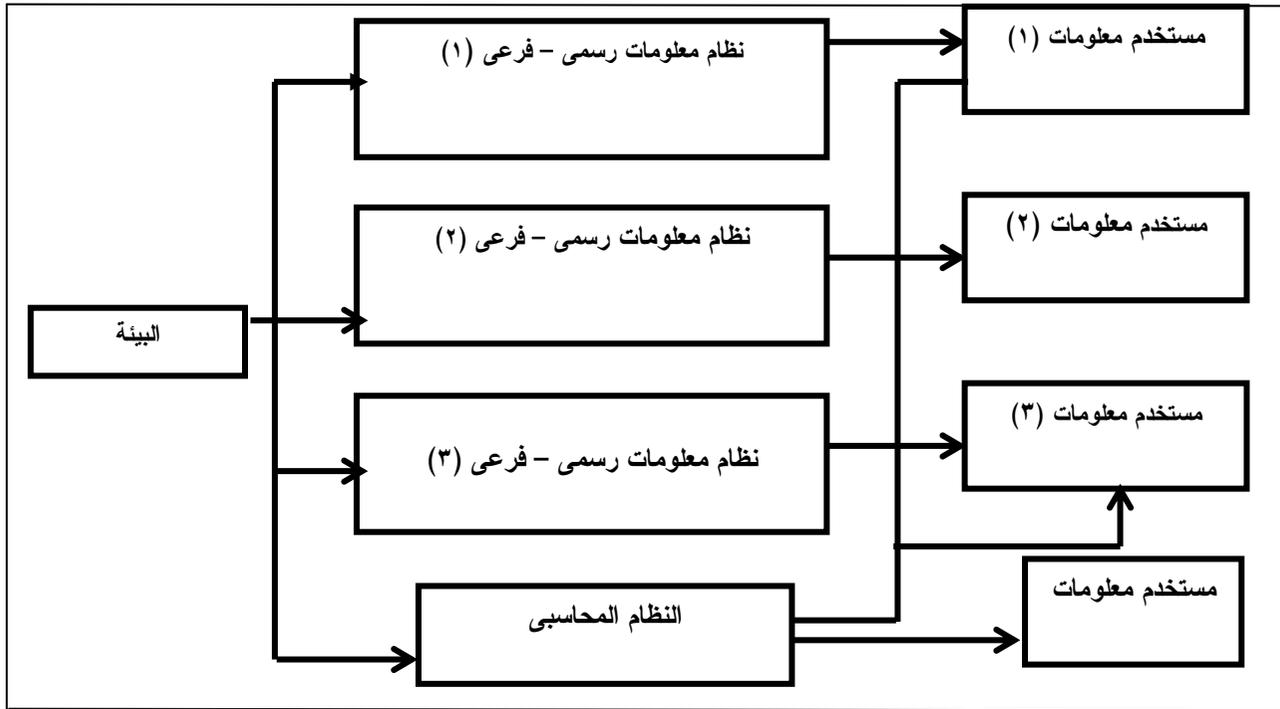
^(٢) داحمد حسين علي حسين ،نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري وأنظمة التشغيل ،(القاهرة :شعاع الفنية ،١٩٩٧)، ص٢١

النظام تم تعريفه علي انه مجموعة من الاجراءات التي تستخدم للحصول علي نتائج محددة .ولكن نظام المعلومات هو مجموعة البيانات والافراد والاجراءات والبرامج التي تقوم بانجاز عمل محدد .^(٣)

الشكل التالي يوضح نظام المعلومات وتفرعه في البيئة التي يخدمها وعلاقات النظم وتداخلها.

شكل رقم (١/٢/١)

نظام المعلومات



^(٣)Shelly,Cashman,Sytems Analysis And Design, Edition2 (USA:Boyd& Fraser Publishing,1995),pp 1.2,1.5

المصدر: د حسين مصطفى هلالى، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ورشة عمل امن ونظم المعلومات، (شرم

الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الادارية، ٢٠٠٤)، ص ١١

من الشكل فان الباحث يستنتج ان البيئة المحيطة بالمنظمة كنظام مؤثر تحتوي علي عدد من الانظمة الفرعية ،وان نظام المعلومات يؤثر ويتاثر ايضا بانظمة المنظمة الداخلية حيث انها تعتبر مصدر لمعلومات هذا النظام. ويستنتج الباحث من التعاريف السابقة لنظام المعلومات مايلي:

١. يعتمد نظام المعلومات علي الموارد البشرية والبيانات في تقديم مخرجاته.

٢. البيانات التي يتم جمعها وتحليلها في نظام المعلومات يجب ان تتناسب مع الهدف الاساسي من وجوده.

٣. تتناسب وتتسق عناصر نظام المعلومات في جميع عملياته يؤدي الي انتاج معلومات مفيدة لمستخدمها.

٤. نظام المعلومات الهدف منه الحصول علي نتائج محددة عن طريق المعلومات والتي تعتبر اصل من الاصول الهامة بالنسبة للادارة.

ويعرف الباحث نظام المعلومات بانه تنسيق محكم لمجموعة من الموارد البشرية والالية لجمع وتحليل البيانات المناسبة ومعالجتها بهدف الحصول علي معلومات مفيدة لتحقيق الهدف من وجود هذا النظام.

٣/٢/١ نظام المعلومات المحاسبي:

نظام المعلومات المحاسبي هو جزء من نظام المعلومات الإداري ،وينحصر محور اهتمامه الأساسي علي توفير المعلومات ذات الطبيعة المحاسبية حسب حاجة الإدارة .وقد أعدت رابطة المحاسبة الأمريكية رأياً توفيقياً بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري حيث أنها تري ان النظامين مستقل كل منهما بوظائفه ولكن بينهما تداخل وتمثل منطقة التداخل هذه محاسبة العمليات وبقية نظام المعلومات المحاسبي يسمى محاسبة الحقوق ،وتختص المحاسبة بتقديم البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الأولية، أما محاسبة الحقوق فتمثل منطقة التداخل بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري، لان المحاسب يحتاج إلي بيانات غير محاسبية من أنظمة المعلومات الاخرى داخل المنظمة عند إمداد الإدارة بالبيانات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات .^(١)

وعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه احد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة .^(٢) كما عرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه ،"ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارجية وداخلية للوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها الي معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج

(١) د.كمال الدين الدهراوي ،مرجع سابق، ص ٤٣

(٢) استيفن أ.موسكوف، مارك ج سيمكن، ترجمة د.كمال الدين سعيد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات (الرياض: دار المريخ للنشر ،٢٠٠٢م)، ص ٢٥

وداخل الوحدة الاقتصادية^(٣) . و عرف نظام المعلومات المحاسبية ايضا بأنه عبارة عن مجموعة من النظم والإجراءات التي تعمل داخل الوحدة الاقتصادية بهدف تجهيز البيانات، وتوفير المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الوحدة الاقتصادية للقيام بمسئولياتها في المحافظة على الأصول، وحماية حقوقها لدى الغير، والتخطيط للعمليات المستقبلية، وممارسة الرقابة على الأداء. كما تم تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه عبارة عن مجموعة من الموارد البشرية والآلية التي تتوافر في الوحدة الاقتصادية، والتي تعد مسئولة عن إعداد المعلومات المالية وكذلك المعلومات التي تنتج من خلال تجميع وتشغيل بيانات العمليات المرتبطة بأوجه النشاط المختلفة ، وبحيث تعد هذه البيانات جاهزة للاستخدام بواسطة كل المستويات الإدارية في التخطيط والرقابة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.^(١) و عرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه نظام يدعم يوميا عمليات المنظمة الاقتصادية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المنظمة، وهذا النظام يساعد في التأكد من أن البيانات تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على المعلومات الملائمة.^(٢)

كما تم تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه النظام الذي يقوم على الإنسان ومجموعة الاجراءات وتقنية المعلومات حتى يتمكن من وظيفة جمع وتخزين البيانات وتوفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات و إحكام الرقابة على أصول وممتلكات المنشأة. و عرف النظام المحاسبي بانه نظام يعمل علي جمع وتشغيل الاحداث والعمليات المالية وتقديم التقارير المشروحة التي تهدف الي مساعدة الادارة والاطراف المختلفة ذات العلاقة بالمنظمة لترشيد اتخاذ القرارات.^(٣)

النظام المحاسبي ما هو إلا نظام للمعلومات الإدارية فهو يستخدم نفس الموارد (من قوى بشرية ورأس المال). فالنظام المحاسبي والنظام الإداري كل منهما له دوره لتشغيل البيانات والتي تنتج المعلومات التي تستخدم بواسطة الإدارة في التخطيط والرقابة. والفرق الرئيسي بينهما هو أن نظم المعلومات الإدارية لها علاقة بجميع البيانات الموجودة في الوحدة الاقتصادية، أما النظم المحاسبية فهي تهتم فقط بنوع معين من البيانات والمعلومات لذا فإن النظم المحاسبية ما هي إلا نظم فرعية لنظام المعلومات الإدارية في كل وحدة اقتصادية.^(٤)

(٣) د. احمد حسين علي حسين ،مرجع سابق، ص٤٧

(١) د.منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكتروني،(القاهرة : دار النهضة العربية)، ص ص٢٠،١٩

(٢) محمد يوسف حفناوى ، نظم المعلومات المحاسبية،(عمان: دار وائل للنشر والطباعة، ٢٠٠١م) ، ص٥١

(٣) د.محمد تيسير، المحاسبة الادارية، ط٣،(عمان:دار وائل لنشر والطباعة،٢٠٠٤)،ص٣

(٤) د.حسين مصطفى هلالى،مرجع سابق،ص١٠

من التعاريف السابقة فان الباحث يستنتج ما يلي :

١. يعتمد النظام المحاسبي علي البيانات ذات الطبيعة المالية بشكل اساسي والتي يمكن قياسها وحصرها وتبويبها بشكل منظم .
٢. يعتمد النظام المحاسبي في تكوينه علي مجموعة من العناصر والمقومات التي تشكل جوهر النظام ومن اهم موارد الكوادر البشرية والالات المخصصة لذلك .
٣. يقدم النظام المحاسبي مخرجاته في شكل تقارير مالية تلخص جوهر وخالصة ما قامت به الادارة.
٤. يعتبر النظام المحاسبي مصدر هام من مصادر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.
٥. النظام المحاسبي جزء هام من منظومة مكونات اي منظمة سواء كانت ربحية أو غير ربحية .
٦. النظام المحاسبي يحقق للادارة الرقابة علي جميع الانشطة ويساعد في تحسين وتطوير اداء الادارة.

،أما عملية التشغيل فهي إجراءات تستخدم في تسجيل ،تبويب ،تخزين البيانات، ومخرجات توصيل المعلومات المحاسبية الي مستخدمين محددين او مجموعات من المستخدمين في شكل تقارير مصممة مقدما. ويلاحظ الباحث ان نظام المعلومات المحاسبي له أهداف عديدة قد تختلف من منشأة الي اخري، وان كل منشأة توفق بين طبيعة نشاطها والنظام المحاسبي المناسب لجمع المعلومات وتصنيف وإعداد التقارير الضرورية لاتخاذ القرارات فيها، وهذا يعني انه لا يوجد نظام محاسبي واحد يصلح للتطبيق في جميع المنشآت، كما انه لا توجد منشأة واحدة تعتبر نموذجا مثاليا يجب بناء أي نظام معلومات محاسبية بناء علي تجربتها ، وإنما طبيعة الأنشطة في كل منشأة تحدد نظام المعلومات الذي يتناسب معها. ويستطيع الباحث علي ضوء ما سبق ان يعرف النظام المحاسبي بأنه مجموعة من الموارد الالية والكوادر البشرية التي تعمل في تناسق تام علي جمع وتبويب وحصر وتصنيف البيانات المالية، ومعالجتها بصورة علمية دقيقة للحصول علي عدد من المخرجات اهمها التقارير المالية التي تساعد الادارة والجهات ذات العلاقة علي اتخاذ القرارات الرشيدة .

فالوظيفة المحاسبية نظام له ثلاثة أجزاء وهي المدخلات ،تشغيل البيانات ،المخرجات .حيث تعتبر البيانات المالية او غير المالية مدخلات ،وتمثل المخرجات التقارير والقوائم المحاسبية التي ينتجها النظام .كل ذلك من خلال عمليات تشغيل مثل التجميع والتصنيف والترتيب والحساب والمقارنة والتخزين والاسترجاع .وهذا يشير إلي أن نظام المعلومات المحاسبي له صفات النظام بصورة عامة ولكن المعلومات فيه تتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن أحداث خارجيه او عمليات داخلية .وقد تكون بيانات هذا النظام غير مالية مثل عدد ساعات العمل ولكنها في النهاية تترجم في صورة مالية .^(١)

(١) د.كمال الدين الدهراوي ،مرجع سابق، ص ص ٤٥-٥٠

وهناك عدة خصائص تميز نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في الآتي: (٢)

١. تهدف المحاسبة إلي توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتي تكون في المقام الأول ذات صبغة اقتصادية .
٢. العناصر الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي تتمثل في الموارد البشرية (المحاسبين) والموارد الرأسمالية (المعدات ،التجهيزات الآلية) .
- ٣.مدخلات النظام المحاسبي هي البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية

٤/٢/١ نظام المعلومات التكاليفي :

من خلال مفهوم النظام المحاسبي ونظام المعلومات يتفق الباحث مع الآراء التي تصنف النظم حسب طبيعتها ، فنظام المعلومات المحاسبي هو جزء من نظام المعلومات الإدارية، ونظم المعلومات المالية يمكن ان تصنف الي نوعين احدهما نظام المحاسبة المالية والثاني هو نظام محاسبة التكاليف . فالمنظمات اما ان تتبنى نظام محاسبي يعتمد علي البيانات المالية دون التحول الي بيانات الانتاج ،او الاعتماد علي معلومات التكاليف،او تتبنى المنشأة نظام يعتمد علي معلومات من مخرجات العملية الانتاجية بالاضافة الي البيانات المالية وهي معلومات تكاليفية ،لذا فانه يمكن أن يدعي أيضا نظام المعلومات "التكاليفي" ،فعمليات التسجيل بالتفصيل لبيانات التكاليف، وإعداد التقارير التي توفر المعلومات الملائمة، والمفيدة لخدمة أغراض أنشطة التخطيط واتخاذ القرار من ناحية التحليل واختيار البدائل يساعد في تحقيق أهداف نظام المعلومات التكاليفي، وبالتالي تحقيق اكبر قدر من الاستفادة من مخرجات هذا النظام .

ان نظم المحاسبة المالية لم تحقق للمنشآت اهدافها ولم تكن كافية تماما لتلبية احتياجات الإدارة خاصة في المؤسسات الصناعية،حيث ان ما يتيح من النظم المالية تمثل في تبويب وتسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الاقتصادي ،بينما هناك تفاصيل أخرى وبيانات أكثر دقة لم توفرها هذه النظم،بينما يمكن لنظام التكاليف توفير معلومات دقيقة ،بالرغم من التطور الذي شهدته المحاسبة المالية في سياساتها ومبادئها، ولكنها لم تشبع الرغبات المتجددة والمتطورة لأصحاب المنشآت الإنتاجية وإداراتها.فالقياس الدقيق لأنشطة المنظمة المتنوعة والمتجددة وما يصاحب ذلك من ضرورة رقابية علي عناصر التكاليف يبرهن علي ان محاسبة التكاليف أصبحت محط النظر والاهتمام من قبل الإدارة نظرا لزيادة تكاليف الأنشطة المستمر،هذا بخلاف الخدمات الاخرى التي يقدمها نظام التكاليف للأطراف الاخرى التي تتعامل او تستفيد

(٢) د.احمد رجب عبد العال واخرون ، مرجع سابق،ص٩

من المنشأة ، فلم يعد الغرض الأساسي من نظم التكاليف هو تحديد التكلفة بشكلها التقليدي بل ان سلسلة القيمة وحلقاتها المختلفة أصبحت هي المفهوم المعاصر .لذا فان المنشآت الإنتاجية وجدت في محاسبة التكاليف المخرج الآمن والمسار الصحيح لتتبع جميع الأنشطة .^(١)

تشكل نظم التكاليف نظم فرعية هامة في نظام معلومات المنظمة، ويعمل محللو النظم على تحقيق التكامل بينهم، لوجود العديد من الأسباب التي تشجع على تحقيق التكامل بينها من خلال قاعدة البيانات، مثل الترابط الكبير والمتعدد مع مختلف النظم الفرعية في المنظمة، والمعلومات الجيدة كما ونوعا التي يمكن الحصول عليها نتيجة التكامل، حيث يفترض أن تؤدي إلى تغيير كبير في دور نظم التكاليف من نظم تصدر تقارير وتقدم معلومات تاريخية، إلى نظم تساهم في رسم خريطة المنظمة الاقتصادية المستقبلية.^(٢)

١/٤/٢/١ مفهوم وتعريف نظام محاسبة التكاليف :

يختص نظام محاسبة التكاليف بمجال محدد دون مجالات المحاسبة المالية، أو الضريبية أو المراجعة الداخلية، حيث إن له وظائف فرعية مثل حصر وتحليل بيانات التكاليف الفعلية، وحساب تكاليف وحدات الأنشطة المتنوعة، والرقابة علي أحداث ووقائع الأداء والإنفاق وتخطيط التكاليف للفترة القادمة بمفرداتها كعناصر وتجميعاتها كتكاليف أنشطة، وإعداد التقارير الدورية، أو الخاصة عن موقف التكاليف تجاه فترات محددة أو مشاكل معينة، أو بدائل مطروحة بهدف إرشاد الإدارة عند اتخاذ قراراتها.^(٣) عرف نظام محاسبة التكاليف بأنه ذلك الجزء والركن الأساسي من نظام المعلومات الذي يعتبر وسيلة أساسية لتوفير المعلومات الداعمة لعملية اتخاذ القرارات، من خلال توفير معلومات تتعلق بعناصر التكلفة والمصروفات والمراكز الإنتاجية، والخدمية وعرض البدائل، والأساليب المساعدة في ترشيد القرارات الادارية والتخطيط .^(٤) كما يقصد به مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية.

فنظام محاسبة التكاليف يخدم الإدارة بشكل أساسي في النواحي التي تختص بتحديد التكاليف والرقابة عليها والتخطيط لها، وهو نظام ينظم وظيفة كبيرة تضم مجموعة من

(١) د.مكرم عبد المسيح ، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، رؤية استراتيجية، ط٣، (القاهرة:المكتبة العصرية، ٢٠٠٢)، ص٩

(٢) <http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-455225.html>

(٣) د. محمد توفيق بليغ ،مرجع سابق، ص ص ٢٤، ٢٥

(٤) د.هاشم احمد عطية،محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة ،(الاسكندرية:الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، ص١٦٧

الوظائف الفرعية لكل منها إجراءات خاصة تناسب الهدف المطلوب تحقيقه. (٢) فنظام التكاليف يتكون من مجموعة النماذج واليوميات، ودفاتر الأستاذ والقيود المحاسبية، والتقارير الإدارية والإجراءات المختلفة التي يمكن عن طريقها تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بطريقة فورية يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية والرقابية. (٣) ومن ناحية التكوين فإن نظام محاسبة التكاليف يتكون من مجموعة من المستندات، والدفاتر التي تحكم حركة وانسياب البيانات بداخله، مما يحقق تقديم تقارير ومعلومات بصورة دقيقة ومنظمة. ويمثل نظام التكاليف الخطوات والمراحل والإجراءات التي تتبع من خلال مجموعة من الأدلة والمستندات، والدفاتر التي تعكس حركة تدفق بيانات التكاليف داخل المنشأة. (٤)

إن نظام محاسبة التكاليف لا يجب أن يسير تبعاً أو تحت ظل نظام المحاسبة المالية، لاختلاف الأهداف والوسائل المستخدمة في كل منهما، حيث إن نظام المحاسبة المالية له أهدافه ومقوماته والتي تختلف عن أهداف ومقومات نظام التكاليف.

نظام تكلفة الإنتاج يجب أن لا يكون تابعاً فقط للنظام المحاسبي أو وضع لاهداف محاسبية فقط، حيث إن روح هذا النظام تتمثل في تقديم معلومات استراتيجية للإدارة. (٥) كما عرف نظام محاسبة التكاليف بأنه طريقة منتظمة لتسجيل وتحليل العمليات الخاصة بمنشأة معينة طبقاً لأسس علمية وعملية والتي تتعلق مباشرة بالعمليات الإنتاجية لإنتاج سلع أو خدمات وعرض هذه البيانات بطريقة دورية، موضحة ملخص لعمليات المنشآت في شكل ملخصات تشغيل أو تقارير دورية مبينة ظروف ونتائج العمليات وذلك لمساعدة الإدارة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والتخطيط والرقابة. (٦)

نظام محاسبة التكاليف هو نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى)، و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، و يسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواءً على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات. ويعرف أيضاً أنه عبارة عن نظام تجميع بيانات التكاليف و معالجتها ثم عرضها بصورة

(٢) د. محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، ص ٢٨

(٣) د. احمد محمد نور، د. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٤)، ص ٤٥

(٤) د. محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص ٢٠٤

(٥) The magazine of Certified accountant ,February 1993,p33

(٦) د. ابراهيم محمد السباعي، نظام التكاليف، تصميم، تطبيق، رقابة، (القاهرة: دار الثقافة العربية، ١٩٨٧)، ص ٥٧

ملخصة و مبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة^(١) فالنظام الغرض منه تحقيق هدف معين عن طريق (وظيفة) تتحقق من خلال القيام بعدد من الإجراءات المنتظمة. وقد يحتوى النظام المتكامل على عدد من الأنظمة الفرعية التي تعمل على تحقيق الأهداف الأساسية من ذلك النظام المتكامل، و التي يقوم بها نظام محاسبة التكاليف يقوم بعدد من الوظائف تشمل حصر وتحليل بيانات التكاليف الفعلية، حساب تكاليف وحدات الأنشطة المتنوعة، الرقابة على أحداث ووقائع الأداء والإنفاق، وتخطيط التكاليف للفترة القادمة. كما تشمل إعداد التقارير الدورية عن فترات محددة أو مشاكل معينة أو بدائل مطروحة لإرشاد الإدارة عند اتخاذ القرار.^(٢)

نظام محاسبة التكاليف يقوم على الاهتمام بعناصر الإنتاج داخل المنشأة، وحركتها دون النظر لحسابات القروض أو راس المال أو الموردين، و يركز على الربط والتسكين للنفقات بالنتائج عن طريق دقة كاملة للمعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام التكاليف والتي تتناسب (المعلومات) زمنيا مع الحاجة للمعلومة. بالرغم من أن إنتاج معلومات التكاليف يحتاج إلى جهد ووقت ونفقات ولكن لا بد للمنشأة من هذه المعلومات لان عوائدها ومنافعها اكبر واهم.^(٣) وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبح نظام محاسبة التكاليف من الدعائم الأساسية التي يقوم عليها أي نشاط خاصة بالأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل بيئة المنافسة فيها تتجدد يوماً بعد يوم وتتعدد أنظمة التصنيع والاتصال والتجارة الالكترونية كل ذلك يزيد من حدة المنافسة في السوق العالمي. وهذا ما جعل تطوير الدراسات في مجال أنظمة التكاليف مجال هام وخصب، الهدف منه تحسين أنظمة التكاليف لتواكب باستمرار التطورات المتلاحقة في الواقع العملي وتتمكن من الناحية الأخرى من تقديم المعلومة المفيدة لمستخدمها في الوقت المناسب.^(٤)

ويري الباحث ان نظام محاسبة التكاليف يحقق للإدارة ضبط ومراقبة العمليات الانتاجية من خلال معلومات محاسبية و اخري خاصة بالعمليات الانتاجية وذلك من خلال مفهوم النظام الذي يشمل:

١. يعتبر هذا النظام وسيلة لدعم الادارة من خلال المعلومات عن عناصر التكلفة وبيانات الانتاج.
٢. يقوم النظام علي قواعد علمية و احراءات منظمة وفقا لمنهج يحقق اهداف محددة .
٣. يخدم النظام الادارة في تحديد التكلفة وتحليلها والرقابة عليها والتخطيط لها.

(١) <http://www.ulum.nl/c99.hotml>.

(٢) د.محمد توفيق بلبع، مرجع سابق، ص ٢٥

(٣) د.احمد الخطيب، مرجع سابق، ص ٢١

(٤) د.محمد إبراهيم زيدان، إدارة التكاليف في بيئة الأعمال الحديثة، (الخرطوم: محاضرات، المركز الألماني للجودة، أغسطس ٢٠٠٣)، ص ٣

٤ . يعتمد النظام علي مجموعة من المستندات والدفاتر لتسجيل بيانات مالية واخري تتعلق بالانتاج لتقديم تقارير تعتمد عليها الادارة في اتخاذ القرار والتخطيط. ويستطيع الباحث ان يعرف هذا النظام بانه احد مكونات النظام المالي للمنظمة والذي يعتمد علي تسجيل بيانات العملية الانتاجية وجمع وتصنيف البيانات الادارية والمالية الاخري وبناءا علي اجراءات ومنهج منظم يقدم تقارير تدعم الادارة في وظائفها.

٢/٤/٢/١ أهداف نظام محاسبة التكاليف

لنظام محاسبة التكاليف عدة أهداف يسعى لتحقيقها في المؤسسة بخلاف أهداف نظام المحاسبة المالية، فمن الأفضل أن لا يكون بأي حال تابع لمتطلبات نظم المحاسبة المالية ، فالغرض الأساسي من نظام محاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة للقرارات الاستراتيجية والتشغيلية. ولهذا النظام عدد من الأهداف تطورت مع التقدم التكنولوجي لتواكب بيئة الأعمال الحديثة ويمكن ان تتمثل هذه الأهداف في ظل المفاهيم الحديثه و الآفاق المعاصرة لنظام محاسبة التكاليف في الآتي : (١)

١. تحديد وحدة الإنتاج او الخدمة .

٢. المساهمة في تحديد أسعار البيع بصورة معقولة .

٣. التخطيط والرقابة علي عناصر التكاليف .

٤. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

يهدف نظام محاسبة التكاليف الي تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات باثبات تكلفة كل عنصر ، لذا فانه يحقق تحديد تكلفة عناصر الإنتاج والمنتجات اضافة للأنشطة . (٢)

ونظام محاسبة التكاليف يساعد الإدارة في تحديد أسعار البيع وتقييم المنتجات تامة الصنع وقياس الأداء وتزويد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط. ان نظام تكلفة الإنتاج يجب ان يمد الادارة بمعلومات عن اسعار بيع المنتجات وتقييم المخزونات وقياس الاداء ويقدم للادارة مايساعدها في اتخاذ القرارات والتخطيط.

(٣)

نظام محاسبة التكاليف يوفر المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة منتجاً نهائياً أو منتجاً وسيطاً أو وحدة تنظيمية أو مجموعة أنشطة. وقد تزيد تكلفة الإمداد المستمر بالمعلومات عن العائد الاقتصادي المتوقع منها تبعاً لنظم التكاليف المتبعة في كل منشأة على حده . ويتميز كل مدخل أو نظام من نظم التكاليف المختلفة بخصائصه التي تميزه ، ولكل مدخل أيضاً عيوبه ومن هذه المدخل المدخل التقليدي للتكاليف . (٤)

(١) د. يحي محمد ابو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية - في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، (جامعة عين شمس: دار الأمين للنشر)، ص ٦٥

(٢) د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل، ٢٠٠٦)، ص ١٧

(٣) Gurtis J-Bleke ,**Financial Analysis For Decision Making** ,(India: Burma Garland-B And Taraporeala 1981),P71

(٤) [Http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?p=261](http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?p=261)

لا تتحصر أهداف نظام التكاليف في التخصيص النوعي لتكاليف الفترة علي المنتجات، بل ان الرقابة علي التكلفة وتحليلها لأغراض اتخاذ القرارات بأنواعها تعدان من أهداف نظام التكاليف، لذا فان احتياجات نظام التكاليف تجاوزت المعلومات التكاليفية إلى أدوات رقابية ونماذج قرارية. فمن الممكن تحقيق هدف الرقابة علي التكلفة ولكن الأمر يقتضي وجود سياسة محددة ترشد إلى ما هو المستهدف من كل نوع من أنواع التكلفة. وهذا يتطلب تحديد الجهات المسؤلة عن القرارات والتخطيط، واستخدام المعايير والموازنات، التي تحدد المستهدف بالنسبة لكافة أنواع التكاليف، وهذا يؤدي إلى أن نظام الرقابة علي التكاليف يتجاوز نطاق وأدوات وأساليب حدود نظام التكاليف التقليدي . تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق الأهداف الآتية: (١)

١. تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو للنشاط.
 ٢. الرقابة على التكاليف.
 ٣. توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.
 ٤. المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.
 ٥. تحديد أسعار البيع للمنتجات والخدمات وتقييم المنتجات تامة الصنع.
 ٦. قياس الأداء وإحكام الضبط علي رقابة العملية الإنتاجية
 ٧. تقديم المعلومات التي توضح صورة العمل مما يرشد الإدارة ويقوم القرارات.
- وعموما فان محاسبة التكاليف تساعد في جمع بيانات الهدف منها الوصول الي تحديد دقيق للتكلفة سواء لاجمالي الانتاج او الي وحداته ، وتستخدم بيانات التكاليف في تقييم البضاعة المباعة المخزونات في نهاية الفترة المحاسبية. (٢)

و يري الباحث إن أهداف نظام محاسبة التكاليف يمكن ان تتمثل في الآتي :

١. تحقيق الفاعلية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الفعلية. و وضع تكلفة تقديرية للمنتجات المستقبلية والمخطط لها .
٢. التخطيط للمنتجات الحالية وقياس مخرجات العمليات الإنتاجية .

(١) د.رشيد الجمال، د.ناصر نور الدين، إدارة التكلفة-لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (الإسكندرية:الدار الجامعية ٢٠٠٥)، ص١٢

(٢) سليمان القداح، محاسبة التكاليف، (دمشق:جامعة دمشق، ١٩٨٥)، ص٢٤

٣. التخطيط للعملية الإنتاجية والإنفاق عليها ووضع المعايير والرقابة علي عناصر الإنتاج .

٤. تحليل بيانات التكلفة وتحديد الانحرافات وتقصي أسبابها.

٥. المساهمة في وضع استراتيجيات المنشأة والتخطيط لمستقبل المنشأة في الأجل الطويل عن طريق بيانات الإنتاج وقياس الموارد الاقتصادية وجدوى استغلالها .

٦. دراسة وتحليل العملية الإنتاجية وإمكانية تطويرها من اجل تخفيض تكلفة الإنتاج .مع ضرورة ملاحظة الاهتمام بالجودة.

٧. مراعاة طبيعة المنتج وطرق إنتاجه لتحقيق أفضل قياس للتكلفة والربح.اعتمادا علي تفعيل عمل الفريق الواحد.

٨. كما أن مصمم النظام لابد أن يضع نصب عينيه الهدف الأساسي الذي من أجله أقرت الإدارة ضرورة وجود هذا النظام وما هي البيانات والأغراض المطلوب توفيرها وتحقيقها بواسطة هذا النظام.

٩. المساهمة في اعداد التقارير المالية الختامية وتقييم المخزونات للبضاعة التامة الصنع او الانتاج تحت التشغيل.

لكي يحقق نظام محاسبة التكاليف أهدافه فان ذلك يتطلب ان تتوفر فيه مجموعة من المقومات أهمها:^(١)

١. مجموعة من المستندات :مهمتها تجميع البيانات عن التكاليف والأنشطة من مصادرها ونقلها ادارات التكاليف للتحليل.

٢. مجموعة سجلات: يتم فيها تسجيل البيانات والمعلومات .

٣. مجموعة الأدلة (تنظيم معين للبيانات بتجميع كل البنود المتجانسة منها في مجموعة واحدة ويرمز لها برقم رئيسي ثم يرمز لكل بند برقم فرعي من هذا الرقم الرئيسي) .

٤. مجموعة القواعد العامة التي تحكم المحاسبة علي التكاليف .

و من خلال التطورات في بيئة التصنيع المعاصرة فإن خطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف في البيئة المعاصرة تتمثل في الآتي:^(٢)

١. دراسة جدوى نظام محاسبة التكاليف:تتم دراسة جدوي نظام محاسبة التكاليف من اجل تحديد تكلفة إعداده وتنفيذه ،حتى يكون النظام ملائم من جميع النواحي، مع

ضرورة مراعاة طبيعة المنظمة وانشطتها.يجب أن تعتمد الدراسة على أهداف الإدارة من النظام وطريقة تنفيذ وتطبيق نظام التكاليف.

(١) د.محمد توفيق بليغ، مرجع سابق، ص ٢٩، ٣٠

(٢) د.صلاح الدين بسيوني، مرجع سابق، ص ٨٩

٢. دراسة ظروف وطبيعة النشاط محل التطبيق: فالنظام يجب أن يتصف بالعلمية والمرونة من خلال مراعاة ظروف الحال وذلك عن طريق الدراسة الميدانية لمجال تطبيقه .

٣. تصميم نظام تكاليف ملائم لظروف الواقع محل التطبيق:بناء على الخطوات السابقة يتم تصميم النظام بمقومات تتلاءم مع متطلبات المنشأة بإعداد أدلة النظام (دليل عناصر التكاليف، دليل مراكز التكاليف)، ثم الدورة المستندية والمجموعة الدفترية.

٤. إعداد دليل لمسببات التكلفة:لابد من تكوين علاقة سببية بين الأنشطة وعناصر التكلفة بحيث يتم تحديد عنصر التكلفة والنشاط الذي تسبب فيه، أي تحديد عنصر التكلفة والنشاط الذي أدى إلى إنتاج هذا العنصر، ويتم إعداد الأنشطة وعناصر التكاليف التي تسببها في شكل دليل مثل أدلة التكاليف الأخرى. أن تحديد مسببات التكلفة يساعد في استنتاج أسس التخصيص التي تناسب ظروف التشغيل.

منذ هد بعيد فان اختيار نظام لحساب تكلفة الانتاج يعتمد علي نوع النشاط والاهداف الحقيقية للادارة من تطبيق هذا النظام .^(٣)
ويري الباحث ان نظام محاسبة التكاليف قد تطور من عدة ناحية المفهوم حيث هناك بعض المفاهيم الحديثة بداءت تستخدم في محاسبة التكاليف،وتطور في اهدافه والاساليب المستخدمة لتحقيقها .وتطورت مخرجات النظام ،كما ان النتائج وتوقعات الادارة من مخرجاته اصبحت تتجدد حسب متغيرات بيئة الاعمال الحديثة.

(٣) Gurtis J-Bleke ,Op,Cit , P71

٣/٤/٢/١ فاعلية محاسب التكاليف في العملية الادارية

ان أساس العملية الإدارية مبني علي تحقيق كفاءة الأداء، باستخدام المعلومات التي تعكس وتجسد حركة العلاقات الوظيفية بين الإدارة والوظائف الأدنى من ناحية، وبين المحيط الخارجي للمنظمة من الناحية الأخرى، فأى نظام للمعلومات يحتاج إلي أفراد وأدوات ووسائل منوط بها تشغيل البيانات بهدف تحقيق الأهداف الكلية للنظام، ولتعقد الأعمال واحتياج الإدارة لكم هائل من المعلومات أصبح للنظام المحاسبي دور كبير في تقديم ما يمكن الإدارة من أداء أعمالها بأكمل وجه . فتحقيق الإدارة لأهدافها وأداء وظائفها أصبح يحتاج لمحاسب التكاليف لدوره في القياس والرقابة علي تكاليف الإنتاج وقد أصبح محاسب التكاليف يقوم بعدد من العمليات التي تقدم معلومات معظمها يمثل دعامة أساسية عند اتخاذ القرار مما يفعل دور الإدارة.(١)

فالإدارة التنفيذية في المنظمات الصناعية مسئولة عن الاستثمارات الرأسمالية، بينما محاسب التكاليف يقوم بتحليل مالي للمصنع فهو يحقق وظيفة استشارية، حيث يقوم بتقييم البدائل عن طريق إعدادة لقوائم التكاليف التفصيلية عن الاستثمارات في الأصول، مما يساعد في عملية المقارنة بين البدائل المطروحة في اتخاذ القرارات السليمة. وقد أدركت المنظمات أهمية العمل كفريق واحد، وان ذلك من دواعي تحقيق قوة المنظمة وهو الطريق الصحيح لتحقيق أهداف الإدارة الذي يؤدي للوصول لأفضل النتائج بأقل التكاليف. ويعتبر محاسب التكاليف مؤثر قوي في جميع قرارات الإدارة، لتبصيره وإرشاده للإدارة من جهة، ولتقديمه للبيانات والمعلومات التي تقوم وترشد القرارات من جهة أخرى.(٢)

يمكن لمحاسبي التكاليف القيام بادور متعددة ومتنوعة، فهم من ناحية يقومون بتوريد معلومات التكاليف، ومن ناحية أخرى يستخدمون تلك المعلومات، فهم يلعبون دورا في قاية الاهمية في مجالات التحقق من أن بيانات التكاليف ملائمة، ويحددون بوضوح ودقة متطلبات اتخاذ القرارات اضافة الي تحديد افضل وسيلة لعرض وتحليل المعلومات. فقد يحدد محاسب التكاليف طريقة التقديم والعرض، سواء كانت نسخة ورقية أو موقع الكتروني. ويحتاج هذ الدور لمحاسب التكاليف فهم وجهات النظر ومهارات التخصصات الأخرى والقواعد التي تحكمها حيث انه يشترك معهم في تحليل وتفسير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرار. ان ادارة الانتاج ومحلي النظم والاقتصاديين في المنشأة يحتاجون إلي البحث عن مستوي من التفصيل أعماق مما هو مسجل في دفاتر الأستاذ، المستخدمة في المحاسبة المالية والتي تتطلبها عملية إعداد التقارير المالية الخارجية.(٣)

(١) عثمان الكيلاني وآخرون، مرجع سابق، ص ٣١٤

(٢) تشارلز هورانجرن، مرجع سابق، ص ٣٢-٣٥

(٣) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها، (شركة عسير، ٢٠١١)، ص ١١

من خلال اهمية واهداف نظام محاسبة التكاليف ودور محاسب التكاليف في العملية التنظيمية داخل منظمات الاعمال الصناعية يظهر دور و فاعلية نظام محاسبة التكاليف في العملية الادارية ومساهمته في تحقيق اهداف المنظمة ولكن محاسب التكاليف في مجال الصناعة له دور اكثر فاعلية من غيره من المحاسبين نسبة لما يقدمه من معلومات خاصة بالعملية الانتاجية وتفاصيل تكلفة الانتاج. ويعتمد نظام التكاليف المطبق في منشأة صناعية علي خبر ودارية محاسب التكاليف، فمحاسب التكاليف عليه القيام بعدد من الوظائف الرئيسية منها: (1)

١. وظيفة التسجيل : و تختص بإثبات الأحداث ذات الطابع التكاليفي من الوثائق والمستندات التي تعتمد عليها المنشأة.

٢. وظيفة التحليل : وهي وظيفة تعكس المقدرة الفنية في التعامل مع المعلومات والبيانات التكاليفية لتفسير مغذي الأحداث التكاليفية ونمط سلوكها والعلاقة التي تربط بين المتغيرات .

٣. وظيفة الرقابة : السعي نحو إخضاع سلوك عناصر التكاليف لنمط مخطط سعيا لتخفيضها يمثل هدف أما الخطوات نحو تحقيق هذا الهدف من خلال أساليب محددة يمثل الوظيفة الرقابية .

٤. وظيفة التفسير : يقوم المحاسب بعرض العديد من التقارير للإدارة ويجب عليه تفسير بيانات هذه التقارير تفسيراً علمياً ومدللاً.

يخلص الباحث الي ان محاسب التكاليف له مساهمة هامة في العملية الادارية، ليس من خلال توفيره فقط لمعلومات متخصصة تتعلق بتفاصيل العملية الانتاجية ولكن ايضا بتفسيره لتلك المعلومات وتحليلها. في بيئة الاعمال المعاصرة اصبح الاهتمام الاكبر بتحقيق رغبات الزبائن وابتكار استراتيجيات البقاء في السوق مما تطلب القيام بتغييرات كبيرة في اساليب الانتاج واستخدام التكنولوجيا، كل ذلك اثر في دور الادارة بصفة عامة واساليب وادوات محاسبة التكاليف بصفة خاصة، اضافة الي قدرات محاسب التكاليف التحليلية ومستوي استجابته لمتطلبات الادارة لمواكبة متغيرات بيئة الاعمال الحديثة. وسوف يحاول الباحث ان يستعرض وجهات النظر الغربية واليابانية لمزيد من التحليل و اظهار هذا الدور المتعاظم لمحاسب التكاليف. ويفضل الباحث عدم التفرقة بين مسمي محاسب اداري ومحاسب تكاليف حيث انهما يقدمان للادارة نفس العمل وبنفس المنهجية، ويعتمد الباحث في ذلك علي انه من الناحية النظرية والتطبيقية يوجد نظام محاسبة التكاليف ونظام محاسبة مالي، بينما لا يوجد مايسمي بنظام المحاسبة الادارية فمن خلال وجهة النظر هذه فان المحاسب الاداري ومحاسب التكاليف وجهان لعملة واحدة ولايختلف عنهما الا المحاسب المالي وهذا التصنيف هو الذي يعتمده

(1) د. مجدي عمارة، مرجع سابق، ص ٦٢-٦٤

الباحث .فاذا ذكر في هذا البحث المحاسب فقط فالمقصود به كل من يعمل في الحسابات ،وإذا ذكر محاسب اداري او محاسب تكاليف فالمقصود واحد ،وإذا ذكر محاسب مالي فالمقصود التفرقة بين المحاسب المالي ومحاسب التكاليف.

محاسب التكاليف له دور فعال ومتعاظم في بيئة الأعمال الحديثة، لذا فان تنظيم عمل هذا المحاسب قد تحقق من خلال قيام العديد من المنظمات والجمعيات المهنية المعتمدة عالميا، فان الجمعية الأهلية للمحاسبين (NAA) National Association Of Accountants اكبر جمعية للمحاسبين الداخليين بأمریکا تمنح شهادة المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري القانوني (CMA) Certified Management Accountant وهذا بلا شك يقوم الأداء ويرسي دعائم معرفية ويطور أدبيات المهنة ويحكم سلوكياتها كما هو الحال بالنسبة للمحاسب القانوني، وهذا يعكس ادبيات ووجهات النظر الغربية. وبما ان النظام الاقتصادي يقوم علي المعلومة والتي تتدفق عبر معابرها السليمة، ويقوم المحاسب بمعالجتها لمساعدة الإدارة في تبني القرارات السليمة ،لذا يعتبر المحاسب همزة وصل أساسية وحلقة ربط قوية ،يساعد في تسلسل المعلومة وتدفقها عبر معابرها الصحيحة ومعالجتها علي الوجه الصحيح ،وتقديمها بصورة علمية، فإذا لم يتم ذلك علي الوجه المطلوب فلن يصبح للمعلومة قيمة عند اتخاذ القرار .^(١)

ولليابانيين نظرة او فلسفة خلاف للفلسفة الغربية حيث ان نظرتهم تعتبر الوظيفة المالية جزء أصيل من الإدارة ولا تتفصل عنها،فالمحاسب الإداري يتكامل دوره مع الإدارة العليا وتوجهاتها،وهو في الفلسفة اليابانية شخص مؤثر ومبادر بالرغم من ان دوره الاداري قد لا يبدو مرئي للعيان. ان دور المحاسبة الإدارية وأهميتها من خلال وجهة النظر اليابانية نابع من أهمية الوظيفة الأساسية لها واهتمام الإدارة بها وقناعتها بعدم انفصالها عنها،والعاملين في مجال المحاسبة الإدارية لا يعاملون كمحاسبين وإنما يعاملون كرجال إدارة لهم رؤيتهم ومشاركتهم الفاعلة أما المحاسبة الداخلية في اليابان فتسمى محاسبة التكاليف.المحاسب الإداري باليابان وجوده الحقيقي ليس بالادارة المالية او الحسابات، وانما يوجد جنباً الي جنب مع الإدارة ولا ينفصل عنها،ويمكن اعتبار ذلك ناتج من عدم انفصاله عن الإدارة كما انه يقوم بدوره شريكا في العملية الإدارية دون انفصاله بوظيفة خاصة لمهمة محددة ولا توجد حرفة أو صنعة أساسية تسمى محاسب اداري باليابان.

ان دور المحاسب الاداري باليابان غير مرئي وذلك ناتج من انه بالرغم من وجود وظيفة تسمى محاسب اداري الا انه لا توجد محاسبة ادارية مطبقة بشكل احترافي.^(٢)

يري الباحث بالرغم من ان النظرة اليابانية تضع المحاسب الإداري ووظيفته في تكامل متناسق مع الإدارة العليا وأساليبها دون انفصال الوظيفة المحاسبية عن الإدارة ،إلا ان ما يؤديه المحاسب الإداري في اليابان من عمل وما يقوم به من مهام لن يختلف كثيرا عن ما يسند للمحاسبين في الوظائف الأعلى إداريا من وجهة النظر الغربية

(١) تشارلز ت.هورنجرن ،مرجع سابق،صص ٣٧-٣٨

(٢) The Magazine Of Certified Accountant ,(London:October 1991),P43

،ولكن قد تكون النتائج المتحصل عليها من خلال الفلسفة اليابانية أسرع وأكثر فاعلية و هذا الأمر يعتمد علي الثقافة التنظيمية والمعرفة الفنية والعلمية التي ينالها المحاسب في كلا من المدرستين اليابانية والغربية.كما ان الباحث يتفق مع وجهات النظر التي تري ان الإدارة لن تستطيع القيام بدورها بفاعلية ولن تتمكن من اتخاذ قرارات رشيدة إلا من خلال نظام معلومات دقيق، وبما ان نظام المعلومات التكاليفي أصبح هو الأساس في تقديم المعلومات التفصيلية عن العملية الإنتاجية فان محاسب التكاليف يصبح شريك أساسي للإدارة ،تتعدى مسؤوليته في ظل النظام الاقتصادي المعاصر مجرد إعداد البيانات والتقارير المالية، حيث ان عليه تفسير هذه المعلومات وتحليلها ،كما ان عليه أيضا ان يتنبأ بالمستقبل.

٣/١ المبحث الثالث

فاعلية محاسبة التكاليف في تحقيق وظائف الإدارة

١/٣/١ دور محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة

حاول الفكر المحاسبي مواكبة التغيرات العالمية السائدة في اساليب الصناعة الحديثة ، وبصفة خاصة في مجال محاسبة التكاليف والتي واكبت متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة وشدة تغيرها، والتي حاولت مسايرة تطور أساليب الصناعة من اجل الوفاء بمتطلبات هذه المتغيرات.^(١) وباعتبار ان المحاسبة نظاما للمعلومات اتجهت نحو تكوين نظام معلومات استراتيجي تدرس من خلاله المنتجات والاسواق والمنافسين بالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات كاساس في التحليل، والاستنتاج بغرض تحقيق ميزة تنافسية عالميا ومحليا.^(٢)

وتعتبر محاسبة التكاليف من المصادر الهامة للمعلومات، التي تعتمد عليها الإدارة في جميع مستوياتها للقيام بوظائفها المختلفة. فالادارات العليا تحتاج للعديد من المعلومات لاغراض التخطيط، واتخاذ القرارات الرشيدة ، أما الإدارة الوسطى فانها تحتاج لما يلزم للقيام بعمليات القياس والرقابة، بينما المستويات الادارية الدنيا تحتاج لمعلومات تساعد في تقييم الاداء والحكم على كفاءة الاداء بصورة عامة.^(٣)

ترسم المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم والبيانات المالية ، والمبادئ المحاسبية هي تعميمات أو إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف او موقف ، وهي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين لاستخدامها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية، وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للاستخدام في معظم المشروعات الاقتصادية، وهذه المبادئ لم تشتق علميا ، لذا يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها وتنقيحها لتنمى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها واستخدامها. بموجب مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، فإن التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المنشأة وتتضمن التكلفة جميع النفقات، والمصروفات التي تكبدتها المنشأة في الحصول على الأصل وحتى أصبح جاهزا للاستعمال في مكانه المخصص له بالمنشأة ومن أجل الغرض الذي أمتك من اجله. التكلفة التاريخية لها أهمية وضرورة حيث تستخدم كأساس لقياس عناصر القوائم المالية . وهذا يعني انه يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقا للتكلفة الحقيقية للحصول على هذه العناصر . وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها . وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث

(١) د. صلاح بسيوني محمد، تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل اساليب الصناعة الحديثة، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد الثالث، ١٩٩٩)، ص ٤٤

(٢) د. منير محمود سالم، مرجع السابق، ص ٤

(٣) د. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٩)، ص ١٢، ١٣

المعاملة المالية ، كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها ، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة، ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق وغير خاضعة للحكم الشخصي . وبالرغم من كل ما تقدم ، فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات وبخاصة في حالة التضخم ، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشآت الاقتصادية ، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية .^(١)

تواجه الإدارة في بيئة الأعمال المعاصرة العديد من معوقات النجاح ، في ظل التزايد المستمر للمنافسة المحلية والدولية فإن الدقة في تحديد تكلفة الخدمات والانتاج تمثل وظيفة هامة و أساسية لمحاسبة التكاليف ، فحدوث خطأ في تحديد التكلفة ربما يؤدي الى اثر واضح في امكانية المنشأة وقدرتها على الاستمرار ، ومما يزيد الامر تعقيدا التغيرات التكنولوجية السريعة والتي أدت إلي زيادة الحاجة لمعلومات أكثر واقعية وملائمة ، فتوفر الدقة والتميز في انتاج بيانات تكلفة الانتاج يمكن الإدارة من تحديد ربحية كل امر تشغيل او عملية إنتاجية ، وبالتالي فإن بيانات التكاليف لا تساعد فقط في التحسين والتطوير بل أنها تساهم في خلق افصاح خارجي جيد بما يدور داخل المنشآت من أنشطة وعمليات إنتاجية.^(٢)

ان نشأة محاسبة التكاليف تبدو مرتبطة من الوهلة الاولى بالنشاط الاقتصادي الصناعي، ومن ثم فان تغير البيئة الصناعية وتطور نظم التصنيع يؤثر على محاسبة التكاليف ، ولقد شهدت البيئة الصناعية المعاصرة العديد من التغيرات الجوهرية والتي تتمثل في زيادة حدة المنافسة العالمية من ناحية والتطور المستمر في استخدام التكنولوجيا المتقدمة وزيادة درجة الآلية في التصنيع من ناحية أخرى ، ونتيجة لذلك فان التطورات التكنولوجية أدت الى ظهور نظم تصنيع حديثة. وتبعاً لذلك فقد تغيرت الأساليب الإدارية المعاصرة لتواكب هذه الحداثة والتقدم . و اتسمت بيئه التصنيع الحديثة بتعدد نظم الانتاج وتطورها مما غير من اساليب الانتاج فظهرت العديد من نظم التصنيع المستحدثة منها: ^(٣)

١. نظام التصنيع المرن:

^(١) <http://www.ksau.info/vb/archive/index.php/t-6482.html>

^(٢) د.محمد محمود يوسف،الاتجاهات الحديثة في التكاليف و المحاسبة الادارية،المجلد الثاني،(القاهرة:مطابع الهندسة،بدون سنة نشر)،ص١٣

^(٣) د.أحمد محمد نور ، شحاتة السيد شحاته، مرجع سابق، ص٤٨

هو نظام متكامل يتكون من مجموعة من العمليات الصناعية التي يتم برمجتها آلياً، وتنفذ هذه العمليات بواسطة مجموعة من الآلات حيث يتم التحكم بها بالحاسوب بالإضافة الى استخدام مجموعة من التجهيزات والمعدات لمناولة المواد والاجزاء آلياً بين العمليات الصناعية المختلفة. وفقاً لهذا النظام فإنه يمكن انتاج منتجات متنوعة تشترك فيما بينها في عدد من الخصائص مثل الشكل و الوظيفة ، وكلما زادت درجة مرونة النظام كلما انخفضت الخصائص المشتركة بين المنتجات المتعددة التي ينتجها في نفس الخط، يساعد هذا النظام على خفض وقت وتكلفة الإنتاج، و أيضاً على تصنيع وشحن كميات كبيرة من منتج معين وباحجام والوان وتقسيمات مختلفة، يؤثر هذا النظام على محاسبة التكاليف من حيث :

أ. انخفاض تكلفة العمل المباشر ، فالعملية الانتاجية لا تستلزم عمالة تلازم العمليات الانتاجية مما يجعل تكلفة العمل منخفضة ولا يعتمد علي العمالة كثيراً وهذا يعني عدم جدوى استخدام ساعات العمل او تكلفة العمالة في معدلات التحميل.
ب. زيادة العمالة غير المباشرة وبالتالي التكلفة الصناعية غير مباشرة .

٢. نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي:

يتفرع هذا النظام من النظام الاول ولكن تتم فيه عمليات التشغيل والرقابة للعمليات الانتاجية باستخدام الحاسب الآلي حيث يقل استخدام العنصر البشري. وهذان النظامان يمثلان تغيير في بيئة التصنيع المعاصرة ، مما جعلها تتسم بالآلية واطلق عليها البعض مصطلح البيئة المؤتمتة ، وهو مصطلح يعبر عن الاتجاهات المعاصرة في بيئة التصنيع ، والتي تميل ألي الاتمة في معظم عملياتها. خصائص هذه البيئة المؤتمتة (AE) عديدة يمكن أن تتمثل في الآتي: (١)

١. تزايد معدلات الابتكار والتطور التكنولوجي .

٢. تزايد حدة المنافسة العالية وظهور المنافسة على اساس الزمن في ظل ظروف العولمة.

٣. تزايد التركيز على عمليات ونظم التصنيع الحديثة.

٤. السعي نحو وضع استراتيجيات تنافسية متواضعة.

٥. الاهتمام بادارة العلاقات مع الموردين.

٦. التوجه نحو فلسفة الوقت المحدد للشراء والانتاج.

(١) د. سهير الطنملي، مرجع سابق، ص 3، 4.

٧. التركيز علي مفاهيم ادارة الجودة الشاملة.

٨. انخفاض زمن دورة حياة المنتج.

هناك علاقة تربط تطور نظام محاسبة التكاليف بتطور نظم الانتاج وتصميم العمليات الانتاجية. ان مفاهيم (أنظمة الانتاج) والذي من خلاله يجري تحويل موارد الانتاج الى مخرجات، يعني تصميم العمليات. و تصميم العمليات الانتاجية الهدف منه الوصول الى انتاج سلع معينة بحجم معين، على ضوء بيان العمليات الانتاجية. ظهرت العديد من التقسيمات لانظمة الانتاج حتي وصلت في العصر الحديث الي تطور المفاهيم على ضوء تطور العمليات. و بيئة الإنتاج المعاصرة لا تستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق و الأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس و إجراءات الرقابة، طرق الانتاج و تنظيم الخدمات والعديد من متغيرات بيئة الأعمال الحديثة. وبيئة الاعمال المعاصرة تتسم بشدة التغير وتأثر نظام محاسبة التكاليف بالتطورات المتسارعة التي صاحبت انظمة الانتاج والتكنولوجيا ، وتتمثل أنواع انظمة الانتاج في:^(١)

١. الانتاج المتدفق أو المستمر

ويتمثل في الانتاج علي اساس الدفعات، وتعتبر مصفاة البنزين والسكر نموذجا لذلك الانتاج الشامل أو الكبير. حيث ينخفض انتاج تشكيلة محددة من الوحدات المركبة التي تقدم منتج نهائي متشابه مثل صناعة الغزل والنسيج والاحذية والسيارات.

٢. الانتاج الكبير

ويتمثل في الانتاج بحجم كبير لسلعة واحدة متجانسة بدون طلب محدد مسبقا، وهو يختلف عن الانتاج علي اساس الدفعات في تجانس الانتاج .

٣. الانتاج على اساس الدفعات

الانتاج على اساسا الدفعات يمتاز بتشكيلة واسعة من المزيج السلعي ، او المنتجات والتي قد تختلف عن بعضها في الاستعمال، أو الشكل او المواصفات ، وهذا النوع يتطلب مهارات عالية مثل الصناعات الكهربائية.

(١) د. عبد الستار محمد، مرجع سابق، ص ص ٦٣-٦٦

٤. الإنتاج على أساس الطلب : والذي يسمى أيضا بالإنتاج الفردي، فيختص بإنتاج سلع كبيرة ومعقدة ذات دورة تصنيع طويلة . وتنتج على أساس الطلب حسب مواصفات المستهلك مثل بناء السفن والطائرات وخطوط الإنتاج المتكاملة ،ويختص النوع الأخير بتجميع وحدات تستخدم لاحقا في تجميع وإنتاج سلع نهائية.

٥. أنظمة الإنتاج المرنة وتكنولوجيا المجاميع : يختص هذا النوع بتجميع وحدات تستخدم لاحقا في تجميع وإنتاج السلع النهائية. أن تحديد القرارات الخاصة بحجم الإنتاج أو بالأسواق المستهدفة أو تقديم منتج جديد ألي السوق تعتمد على عدد من العوامل منها التنبؤ بالطلب وعوامل أخرى من أهمها التكاليف والإرباح^(٢).

تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة الإنتاج، و لها قدرة على حل المشاكل الأساسية التي تواجه أي مؤسسة ألا وهو توزيع وتخصيص التكاليف، وذلك من خلال ما تشتمل عليه من الأدوات و مجموعة المبادئ، و الأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف ،و تحليلها و تبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، و الرقابة عليها و مساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية و التسويقية، و الاختيار من بين البدائل المتاحة.^(٣) محاسبة التكاليف وسيلة من وسائل الإدارة التي يمكن عن طريقها الاسترشاد الي أفضل أداء كما انها تساهم في التنسيق بين الوحدات الإدارية المختلفة .فنجاح الإدارة في الاجل الطويل يعتمد علي رضا المستهلك لذا يقع علي كاهل الإدارة مسؤولية مستمرة لتحقيق رضا المستهلك ،عن طريق تقصي آراء العملاء عن السلع والخدمات،ومحاسب التكاليف عليه تفهم هذا الدور وعليه ان يعي احتياجات الإدارة بشكل دقيق باعتبار ان الإدارة أيضا تعتبر عميل لديه و تحتاج منه الي إنتاج معلومات وتقارير هامة ودقيقة ومناسبة من حيث التوقيت .فكلما كانت بيانات وتقارير محاسب التكاليف دقيقة ومفيدة للإدارة تحقق رضا الإدارة عن الدور المنوط بها.وكلما كان اعتماد الإدارة علي بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف كبيرا كلما اكد ذلك علي دورها واهميتها، بل واهمية محاسب التكاليف أيضا من وجهة نظر الإدارة.^(١)

يظهر دور محاسبة التكاليف في تفعيل العملية الإدارية من خلال جوهر العملية الإدارية الذي ينصب في ارساء عدد من المفاهيم ،والقيام بعملية التخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة اضافة الي صياغة السياسات التي تحكم العملية التنفيذية لخطط الإدارة .ويتطلب القيام بمهام الإدارة الأساسية توفر بيانات ومعلومات وتقارير تهتدي بها الإدارة والتي يتوفر القدر الأكبر منها في مخرجات النظام المحاسبي، فعملية صياغة السياسات تعتمد علي وجود موازنة تخطيطية ،وتعتبر الموازنة التخطيطية

(٢) د. عبد السلام أبو قحف ، اقتصاديات الاعمال والاستثمار الدولي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية، ٢٠٠٣) ، ص١٢٣

(٣) <http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-455225.html>

(١) تشارلز ت. هورانجر ، مرجع سابق، ص١٩

سياسات معبر عنها في صورة ارقام وهنا يظهر دور محاسبة التكاليف في المساهمة في صياغة السياسات.ومن وظائف الادارة الهامة وظيفة التخطيط، والتي تعتمد علي سجلات وبيانات منتظمة و دقيقة،وتعتمد بشكل اساسي علي التقارير المحاسبية،وتساهم في اتخاذ القرارات الخاصة بعملية التنظيم .وتستخدم الإدارة بيانات ومخرجات النظام المحاسبي بشكل مباشر في اعداد منهج تنظيمي محكم من خلال تقارير الأداء الفعلي، لتوضيح مدي الالتزام بالمسئولية الموضوعة سلفا.كما ان عملية الرقابة الإدارية تهدف الي التحقق من تنفيذ المهام وفقا لتوجيهات الادارة وهنا تكمن اهمية حوسبة النظام المحاسبي للحصول علي المعلومات الدقيقة والتقارير المحكمة في الوقت المناسب.^(٢) وبشكل عام فإن محاسبة التكاليف يمكن ان تدعم الادارة في الاتي:^(٣)

١. وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول و استخدام المواد و اللوازم الاخري.

٢. متابعة نشاط العمال، لتحديد اداء القوي البشرية في العملية الإنتاجية .

٣. تحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية و استفادة كل منتج من الخدمات و اللوازم المشتركة، التحكم في الأعباء غير المباشرة.

٤. الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد.

٥. متابعة و تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، و هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية و قدرة المؤسسة على المنافسة.

ويساعد نظام محاسبة التكاليف الإدارة في تحديد تكلفة الإنتاج عن طريق تجميع بيانات التكلفة، وتحليل العملية الإنتاجية وعناصرها، إضافة الي الرقابة علي التكاليف، وعملية استخدام مصادر التمويل في الحصول علي المواد اللازمة للإنتاج، فنظام محاسبة التكاليف يساعد الإدارة في تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى وتحقيق اكبر قدر ممكن من الأرباح، اما تخفيض التكلفة فانه من فوائد نظام محاسبة التكاليف بعد ان يتم تحديد التكلفة بدقة، كما ان نظام محاسبة التكاليف يساعد في قياس وتقدير التكلفة عن طريق معايير تساعد في الرقابة علي عناصر الإنتاج.^(١)

قد تعتبر معلومات التكاليف مكلفة لان إنتاجها يتطلب وقت ومجهود، وتستخدم عادة هذه المعلومات داخليا لخدمة الإدارة و لا يتم نشر معلومات التكاليف كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية .وتهتم محاسبة التكاليف بقياس وحصر النفقات، ولا تهتم بالكيفية التي تم بها الاستحواذ علي عناصر التكاليف، وإنما تقوم بحصر وقياس الجزء المستخدم

(٢) د. احمد محمد نور، محاسبة التكاليف - الناحية النظرية والتطبيقية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٩٣)، ص ١٣-١٥

(٣) <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=8663>

(١) محمد شفيق حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار المستقبل، ١٩٩٨)، ص ١٢

من عناصر التكاليف في العملية الإنتاجية أو البيعية. كما أنها تساعد في التمييز بين تكلفة المنتجات التي يمكن بيعها والخسائر الناتجة عن الضياع والتلف والفقد وكل ذلك قد يكون خارج العملية الإنتاجية أو أثناء الإنتاج. فهي بذلك تركز علي النفقات التي تمت فعلا والتي ترتب عليها منافع أو خدمات محددة بصرف النظر عن واقعة السداد أو النواحي المتعلقة بذلك. فمحور اهتمامها هو حركة عناصر التكاليف داخل المنشأة فتربط ما بين المنفعة وسبب وقوعها، مع التركيز علي مركز التكلفة. محاسبة التكاليف تعتبر نظام معلومات متخصص، يهدف إلي إنتاج معلومات تتعلق بحركة النشاط الإنتاجي والبيعي لبيان حجم وتكلفة المخرجات الناتجة من السلع والخدمات، وجعل هذه المعلومات متاحة للاستخدام الإداري لاتخاذ قرارات محددة، حيث ان قيمة معلومات التكاليف ليست في إنتاجها ولكن في كيفية استخدامها حيث ان المستخدم الأساسي لها هو الإدارة. فالإدارة بذلك تحدد قيمة المعلومات الحقيقية، فمن الناحية المحاسبية فان القياس الكمي وتقييم المخزونات يعتبر مطلب اداري، ومن ناحية رقابية وتقييم اداء فان التحقق من النفقات والتوضيحات يجب ان يتم ربطه بالأغراض من تكبدها. (٢)

يمكن لمحاسبة التكاليف تفعيل دور الإدارة عن طريق المساهمة في العملية الإدارية من خلال الاتي: (٣)

١. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام مواد الإنتاج و متابعة نشاط العمال، و تحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية و استفادة كل منتج من الخدمات ، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير و الإسراف في المواد، متابعة و تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، و التحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية و قدرة المؤسسة على المنافسة، ومن الواضح ان التوجه الحالي في تقنيات الإنتاج، لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة.

٢. قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة و تخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، للقيام بالتسعير و تقييم المخزون السلعي.

٣. توجيه القرارات الإدارية: عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل، التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية.

(٢) احمد الخطيب، مرجع سابق، ص ص ٢٠، ١٨

(٣) <http://www.ulum.nl/c99.hotml>.

يساعد وجود نظام محاسبة التكاليف في حصر وقياس التكلفة الفعلية لكل فترة ، الأمر الذي يعني توافر حصيلة من البيانات التي قد تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية ، ولعل القدرة التحليلية التي يتميز بها هذا النظام تساعد في تقديم قاعدة ملائمة من البيانات والمعلومات، ومساعدة الإدارة في وظيفة التخطيط . استنادا على أن المستقبل في ظل الظروف الطبيعية يعتمد في كثير من الأحيان على امتداد الماضي، وإذا ما تم رسم صورة صحيحة للماضي والحاضر فإن التخطيط للمستقبل من خلال بيانات دقيقة سيكون بالقطع أفضل من التخطيط للمستقبل في ضوء قاعدة بيانات غير دقيقة. تشير النظرة الحديثة لنظام محاسبة التكاليف إلى ضرورة النظر إلى الإدارة على اعتبارها عميل أو زبون للنظام حيث تعتبر المعلومات أو البيانات ما تحتاجه الإدارة أو تستهلكه . إن نجاح نظام المحاسبة عن التكلفة غالبا ما يقاس عن طريق مدى التحسن في عملية اتخاذ القرار الناتج عن المعلومات أو البيانات المقدمة من نظام المحاسبة عن التكلفة إلى متخذ القرار. فمجرد قياس التكلفة الفعلية لا يمثل سوى جانب واحد من الجوانب التي يسعى نظام المحاسبة عن التكلفة إلى تحقيقها، أن نظام التكاليف لا يتحقق فعاليته إلا باتخاذ كإساس للرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المخططة (أو التقديرية) بعد تحديد مفردات التكلفة المعيارية يتم في نهاية الفترة محل الرقابة وتقييم الأداء قياس التكلفة الفعلية ، وتظهر أهمية نظام التكاليف في إطار هذه الخطوة في القياس السليم لبيانات التكلفة الفعلية، الأمر الذي يعني أهمية قياس بيانات التكلفة بدقة.⁽¹⁾

ويري الباحث ان نظام محاسبة التكاليف يعتبر داعم اساسي لانجاح ادارة العمليات الانتاجية من خلال جمع المعلومات المتعلقة بهذه العمليات ،وتعتبر المعلومات التي يقدمها المهندس او الفني او المشرف علي العمليات الانتاجية مهمة جدا لتحقيق قياس التكلفة والرقابة عليها ،لذا فان الدور متكامل مابين ادارة الانتاج وقسم التكاليف لتقديم صورة واضحة وقياس دقيق للتكلفة تستطيع الادارة من خلاله النجاح في عملياتها ووظائفها. ان محاسبة التكاليف يمكنها دعم الادارة ووظائفها اذا تم تطبيق نظام تكاليف دقيق يتوافق مع العملية الانتاجية ومخرجاتها من ناحية البيانات والمعلومات لتقديم التقارير التي تستطيع الادارة منها النجاح والتطور.

٢/٣/١ فاعلية تحليل سلوك التكلفة للإدارة

لأهمية نظام محاسبة التكاليف للإدارة أصبح لمحاسب التكاليف دور حيوي وهام يضعه في قمة الهرم التنظيمي في كثير من مؤسسات الأعمال لما يتوفر لديه من بيانات ومعلومات وما يعده من تقارير وتحليلات ،فامتزج بذلك دور محاسب التكاليف وواجباته مع مهام ووظائف الإدارة، من تخطيط وتنظيم ورقابة للخروج بالقرارات السليمة .وقد اثبتت الدراسات الحديثة في محاسبة التكاليف أنها أصبحت تلقي بظلال علي هذا الدور وعلاقة محاسب التكاليف المباشرة بالإدارة، والي أي مدى تتداخل مهامهما وكيف يمكن ان تساهم محاسبة التكاليف في العملية الإدارية ،حيث ان محاسبة التكاليف في شكلها الحديث أصبحت تخدم الإدارة بشكل مباشر، لان الإدارة تعتبر مستخدم

⁽¹⁾ <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1341>

أساسي لما يقدمه نظام محاسبة التكاليف من تقارير، والذي أصبح يتفهم احتياجات الإدارة واهتمامها بالعملاء وأهمية إرضاء ذوق المستهلك من خلال تقديم سلع جيدة، وهذا هو جوهر اهتمام الإدارة والتي أصبحت تعول علي جودة المعلومات المحاسبية كثيرا، لما تقدمه من معلومات فعلية مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط. (١). يقوم نظام محاسبة التكاليف بتحليل العلاقة ما بين التكلفة وحجم النشاط والارباح، والذي يعتبر من تقنيات محاسبة التكاليف التي تستخدم في تقييم مدي التأثير الذي يطرا علي التكاليف والارباح بتغير مستوي النشاط. تواجه الادارة ضرورة اتخاذ قرارات تتعلق بسعر البيع وحجم المبيعات ومزيج المبيعات، فالتكاليف تعرض دمج هذه العناصر بشكل صحيح وصولا الي الارباح المستهدفة. ويعتبر حجم المبيعات وسعر البيع والمزيج البيعي جميعها من عناصر القوة او الضعف بالنسبة للمنظمة والتي تتغير باستمرار بتغير بيئة المنشأة الاقتصادية. فالادارة الناجحة تعتمد علي التوقع والتقييم لتغيرات العناصر السابقة من اجل خلق الاستقرار في العملية الإنتاجية لتحقيق الربح. (٢).

تقوم الادارة يوميا باتخاذ قرارات الهدف منها الوصول لتحقيق الخطط. وعمليا فان عمليتي اتخاذ القرار و التخطيط تعتمدان علي مخرجات دراسة سلوك التكلفة خصوصا عند تقييم نتائج الأعمال. والمقصود من سلوك التكلفة هو دراسة الطريقة التي تتغير بها التكلفة مع الزمن او مع التغير في حجم الإنتاج. (٣) كما تعتمد تقنيات اتخاذ القرارات الرشيدة علي دقة المعلومات المستخدمة في صنع القرار، وعملية اعداد البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات تحتاج الي ضرورة التمييز بين عناصر التكاليف المتغيرة والعناصر الثابتة. فالتطور في النظرة المعاصرة لبيانات التكاليف يعتمد بشكل واضح علي تحليل المصروف بالاضافة الي عدد من العوامل الاخرى منها: (٤)

١. تحديد حجم الانتاج الامثل .
٢. إعداد الموازنات التخطيطية .
٣. محاسبة المسؤولية.
٤. قرارات التسعير .
٥. استخدام الاساليب الكمية .
٦. تحليل البيانات المحاسبية للمساعدة في اتخاذ القرارات .

(١) تشارلز ت. هورانجرن، مرجع سابق، ص ١٨

(٢) فداغ الفداغ، المحاسبة الادارية، (عمان: مؤسسة الوراق، ٢٠٠٠)، ص ١٦٦

(٣) د. اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف-مدخل اداري، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، ص ٣١٥

(٤) محاضرات في نظريات تحليل التكاليف، جامعة امدرمان الاسلامية برنامج الماجستير في المحاسبة ٢٠٠٢

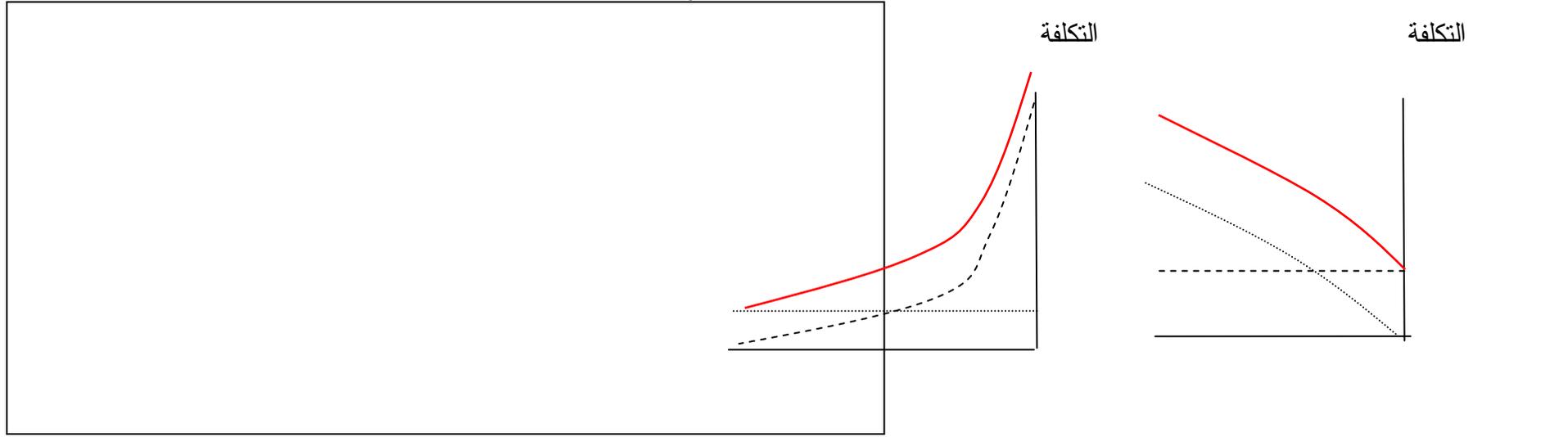
٧. وضع برامج خفض التكلفة .

ان تكلفة العملية الانتاجية تبدأ من حد ادني لا يمكن تجاوزه عند حساب السعر الادني للمنتجات ، هذه التكلفة تمثل قيمة عناصر الإنتاج التي ساهمت في العملية الانتاجية وهي تشكل قيمة الإنتاج حسب تكلفة العناصر. كلما زاد حجم العناصر المستخدمة في الإنتاج فإن تكلفة الإنتاج الحدية (كلفة الوحدة) تنخفض بصفة تدريجية وكلما كان حجم الإنتاج كبيرا كلما انخفضت تكلفته وهذا ما يعرف باقتصاديات الحجم .^(١)

ان تحليل هيكل التكلفة يساعد الادارة لفهم التناسب بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حيث ان المبيعات في الاجل الطويل وتقلبات مستوي الحصة السوقية وموقف الارباح يعتمد بشكل كبير علي دراسة هيكل التكلفة ومعرفة العلاقة بين التكلفة وزيادة الانتاج.^(٢) تنخفض التكلفة كلما زاد الإنتاج لان هناك تكاليف ثابتة واخرى متغيرة ،ولكن يجب دراسة اثر زيادة الإنتاج علي التكلفة من خلال سلوك التكلفة الشكل رقم (١/٣/١) يعرض تغير التكلفة مع حجم .

شكل رقم (١/٣/١)

تغير التكلفة مع الكمية



^(١) <http://www.aliahmedali.com/forum/showthread.php?t=596>

^(٢) د.محمد رجب عبد العال، د.فتحى رزق ،مدخل معاصر في المحاسبة الادارية المتقدمة،(الاسكندرية:الدار الجامعية الجديدة،٢٠٠٢)،ص١٦٢

المصدر: <http://www.aliahmedali.com/forum/showthread.php?t=596>

يتضح من الشكل ان متوسط التكلفة لا يتراجع إلى ما لا نهاية حيث أن بعض التكاليف ترتفع عندما يتجاوز الإنتاج حجما معيناً ، و تأخذ التكلفة الحدية في الارتفاع من جديد بعد أن كانت في مرحلة أولى آخذة في التراجع. أن متوسط التكلفة وكذلك التكلفة الحدية تتخفضان في البداية لتتصلان للحد الأدنى ثم تأخذان في الارتفاع من جديد. فالتكلفة الحدية هي تكلفة الوحدة الإضافية الأخيرة المنتجة وهي التي تعكس مدى ربحية عملية الإنتاج.^(٣)

ان دراسة عناصر التكلفة ينبع من قدرة محاسبة التكاليف علي تحقيق اهداف الادارة الرقابية، بدراسة عناصر التكاليف وترتيبها في شكل قوائم وتقارير تستخدمها الادارة لاتخاذ القرارات السليمة لتحقيق اكبر قدر ممكن من كفاءة الاداء.^(١) فاللتطورات في بيئة الاعمال الحديثة ادت الي استخدام الآلة بشكل كبير في العملية الانتاجية فزادت نتيجة لذلك التكاليف الثابتة. لذا فان دراسة ومتابعة اثر هذه التكاليف علي القرارات التشغيلية يساعد الادارة علي فهم العلاقة ما بين التكاليف وعناصرها وتغيرها مع تغير حجم الانتاج. فظروف الصناعة الحديثة خلقت ارتباط واضح بين عناصر التكاليف وحجم النشاط، بينما فصلت الي حد ما بين عناصر التكاليف والوحدة المنتجة، فيما عدا النواحي المتعلقة بالمواد الخام. فالانتاج اصبح يرتبط بسرعة الآلات وكفاءتها، بينما تعتمد الآلات علي معدلات الصيانة وحجم الانتاج (قدرة الآلة الانتاجية). وليس للعامل قدرة علي التحكم في الوحدات المنتجة بقدر كبير. وسلوك التكلفة يعبر عن استجابة عنصر التكلفة للتغير مع تغير حجم النشاط او هو طريقة تغير عنصر التكلفة، تتغير بعض عناصر التكاليف بتغير حجم النشاط بينما تظل بعض العناصر في حالة ثبات او تغير جزئي، وقد يكون التغير مع حجم النشاط بنفس النسبة او بنسبة اقل. وسلوك عناصر التكاليف ياخذ اشكالا مختلفة ومتباينة وذلك ناتج عن تنوع عناصر التكاليف، والتي تبوب الي عناصر تكاليف ثابتة، عناصر تكاليف متغيرة وعناصر تكاليف مختلطة. التكاليف الثابتة هي التي لاتتغير في مجموعها مع تغير حجم النشاط اي انها بالنسبة لمجموع التكاليف في حالة ثبات ولكنها بالنسبة لوحدة الانتاج في حالة تغير، فكلما زاد حجم النشاط انخفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة وبالعكس. ولكن انخفاض التكاليف الثابتة يعتمد علي قابلية هذه التكاليف للتخفيض حيث ان بعض التكاليف الثابتة يمكن للإدارة بسهولة تخفيضها او تجنبها والبعض الاخر هناك صعوبة في تجنبه. اما التكاليف المتغيره فانها تزيد وتنقص حسب التغير في حجم النشاط وبطريقة تناسبية. وتظل التكاليف

^(٣) <http://www.aliahmedali.com/forum/showthread.php?t=596>

^(١) عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في ادارة الشركات، (دمشق: دار الرضا، ٢٠٠١)، ص ١١

المتغيرة ثابتة بالنسبة لوحدة الإنتاج ومتغيرة بالنسبة لجملة التكاليف (حجم النشاط) ، أما التكاليف المختلطة فانها تحمل صفات التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وذلك كالكهرباء والصيانة فهي تتضمن قدر منها ثابت وقدر متغير.^(٢)

تكمن اهمية معرفة ودراسة سلوك التكلفة بالنسبة للادارة في اهميتها للتخطيط وتقييم نتائج الاعمال . حيث ان بعض عناصر التكلفة يتسم بالثبات علي مدي الزمن، بينما بعض تلك العناصر يتسم بالتغير مع تغير حجم الانتاج، فتكلفة المواد المباشرة ترتبط بحجم الانتاج بينما الاجار ثابت علي مدي الزمن .فالتخطيط الدقيق للعمليات يتطلب الفصل الواضح بين عناصر التكلفة، حيث ان الاثر الذي ينتج عن انحراف الاداء الفعلي عن المخطط سوف يؤدي الي اختلاف في التكلفة الفعلية عن المخططة، مما يؤدي الي ضرورة تعديل بعض عناصر التكلفة التي تتغير مع تغير حجم الانتاج وهذا يتطلب معرفة سلوك التكلفة لتحديد تلك العناصر التي سوف تتاثر بالتغير في حجم النشاط ليتم تعديلها،وكلما وضعت الإدارة خطة إنتاجية عادة يختلف الناتج الفعلي عما تم التخطيط له .فعندما يختلف الطلب علي السلعة تقوم الادارة بتخفيض كمية الإنتاج وفي هذه الحالة فان التعرف علي سلوك التكلفة يساعد محلل البيانات علي توضيح الصورة للادارة عن انواع عناصر التكلفة وسلوكها،و يساعد ذلك في اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة .^(١)

ولا تقتصر اهمية دراسة سلوك التكلفة علي علاقة الارباح او قرارات الانتاج بسلوك التكلفة وانما يمتد هذا الي قرارات التسعير، والتي تعتمد بشكل كبير علي التكاليف بانواعها المختلفة .كما ان التنبؤ بسلوك التكلفة في المستقبل يساعد علي التعرف علي اثرها علي حجم الانتاج .^(٢) ان التغير في التكلفة الثابتة يرجع الي تغير حجم الانتاج لذا فان قرار اضافة خط انتاج جديد وما يرتبط بذلك من تجهيزات يؤدي الي تغير التكاليف الثابتة وعليه فان كمية الانتاج تعتبر من اهم المحددات الرئيسية للتكاليف وهذا يستدعي ان يتم دراسة عناصر التكاليف وسلوكها عند اتخاذ القرارات الخاصة بالانتاج من حيث طبيعة عناصر التكاليف، ومن حيث الفترة الزمنية ففي الاجل القصير فان حجم التكاليف الثابتة لا يتغير بتغير حجم الانتاج وكلما زادت كمية الانتاج انخفضت تكلفة الوحدة الثابتة وكلما زادت كمية الانتاج ارتفعت التكلفة المتغيرة ،وهناك اختلاف بين وجهة النظر للمحاسبين والاقتصاديين في هذا الخصوص حيث تفترض وجهة نظر الاقتصاديين ان عناصر التكاليف ترتبط ارتباط وثيقا بكمية الانتاج ولكن بنسب غير ثابتة بينما يفترض المحاسبون وجود ارتباط بنسب ثابتة بين هذين المتغيرين (التكلفة المتغيرة وحجم الإنتاج).ان تحليل العلاقة بين حجم الإنتاج والربح المحقق أداة هامة جدا

(٢) د.الليتر أي هينجر ،د.سيرج ماتولتش ،محاسبة التكاليف،ترجمة د.احمد حامد حجاج ،(الرياض:دار المريخ،٢٠٠٣)،ص١٣٥

(١) د اسماعيل ابراهيم جمعة ،واخرون ،مرجع سابق، ص ص ٣١٦،٣١٧

(٢) عبد السلام ابوقحف،مرجع سابق،ص١٢٣

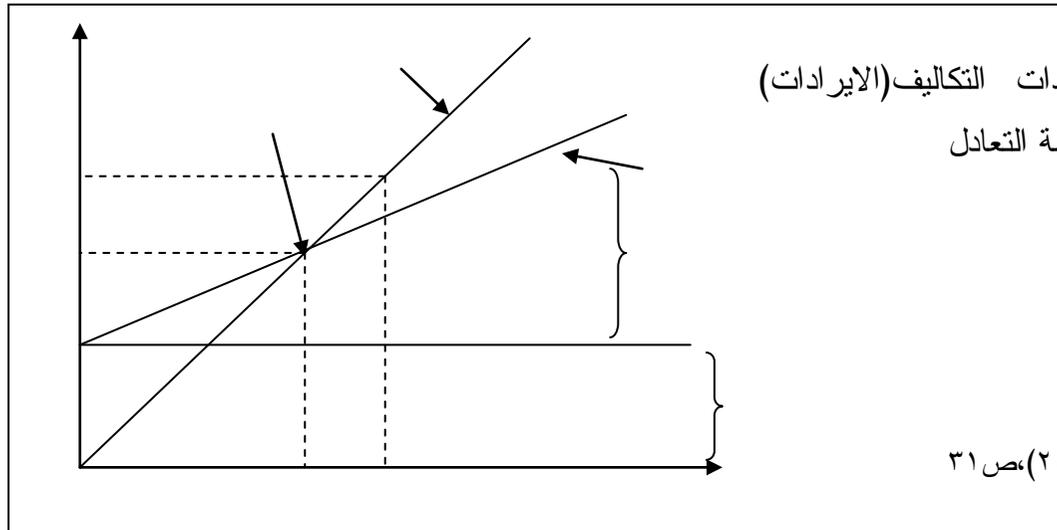
للإدارة وتعرف في مصطلحات التكاليف بتحليل التعادل، وهو يهتم في الأساس بالحصول علي المعلومات المرتبطة بسلوك التكاليف والأرباح وكيفية ارتباطها بالتغير في حجم المبيعات. (٣)

فدراسة سلوك التكاليف في الأجل القصير يساعد الإدارة في تحديد طرق الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية او تحديد مستوي الإنتاج الأمثل، بينما دراسة التكاليف في الأجل الطويل تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد حجم المنظمة الأمثل، مما يساعد في الاستخدام الجيد والفعال للموارد المتاحة للمنشأة. بناء علي معرفة سلوك التكاليف بالنسبة للتغير في حجم النشاط. يمكن تقدير التكاليف باستخدام طريقة اعلي مستوي للنشاط وهي طريقة لتقدير سلوك التكلفة مستقبلا بناء علي تحديد سلوك التكلفة تجاه مستوي النشاط، وتعتبر من أسهل وأكثر الطرق استخداما لتحليل عناصر التكاليف المختلطة بشقيها الثابت والمتغير. فهذه الطريقة تعتمد علي البيانات التاريخية للتكلفة وتمثيلها بيانيا حيث يتم الحصول علي ادني و اعلي مستوي. وبحساب معدل التغير في التكاليف يمكن تحديد الجزء الثابت لعنصر التكلفة، كما يمكن استخدام طريقة شكل الانتشار، وبيانيا يكون المحور الافقي يمثل مستوي النشاط بينما يمثل المحور الرأسي التكاليف وتكون محصلة ذلك شكل الانتشار، ثم يتم توسيط شكل الانتشار بخط مستقيم يمثل خط انحدار التكاليف علي مستوي النشاط، وعند التقاء هذا الخط مع المحور الراسي تمثل هذه النقطة التقدير البياني للتكلفة الثابتة. (٤)

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي الذي يبين العلاقة بين الحجم / التكلفة / الايراد .

شكل رقم (٢/٣/١)

تحليل العلاقة بين الحجم و التكلفة و الايراد



h

إجمالي الإيرادات التكاليف (الإيرادات)

نقطة التعادل

Y

إجمالي التكاليف

التكاليف المتغيرة

(٣) المركز العربي للتدريب الإداري، برنامج محاسبة التكاليف المتقدمة، (شرم الشيخ: ٢٠٠٦)، ص ٣١

(٤) د. ليليتز أي هينجر، د. سيرج ماتولتس، مرجع السابق، ص ص ١٤٠-١٤٢

المصدر: محمد حراز، تقويم أساليب المحاسب الإدارية-التقليدية والمعاصرة، (جامعة طنطا:كلية التجارة، ١٩٩٧)، ص٦

الشكل أعلاه يبين العلاقة بين إجمالي الإيراد والإنتاج والتكلفة الثابتة والمتغيرة لتحديد حجم وقيمة التعادل، حيث لا توجد أرباح ولا خسائر، مما يفيد الإدارة في التخطيط للإنتاجية علي ضوء تحليل التعادل.

الأرباح تتغير وفقا لسلوك التكلفة كما تتغير وفقا لتغير حجم النشاط، وذلك نشأ مفهوم تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، والذي يساعد الإدارة في عملية التخطيط وتحسين الأداء، ويطلق علي عملية التحليل هذه بتحليل التعادل. وتعرف نقطة التعادل بأنها ذلك المستوي من النشاط الذي تتساوي وتتعاقد عنده التكاليف الاجمالية (ثابته ومتغيره) مع الإيرادات الاجمالية، بحيث لا تكون هناك ارباح. وتعتبر نقطة التعادل بأنها النقطة التي يتساوي فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية، فيتحقق عند هذه النقطة قدر من المبيعات يتساوي مع التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة.^(١)

لتحليل العلاقة بين التكاليف وحجم المبيعات والأرباح يمكن استخدام الرموز التالية:^(٢)

س = عدد الوحدات المباعة وتساوي عدد الوحدات المتاحة من الإنتاج أو الشراء .

ع = سعر بيع الوحدة .

ث = التكلفة الثابتة .

م = التكلفة المتغيرة للوحدة (صناعية -تسويقية - إدارية) .

د = إجمالي الإيرادات .

ك = إجمالي التكاليف .

(١) سمير بباوي فهمي، التحليل الرياضي لمشاكل التكاليف، (القاهرة:مكتبة الانجلو المصرية، ١٩٧٢)، ص١٩٩

(٢) محمد حراز، مرجع سابق، ص٤

أ = الأرباح .

هـ = هامش المساهمة للوحدة = (ع - م) .

ويعتمد تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم المبيعات والأرباح علي المعادلة العامة للربحية وهي :

الأرباح من العمليات (التشغيل) = إجمالي الإيرادات - إجمالي التكاليف

أي أن :

$$أ = د - ك$$

$$= (س \times ع) - \{ (س \times م) + ث \}$$

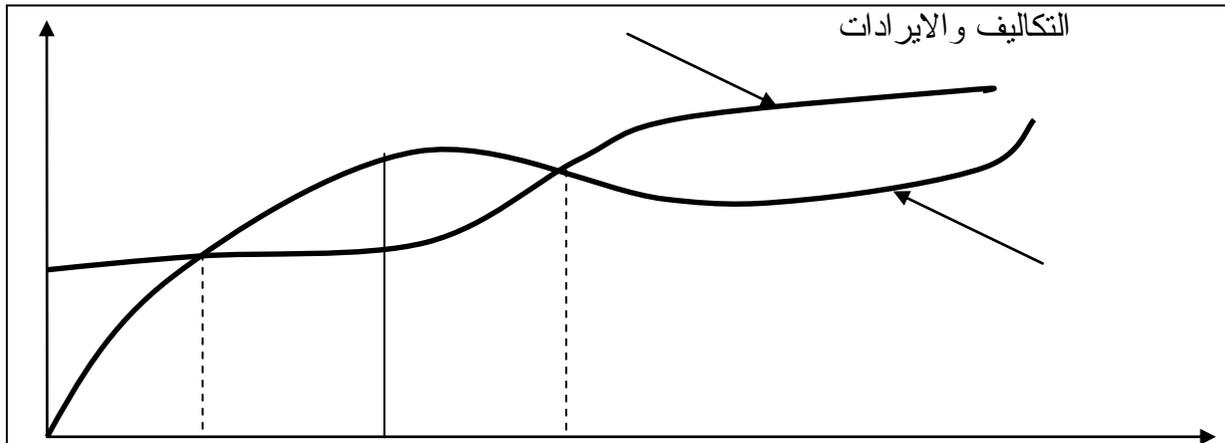
$$أ = س [ع - م] - ث$$

المقدار (ع - م) : عبارة عن هامش المساهمة للوحدة وهو عبارة عن الفرق بين سعر بيع الوحدة وتكلفتها المتغيرة والذي يساهم في تغطية التكاليف الثابتة و تحقيق الأرباح للمنشأة .

يستخدم مفهوم التعادل في التخطيط للأرباح المستهدفة وذلك من خلال تحديد حجم النشاط الذي يحقق الأرباح المستهدفة، حيث ان حجم النشاط المستهدف يساوي التكاليف الثابتة زائدا الأرباح المستهدفة ومقسومة علي هامش ربح الوحدة. فاعلية التكاليف في خدمة الادارة من خلال مفهوم التعادل تكمن في توضيح حجم الانتاج والمبيعات الذي يحقق للادارة الربح المستهدف . الشكل رقم (٣/٣/١) يوضح مفهوم التخطيط للربحية والانتاج

شكل (٣/٣/١)

مفهوم التخطيط للربحية والإنتاج



التكاليف الكلية

الإيرادات الكلية

حجم الإنتاج نقطة التعادل ٢ الحجم الأمثل نقطة التعادل ١

المصدر: سمير رياض هلال ، المحاسبة الإدارية ، (طنطا: مطابع غباشي ، ٢٠٠٦)، ص 135
من الشكل أعلاه يلاحظ الباحث الآتي :

١. منحني التكاليف الكلية يبدأ من نقطة الأصل أي ان التكلفة الأولية لا تكون صفرا بأي حال.
٢. منحني الإيرادات الكلية يبدأ من نقطة الأصل.
٣. الحجم الأمثل يعطي اعلي إيراد و اقل تكلفة .
٤. التكاليف الكلية والإيرادات الكلية تمثل بمنحني وليس خط مستقيم.
٥. منحني الإيرادات الكلية يعطي الإيرادات الحدية عند ادني التكلفة الحدية وهي ادني تكلفة.
٦. بعد نقطة التعادل ١ تبدأ عملية تحقيق الأرباح بينما بعد نقطة التعادل ٢ تبدأ الخسائر بسبب ارتفاع التكلفة وانخفاض العائد.

من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة هو قرار تسعير المنتجات تامة الصنع للمستهلك حيث يعتبر سعر البيع من المؤثرات الكبيرة علي الطلب والإنتاج مما يؤثر علي تحديد إيرادات المنظمة وبالتالي استمرارها وقدرتها علي البقاء .وتعتبر التكلفة عامل أساسي في تحديد سعر البيع خاصة عندما تكون المنافسة شديدة وعندما يكون السوق هو الحاكم ويكون اثر التكلفة اكبر علي قرارات الانتاج والبيع مما يلقي بظلاله علي العمليات الإنتاجية والتسويقية والتوزيع ،كما يشمل هذا الأثر العمليات الائتمانية الممنوحة للعملاء وبالتالي علي الارباح المتوقعة .هناك العديد من العوامل الاخرى التي تؤثر علي عملية التسعير منها ردة فعل المنافسين والسياسات الادارية فقد يؤدي رد فعل المنظمات المنافسة الي تعديل في طريقة الانتاج او التغليف فمن الضروري التركيز علي دراسة امكانيات المنافسين من حيث حجم العمليات المتوقعة وسياسات التشغيل مما يمكن المنظمة من تقدير تكاليف المنافسين .وتعتبر التكاليف الملائمة للتسعير في المدى الطويل مختلفة عن التكاليف التي تلائم التسعير في المدى القصير حيث تحدد اسعار

الطلبات الخاصة علي اساس المدي القصير اضافة للقرارات التي تتعلق بتعديل شكل المنتج وحجم المبيعات .اما قرارات التسعير للمدي الطويل فتشمل القرارات الخاصة بتحديد اسعار بيع المنتجات الرئيسية في الاسواق .^(١)

العوامل التي تؤثر علي تحديد سعر البيع خلاف التكلفة متعددة منها عوامل اقتصادية ومحاسبية وسياسية كالعرض والطلب والمنافسين والقرارات الحكومية .وبالرغم من وجود كل تلك العوامل الا ان تكلفة الانتاج تعتبر العامل الالم حيث ان لها دور كبير في تحديد اسعار المنتجات مضافا اليها هامش الربح لتعطي سعر البيع النهائي ،ويعتبر مفهوم تحديد الاسعار علي اساس التكلفة يعتبر هذا المفهوم تطبيق عمليا للرؤية التقليدية في تسعير المنتجات، ففي ظل ظروف المنافسة فقد يتطلب الامر عند الدخول لاسواق جديدة ان يقف الامر عند التكلفة المتغيرة فقط وهذا يتطلب تحليل التكاليف وفقا لسلوكها مع حجم الانتاج، ويكون بذلك سعر البيع يعادل التكلفة المتغيرة فقط واي زيادة في سعر البيع عن التكلفة المتغيرة تغطي جزء من التكلفة الثابتة وهذا هو ما يطلق عليه هامش المساهمة. و تكمن فاعلية التكاليف في خدمة الادارة في تقديم معلومات تفصيلية عن تكاليف الانتاج تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الخاصة باسس تسعير المنتجات مع ضرورة مراعاة العوامل الاخرى .^(٢)

ان تحديد سعر البيع من خلال استخدام المدخل التقليدي للتسعير يتم عن طريق إضافة التكلفة للعائد (التكلفة +العائد)، حيث يتم حساب التكلفة اولا ثم اضافة عائد وصولا الي السعر المستهدف، وفي هذه الحالة فان التكلفة تشمل جميع انواع التكاليف وتعتبر جميعها ملائمة لقرار تحديد السعر .ولكن عند الاعتماد علي اساس التكلفة المستوعبة فقط فان التكلفة التي سوف يتم وضعها في الاعتبار عند تحديد سعر البيع هي التكلفة الصناعية فقط ولا تدخل فئات التكاليف الاخرى (البيعية والادارية) في هذا الاساس وانما سوف تظهر مضمنة في نسبة العائد عند تحديد سعر البيع وصولا الي السعر المستهدف .^(٣)

أن عملية تحديد الأسعار تتم وفقا لقواعد اقتصادية مدروسة، تأخذ بعين الاعتبار مؤشرات الأداء الاقتصادي، و هي أساسا أدوات تتعلق بالموازنة بين العرض المتاح و حجم الطلب ، و في بيئة المنافسة المعاصرة فان غالبية المنتجين لا يلجأون إلى تحديد أسعارهم على أساس التكلفة ثم إضافة نسبة معينة تمثل الربح الذي يجدره مجزيا لهم ، وإنما بناء على معلومات دقيقة عن السوق و الطلب المحتمل للمستهلك ومدى قدرته على دفع أسعار معينة، و على مركز السلعة التنافسي، و طبيعة السوق الذي ستنزل فيه. كل هذه العوامل تجعل علي المنتج أو بائع السلعة ان يأخذها في الحسبان عندما يحدد نسبة الربح التي يضيفها إلى التكلفة.^(١)

(١) د. احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الادارية المتقدمة ،(القاهرة :الدار الجامعية ،٢٠٠٣)،ص ص ٤٦،٤٥

(٢) د.مكرم عبد المسيح ،مرجع سابق، ص ص ٢٩،٢٨

(٣) د. احمد حسين علي حسين،مرجع سابق، ص ص ٥٠،٤٩

(١) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1251>

اما مدخل التكلفة المباشرة ،فانه يركز علي سلوك التكلفة بدلا من التركيز علي وظيفة التكلفة ،وبالتالي فان التكلفة التي يتم الاعتماد عليها في التسعير هي التكلفة المتغيرة المرتبطة بالمنتج مضافا اليها التكاليف التسويقية والادارية المتغيرة .يصلح هذا المدخل في حالة ان التكاليف الثابتة يصعب تخصيصها علي المنتجات وبالتالي تظهر هذه التكاليف ضمن النسبة التي يتم علي اساسها حساب هامش المساهمة او العائد .بما ان العائد المتوقع او هامش المساهمة يتم تقديره كرباح ففي كلا الحالتين السابقتين للتسعير (علي اساس التكلفة الكلية ،علي اساس التكلفة المباشرة) فان نسبة العائد سوف تتضمن جزء من التكلفة يتم تغطيتها لتحقيق الربح المستهدف .ويتم تقدير نسبة العائد هذه في معظم الشركات علي اساس معدل العائد علي الاستثمار والذي يعتبر من اكثر الاسس المستخدمة لتحديد العائد بفرض تحديد سعر البيع .ففي حالة مدخل التكلفة الكلية فان نسبة العائد يتم حسابه علي اساس المعادلة التالية :^(٢)

نسبة العائد = العائد المستهدف للاصول المستخدمة + المصروفات التسويقية والادارية

حجم المبيعات × التكلفة الصناعية الكلية للوحدة

اما في حالة مدخل التكلفة المباشرة فيتم حسابه وفقا للمعادلة التالية :

نسبة العائد = العائد المستهدف علي الاصول المستخدمة + التكاليف الثابتة

حجم المبيعات بالوحدات × التكلفة المتغيرة للوحدة

ان محاسبة التكاليف لها دور في خدمة الادارة يتمثل في توفيرها البيانات والمعلومات التي يمكن عن طريقها تحقيق الفاعلية التنظيمية وتحسين الاداء . تقوم الادارة بعدد من الوظائف منها التخطيط ، التوجيه ، التنظيم الرقابة و اتخاذ القرارات لتحقيق أهداف المنظمة والتي عادة ما تكون عديدة ولكن من أهمها هدف البقاء والاستمرار ، وتساهم محاسبة التكاليف في توضيح الصورة للادارة .^(٣) كما تقوم محاسبة التكاليف بدور فعال في مجال تحليل التكاليف والإيرادات للأغراض الإستراتيجية للمساهمة في اتخاذ القرارات التسعيرية، بتوفير البيانات والمعلومات من عناصر تكلفة الائتمان المصرفي التي تساعد الإدارة في التخطيط ووضع أسس الائتمان للقيام بوظيفة الإدارة بصورة اكفاء ،ويكون ذلك بحساب تكلفة المخاطر باعتبارها جزء من التكلفة .^(١)

(٢) د.احمد حسين علي حسين ،مرجع سابق ،ص ص٥٦،٥٥

(٣) محمد بشير عبد الحكيم الرجبي،مرجع سابق ، ص١٧

(١) محمد محمود عبد ربه محمد ،دراسات في محاسبة التكاليف،(الاسكندرية:الدار الجامعية:٢٠٠٠)،ص٢٤

ويري الباحث ان فاعلية محاسبة التكاليف ودورها في خدمة الادارة يتحقق من خلال دعم التنظيم، والعملية الإدارية والتي تحكمها الخريطة التنظيمية وتحديد الصلاحيات والسلطات، كما يظهر دورها عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف على الوحدات الادارية، وهذا يسهل على الادارة قياس اداء هذه الوحدات ، فالإدارة تعمل علي تحريك مواردها الاقتصادية المتاحة (بما فيها العمالة) نحو الهدف المرغوب ومحاسبة التكاليف تساهم بمتابعة صياغة الاهداف وتنفيذها وتقديم تقارير دورية تحدد مستوى الانجازات ، والافصاح عن المشاكل لتصحيح مسار العمل .

لم يعد تطبيق محاسبة التكاليف منحصراً في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها. كما ان ضخامة وكبر المنشآت وتشعب وتشابك أنشطتها أدي إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك هناك حاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط. تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصراً على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية. أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع أملتها ظروف المنافسة الشديدة بين الشركات في بيئة الصناعة المعاصرة .

ان محاسبة التكاليف لها دور فعال في دعم الادارة من خلال الموازنات التخطيطية ومساهمتها في توفير بيانات على مستوى الوحدات الادارية المختلفة ، وعلى مستوى المنشآت ككل، كما وانها يمكن ان تساهم بشكل واضح في تعديل الخطط ومقارنة النتائج والانجازات للخطط الموضوعه ، بالإضافة الى انها تقدم التقارير الدورية عن مستوى الاداء الفعلي ومقارنتها مع الخطط ، وهذا يبرهن على ان محاسبة التكاليف تساعد في وضع الخطط او تعديلها. ففي مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات التي تتعامل معها المنشأة خلال فترة الموازنة ، والمفاضلة بين الاسواق التي سوف يتم تغطيتها ، وهناك قرارات متعلقة بمعالجة الانحرافات أو بمسائل تتعلق بالافراد ، كما ان هناك قرارات تتخذ يوميا بصورة متكررة ومستديمة كالقرارات المتعلقة بالمنتجات اليومية التي يجب إنتاجها وطريقة العمل اليومي وقد تكون القرارات متنوعة قصيرة او طويلة الاجل و هي تحتاج الى معلومات والتي قد لا تتوفر في سجلات النظام المحاسبي التقليدي، وللحاجة ألى هذه المعلومات يجب دراسة البيانات التاريخية والاقتصادية وهذا يوضح ان محاسبة التكاليف لديها امكانيات متنوعة يمكن تسخيرها لخدمة الوظائف الادارية المختلفة. ففي مجال الرقابة والتخطيط تعتمد الادارة علي التكاليف المعيارية والتي تعتبر من الوسائل التي تستخدم في تقييم الاداء، فالتكاليف المعيارية تعتبر من ادوات التخطيط حيث توضع معايير التكلفة مقدما قبل البدء في العملية الانتاجية، وتعتبر المعايير اداة رقابية هامة نظرا لمقارنة النتائج ما بين التكلفة الموضوعه كمعيار وما بين النتائج الحقيقية وتحدد بذلك الانحرافات ويتم تحليلها لاتخاذ القرار الصحيح .وتعتبر الموازنة تصور مالي لما يجب ان تكون عليه المنظمة مستقبلا ،وهي اداة ادارية فعالة في

العمليات التخطيطية حيث يتم وضعها اما لفترات قصيرة او طويلة الاجل .وتفصل الموازنة الي مبيعات،انتاج،مخازن،مشتريات ويتطلب اجراء الموازونات تحليل مالي شامل للبدائل المتاحة واختيار ما يمكن ان يحقق اداء افضل .^(١)

اما الرقابة فانها تكون عن طريق قياس التكاليف الحقيقية للانشطة والمخططة ثم حساب الانحراف بينهما ومعرفة أسباب ذلك والتقارير عنه، فالرقابة تتطلب القيام بعدد من الانشطة للتأكد من ان المنشأة تسير في الاتجاه الصحيح وتحتاج الادارة لمعرفة الاتجاه الذي تسير فيه ، ومحاسبة التكاليف عن طريق تقديم بيانات عن التكاليف الفعلية للفترات السابقة او التكاليف المخططة تعطي اساس سليم لتقييم الاداء. وينعكس هذا الدور الرقابي بصورة أوضح في مقارنة التكلفة الفعلية مع الموازونات التخطيطية على مستوى وحدات الانتاج والاقسام والادارات وعلى مستوى المنشأة ككل،وتقدم تقاريرها للادارة مما يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية كما انها توفر بعض الاحصاءات السريعة عن النشاط مثل عدد ساعات توقف الآلات و عدد وحدات الانتاج التالف والمعيب.ان اتخاذ القرارات يتم من خلال قيام الإدارة بالمفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار انسبها.و تساعد محاسبة التكاليف على زيادة الأرباح التي تحققها المنشأة سواء بطريق مباشر أو غير مباشر ويتحقق هذا الهدف عن طريق مدّ الإدارة ببيانات صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب لتساعدها في الرقابة على التكاليف.لقد كان اهتمام الشركات سابقاً منحصراً في تحليل التكاليف الصناعية على أساس أن تلك التكاليف تشكل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج وأنه يمكن تخفيض التكلفة النهائية عن طريق الرقابة على التكلفة الصناعية. ولكن هذا الاهتمام بدأ يمتد في العصر الحاضر إلى تحليل ورقابة التكاليف التسويقية والإدارية، وقد تتطلب دراسة التكاليف التسويقية والإدارية إعادة النظر في الإجراءات والطرق المستخدمة بقصد تخفيض التكاليف إلى أدنى حد.^(٢) كما ترتبط التكاليف بشكل فعال بمجال تخطيط الأداء والربحية المستهدفة وتحليل التعادل في الأجل الطويل والأجل القصير كما أنها الأساس في تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية بين الأقسام ومراكز النشاط داخل المنظمات.^(٣)

ويرى الباحث ان محاسبة التكاليف لها دور فعال في عملية التخطيط يتضح من خلال اعتماد الإدارة علي بيانات التكاليف التاريخية او المعيارية ، كما أن التقارير الدورية التي تقدمها محاسبة التكاليف تساعد في تعديل الخطط وارشاد الادارة الى الاتجاه الذي تسير فيه ، أما دور محاسبة التكاليف في الرقابة فانه

(١) د.احمد حسين علي حسين ،نظم المعلومات المحاسبية،(القاهرة:مكتبة الاشعاع الفنية ،١٩٩٧)،صص ٦٣،٦٥

(٢) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=2482>

(٣) مؤيد سعيد سالم ، نظرية المنظمة- الهيكل والتصميم، (عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٩م)،صص ٤٥

يتمثل بصورة اكبر في المقارنات للنتائج الفعلية والمخططة أو المعيارية، ويتضح أيضا بصورة اخري في تحليل الانحرافات والنتائج التي يمكن التوصل اليها من الاحصاءات التي تقدمها التقارير الدورية لمحاسبة التكاليف ويتجلى الدور الكبير لمحاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات في تقديم معلومات عن البدائل المتاحة وتساهم محاسبة التكاليف في توضيح الصورة للمفاضلة بين هذه البدائل، فقرار إنتاج منتج محدد أو إيقاف خط انتاجي أو ماكينه معينة أو ادخال مادة معينة في العملية الانتاجية كل هذه القرارات وغيرها تحتاج الى معلومات هي من صميم مخرجات نظام التكاليف.لذا تتحقق كفاءة المنظمة واستمرارها في وجود ترابط وتكامل فيما بين الوظائف بعضها البعض فهناك علاقة تربط ادارة او قسم التسويق والحسابات والتمويل بالانتاج حيث تتحول رغبات واحتياجات المستهلك التي يجمعها قسم التسويق الى افكار ومقترحات تقوم ادارة الانتاج بتحويلها الى تصميمات .والادارة المالية مسئولة عن تدبير الاحتياجات المالية لتمكن ادارة الانتاج من اخراج المنتج او الخدمة الى حيز الوجود في صورتها النهائية مما يعني ضرورة تكامل وترابط هذه الاقسام لتعمل في تنسيق تام لتحقيق اهداف المنظمة .

٢/ الفصل الثاني

فاعلية إدارة التكلفة في صياغة الإستراتيجية

وتحقيق ميزة تنافسية

تمثل الإدارة الاستراتيجية أساس النجاح في بيئة الأعمال المعاصرة حيث انها تعتبر من اهم ادوات مواكبة تغيرات البيئة التنافسية ،وتتطلب عملية الادارة الاستراتيجية توفر قاعدة بيانات ومعلومات دقيقة تساعد الادارة علي اداء وظائفها ،إضافة لاتخاذ قرارات والقيام بمجموعه من الاعمال التي تحقق النجاح.وتمثل المعلومات جوهر وروح العمل ويعتبر نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية من اهم مصادر المعلومات عن الانتاج وتكلفة المواد الخام وتقييم المخزونات.

ان لنظام محاسبة التكاليف اثر ودور كبير في المساهمه في عملية صياغة الاستراتيجية، خاصة في المؤسسات الصناعية والتي يمثل فيها نظام معلومات استراتيجي، حيث انه يؤثر في جميع القرارات والخطط سواء في الاجل الطويل او القصير ، ويحاول الباحث في هذا الفصل توضيح اثر ودور نظام محاسبة التكاليف في صياغة الاستراتيجية وذلك من خلال المباحث التاليه :-

١. المبحث الاول : إدارة التكلفة - النشأة والمفهوم

٢. المبحث الثاني : مفاهيم صياغة الاستراتيجية

٣. المبحث الثالث : فاعلية معلومات محاسبة التكاليف في الادارة الاستراتيجية

١/٢ المبحث الأول

إدارة التكلفة - النشأة والمفهوم

١/١/٢ تطور مفاهيم نظم محاسبة التكاليف

ظهرت المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف لتعزز دور الفكر المحاسبي في التوافق مع متغيرات بيئة الأعمال المتلاحقة والتي سيطرت عليها التغيرات التكنولوجية . فالمحاسبة كعلم يمكن ان تقدم لمنظمات الأعمال ما يمكنها من تحقيق سبل النجاح ، وبناء ميزة تنافسية قوية تضمن لها امتلاك زمام الأمر ، وتساعدها في مواجهة المنافسة الشديدة . ان المتغيرات التي تحكم نشاط الأعمال سواء المتغيرات السياسية ، او الاقتصادية، او الاجتماعية ، اثرت بشكل كبير في سبل إدارة الأنشطة ، وزيادة حدة المنافسة ، وظهر هذا الامر بوضوح في المنظمات الصناعية التي اتجهت في العصر الحاضر الى الآلية في قطاع كبير منها في ظل انتشار ضخم لاستخدام الحاسبات الآلية وتطورات متلاحقة في البرمجيات ونظم الأتمتة .^(١)

حاول الفكر المحاسبي ملاحقة التطورات السريعة في اساليب الصناعة والتي نتجت من التغيرات العالمية للأدوات والأساليب والأفكار ، مما أثر علي الفكر المحاسبي بصورة عامة، واتجه نحو التغيير ليتواءم مع متغيرات بيئة الاعمال الحديثة، وفي مجال محاسبة التكاليف بصفة خاصة حتى يتمكن من الوفاء بمتطلبات محاسبية تراعي هذه التطورات ، لذا فقد ظهرت العديد من الدراسات التي ركز بعضها على الانتقادات الموجهة لطرق وأسس تخصيص التكاليف غير المباشرة التقليدية وبيان التشوهات التي يمكن ان تظهر في التكلفة ، بينما قدمت بعض الدراسات طرقا مقترحة لتحسين دقة التخصيص بصفة عامة الا ان البعض منها ركز على تقديم النظم الحديثة لمحاسبة التكاليف.^(٢)

العصر الحالي هو عصر شدة المنافسة والانفتاح على الاسواق العالمية ، مع وجود طفرة كبيرة في مجال تقنية المعلومات غيرت من اذواق المستهلكين ، ومحاولة الاستجابة لمتطلبات العملاء المتجددة، كل ذلك استدعى ان يكون هناك طلب اداري على معلومات اكثر دقة وذات توقيت مناسب اكثر من السابق للبقاء في دائرة المنافسة. أما جانب الإنتاج فقد شهد اهتماما متزايدا بوجوده المنتجات، وتصنيف العمليات والانشطة المتعددة للحصول على معلومات ادق عن التكلفة

(١) د.سهير الطنملي ،مرجع سابق،ص ص ٣،١

(٢) د.صلاح الدين بسيوني ،تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل اساليب الصناعة الحديثة،(القاهرة:الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف ، العدد الثالث ،سبتمبر، ١٩٩٨)، ص ص

،وقد أثرت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة على دور المحاسبة والذي تغير من دور تقليدي في توفير المعلومات الى دور اكثر فاعلية ، حيث تكاملت الوظيفة المحاسبية مع الفريق الاداري للمساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات ويحقق ذلك افضل النتائج في تحسين نوعية المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي .^(٣) ان التحولات الكبرى في عالم اليوم جعلت الكثير من الكتاب يصف هذا العصر بعصر المعلومات والذكاء الصناعي ،ويستشرف هذا العصر عصر الانفوميديا (الحوسبة ، الاتصالات ، الالكترونيات) هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة سوف تؤثر في حركة الاقتصاد العالمي الجديد، حيث غيرت كثير من المنظمات من أساليب تأدية أعمالها وكذلك سوف تؤثر على وسائل تحقيق الاهداف، فنجاح المنظمات سوف يتوقف على نحو اكثر من ذي قبل على فهم طبيعة التغيرات والتسابق التكنولوجي.^(١)

وقد طال التطور في العصر الحديث العديد من جوانب محاسبة التكاليف مما استحدثت أساليب ومداخل جديدة منها مدخل التكلفة على أساس النشاط ،والتكلفة على أساس دورة حياة المنتج، وأساليب الشراء الوقتي والإنتاج . ان من أهم الجوانب التي اهتمت بها الدراسات المعاصرة في مجال محاسبة التكاليف موضوع تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية لما له من تأثير واضح على كل قرارات المنشأة. أن العديد من المفاهيم الحديثة لتطوير نظم التكاليف قد ظهرت لتواكب التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة .وقد اوضحت الدراسات انه في اواخر الثمانينات أصبح من الواضح أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية تعتبر وسائل غير ملائمة لقياس واقع التشغيل، فلكي يتم تحسين دقة تكلفة المنتج في هذه البيئة المتقدمة تكنولوجيا فإن مبادئ محاسبة التكاليف يجب أن تتغير. ومن وجهات النظر في التسعينات أن زيادة مستويات التكنولوجيا في الصناعة يجعل نظم محاسبة التكاليف التقليدية متقدمة، وقد عبرت الدراسات بوضوح عن هذا القصور حيث أن مستوى الأتوماتيكية المرتفع يعتبر الطريقة التي يتم بها الإنتاج مما يغير هيكل تكلفة المنتجات، ولذلك فان نظم محاسبة التكاليف مطلوب منها أن تتطور للسيطرة على تكاليف المنتج في هذه البيئة التي تتغير بسرعة.^(٢) نتج عن تطورات بيئة الاعمال الحديثة اتجاهات حديثة في الفكر المحاسبي تركز على ضرورة تطوير نظم التكاليف، وهناك اختلاف في وسيلة التطوير ،فقد تكون هناك ضرورة لاستبدال النظم التقليدية بنظم جديدة متطورة ،ومع ذلك يمكن الاكتفاء بإجراء تعديلات على النظم القائمة لتواكب متطلبات التطور الحالي . ان نظم محاسبة التكاليف عليها الحصول علي عدد

(٣) د. احمد حسن ظاهر ،مرجع سابق،ص ص ٣، ٤

(١) منال محمد الكردي ،جلال ابراهيم العبد ،مقدمة في نظم المعلومات الادارية، (بيانات غير واضحة)، ص ٥

(٢) د.صلاح الدين بسيوني ،مرجع سابق ،ص ٣٨

من النتائج أهمها، الدقة التي تقود الي تحديد التفاصيل الواجب على نظم محاسبة التكاليف تحقيقها من خلال الأهداف . وتختلف النظم حسب البيئة التي سوف تطبق فيها، فنظم التكاليف أصبحت لها أبعاد جديدة ونظرة مختلفة عن السابق وفي هذا السياق فأن النظرة الحديثة تبلورت في بعدين هما:^(٣)

الأول: إن اهداف نظم التكاليف لم تعد كما ظهرت بترتيبها التاريخي بل أصبح لهدف الرقابة على التكاليف الأولوية رغم أن الأحداث تاريخية. فمحاسب التكاليف لا يقوم فقط بجمع البيانات ومعالجتها بل عليه تحليل المعلومات التي يقدمها لبيان أوجه القوة والضعف في الأداء لترشيد الإدارة للخروج بقرارات سليمة. ان هدف الرقابة على التكاليف لا يتحقق إلا من خلال تحقيق هدف تخطيط التكاليف وهدف تحديد التكاليف الفعلية لذا فان تخطيط وتحديد التكاليف تخدم وتساعد في تحقيق هدف الرقابة علي التكاليف.

الثاني: إن التطور الاقتصادي والتقدم التكنولوجي واشتداد المنافسة العالمية استلزمت بالضرورة زيادة فاعلية تحقيق اهداف نظم التكاليف، والدقة في تحديد وتحميل عناصر التكاليف ،و في تخطيط تكاليف الأنشطة وكذلك الدقة في الرقابة على التكاليف وسرعة اكتشاف الانحرافات عن الأداء المخطط .

أن نظام التكاليف يعتبر وسيلة من الوسائل التي يمكن أن تساعد الإدارة على الاسترشاد من خلال بيانات تقدم بصورة علمية ومدروسة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الصحيحة ،هذا يتطلب بناء نظم تكاليف على ضوء استصحاب اهداف الإدارة والتي تتحقق من خلال وسائل محددة، ونظام التكاليف ما هو إلا إحدى هذه الوسائل التي يمكن أن تساعد على تحقيق أهداف الإدارة ،وعليه فان بناء أنظمة التكاليف لا بد أن يكون على ضوء الأساليب العلمية والمنطقية عملياً ومواكبا لبيئة الأعمال المعاصرة.^(١)

تواجه الشركات العديد من التغيرات ومن أهمها، تحقيق الربحية في الأجل القصير و المحافظة على وضع تنافسي أفضل للأجل الطويل، لذلك فان نظم التكاليف منوط بها توفير معلومات للإدارة لمواجهة هذين التحديين.إن المعلومات المطلوبة لتحقيق النجاح في الأجل القصير تختلف عن تلك التي تطلب لتحقيق نفس الغرض في الأجل الطويل، لذا فان وضع التركيز الأساسي لإدارة التكلفة سوف يختلف من حالة إلى أخرى.^(٢) فمن الطبيعي ان تتطور مفاهيم وأهداف نظم محاسبة التكاليف طالما ان بيئة الأعمال والمجتمع الذي تخدمه له احتياجات متزايدة ومتجددة ، مما جعل الوقوف عند تحقيق الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف فقط يعد عائقا لحركة التطور المتزايدة. فهناك رؤية معاصرة استدعت تجديد الأهداف لتساير التطور كما ان الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة تسعى إلي تجديد الأساليب لتحقيق الأهداف

^(٣) دصلاح الدين بسيوني ، مسببات التكلفة:مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية،(القاهرة:جمعية التكاليف، مجلة التكاليف العدد الثالث سبتمبر ١٩٩٩)،ص٧

^(١) د. ابراهيم محمد السباعي، نظام التكاليف (تصميم-تطبيق-رقابة)،(القاهرة: دار الثقافة العربية ١٩٨٧)،ص ص ٦١،٦٤

^(٢) د.محمد زيدان إبراهيم،مرجع سابق، ص ١٠

المتطورة.^(٣) وقد عمد الفكر المحاسبي الى تطوير مبادئه وطرقه تبعا للتطور الذي يطرأ على مجالات تطبيق النظم والمبادئ المحاسبية ، فقد بدأت المحاسبة كاداة للحصر والتسجيل، حتى وصلت في عصرنا الحالي إلي استخدام الأساليب المحاسبية التي تلبي متطلبات رجال الاعمال والاداريين والمستثمرين، وايضا فان المؤسسات التخطيطية والاستثمارية المختلفة والمؤسسات الحكومية والتنمية كلها ساعدت في ابتكار الافكار والمبادئ والاسس التي ساهمت في تنمية وتطوير الفكر المحاسبي . اتسع الفكر المحاسبي وافتح ليستوعب مبادئ العلوم الاقتصادية الاخرى والرياضيات والاحصاء ، واخذت المحاسبة بذلك أبعادا أخرى أعمق وأدق فانتقل الفكر المحاسبي من مستوى تقديم وعرض البيانات الي مستوى التنبؤ والتقدير والمعايرة والمساهمة في صنع القرار. وذلك يكون نتاجا لأبعاد تطور الفكر المحاسبي خلال النصف الثاني من القرن العشرين.^(٤)

في كثير من الأحيان فان واقع التجربة أكد علي أن مدراء المصانع يعرضون قرارات تصنيع المنتجات كالتزامات طويلة الأجل، مما يتطلب وجود تقديرات التكلفة في الأجل الطويل ، كما أن النظرية الاقتصادية تقترح التوافق التام بين التكلفة الحدية والعائد الحدي(الربح الحدي) ولذلك فان استخدام تكلفة المنتجات المتغيرة جعل الادارة تشعر بمعاناة مع معلومات التكاليف الكاملة في معظم الخطوط الإنتاجية مما يؤكد على ان هناك ضرورة الي استخدام طريقة مناسبة لتخصيص تكلفة التصنيع غير المباشرة خاصة عندما تميل التكلفة إلى مستوى عال من التكلفة الثابتة أو غير المباشرة، لذا ظهرت الآراء التي دعت إلى ضرورة النظر للأساليب التقليدية المتاحة حاليا وما يمكن ان يكون مناسباً من الأساليب الحديثة ليتمكن المصنعون من استخدام أفضل السبل لحساب تكلفة المنتجات.^(١) ان نظم التكاليف التقليدية تتواءم مع البيئة غير المؤتمتة والتي تعتمد بدرجة كبيرة على العنصر البشري والذي تمثل تكلفته الجزء الأكبر من تكاليف الانتاج ولكن في التقنية الصناعية المتقدمة الجزء الأكبر من تكاليف الانتاج يرتبط بشكل أساسي بتكاليف التكنولوجيا اكثر من اعتماده على تكلفة العنصر البشري، حيث تحولت العديد من المنظمات الصناعية في العصر الحالي نحو الأتمتة، وأصبح الاهتمام بزيادة الجودة أكبر من الاهتمام بخفض التكلفة ، وتغير هيكل التكلفة في

(٣) د.مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص ٢١

(٤) عبيد محمد احمد الاحمدي، المحاسبة كاداة للتخطيط والتنمية، (بيروت:مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد السابعون ، يناير، فبراير ١٩٩٢م)، ص ٢

(١) As easy as ABC, magazine of Certified Accounting, (London: December, 1990), PP 46-47

المنظمات بزيادة التكاليف الثابتة وانخفاض التكاليف المتغيرة، كما تحول جزء كبير من تكلفة العنصر البشري الي التكاليف الإضافية ،وأصبح انحراف المواد فقط يحسب في انحراف الكمية حيث أصبح انحراف سعر المواد قليلا نتيجة لارتباط المنظمات بعقود محددة للاسعار مع مجموعات مختارة من الموردين.^(٢) ويرى الباحث ان تغيرات بيئة الصناعة الحديثة قد أثرت في الفكر المحاسبي بصورة عامة وفي أسس وطرق تخصيص التكاليف وفي هيكل التكلفة وفي مخرجات نظام التكاليف بصورة خاصة لتطور تكنولوجيا الإنتاج وذلك لاتسام بيئة الصناعة المعاصرة بعدد من المتغيرات منها:

١. المتغيرات التي حدثت في التكنولوجيا ووسائل الإنتاج المتطورة وتقنيات الاتصال الحديثة.

٢. المتغيرات التي حدثت في مجال الادارة الإستراتيجية.

٣. تطور النظرة التسويقية والتوجه نحو تحقيق رغبات المستهلك النهائي وتحقيق ميزة تنافسية .

٤. اهتمام الإدارة ببرامج التحسين المستمر وتطوير دور المنظمة في بيئة الصناعة الحديثة .

٥. الاهتمام بمشاركة المستويات الإدارية الدنيا في وضع البرامج والخطط.

٦. اهتمام الاداره بمفاهيم الجودة ووضع نظم لاستيفاء متطلبات الحصول علي شهادات الجودة (الايزو) من المنظمات والهيئات العالمية.

ان من اسباب تطور نظم محاسبة التكاليف في بيئة الصناعة المعاصرة الدراسات التي تمت في هذا المجال والتي توصلت لعدد من النتائج بخصوص نظم محاسبة التكاليف المستخدمة وكيفية تطويرها ونجم عن هذه الدراسات أفكار وملاحظات عديدة وجديدة ، فقد حذرت من ان مقاييس الأداء في الأجل القصير أو أن التطبيق العملي للمحاسبة أصبح في خطر حيث يعمل من خلال ما تقدمه المحاسبة المالية من واقع التقارير المالية وهذا يعني ان طبيعة الممارسة في عمليات المحاسبة الإدارية في خطر، فمن الأفكار التي تستخدم في حساب التكلفة و تتناسب مع متطلبات المحاسبة المالية ومفيدة في تقاريرها، تكلفة ساعة العمل للعامل وتقييم المخزونات والعمل تحت التنفيذ، وبما أن الزيادة في استخدام الآلية سوف يؤدي الي نقصان تكلفة العمل المباشر ،ونتيجة لذلك فان أكثر الطرق استخداما لتخصيص التكلفة غير المباشرة للمنتجات أصبحت هي معدل ساعة العمل ،ولكن استخدام هذه الطريقة ادي لزيادة في التكلفة لان الجزء الأكبر من مصروفات التصنيع أصبح يخصص بطريقة غير دقيقة ، مما زاد من خطورة تقديم معلومات غير دقيقة عن التكلفة.ان معلومات التكاليف تؤثر على قرارات هامة وإستراتيجية ،مثل قرارات التسعير ،المزيج الإنتاجي وقرارات شراء المواد والتصنيع مما جعل من الأنسب في كثير من الأحوال تحديد تكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة ما أمكن ذلك . وعليه فمن غير المناسب استخدام معدل ساعة العمل المباشر(الأجر في الساعة) كأساس لأنه فقط يتناسب مع متطلبات المحاسبة المالية ولأنه متاح وميسر في

(٢) د.سهير محمد الطنملي، مرجع سابق،ص ص ٨٧،

التقارير المالية، حيث ان بيئة الاعمال الحديثة وشدة المنافسة تحتم ضرورة الدقة في بيانات التكاليف .ففي الأسواق التي تتصف بالمنافسة وعندما يكون السوق تحكمه عوامل المنافسة فانه من الأهمية والضرورة معرفة تكلفة المنتجات، حيث إن عوامل التحكم في السعر ليست في يد المنشأة فمعرفة الربح ومزيج الإنتاج الأمثل والتثبت من مناطق الخلل ولتقييد أسباب الخسارة لا بد من تحديد التكلفة بدقة. ظهرت في الثمانينات من القرن الماضي عدة نظم تكاليف متقدمة كبداية لنظم التكاليف التقليدية منها نظام التكلفة حسب الأنشطة و نظام إدارة التكلفة الكلية ، تناولت الدراسات والبحوث تلك النظم بالدراسة والتحليل لبيان مزاياها وامكانيات تطبيقها.(^١)

أصبحت محاسبة التكاليف تتبني أساليب أو مداخل تحقيق ضبط ورقابة التكاليف من منظور شامل ،فالتطورت التي ظهرت في محاسبة التكاليف ناتجة عن مواكبة التغيرات في بيئة الصناعة اضافة الي ملاحقة استراتيجيات المنافسين لمواجهة المنافسة المتزايدة ،وقد شهد الفكر المحاسبي المعاصر ظهور العديد من المفاهيم الجديدة التي اثرت علي مكونات واهداف انظمة محاسبة التكاليف.(^٢)

شهدت فترة التسعينات من القرن الماضي وحتى بداية الالفية الثالثة نقلة في اساليب وطرق محاسبة التكاليف بشكل خاص والتي كانت انعكاسا لنتائج تزايد التنافسية، فالمنافسة كمتغير من متغيرات بيئة التصنيع الحديثة اصبحت متجددة في اساليبها وشديدة التغير، من هنا اتسع الدور الذي يمكن ان تؤديه محاسبة التكاليف كما تزايدت الحاجة الى خبراء وفنيين في اساليب واجراءات المحاسبة مما مكن المحاسبين من المشاركة في العملية الادارية لتحقيق استراتيجيات واهداف ادارة المنشأة . ولأهمية الاساليب والاجراءات المحاسبية وكيفية استخدامها بفاعلية للمساهمة في اتخاذ القرارات اصبحت البحث يدور حول فئة من المهنيين الذين يفهمون تغيرات بيئة الاعمال الحديثة لتفسير معلومات التكاليف الهامة بالطريقة التي تسهم في نجاح المنشآت في البيئة المعاصرة، ومن هنا ظهر التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة.(^١)

يري الباحث ان التغيرات التي اصبحت تميز بيئة الاعمال المعاصرة نتجت من عدة عوامل اتفقت مع بعضها البعض في إحداث نقلة وتحول كبير في الأساليب المحاسبية خاصة في مجال محاسبة التكاليف مما ترتب عليه ظهور العديد من النظريات والأفكار والمبادئ التي يمكن أن تكون بديل عملي وعلمي

(^١) د. صلاح الدين بسيوني، مرجع سابق، ص ١٠

(^٢) أبو شناف، زايد سالم، تقييم فعالية المحاسبة على الانجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، (الاسكندرية: جامعة الإسكندرية ، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، ٢٠٠١)، ص ٣٥

(^١) مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص ص ١٣، ١٤

لأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مع استصحاب التجارب الناجحة للنظم التقليدية. فمن العوامل الأساسية لنجاح وظهور اساليب ادارة التكلفة والنظريات الحديثة في محاسبة التكاليف الاتي :

١. شدة المنافسة: والتي جعلت المنافسين يتجهون نحو صنع أفكار وأساليب جديدة مختلفة عن سابقتها.
 ٢. التطور التكنولوجي والتقني: إن متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة في مجال استخدام التكنولوجيا والتقنية اثر على الأفكار والأساليب الإدارية وعلى أدوات تنفيذ العمل والوقت اللازم لجمع وتحليل البيانات.
 ٣. تراكم المعرفة والخبرة: ان استخدام أساليب جديدة في كل مرة يؤدي الى ابتكار أفكار أكثر تطوراً أو أكثر فائدة وذلك تكاملاً مع متغيرات البيئة الأخرى.
 ٤. ثورة الاتصالات والمعلومات: ان الاتصالات أصبحت تشكل مجال تطور كبير بالنسبة لعدد من الشركات، وقد ظهرت في السنوات السابقة العديد من أساليب الاتصال المتطورة التي حققت وصول المعلومات في الوقت المناسب تماماً مما اثر على معدلات الأداء في الكثير من المنشآت.
 ٥. انفتاح السوق العالمية: أصبح العالم قرية واحدة، تحكمه اللوائح والنظم التي تنظم التجارة العالمية كأنما العالم دولة واحدة ذات سيادة واحدة مما اثر على عوامل المنافسة والاتصال وتم تبادل الخبرات فيما بين المنظمات والمنشآت الناجحة لتطبيق افضل التجارب لتحسين الأساليب الإدارية .
- كما يري الباحث ان هناك عوامل أخرى أثرت بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المنشآت وبالتالي على الفكر المحاسبي وأساليب وأدوات التحليل مثل الطاقة الذرية والاكتشافات البترولية والتقنيات المتطورة في الشكل والمواصلات والأسواق والسياسات الحكومية وغيرها من المؤثرات البيئية المتغيرة. عليه فان متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة اثرت في تطوير نظم ادارة التكلفة بذلك الفكر المحاسبي مع ما استحدثته المفاهيم الادارية والصناعية الحديثة.
- واثبتت التجارب العلمية جدوي تطبيق العديد من مفاهيم ادارة التكلفة خاصة في جوانب تخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية. ان هدف تحديد تكلفة النشاط يتطلب إتباع عدة خطوات متتابعة من حصر وتسجيل وتبويب وتحليل لعناصر التكاليف ، وصولاً إلي تحديد تكلفة وحدة النشاط (المنتج)، في ظل الرؤية المعاصرة لإدارة التكلفة يمكن استخدام أسلوب مواكب ومتطور مثل تحديد التكاليف على أساس النشاط وذلك من أجل تحليل أعمق واشمل لتكاليف كل نشاط، وللعدالة في توزيع التكاليف الإضافية غير المباشرة مما يساعد في تخفيض تكلفة كل نشاط ، كما أن المنشأة يمكن أن تستخدم أسلوب سلسلة القيمة ومن فوائد أسلوب وأساليب سلسلة القيمة انهما يمكن ان يعتبرا منافذ لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة لأن الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة تعتمد على العملاء وتحقيق رغباتهم في ظل المنافسة.وبذلك سوف ينخفض سعر المنتج في السوق مما يحقق رضي المستهلك من هذه الناحية كنتيجة منطقية لتخفيض التكلفة فالميزة التنافسية المحققة بذلك تكون

في التكلفة المنخفضة، أو أن الشركة سترشد من استخدام مواردها بطريقة أكثر فاعلية مما يمكنها من تقديم أفضل الخدمات للزبائن. فمن الأهداف التقليدية لمحاسبة التكاليف هو هدف التسعير ، فلا بد أن يتضمن السعر التكلفة الإجمالية للوحدة مضافا إليها هامش الربح، وفقا للرؤية التقليدية فان سعر البيع هو السعر المقدر لوحدة المنتج أو الخدمة، والذي يكون العميل على استعداد لدفعه ثمنا للسلعة ، هذا إذا كانت المنشأة تتحكم في عوامل البيئة المحيطة الأخرى، وقد يستلزم الأمر تحليل التكلفة وفقا لسلوكها أو استخدام أسلوب التعادل. مما جعل محاسبة التكاليف لها دور فعال في خدمة الإدارة وهو توفير معلومات تفصيلية عن تكاليف الإنتاج تساعد الإدارة في التسعير مع الأخذ في الحسبان العوامل الأخرى التي يمكن ان تؤثر علي سعر البيع.^(١)

ان اهتمامات محاسبة التكاليف في ظل تغيرات بيئة الأعمال الحديثة تتضمن القيام بما يعين الإدارة لتشمل توفير المعلومات عن التكلفة، المنتجات، الخدمات، والعمليات الانتاجية عن طريق حصر وتحديد التكلفة والقيام بالدور الهام في تسجيل بيانات التكلفة وتصنيفها. بل ان دور محاسبة التكاليف جعل مهمة محاسب التكاليف تتعاضد لتشمل عمليات اخري مثل التنبؤ، والقياس، واخيرا يشمل ذلك عملية تحليل التكلفة عن طريق تبويباتها من حيث العناصر الاساسية المكونة لها.^(٢)

٢/١/٢ مفهوم إدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة

إدارة التكلفة هي مفهوم يتعلق بالنجاح التنافسي للمنشأة في الأجل الطويل فبينما تركز التقارير المالية والادارية على نتائج المنشأة المالية في الاجل القصير، يرى هذا المفهوم ان ذلك ليس بكاف ، مما حتم على الإدارة الناجحة في أي منشأة ان تحافظ على ميزاتها التنافسية لتتناسب مع استراتيجياتها للمحافظة على النجاح ، ويتطلب تحقيق النجاح الاعتماد على المقاييس المالية (الربح)، والمقاييس غير المالية (التطوير ، الابتكار، الجودة ، رغبات العملاء،..). عليه فان مفهوم ادارة التكلفة يتمثل في التحقق والقياس ، والتجميع ، تحليل واعداد التقارير عن المعلومات التكاليفية، لبيان مدى مصداقية عوامل نجاح المنشأة على مدار فترة زمنية معينة. فتطبيق مفاهيم ادارة التكلفة أدى إلى ظهور مصطلح علم جديد هو(الادارة الاستراتيجية للتكلفة) وصفة إستراتيجية تطلق على الادارة وليست على التكلفة، هذا المصطلح ظهر نتيجة تعاضد دور محاسبي التكاليف، ولأهمية مسؤولياتهم و لدورهم الحيوي في انجاح ادارة المنشأة. فلم يعد دور التقارير التي تقدمها المحاسبة المالية فعالا بما يكفي، لان ادارة المنشأة اصبحت تتوقع دور أكبر من المحاسبين الاداريين ومحاسبي التكاليف لتطوير وتفسير معلومات التكاليف

(١) مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، صص ٢١، ٢٢

(٢) دسليمان سفيان، دمجدب الشرع، المحاسبة الإدارية، (مصر: دار الشروق ، ٢٠٠٢)، صص ٣٢

لمساعدة المنشأة في تحقيق النجاح المستمر. ويستخدم هذا المصطلح لوصف القرارات المتخذة من قبل الإدارة لإشباع رغبات العملاء، والعمل باستمرار في نفس الوقت على تخفيض التكاليف والرقابة عليها.^(١)

إن إدارة التكلفة تعتبر من الأساليب الحديثة للمحاسبة، وهي مبنية على الأسس العلمية والعملية لتطبيق مفاهيم متطورة في محاسبة التكاليف لإدارة وتخفيض التكلفة بالشكل الذي يؤدي إلى تفعيل نظم التكاليف بالمنشأة، ويساعدها على تعظيم ربحيتها، كما يعبر هذا المفهوم عن دور محاسبة التكاليف في ظل العولمة والتكتلات الاقتصادية، ويبين الفرق بين النظرة التقليدية والنظرة الحديثة للتكلفة للتفريق بين محاسبة التكلفة وإدارة التكلفة.^(٢)

مصطلح إدارة التكلفة يستخدم لوصف قرارات الإدارة التي تحقق رغبات المستهلك وتعمل في نفس الوقت على تخفيض التكلفة والرقابة عليها لتعظيم العائد. وتتبع أهميتها من تبادل الإدارة لمعلومات محاسبية مع جهات خارجية إضافة للاهتمام بالجودة وخدمات ما بعد البيع وانتقل الاهتمام بالجودة إلى المحاسبين الذين أصبحوا يهتمون بجودة المعلومات المحاسبية من حيث الدقة والوقت المناسب.^(٣)

وتعرف مفاهيم إدارة التكلفة بـ Feed Forward Technique والتي تم تطبيقها باليابان بنجاح بهدف إدارة تكلفة المنتجات الجديدة، أما المنتجات القائمة فقد تم تصميم أساليب إدارة التكلفة لها لتضم أساليب نظام كيزن للتكاليف، وتكلفة الإنتاج، وأساليب الرقابة على التشغيل. وتستخدم أساليب إدارة التكلفة التكنولوجية لتخطيط المراحل الإنتاجية والتكاليف التي ترتبط بها وذلك للمنافسة في الأسواق عبر منتجات ذات مستويات جودة محددة، مع ضرورة الاهتمام بتقديم الجديد المبتكر. ومن ناحية أخرى تستخدم أساليب إدارة التكلفة عندما تستخدم المنشآت عنصر المنافسة المبنية على أساس السعر.^(٤)

إن دور محاسبي التكاليف في دعم الإدارة لاتخاذ القرارات ينبع أساساً من أهمية تحديد تكلفة المنتجات والخدمات مما طور من نظم إدارة التكلفة والتي تعني مجموعة الأدوات والأساليب التي تعرف الإدارة بأثر التكلفة في اتخاذ القرارات. وإدارة التكلفة تهدف إلى خدمة الإدارة في استخدام بيانات التكاليف لاتخاذ القرارات الاستراتيجية

(١) د. مكرم عبد المسيح باسيلي، مرجع سابق، ص ١٤، ١٥

(٢) <http://www.ajyal.com/ar/articles>

(٣) مكرم عبد المسيح باسيلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية، (المنصورة: المكتبة العصرية، ٢٠٠٧)، ص ١٢

(٤) د. محمد عبد العزيز حجازي، مرجع سابق، ص ١٤، ١٥

والتشغيلية للرقابة علي التكلفة وتقييم المخزونات والمنتجات المباعة،حيث ان البيانات التي توفرها نظم ادارة التكلفة تعتبر هامة للمستخدم الداخلي او الخارجي الذي اصبح يطلب معلومات اكثر تفصيلا عن التكلفة وعلاقتها بالتقارير الختامية .^(١)

ان ادارة التكلفة ماهي الا عملية استخدام محاسبة التكاليف بواسطة المنشآت لتحديد التكلفة والرقابة علي التكاليف المتغيرة عند القيام بالاعمال .وقد اصبح مصطلح ادارة التكلفة من المصطلحات الشائعة الاستخدام في العصر الحالي .الا انها لم تعرف بصورة محددة ودقيقة حتي الان ،ولكن بصفة عامة فان ادارة التكلفة تصف اتجاهات وانشطة المدراء في التخطيط للمدي القصير والطويل ،اضافة الي التحكم في عملية اتخاذ القرارات التي تضيف قيمة للمستهلك وتخفيض التكلفة في نفس الوقت .^(٢)

كما تعرف إدارة التكلفة بانها تلك التصرفات والأنشطة التي تتخذ بواسطة الادارة للعمل على خفض التكلفة، ويتم ذلك من خلال عدد من الأساليب التي تعتمد على بيانات أو معلومات محاسبية أو قد لا تعتمد على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، ومن بين هذه الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق هدف ادارة التكلفة هو التحليل النفعي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة ،والذي يقوم على فكرة رفض تحليل انحرافات التكلفة من منظور اجمالي إلي انحراف كفاءة وانحراف معدل تحميل نظر لوجود رفض في المعلومات المستمدة من هذا التحليل ،فالتحليل النفعي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة يستند على مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط لتوفير معلومات أكثر دقة.^(٣)

ان ادارة التكلفة لها منظور واسع وبعد استراتيجي يتضمن التحكم المستمر في التكلفة والرقابة عليها ،ومن الواضح ان عملية التخطيط للتكلفة والرقابة عليها لها ارتباط وعلاقة منطقية مع الايرادات والعوائد المخطط تحقيقها .عملية ادارة التكلفة من الناحية التطبيقية ليست معزولة عن الادارة الاستراتيجية للمنظمة ،بل انها تعتبر جزء تكاملي للتوجه الاستراتيجي للمنظمة حيث ان عملية تحقيق الجودة الشاملة والبرامج التسويقية ،وتطوير المنتجات وتلبية رغبات المستهلكين وكل اساليب الادارة ترتبط بشكل كبير بادارة التكلفة .فمفاهيم ادارة التكلفة ببعدها الاستراتيجي تتداخل بشكل كبير مع مفاهيم واساسيات تطوير العملية الانتاجية.^(٤)

(١) Horngren,Sundew,Stratton,**Intraduction to management accounting** ,thirteen adition (USA:Pearsonprentice hall,2005),p130

(٢) <http://en.wikipedia.org/wiki/cost-management> 09/04/1429

(٣) د. سعيد يحي محمود ضو، ورقة بعنوان: التحليل النفعي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة (القاهرة: مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، ٢٠٠٢)، ص ١

(٤) محمد محمود يوسف ،مرجع سابق، ص ٢٦

يري الباحث ان مفهوم ادارة التكلفة من خلال بعده الاستراتيجي يرتبط بكل ادوات الادارة الاستراتيجية لتحقيق متطلبات النجاح والتحسين المستمر، مما يجعلها اداة استراتيجية هامة. تساعد في خفض التكلفة علي ضوء تطبيق استراتيجيات الادارة لتحقيق ميزة تنافسية في المستقبل وتحقيق عائد وارباح اكثر في الحاضر للمساعدة في استمرارية المنشأة في انشطتها الانتاجية. ولعملية ادارة التكلفة ارتباط وثيق بجميع أنشطة الادارة الاخرى حيث ان تطبيق هذا المفهوم بمعزل عن المفاهيم الادارية الاخرى لن يؤدي لتحقيق الاهداف المرجوة منه، وان تطبيق هذا المفهوم يتطلب دعم اداري ويعتمد علي مجهودات فرق العمل، بالإضافة الي وضعه ضمن سياسات الاعمال التي تطبق بصورة مستمرة . ومن التعاريف السابقة لهذا المصطلح يستنتج ما يلي :

١. ظهر هذا المصطلح نتيجة للتطورات الصناعية المعاصرة ليوكب متغيرات بيئة الاعمال الحديثة من خلال تطور مبادئ المحاسبة والتسويق والانتاج وذلك من خلال تحقيق رغبة الادارة في اشباع متطلبات المستهلك النهائي، ومواجهة استراتيجيات الشركات المنافسة عن طريق الجودة والسعر. و يكون ذلك بالعمل علي تحقيق ميزة تنافسية بالريادة في التكاليف، أو الاهتمام بالجودة الشاملة والتطوير.

٢. برهن هذا المصطلح علي فاعلية نظم محاسبة التكاليف في خدمة الادارة والمساعدة في بناء الاستراتيجيات الناجحة ليس فقط من خلال توفير المعلومات الدقيقة ولكن ايضا من خلال تفسير هذه المعلومات بالطريقة التي ترشد الادارة لاتخاذ القرارات الصحيحة والتخطيط للمستقبل .

٣. يعتمد مصطلح ادارة التكلفة علي بيانات تفصيلية ودقيقة عن مختلف أنشطة المنشأة سواء من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي او من خلافه من موارد معلومات المنشأة.

ومن خلال التعاريف التي تم عرضها عن هذا المصطلح يستطيع الباحث ان يعرف ادارة التكلفة بانها أسلوب إداري محاسبي يتضمن كافة التصرفات والأساليب والأنشطة التي من خلالها تحقق الإدارة خلق ميزة تنافسية وبناء استراتيجيات ناجحة من خلال جمع وتحليل وقياس المعلومات المتعلقة بكافة أنشطة المنشأة بهدف تحقيق التخطيط والرقابة علي التكلفة وتخفيضها في الأجل الطويل والقصير .

٣/١/٢ مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف تعتمد على تقسيم المنظمة إلى مراكز إنتاجية وأخرى خدمية و تندرج جميع أنشطة المنظمة في احد هذين القسمين فإما أن يكون النشاط خدميا أو يقع داخل دائرة الأنشطة الإنتاجية. وبما أن نظرية التكاليف الكلية تعتمد على حصر جميع التكاليف فان الربط الحقيقي ومراعاة العلاقات بين الأقسام المختلفة يعتبر أمرا هاما جداً. قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية هو المسئول عن جمع وتحليل البيانات وربطها بالأنشطة كما يقوم هذا القسم بتحليل التكاليف الصناعية، التسويقية والإدارية. كما يقوم أيضا بإصدار تقارير الرقابة والبيانات التحليلية وهو معني مع ذلك كله بحساب تكلفة الانتاج. أما المحاسبة المالية فإنها تعمل على التحقق من أن ما تم

التوصل إليه من إجماليات يتفق وإجمالي التحليلات التي يقدمها قسم التكاليف ، وهذا يتطلب ترابطا بين الأقسام المختلفة للمنشأة.^(١) ان مفهوم الادارة الاستراتيجية للتكلفة نشأ نتيجة التطورات في الفكر المحاسبي والمفاهيم التي تم تطبيقها في التسعينات من القرن الماضي وبداية الالفية الثالثة، ويهدف هذا المفهوم الي تمكين الادارة من تطبيق وتحقيق اهدافها واستراتيجياتها في بيئة المنافسة باستخدام الاساليب والاجراءات المحاسبية بفاعلية للمساهمة في اتخاذ القرارات، وتطوير وتحسين الاداء وتعظيم قيمة المنظمة.^(٢) ويمكن تعريف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بأنها الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من مراحل الإدارة الإستراتيجية للمنشأة، من خلال وضع الاهداف الاستراتيجية و إعداد البدائل الإستراتيجية ،و تحليل ومناقشة البدائل الإستراتيجية على مستوى المنشأة ككل. وايضا تحديد أساليب تنفيذ الاستراتيجيات و تحديد أساليب متابعة تنفيذ الاستراتيجيات والرقابة على الأداء بغرض التأكد من نجاح الإستراتيجية في تحقيق أهدافها .^(١)

ان المفهوم المعاصر والاستراتيجي لادارة التكلفة يعتمد علي مقارنات او مقاييس مرجعية ،كما يعتمد علي التحسين المستمر كفلسفة ادارية ورؤية استراتيجية.فعملية قياس تكلفة الوحدة او الخدمة تحتاج لترشيد وتقليل النفقات والاستمرار في ذلك من قبل الادارة وهي من اعمال الادارة التي لا تنتهي في وقت محدد بل تتطور من التجارب المفيدة.^(٢)

الادارة الاستراتيجية للتكلفة لا تقود فقط الي تحسين الاداء انما لها ايضا تأثير كبير يجعلها تحدث نقلة وتغيير في مكونات سلسلة القيمة .وهي جزء من مكونات عملية ادارية كبيرة لتدفق القرارات الهامة التي تتعلق بالتسعير والربحية من عدة اتجاهات:المنتجات،الاسعار ،الزبائن ،منافذ التوزيع.^(٣)

(١) محمد محمود يوسف ،مرجع سابق، ص٢٦

(٢) مكرم عبد المسيح باسيلي،مرجع سابق، ص١٣

(١) مطبوعات المركز العربي للتدريب، برنامج محاسبة التكاليف المتقدمة ،(الخرطوم: دورة تدريبية في محاسبة التكاليف،فبراير،٢٠٠٦)

(٢) مكرم عبد المسيح باسيلي،ادارة التكلفة،مرجع سابق،ص٢٦

(٣) http://www.imanet.org/research_costing_practice.asp

الإدارة الاستراتيجية للتكاليف هي الاستخدام الجيد لمعلومات التكاليف خلال واحدة أو أكثر من المراحل الأربعة التي تتكون منها دورة الإدارة الإستراتيجية، وهي تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، حيث أنها تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد في ذلك على عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة فهي تهتم بعنصر المنافسة وتتميز بنظرة إستراتيجية طويلة الأجل.^(٤)

تعتبر الإدارة الاستراتيجية للتكلفة عملية متكاملة تغطي جميع ما تقوم به منشأة الأعمال للمساعدة في تحسين القرارات الخاصة بالتسعير والربحية من خلال عدد من الاتجاهات التي تتعلق بالمنتج والزبون وقنوات التوزيع. وهي تساعد في تحسين الأداء و قدرات المنشأة كما تطور وتساعد في إعادة تغيير فعال من خلال سلسلة القيمة. إن إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي تشمل القيام بعدد من التصرفات التي تهدف إلى خفض التكلفة مع المحافظة على الجودة، باستخدام عدد من الأساليب والأدوات منها تطبيق مبادئ الإدارة على أساس الأنشطة، تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، كل ذلك بهدف تحسين الأداء المستمر ومساعدة الإدارة من خلال حلقات سلسلة القيمة لتطوير عملياتها وتقليل العيوب والأخطاء والتحكم في العوامل التي تعيق المنشأة من القيام بعملياتها بصورة مميزة.^(٥)

يري الباحث أن مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ظهر في بيئة الأعمال المعاصرة بعد تدخل عدد من المفاهيم الإدارية و المالية والتسويقية الحديثة، في ظل متغيرات بيئية تتسم بسرعة التغيير وتعدد استخدام أساليب وأدوات تنافسية مبتكرة وحديثة لم تكن مستخدمة من قبل. هذا المفهوم يدعم الإدارة في تحسين موقفها التنافسي، وتحقيق الريادة وتعظيم الأرباح من خلال استخدام تحليل سلسلة القيمة والقيام بعدد من المهام التي عن طريقها يتم تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة في نفس الوقت، والتحسين المستمر للأداء لمواجهة شدة المنافسة.

ويستطيع الباحث تعريف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها مفهوم إداري معاصر يعتمد على استخدام الإدارة للتكلفة كأداة إستراتيجية هامة ترتبط بمرحلة أو عدد من مراحل الإدارة الاستراتيجية، فهي منهج إداري يعتمد على تكامل عدد من المفاهيم والأساليب الإدارية الحديثة لمواكبة متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، ومن خلالها تستطيع الوصول إلى أفضل موقف تنافسي، وتحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحسين الأداء وصولاً لميزة تنافسية تدعم تحقيق الريادة في إدارة التكلفة وتعظيم الأرباح. ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تعد إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بمثابة منهج متكامل يحتوي على العديد من الأدوات والأساليب التي تعمل معاً بهدف التحسين المستمر ودعم الميزة التنافسية للمنشأة.

١/٣/١/٢ مرتكزات إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي

^(٤) علي، عفاف مبارك محمد، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد ٢٧، ع ٢، (القاهرة: جامعة المنصورة، ٢٠٠٣)، ص ٦٨

^(٥) <http://www.econ.upf.edudocspapersdownloads>

تتمثل المرتكزات الأساسية لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي في تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي الاستراتيجي، وتحليل وتصنيف مسببات التكلفة.

أولاً: تحليل سلسلة القيمة

انتشرت الفكرة الأساسية لسلسلة القيمة في عام ١٩٨٥ لمجهودات وكتابات ظهرت في تلك الفترة، حيث أنها تعتبر أسلوباً أو طريقة لتوصيف وتحليل تتابع أنشطة المنظمة من المراحل الأولى للإنتاج وحتى مراحل التسليم النهائي للمستهلك، وسلسلة القيمة مفتاح للعمليات يبدأ بالمدخلات.^(١)

Today's businesses are increasingly being exposed to the concept of industry value chains. Definitions abound; however, in its simplest form, a value chain is typically considered to be three or more otherwise independent businesses from different segments of an industry working together to help each member in the chain meet their business goals. Fundamental to successful value chain participation is a move away from the confrontational and sometimes adversarial relationships between and amongst players customary in many industries. Openness, trust and a genuine desire to see all parties succeed are fundamental prerequisites to an effective value chain scenario.^(٢)

سلسلة القيمة لأي منشأة هي مجموعة متصلة من الأنشطة المولدة للقيمة بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء وتقديم خدمات ما بعد البيع لهم، مع التركيز على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة وتلك التي لا تضيف قيمة لها. وقد عرفت سلسلة القيمة بأنها مجموعة الأنشطة التي تتم على اتصال وبشكل متتابع بحيث يضيف كل منها إلى قيمة المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها. وقد استخدم مصطلح سلسلة للتعبير عن ضرورة التتابع والترتيب في الأداء أما مصطلح القيمة، فهو يشير إلى أن كلا من حلقات تلك السلسلة يضيف إلى المنفعة النهائية للمنتج النهائي ويحقق قيمة متراكمة للعميل الذي يتلقى ذلك المنتج.^(١)

وتعرف سلسلة القيمة بأنها مجموعة النشاطات التي من خلالها يتم تكوين السلعة أو الخدمة وإيصالها إلى العملاء. وهي عبارة عن إطار عمل لتشخيص جميع هذه النشاطات وتحليل كيفية تأثيرها على تكاليف الشركة وعلى القيمة المقدمة إلى المستهلك.^(٢)

^(١) Pauline Weetman ,**Business Strategy And Management Accounting**,Third Edition ,(London:FT Prentice Hall,2003),P766

^(٢) [http://www1.agric.gov.ab.ca/\\$department/deptdocs.nsf/all/bmi9176](http://www1.agric.gov.ab.ca/$department/deptdocs.nsf/all/bmi9176)

^(١) أحمد الخطيب، مرجع سابق، ص ٨

^(٢) <http://ar.wikipedia.org/wiki>

فلسلة القيمة مجموعة من الخطوات المتتالية التي تشكل قيمة في حد ذاتها، وهي سلسلة تطبق على المنتجات لتحسين نوعيتها وإضافة قيمة جديدة لها من أجل زياده الحصة السوقية والحصول على رضا الزبائن، و يتم استخدامها في جميع مراحل الانتاج، ان مفهوم سلسلة القيمة يتعلق بمجالات تحسين الربحية و يشمل ذلك العلاقات مع الموردين ، العملاء، و العلاقات داخل سلسلة القيمة الخاصة بوحدة الأعمال، و المنظمة ككل. كل نشاط له قيمة يستلزم تكاليف ويولد إيرادات ويرتبط بأصول ، ومن ثم فإنه بعد تحديد سلسلة القيمة يتعين تخصيص تكاليف التشغيل والإيرادات والأصول على أنشطة القيمة المستقلة . كما يقصد بها سلسلة وظائف الاعمال المتعاقبة والمتتالية والتي تضيف قيمة او فائدة لسلع او خدمات المنظمة .^(٣)

ان سلسلة القيمة الداخلية للمنشأة تتضمن جميع أنشطة العمليات والتكنولوجيا التي تضيف قيمة للمنتج. ان مفتاح تقييم سلسلة القيمة للمنشأة هو فهم ومعرفة طبيعة الأنشطة التي يمكن ان تعطي المنشأة ميزة تنافسية، ثم يتم التركيز بصورة قصوى علي هذه المميزات والاستفادة منها بطريقة افضل من الشركات المنافسة . ان سلسلة القيمة للمنشأة تمر من المواد الخام اللازمة للتشغيل وتنتهي بتسليم المنتج النهائي للزبون. ويعتبر مفتاح تحليل سلسلة القيمة في المؤسسات الصناعية هو مقارنة واستخدام مميزات الشركات علي مستوى نسب الصناعة .^(٤)

ويري الباحث ان مفهوم سلسلة القيمة يتعلق بمفاهيم ادارية اخري يمكن ان تتمثل في الآتي:

- ١ . تحليل جميع أنشطة المنشأة.
 - ٢ . تحديد مميزات المنشأة عن المنافسين.
 - ٣ . التحقق من الاستفادة القصوي من اي ميزة تنافسية.
 - ٤ . تبدأ سلسلة القيمة من الحصول علي المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للزبون.
 - ٥ . يعتمد تحليل سلسلة القيمة علي تحليل الموقف ومميزات المنافسين ومقارنة نسب الصناعة.
- فهي بذلك عملية تعتمد علي عدد من المتغيرات وتتطلب تحديد عدد من العناصر ومعرفة علاقتها بالمنافسين اي ان تحليل سلسلة القيمة يعتمد علي بيئة المنظمة الداخلية والخارجية.

^(٣) تشارلز هورانجرن، جورج فوستر، مرجع سابق، ص ١٨

^(٤) <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumDonelanKaplan98.htm>

و تعرف سلسلة القيمة بانها سلسلة النشاطات التي تساهم في قيمة المنتج أكثر من تكلفته، و التي تبدأ بالبحث و التطوير و الهندسة و تنتقل إلى التصنيع ثم إلى الزبون أو يتم التخلص منها.^(١)

دراسة وتحليل سلسلة القيمة يعتبر عملية هامة في نجاح تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف ، كما يساهم في اتخاذ قرارات إستراتيجية ملائمة من خلال حساب تكلفة كل حلقة من حلقات سلسلة القيمة ومقارنتها بأسعار المنافسين في تلك الحلقة . واستغلال العلاقات المتداخلة مع عملاء الشركة. وتعتبر الفكرة الأساسية وراء تطبيق مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج . وهذا المفهوم يتصل بشكل مباشر بالعلاقة بين ما يقوم العميل بسداده كئمن للمنتج أو الخدمة واجمالي تكاليف استخدام المنتج خلال دورة حياته لدى العميل. وادارة المنشأة عليها الاهتمام بدراسة وتحليل تكاليف ما بعد البيع للعميل بما يؤدي الى الحصول على نصيب أكبر من السوق ويحقق موقفا تنافسيا أقوى للمنتج . كما تقوم بعض الشركات باعادة تصميم المنتج بالشكل الذي يسمح بتخفيض تكاليف ما بعد البيع لدى العميل. ويتطلب ذلك معلومات دقيقة عن كل نشاط او عملية لتتسبب هذه المعلومات بين وحدات المنظمة المتناسقة لتحقيق اهدافها. فالمستخدم الأساسي للمعلومات المالية والمحاسبية هو الادارة لذا فان النظرة الحديثة لمحاسبة التكاليف ترى انه يمكن اعتبار الادارة مستهلكا أو عميلا داخليا للمحاسب من حيث احتياجها لما يقدمه من معلومات وبيانات.^(٢)

ان تحليل سلسلة القيمة يمكن ان يمر عبر عدد من القنوات، أولها النظام المحاسبي والذي لا يصمم لاضافة قيمة مضافة لانشطة المنشأة، إلا ان تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط يمكن ان يحل هذه الاشكالية. ثانيا من الصعوبة بمكان تحديد سلسلة القيمة عن طريق الحصول علي عائد دقيق من المبيعات او من بيانات استخدام الاصول ولكن هناك استخدام لبعض التنبؤات لتعطي قيمة تقريبية لسلسلة القيمة. و اخير ليس فقط استخدام التنبؤات يجعل تحديد قيمة لسلسلة القيمة امرا صعبا ولكن ايضا هناك بعض الصناعات التي لديها سلاسل قيمة معقدة اصلا. وبالرغم من ذلك هناك بعض القنوات لمدخل سلسلة القيمة التي تجعلها اداة ادارية استراتيجية مؤثرة جدا. في حالة شدة المنافسة فان المنشآت عليها ان تدير وتتحكم في انشطتها وتكاليفها للاستمرار في تحقيق ميزة تنافسية.^(٣)

من خلال تطبيق اسلوب سلسلة القيمة يمكن النظر الي المنظمة الصناعية باعتبارها نظاماً متكاملأ شأنها في ذلك شأن اي نظام آخر، فهي من الداخل تحتوى على عدد من الأنظمة الفرعية (تسويق، مالية، هندسية، عمليات) ، هذه الانظمة تعتمد علي بعضها في تحقيق اهدافها لذا يجب ان لاتتعارض اهداف المالية مع اهداف الانتاج او

(١) <http://www.qudorathnf.jo/arabic/pages.php?menu>

(٢) تشارلز هورانجرن، مرجع سابق، ص ١٨

(٣) <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumDonelanKaplan98.htm>

التسويق، بل من الأفضل ان تتسق وتترابط فيما بينها لتخلق بيئة تنظيمية قوية تجعل كل نظام فرعي من هذه الأنظمة يعمل على تحقيق أهداف معينة لتتكامل هذه الأهداف في مجموعها لتحقيق الهدف الأساسي من وجود المنشأة. وهذا هو جوهر مايمكن ان يجعل المنظمة ناجحة في البيئة المحيطة بها، وتستطيع بكل قوة واقتدار مواجهة المنظمات المنافسة، لذا فان المنظمة كنظام متكامل عليها صياغة استراتيجيات ووضع سياسات تحقق إحكام السيطرة على العمليات الإنتاجية وهي عبارة عن مجموعة من الفعاليات أو الوظائف التي تخلق القيمة المفضلة من قبل المستهلك.^(١)

فما أن الغرض الأساسي من قيام أي مشروع إنتاجي هو توفير احتياجات طلب قائم الآن أو طلب متوقع مستقبلاً. لذا فان علماء الاقتصاد لا يفصلون بين الإنتاج والاستهلاك في نظريتي الإنتاج والطلب. والإنتاج نفسه لا يتم إلا من خلال تحقيق متطلباته من تجميع وتنظيم وتخطيط عوامل الإنتاج حتى يصبح الإنتاج عملية محققة. ولا شك إن ذلك لا يتحقق إلا من خلال تحمل تكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتشغيل العملية الإنتاجية، بالتالي فان الإنتاج والتكاليف الإنتاجية لا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض، حيث ان العملية الانتاجية لا تتم الا بتحمل العديد من النفقات.^(٢) حيث أن لمحاسبة التكاليف دور فعال في مساندة كل من حلقات سلسلة القيمة سواء من ناحية القياس والرقابة أو من حيث إمداد متخذي القرارات باحتياجاتهم من المعلومات التي تتعلق بالحلقات الستة لتلك السلسلة وهي:^(٣)

١. البحث والتطوير :

عند تخطيط الإنتاج فأن نقطة البدء تكون هي البحوث وهي حلقة ترتبط ببيانات التكاليف ارتباطا كاملا من حيث تكاليف التجارب والبحوث المعملية والسوقية، التكاليف الرأسمالية لأنشطة البحث والتطوير والتي يجب أن توزع فيما بعد وتخصص على تكاليف التشغيل.

٢. التصميم والتجارب:

التصميم يحتاج إلى رسوم ومواصفات ومعايير جودة وجداول تشغيل وتجارب جميعها تمثل تكاليف لما قبل الإنتاج ومنها التكاليف المباشرة للتصميم وخرائط ورسوم التشغيل والتجارب وتأكيد الفاعلية وقياس المواصفات و تكاليف إعداد جدول الإنتاج وبرمجة الخطوط.

٣. الإنتاج:

(١) د. عبد الستار محمد العلى، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل كمي، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٠)، ص ٣٥

(٢) د. عثمان إبراهيم السيد، مرجع سابق، ص ١٤٠

(٣) د. احمد الخطيب، مرجع سابق، ص ص ١١، ٩

وهي حلقة تتم فيها مجموعة من الأنشطة والعمليات تحقق تحول المواد الخام إلى إنتاج نهائي وتحقق رغبات المستهلك وهذا بلا شك يتطلب العديد من التكاليف المباشرة (خامات) والغير مباشرة لمعالجة هذه الخامات لإنتاج تام (الأعباء الصناعية)

٤. التسويق والتوزيع :

ويشمل جميع أنشطة المزيج للمنتج والتعريف به ودراسات السوق ، والتوزيع هو حلقة للاتصال المباشر مع العميل وإتمام عملية البيع والنقل وأساليب التجارة الالكترونية والكتلوجات والبيع المباشر وغيرها. والتكاليف التي تظهر هي تكاليف البحوث التسويقية والترويج وايضا تكاليف البيع والتوزيع والنقل والتسليم.

٥. خدمة المستهلك (العملاء):

إن رضا العميل يعتمد كثيرا على خدمات ما بعد البيع لذا فإن هذه الحلقة تختص بأنشطة ما بعد البيع التي عن طريقها يتحقق رضا العميل وولاءه.

ومن المجالات التي تحقق العلاقة بين محاسبة التكاليف والنشاط الإداري الآتي: (١)

١. التركيز على المخرجات والمستهلك النهائي: نقطة البداية للإنتاج في هذا العصر هي المستهلك كما أن سياسات التسعير والتوزيع والصيانة وغيرها كلها يجب أن تبدأ من المستهلك.

٢. التركيز على العوامل الحاكمة للنجاح وهي: التكلفة ، الجودة ، التوقيت (تلبية احتياجات العملاء عند الطلب) و التطوير فلا بد من البحث عن فرص خلاقة لضمان البقاء والاستمرار .

٣. التحسين المستمر في مواجهة المنافسين: يعتبر الاستمرار في عملية التحسين من الأمور بالغة الأهمية لمواجهة التطور المستمر للمنافسين.

٤. تحليل سلسلة القيمة وسلسلة العرض: لابد من تكامل أنشطة المنشأة وأهدافها نحو تحقيق التناسب الهدي من أجل خلق نقاط قوة لمواجهة المخاطر.

التسلسل الذي تم عرضه لحلقات سلسلة القيمة لا يعنى بالضرورة إن اهتمام الإدارة يجب أن يكون حسب الترتيب السابق لها ، وإنما الأمر يتطلب أن تعامل السلسلة كوحدة متكاملة عند قياس تكلفتها وعوائدها كما انه لا يمكن إسقاط أي حلقة من سلسلة القيمة حيث أنها تمثل منظومة واحدة للنشاط ككل. إن سلسلة القيمة تساعد في ترشيد

(١) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1275>

وضبط التكلفة بصياغة أساليب قياس التكلفة والتقارير عنها بما يتواءم مع تسلسل النشاط البحثي والإنتاجي والبيعي في المنشأة لذا فإن الاهتمام سوف ينصب فعليا على الأنشطة التي ينتج عنها تحقق التكاليف.^(٢)

يرى الباحث أن الترابط المنطقي بين أجزاء المنظمة وانسياب البيانات بين الوظائف الإدارية لها وتحقق التكامل والترابط يؤدي إلى إحكام السيطرة التامة على مختلف الأنشطة ومن بينها أنشطة الإدارة المالية خاصة في مجالات إدارة التكلفة. فهناك علاقة واضحة ومنطقية بين الإنتاج والمالية والتسويق لذا فإن التنسيق بين جهود الوحدات داخل المنظمة يحقق تكامل الجهود ونجاح العملية الإدارية، وهذا هو المطلوب الذي يمكن ان تحققه سلسلة القيمة. وبالرجوع الي مفهوم المنظمة يمكن اعتماد ان سلسلة القيمة تعبر عن ترابط وتجانس وتسلسل الجهود مابين وحدات المنظمة لتحقيق اهدافها بالطريقة المثلى.

ثانيا: تحليل الموقف التنافسي (الاستراتيجي)

تتمحور الاستراتيجية التسويقية للمنظمة التي تعمل في بيئة تنافسية حول الموقف التنافسي، ويعبر عن هذا بالبقاء والاستمرار في الأجل القصير وتحسين خدمة العملاء ودخول أسواق جديدة والتوافق مع التشريعات الجديدة. إن الاستراتيجية التنافسية هي مدخل المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة على منافسيها أو تقليل ميزتهم التنافسية عليها. ويعتمد نجاح المنظمة على الكيفية التي تتوافق بها وتدير خطر دخول منافسين جدد ، تحديد البدائل المستحدثة، القدرة التفاوضية للموردين و للمشتريين، و الوضع التنافسي. يركز تحليل الموقف التنافسي الاستراتيجي على الدور الذي تلعبه أساليب قياس وتحليل التكاليف باختلاف الطريقة التي اختارتها المنشأة، فالمنافسة تعتمد علي ابتكار اساليب ادارية ومالية وتسويقية لتحقيق ميزة تنافسية.^(١)

ان قدرة الشركة علي خلق موقف تنافسي قد تتعلق بحجم الإنتاج والذي يتاثر احيانا بقيود واجراءات حكومية تحد من القدرة التنافسية، كما ان الشركات المنافسة قد يكون لديها ممارسات احتكارية الهدف منها التدخل في قوي السوق. ولكن التقنية ووفورات الحجم يرتبطان ببعضهما و يؤثران في القدرة التنافسية حيث ان لهم صلة بحجم المنشأة، وقد تمكنت بعض الشركات من التوسع والنمو من خلال مستويات الإنتاج عن طريق أنشطة البحث والتطوير.^(٢)

ثالثا: تحليل وتصنيف مسببات التكلفة

(٢) د. احمد الخطيب، مرجع سابق، ص ١١

(١) عبد الله جاد فودة، الاستخدام الاستراتيجي لنظم المعلومات، مقال بالانترنت، <http://mnzoor.blogspot.com/2007/09/blog-post.html>

(٢) موريس جرجس، آليات دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، (الكويت:مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد الاول، المجلد الثالث، ٢٠٠٠)، ص ص

ان التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغير في حجم النشاط أصبح لا يفي بمتطلبات التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، والتي تركز على أن التكلفة يتم تحريكها أو التسبب في حدوثها بواسطة عوامل متشابكة ومتراصة بطريقة معقدة . وبالتالي يجب تحديد سلوك التكلفة ومحركاتها والعلاقة بينها في كل موضع على حدة وذلك قياسا على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة. اما مسببات التكلفة فيتم تصنيفها الى مجموعتين ،الأولى مسببات التكلفة الهيكلية وتتصل بالهيكل الاقتصادي للمنشأة ، وتضم وفورات الحجم والمدى والخبرة والتكنولوجيا ودرجة التعقيد . اما الثانية فهي مسببات التكلفة التنفيذية والتي تتوقف عليها مقدرة المنشأة على تنفيذ عملياتها بنجاح ، وتشير الى موقف التكاليف بهذه المنشأة ، وتضم تضافر قوة العمل والجودة الشاملة واستغلال الطاقة وكفاءة نموذج المصنع وشكل المنتج واستغلال الروابط.^(٣)

٤/١/٢ اهداف و متطلبات تطبيق نظم ادارة التكلفة

تهدف اساليب ومفاهيم ادارة التكلفة الي تعظيم الارباح في الوقت الحالي والمستقبل ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال بناء نظام لادارة التكلفة قادر علي تحقيق هدفين رئيسيين اولهما هو المنافسة العالمية،اما الثاني فهو التحسين المستمر والذي يقصد به تحسين الانشطة المضيفة للقيمة وتقليل الانشطة غير المضيفة للقيمة. الا ان هناك اهداف عديدة يمكن ان تحققها ادارة التكلفة من خلال استخدام عدد من الادوات والاساليب التي تم تطويرها لهذا الغرض،وعليه يمكن ان تتمثل اهداف نظم ادارة التكلفة بما يلي:^(٤)

١. تحديد تكاليف المنتج بدرجة معقولة من الدقة.
٢. تقييم الأداء على أساس دورة حياة المنتج أو الخدمة.
٣. تحقيق فهم أفضل للعمليات والأنشطة.
٤. رقابة التكاليف.
٥. قياس وتقييم الأداء.
٦. المحافظة على الوضع التنافسي.

فالههدف من تطبيق نظم و برامج إدارة التكلفة هو تحقيق الكفاءة العالية في التشغيل من خلال الرقابة على توريدات المواد ، تصميم المنتج ، نظم ومراحل التشغيل . تهدف إدارة التكلفة الى وضع برامج من خلالها يتم الضغط على العاملين بصورة مستمرة للعمل على خفض تكلفة المنتج في جميع مراحل حياته في كل

(٣) د.محمد محمود يوسف ،مرجع سابق، ص٢٦

(٤) د.صلاح الدين بسيوني مرجع سابق،ص٨٣

مرحلة من المراحل تقوم الشركات بتصميم وسائل عن طريقها يتم تخفيض التكلفة بغرض تحقيق ميزة تنافسية. ويقوم نظام ادارة التكلفة باكتشاف الوسائل الفعالة لتخفيض تكلفة الانتاج بدأ من المراحل الاولية لتصميم المنتج ، وتوريد المواد ، وصولا الى المراحل النهائية في تصنيع المنتج بصورته المطلوبة ، كل ذلك مع مراعاة عدم التأثير على مواصفات وجودة المنتج أو أدائه لوظائفه.^(١)

ايضا من الاهداف التي يمكن الوصول اليها من خلال مفهوم ادارة التكلفة تحقيق التالي :

- ١ . المحافظة علي الميزة التنافسية للشركة.
 - ٢ . تبني استراتيجيات ناجحة وفريدة تحقق للشركة النجاح المستمر .
 - ٣ . تحقيق الكفاءة في التشغيل من خلال الرقابة علي الموارد والمراحل الانتاجية المختلفة .
 - ٤ . اكتشاف الوسائل الفعالة في تخفيض التكلفة من المراحل الإنتاجية الاولي وحتى مراحل الإنتاج النهائية.
- ان ادارة التكلفة تعتمد علي تطبيق مجموعة من الاساليب والمفاهيم والطرق التي يمكن عن طريقها التحكم في التكلفة وتحسين اداء الانشطة والعمليات، وتحسين المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة والذي يتطلب انشاء نظام للتحسين المستمر ،بالتزام الادارة العليا وتدخل واشراك العاملين .ويمكن الوصول الي ذلك من خلال مجموعة من الادوات والاساليب والمفاهيم الحديثة فتطبيق النظم التالية يعد من مقومات ادارة التكلفة وهي :^(٢)

- ١ . التكلفة علي اساس الانشطة .
- ٢ . نظام الادارة بالانشطة.
- ٣ . نظام الجودة الشاملة .
- ٤ . نظام الانتاج بدون مخزون .
- ٥ . تحسين العمليات .

(١) د.محمد عبد العزيز حجازي، مرجع سابق،ص ١٥

(٢) د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات دراسات في المحاسبة الإدارية ، المتقدمة وتطبيقاتها على الحساب، (الاسكندرية: الدار

الجماعية، ٢٠٠٤م)،ص ١٥

لمواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة وتخفيض التكاليف وتحقيق متطلبات الجودة أو التحسين المستمر فإن طبيعة العمل تستلزم كفاءات عالية في ادارة أنشطة المنشأة وهذا يتطلب دراسة النظم الحديثة والتي تتمثل في التكلفة علي اساس النشاط ونظام الانتاج في الوقت المحدد (بدون مخزون) و نظم ادارة الجودة الشاملة والرقابة علي التكاليف. ومن التحديات التي تواجهها العديد من الإدارات في المنشآت الحالية هو ظهور عدد كبير ومؤثر من الاستراتيجيات والأساليب الإدارية والتي قد لا يكون استخدامها مفيدا اذا ما تم في شركة غير معنية به او لا يتناسب معها، أو اذا ما تم استخدامها بطريقة غير صحيحة. لذا لابد من معرفة الاسلوب الذي يتناسب مع المنشأة عن طريق الدراسة والتحليل. ومن الاساليب الإدارية الحديثة التي ظهرت في بيئة الأعمال المعاصرة ما يأتي: (1)

١. اعادة هندسة العمليات.
٢. اعادة الهيكلة المالية.
٣. ادارة الجودة الشاملة.
٤. نظام الانتاج في التوقيت المنضبط.
٥. Leveraged Buyouts (LBO)
٦. Downsizing.
٧. Repositioning.

تغيرات بيئة التصنيع الحديثة فرضت علي علم المحاسبة ضرورة الوفاء بمتطلبات تواكب هذه التغيرات ،وامتد دور محاسب التكاليف ليشمل جوانب اكثر شمولا، لأن محاسبة التكاليف من منظور استراتيجي اصبحت تراعي البيئة الخارجية المحيطة بها. إلا ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة اصبحت تتمحور اهتماماتها في عدد من الاتجاهات التي يمكن بها ادارة التكلفة من منظور استراتيجي من خلال المداخل مدخل تحديد التكلفة علي اساس النشاط الذي يساعد في دقة حساب التكلفة ، ومدخل التكلفة المستهدفة الذي يشتمل علي اساليب التحسين المستمر ويرتبط بمدخل تكاليف دورة حياة المنتج و مدخل تكاليف الجودة. (2)

٥/١/٢ مفهوم خفض التكلفة

إن التطور الذي يتسم به عالمنا المعاصر في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه ان أنشأت الصناعات الكبرى ذات الانتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الانتاج المختلفة مصاحبة بالضرورة استقلال علم التكاليف، وبظهور أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية، والمعلومات

(1) Michael R.Hagerty ,**A powerful Tool for diagnosis and strategy** ,(London:Journal Of Management Consulting,Novmber,1997) ,p16

(2) د.سهير الطنملي ،مرجع سابق،ص ١٠

الفورية، لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة. وأصبحت الإدارة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها للحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المشروعات من تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار والتطور.^(٣)

ولاغراض خفض التكلفة فإن السجلات المحاسبية تعتبر مصدرا هاما لكثير من تفاصيل البيانات عن الأنشطة الانتاجية، ويتم الحصول علي البيانات من مخرجات نظام التكاليف لذا تعتبر السجلات المحاسبية هي اساس خفض التكاليف .حيث يتم تقييم كل عنصر من عناصر التكاليف ومدى اهميته للنشاط سواء من ناحية قيمة تكلفة العنصر او من حيث قيمته النسبية للعناصر الاخرى او الوحدات الانتاجية . يعتبر خفض التكلفة من اهم الطرق واوسعها استخداما لزيادة وتحسين الربحية،حيث ان تكلفة الانتاج تعتبر عاملا هاما من عوامل الحصول علي سعر تنافسي ،كما ان سعر المنتج في العديد من الصناعات اصبح اكثر الاشياء جاذبية في السوق . لذلك تعتبر الرقابة علي التكلفة وظيفة هامة عن طريقها يمكن زيادة وتحسين الربحية ،مما يتطلب برامج مستمرة اساسها يدور حول امكانية خفض التكلفة وتعظيم الارباح.ولكن خفض التكلفة من الافضل ان يقاس ويقارن مع جودة المنتج وجودة الخدمة التي تقدم للمستهلك.^(١)

يعرف مصطلح خفض التكلفة بانه انتقال من مستوى التكلفة الحالي الي مستوى اخر اقل ويتطلب ذلك تغييرا واضحا في ظروف الانتاج بحيث يتم انتاج نفس الانتاجية السابقة ولكن بتكلفة اقل ،قد يكون ذلك عن طريق استخدام آلة جديدة تؤدي نفس الاغراض ولكن بتكلفة اقل او تعطي انتاجية اكبر بنفس التكلفة السابقة ،وقد يتحقق خفض التكلفة باستخدام مواد جديدة اقل تكلفة او بالضغط علي استخدام المواد ومدخلات الانتاج الاخرى بصورة عامة.^(٢)

ان اهمية خفض التكلفة في ظل التنافسية نابعة من صعوبة التحكم في الايرادات حيث ان مفهوم خفض التكلفة من ناحية النمو السريع يعني تحقيق ارباح وعائدات اكبر،ولكنه كوسيلة لمواجهة التنافسية قد يكون من مقاصد هذا المفهوم التعبير عن امكانية خفض سعر البيع لمواجهة الاستراتيجيات التنافسية.ومن ناحية تاريخية فان هذا المفهوم ظهر في اوائل السبعينات كمصطلح يعبر عنه بعبارات مثل القطع،اعادة تغيير الواقع،خفض النفقات ،اعادة الهيكلة ،تخفيض الحجم .وفي تلك الحقبة وضعت برامج لخفض التكلفة حققت نتائج في خفض التكلفة في الاجل القصير ولكنها في المقابل ادت الي فقد العديد من الخبرات والمديرين اهل الدراية والمعرفة ،فخفض القوي العاملة جعل الشركات تفشل في تطبيق وجهة نظر طويلة الاجل لتخطيط استراتيجي فعال مما جعل نجاح هذه البرامج في الاجل الطويل مشكلة تواجه العديد من الادارات .فالمداخل

^(٣) برنامج محاسبة التكاليف المتقدمة ،المركز العربي للتدريب،مرجع سابق، ص ٢٥

^(١) Gurtis J-Blcke, **Financial Analysis For Decision Making**, (India,paliston,burna and garland-b taraporeala 1981),p١٠٥

^(٢) د.منير محمود سالم ،مرجع سابق،ص ٩

التقليدية لتخفيض التكلفة عادة تعتمد علي تحقيق نتائج فورية خاصة في مجال تخفيض الاصول البشرية مما كان مؤشرا للفشل في الاجل الطويل .ولكن النظرة الحديثة في بيئة الاعمال المعاصرة خاصة في مجال ادارة التكلفة تعتبر القوي العاملة من الاصول وليست تكلفة وهذا بلاشك مفهوم حديث يتواكب مع متغيرات بيئة الاعمال التي تعمل علي تخطيط ورقابة الموارد والتكاليف والربحية والمخاطره.(٣)

ان مصطلح خفض التكلفة لايعني التوجه نحو خفض مخصصات العاملين،فالتعامل مع هذا المصطلح بهذا المفهوم في بعض الاحيان قد لا يبدو مرغوبا فيه او قد يعتبر من المضامين غير المقبولة اذا ما ادي الي خلق صورة تعني العشوائية في خفض المخصصات، أو امتيازات العاملين ،او باستخدام عمالة رخيصة وغير مدربه ،تقييد عملية التخطيط للمصروفات،التخلص من او قطع مايؤدي لتحقيق الجودة العالية والتميز في تقديم كل ما هو جيد وهذا بلاشك من مسؤوليات الادارة .فالادارة الرشيدة تهتم بخفض التكلفة وآثارها والعوامل التي يمكن بها تحقيق خفض التكلفة وذلك عن طريق القوي العاملة المؤهلة والمدربة والادارة الجيدة ،استخدام ديناميكية قوي السوق لزيادة حجم المبيعات و استخدام اساليب الشهرة والدعاية كل ذلك يمكن ان يمثل الغطاء الجيد او الواجهة المرغوب فيها والتي عن طريقها يمكن تطوير وتنمية قدرات الشركة وزيادة ثروتها.(١)

كما يعرف مصطلح خفض التكلفة بامكانية تحقيق ارباح اكبر من ناحية لتحقيق نمو اسرع ،وامكانية تخفيض الاسعار من ناحية اخري لمواجهة المنافسين .ففي ظل المنافسة الشديدة تظهر ضرورة الاهتمام ببرامج خفض التكلفة حيث انه من الصعوبة بمكان التحكم في اسعار السوق والتي هي عرضة لقوي السوق وآليات العرض والطلب ومبادرة واستراتيجيات الشركات المنافسة ،فالصعوبة التحكم في الايرادات يصبح خفض التكلفة مطلبا ضروريا للاستمرار والنمو ومواجهة المنافسة .فمن ناحية النمو السريع فان خفض التكلفة يعني تحقيق مستوي ارباح اكبر اما من ناحية مواجهة المنافسين فان خفض التكلفة يعني امكانية تخفيض الاسعار .(٢)

ويرتبط مفهوم خفض التكلفة بجودة تصميم المنتج فكلما ارتفعت جودة تصميم المنتج ارتفعت التكلفة ويعود ذلك الي ان تصميم المنتج يتطلب موادا وادوات بمستوي معين من الجودة كما ان اساليب الانتاج لابد ان تكون دقيقة باستخدام العمالة الماهرة ،ويرتبط خفض التكلفة بجودة التنفيذ حيث تقل العيوب والتالف وبذلك تنخفض التكلفة،ان

(٣) صلاح الدين بسيوني ،مرجع سابق،ص١٥

(١) Gurtis J-Blcke ,Op,Cit,P106

(٢) د.صلاح الدين بسيوني ،مرجع سابق ،ص١٠

خفض التكلفة يتطلب استخدام امثل للموارد من مواد وعماله وماكينات .فالانتاج يتطلب مهارات متعددة للعاملين لمعالجة الاخطاء بل والتنبؤ بها ووضع البرامج والخطط التي تساعد في تنفيذ العملية الانتاجية بافضل صورة لها. (٣)

ان خفض التكلفة في اتجاه محدد يجب الا يؤدي الي زيادة التكلفة في اتجاه اخر فمن ناحية التخلي عن الجودة فان خفض التكلفة قد يؤدي الي فقدان الزبائن، كما ان زيادة الارباح من خلال خفض التكلفة قد تؤثر علي حصة السوق وحجم المبيعات ،فمن خلال نظرة تسويقية فان الزبون والحصة السوقية من الاشياء التي اذا ما تأثرت ببرامج خفض التكلفة فان الشركة بذلك تكون قد فقدت قدرا كبيرا من النجاح والقدرة علي البقاء والاستمرار .ان مصطلح خفض التكلفة لايعني قطع التكلفة بل يعتبر قطع التكلفة من اسواء البرامج بالنسبة للادارة الرشيدة حيث ان ذلك يؤدي للعديد من المشاكل.فمن الانسب مقارنة التكلفة مع العائد.

(٣) د.عبيد محمد عبد العزيز ،جودة المنتج مابين ادارة الجودة الشاملة والايزو،(القاهرة:مكتبة ومطبعة الاشعاع الفني،١٩٩٩)، ص٧٨

ان التحكم في التكلفة لا يعني الحصول علي تكلفة منخفضة حيث ان التكلفة لا بد ان تقارن مع العائد المتحقق من تكبدها فالحصول علي انتاجية عالية بنفس القوي العاملة ومتطلبات الانتاج الاخري قد يكون اكثر فاعلية من الحصول علي نفس تكلفة الانتاج عن طريق خفض العمالة ، لذا فان خفض التكلفة يعتبر وظيفة مستمرة للإدارة فاذا ما ادي خفض التكلفة الي تقليل الخسائر او زيادة الارباح للشركة وهي في وضع سيء في السوق فانه بلا شك سوف يؤدي نتيجة افضل اذا كان وضع الشركة جيدا في السوق (١).

ان قرارات تحسين وخفض التكلفة من الافضل اشترك جميع المستويات الادارية في وضعها، فالنجاح لا يتم الا من خلال تضافر وتكامل الجهود بين جميع الفئات العاملة . فالإدارة تقوم باتخاذ العديد من القرارات بصورة مستمرة لتنفيذ اعمالها ومعظم هذه القرارات يؤثر علي التكلفة بصورة او باخري او يؤثر علي الدخل بدرجات متفاوتة . فالقرارات الادارية من منظور مالي تحوي داخلها قرارات مالية بصورة او باخري . لذا فان كل مسئول اداري يقوم باتخاذ وتنفيذ قرارات مالية بناءا علي مسؤولياته وواجباته الوظيفية . ان خفض التكلفة احيانا يعتمد علي قدرة الادارة القيادية اكثر من اعتمادها علي توفير بيانات التكلفة في حد ذاتها . وهذا جعل معرفة العاملين بالانتاج وقدراتهم علي خفض التكلفة تعتبر من اهم المداخل التي يمكن عن طريقها التأثير بشكل واسع وكبير علي عمليات خفض التكلفة . لا يعتبر هذا تقليل من دور البيانات وتوفير المعلومات حيث ان الناحيتين تتكاملان لتحقيق نفس الهدف لذا لا بد من توفير المعلومات والبيانات الضرورية لخفض التكلفة .^(٢) فالمورد قد يساعد في خفض او إدارة التكلفة عن طريق قبوله المنتجات التي تقادمت بالزمن أو قد يجد لها مشتري آخر والعملية له قد تكون مربحة حيث يستبعد المنتجات الجديدة بأخرى مستعملة وأحيانا فان بعض الموردين قد يجدون أنفسهم على استعداد لتحمل جزء من الخسارة من أجل العملاء لتنشيط العلاقة ومدتها للأجل الطويل فبعض الموردين يرون أن العلاقة تمتد بامتداد دورة حياة المورد والزبون أو من المفترض أنها كذلك.^(٣)

من خلال التعاريف السابقة يخلص الباحث الي ان مصطلح خفض التكلفة يهتم بطريقة تحسين الربحية وكسب ثقة المستهلك من خلال المنافسة السعرية و يتطلب خفض التكلفة اجراء تغييرات في ظروف الانتاج الحالية،حيث ان اهمية خفض التكلفة نابعة من صعوبة التحكم في الايرادات ويتطلب خفض التكلفة وضع برامج ودراسات طويلة وقصيرة الاجل ،كما لا يعني خفض التكلفة العشوائية في التعامل مع المصروفات ومخصصات العاملين .ويستطيع الباحث ان يعرف مصطلح خفض التكلفة بانه مجموعة من الاجراءات

(١) Gurtis J-Blcke ,Op,Cit,P 107

(٢) Gurtis J-Blcke ,Op,Cit.Pp 107-108

(٣) Journal Of Certified Accountant ,**Managing The Cost Of Computing** ,(London:1993),P41

والاساليب المستمرة التي عن طريقها يتم الانتقال من مستوى التكلفة الحالي الي مستوى اقل بهدف تحقيق النمو والاستمرار وكسب ثقة المستهلك وذلك عن طريق وضع برامج ودراسات تراعي الدقة في التعامل.

٦/١/٢ مفهوم الرقابة علي التكلفة

الرقابة مفهوم عام تم استخدامه في عدد من العلوم الإدارية وهي تعني متابعة تنفيذ الخطط والسياسات التي تم وضعها من قبل الإدارة وتقييم درجة التنفيذ، كما تهدف إلى إصلاح الأخطاء والانحرافات عند وقوعها، مع العمل علي منع تكرار الأخطاء مستقبلاً. ويمكن تعريف الرقابة على أنها الوظيفة الإدارية الخاصة بالتأكد من إتمام تنفيذ المشاريع حسبما أعد لها من تخطيط وتنظيم وتوجيه، ويعني ذلك قيام كل شخص بعمل الشيء المناسب في الوقت المناسب والمكان المناسب وباستخدام الموارد المناسبة.^(١)

الرقابة هي عملية متابعة الأداء، وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف يقصد بها النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقويمها. والعمل على إصلاح ما قد يعثر عليها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة. فالرقابة عملية مستمرة تتطلب برامج ووسائل ادارية لاحكام السيطرة علي عملية تنفيذ ماتم التخطيط له كما انها تساعد علي تصحيح مسار العمليات الإدارية لتحقيق اهداف الادارة.^(٢) وعرفت الرقابة بانها مهمة إدارية مستمرة تهدف أساساً إلى تزويد مديري البرامج والجهات المعنية الأساسية بتعليقات بانتظام وبدلائل مبكرة على حدوث تقدم أو عدم حدوثه في إنجاز النتائج المنشودة.^(٣)

هناك أشكال للرقابة التنظيمية فهي تشمل الرقابة الاستراتيجية وهي عملية تقييم الاستراتيجية، والرقابة الإدارية وهي عملية تأكيد أن الأنظمة الرئيسية تتقدم نحو الأهداف الاستراتيجية، ثم رقابة العمليات وهي عملية إيجاد ما إذا كان أداء الأفراد أو جماعات العمل قد استوفي الوصف الوظيفي.^(٤) فالرقابة علي الاداء ليس لها تعريف محدد فهي تعني الفحص الموضوعي الذي يساعد علي تشخيص السياسات والنظم وادارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة. وهي تغطي وتشمل اهداف المنشأة وبيئتها التشغيلية والهيكل التنظيمي والسياسات. وعرفت بانها فحص شامل لفاعلية وواجه النشاط ليشمل ذلك الاهداف، الخطط، الاجراءات، ووسائل واساليب الرقابة ،والقرارات الإدارية.^(٥) والرقابة هي إحدى مكونات العملية الإدارية، وهي وظيفة من وظائف الإدارة ترتبط بأوجه النشاط الإداري المختلفة من تخطيط وتنظيم وقيادة واتخاذ القرارات .

(١) شوقي حسين عبد الله، أصول الإدارة، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩٠م)، ص ٤٧٦

(٢) حسن أحمد توفيق، الإدارة العامة، (القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطابع، ١٩٩٤م)، ص ١٥١

(٣) <http://www.unfpa.org>

(٤) عبد الرحمن الزين منصور، تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات في الشركات، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠٠٣)، ص ٧٠

(٥) صادق الحسني، د. عبد خرابشة، المستلزمات الخارجية لانجاز رقابة الاداء، بحث منشور، ٢٠٠١، www.arablawninfo.com

وهي عملية متابعة دائمة تهدف أساساً إلى التأكد من أن الأعمال الإدارية تسير في اتجاه الأهداف المخططة بصورة مرضية. كما تهدف إلى الكشف عن الأخطاء والانحرافات ثم تصحيح تلك الأخطاء والانحرافات بعد تحديد المسئول عنها ومحاسبته. (٦)

مصطلح الرقابة الإدارية يعني التأكد من أن كل الوظائف الإدارية قد تمت بالشكل الذي ترغب فيه المنظمة بما في ذلك الرقابة المالية وهي إحدى جوانب الرقابة الإدارية . أن الرقابة الإدارية تسعى للتثبت من دقة الاتجاه نحو الأهداف ، كما أنها تتأكد من صحة المسار الذي تسير فيه المنظمة وذلك من خلال تحديد الانحرافات بين برامج التخطيط بمداهها الزمني والكمي وبين ما تم تنفيذه فعلاً ، وتحديد أسباب الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب وبالأسلوب الملائم . (١) والرقابة كمفهوم عام ترتبط بقياس الاداء الفعلي والاداء المخطط عن طريق التنظيم والإشراف ولكن هذا المفهوم استخدم في نواح متعددة ففي مجال محاسبة التكاليف عرفت الرقابة على التكاليف بانها التحكم في جميع بنود التكاليف عن طريق المقارنة المنتظمة والمتكررة للتكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية ، وتحديد اي انحرافات غير مرغوب فيها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها. (٢)

الرقابة الإدارية تهدف الي تحسين الاداء في الأعمال ورفع الكفاءة الإدارية، وذلك عن طريق التنظيم والإشراف الإداري، وهي تشير الي التدقيق والفحص والترشيد الهادف الي رفع مستوي الأداء وزيادة الكفاية الانتاجية، كما انها تشير الي التأكد من ان مؤسسات القطاع العام ملتزمة بتوجيهات الجهات التشريعية والرقابية العامة. (٣)

اما مفهوم الرقابة المالية ونشأتها فلهما ارتباط وثيق بمفهوم الإدارة المالية العامة ذلك لأن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة وتمثل نوعاً من المسؤولية . والرقابة المالية ، هي ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة ، وهدفها كشف الانحراف عن المعايير القياسية، (كالمعايير الرقابية المحلية والدولية) ، وكشف مخالفة قواعد المشروعات والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال ، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية ، والحصول علي التعويض ، أو إتخاذ خطوات تحول دون إعادة المخالفات أو علي الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل. (٤)

(٦) احمد إبراهيم أبو سن، الإدارة في الإسلام، (الخرطوم: دار الثقافة للطباعة والنشر، ١٩٩٣م)، ص ١٣٧

(١) د. أمل مصطفى عصفور، الرقابة الإدارية وسبل تطويرها في منظمات الأعمال، (القاهرة: جامعة الدول العربية، ندوة الاساليب الحديثة في نظم الرقابة الإدارية والمالية، ٢٠٠٥)، ص ٢

(٢) E.F.Berch, Etal, The Principles Of And Practices Of Management, (Longmans, Green and Co. LTD, 1963), P.373

(٣) عبد الرحمن الزين منصور، مرجع سابق، ص ٦٨

(٤) حسين مصطفى هلالى، تقييم الأساليب التقليدية للرقابة المالية والإدارية في الإدارات الحكومية والمنشآت العامة، (القاهرة: جامعة الدول العربية، ندوة الاساليب الحديثة في نظم الرقابة الإدارية

والمالية، ٢٠٠٥)، ص ١٧

ان اختصاص الرقابة المالية يجعلها تهتم بمراقبة استخدام المشروع لموارده وانه قد ادير بصورة مشروعة لاتخالف النظام ،الهدف الاساسي للرقابة علي المشروع هو التحقق من استخدام الاموال من اجل تحقيق الغايات المنصوص عليها في ضوء القوانين والانظمة مع اتباع الاجراءات القانونية والمحاسبية المحددة في المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .^(٥)

ولكن الرقابة علي التكلفة تعني تحقيق الكفاية في استخدام الموارد الاساسية للمنشأة و عوامل الانتاج التي تساعد في تحقيق اعلي معدلات الاداء .وتعتبر البيانات هي الاداة الاساسية للرقابة علي التكلفة في كافة الانشطة فما تقدمه محاسبة التكاليف من بيانات تفصيلية عن العملية الانتاجية يحقق للادارة اهدافها ويساعد في عملية الرقابة وتستخدم في ذلك الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية .فالرقابة علي التكاليف منهج يقوم علي تتبع تكلفة الاداء الفعلي بناء علي الاداء المعياري كل ذلك مبني علي اساس خطه تم وضعها لتحسين اداء المنشأة بصورة عامة .^(١)

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج . وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة. فالرقابة عملية تغطي كلا من أنشطة تنفيذ القرارات التخطيطية وتقييم الاداء للافراد والعمليات،لذا قد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ،أو يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكاليف المعيارية، إن مجرد قياس التكلفة الفعلية لا يمثل سوى جانب واحد من الجوانب التي يسعى نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيقها حيث أن نظام التكاليف لا تتحقق فاعليته إلا باتخاذ كأساس للرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المخططة (أو التقديرية) لتحديد الانحراف ومعرفة أسبابه واتخاذ الإجراءات التي تدعم انحرافات التوفير أو الإجراءات التي تمنع انحرافات الإسراف. تبدأ دورة الرقابة على التكلفة بوضع مقياس للأداء يمكن ان يعبر عنها في إطار نظام محاسبة التكاليف بمعايير التكلفة وعليه فإن التكلفة المحددة مقدما قبل بداية العملية الإنتاجية والمتخذة كأساس للرقابة يطلق عليها التكلفة المعيارية.^(٢)

الرقابة علي التكاليف تعني قياس الانشطة الفعلية وتصحيحها وفقا للخطة الموضوعة لتحقيق الكفاءة الكاملة في استخدام الاصول والقوي العاملة والموارد الاخري .^(٣)

^(٥) صادق الحسني،دعبد خرابشة،مرجع سابق

^(١) محمد علي احمد السيدية،محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية،(عمان:دار زهران،٢٠٠٢)،ص ص ١١،١٢

^(٢) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1893>

^(٣) داحمد نور ،محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية،(الاسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة،١٩٩٣)،ص ٥

وقد عرفت الرقابة علي التكاليف بانها احكام العملية الرقابية علي تكاليف الانتاج وعلي جميع عوامل الانتاج المختلفة في جميع المستويات الاشرافية وعلي اي مستوي من المسؤولية.^(٤) كما عرفت الرقابة علي التكاليف بانها استخدام موارد الانتاج من عمالة ومواد والآت وغير ذلك بطريقة محكمة عن طريق قسم التكاليف وتقديم بيانات تفصيلية عن جميع اوجه النشاط.^(٥) يقصد بالرقابة علي التكاليف، الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات و المعلومات عن أوجه النشاط المختلفة بها.^(٦)

وتعد الرقابة علي التكاليف وسيلة هامة للتعرف علي مقدار التكاليف الفعلية وانحرافاتهما عن المقاييس او المعايير التي حددت مقدما ودراسة اسبابها واتخاذ اجراءات تصحيحية لها. الرقابة علي التكاليف قد تتجاوز المعلومات التكاليفية الي ادوات رقابية ونماذج اتخاذ القرارات. فقد يقتضي تحقيق هدف الرقابة علي التكاليف وجود سياسة محددة ترشد الي ما هو المستوي المحدد والمستهدف بالنسبة لموارد المنشأة لكل عنصر من عناصر التكلفة اي ان تحدد عناصر التكلفة مسبقا والمستوي الذي يمكن تحمله من النفقات، والسياسات الادارية المحددة، في هذا الاطار تعتبر ضرورة لتحقيق هدف الرقابة علي التكاليف، وهذه الجهة تعتمد المستوي المطلوب من الانفاق (سلطة الاعتماد) ومستوي معايير الانتاج وترابطها بالموازنات التخطيطية.^(١)

والرقابة علي المواد والمخزونات يقصد بها الوسيلة التي تتبعها الادارة للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد وفي الوقت المناسب وحسب الاحتياجات، مع الاخذ بعين الاعتبار توفير هذه المواد بالسوق وتحقيق افضل عائد على المواد المستثمرة.^(٢)

تتبع اهمية الرقابة علي التكلفة من كونها تعتبر من اهداف الادارة الاساسية التي عن طريقها يتم التوصل الي وظيفة الرقابة الإدارية وهي من وظائف الادارة الهامة، ولا يقصد بالرقابة علي التكاليف فقط الاهتمام بعوامل وعمليات تخفيض التكلفة فقط وانما تعني ايضا عملية تحديد العلاقة بين التكاليف والمنافع والتأكد من ان هذه التكاليف لها ما يبررها.^(٣)

(٤) د. محمد توفيق بلبع، محاسبة التكاليف، (القاهرة: الدار الجامعية، ١٩٩٠)، ص ١٤

(٥) عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٣)، ص ٤

(٦) www.ulum.ni/3.htm year 5 -2007 Journal of Human Siences

(١) محمد علي احمد السيدية، مرجع سابق، ص ١٢

(٢) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?>

(٣) د. رشيد الجمال، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص ٣٠١

من انساب المفاهيم التي تستخدم في الرقابة علي عناصر التكاليف هو مفهوم التكلفة المخططة او المحددة مقدما وهي التكاليف (المخططة) تحدد مقدما بطريقة علمية علي اساس دراسات تحليلية لظروف الانتاج .واحيانا قد يطلق عليها التكاليف النمطية باعتبارها نمط او هدف تسعى المنشأة لتحقيقه .كما يطلق عليها احيانا اخري التكاليف المعيارية باعتبارها اداة او معيارا للحكم علي كفاءة الاداء. ويطلق عليها البعض الآخر التكاليف التقديرية باعتبار انها اداة لوضع تقديرات الخطة عن الفترة وتقدير احتياجات المنشأة المتوقعة . ان تطبيق مفهوم التكاليف المخططة ماهو الا تطبيق لمفاهيم الادارة العلمية حيث ان تقارير التكاليف تعد بحيث تتضمن بيانات تكاليفية توضح مستوي الاداء المخطط الواجب تحقيقه خلال فترة مالية معينة والمستوي الفعلي المحقق.

يتضح للباحث من المفاهيم السابقة للرقابة على التكاليف انها عملية مستمرة ومبنية علي اسس تتضمن القيام بمجموعة من الانشطة التي يمكن ان تتمثل في الآتي:

١. التخطيط المسبق للتكاليف ووضع اسس بناء هيكل التكلفة .
 ٢. قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية وتحديد انحرافات التكلفة.
 ٣. تصحيح الانحرافات عن طريق الإجراءات والاساليب الضرورية لذلك.
- يتطلب التخطيط المسبق للتكاليف ربط خطة التكلفة بوحدة النشاط او وحدة التكلفة وربط تلك الخطة بفترة زمنية معينة وبالأشخاص المسؤولين عنها .ويتم ذلك بواسطة وضع معايير الاداء.فالرقابة على التكاليف ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحقيق جزء من اهداف وظيفة الرقابة الادارية ويمكن ان تحقق الاهداف التالية:^(١)
١. العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى العاملين بالمنشأة.
 ٢. الحد من الضياع والاسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة .
 ٣. توفير نظام للحوافز مرتبط بنظام الرقابة على التكاليف .
 ٤. تخفيض تكاليف الانتاج والتشغيل الى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الانتاج.
 ٥. تمكين الادارة من السيطرة على العوامل التي تؤدي الى زيادة او تخفيض معدلات التكاليف.
- ان مسببات التكلفة تؤدي الي زيادة التكاليف ويعتبر تحديدها بشكل دقيق أمر هام خصوصا بالنسبة للتكاليف التي ليس لها قيمة مضافة ومنها الوحدات التالفة او المعاد تشغيلها وايضاً مواقع التخزين، وهذه المسببات ليس لها قيمة حتي تتم رقابتها ،كما ان هناك مسببات تكلفة يمكن ان تعوق عملية التشغيل . فمن الاهمية دراسة وتحليل مسببات

(١) احمد فرغلي محمد حسن ، نظم رقابة التكاليف ، (القاهرة: مكتبة الشباب، ١٩٨٥م) ، ص ٧

التكلفة عند الرقابة علي التكلفة، فمن الاجدي التركيز علي مسببات التكلفة لبيان هل المسبب يسير بصورة ايجابية ام سلبية، اي عدم التركيز علي التكلفة في حد ذاتها باعتبارها نتيجة بل يكون التركيز علي مسببات هذه التكلفة، وذلك يعني انتقال الرقابة علي التكلفة في مفهومها الحديث من الرقابة علي التكلفة الي الرقابة علي مسببات التكلفة مما يزيد من فاعلية الرقابة . فالنظام التقليدي يقوم علي حساب الانحرافات ثم تحليلها ودراسة مسببات هذه الانحرافات ومن المسئول عنها ثم اتخاذ القرارات وهذا يحتاج لزمان طويل، ففي ظل تحديد مسببات التكلفة انتقل الامر الي تحديد مسبب الانحراف مباشرة وفي وقت مناسب يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية والقرارات التحسينية .^(٢)

ان انحرافات النتائج بين الفعلي والمستهدف لا تعني ان هناك خطأ او فشل في التنفيذ، حيث ان انحرافات التنفيذ قد تكون نتيجة لاحد الاسباب التالية:^(٣)

١. الفشل في التنفيذ: الفشل في تحقيق النتائج المستهدفة نتيجة لاستخدام عوامل الانتاج سواء بكميات اكبر من المعدلات التقديرية او بكميات اقل وبمعرفة اسباب الفشل يتم اتخاذ القرارات التصحيحية مع ضرورة معرفة تكلفة الاجراءات التصحيحية .

٢. الخطأ في التنبؤ: قد يحدث الانحراف نتيجة لخطأ في التنبؤ باحد متغيرات النموذج الذي استخدم في التنبؤ بالقيمة المستهدفة .

٣. الخطأ في القياس: قد يقوم بعض العاملين بقياس نتائج الاعمال الفعلية بطريقة خطأ اما عند التسجيل او التوبيخ للبيانات.

٤. الخطأ العشوائي: بعض المتغيرات يتم قياسها بناء علي احتمالات معينة وهنا قد يحدث اختلاف في المدخلات او المخرجات وتقديرها . فليس من الضروري ان يكون الانحراف ناتجا عن الكفاءة في الاداء او خلافه فقد يكون الانحراف ناتجا من خطأ في التنبؤات (القياس العشوائي) .

ان الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة . بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة . وتوجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف . فالرقابة على التكاليف تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع أما تخفيض التكاليف فإنه يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع ، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه .^(١) ان مفهومي خفض التكلفة والرقابة علي التكلفة متلازمان لنجاح ادارة التكلفة و العلاقة بينهما تعتبر علاقة قوية

(٢) د.صلاح الدين بسيوني، مرجع سابق، ص ١٥، ١٤

(٣) د.محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص ١٦

(١) <http://financialmanager.wordpress.com/category,march,2008>

نظرا الي ان الرقابة علي التكلفة تعمل في اطار الظروف الحالية للمشروع وفي حدود المستوي الحالي للتكاليف بدون تغيير ،بينما يتطلب خفض التكاليف تغييرا في الظروف .تعمل الرقابة علي التكاليف مع مفاهيم خفض التكلفة لتحقيق هدف واحد هو تحقيق الكفاية في استخدام موارد المنشأة .^(٢)

الفرق بين الرقابة علي التكلفة باستخدام التكاليف المعيارية وتخفيض التكلفة هو ان عملية الرقابة علي التكاليف تتطلب القدرة علي اخضاع التكاليف لسلوك مخطط، بهدف الوصول بالتكاليف الي المستوي المعياري الذي تم وضعه.حيث ان هذا المعيار يعتبر هدفا تسعى المنشآت الي تحقيقه ومقياسا لرقابة عناصر التكاليف.اما خفض التكلفة فهو عملية تتطلب اجراءات واساليب تختلف عن اجراءات واساليب الرقابة علي التكاليف، كما انها تتطلب دائما تحديد المعايير وعلي جميع المستويات الادارية باساليب مختلفة.لذا فان اسلوب تخفيض التكلفة لا ينظر الي المعيار علي انه هدف بذاته بل هدف يمكن ادخال تحسينات عليه علي اساس ان الوحدة الاقتصادية في حركة مستمرة والظروف المحيطة بها في تغير مستمر، ويتوقع من هذا الهدف تخفيض التكلفة .ان تخفيض التكاليف يعني الانتقال من مستوي التكلفة الي مستوي اقل منه .^(٣)

يري الباحث ان المفهوم المعاصر لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة لا يمثل فقط عملية محاسبية بل هو أداة إستراتيجية ،لان إدارة التكلفة تساعد المنشأة في تقديم معلومات أكثر دقة من مخرجات دراسة وتحليل التكلفة. وعن طريق التغذية العكسية فإن إدارة التكلفة تؤدي إلي تحسين قدرات المنشأة التنافسية. وتهدف إدارة التكلفة إلي وضع أهداف وتطبيق عمليات تحقق اعلى مستوى ممكن من الربحية.في بيئة المنافسة الشديدة فان ادارة التكلفة تعتبر من أدوات تحقيق النجاح في المدى الطويل عن طريق مساعدتها في تحسين الاداء بشكل عام وتقليل الهدر والفاقد والمحافظة على مستوى الجودة المرغوب فيه من قبل الزبائن.

٢/٢ المبحث الثاني

مفهوم صياغة الإستراتيجية

١/٢/٢ مفهوم الإستراتيجية

الإستراتيجية كلمة يونانية الاصل مشتقة من " استراتيجوس " وهي تعني فن القيادة، ، ظهر هذا المصطلح منذ عدة قرون في العمليات الحربية، كان يقصد بالاستراتيجية علم وفن مواجهة العدو عن طريق القوة العسكرية، تطور هذا المفهوم ليشمل جوانب اقتصادية وسياسية، وأصبحت كلمة استراتيجية كلمة واسعة المعني تعني

^(٢) د.منير محمود سالم، مرجع سابق، ص ١٠

^(٣) Michael R.Hagerty, Op,Cit P18

باستخدام القوة لتحقيق الاهداف ،وهي مصطلح يعني الخطة العامة الموضوعة لإحراز هدف معين.^(١) ثم انتقل مفهوم الإستراتيجية إلى مجال الأعمال وتم تطبيقه في اواخر السبعينات وتناولته الدراسات والبحوث في محاولة لتعريف الاستراتيجية الإدارية ،لتدعيم الممارسة العملية بكتابات فكرية .^(٢)

أن مفهوم الإستراتيجية له العديد من التعاريف حيث يتوقف المقصود بالإستراتيجية على التعريف الذي يتم قبوله لها . فمن الناحية اللغوية فان كلمة استراتيجية تعني الخطة ، أو سبيل العمل والذي يتعلق بجانب عمل يمثل أهمية دائمة للمنظمة ككل ، و يشار إلى تعريف مفهوم الإستراتيجية بطريقة تساعد على تطبيقها واستخدامها من جانب الممارسين للعمليات الإدارية في المنظمة.^(٣)

وبعد ان طبقت الاستراتيجية في دنيا الأعمال انتقل مفهومها الي الدراسات الاكاديمية حيث عرفها الاكاديميون بعدد من التعاريف ،فقد عرفت الاستراتيجية بانها عبارة عن سلسلة من التصرفات التي تقوم بها المنشأة والتي تتم وفقا لموقف معين ،أي ان الاستراتيجية رد فعل المنشأة واستجابتها للمهددات والمخاطر . وعرفت الاستراتيجية بانها تحديد الغايات الاساسية طويلة الاجل، وتبني طرق تخصيص الموارد لتحقيق هذه الغايات.والاستراتيجية قاعدة لاتخاذ القرارات، وتحديد نطاق المنتجات والاسواق ،واتجاه النمو والميزة التنافسية ومراعاة المؤثرات البيئية.^(٤) كما عرفت الاستراتيجية بانها اسلوب للتحرك نحو مواجهة المهددات او استقلال فرص محددة في بيئة المنظمة مع مراعاة نقاط القوة والضعف من اجل تحقيق رسالة واهداف المنشأة .^(٥) والاستراتيجية هي مجموعة من الاعمال المتناسقة التي يسعى من خلالها مشروع محدد الي تحقيق اهدافه وهي التي تحدد سلوك المنظمة وتوجهاتها.^(٦)

ويقصد بالإستراتيجية تلك القرارات التي تهتم بعلاقة المنظمة بالبيئة الخارجية ، بحيث تتسم الظروف التي يتم فيها اتخاذ القرارات بجزء من عدم المعرفة أو عدم التأكد، ومن هنا يقع على عاتق الإدارة عبء تحقيق تكيف المنظمة للمتغيرات البيئية .وينظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية تخصيص الموارد والاستثمارات بين مختلف

(١) د. عايدة سيد خطاب ،الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الأعمال والخدمات،(القاهرة: دار الفكر العربي ،١٩٨٥)،ص٢٥

(٢) كامل السيد غراب،مفهوم الاستراتيجية الإدارية،تحليل وتطوير،(الرياض:مجلة الادارة العامة ،العدد ٥٢،ديسمبر ١٩٨٦)،ص١٠

(٣) د. إسماعيل محمد السيد ،الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وحالات تطبيقية،(القاهرة: المكتب العربي الحديث، ١٩٩٠)،ص١

(٤) كامل السيد غراب ،المرجع سابق ، ص ١٣

(٥) د.احمد ماهر ،دليل المدير خطوة بخطوة في الادارة الاستراتيجية ،(الاسكندرية:الدار الجامعية ، ١٩٩٩)،ص٢٣

(٦) عبد الناصر الزهراني وآخرون،الاستراتيجيات،(بيروت:دار بن حزم،٢٠٠٥)،ص١٤٩

المنتجات والأسواق بالشكل الذي يعظم العائد على رأس المال .وبذلك فإن الإستراتيجية تحدد الأهداف طويلة الأجل ، وتساعد في تخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف .أن القرارات الإستراتيجية هي التي تمس مستقبل المنظمة وفعاليتها في الأجل الطويل ، وذلك مثل القرارات الخاصة بالنمو والتوسع.^(١) وقد تم تعريف الإستراتيجية بكونها ملامح وخصائص أساسية للمنظمة توجه عملها ، وتحصل نتيجة قرارات استراتيجية ذات أبعاد مهمة للمنظمة .هذه الخصائص والقرارات قد تشمل احتلال موقع قيادي في السوق ، إعطاء الأولوية للعمل ، توسيع فروع معينة ، تقليص الحجم إلى النصف، التميز على منافسين بالسعر ، أو التحول إلى شركة متعددة الجنسيات .^(٢)

الاستراتيجية عبارة عن خطة تم وضعها لتحديد الحلول وسبل التصرف ، وهي حيلة أو خدعة تتمثل في مناورة المنافسين للحصول علي ميزه عليهم، وهي نموذج متناغم الأجزاء من خلال السلوك المتعمد أو حتى غير المتعمد للوصول إلى وضع أو مركز مستقر في البيئة المنظمة، وهي في النهاية منظور فكري يعطي القدرة على رؤية وإدراك الأشياء وفقاً لعلاقتها الصحيحة.^(٣)

و عرفت الإستراتيجية بأنها خطط وأنشطة المنظمة المتكاملة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التوافق بين رسالة المنظمة وأهدافها ، وبين هذه الرسالة والبيئة التي تعمل بها بصورة فعالة وذات كفاءة عالية،وتستطيع المنظمة تطبيقها بفاعلية او تعديلها اذا كانت هناك ضرورة لذلك .^(٤) الاستراتيجية هي نمو لاهداف والاعراض والغايات والسياسات، والخطط لتحقيق هذه الغايات ،وتتم صياغتها بطريقة تحديد نوع النشاط الذي يمكن ان تزاوله المنشأة حاليا او مستقبلا، ولتحديد نوعية المنشأة حاليا او ما ستكون عليه في المستقبل.والاستراتيجية هي تحليل البيئة واختيار البدائل الاقتصادية التي توفق بين موارد المنشأة واهدافها عند مستوى خطورة يبرره الربح وامكانية تحقيق البدائل نفسها.^(٥)

(١) د.عايدة سيد خطاب ،مرجع سابق،ص٣٧

(٢) د. سعاد نائف برنوطي ، أساسيات إدارة الأعمال،(عمان:دار وائل للنشر ، ٢٠٠١)، ص١٩٢

(٣) د. فلاح حسن الحسين ،الإدارة الاستراتيجية،(عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠٠)، ص١٥

(٤) د.إسماعيل محمد السيد ،المرجع السابق، ص٢

(٥) كامل السيد غراب،المرجع السابق،ص ص ١٤-١٧

من التعاريف السابقة يستنتج الباحث ان الاستراتيجية تمثل النظام الشامل لادارة المنشأة بصورة تحقق النجاح في الوصول للاهداف من خلال محاولة تطوير العمل بالمقومات المتاحة مع دراسة المستقبل،لذا فان الاستراتيجية تمثل:

١. ملامح وخصائص المنظمة التي تعتبر موجهة لعملياتها وانشطتها.
٢. الاستراتيجية عبارة عن خطط عمل ،ورد فعل لمواجهة المنافسين،ونموذج لتنسيق العمل.
٣. اسلوب لمواجهة المخاطر والمهددات واستغلال الفرص المتاحة.
٤. تحديد اهداف طويلة الاجل ،وتخصيص موارد واستثمارات المنظمة لتعظيم العائد علي الاستثمار.
٥. منظور فكري لقدرات المنظمة ، ووضع خطط والقيام بانشطة لضمان تحقيق رسالتها واهدافها.
٦. قرارات تهتم بعلاقة المنظمة بالبيئة الخارجية.

ويستطيع الباحث ان يعرف الاستراتيجية بانها خطط وتوجهات تشكل منهج متكامل يركز علي مجموعة من الاساليب الادارية،و يعتمد علي ادوات واساليب تحليلية لتقييم قدرات المنظمة ودراسة بيئتها لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة المخاطر المتوقعة،عن طريق وضع الخطط والقيام بالانشطة التي تساعد المنظمة في تحقيق رسالتها واهدافها وصولا لتعظيم العائد من الموارد المتاحة.

٢/٢/٢ مراحل تطور الإدارة الاستراتيجية

المفهوم التنظيمي للإدارة الإستراتيجية ، هو أنها تركز اهتماماتها على البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة ، وان هدفها هو تحقيق التناسب بين نقاط القوة والضعف للمنظمة، والبيئة الخارجية من حيث الفرص والمهددات،وذلك من أجل صياغة الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف الرئيسية والمحافظة على قيم المنظمة.ان الإدارة الإستراتيجية تشمل مجموعة من الخطوات تحدد قدرات المنظمة والأهداف التي من خلالها تسعى لتحقيق رسالتها وتقييم البيئة الداخلية، وتحديد الوحدات التنظيمية وتحقيق الموارد اللازمة لها .فالإدارة الإستراتيجية هي مفهوم واسع يشتمل على مضامين لا تهتم فقط بإدارة المراحل الحالية وإنما كذلك للمراحل اللاحقة لتحديد مهمة وأهداف المنظمة ضمن إطار البيئة الداخلية والخارجية لها ، ولهذا فإن الإدارة الإستراتيجية يمكن أن ينظر لها على أنها سلسلة مترابطة من المراحل والتي يمكن للإدارة العليا أن تحقق من خلالها المهام الآتية:^(١)

١. تحليل الفرص والتهديدات أو القيود الموجودة في البيئة الخارجية للمنظمة .

(١) د.فلاح حسن الحسين ، مرجع سابق ، ص٢٦

٢. تحليل عناصر القوة والضعف الموجودة في البيئة الداخلية للمنظمة .

٣. صياغة رسالة المنظمة وتطوير أهدافها .

٤. صياغة الاستراتيجيات ضمن المستويات التنظيمية المختلفة والتي تتسق أو تحقق الملاءمة بين عناصر القوة والضعف للمنظمة مع الفرص والتهديدات البيئية .

٥. تنفيذ الاستراتيجيات وتهيئة الموارد اللازمة لذلك .

٦. التأكد من أن الأهداف الخاصة بالمنظمة قد تحققت أو تم إنجازها .

فالإدارة الإستراتيجية تركز على تحقيق التكامل بين وظائف الإدارة والتسويق والتمويل والإنتاج والبحوث والتطوير وأنظمة معلومات الحاسب الآلي وذلك بغرض تحقيق نجاح المنظمة.^(٢) لذا يمكن ان تعرف بأنها مجموعة القرارات والتصرفات الخاصة بتكوين وتنفيذ الاستراتيجيات المهمة لإنجاز أهداف المنظمة. أن الإدارة الإستراتيجية هي سلسلة متصلة من القرارات والتصرفات التي تؤدي إلى تنمية أو تكوين استراتيجية أو استراتيجيات فعالة تساعد في تحقيق أهداف المنظمة، وعملية الإدارة الإستراتيجية هي طريقة يمكن من خلالها تحديد الأهداف ووضع القرارات الإستراتيجية.^(١)

الإدارة الاستراتيجية هي عبارة عن العمليات الخاصة بإداء مهمة التنظيم، ويشمل ذلك جميع الخطط والأنشطة التي تقرها المنظمة بما يضمن تحقيق الأهداف والغايات علي المدى البعيد عن طريق فهم المنظمة لعلاقتها ببيئتها الخارجية بحيث تتوافق عمليات المنظمة مع مؤثرات البيئة لتحقيق الأهداف والغايات في الاجلين البعيد والقريب.^(٢) وعرفت الادارة الاستراتيجية بانها مجموعة الأنشطة والبرامج والخطوات التي تعتمدها المنظمة للتخطيط ولضمان إلتقاء اهداف المنظمة مع رسالتها والتقاء الرسالة مع البيئة المحيطة بالمنظمة ،مع توفر الكفاءة العالية في تحقيق ذلك بحيث تكون الاستراتيجية بمثابة موجه للمستقبل واختيار للنمط الاستراتيجي المناسب لتحقيق الاهداف في ظل متغيرات البيئة .^(٣)

(٢) د. نادية العارف، التخطيط الاستراتيجي والعولمة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢م) ص ٦

(١) د. فلاح حسن الحسين، المرجع السابق ، ص ٢٦

(٢) عبد العزيز محمد المشاري، اثر الادارة الاستراتيجية علي قطاع صناعة الاسمنت بالمملكة العربية السعودية، رسالة دكتوراة غير منشورة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠٠٤)، ص

ص ٤، ٣

(٣) المرسي جمال محمد، وآخرون، التخطيط الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢)، ص ٢٠

كما ان الادارة الاستراتيجية تعني مسؤولية الادارة العليا في وضع وتنصيب المنظمة في البيئة الخارجية والعمل علي التأقلم مع هذه البيئة بطريقة تؤكد النجاح المستمر للمنظمة. و هي ادارة علاقة المنظمة بالبيئة الخارجية وتتكون من التخطيط الاستراتيجي وتخطيط القدرات والامكانيات وادارة التغيير. فالادارة الاستراتيجية نشاط مستمر يتعلق بكيفية مساهمة وظائف الادارة العليا في ايجاد منظمة ناجحة وفعالة. وهي مجموعة من الانشطة النظامية التي تشترك فيها كافة المستويات الادارية من اجل تحقيق المواءمة بين المتغيرات البيئية و متغيرات القدرة التنظيمية و متغيرات السلوك الاستراتيجي و المتغيرات الثقافية . (٤)

تعرف الإدارة الإستراتيجية بأنها تحديد الاتجاه المستقبلي للمنظمة وبيان غايتها واهدافها على المدى البعيد ، واختيار النمط الاستراتيجي المناسب لتحقيق ذلك في ضوء العوامل و المتغيرات البيئية الداخلية و الخارجية ، ثم تنفيذ الإستراتيجية و متابعتها و تقييمها . (٥)

الادارة الاستراتيجية عبارة عن جهد منظم للوصول الي قرارات و نظم و خطط استراتيجية للحصول علي نتائج ربحية و تحقيق الاهداف و الغايات المطلوبة وصولا الي رغبات و احتياجات المستهلك. فهي تجيب عن السؤال اينالآن نحن الي اين نريد ان نصل وكيف نصل الي ما نريد؟ فهي توجه شامل للمنظمة يشمل حاضرها و مستقبلها . (٦)

كما عرفت بانها عملية تحديد الغايات و الاهداف و مسارات و اتجاهات الوصول للاهداف التي تشكل اهمية في ظل تحديات البيئة الخارجية. (١)

الإدارة الاستراتيجية هي عبارة عن العمليات التي من خلالها تحدد الإدارة العليا توجهات التخطيط طويل الأجل ، وكذلك الأداء للمنظمة و أنها عبارة عن عملية صياغة و تنفيذ الخطط و السعي لإنجاز الأنشطة المرتبطة بالغايات و التي تكون ذات أهمية حيوية و شاملة و مستمرة للمنظمة ككل ، و عليه فهي مسؤولة عن عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية لإنجاز الأهداف المحددة . (٢)

فالادارة الاستراتيجية هي نظام لجمع و تحليل بيانات البيئة الداخلية و الخارجية ، و تحليلها بحيث يمكن الاستفادة منها في الحصول علي حصة سوقية اكبر و زيادة قيمة المنظمة . (٣)

(٤) د. فريد شوشة، الإدارة الاستراتيجية و المتغيرات البيئية، (الاسكندرية: مكتبة الاسكندرية)، ص ١٠٩

(٥) مكتب التربية العربي لدول الخليج ٢٠٠٧ م ، موقعهم علي الانترنت <http://www.abegs.org/sites/WIKIS/DocLib14>

(٦) د. احمد سيد، مقدمة في الادارة الاستراتيجية، اكااديمية النجاح، ٢٠٠٨، من موقعها علي الانترنت <http://www.4lead.net>

(١) د. مصطفى احمد سيد، تحديات العولمة و التخطيط الاستراتيجي، (القاهرة: مكتبة الانجلو، ٢٠٠٤)، ص ٢٩

(٢) د. فلاح حسن الحسين ، مرجع سابق، ص ص ٢٥ ، ٢٦

(٣) د. عوض محمد احمد، الادارة الاستراتيجية الاسس العلمية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، ص ٢٢

الإدارة الاستراتيجية عبارة عن مجموعة من القرارات والنظم الإدارية التي تحدد رؤية ورسالة المنظمة في الأجل الطويل لخلق ميزات تنافسية، وتسعى نحو تنفيذها من خلال دراسة ومتابعة وتقييم الفرص والتهديدات البيئية وعلاقتها بالقوة والضعف التنظيمي وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة.^(٤) يستنتج الباحث من التعاريف السابقة للإدارة الاستراتيجية ما يلي :

١. الإدارة الاستراتيجية مجموعة من الأعمال والمسؤوليات التي تقوم بها الإدارة العليا وصولا الي اهداف وغايات مخطط لها.
 ٢. تتحقق عملية الإدارة الاستراتيجية بوضع الخطط والاهداف وصياغة ذلك بصورة تشمل جميع أنشطة المنظمة الحالية والمستقبلية.
 ٣. الإدارة الاستراتيجية تعتمد علي سلسلة من القرارات والتصرفات التي تقوم بها الإدارة العليا ويمكن عن طريقها تحقيق النجاح بمقومات متاحة حاليا ومواجهة متغيرات البيئة .
 ٤. تتطلب الإدارة الاستراتيجية وعي و فهم الإدارة للمنظمة وعلاقتها بالبيئة التي تحكم نشاطها والعمل علي تحقيق النجاح في ظل المهددات والمخاطر المستقبلية.
 ٥. تعتمد الإدارة الاستراتيجية علي القيام بانشطة وتصميم وتنفيذ خطط هامة للواقع الحالي للمنظمة ومستقبلها البعيد لايجاد منظمة ناجحة وفاعلة.
- ويستطيع الباحث تعريف الإدارة الاستراتيجية بانها نظام اداري علمي متكامل يقوم علي دراسة المنظمات، تحليل بيئة عملها من اجل خلق وابتكار برامج وخطط وقرارات استراتيجية تقود للنجاح الذي يتحقق عن طريق الوصول الي مجموعة من الاهداف والغايات التي تم وضعها في خطة شاملة لتعظيم قيمة المنظمة وضمان نجاحها وتفوقها مستقبلا. فالإدارة الاستراتيجية تعتبر توجه اداري تتبناه الإدارة في جميع مستوياتها لخلق تغيير نحو الافضل والوصول الي الغايات والاهداف التي نم التخطيط لها بدون اخطاء وفي الوقت المناسب.

ان تطور الإدارة الاستراتيجية مر بعدد من المراحل والتي يمكن ان تتمثل في الآتي :^(١)

المرحلة الأولى : التوجه بالتخطيط طويل الأجل

^(٤) <http://ejabat.google.com/ejabat/thread?tid=5933d5d6eb3f8f4b>

^(١) د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، (المنصورة:، مجموعة النيل العربية ١٩٩٨ م) ص ص ٣٤ - ٣٧

البداية الزمنية لهذه المرحلة من نهاية الستينات، حيث كان التركيز على اتخاذ القرارات ذات التأثير الواسع في حياة المنظمات وتوجهت الاستراتيجية في العمل على تحقيق النمو الداخلي ، أو إنتاج استراتيجية لتتنوع المنتجات ، أو لتخفيض وتقليص حجم العمليات ، أو التركيز السوقي و الانتشار من خلال خفض الأسعار ، ومن ثم كانت استجابة المنظمات لمتغيرات المواقف التي تواجهها بما يمكنها من إجراء عمليات التحليل وتخصيص الموارد التنظيمية.

المرحلة الثانية : التوجه الاستراتيجي المحدود

وتعتبر هذه المرحلة بداية الانطلاق من التخطيط طويل المدى إلى التخطيط الاستراتيجي وتشمل الفترة حتى السبعينات ،وتتسم بظهور ما يسمى باستراتيجية الإدارة بخطواتها ومفاهيمها التي تشمل وضع الغايات والأهداف والقيام بعمليات التحليل الاستراتيجي والتنبؤ ، والاختيار الاستراتيجي لاستثمار الفرص وتجنب المخاطر والتطبيق الاستراتيجي مع الرقابة على تلك الخطوات وتقييمها .وتعد هذه المرحلة حلقة وسط بين المرحلة الأولى التي أهتم الفكر فيها بالتخطيط طويل المدى ووضع السياسات التنظيمية بعيدة الأثر ، وبين المرحلة الثالثة التي ظهر فيها الاهتمام بتحليل عناصر البيئة المحيطة بشكل موسع.

المرحلة الثالثة : التوجه البيئي

إهتمت هذه الفترة بدراسة وتحليل العوامل البيئية للتعرف على مدى تأثيرها على أنشطة ومهام المنظمات حيث كانت متغيرات البيئة معقدة وغير مستقرة ، وأصبح الاهتمام لا يشمل فقط الموردين والمنافسين ، بل اتجه للتركيز على دراسة العوامل البيئية الداخلية والخارجية نتيجة تعدد الشركات وكبر حجمها وزيادة المناداة وزيادة دعم الدور الاجتماعي في المنظمات و أثر ثقافتها التنظيمية .

المرحلة الرابعة : التوجه الاستراتيجي المتكامل

- ازدادت التعقيدات في هذه المرحلة ، حيث انها تمثل المرحلة المعاصرة ، والمتوقع أن تسود مستقبلاً لمواجهة التحديات المتوقعة ومن أهم الأبعاد المميزة لها ما يلي :
1. أن الاستراتيجية تمثل ذلك التصور العام الذي يجب أن تكون عليه المنظمة وتسعى لتحقيقه من خلال وضوح رؤيتها المستقبلية وتحديد رسالتها التنظيمية، وبناءها لغاياتها وأهدافها بوعي وإدراك لعناصر التأثير المتعددة .
 2. ان الاتجاه المعاصر يركز على مقومات مبدأ الاستراتيجية دون الدخول تفصيلاً في بيان خطوات الاستراتيجية الإدارية باعتبار أن الإيمان بالمبدأ كفيل بتذليل أي معوقات ومدعم لتطبيق الفرعيات .

3. ان الاستراتيجية الإدارية وسيلة تحقيق تماسك التنظيم داخلياً وتحديد وجهته خارجياً مع تدعيم علاقته بمتغيرات البيئة المختلفة .

4. تزداد أهمية التحليل والتنبؤ الاستراتيجي للوقوف على عناصر القوة والضعف وأبعاد الفرص والمخاطر بما يمكن من سد الفجوة الاستراتيجية .

٥. تؤثر نوعية المنظمة وأنشطتها الحالية والمتوقعة مستقبلاً على عمليات التخطيط الاستراتيجي .

من خلال مفهوم وتعريف الإدارة الاستراتيجية ومراحلها يمكن للإدارة القيام بعدد من المهام التي تدخل في صميم عملية الإدارة الاستراتيجية حيث تتضمن المجالات التالية :
(١)

١. تحديد الرؤية المستقبلية للشركة وهي بشكل عام تعكس رسالتها، فلسفتها ، وأهدافها .
٢. إجراء التحليل الداخلي للشركة والذي يعكس ظروفها الداخلية وإمكاناتها.
٣. تقييم البيئة الخارجية للشركة من حيث كل من بيئة التنافس والظروف البيئية العامة .
٤. تحليل البدائل الإستراتيجية المحتملة نتيجة المطابقة بين الامكانيات الخاصة بالشركة والبيئة الخارجية.
٥. تعريف البدائل المرغوبة بعد دراسة البدائل المحتملة في ضوء رسالة المنظمة .
٦. الاختيار الاستراتيجي لمجموعة الاستراتيجيات الكلية المطلوبة لإنجاز رسالة المنظمة .
٧. تنمية عدد من برامج التصرف العريضة والمحددة والتي تتوافق مع استراتيجياتها الكلية .
٨. تنفيذ الخيارات الاستراتيجية من خلال تحقيق الموارد وإعداد الموازنات والتركيز على التوافق بين الاستراتيجية وكل من المهام ، الأفراد ، الهيكل التنظيمي ، والثقافة والنظم الإدارية الخاصة بالحوافز والمعلومات والتخطيط الاستراتيجي والرقابة .

مستويات الإدارة الاستراتيجية:

ان عملية الإدارة الاستراتيجية في منظمات الاعمال يمكن تقسيمها الي مستويات علي النحو التالي: (٢)

١. الإدارة الاستراتيجية على مستوى المنظمة

هذا المستوى من الإدارة الاستراتيجية يتعلق بإدارة الأنشطة التي تحدد رسالة المنظمة والخصائص المميزة لها عن المنظمات الأخرى ، والمنتج والسوق الذي سوف تتعامل معه . وعملية تخصيص الموارد . وإدارة مفهوم المشاركة بين وحدات الأعمال الاستراتيجية التي تتبعها .

(١) د. نبيل مرسى خليل، الإدارة الاستراتيجية، تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس، (الإسكندرية: دار المعارف، ١٩٩٥)، ص ٤٠

(٢) د. إسماعيل محمد السيد ، مرجع سابق ، ص ٢٦

٢. الإدارة الاستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال الاستراتيجية

وتتمثل في إدارة مجهودات وحدات الأعمال الاستراتيجية لتنافس بفعالية في مجال معين من مجالات الأعمال وتشارك في تحقيق أغراض المنظمة ككل. وهي تركز على بيان سبل المنظمة في التنافس وتحقيق خططها، أو الحصول على حصة سوقية أكبر، ومن أهم الاستراتيجيات في هذا الصدد ما يتعلق بتنمية السوق، واستراتيجيات خطط المنتجات والترويج، والتمويل، والبحوث والتطوير، وتعميم نظم العمل، وتحليل الأوضاع البيئية لتحديد الفرص والمخاطر المحتمل أن تواجهها المنظمة.^(١)

٣. الإدارة الاستراتيجية على المستوى الوظيفي

في كثير من الحالات يتم تقسيم المنظمة أو وحدة الأعمال الاستراتيجية إلى عدد من الأقسام الفرعية والتي يمثل كل منها جانب وظيفي محدد. ومعظم المنظمات تميل إلى وجود وحدات تنظيمية مستقلة لكل من الإنتاج، والتسويق، والتمويل، والواقع أن كل وحدة من هذه الوحدات تمثل أهمية بالغة سواء للوحدات أو للمنظمة ككل. وعلى مستوى هذه الوحدات الوظيفية تظهر الإدارة الاستراتيجية الوظيفية.

٣١٢٢ صياغة الاستراتيجية

تعتبر صياغة الاستراتيجية مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية تتضمن تحليل امكانيات المنظمة الداخلية والظروف المحيطة بها. وعملية صياغة الاستراتيجية تعني وضع وتحديد غايات المنظمة وأهدافها الرئيسية وذلك في ضوء الرؤية المستقبلية الشاملة، وبعد وضوح وتحديد رسالة المنظمة. ومن خلال تحديد وتحليل العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة، والاستفادة من نقاط القوة، وتقليص أثر نقاط الضعف، إلى جانب مراعاة الفرص والمميزات بالبيئة الخارجية مع تلافي وتقليل أثر المعوقات والمخاطر، هذا كما تحتوي عملية صياغة الاستراتيجية على تحديد الاستراتيجيات البديلة، ثم اختيار البديل الاستراتيجي المناسب، وعلى ذلك نجد أن صياغة الاستراتيجية تشمل مجموعة من الأنشطة تتمثل في:^(٢)

١. تحديد رسالة المنظمة وغاياتها واهدافها.
٢. دراسة البيئة الخارجية لتحديد الفرص والمخاطر.
٣. دراسة الإمكانيات الداخلية لتحديد عناصر القوة والضعف.
٤. تحديد البدائل الاستراتيجية. واختيار الاستراتيجية المناسبة.

(١) د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص ٥٧

(٢) د. محمد الماضي وآخرون، مرجع سابق، ص ٤، ٣

ان عملية صياغة الاستراتيجية ليست عملية تلقائية، ولا تعبر عن الممارسات الادارية فقط، وقد بدأ الوعي باهمية صياغة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي بشكل عام يتزايد مع النجاح عند ممارسة هذه المفاهيم، وبالرغم من اهمية الاستراتيجية الا انه لا توجد طريقة محددة متفق عليها لصياغة الاستراتيجية ولكنها بشكل عام تعتمد علي الفرص وتصميم منفرد لوضع واختيار استراتيجية بأسلوب مبتكر ومرتب وفريد لعدد من الوسائل التي يمكن عن طريقها الوصول لهذا الهدف.^(٣)

ان عملية صياغة الاستراتيجية عملية ممنهجة تعتمد علي خطوات متتابعة تصب نحو تحقيق عمل محدد، وهي تتطلب الوصول الي النجاح بأسرع واسهل طريق وباقل تكلفة ممكنة، وهي تتطلب التعرف علي الفرص واستغلالها. تم تعريف صياغة الاستراتيجية بانها تعني تلك العملية التي يتم من خلالها تصميم الغرض والرسالة والاهداف الاستراتيجية وتحديد الاستراتيجية الكلية للمنظمة.^(١)

صياغة الاستراتيجية هي مرحلة من مراحل ادارة الاستراتيجية وتتضمن تحليل امكانيات المنظمة الداخلية لمعرفة نقاط القوة والضعف وتحليل الظروف المحيط بالمنظمة من الخارج لتحديد الفرص والمهددات، كما تشمل عملية صياغة الاستراتيجية وضع الاهداف وتحديد البدائل واختيار البديل الانسب منها.^(٢)

ان قدرة المنظمة علي تكوين وصياغة الاستراتيجية تعتمد علي تحليل مواردها بصورة تساعد علي تحديد نقاط القوة والضعف والموارد متغير واحد من عدد من المتغيرات التي تؤثر علي صياغة الاستراتيجية ولكن تأثير الموارد يتطلب تحليلها وتقييم كيفية استخدامها وتصنف موارد المنظمة كما يلي:^(٣)

١. الموارد المادية: وتشمل المعدات والالات والمباني والاصول. ويتم حصرها وتحديد قدرتها الانتاجية وعمرها التشغيلي والاعراض التي يمكن ان تستخدم لها.
٢. الموارد البشرية: وتشمل جميع الكوادر الادارية والفنية، وقدرتها علي التكيف مع متغيرات البيئة المحيطة بالمنظمة.
٣. الموارد المالية: وتشمل القروض وحقوق الملكية ونسبة كل منها للاخر، وقد تكون الموارد طويلة الاجل او قصيرة الاجل.
٤. الانظمة: وتشمل جميع الانظمة المستخدمة في المنظمة وعملياتها لزيادة كفاءة انظمة الانتاج والتسويق والافراد والتمويل اضافة للانظمة الادارية والتخطيطية.

^(٣) علي عبد الله محمد، الادارة الاستراتيجية للاعمال الانتاجية والخدمية، (الخرطوم: مطابع العملة، ٢٠٠٦)، ص ٨١

^(١) فريد شوشة، مرجع سابق، ص ١٠٨

^(٢) محمد الماضي واخرون، مرجع سابق، ص ٤

^(٣) جيرى جونسون، كيفن شولز، تعريب احمد عثمان، دراسة الاستراتيجية الكلية، (الدوحة: العالمية للطباعة والنشر، ٢٠٠٠)، ص ٥٠

٥. الموارد غير الملموسة: هي كل ما له قيمة معنوية ويساعد في تمييز المنظمة وتحقيق اهدافها حيث ان الشهرة والاسم التجاري وصورة المنظمة الخارجية جميعها تعتبر عوامل استراتيجية للنجاح .

ان تصميم استراتيجية متماسكة يعتمد علي التزام جاد واشتراك فعلي لجميع المستويات الادارية مع التزام الادارة العليا بتخصيص موارد ومتطلبات التخطيط الاستراتيجية، حيث ان اشتراك الافراد في المستويات الادني هام وضروري لجعل الاستراتيجية واقعية وقابلة للتطبيق. فمن الأفضل دراسة اولويات صياغة الاستراتيجية والتي يتم بناءها علي تحليل بيئة المنظمة الداخلية والخارجية لمعرفة نقاط القوة والضعف والفرص والمهددات وبناء علي الفهم العميق لما يتم دراسته وتداوله يتم تحديد ما يمكن ان يميز المنظمة، .وعند الاخذ بعدد من وجهات النظر المختلفة لدراسة ظروف المنظمة يجب ان تتوحد الرؤية لوضع استراتيجية متناسقة وواقعية باشتراك جميع المستويات الادارية. (٤)

ان نجاح ادارة المنظمة استراتيجيا يعتمد علي صياغة استراتيجية جيدة ويعتمد ذلك علي تحديد نقاط القوة والضعف واستغلال الفرص لمواجهة التحديات. تختار الادارة استراتيجيتها عن طريق تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة لاستغلال الفرص المتاحة لزيادة قدرة المنظمة علي خلق المزيد من الفرص ومواجهة التحديات المتوقعة مستقبلا لذا فان صياغة الاستراتيجية تعتمد علي متغيرات البيئة. (١)

ان صياغة استراتيجية متسقة يتطلب اشراك جميع المستويات الإدارية في وضع معايير واولويات العمليات الاربعة والتي تتمثل في التكلفة، الجودة، الاعتمادية، والمرونة. ويتم ذلك من خلال تحليل قدرات المنظمة والبيئة التنافسية، فتحليل العملية الانتاجية يتطلب الاهتمام بعنصر التكلفة والجودة، بينما النظرة التسويقية تتجه نحو جوانب اخري تتعلق برغبات المستهلك. تعتمد صياغة الاستراتيجية علي التنسيق بين استراتيجية العمليات مع الاستراتيجية الشاملة للمنظمة حيث ان استراتيجية العمليات تعتمد علي متغيرات تؤثر علي التكلفة والجودة، والمتغيرات التقنية والمتغيرات في اسعار مكونات المنتج. بينما من ناحية اخري تعتمد صياغة الاستراتيجية علي التحليل الاستراتيجي الشامل للمنظمة لتحديد نقاط القوة والضعف واستراتيجيات المنظمات المنافسة في بيئة الصناعة المماثلة. (٢)

(٤) الوود اس يقا، راكيش كي، تعريب محمود الشواربي، ادارة الإنتاج والعمليات -مدخل حديث، (الرياض: دار المريخ، ١٩٩٩)، ص ٩٩٠

(١) <http://www.islammemo.cc/print.a8px?id.2004>

(٢) الوود اس يقا، راكيش كي، مرجع سابق، ص ٩٩١

ان صياغة وبناء الاستراتيجية يعتمد علي كيفية انجاز الاهداف الاستراتيجية وتتطلب الصياغة اخذ عدد من متغيرات البيئة في الحسبان ووضع خطط مناسبة لانجاز الاهداف عن طريق تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة. ثم تحديد البدائل واختيار البديل الاستراتيجي الامثل.^(٣) كما ان عملية صياغة الاستراتيجية تعتمد علي تحديد الاهداف الاستراتيجية والتحليل البيئي، وتتم صياغة الاستراتيجية علي مستوي المنظمة ككل، وتعتبر هنا استراتيجية عامة علي ضوئها يتم تصميم استراتيجية لوحدات المنظمة. كما ان صياغة الاستراتيجية العامة تحتاج الي تحديد الاستراتيجيات البديلة لمواجهة متغيرات بيئة المنظمة.^(٤) تقوم الادارة بصياغة استراتيجية متكاملة للمنظمة ليضمن ذلك الاتي:^(٥)

١. تحديد رسالة المنظمة ككل.
٢. وضع الاهداف وتحديد الخطط.
٣. تحديد نقاط الضعف والقوة والفرص والمهددات.
٤. تحديد رسالة وحدة النشاط واهدافها.
٥. صياغة الاستراتيجية الكلية للمنظمة.
٦. تحديد رسالة وحدة النشاط واهدافها وجوانب الضعف والقوة.
٧. صياغة استراتيجيات الوحدات والاستراتيجية الوظيفية.
٨. تحقيق الترابط والتلاحم بين الاستراتيجيات .
٩. تخصيص الموارد لتنفيذ الاستراتيجيات.
١٠. وضع البرامج والسياسات علي مستوي المنظمة والوحدات.
١١. وضع الموازنات ومؤشرات الاداء للمنظمة ككل .

(٣) اسماعيل محمد السيد، الادارة الاستراتيجية، (الاسكندرية: المكتب العربي، ١٩٩٠)، ص ٤

(٤) د. أحمد سيد مصطفى، المدير العربي في عالم متغير، (القاهرة: ٢٠٠٤)، ص ٨١

(٥) د. نبيل محمد موسي، الادارة الاستراتيجية- تكوين و تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣)، ص ٣١٨

ان عملية الادارة الاستراتيجية تعتمد علي تعريف مساحة النشاط. وتحديد المنتجات والاسواق المستهدفه والاهداف التي يمكن عن طريقها الوصول الي ذلك. كما ان الاستراتيجية تتطلب توظيف الموارد Of ، و تفعيل الميزة التنافسية . فالادارة عليها اخذ أقصى ما يمكن عمله وصولا الي استراتيجية ناجحة.(^١)
ان صياغة الاستراتيجية ماهي الا خطوة او مرحلة من مراحل الادارة الاستراتيجية تليها مرحلتان هما:(^٢)

١. مرحلة تطبيق الاستراتيجية

تعد عملية التطبيق من أكثر المراحل صعوبة في الإدارة الاستراتيجية ، إذ تشتمل على تهيئة المناخ التنظيمي ، ووضع الخطط والسياسات ونظم العمل ، وتخصيص الموارد ، وبناء الهيكل التنظيمي المناسب ، وإعداد القوى البشرية ، وتنمية القيادات الإدارية ، هذا إلى جانب بعض الأنشطة المتعلقة بإعادة صياغة الجهود التسويقية والتمويلية وغيرها. بعد صياغة الاستراتيجية ومراجعتها يفضل معرفة مدي ملائمتها للظروف المحيطة بتنفيذها واعادة التأكد مرة اخري من انتقاء استراتيجية العمليات بصورة تساعد في تحقيق رسالة المنظمة، فالاستراتيجية التي تمت صياغتها يفترض ان تكون تلائم التنظيم وفاعلة عند التنفيذ لتواكب متغيرات التقنية الجديدة او المتوقعة ، فقد تكون صياغة الاستراتيجية تمت بصورة ممتاز لكنها لا تتوافق مع الهيكل التنظيمي الموجود.(^٣)

٢. مرحلة مراجعة وتقويم الاستراتيجية

الخطوة الأخيرة من خطوات الإدارة الاستراتيجية هي مراجعة وتقويم الاستراتيجية ، أن الاستراتيجية توضع لمواجهة وتعديل وتطوير المستقبل و الذي يتميز بوجود عوامل داخلية وخارجية تتغير باستمرار. وهناك أنشطة لتقييم الاستراتيجية منها مراجعة العوامل الداخلية والخارجية ، وقياس الأداء بمراجعة النتائج والتأكد من أن الأداء التنظيمي يسير في الاتجاه الصحيح ، و اذا لم يكن كذلك يتم تصحيح المسار .

يري الباحث ان صياغة الاستراتيجية عملية هامة لنجاح الادارة الاستراتيجية ولكنها تقوم علي افكار وابتكارات تعتمد علي دراسة واقع الحال والنظر الي المستقبل من خلال الامكانيات المتاحة ، كل ذلك يعتمد علي اشراك جميع العاملين في كافة المستويات التنظيمية ، حيث ان تحليل البيئة الداخلية والخارجية يعتمد علي فريق عمل متكامل يفهم الموارد المتاحة ويستطيع ان يضع منهج عام من خلاله تحقق المنظمة اهدافها. لذا فان صياغة الاستراتيجية يعتبر هام للتخطيط الاستراتيجي وتحقيق ميزة تنافسية.

(١) عبد الناصر عمر عبد السلام، تقرير عن برنامج رجال الاعمال الافارقة باليابان ،منظمة خلف البحار،(ام درمان:مصنع التوفيق ،٢٠٠٣)

(٢) د.عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ،مرجع سابق،ص٦١

(٣) الود اس يقا، واخرون ،مرجع سابق،ص٩٩٧

٣/٢ المبحث الثالث

فاعلية معلومات محاسبة التكاليف في الإدارة الإستراتيجية

١/٣/٢ الأهمية الإستراتيجية لمحاسبة التكاليف

تنظر المنظمات المعاصرة إلي المعلومة كمورد اقتصادي هام له اثاره الواضحة والكبيرة في ادارتها، وقد تزايد الاستخدام الاستراتيجي لنظم المعلومات بشكل كبير. و أصبحت المعلومة مورد استراتيجي ومصدر يمكن استغلاله للحصول علي ميزة تنافسية ، حيث تمت تسمية نظم المعلومات التي تُبنى لتدعيم هذا المفهوم نظم المعلومات الاستراتيجية. وهي نظم تستخدم الحاسب في أي مستوى من المستويات التنظيمية بشكل يؤدي لتغيير الأهداف، العمليات، المنتجات ، الخدمات، العلاقات البيئية أو الطريقة التي تنافس بها المنظمة. ويعتبر نظام المعلومات استراتيجياً إذا ساعد المنظمة علي تدعيم ومساندة عملية التغيير في منتجات المنظمة أو الخدمات التي تقدمها أو الطريقة التي تنافس بها أو أدي لتغيير الإجراءات الداخلية أو تغيير عمليات المنظمة الداخلية أو الأنشطة المعاونة للحصول علي ميزة تنافسية من استخدام تكنولوجيا المعلومات. تستخدم تكنولوجيا المعلومات كجزء استراتيجي لا يتجزأ من خطط المنظمة لمواجهة احتياجات المستهلك. (١)

ان المحاسبة تعتبر مصدر اساسي للمعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق اهدافها التنظيمية ويعتبر أي نظام محاسبي مورد اساسي للمعلومات المالية، بل هو سلعة ضرورية لها مميزاتها ومنافعها وتكلفة يتم انفاقها مقابل الحصول علي تلك المنافع. كما تعتبر المحاسبة وسيلة تساعد الادارة في تحقيق وظائفها . حيث ان نجاح الادارة في الاجل الطويل يعتمد علي الحصة السوقية ورضاء المستهلك ، والمحاسب له دور واهمية في تقديم المعلومات والتقارير التي تخدم الادارة في تحسين قراراتها بناء علي المعلومات المالية الجيدة. حيث استطاعت محاسبة التكاليف توضيح الصورة للمنظمة مما مكنها من اعادة النظر في النظم المستخدمة والبحث عن كل ما يتوافق مع متغيرات وتطورات البيئة الحالية ليشمل ذلك نواحي تتعلق برضاء المستهلك والعوامل التي تحكم النجاح و تشمل اضافة للتكلفة ،الجودة،الوقت ،التجديد والابتكار،تحليل سلسلة القيمة ،والتحسين المستمر. (٢) وهناك فرق بين نظام المعلومات الاستراتيجية ونظم معلومات المستوى الاستراتيجي، حيث أن نظم المعلومات الاستراتيجية تساعد في تغيير أهداف المنظمات والمنتجات والخدمات والعلاقات، والأنشطة الداخلية والخارجية بهدف حصولها علي ميزات تنافسية، وهي نظم تستخدم في جميع المستويات التنظيمية ،ويمكن أن

(١) د. أمل مصطفى عصفور، نظم المعلومات الإدارية، ورشة عمل امن ونظم المعلومات، (شرم الشيخ:ورقة مقدمة للمنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٠٠٤)، ص ٤٣

(٢) هورانجرن ،جورج فوستر،ترجمة احمد حامد حاج،محاسبة التكاليف مدخل اداري،(الرياض:دار المريخ، ٢٠٠٥)، ص ص، ١٩، ٢٩

تغير الطريقة التي تعمل بها المنظمة، أما نظم معلومات المستوى الاستراتيجي فهي تدعم المديرين في مستوى الإدارة العليا حيث تركز علي مساعدة المديرين علي اتخاذ القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل. ولقد اهتمت محاسبة التكاليف في بيئة الإدارة الاستراتيجية اهتماماً كبيراً بالبيئة والمعلومات المتعلقة بها والممارسات الموجودة في أنشطة المنظمات المنافسة بالإضافة للاهتمام بالعملاء و المنظمات القائمة في المنافسة بالإضافة للنواحي الاجتماعية والسياسية وغيرها من متغيرات (١).

ان مصطلح المحاسبة الإستراتيجية -سواء الادارية او محاسبة التكاليف- في الأدب المحاسبي يشير الي إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمرادف لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع استراتيجي ،وهي تهدف الي توفير معلومات محاسبية تدعم تحقيق ميزة تنافسية بصورة مستمرة.وهي خروج للمحاسبة عن تركيزها التقليدي علي المعلومات الداخلية التاريخية واتجاهها نحو التركيز علي المنافسة والبيئة الخارجية.وهناك اتجاه الي ان هذا المصطلح يشير الي محاولات إدماج أدب الإدارة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.فهي نوع من المحاسبة أو اسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل دعم عملية الإدارة الإستراتيجية. ويعرفها البعض بانها توفير وتحليل بيانات المحاسبة الادارية عن المنظمة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال.(٢)

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات استراتيجية لانه يقدم معلومات تخدم الادارة في مستوياتها الاستراتيجية، ويعتبر النظام نظام معلومات استراتيجية اذا كان دقيقا ومحوسب ويدعم المستوي الاستراتيجي لاي وحدة من وحدات المنظمة.وهو النظام الذي يقدم معلومات تقود الي تغيير استراتيجي هام او تدعم الموقف التنافسي للمنظمة ،او يقود الي تغييرات جوهرية في الاهداف ،العمليات،الإنتاج،الخدمات،او في العلاقات البيئية للمنظمة.وهو نظام يقود المنظمة الي التميز والحصول علي موقع مميز بين المنظمات المنافسة ،ويكون نظام المعلومات استراتيجي اذا ما قاد الي تغيير في طبيعة عمل المنظمة او عملياتها.(٣)

فقد تطورت الاجراءات المحاسبية في مجال تحميل التكاليف غير المباشرة الصناعية بظهور مفاهيم ومداخل حديثة بينما لم يصاحب ذلك تطور في مجال الرقابة علي بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة فاستخدام مدخل التكلفة علي اساس النشاط لخفض التكلفة باستبعاد الانشطة التي لاتضيف قيمة نتج عنه رقابة علي هذه البنود ولكن بصورة غير مباشرة او لم تكن مقصودة لهذا الغرض.(٤)

(١) د. أمل مصطفى عصفور، المرجع السابق، ص ٤٣

(٢) د.محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٢١، (الامارات: ٢٠٠٥)، ص ٥

(٣) <http://www.minshawi.com/other/gendelgy1.htm> 24/01/1428

(٤) د. سعيد يحيي محمود ضوء، مرجع سابق، ص ٧

كما تطورت اهداف نظام التكاليف في بيئة الصناعة المعاصرة لتتدمج عملية الادارة الاستراتيجية حيث ان تحقيق اهداف نظام التكاليف في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة يتطلب ضرورة التعرف بدقة علي مكونات عناصر التكاليف والعوامل المؤثرة عليها مما يساعد في توضيح صورة الاداء للادارة، وبالتالي تكون القرارات الإدارية اكثر واقعية وموضوعية. لذا فانه من الضروري معرفة الاهمية النسبية لعناصر التكاليف ومما تتكون واهمية كل عنصر وكيفية حصرها وتحليلها وضبطها والتحكم فيها والحصول علي تكلفة منخفضة وبالتالي تعظيم الربح والعائد المحقق من هذه العناصر. (١)

ان محاسبة التكاليف لها اتصال مباشر بما تقوم به الادارة من خطط وبرامج وقرارات وتتبع اهميتها من اتصالها المباشر بالعمليات الانتاجية وعلاقتها بتقييم المخزونات، المنتجات وتحديد مؤشرات الصرف والانفاق، وفائدتها للادارة في القيام بوظائفها تظهر من خلال استخدام الادارة لاساليب ادارة التكلفة لتعظيم ربحيتها ومواجهة شدة المنافسة. (٢)

ان نظام محاسبة التكاليف يخدم الادارة من خلال تقديم بيانات تكاليف ملائمة، وقد تغيرت بعض المفاهيم التقليدية لمحاسبة التكاليف لتواكب متطلبات الادارة الحديثة، فالتكلفة الثابتة لا تعتبر ملائمة حيث انها لا تتغير بتغير الانتاج او التوقف عن الانتاج، كما ان التكلفة التي تم انفاقها في الماضي ومنها تكاليف البحث والتطوير لا تعتبر ملائمة للمستقبل. وقد تم تعريف التكاليف الملائمة من قبل معهد المحاسبين الإداريين CIMA بانها تلك التكاليف الملائمة والتي تساعد الادارة في وضع قرارات ادارية محددة. وتمتاز هذه التكاليف بعدد من الخصائص منها: (٣)

١. ارتباط التكاليف بالمستقبل: التكاليف التي كانت سائدة في الماضي غير ملائمة طالما ان التأثير عليها بقرارات الحاضر يكون غير مجديا، كما انها لا تؤثر علي البدائل المتاحة.

٢. التكاليف المترامنة: وهي نفقات يجب علي الادارة تفاديها نتيجة لاتخاذ قرار معين.

٣. التدفقات النقدية: بعض التكاليف لا تؤثر علي التدفقات النقدية مثل الاهلاك لذا فهو غير ملائم اضافة الي ان القيمة الدفترية غير ملائمة.

(١) د.صلاح الدين بسيوني، مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية، مرجع سابق، ص ١٠

(٢) A.H.Taylor and H.Shearing, **Financial and cost accounting for management**, sixth edition, (London: Macdonald and Evans LTD, 1974), P217

(٣) د.زهير مبارك عبد الله، محمود العظمي، مرجع سابق، ص ٩٢

تحتاج الإدارة في بيئة الصناعة المعاصرة الي وعي تكاليفي في جميع المحاور مما يساعد في فتح اسواق جديدة علي المستوي الاستراتيجي للمنظمة باتباع اساليب مواكبة لمتغيرات البيئة.فالتطبيق التقليدي لمبادئ وقواعد محاسبة التكاليف كما ظهر في منتصف العقد الاخير من القرن العشرين لم يعد يمثل وعيا حقيقيا باهمية ودور المحاسبة عن التكلفة والادوار الجديدة وغير التقليدية لهذا النظام الحيوي المنوط بانتاج المعلومات التي تساعد الادارة في القيام بوظائفها.^(٤)

قدرة المنظمة علي تقديم منتجات وخدمات بتكلفة منخفضة تعتمد علي قوة النظام الاداري ،وتكامل النظم الإدارية فيها،ومدي تطبيقها لخطط إستراتيجية يتم تنفيذها بواسطة كادر بشري مؤهل يفهم رؤية ورسالة المنظمة والبرامج والأهداف المستقبلية.فالنجاح في استراتيجيات خفض التكاليف يعتمد علي النجاح في ممارسات ادارية هامة لتسيير العمل اليومي، ويمكن ان تتحقق أهداف الإدارة من خلال منظور خفض التكلفة ومراجعة نظام العمل اليومي بشكل دوري، ووضع معايير للنجاح ومتابعة ما تم انجازه .ان خفض التكلفة يعتمد علي رفع مستوي الأداء الإنتاجي وحجم العمليات ويمكن الاعتماد علي مراجعة هيكل التكلفة والأرباح اعتمادا علي استراتيجيات الحد من النفقات المالية غير الضرورية.^(١) و نتيجة للتطورات التي ميزت بيئة الاعمال المعاصرة غيرت الادارة من طبيعة المعلومات التي تطلبها من المحاسبين مع تركيزها علي جودة هذه المعلومات ومن بين العوامل التي استدعت ان تغير الادارة من نوعية المعلومات التي تطلبها من المحاسبين ما يلي:^(٢)

١. التغيرات في التقنية: استخدام التقنية الحديثة جعل العديد من المنشآت تستخدم الالة بصورة كبيرة ادت لتقليل العنصر البشري ،كما ان الحاسبات الالية اصبح استخدامها اوسع انتشارا في كثير من الدول.
٢. الاهتمام بالجودة: اصبحت الادارة في بيئة الاعمال المعاصرة تركز علي خفض العيوب في المنتجات النهائية ،لذا اصبح من الضروري بمكان توفر معلومات جديدة من حيث النوع والتوقيت عن المنتجات وتكاليفها واصبح للمقاييس غير المالية اهتمام من قبل الادارة لقياس رضاء المستهلك واهتمت بخفض التكلفة عن طريق خفض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون.
٣. الانشطة: هناك تركيز واضح علي الانشطة التي تعتمد عليها العملية الانتاجية ويتم استخدام هذه الانشطة محاسبيا لتخصيص التكاليف غير المباشرة،وصولاً للدقة في حساب تكلفة الانتاج .

(٤) د.منير محمود سالم ،آثار ومحاور نشر الوعي التكاليفي في مصر خلال العقد القادم،(القاهرة:مجلة التكاليف ،العدد الثاني والثالث ،مايو ،سبتمبر،٢٠٠٠)،ص٤

(١) <http://www.microcreditsummit.org/Arabic/enews/ar2004-08-03/html 28/12/1427>

(٢) ري اتش جاريسون واخرين، مرجع سابق،ص ص ١٤،١٦

٤. يقدم نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد الإدارة في تقييم البدائل المتاحة، وتعتبر عملية المفاضلة بين البدائل من أهم مقومات اتخاذ القرار الرشيد، ويساهم محاسب التكاليف في هذه العملية عن طريق التحليل الكمي والتحليل النوعي. ويعتمد القرار على التكاليف والمعلومات الملائمة عنها، خاصة التي تتعلق بالمستقبل حيث أن بيانات التكلفة عن الماضي قد لا تنفيذ المستقبل أو الأجل الطويل والتكاليف تكون ملائمة إذا أوضحت أوجه الاختلاف بين البدائل. (٣)

أن بيئة الصناعة المعاصرة تعتمد على الآلة أكثر من العنصر البشري، فانخفاض استخدام العمالة المباشرة نتج عن استخدام المهارات المتعددة للعاملين حيث أن عامل واحد يمكنه أن يشغل عدد من الآلات، ومن متغيرات بيئة الصناعة أيضاً اهتمامها بالإنتاج حسب الطلب ولم يعد الإنتاج الكبير للسوق موجوداً بصورة كبيرة وهذا غير من هيكل التكلفة بصفة عامة، حيث زادت نسبة التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالعنصر الآلي وانخفضت معدلات تلف المواد الخام لارتفاع نسبة الأوتوماتيكية في عمليتي المناولة والتصنيع، وتحسنت جودة المنتجات، مما يدل على أن أساليب الصناعة الحديثة ساهمت في تخفيض تكلفة التشغيل. (٤)

أن محاسبة التكاليف تساهم في تحسين الأداء والرقابة عليه من خلال تحليل الانحرافات والذي يقود إلى معرفة نقاط القوة والضعف للمنظمة، حيث أن انحراف المواد يمكن أن يحلل لكل مادة على حدة على أساس انحراف كمية وانحراف سعر، وهذا يساعد الإدارة لمعرفة الكفاءة في الشراء، كما يقود انحراف استخدام المواد لمعرفة قدرات العمالة ومهارتها وقد يشير إلى عدم كفاءة إدارة المشتريات في الحصول على المواد بالجودة المطلوبة، ويشير انحراف السعر كذلك إلى جودة إدارة المشتريات في عملية الشراء وإيضاً فإن توقيت أو موعد الشراء في الوقت المناسب يعتبر عاملاً استراتيجياً هاماً. (١) وهذا على خلاف المدخل التقليدي لتحليل الانحرافات حيث أن الاهتمام يتجه نحو الانفاق دون النظر في مسببات هذا الانفاق، وهذا لا يحقق التخصيص المنشود في التكلفة والذي يتطلب الاهتمام بمسببات حدوث الانفاق، المدخل التقليدي يصل إلى نوعية الانحراف دون محاولة استئصال سبب الانحراف، لذا فإن محاسبة التكاليف بمفاهيمها المعاصرة تعمل على تحديد مسببات التكلفة ومعرفة اتجاه تأثير هذه المسببات. (٢)

(٣) ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٦)، ص ٣٨٠

(٤) د. صلاح الدين بسيوني، تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل أساليب الصناعة الحديثة، مرجع سابق، ص ٥١

(١) د. سعيد يحيى محمود ضوء، مرجع سابق، ص ٦

(٢) د. محمد مصطفى الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة، (مصر: مجلة البحوث المحاسبية، الجزء الثاني، العدد الأول، مايو ١٩٩٨)، ص ٢٠

إن محاسبة التكاليف تساعد الإدارة في تحقيق التوافق أو التكيف بين المنظمة وبيئتها الخارجية المحيطة بها، ويتم ذلك عن طريق تطوير الأدوات والوسائل التي تعتمد عليها خاصة في إنتاج المعلومات من أجل تحقيق التوافق بين الاستراتيجيات ووسائل قياس التكاليف والرقابة عليها واستحداث ما يمكن أن يحقق الأداء الأفضل في هذا الاتجاه. فمعرفة المعلومات عن المنتجات ومكوناتها، واحتياجات الزبائن وقدرات الموردين كل ذلك يمثل توافق مع بيئة المنظمة. (٣)

إن محاسبة التكاليف لها دور حيوي وهام في عملية التخطيط للعمليات الإنتاجية وتحديد احتياجات الإنتاج والتي يتطلب تحديدها وجود برامج وخطط مستقبلية وبالتالي وجود نظام معلومات دقيق ومحكم يساعد في تحديد اتجاهات عناصر القرار الخاص بتقدير الاحتياجات. فالبيانات التاريخية عن الخامات والمستلزمات والأدوات ليست كافية فلابد من وجود مؤشرات خاصة باتجاهات الأسعار وموقف وإمكانات مصادر التوريد ووسائل وتكلفة النقل والمناولة. إن التحليل المستقبلي لتقدير احتياجات الإنتاج يعتمد على عملية التنبؤ وتوفير بيانات محللة تتعلق بمستقبل العناصر التي تتعلق بظروف اتجاهات الاقتصاد بصورة عامة. (٤) إن محاسبة التكاليف لها دور حيوي وهام في تقديم التقارير التي تخدم الإدارة وتحسن من قراراتها وتساعد في صياغة استراتيجيتها من خلال تقديم معلومات جيدة، وهي تساهم في مساعدة الإدارة في التحكم في جميع الوظائف الإدارية. (٥)

وتقدم محاسبة التكاليف للإدارة الصورة الواضحة التي تمكنها من إعادة النظر في النظم المستخدمة وطريقة العمل، وقد تطورت محاسبة التكاليف مع تطورات الإدارة في البيئة المعاصرة لتشمل: (١)

١. رضاء المستهلك.
٢. الاهتمام بعوامل النجاح الأساسية وهي التكلفة، الجودة، الوقت، التجديد والابتكار.
٣. تحليل سلسلة القيمة.
٤. التركيز على العوامل الداخلية والخارجية أو ما يعرف بالتحليل البيئي.
٥. التحسين المستمر.

(٣) د. محمد زيدان إبراهيم، محاضرات بعنوان إدارة التكاليف في بيئة الأعمال الحديثة، (الخرطوم: المركز الألماني للجودة أغسطس ٢٠٠٣)، ص ٣

(٤) مصطفى محمود ابوبكر، إدارة وظيفة الاحتياجات في المنظمات المعاصرة -مدخل استراتيجي، (بدون بيانات)، ص ٢٦٧

(٥) تشارلز ت. هورنجرن، مرجع سابق، ص ١٩

(١) د. رشيد الجمال، إدارة التكلفة، مرجع سابق، ص ٢٢

ان الدور الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف يكمن في انها تمس جميع جوانب المنظمة الهامة التي يتوقف عليها استمرارها وتطورها حيث ان التكاليف لها ارتباط كبير بالتخطيط للأداء والربحية المستهدفة وتساعد في تحليل التعادل في الاجل القصير والطويل ،وتعتبر اساس لتقييم الاداء لدورها الفعال في تحديد جدوي المشروع الاستثماري وترشيد القرارات. وتتبع اهمية محاسبة التكاليف من دورها في تحديد سياسات التسعير وقياس قدرة المشروع علي تحقيق ارباح وايرادات وبالتالي المنافسة في ظل متغيرات بيئة الصناعة .ان محاسبة التكاليف لها دور هام في صياغة الإستراتيجية وتنفيذها ويرتكز هذا الدور في تقديم وتصميم التقارير التي تساعد الادارة في تتبع عملية تنفيذ الاستراتيجية، كما ان التحكم في التكلفة عملية ادارية داخلية بينما تغيير الاسعار يعتمد علي متغيرات بيئة المنافسة الخارجية، عليه فان الادارة بقراراتها وتخطيطها يمكنها تخفيض التكلفة وإدارتها بينما الاسعار تعتمد علي متغيرات السوق والمنافسة والتي لا تستطيع المنظمة التحكم فيها .قد تستخدم بعض الشركات في بيئة الصناعة المعاصرة ما يعرف (الكرت المتوازن) والذي يترجم الأهداف والإستراتيجية الي مجموعة متكاملة من المقاييس لتحسين الأداء .فالتكلفة والنوعية والخدمة الجيدة ومدى ارتياح العميل تعتبر جميعها من المقاييس التي تساعد في تصميم الإستراتيجية .^(٢)

ان مساهمة نظام التكاليف في تكوين وصياغة الإستراتيجية انما تتبع من التعرف علي دلائل المستقبل لاقتصاديات الوحدة الحالية والمستقبلية عن طريق التنبؤ والتخطيط اعتمادا علي تحليل البيانات والمعلومات المحاسبية والادارية والانتاجية. كما أنه يساهم في تحديد الموقف الحالي للمنظمة عن طرق تحليل القوائم والمعلومات المحاسبية والتي يمكن استخدامها استراتيجيا. ويوفر نظام التكاليف البيانات والمعلومات التي يتم استخدامها لاعداد الموازنة التخطيطية لمستقبل المنظمة ،ويمكن توسيع نطاق استخدام المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف والتي تستخدم داخليا ليتم استخدامها في بيئة المنظمة الداخلية والخارجية.^(٣)

تعمل الإدارة في ظل تكوين وبناء الإستراتيجية علي وضع خطط إستراتيجية تغطي جميع جوانب العمل التي تشكل أهمية كبرى .ان اختيار وتنفيذ الخطط يتطلب اتخاذ عدد من القرارات او تقييم بدائل ،بينما يتطلب تقييم البدائل توفير بيانات ومعلومات ملائمة لعملية اختيار البديل الأمثل. وتعتبر المعلومات الهامة لتقييم البدائل هي محور اهتمام الإدارة ويساهم نظام التكاليف في توفير المعلومات التي يتم استخدامها عند اختيار البديل الأمثل وهي معلومات تساهم في تحديد الاختلاف بين بديل واخر.^(١)

(٢) د.صلاح الدين بسويوني ، تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل اساليب الصناعة الحديثة، مرجع سابق ،ص٤٣

(٣) د.يحي محمد ابوطالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات،(دار الامين للنشر والتوزيع،٢٠٠٢)،ص٤٧

(١) د.محمد تيسير الرجبى،مرجع سابق،ص١٤١

ويري الباحث ان نظام التكاليف يرتبط بعملية صياغة الاستراتيجية نسبة لارتباطه الوثيق بالعملية الانتاجية في جميع مراحلها وارتباطه بعملية تسعير المنتجات.وبما ان عملية صياغة الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية تعتمد بشكل اساسي علي بيانات ومعلومات عن البيئة الداخلية والبيئة الخارجية فان نظام محاسبة التكاليف يقدم تقارير تساعد في هذه العملية بشكل واضح .

٢/٣/٢ اثر التخطيط الاستراتيجي علي صياغة الاستراتيجية

التخطيط وظيفه ادارية هامة لها اتصال واضح بصياغة الاستراتيجية ومعناها حيث ان الاستراتيجية خطة طويلة الاجل ولكنها من ناحية اخري تعتبر مفهوم اكبر من مفهوم الخطة حيث انها اشمل واعمق ،ولكن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم التخطيط ومفهوم الاستراتيجية ،حيث ان الاستراتيجية ليست فقط خطة وانما تهتم ايضا باستخدام موارد المنظمة المتاحة بطريقة مثلي لتحقيق اهدافها وتحديد المخاطر وتوقع ردة فعل البيئة الخارجية.(٢)

يعرف التخطيط بأنه نشاط فكري يعتمد على العلم والنهج المرتب لتوضيح الأهداف على أفضل السبل و تحديد الوسائل التي يمكن انتهاجها لتحقيق هذه الأهداف ،و يعتمد بشكل كبير على عملية التنبؤ ،والتخطيط سابق لجميع الوظائف الإدارية الأخرى كما أنه يشمل كافة مرافق المنشأة من أعلى مستوى فيها إلى أدنى مستوى إداري وفي جميع الاتجاهات ،فالتخطيط هام للإدارة العليا والتنفيذية في نفس الوقت وبنفس الدرجة. الغرض الأساسي من عملية التخطيط هو تحقيق الأهداف ووضع البرامج وتحديد الإجراءات .(٣)

أن التخطيط وظيفه إدارية هامة يعتمد علي اختيار البديل الأمثل من بين عدة بدائل، وعملية المفاضلة بين البدائل تحتاج إلي معلومات وبيانات ، أن النجاح المستقبلي يعتمد على القرارات الحالية والتي تؤثر علي المستقبل، لذا لا بد أن يكون التخطيط عمليا بحيث يبني علي الدراسة الواقعية للبدائل المتاحة باستخدام أساليب التنبؤ بالمستقبل.فوجهة النظر الإقتصادية تقرر أن هناك ندرة في الموارد الإقتصادية ومن ثم فإن تخصيص هذه الموارد بأفضل السبل يعتبر من مهام الإدارة الأساسية بحيث تحقق أكبر منفعة إقتصادية ممكنة.(٤)

(٢) عبد الرزاق احمد محمد احمد، اثر الاستراتيجيات والسياسات التسويقية علي الاداء، رسالة دكتوراة غير منشورة ،(الخرطوم:جامعة السودان ،٢٠٠٦)،ص٥٩

(٣) د. سيد محمد عليوة ،الادارة المالية الحديثة ،..،ص٢٤

(٤) ثناء محمد طعيمة،نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية،(القاهرة:إيتراك للمطبوعات،٢٠٠٢م)، ص ١٤

التخطيط بمفهومه العادي يجارى الواقع ويعتمد علي التنبؤ بينما التخطيط كمفهوم استراتيجي يعمل علي تغيير الواقع جوهريا ببلورة الاهداف الاستراتيجية، لذا فهو يعتمد علي عنصر المبادرة والتميز، فالتخطيط الاستراتيجي يسعى الي تشكيل المستقبل اعتمادا علي اهداف تتسم بالجراءة والمبادرة تعتمد علي تعديل السياسات وتغيير طريقة العمل.^(١)

ويري الباحث ان التخطيط وظيفة ادارية هامة لها اتصال واضح بصياغة الاستراتيجية وهو يعتمد علي اختيار البديل الأمثل من بين عدة بدائل، كما انه يجارى الواقع ويعتمد علي التنبؤ بينما التخطيط كمفهوم استراتيجي يعمل علي تحقيق تميز المنظمة ونجاحها في تحقيق اهدافها علي الدوام. تطورت المفاهيم والادوات التي تعتمد عليها الادارة في عملية التخطيط ومن هذا التطور وجد التخطيط الاستراتيجي وهو نتاج طبيعي لتراكم المعرفة والتجربة الادارية اضافة للجهود الاكاديمية. ولم تتوقف عملية التطور فالتخطيط الاستراتيجي بدوره تطور الي ادارة استراتيجية، فالفكر الاستراتيجي الاداري اعتمد علي تطور الجهود النظرية والتطبيقية لتحسين نموذج الادارة الاستراتيجية.^(٢)

ان التخطيط الإستراتيجي مصطلح يتعلق باعمال العقل والفكر بواسطة الادارة العليا لقيادة المنظمة، فهو يعتمد علي نظر استراتيجي لتخطيط عقلائي له اساس في الواقع، والادارة هي التي تحكم عملية تغيير الواقع الي الافضل من خلال وضع تصور او خريطة لعملية التخطيط الاستراتيجي.^(٣) ان مفهوم التخطيط الاستراتيجي وجد اهتمام كبير في مجال الفكر الاستراتيجي في بيئة الاعمال المعاصرة، وذلك لما له من ايجابيات في دعم نمو وتطور المنظمات وهو جزء من عملية التخطيط بمفهومها العام، ومفهوم التخطيط الاستراتيجي يسعى للاجابة عن ماهو الوضع الحالي والمستقبلي للمنظمة وكيف يمكن تحقيق النجاح في الاجلين القصير و الطويل.^(٤)

التخطيط الاستراتيجي يمثل الإجراءات التي من شأنها تحديد الأهداف الرئيسية وتخصيص الموارد لتحقيق هذه الأهداف للمدى البعيد عن طريق إتباع سياسات معينة. اما التخطيط طويل الأجل فإنه يتعلق بأمور معينة تحقق في فترات طويلة الأجل. التخطيط الاستراتيجي مصطلح شائع الاستخدام فهو يمثل كل ما من شأنه تحقيق

(١) د. محمد حسين ابو صالح، التخطيط الاستراتيجي، (الخرطوم: ٢٠٠٦)، ص ٥٨

(٢) د. سعد غالب ياسين، الادارة الاستراتيجية، (عمان: دار اليازوري، ١٩٩٨)، ص ٢٩

(٣) شارلز وجاريت جونز، ترجمة د. رفاعي محمد رفاعي، د. محمد سيد احمد، الادارة الاستراتيجية، مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ، ٢٠٠٦)، ص ٢٧

(٤) عبد الناصر عبد الله محمد عيسي، اثر التخطيط الاستراتيجي في تحقيق الجودة الشاملة، رسالة دكتوراة غير منشورة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠٠٨)، ص ٤١

الاستراتيجية العامة للمنشأة بالتركيز علي الأهداف الرئيسية وتخصيص الموارد لتحقيق الأهداف في المدى البعيد بإتباع سياسات معينة. فالتخطيط الاستراتيجي يهتم بالمستقبل العام للمنشأة وخط سيرها وأهدافها ورؤيتها المستقبلية التي تسعى لتحقيقها ويتربط هذا المفهوم مع مفهوم الاستراتيجية.^(٥)

ان التخطيط الاستراتيجي حول التركيز من الاهتمام بعملية التنبؤ للمستقبل الي الاهتمام بالمقومات التي تمكن المنظمة من النجاح السريع في بيئة المنافسة الشديدة عن طريق البحث عن الفرص واستخدام الموارد المتاحة للتميز عن المنافسين،فهذا النوع من التخطيط يعطي المنظمة رؤية تتجه بها نحو البيئة الخارجية من خلال معرفة الامكانيات الداخلية واستقلالها.^(١)

والتخطيط الاستراتيجي يمكن أن يساعد في تحسين أداء المنظمة عن طريق :^(٢)

- ١ . يزود المنظمات بالفكر الرئيسي من حيث الأهداف، الخطط و السياسات.
- ٢ . يساعد علي توقع بعض القضايا الاستراتيجية مثل التغيرات المتسارعة للبيئة الخارجية.
- ٣ . يساعد علي تخفيض الفائض من الموارد وتحديد أولويات الأهداف المتداخلة.
- ٤ . يساعد علي تكامل الأنشطة الإدارية والتنفيذية ومنع التعارض بين الأهداف.
- ٥ . ينمي ويرفع من كفاءة ومقدرة كوادر الإدارة العليا في مواجهة المشكلات المستقبلية.

ان التخطيط في منظمات الاعمال يعتمد علي تجميع بيانات من سجلات المنظمة ومن بيئتها الخارجية وتحليلها للحصول علي معلومات تساعد في التنبؤ بالتكلفة وحجم النشاط وتحديد البدائل.ان اعداد الخطة يعتمد علي ترجمة البيانات الكمية الي موازنات في صورة مالية ومن هنا تتبع اهمية نظام محاسبة التكاليف في عملية التخطيط الاستراتيجي.أن عمليه التخطيط عملية ممنهجه لاتتم عشوائيا وانما لها مراحل تتمثل في:^(٣)

- ١ . مرحلة تحديد الأهداف.
- ٢ . مرحلة جمع وتحضير البيانات الو صفية والرقمية (محاسبة إحصائية).

(٥) د. سيد محمد عليوة ،مرجع سابق ،ص٢٨

(١) جاسر عبد الرازق يعقوب ،علاقة التخطيط الاستراتيجي بإدارة منظمات الاعمال ،رسالة دكتوراة غير منشورة، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،٢٠٠٩)،ص٧٦

(٢) د. سيد محمد عليوة ، مرجع سابق ،ص٢٨

(٣) عبد الله محمد احمد الاحمدى ،المحاسبة كأداة للتخطيط والتنمية ،(بيروت: مجلة المحاسب القانوني العربي العدد ٧٠، يناير ١٩٩٢م)،ص ٢١

٣. مرحلة تحديد الأهداف التفصيلية والتنسيق فيما بينها.

٤. مرحلة اختيار الوسائل والطرق التي يمكن بواسطتها تحقيق الأهداف.

٥. مرحلة تقييم الخطة.

بالرغم من ان التخطيط الإستراتيجي هو عملية تحقيق التوافق بين موارد المنظمة لمواجهة التهديدات لاستغلال الفرص المتوافرة في البيئة المحيطة. فهو عملية اختيار للغايات النهائية التي تسعى لتحقيقها المنظمة، وتقرير السياسات والبرامج الضرورية لإنجاز أهداف محددة ترتبط بتلك الغايات النهائية العامة. وتحديد الطرق والأساليب اللازمة للتأكد من أن السياسات والبرامج الإستراتيجية يمكن تنفيذها ومتابعتها.

ويري الباحث ان التخطيط الاستراتيجي يساعد في اكتشاف عوامل النجاح واستشراف ورؤية المستقبل من منظور المقومات المتاحة حاليا والتي يمكن توفيرها لتحسين الاداء. وهو بذلك يعد احدي ادوات البقاء والاستمرار التي يمكن ان تحقق النجاح المستمر في تنفيذ اهداف المنظمة. ولكنه من ناحية اخري لا يعني السباحة في بحر الاحلام التي لا يمكن تحقيقها، كما انه لا يصف الاماني او الرغبات التي تخالف مقدرات الادارة وتتعارض مع الامكانيات المتاحة او التي يمكن توفيرها مستقبلا.

العلاقة ما بين عملية التخطيط الاستراتيجي ونظام محاسبة التكاليف تتحقق من خلال تأثير نظام محاسبة التكاليف علي اعدد ومراقبة الموازنة التخطيطية والتي ترتبط باهداف الادارة الاستراتيجية .فالتخطيط الاستراتيجي يساعد الادارة في تنفيذ وصياغة استراتيجيتها ويتضمن ذلك الاتي :^(١)

١ . يساعد نظام محاسبة التكاليف الادارة في التعرف علي دلائل المستقبل الاقتصادي اعتمادا علي تحليل البيانات والمعلومات المحاسبية التي يقدمه.

٢ . ان معلومات وبيانات نظام محاسبة التكاليف قابلة للتطوير والتشغيل وتصلح بذلك للاستخدام في التخطيط الاستراتيجي.

٣ . تحليل القوائم المالية للمنافسين يساعد في التعرف علي قدراتهم.فهو يساعد في تحليل البيئة الخارجية اضافة الي فوائد النظام الداخلية الاخرى.

الا ان هناك العديد من المعوقات التي يمكن ان تعيق عملية التخطيط الاستراتيجي منها الآتي :^(٢)

١ . التغير الشديد في البيئة بإيقاع متسارع وعدم القدرة علي متابعة هذا التغير السريع.

٢ . تردد المديرين في وضع الأهداف بالإضافة لضغط العمل اليومي.

٣ . عدم وضع سياسات وخطط تشغيلية تتماشى مع الخطة العامة للمنظمة.

٤ . قصور الموارد المتاحة.

٥ . عدم وجود كوادر إدارية مؤهلة للتخطيط والتنفيذ وقيادة المنشأة.

٦ . قد يحتاج هذا النوع من التخطيط إلي وقت وتكلفة .

ومن الانتقادات التي وجهت للتخطيط الاستراتيجي ان العالم يسوده تغير شديد وعدم تأكد وغموض في بيئة الاعمال فالاحداث الصغيرة والتي تظهر صدفة احيانا لاكثرية يكون لها اثر كبير وغير متوقع نتائجه،لذا فان الخطط الاستراتيجية المحكمة كثيرا ما تتحول الي شئ عديم الفائدة والنفع من جراء متغيرات بيئة الاعمال المتسارعة.^(٣)

(١) د.يحي محمد ابو طالب،مرجع سابق،ص٤٦-٤٧

(٢) د. محمد حسن حافظ ، مرجع سابق ،ص ١٠، ٥١

(٣) شارلز وجاريث جونز،مرجع سابق،ص٤٥

يعتبر التحليل المالي خطوة تمهيدية ضرورية للتخطيط المالي، فالتحليل المالي من أدوات الكشف عن نقاط القوة والضعف في المركز المالي والسياسات المالية، فهو أداة استراتيجية هامة للإدارة. (٤) كما يعتبر تحليل التكلفة جزء من عملية التحليل المالي وهو عملية يتم من خلالها اشتقاق أو استكشاف مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي، والتي تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع، وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى لكي يتم استخدام هذه المؤشرات في تقييم أداء المنشأة بقصد اتخاذ القرارات ويهدف التحليل المالي إلى تقييم أداء المنظمة من عدة زوايا، حيث أنه يقدم معلومات تحقق فائدة كبيرة. فهو يخدم الإدارة في تحديد نقاط القوة والضعف ويعطي نتائج و معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة. فالهدف من القيام بعملية التحليل المالي هو توفير مؤشرات واقعية تعكس الصورة الأقرب للحقيقة عن أنشطة المشروع، وهذا يتطلب وجود أدوات التحليل المالي بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لعملية التحليل ومن ثم لا بد من وجود معرفة ودراية كافية لمستخدم هذه المعلومات، حيث يتحقق الغرض الأساسي من عملية التحليل المالي. (١)

ويقسم التحليل المالي من حيث المضمون إلى مدخلين، المدخل الكمي للتحليل المالي، والمدخل النوعي. وهناك ثلاثة طرق يمكن استخدامها في تحليل الأداء وهي: (٢)

١. مقارنات الصناعة

توفر بعض المؤسسات المتخصصة مقارنات لبيئة الصناعة المتماثلة في الحجم والعامل في نفس الاتجاه ويعاب على هذه المعلومات استخدام المتوسطات مما يؤدي إلى بعض الأخطاء في التقييم .

٢. السلاسل الزمنية

تعتمد على تحليل التغيرات التي تحدث في النشاط بمرور سنوات أو فترات زمنية متتالية كما تستخدم للتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي .

٣. المعايير العامة

تقوم معظم المؤسسات بوضع حدود دنيا لمستوى الأداء المفترض تحقيقه في صناعة معينة وتعتمد هذه الطريقة في نجاحها على التحليل المالي الشامل لضمان النجاح .

(٤) د. منير إبراهيم هنري، مرجع سابق، ص ٣٧

(١) د. محمد مطر، التحليل المالي والائتماني، (عمان: دار وائل، ٢٠٠٠)، ص ٣

(٢) د. زهير مبارك عبد الله ود. محمود العظمي، مقدمة في المحاسبة والإدارة المالية، (بدون بيانات)، ص ٤٠، ٤١

ان تحليل سلوك التكلفة والايراد يعتبر من ادوات الاستراتيجية الهامة فمثلا هناك محركات تكلفة هناك محركات ايراد،فالتغير في حجم المخرجات او سعر البيع او التكاليف المتغيرة والثابتة له تاثير علي استراتيجية المنظمة.فمحرك الايراد او مسبب الايراد هو عامل يؤثر في الايراد.فالتغير في اسعار البيع ومتغيرات التخطيط التسويقي يمكن ان يؤثر في اجمالي الايرادات فتحليل الربح يعتمد علي تحليل التكلفة .^(٣) ويتاثر اجمالي التكلفة بالبعد الزمني الطويل والتغير في مستويات المخرجات فثبات التكلفة يعتمد بشكل واضح علي مدي النشاط الملائم وطول البعد الزمني والقرارات المتعلقة به .^(٤)

ان نجاح المنشأة في ادارة التكلفة يعتمد علي تغير الدخل التشغيلي من فترة الي اخري حيث يعكس ذلك مدي تطور ونمو المنتج .الهدف من التحليل الاستراتيجي للدخل التشغيلي هو الوصول الي مدي تحقق قدرة المنظمة علي زيادة دخل التشغيل اعتمادا علي نجاح استراتيجيتها.ويتم ذلك من خلال تقييم عوامل هامة منها النمو،وتغطية الاسعار ،والانتاجية.حيث ان عنصر النمو يقيم التغير في الدخل التشغيلي الذي يرتبط بزيادة كمية الانتاج او المخرجات بين الفترة الحالية والفترة السابقة (المقارنة)،أي انه يقيس الزيادة في الايرادات بعد طرحها من الزيادة في التكلفة .اما عنصر تغطية السعر فانه يقيس التغير في الدخل نتيجة تغيرات اسعار المواد الخام او المدخلات والمخرجات الناتجة من العملية الانتاجية مقارنة بين فترتين سابقة ولاحقة .بينما يقيس عنصر الانتاجية التغير في التكلفة الناتج عن التغير في المدخلات المستخدمة في الفترة الحالية مقارنة بكمية المدخلات المستخدمة في الفترة السابقة لها لانتاج مخرجات الفترة الحالية .^(١)

اما تحليل فعالية التكلفة فهو نوع من التحليل تجري فيه مقارنة فعالية المدخلات المختلفة من خلال مقارنة تكاليفها ونتائجها،مقدرة بوحدة مادية. بدلاً من تقديرها بقيمة نقدية وتُحسب فعالية التكلفة بقسمة التكلفة على وحدات النتائج التي تم تحقيقها.^(٢)

في المؤسسات الربحية فان وظائف الادارة تعتمد بشكل اساسي علي معرفة نتائج الأعمال التي تتمثل في قائمة الدخل والتقارير المالية لاسيما في الصناعة،فالادارة من يوم الي اخر تقوم بانشطة تتعلق بالتكلفة والربح وهي بذلك تتخذ قرارات يومية تتعلق بهما، وهذا كله يعتمد علي مخرجات نظام التكاليف حيث ان جوهر ما تقوم به المحاسبه هو تقديم ما يساعد الادارة في القيام بوظائفها لتحقيق اهدافها .^(٣)

^(٣) ثناء علي القباني ،مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة ،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٦)،ص٥٢٤

^(٤) هورانجرن ،جورج فوستر،ترجمة احمد حامد حاج،مرجع سابق،ص ص ١١٠،٩٩

^(١) ثناء علي القباني ،مرجع سابق،ص٥٣٠

^(٢) شعبة خدمات الاشراف،(UNFPA)،التخطيط والرقابة والتقييم، من الانترنت مارس ٢٠٠٤-<http://www.unfpa.org/>

^(٣) A.H.Taylor and H.Shearing ,Ibid. ,P2

ومن منظور تسويقي فان تحليل الموقف التنافسي (الاستراتيجي) يركز على الدور الذي تلعبه أساليب قياس وتحليل التكاليف باختلاف الطريقة التي اختارتها المنشأة لتنافس في دنيا الأعمال . وللمنشأة ثلاثة اختيارات استراتيجية لكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية . وتركز استراتيجية الريادة في التكلفة على أن الحصول علي تكلفة منخفضة يعطي المنشأة ميزة علي المنافسين ، حيث تمكنها هذه التكلفة المنخفضة من الاستمرار في تحقيق الأرباح في فترات المنافسة الحادة . أما استراتيجية التمييز فهي استراتيجية حيوية لتحقيق عائد فوق المتوسط في مجال عمل معين ، وولاء العملاء لمنتج معين متميز يمكن أن يقلل من حساسيتهم للسعر، ومن ثم يمكن للمنشأة تحديد السعر بأكبر من السعر المتوسط . أما استراتيجية التركيز فتستند على فكرة أن المنشأة التي تركز جهودها تكون أكثر قدرة على خدمة هدف استراتيجي معين بكفاءة أكبر من منافسيها . الا أن هذه الاستراتيجية تتطلب المفاضلة بين عنصرى الربحية والحصة السوقية الاجمالية .ويمكن ان يقال ان هناك نوعين من استراتيجية التركيز هما التركيز على التكلفة أو التركيز على التمييز .^(٤)

ويري الباحث إن التخطيط المالي يمكن أن يمر بالمراحل التالية:

- ١ . دراسة الاستراتيجية العامة للمنشأة أو ما يسمى بالخطة الأساسية .
- ٢ . دراسة الوضع الحالي وظروف المنشأة الحالية .
- ٣ . جمع البيانات وتصنيفها وتحليلها .
- ٤ . تحديد أهداف الإدارة المالية الرئيسية والخطة المالية العامة .
- ٥ . دراسة البدائل المتاحة وتحليلها (تقييم البدائل).
- ٦ . وضع أهداف قصيرة الأجل تحقق في المدى القريب .
- ٧ . رسم السياسات وتصميم منهجية للعمل عن طريق وضع برامج محكمة لمعالجة الوضع الحالي وتحقيق الأهداف طويلة الأجل .
- ٨ . متابعة و مراجعة الخطط والأهداف وتقويم الأوضاع .

^(٤) دورة محاسبة التكاليف المتقدمة ،المركز العربي للتدريب،مرجع سابق

تعتبر الموازنة التخطيطية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة . وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها . و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع . و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.^(١)

تعرف الموازنة التخطيطية بأنها بيانات تقديرية لخطة العمل المشتركة لفترة زمنية مقبلة ومحددة والهدف من إعدادها هو الرقابة علي كافة أنواع النشاط في الشركة أو علي أقسامها الإنتاجية والخدمية ويتم ذلك عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية واعتبار الأرقام الأخيرة أو مؤشرا لقياس مدى كفاءة التنفيذ.^(٢)

الموازنة تعبير كمي عن خطة التنظيم كما أنها أداة مساعدة في تنسيق الجهود وتنفيذ الخطة. فالموازنة ما هي إلا صياغة كمية لتوقعات الإدارة المتعلقة بمركز المنشأة المستقبلي. أعداد الموازنة يعتبر جزء مكملا للاستراتيجية وهو من اهم وسائل تحقيق الأهداف. فالإستراتيجية والخطط والموازنات جميعها ذات علاقات متداخلة وتؤثر بعضها علي بعض فالموازنة توفر معلومات هامة جدا كما أنها تفيد في عملية التغذية العكسية من أجل تحسين الخطط والاستراتيجيات.^(٣)

ان اعداد الموازنات التخطيطية يتم وفقا لاسس محددة ،ويتم تحديد الهدف الأساس للموازنة عن طريق تعاون كافة المسؤولين الإداريين عن نشاط المنظمة.وتتطلب عملية اعداد الموازنة إثبات نتائج التنفيذ الفعلية ومقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات الواردة بالموازنة وذلك لاستخراج الفروق ودراسة أسبابها ،فالموازنة تحقق اهداف معينة يمكن ان تتمثل في الآتي:^(٤)

- ١ . تجميع آراء كافة المستويات الإدارية والتنفيذية بالمنظمة عند إعداد الموازنة.
- ٢ . التوفيق بين كافة أنواع النشاط بالمنظمة.
- ٣ . مركزية الرقابة،و لا مركزية المسؤولية .

(١) <http://financialmanager.wordpress.com/category/%>

(٢) د.سيد عليوة ، مرجع سابق ، ص ٥١

(٣) تشارلز ت.هورانجرن، وآخرون، مرجع سابق ،ص ص ٢٨٦ - ٢٨٧

(٤) د. سيد عليوة ، مرجع سابق ، ص ٥٧

- ٤ . مؤشر للإدارة عند اتخاذ القرارات في ظل الظروف غير المنظورة والتي لها تأثير مباشر علي الموازنة.
- ٥ . تخطيط ومراقبة مصادر الإيرادات ومصادر الصرف لمضاعفة الربح.
- ٦ . تخطيط وتوجيه المصروفات الرأسمالية.
- ٧ . توفير مؤشرات قياس الأداء ونتائج المحققة.
- ٨ . إرشاد الإدارة إلي مواطن الضعف وتلافيها .

في ظل صياغة وتكوين الاستراتيجية فان الموازنة تشمل الأنشطة الهامة والمؤثرة علي اداء المنظمة بصورة متكاملة ومنسقة اعتمادا علي بيانات الاداء السابقة وقراءة المستقبل من خلال الواقع الحالي ،وتراعي الموازنة الالتزامات الاستراتيجية والتي تتعلق بانتاج الفرص الجديدة واحداث تغييرات جوهرية في موقف المنظمة الحالي وذلك اضافة للالتزامات المتعلقة بعملية التشغيل ،لذا فان الاموال في ظل الموازنة ومن منظور استراتيجي تشمل الاموال الاستراتيجية والتي تتمثل في النفقات المطلوبة لتنفيذ البرامج والخطط الاستراتيجية ،فالاستراتيجية تتطلب انفاق يعبر عن مكونات رئيسية تشمل الاتي:^(١)

- ١ . الاستثمار في الاصول الثابتة لزيادة الطاقة الانتاجية أو لتقديم منتجات جديدة .
 - ٢ . الزيادة او النقص في رأس المال العامل نتيجة للالتزامات الاستراتيجية مثل خفض المخزونات لزيادة المبيعات.
 - ٣ . نفقات التطوير والتحسين المستمر .
- فالموازنة التخطيطية تمثل أداة الربط بين النظم الفرعية ،وهي الوسيلة المحاسبية التي يمكن من خلالها تحقيق التكامل بين ممارسة عملية التخطيط للمستقبل واتخاذ القرارات الهامة و تقييم الأداء.^(٢)
- كما ان لها علاقة بالاختيار الاستراتيجي فعند اعداد الموزونات الاستثمارية لابد من تقدير التكاليف الكلية وهو مصطلح يعبر عن التكاليف المستقبلية المرتبطة بالبدائل الاستثمارية المطروحة امام الادارة لاتخاذ قرار استثماري بقبول او رفض احد البدائل المتاحة ،كما يستخدم لترتيب اولويات الاستثمار ،ومن ثم يتم تقدير التكاليف الاستثمارية المتوقعة والتكاليف التشغيلية .^(٣)

(١) د.نبيل محمد موسي ،الادارة الاستراتيجية ،تكوين،تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٣)،ص ص ٣٢٢،٣٢٣

(٢) د. عبد الله محمد حامد الأحمد ، مرجع سابق ، ص ٢٣

الموازنة التخطيطية في ظل صياغة الاستراتيجية تعبر عن قدرة ادارة المنظمة واستجابتها لتحديد مواردها واستخداماتها لتفيذ وتحقيق اهدافها الاستراتيجية ،وتقديم الادارة للوسائل التي يتم من خلالها قياس الاداء والتحقق من نجاح المنظمة في انجاز اهدافها.(٤)

(٣) د.طارق حسين ، مرجع سابق،ص ١١

(٤) د. نبيل محمد موسي ،مرجع سابق،ص٣٢٦

وظائف الموازنات التخطيطية:

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي:^(١)

١. وظيفة التخطيط:

نظراً لأن الموازنة التخطيطية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة، كما تحتوي علي مجموعة الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف، والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التخطيطية يجعل الإدارة تفكر جيداً في مستقبلها وترسم خطة العمل، وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف.

٢. **وظيفة التنسيق:** تفيد الموازنات التخطيطية في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالمنشأة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي إلى التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتفاذي النظرة الجزئية للأمور، فعندما تحاول الإدارة الاحتفاظ بمستوى عالٍ من المخزون حتى يمكن تلبية طلبات الإدارات بسرعة إلا أن ذلك قد يتعارض السيوالة حيث أن وجود كميات كبيرة من المخزون يعني تجميد جزء من أموال المنشأة في صورة مخزون بالإضافة إلى تعرض المخزون للتلف نتيجة التخزين لفترات طويلة .

٣. وظيفة الاتصال:

تعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تمّ الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة.

٤. وظيفة الرقابة:

إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنات التخطيطية. ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات، وتحليل هذه الانحرافات إلى أسبابها وحسب مراكز المسؤوليات وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلاً ، وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار مسبباتها.

٥. وظيفة التحفّز:

(١) حمود محمد السياغي، اعداد الموازنات التخطيطية، دورة تدريبية، (اليمن: مركز تطوير الشباب اقتصادياً، ٢٠٠٧)، ص ٢-٣

يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية.

٦. وظيفة تقييم الأداء:

يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة ، كما أن نظام الحوافز أو عقوبات العاملين يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية. وبصفة عامة فإن الموازنة التخطيطية تعد أداة إدارية تساعد إدارة المنشأة على أداء مجموعة الوظائف الإدارية المختلفة والتي تتمثل في التخطيط والتنسيق والاتصال والرقابة والتحضير وتقييم الأداء.

فوائد الموازنات التخطيطية

الموازنات التخطيطية أداة استراتيجية وإدارية هامة تعتمد عليها المنظمة في خلق واقع للمستقبل القريب يمكن ان تهتدي به الإدارة من خلال دراسة التجارب السابقة والموارد المتاحة لتحقيق أهدافها، لذا فإن لها عدد من الفوائد والمنافع يمكن ان تتمثل في الآتي: (١)

١. تحقيق اشتراك كافة المستويات الإدارية بشكل فعال في عملية التخطيط والتنمية.
٢. القضاء علي مظاهر الاختناقات في العمل عن طريق التنسيق .
٣. تساعد علي تحديد متطلبات الأنشطة من احتياجات .
٤. الرقابة الداخلية علي عناصر التكاليف لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة فيها.
٥. توفير قدر من التقارير الدورية الهامة عن الانحرافات وتحليلها.
٦. تعطي قراءة واضحة وسليمة عن الطاقة المتاحة والمستقلة وأسباب وجود فجوة في استقلال الطاقة . (٢)
٧. تساعد في حث الإدارة علي التخطيط.
٨. توفير معايير للتقييم .
٩. تتم وتحسن عملية الاتصال والتنسيق بين أجزاء التنظيم الداخلية .

(١) المرجع السابق ٢٣-٢٥

(٢) د. عبد الله محمد حامد الأحمد ، مرجع سابق، ص ٢٣

ويري الباحث إن محاسبة التكاليف يمكن أن تتوافق مع أهداف الوحدة الاقتصادية التي تحقق البقاء والاستمرار وذلك عن طريق النظرة الكلية الشاملة وتطوير أنظمة التكاليف بالصورة التي تساعد في القياس والرقابة للتكاليف. من أجل تحسين الأداء وتخفيض التكاليف لتحقيق المزايا التنافسية فالأمر يتطلب تغيير طبيعة المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف بحيث تتوافق مع احتياجات الإدارات وتساندها في صياغة .

٤/٣/٢ فاعلية محاسبة التكاليف لدعم الميزة التنافسية

مفهوم التنافسية لا يخضع لنظرية اقتصادية عامة، كان أول ظهور له خلال الفترة ١٩٨١-١٩٨٧ التي عرفت عجزا كبيرا في الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية وزيادة حجم الديون الخارجية، وظهر الاهتمام مجدداً بمفهوم التنافسية مع بداية التسعينات كنتاج للنظام الاقتصادي العالمي الجديد وبروز ظاهرة العولمة، وكذا التوجه العام لتطبيق اقتصاديات السوق. يتمحور تعريف التنافسية للشركات حول قدرتها على تلبية رغبات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية جيدة تستطيع من خلالها النفاذ إلى الأسواق الدولية، وهي القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المنشآت الأخرى.^(٣)

إن معظم المتغيرات البيئية أصبح الحاكم فيها هو المنافسة وممارسات المنظمات في نفس المجال أو المجالات المشابهة إلى جانب متغيرات بيئة التصنيع الأخرى، كل ذلك أوجب ضرورة أن تواكب الأساليب المحاسبية متطلبات هذه المتغيرات. فانتقلت محاسبة التكاليف من الطور التقليدي إلي الطور الاستراتيجي لتأخذ في اعتبارها البيئة الخارجية والمنافسة وما يحيط بالمنظمة من أساليب وأفكار وممارسات مما جعل دور محاسب التكاليف يتعاظم ويتغير ليشمل الجوانب الإدارية الأكثر تأثيراً علي التخطيط واتخاذ القرار.^(١)

فقد أصبحت العديد من المنظمات تعتمد علي التكلفة في المنافسة Competing On Cost بتقليل العادم و الزمن الضائع و التلف في المواد. كان الإنتاج النمطي هو السائد مما جعل الثبات في العمليات الإنتاجية واستخدام المعايير القياسية للإنتاج شي ثابت يمكن المنظمة من تحقيق إنتاج نمطي لأسواق كبيرة . ولكن التطورات الآلية غيرت من شكل هيكل التكلفة تغيير شامل حيث أصبحت بعض المنظمات الآن تسأل كيف تدار التكلفة؟^(٢)

(٣) د.وديع محمد عدنان، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية، بحوث ومناقشات، (تونس: جوان ٢٠٠١)

(١) د. سهير الطنملي ، مرجع سابق ، ص ١٠

(٢) د. عبد الستار محمد العلي ، مرجع سابق، ص ٣٨

الميزة التنافسية مفهوم يعتمد على الجهد الذاتي والإبداع وإضافة الجديد للتفوق على المنافسين من خلال النوعية والتقنية العالية والتسويق الأفضل لجذب المشتريين للسلعة كعلامة فارقة يدركها العميل (الزبون) في المنشأة أو في المنتج وهذا ما يحقق لها ميزة إضافية على منافسيها.^(٣) والميزة التنافسية مصطلح اقتصادي وإداري معاصر وهي تعني قدرة المنظمة على تحقيق رغبات المستهلك وتلبية تطلعاته بحصوله على القيمة التي يتمناها من المنتج ، فتحقيق ذلك يتطلب العديد من الجهود والدراسات لمعرفة ما هي هذه الأشياء التي يرغب فيها المستهلك. و الإجابة على هذا السؤال تمكن المنظمة الصناعية من معرفة الكيفية التي يمكن عن طريقها تحقيق الميزة التنافسية. كما يتطلب تحقيق الميزة التنافسية المعرفة التامة بالبيئة الخارجية والفرص والمهددات بالإضافة إلى دراسة البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف وهذا ما يطلق عليه (التحليل البيئي) والذي يعتمد على تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والمهددات عن طريق دراسة البيئة الداخلية والخارجية مما يساعد على فهم متطلبات المستهلك ومعرفة مقدرات المنشأة نفسها و السعي نحو تحقيق رضى المستهلك من خلال تصميم العمليات الإنتاجية الأفضل وبناء استراتيجية شاملة.^(٤)

ان مفهوم الميزة التنافسية مفهوم شامل لا يتوقف عند مهارات المدير الاستراتيجية ولا على مفهوم المنظمة وحدها وإنما يشمل قدرات الإدارة على التميز وقدرات المنظمة ككل كنظام مترابط بحيث ان جميع العاملين تكون لهم مهارات محددة تستطيع خلق ميزة تنافسية.^(٥) وهذا المفهوم له مكانه واهمية في التفكير الاستراتيجي حيث ان العامل الرئيسي في التنافس الاستراتيجي هو اختيار البيئة التنافسية ودراسة الظروف المحيطة بها ومن ثم تحقيق موقع متميز في السوق ،فاذا ما اتبعت المنظمة استراتيجية التنافس فهذا يعني القيام بعدد من التصرفات تؤدي الي تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين.ويشمل ذلك كل ما تقوم به المنظمة بشكل افضل من المنافسين بحيث يصعب تقليدها او مواجهتها وبالتالي تستمر المنظمة في التميز عن الاخرين،ويعتبر التفكير الاستراتيجي هو احد الاساليب المستخدمة للمساعدة في تحقيق الميزة التنافسية.^(١) الميزة التنافسية تعني القدرة على تحقيق رغبات المستهلك أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج ، فتحقيق ذلك يتطلب العديد من الجهود والدراسات لمعرفة ما هي هذه الأشياء التي يرغب فيها المستهلك. و الإجابة على هذا السؤال تمكن المنظمة الصناعية من معرفة الكيفية التي يمكن عن طريقها تحقيق الميزة التنافسية. كما يتطلب تحقيق الميزة التنافسية المعرفة التامة بالبيئة الخارجية والفرص والمهددات بالإضافة إلى دراسة البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف وهذا ما يطلق عليه تحليل (SWOT)

^(٣) <http://www.alriyadh.com/2007/06/18/article257920.html>

^(٤) د. وديع محمد عدنان، مرجع سابق ، ص ٤٠

^(٥) د. احمد سيد مصطفى ، المدير العربي في عالم متغير، (القاهرة، بدون دار نشر، ٢٠٠٤)، ص ٤٧

^(١) د. نبيل مرسي خليل ، مرجع سابق، ص ٧٥

فالتحليل البيئي يعتمد علي تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والمهددات عن طريق دراسة البيئة الداخلية والخارجية مما يساعد علي فهم متطلبات المستهلك ومعرفة مقدرات المنشأة لنفسها وبالتالي السعي نحو تحقيق رضي المستهلك الكامل من خلال تصميم العمليات الإنتاجية الأفضل وبناء استراتيجية شاملة.^(٢)

يشير مصطلح الميزة التنافسية الي قدرة المنظمة علي صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في افضل المراكز التنافسية .وتتحقق الميزة التنافسية عن طريق استقلال الموارد المتاحة التي تمتلكها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق الاستراتيجيات التنافسية .ويعتمد هذا المفهوم علي ادراك العميل بانه يحصل علي ميزة افضل من منتجات المنظمة مقارنة بمنتجات المنافسين وهذا يشكل عامل استراتيجي هام .اقتناع المستهلك قد لا يتعلق بالسعر فقط وانما الجودة وخدمات ما بعد البيع وطريقة الحصول علي المنتج او الخدمة .لذا فان المعلومات عن المنتج والمنظمة تمثل اهمية كبيرة بالتميز.^(٣)

ان تميز المنظمة يعتمد علي تحليل البيئة من خلال رؤية استراتيجية ،فالميزة التنظيمية تعتمد علي تحقيق المنظمة لمركز متميز يجعلها قادرة علي تقديم منتج متميز باسلوب مفضل للعميل ومميز عن المنافسين .فخفض التكلفة مع المحافظة علي الجودة المطلوبة من قبل العميل لتقديم السلعة بسعر مناسب يحقق للمنظمة ميزة علي المنافسين ويعتمد ذلك بشكل اساسي علي قدرة المنظمة علي ان تكون موضوعية في تقييم قدرتها ومعرفة نقاط ضعفها.^(٤)

الميزة التنافسية قد تكون عن طريق التميز في التكلفة ،حيث تتميز بعض الشركات بقدرتها على إنتاج أو بيع نفس المنتجات بسعر أقل من المنافسين . هذه الميزة تنشأ من قدرة الشركة على تقليل التكلفة .و التميز عن طريق الاختلاف أو التمييز ،فهناك شركات أخرى تتميز بقدرتها على إنتاج منتجات أو تقديم خدمات فيها شئ ما له قيمة لدى المستهلك بحيث تتفرد به عن المنافسين.^(٥)

(٢) د.وديع محمد عدنان، مرجع سابق، ص ٤٠

(٣) د.معالي فهمي حيدر ،نظم المعلومات -مدخل لتحقيق الميزة التنافسية ،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٢)،ص ٨-٩

(٤) د.احمد سيد مصطفى ،تحديات العولمة والتخطيط الاستراتيجي ،(القاهرة:بدون ناشر،٢٠٠٣)،ص٤٧

(٥) <http://samehar.wordpress.com/2006/06/25/a625>

مما سابق فان الباحث يخلص الي ان الميزة التنافسية مفهوم يشمل الاتي:

١. الميزة التنافسية مصطلح اقتصادي معاصر لا يخضع لنظرية اقتصادية عامة.
 ٢. يشمل هذا المصطلح قدرة المنظمة علي التحكم في السوق بتقديم خدمات او انتاج منتجات متميزة عن المنافسين.
 ٣. يعتمد هذا المفهوم علي جهد ذاتي واعمال للفكر مع التجديد والابتكار لتلبية رغبات المستهلكين.
 ٤. مفهوم له اهميته الاستراتيجية، حيث يشمل جميع أنشطة المنظمة وقدرتها علي التميز والابتكار.
- ويستطيع الباحث ان يعرف هذا المفهوم بانه مصطلح اقتصادي معاصر يشمل جميع أنشطة المنظمة التي تحقق لها الريادة والتميز عن المنافسين اعتمادا علي التفكير الاستراتيجي والقدرات الذاتية للتجديد والابتكار لتلبية رغبات المستهلكين بصورة تميز المنظمة عن المنافسين.
- ومن الإستراتيجيات التي يمكن للمنظمة اختيارها لتحقيق ميزة تنافسية ما يلي: (١)

١. إستراتيجية الريادة في التكلفة : وتركز هذه الإستراتيجية على أن خفض التكلفة يعطى المنشأة قوة دفاعية ضد المنافسين ، حيث تمكنها هذه التكلفة المنخفضة من الاستمرار في تحقيق الأرباح في فترات المنافسة الحادة . و فيها تكون استراتيجية الشركة خفض التكلفة مع المحافظة علي الجودة. من ضمن الاستراتيجيات الهامة التي تتبناها المنظمات الإنتاجية استراتيجية الريادة في التكلفة، و يتم من خلالها تطبيق عدد من القرارات والأساليب التي تجعل تخفيض التكلفة إستراتيجية أساسية تتمكن في النهاية من تقديم منتجات بأسعار جيدة في بيئة الصناعة التنافسية، مع مراعاة تقديم الجودة المطلوبة وتهدف استراتيجية الريادة في تخفيض التكلفة الي زيادة قدرة المنظمة التنافسية كما يمكن تطبيق هذه الاستراتيجية بعدد من الوجوه ويتوقف اختيار هذه الطرق علي الامكانيات الداخلية وطبيعة الفرص والمهددات.(٢) و الادارة الناجحة هي التي تستطيع تخفيض التكاليف الثابتة بناء علي الطاقة الانتاجية المتاحة وهذا يتطلب قياس وادارة هذه الطاقة، بالتفرقة بين التكاليف الهندسية وتكاليف الطاقة المتبقية .(٣)

البعد الاستراتيجي لاستخدام التكلفة كميزة تنافسية يعتمد علي تقديم منتج بتكلفة اقل في بيئة المنافسة الشديدة اذا كانت الأسعار متقاربة مع عدم وجود اختلاف كبير في الجودة ،وفي هذه الحالة فان المنظمة التي تستطيع تخفيض تكلفتها تعتبر في وضع أفضل لتحقيق أرباح اكبر، وذلك لما توفره من مزايا في تخفيض التكلفة .وعندما تدخل المنظمات

(١) د. احمد الخطيب ،مرجع سابق،ص ١١

(٢) <http://www.islammemo.cc/print.aspx?id>

(٣) ثناء علي القباني ،مرجع سابق،ص ٥٤٥

في بيئة الصناعة في حرب اسعار وتشتد المنافسة بالسعر فان المنظمة التي لها القدرة في التحكم في التكلفة يكون لها القدرة علي الاستمرار في تحمل تبعات المنافسة بشكل أفضل، وعند دخول منتج جديد للسوق فان المنافسة تكون اشد ويمكن مواجهة هذا المنتج الجديد بالتكلفة كميزة تنافسية للاحتفاظ بالحصة السوقية. (٤)

٢. إستراتيجية التمييز: إستراتيجية التمييز هي إستراتيجية حيوية لتحقيق عائد فوق المتوسط في مجال عمل معين ، وتعتمد علي كسب ولاء العملاء بناء علي تميز المنتجات ولا يكون السعر فيها المتغير أساسيا ، ومن ثم يمكن للمنشأة تحديد السعر بأكثر من السعر المتوسط . وفيها تكون إستراتيجية المنظمة تقديم منتجات أو خدمات متميزة عن تلك المقدمة من شركات منافسة وبالتالي فإن العميل يقبل أن يدفع أكثر.

٣. إستراتيجية التركيز: تستند هذه الإستراتيجية إلى تركيز المنظمة جهودها على خدمة هدف استراتيجي معين بكفاءة أكبر من منافسيها وتتطلب المفاضلة بين عنصري الربحية والحصة السوقية الإجمالية .ويمكن ان تقسم الي استراتيجيات التركيز علي التكلفة واستراتيجيات التركيز على التمييز . في هذه الاستراتيجيات تركيز المنظمة علي شريحة معينة من السوق و تحاول تلبية طلباتهم بالسعر او التميز او بكلاهما.

إن الربحية والتكلفة والإنتاجية والحصة من السوق تشكل جميعاً مؤشرات للتنافس، وتكون المنظمة غير تنافسية إذا كانت تكلفة التصنيع المتوسطة تتجاوز سعر السوق، ويعزى ذلك إما لانخفاض إنتاجيتها أو لارتفاع تكلفة عوامل الإنتاج، أو السببين السابقين معاً. ويمكن لتكلفة وحدة العمل أن تمثل بديلاً جيداً عن متوسط تكلفة التصنيع عندما تكون تكلفة العمالة تشكل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية. (١)

(٤) قریش محمد، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسات الاقتصادية، (الجزائر: جامعة محمد خضر)،

(١) د. وديع محمد عدنان، مرجع سابق، ص ١١

٣ / الفصل الثالث

إدارة التكلفة في بيئة الأعمال المعاصرة

مقدمة

تعتبر ادارة التكلفة من الاساليب الحديثة التي اصبحت تطبق في مؤسسات الأعمال في العصر الحاضر ،الا انها لم تنشأ من فراغ بل انها تعتبر تطورا طبيعيا ومنطقيا لنظم محاسبة التكاليف لتواكب متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة .وتعتمد ادارة التكلفة علي تطبيق عدد من الاساليب والادوات الإدارية والمفاهيم المحاسبية المتطورة التي عن طريقها يمكن الحصول علي افضل النتائج لتحقيق متطلبات تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق اهدافها.ولا تعتمد ادارة التكلفة علي نظام محدد او اجراءات متسلسلة ومرتبطة يمكن بها الوصول الي نفس النتائج في عدد من المنشآت المختلفة في طبيعة عملها، وانما تعتبر ادارة التكلفة اسلوبا اداريا يمكن تطبيقه بعدد من المفاهيم والادوات المختلفة حسب طبيعة المنشأة ومنتجاتها اعتمادا علي طريقة الانتاج المتبعة واساليب العملية الانتاجية.

تهدف ادارة التكلفة في الاجلين الطويل والقصير الي تحقيق عدد من النتائج يمكن تضمين خلاصة نجاحها في الوصول الي التكلفة الاقل بالجودة المطلوبة ، مع تحقيق اكبر عائد ممكن وصولا الي اهداف المنشأة الاستراتيجية لتحقيق البقاء والاستمرار في ظل المنافسة الشديدة ومتغيرات البيئة الخارجية. يحاول الباحث في هذا الفصل توضيح مفاهيم التطور في نظم محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة عن طريق توضيح كيفية تطبيق ادارة التكلفة وذلك من خلال المباحث التالية :

- ١ . المبحث الأول: ادارة التكلفة في ظل نظرية القيود و المحاسبة علي الانجاز
- ٢ . المبحث الثاني : فاعلية نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط في ادارة التكلفة
- ٣ . المبحث الثالث :ادارة التكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج
- ٤ . المبحث الرابع: مفهوم التكلفة والإدارة علي أساس الأنشطة

١/٣ المبحث الأول

إدارة التكلفة في ظل نظرية القيود و المحاسبة علي الانجاز

١/١/٣ نشأة وتطور نظرية القيود (TOC) The Theory of Constraints

أثبتت العديد من الدراسات ان الاتجاه نحو خفض التكلفة من خلال الاتجاه المباشر نحو تقليل المصروفات لا يواكب متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة ،وذلك لان عملية التخفيض هذه سوف تكون ممكنة الي حد يصبح التخفيض بعد ذلك عملية غير مجدية بل قد يكون سببا في ارتكاب خطأ او في وجود خلل واضح في العملية الانتاجية .فالتخطيط الجيد للتكلفة قد يكون من خلال الاهتمام بمفاهيم العائد المحقق من المصروفات ،إضافة الي تحسين الكفاءة في العملية التشغيلية .ويمكن ان تخفض التكلفة فعليا من خلال تثبيت المصروفات مع زيادة الانتاج او من خلال خفض المصروفات مع ثبات الانتاج والجودة ،و قد ظهرت في بيئة الأعمال المعاصرة عدة أساليب ومفاهيم معاصرة من خلالها يمكن التحكم في العملية الإنتاجية وتكلفتها ومن هذه المفاهيم نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز أو ما يسمى بمحاسبة الإنتاجية المربحة.^(١)

تطورت هذه المفاهيم المعاصرة من خلال مجهودات ودراسات عدد من الباحثين منها دراسات قولدرات والذي بين العناصر الفلسفية لنظرية القيود، بجانب عناصر الممارسة ،فنظرية القيود يمكن تطبيقها علي أي نوع من أنواع المنظمات ولكن الممارسة تكون أجيدي في الشركات التي تقدم منتجاتها بناء علي مواصفات يطلبها الزبون كما هو الحال عند منتجي القاطرات او الماكينات ومحركات الطائرات .^(٢) وقد تمت تلك الدراسات بالمملكة المتحدة في عام ١٩٨٨، هذه الدراسات قدمت أفكارا تفصيلية تقر العديد من وجهات النظر المحاسبية والتي ساعدت في ظهور عدد من الأفكار والمفاهيم الجديدة في بيئة الصناعة المعاصرة ، يمكن لهذه المفاهيم أن تسود او تحل مكان الافكار والمفاهيم التقليدية من مباشره وغير مباشره و الأفكار الأخرى التي سوف تتاثر بمتغيرات بيئة الاعمال المعاصرة .^(٣)

نظرية القيود قائمة اساسا علي فكرة ان اي شركة لها قيود يمكن التعرف عليها او اكتشافها ،وهذا هو دور الإدارة في معرفة اكثر القيود الزاما لكي تتم السيطرة عليها وادارتها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد وبكفاءة.والهدف الأساسي لأي منشأة هو تحقيق الأرباح واكتساب المال ،و الطريقة لكسب المال حسب نظرية القيود

^(١)David Dugdale,Cowyn Jonas, **Accounting For Throughput** (Journal of Management Accounting Dec 1997),p 53

^(٢) [http://www.maaw.inf/chapter 8 for printer .htm /5/30/2006,p118](http://www.maaw.inf/chapter%208%20for%20printer.htm/5/30/2006,p118)

^(٣) David Dugdale,Cowyn Jonas ,Op.Cit,P 53

باستعمال مقياس عالمي هو (الانجاز) بينما مقياس عدم النجاح هو (المخزونات) ومصروفات التشغيل . وتقوم هذه النظرية علي ان منظمة الاعمال لديها علي الاقل عامل واحد يحد من قدرتها علي مقابلة اهدافها .^(٤)

لم يكن هناك تعريف محدد لنظرية القيود في بداية ظهورها، ولكن ماكتب في هذا المجال بعد الدراسات والبحث قاد الي تعريفها بعدد من التعاريف منها ان نظرية القيود فلسفة ادارية تهدف الي اكتساب المزيد من الاموال سواء في الوقت الراهن او في المستقبل .^(١) كما عرفت ايضا بانها فلسفة ادارية تنظر الي المنظمة علي انها نظام متكامل وليست مجموعة من العمليات المستقلة .^(٢)

تم تعريف نظرية القيود علي أنها منهج إستراتيجي واسلوب إداري لتحسين العمليات الإنتاجية من خلال قياس طاقة العملية وتحديد قيودها وإدارة هذه القيود بكفاءة وفعالية، لمساعدة الشركات علي التحسين الفعال لعوامل النجاح الأساسية.^(٣)

وعرفت نظرية القيود ايضا كنظرة كلية بانها فلسفة ادارية شاملة تهدف الي الاستمرار في التحكم والسيطرة علي اهداف المنظمة ، فمتي ما كان هدف المنظمة ربحيا فان الاهداف سوف تنصب نحو تحقيق المزيد من الارباح في الوقت الحالي والمستقبلي .^(٤)

وفي تعريف آخر لمفهوم نظرية القيود يمكن ان يطلق عليها أسلوب إداري حديث لإدارة الإنتاج يهدف الي تعظيم الارباح مع التركيز علي التعامل مع مراكز الاختناقات التي تمثل قيودا تحد من إمكانيات تحقيق الاهداف. كما عرفت بانها منهج لادارة الانتاج يعمل علي تحديد وادارة القيود اثناء العملية الانتاجية من اجل تعظيم الانجاز. والقيود هي تعبير عن كل ما يمنع او يحول دون تحقيق الانجاز ، مما يستوجب التركيز علي المناطق التي تحتاج الي تحسينات اكبر.^(٥) تتكون نظرية القيود من ثلاثة اجزاء هي: ^(٦)

^(٤) <http://www.maaw.inf/>, Op. Cit, P 118.

^(١) www.rogo.com/cac/jiswith.htmail

^(٢) www.goldratt.couk/lib/tocrizzo.htmail

^(٣) هبة محمود مؤمنة ، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز)، ص ٦٨

^(٤) http://en.wikipedia.org/theory_of_constraints

^(٥) طارق مصطفى عبد الرحيم، نظام المحاسبة عن تكاليف الانتاج في الوقت المحدد ، (ام درمان : جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠٢)، ص ٨٢

^(٦) www.rogo.com/cac/whatisTOC.html

١. مجموعة من ادوات التغلب علي المشاكل وحلها يمكن ان تسمى بالتفكير المبني علي ازالة العقبات (القيود) والذي يعتمد علي تحديد ماذا نغير والي ماذا يتم التغيير وكيف يمكن ان يتم هذا التغيير .

٢. مجموعة من الادوات الادارية التي تستخدم يوميا وبشكل معتاد ،اخذت هذه الادوات او تم استخلاصها من طريقة التفكير المبني علي ازالة العقبات (نظرية القيود).والذي يمكن استخدامه لتنمية وتطوير القدرات الادارية مثل الاتصال، التغيير الايجابي،بناء فرق العمل وزيادة قدرات العنصر البشري (الدافعية).

٣. التأكد من ان الحلول التي تم الحصول عليها من تطبيق عملية التفكير (الايجابي) المبني علي نظرية القيود يؤدي الي الغرض او الاهداف المطلوبة بكفاءة.سواء في النواحي المتعلقة بالانتاج او التوزيع او التسويق لزيادة المبيعات او للقيام باي عمليات تؤدي الي توجيه المشروع بحيث يتم الحصول علي افضل نتائج.

والقيود هو أي عامل موقفي يجعل الإنجاز في المنشأة أكثر صعوبة، فهو العامل الذي يمنع النظام من زيادة وتحسين الأداء لتحقيق اهدافه .^(١)

من خلال تعاريف نظرية القيود يتضح اختلاف المنظور ما بينها وبين مصطلحات المحاسبة التقليدية حيث ان إجمالي النتائج المحلية او الفرعية لا يساوي إجمالي نتائج المنظومة بأكملها .وهذه الفكرة تتصل بمفهوم الرأسمالية الجماعية و بفلسفة التحسين المستمر والإنتاج في الوقت المحدد.^(٢)

ويري الباحث ان نظرية القيود تعتبر اسلوبا اداريا يهدف الي جدولة وتخطيط الانتاج للتخلص من الاختناقات وهذا الاسلوب يساعد في خفض المخزون من الانتاج تحت التشغيل والمخزونات الاخرى وهذا يعتبر من المبادئ التي بني عليها نظام الانتاج في التوقيت المنضبط .

ويستخلص الباحث من التعاريف السابقة لمفهوم نظرية القيود ما يلي :

١. نظرية القيود هي فكر او فلسفة إدارية تركز علي ما يمنع او يحول دون تحقيق النتائج الأفضل .

٢. تفترض النظرية ان منظمات الاعمال المعاصرة هدفها الاساسي هو تحقيق المزيد من الاموال سواء في الوقت الراهن او المستقبل.

٣. نظرية القيود تنظر الي المنظمة كنظام متكامل وتهدف الي التحكم في اهداف هذا النظام .

٤. تفترض النظرية وجود عامل واحد علي الاقل يحد من قدرة المنظمة علي تحقيق نتائج أفضل .

^(١) Darlington,J., John, I., and Flcomer, M., and Jon,W, , **Throughput Accounting : The Garrett Automotive Experience**,(journal of Management Accounting: uk, April, 1992),PP..32-38.

^(٢) د.رشيد الجمال، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال الحديثة،(الإسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٦-٢٠٠٧)،ص ١٣٨

و يستطيع الباحث تعريف نظرية القيود بانها فلسفة او منهج اداري تهدف الي تحقيق اهداف منظمة الاعمال بالنظر الي المنظمة كنظام متكامل للحد من العوامل التي تعيق قدرتها الانتاجية للتخلص من الاختناقات للحصول علي اكبر عائد ممكن من موارد المنظمة .نظرية القيود تعتمد علي دراسة ظروف الانتاج واعتماد طريقة للتفكير الايجابي للقيام بخطوات منظمة للوصول الي اهداف تحسين انسياب العملية الانتاج وزيادة المبيعات وازالة عقبات التسويق.

المقاييس الأساسية لنظرية القيود

تركز نظرية القيود في الاساس علي ادارة الايراد وادارة التكلفة في نفس الوقت عند حدوث اختناقات ،وهي تحدد مقاييس تتضمن مساهمة المخرجات في تعظيم قيمة المنظمة وذلك بطرح قيمة المبيعات من تكاليف المواد المباشرة .كما ان الاستثمارات (المخزونات) تتضمن تكلفة المخزون، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام إضافة الي تكاليف البحث والتطوير وتكاليف المعدات والمباني .ومن المقاييس ايضا تكاليف التشغيل الاخري وهي عبارة عن تكاليف التشغيل ما عدا المواد المباشرة ،والتي تحدث لتحقيق مساهمة المخرجات وهي تتضمن المصروفات غير المباشرة الصناعية بما فيها الاهلاك .^(٣)

^(٣) تشارلز.ت هورانجرن، مرجع سابق،ص١٢٥٦

أما المقاييس الأساسية التي من خلالها يمكن معرفة نجاح المنشأة ومقدرتها علي تخطي العقبات فتتمثل في الآتي: (١)

١. الانجاز: ويعبر عن المبلغ الذي يتم تحقيقه من المبيعات، فهو عبارة عن قيمة المبيعات ناقصا المواد المباشرة ،اي المواد المستهلكة في الانتاج من مكونات المنتج الاساسية والذي يتم بيعه .

٢. الموجودات: من خلال مفهوم نظرية القيود فانها تعني قائمة الاصول والاستثمارات وكل ماهو معد للبيع .فهي بذلك قائمة تتضمن المواد المباشرة المتبقية من الانتاج والمنتجات غير المكتملة والبضائع التي لم يتم بيعها ،بينما التعريف لايتضمن العمالة المباشرة او تكاليف التصنيع ،انما فقط تكلفة المواد المباشرة بدون العمالة وتكلفة المصروفات غير المباشرة للتصنيع ،فكل ذلك من خلال مفهوم الانتاج يكون من المصروفات التشغيلية .فالموجودات من خلال مفهوم نظرية القيود هي كل الاموال الموجودة داخل المنشأة كنظام .

٣. مصروفات التشغيل :وهي المصروفات التي يمكن من خلالها تحويل الموجودات الي انجاز .فهي تعني كل التكاليف المتبقية ما عدا المواد المباشرة ،لذا فهي تتضمن تكلفة العمل المباشر وتكاليف التصنيع الاخرى وتكاليف البيع والادارة .عليه فانه من خلال مفهوم نظرية القيود تعني جميع الاموال الخارجة من النظام او المنشأة .

ومن المقاييس الهامة للمنظمة من وجهة نظر الإدارة كل ما يساهم في حل مشكلة اتخاذ القرارات في ظل ندرة مواردها، فمساحات المنشأة وساعات التشغيل المتاحة وامكانيات الالات تمثل اهم موارد الادارة التي يجب توظيفها .فعندما تواجه الادارة ضغوطا علي الطاقة بسبب ندرة الموارد فهذا يعني ان هناك قيودا او محددات علي اداء المنشأة تحول دون تحقيق اهدافها.فالمنشأة التي تنتج عددا من المنتجات تواجه ادارتها مشكلة اختيار المنتج الذي يعطي هامش مساهمة عال مقارنة مع بقية المنتجات ،بينما النظرة الحديثة تري ان المنتجات التي تعطي اعلي هامش مساهمة يجب ان ينظر اليها من منظور توفير الموارد النادرة لانتاجها، و يظهر دور الطاقة الانتاجية فقد يحقق احد المنتجات هامش مساهمة عال بينما تكون هناك طاقة لزيادة الانتاج من منتج اخر ،فالعامل بالطاقة القصوي يحدد حجم الانتاج. والعملية او الاله التي تحدد حجم الانتاج الاجمالي تسمى باسم عنق الزجاجة.فبافتراض ان هناك منشأة تنتج منتجين (أ) و(ب) والزمن اللازم لتشغيل المنتج (أ) هو دقيقتين، ودقيقة واحدة ل(ب) وبما ان الاله تعمل

(١) <http://www.maaw.inf/ chapter 8 for printer .htm /5/30/2006,p20>

باقصي طاقتها ولايمكنها انتاج اكثر من ذلك فلا بد من خفض انتاج احد المنتجين بناء علي ذلك فان الادارة تنظر الي هامش المساهمة للوحدة من الموارد النادرة بقسمة هامش المساهمة لكل وحدة من المنتجات علي كمية الموارد النادرة .^(٢)

تعتمد بعض العمليات الصناعية علي عمليات أخرى سابقة لها ،حيث ان بعض العمليات الصناعية لا تستقل عن بعضها البعض فلا يبدأ فيها التشغيل ما لم تصلها الأجزاء والمكونات من العملية او العمليات السابقة وهذا يعني ان بعض العمليات تمثل مراكز اختناق.^(١)

و في بعض الأحيان يكون من الصعب التنسيق بين وحدات المنشأة لتحقيق اهدافها حيث تظهر بعض القيود في مواقع من سلسلة القيمة وفي مثل هذه الحالة يمكن تطبيق نظرية القيود كوسيلة لتحسين عمليات المنشأة لحل المشاكل، فلا بد من خلق تزامن وتوافق بين وظائف المنشأة المختلفة من خلال تطبيق مفاهيم سلسلة القيمة ولكن تظهر بعض القيود والعقبات التي تحول دون تحقيق المنشأة لدخل عال .والقيود يمكن ان يكون داخليا او خارجيا حيث ان ضعف الطلب من القيود الخارجية لدي المستهلك والتي تحول دون تحقيق عائد اكبر وايضا اختناقات التوزيع ونقص المواد الخام.بينما تنتج القيود الداخلية من استخدام الطاقة.^(٢)

ويري الباحث ان نظرية القيود تقود الي دراسة المخزونات باعتبار انها تمثل موردا غير مستغل بالإضافة إلي موارد المنشأة الاخرى وتعمل هذه النظرية علي تحقيق اعلي مستوي من الإنتاجية الجيدة باستغلال جميع الطاقات والموارد المتاحة ويكون ذلك بالتخلص من الاختناقات والعقبات .

٢/١/٣ الجوانب العملية لتطبيق نظرية القيود

تعتمد عملية تطبيق نظرية القيود علي عدد من الخطوات التي يمكن تنفيذها اعتمادا علي التحسين المستمر والذي يهدف الي تحطيم القيود المادية بصورة مستمرة فبعد تحديد القيد يتم استثمار موارد المنظمة واعطاء اولوية للقرارات السابقة والعمل علي ازالة القيد، ويتم تكرار عملية التخلص من القيود بتكرار عملية التحسين المستمر .او من خلال التفكير المنهجي وهو من وسائل نظرية القيود المبتكرة والتي تعتبر اداة تحليلية تركز علي تحديد وادارة القيود غير المادية خاصة السياسات الداخلية ومشكلاتها، وتركز طريقة التفكير المنهجي علي التغيير الامثل، وماهو التغيير المطلوب؟، وماهو الشيء الذي سوف يتم التغيير اليه؟، وكيف يتم هذا التغيير؟.^(٣)

^(٢) ري اتش جاريسون، اريك نورين ،المحاسبة الادارية،ترجمة محمد عصام الدين،احمد حامد حجاج،(الرياض:دار المريخ،٢٠٠٥)،صص ٦٨٩،٦٩٠

^(١) رشيد الجمال،مرجع سابق،ص١٣٨

^(٢) د. عبد الحي مرعي، مرجع سابق،ص٢٩٣

^(٣) محمد حسن فهمي الاشول،مدخل محاسبي مقترح لنظرية القيود بهدف التحسين المستمر لاداء منظمات الاعمال،(بورسعيد:جامعة قناة السويس ،رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠٠٦)،ص٣٧

ان التطبيق العملي لنظرية القيود يعتمد علي فهم العملية الانتاجية والتحقق من العوامل المؤثرة عليها ،اوما يمكن ان يعرف بالقيود حيث يمكن تعريف القيد بانه كل ما يحد من تحقيق الدخل او الانجاز. ان نظرية القيود مبنية علي عدد من الخطوات تبدأ من التعرف علي القيود المتعلقة بالعملية الانتاجية،و معالجة القيود الحرجة عن طريق حصر و توجيه جميع الموارد ،الا انه من المهم الا يكون علاج احد القيود يؤدي لظهور قيد حرج جديد فتكرار تلك العملية مره اخري.^(٤)

ان الفائدة من تتبع العملية الانتاجية الهدف منها الوصول لزيادة الانتاج وتعظيم العائد ،ولغرض تحقيق دخل عال وزيادة الانجاز من خلال نظرية القيود تتبع الخطوات التالية (١):

١. اكتشاف القيود الاكثر الزاما وتقييدا للمنشأة ،اي معرفة اقصي التعقيدات التي تمنع تحقيق الانجاز .
 ٢. تخطيط العمل ليتدفق نحو تحقيق الانجاز عن طريق كسب الوقت لتفادي القيود الداخلية وتحسين العمليات لزيادة انسياب العمل وعدم توقيف الانتاج .فالاختناقات تؤدي لتسبب الخسائر .
 ٣. محاولة الموازنة بين القيود الداخلية لتحقيق انسياب اجراءات العمل وذلك بإخضاع القيود الداخلية للدراسة مقارنة باكثر القيود الزاما للمنشأة ،فالفكرة مبنية علي موازنة انسياب العمل وليس موازنة معدات وماكينات العملية الانتاجية ،فليس الهدف هو زيادة الانتاج بالصورة التي ينتج عنها اخفاقات او وجود مخلفات ومخزونات اما يجب التحكم في الاختناقات واستغلال الموارد بالصورة المثلي .
 ٤. استغلال الافكار السابقة لتطوير أنظمة قياس الأداء .فمقياس الأداء يجب ان يؤكد علي كفاءة وفاعلية العملية الاجمالية او المنظومة الاجمالية وليس العمليات المنفردة .
 ٥. ارفع من سعة اكثر الموارد تقييدا .
 ٦. تعرف علي القيد الجديد الاكثر تقييدا .
- كما ان القيود اذاما تعددت فان تجاوزها يكون من خلال استخدام الاساليب الكمية ومن اهمها البرمجة الخطية والتي تعتبر اداة تحليلية تساهم في حل مشاكل استخدام الموارد النادرة ويعتبر الحل الاداري الامثل للتغلب علي القيود عن طريق : (٢)

(٤) د. عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص ٢٩٣

(١) <http://www.maaw.inf/ chapter 8 for printer .htm /5/30/2006,p20-21>

(٢) ري اتش جاريسون، اريك نورين ،مرجع سابق ،ص ٦٩٢

١. دراسة العملية الانتاجية واختيار المزيج الانتاجي الامثل .
 ٢. عمل خطة لدراسة وتحليل القيد نفسها .
 ٣. زيادة كفاءة العمليات التي تمثل موقف حرج .
 ٤. زيادة الطاقة الانتاجية.
 ٥. العمل علي تحقيق اعلي معدل ربح ممكن من خلال زيادة الانتاج .فعلي الادارة التركيز علي القيود ودراسة الاختناقات وزيادة الطاقة الانتاجية والتركيز علي المنتجات التي تعطي اعلي ربح في ظل القيود .ويمكن زيادة الطاقة عن طريق عدد من الاساليب فقد يكون العمل الاضافي او التعاقد من الباطن ،ومنها ايضا اضافة استثمارات في الالات الجديدة ،وتحويل العمل من المناطق التي لا تعاني اختناقات الي مواطن الاختناقات ،اواعادة التفكير في طرق استخدام مواطن الاختناقات والتخلص من الفاقد بكل انواعه وتخفيض العيوب وتقليل التالف.
 ٦. يمكن التحكم في القيود عن طريق استخدام نظام Optimized Production Technology (OPT) ، وهو اسلوب او طريقة لتمييز العمليات التي تسبب اختناقات في دورة الانتاج .هذا النظام يركز علي ادارة العمليات عن طريق جدولة العمل داخل العمليات التي توجد بها اختناقات سواء كانت آلات او عمليات. فالهدف هو تحقيق التوازن والاستقرار اثناء العملية الانتاجية ويعمل علي خفض وقت الانتاج والانتاج تحت التشغيل.^(١)
- الخطوات الاساسية التي يمكن ان تعتبر عناصر مؤثرة في مدخل او نظرية القيود هي:^(٢)
١. في البداية يتم تحديد اهداف المنظمة بدقة واذا كان الهدف يحقق زيادة في الارباح او الاموال المستثمرة ،علي ان يكون الهدف واضح .
 ٢. تحديد القيود التي تعيق المنظمة من تحقيق اهدافها.
 ٣. التوجه نحو ادارة القيود بصورة تساعد في انسياب العمليات وتحقيق الاهداف وتنفيذ عملية ازالة القيود بطريقة مفيدة.
 ٤. ازالة جميع العقبات وجعل جميع العمليات تتم وفقا لهذا الهدف بترتيب الاولويات وتسيير العمليات بطريق مبسطة.

(١) طارق مصطفى عبد الرحيم، مرجع سابق، ص ٨٢

(٢) www.rogo.com/cac/whatisTOC.html

٣/١/٣ ادارة التكلفة من خلال المحاسبة علي الانجاز

نتيجة للتطورات والدراسات العديدة في بيئة الأعمال المعاصرة ظهرت وجهات نظر لتغطي مجالات مختلفة من المحاسبة اصبحت تتناول لغة جديدة في مجال الصناعة لتغيير الافكار التقليدية من مباشر وغير مباشر واعادة تقييم المخزونات ،كل ذلك يرجع الي تغيير طرق الانتاج وظهور نظريات الجودة الشاملة والانتاج في التوقيت المنضبط وغيرها من النظريات التي نجحت عمليا لتركيزها علي الانجاز ،حيث اصبح الاهتمام منصبا علي نوعية الانتاج واشباع رغبات المستهلك مما يزيد من الانجاز ،بينما تركز وجهة النظر التقليدية علي تقليل التكلفة وزيادة الكفاءة وتخفيض المخزونات .وتترتب الاولويات في بعض الاراء بترتيب الكفاءة اولاً ثم المخزونات ثانياً واخيراً التكلفة، مما يعتبر تغييراً حيوياً في الافكار الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة . (٣)

ظهر نظام المحاسبة علي الانجاز في عام ١٩٨٨ فقد ركزت بعض الأفكار في تعظيم قيمة المنشأة للحصول علي اكبر عائد ممكن من مواردها، فكل منظمة لها هدف أساسي وان القرار الأفضل للمنظمات هو الذي يؤدي الي إضافة قيمة للمنشأة ومن هنا نشأت مفاهيم تم تطويرها لما يعرف بالمحاسبة علي الانجاز والتي يمكن تطبيقها أيضاً علي المنشآت غير الربحية بطريقة خاصة حسب حالة كل منظمة.(٤)

ومن خلال مفاهيم نظرية القيود التي اكدت علي ان منظمات الأعمال تهدف الي اكتساب الاموال حالياً ومستقبلاً من خلال بيع المنتجات وليس من خلال الاحتفاظ بالمخزون، لذا فان نظرية القيود تميل الي استخدام مدخل محاسبي يشابه نظرية التكاليف المباشرة، وهذا المدخل يعرف بمحاسبة الانتاجية المربحة (المحاسبة علي الانجاز) والفارق الوحيد بين نظرية التكاليف المباشرة وهذا المفهوم الجديد هو ان المواد الخام هي العنصر الوحيد للتكلفة المباشرة علي خلاف التكلفة المباشرة التي تعتمد عناصر اخري حسب المفاهيم التقليدية .(١)

وقد سميت المحاسبة علي الانجاز بمحاسبة الانتاجية المربحة ،باعتبار ان هذا المفهوم يتناول الجزء المحقق للارباح او المباع من الانتاج ،ولكن الباحث يفضل استخدام مصطلح المحاسبة علي الانجاز باعتباره مصطلحاً يتسق مع المعنى المقصود والذي سوف يتضح من خلال تعريف هذا المصطلح. ويعتبر تطور هذا المفهوم ناتجاً عن التطبيق

(٣) David Dugdale, Cowyn Jonas, ,Op.Cit,p 5٢

(٤) www.en .wikipedia.com

(١) محمد حسن فهمي الاشول ،مرجع سابق،ص٦٠

العملي والتطوير الفعلي لمفهوم نظرية القيود . عند ظهور مفهوم المحاسبة علي الانجاز لم يكن هناك تعريف واحد متفق عليه ولكن الدراسات والبحوث والمقالات التي ناقشت هذا المفهوم توصلت للعديد من التعاريف التي ركزت في مجملها علي العلاقة ما بين هذا المفهوم ونظرية القيود .

عرف معهد المحاسبين الاداريين القانونيين (CIMA) المحاسبة علي الإنجاز أنها طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقا للمحاسبة عن الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية.^(٢)

فالمحاسبة علي الانجاز تشير الي أسلوب محاسبي محدد يرتبط بنظرية القيود فمن خلال العمليات التشغيلية يمكن التوصل الي الانجاز والذي يؤثر علي قيمة المنشأة. المحاسبة علي الانجاز تشير الي اسلوب محاسبي محدد يرتبط بنظرية القيود .وهي تفترض ان هناك عنصر واحد علي الاقل له تأثير علي العمليات الاستثمارية او التغييرات في العمليات التشغيلية يجب معالجته مما يؤدي الي زيادة الانجاز .^(٣)

المحاسبة عن الانجاز نظام شامل لكل أنواع الأنشطة يربط بين مقدار الانجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد التي تستنفذها المنشأة .^(٤) المحاسبة علي الانجاز تستخدم ثلاثة مقاييس اساسية للدخل والمصروفات هي :^(٥)

١ . الانجاز :وهو المعد الذي يمكن للنظام ان يحققه (الوحدات المستهدفة) ،فاذا كان النظام يهدف الي الربح فان الانجاز هو العائد من المبيعات مخصوما منه قيمة المواد الخام الاساسية (المباشرة)،فالانجاز لا يعني فقط وجود مبيعات.فالمواد الخام او المنتجات التامة بالمخاز لا يتم حسابها فهو يعتمد علي ربح حقيقي وعائد مبيعات حقيقي،حيث لا يوضع اعتبار للمخزونات.وهذا المفهوم يشابه الي حد ما المفاهيم المرتبطة بالتكلفة الحدية، عند حساب هامش المساهمة يتم طرح المبيعات من التكلفة المتغيرة اعتمادا علي الفلسفة المتعلقة بالتكلفة الحدية.

٢ . الاستثمارات: ويقصد بها كل المال المستثمر في المنظمة سواء المخزونات او الماكينات او اي اصول اخري من مباني وموجودات.

٣ . مصروفات التشغيل: وهي الاموال التي يتم انفاقها لتحقيق اهداف المشروع او المنظمة.فهي تعبر عن جميع النفقات مثل الصيانة التجهيزات لتسيير الانتاج من اجارات وضرائب ما عدا المواد الخام.

^(٢) هبة محمود مؤمنة،مرجع سابق،ص ٨٥

^(٣) <http://en.wikipedia.org/w/index/01/03/1428> p4

^(٤) محمد عثمان حمد ،مرجع سابق ،ص ١٤١

^(٥) <http://www.managementaccountant.in/2006/12/throughput-accounting.html>

إذا فان المحاسبة علي الانجاز تعتمد علي الربط بين مقدار الانجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة وبين الموارد التي تم استنفادها في سبيل تحقيق ذلك الانجاز، ويتعلق بالعملية الانتاجية ومخرجاتها وتعتمد عليه المنظمات الصناعية في نجاحها، وهو يجعل الصناعة تتسم بدورة انتاج قصيرة لتحقيق هذه الافكار، فالمحاسبة علي الانجاز لاتعتمد علي كيفية تخصيص تكلفة المواد المستفدة في الانتاج بل يتعدي ذلك الي الفاعلية والكفاءة في استخدام المواد.^(١)

عرف الانجاز بأنه المعدل الذي يمكن تحقيقه من عملية البيع . فالانجاز هو المعدل الذي يمكن تحقيقه عن طريق المبيعات اي هو عائد المبيعات ناقصا المواد المباشرة، فالانجاز هو كل ما يمكن تحقيقه من عوائد المبيعات.^(٢) ويستعرض الجدول التالي أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الإنجاز والاختلافات الرئيسية بينها وبين محاسبة التكاليف.^(٣)

جدول رقم (١/١/٣)

الاختلافات بين مفاهيم المحاسبة علي الانجاز ومحاسبة التكاليف

بيان	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
الهدف	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال، وللاستخدامات الإدارية المختلفة .	تحديد هامش الإنجاز الذي حققته المنشأة من عمليات البيع ، مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية .
تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع التكلفة	يتطلب تحديد تكلفة المنتجات تتبع عناصر التكاليف المختلفة ومحاولة الربط بينهما وبين موضوعات التكلفة ، ومن ثم تقسيم هذه العناصر إلى مباشرة وغير مباشرة .	يتطلب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط ، مما تنتقي معه الحاجة إلى التفرقة بين العنصر

(١) احمد هاشم يوسف ، المحاسبة عن الانجاز، دراسة تحليلية تطبيقية، (ام درمان: جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة دكتوراة غير منشورة، ١٩٩٨)، ص ٢٠

(٢) David Dugdale, Cowyn Jonas , Op.Cit, P53

(٣) هبة محمود مؤمنة، مرجع سابق، ص ٩٣

بيان	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
		المباشر وغير المباشرة.
تبويب عناصر التكاليف حسب درجة المرونة	تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر مرنة وأخرى غير مرنة .	تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة (العمالة ، الآلات) وعدم تغيرها في الأجل القصير أيًا كانت تشكيلية المنتجات ، ومن ثم تكون المواد هي العنصر المتغير الوحيد وباقي العناصر الأخرى بما فيها العمل المباشر ثابتة .
تخصيص التكاليف غير المباشرة	للوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات .	تعتبر كل التكاليف عدا المواد المباشرة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة ، ولذا لا تهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات .
قياس المخرجات (الإنتاج)	يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتنمية أموالها .	يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء ، بافتراض أن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للمنشأة وإلى تنمية أموالها

بيان	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
تقييم مخزون الإنتاج التام وتحت التشغيل	المخزون يعتبر أصل ، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته، ولذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة .	المخزون يعتبر إنتاج غير مترامن مع الاحتياجات المطلوبة وتعطيل للموارد لا مبرر له، ومن ثم فإن قيمته لا تتعدى تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيبه ، ولذا لا يحمل بأي نصيب من تكلفة التحويل ويقوم بتكلفة المواد فقط .
نسب استغلال الطاقة	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حده ، وبدون التفرقة بين ما يتم إنتاجه حسب الطلب ، وما يتم إنتاجه لمجرد استغلال الطاقة ويؤدي لتراكم المخزون .	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقا لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة .

المصدر: هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز)، ص ٩٣

يري الباحث ان المحاسبة علي الانجاز من اساليب محاسبة التكاليف التي تساعد علي اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تؤدي إلى تغيير اساليب الانتاج بصورة افضل،حيث انها تساعد علي فهم العمليات الانتاجية واستغلال الموارد المتاحة وصولا الي اهداف الادارة ،كما ان صفة نظام لايمكن ان تطلق علي مفاهيم الانجاز لعدم توفر مقومات النظام في هذه المفاهيم كما تم التقرير عنه في مباحث هذه الدراسة.الانجاز هو معدل نتج من استخدام موارد المنشأة للحصول علي المبيعات .وهو أسلوب محاسبي يرتبط بمفاهيم نظرية القيود .المحاسبة علي الانجاز مجموعة مفاهيم تعتمد علي الإيرادات وليس المصروفات وتخصيصها .

ويعرف الباحث المحاسبة علي الانجاز بانها مجموعة مفاهيم ادارية حديثة تركز علي الانشطة التي تمت و موارد المنشأة التي تم استغلالها ومقدار العائد الذي تم تحقيقه .وبذلك فهو تطوير علمي لنظم محاسبة التكاليف التقليدية .ويستنتج الباحث ان نظام المحاسبة علي الانجاز لايمكن اعتباره نظاما محاسبيا قائما بذاته لعدم توفر دعائم اساسية علي ضوئها يتم تقديم هذا النظام كنظام بديل للنظم المحاسبية التي يمكن تبنيها بالمنشآت الصناعية، وانما يمكن الاستفادة من افكاره ومفاهيمه لتطوير النظم القائمة حاليا من

خلال دعم الاساليب والتقارير الرقابية لتصبح اكثر فاعلية فهو يمكن ان يؤثر علي نظم التكاليف التقليدية وتطويرها من خلال اهتمامه بالايادات وهي النقطة التي لاينصب عليها الاهتمام .

تساهم مفاهيم المحاسبة علي الانجاز في تحقيق عدد من الاهداف منها : (١)

١. التخطيط : الدور التخطيطي لنظام المحاسبة عن الإنجاز يتمثل في توفير البيانات اللازمة للقيام بالوظيفة التخطيطية ، وتوفير الأداة التي يمكن بواسطتها وضع الخطط المختلفة وفي هذا يتفق الباحث في ان نجاح الدور التخطيطي يعتمد على نوعية البيانات التي يوفرها النظام وفعالية اداءه. ان البيانات التي يوفرها نظام المحاسبة عن الانجاز والتي تستلزمها العملية التخطيطية ذات طابع كمي ومالي فهي عبارة عن الكميات المستخدمة من عوامل الانتاج وتكاليفها وكميات المبيعات واسعار بيعها. وتعتبر هذه البيانات من الاهمية بمكان اذ بدونها لن تتمكن الادارة من التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية لانشطة الإنتاج والتسويق.

٢. الرقابة : في ظل المحاسبة علي الانجاز يمكن ان تعتمد علي نظام التكاليف المعيارية وهو احد أساليب الرقابة على التكاليف لما يتمتع به نظام التكاليف المعيارية من خصائص وما يحققه من فوائد للمشروع الصناعي ومن هذه الخصائص، ان نظام التكاليف المعيارية من اكثر الاساليب الرقابية مسايرة لمتطلبات الادارة العلمية الحديثة.

٣. مساعدة الإدارة في قياس وتقييم الأداء: الأداء هو النتيجة أو الحصلة التي تسعى المؤسسات والشركات والمرافق الحكومية وغيرها من المنشآت الأخرى إلى تحقيقها والوصول إليها. ودرجة الأداء تختلف من منظمة إلى أخرى باختلاف الموارد و القيادة الإدارية إضافة الي المكونات المالية والبشرية والمقومات الأخرى ذات الصلة بالمنظمة . ويقصد بمفهوم الأداء، المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها. (٢) من جهة اخري فان تقييم الاداء يعني قياس النتائج او هو وضع أسس ومعايير لقياس الأداء. يعبر تقييم الأداء عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه في نهاية فترة مالية معينة . (٣)

١/٣/١/٣ مقاييس تقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة

ان مقاييس الاداء التقليدية لا تصلح لبيئة الصناعة المعاصرة وذلك لان عنصر العمل المباشر في ظل التقنية الحديثة اصبح من اكثر العناصر قلة في الأهمية إلي حد كبير ، كما ان تكلفة هذا العنصر اصبحت تميل الي الثبات ، وقد أصبح الاهتمام بالجودة من سمات بيئة الصناعة الحديثة باعتبار أنها أهم عنصر تنافسي . ومع ثبات عوامل

(١) احمد هاشم يوسف ،مرجع سابق ،ص ص ٩٢-٩٣

(٢) توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٧م)، ص ٣

(٣) احمد موسى، دراسة تحليلية لمؤشرات الأداء على مستوى الوحدة الاقتصادية لقطاع الصناعة مع التطبيق على إحدى شركات القطاع العام في الجمهورية العربية المتحدة، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه غير منشورة ٢٠٠٥)، ص ٢٣

التصنيع والاهتمام بالجودة واستقرار العمليات الانتاجية قلت الانحرافات التقليدية مما جعل من الاهمية وجود مقاييس جديدة سواء كانت مالية او غير مالية ومن هذه المقاييس:^(١)

١. مقاييس رقابة الجودة : وهي ليست من المقاييس الجديدة ولكن سرعة استجابة الادارة لها هي من سمات النظرة الحديثة وتتمثل في عدد من المقاييس التي تتعلق بالانتاج وعيوبه ومنها عدد الوحدات المعيبة، ونسبة الانتاج المعيب، وايضا تكلفة اصلاح الانتاج المعيب. وهناك مقاييس تتعلق بالعملاء وجودة المنتج ومنها عدد شكاوي العملاء، تكلفة الجودة وعدد الاصلاحات خلال فترة الضمان.
٢. مقاييس رقابة المواد: ومن هذه المقاييس نسبة تكلفة المواد الي التكلفة الكلية، مقياس كمية المواد غير المطابقة للمواصفات ونسبتها الي اجمالي التكلفة . ومن ناحية زمن فترة استلام المواد حيث ان بيئة التصنيع الحديثة تعتمد عليها كما هو الحال في نظام الانتاج في الوقت المحدد. وهناك مقياس التالف او المخلفات كنسبة من الانتاج الجيد وكنسبة من التكلفة الكلية.
٣. مقاييس الرقابة علي المخزون: في ظل نظام الانتاج الفوري يقل المخزون الي ادني حد ممكن لتقليل التكلفة ويقاس المخزون بمعدل دوران المخزون من المواد الخام والانتاج التام .
٤. مقاييس اداء الآلات: من اهم مميزات بيئة الصناعة الحديثة الاهتمام بالآلية واستخدام التكنولوجيا الحديثة مما زاد من الاستثمارات الثابته ومن الملاحظ ان نظام الانتاج الفوري يعتمد علي الانتاج حسب الطلب دون استغلال الطاقة اكثر مما يجب . كما يمكن استخدام المقاييس مثل نسبة توفر الالة للعمل، زمن الأعطال وإعداد الآلات. ومن هذه المقاييس عدد مرات التوقف للصيانة ومدى استخدام الطاقة المتاحة .
٥. مقاييس اداء العمل :وهي عدد من المقاييس التي تتعلق بمهارة العاملين مثل الجودة واطفاء العمل ومقاييس تتعلق باستغلال الوقت مثل زمن وقوع الاخطاء وتكرارها.
٦. مقاييس اداء التسليم :والتي تتعلق بتسليم المنتج التام ومستوي رضاء العميل عن اداء قسم المبيعات ،ومن هذه المقاييس وقت التصنيع و وقت ومدة التسليم ، كفاءة دورة التصنيع ،نسبة التسليم الفوري وعدد الطلبيات المرتدة .

(١) د.هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الاسكندرية:الدار الجامعية، ٢٠٠٢)، ص ٢٥٢

يشتمل نظام المحاسبة عن الإنجاز على مقاييس تقييم اداء الأنشطة الاجتماعية بالإضافة الى مقاييس تقييم أداء الأنشطة الاقتصادية، ويعتبر بعض هذه المقاييس مالي و البعض الآخر غير مالي، ونتج ذلك عن متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. (٢)

ويلاحظ الباحث ان بيئة الاعمال المعاصرة تتجدد فيها المقاييس سزاء المالية او غير المالية، وذلك ناتج عن تطور المفاهيم الادارية وسرعة تير بيئة الاعمال اضافة الي التأثير الكبير للتكنولوجيا علي العمليات الانتاجية والاتصال.

يمكن توضيح بعض المقاييس المالية التي يعتمد عليها نظام المحاسبة عن الانجاز في بيئة الأعمال المعاصرة ومنها ما يلي: (١)

١. معدل العائد على الاستثمار

معدل العائد على الاستثمار هو مؤشر لقياس الربحية لانه يربط بين الأرباح والأموال التي تم استثمارها مما يفيد في معرفة كفاءة المنشأة في استغلال مواردها المتاحة .

٢. هامش المساهمة

يقصد بهامش المساهمة الفرق بين ايرادات المبيعات والتكلفة المتغيرة. واستخدام هامش المساهمة كمقياس لتقييم الاداء في ظل نظام المحاسبة علي الانجاز يعبر عن كفاءة الأداء المالي لمراكز الربحية المختلفة. الا انه قد وجهت اليه العديد من الانتقادات لزيادة الاعتماد على الالات في العمليات الانتاجية والذي ترتب عليه تحول العديد من بنود التكاليف المتغيرة الي بنود ثابتة .

٣. نسبة المحاسبة عن الإنجاز

نسبه المحاسبة عن الانجاز عبارة عن مقياس يبين ما اذا كان معدل اكتساب المنشأة للاموال اكبر من معدل انفاقها لتلك الاموال ام لا وبالتالي فان نسبة المحاسبة عن الانجاز تعالج اوجه القصور الموجودة في هامش المساهمة.

مفاهيم المحاسبة عن الانجاز تتعلق بمحاسبة التكاليف ومفاهيم ادارية حديثة ظهرت في بيئة الأعمال المعاصرة، ومن خلال ما تم توضيحه عن مفاهيم المحاسبة علي الانجاز فان التطبيق العملي لها يعتمد علي استخدام عدد من المعادلات والمقاييس التي عن طريقها يمكن التحقق من تطبيق مفاهيم المحاسبة علي الانجاز منها: (٢)

(٢) محمد عثمان حمد، مرجع سابق، ص ١٥٤

(١) احمد هاشم يوسف، مرجع سابق، ص ص ٦١، ٦٢

(١) Accounting For Throughput , Op.Cit,PP,52,53

الربح = الانجاز - مصروفات التشغيل

معدل العائد من الاستثمار = الانجاز - مصروفات التشغيل

المخزونات

من المفاهيم التي يمكن ان تكون لها علاقة بتطبيق المحاسبة علي الانجاز عمليا الكفاءة الإنتاجية المتعلقة بعناصر الإنتاج وعمليات التصنيع وهي كفاءة الإنتاج بتوفير عناصره تحت ظروف عمل محددة. وهي مبنية في الأساس علي قياس إنتاج العناصر المنتجة بأسلوب المقارنة والكفاية الإنتاجية وهي العلاقة ما بين المدخلات والمخرجات، أي أن الكفاءة الإنتاجية عبارة عن المخرجات مقسومة علي المدخلات، وهي تعبر عن أداء شي سليم بطريقة سليمة بآلات جيدة وعمالة ماهرة مع ملائمة الزمان والمكان بالتكلفة.^(٣)

أما استخدامات الانجاز في تقييم الأداء فتكون عبر مفاهيم ومعادلات معينه، حيث ان مقدار الانجاز هو الفرق بين ايرادات المبيعات وتكلفة المواد الخاصة بها. اما اجمالي تكاليف المصنع فهي جميع عناصر التكلفة خلال فترة انجاز معينة. ويمكن فهم ذلك من خلال المعادلة (١) ادناه حيث ان هذا المقياس يقيس الدخل المحقق من الاستثمار للزمن المستغل في العملية الانتاجية اي ان كل دقيقة من الوقت تم استنفادها في تصنيع شي يمكن بيعه. وزمن الانجاز المحقق الموضح بالمعادلة (٢) يعني الزمن الذي تم فيه انتاج الوحدات التي تم بيعها خلال فترة زمنية معينة. بينما يعني الوقت المباشر المتاح زمن اداء الاعمال او الانتاج مضافا اليه الزمن الاضافي ومطروحا منه اوقات الراحة. هذا المقياس يقيس فاعلية الزمن المتاح في الانتاج لانجاز الاعمال بهدف تعظيم الدخل من كل دقيقة عمل مباشر، مما يتطلب تحديد الطاقة العاطلة للمشروع. كما تقيس المعادلة التالية فاعلية الرقابة علي عنصر العمل وذلك كالتالي:^(١)

(١). معدل الأداء الصناعي = مقدار الانجاز ١.٠٠×

إجمالي تكاليف التصنيع

(٢). نسبة الجودة = زمن الانجاز المحقق ١.٠٠×

^(٣) احمد محمد المصري، مرجع سابق، ص ١١، ١٢

^(١) د.هاشم احمد عطية، مرجع سابق، ص ٢٥٨

اجمالي الوقت المباشر المتاح

من مقاييس الانجاز التي يمكن عن طريقها قياس مقدرة الادارة علي الاداء الفعال نسبة التسليم الفوري وتتوقف هذه النسبة علي دورة التسليم، ووقت الانتاجية. فمن لحظة استلام طلب العميل وحتى لحظة تسليم البضاعة الجاهزة يعتبر هذا الزمن هو مقياس دورة التسليم. اما وقت الانتاجية فهو يعبر عن طول الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام الي منتجات تامة. حيث ان الوقت المستنفد في العمليات الانتاجية والصناعية يعبر عن الوقت الذي تم استنفاده في القيام بالعمليات الانتاجية، اما زمن الانجاز فهو يعني حاصل جمع كل من الوقت المستنفد في الانتاج و الوقت المستنفد في الفحص وزمن مناولة المواد. و يمكن التوصل الي الزمن الأمثل للانجاز من معادلة دورة التصنيع كما يلي: (٢)

فاعلية دورة التصنيع = الوقت المستنفد في العمليات التصنيعية

زمن الانجاز

و يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال المستثمرة في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن (أي منذ بداية عملية الإنتاج إلى الانتهاء من التصنيع وإتمام المنتج سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة للمنتج)، مما يساعد إدارة المنشأة في التعرف على الأنشطة التي تستغرق وقتاً أطول وتكلفة أكبر، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلاً من الاقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفي كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية ويحسب معدل الإنجاز كما يلي: (٣)

معدل الإنجاز = معدل التشغيل الفعلي × كفاءة دورة التصنيع × نسبة الناتج الجيد المباع

ويمكن تحقيق الجانب الايسر للمعادلة اعلاه علي النحو التالي:

$$\frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{وقت التشغيل الفعلي}} \times \frac{\text{وقت التشغيل الفعلي}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} \times \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

(٢) د. احمد هاشم يوسف، مرجع سابق، ص ١٧٠

(٣) زايد سالم، تقييم فعالية المحاسبة علي الأجاز كادة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، (الاسكندرية:مجلة التجارة والبحوث، العدد الاول، ٢٠٠١)، ص ٢٢٣

ومن ثم فإن :

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}}$$

- ان متغيرات المحاسبة علي الانجاز غير معقدة كما ان معادلاتها بسيطة التركيب ومن اهم هذه المتغيرات : (1)
1. (الانجاز) : والذي يعني المبلغ المتحصل عليه من نتيجة المبيعات.
 2. ومن المتغيرات ايضا مصروفات التشغيل وهي الاموال التي تم انفاقها لتمكين المنظمة من القيام بعملياتها.
 3. ومن المتغيرات الهامة ايضا المبلغ الذي تم استثماره لتحقيق عوائد مجزية والذي يحتاج لتعظيم قيمته.
- تعبر نسبة المحاسبة عن الانجاز عن مقدرة المشروع علي اكتساب الأموال من المبيعات .

وعموما اذا كانت نسبة الانجاز اكبر من الواحد صحيح فهذا يعني ان معدل اكتساب المنشأة للأموال اكبر من معدل أنفاقها لتلك الأموال .ويمكن حسابها بالمعادلة التالية : (2)

$$\text{نسبة المحاسبة عن الانجاز} = \frac{\text{العائد لكل ساعة عمل مستنفدة بالمصنع} \times 100}{\dots}$$

تكلفة كل ساعة عمل مستنفدة

ويتم حساب العائد لكل ساعة عمل مستنفدة بالمصنع بالمعادلة :

$$\text{العائد لكل ساعة عمل مستنفدة بالمصنع} = \frac{\text{معدل الانجاز}}{\dots}$$

الوقت المستنفد

(1) <http://Bolog.Nayima.Be/2006/5/1>

(2) د.احمد هاشم يوسف، مرجع سابق، ص 184

في المعادلة السابقة الوقت المستنفد يقصد به الوقت المستنفد من الموارد النادر، ويعبر العائد لكل ساعة عمل مستنفدة بالمصنع عن مقدار الأموال المكتسبة من مبيعات منتج معين لكل ساعة عمل مستنفدة من ساعات العمل. أما تكلفة كل ساعة عمل مستنفدة فهي عبارة عن نصيب وحدة الزمن من العامل النادر من إجمالي تكلفة المصنع .

يعبر وقت الانتاجية عن كفاءة دورة التصنيع فاذا كانت دورة التصنيع اقل من واحد فهذا يعني ان هناك زمن غير مستخدم في الانتاج ويمكن حساب كفاءة دورة التصنيع بالمعادلة: (١)

$$\text{كفاءة دورة التصنيع} = \text{وقت التشغيل} \div \text{وقت الانتاجية} \times 100$$

يمكن التوصل الي الربح في ظل نظام المحاسبة علي الانجاز من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (١/١/٣)

حساب الارباح والخسائر في ظل الانجاز

المبيعات	xxx
تكلفة المواد المباعة	(xxx)
الانجاز	xxx
مصروفات التشغيل	(xxx)
الربح	xxx

David Dugdale, Cowyn Jonas, **Accounting For Throughput**, Journal of Management Accounting Dec 1997, p53

أن هامش الإنجاز للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط . وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور المباشرة، تمثل عناصر تكاليف ثابتة و ذلك في

(١) هاشم احمد عطية، مرجع سابق، ص ٢٥٩

الأجل القصير. بناء علي ما سبق فان مدخل المحاسبة على الإنجاز يؤسس الي تعظيم الارباح الكلية وبالتالي فان تعظيم المبيعات هو الطريق الوحيد لذلك .ومن ناحية أخرى يؤسس الي الأخذ في الاعتبار إيرادات المبيعات وتكلفة مواد المنتجات المباعة فقط عند حساب هامش الإنجاز ولا يدخل في ذلك تكلفة التشغيل وتبرير ذلك ما يلي (٢):

- ١- التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم ، من تعظيم مكافأتهم المؤسسة على صافي الربح، وذلك من خلال العمل على زيادة ربحية المنشأة من خلال الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي إلى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة. حيث أن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سيؤدي إلى استبعاد أثره على الأرباح وكذلك انتفاء عملية التلاعب في الأرباح ، بخاصة ، عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية .
 - ٢- دفع الإدارة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة، بدلا من التركيز على تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم .
 - ٣- تحسين الاتساق و الانسياب بين العمليات الإنتاجية، حيث يؤدي المخزون إلى إعاقة سرعة انسياب الإنتاج هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحمل المنشأة لتكاليف الاحتفاظ بالمخزون مما يمثل تعطيلًا للموارد المتاحة للمنشأة .
 - ٤- الربح يمثل داله عكسية في زمن التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الزمن ومن ثم فإن الربح يتناسب عكسيا مع مستوى المخزون .
- ان التطبيق العملي لمفاهيم المحاسبة علي الانجاز يتطلب التحديد الدقيق لهامش المساهمة والذي يمثل قيمة الزيادة في الإيرادات عن التكاليف المتغيرة ، فقيمة الزيادة في الإيرادات للوحدة تتطلب زيادة في التكلفة المتغيرة للوحدة وما تبقي من زيادة الإيرادات بعد خصم التكلفة المتغيرة يعبر عن مساهمة الإيرادات في تغطية التكاليف الثابتة وعندما تتخطى المبيعات نقطة التعادل فان هامش المساهمة يعبر عن دخل التشغيل . فهامش المساهمة يعتبر وسيلة لتحديد حجم المبيعات بالوحدة والذي يحقق نقطة التعادل او مستوي دخل التشغيل المرغوب فيه ويعبر عن العلاقة ما بين هامش المساهمة وحجم المبيعات بالمعادلتين التاليتين (١):

$$١. \text{حجم المبيعات بالوحدات} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{دخل التشغيل المستهدف}}{\text{هامش مساهمة الوحدة}}$$

هامش مساهمة الوحدة

$$٢. \text{أما حجم المبيعات كقيمة} = \frac{\text{تكاليف ثابتة} + \text{دخل التشغيل المستهدف}}{\text{نسبة هامش المساهمة}}$$

نسبة هامش المساهمة

(٢) زايد سالم، مرجع سابق، ص ٢٢٥

(١) روبرت بنجر ، سوزان هاكا واخرون، مرجع سابق ، ص ص ١٢٥-١٢٧

ونسبة هامش المساهمة في المعادلة (٢) تعبر عن هامش المساهمة كنسبة من الإيراد وهي تساوي هامش المساهمة للوحدة مقسوما علي سعر بيع الوحدة.العلاقة بين هامش المساهمة والموارد تحدد المنتجات الأفضل بالنسبة للمنشأة بحيث يتم التعرف علي أي المنتجات يعطي هامش مساهمة اكبر للمنشأة ككل ،والجدول التالي يبين علاقة هامش المساهمة بالموارد وبالتالي يساعد في تحديد المنتج الذي يمكن ان يكون اهم من غيره من المنتجات.

جدول رقم (٢/١/٣)

علاقة هامش المساهمة بالموارد النادرة

البيان	المنتج (أ)	المنتج (ب)
١. هامش المساهمة للوحدة السابقة	١٥	١٢
٢. زمن الآلة اللازم لكل منتج	٢ دقيقة	١ دقيقة
٣. هامش المساهمة للوحدة من زمن الآلة $٢ \div ١$	٧,٥ ج للدقيقة	١٢ ج للدقيقة

المصدر: ري اتش جاريسون،ريك نورين ،المحاسبة الادارية،ترجمة محمد عصام الدين،احمد حامد حجاج(الرياض:دار المريخ،٢٠٠٥)،ص ٦٩٠

بالرغم من ان هامش المساهمة للوحدة من المنتج (أ) اكبر من هامش المساهمة للوحدة من المنتج (ب) الا انه من خلال الزمن فان كل دقيقة من وقت الآلة تؤدي لزيادة هامش المساهمة ب ١٢ جنيه من إنتاج المنتج (ب) بينما كل دقيقتين من إنتاج الآلة للمنتج (أ) تعطي ٧,٥ جنيه . ومن خلال هذا النموذج فان العلاقة بين هامش المساهمة والموارد تحدد اي المنتجات أفضل في زيادة هامش المساهمة للمنشأة ككل .فإذا كانت هناك ساعة إضافية للإنتاج يمكن استثمارها بإنتاج ٣٠ وحدة من المنتج(أ) او إنتاج ٦٠ وحدة من المنتج(ب) وبالتالي فان المنتج (ا) سوف يعطي هامش مساهمة إجمالي ٤٥٠ ج اي (٣٠×٢٥) بينما المنتج (ب) سوف يعطي هامش مساهمة ٧٢٠ ج اي (٦٠×١٢) وهذا يظهر ان هامش المساهمة للوحدة فقط ليس مقياسا كافيا حيث ان هامش المساهمة يجب النظر اليه من خلال الموارد المتاحة .^(١)

ويستنتج الباحث من الجدول رقم (٢/٢/٢) أهمية التخطيط للربحية وبالتالي تحديد أولويات الإنتاج.وهذا يساعد الإدارة في التخطيط من ناحية و استثمار الموارد بالشكل الصحيح من ناحية أخرى.المحاسبة علي الانجاز لها اهتمام أساسي بثلاثة قوائم رئيسية عند تطبيق مفاهيمها عمليا وهي قائمة بمصاريف التشغيل وهذه موجوده في

(١) ري اتش جاريسون،ريك نورين ،مرجع السابق ،ص ٦٩٠

- القوائم التقليدية ،أما القائمة الثانية فهي قائمة بيانات المنتجات وتهدف الي تبويب منتجات المنظمة في ضوء معيار الربحية .أما القائمة الأخيرة فهي قائمة النتائج وملحقاتها والتي تساعد الإدارة علي التنبؤ بالأداء المالي للمنظمة خلال فترة زمنية محددة ومقياس اثر القرارات التشغيلية .
- ويستطيع الباحث ان يفرق ما بين النظام التقليدي و المحاسبة علي الانجاز من خلال معادلة أطرافها المبيعات ناقصا تكلفة المبيعات لينتج من ذلك إجمالي ربح في النظام التقليدي،بينما ينتج عنها الانجاز في مفاهيم المحاسبة علي الانجاز ،حيث لا تشمل تكلفة المبيعات في حالة المحاسبة علي الانجاز أي مصروفات تشغيلية بينما تشمل تكلفة المبيعات في حالة الأسلوب التقليدي مصروفات التشغيل دون المصروفات الإدارية . ويستنتج الباحث مايلي:
- ١ . هناك اهتمام كبير بالوقت ضمن معادلات تطبيق مفاهيم المحاسبة علي الانجاز باعتباره مورد هام من موارد المنشأة التي تؤثر في الإنتاج والتكلفة.
 - ٢ . بالنظر الي جميع متغيرات ومعادلات المحاسبة علي الانجاز فانها تعبر عن متغيرات سبق للمحاسبة الادارية أوادارة الانتاج التعرض لبعضها .
 - ٣ . لا تعتبر هذه المقاييس جديدة بصورة تامة علي مستخدمي مصطلحات العلوم الاقتصادية والرياضية وانما المستحدث هو استخدامها في محاسبة التكاليف بالصورة التي تساهم في تطوير قدرات محاسب التكاليف التحليلية والاستنتاجية للمساهمة في تطوير هذا العلم.
 - ٤ . مقاييس المحاسبة علي الانجاز تقيس قدرة العمالة علي تحقيق افضل انتاجية واستغلال الوقت المتاح للانتاج والتسليم بافضل طريقة ،كما انها تقيس قدرة الادارة علي توليد مبيعات من الإنتاج الذي تم.

٣ / ٢ المبحث الثاني

فاعلية نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط في إدارة التكلفة

١١٢١٣ نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط

نشأ هذا النظام في اليابان من خلال ممارسات شركة تايوتا وظهرت الكتابات عنه في عام ١٩٢٢ م من خلال ما كتبه Henery Ford في كتابه حياتي والعمل ،تبنى مهندسو الإنتاج في شركة تايوتا هذه الافكار والتي حققت لهم نجاحا في تقليل وقت الانتظار ،تحسين الجودة، تخفيض المخزون ،وزيادة قدرة العاملين في التعامل مع المشاكل وحلها اضافة الي تقليل الاسراف والفاقد والضياع مما حسن من الانتاجية والربحية و الموقف التنافسي .لذا فان هذا النظام سمي بنظام تايوتا ثم تحولت التسمية بعد ذلك الي ان شركة تويوتا هي اساس نشأة هذا النظام و سمي بها . حيث ان من خصائص البيئة اليابانية انها تتصف بنقص الموارد والطاقة وضيق المساحة ، الشيء الذي بعث في اليابانيين دافع الاستفادة من الفاقد في جميع صورته، فالمنتجات التالفة والمعادة تعتبر فاقد انتاج، والاحتفاظ بالمخزون يعتبر فاقد مكان، لذلك يسعى هذا النظام لاستبعاد جميع تكاليف هذه الانشطة لانها لا تضيف قيمة للمنتج وتعتبر عبئا على تكلفته.^(١)

تعتبر بيئة الصناعة اليابانية سببا رئيسيا لظهور هذا النظام حيث ان اليابانيين لا يميلون الي الاحتفاظ بمخزون او ضياع الوقت و انهم يحاربون الفاقد بكل انواعه، فالاحتفاظ بالمخزون يعتبر فاقد مكان .وقد استفاد المهندسون بشركة تايوتا من هذه الفلسفة في تطوير نظام الانتاج بشركتهم حيث لاحظوا ان بعض المراكز الانتاجية تكون انتاجيتها عالية مما يترتب علي ذلك وجود مخزون، بينما المراكز الاخرى تكون عاطلة عن العمل او في الانتظار مما جعلهم يبتكرون نظام الكروت والذي يسمى (الكابنان).^(٢)

ولم تعرف اوربا هذا النظام الا في اواخر السبعينات واولئ الثمانينات. ولم يكن يعرف باسم نظام الانتاج في الوقت المحدد وانما كان يعرف بعدد من الاسماء منها نظام الانتاج بدون مخزون. وكانت الناحية التطبيقية له في اوربا اعتمدت علي عدد من الدراسات اتجهت نحو توضيح الطرق التي يمكن بها تطبيقه، وقد استتدت تلك المحاولات

(١) طارق مصطفى عبد الرحيم، مرجع سابق، ص ٢١

(٢) د. محمد نمر على ،نحو تعميق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالشركات الصناعية في ج.م.ع، دراسة ميدانية تطبيقية (سوهاج: جامعة جنوب الوادي ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني، ١٩٩٢) ،

علي الفلسفة اليابانية في مجال الصناعة الحديثة، فقد وجدت تلك الدراسات ان هذا النظام يركز علي البيع المباشر ويؤثر بشكل واضح علي مجالات التخطيط، الرقابة وتخفيض التكاليف. فهذا النظام يهدف وبشكل مباشر الي الوصول الي مستوي صفري للمخزون (٣).

ان فلسفة الانتاج في الوقت المنضبط تعتمد علي التحسين المستمر للانتاج و تقليل الفاقد بجميع صورته. فقد وضع هذا النظام لان الفاقد في الانتاج يزيد من التكلفة دون ان يزيد من الانتاجية او يضيف قيمة للانتاج، كما ان تراكم المخزونات او استخدام اساليب انتاجية غير صحيحة يعطي انتاج غير جيد او به عيوب، وهذا يتطلب عمليات انتاجية جديدة للمعالجة او التخلص فترتفع بذلك تكلفة الانتاج. يقوم هذا النظام علي فلسفة انتاج جيد بدون مخزون او فاقد في جميع اشكاله، مما يؤدي الي تحسين الارباح وتعظيم العائد علي الاستثمار، وهو بذلك يزيد من معدل دوران المخزون، ويخفض من معدل تنوع او تغيير المخزون ويحسن من جودة الانتاج، ويخفض من الزمن الضائع في العملية الانتاجية، فهذا النظام يقلل زمن اعداد الآلات (١).

تناولت العديد من الجمعيات المهنية دراسة هذا النظام ومنها الجمعية الامريكية للانتاج والرقابة على المخزون والتي تنتظر لهذا النظام من مدخليين احدهما مدخل يشير الي تحريك الموارد الي المكان الضروري وفي الوقت الضروري و المدخل الاخر هو مدخل يشير لتحقيق التميز الصناعي بالتجنب المستمر للفاقد (٢). وبصورة عامة فقد تعددت التعاريف لمفهوم نظام تايوتا للانتاج فاطلق عليه نظام التوقيت المنضبط، كما عرف باسلوب ضبط المخزون أو بفلسفة الوقت المحدد. ليس هناك تعريف واحد متفق عليه لهذا النظام، فقد تعددت التعريفات التي وضعت له منها ان هذا النظام عبارة عن فلسفة ادارية للتحكم في المخزون (٣) كما عرف هذا النظام علي اساس خطة الانتاج اعتمادا علي معرفة ماذا نريد ومتي نريد وكم يكلف ذلك، من اجل انتاج عدد من المنتجات التي تحتاج لعدد من الاجزاء المجمععة مع بعضها للحصول علي خطة انتاجية متكاملة يمكن تطبيقها (٤) وعرف بانه ذلك النظام الذي يتم فيه الانتاج في كل قسم في الوقت واللحظة التي يكون فيها الانتاج في المحطة التالية يحتاج لمخرجات المحطة السابقة، لذا فان النشاط الانتاجي لاي محطة يتم تحديده بناء علي احتياجات المحطة التالية لها (٥).

(٣) د. محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص ٢٤٢

(١) <http://www.strategosinc.com/just-in-time-production.htm.26/01/1428>

(٢) طارق مصطفى عبد الرحيم، مرجع سابق، ص ٢٦

(٣) Michael W.Maher, Edward B.Deakin, **Cost Accounting, 4th ed.**, (Boston: Richard D.IRWIN, Inc.N.D, 2005). P.159

(٤) <http://wwwtoyota.co.jp/en/vision/production-system/index.html>.

(٥) رشيد الجمال، مرجع سابق، ص ١٦٧

وعرف هذا النظام بأنه فلسفة للإنتاج يعتمد أساسا علي تخطيط وتقليل الفاقد والتحسين المستمر للإنتاج، كما عرف بأنه مدخل للأهداف الإنتاجية للجزء المناسب في المكان المناسب وفي الزمن المناسب .وعرف أيضا بأنه مجموعة من الأساليب والادوات يمكن تطبيقها بشكل جماعي او منفرد حيث يوفق بينها لتقليل التكلفة وتحسين الأداء التنافسي عن طريق تقليل اوقات الانتظار وتحسين المنتج . وهونظام يهدف الي التخلص من المخزون بكل انواعه والقضاء علي الاسراف والعيوب بما يحقق تسليم المنتج في الموعد المحدد وتحقيق التحسين المستمر في كافة جوانب أنشطة المنشأة .^(٦)

ان هذا النظام يمكن ان يساهم في تطوير العملية الادارية حيث ان ظهوره ارتبط بمتغيرات بيئة الاعمال المعاصرة ،وهوذلك يعتبر فلسفة تشغيلية تهدف الي تخطيط عناصر واهداف العملية الإنتاجية بوضع الاجزاء المناسبة في التوقيت المناسب والمكان المناسب .^(١)

عرف نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط بعدد من التعاريف بناء علي عدد من الاسس منها الاتي:^(٢)

١. علي ضوء مراحل الإنتاج عرف بأنه :

الإنتاج في التوقيت المنتظم عبارة عن نظام قائم علي توفير عناصر الإنتاج او الحصول عليها وفقا لمتطلبات محددة .فهو نظام يتم فيه انتاج العناصر والمكونات في المرحلة الإنتاجية وفقا لطلب المرحلة التالية لها

٢.ومن وجهة نظر ادارية فانه فلسفة إدارية تعمل وترکز على تقليل واستبعاد الفاقد الذي يعني وفقا لهذا النظام اكل شيء لا يضيف قيمة للمنتج.

٣.بينما يعرف من ناحية رقابية :

^(٦) د.الغريب محمد بيومي ،مستجدات تكنولوجيا الإنتاج وأثارها علي المفاهيم واساليب التكاليف كأداة إدارية،(جامعة المنوفية: كلية التجارة ،مجلة العلوم التجارية ،العدد السابع،السنة الثانية ،ديسمبر

١٩٨٦)،صص ١٨٥،١٨٦

^(١) <http://20768164250/cgi-bin/getmsg?cumbax:20/06/1424>

^(٢) محمد عثمان حمد ابودقن ،مرجع سابق،صص ١٠٣،١٠١

وهو مصطلح يعبر عن فلسفة تهدف الي الحصول علي موارد الانتاج في الوقت المحدد وتوفير السلع التامة للسوق في الوقت المحدد. وعرف هذا النظام ايضا بانه فلسفة انتاجية تعتمد علي تحقيق متطلبات واهداف الانتاج بتقديم متطلبات الانتاج الصحيحه في الوقت المناسب والمكان المناسب بهدف ادارة الانتاج وتركز علي تقليل الاخطاء والفاقد او الضياع الذي لا يضيف قيمة للمنتج او الخدمة . (٣)

ان الانتاج في التوقيت المنضبط هو مدخل لنظام يدعم ويطور عملية التشغيل وهو قائم علي عناصر التخلص من الفاقد في جميع صورته، وهو ليس بمفهوم جديد كليا وقد اصبح جزء من سياسات التشغيل اليابانية الي وقت طويل . وهو يتطلب ان تكون عناصر العملية الانتاجية من مواد وعمالة متوفره بالقدر وفي الزمن المطلوب لانجاز العمل. وهو يعتمد علي توفير الوحدات الضرورية من المواد وبالكميات الضرورية وفي الوقت المناسب عند خط الانتاج وعند بداية التشغيل، لانتاج الوحدات المطلوبة بناء علي طلب العميل او السوق. اي انه يعني صناعة ما يطلبه السوق في الوقت المطلوب وهو يهدف الي زيادة الانتاجية وتحسين الاداء وجودة المنتج مع خفض التكلفة. (٤)

ان نظام هذا النظام تم تطبيقه باليابان لفترة زمنية قصيرة كمدخل لتطوير النظم الصناعية ،و يعتبر مدخلا لتطوير وتنمية انظمة التشغيل حيث يعتمد هذا المدخل علي التحكم في التالف و الفاقد في جميع صورته وهو يتطلب ان تكون الموارد والاليات والعمالة متوفرة في المكان والزمان المطلوب لانجاز العمل و يعتمد اساسا علي انتاج الوحدات المطلوبة بالكميات المطلوبة وفي الزمن المطلوب اعتمادا علي طلب قائم، فهو يعني الانتاج وفقا لاحتياجات السوق.

ويستنتج الباحث من خلال التعاريف السابقة ما يلي :

١. النظام يعتبر ثقافة تنظيمية وفلسفة ادارية تعني باساليب تقليل الفاقد في جميع صورته لخفض التكلفة .
٢. يركز هذا النظام علي ضبط ورقابة المخزونات سواء كانت مواد خام او انتاج تحت التشغيل او انتاجا تاما باعتبارها تشكل عوامل خفض التكلفة وتحسين الاداء وتطوير مقدرات العاملين .
٣. يهتم هذا النظام بموارد المنشأة سواء كانت مكان او وقت او مجهود العاملين والالات، وايضا استخدام الاموال جيدا عند عملية الشراء والبيع اضافة للتخلص من التالف والفاقد بجميع صورته.
٤. يعمل هذا النظام علي خلق توازن بين عملية الانتاج وعملية البيع حيث ان الانتاج يتم علي اساس طلب العميل ويسلم فورا .
٥. ان عملية التخلص من المخزون بجميع صورته تشكل عملية تعتمد علي التخطيط الجيد للانتاج واحكام السيطرة علي العمليات الانتاجية ورفع كفاءة اداء العاملين .

(٣) <http://personal.ashland-edu/~rjacobg/m503jit.html>

(٤) Australia, Curtin University of Technology, Computer Aided Engineering Assignment

٦. يساعد هذا النظام في خلق وضع تنافسي جيد وذلك من حيث تقليل وقت الانتظار وسرعة التسليم وجودة الاداء وتخفيض تكلفة الانتاج.
٧. العمل على ضرورة ايجاد الكفاءات من العمال ذوى المهارات المتعددة والاهتمام بالوقت وضرورة تحريك الموارد عند الطلب و معالجة الفاقد بهدف تقليل التكلفة وتحسين اداء المنشأة التنافسي عن طريق تقليل وقت الانتظار.

ويفضل الباحث استخدام مصطلح نظام الانتاج في التوقيت المنضبط وذلك لتوفر عناصر النظام، كما ان الوقت المحدد لفضة تعني ان هناك وقتا محددا وانما الافضل هو استبدالها بالتوقيت المنضبط نظرا لان النظام يتعلق بضبط التوقيت جيدا في عمليات شراء المواد او الانتاج والبيع .ويستطيع الباحث تعريف نظام الانتاج فى التوقيت المنضبط بانه نظام انتاجي شامل يحتوى على مجموعة من الاساليب العلمية للتحكم في العملية الانتاجية من خلال مجموعة من المقومات والاهداف والمزايا ، حيث يسعى الى تحقيق التميز الصناعي للمنشأة من خلال تخفيض تكاليف المنتجات باستبعاد التكاليف التى لا تضيف قيمة للمنتج كالتخزين فى كل صورته وتقليل الفاقد والمعيب وادارة الوقت واستخدام العمال ذوى المهارات المتعددة و يساهم بقدر كبير فى ايجاد فرص جيدة لتحقيق ميزة تنافسية .الا ان تطبيق هذا النظام من الناحية العملية يحتاج الي بيئة تتناسب مع مقوماته، اضافة الي ثقافة تنظيمية تتبنى الأفكار والاساليب التى توفر الظروف المناسبة للحصول علي نتائج افضل من هذا النظام.

٢/٢/٣ أهداف نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط

يسعى نظام الانتاج فى التوقيت المنضبط الى تحقيق مجموعة من الاهداف منها مايلي: (١)

١. خفض مستوى المخزون

النظام التقليدي يعمل على انتاج كميات كبيرة وفقا للخطة المضمنة في موازنة المبيعات و التى هي فى أساس بنيت على تقديرات شخصية ، و ينتج عنه الاحتفاظ بمخزون كبير وارتفاع فى مستوى المخزون وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك من التخزين والتلف والتحويل والمناولة ، كما ان عدم استقرار العملية الانتاجية ومشاكل الجودة والمشاكل الاخرى التى تؤدى الى حدوث اضطرابات فى العملية .اما فى نظام الانتاج فى التوقيت المنضبط لا يعتمد على التنبؤات والتقديرات الشخصية وسهولة الحصول على المواد الخام فى الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة واعداد الالات بما يتناسب مع بيئة الانتاج فى التوقيت المنضبط يصبح من غير المنطقى الاحتفاظ بمستوى مخزون كبير لعدم الحاجة اليه.

(١) <http://personal.ashland.edu> 26/01/1428

ان نظام الانتاج فى التوقيت المنضبط يسعى الى تخفيض المخزون الى ادنى حد ممكن او إغائه باتباع عدد من الاساليب منها طلب احتياجات انتاج تساوى حجم الانتاج واستلام الاحتياجات من المورد مباشرة على خط الانتاج. كما ان الانتاج بدفعات صغيرة يمكن ان يكون وسيلة لتقليل مخزون المنتج التام مع ضرورة تسليم المنتج التام فوراً فى شكل دفعات. ان المخزون لا يضيف قيمة للمنشأة فهو يؤدي لتعطيل وتجميد الاموال بالاضافة الى تحمل المنشأة لتكاليف غير مباشرة اضافية تزيد من تكلفة المنتجات، وفى الواقع العملي فان التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالتخزين عالية خصوصاً بند اهلاكات مبانى المخازن، واجور اماناء المخازن وما تستهلكه هذه المبانى من اناة وتدفئة وتكاليف صيانة وغيرها فكل هذه التكاليف مرتبطة بالتخزين. الاحتفاظ بالمخزون فى جميع مراحلها يؤثر فى المدى القريب على قياس تكلفة المنتجات وتشويهها كما يؤثر فى المدى البعيد فى اعاقه عمليات التخطيط المرتبطة بالاستثمار وهذا ما يسعى نظام الانتاج فى التوقيت المنضبط الى العمل على التخلص منه.^(١)

ولكن بالرغم من ذلك الا ان هناك من يعتقد باهمية الاحتفاظ بمخزون ولو كان ذلك فى شكل احتياطي قليل، ووجهة النظر هذه لا تعتبر دعوه لعدم تطبيق اساليب هذا النظام والوصول الى نتائج حقيقية منه ولكنها اعتمدت على اسباب منطقية تتمثل فى الآتي:^(٢)

- أ- من العسير ان يسير استلام المواد وتوافقها التام مع مواعيد طلب العميل وبالتالي استخدام هذه المواد.
 - ب- ان الشراء بكميات اكبر يساعد فى الحصول على خصم السعر وهذه الوفرة فى السعر يمكن ان تقارن مع خفض تكلفة التخزين.
 - ت- التغيير المستمر فى برامج الانتاج قد يتطلب الاحتفاظ بكميات ولو قليلة من المخزون للوقاية من خطر نقص المواد الاساسية عند حدوث اعطال او انشطة داخل المشروع جديدة .
 - ث- ارتفاع الاسعار المتوقع مستقبلاً يحفز المستثمرين و المنتجين للاحتفاظ بالمخزونات .
 - ج- عندما تكون هناك وفرة فى الانتاج وانخفاض للاسعار مع توقع ارتفاعها مستقبلاً يكون من الانسب الاحتفاظ بالمخزون .
 - ح- الواقع العملي برهن فى كثير من الاحوال ان بعض السلع والمخزونات تزيد قيمتها عند تخزينها .
- ولا يعتبر التخلص من المخزونات بصورة نهائية عملية محبزة فى كل الاحوال ولجميع الشركات اوف كل الظروف وانما يحتاج المدير الناجح الى التحقق من ضرورة وجود المخزون او عدم وجوده بناء على دراسة ظروف المنظمة والانتاج.

٢. خفض وقت الإعداد والتجهيز

(١) طارق مصطفى عبد الرحيم ، مرجع سابق، ص ٥٤

(٢) منى محمد ابراهيم البطل، مرجع سابق، ص ٢٤٦

تقليل مستوى المخزون الى ادنى حد ممكن يتطلب ضرورة التقليل من وقت الاعداد والتجهيز وتكون عملية الاعداد سريعة، فانتاج دفعات صغيرة لتخفيض التكلفة يعتمد علي ان يكون وقت اعداد الآلات قصيرا، اضافة الى ان تخفيض وقت الاعداد يساعد على تخفيض حجم الدفعة ، وتكون عملية التجهيز بتغيير الادوات الاساسية والمعدات والمواد.عملية اعداد الآلات يمكن تقسيمها الى قسمين تجهيز داخلي ويتم من خلال ايقاف الآلة، وتجهيز خارجي ويتم من خلال عمل الآلة.و لابد من ان يكون النظام فعالا ومؤثرا حيث لايمكن تخفيض مستوى المخزون بدون تخفيض وقت الإعداد.فالنظام لابد ان يقوم بوظائفه بطريقة فعالة اذ لايمكن تخفيض المخزون الا بتخفيض وقت الإعداد والتجهيز لان تخفيض المخزون دون تخفيض وقت الإعداد يؤدي لزيادة وقت الانتظار وبالتالي تزداد التكاليف غير المباشرة فضلا عن تأخر العملية الإنتاجية.

٣. إلغاء الفاقد والضائع من الموارد

يعمل نظام الانتاج في التوقيت المنضبط في كل مراحل العملية الانتاجية بدءا من مرحلة تصميم المنتج حتى تسليمه للعميل الى منع الفاقد والضياع في الموارد.حيث ان التكاليف الخاصة بالانشط التي لا تضيف قيمة تعتبر فاقد مثل الوحدات المعيبة لانها تؤدي لضياع الوقت والمال وبالتالي يسعى نظام الانتاج في التوقيت المنضبط الي استبعاد مثل هذه الانشطة او تقليلها بقدر الامكان، لان هذه الانشطة تزيد من التكلفة باستهلاك الموارد دون الحصول علي قيمة مضافة، وبالتالي اصبحت فاقدًا وعبا على المنتجات، يترتب عليها تكلفة اضافية وضياع في الوقت من الافضل العمل على استبعاده. فالانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج هي التي لايرى العميل انها تزيد من فائدة او منفعة المنتج، حيث ان العميل لا يهتم كم استغرق المنتج في عملية التخزين والتحرك والمناولة ،وانما يركز اهتمامه في الحصول على منتج يؤدي جميع الوظائف والخدمات التي يرغبها بناء على مواصفات محددة.^(١)

٤. تقليل وقت الانتاج الكلي (الدورة الانتاجية)

يقصد بوقت الانتاج الكلي الوقت المطلوب للتصنيع اى هو الوقت بين وصول المواد الخام وبداية تصنيعها حتى الانتهاء من الانتاج. وبالتالي فان وقت الانتاج الكلي يشمل وقت وصول المواد ،وقت الفحص ،وقت المناولة والتحرك ،وقت الانتظار، ووقت التخزين.وكل هذا الوقت يحتاج الي ادارة من اجل الوصول الي الوقت الامثل للانتاج.الشركات التي تتوافق بيئتها مع تطبيق هذا النظام اثبتت اهمية وجدوي تطبيقه.الا ان عملية ادارة وقت الانتاج الكلي عملية تعتمد علي تعاون واهتمام جميع العاملين.

٣/٢/٣ مقومات نظام الانتاج في التوقيت المنضبط

(١) <http://www.toyota.co.jp/en/vision/production-system/index.html>

من المقومات والعناصر الأساسية التي تساعد علي تطبيق هذا النظام بصورة عملية اختيار افضل الموردين، وعقد اتفاقيات موثوقة معهم، كما يعتمد هذا النظام علي وجود برنامج حقيقي وفعال يضمن الجودة الشاملة، وعليه فان هذا النظام يعتمد في الاساس علي توثيق العلاقة مع الموردين وخلق علاقة ممتازة معهم، وترتيب العمل في صورة خلايا تصنيع مرنة وانشطة متناسقة، ثم توفير عمالة مؤهلة ومدربة ومتعددة المهارات، وتخفيض وقت الانتاج بالتخلص من الانشطة التي لاتضيف قيمة .^(١)
ان تطبيق نظام الانتاج في التوقيت المنضبط يعتمد علي عدد من المقومات الاساسية لهذا النظام ومنها مايلي:

١. تنظيم خلايا المصنع: يهدف هذا النظام الي العمل على جعل مراحل الانتاج المتعاقبة متجاورة ، ففي نظم الانتاج التقليدية يتم تصنيف معدات وآليات التصنيع وظيفيا بحيث تكون المعدات التي تؤدي وظائف متشابهة في نفس المكان او القسم او المنطقة الانتاجية .ولكن يقوم نظام الانتاج في التوقيت المنضبط علي فكرة ان المعدات والاليات تصنف علي صورة خلايا تصنيع بدلا عن التصنيف النوعي، وذلك بان يتم وضع مجموعة من الآلات المختلفة والتي تستخدم في انتاج نفس المنتج في ذات الحيز المكاني قريبة من بعضها البعض في شكل خلية تصنيع منتج .وبذلك تتحرك المواد الخام من آلة الي اخري بحيث يتم تنفيذ العمليات في تسلسل .وهذا يضمن ان تخزين المواد اللحظي مابين الآلات يجعلها قريبة من بعض وليست في مواقع مركزية للتخزين كما هو الحال في الانظمة التقليدية .وبذلك فان تكلفة مناولة المواد سوف تنخفض بحيث تقل اليات ومعدات نقل المواد الخام بين مراكز تخزين المواد وبين الاقسام الانتاجية .^(٢)
٢. تخفيض المخزون:

استخدام هذا النظام يؤدي الي تخفيض المخزون في العديد من الشركات وبالتالي تخفيض تكلفة التخزين وتخفيض فترة او زمن التخزين .وذلك عن طريق توريد فوري للخامات و تسليم السلع الجاهزة للعملاء فور الانتهاء من انتاجها . مما يساعد بدوره في تخفيض التكلفة بصفة عامة.^(٣)
وتعتمد عملية تخفيض المخزون على توريد الخامات في زمن منضبط، مما يستلزم ضرورة حدوث اتفاق مسبق مع الموردين و رقابتهم.ايضا العمل علي تخفيض تكلفة التوريد والاخذ بنظام خطوط الاتصال المفتوحة مع الموردين ضمانا لزم التوريد.كما ان الاسراع في بدء تنفيذ طلبيات الانتاج والقدرة على الوفاء بتلك الطلبيات في حينها دون اي تاخير ينعكس على تخفيض التكلفة.^(٤)

(١) ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤)، صص ٢٥٩-٢٦١

(٢) رشيد الجمال، مرجع سابق، ص ١٧٠

(٣) د.زيد تميم البلخي وآخرون، مدخل الي نظم ضبط ومراقبة المخزون، (الرياض: النشر العلمي جامعة الملك سعود، ٢٠٠٤هـ)، ص ١٩٣

(٤) محمد عثمان حمد، مرجع سابق، ص ١٠٤

٤. الرقابة على الجودة الشاملة :

و يقصد بذلك مجموعة نظم متكاملة داخل اقسام المصنع تتفاعل لتطوير وتحسين الجودة وارضاء المستهلكين بتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة. وتكمن اهمية ادارة الجودة الشاملة في نظام الانتاج في التوقيت المنضبط في اهمية اكتشاف العيوب اثناء العملية الانتاجية والتوقف الفوري عن الانتاج الي ان يتم حل المشكلة التي ظهرت لتدارك العيب فورا، وبهذا فان نظام التوقيت المنضبط يخلق حالة طوارئ لاستعجال الحلول لمشاكل الانتاج.^(١)

وتهدف الجودة الشاملة الي التخلص من الانتاج التالف والمعيب والذان يحتاجان الي اعادة تشغيل ، وذلك وفقا لمفهوم الرقابة على الجودة الشاملة والتي تستهدف الوصول الي مستوى انعدام الانتاج المعيب .لذا فان للجودة دور في ارضاء العميل وتقليل التكلفة الصناعية والذي لا يتحقق الا بتحقيق اعلى مستويات الجودة فالحد المقبول للجودة هو عدم وجود تالف.^(٢)

٤. استخدام عمال متعددي المهارات: نظام الانتاج في التوقيت المنضبط يتطلب تواجد العامل متعدد المهارات والوظائف الذي يستطيع ان يشغل عدة مهام انتاجية ويمكن للعامل الماهر تشغيل عدد من المراكز الانتاجية بدلا من الاقتصار على تشغيل آلة انتاجية واحدة، ويترتب على ذلك تحقيق الاتي:^(٣)

- أ. التخلص من روتين العمل مما يحد من ظاهرة الملل واكتساب هؤلاء العاملين لمهارات جديدة نظير تنوع المهام التي تطلب منهم.
- ب. عدم حدوث نقاط اختناق نتيجة عدم وفرة تخصص معين من العاملين وذلك نظرا لان العمالة القائمة سوف تتسم بالمعرفة الكاملة بكافة التخصصات اللازمة لاداء الاعمال المطلوبة .
- ج. ان ربط العامل الواحد بعدة اشغال سوف ينشأ عنه التشجيع المستمر على تخفيض التكلفة، فهو المنفذ الوحيد للطلبية ، مما يساعد على تحديد المسؤولية عن الاداء بدلا من تشتتها.

٥. العلاقات مع العملاء والموردين

(١) رشيد الجمال ،مرجع سابق،ص١٧٣

(٢) عبد الله بن موسى الخلف ،ثالوث التميز ، تحسين الجودة تخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية،(الرياض:مجلة الإدارة العامة ، المجلد السابع والثلاثون ،العدد الاول، ١٩٩٧)، ص ١٢١

(٣) محمد عثمان حمد ،مرجع سابق،ص١٠٥

ان تبني فلسفة التوقيت المنضبط تجمع بين الانتاج في التوقيت المنضبط والشراء في التوقيت المنضبط .وهي من أهم مقومات نظام الانتاج في التوقيت المنضبط ،عقد الاتفاقيات مع الموردين تعتبر من عوامل نجاح هذا النظام الذي يعتمد علي تحقيق علاقة قوية ومميزة مع الموردين، ويعتمد نجاح تطبيق نظام الانتاج في التوقيت المنضبط علي عدد من المفاهيم والسياسات اهمها الاتي :^(٤)

- ١.وجود علاقة وتنسيق مع الموردين للمواد الخام والخدمات الانتاجية .
- ٢.ترتيب العمل في صورة انشط متتابعة وخلايا تصنيع مرنة .
- ٣.توفير العمالة المتعددة المهارات وعالية الكفاءة.
- ٤.تطبيق مبادئ ومتطلبات الجودة الشاملة .
- ٥.التخلص من الانشطة التي لاتضيف قيمة والتحكم في عامل الزمن .
- ٦.التدريب والتحسين المستمر .

ان مقومات تطبيق هذا النظام تعتمد علي اهدافه والفوائد المتوقعة من تطبيقه ،حيث يتطلب تطبيق نظام الانتاج في التوقيت المنضبط ممارسة عملية الشراء في الوقت المناسب ويشمل ذلك الاتي :^(١)

١. انشاء اتفاقيات بعيدة المدي مع الباعة بخصوص التسليم والاسعار .
- ٢.الشراء من عدد من الموردين اقل مما هو في الانظمة التقليدية.
- ٣.الاعتماد علي الجودة والاسعار وجدولة المعاملات مع الموردين المعتمدين.
- ٤.انقاص حجم التعامل مع الموردين وزيادة عدد مرات التعامل .
- ٥.استلام المواد واصلة المصنع في تغليف جيد و جاهزة لانتاج .
- ٦.تقليل عمليات الفحص والاستلام الداخلية .
- ٧.تاكيد القائمة الصفرية للمواد الخام.

^(٤) د.ناصر نور الدين عبد اللطيف،مرجع سابق،ص٢٥٩

٨. حذف عملية تخزين المواد الخام .

كما ان هذا النظام له العديد من الخصائص التي يتميز بها عن غيره من النظم التي ظهرت في بيئة الاعمال المعاصرة ،وتتمثل خصائص نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط بالآتي :^(٢)

١. وضوح الاجراءات العملية وهذا يساعد في معرفة مناطق الكفاءة أو اخطاء التنفيذ.

٢.التوازن بين المخرجات واحتياجات الطلب مما يحقق توازن الأنشطة.

٣.تبسيط الاجراءات وعدم تعقيد العمل .

٤.استخدام دفاتر تسجيل يومي تدون بها العمليات من أجل الوصول لاستمرارية في النظام .

٥.اندماج جميع اجزاء الشركة وتفاعلها لتحقيق هدف واحد يؤدي الي تحقيق الاستقرار في الانتاج.

٤/٢/٣ فوائد تطبيق نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط

ان استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في احداث عدد من الاثار على الأنشطة التي يعمل فيها لانه يستخدم مجموعة من العناصر منها عنصر الزمن ،اسلوب المنافسة في السوق، واستخدام الجودة الشاملة لتحسين جودة المنتجات والعمليات، والسعى المتواصل الى تخفيض التكلفة.الهدف الاساسى لنظام الإنتاج في التوقيت المنضبط هو تحسين الاداء التنافسى في السوق ويركز هذا النظام علي ادارة التكلفة الصناعية دون التركيز علي عنصر معين منها، وبذلك فهو يؤدي الي خفض التكلفة في معظم المكونات الصناعية ويساعد في الرقابة عليها ويظهر ذلك جليا من خلال :^(٣)

١.تخفيض حجم الاستثمارات في المخزون.

٢.تخفيض تكلفة ونقل المخزون.

٣.تخفيض تكلفة تقادم الاصناف المخزنة.

٤تخفيض تكلفة الاستثمار في مباني المصانع والتخزين.

^(٢) محمد محمود يوسف ،مرجع سابق ،ص ص ٢٤٤-٢٤٥

^(٣) رشيد الجمالي ،مرجع سابق،ص١٧٦

٥. تخفيض التكلفة من خلال تكاليف التالف والفاقد وتحسين الجودة.

٦. زيادة الإيرادات من خلال سرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء.

٧. تخفيض تكاليف الأعمال والاجراءات الكتابية .

يساعد نظام الانتاج في التوقيت المنضبط في التخلص من المخزونات بكل انواعها والقضاء علي العيوب والاسراف،ويساعد في استخدام موارد الانتاج بصورة مثلي، كما انه يحقق تسليم المنتجات تامة الصنع في الموعد المحدد كل ذلك بهدف التحسين المستمر في كافة أنشطة المنشأة.^(١)

ان المنافسة الشديدة ادت الي استخدام عدد كبير من المنشآت الصناعية لهذا النظام لما يحققه هذا النظام من فوائد وقدرات تنافسية، حيث انه يهدف الي خفض التكلفة وتحسين المركز التنافسي عن طريق التحكم في المخزون الذي يقلل من التكلفة، وبذلك فان المشروعات تتمكن من مواجهة ارتفاع اسعار الفائدة، اضافة الي ان التعرض لمخاطر التوريد والبيع تقل باستخدام هذا النظام .ولتحقيق ذلك يتم استخدام طرق تحليل التكلفة وتكاليف الرقابة علي المخزون،وتشمل تكاليف المخازن والمناولة وتطوير العمل .ويساعد هذا النظام في تقليل التكلفة من ناحية التحكم في الفاقد ومن ناحية التعاقدات لتوريد مستلزمات الانتاج لضمان التوريد في مواعيد محددة والشراء بكميات حسب الحاجة.^(٢) ان تطبيق واتباع نظام الانتاج في الوقت المحدد يترتب عليه عدد من المزايا والمنافع،منها اعداد وتطبيق نظام تكاليف يراعي الدقة في حساب التكلفة ومن هذه المنافع:^(٣)

١. العمل على اتباع التحميل المباشر

معظم المنشآت التي طبقت نظام الانتاج في الوقت المحدد تتبع اسلوب التحميل المباشر لعناصر التكلفة المدعمة للأنشطة الإنتاجية، مما يساعد بدوره على

علاج مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية.

٢. انخفاض أهمية تحليل الانحرافات عن معايير التكلفة

(١) محمد السعيد علي سبع، تحليل مدخل تخطيط ورقابة تكاليف التسويق في ظل بيئة الأعمال الجديدة، بالتطبيق علي قطاع الصناعات الغذائية،(مصر: جامعة المنصورة، رسالة ماجستير غير

منشورة، ٢٠٠٥)،ص٦

(٢) د.مني محمد ابراهيم البطل، ادارة الانتاج والعمليات،(قنا:بدون ناشر، ٢٠٠١)،ص٢٤٧

(٣) د.محمد مصطفى الجبالي، مرجع سابق،صص ٦٢٨ - ٦٣٠

يتم حساب الانحرافات في الطرق التقليدية بنظم التكاليف المعيارية على مستوى كل نوع من انواع عناصر التكلفة وهو ما يتطلب ضرورة تتبع عناصر المدخلات المختلفة والاسعار التي اشترت بها والكميات التي استخدمت من تلك المواد الامر الذي جعل عملية تحليل الانحرافات غاية في التعقيد والصعوبة.

٣. تخفيض عدد عناصر المنتج

من اهم منافع تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد هو تخفيض عدد عناصر التكاليف الانتاجية بما يساعد في نهاية الامر على تخفيض التكلفة. استطاع هذا النظام ان يحقق للمنظمات التي طبقتة العديد من المنافع، ويمكن اعتباره مواكبا لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. اضافة للمنافع والفوائد التي يحققها هذا النظام في جانب التكلفة فمن ناحية اخري فان فوائد هذا النظام يمكن ان تتمثل في الاتي :^(١)

١. توفير منتجات بجودة عالية.
٢. الجودة مسؤلية جميع العاملين وليس فقط القسم المختص بذلك.
٣. خفض الوحدات التالفة او المعاد تشغيلها.
٤. خفض زمن الانتاج.
٥. توفير زمن الاعداد.
٦. تسيير عمليات الانتاج وندفقتها.
٧. خفض المخزونات من المواد والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام.
٨. خفض التكلفة .
٩. زيادة الانتاج.

٥/٢/٣ فاعلية نظام الانتاج في التوقيت المنضبط في ادارة التكلفة

^(١) <http://people.brunel.ac.uk/~mastjjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428

نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط يعتمد علي تنفيذ أنشطة الإنتاج والشراء والبيع بمعدلات متوافقة ومنضبطة علي ان يكون المخزون في ادني حد ممكن وهذا يؤثر علي الاجراءات المحاسبية.وبذلك فان محاسب التكاليف لن يواجه مشكلة عند تسعير المواد المصروفة من المخزن للإنتاج والتي تصرف علي ضوء طريقة الوارد اولا يصرف اولا او علي اساس الوارد اخيرا يصرف اولا وغير ذلك من طرق التسعير المتعارف عليها.كما ان من السياسات المحاسبية اختيار اما طريقة المخزون الدوري او المخزون المستمر. اما من ناحية تحديد تكلفة المنتج فان التكلفة بالنسبة للمخزونات سواء التامة الصنع او تحت التشغيل تتطلب ان نفرق فيها ما بين تكلفة المنتج وتكلفة الفترة (٢).

ويعتمد نظام الإنتاج في الوقت المنضبط علي نظام الجذب وهو من احد ملامح التطور في ادارة العملية الانتاجية،ووفقا لهذا النظام فان الإنتاج يبدأ من طلب العميل واعتمادا عليه تبدأ عملية الجذب، اي ان العملية الانتاجية تبدأ من مواصفات يحددها السوق .يعتمد نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط علي تطبيق عملية الكانبان وهي كروت تحتوي علي معلومات هامة عن الاصناف المخزنة، وتساعد في عملية انسياب المواد الخام خلال العملية الانتاجية، ومعظم المنشآت الانتاجية تعتبر عملية الإنتاج هي انسياب متناسق من مرحلة التصميم وحتى خدمات ما بعد البيع، وعلي هذا الاساس يعمل نظام الدفع والكانبان ليتم دفع المواد من مرحلة الي اخري .ويتم تطبيق نظام الجذب عمليا عن طريق الكانبان kanban system وهي كلمة يابانية تعني العلامة او الكرت المرئي وهو نظام رقابة هام جدا للمخزون من الإنتاج في جميع مراحل العملية الانتاجية ويمثل اداة لضبط ورقابة المخزون،هناك نوعان لهذه الكروت احدهما للمتكررات يوضح مواصفات الاصناف القادمة من المورد والآخر انتاجي يوضح تفاصيل الاصناف المعدة للإنتاج (١).

يؤثر هذا النظام علي التكلفة من خلال ارتباطه بتسيير العملية الانتاجية و امداد الإنتاج بالمستلزمات الضرورية للعملية الانتاجية في الوقت المناسب،فاذا حدث تغيير في نظام الإنتاج المستخدم فسوف يؤثر ذلك علي التكلفة. كما ان اي قرار يتعلق بالعملية الانتاجية له تاثير بشكل او اخر علي التكلفة او الايرادات، فالنواحي التي ترتبط بالعمالة او الاليات المستخدمة اذا حدث فيها تغيير فان ذلك ينعكس علي تكلفة الإنتاج ، ومن الآثار علي التكلفة ايضا امداد الإنتاج بمستلزمات العملية الانتاجية،فعدم امداد الإنتاج بمستلزماته في الوقت المناسب قد يؤثر علي التكلفة بشكل كبير.(٢)

(٢) رشيد الجمال ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص ١٧٧ ، ١٧٨

(١) <http://www.ifm.eng.cam.ac.uk/dstools/process/jit.html>

(٢) دويس محمد الطيب، تسيير الإنتاج، موقع الاستاذ دويس علي الانترنت <http://www.acc4arab.com>

كما يساعد النظام في عملية ادارة التكلفة بتخفيض بعض أنشطة المناولة اثناء العملية الانتاجية و الأنشطة الاخرى مما يحقق انخفاضا في قيمة المصروفات الصناعية، كما ان بعض عناصر التكلفة غير المباشرة قد تتغير طبيعتها الي مباشرة اذا ما تم تتبعها بسهولة علي المنتجات، ويعتمد هذا النظام علي استخدام العمالة الماهرة والمتعددة المهارات وهذا سوف يزيد من سهولة انجاز العديد من الأنشطة وتتبعها علي المنتجات . ويتم خفض التكلفة عن طريق استخدام نظام الجذب والذي يساعد على سهولة وسرعة ادارة النشاط .اما النواحي المتعلقة بالموردين ومشتريات المواد الخام فيتم خفض التكلفة عن طريق :^(٣)

١. تخفيض عدد الموردين يؤدي الى تقليل تكلفة التفاوض.
٢. المفاضلة بين الموردين القريبين من المنشأة يؤدي الى تقليل تكلفة الشحن ووقت الانتظار.
٣. ابرام العقود طويلة الاجل تؤدي الى تخفيض تكلفة اوامر الشراء.
٤. توريد مواد واجزاء بجودة عالية يؤدي الى تقليل تكلفة الفحص والإصلاح وتكلفة إعادة التشغيل.اما النواحي المتعلقة بالمنتج التام فان التسليم الفوري حسب الكمية المطلوبة او التسليم في الوقت المحدد يؤدي الى تقليل المخزون والتكلفة المرتبطة به.

في اطار ادارة التكلفة فان نظام التوقيت المنضبط يؤثر علي التكلفة من خلال النواحي التالية:^(٤)

١. يهدف النظام الي ان يكون حجم الانتاج يساوي الطاقة المستقلة بينما الوقت بين عمليات التشغيل يساوي صفرا.
٢. يعمل هذا النظام علي تقليل الفاقد او العجز بحيث يساوي او يكون قريبا من الصفر، ووقت تجهيز الآلات يساوي صفرا .
٣. تعتمد العملية الانتاجية علي الطلب بحيث يتساوي الانتاج التام مع المبيعات ويكون بذلك مخزون الانتاج التام لا وجود له بالقوائم المالية او عند حساب التكلفة ،و يكون الانتاج تحت التشغيل يساوي ادني حد ممكن.

ان وقت التشغيل والذي يتم فيه الانتاج فعلا يعتبر هو الوقت الذي يضيف قيمة للانتاج بخلاف وقت الفحص والجودة ووقت الانتظار لذا يجب خفضهما لادني حد ممكن .ومن مظاهر ادارة التكلفة في ظل نظام الانتاج في التوقيت المنضبط بخلاف خفض زمن الانتظار و فحص الآلات والماكينات ماييلي:^(١)

^(٣) <http://www.maaw.info/chapter8JITExhibits.htm>

^(٤) محمد محمود يوسف ،مرجع سابق،ص٢٤٦

^(١) ري اتش جاريسون، اريك نورين ،مرجع سابق ،ص ص ٢١٩-٢٢٤

١. تحقيق الجودة المطلوبة من خلال التخلص من العيوب واستبعاد الضياع واستثمار الوقت .

٢. تطوير نظام التكاليف من خلال التحسين المستمر، واستحداث طرق جديدة لحساب التكلفة وقياس الدخل وتقييم الاداء وقرارات الاستثمار.

٣. نظام التوقيت المنضبط يلقي الفوارق بين طرق تسعير المواد المصروفة للانتاج عند حساب تكلفة الوحدة حيث ان طريقة الوارد اولا يصرف اولا وطريقة المتوسط المرجح لن يكون بينهما اختلاف كبير حيث ان استلام المواد في الوقت المحدد ودخولها مباشرة للانتاج وعدم وجود مخزون مواد خام وتحت التشغيل يلغي الفوارق بين الطريقتين ، او ان تكون ادني مايمكن يخفف من مشاكل حساب التكلفة وعليه فان حساب التكلفة باستخدام أي من الطريقتين لن يكون فيه فارق يذكر .

٤. استخدام معدل تحميل للمصروفات الصناعية غير المباشرة اعتمادا علي ساعات العمل المباشر لن يكون مجديا في ظل متغيرات بيئة الاعمال الحديثة التي تعتمد علي الاتمته والالية في كثير من عملياتها .ولم يعد هناك ارتباط كبير بين التكاليف غير المباشرة والعمل المباشر .

٥. تقوم فلسفة الانتاج في التوقيت المنضبط علي فكرة عدم الاحتفاظ بمخزون مواد خام وينصب جوهر النظام علي زمن استلام المواد الخام وجودتها ، واعتمادا علي المورد والعلاقة معه يتم الغاء تكاليف الفحص والاستلام والتخزين مما يؤثر علي تكلفة المواد الخام وتسعيها (٢).

٦. التكلفة المباشرة في ظل نظام التوقيت المنضبط ترتفع نسبيا للاعتماد علي التكنولوجيا المتقدمة وعقودات الموردين ولكن يتحول عنصر العمل المباشر الي تكلفة غير مباشرة نظرا لقله العمالة في ظل هذا النظام وبالتالي تنحصر اهميتها النسبية وقله مساهمتها في التكلفة المباشرة يتم تحويلها الي تكلفة غير مباشرة .

٧. في ظل النظام التقليدي هناك اهتمام بمراكز التكلفة والتي تنحصر وتقل عند استخدام نظام التوقيت المنضبط، والذي يؤثر علي تصميم المصنع في شكل خلايا انتاجية مع استخدام عمالة متعددة المهارات والاعتماد علي فريق العمل مما يعني ان عملية مراكز التكلفة لن تكون مجدية لتوزيع التكاليف في ظل هذا النظام .

يؤثر نظام الانتاج في التوقيت المنضبط علي محاسبة التكاليف والتقارير المالية وقوائم الحسابات من خلال غياب المخزون، وعادة فان المخزون في التقارير المالية يظهر في حساب التشغيل وقائمة المركز المالي ، كما ان تقييم مخزون اخر المدة والمنتجات غير التامة من المشاكل التي تواجه المحاسبين، و يؤثر هذا النظام ايضا علي النواحي التالية: (١)

١. هذا النظام يؤثر علي انتاجية العامل وذلك لوجود عدد من العمال المهرة في خلية انتاجية واحدة.

٢. يساعد هذا النظام في تخفيض زمن اعداد الآلات او عدد مرات الاعداد مما يزيد من قدرة المنظمة علي تلبية متطلبات الزبائن وفي الوقت المناسب .

(٢) محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص ٢٤٧

(١) محمود منصور شبل موسي، اثر غياب المخزون علي محاسبة التكاليف، (القاهرة: جامعة الازهر، ٢٠٠٨)، بحث منشور علي الموقع <http://jps.dir.com>

٣. ان نظام الجودة الشاملة يهتم بتقليل التالف والهدر ويعمل نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط علي تحقيق نفس هذه الاهداف مما يجعله نظاما داعما للجودة الشاملة.
٤. ان انخفاض المخزون يعني توفير راس المال العامل الغارق في المخزون واستثماره في نواح اخري. ويوفر راس المال الذي يستثمر في مباني المخازن وآلياتها المستخدمة في التخزين.
٥. حصر وتنظيم العمل والتخطيط الجيد للإنتاج يوفر تكاليف الاعمال الكتابية والجهد المبذول فيها.
- ان نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط باهدافه ومقوماته يؤثر علي نظام محاسبة التكاليف في النواحي التالية: (٢)
١. الوقت: يتم تحديد الوقت اللازم لتصنيع المنتج من بداية الانتاج وحتى اعداد المنتج للبيع، حيث ان الوقت الكلي للإنتاج عبارة عن تجميع وقت التشغيل و وقت الفحص، وقت التعبئة زائدا وقت الانتظار. ويعمل النظام علي تخفيض وقت التعبئة والانتظار الي ادني حد ممكن. لذا يتم تحليل الوقت الي وقت يضيف قيمة للمنتج ووقت لا يضيف قيمة للمنتج، ليصبح بذلك الوقت الكلي هو مجموع وقت التشغيل، وقت الانتظار ويضاف لهما وقت الفحص والاستلام.
 ٢. جودة المنتج: يهدف النظام التقليدي الي الاحتفاظ بالمخزون حرصا علي جودة المنتج و فلسفة JIT تهدف الي تقليل المخزون الي صفر. وهذا لا يعني عدم الاحتفاظ بمخزون حفاظا علي الجودة ولكن مع التحسين المستمر يمكن تقليل هذا المخزون.
 ٣. تكلفة المواد الخام وجودتها: يتم الاحتفاظ بمخزون المواد الخام اضافة للجودة المرغوبة من المورد والذي يرتبط بالإنتاج بتعاقدات طويلة لذا يكون عدد الموردين قليلا. وتتصب اهتمامات JIT علي عامل الزمن والجودة اي تقليل عمليات الفحص، والتخزين.
 ٤. التكلفة المباشرة وغير المباشرة: في ظل هذا النظام فان التكلفة المباشرة ترتفع لاختصار عدد من الانشطة التي لاتضيف قيمة كما ان العمالة نقل لاعتماد هذا النظام علي المكننة مما يجعل تكلفة القوي العاملة قليلة وتصبح النسبة الكبرى منها تكلفة غير مباشرة.
 ٥. تيسير عملية تحليل الانحرافات: حيث يتم تحليل الانحرافات علي مستوي المنشأة ككل وليس علي مستوي عناصر التكلفة. ولا يتم تحليل انحراسف السعر لعدم اختلاف السعر المعياري عن السعر الفعلي.
 ٦. تصميم المصنع: يتطلب هذا النظام تصميميا معينيا لخفض زمن الإنتاج وتنظيم العمليات والاهتمام بالمساحة وتبسيط العملية الإنتاجية.

(٢) محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص ص ٢٤٦-٢٥١

٧. مراكز الانتاج والتكلفة :لاهتمام هذا النظام بالمساحة وترتيب الآلات فان مراكز الانتاج نقل الي اقل عدد ممكن كما ان تخطيط القوة العاملة وتدريبها علي القيام بعدد من المهام يعني مرونة اكبر في استخدام القوة العاملة .

ان البيئة الصناعية المعاصرة ادت الي تغيير مفهوم المباشر وغير المباشر ، فلم تعد التكلفة المباشرة فقط هي تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر وانما اتسع ليعني اي تكاليف يمكن ربطها بالمنتج سواء كانت تكاليف صناعية او تسويقية او ادارية ثابتة او متغيرة مما يعني ان التكلفة المباشرة لا تشمل التكلفة المتغيرة فقط ، فتكلفة الاعداد قد تكون ثابتة لكنها مباشرة على المنتج .^(١)

ان تطبيق نظام الخلايا الانتاجية حولت كثيرا من التكاليف غير المباشرة الي مباشرة بربطها مباشرة بالخلية الانتاجية لذلك تعتبر كثير من تكاليف الخدمات الصناعية غير المباشرة تعتبر مباشرة على المنتجات التي تتم داخل الخلية وبالتالي يكون نظام الخلايا قد ساهم مساهمة فعالة في تبسيط مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة ، فكلما اقتربت التكاليف الي صفة المباشرة ادى ذلك الي تيسير عملية حساب التكلفة .^(٢)

عند تصميم نظام التكاليف اعتمادا علي نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط يتم انشاء دليل مراكز التكاليف بحيث يتم تحديد الانشطة ذات الاداء المتجانس لانتاج منتج متجانس قابل للقياس من خلال اشمالها على عوامل انتاج متماثلة. ويستخدم هذا النظام المجموعات التكنولوجية مما ادى الي ظهور مايعرف بالخلايا الانتاجية (المصانع الصغيرة) المتكاملة، ولم يبلغ هذا مفهوم مراكز التكلفة وانما وسعه حيث اصبحت الخلية مركز تكلفة شامل تضم جميع العمليات والخدمات .ان مفهوم الخلايا الانتاجية قد يؤدي الي ضرورة اجراء تعديل في التنظيم الاداري للمنشأة لان بعض الادارات وبعض الانشطة والخدمات التي كانت في السابق تدار بصورة لامركزية قد ألحقت مباشرة بالخلية وهو ما يعني إلغاء هذه المراكز المستقلة.^(٣)

ان نظام محاسبة التكاليف في ظل مفاهيم الانتاج في الوقت المنضبط يتضمن عددا من الخصائص اهمها :^(٤)

(١) عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ،تقييم فعالية مدخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة،(مصر:جامعة الزقازيق ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة السادسة عشر ،العدد الأول، ١٩٩٦)، ص ٤٢٤

(٢) طارق مصطفى عبد الرحيم،مرجع سابق،ص ص ٣١-٣٣

(٣) محمد عثمان حمد،مرجع سابق،ص107

(٤) <http://www.maaw.info/chapter8JITExhibits.htm>

١. زيادة امكانية متابعة التكلفة عن طريق مجموعات تكاليف قليلة : ان تحسين متابعة التكلفة يكمن في ان الدفعات من المشتريات تكون مخصصة لخلايا تصنيع معينة مما يسهل متابعتها.

٢. يساعد في حل مشكلة تخصيص التكلفة غير المباشرة: ان عملية البيع والشراء في ظل نظام JIT لاتحتاج الي عدد كبير من الباعين والمشتريين حيث يتم الشراء والانتاج علي اساس عقود محددة وبما ان هناك خلايا تصنيع متخصصة فأن تخصيص التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالمشتريات او المبيعات لن يكون مقلقا .

٣. عدم الحاجة الي تحليل تغير التكلفة :ساعد استخدام هذا النظام علي تغيير العديد من المفاهيم والاساليب المستخدمة في حساب التكلفة وبرهن علي ان متابعة تغير التكلفة او تحليلها عملية غير ضرورية ،حيث ان هذا النظام يعمل علي خفض التكلفة وحصرها باستخدام عدة طرق مبسطة لتجميع التكاليف.

نظام الانتاج في التوقيت المنضبط بمقوماته وتطبيقاته يعمل على خفض التكاليف وذلك من خلال تأثيره على العملية الانتاجية من خلال أنشطة المدخلات و التشغيل و المخرجات. ويؤثر هذا النظام علي اجراءات العمل الخاصة بالنظام المحاسبي من خلال مناخه وبيئته وشبكة المعلومات التي تتصل بالموردين واعادة تصميم مراحل الإنتاج مع رفع مستوي الجودة، كل ذلك وفقا لنظام معلومات دقيق يعتمد علي تسجيل البيانات وتحميل التكلفة مع العمل علي تحديد مجالات خفض التكلفة. (١)

ويري الباحث ان الفلسفة الإدارية والانتاجية في اليابان قدمت نموذج جيد لادارة التكلفة من خلال تبني فلسفة الإنتاج في التوقيت المنضبط وما صاحبها من وسائل تحقق تطبيق هذا النظام الانتاجي الذي يقلل من وقت العملية الانتاجية ويساهم في ادارة التكلفة والتحكم في تدفق العمليات . ويعتبر نظام الكانبان من الدعائم الاساسية لتطبيق هذا النظام وهو وسيلة مبسطة واداة اتصال عن طريقها يمكن الوصول الي نتائج تدعم تدفق المواد وانسياب العمليات، ولكن ذلك يعتمد علي بيئة التصنيع التي تتوافق مع مبادئ واساليب هذا النظام. ولكن هل يصلح هذا النظام ليطبق في بيئة تختلف عن اليابان؟ وهل يمكن ان يتواءم هذا النظام مع متغيرات بيئة الاعمال في دول اخري؟.

٦/٢/٣ محددات و مشاكل تطبيق نظام النتاج في التوقيت المنضبط

ان تطبيق هذا النظام من الناحية النظرية قد يكون سهلا كما ان التجارب السابقة بينت فوائده العملية .ولكن بالرغم من ان النظام اثبت جدواه في خفض التكلفة وتحسين العمليات الانتاجية وتقليل زمن الشراء والتسليم إلا انه يتاثر ببعض المحددات عند تطبيقه والتي تتمثل في : (٢)

١ . هناك بعض الآلات التي لايمكن استخدامها او وضعها مع بقية الآلات وذلك لطبيعة استخدامها او كبر حجمها .

(١) محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص٢٤٦

(٢) سونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الانتاج، (الاسكندرية:الدار الجامعية ، بدون سنة نشر) ، ص٣٦٢

٢. يهدف هذا النظام الي خفض وقت الانتاج ولكن هناك بعض العمليات التي تتطلب وقت اكبر لطبيعتها وبالتالي لايمكن تخفيضها .
٣. ان نمو الانتاجية كهدف طويل الاجل يتطلب تحفيز العاملين علي اساس الاداء الطويل وليس علي اساس مستوي انجاز الانتاج .
٤. في ظل هذا النظام فان الوقت العاطل غير مرغوب فيه ولكن هناك حاجة آلية لتقليل مخزون انتاج تحت التشغيل.
٥. يحتاج النظام الي صبر ووقت كاف لظهور نتائج ايجابية في الاجل القصير.حيث انه يتطلب وجود نظام اداري محكم في جميع وحدات المنظمة.
- ومن منظور اخر فان المشاكل التي تعيق تطبيق نظام الانتاج في التوقيت المنضبط تتمثل في النقاط التالية:^(١)
 ١. عدم توفر المهندسين والفنيين المتفهمين لطريقة تصميم وتطبيق النظام بالشكل الامثل .
 ٢. تطبيق النظام وتصميمه يتطلب القيام بالعديد من التعديلات في تصميم المصنع وطريقة تدفق الانتاج وتدريب العاملين وهذا يتطلب المزيد من التكاليف .
 ٣. عدم رغبة العديد من الموردين في الاشتراك مع المنظمات في تطبيق النظام لما يلتزمون به من شروط وابعاء اضافية للوفاء بالتزاماتهم .
 ٤. لايحقق النظام فوائد حقيقية الا بتطبيقه علي كافة نشاطات وعمليات المنظمة بصورة دقيقة.
 ٥. المقاومة للتغيير حيث ان النظام يتطلب تعديلات في الوظائف وطريقة الإنتاج.

٧/٣/٢ فلسفة الانتاج في التوقيت المنضبط ومفهوم الكمية الاقتصادية للطلب :

نشأ مفهوم الكمية الاقتصادية للطلب في اوروبا في الفترة ما بين ١٩١٥ ومن يري انها بدأت فعليا في ١٩٣٠ الهدف من هذا النموذج هو الحصول علي حجم الكمية المثلي الذي يساعد في تخفيض تكلفة الشراء و التخزين. ويعرف مفهوم الكمية الاقتصادية للطلب بانه ^(٢) .

كما يعرف هذا المفهوم بانه كمية الامر لعنصر معين من المخزون الذي يترتب عليه تقليل التكلفة الاجمالية للمخزون والتي تشمل تكاليف الامر بالشراء وتكاليف التخزين ^(٣) .

ان الكمية الاقتصادية للطلب هي مستوي المخزون الذي يمكن الاحتفاظ به بحيث تقل تكلفة التخزين واوامر الشراء .وهو واحدة من الطرق التقليدية لجدولة وتخطيط الانتاج ^(٤) .

(١) عمر حسنين، وآخرون، محاسبة التكاليف في المجال الاداري، (الاسكندرية:الدار الجامعية، بدون سنة نشر)، ص ص ٦٤،٥٦٥

(٢) زيد تميم البلخي، مرجع سابق، ص ٢٨

(٣) Loudarback, Joseph.G, Cost Accounting ,2cnd Edition, (California: Kent Pupliching, 1986), P860

(٤) http://en.wikipedia.org/wiki/Holding_cost

هناك اعتقاد خاطي يتمثل في ان مفهوم الانتاج في التوقيت المنضبط الذى ظهر في اليابان يختلف كثيرا عن المفهوم الغربي القديم الكمية الاقتصادية للطلب،والذي يعتمد علي مستوي اقتصادي من المخزون.ان الاعتقاد الذى يؤيد وجود اختلاف مابين المفهوم الياباني والمفهوم الاوربي التقليدى لايمكن اعتباره صحيحا حيث ان النتيجة من المفهومين تتجه نحو ضبط المخزون والمحافظة علي الموارد ويمكن اثبات ذلك رياضيا وبيانيا كما با لشكل رقم (١/٣/٢) والشكل(١/٣/٢) ادناه.

كان من السائد قديما ان المفهوم الياباني الانتاج في التوقيت المنضبط يختلف كثيرا عن المفهوم الاوربي او الغربي الكمية الاقتصادية للطلب والتي تعتمد علي وجود مستويات اقتصادية للمخزونات يمكن الاحتفاظ بها .

النقاط ادناه تشير الي عدم صحة ذلك الاعتقاد : ^(١)

٢. مستوى استهلاك المخزون يجب ان يكون ثابت.

٣. تكلفة كل امر توريد يجب ان تكون ثابتة.

٤. لا يوجد زمن ضائع مابين الطلب والتوريد.

٥. التكاليف لا تتغير بتغير كمية الطلبية.

كمية الطلب الاقتصادية الهدف منها تحديد كمية المشتريات الواجب شراءها كل مرة بحيث تحقق الشركة اقل تكلفة لبندي تكلفة اصدار امر الشراء وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون. ولحساب كمية الطلب الاقتصادية فانها تساوي الجذر التربيعي لـ (٢ مضروبة في حجم الطلب السنوي وذلك مضروبا في تكلفة اصدار امر الشراء الواحد) وقسمة كل ذلك علي تكلفة الاحتفاظ بالمخزون للوحدة الواحدة.^(٢) يعتبر نموذج حجم الطلبية الاقتصادي من أشهر النماذج المستخدمة في تحديد الكمية التي ينبغي توريدها في كل مرة بحيث تقل التكلفة الكلية. ولكن هذا النموذج ينبنى على ان يكون معدل الطلب معروفا وثابتا، ولا يسمح بنقص الصنف عن الحاجة له، اما من ناحية زمن وصول المواد المطلوبة فيكون ثابتا، ويتطلب ايضا ان التكاليف لا تتغير بتغير كمية الطلب.^(٣) الشكل التالي يوضح الرسم البياني لكمية المخزون عند مفهوم الكمية الاقتصادية للطلب.

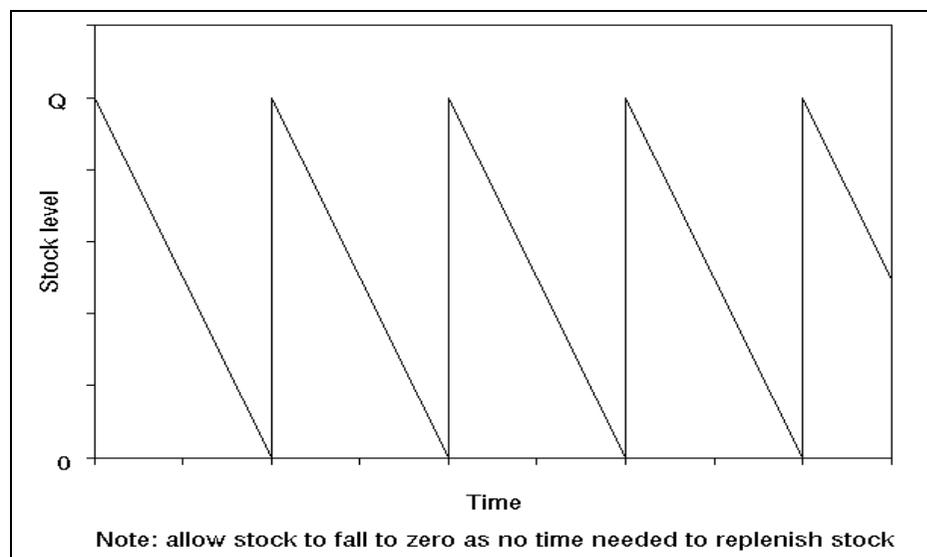
شكل رقم (١١٢١٣)

الكمية المناسبة من المخزون

^(١) <http://people.brunel.ac.uk/~mastjjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7

^(٢) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1410&page=2>

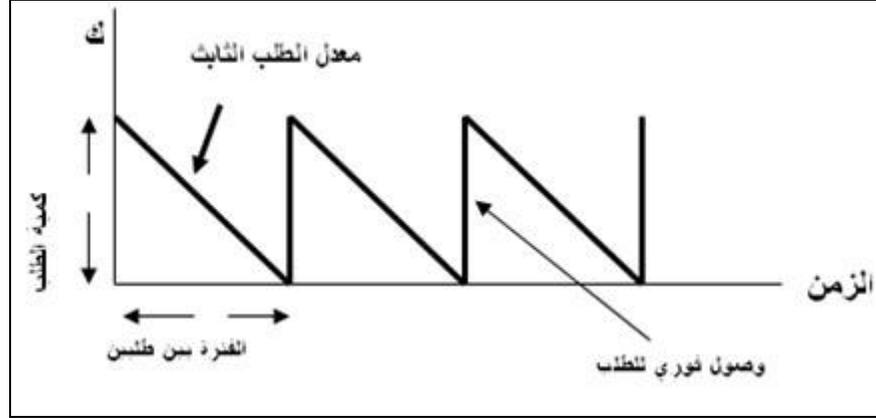
^(٣) www.ta-u.com/vb/attachment.php?attachmentid



المصدر: <http://people.brunel.ac.uk/~mastjib/jeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7

من الشكل (٢/٣/٢) يبدأ المخزون بالكمية المطلوبة وتنتهي عند الصفر ، عندها نعيد الطلب و يرتفع المخزون الى كمية الطلب. يمكن ان نعبر عن الشكل اعلاه بصورة اخري لتحديد الكمية المناسبة للتخزين كما هو ادناه:

شكل (٢/٢/٣)
الكمية المناسبة من المخزون



المصدر:

الشكلان اعلاه يوضحان العلاقة ما بين متوسط تكلفة المخزون وتكلفة امر الشراء السنوي، ورياضيا لاثبات عدم صحة الاعتقاد اعلاه لنفترض ان المخزون المستخدم خلال العام بمعدل ثابت يرمز له بالرمز R وان التكاليف الثابتة C_0 لكل امر وتسمى عادة تكلفة الامر او الطلبية، وانه لا يوجد زمن محدد او قياسي بين انشاء الطلبية واستلامها فعليا بعد التنفيذ، وكانت هناك تكلفه متنوعة محجوزه للوحدة C_h في السنة، فالمطلوب هو تحديد Q وتمثل كميته الامر في كل مره وتسمى دفعة او حجم في ظل هذه الافتراضات كمية المخزون تاخذ الشكل البياني اعلاه. ومن خلال معرفة ان التكلفة السنويه بانها القيمة المراد تخفيضها اعتمادا علي كمية مناسبة من امر الشراء. وباعتبار ان الكمية المناسبة من امر الشراء Q (كمية الامر) ، و ان هنالك تكلفة مشتريات ثابتة في السنة مصاحبة للامر R ولان الامر ايضا ثابت فانه يمكن تجاهلها، عليه يمكن الوصول الي ان: ^(١)

التكلفه السنويه المحجوزه $C_h (Q/2) =$ حيث $Q/2$ هي متوسط المخزون.

تكلفة الامر السنوي $C_0(R/Q) =$ حيث (R/Q) هي عدد الاوامر السنويه R المستخدمه Q لكل امر.

^(١) <http://people.brunel.ac.uk/~mastjjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7

$$c_h (Q/2) + c_0(R/Q) = \text{إذن تكلفة الامر السنويه}$$

ان عملية تحديد كمية المخزون المناسبة تعتمد علي اختيار اسلوب يتوافق مع نوع المخزون،حيث لا تصلح كل الاساليب لكل انواع المخزون،ان اختيار الطريقة المناسبة يعتمد علي خصائص وطبيعة المخزون وطبيعة العمل ،فقد يكون المخزون محددًا وثابتًا لفترات زمنية معينة وقد يكون غير محدد ومتغير وفي بعض الاحيان يكون المخزون مستقلا عن حجم الطلبية للمنتج النهائي او يكون متغير تابع . ومن الطرق التي ثبت جدوي استخدامها لتحديد حجم الطلبية والمخزون الامثل هو نموذج حجم الطلبية الاقتصادية لتقليل التكلفة الكلية . ان التحكم في المخزونات يعتبر من ادوات تقليل التكلفة ،مما يتطلب استخدام نموذج حجم الطلبية الاقتصادية او حجم التوريد الاقتصادي.ان استخدام هذا النموذج بطريقة صحيحة يتطلب ان يكون معدل الطلب ثابتا ومحددا،وان يكون الزمن من بداية الطلب وحتى وصول الطلبية (زمن التقدم) ثابتا ومحددا،والا تتغير تكلفة التخزين وسعر الوحدة من المواد المطلوبة بتغير الكمية التي يتم توريدها،وهذا يعني ان الكمية المخزنة اذا زادت فان تكلفة التخزين لن تزيد،وبمعنى ذلك ايضا ان المورد لن يتقدم بتخفيض الاسعار في حالة الشراء بكميات اكبر (اي ان السعر لايتغير بتغير الكمية الموردة).^(١)

ان حساب الكمية الاقتصادية للطلب يعتمد علي تحديد تكلفة الطلب وتحديد تكلفة التخزين وهي بنود انفاق ترتبط مع حجم المخزون بعلاقة طردية (اي تزداد او تقل تبعا لزيادة حجم الاستثمار في المخزون ، ومن بنودها تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون ، تكلفة أماكن ومستلزمات التخزين ، تكلفة التلف أو التقادم .اما تكلفة الطلب فهي بنود انفاق ترتبط مع حجم المخزون بعلاقة عكسية (أي تتناقص كلما زاد حجم المخزون والعكس صحيح ، ومنها تكلفة شراء الوحدة ، تكلفة المبيعات المفقودة نتيجة عدم كفاية المخزون.^(٢) الشكل البياني التالي يبين كيف ان المتغيرين تكلفة الأمر السنويه المحجوزه وتكلفة الامر السنويه يختلفان باختلاف Q (كمية الامر) فعندما تزداد كمية الامر تزداد تكلفة الامر السنويه المحجوزه ولكن تكلفة الامر السنويه تقل . وبهذا يظهر مجمل الامر السنوي كما هو بالرسم البياني ، في المنحني تقع قيمة Q متلائمه مع اقل تكلفه .^(٣)

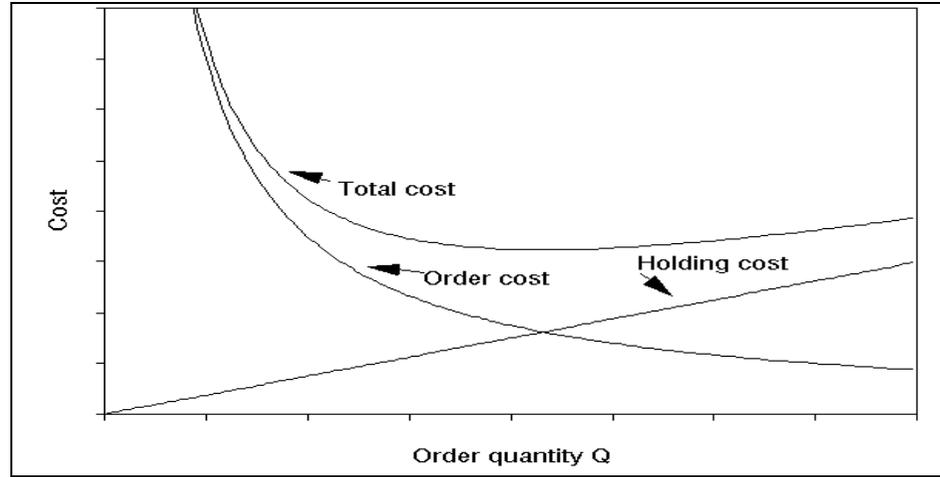
شكل رقم (٣/٢/٣)

اجمالي الأمر السنوي

^(١) <http://wwwacc4arab.com/acc/showthread.php?=832&page=4>

^(٢) <http://knol.google.com/k/%D9%83> المهندس حسن زيني، حجم الطلبية الاقتصادية

^(٣) <http://people.brunel.ac.uk/~masttjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7



المصدر: <http://people.brunel.ac.uk/~mastjbjeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7

يمكن حساب التكلفة الفعلية للامر أو الطلبية (Q) بالمقارنة باقل تكلفة بتميز التكلفة الكلية مع مايتعلق بالتكلفة الفعلية ومعادلتها بصفر: $D(\text{total cost}/dQ = c_h -$

$$c_0 R/Q_2 = 0$$

وعلي هذا فان افضل قيمة لتكلفة الطلبية او الامر الشراء تتحقق عندما تساوي كمية الطلبية كميته المخزون ويمكن تمثيل ذلك بالمعادلة $Q = (2R c_0 / c_h)^{0.5}$ وهو مايعرف (Economic Order Quantity EOQ) ، ان كمية الطلب الاقتصادية تحدد كمية المخزون الواجب شراءها كل مرة لتقليل التكلفة. والغاية منها هي تحديد كمية المخزون الواجب شراؤه كل مره بحيث تحقق الشركة اقل تكلفة للشراء والاحتفاظ بالمخزون. ويتحقق هذا المفهوم رياضيا بحيث ان كمية الطلب الاقتصادية = الجذر التربيعي لـ (٢×حجم الطلب السنوي×تكلفة اصدار امر الشراء الواحد)÷تكلفة الاحتفاظ بالمخزون للوحدة الواحدة.^(١)

^(١)<http://wwwacc4arab.com/acc/showthread.php?r=1410&page=2>

يهدف نموذج كمية الطلب الاقتصادية إلى تقليل التكلفة الكلية وهي تكلفة التوريد وتكلفة التخزين حيث ان تكلفة التخزين السنوية تعتمد علي أن المخزون يبدأ بالقيمة القصوى وهي حجم الطلبية الواحدة ثم يتناقص تدريجيا وصولا إلى الصفر وعنده تصل الطلبية الأخرى بنفس الكمية. يمكننا أن ندرك أن حجم المخزون المتوسط هو نصف حجم الطلبية الواحدة وبالتالي تكون تكلفة التخزين السنوية هي نصف حجم الطلبية الواحدة في تكلفة تخزين الوحدة سنويا. ويمكن ان نعبر عن ذلك رياضيا بالمعادلات التالية:^(٢)

$$١. \text{ تكلفة التخزين السنوية} = \text{حجم الطلبية الواحدة} \times \text{تكلفة التخزين السنوية للوحدة} \div ٢$$

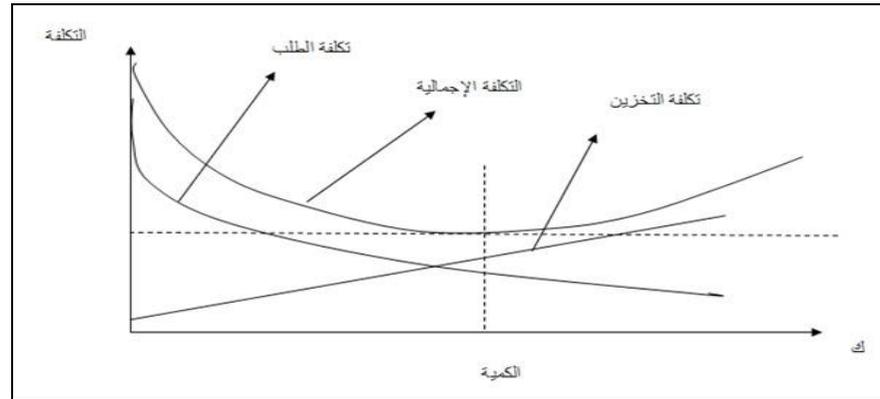
$$٢. \text{ تكلفة التوريد السنوية} = \text{حجم الطلب السنوي} \times \text{تكلفة أمر التوريد} \div \text{حجم الطلبية الواحدة}$$

$$٣. \text{ تكلفة التوريد الكلية} = \text{تكلفة التخزين السنوية} + \text{تكلفة التوريد السنوية}$$

ان الكمية الاقتصادية للطلب هي الكمية عندما يكون منحنى التكلفة الاجمالية عند اقل نقطة للتكلفة، الخط الافقى المتقطع يمثل هذه التكلفة و الخط الراسي يمثل الكمية عند هذه التكلفة. ولكن الكمية المطلوبة لاتقع عند تقاطع منحنى تكلفة التخزين مع منحنى تكلفة الطلب وانما عند التكلفة الاجمالية كما بالشكل التالي:

شكل (٤/٢/٣)

منحني التكلفة الاجمالي والكمية الاقتصادية للطلب



^(٢) <http://samehar.wordpress.com/2007/07/14/a13072007>

يحتوي الشكل اعلاه علي ثلاثة منحنيات الاول لتكلفة التخزين والثاني لتكلفة الطلب و الاخير منحى لمجموع المنحنيين ويمثل التكلفة الاجمالية .ومن الشكل اعلاه نلاحظ ان تكلفة التخزين تزيد بزيادة الكمية وان تكلفة الطلب تقل بزيادة الكمية والكمية الامثل تكون عندما تكون التكلفة الاجمالية اقل مايمكن.

عند دراسة مفهوم الانتاج في التوقيت المنضبط و مفهوم الكمية الاقتصادية للطلب يمكن اعتبار التكلفة الثابتة والتكلفه المحجوزة شئا ثابتا لا يمكن تخفيضه ،العملية الادارية هدفها الاساسي هو تخفيض التكلفة للعمليات الانتاجية ، ان السعي لتقليل التكلفة يتطلب اداراه والتي تتطلب تكلفة إضافية وقد نصل لمرحلة لا يكون فيها التخفيض ممكنا.وجهة النظر هذه تحاول التقريب بين المفهومين وتصحيح سوء الفهم في أنّ الانتاج في التوقيت المنضبط كالفلسفة اليابانية،مختلف عن المفهوم الغربي الكلاسيكيّ وهو كميّة الطلب الاقتصادية^(١).

ويري الباحث ان المفهومين قد يقودان الي نتائج متقاربة فيما يخص تكلفة الشراء والتخزين ولكن الفلسفة اليابانية تختلف في ان شواهد التطبيق اثبتت نجاح استخدام عدد من ادوات نظام JIT مثل الكابنان والتحسين المستمر اضافة لارتباط هذا المفهوم بالجودة الشاملة وترشيد استخدام المواد وراس المال المستمر ،كما ان هذه الفلسفة غيرت في طريقة تصميم المصانع اليابانية وحسنت من قدرات العامل بتدريبه علي عدد من المهارات بينما تعتمد المفاهيم الغربية في الكمية الاقتصادية للطلب علي اساليب كمية ورياضية فقط دون تغيير جوهرى في الثقافة التنظيمية والاساليب المستخدمة ولكن عموما الفهم متقارب بين المدرستين.

(١) <http://people.brunel.ac.uk/~mastjjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428,p7

٣/٣ المبحث الثالث

ادارة التكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج

١/٣/٣ نشأة وتعريف مفهوم التكلفة المستهدفة

استطاعت اليابان ان تطور بعض الأساليب والمفاهيم المستخدمة في إدارة التكلفة ، وإكسابها خصائص جديدة لتتوافق مع متغيرات الأعمال في بيئتها الصناعية ، حيث ظهر مدخل التكلفة المستهدفة في عام ١٩٦٠ م ، حيث ارتبط هذا المفهوم بصناعة السيارات بشكل كبير . كما ان أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة و الذي تعتبره الشركات سرا ، هذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة. قام عدد من الخبراء اليابانيين بتطوير فكرة هندسة القيمة والتي ظهرت في أمريكا كأسلوب هندسي يسعي الي تنظيم العملية الانتاجية، واستخدام موارد الإنتاج وصولا الي انتاج منتج ذو فاعلية عالية. وتم تحويل فكرة هندسة القيمة الي نظام عملي لخفض التكلفة، و تطور هذا الأسلوب با قصي درجات الكفاءة والفاعلية لخفض تكلفة الإنتاج الي ادني مستوي ممكن. هذه الأفكار استمرت في التحسين واكتسبت قابلية التطبيق واصبحت لها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات بيئة الأعمال التي تواجه الصناعة .ومن هذه الأفكار ظهر أسلوب جديد غير معقد بل هو بسيط ولا يعتمد علي عمليات محاسبية تحتاج لمتخصصين وهو سهل الفهم والتطبيق .^(١)

ارتبط مفهوم التكلفة المستهدفة بالصناعة في اليابان نسبة لاستخدامه الواسع في قطاع صناعة السيارات حيث يقوم المصممين بتجربة عدة عناصر تحقق ميزة تنافسية وتقدم سيارة بسعر منافس، حيث يتم تعديل التصميم وصولا الي التكلفة المستهدفة ،تعتبر هذه العملية عملية مستمرة حتي يتم التوصل الي انتاج سيارات باسعار تنافس في بيئة شديدة التغير .^(٢) يعتمد مفهوم التكلفة المستهدفة علي دراسة السوق لتحديد العائد المستهدف ،وهناك معدل العائد المرغوب في إضافته للتكلفة وصولا الي السعر المستهدف، والعائد الذي يضاف للتكلفة في بعض الاحوال هو العائد علي الاستثمار (ROI) والذي يعتبر من اكثر الاسس المستخدمة لتحديد العائد الذي يضاف للتكلفة وصولا للسعر المستهدف .^(٣)

التكلفة المستهدفة مفهوم يعتمد علي عوامل مرتبطة بالتخطيط طويل الأجل و العوامل الاستراتيجية و يسعى هذا المدخل الي تخفيض التكاليف مع تحقيق رغبات العملاء ثم الجودة . يعتمد قياس التكلفة المستهدفة علي عدد من المصطلحات التسويقية منها سعر البيع المخطط الذي يحدد الربح المخطط اعتمادا علي التكاليف المتنبأ بها و

^(١) <http://www.acc4arab.com/acc/shanthread.php?=1896&highlight>

^(٢) Ray H.garnison ,W.noreen,Peter C.brewer,**Managerial accounting** ,eleventh edition,(McGraw-Hill-Irwin,2006),p833

^(٣) فداغ الفداغ ، المحاسبة الادارية ،(عمان :مؤسسة العراق، ٢٠٠٠)، ص٢٦٥

عائد مرغوب على المبيعات ومن خلال ذلك يتم تحديد معدل تخفيض التكاليف المستخدمة لمستوى التكلفة الجارية ويعتمد هذا المدخل على الاهتمام بالتكاليف الفعلية للمنتجات (٤).

التكلفة المستهدفة فلسفة ادارية ويعبر عنها بمصطلح (Kilaku) في دولة اليابان ويعبر عنها بالانجليزية Target Costs وهي اسلوب جيد في تخطيط وإدارة التكلفة في ظل بيئة شديدة التغير مما يتطلب اتخاذ قرارات عديدة والتي تحتاج ان تكون صحيحة منذ البداية. و لتجنب المشكلات قبل حدوثها تستلزم سياسة الوقاية والمنع، و تبني فلسفة التحسين المستمر، مع التركيز علي متطلبات العميل وردة الفعل للمنافسين. ويتحقق النجاح في تطبيق هذا المفهوم علي تنظيم وترتيب مختلف العناصر بما يحقق تكامل وظيفي، وحل المشكلات بشكل دوري من منظور شامل وكلي، مع بناء علاقات طويلة الأجل مع الموردين والعملاء (١).

التكلفة المستهدفة نشاط اداري يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج ودراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف اثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير ، وفي المراحل التجريبية للإنتاج ، وذلك من خلال فحص وتقييم الخيارات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة، كل ذلك وفقا لمتطلبات ورغبات الزبائن (٢).

ان اهمية مفهوم التكلفة المستهدف تتحقق من تخفيضه للتكلفة خلال العملية الانتاجية وذلك عن طريق وظائف سلسلة القيمة ،حيث ان مسببات التكلفة تكون اكثر في المراحل الاولي لتطوير وتصميم المنتج بينما بداية العملية الانتاجية تكون معظم التكاليف ثابتة بنحو كبير ،مما يعني صعوبة التحكم في التكلفة اثناء العملية الانتاجية .لذا يعتبر التركيز علي المراحل الاولي لسلسلة القيمة فرصة جيدة لدراسة امكانية خفض التكلفة و التخلص من بعض الانشطة فيها. وتعرف التكلفة المستهدفة بانها نشاط يهدف الي تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد مع مراعاة المحافظة علي جودة المنتج لكسب ثقة العميل من خلال خفض التكلفة عند المراحل الاولي للبحث والتطوير ،التصميم ،التخطيط للمنتجات الجديدة .ومن خلال مفهوم خفض التكلفة عرفت التكلفة المستهدفة علي اساس الوظائف الاولي لبداية سلسلة القيمة بانها عملية التركيز علي خفض التكلفة

(٤) محمد وسيم معطي، دراسة مقارنة بين أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة)، (جامعة حلب: دبلوم عالي محاسبة تكاليف)، ٢٠٠٥.

محمد الباز، استراتيجية التسعير في ادارة التسويق ٢٠٠٦، نقلا عن www.gn4me.com/alalamalyoum/details.jsp (١)

(٢) صفاء عبد الدائم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثالث، (القاهرة:، جامعة عين شمس ، ٢٠٠١)، ص ٤٧٠

في المراحل الاولى السابقة لعملية الانتاج وهي بذلك ليست نظام معين من نظم التكاليف ولكنها تعتبر برنامج مكثف لتخفيض التكاليف في المراحل المبكرة قبل دخول المنتج لخطوط الانتاج. (٣)

أن التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط التكلفة لذلك يطلق عليها أحيانا تخطيط التكلفة و تستخدم للتحكم في الخصائص و المواصفات المصممة للمنتج و أساليب إنتاجه ، حيث انها تعتمد كثيرا على المعلومات الهندسية في تطبيقها. كما تعرف بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم من مراحل دورة حياة المنتج. و من ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة و كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة مقارنة بالمرحل التالية. (١)

التكلفة المستهدفة أداة استراتيجية لإدارة التكلفة ويمكن عن طريقها تحقيق منافع في الأجل الطويل، وهي من أدوات تخطيط الربحية وإدارة التكلفة وتعتمد علي توفير معلومات دقيقة لزيادة الإنتاج والأرباح ومواجهة قوي السوق، الا ان نجاح تطبيقها يعتمد علي توفر ظروف محددة فهي لا تصل لجميع المنظمات او في كل الاحوال. (٢)

و تهدف الإدارة في ظل تطبيق هذا الأسلوب إلى تعظيم أرباح المنشأة في الأجل الطويل و ذلك لأن التكلفة المستهدفة لا يمكن تحقيقها بشكل فوري. فهي أداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الحالية و الجديدة مع الحفاظ على جودة المنتج و قدراته الوظيفية و درجة الثقة فيه و احتياجات المستهلك الأخرى. ويتحقق ذلك خلال مرحلة البحث و التطوير اكثر من المراحل الاخرى لكبر حجم الوفورات عند تلك المرحلة مع المحافظة علي الجودة المطلوبة التي تحقق ثقة العملاء. (٣)

التكلفة المستهدفة هي مفهوم معاصر بناء عليه يتم تحديد التكلفة علي اساس سعر البيع ومن خلال سعر البيع التنافسي يتم الوصول الي التكلفة المستهدفة، لذا يعتبر سعر البيع التنافسي هو الاساس في تحديد التكلفة المستهدفة والتي يتم التوصل اليها عن طريق طرح هامش المساهمة المستهدف من سعر البيع المستهدف. وعليه فان التكلفة المستهدفة عبارة عن سعر البيع التنافسي مطروحا منه هامش المساهمة المستهدف، وهي مصطلح يطلق علي التكلفة التي يمكن للمنشأة التوصل اليها بعد تخفيض التكلفة وصولا الي تحقيق هامش المساهمة المستهدف ليصبح سعر البيع للمنتج هو سعر البيع التنافسي او السعر المستهدف. و التكلفة المستهدفة تكون عادة اقل من التكلفة الفعلية

(٣) د. احمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣)، ص ٩٤، ٩٣

(١) محمود منصور شبل موسي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث ماجستير منشور علي الانترنت (القاهرة: جامعة الازهر كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٨)، ص ٦، بحث من

الموقع، <http://www.2shared.com>

(٢) Driscala Ganye Kwah, Target costing inswedish firms-fiction, fad or fact?, anempirical of some swdish firms, thesis number 2004.24, pp23-24

(٣) شوقي فودة، إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة، (الاسكندرية: مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٤، مارس ٢٠٠٧)، ص ٢٠٩

للإنتاج، وعن طريق أساليب الإدارة في تخفيض التكلفة الفعلية يتم الوصول الي التكلفة المستهدفة، وان لم توفق الإدارة في الوصول الي التكلفة المستهدفة فان الأثر سوف ينعكس علي هامش المساهمة حيث ان المنشأة لا تستطيع التحكم في سعر البيع. (٤)

عرفت التكاليف المستهدفة بأنها النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماما أو إجراء تغيير شامل أو تغيير بسيط في منتج قديم. وعرفت بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض التكلفة مسبقا في مرحلة التخطيط وتطوير المنتج. في حين يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-I) ان التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، وانه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية. (١)

التكلفة المستهدفة مفهوم يتعلق بتحديد تكلفة المنتج بناءا علي سعر البيع والربح المستهدف، وهي بذلك تمثل عنصرا هاما من عناصر ادارة ورقابة كل من عناصر الربحية والتكلفة. وتعرف التكلفة المستهدفة بانها التكلفة المستقبلية ذات الاجل الطويل والتي عن طريقها يمكن للمنتج النجاح في منافسة المنتجات الاخرى والدخول الي السوق بنجاح ويتم الوصول اليها عن طريق ابحاث السوق حيث يعتمد حسابها علي تحديد السعر في السوق اولا وصولا الي التكلفة التي سوف يتم الانتاج علي اساسها. (٢) ويتم عن طريق هذه التكلفة المحددة كتكلفة مستهدفة تحديد التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتي تتضمن تكاليف التخطيط، التصميم، الاختبار، الانتاج، التوزيع، خدمات ما بعد البيع (٣).

و يعرف مدخل التكلفة المستهدفة بأنه اداة لتخطيط الربح و تقود عملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج و العملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن إنتاجه بتكلفة تسمح بتحقيق مستوى مقبول من الأرباح و في ضوء معطيات محددة، و هي سعر السوق المقدر، و حجم المبيعات المستهدف، و الوظائف المستهدفة للمنتج. (٤)

(٤) مكرم عبد المسيح، مرجع سابق، ص ٣٠، ٣١

(١) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1896>

(٢) محمد عبد العزيز حجازي، مرجع سابق، ص ١٤

(٣) فداغ الفداغ المرجع سابق، ص ٢٠٥

(٤) محمد حسن السيد، نموذج محاسبي لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، (جامعة عين شمس، ٢٠٠٣)، ص ٥٠

عرفتها جمعية المحاسبين اليابانيين بانها عملية لادارة الارباح بصفة عامة عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الاهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح علي ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكوره في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطوير المستوي الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.فهي من ادوات التخطيط الجيد للتكلفة وتتطلب اشراك عدد من العاملين او تكوين فريق عمل.^(٥)

وهي أسلوب لإدارة التكلفة أثناء مراحل التخطيط و التطوير و التصميم التفصيلي للمنتج بهدف مساعدة الادارة في إيجاد طرق لخفض تكلفة المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية، أو أنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد مع الحفاظ على مستوى الجودة ، القدرات الوظيفية ، و درجة الثقة المستهدفة و احتياجات المستهلك الأخرى عن طريق فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل دورة حياة المنتج، وبذلك تعتبر التكلفة المستهدفة جزء من نظم الإدارة الإستراتيجية الشاملة للربحية.^(١)

مدخل التكلفة المستهدفة هو نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف للعملية الانتاجية أو التكاليف التشغيلية طوال دورة حياة المنتج خلال سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة هي تكاليف مخططة تعتمد علي التحسين المستمر ويختلف المفهوم الياباني عن المفهوم الامريكي لهذا المدخل.^(٢)

التكلفة المستهدفة هي أحدي أساليب إدارة التكلفة الهدف منها خفض تكاليف المنتج خلال دورة حياته ،بدءا من أنشطة البحوث و التصميم و تخطيط المنتج ، و مراحل ما بعد الإنتاج و التسويق و التوزيع للمستهلكين خلال فترة الضمان.وعرفت بانها عبارة عن مصطلح يطلق علي تكلفة المنشأة التي يتم التوصل اليها بعد تخفيض مايمكن تخفيضه من التكاليف وصولا الي تحقيق هامش المساهمة المستهدف ليصبح سعر البيع هو السعر التنافسي او السعر المستهدف .^(٣)

يعرف مدخل التكلفة المستهدفة على أنها أداة لتخفيض التكلفة عند مرحلة تطوير و تصميم المنتج. وتهدف إلى التحقيق المتزامن للتكلفة أثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم التفصيلي من مراحل دورة حياة المنتج بمساعدة هندسة القيمة. كما أنها أسلوب للتأكد من ربحية المنتجات الجديدة قبل دخولها للسوق.و تساعد في تحديد

^(٥) علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ،رسالة ماجستير منشورة،(غزة:الجامعة الاسلامية، ٢٠١٠)،ص ٥١

^(١) محمود منصور شبل موسى،مرجع سابق

^(٢) د.مكرم عبد المسيح باسيلي ،نظم التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة رؤية استراتيجية،ج٤،(القاهرة:المكتبة العصرية ،٢٠٠٦)،ص ١١٣

^(٣) د.مكرم عبد المسيح ،مرجع سابق،ص ٣١

وتحقيق مستويات التكلفة المستهدفة للمنتج و من ثم فهي تساهم بفعالية في التخطيط الاستراتيجي المالي ، و تمثل التكلفة المستهدفة الحد الأقصى للتكلفة المسموح به و التي يتم تحديدها عند المراحل الأولية من مراحل دورة حياة المنتج.^(٤)

من خلال مفهوم التكلفة المستهدفة والتعاريف السابقة له فان الباحث يستنتج الآتي:

١. اسلوب التكلفة المستهدفة هو اسلوب لادارة التكلفة وهو اداة للتخطيط والتحكم في التكلفة والارباح خلال دورة حياة المنتج.
٢. يعتمد تطبيقها علي عدد من المفاهيم المعاصرة منها سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج وهندسة القيمة.
٣. يحتاج تطبيق هذا الاسلوب الي دراسة السوق واتجاهات سلوك المستهلك و العرض والطلب في ضوء متغيرات التنافسية.
٤. يتم التوصل الي انسب سعر بيع تنافسي وفقا لاستراتيجيات تنافسية هذا السعر يعتبر اساس لحساب التكلفة المستهدفة .
٥. يعتبر هذا الاسلوب من ادوات خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج،لذا يتطلب تطبيقه فريق عمل لتحديد التكلفة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.
٦. تحتاج المنتجات الجديدة او التي يتم عمل تغييرات جوهرية فيها لاسلوب التكلفة المستهدفة كاداة تخطيطية واستراتيجية هامة لادارة التكلفة وللتنافسة والنجاح في السوق.
٧. بناء الاستراتيجيات التنافسية للمنتجات الجديدة يحتاج الي دراسة السوق ومقومات الإنتاج المتاحة وأسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من الأدوات الإدارية الهامة لإدارة التكلفة من خلال مفاهيم دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة.
٨. يعتمد هذا الاسلوب علي تحديد سعر البيع التنافسي بضبط التكلفة في مرحلة مبكرة لتحقيق الربح المستهدف. ويستطيع الباحث ان يعرف التكلفة المستهدفة بأنها اداة ادارية ومصطلح محاسبي يطلق علي أسلوب معاصر وأداة إستراتيجية لتحديد التكلفة وسعر البيع وفقا لمتغيرات السوق والمنافسة مما يساعد الإدارة في إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج وخفض التكلفة عند مراحل مبكرة قبل بداية الإنتاج.

١٨/٣/ ادوات ادارية معاصرة تتعلق بمفهوم التكلفة المستهدفة :

اولا:هندسة القيمة

(٤) ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات-دراسة ميدانية علي المشروعات الصناعية في مدينة جدة،رسالة ماجستير،(جدة:جامعة الملك عبد

العزیز، ٢٠٠٢)، ص ٣٢

هندسة القيمة فكرة أمريكية بسيطة تم تحويلها إلى نظام فعال لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هذا الاسلوب كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفر تطبيقه عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من اقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.^(١) وهي تعني تحليل وبناء المنظمة وعملياتها باستخدام افكار خلاقه لاعادة هيكلة العمليات من اجل تحقيق تحسين جوهري يؤدي الي اداء افضل للحصول علي تكلفة منخفضة وتعظيم العائد وزيادة القيمة المضافة بهدف تقديم منتجات متميزه للحصول علي وضع تنافسي افضل.^(٢) وهندسة القيمة هي مصطلح يقصد به التقويم المنطقي المنظم لعناصر البحث والتطوير ،تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية ،الانتاج والتسويق ،خدمات مابعد البيع ،من اجل تخفيض التكلفة وصولا الي التكلفة المستهدفة .ويتطلب تحقيق ذلك القيام بتحليل انشطة سلسلة القيمة .^(٣)

ان مصطلح Reengineering قد يطلق عليه إعادة الهندسة ، إعادة البناء ، هندسة التغيير ، الهندسة ، أو الهندسة الإدارية، وقد ظهر مفهوم إعادة الهندسة بعد نشر كتاب إعادة هندسة المؤسسة.وهو مفهوم يمكن ان يعبر عن إعادة التفكير بشكل جذري وإعادة تصميم العمليات في مجال أعمال معينة بغرض إحداث تحسينات هامة في المقاييس الحيوية والهامة للأداء مثل التكلفة ، الجودة ، السرعة.^(٤)

هندسة القيمة هي عمليات تقييم منظم لنواحي ووظائف سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف مع المحافظة علي الوفاء باحتياجات العملاء.نشاط هندسة القيمة قد يؤدي الي تغيير في تصميم المنتج او تحسين في المواصفات او تعديل طرق الانتاج بالصورة التي تحقق خفض التكلفة وصولا الي التكلفة المستهدفة .^(١) وتعرف هندسة القيمة بأنها منهج لتعظيم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة تغييرها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج.^(٢) أن مدخل إعادة الهندسة يعتمد علي احداث تغيير فعال ومثمر مع استخدام وسائل جديدة لإنجاز العمل ، وهذا يتطلب إعادة التفكير في

(١) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1896>

(٢) د.زينب احمد عزيز حسين،نموذج استراتيجي متعدد الابعاد لتقييم الاداء،ص٢٧٥،من الانترنت www.kfu.edu.sd/ar/deans/research

(٣) مكرم عبد المسيح،مرجع سابق،ص٣١

(٤) محمد حراز،مرجع سابق،ص٢١

(١) احمد حسين علي حسين،مرجع سابق،ص٩٨

(٢) أحمد زامل،نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول ،(بناها: جامعة بنها كلية التجارة ، ٢٠٠٧)، ص ٣٣٧

الأساسيات وإعادة تصميم الأنشطة لتحسين وتطوير الأداء والتغلب علي النظم التقليدية والاستخدام الإبتكاري لتكنولوجيا المعلومات، ويعتمد علي تفكير منطقي وفعال لاجداث تغيير. (٣)

تتوجه طريقة هندسة القيمة نحو الوظائف ، كما انها منهج يعتمد علي عمل فريق عمل متناسق الجهود و الذي يستخدم لتحليل وتحسين القيمة في المنتج، والتصميم ، والنظام أو الخدمة. كما انه منهج علمي قوي لحل المشاكل، و خفض التكلفة أثناء تحسين الأداء لتحقيق متطلبات الجودة، و القيمة عبارة عن نسبة الوظيفة للتكاليف، وقد تكون متزايدة اما من قبل تحسين الوظائف أو بتخفيض التكلفة. وتتخذ إعادة الهندسة الأشكال أو الأنواع الآتية: (٤)

١. إعادة هندسة المنتج أو الخدمة : ويقصد تجديد أو تطوير المنتج أو الخدمة بحيث تحقق إشباعاً أكثر للعميل بالمقارنة بالإشباعات التي يحصل عليها من المنتج أو الخدمة الأخرى المنافسة .

٢. إعادة هندسة العملية : ويقصد بها دراسة وفحص وتعديل العمليات الداخلية بالمنظمة بحيث تتمكن من القيام بوظيفة جديدة تتوافق مع النظم التكنولوجية المتقدمة وإتباع أساليب مبتكرة تقلل من التكاليف أو تقصر دورة التشغيل .

٣. إعادة هندسة النظم الإدارية : ويقصد به إحداث تغيير جذري في جميع العمليات التنظيمية والإدارية عن طريق إعادة التفكير والتصميم لإحداث تغييرات و تحسينات جوهرية في مقاييس الأداء .

وهناك ثلاث بدائل يمكن إتباع واحد منها أو أكثر عند إعادة الهندسة :

١. إعادة الهندسة بأسلوب رد الفعل : وتقوم المنظمة بتنفيذه عند حدوث أزمة أو مشكلة تستلزم إحداث تغيير جوهرى .

٢. إعادة الهندسة بأسلوب التفاعل الذي يواكب التطور : وتقوم المنظمة بتنفيذه عندما تحاول مسايرة التغيرات والتطورات التي تتطلبها ظروف البيئة الجديدة .

٣. إعادة الهندسة بأسلوب المبادرة : وتقوم المنظمة بتنفيذه عندما ترغب في إحداث تطوير يتيح لها الحصول علي مركز قيادي ومزايا تنافسية في مجال عملها .

(٣) محمد حراز، مرجع سابق، ص ٢٢

(٤) <http://olom.info/ib3/ikonboard.cgi?act=ST;f=13;t=19232;#top>

ان اسلوب هندسة القيمة يساعد الادارة في تحقيق الكفاءة في الانشطة التي تضيف قيمة بالرقابة والتحكم في تلك الانشطة .مما يؤدي الي تخفيض في عدد القطع والاجزاء او تغيير نظام العمل و بساطة في اسلوب الانتاج والاختبار والفحص. العمل في خفض التكلفة يتم عن طريق فريق من المصممين للمنتج ،مهندسي التصنيع ،المسوقين وذلك لتقديم اقتراحات التحسين من خلال التصميم المبدي للمنتج .وقد يؤدي استخدام اسلوب هندسة القيمة الي تضمين خصائص جديدة اضافية للمنتج وهذا يتطلب دراسة سلوك المستهلك ومعرفة ردة الفعل للعملاء عند اضافة الخصائص الجديدة للمنتج.وذلك يتم عن طريق ابحاث السوق.(1)

ان خفض التكلفة من وجهة نظر هندسة القيمة تتمثل في محورين الاول منهما تكاليف دورة حياة المنتج (تكلفة التشغيل) و هي النفقات الكلية ضمن عمر او اجل المنتج ،وهذا المعيار للتكلفة يطبق على المعدات الاستثمارية كما يتضمن تكاليف التصنيع ، الانشاءات ، الصيانة و الازالة بنهاية المشروع.اما المحور الثاني فهو تكاليف الانتاج مباشرة. اما في حالة المنتجات الاستهلاكية ، فان التكاليف المباشرة هي الاكثر شيوعا في الاستخدام. هذا المعيار مرتبط بالتكاليف المباشرة التي تصاحب صناعة المنتج .يمكن لهندسة القيمة تحقيق عدد من الفوائد عند تطبيقها والتي تشمل: (2)

١. يساعد هذا الاسلوب في تحسين الجودة والأداء .
٢. تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج والمشروع أو العمليات .
٣. تقليل الفاقد في عمليات التصميم والتصنيع بإزالة المراحل المسببة للهدر .
٤. تبسيط وتحسين القدرة الوظيفية وأداء النظام .
٥. تحديد الأخطار المحتملة وخلق الحلول لتجنبها و الوقاية منها .

ثانيا:دورة حياة المنتج

تهتم الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل كبير ، والتي تحدث خلال مرحلة الإنتاج ولا تركز علي دراسة إدارة التكلفة في المراحل الأخرى، وهذا يشوه تكلفة المنتج ويضلل متخذ القرار عند المفاضلة ما بين البدائل المتاحة في العملية الإنتاجية ، النظام التقليدي أيضا يعتبر تكاليف ما قبل الإنتاج

(1) احمد حسين علي حسين ،مرجع سابق،ص١٠٣

(2) <http://olom.info/ib3/ikonboard.cgi?act=ST;f=13;t=19232;&#top>

أعباء زمنية (تكلفة فترة) ولا يربطها بالمنتجات وهذا لا يساعد علي تطوير المنتجات وتحسينها في الأجل القصير.فخفض التكلفة يجب أن يبدأ من نقطة تصور المنتج كفكرة مطروحة للدراسة والتقييم وصولاً إلي انتهاء حياة المنتج وسحبه من السوق أو التوقف عن إنتاجه.^(٣)

(٣) د. محمد زيدان إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٧٧

الا ان نظم ادارة التكلفة ينصب اهتمامها في اكتشاف الوسائل التي يمكن عن طريقها تخفيض التكلفة بدءا من مراحل تصميم المنتج ،توريد المواد وانتهاء بالتصنيع ،وذلك مع مراعاة الجودة وعدم التأثير علي المواصفات ،مما يتطلب دراسة التكلفة خلال دورة حياة المنتج .^(١)

في بيئة الأعمال المعاصرة وفي ظل شدة المنافسة فان الاهتمام يتجه نحو تطوير وتحسين المنتج وإنجاز طلبات الزبائن ويتحقق ذلك من خلال تقليل زمن دورة حياة المنتج من مرحلة توليد الأفكار وصولا إلي المستهلك النهائي وذلك بدلا عن الاعتماد علي الزمن العادي لا نجاز الوظائف. فقد أصبحت المنافسة تعتمد علي السرعة وكسب الزمن وذلك أدي إلي ظهور ما يسمى بالمنافسة المعتمدة علي الزمن ،فالمنافسة المعتمدة علي الزمن ما هي إلا استراتيجية تستخدمها المنظمات للحصول علي ميزة تنافسية من خلال تحقيق أقصى سرعة ممكنة في إنجاز الوظائف الحرجة.^(٢)

ويري الباحث ان من اسباب النجاح في بيئة الأعمال المعاصرة الاهتمام بدراسة تكلفة المنتج خلال دورة حياته والتركيز على مرحلة التطوير و التصميم للمنتجات سواء الجديدة أو الحالية.و بالتالي فإن التكلفة المستهدفة تتمثل في نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد، مع ضرورة الاهتمام بالجودة مع عدم تجاهل رغبات المستهلكين من خلال تحليل و دراسة الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج و البحث و التطوير و في المراحل التجريبية للإنتاج. ان دوره حياة المنتج يقصد بها ذلك الوقت او تلك الفترة الزمنية المستنفذة ما بين بدء نشاط البحث و التطوير و تصميم المنتج إلي توقيت تسليم المنتج للمستهلك النهائي. من استراتيجيات بيئة الأعمال المعاصرة قصر دورة حياة المنتج عن ما كانت عليه ،وذلك ناتج عن التطور التكنولوجي وتقنيات التصنيع الحديثة ،وهذا أدي إلي ظهور متطلبات تكاليفية جديدة لإحكام الرقابة علي عناصر التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج، من أجل ملاحقة التطورات في مجال الأعمال والصمود في وجه المنافس من خلال خفض التكلفة عبر مراحل دورة حياة المنتج . فالهدف من ظهور هذا المدخل (P ICCA) هو خفض التكلفة عبر كل مراحل دورة حياة المنتج حيث إن التكاليف الفعلية تتراكم عبر حياة المنتج منذ أنشطة البحث والتطوير وفي مراحل الإنتاج النهائي . هذا المدخل لا يعتمد علي الرقابة علي التكاليف الفعلية ومقابلتها بالتكاليف المعيارية في مرحلة التنفيذ فقط وإنما يقوم علي إحكام الرقابة علي عناصر التكاليف بدا من مرحلة ما قبل الإنتاج بغرض تخفيض التكلفة الفعلية للمنتج بهدف دعم تحقيق ميزة تنافسية له والاستفادة من موارد الإنتاج والتقنيات المتاحة بأفضل طريقة ممكنة.^(٣)

(١) محمد عبد العزيز حجازي ، مرجع سابق ،ص ١٥

(٢) عبد الستار محمد العلي ،مرجع سابق ،ص ٣٩

(٣) د. سهير الطنملى ، مرجع سابق ، ص ص ١٤، ١٥

ان مفهوم ادارة التكلفة على أساس دورة الحياة المنتج تعتبر هي تلك الاجراءات التي يتم اتخاذها وتؤدي الى تصميم المنتج، تطوير، انتاج، تسويق، توزيع، تشغيل، صيانة، التخلص من المنتج بما لا يحدث ضررا بالبيئة والمجتمع حتى يمكن تعظيم أرباح دورة حياة هذا المنتج.^(١)

مفهوم التكلفة خلال دورة حياة المنتج يتعلق بمفهوم التكلفة المستهدف كما ان يتوافق مع كثير من المفاهيم الادارية المعاصرة ويساعد في قيام الادارة بوظائفها لما له من تأثير علي عملية اتخاذ القرار بالنسبة للانتاج خاصة تخفيض التكلفة، كما يساعد في تحقيق اهداف علمية التخطيط الاستراتيجي من حيث دراسة جميع الجوانب التي تتعلق بدورة حياة المنتج وما يمكن تخفيضه خلال مراحل الانتاج. ويمكن القول ان هذا المفهوم تكمن اهميته في الجوانب المتعلقة بخفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج.^(٢)

أن مفهوم دورة حياة المنتج هو كافة ما يتحمله المنتج من تكاليف نظير قيامه بتطوير وتصميم انتاج المنتج وضمانه فيما بعد البيع. أما بالنسبة المستهلك فهي اجمالي النفقات التي يكون المستهلك مستعد لتحملها مقابل مخزون المنافع المستقبلية المتضمنة في المنتج. ولهذا فان دراسة دورة حياة المنتج للمستهلك، تؤثر على ادارة اجمالي دورة حياة المنتج الكاملة. وهناك معايير تؤثر في قرار شراء المستهلك للمنتج، وهي جودة المنتج، وسعر شراء والعوامل المرتبطة بالوقت (مدى توفر المنتج، طول دورة حياته). ولتحليل تكلفة دورة حياة المنتج للمستهلك النهائي، فاننا نجد أنها تنتج بعد شراء المستهلك النهائي للمنتج حيث تتضمن التكاليف التالية:

١. تكلفة تأخير التوصيل.

٢. تكلفة التركيب.

٣. تكلفة التشغيل.

٤. تكلفة الدعم.

٥. تكلفة الصيانة.

٦. تكلفة/ عائد التخلص

(١) د. تهاني محمود عبده النشار، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: اطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، ج ٤٢، (الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، مارس ٢٠٠٥)، ص

(٢) عبد المنعم احمد محمد عبد الله، نموذج مقترح لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراة غير منشورة، (الخرطوم: جامعة السودان، ٢٠٠٨)، ص ٩٧

ان نتائج واثار تطبيق مدخل التكلفة خلال دورة حياة المنتج يمكن ان تتمثل في النقاط التالية:^(١)

١. تؤثر طول دورة حياة المنتج في تكاليف المنتج، حيث ان العلاقة عكسية بين طول دورة حياة المنتج وبين تكاليف دورة حياة المنتج.
٢. يمكن تخفيض تكاليف دورة الحياة الكاملة للمنتج بتوجيه الجهود نحو أنشطة المراحل المبكرة لدورة الحياة وقبل بداية الانتاج. ولذلك فان أفضل توجه هو أن يتم تحليل تكاليف دورة الحياة في نفس توقيت تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.
٣. أن طريقة تخصيص تكاليف دورة الحياة سيكون لها تأثير في قياس ربحية المنتجات والتي تعتبر أفضل مقياس لأداء المنتج، وأفضل أساس لاتخاذ قرار استبعاد أم الاحتفاظ بمنتج معين.
٤. ان استخدام سلسلة القيمة مع هندسة وتحليل القيمة، عند تطبيق أسلوب تكلفة دورة الحياة الكاملة للمنتج، تعمل على تخفيض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي الى قصر دورة حياة المنتج وبالتالي تكلفة المنتج.
٥. المنهج الجديد لتعديل تصميم دورة الحياة للمنتج على أساس نمط الاستخدام، يعمل على دراسة وافية لدورة الحياة الكاملة للمنتج. حيث يمكن اعادة تشغيل المنتجات بعد انتهاء دورة حياتها بالنسبة للمنتجين، أو اعادة استخدامها في الصناعة. وهذا يعمل على تخفيض دورة حياة المنتجات الجديدة وبالتالي تخفيض التكاليف.

ان تحليل تكاليف دورة حياة المنتج للمستهلك النهائي يؤكد أنها مرتبطة مباشرة بتكاليف اجراءات دورة حياة المنتج.و التكاليف التي تؤثر في دورة حياة المنتج للمنتج يطلق عليها تكلفة اجراءات دورة حياة المنتج وتتمثل في:^(٢)

١. تكاليف التوصيف.
٢. تكاليف التصميم.
٣. تكاليف تطوير المنتج.
٤. تكاليف الانتاج.

^(١)<http://infotechaccountants.com/forums/register.php?>

^(٢)<http://infotechaccountants.com/forums/register.php?>

٥. تكاليف الامدادات .

٦. تكاليف التسويق.

٧. تكاليف خدمات ما بعد البيع .

٨. تكاليف الضمان .

ان ادارة التكلفة من خلالدورة حياة المنتج تعتبر من ادوات النجاح في بيئة الصناعة المعاصرة ولتجنب ارتفاع التكلفة اعتمدت العديد من المنظمات علي جهات خارجية واستشارية لاعداد برامج ودراسات لخفض التكلفة.ولتحقيق النجاح في معالجة مشاكل ارتفاع التكلفة فان ذلك يعتمد علي علاقات المنظمة بزبائنها ومورديها من المواد الخام اضافة للمصنعين للاجزاء خارجيا ان ادارة التكلفة عملية تحتاج لفريق عمل من المصنعين والموردين والزبائن وتقديم بيانات دقيقة وبشكل انسيابي.^(١)
ان تكاليف دورة حياة المنتج يمكن أن تتكون عبر ثلاثة مراحل هي:^(٢)

١. تكاليف دورة البحث والتطوير والهندسة:

وهي تمثل مرحلة ما قبل الإنتاج والتي تستنزف قدرا كبيرا من تكلفة المنتج خاصة وأن رغبات المستهلكين متغيرة ومتجددة ، وازدياد معدلات التقادم وتعتبر أساس في تحديد كل ما يتعلق بالمنتج فيما بعد فنيا وماليا .

٢. تكاليف دورة الإنتاج :

وهي التكاليف التي كانت محط نظر النظم التقليدية لإدارة التكلفة ولكن المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة جعلها جزء لا يتجزأ من منظومة متكاملة لإدارة التكلفة في ظل هذا المدخل الحديث (PICCA) وتشكل التكلفة فيها ٥٠% من تكلفة دورة حياة المنتج وتعتبر التكاليف المخططة في المراحل السابقة هي الأساس الذي يجب أن يبني عليه الإنتاج ومن هنا فلا بد من الرقابة علي العمليات من أجل تحقيق التكلفة المخطط لها عن طريق التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية.

٣. تكاليف دورة خدمة ما بعد البيع:

(١) www.Oracl corporation,agile product cost management,2007-oracl.com

(٢) عبد المنعم فليح عبد الله ، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ،(القاهرة: جمعية التكاليف، مجلة التكاليف،العدد الثالث، سبتمبر ١٩٩٩)، ص٦٥

تبدأ بمجرد بداية أنشطة البيع وإنها أنشطة الإنتاج وترتبط بشكل أساسي بالصورة المتكاملة للمنتج في أذهان المستهلكين، خاصة إذا كانت السلع تتطلب صيانة أو منح ضمانات وتأثير الانطباع عن العلامة التجارية.

يرى عدد من الباحثين أن أكثر من ٨٠% من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد قبل بداية العملية الإنتاجية أثناء مرحلة تصميم المنتج ، وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الإنتهاء من مرحلة تصميم المنتج حيث تكون عملية خفض التكلفة اصعب بعد الدخول في الإنتاج بحجم كبير ، ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج بإستمرار إلى أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة ، فعملية إعادة التصميم المستمرة تقترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع كما هو ، وهنا تتم مراقبة التكلفة قبل حدوثها .^(٣)

ويري الباحث ان الاهتمام بخفض التكلفة ودراسة ذلك خلال التجارب الاولى وقبل بداية العملية الإنتاجية يعتبر من علامات النجاح للمنتج في بيئة المنافسة الشديدة، حيث ان السعر يمكن التحكم فيه في مراحل التصميم الاولى من خلال التحكم في التكلفة، ولكن بعد بداية الإنتاج قد يؤدي هذا الامر الي تحمل نفقات وتكاليف جديدة. وبالتالي فان التفكير في التكلفة قبل بداية الإنتاج يعتبر اسلوب مواكب لمتغيرات بيئة الصناعة المعاصرة ومن الادوات الاستراتيجية التي يمكن ان تفوق الي تحقيق عائد اكبر وبالتالي ضمان نجاح استمرار المنتج بالسوق الي اطول فترة ممكنة.

ان التكاليف الأكبر لدورة حياة المنتج تحدث في مرحلة ما قبل الإنتاج وتشتمل المراحل التالية:^(١)

١. مرحلة تخطيط المنتج : ويحدد فيها وظائفه، استخداماته، وكل ما يحقق رغبات المستهلك .

٢. مرحلة التصميم: يتم بها التصميم الأولي للمنتج وتحدد نسبة اقل من المرحلة السابقة لها وترتبط هذه المرحلة بكيفية تشغيل المنتج وصيانتة والكميات المطلوبة ووصف المنتج.

٣. مرحلة التنمية والتطوير : حيث يتم فيها وضع اللمسات النهائية للمنتج من جميع النواحي الفنية أو المالية من قبل أن يدخل في مرحلة التصنيع وتحديد هذه المرحلة نسبة اقل من تكاليف دورة حياة المنتج بالنسبة للمراحل السابقة لها. وهذا يوضح ضرورة الاهتمام بهذه المرحلة فتخفيض التكاليف في المراحل التالية لا يؤثر في التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج كثيرا مقارنة بالمراحل التالية، كما أن التعديل في المراحل التالية يكلف أضعاف ما يكلفه التعديل في هذه المرحلة

^(٣) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، بحث تمهيدي ما جستير ،(القااهرة:جامعة القااهرة، ٢٠٠٩)، ص ١٥

^(١) عبد المنعم فليح عبد الله ، مرجع سابق ، ص ٨٧

٤. مرحلة التسويق والبيع :

إن مفهوم دورة حياة المنتج في السوق يقسم دورة حياة المنتج إلى مراحل هي مرحلة التقديم، مرحلة النمو، مرحلة النضج، الثبات، ومرحلة التدهور فكل مرحلة لها تأثيرها على سياسات واستراتيجيات المنشأة وتكاليف التسويق. طول دورة حياة المنتج في السوق يعتمد على عدد من المتغيرات كما إن نوع المنتج نفسه يؤثر على دورة حياته في السوق. مراحل دورة حياة المنتج في السوق تؤثر على أهداف الموازنات التخطيطية في كل مرحلة منها، مما يتطلب ضرورة مراعاة طبيعة كل مرحلة عند إعداد الموازنات التخطيطية. حيث أن الأسلوب التقليدي يفترض حالة الثبات والنضج لجميع المنتجات وهذا افتراض لا يتفق مع مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج .

٥. مرحلة ما بعد البيع :

في إطار المفاهيم التسويقية الحديثة فقد أصبح هناك التزام نحو المنشآت بتقديم خدمات بعد وصول المنتج للعميل منذ حيازته وحتى تخريده. وهذا يجعل المنشأة تتحمل تكاليف عديدة تسمى تكاليف ما بعد البيع لذا فإنها تدخل في تكاليف التسويق، الغرض منها المحافظة على سمعة المنشأة والحصول على حصة أكبر في السوق. هذه التكاليف تمثل نسبة هامة جدا في تكاليف المنتج خلال دورة حياته، خاصة في حالة السلع المعمرة أو المعمرة نسبيا. مرحلتى التسويق والبيع ومرحلة ما بعد البيع في جوهرهما يمكن ان يعتبرا جزءا من مرحلة واحدة هي مرحلة ما بعد الإنتاج.

٢/٣/٣ خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

التخطيط هو أول خطوة في إنتاج أى منتج جديد أو تطوير منتج قائم حيث تقوم المنشأة بعد مرحلة التخطيط بعمل تقدير مبدئى للتكاليف فى مرحلة التصميم، و يتم هذا التقدير أحيانا عن طريق المنتجات المتشابهة التى كانت تقوم المنشأة بإنتاجها من قبل. و بعد تقدير التكلفة يتم تشكيل فريق عمل، و تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد و إذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاج و تسويق المنتج الجديد، تبدأ الإدارة الهندسية فى إعداد خطة لإنتاج المنتج يتضمن تحديد الأجزاء التى سيتكون منها و معايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد. كما يمر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية:^(١)

١. تحديد السعر المستهدف:

(١) محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقا لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا، مجلة الدراسات المالية والتجارية، -جامعة القاهرة، (بني سويف: ١٩٩٧)، ص ص ١٨٧-١٨٩

بعد مرحلة التخطيط و التصميم تأتي مرحلة تحديد السعر المستهدف وصولا إلى تكلفة المنتج الجديد. والذي يتأثر بعوامل منها طبيعة المنتج و خصائصه،المستهلكين المحتملين،السوق المستهدف،دورة حياة المنتج،حجم المبيعات المتوقع،درجة المنافسة المتوقع مواجهتها في السوق ،والإستراتيجيات السعرية للمنافسين في السوق. نقطة البداية لانشطة التكلفة المستهدفة هي تقدير سعر البيع والذي يتأثر باستراتيجيات المنافسين.والفلسفة اليابانية تقسم سعر البيع الي مجموعة من العناصر كل عنصر منها يعكس قيمة او وظيفة يبحث عنها العميل، ومن تلك القيم والوظائف التي يوفرها المنتج يتم الحصول علي السعر لذا تسمى هذه الطريقة بالتسعير بالوظائف.^(٢)

أي أن تحقيق الربح المطلوب من خلال السعر المستهدف يكون عن طريق تحمل التكلفة المستهدفة. وهذا المدخل يفيد في تحديد التكلفة والتخطيط لها قبل البدء في العملية الصناعية وقد ينتج عن ذلك بعض الصعوبات بل قد يزيد في تكاليف التعديل في التصميمات.^(٣)

٢. تحديد الربح المستهدف:

بعد تحديد سعر البيع المستهدف يتم تحديد الربح المستهدف من إنتاج و بيع المنتج،ويتم ذلك على أساس الربح المتوقع للمنشأة و النتائج التاريخية و تحليل المنافسة، و يؤخذ في الاعتبار عند تقدير الربح المستهدف أن يكون كافيا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج. ويتم ذلك بعد تقدير سعر البيع ويرتبط الربح المستهدف بالتخطيط الاستراتيجي لارباح المنشأة.

٣. حساب التكلفة المستهدفة:

تحسب التكلفة المستهدفة بطرح العائد المطلوب تحقيقه من سعر البيع المتوقع للمنتج، اي ان التكلفة المستهدفة تساوي سعر البيع المستهدف مطروحا منه الربح المستهدف.وبذا يتم الحصول علي التكلفة التقديرية للمنتج الجديد .ويتم حساب التكلفة التي يمكن تحقيقها (المبدئية) في ظل الموارد المتاحة مع الاخذ في الاعتبار خصائص ومواصفات المنتج الجديد .لذا يتم البحث عن فرص خفض التكلفة مع مراعاة عدم التأثير علي جودة المنتج والمواصفات الرئيسية التي يرغب فيها العميل. فيتم تصميم المنتج و إنتاجه في حدود التكلفة المسموح بها أي لا تتجاوز التكلفة الفعلية المقدره هذه التكلفة المستهدفة،تصميم المنتج المقترح وتقدير تكلفته ،ومقارنة التكاليف القابلة للتحقيق مع التكاليف المستهدفة.

ويمكن تقسيم طريقة حساب التكلفة المستهدفة الي مستويين علي النحو التالي :^(١)

(٢) د.احمد حسين علي حسين ،مرجع سابق،ص٩٦

(٣) المرجع السابق ،ص ٦٠

(١) راضية عطوي،دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف،رسالة ماجستير ،(الجزائر:جامعة الحاج لخضر،٢٠٠٨)،ص ص ٤٣،٤٦

١. مستوي السوق:

ويشمل تحديد السعر المستهدف والربح المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة ويعبر عنه بالمعادلة: سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب فيه المؤسسة = التكلفة المستهدفة.

٢. مستوي المنتج:

ويشمل تصميم المنتج بما يتوافق مع التكلفة المستهدفة التي تم التوصل إليها بعد دراسة السوق. ويتم تقدير التكلفة بناءً على قدرات وتكنولوجيا المصنع إضافة إلى الموردين وسياساتهم وأسعارهم وجودة المواد الخام، وتُقارن مع التكلفة المستهدفة لامتصاص الفرق. ويشمل هذا المستوي تحديد أجزاء ومكونات المنتج التي يتركب منها. في هذا المستوي يتم التخطيط الجيد للتكلفة حيث يتم تحديد الفجوة بين التكلفة المقدرة وفقاً لإمكانيات المنشأة والتكلفة المستهدفة التي تم التوصل إليها بناءً على دراسة السوق.

٣. مستوي مكونات ومحتويات المنتج:

ويشمل هذا المستوي تحديد الأجزاء المكونة للمنتج التي يمكن أن تتوافق مع بعضها لتكوين المنتج وما يتعلق بذلك من تحديد الموردين وطريقة الشراء. وفي هذا المستوي يتم العمل على خفض التكلفة من ناحية المواد المكونة للمنتج ويعتمد ذلك على الموردين والضغط للحصول على أفضل الأسعار. أن السوق أصبح سوق مشتريين تتنافس فيه المنشآت لكسب المستهلك عن طريق تحقيق رغباته. فليس من المفيد تصميم المنتج على أساس تقنية المكن أو المواد المتوفرة فقط ولكن أن يتم الإنتاج على ضوء رغبات المستهلك. عليه فإن السعر المستهدف والذي يتم تحديده بعد دراسة السوق والأسعار المنافسة، ورغبات المستهلك يعتبر من عناصر التخطيط للتكلفة في ظل المنافسة الشديدة. ومن العوامل المؤثرة أيضاً الربح المستهدف، حيث أن تحقيق عائد يساعد المنشأة في تنفيذ خططها وعن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف تنتج التكلفة المستهدفة كما بالمعادلة التالية: (١)

السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية: (١)

(٢) د. سهير الطنملي، مرجع سابق، ص ١٢

(١) محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص ٨

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف ١

هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية ٢

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة ٣

التحدى الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة ٤

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدى الإستراتيجي لخفض التكلفة

وفي حالة كان التحدى الإستراتيجي لخفض التكلفة يساوى صفر قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدى الإستراتيجي لخفض التكلفة . وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم الرجوع لمرحلة تصميم المنتج لاستخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسئولية قسم التصميم هي تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل .

٣/٣/٣ مقومات واهداف مدخل التكلفة المستهدفة :

الرؤية المعاصرة أحدثت نقلة في تسعير المنتجات الجديدة باعتمادها على العوامل الأخرى المؤثرة في السعر ، والتي من بينها تكاليف الإنتاج ، ولكن تحديد سعر البيع التنافسي يعتمد على ظروف خارجة عن نطاق تحكم المنشأة وفقا لتوجهات السوق، لذا فان السعر قد لا يكون في مقدور المنشأة التحكم في جميع عوامله وفقا لمتغيرات بيئة المنافسة الخارجية ، وقد اعتمد هذا المفهوم المعاصر على تحديد التكاليف علي أساس السعر حيث يعتبر سعر البيع التنافسي هو الفيصل في تخفيض تكاليف الإنتاج وصولا إلى التكلفة المستهدفة . (٢)

اما الرؤية التقليدية فانها ترى أن سعر البيع يساوي تكاليف الإنتاج مضافا إليها هامش المساهمة، بينما ترى الرؤية المعاصرة إن التكاليف المستهدفة تساوي سعر البيع التنافسي مطروحا منه هامش المساهمة المستهدفة. لذلك فان بعض الكتاب أطلق مصطلح التكاليف المسموح بها تكاليف يمكن تحقيقها على التكلفة التي يمكن تحقيقها وفقا لظروف كل منشأة على حده، أما مصطلح التكلفة المستهدفة، فيطلق على التكلفة التي توصلت إليها المنشآت بعد خفض التكاليف التي أمكن تحقيقها. (٣)

(٢) د.سهير الطنملي ،مرجع السابق ص٢٢

(٣) د.مكرم عبد المسيح ،مرجع سابق ،ص ص ٢١-٣٤

التكلفة المستهدفة أسلوب محاسبي لإدارة التكاليف أكثر من كونها حساب للتكلفة، يعتمد على دراسة السوق و المنتجات الجديدة من ناحية السعر و ظروف المنافسة، ثم يتم حساب هامش الربح المطلوب تحقيقه حسب الدراسة المالية للمنتج وصولاً الى التكلفة المستهدفة، و التي يتم تخطيط عملية الانتاج بناءً عليها. فهو أسلوب محاسبي يرتبط بدراسة السوق ومعرفة حساسية المستهلك نحو السعر، ويتطلب إعادة تصميم المنتج وصولاً الى التكلفة المستهدفة.^(٤)

التكلفة المستهدفة أسلوب واداة من ادوات ادارة التكلفة يعتمد علي عدد من المقومات والخصائص التي توضح معالمه ومنها:^(١)

١. يقدم المنتج الي السوق بعد تحديد السعر المتوقع من قبل العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها .
٢. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج تعتبر حافز قوي للتحكم في التكلفة ومحاولة خفضها الي ادني حد ممكن قبل بداية الإنتاج .
٣. يتم استخدام التكلفة المستهدفة في المراحل الأولية قبل الإنتاج في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مراحل الإنتاج.
٤. يتم إنتاج منتج بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة، حيث يعتمد هذا المدخل علي استخدام تحليل هندسة القيمة لتخفيض التكلفة مع المحافظة علي الجودة .
٥. يتم استخدام تحليل هندسة القيمة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة علي مستوي جميع الأنشطة وليس علي العمليات الإنتاجية فقط. لذا فان عوامل النفع من خفض التكلفة تشمل جميع المنشأة وأنشطتها .

٦. خلق حافز قوي علي البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي لتقديم منتجات بتكلفة اقتصادية.

٧. ان مدخل التكلفة المستهدفة يوفر السيطرة علي التكلفة في المراحل الاولي للمنتج وهو يهتم بتكاليف ما قبل الإنتاج.

ان مدخل التكلفة المستهدفة لا يهتم بمحاور مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، كما انه لا يهتم بالانحرافات وعلاجها فهو يعمل علي الرقابة علي التكلفة منذ بداية تصميم المنتج و حتي مراحل التصنيع علي العكس في نظم التكلفة المعيارية التي تعمل علي الرقابة علي التكلفة بعد التنفيذ، وهذا سوف يقود للوصول لتكلفة تنافسية لمواجهة متغيرات السوق.^(٢) الا ان لهذا المدخل عدد من الفوائد والمزايا تنتج عن تبني افكار وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والتي يمكن ان تتمثل في الاتي:^(٣)

^(٤) <http://www.almohaseb.net/vb/showthread.php?p=838#post838>

^(١) احمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ١٠٨

^(٢) د. سهير الطنملي، مرجع سابق، ص ١٢

^(٣) محمود منصور شبل موسى، مرجع سابق، ص ٢٠

١. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
٢. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداة لأدرة التكلفة والربحية في آن واحد.
٣. يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
٤. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
٥. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج يساعد في تحفيز الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة الى الموردين.
٦. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
٧. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تخفيض التكاليف عن طريق ادارة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.
٨. لا يقتصر دور محاسب التكاليف في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وانما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.
٩. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل الا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية.

ولكي يتحقق النجاح في استخدام هذا الأسلوب لابد من توفر عدد من المقومات التي يمكن أن تتمثل في :

١. تخطيط التكلفة بدراسة أسعار البيع المنافسة ،حيث ان التكلفة المستهدفة تساوي سعر البيع التنافسي مطروح منه معدل الأرباح.ومن المعادلة السابقة فان سعر البيع التنافسي يعتبر المتغير المستقل بينما تعتبر تكاليف المنتج من لحظة التصميم حتى لحظة الإنتاج أو التسويق بمثابة متغيرات تابعة.
٢. التوجه بالعميل : ويقصد بذلك ضرورة مراعاة متطلبات العميل فتحديد التكلفة المستهدفة يكون على ضوء تحقيق رغبات العميل فلا يعنى تحقيق التكلفة المستهدفة

التضحية بمتطلبات العميل ومستوى الجودة المرغوب فيها.

٣. التوجه نحو العميل : الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو خفض التكلفة في جميع مراحلها من مرحلة التصميم وحتى مرحلة التسويق .حيث يركز هذا الأسلوب على خفض التكلفة أثناء مرحلة التصميم ، على عكس الطرق التقليدية التي تعتمد على عوامل الكفاية الإنتاجية والشراء بكميات كبيرة والاستفادة من خصم الكمية .

٤. إدارة التكلفة المستهدفة : يتطلب هذا الأسلوب تشكيل فريق عمل متكامل يضم جميع التخصصات من مرحلة التصميم وحتى مرحلة وصول المنتج للعميل حيث يضم الفريق المهندسين والمحاسبين ورجال البيع وإدارة الموارد وعلاقات العملاء والشركات ذات الصلة .

ومن العوامل الهامة التي يمكن ان يعتمد عليها مدخل التكلفة المستهدفة :^(١)

١. توفير بيانات ومعلومات دقيقة وبطريقة علمية علي ان تكون موثوق فيها.

٢. توفر الخبرة والدراسة لدي الادارة في جميع مستوياتها مع القدرة علي احداث تغيير للافضل.

٣. وجود فريق عمل من مختلف التخصصات، لإنتاج منتج بالتكلفة المستهدفة و جودة عالية.و يبحث عن كيفية موازنة القدرات والموارد المتاحة.

٤. توفر بيانات عن السوق والحصول علي رقم التكلفة المستهدفة كهدف أساسى .

٥. ان يكون هناك علاقة قوية طويلة الأجل مع الموردين.وإشراك الموردين المعتمدين ذوي القدرات الكبيرة في فريق العمل وأهدافه .

٦. دراسة رغبات وسلوك المستهلك ومحاولة تحقيقها مما يتطلب وجود فريق تصميم على درجة عالية من الكفاءة والقدرة علي الأبداع .

٧. الاعتماد عل القدرات الفنية للإنتاج و تكنولوجيا آليات التصنيع شاملة والمتطورة.

٨. استخدام الاساليب و الطرق الإدارية المتقدمة والتي حققت نجاح في مؤسسات مماثلة،مثل هندسة القيمة (VE)،إدارة الجودة الشاملة (TQM).

٩. الحصول علي التزام و تأييد الإدارة العليا لمفهوم التكلفة المستهدفة مع تخصيص الموارد اللازمة للمشروع و تفويض السلطة لفريق العمل.

ان خصائص وسمات هذا المدخل تجعله يسعى الي تحقيق عدد من الأهداف منها:^(١)

^(١)Patrick Feil,Keun-hyo yook,Japanese Target Costing:A historical Perspective,(international journal strategic cost management/spring,2004),p17

^(١) محمد عبد العزيز حجازي ،مرجع سابق،ص١٤

١. تحديد التكلفة التي يتعين تصنيع المنتج في حدودها مع إمكانية تحقيق هامش ربح وسعر بيع محدد .
 ٢. إعادة تنظيم مراحل الإنتاج لتتواءم مع متطلبات تحقيق التكلفة المستهدفة.
 ٣. توريد المواد الخام في حدود التكلفة المستهدفة مما يساعد في خفض التكلفة في هذا الاتجاه.
 ٤. خفض التكلفة في مراحل الإنتاج المختلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة .
 ٥. العمل على اتخاذ قرارات الإنتاج والبيع في حدود التكلفة المستهدفة .
 ٦. تستخدم التكلفة المستهدفة كأداة للتخطيط للتكلفة وضبطها عن طريق استخدام هندسة التكلفة وصولاً إلى تخفيض التكلفة .
- إن الأهداف التي قد تتحقق من استخدام هذا المدخل قد لا تكون فقط هي التي تم حصرها أعلاه حيث من أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في بيئة الصناعة المعاصرة (٢):

١. تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم .
٢. تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه.
٣. تطوير المنتج دائماً لجذب المستهلكين.
٤. تخفيض تكاليف المنتجات الحالية و المستقبلية.
٥. يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من

(٢) د. غسان فلاح الطارئة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ج٤، العدد

٢، (دمشق: ٢٠٠٨)، ص ٥١

هناك أربع طرق يمكن ان تستخدم لتحديد التكلفة المستهدفة و هي:^(١)

١. طريقة الخصم:

من معادلة التكلفة المستهدفة فان هذه الطريقة تعمل بصورة ارتجاعية حيث أنها تبدأ بتحديد أسعار السوق ثم يطرح منها هامش الربح المستهدف. فهي تركز على العوامل الخارجية فى تحديد التكلفة المستهدفة. و نجد التكلفة المستهدفة تمثل إجمالي تكلفة المنتج الكلية، و الربح ليس فى صورة هامش المساهمة و إنما إجمالي الربح لأنه إذا تم قياس الربح فى صورة هامش المساهمة أصبحت التكلفة المستهدفة معبرة عن التكلفة المتغيرة و ليس إجمالي التكلفة المستهدفة. و يجب الأخذ فى الاعتبار ظروف المنافسة الحالية و المستقبلية و السوق المحدد عند تحديد سعر بيع المنتج و بالتالى فهذا المدخل يتطلب دراية كبيرة بالسوق و خبرة و خاصة فى حالة المنتجات الجديدة.

٢. طريقة الإضافة:

تعتمد هذه الطريقة على مستوى التكنولوجيا الحالى و التكاليف الخاصة بالمنشأة و الموردين و المتعاملين. و يتم فى ظل هذه الطريقة تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو نشاط ، ثم تجمع تكلفة كل منتج معها طبقا للوظائف التى يؤديها فيتم التوصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد. و تعتمد هذه الطريقة على اختبارات الجدوى للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التى يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره. و نجد أن هذه الطريقة تتفق مع طريقة التسعير على أساس الوظائف حيث يتم تجزئة سعر المنتج إلى عدد من المكونات الفرعية التى تشير إلى القيمة التى يرغب المستهلك أن يدفعها مقابل الاستفادة منها. و بالتالى فإن مجموع الوظائف التى يؤديها المنتج الجديد هى التى توجه عملية تقدير السعر المناسب له. تهتم هذه الطريقة بمستوى التكنولوجيا الحالى و الآلات و المعدات و أدوات الإنتاج و حجم الإنتاج الحالى و إستراتيجية المنشأة، و يعاب عليها أنها تتجاهل وضع المنشأة فى السوق. و لتقدير التكلفة المستهدفة توجد ثلاثة أساليب فرعية لها أسس معينة و هى:

أ. الإعتقاد على تماثل المنتجات :

و تعتمد على أسعار المنتجات المماثلة للمنتج الحالى و يأخذ هذا الأسلوب فى الإعتبار عوامل مختلفة مثل التضخم و التغيرات المتوقعة حدوثها فى ظروف السوق و يحاول التعرف على العيوب و الأعطال التى حدثت فى الفترات الماضية .

ب. الإعتقاد على الخصائص الفنية لتصميم المنتج:

(١) محمد حراز، مرجع سابق، ص ص ١١، ١٢

يتطلب هذا الأسلوب استخدام بعض الأساليب الإحصائية و لذلك فهو يأخذ في الإعتبار الخصائص الفنية للمنتج و مدى تعقد عملية تصنيعه و يترتب على هذا الأسلوب الوصول إلى رقم التكلفة المستهدفة في النهاية و هذا يمثل وزنا ترجيحيا يتأثر في تكوينه بالعناصر الفنية السابقة.
ت. الإعتماد على الأفكار الفنية الجديدة:

يستخدم هذا الأسلوب عند تطوير المنتج بالإعتماد على صياغة بعض الأفكار الفنية الجديدة لتطوير و تحسين مستوى أداء المنتج، و يؤدي إلى تخفيض رقم التكلفة المستهدفة لأن التطوير في المكونات أو الوظائف سوف يساعد في الوصول إلى سلعة مشابهة و لكن بمواصفات إضافية.
٣. الطريقة المتكاملة:

و تمثل هذه الطريقة خليط من الطريقتين السابقتين و بالتالي فهي تهتم بالموقف السوقي (طريقة الخصم) و تهتم بمستوى التكنولوجيا و القدرات الحالية للمنشأة. و التكامل بين الطريقتين بالإضافة و الخصم يحدث بتأثير قيادات الإدارة العليا في المنشأة و بالتالي تكون التكلفة المستهدفة أداة إدارية فعالة لتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة ، يضاف إلى ذلك خطة التكلفة المستهدفة المتكاملة تعمل على علاج العديد من المشاكل الصعبة كما تفتح مجالات عديدة للتفاوض بشأن التحديد السليم للتكلفة المستهدفة.

٤. طريقة معدل تخفيض التكلفة:

يتم تقدير التكلفة المستهدفة في هذه الطريقة عن طريق تطبيق معدل تخفيض التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام. و تطبق هذه الطريقة في حالة وجود منتجات قائمة يراد تطويرها أو إذا كانت الشركة تقوم بإنتاج منتجات مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية. يجب الوصول إلى معدل تخفيض قابل للتطبيق و يعكس بالفعل التحسينات التي يترتب عليها تخفيض في التكلفة.

من خلال خطوات مدخل التكلفة السابقة يمكن للباحث عرض النموذج التالي لحساب التكلفة المستهدفة :

الخطوة الأولى: حساب التكلفة المستهدفة:

×××	سعر البيع التنافس
×××	ناقصا نسبة مجمل الربح المستهدف للوحدة
×××	التكلفة المستهدفة للوحدة

الخطوة الثانية: حساب التكلفة الصناعية للإنتاج:

xxx	المواد المباشرة
xxx	الاجور المباشرة
<u>xxx</u>	المصروفات المباشرة
xxx	التكلفة المباشرة
<u>xxx</u>	التكلفة الصناعية غير المباشرة
xxx	اجمالي تكلفة الانتاج

من خلال الوصول الي تكلفة الانتاج يتم استخدام اساليب خفضة التكلفة وصولا للتكلفة المستهدفة وذلك عن طريق الدراسة والتحليل لمكونات المنتج وعن طريق تبسيط العمليات الانتاجية .

٤/٣/٣ الدور الاستراتيجي لمدخل التكلفة المستهدفة:

ان عملية التحكم في التكلفة تشكل بعدا استراتيجيا هاما بالنسبة للمنظمات الصناعية، وفي بيئة المنافسة الشديدة فان قوي السوق تتحكم في سعر البيع، ان تحكم المنافسة الشديدة في سعر البيع تجعل النظرة الاستراتيجية للمنظمة تركز علي تكلفة الانتاج باعتبار ان سعر السوق يعتبر متغير خارجي، وفي هذه الحالة فان زيادة هامش المساهمة او تحقيق ربح محدد يعتمد علي تخفيض التكلفة.^(١)

ان الدور الاستراتيجي لاسلوب التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة هو ضبط التكلفة في مرحلة مبكرة، ذلك انه بعد الانتهاء من تقييم المنتجات يصبح ٨٠% من التكاليف تم تحميلها علي الانتاج، وفي مرحلة التخطيط وتقييم المنتجات يمكن ضبط التكلفة في مرحلة مبكرة، وقد اطلق علي ذلك هندسة التكلفة ويعني ذلك استخدام العلم والتكنولوجيا لتأسيس تكلفة مستهدفة تحكم عمليات تصنيع المنتجات في اطار سعر بيع مستهدف يفرضه السوق او ظروف المنافسة، ويرتكز ذلك علي اختبار ودراسة الأفكار التي تحقق خفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتجات وإعداد النماذج الأولية للإنتاج، مما يساعد في تخطيط الأرباح وإدارة استراتيجيات التكلفة والتي من خلالها يتم تقييم المنتجات الجديدة او اجراء تعديلات في منتجات قائمة ويتخذ السعر التنافسي في الأجل الطويل كأساس لتخطيط التكلفة.^(٢)

ان بناء المنظمة لاستراتيجياتها لتسعير المنتجات تعتمد علي عوامل عديدة فالمنظمة يمكنها تبني احدي استراتيجيات التسعير ومنها إستراتيجية الاختراق للسوق والتي تعتمد علي دفع أسعار منخفضة مبدئيا بهدف تثبيت المنتج في السوق والوصول بسرعة الي المستهلك وزيادة الحصة السوقية، وتعتبر هذه الإستراتيجية عملية في حالة ان المنتجات متساوية من حيث الجودة ولا يوجد ولاء شديد لدي المستهلك لمنتج محدد. اما الإستراتيجية الاخرى فهي استراتيجيات التصفح ويتم فيها تحديد الاسعار لتحقيق اكبر قدر ممكن من الارباح، لذا فان الاسعار تكون مرتفعة في المدي القصير بالنسبة للمنتجات الجديدة ومن ثم تخفض هذه الاسعار فيما بعد حسب ظروف المنافسة.^(٣)

ان متغيرات السوق تؤثر علي طرق التسعير، فظروف السوق التنافسية تتحكم في سعر البيع التنافسي والذي يعتمد علي ظروف خارج نطاق تحكم المنشأة، حيث ان السوق تحكمه موجبات ومؤثرات حاكمة، والتي يصعب علي المنشأة ان تتحكم فيها. ويختلف سعر البيع التنافسي عن سعر البيع العادي حيث ان سعر البيع التنافسي يعتمد في تحديده علي هامش المساهمة المستهدف. ويمكن الوصول الي هامش المساهمة المستهدف عن طريق دراسة السوق ومن ثم تحديد التكلفة المستهدفة.^(٤)

(١) جمال أمغار، دور تطبيق نظام M.R.P في تحسين تسيير وظيفة الانتاج لمؤسسة صناعية، رسالة ماجستير منشورة بالانترنت، (الجزائر: جامعة الحاج لخضر، ٢٠٠٨)، ص ٣٧

(٢) محمد الباز، استراتيجيات التسعير في ادارة التسويق، مرجع سابق

(٣) نضال محمد رضا، انعام محسن حسن، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، بحث منشور، (الرياض: مجلة الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٧)، ص ١٦٩

(٤) د. مكرم عبد المسيح، مرجع سابق، ص ٣٠

يساعد مدخل التكلفة المستهدفة الإدارة استراتيجيا في اتخاذ القرارات و التي من أهمها : (١)

١. قرارات تسعير المنتجات الجديدة :

ان قرارات تسعير المنتجات من أصعب القرارات التي تواجه إدارة أى منشأة، نظرا لظروف المنافسة المتزايدة و تعدد السلع ذات الجودة العالية. حيث يتأثر به أداء الشركة الداخلى و مركزها التنافسى و مستقبلها فى السوق ،بالتالى يجب الإهتمام بتخطيط و قياس و تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج إلى أقل ما يمكن ، حتى يمكن بيعه بسعر تنافسى فى السوق و لكى تستمر الشركة فى السوق فى ظل ظروف بيئية شديدة التغير.فالتكاليف المستهدفة تضعها المنشأة قبل الإنتاج، أما التكاليف الإضافية فتحدث بعد بيع المنتج نتيجة لوجود تكاليف ما بعد البيع. و كلما زادت منتجات المنشأة الجديدة و بسعر أقل و جودة عالية زادت حصة الشركة فى السوق و كان لها وضع تنافسى جيد.

٢. استخدام مدخل التكلفة المستهدفة فى تخفيض التكاليف:

إن التكلفة المستهدفة يمكن اعتبارها أداة لتخفيض التكلفة عند مرحلة تطوير و تصميم المنتج.يتم عن طريقها تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج،يرتبط اسلوب التكلفة المستهدفة بفهم دورة حياة المنتج ويتطلب اعادة تصميم المنتج بناء علي دراسة السوق.(٢)

ان التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، لذا فان التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث ان البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات تعتبر شديدة التغير ولايمكن التنبؤ بمتغيراتها بسهولة (٣) التكلفة المستهدفة قد تكون اقل من التكلفة الفعلية للإنتاج فعن طريق استخدام الإدارة لأساليب تخفيض التكلفة الفعلية للإنتاج يتم التوصل للتكلفة المستهدفة وان لم توفق الإدارة في ذلك فان الأثر سوف ينعكس علي هامش المساهمة حيث ان المنشأة لا تستطيع التحكم في سعر البيع في سوق المنافسة.(٤)

(١) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4048>

(٢) فداغ الفداغ،مرجع سابق،ص٢٠٥

(٣) طارق تيسير النابلسي، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية،بحث علمي،(الاردن:جامعة الحسين بن طلال،٢٠٠٩)،ص١٦

(٤) مكرم عبد المسيح،مرجع سابق،ص٣١

٣. استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف :

يساعد هذا المدخل المنشأة في زيادة قدرتها على تتبع و رقابة التكاليف قبل حدوثها خلال مرحلة تطوير و تصميم المنتج، عن طريق استبعاد أى أنشطة أو تكاليف لا تضيف قيمة أو منفعة للمنتج أو العميل و هذا يتم من خلال أسلوب تحليل هندسة القيمة الذى يعتبر ركيزة أساسية فى مدخل التكلفة المستهدفة فى بيئة التصنيع الحديثة. فعندما تتم رقابة التكاليف من المراحل الأولى من مرحلة التخطيط و التصميم فإن هذا سوف يسهل على المنشأة و يوفر لها الكثير من التكاليف التى تفقد فى المراحل التالية لمحاولة تخفيض التكاليف. إن مدخل التكلفة المستهدفة يساعد فى تصميم المنتج و تحديد خصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية إلى المستوى المستهدف لها، و بالتالى يحقق ذلك رقابة على تكاليف المنتج فى المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج.

لا يهتم هذا المدخل بمقارنة نتائج الأداء الفعلي بالمخطط ولا يهتم بالانحرافات وعلاجها ولكنه يعمل على متابعة ورقابة التكاليف منذ بداية تصميم المنتج وحتى مراحل التصنيع النهائية فهو على عكس ما تقوم به التكاليف المعيارية وكما انه يركز على تكاليف ما قبل التصنيع.^(١)

أن مدخل التكلفة المستهدفة يساعد في الرقابة على تكلفة الإنتاج سواء الرقابة المسبقة والتي تتحقق بتحديد التكلفة المستهدفة ثم إعداد الخطط، أو الرقابة اللاحقة والتي تتحقق بقياس الأداء من خلال الموازنة أو من خلال المقاييس غير المالية (الجودة، وأداء التسليم، وأداء الآلة، والمرونة والتجديد، وتخفيض المخزون)، ثم مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف ، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الإنحرافات إن وجدت، فهو مدخل يتطلب فهم توجهات المنافسين وحساسية المستهلك نحو السعر.^(٢)

وتعتبر التكلفة المستهدفة والتكاليف المعيارية من أدوات خفض التكلفة والاختلاف بينهما ان التكلفة المستهدفة تسعى الي تحقيق هدف خفض التكلفة بدء من نقطة التخطيط للتكلفة في المراحل الأولى من تصميم المنتج او الخدمة او من نقطة البحث والتطوير ضمن أنشطة سلسلة القيمة .بينما تبدأ التكاليف المعيارية من نقطة مختلفة اي من نقطة الرقابة على التكلفة وضبط الاداء الفعلي، فالمعايير يتم تحديد وفقا لاسلوب محدد يختلف عن اسلوب تحديد وقياس التكلفة المستهدفة.^(٣)

(١) د. سهير الطنملي، مرجع سابق، ص ١٢

(٢) فائزة عبيد الله، مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج مع دراسة استطلاعية لإمكانية التطبيق فى بعض شركات الصناعات التجميعية فى مصر، بحث منشور بالانترنت، <http://financialmanager.wordpress.com/2010>

(٣) مكرم عبد المسيح، مرجع سابق، ص ٤٣

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل مرشد أساسي في عملية تصميم المنتج وذلك عن طريق إعداد محاسب التكاليف لقوائم تكاليف متعددة للمنتج كل واحدة منها تمثل بديل، تبنى هذه القوائم اعتمادا على السؤال ماذا لو ؟ فإذا صنعت المادة (أ) كيف تؤثر على التكلفة إذا عدلنا التصميم بالطريقة المعينة فماذا يحدث للتكلفة وهكذا وصولا إلى التكلفة المستهدفة. فعملية التخطيط للمنتج تتطلب اعداد عدد من البدائل المناسبة ثم يتم اختيار البديل الامثل من بينها. وهذا العمل يتم وفقا للخيارات المتاحة والتي يقبلها السوق، فالمستهلك والسعر وامكانية تحقيق التكلفة المستهدفة كلها عوامل تتحكم في نجاح تطبيق هذا الاسلوب. الا ان تطبيق التكلفة المستهدفة قد يكون صعبا او غير مجدي في بعض الاحيان فليس كل منظمة او نظام انتاج يصلح لان يطبق فيه هذا الاسلوب. حيث ان هذا المدخل قد يواجه بعض المعوقات ، فمن الآثار التي يمكن أن تحد من فاعلية هذا المدخل : (١)

١. الضغط النفسي للعاملين من اجل تحقيق التكلفة المستهدفة يؤثر على المهارة والخبرة العملية .

٢. تعارض المصالح لأطراف التكلفة مثل الموردين والمصممين والموزعين.

٣. عدم تقديم المنتج للسوق في الوقت المطلوب نتيجة للدراسات العديدة وإعادة التصميم لتحقيق التكلفة المستهدفة .

٤. الوقت او الزمن يعتبر عامل هام حيث ان التأخير قد يحمل المنشأة تكاليف قد تفوق التكاليف الناتجة عن الانحراف في التكلفة المستهدفة. فمشاكل الإنتاج يسهل اكتشافها والتعامل معها في حين أن التكلفة تنمو وتزيد ببطء ولأحد يشعر بها مع مرور الوقت.

٥. الثقافة التنظيمية او الأفكار والمعتقدات المسيطرة على عقول وأذهان بعض تجعلهم لا يدركون اهمية خفض التكلفة واهمية الاستفادة من الفرص المتاحة لخفض التكلفة .

٦. نقص المعرفة فيما يتعلق باستخدام طرق خفض التكلفة المختلفة.

(١) د. عبد المنعم فليح عبدالله، مرجع سابق، ص ٦٣، ٦٤

١٤١٣ المبحث الرابع
مفهوم التكلفة والإدارة علي أساس الأنشطة

١٤١٣ مفهوم التكلفة على أساس النشاط:

إن ظهور التكلفة علي اساس النشاط من ناحية تاريخية لم يكن عن طريق كتابات كوبر وكابلان في أواخر الثمانينيات بل ان هذه الافكار كانت موجودة من قبل ولكنها لم تطبق بصورة فعلية وتصبح شائعة الا بعد تلك الفترة ومن ناحية تاريخية يمكن تقسيم ظهور مدخل تكاليف الانشطة الي ثلاثة مراحل زمنية:^(١)

١. الاولي الفترة قبل ١٩٨٠

في اوربا كانت هناك العديد من المحاولات لتطوير نظام لحساب تكلفة الانتاج، ولكن تلك النظم التي تم تطبيقها لم تخرج عن مفاهيم ومبادئ نظام التكاليف التقليدي. واعتمدت علي معالجة التكاليف غير المباشرة ويمكن اعتبارها نقطة انطلاق هذا النظام. هذه النظم تم استخدامها فقط لاغراض مالية وليس للاغراض الاستراتيجية.

٢. الثانية الفترة من ١٩٨٠ وحتى ١٩٨٥

وهي الفترة التي ظهر فيها الاعتماد الفعلي علي نظام التكلفة علي اساس النشاط ولكن ايضا في الجوانب المالية، ولكن الفوارق بينه وبين النظام التقليدي بدأت في الوضوح شيئاً فشيئاً. ولكن لم يكن هناك هيكل محدد يمكن الاعتماد عليه في تطبيق هذا النظام.

٣. الفترة بعد ١٩٨٥

في هذه الفترة فان الفوارق الحقيقية بين نظام التكلفة علي اساس النشاط والنظام التقليدي اصبحت اكثر وضوحاً. واهمية هذا النظام، خاصة في الجوانب الاستراتيجية تم التعرف عليها بوضوح كما ان طريقة تطبيقه اصبحت معروفة .

تم تطوير نظام التكلفة المبنية على الأنشطة كأحد اساليب محاسبة التكاليف نتيجة لما قام به كل من كوبر وكابلان عام (١٩٨٨) بمدرسة هارفرد الإدارية، من خلال أبحاثهم التي تمت علي نظم محاسبة التكاليف في المجال الصناعي لحساب تكلفة المنتجات.^(٢) طبق هذا النظام في أواخر الثمانينات وقد صمم ليحدد بدقة كل تكلفة العمل

(١) Reinier Wisse ,NEW OPPORTUNITIES FOR ABC IN THE INFORMATION ECONOMY, MASTER THESIS, (ROTTERDAM: THE ERASMUS SCHOOL OF ECONOMICS ,2010),p21

(٢) . <http://www.shu.ac.uk/cn1>

المحقة أو المحللة أو التكاليف الصغيرة والتي يمكن تتبعها بسهولة حتى المستهلك النهائي، أو تلك التي يمكن تتبعها من خلال برامج أو عقود معينة أو تلك التي تساعد على تنفيذ الأعمال الأخرى.^(٣)

يعتبر مفهوم التكلفة علي أساس النشاط من التطورات الحديثة في بيئة الأعمال المعاصرة حيث بدأ استخدامه في الثمانينات، وكتب عنها العديد من الكتاب والباحثين فيما بعد مبينين تفوقها على النظم التقليدية في توفير المعلومات و مواكبتها لمشاكل العصر. وقد حقق هذا المفهوم بناء قاعدة معلومات أكثر دقة وفاعلية في مجال التكاليف، مما ساهم في زيادة ربحية الشركات وبناء قواعد بيانات وتوفير المعلومات التي تستخدم في القرارات التشغيلية والإستراتيجية. كما أنها ساهمت في تحسين الأداء وتحقيق رضاء العميل. انتقدت النظم التقليدية من ناحية توفير معلومات دقيقة وصحيحة كما أن هذه المعلومات مبنية أساسا على معايير محاسبية متعارف عليها فهي لا تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء في القرارات المتخذة، أو قد تكون هناك تبعات وتكاليف اكبر نتيجة للقصور في تقديم المعلومات المناسبة في الوقت المناسب. وهذا يؤدي إلي ظهور بعض المنتجات كأنها مربحة، فيتبع ذلك توجيه موارد المنشأة نحو هذه المنتجات، أو تقوم الإدارة بوضع أسعار لا تناسب التكلفة الحقيقية أو قد لا تتناسب مع أسعار المنافسين وهذا يقود إلى خسائر في قطاعات هامة من السوق.^(١)

مفهوم نظام (A B C) او مدخل الأنشطة يعتمد علي ان الإنتاج يتم عن طريق قيام المنشأة بعدد من الأنشطة والتي يعتمد عليها عند قياس وإدارة التكاليف، حيث ان الأنشطة تستهلك الموارد وتسبب التكلفة، والمنتجات والخدمات تستهلك مخرجات الأنشطة علي هذا الأساس يتم تحميل تكاليف الأنشطة علي المنتجات، من هذه الوجهة فان هذا المدخل يعمق علاقة السبب بالنتيجة، فالأنشطة التي تسبب تكلفة تتحمل هذه التكلفة لذا يتم توسيط الأنشطة ما بين الموارد و المنتجات. وتطور هذا النظام ليتخطي القياس الدقيق للتكلفة الي مجالات الرقابة وخفض التكلفة باستخدام المعلومات التي يوفرها هذا المدخل للمساهمة في ادارة التكلفة. أن هذا المدخل مبنى على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم يلي ذلك الربط بين تكاليف جميع الأنشطة والمنتج النهائي أو الخدمة. لذا فإن أساس توزيع التكاليف هو الأنشطة وهذا ما يجعل هذا المدخل أكثر موضوعية.^(٢)

يعتبر هذا المدخل احد التطورات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف ليلبي احتياجات بيئة الأعمال المعاصرة من المعلومات ويسعي الي تحقيق مستوي متقدم من الدقة في توفير بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة ويعتمد هذا النظام علي استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة باعتبار ان الأنشطة تستهلك موارد الإنتاج في حين ان

(٣) عبد الحميد العيسوي محمود، نماذج تحليل انحرافات التكاليف باستخدام نظام التكاليف علي اساس النشاط، رسالة ماجستير في المحاسبة مصر: جامعة طنطا، ٢٠٠٥، ص ٣١

(١) حازم فرح، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ٧٢، ١٩٩٥، ص ٢١

(٢) محمد عثمان حمد، مرجع سابق، ص ٨٩

وحدات الإنتاج تستهلك تلك الأنشطة. وقد عرف هذا المدخل بعدد من التعاريف فهو نظام محاسبي لقياس التكاليف يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات (أو أي هدف آخر) استناداً إلى الأنشطة. (٣)

ان تحديد التكلفة علي أساس النشاط يعتبر طريقة لتحديد التكلفة من خلال مرحلتين حيث يتم أولاً إيجاد مجمع للتكاليف لكل نشاط رئيسي في المنظمة، ثم تعيين التكاليف الإضافية علي المنتجات او الخدمات علي أساس احتياجاتها من هذه الأنشطة. (١)

فالفكرة التي يقوم عليها هذا المدخل تتمثل في أن إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات يحتاج إلى وجود وحدات اقتصادية، والتي يتطلب وجودها القيام بعدد من الأنشطة وهذه بدورها تحتاج إلى موارد أو تكلفة، أي أن هذا الأسلوب المحاسبي الجديد يقوم على أساس أن هناك علاقة سببية بين كل من الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك هذه الموارد لإتمام العملية الإنتاجية. فهي تنظر إلى العمليات الإنتاجية من خلال الأنشطة، ويتم احتساب تكلفة كل نشاط على حده. لذا فإن هذا النظام يختلف عن الأنظمة التقليدية في عدم تجميع التكاليف في مراكز تكلفة رسمية في المنشأة فهو يستعيز عن ذلك من خلال الأنشطة المنفذة، أي أن هذا النظام يخترق الحواجز التقليدية حيث يذهب إلى الأنشطة والعلاقة بينها. وبذلك فهو يتجنب عقبات تحميل التكاليف غير المباشرة باستخدام طرق التحميل التقليدية. فالنظام يبحث عن الأفعال التي تسببت في حدوث المصروفات والتكاليف أطلق على ذلك اصطلاحاً مسببات التكلفة. (٢)

التكلفة علي اساس النشاط هي اسلوب محاسبي يمكن المنظمة من الوصول الي التكلفة الدقيقة للمنتجات والخدمات. دون الاعتماد علي الشكل او الهيكل التنظيمي للمنظمة كما هو شائع في النظام التقليدي. (٣)

نظام التكلفة علي اساس النشاط هو نظام محاسبي يقوم علي تحليل الانشطة التي تضيف قيمة ويعتمد علي تجميع التكاليف الخاصة بتلك الانشطة وتحميلها علي المنتجات علي اساس قيمة واستهلاك المنتجات للانشطة بينما تستخدم وحدات الإنتاج الانشطة. (٤)

(٣) حازم فرح، المرجع السابق، ص ٢٢

(١) ري اتش جاريسون، اريك نورين، مرجع سابق، ص ٢٤٤

(٢) د. محمد إبراهيم زيدان، دراسات في محاسبة التكاليف، (القاهرة : شركة ناس للطباعة، ٢٠٠٢)، ص ٣٤٠

(٣) [http:// www.1.faa.gov/ait/bpi/handbook/chab5.ht](http://www.1.faa.gov/ait/bpi/handbook/chab5.ht)

(٤) عامر عبد الكريم محمد، مستلزمات تطبيق التكاليف علي اساس النشاط في بعض الشركات الفلسطينية، (مجلة الادارة العامة، العدد ٤ ج ١٩٩٧، ٣٦)، ص ٦٣٥

نظام التكلفة علي أساس النشاط هو اداة إدارية تساعد في اتخاذ القرارات. وفي بعض الصناعات تعتمد كأساس لتخصيص التكلفة الثابت او التكلفة غير المباشرة وتحميلها علي المنتجات أو الخدمات للمساهمة في عدالة التسعير. (٥)

التكلفة علي اساس النشاط هي اسلوب لإدارة التكلفة يساعد في تخصيص التكلفة الصناعية غير المباشرة بطريقة أكثر دقة من الاساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف والتي تعتبر من اساليب ادارة التكلفة التي تعمل علي تخصيص التكلفة الصناعية علي اساس اهداف التكلفة. فالتكلفة ونظام قياس الاداء الذي يماذج مابين اساليب نظام الأنشطة والقيمة الاقتصادية المضافة يعتبر مقياسا ماليا للاداء. (١)

في السنوات الاخيرة تطورت انظمة محاسبة التكاليف بصورة واضحة ويمكن اعتبار نظام التكلفة علي اساس النشاط احد الركائز الأساسية التي قامت عليها مفاهيم ادارة التكلفة. ويعتبر هذا النظام من أساليب إدارة التكلفة، و يهدف إلى فصل الأنشطة التي لها قيمة مضافة للمنشأة عن الأنشطة التي قد لا يترتب عليها قيمة مضافة ويتم استبعاد تلك الأنشطة وصولاً إلى تخفيض التكلفة، فالتعامل مع بنود التكلفة قد يصاحبه انحرافات وعيوب في طريقة التخصيص والتوزيع على العكس فان التعامل مع الأنشطة يكون أسهل فهي التي تسبب تلك التكلفة. (٢)

اتفقت معظم التعاريف والمفاهيم السابقة علي ان التكلفة علي اساس النشاط تعتبر اسلوب او اداة عن طريقها يمكن التوصل الي حساب تكلفة المنتجات اعتمادا علي حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة التي تقوم بها المنظمة. من خلال تعريف مفهوم التكلفة علي أساس النشاط يستنتج الباحث الآتي :

١. يعتمد هذا المفهوم علي ان المنشأة تستهلك الأنشطة والتي تستهلك الموارد.
٢. يتم تحميل تكلفة الموارد المستهلكة استنادا علي النشاطات.
٣. يتواكب هذا المدخل مع أساليب محاسبة التكاليف التي لبت متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة .
٤. يعتبر هذا المدخل أسلوب محاسبي لإدارة التكلفة يساعد في تحديد التكلفة الحقيقية بصورة أكثر دقة من الأساليب التقليدية .
٥. مدخل الأنشطة يمثل أداة إدارية تساعد في اتخاذ القرارات ويعتمد كأساس لتخصيص التكاليف لتسعير المنتجات والخدمات بصورة أكثر معقولة .
٦. يعبر هذا الأسلوب عن تطور محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة لتواكب متطلبات إدارة التكلفة ،التي فرضتها متغيرات العملية الإنتاجية وإدارتها.

(٥) www.financialmanagementdevelopment.com

(١) www.Newpalt2-edu/roztockn/

(٢) <http://ideas.repec.org/p/upf/upfgen/964.html>

٧. يساعد هذا الأسلوب في خفض التكلفة عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ويعتمد علي مفهوم مسببات التكلفة عند تحديد تكلفة كل نشاط .

ويمكن للباحث تعريف هذا المدخل بأنه أسلوب محاسبي يساعد في إدارة التكلفة اعتمادا علي ان المنشأة تستهلك الأنشطة والتي تستهلك الموارد ومن ثم فان تكلفة المنتج تمثل مجموع تكلفة الأنشطة التي تتطلبها العمليات الإنتاجية لهذا المنتج، وبالتالي يتيح هذا النظام للمنشآت تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات بصورة دقيقة عن طريق تحديد مسببات التكلفة.

٢١٤١٣ أدوات ومقومات نظام ABC:

أ. النشاط :-

القيام بنشاط معين يعتمد علي علاقة المنافع وتكلفتها و هي في الأساس عملية اتخاذ قرار .و تختلف مجالات الأنشطة عن مجالات المنتجات ،حيث إن مجال النشاط يمثل موقف ساكن ومخرجات محددة ،بينما نجد أن مجال المنتج يمثل موقف حركي ويعتمد على تجميع مكونات المنتج عبر أنشطة إنتاجية و خدمية مختلفة.^(١) يعتمد النظام بشكل اساسي علي استخدام الأنشطة لحساب التكلفة ،حيث ان الأنشطة هي التي تستخدم الموارد في حين ان وحدات الانتاج تستهلك الأنشطة، لذا فان نسبة التكاليف للأنشطة ضرورية وتحمل تكلفة الأنشطة الي المنتجات ،وعليه فان هذا النظام يقوم علي مبداء رئيسي يربط ما بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات او خدمات .تعتبر الأنشطة من أهم مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط حيث أنها تمثل العامل الرئيسي الذي يعتمد عليه النظام وبموجبها يتم تحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط .^(٢)

عرفت الأنشطة بأنها عملية او وظيفة او مهمة تحدث خلال زمن محدد وتكون لها نتائج، وهي تستخدم الموارد لانتاج المنتجات والخدمات وتحول المدخلات الي مخرجات. والأنشطة يمكن ان تفهم على أنها المستهلك للموارد المستخدمة في الإنتاج كالمواد والخدمات والأحداث والمعلومات .وتعتبر القاسم المشترك بين عمليات تحسين

(١) .<http://us.f207.mail.yahoo.com/ym/showletter?MsgId=5007-104834-2715-06/06/1424>

(٢) د.هاشم احمد عطية،محمد محمود عبد ربه،المحاسبة المالية،محاسبة التكاليف،المحاسبة الادارية،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٠)،ص٣١٧

العمل والمعلومات. يعرف النشاط بأنه، هو كل ما تبذله المنظمة ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل. كما يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات هدف محدد، مثل تصميم المنتجات، تحضير الآلات، توزيع المنتجات . (٣)

ويعتبر النشاط عملية من عمليات دورة الإنتاج داخل المنشأة والتي تستهلك مجموعة من الموارد (مواد أولية، عمالة، تكنولوجيا إلى مخرجات). فوظيفة النشاط الأساسية هي تحويل الموارد، وتحليل الأنشطة يساعد في تنمية وتطوير النظام، كما يعتبر نقطة البداية لتطبيق نظام فعال والتي لها علاقة بالقرارات الإدارية. (٤)

النشاط هو حدث أو معاملة يمكن اعتبارها محرك تكلفة أي هو العامل السببي لحدوث التكلفة. وقد قسم بعض الكتاب الأنشطة التصنيعية وفقاً لما يلي: (٥)

١- أنشطة متعلقة بالوحدات المنتجة :

وهي الأنشطة التي تنفذ عند إنتاج كل وحدة إنتاجية. لذا فإن عدد المرات التي يتم القيام فيها بهذا النشاط تختلف باختلاف عدد الوحدات المنتجة، وعليه فإن تحميل تكاليف هذه الأنشطة على الوحدات المنتجة يتم بطريقة سهلة (مباشرة). مثال لذلك تركيب قطع المنتج، صيانة المنتج.

٢- أنشطة متعلقة بالمجموعات المنتجة

وهي التي تنفذ عند إنتاج كل مجموعة من المنتجات، ومن أمثلة هذه الأنشطة إعداد الآلات بعد انتهاء كل مجموعة من المنتجات، برمجة الإنتاج، إعداد أوامر الشراء وطلب قطع الغيار عند إنتاج مجموعة أخرى. لذا فإن عدد المرات التي يتم فيها القيام بالنشاطات المتعلقة بالمجموعات يختلف حسب المجموعات المنتجة. وبالنسبة لعدد الوحدات المكونة للمجموعة فإن هذه التكاليف تكون ثابتة

٣- أنشطة متعلقة بنوع المنتج:

ويتم القيام بها من أجل خدمة جميع المنتجات على اختلافها، وهي أنشطة لازمة لإنتاج كل نوع من المنتجات على حده، وتعتبر تكاليف هذه الأنشطة ثابتة بالنسبة لعدد الوحدات من كل منتج أو من كل مجموعة إنتاج مثل وضع مواصفات المنتجات، تحضير التصاميم، أوامر الشراء.

٤- النشاطات المتعلقة بمراقف التصنيع:

(٣) Integrated product term AIT, Costing organization activities, 30 November, version 1995. chapter 6, p1

(٤) [management accounting, journal of certified accountant, december, 1990, p47](#)

(٥) حازم فرح، مرجع سابق، ص ٢٣، ٢٤

وهي الأنشطة التي تتعلق بالمنشأة العامة ومرافقها الضرورية لعملية التصنيع مثل الإضاءة، التنظيف، الحراسة، إدارة المرافق حيث أنها جميعا ترتبط بالإنتاج بشكل عام. وهذه التكاليف تكون مشتركة بين جميع المنتجات لذا فإن توزيعها يتم بطريقة عشوائية. يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام "مسببات التكلفة". أما بالنسبة للنشاط المتعلق بمرافق التصنيع فيتم اعتباره تكاليف للفترة أو تحمل بطريقة عشوائية. وهنا يظهر الاختلاف عن النظم التقليدية والتي تستخدم نظام تحميل واحد مرتبط بحجم الإنتاج دون تحديد العلاقة بين التكاليف والإنتاج.^(١)

ويقسم البعض الأخر الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وهي الأنشطة الجوهرية لتحقيق هدف المنشأة والتي قد تكون خاصة بالعمليات الإنتاجية (الإنتاج، العرض، مراقبة الجودة) أو تكون أنشطة مباشرة نحو العميل مثل أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء. والنوع الأخر أنشطة لا تضيف قيمة وهي أنشطة لا تؤثر على المنشأة بشكل كبير وبالتالي يمكن التحول عنها أو تخفيضها أو إلغائها إذا كانت تستهلك الموارد ولا ينتج عنها عوائد. وتتمثل بعض الأنشطة التي يمكن أن تقوم بها المنظمات في النماذج الآتية:^(٢)

١- نشاط شراء المواد والأجزاء واعداد أوامر الشراء.

٢- نشاط فحص المواد المستلمة وتخزينها.

٣- نشاط مناولة المواد .

٤- نشاط تصنيع المواد.

٥- نشاط إصلاح وصيانة الآلات .

ب. مسببات أو محركات التكلفة:

محركات أو مسببات التكلفة هي عامل مؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل وهي حدث أو عملية أو خاصية أو نشاط يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة. فهناك علاقة سبب وأثر بين محرك التكلفة والتكلفة نفسها. وهي تمثل مقياس يعكس السبب الجوهرية في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، كما أنها تمثل مقياس يعكس الأسباب الأساسية في تكوين عناصر التكلفة داخل كل نشاط. تعبر عن معدل تحميل الموارد والتكاليف المستهلكة من قبل الأنشطة (ساعات العمل المباشر أو ساعات

(١) د. ناصر عبد الكريم محمد، مستلزمات تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية، (مجلة الإدارة العامة، مجلد ٣٦، العدد ٤، مارس ١٩٩٧)، ص ٦٢٧

(٢) د. رافت حسين ومحمد ابراهيم زيدان، مرجع سابق، ص ٣٧٣-٣٧٤

دوران الآلة) عدد مرات تحضير الآلات ومرات الشحن.^(١) ويقصد بمسبب او محرك التكلفة العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ، ويمثل في العادة السبب الاساسى لمستوى اوحجم النشاط، وتحليل مسببات التكلفة يحدد سبب حدوثها، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الاولى فى دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهى تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومنها عدد اوامر التشغيل ، عدد الفاحصين. أما النوع الثانى وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية من دورة التحميل وهى تمثل تحميل تكلفة الانشطة على المخرجات ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الاساسى فى تكوين مجتمعات التكلفة حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد.^(٢)

ان الأنشطة التشغيلية ومسبباتها هي محور اهتمام عملية الرقابة علي التكاليف في ضوء نظام التكاليف علي اساس النشاط .ويعتبر كل نشاط اداة لاستهلاك الموارد بناء علي مسببات التكلفة التشغيلية والتي تتكون من الآتي:^(٣)

١. مسببات تكاليف الأنشطة المرتبطة بالوحدة: وهي التي يتم القيام بها عند انتاج كل وحدة من مخرجات الإنتاج، واستهلاكها من الموارد يتناسب مع عددها.
٢. مسببات تكاليف ترتبط بالدفعة: الأنشطة علي مستوي الدفعات يتم القيام بها كلما تم انتاج دفعة من منتج محدد، والدفعة تتكون من وحدات من المنتج يتم تشغيلها معا ، وتعتبر التكاليف علي مستوي الدفعة ثابتة في ضوء علاقتها بعدد الوحدات وهي تكاليف لا تختلف من دفعة الي اخري لنفس المنتج، لذا فان الحجم لا يعتبر مسبب تكلفة مناسب لهذا النوع من التكلفة، ويعتبر عدد الدفعات هو المسبب الانسب. وتعتبر تكاليف تجهيز الآلات ، والفحص ، والمناولة للمواد ، نموذج للتكاليف التي ترتبط بالدفعة، بينما تعتبر ساعات التجهيز ، وعدد مرات التجهيز ، وعدد اوامر الشراء ، وساعات المناولة، امثلة لمسببات التكاليف التي ترتبط بالدفعة.
٣. مسببات تكاليف الأنشطة الداعمة لمنتجات معينة: الأنشطة التي ترتبط بمنتج معين بغض النظر عن عدد وحداتها هي التي لها تكلفة ثابتة بغض النظر عن عدد الوحدات مثل نشاط تغيير مواصفات المنتج، ونشاط الاعلان وتزيد تكاليفها بزيادة عدد المنتجات المستفيدة من مخرجات هذه الأنشطة.
٤. مسببات تكاليف الأنشطة الداعمة للتكنولوجيا: الأنشطة الداعمة للتكنولوجيا هي التي تحافظ علي القدرة التكنولوجية المطبقة، ومنها تكاليف صيانة الآلات ومسبب التكلفة لها هو عدد مرات الصيانة او عدد مرات الاعطال.

(١) مؤيد الفضل، اهمية محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص الموارد في ظل نظرية الوكالة، مجلة دراسات العلوم الادارية، مجلد ٢٥، العدد ٢، (القاهرة: ١٩٩٨)، ص ٢٨٣

(٢) رضا ابراهيم صالح "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط...." مجلة الإدارة العامة، المجلد (٤٢)، (ابريل ٢٠٠٢)، ص ٧٢

(٣) عبد الحميد العيسوي، مرجع سابق، ص ص ٤٠-٤١

٥. مسببات تكاليف الأنشطة الداعمة للعملاء: وهي الأنشطة التي ترتبط برغبات العملاء وتلبية تطلعاتهم، ومنها الصيانة خلال فترة الضمان وكل ما يتعلق بخدمات ما بعد البيع. ومسبب التكلفة لها عدد مرات الصيانة مثلا .

٦. مسببات تكاليف الأنشطة الداعمة للمنشأة ككل: وهي تشمل التكاليف غير المباشرة والتي تتعلق بأنشطة الإدارة العليا والعلاقات العامة . وكل نشاط داعم للمنشأة ككل وتحتاج تكاليفها لمسببات تكلفة حكيمية.

ج. وعاء التكلفة: يمثل أقل مستوى يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء تعلق المستوى بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة والغرض منه إعداد معدل التحميل المناسب^(١).

د. الموارد : و تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ،حيث انها تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجاته، وتتضمن الموارد كل من المواد ،العنصر البشرى ،التكنولوجيا ،التسهيلات والخدمات الأخرى المستخدمة فى دعم النشاط والتي تشمل على الموارد او الخدمات المشتراة من خارج المنظمة^(٢)

هـ. المخرجات :المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة ،وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال مسببات تكاليف الأنشطة.

ان عملية اختيار مسبب تكلفة واحد لكل نشاط قد تواجه بعض الصعوبات التي تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد افضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بذلك النشاط .فاذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فان ذلك يؤدي الى صعوبة استخدام مسبب تكلفة واحد لها، مما يسبب قصورا فى تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات .ويتطلب استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط فهما وتحديدًا للعوامل او المتغيرات التي تنشئ نشاطا ما ،ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط^(٣).

(١) عبد المقصود محمد ،ناصر نور الدين ،مرجع سابق،ص٣٨٢

(٢) رضا ابراهيم صالح ،مرجع سابق،ص٦٤-٦٥

(٣) عبد المقصود محمد ،ناصر نور الدين ،في مبادئ محاسبة التكاليف،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠١)،ص٣٨٢

٣١٤١٣ خطوات ومراحل تطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط :

تصميم نظام للتكاليف مبني علي فكر الانشطة يعتمد علي عملية تدفق المعلومات والتي ينظر اليها في هذا المدخل من خلال وجهة التكلفة حيث تتدفق التكاليف من الموارد للانشطة ومن الانشطة الي المنتج او الخدمة .وجهة التكلفة تلخص السبب الرئيسي لتحديد التكاليف علي اساس الانشطة .اما وجهة العمليات فانها تبين تدفق مدخلات المعلومات المتعلقة بعمليات الانشطة وهي بيانات لازمة لتحديد تكلفة المنتجات وتقييم الاداء.^(١)

طبقا لفسلفة محاسبة تكلفة النشاط يمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويتم هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة.حيث ان تطبيق نظام التكلفة علي اساس الانشطة يمر بعدد من المراحل والخطوات منها:^(٢)

أ- تحليل الأنشطة: ان الطريقة المتبعة في العمليات الانتاجية وتدفق بياناتها يساعد في معرفة الانشطة وتحليلها، وغالبا ما تبوب الأنشطة علي عدة مستويات مثل أنشطة علي مستوى وحدة المنتج أو خط الانتاج أو المصنع ككل . ويتيح هذا التبويب الفرصة لتحقيق درجة كبيرة من الدقة في بيانات التكاليف . تحليل وتبويب الأنشطة التي تحدث بالمنشأة يتم فيها حصر الأنشطة من حيث النوع والعدد، ثم تبويبها في شكل مجموعات متجانسة وتقسيمها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة فرعية، أو أنشطة أولية وأنشطة ثانوية. أهمية هذا التبويب والحصر تساعد في بناء نظام جيد لحساب التكلفة.

ب- تحديد تكلفة النشاط: تمثل تكلفة النشاط إجمالي تكاليف الموارد التي يستنفذها هذا النشاط بناء علي مفهوم مسببات التكلفة. تجميع التكلفة في مجموعات للتكلفة، حيث يتم تجميع تكاليف كل مجموعة من الأنشطة المتشابهة والمتجانسة معا في رقم تكلفة واحد يطلق عليه مجمع تكلفة. وكلما زادت درجة التجانس والتشابه بين مجموعة الأنشطة التي تنتمي الي مجمع تكلفة واحد كلما زادت درجة دقة نظام محاسبة تكلفة النشاط ، مع ملاحظة أن درجة التجانس تزداد كلما كانت مجموعة الأنشطة ترتبط بنفس مسبب التكلفة، والتي تمثل الأحداث أو الأفعال التي تسبب الحاجة الي وجود الأنشطة التي تستهلك الموارد.

ت- تحديد تكلفة وحدة إنتاج النشاط: في هذه الخطوة يتم تحميل المنتج التام بنصيبه من تكاليف الأنشطة التي استهلكها حتى أصبح منتجا تاما.

ث- تحديد مسببات التكلفة : تحديد مسببات التكلفة ،والتي تمثل الأحداث أو الأفعال التي تسبب الحاجة الي وجود الأنشطة التي تستهلك الموارد.

(١) ري اتش جاريسون ،مرجع سابق،ص ٢٢٦

(٢) د.سهير الطنملى ،مرجع سابق ،ص ١١-١٢

ان التنفيذ العملي لخطوات نظام الأنشطة لن يكون مرة واحدة بالترتيب المحدد في أدبيات تطبيق النظام وليس من البساطة ان اخر خطوة في النظام مجرد تحقيقها يعني الوصول للنتيجة المطلوبة. ان التصميم الملائم للنظام يعتمد علي عملية تكرارية فالوصول الي بيانات ومعلومات جديدة اثناء التنفيذ قد يغير من الخطوات المتبعة اعتمادا علي خبرة ومعلومات مصمم النظام ،ومن وجهة نظر اخري فديكون تصميم النظام علي النحو التالي :^(١)

١. تعيين وتعريف الأنشطة : يتم اعداد قائمة بالأنشطة بحيث تتضمن اكبر عدد ممكن من الأنشطة نظرا لسهولة دمج الأنشطة بعد دراستها وتصنيفها، ويتم ذلك من خلال الاستعانة بالخريطة التنظيمية للمنشأة، الموازنات التخطيطية والمقابلات الشخصية ،ولا يتطلب هذا الامر التوسع في اظهار كافة تفاصيل العمل.

٢. تقسيم الأنشطة الي مراكز نشاط : عند تصميم النظام تقسم الأنشطة الي مراكز نشاط بحيث تجمع الأنشطة في مراكز بناء علي عناصر تؤخذ في الاعتبار عند عمل هذه التقسيمات ،من العناصر الهامة التي يمكن ان تؤخذ في الاعتبار طبيعة التكلفة والتي تتكون من المسبب او المسببات الاساسية لحدوث التكلفة ومعدل الاستخدام، فاذا كان هناك نشاطان مسبب التكلفة الاساسي لهما العمالة المباشرة ولكن بمعدلين مختلفين فانه من الممكن حساب متوسط المعدلين واعتماده كمركز تكلفة واحد وحتى وان لم تكن هناك علاقة بين النشاطين .

٣. تتبع التكاليف علي مراكز الأنشطة : بعد تعيين التكاليف لمراكز النشاط يتم تحميل التكاليف علي المنتجات ،وقد يتم تعيين التكاليف مباشرة لمراكز الأنشطة لتفادي أي تشويه للتكلفة، بحيث يتم حصر جميع التكاليف المتعلقة بمركز نشاط محدد وتعين هذه التكاليف علي هذا المركز بمجرد حدوثها . اما اذا كانت التكاليف مشتركة بين مراكز الأنشطة فيتم تعيين هذه التكاليف وفقا لمحركات التكلفة التي تحكم استخدام هذه التكاليف .^(٢)

٤ . اختيار محركات التكلفة وربطها بالأنشطة: تعتمد مفاهيم اختيار محركات التكلفة علي تحديد مسببات التكلفة والعلاقة بين التكلفة والنشاط، حيث ان مسببات التكلفة هي مقياس يعكس سبب خلق التكلفة أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء للتكلفة.^(٣)

(١) تشارلز هيكس، ترجمة محمد مصطفى الجبالي ولطفي الرفاعي محمد، نظام التكلفة حسب الأنشطة... (الرياض: النشر العلمي، ١٩٩٦)، ص ٥٨، ٥٥

(٢) ري اتش جاريسون ، مرجع سابق، ص ٢٣١

(٣) د. احمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط- للاستخدامات الادارية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٦)، ص ٨٠

يتم تحميل التكلفة لمراكز الأنشطة علي المنتجات باستخدام محركات التكلفة، مع مراعاة سهولة استخدام بيانات التكلفة وإمكانية الحصول عليها، كما ان محرك التكلفة لا بد ان يقيس استهلاك المنتج الفعلي للنشاط. وتحتاج محركات التكلفة لأساليب إدارية مواكبة لعملية جمع البيانات المتعلقة بها، ويعتمد نجاح نظام التكلفة علي اساس النشاط علي استخدام تقنية متقدمة نظرا لما يوفره الحاسوب من معلومات وبيانات متعددة تساعد في تطبيق هذا النظام. (٤)

ومسببات التكلفة هي التي تسببت في حدوث التكلفة في قسم او نشاط معين وتعتبر مؤشر دقيق لقياس التكلفة فكهرباء ماكينات الإنتاج لا ترتبط بالعمل المباشر إنما ترتبط بزمن دوران الآلات، ومن ناحية اخرى فان الخلية الإنتاجية تؤثر علي الطاقة الكهربائية المستغلة من خلال وقت عمل الخلية. ان عملية تحديد مسببات التكلفة تحتاج لتحليل عناصر التكلفة وظروف الإنتاج. وتتدفق التكاليف بشكل منطقي لتحقيق أهداف التكلفة لذا فان هذا النظام يعتمد بشكل أساسي علي تكوين نموذج لتدفق التكلفة عند تطبيقه بشكل فعلي. (١)

ان عملية تصميم نظام تحديد التكاليف علي اساس النشاط تشمل القيام بعدد من الخطوات التي تتضمن تحليل قيمة العملية وتحديد مراكز الانشطة وتتبع التكاليف لمراكز الانشطة ثم اختيار محركات التكلفة. (٢)

ويرى البعض أن هذه الخطوات تتمثل في: (٣)

١. تحليل الأنشطة

بالنسبة لتحليل الأنشطة فالغرض الأساسي منه معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك عن طريق مخرجات النشاط، وتحديد هل النشاط أولى أم انه ثانوي وهل هو مطلوب لذاته وهناك حاجة حقيقية له أم لا. فمن الأشياء الهامة تحديد علاقة مخرجات النظام بالمنتج أو المستهلك أو المستفيد من النشاط. فالمخرجات تستهلك الأنشطة، والتي بدورها قد تستهلك الموارد وهذا يقود إلى طريقة مبسطة لحساب إجمالي التكلفة المستهلكة بواسطة الأنشطة، حيث يراعى الزمن الذي يستغرقه النشاط في كل قسم أو وحدة إدارية ويتم حساب تكلفة المدخلات لأنشطة هذا القسم أو الوحدة. التحليل المدروس لأنشطة المنظمة عن طريق المعرفة الدقيقة بطبيعة عمليات المنشأة، يتطلب تحديد وحدات المنشأة وطبيعتها وأهدافها والموارد التي تخصص لها. فالتحليل يساعد في تحديد الطريقة المثلي لاستخدام الموارد

(٤) ري اتش جاريسون، مرجع سابق، ص ٢٣٢

(١) تشارلز هيكس، ترجمة محمد مصطفى الجبالي ولطفي الرفاعي محمد، مرجع سابق، ص ٦٥

(٢) ري اتش جاريسون، مرجع سابق، ص ٢٢٦

من أجل تحقيق أهداف المنظمة. إن تهيئة وإعداد الآلات تتطلب القيام بالأنشطة فهي تتطلب تحديد الأدوات المستخدمة، التوجه إلى مكان حفظ الأدوات والعدد لاختيار الأداة أو العدة لتركيبها على الآلة.

٢. تجميع تكاليف الأنشطة

قد تكمن المشاكل الأساسية لهذا النظام في عدد الأنشطة الكبير وحتى لا يكون العدد مبالغ فيه يتم استخدام طرق تبويب وتصنيف الأنشطة كوسيلة لجمع الأنشطة طبقاً لفلسفة معينة للحصول على معلومات مفيدة. يمكن جمع الأنشطة المتشابهة التي تشكل في مجموعها عملية إنتاجية معينة. وتسمى مراكز أنشطة وهذه المراكز تفيد في تصميم نظام التكاليف حيث يمكن إعداد التقارير عن التكلفة في صورة تجميعية ولكنها في نفس الوقت لا تهمل التفاصيل. فقسم الفحص والتفتيش يمكن اعتباره مركز نشاط مستقل فيتم التركيز على الأنشطة التي يقوم بها هذا القسم. ثم يتم توزيع إجمالي تكاليف هذا المركز بعد حصرها على العمليات الإنتاجية مما يمكن من معرفة نصيب كل عملية إنتاجية.^(٤)

٣. تتبع تكاليف الأنشطة

بعد تحديد وتحليل الأنشطة يتم تخصيص تكاليف الموارد التي تستخدم في كل نشاط، فتكلفة النشاط تتضمن جميع موارده، من عمالة، توريدات وأنظمة حاسب آلي، وخلافه. ويقع على عاتق مصمم نظام تكاليف النشاط مهمة تخصيص المصروفات على الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة الموارد المستخدمة لكل نشاط. إن تحديد علاقة السببية بين العوامل الإنتاجية والأنشطة يفيد في تتبع التكلفة ويتم ذلك عندما تكون الموارد المحددة مستخدمة من قبل نشاط محدد. فأمر الشراء يحتاج لشخص يتخذ قرار الشراء ويصدر أمراً بذلك ثم حاسب آلي وقرطاسية لمعالجة البيانات وحساب العملية. بعض ما سبق يظهر كتكاليف في دفتر الأستاذ لذا فقد يعتمد على البيانات التاريخية الموجودة بالدفاتر لحساب تكلفة النشاط. ولكن في نماذج أخرى قد يكون الاعتماد على معلومات موجودة بالموازنات أو التكلفة المخططة للمواد وهذا يفيد المنشأة في التخطيط اعتماداً على أنشطة مستقبلية وتكاليف مخططة بدلاً من الاعتماد على النواحي التاريخية فقط.^(١)

٤. تحديد مقاييس المخرجات

(٤) د. رأفت حسين ومحمد إبراهيم زيدان، مرجع سابق، ص ٣٨٢، ٣٨٣

(١) محمد عثمان حمد، مرجع سابق، ص ٩٧

الخطوات السابقة تحسب فيها تكلفة النشاط الحقيقية، لكن الأنشطة قد تعطي عدد من المخرجات بعضها أولى والأخر ثانوي. لذا يتم حساب تكلفة الوحدة من مخرجات النظام بقسمة إجمالي تكلفة النشاط على عدد الوحدات التي تمثل مخرجات للنشاط. وأخير تحليل التكلفة.

٤/٤/٣ فوائد و مساوي تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط:

هذا النظام وضع مفاهيم جديدة عن قياس التكلفة حيث اعتمد علي ان التكاليف تنتج من الانشطة والتي قد تضيف قيمة للمنتج وفي بعض الاحيان لا، وفي كثير من الاحوال فان القيمة المضافة قد لا تعادل التكلفة، لذا فان مفتاح النجاح في ادارة التكلفة بواسطة هذا النظام يعتمد علي انه يساعد في تحديد او القيام بانشطة اقل وبالتالي يخفض التكلفة. والجديد في هذا المدخل انه يعمل علي اكتشاف وتحديد مسببات التكلفة الحقيقية، فهناك علاقة ما بين التكلفة ومسبباتها لذا فان تخفيض التكلفة يعتمد بشكل كبير علي مسبب التكلفة فمن الضروري معرفة ماهي اسباب التكلفة؟ هل يجب حصول كل هذه المسببات؟ هل يمكن تخفيضها بدون تخفيض المنفعة او قيمة المسبب؟ مسببات التكلفة تساعد بشكل كبير في عملية توزيع وتخصيص التكاليف بصورة دقيقة. ومن فؤايد هذا المدخل ايضا انه يدعم عملية اتخاذ القرار من خلال مساهمتها في عملية التسعير والتخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة، وتحديد المنتجات التي تتطلب تكلفة كبيرة او لا تتناسب تكاليفها مع العوائد المحققة منها، كما انها تشجع في التوسع في المنتجات التي تحقق عائد اكبر. (٢)

ان مدخل التكلفة علي اساس النشاط ساهم في ايجاد تقييم للانشطة وعلاقتها بالمصروفات خلال الفترة والتي ينتج عنها الربح. وتساهم معرفة تكلفة النشاط في مقارنة تكلفة نفس الانشطة في المنظمات المنافسة. وهنا يظهر دور اداري لهذا النشاط من خلال دعم الادارة علي اساس النشاط والتي تتطلب فهم واضح لطبيعة الانشطة اضافة لتوفير المعلومات الدقيقة عنها وعن الموارد التي تستخدمها. (٢) كما يساعد في تحديد ربحية العملاء ومنافذ التوزيع. ومن مزايا هذا المدخل الدقة في جمع المعلومات، وتقييم الأداء وتشجيع الابتكار والتطوير، وتحديد تكلفة المنتجات اعتماداً على إمكانية ربط التكلفة بمسبباتها، والتعرف على سلوك التكاليف والرقابة عليها. ومن فوائد هذا النظام ايضا ترشيد عملية اتخاذ القرار حيث يعتمد هذا النظام على المعلومة المكتملة والدقيقة لمتخذ القرار كما انه يكشف عن التكاليف المخفية في النظم التقليدية. وبعض المنشآت تعمل علي استخدام هذا المدخل في أغراض تقييم الأداء. وقد حدد بعض الكتاب محاسن تطبيق هذا المدخل في الآتي: (١)

(٢) www.financialManagementDevelopment.com-David A palmer 2000

(٣) المحاسبة اساس لقرارات الأعمال، مرجع سابق، ص ٩٨٤

(١) <http://www.shu.ac.ku.cn1>

١. يعطي معلومات وتفاصيل عديدة تفيد الإدارة خلاف للمعلومات المالية.
 ٢. يعتبر نظام عادل لتخصيص التكاليف غير المباشرة الصناعية .
 ٣. يساعد في ضبط تكاليف مراكز الخدمات.
 ٤. يوفر معلومات عن الأنشطة تساعد في الضبط والرقابة عليها .
 ٥. يتعرف علي التغييرات في سلوك التكلفة لعدد من الأنشطة المختلفة اثناء مراحل نموها ونضوجها.
 ٦. يمكن ان يقدم بيانات للنظام الإداري تفيد في اغراض اخري مثل المراجعة ،والشفافية.
- ان التعقيدات التي تنسم بها بيئة الأعمال المعاصرة ،بالإضافة الي تنوع المنتجات جعل الإدارة بإطارها المعاصر والمتطور تسعى لتحسين وتطوير مخرجات النظم المحاسبية ،وباستخدام هذا المدخل فان الإدارة استطاعت الحصول علي ميزة تنافسية وهذا اكد قدرة هذا المدخل علي تعضيد الوضع التنافسي،حيث يتم تتبع الأنشطة والتكلفة التي تسببها باستخدام مسببات التكلفة مما ترتب عليه تغيير اسس تخصيص التكاليف الاضافية وبالتالي التأثير علي وظائف وسلوك التكلفة .^(٢)
- بالرغم من ان هذا المدخل لن يكون هو الحل النهائي لمشاكل الإدارة عند تحديد وقياس التكلفة الا انه يمكن ان يحقق للمنشأة عدد من المزايا التي تتمثل في :^(٣)
١. في هذا المدخل يتم تجميع التكاليف في عدد من مجموعات التكلفة علي اساس النشاط ،وينتج عن ذلك ان تزيد مجموعات التكلفة وفقا لعدد الأنشطة المحركة للتكلفة .
 ٢. قدم هذا المدخل اسس اكثر دقة في تحديد التكاليف الاضافية وتحميلها علي المنتجات ،علي خلاف الاسس التي كان يستخدمها النظام التقليدي .
 ٣. التكاليف الاضافية التي لم يكن من السهل تتبعها جعل هذا النظام عدد منها من السهل ان ينسب الي نشاط محدد وبذلك اصبحت سهلة التتبع وقابلة لان تحمل علي المنتجات النهائية .
 ٤. اصبح من السهل علي الإدارة الرقابة علي التكاليف من خلال الرقابة علي الأنشطة كما ان عملية اتخاذ القرارات بالنسبة للمنتجات واستراتيجيات التسويق وزيادة الربحية اصبحت جميعها اكثر دقة من خلال نتائج تطبيق هذا المدخل .

^(٢) bordan j.p,review of literature on activity –based costing ,journal of cost mangment ,spriny 1990,pp5-12

^(٣) ري اتش جاريسون ،مرجع سابق،ص ٢٣٧

ويري البعض ان هذا المدخل يساعد في تطوير نظام محاسبة التكاليف ويشجع علي استخدام الحاسبات الالية وقواعد البيانات والمصفوفات مما يدعم فاعلية القرارات الإدارية ويمكن ان يحقق المزايا والمنافع التالية: (١)

١. إحداث تغيير في نماذج ربحية خطوط الإنتاج لتحقيق درجة عالية من الدقة في مجال تخصيص الموارد بين الأنشطة.
٢. تحقيق الدقة في قياس و تحديد التكلفة والرقابة عليها، من خلال ربط التكاليف بالأنشطة الخاصة بها ومعرفة تكلفة النشاط وحصر العائد منه.
٣. يدعم الرقابة وبياناتها من خلال استخدام محركات التكلفة والذي يعتبر مقياس لأداء النشاط.
٤. دراسة سلوك التكلفة بدقة من خلال محركات التكلفة ومعدلات التغيير فيها بكل نشاط خلال فترة زمنية معينة مما يساعد في اعداد الموازنة بعدة بدائل.
٥. إمكانية استخدام الحاسب الآلي وقواعد البيانات والمصفوفات المتحركة مما يدعم فاعلية القرار الإداري وتخصيص الموارد بين الأنشطة لتعظيم المنفعة.
٦. إعداد الموازنات التقديرية على أساس محاسبة تكلفة النشاط يساعد في تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكليفية.
٧. يساعد تطبيق هذا النظام على تحليل الأنشطة وهذا بدوره يساعد في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض حجم الأنشطة في ظل نظم تقنية إدارة الوقت .

قد تتجم بعض المشاكل عند تطبيق هذا المدخل يتعلق بعضها بتسلسل الأنشطة وسلوكها داخل المنشأة، كما ان المعلومات التي يعتمد عليها معلومات داخلية تعتمد على تقديرات وأعمال متوقع حدوثها بين الأنشطة. لذا يفضل الحذر عند استخدام هذه المعلومات في القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالمستقبل فالتطبيق العملي للنظام يظهر بعض العقبات والتي منها اختيار وتحديد محركات التكلفة. وقد يكون من الصعب تحديد التفاصيل الدقيقة والمعلومات العديدة عن الأنشطة وتجميعها . (٢)

١. وقد عدد البعض ان مساوي تطبيق هذا النظام تتضمن الاتي : (٣)

- أ- يتطلب تطبيق النظام جمع العديد من المعلومات ويعتبر ذلك مكلفا ويتطلب وقت.
- ب- هناك صعوبة في الحصول علي بعض البيانات.
- ت- هناك مشكلة في تحديد مسببات التكلفة بصورة دقيقة .

(١) رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص ٨٠

(٢) محمد محمود يوسف، مرجع سابق

ث- هذا النظام معقد الي حد كبير.

فجمع البيانات قد يكون مكلف ،حيث ان المنظمة تتعدد فيها الانشطة بحيث يصعب تصنيفها وجمع المعلومات عنها الا بعد تحمل تكلفة كبيرة .كما انه يحتاج لوقت،وعمليا فان جمع البيانات المطلوبه قد يكون صعبا .كما ان هذا النظام قد يتسم بشي من التعقيد نتيجة لتداخل بعض الانشطة وصعوبة تحديد مسببات التكلفة. من خلال ما تناولته ادبيات محاسبة التكاليف حول هذا النظام اضافة الي ما كتب عن فوائد تطبيقه فان الباحث يري ان هذا النظام يساعد في :

١. تحديد أهمية كل نشاط من خلال المعلومات التي يتم جمعها عن النشاط وما يتم التوصل اليه من تحليل الانشطة.
٢. يساعد في العمليات التسويقية وبالتالي تحقيق ارباح وعائد افضل
٣. يساعد في المفاضلة ما بين الخيارات المتاحة عند اتخاذ قرار يتعلق بالانشطة
٤. يساعد في ادارة التكلفة من خلال الدقة في بيانات التكاليف اضافة الي خفض التكلفة باستبعاد الانشطة التي لاتضيف قيمة.
٥. يساعد في تحسين الموقف التنافسي للمنظمة من خلال السيطرة علي التكلفة والرقابة عليها.

٥١٤٣ مفهوم الإدارة علي أساس النشاط:

ان فهم إدارة المنظمة لانشطتها وطبيعة عملها وكيف يتم العمل في جميع العمليات يعتبر عامل استراتيجي هام لنجاح استراتيجيات المنظمة.حيث ان فهم الانشطة يعتبر ركيزة اساسية لعملية الرقابة علي التكاليف. ان وجهة النظر الاستراتيجية تعتمد علي ادوات فحص منظمة للانشطة لفهم سلوك تكاليفها من اجل الحصول علي ميزة تنافسية،اما وجهة النظر التشغيلية فانها تركز علي تحسين اداء الانشطة باستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة.تحسين اداء الانشطة يعتمد علي معرفة المعلومات الدقيقة عنها وتحديد الموارد التي تستهلكها تلك الانشطة والقيمة المتحصلة من اداءها مع مراعات الوقت والعلاقة بالانشطة الاخرى.^(١)

إن مدخل محاسبة تكلفة النشاط قد يعتبر ملائم لبيئة الصناعة المعاصرة لانه وضع ليناسب هذه البيئة ومؤسساتها وظروفها لقياس تكلفة الإنتاج.وتستند هذه المداخل على افتراض أساسي وهو أنه لكي يتم فهم كيفية استخدام الموارد، فإنه من الضروري تحليل أنشطة المنظمة. وترجع أهمية هذه المداخل إلى أنها تقيس أداء عنصر التكلفة باعتباره من أحد الأهداف الإستراتيجية لمشروعات الأعمال. ونتج عن هذا النظام وتطبيق مفاهيمه ما يعرف بالإدارة المعتمدة على النشاط (Activity-Based

(١) العيسوي،مرجع سابق،ص ٣٤

(Management) ،وهي نظام ركز على إدارة الأنشطة باعتبارها مسار لتحسين القيمة المحققة للعميل والربح المتحقق من خلال تزويد هذه القيمة ويتضمن هذا النظام ثلاثة مكونات وهي: (٢)

١. تحليل مسببات التكلفة : يعرف بأنه فحص وتحديد رقمي وتفسير للآثار الناجمة عن مسببات التكلفة.

٢. تحليل الأنشطة: يعرف بأنه تحديد و توصيف للأنشطة داخل المنظمة.

١. قياس الأداء:

ان استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط في القياس الدقيق للتكلفة والرقابة عليها امتد ليشمل جوانب ادارية تتعلق بادارة الأنشطة ليشمل في ذلك الرقابة عليها وتخفيض تكلفتها والمساهمة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بها.وتعتبر الإدارة علي أساس النشاط نتاج لتطور استخدام هذا المدخل حيث ان معلوماته تستخدم إداريا في مساعدة الإدارة علي ادارة تلك الأنشطة.الإدارة علي أساس النشاط هي فلسفة ادارية ترتبط بإدارة الأنشطة ومواد المنظمة من خلال تحديد استهلاك تلك الموارد بواسطة الأنشطة والهدف من ذلك ادارة التكلفة وتوفير المعلومات الإدارية التي تساعد المنظمة في اتخاذ القرار واداء العمليات والإنتاج من منظور تنافسي.(١)

ساهم نظام التكلفة علي اساس النشاط واستخداماته العملية في تخفيض التكلفة بالغاءه للأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ناحية ادارية اخري ساهم هذا النشاط في ايجاد مفهوم اداري معاصر هو الادارة علي اساس الانشطة.(٢) كما ساهم في توفير قاعدة بيانات مكنت الإدارة بصورة او أخري من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية فتطور عن ذلك مفهوم إداري هو نظام الإدارة المبنية علي أساس الأنشطة،والذي يعتمد علي نظام التكلفة علي أساس النشاط كقاعدة أساسية لنجاحه.(٣) الاداره علي اساس النشاط والاداره علي اساس التكلفة (amb/abc) احدثوا تغييرات جذريه في حساب ادارة التكلفة ، الاساسيات والفلسفه الخاصه بالانشطه علي اساس التفكير تطبق في كل من منظمات الخدمات والوكالات الحكوميه والعمليات الصناعيه .الاداره علي اساس النشاط (ABM) تشدد علي تحليل الانشطه الخاصه بالمنشاه ، وهذا يعني دمج اساسيات الاداره مع الادارة بنظام التكاليف .ان الإدارة علي اساس النشاط والتكلفة علي اساس النشاط نتجا عن التغييرات العديدة في نظم ادارة التكلفة.ان

(٢) <http://waad3.jeeran.com/>

(١) د الحميد العيسوي محمود، مرجع سابق، ص ٢١

(٢) المحاسبة اساس لقرارات الاعمال ، مرجع سابق، ص ٩٨١

(٣) حازم فرح، مرجع سابق، ص ٢١

اسس فلسفة التفكير المبني علي اساس النشاط تتوافق مع جميع المنظمات سواء في مجال الخدمات أو المؤسسات الحكومية أو الصناعية .ونتجت عن التكلفة علي اساس النشاط مداخل ادارية مثل الادارة علي اساس الانشطة التي اصبحت مقبولة للتطبيق في المنظمات الصناعية . (٤)

ان الفلسفة او الفكرة الاساسية لمنهج التفكير الذي يعتمد علي مفهوم الأنشطة أصبح مقبولا بالنسبة لشركات الخدمات ،والمؤسسات الحكومية،والصناعات التشغيلية.ان هذه الأفكار والمفاهيم تطورت من نظام التكلفة علي اساس النشاط الي نظام إدارة تكاليف الأنشطة ثم في مرحلة متقدمة تطورت لتصبح مفهوما للإدارة علي اساس النشاط. فتطور بذلك نظام التكلفة علي اساس النشاط من الاستخدام في تحديد تكلفة الإنتاج الي فلسفة إدارية بما يعرف بالإدارة علي اساس النشاط والتي أصبحت مقبولة للتطبيق سواء في المنظمات الصناعية او الخدمية او خلافا.(١)

ان الإدارة علي اساس النشاط تركز علي العمليات وتحليل الأنشطة التي ترتبط بها في المنظمة.وذلك بما يشبه تكامل ما بين اساسيات العملية الادارية ونظم ادارة التكلفة .طلما ان هناك عمل يتم علي مستوي أنشطة المنظمة فان العملية الادارية باكملها تستفيد من مخرجاته من ناحية عملية..(٢)

الادارة علي اساس الأنشطة تعتمد علي البيانات والتطبيقات التي تتم في نظام تكاليف الأنشطة الا ان طريقة استخدام تلك البيانات من ناحية الهدف والاعراض قد تختلف .ويمكن عن طريق تكامل نظام تكاليف الأنشطة مع الادارة المبنية علي اساس الأنشطة خلق نظام اداري مترابط.(٣)

ان الادارة علي اساس الأنشطة تعتبر نظام شامل يحتوي علي العديد من المفاهيم والاساليب الاستراتيجية كهندسة القيمة وربط ذلك ايضا بالتكلفة علي اساس النشاط. وهي تتضمن محورين يتعلق الاول بالتكلفة والثاني بالعمليات.فعملية حساب التكلفة والرقابة عليها وادارتها هذا هو المحور الاول.والثاني يعتمد علي اساليب تحسين وتطوير الاداء.(٤)

(٤)the chartered institute of management accountants, **activity based management –an overview**,(London:april ,2001),P1

(١) www.cimaglobal.com-developing and promoting strategy ,april 2001

(٢) <http://jobfunctions.bnet.com/presentation.aspx?docid=80226>

(٣) Mike Partridge, **An integrated framework for activity based decision making**,management decision vol.36,issue 9,9p,(brighton,uk.,December 10,1998),pp.580-588

ان الادارة علي اساس الأنشطة تدعم الأعمال بصورة جيدة عن طريق تقديم المعلومات التي تدعم عملية اتخاذ القرار الاستراتيجية طويلة المدى والتي تتعلق بكل ما هو هام مثل مزيج المنتج. وتتيح لمصممي المنتجات معرفة اثار التصميم علي تكلفة المنتج ليتم تعديل التصميم بما يتناسب مع التكلفة، كما ان الادارة علي اساس الأنشطة تدعم الحاجة لعملية التحسين المستمر. (٥)

ان ظهور الادارة علي اساس النشاط ارتبط بالدراسات والابحاث التي تمت علي النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف ومقاييس تحسين الاداء. ان القيام بعدد من الأنشطة والتي تستهلك الموارد يتطلب الرقابة علي هذه الأنشطة وهذا ما ادي الي الرقابة علي تكلفة الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة. قيمة الادارة علي اساس الأنشطة الحقيقية تكمن في المعلومات التي توفر والمعرفة والصورة الواضحة التي ينتج عنها قرارات ادارية جيدة تساعد في تحسين وقياس الاداء. ولا تعتبر الادارة علي اساس النشاط اداة محاسبية الا انها نظام يساعد في تحسين الاداء المستمر يساعد المنظمة في تحقيق اهدافها وهي لا تؤدي الي تخفيض التكلفة بصورة مباشرة ولكنها في حقيقة الامر تساعد في الفهم الصحيح والصورة الواضحة للتكلفة بحيث تتمكن من معرفة ماذا يمكن ان يكون افضل وما هو احسن ويكون عمله لخفض التكلفة. (١)

ان عملية تحليل الانشطة تعتمد علي وصفها وتقييمها وتصنيفها وتتم هذه العملية من خلال خطوات منها: (٢)

١. تحديد العمليات الرئيسية وجميع الانشطة التي تتعلق بها والموارد التي يستهلكها النشاط حيث ان النشاط يقوم بتحويل الموارد الي مخرجات.
٢. اعداد خريطة تدفق العمليات والانشطة، والتي تفيد في الرقابة علي التكاليف.
٣. تقييم الأنشطة وذلك من خلال حصرها وتصنيفها وتقسيم حسب القيمة المستفادة منها، وذلك بهدف تحقيق رغبات العملاء باقل تكلفة ممكنة. فمعرفة اهمية النشاط بالنسبة للمنتج والكفاءة في اداء هذا النشاط من حيث الموارد التي يستهلكها والنتائج المتحققة من مخرجاته تعتبر عملية هامة جدا. ساهم نظام التكلفة علي اساس الأنشطة في خلق الثقة لدي الادارة في ان التكلفة التي يتم التوصل اليها من خلال هذا النظام هي في الأساس التكلفة الأقرب للواقع، بل ساهم هذا النظام في ظهور مفهوم اداري جديد يعتمد علي تحليل وتقييم الأنشطة وتصنيفها وقياس تكلفتها والذي أصبح يعرف بالادارة المبنية علي الأنشطة. (٣)

(٤) jon m .trussel ,strategic cost management :an activity –based management approach, decision making,management decision vol.36,issue 7,7 p,(brighton,uk:,octobar 9,1998),pp.441-447

(٥) CIMA, activity-based management –an overview,(London:technical services,2001),p1

(١) cima,op.cit,p2

من الأدوات الإستراتيجية الهامة التي يمكن ان تحقق للمنظمة وضع عوامل النجاح الأساسية لها ، والتي عن طريقها يمكن بناء وصياغة إستراتيجية ناجحة الاتي:^(٤)

١. الادارة علي اساس الانشطة: تركز الادارة علي اساس الانشطة علي العمليات والانشطة التشغيلية لتحقيق اهداف المنظمة ،تقليل مسببات التكلفة التي لا تضيف قيمة وتوجيه موارد المنظمة الاقتصادية نحو تحقيق رغبات الزبائن لتحقيق اكبر عائد،توفير مقاييس الاداء المتعلقة بالتكاليف،الوقت،الجودة،والعائد مما يجعل جميع العاملين يدركون كيف يمكن ان تؤثر الانشطة في الرؤية الاستراتيجية للمنشأة.
٢. التكلفة علي اساس النشاط : تعتبر التكلفة علي اساس النشاط من متعلقات الادارة علي اساس النشاط وهي تطور في انظمة التكاليف عن طريق متابعة ومراقبة الصرف علي العمليات الانتاجية من خلال تتبع الانشطة ،المنتجات الخدمات ،الزبائن وقنوات التوزيع .
٣. الموازنة المبنية علي معلومات الانشطة: اما الموازنة المبنية علي اساس الانشطة فانها اسلوب متطور يهتم بدقة التنبؤات المالية وتوضيح الصورة بطريقة مثلي للادارة.
٤. ادارة التكلفة علي اساس الانشطة : وتعني تحسين اداء التكلفة بتتبع المصروفات مثل (المرتبات ومستلزمات العمل والايجار) للانشطه وتتبع الانشطه للعمليات الاداريه مثل المنتج الخدمات العملاء وقنوات التوزيع . الاداره علي اساس التكلفة هي تقنية لتعزيز دقة التقديرات المالية وزيادة الوعي الاداري. عند تطبيقها فهي تعطي بصوره دقيقه وسريعه الخطط الماليه ونماذج الحلول المبنية علي مختلف الافتراضات. ان مفاهيم التكلفة علي اساس النشاط والاداره علي اساس النشاط قد احدثوا تغيير جذري في نظام ادارة التكلفة .معلومات الاداره علي اساس التكلفة تساعد صناع القرار في تحديد المنتج الذي يستخدم اقل مواد ، وهذه من الاهميه بمكان اذ انها تترجم في شكل مالي . تتبع موارد او اساس التكلفة بالنسبة للانشطه هو الاختلاف الاساسي ما بين الاداره علي اساس النشاط ونظرية القيود.دعاة استخدام الاداره علي اساس الانشطه ينتبعوا التكلفة لتحديد تكلفة المنتج بينما لايشجع دعاة نظرية القيود علي تتبع التكلفة ويتفق الاثنان علي الاهتمام بالقدرات والانشطه غير المستخدمه.يعتبر قياس أداء النشاط مكوناً هاماً لنظام قياس الأداء الكلي للمنظمة حيث أنه يمكن الربط بين الأنشطة وتحقيق التكامل بينها وبين نظام قياس أداء المنظمة.

(٣) issues in managemnt accounting,p127

(٤) <http://www.smmj.com/legalCostManagement.aspx>

١٤ الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

سوف يحاول الباحث في هذا الفصل عمل دراسة تطبيقية تشمل نظام تكاليف تقليدي مطبق علي احدي المصانع بولاية الخرطوم ودراسة عناصر النظام وفوائده، كما سوف تتناول الدراسة التطبيقية دراسة حالة لمؤسسة صناعية تعتمد نظاما محوسبا لحساب تكلفة الانتاج للتحقق ومعرفة جدوي النظامين بما يخدم اهداف الدراسة. وسوف تشمل الدراسة ايضا النواحي المتعلقة بالاستراتيجية المطبقة حاليا أو في فترة البحث اضافة الي العوامل التي تمت بها السيطرة علي تكلفة الانتاج. وسوف يقترح الباحث تطبيق بعض المحاور بعد دراسة العملية الانتاجية لخفض تكلفة الانتاج. وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول: منهجية الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني : دراسة حالة نظام تكاليف تقليدي غير محوسب

المبحث الثالث: دراسة حالة شركة من للطباعة والنشر والتوزيع

المبحث الرابع: نماذج مقترحة لتطبيق مداخل ادارة التكلفة

المبحث الخامس : مناقشة واختبار صحة الفروض

١١٤ البحث الاول منهجية الدراسة التطبيقية

١١١٤ مقدمة عن الصناعة بالسودان

يعتبر السودان من الأقطار الشاسعة والغنية بالموارد الطبيعية ممثلة في الأراضي الزراعية، الثروة الحيوانية والمعدنية، الغابات و الثروة السمكية. ويعتمد السودان اعتمادا رئيسيا على الزراعة حيث تمثل ٨٠% من نشاط السكان إضافة للصناعة خاصة الصناعات التي تعتمد على الزراعة. تتركز الصناعة في السودان في الصناعات التحويلية والتي تعتمد على المنتجات الزراعية حيث تزدهر كل من صناعة النسيج والسكر والزيت والمنتجات الغذائية في السودان بالإضافة للصناعات التحويلية الأخرى. (١)

يعتبر السودان دولة متعددة الثروات بل وتتنوع هذه الثروات من حيث الموارد الطبيعية، ومما يجعل لهذا البلد مستقبلا واعدا هو الموقع الجغرافي المتميز والفريد فهو يشترك مع عدد من الدول في الحدود مع وجود انسياب وسهولة في الحركة التجارية بينها، وهذا ما جعله يدخل في اتفاقيات تجارية دولية بينه والدول المجاورة منها اتفاق السوق المشتركة لدول جنوب وشرق افريقيا ٢٤ دولة عدد سكانها يفوق اربعمائة مليون نسمة. (٢)

كانت الصناعة في السودان تعاني من العديد من المشاكل التي عمدت الدولة علي حلها من اهمها تكلفة الكهرباء والتشوهات الضريبية والرسوم الحكومية. بينما تم حل مشاكل التمويل عن طريق المحافظ والصناديق. وقد اثمرت القرارات الخاصة بالتدريب وبناء القدرات وجهود وزارة الصناعة من نهضة صناعية واضحة مكنت القطاع من النمو. (٣)

يعتبر السودان ثالث اكبر قاعدة صناعية في افريقيا بعد جنوب افريقيا ومصر. ويشمل القطاع الصناعي الآتي: (٤)

١. قطاع الصناعات الغذائية:

(١) <http://ar.wikipedia.org/wiki/>

(٢) مجلة التنمية الصناعية العربية، العدد ٥٤، (مايو ٢٠٠٤)، ص ١٥٧

(٣) احمد عثمان، وزير الدولة بوزارة الصناعة، صحيفة الرأي العام، الخميس ٢١ يوليو

(٤) مجلة التنمية الصناعية، مرجع سابق، ص ١٥٨-١٦١

وهو قطاع تكمن اهميته في تحقيق الامن الغذائي واستغلال المنتجات الزراعية اقتصاديا لزيادة قيمتها المضافة.

٢. قطاع صناعة الغزل والنسيج:

ويعتبر من اقدم القطاعات الصناعية بالسودان حيث انه من الدول المنتجة للقطن بل ومن افضل انواع القطن.

٣. صناعة الاخشاب والمنتجات:

السودان دولة شاسعة المساحة غنية بالغابات ومنتجاتها مما يشجع علي قيام صناعات خشبية والاستفادة من مخلفات صناعة السكر.

٤. صناعة الجلود والمنتجات الجلدية:

يمتلك السودان ١٢٠ مليون رأس من الحيوانات تؤسس لصناعة كبيرة ورائدة.

٥. قطاع الصناعات الكيماوية:

يعتبر من القطاعات الحديثة والرائدة وهو قطاع يعتمد علي قدرات زهنية وعلمية وهو يدعم بقية الصناعات .

٦. الصناعات التصنيعية والمعدنية:

هو قطاع داعم لبقية القطاعات وهو يمثل الصناعة الحقيقية .

٧. صناعة مواد البناء والحراريات:

النهضة الصناعية بالسودان تتطلب تطور هذا القطاع والذي يساهم في الانشاء والتعمير .

٨. صناعة الورق والطباعة والنشر والتغليف:

يدعم هذا القطاع التعليم والثقافة ، كما ان التغليف يدعم تسويق المنتجات الصناعية.

٩. الصناعات الهندسية:

وهي صناعات في مجال التكنولوجيا وصناعة المحركات والاجهزة والمعدات.

اوضح تقرير المسح الصناعي في ٢٠٠٦ ان عدد المصانع بالسودان ٢٤،٧٦٢ مصنعا المتوقف منها ٦٤٤ مصنعا أي بنسبة ٢٨%. اكبر عدد للمصانع بولاية الخرطوم ١٩% تليها جنوب دارفور ١٧% والجزيرة ١٣%، والمتبقي بالولايات الاخرى. من حيث حجم المنشآت الصناعية فانها توزع بين الولايات علي نحو ان الخرطوم بها ٦٤% تليها الجزيرة ٧,٧% ثم ولاية جنوب دارفور ٥,٦%. ويمثل حجم الاستثمار بقطاع الصناعة ٦٥% من حجم الاستثمار القومي. الناتج القومي من الصناعات التحويلية تساهم المنشآت

الكبيرة فيه بنسبة ٨٢% والمنشآت الصغيرة بنسبة ١٨%.(١)

سوف يعتمد الباحث في دراسته علي ولاية الخرطوم والتي بها اكبر نسبة للمصانع عموما وهي ١٩% كما ان بها اكبر عدد من المصانع كبيرة الحجم وهي ٦٤% مصنعا.ولكن المصانع المتوقفة بولاية الخرطوم حسب المسح الصناعي هي ٣١٧ مصنعا.وتمثل عدديـة المصانع بولاية الخرطوم حوالي ٤٧٠٥ مصنعا العامل منها ٤٣٨٨ مصنعا.

(١) تقرير المسح الصناعي الشامل،مجلة آفاق الصناعة،العدد ١٣،(الخرطوم:وزارة الصناعة،يونيو ٢٠٠٦)،ص١٠-١١

٢١١|٤ مجتمع وعينة الدراسة :

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى التعرف علي مدى إمكانية تطبيق نظم محاسبة التكاليف المعاصرة كأداة استراتيجية تساعد في تحسين وتقييم الاداء بالمنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، والوقوف على وتحليل أهم معوقات التطبيق، وسوف يعتمد الباحث علي دراسة انظمة التكاليف في المؤسسات الصناعية والتي تدعم ادارة التكلفة لمعرفة الواقع المطبق حاليا وتقديم مقترح لتطبيق نظم ادارة التكلفة بعد التعرف علي معوقات التطبيق إن وجدت وذلك من خلال التالي:

١. دراسة نظام تكاليف تقليدي بكل مقوماته ومسنداته وتقاريره باختيار احدي الشركات التي تطبق نظام غير محوسب، للتعرف علي النظام من ناحية مكونات و مخرجات اضافة الي مدي استفادة الادارة من هذا النظام. سوف يختار الباحث عينة تتوفر فيها ظروف تطبيق النظام بشكله التقليدي وتصلح لدراسة النظام ومقوماته وتقاريره والمميزات والسلبيات ومعرفة مدي إمكانية تطوير النظام مستقبلا. وسوف تظهر المقارنة مع شركة اخري تطبق النظام اعتمادا علي الحاسوب للتحقق من مدي الاختلاف بين الطريقتين.

٢. كما سوف يقوم الباحث في مبحث منفصل بدراسة تطبيق النظام التقليدي لحساب تكلفة الانتاج في شركة تعتمد علي نظام محوسب للتحقق من اثر النظام المحوسب علي اداء النظام . وسوف يختار الباحث عينة تناسب تطبيق نظام لحساب تكلفة الانتاج ودراسة جميع الظروف المتعلقة بالعملية الادارية الاخرى والجوانب المتعلقة بالانتاج والتطور الاداري والاختلافات والسلبيات الحالية.

٣. المبحث الثالث من الدراسة سوف يتضمن دراسة تطبيقية لاساليب ادارة التكلفة المعاصرة ، بهدف التعرف علي إمكانية التطبيق في بيئة الصناعة السودانية واستنتاج الفوائد والمنافع التي يمكن الحصول عليها من ذلك اضافة الي الحصول علي نتائج وتوصيات تصلح للاستفادة منها في الحالات المشابهة.

منهج واداة الدراسة:

سوف يقوم الباحث بجمع معلومات عن حالتين احدهما تتعلق بنظام التكاليف بشكله التقليدي غير المحوسب والاخرى تقليدي محوسب اعتمادا علي منهج يتعمق في دراسة الجوانب الاخرى الادارية لاحدي الحالتين اضافة لدراسة تطبيقية للتعرف علي الفرق بين النظام بمفاهيمه التقليدية والمفاهيم المعاصرة لادارة التكلفة . من خلال هذه الدراسة يحاول الباحث ان يتوصل الي معلومات تدعم وتفيد المجال المعرفي الذي يتعلق بنظم محاسبة التكاليف وكيفية تطويرها لتواكب الاساليب المعاصرة لادارة التكلفة . كما يرغب في حل المشاكل المتعلقة بانظمة التكاليف التقليدية التي تواجه الادارة في ظل المنافسة الحادة . لهذا فان هذا البحث لابد ان يتناول جوانب تطبيقية تتعلق بمحاسبة التكاليف فهو لا يعتمد علي دراسة رأي عام لمدرء الشركات الصناعية أو لمحاسبي التكاليف وسلوكهم وانما يحاول البحث طرح افكار تتعلق بانظمة التكاليف المطبقة حاليا والاتجاهات المعاصرة لتطويرها وكيفية التوفيق بين ما هو متاح حاليا وما يمكن عمله لدعم الادارة في توجهاتها الاستراتيجية . يعتمد هذا البحث علي منهج دراسة الحالة وهي

دراسة تحليلية وصفية ، تعتمد علي مصدرين من مصادر المعلومات هما:

المصادر الأولية والمصادر الثانوية:

وتتمثل المصادر الأولية في العاملين موضوع الدراسة وقد تم تجميع المعلومات أعلاه من خلال الأدوات التالية:

١. المقابلة الموجهة: التي أجراها الباحث مع كبار القادة الإداريين العاملين بالشركة وغيرهم من ذوي الخبرة والتجربة في إدارة المؤسسات الصناعية فيما يتعلق بمفهوم نظام التكاليف ومتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة ، معايير تقويم نظام محاسبة التكاليف، الرقابة علي التكلفة بالادارة الاستراتيجية.
٢. الوثائق والسجلات: وهو الأسلوب الرئيسي الذي اعتمدت عليه الدراسة الميدانية في جمع البيانات والمعلومات من السجلات المحاسبية والتقارير المالية اضافة الي سجلات نظام التكاليف المطبقة والتقارير التي يعدها قسم التكاليف.
٣. الملاحظة:سوف يقوم الباحث باستخدام الملاحظة للتأكد من صحة معلومات المقابلات ،إضافة لتتبع البيانات والتقارير للحصول علي مايفيد البحث.

٢١٤ المبحث الثاني

دراسة حالة نظام تكاليف تقليدي غير محوسب

سوف يناقش الباحث في هذا الجزء من الدراسة نظام تكاليف مطبق في احدي المصانع السودانية بولاية الخرطوم. وهو نظام تكاليف مبني علي اسس محاسبة التكاليف التقليدية، كما انه غير محوسب بصورة كاملة يعتمد علي الجداول الالكترونية لبرنامج الاكسل. طبيعة عمل هذه الشركة الصناعية هي صناعة تجميعية مع قليل من الاجزاء المصنعة بالشركة من خلال عدد من خطوط الانتاج. سوف يركز الباحث علي مكونات النظام وطريقة حساب التكلفة اضافة الي التقارير التي يتم التوصل اليها، دون الدخول في تفاصيل وارقام وقيم تكلفة المنتجات للشركة موضوع الدراسة.

نبذة تعريفية عن الشركة ومجال عملها: (١)

اسم الشركة : شركة (س) الهندسية المحدودة ، أنشأت في عام ٢٠٠٤م بموجب قانون الشركات لعام ١٩٢٥م وهي شركة صناعية تعمل في مجال انتاج قطع الغيار وتطويرها وتوطين أحدث أساليب التكنولوجيا في البيئة المشابهة الاقليمية والعالمية وبالتالي يمكن ان يقال انها تنحصر أنشطتها في انتاج قطع الغيار والبحث والتطويرو يبلغ راس مال الشركة المدفوع حوالى ٣٠ مليون دولار.

١- هل يوجد نظام محاسبة تكاليف بالشركة؟ واذا كان يوجد ماهى أهدافه ؟ مقوماته؟ النماذج والفورمات المستخدمة لجمع البيانات ؟ وماهى نماذج مخرجات النظام (التقارير)؟

نعم يوجد نظام محاسبة تكاليف فى الشركة تم تاسيسه فى العام ٢٠٠٦م بواسطة محاسب التكاليف بمساعدة بعض الاستشاريين الاكاديميين وكانت اهداف النظام مايلى: (٢)

أ- معرفة التكلفة الفعلية للمنتجات التامة وتحت التنفيذ وتقييم أنشطة البحث والتطوير.

ب- مساعدة ادارة الشركة فى تقييم خطوط الانتاج ومعرفة الخاسرة منها والرابحة لا تحاذ قرار بالمنتجات الخاسرة.

(١) مقابلة مع المدير العام

(٢) مقابلة مع محاسب التكاليف بالشركة

- ج- إقامة نظم الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة.
- د- الاستغلال الأمثل لموارد الشركة (عناصر التكاليف) البشرية والمادية في ظل شح الموارد.
- هـ- تمكين الشركة من المنافسة بناء على معلومات علمية وواقعية سليمة .
- و- المساهمة في اعداد القوائم المالية المنشورة وذلك بتحديد تكلفة المبيعات.

مقومات النظام :

- أ- مراكز التكلفة ودليلها (إنتاجية – خدمية – إدارية – رأسمالية)
- ب- وحدات التكلفة ودليلها
- ج- كوادرن بشرية مؤهلة (محاسب تكاليف ومراقب مخازن)
- د- الوعي التكاليفي.
- هـ- طريقة التكلفة (طريقة تكاليف الأوامر الإنتاجية).
- و- نظرية التكلفة (نظرية التكاليف المستغلة).
- ز- مجموعة الحسابات اللازمة على طريقة اندماج حسابات التكاليف مع المجموعة المالية.
- ح- مجموعة مستندية.
- ط- اللوائح الإجرائية والدورة المستندية.
- ي- النماذج والفورمات والتقارير.

الفورمات والنماذج المستخدمة لجمع بيانات النظام :

النماذج والأشكال التالية هي السجلات الأساسية التي تعتمد عليها الحالة موضوع الدراسة في جمع وتحليل بيانات التكاليف .وهي تمثل نظام التكاليف المطبق عند إعداد هذه الدراسة،حيث يقوم محاسب التكاليف بمعالجة وتحليل وتصنيف ما يتم جمعه من بيانات وصولاً إلى التقارير النهائية عن العمليات والأوامر الإنتاجية.

شكل رقم (١١٢١٤)

طلب صرف مواد

التاريخ :..... الامر الإنتاجي(الكود):..... مركز التكلفة :.....

م	الكود	المواد	الوحدة	الكمية	ملاحظات

الجهة الطالبة :..... الجهة المصدقة :.....

التوقيع :..... التوقيع :.....

يستخدم السجل اعلاه لتحديد المواد المطلوبة للعمليات الإنتاجية ويعد بواسطة ادارة الانتاج

شكل رقم (٢١٢١٤)

إذن صرف مواد

التاريخ :..... طلب صرف :..... الامر الإنتاجي(الكود):..... مركز التكلفة :.....

م	الكود	المواد	الوحدة	الكمية	ملاحظات

مراقب المخازن :.....
التوقيع :.....

المستلم :.....
التوقيع :.....

يستخدم السجل اعلاه لتحديد المواد المصروفة للعمليات الانتاجية ويعد بواسطة المخازن او قسم التكاليف.

شكل رقم (٣١٢١٤)

طلب إرجاع مواد

التاريخ: الامر الانتاجي(الكود):..... مركز التكلفة:.....

م	الكود	المواد	الوحدة	الكمية	ملاحظات

مراقب المخازن: المستلم:.....

التوقيع: التوقيع:.....

يستخدم السجل اعلاه لتحديد المواد المصروفة للعمليات الانتاجية والتي تم ارجاعها للمخازن ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٤١٢١٤)

طلب تحويل مواد

التاريخ: من الامر الانتاجي(الكود):..... مركز التكلفة:.....

الامر الانتاجي(الكود):..... مركز التكلفة:.....

م	الكود	المواد	الوحدة	الكمية	ملاحظات

رئيس القسم الانتاجي :
التوقيع :
مدير الانتاج :
التوقيع :

يستخدم السجل اعلاه لتحديد المواد المصروفة للعمليات الانتاجية والتي حولت لامر انتاجي اخر ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٥١٢١٤)

إستمارة حصر ساعات العمل المباشر عن شهر

مركز التكلفة:

م	العامل	الاورامر الانتاجية			اورامر R&D		الزمن المسموح به	
		أمر (١)	أمر (٢)	أمر (٣)	أمر (١)	أمر (٢)	فطور	صلاة اعداد الات
١								
٢								
٣								
٤								
٥								
٦								
٧								
٨								

رئيس القسم:

مدير الانتاج:

التاريخ:

يستخدم السجل اعلاه لتحديد الساعات التي امضاها العاملون في العمليات الانتاجية ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٦١٢١٤)

إستمارة حصر ساعات دوران الماكينات عن شهر

مركز التكلفة:

م	الماكينة	الاورامر الانتاجية	اورامر R&D	الزمن المسموح به
---	----------	--------------------	------------	------------------

اعداد الالات	صلاة	فطور	أمر(٢)	أمر(١)	أمر(٣)	أمر(٢)	أمر(١)		
									١
									٢
									٣
									٤
									٥
									٦
									٧
									٨

مدير الانتاج :.....
التاريخ:.....

رئيس القسم :.....
التاريخ:.....

يستخدم السجل اعلاه لتحديد ساعات عمل الماكينات والتي امضاها الامر الانتاجي في العمليات الانتاجية ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٧١٢١٤)

إستمارة حصر ساعات الفحص والاختبار عن شهر

الاوامر الانتاجية أو أوامر البحث والتطوير	مركز التكلفة	ساعة اختبار	ساعة ضبط جودة	اجمالي

رئيس قسم ضبط الجودة:

التاريخ:

يستخدم السجل اعلاه لتحديد ساعات عمل الماكينات والتي امضاها الامر الانتاجي في العمليات الانتاجية ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٨١٢١٤)

إستمارة حصر ساعات الصيانة عن شهر

كود الماكينة	اسم الماكينة	مركز التكلفة	ساعات الصيانة الوقائية	ساعات الصيانة الفجائية

رئيس قسم الصيانة:

التاريخ:

يستخدم السجل اعلاه لتحديد ساعات عمل الفنيين او العاملين في صيانة الماكينات ويعد بواسطة ادارة الانتاج.

شكل رقم (٩١٢/٤)

إستمارة معايرة أمر إنتاجي رقم (..../٢٠١٥م)

اسم الامر:

رقم / كود الامر :

وصف الامر :

العميل :

المرجع :

تاريخ البداية :

تاريخ التسليم :

١- المواد المباشرة:

المواد	الوحدة	الكمية	ملاحظات

٢- العمل المباشر:

م	اسم العامل	الساعات	م	اسم العامل	الساعات	م	اسم العامل	الساعات

٣- ساعات تشغيل الماكينات:

مركز التكلفة : مركز التكلفة : مركز التكلفة :

م	اسم العامل	الساعات	م	اسم العامل	الساعات	م	اسم العامل	الساعات

مدير الانتاج :

التاريخ :

تنبیه : تملأ هذه الاستمارة بواسطة ادارة الانتاج وتعاد لقسم التكاليف

شكل رقم (١٠٢١٤)

إستمارة تكلفة معيارية لامر إنتاجي

اسم الامر الانتاجي : رقم الامر: وصف الامر:
المرجع : العميل : تاريخ البداية : تاريخ التسليم :

بيان	معيار	كمية	معدل (جنيه)	جزئي (جنيه)	كلي (جنيه)
١- المواد المباشرة					
مادة (أ)	كجم	×	×	×	

		×	×	×	طقم	مادة (ب)
	×	×	×	×	متر	مادة (ج)
					مربع	
						٢- الاجور المباشرة
		×	×	×	ساعة	عامل (١)
		×	×	×	ساعة	عامل (٢)
	×	×	×	×	ساعة	عامل (٣)
		×	×	×		٣- المصروفات الصناعية غير المباشرة
		×	×	×	ساعة	مركز تكلفة (١)
		×	×	×	ساعة	مركز تكلفة (٢)
	×	×	×	×	ساعة	مركز تكلفة (٣)
	×					٤- التكلفة الصناعية (١ + ٢ + ٣)
	×					٥- مصروفات التسويق
	×					٦- المصروفات الادارية
	×					٧- التكلفة الكلية (٤ + ٥ + ٦)
	×					٨- هامش الربح ...%
	×					٩- سعر البيع (٧ + ٨)

المدير العام:.....
التاريخ:.....

قسم التكاليف:.....
التاريخ:.....

تنبیه : يعتبر توقيع المدير العام التوجيهية لقسم التكاليف باعتمادها تكلفة معيارية ، كما يمكن الاعتماد عليها للادارة التجارية لاستخراج الفاتورة المبدئية.

مخرجات النظام:

تعتبر التقارير الدورية أهم مخرجات نظام التكاليف بالشركة وهي :

- ١- تقرير التكلفة الفعلية للانتاج التام والانتاج تحت التنفيذ.
- ٢- تقرير حساب أرباح وخسائر التكاليف للمنتجات المباعة.
- ٣- تقارير تكلفة أنشطة البحث والتطوير.
- ٤- تقرير تقييم خطوط الانتاج .
- ٥- تقرير تحليل التكلفة لاغراض اتخاذ القرار.

وحتى يتم اعداد هذه التقارير يعتمد النظام عدد من مجموعة أوراق عمل كما يوضح التقرير الفعلى للشركة فى العام ٢٠٠٨م

١- ورقة عمل ملخص المواد المباشرة المستهلكة (المصدر : أدونات الصرف)

شكل رقم (١١٢١٤)

ورقة عمل رقم (١)

كود المادة	اسم المادة	الوحدة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة (جنيه)

--	--	--	--	--	--

٢- كشف تحليل الاجور (المصدر: كشف المرتبات والحوافز والاجور والمكافآت)

٣- ورقة عمل رقم (٢)

شكل رقم (١٢١٢١٤)

إجمالي الاجور المباشرة	الاجور المباشرة							مركز التكلفة الانتاجية
	حوافز	بدل ميل	مخص ص سكن	المنح والبدلات والمكافآت	تأمين صحي واجتماعي	أجر إضافي	اجمالي المرتبات	
								مركز انتاج (١)
								مركز انتاج (٢)
								مركز انتاج (٣)
								مركز انتاج (٤)
								اجمالي (١)
								مراكز التكلفة الرسامالية
								البحث والتطوير
								المشروعات
								اجمالي (٢)

مراكز التكلفة							
الخدمية							
							ادارة الانتاج
							الخدمات الهندسية
							الموارد البشرية
							المولد والكهرباء
							الغلايات
							المخازن
							قسم السلامة
							ضبط الجودة
							المراكز الادارية
							اجمالي (٣)
							اجمالي عام (٣+٢+١)

٢- تحميل الاجور المباشرة على الانشطة المختلفة (المصدر : إستمارة ساعات العمل المباشر)

٣- ورقة عمل رقم (٣)

شكل رقم (١٣١٢١٤)

مركز التكلفة الانتاجي والبحث والتطوير	الاجور المدفوعة	الساعات المدفوع عنها	معدل الاجر / الساعة	امر انتاجي (١)	مشروعات البحث والنطوير	أجور غير مستغلة

									بيجار عقارات
									ياه
									هرياء
									واد مستهكة
									هلاكات
									امين
									ترخيص
									...الخ
									جمالى

٤- توزيع المراكز الخدمية على الانتاجية على اساس التوزيع المباشر:

ورقة عمل رقم (٥)

شكل رقم (١٥١٢١٤)

بيان	المراكز المستفيدة			المراكز الخدمية			اجمالي	اساس التوزيع
	مركز (١)	مركز (٢)	بحث وتطوير	ادارة الانتاج	الخدمات الهندسية	الموارد البشرية		
مصرفوات								
توزيع مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة								
مهرباء								
مواد مستهلكة								
هلاكات								
امين وترخيص								
...الخ								

٥- تحميل المصروفات المتغيرة على الانشطة المختلفة (المصدر : إستمارة ساعات دوران الماكينات)
ورقة عمل رقم (٦)

شكل رقم (١٦١٢١٤)

مركز التكلفة الانتاجى والبحث والتطوير	المصروفات المتغيرة المدفوعة خلال الفترة	ساعات دوران الماكينات الفعلية	معدل التحميل / الساعة	امر انتاجى (١)		مشروعات والبحث والتطوير	
				ساعة	قيمة(ج)	ساعة	قيمة(ج)
مركز (١)							
مركز (٢)							
ادارة بحث وتطوير							
اجمالى							

٦- تحميل المصروفات الثابتة على الانشطة المختلفة (المصدر : إستمارة ساعات دوران الماكينات)

٧- ورقة عمل رقم (٧)

شكل رقم (١٧١٢١٤)

مركز التكلفة الانتاجى والبحث والتطوير	المصروفات الثابتة المدفوعة خلال الفترة	ساعات دوران الماكينات المخططة خلال الفترة	معدل التحميل / الساعة	امر انتاجى (١)		مشروعات والبحث والتطوير		مصرفات غير مستغلة
				ساعة	قيمة(ج)	ساعة	قيمة(ج)	

									مركز (١)
									مركز (٢)
									ادارة وتطوير بحث
									اجمالي

٨- التقارير:

شكل رقم (١٨١٢١٤)

أ- تقرير تكلفة الانتاج الفعلية :

الاورامر الانتاجية			بيان
أمر رقم (٣)	أمر رقم (٢)	أمر رقم (١)	
			١- المواد المباشرة
			٢- الاجور المباشرة:
			مركز تكلفة (١)
			مركز تكلفة (٢)
			٣- المصروفات الصناعية
			(أ) المتغيرة
			مركز تكلفة (١)

			مركز تكلفة (٢)
			(ب) الثابتة
			مركز تكلفة (١)
			مركز تكلفة (٢)
			التكلفة الصناعية
			(+) عمليات تحت التنفيذ أول المدة
			(-) عمليات تحت التنفيذ آخر المدة
			تكلفة الانتاج

شكل رقم (١٩١٢١٤)

ب- حساب أرباح وخسائر التكاليف على مستوى الاوامر الانتاجية:

بيان	امر انتاج رقم (١)		امر انتاج رقم (٢)		امر انتاج رقم (٣)		اجمالي
	جزئ (ج)	كلى (ج)	جزئ (ج)	كلى (ج)	جزئ (ج)	كلى (ج)	كلى (ج)
المبيعات		×		×		×	×
(-) تكلفة المبيعات		×		×		×	×
اجمالي ربح		×		×		×	×
ناقصاً :		×		×		×	×
المصروفات الادارية	×		×		×		×

×	×	×	×	×	×	×	المصروفات غير المستغلة
×	×	×	×	×	×	×	الربح أو الخسارة

شكل رقم (٢٠١٢١٤)

ج- حساب أرباح وخسائر التكاليف على مستوى الخط الانتاجي:

بيان	خط انتاج (١)		خط انتاج (٢)		خط انتاج (٣)		اجمالي
	جزئ (ج)	كلي (ج)	جزئ (ج)	كلي (ج)	جزئ (ج)	كلي (ج)	كلي (ج)
المبيعات		×		×		×	×
(-) تكلفة المبيعات		×		×		×	×
اجمالي ربح		×		×		×	×
ناقصاً :		×		×		×	×
المصروفات الادارية	×		×		×		×
المصروفات غير المستغلة	×	×	×	×	×	×	×
الربح أو الخسارة	×	×	×	×	×	×	×

مميزات النظام

- أ- يعتمد نظام التكاليف بالشركة على علمية القواعد وواقعية التطبيق اى تم تاسيسه بالاعتماد على المبادئ والاصول العلمية لمحاسبة التكاليف التقليدية، كما انه يمتاز بالمرونة وقابل للتعديل و التنفيذ وفق التغير فى الاهداف ومستجدات البيئة.
- ب- اعتماد والتزام كل الادارات ذات الصلة بالعملية الانتاجية والتسويق على منهجية واجراءات ولوائح النظام مما يؤكد اهتمام الادارة بدقة معلومات النظام.
- ج- اوضح النظام السلطات والمسئوليات الخاصة بكل ادارة أو قسم أو وحدة.
- د- قناعة الادارة بعدم اتخاذ أى قرار انتاج او تسعير منتج الا بعد إستشارة قسم التكاليف.
- هـ- كشف النظام للادارة حجم الطاقة المستغلة من الموارد المادية والبشرية .
- و- يحتفظ النظام بحساب تكلفة لمشاريع البحث والتطوير.

سلبيات النظام

- أ- يعتمد نظام التكاليف بالشركة على العمل اليدوى بالجهاز باستخدام برامج الاكسل وبذلك يعتبر أمرا مكلفاً للوقت ولا يوجد برنامج متخصص لمعالجة حسابات التكاليف وهى من المشاكل العامة.
- ب- تأخر بعض المعلومات نتيجة لتبادل رؤساء الاقسام ومدراء الادارات ، فيحتاج النظام لآلية لتعريف المسئول الجديد بمكان وزمان واهمية معلومة التكاليف وكيف يتم اعدادها.
- ج- عجز النظام عن معالجة التكاليف الثابتة للاجور التى تدفع مرة فى العام وتظهر فى الحسابات المالية مرة فى السنة وتحمل على كل الشهور فى نظام التكاليف وبما ان الادارة تطلب تقارير أداء دورية ربع سنوية يختلف تقرير التكلفة عن التقارير المالية خاصة فى قائمة الدخل وتكلفة البضاعة المباعة.

فاعلية النظام الادارية :

حقق تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالشركة الفوائد التالية:^(١)

(١) مقابلة مع المدير العام (ممثل الادارة العليا)

- أ- وضع النظام ضوابطاً واجراءات واضحة لكيفية سير العملية الانتاجية منذ لحظة طلب العميل حتى تسليمه و تحصيله اي ان هنالك اجراءات واضحة وسليمة لكل ادارة ذات صلة ولها دور واجراء معين تقوم به تجاه العمليات.
- ب- ساعد النظام على بث الثقافة والوعى التكاليفى بين افراد المنشأة وجعلهم يهتمون بتخفيض التكاليف التى يمكن التحكم فيها .
- ج- ساعد النظام على تسهيل مهمة مدراء الادارات والاقسام الانتاجية على مراقبة مصروفات اداراتهم وعمالهم من خلال دراسة استغلال الطاقة فى كل ادارة.
- د- ساعد النظام فى اعداد الموازنات التخطيطية ومراقبتها .
- هـ- ساعد النظام على توفير بنية تحتية سليمة لعمليات التسعير بالتنسيق مع ادارة التسويق والمبيعات

٣١٤ المبحث الثالث

دراسة حالة شركة من للطباعة والنشر والتوزيع

١١٣١٤ التطور التاريخي للشركة:

انشئت الشركة وفقاً لقانون الشركات وتم تسجيلها في عام ٢٠٠٥ . كان نشاطها ينحصر تحت مسمى مطبعة المجموعة الدولية وتعمل بخط انتاج متكامل واحد لطباعة الصحف بماكينه Edlmann . وتعتبر من احدث المطابع الصحفية الموجودة في السودان حيث انها كانت تطبع اكثر من ٤٠% من الصحف المطبوعة. بداءت المطبعة عملها باستراتيجية تركز في الاساس علي قطاع الصحف بشكل مباشر واستطاعت تحقيق النجاح في هذا المجال .الميزة التنافسية للمطبعة تحققت عن طريق الاعتماد على التكلفة الاقل والجودة الافضل ، وهذه هي أسس النجاح لهذا المشروع .مرت الشركة بمرحلتين هامتين هما مرحلة التأسيس الاول للمشروع والتي بداءت من الخطة الاساسية في ٢٠٠٥ والتي نفذت ليبداء الانتاج الفعلي في ٢٠٠٧ ويمكن ان نقسم دورة حياة هذا المشروع علي النحو التالي:

المرحلة الاول : مرحلة التأسيس ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٩

بدأت هذه المرحلة فعليا بعد دراسة خطة الشركة لتركيب الخط الاول في ٢٠٠٥ ،كانت الشركة تعتمد علي خط متكامل لانتاج الصحف تم تصنيعه في المانيا في عام ٢٠٠٥ وتم تركيبه في عام ٢٠٠٦ وبداء الانتاج التجريبي فى نوفمبر ٢٠٠٦م واکملت اول عام مالى لها فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .كانت جميع المطابع المنافسة عبارة عن خطوط انتاج

غير مكتملة تم استيرادها من دول الخليج بعد ان تم احلالها ومنذ اكثر من خمسين عام تعتبر ماكينات الشركة موضوع الدراسة هي اول ماكينات تدخل السودان من بلد المنشأ مباشرة وهي تمتاذ بالاتي:

١. الماكينة افقية تتكون من ١٢ وحدة طباعة وهي تطبع صحيفة ١٦ صفحة نصفها ملون والآخر ابيض واسود.
٢. تعمل خطوط الانتاج بنظام تحكم الكتروني متكامل حيث ان كل الوحدات مربوطه مع بعضها عن طريق شبكة حاسوب.
٣. سرعة الماكينة هي ١٧٠٠٠ نسخة في الساعة.ويمكنها طباعة مقاسين هما الاستاندرد للصحف السياسية ومقاس التابلويد للصحف الاعلانية.
٤. الخطوط لديها تقنية تمكنها من لصق بكرات الورق اليا عند نفاد كل بكره ولا تحتاج الي توقف الماكينة لتغزيتها بالورق.
٥. تكنولوجيا الانتاج مبنيه علي خفض تالف الورق سواء عند الاعداد الاول او اثناء الطباعة .
٦. لا يحتاج هذا الخط الي عدد كبير من الفنيين والعمال علي غير المعتاد في المطابع الاخري.

المرحلة الثانية : مرحلة التطوير ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٤

تبنى مجلس الإدارة رؤية مستقبلية لبناء مؤسسة طباعية بمستوى تقني يواكب تطورات بيئة الطباعة العالمية مما جعل الإدارة تتجه نحو امتلاك الاصول الثابتة التي تحقق ذلك. وقطعاً فإن إمتلاك الأصول الثابتة يتطلب الدخول في استثمارات بصورة متواصلة ويعتبر عامل الزمن عاملاً مهماً لامتلاك زمام الامر قبل ظهور مؤسسات منافسة يكون لها سبق في قيادة القطاع. بعد ان تطورت وتبلورت رؤيتها المستقبلية فقد استوردت في ٢٠٠٩ خطوط انتاج جديدة من المانيا (شركة KBA) ماكينة Comet والتي تتميز بانتاجية عالية إضافة الي جودتها المعروفة عالميا في هذه الصناعة وتستطيع من خلالها رفع حصتها السوقية الي اكثر من ٧٠% من المطبوع في السودان. ويعتبر خط الانتاج الجديد نقلة نوعية بدء التركيب في منتصف يوليو ٢٠٠٩ وكان اكتماله ودخوله في الانتاج الفعلي في منتصف شهر اكتوبر ٢٠٠٩. الاثر الايجابي له هو زيادة الانتاج للمطبعة اضافة لتحقيق مزايا تسويقية لم يشهدها سوق الطباعة الصحفية من قبل منها طباعة صحيفة ١٦ صفحة ملونة بالكامل، وماكينة Comet من شركة KBA تعتبر هذه الماكينات من احدث واسرع الماكينات في طباعة الصحف وتنتج حوالي ٣٥٠٠٠ نسخة في الساعة ملونة بالكامل. إضافة للميزات الموجودة في خط الطباعة الاول يتميز عليه الخط الجديد في الاتي:

١. سهولة تغذية الماكينة ببكرات الورق وتركيب وفك الواح الطباعة (البليتات) .
٢. يتم تغذية الماكينة بالحبر من براميل كبيرة بواسطة ظلمبات مبروطة بحساسات مع الماكينة حسب الاستهلاك اليومي (تغذية اتوماتيكية).
٣. تطبع الماكينة ١٦ صفحة ملونة بالكامل، وسرعتها مضاعفة تقريبا ٣٥٠٠٠ نسخة في الساعة.
٤. الماكينة لديها ما كينة تحزيم للانتاج الجاهز مبروطة مع وحدة التسليم .
٥. بالنسبة للصيانة فهذه اول ماكينة تعمل بنظام التحكم من بعد ،حيث انها مبروطة مع الشركة المصنعة بالانترنت وتتم صيانتها من هناك مباشرة.
٦. تعمل الماكينة بتقنية (الشافط لس) حيث لا يوجد بها تروس واعمدة فهي لا تحتاج الي مجهود مكنيكي كبير وانما التحكم فيها بالكامل الكترونيا.

٢١٣١٤ تحليل الاداء الاستراتيجي للشركة: (١)

(١) الارقام والبيانات تم الحصول عليها من تقارير الاداء السنوية والموازنات التخطيطية للفترة من ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٣

بدأت المطبعة انتاجها في نوفمبر ٢٠٠٦م واكملت اول عام مالى لها فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ محققة فيه ارباح بلغت ١,٣٧٠,٩٢٠,٢٥ جنيه و ايرادات اجمالية ١٠,٢١٨,٢٥٠,٢٧ جنيه في ذلك العام استطاعت تثبيت صورتها لدى العملاء وتحسين قدرتها التنافسية عن طريق الاعتماد على التكلفة الاقل والجودة الافضل . وهذه هى الميزة التنافسية للمطبعة والاستراتيجية الفعالة فى هذا القطاع . يعتبر عام ٢٠٠٧م هو العام الاول للإنتاج الفعلي ، فقد كان التحدي يتمثل في الإستمراريه والجوده وذلك لحداثة التقنيه المستخدمه وعدم تقبل سوق طباعة الصحف لهذه التقنيه المستخدمة أو عدم فهمها في احيان أخرى ، إضافة لعدم وجود الكادر المحلي المدرب علي هذه التقنيه . في عام ٢٠٠٨ تحسن الاداء في الربع الاول نوعا ما وبالرغم من ازمة الورق الحادة التى واجهت جميع المطابع الصحفية في النصف الثاني من عام ٢٠٠٨ والربع الاول من عام ٢٠٠٩ ، الا ان المطبعة لم تتوقف ولم تزد اسعار الطباعة . وكان توجه الادارة الاستراتيجية في تلك الفترة علي النحو الاتي :-

- ١ . بالرغم من ارتفاع سعر الورق والازمة الحادة التى واجهت المطابع الصحفية فان المطبعة لم تلجأ الى زيادة اسعار الطباعة .
 - ٢ . اعتمدت المطبعة على الوفرة فى الانتاج كمتغير اساسى فى معادلة التكلفة والربح لمواجهة متغيرات قيمة الطباعة بعد ازمة الورق .
 - ٣ . استطاعت المطبعة من خلال ميزة انخفاض التكاليف واستقرار العملية الانتاجية تثبيت اسعار الطباعة بالرغم من ان المطبعة تطبع بمستوى جودة عالية مقارنة بالمنافسين .
 - ٤ . حققت المطبعة ايرادات جيدة من خلال بيع تالف الورق الذى اصبح له قيمة تقارب سعر بيع طن الورق الاستاندر .
- وقد حقق هذا الامر مجموعة من الفوائد اهمها :-

- ١- اصبح من المحقق ان مطبعة المجموعة الدولية افضل المطابع من حيث الجودة فى الطباعة وجودة المواد الخام .
- ٢- اكتسبت المطبعة ثقة عملائها حيث انها تعتبر افضل جودة واقل سعراً فى نفس الوقت وذلك لميزة التكلفة الاقل .
- ٣- خدمات المطبعة من حيث ارسال المادة للطباعة عن طريق الشبكة وبالتالي تقليل هاجس وصول المادة للمطبعة اضافة لماكينات التحزيم تعتبر ميزة تنافسية .
- ٤- اعتماد المطبعة على مواردها فى تجهيز الطباعى وتجهيز المنتج الخام للتسليم كل ذلك يعتبر خدمة مميزة عن بقية المطابع .

جدول رقم (١١٣١٤)

مقارنة الاداء ما بين عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨

البيان	الفعلي ٢٠٠٧	المخطط ٢٠٠٨	الفعلي ٢٠٠٨	نسبة الاداء %
الايادات	١٠,٢١٨,٢٥٠,٢٧	١٢,٩٢٦,٧١٣	١٣,٢٩٨,٢٠٦,٢١	١٠٣
التكلفة المباشرة	٦,٦٣٦,٢٣٣	٧٤٦٥٣٢٥	٩,٩٠٨,٨٤٢,٨٩	١٣٣
التشغيلية	٦١٠,٨٧٧,١٧	٢,٤٩٢,١١٨	١,٠٨٩,٣٢٢,٢٢	٤٤
الانحرافات	٣٦٥,٨٥٨	٠	١٤٩٧٥٨	٠
اجمالي تكلفة الإنتاج	٦,٨٨١,٢٥٢	٩,٩٥٧,٤٤٣	١٠,٨٤٨,٤٠٧	١٠٩
التسويقية والادارية	٨٠٠,١٨٥	٧٨٠,٨٤٦	٧٧١,١٢٤,٢٧	٩٩
اجمالي التكلفة	٧,٦٨١,٤٣٧	١٠,٧٣٨,٢٨٩	١١,٦١٩,٥٣١	١٠٨

المصدر: تقرير الاداء للعام ٢٠٠٨ من اعداد الادارة المالية للشركة

الشكل اعلاه يوضح مقارنة نتائج الاداء لانتاج العام ٢٠٠٨ مقارنة مع المخطط والفعلي للعام السابق له ويلاحظ الباحث الآتي:

١. ايرادات عام ٢٠٠٨ الفعلية زادت عن الفعلي للعام السابق ،وهذا ناتج من زيادة الانتاج.
٢. ان زيادة الانتاج بعد تركيب الشبكة وشراء ماكينة مساعدة لتجهيز الواح الطباعة كان قرار استراتيجي هام.
٣. ان ايرادات العام ٢٠٠٨ الفعلية تزيد عن المخطط بنسبة ٣% وتزيد عن ايرادات العام السابق بنسبة ٣٠%.
٤. تكلفة الإنتاج الفعلية للعام ٢٠٠٨ تزيد عن المخططة بنسبة ٩%.
٥. المصروفات الإدارية والتسويقية الفعلية للعام ٢٠٠٨ تقل عن المخطط بنسبة ١%.

٦. اجمالي التكلفة خلال العام ٢٠٠٨ تزيد عن التكلفة المخططة بنسبة ٨%.

٧. مقارنة الاداء الفعلي مع المخطط يبين ان الخطة مبنية علي اسس جيدة لتقارب نسب الاداء.

جدول (٢١٣١٤)

مقارنة نتائج الاعمال ما بين ٢٠٠٩ و ٢٠١٠

البيان	الفعلي ٢٠٠٩	المخطط ٢٠١٠	الفعلي ٢٠١٠	نسبة الاداء %
الايادات	١٦,٨٦١,٨٩٧	٢٦,٢٩١,٠٠٠	٣٨,١٥٦,٩٨٢	%١٤٥
التكلفة المباشرة	١٢,٩٥١,٧٣٥	١٩,٠٢٨,٨٩٣	٢٧,٢١٧,٠٢٥	%١٤٣
التشغيلية	١,٢٨٠,١٦١	٣,٩٨٧,١٠٧	٥,١٠٧,٨٩٩	%١٢٨
تكلفة الإنتاج	١٤,٢٣١,٨٩٦	٢٣,٠١٦,٠٠٠	٣٢,٣٢٤,٩٢٥	%١٤٠
التسويقية والادارية	٨٣٧,١٩٧	٢٧٢,٠٠٠	١,٥٤٢,٧١١	%٥٦٧
اجمالي التكلفة	١٥,٠٦٩,٠٩٣	٢٣,٢٨٨,٠٠٠	٣٣,٨٦٧,٦٣٥	%١٤٥
الارباح	١,٧٩٢,٨٠٤	٣,٠٠٣,٠٠٠	٤,٢٨٩,٣٤٧	%١٤٣

المصدر: تقرير الاداء للعام ٢٠١٠ من اعداد الادارة المالية للشركة

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي:

١. قررت ادارة الشركة خفض التكلفة وزيادة الانتاج عن طريق شراء خط الانتاج الثاني كما اشرنا الي ذلك سابقا وقد حقق هذا الخط زيادة كبيرة في الانتاج والايادات ويمكن اعتبار زيادة الانتاج وسيلة هامة من وسائل خفض التكلفة لوجود تكاليف ثابتة غير مربوطة بعوامل الانتاج بصورة مباشرة .
٢. تضاعفت ايرادات الشركة بعد دخول الخط الجديد مما يدل على نجاح الادارة في قرارها بشراء الخط اضافة الي نجاحها في استقطاع حصة سوقية للخط الجديد .
٣. اختلفت نسب المقارنة ما بين الاداء الفعلي والمخطط لعدم وضع اثار الخط الجديد في الاعتبار عند وضع الخطة.

بعد ظهور اثار الازمة المالية العالمية علي السودان بخروج البترول من واردات الدولة ناثرا الاداء الاقتصادي بصورة عامة. الا ان المؤسسات الصناعية التي تعتمد في صناعتها علي مدخلات انتاج يتم استيرادها من خارج السودان كانت اكثر تضررا وخلال الفترة من ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٤ بداعت بوادر ازمة تغير اسعار الصرف وعدم توفر النقد الاجنبي . وقد عانت المطبعة من مشاكل عديدة تتعلق بتسيير عمليات الإستيراد وهو ما تعاني منه جميع المؤسسات الإقتصادية إلا أن مشكلة السيولة وعدم توفر النقد الاجنبي تمثل في العام ٢٠١١ الهاجس الأكبر، وقد يكون ذلك ناتج عن تداعيات أزمة النقد الأجنبي والتي حدثت بعد تأثر السودان بالأزمة الإقتصادية العالمية. ويمكن أن نوجز العقبات والمشاكل التي واجهت المطبعة في النقاط التالية:

١. إرتفاع أسعار العملات الحرة إضافة إلى عدم توفر النقد الأجنبي.
 ٢. تأخير معاملات الإستيراد يؤدي إلى مشاكل في تسليم المواد في الزمن المخطط له.
 ٣. الديون الكبيرة على المطبعة تمثل عبء بالنسبة للإدارة وتحتاج الي سيولة مستمرة.
 ٤. تأثر الطابعين بالأوضاع الإقتصادية الحالية أدى إلى تعثر العديد منهم.
 ٥. المشاكل المتعلقة بإقتصاديات الصحف أصبحت تؤثر على قطاع الطباعة الصحفية.
 ٦. خروج بعض الصحف عن المطبعة وذلك لانشاء مطابع جديدة.
 ٧. كان لزيادة الاسعار اثار سالبه تناقصت علي اثره الكميات المطبوعه للصحف .
- أن طباعة الصحف تمثل أكبر حجم نشاط للشركة تأثرت أكثر من غيرها من الأنشطة بتدهور اسعار الجنيه مقابل سعر الدولار وذلك نسبة للحساسية الكبيرة جدا لأسعار الصحف. حيث لا يمكن للناشرين تغيير اسعار الطباعة تبعا لتغير الدولار لاعتبارات كثيرة تتعلق بهذه السلعة كما لا يمكن الاستمرار في الطباعة دون زيادة الاسعار وهذا كان اكبر تحديات الادارة في عام ٢٠١٢م. ويتضح لنا ذلك من خلال الإيرادات المحققة في نشاط الصحف بالمقارنة مع الارباح التي إتسمت بالضعف الشديد.

ان البقاء والاستمرار في تحقيق عائد مجزي من الأنشطة الانتاجية في ظل التضخم وتغير اسعار الصرف كان أمرا صعبا في عام ٢٠١٢م لمشاكل عديدة و التي تمثلت في الآتي:-

١. خروج عدد كبير من الناشرين من سوق النشر بإعلان الإفلاس او الإغلاق المؤقت.
٢. استمرار تقلبات اسعار صرف العملات وعدم توفرها.

٣. عجز الناشرين عن الوفاء وسداد التزاماتهم في الوقت المحدد.

٤. التزامات البنك الكبيرة التي اعاققت الحصول على تمويل.

٥. عدم المقدرة على الحصول على نقد أجنبي في الوقت المناسب وتأخير التحويلات الخارجية.

جدول رقم (٣١٣١٤)

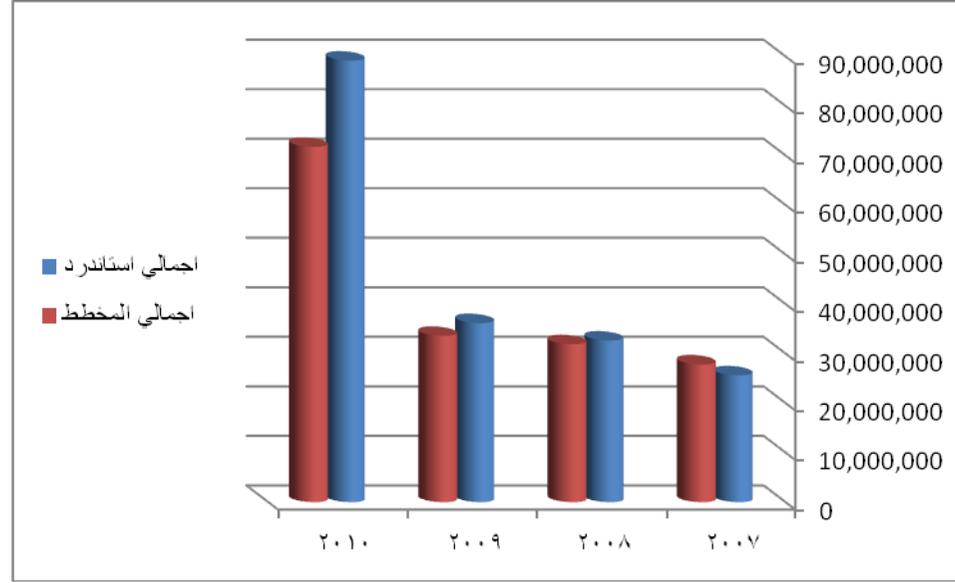
مقارنة الانتاج خلال الاعوام الاربعة الاولى

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	جملة
اجمالي (فعلي) استاندرد	٢٥,٦٠٨,٧٦٣	٣٢,٦٢٧,٠٤٢	٣٦,١٦٣,١٧٢	٨٩,١٦٩,٤٧٠	١٨٣,٥٦٨,٤٤٧
اجمالي المخطط	٢٧,٨٢١,١٨٨	٣١,٩٠٢,٠٠٠	٣٣,٥٨٨,٠٠٠	٧١,٧٥٧,٠٠٠	١٦٥,٠٦٨,١٨٨
نسبة الاداء	%٩٢	%١٠٢	%١٠٨	%١٢٤	

المصدر: من اعداد الباحث من واقع تقارير اداء الشركة

شكل رقم (١١٣٤)

مقارنة الانتاج خلال الاعوام الاربعة الاولى



من الجدول والشكل اعلاه نلاحظ الاتي:

١. ان دراسة الإدارة لظروف الانتاج إضافة الي تنفيذ خطة فريق العمل اسفر زيادة في الانتاج في عام ٢٠٠٨ عن العام الاول ٢٠٠٧.

٢. زيادة الانتاج في عام ٢٠٠٩ عن عام ٢٠٠٨ حدثت لدخول الخط الجديد في الانتاج في اكتوبر.

٣. معدل الزيادة في الانتاج بعد دخول الخط الجديد كانت كبيرة جده تعدت الضعف.

لاحظت الادارة ان القدرة الايرادية للشركة كبيرة ، الا ان المواد الخام يعتمد في تمويلها علي عمليات استثمارية تزيد من تكلفة الانتاج لدخول التمويل كعنصر اساسي في التكلفة كما ان الاعتماد علي التمويل البنكي يعتبر نقطة ضعف اساسية.وعليه قامت بأخذ قرار بعدم تمويل المواد الخام الا للضرورة الشديدة لخفض التكلفة .

وبالنسبة للعام ٢٠١٣ استمرت العملة المحلية في التدهور مقابل العملات الاجنبية مما اثر علي تكلفة الانتاج بشكل كبير ولم يتقبل سوق طباعة الصحف زيادة الاسعار بنفس وتيرة معدلات التضخم ،مما خفض من ارباح الشركة .حاولت إدارة المطبعة الوصول إلى صيغة تفاهم للحصول على سعر مناسب للطباعة حتى لا تتضرر المطبعة

من إرتفاع التكلفة، إلا أن هذه الإجتماعات المتواصلة لم تحقق الثمرة المرجوة منها بشكل كامل، وتم تعديل الأسعار في الربع الثاني بعد دراسات متعاقبة وصراع مع الناشرين ، ومما يشار اليه ان التدني الواضح في أرباح طباعة الصحف يرتبط بشكل أساسي بالوضع الإقتصادي السائد في هذا القطاع لكن عدم مقدرة الناشرين علي تغيير الاسعار بما يتواءم مع متغيرات السوق اضر بمعدل الأرباح المحققة . ان زيادة اسعار صرف العملات الحرة ترك اثارا علي تكلفة المواد التي يتم استيرادها من خارج السودان ،اضافة الي ان هناك ارتفاع عام في اسعار السلع والخدمات.هناك شح في النقد الاجنبي اثر علي التكلفة وأخر من عمليات الاستيراد.ومن الواضح في تقارير العام ٢٠١٢ والعام ٢٠١٣ ارتفاع في تكلفة طباعة الصحف اذا ما تمت مقارنتها مع الايرادات.

٣١٣٤ تحليل نموذج لبيانات تقارير الاداء:

جدول رقم (٤١٣٤)

مقارنة إنتاج الأرباح الفعلية مع المخططة لعام ٢٠١٢

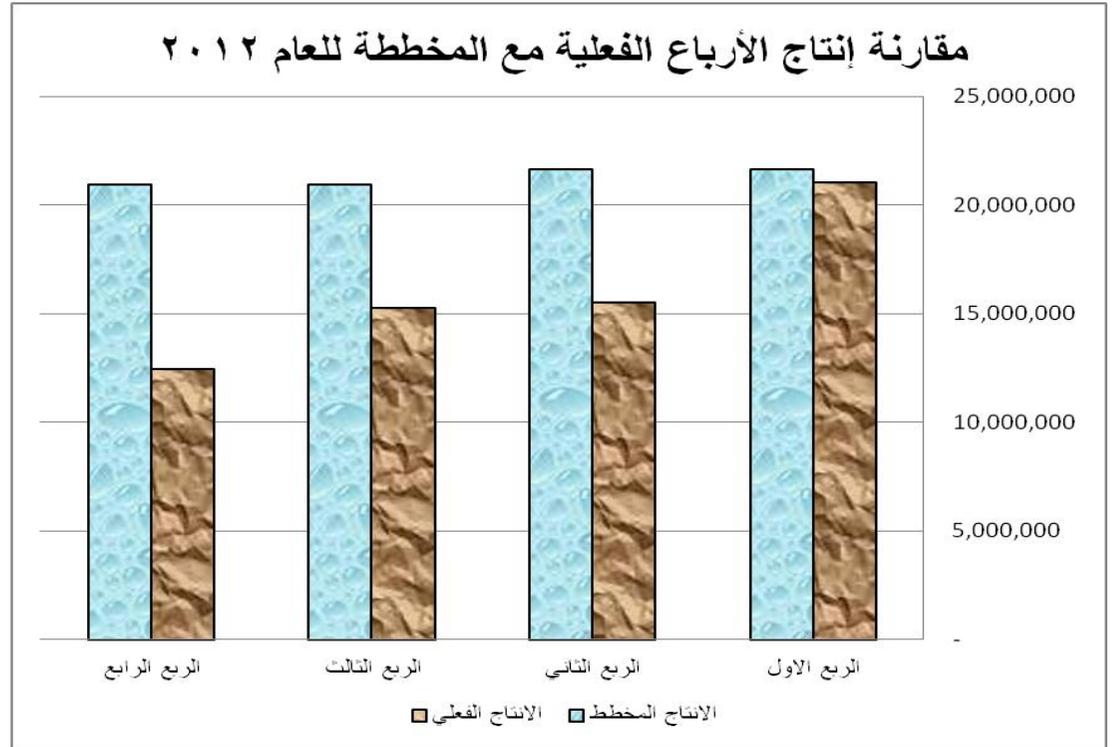
البند	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	إجمالي الإنتاج
الإنتاج الفعلي	21,053,312	15,526,036	15,276,790	12,426,503	64,282,641
الإنتاج المخطط	21,658,000	21,658,000	20,944,000	20,944,000	85,204,000
نسبة الفعلي للمخطط	97%	72%	73%	59%	75%

المصدر: تقرير الاداء للعام ٢٠١٢ من اعداد الادارة المالية للشركة

ملاحظات علي الجدول:

١. من الملاحظ ان الشركة لديها خطة ويتم متابعتها من خلال التقارير الربع سنوية.
٢. نلاحظ ان تنفيذ الخطة في الربع الاول كان جيدا الا ان بقية ارباع العام تأثرت بانخفاض الانتاج ويرجع ذلك لعدد من الاسباب منها محاولة زيادة اسعار الطباعة كما هو في التحليل السابق.
٣. في الربع الرابع انخفض الاداء بصورة كبيرة حيث ان هذا الربع اكثر تأثرا.

شكل رقم (٢١٣١٤)



المصدر: الإدارة المالية تقرير العام ٢٠١٢

٤٣١٤ مؤشرات الاداء العام

من خلال مقارنة نتائج الاعمال لهذا المشروع خلال مراحل تطوره فان اهم مؤشرات الاداء يمكن ان تتمثل في الاتي :-

١. اعتمدت المطبعة على الوفرة في الانتاج كمتغير اساسي في معادلة التكلفة والربح لمواجهة متغيرات قيمة الطباعة .الا ان هذا الامر بدأ يشكل خطورة لدخول مطابع حديثة ومنافسة بشكل واضح وكبير .
 ٢. واستطاعت الشركة في بدايتها من خلال ميزة انخفاض التكاليف واستقرار العملية الانتاجية تثبيت اسعار الطباعة ولكن ارتفاع سعر الدولار بصورة كبيرة و شح النقد الاجنبي شكل عقبة للادارة .
 ٣. ان الشركة تستورد جميع مدخلاتها تقريبا من دول اجنبيه و تحتاج الي معاملات في النقد الاجنبي. وهناك تغير كبير في خارطة التعامل مع النقد الاجنبي حتي ان البنوك التي تتعامل مع السودان بها كثير من المشاكل المتعلقة بالسياسات الاقتصادية والنقدية ولا توجد رؤيه واضحه متفق عليها الامر يعتمد كثيرا علي توقعات وتنبؤات لايسندها دليل مادي ولا تحكمها قاعده ثابتة فهي تعمل في بئيه متغيره وغير منضبطه .
 ٤. من الملاحظ ان هناك تقلبات كبيرة في مجال النشر بالنسبة للصحف حيث تظهر من فترة الي اخري صحف جديدة وتذهب اخري ،مما جعل بيئة الطباعة الصحفية تتسم بشدة التغير .
 ٥. ان اسلم وقت لشراء المواد الخام خاصة الورق هو نهاية الربع الاول وبداية الربع الثاني من العام حيث الاسعار منخفضة والخام متوفر . إلا ان هناك مهدد من شراء كميات كبيرة من الخامات تؤدي لتخزين السيولة والدخول في نفق الالتزامات البنكيه ،ويعتبر التخزين مهلك للسيولة اضافة لابعاء التخليص وشح النقد الاجنبي كلها مشاكل مؤثرة.فالمعادلة بين الاستفادة من الوفرة وانخفاض السعر وما بين السيولة التخزين تحتاج لمعلومات دقيقة ومتابعة جيدة.
- ٥/٣/٤ تحليل البيئة الداخلية و الخارجية :

اولا:البيئة الخارجية

١. المؤسسات الحكومية :-

الشركة لها علاقة جيدة مع الجهات الحكومية التي لها صلة بعمل الطباعة وهي المجلس القومي للصحافة والمطبوعات ووزارة الصناعة اضافة لوزارة الاستثمار والضرائب ومؤسسات الدولة الأخرى.

٢. المنافسين :-

لاشك ان المطابع المنافسة وبعد الصورة المشرفة التي ظهرت بها المطبعة اصبحت تحاول ان تحسن من خدماتها وترفع من مستوى الجودة ، و ظهرت في الفترة من ٢٠١١ الي ٢٠١٣ مطابع جديدة لم تكن موجودة من قبل كما حاولت بعض المطابع القديمة ان تحسن من الماكينات الموجودة وتزيد من قدرتها الانتاجية . ونتج ذلك من محاولة التقليد حيث كان لمطبعة المجموعة الدولية الاثار التالية على قطاع طباعة الصحف :-

- اصبح الاهتمام بجودة المواد الخام المستخدمة وتغيير ثقافة الطابعين نحو البحث عن الافضل والاجود في خدمة الطباعة ومدخلاتها .
- اصبحت المطابع تعمل على توفير الية لتجهيز الطباعة وتحمل اعباء وصول المادة للطباعة وتجهيزها وهذا لم يكن في هذا القطاع من قبل .
- حسنت المطبعة من الثقافة السائدة في قطاع طباعة الصحف حيث ان الناشر يتبها لما تتميز به هذه المطبعة من جودة طباعة وجودة في خدماتها.

٣. الموردین ومشتريات المواد الخام

تعتد الشركة علي موردين خارجيين لانها تستورد معظم المواد الخام وهي الوريق والواح الطباعة اضافة للمواد المساعدة .من الاستراتيجيات الناجحه في مجال ادارة النقد هو احكام السيطرة على المخزون والذي عادة ما يحتاج لتخطيط بشكل يحافظ علي النقدية وفي نفس الوقت لا يؤثر علي العملية الانتاجية بعدم توفر المواد الخام في ظل طول زمن الاستيراد. وقد تم احكام عملية استيراد الورق بصورة ساهمت في استقرار الانتاج والحفاظ على اسعار عالمية منافسة. ان اسلم وقت للشراء هو الربع الاول من العام حيث الاسعار منخفضة والخام متوفر، الا ان المخزونات اذا زادت فان السيولة سوف تتحول الي مواد خام وبالتالي فان الحصول عليها سوف يتطلب وقت وما بين عملية الانتاج والتحصيل التزامات كبيرة وهذا جوهر فاصل بين تحقيق فائض بالتكلفة الاقل والدخول في نفق الالتزامات البنكيه لشح السيوله وبينهما امور اخري مثل مشاكل التخزين وابعاء التخليص وشح النقد الاجنبي.

٤. مؤسسات التمويل: من العوامل التي ادت لزيادة تكلفة الانتاج الاعتماد علي مؤسسات التمويل الخارجية لتمويل العمليات الاستثمارية والعمليات التشغيلية للشركة. ان تمويل شراء الاصول الثابته او المواد الخام يحقق للادارة تنفيذ عملياتها ولكن له آثار اقتصادية كبيرة علي تكلفة الانتاج سواء في المدي الطويل كما هو الحال بالنسبة لشراء الاصول او في المدي القصير كما في حالة شراء المواد الخام. ان اثر التمويل علي التكلفة في حالة شراء الاصول الثابته يتمثل في زيادة مصروف الاهلاك نتيجة لزيادة

قيمة الاصل بتكلفة التمويل وبالرغم من ان الاهلاك مصروف اسمي لا يؤثر علي سيولة الشركة الا انه يؤدي الي خفض الارباح السنوية .

ثانيا: البيئة الداخلية :-

ان مظاهر النجاح والفشل في كثير من المنظمات تعتمد علي درجة التكامل والتنسيق بين جميع المناطق الوظيفية ،حيث ان هناك عدد غير محدود من العلاقات والتداخل بين الإدارة والتسويق والتمويل والانتاج .وتشمل البيئة الداخلية للحالة موضوع الدراسة الآتي:

١. الإدارة :التنظيم والتخطيط والرقابة هي عمل ادارى ووظيفة مستمرة تعمل الادارة على البحث عن ثغرات العمل وسدها ولايوجد عمل ادارى خالى من نقاط الضعف ، لذا قامت ادارة المطبعة بجهود هامة في محاولة منها لاحكام العمل الادارى وضبطه من خلال الآتي:

أ- تطوير شبكات الانترنت والاتصالات الداخلية والخارجية.

ب- انشاء موقع الكتروني،والاهتمام بالمنشورات الدعائية.

ت- توفير المزيد من وسائل الحركة لترحيل العاملين وتسيير الاعمال.

ث- الاهتمام ببيئة المطبعة والصورة العامة .

ج- دراسة اللوائح والقوانين الداخلية المنظمة للعمل لتحسينها.

٢. الانتاج : نسبة لاعتماد الشركة علي التطور التكنولوجي المتكامل في جميع الانشطة الانتاجية فقد حازت الشركة خلال الثلاثة اعوام الاولي من نشأتها على الريادة

فى طباعة الصحف كافة على جميع المطابع العاملة فى هذا المجال وذلك لعدد من الاسباب اهمها :-

أ- تعتمد الشركة في خطوط الانتاج علي تقنية المانية وهي اول دولة تصنع خطوط انتاج للطباعة.

ب- تعتبر اول مطبعة صحفية تدخل السودان من بلد المنشأ مباشرة منذ اكثر من ستين عام.

ت- كما انها اول مطبعة صحف تمتلك قسم ماقبل الطبع باحدث تقنية اوربية (CTP) لتصوير الواح الطباعة .

ث- لا تعتمد على السوق المحلي في استيراد المواد الاساسية للطباعة .

ج- تعتبر اول مطبعة سودانية تعمل بنظام تحكم الكتروني متكامل من استلام المادة عن طريق شبكة لا سلكية وحتى تجهيز الواح الطباعة والتحكم فى الماكينة عن طريق الكمبيوتر .

٣. التمويل: تحتاج الشركة الي تطوير نظام الضبط الداخلي اضافة الي تطوير برنامج الحسابات والتكاليف والدورة المستندية المصاحبة لهما. وتوجد ما بين ادارة الانتاج والمالية متمثلة في المخازن وقسم التكاليف تضارب يتطلب التوعية والتنسيق.

٦١٣١٤ ادارة التكلفة بالشركة:

بداءت الشركة استراتيجيتها بناء علي استيراد خطوط انتاج متطورة الكترونيا من أجل التميز علي المنافسين اضافة الي تخفيض التكلفة .وقد حقق لها التفوق التكنولوجي الاتي :

١. تخفيض التالف من المواد الخام بنسبة تقارب ٨%.

٢. تخفيض زمن اعداد الماكينات والتجهيز لبداية العملية الانتاجية ،اضافة للزمن اللازم للانتاج (الفحص والاختبار) بحوالي ٣ ساعات.

٣. تخفيض عدد العاملين في الانتاج بنسبة ٢٠% عن المطابع المنافسة.

٤. التحكم الالكتروني جعل الاعطال لا تؤدي الي توقف الخط تماما عن الانتاج لعدم ارتباط وحدات الطباعة مكنيكيا مع بعضها.

وكما ان لها كل المحاسن السابقة فان للتكنولوجيا عيوب او عقبات تمثلت في الآتي:

١. عدم وجود عمالة سودانية مدربة جعل الشركة تعتمد علي العمالة الهندية بشكل تام في العاملين الاولين.

٢. عيوب التيار الكهربائي بالسودان (عدم ثبات التيار) اثر علي عملية سير الاداء الذي يعتمد علي التحكم الالكتروني.

٣. تحتاج التكنولوجيا لدرجة حرارة منخفضة مما تطلب تكييف صالات الانتاج بصورة تامة اضافة الي الاضاءة الجيدة ،وهذه تعتبر تكلفة لم تكن لولا التطور التقني للماكينات.

٤. تطلب تركيب الماكينات وجود مبني بمواصفات محددة تتواءم مع التكنولوجيا المتطورة لهذا المشروع.

لتكتمل عملية ادارة التكلفة بشكل يحقق خفضها اضافة الي الرقابة عليها كان لا بد للادارة من دراسة ظروف العملية الانتاجية بصورة متكاملة.حيث ان طباعة الصحف تتم ليلا والزمن المتاح للانتاج محصور ما بين الساعة التاسعة مساء وحتى الساعة السادسة صباحا ولا توجد اي فرصة لطباعة الصحف بعد ذلك.كونت الادارة فريق عمل من محاسب التكاليف ومدير الانتاج وتمت دراسة امكانيات خطوط الانتاج اضافة الي مراحل وخطوات الطباعة وهي :

١. مرحلة التجهيز الطباعي (ما قبل الطبع):

أ- في هذه المرحلة يتم استلام المادة المراد طباعتها في شكل فائل Pdf ثم يتم فحصها والتأكد من عدم وجود خلل او عيوب في التصميم.

ب- بعد استلام المادة تتم عملية المونتاج وهو ترتيب صفحاتها .

ت- واخير تصوير المادة علي لوح جلاتيني يسمي (البليت) أو الواح الطباعة.

٢. مرحلة الطباعة (الانتاج الفعلي):

١. ويتم فيها تجهيز البليتات للطباعة (التكسيح) وتركيبها بخط الانتاج.

٢. تجهيز الورق (شد) والحبر واعداد الماكينة.

٣. بداية الانتاج وتشهد عمليات ضبط واختبار للمنتج التام علي فترات متواصلة.

٤. استلام المنتج التام وتربيطه وعده وتجهيزه للتسليم.

كشفت الدراسة ان كل صحيفة تحتاج الي ١٠ الواح طباعة وان تجهيز لوح الطباعة الواحد بعد استلام المادة وفحصها يحتاج الي ٢٠ دقيقة.وكان من نتائج دراسة الزمن الازم لبداية الانتاج الجدول ادناه:

جدول رقم (٥١٣١٤)

جدول تحليل الزمن

العملية	الزمن بالدقيقة
ارسال الماده من الصحيفة الي المطبعة	٤٠
المونتاج	٢٥
تصوير لوح الطباعة	٢٠
تركيب لوح الطباعة	٢٠
تجهيز الماكينة	١٥
طباعة ١٧٠٠٠ نسخة	٦٠

من المعلوم أن التكلفة دالة في الإنتاج حيث انه كلما زادت الوحدات المنتجة قلت التكلفة للوحدة الواحدة. ومن ناحية أخرى فان الإنتاج دالة مع الزمن فكلما توفر الزمن فان الإنتاج يزيد باستثمار الزمن المتبقي في طباعة صحف أو كميات اكبر . عليه خلص فريق العمل الي :

١. توصيل جميع الصحف بشبكة لاسلكية لإرسال المعلومات لتقليل الزمن الضائع ما بين الصحف والمطبعة.

٢. شراء ماكينة تصوير الواح طباعة (بليتات) اكثر سرعة للاستفادة منها في خفض زمن تجهيز البليتات بالإضافة للأغراض التجارية الأخرى .

وخلصت الادارة الي اهمية ذلك بعد مناقشة الامر ودراسته ،تم إضافة ماكينة تجهيز الواح طباعة حديثه لقسم ما قبل الطبع وقد أدى ذلك لسرعة تجهيز الواح الطباعة الشئ الذي أدى لاتاحة الفرصه لإضافة صحف جديده .و تم توصيل كل العملاء الرئيسيين (الصحف السياسيه) بالشبكة اللاسلكيه وهذا ادي إلي إختزال الوقت الذي كان ضائعاً في الانتقال من والي المطبعة . واصبحت معالجة الاخطاء الفنية تتم بالمطبعة ، وهناك امكانية للتعديل او تغيير الصفحات .

ويري المدير الفني للشركة ان العوامل الفنية والاقتصادية التي ميزت الشركة عن غيرها في بيئة الطباعة بالسودان وما ساهم في نجاحها في خفض التكلفة عموماً يمكن ان يتمثل في مواكبتها لمتغيرات بيئة الطباعة عالمياً والتي تشمل:^(١)

(١) مهندس مستشار ،حمد الجاك الامين،المدير السابق للشركة والمشرف علي العمليات الفنية والتركيب عند بداية المشروع وحتى ٢٠١١

أولا: تكنولوجيا الإنتاج

أحد وسائل تخفيض التكلفة وتحسين الربحية هو الاستثمار في بناء وشراء تكنولوجيا تؤدي إلى تخفيض التكلفة. التكنولوجيا الحديثة تساعد على تحسين كفاءة العملية الإنتاجية وبالتالي تقليل التكلفة. قد تساعد التكنولوجيا الحديثة على تقليل زمن إنتاج وحدة المنتج وبالتالي تقليل تكلفة العمالة أو قد تؤدي إلى استخدام طاقة أقل أو تساعد في تقليل الفاقد من المواد الخام والتالف. بالطبع استخدام تكنولوجيا حديثة يتطلب من العاملين تعلم أساليب جديدة وبالتالي هناك تكلفة التعلم والتي ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار إذا كان التوفير من التكنولوجيا الحديثة قليلاً. كذلك يجب دراسة الفائدة الحقيقية من التكنولوجيا الحديثة وعدم التسرع باقتنائها بدون دراسة حقيقية. وفيما يلي نبذة مختصرة عن بعض التقنيات الحديثة التي تتوفر في هذه الصناعة:

• الإتجاه نحو تقنية Shaftless:

إتجهت معظم الشركات المصنعة للمكنات الطباعية إلى إستخدام تقنية Shaftless ، بمعنى عدم إستخدام أعمدة الإدارة والتروس المتصلة، وإستخدام السيرفو موتورات ذات التيار "AC" في تشغيل كل جزء من أجزاء المكنة بطريقة مستقلة، دون الإعتماد على الأجزاء الأخرى. ويتم التحكم في كل من المحركات الإلكترونية الصغيرة من خلال إتصال بالألياف الضوئية مع وحدة تحكم مركزية، وبالتالي فإن المحركات كلها تعد مترامنة إلكترونياً، لكنها منفصلة من حيث التحكم في سرعتها وتشغيلها.

• زيادة الآلية:

أصبحت الماكينات مزودة بإمكانات آلية كثيرة، مثل التغيير الآلي للألواح الطباعية، حيث من الممكن تغيير ٨ ألواح طباعية في آن واحد وفي أقل من ثلاث دقائق. أيضاً أصبح من الممكن اليوم غسل الأسطوانات الخاصة بالتعبير والترطيب وأسطوانة الوسيط المطاطي بشكل آلي وسريع، مع تغيير البكرة الورقية ونقلها بطريقة كاملة الآلية، بالإضافة إلى ضبط وتغيير نظام ووحدات الطي آلياً. لاشك أن الآلية المتزايدة أدت إلى تخفيض أزمنة التجهيز الأولي للمكنات، مما ساعد على زيادة الإنتاجية والربحية.

• التشخيص والصيانة عن بعد:

إنتشرت هذه الأنظمة من أجل التوفير الكبير في تكاليف سفر وإقامة مهندسي الصيانة والنقل من أزمنة توقف المكنات المعطلة. فقد أصبح من الممكن اليوم إجراء التشخيص عن بعد عن طريق الإتصال من خلال شبكة الإنترنت. ومن الممكن أيضاً التحكم في تشغيل المكنات عن بعد، حيث يستطيع المهندس تشغيل وإيقاف

المكنات من مكتبه دون الحاجة إلى الذهاب بنفسه إلى موقع التشغيل. لكن هناك مايعوق تقدم وإنتشار إستخدام هذه الأنظمة، وعلى رأسها قلق أصحاب المطابع من أن تكون هذه ثغرة أمنية كبيرة بالنسبة لهم ولخصوصياتهم.

• إرتباط ماكينات تصوير ألواح الطباعة بخطوط الإنتاج:

وتختصر هذه الأنظمة مراحل التجهيز الطباعي وتعديل الأخطاء والتالف وتحقيق الجودة بشكل متكامل ، حيث يتم تصوير الألواح الطباعية بماكينات التجهيز والتي يتم ربطها عن طريق برنامج محوسب بخطوط الإنتاج إن هذه الأنظمة تساعد أيضاً على زيادة الإنتاجية والربحية والقدرة التنافسية، ولاسيما في مجال المطبوعات ذات الكميات والأعداد القليلة.

ثانياً: تصميم المطبعة

ان العديد من مباني المطابع العاملة حالياً لم تكن في الأساس مصممة للعمل كمطبعة مما سبب العديد من المشاكل اثناء العمليات الإنتاجية ،او عند الدخول في استثمارات جديدة ومحاولة تركيب خطوط انتاج احدث. فالانتاج الطباعي عملية ذات خصوصية تتطلب الدراسة والاعداد الجيد عن طريق تصميم محكم للمطبعة. كما يمكن تحقيق كفاءة أكثر للعمليات عن طريق إعادة تصميمها والذي قد يصاحب استخدام تكنولوجيا حديثة أو يكون باستخدام نفس التكنولوجيا. فمثلاً قد نستطيع تقليل وقت إنتاج الوحدة بإعادة تنظيم العملية الإنتاجية وذلك قد يكون بالاستغناء عن بعض الأعمال المكررة أو دمج عمليتين في عملية واحدة أو تنظيم تدفق الخامات بشكل منظم أو تبسيط العمل أو وضع الأدوات في مكان قريب من العامل وهكذا .

ثالثاً: تصميم المطبعة

ان تصميم المطبوعات بشكل جيد يؤثر علي عملية الطباعة ،لذا فان المطبعة تحتاج الي المصمم ليس فقط ليصمم الاعمال وانما ليحدد جدوي الاعمال المصممة اصلا وصلاحياتها للطباعة وعلي اي نوع من الماكينات يمكن طباعتها. وهذا يحتم علي مصممي الصحف ان يتم اتصالهم بالعمليات المتعلقة بماكينة الطباعة بشكل يتيح لهم المعرفة الضرورية لتحسين العمل.

رابعاً: استغلال الطاقة الإنتاجية

القدرة على استغلال الطاقة الإنتاجية يقلل تكلفة الوحدة كذلك فإن القدرة على موازنة الطاقة الإنتاجية لحجم الطلب يقلل التكلفة. عند انخفاض الطلب قد تتمكن الشركات التي تتخلص من الطاقة الإنتاجية الزائدة بسرعة من تحقيق ميزة انخفاض التكلفة عن غيرها .

أهم المهددات التي واجهت الشركة وصناعة الطباعة في السودان: (١)

١. صعوبة استيراد المواد الخام ومدخلات الطباعة

عملية الاستيراد تحكمها ظروف اقتصادية تجعل المستورد يخضع لظروف وضغوط عديدة ينجم عنها مخاطر استثمارية وخسائر مالية كبيرة. وتعتمد كل المطابع العاملة في السودان على وكلاء محدودين لاستيراد الخام. وهناك مشاكل أخرى تتعلق بالنقد الأجنبي وارتفاع سعر الدولار. وهناك تغير كبير في خارطة التعامل مع النقد الأجنبي حتى أن البنوك التي تتعامل مع السودان بها كثير من المشاكل المتعلقة بالسياسات الاقتصادية.

٢. ارتفاع تكلفة الإنتاج

في ظل بنية الصناعة الحديثة التي تتسم بالتعقيد وزيادة حدة المنافسة من وقت إلى آخر أصبح التحكم في عناصر التكاليف هو الحل الأمثل لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح. وبما أن الورق يمثل العنصر الأساسي والهام في تكلفة المطبوعات فيما يختص بجوانب رأس المال العامل. حيث أنه قد يمثل ٧٠% أو أكثر قليلا من تكلفة المطبوعات، وينتج طن الورق كمية من الصحف تتراوح بين ١٢٠٠٠ إلى ١٤٠٠٠ صحيفة استاندر ويعتمد هذا على نوع وتقنية المطبعة في التقليل من كمية التالف. وفي إنتاج الصحف فإنه يمثل مدخل الإنتاج الأهم ويمكن تتبع تكلفة الورق على النحو التالي :-

أ) الفترة من فتح الاعتماد وحتى وصول المستندات

ويعاني المستثمر في مجال الطباعة في هذه الفترة من طول المدة إضافة إلى ارتفاع تكلفة الاعتمادات بالسودان نظرا لمصروفات المراسلين إضافة إلى رسوم مفروضة من قبل الدولة على التحويلات والمعاملات بالنقد الأجنبي هذا خلافا لتغير سعر الصرف في هذه الفترة مما ينتج عنه تحمل تبعات سياسات البنك المركزي المتعلقة بالنقد الأجنبي.

ب) الفترة من وصول البضاعة للميناء والى التخزين

نظرا لبعدها ميناء بورسودان عن المركز في الخرطوم وللمصروفات والجبايات المفروضة على البضائع المنقولة فإن تكلفة الورق تزيد بنسبة ٢٠% حسب آخر دراسة تم إعدادها بواسطة لجنة من مدراء المطابع الصحفية بهذا الخصوص. كما أن تالف الورق لهذه الفترة يصل إلى ٢% تقريبا جراء الترحيل والمناولة ويمكن معالجة ذلك عن طريق :

(١) شركة منن للطباعة، اقتصاديات صناعة الطباعة الصحفية، المجلس القومي للصحافة والمطبوعات، (٢٠١١)

- استخدام نوع جيد الصنع من المنشأ علي ان يتم شحنه في حاويات من بورتسودان الي نقطة الوصول
- استخدام رافعات شوكيه متخصصه للورق (قباض Clamp بدلا عن الشوكه)
- تخزين الورق عموديا بصوره تحافظ علي الكور (Core) وتقلل مساحة التخزين .
- وضع الورق المعد للاستخدام بصالات الانتاج لفترة لا تقل عن ٢٤ ساعة اضافة الي عدم نزع غلاف البكره الا عند التشغيل .

ج) مرحلة الطباعة

استخدام التقنيه الحديثه يقلل من التالف والذي يفوق في بعض الاحصاءات ١٠% ويمكن معالجة ذلك باستخدام اللصق الالي اضافة الي النظم الحديثه في التحكم في تسجيل الالوان وكميتها.

د) طباعة كميات كبيره تقلل نسبة التالف بصوره ملحوظه ومن تجربه فان طباعة اقل من ١٠,٠٠٠ نسخه من اي صحيفه غير مجدي اقتصاديا وان اي مطبعة يجب ان يكون انتاجها اليومي في حدود مائه الف نسخه .

هـ) مرحلة ما بعد الطباعة

هذه المرحله لاتهم المطبعة الا من ناحية القدره علي السداد ولكنها تهتم الدوله كثيرا وبحساب بسيط فان المهدر من الورق خلال العام يمثل فاقد اقتصادي وخسائر يجب تجنبها ،حيث يقدر بحوالي ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيه .الورق المهدر هو الورق المستخدم في انتاج نسخ سليمه مدفوعه قيمه ولم توزع (راجع) اضافة للتالف من الانتاج.إذا اعتبرنا ان المطبوع اليومي من الصحف هو ٥٠٠,٠٠٠ نسخه حسب التقديرات المعتمده لدي المجلس القومي للصحافة والمطبوعات وان الموزع اليومي هو ٢٥٠,٠٠٠ نسخه فان تكلفة المهدر يوميا تعادل ١٠٠,٠٠٠ جنيه يوميا ،فاذا اعتبرنا ان ايام الطباعة في العام هي ٣٠٠ يوم فان المهدر من الصحف المطبوعه يكلف ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ جنيه .

٣.تكلفة التمويل البنكي:

اما فيما يختص بشراء المواد الخام عن طريق التمويل الخارجي بواسطة البنوك فان المواد الخام سوف ترتفع تكلفتها نتيجة لظهور تكلفة التمويل ضمن مكونات تكلفة الشراء.يوضح الجدول ادناه آثار تكلفة التمويل علي مشتريات الحالة موضوع الدراسة سواء الراسمالية أو التشغيلية.التاريخ يبين تاريخ العملية وتمثل النسبة نسبة تكلفة التمويل الي تكلفة الشراء.

جدول رقم (٦١٣١٤)
عمليات المراجعة للشركة للاعوام ٢٠٠٩ و ٢٠١٠

النسبة	ارباح البنك	تكلفه الشراء	العملة	البضاعة	التاريخ
36.4%	195,559.5	537,355.1	دولار	ماكينه	22/10/2009
8.0%	13,029.7	163,011.7	يورو	ورق	03/12/2009
12.2%	19,278.6	158,050.0	يورو	ورق	14/02/2010
8.1%	14,226.5	174,613.9	يورو	ورق	05/12/2009
11.9%	19,487.6	163,889.5	يورو	ورق	17/02/2010
9.1%	14,502.4	159,725.8	يورو	ورق	12/04/2010
7.7%	25,377.1	331,619.4	يورو	ورق	17/08/2010
8.7%	23,891.4	275,013.1	يورو	ورق	17/05/2010
8.2%	13,367.1	163,632.4	يورو	ورق	29/08/2010
9.0%	13,757.7	152,200.8	يورو	ورق	26/09/2010
11.2%	32,814.9	293,730.2	يورو	ورق	26/04/2010
10.5%	15,487.7	147,978.2	يورو	ورق	16/05/2010
11.9%	32,843.9	275,854.5	يورو	ورق	17/05/2010

المصدر: اعداد الباحث من سجلات الشركة

من خلال بيانات الجدول اعلاه فان الباحث يقدم الملاحظات التالية:

أ- التغيير في النسب المئوية ناتج عن فترة المربحة فكلما زادت فترة المربحة زادت تكلفة التمويل.

ب- في حالة المواد الخام فان تكلفة التمويل تدخل مباشرة ضمن تكلفة مخزون المواد الخام ومنه الي تكلفة الانتاج عند استخدام هذه المواد. ولا تغير فترة التمويل كثيرا في حالة المواد الخام والعبرة باستخدام هذه المواد في الانتاج وليس بالفترة المتبقية لسداد قيمتها، فبمجرد صرف المواد للانتاج تصبح تكلفة التمويل مكون اساسي للقيمة النهائية لتكلفة المنتج سوا تمت عملية السداد او لا.

ت- ويؤدي التمويل البنكي بالعملة الحرة الي ظهور مشكلة محاسبية كبيرة بالنسبة للمنتجات التي تم بيعها ولم يحل اجل سداد قيمة المواد الخام المكونة لها للبنك. ففي حالة ان التمويل تم بالعملة الحرة فان اي تغير بالزيادة في اسعار الصرف مستقبلا بالنسبة للمواد الخام التي تم استخدامها في انتاج منتجات وتم بيعها سوف يؤدي لظهور مشكلة كبيرة في معالجة تكلفة الانتاج في حالة زيادة اسعار الصرف بعد البيع للمنتج وقبل سداد قيمة التمويل للبنك. خاصة اذا كان موعد سداد القيمة بعد نهاية عام مالي كامل اي بعد اعداد الحسابات الختامية للشركة حيث ان المبيعات والتكلفة لا يمكن تعديلها بعد مراجعتها واعتمادها بواسطة مجلس الادارة او الملاك.

٤. الصيانة ومشاكل اعطال الماكينات

نظرا لتكلفة الراسماليه العاليه للمشروعات العامله في مجال الطباعة بصوره واسعه ومن البديهي ان تتم المحافظه علي هذه الاموال باجراء عمليات الصيانه الصحيحه والمخططه والمدروسه للصيانه بصوره مستمره حتي اذا لم تكن الماكينات عامله في الانتاج لتفادي التاكل والصدأ والتلف. تعتمد عملية الصيانه في رفع كفاءتها وخفض تكاليفها علي عنصر العماله المدربه علي اعمال الصيانه ، حيث ان تدريب عمال الصيانه يخفض من تكلفة قطع الغيار المستخدمه والكشف عن الوحدات ومعرفه مايمكن استبداله ومعالجه واصلاح وتركيبه هذه القطع .

٥. القدرة علي الوفاء برغبات واحتياجات السوق

في ظل المنافسة الشديده أصبحت رغبات وتوقعات العملاء المستفيدين مما تقدمه المطابع من مطبوعات أو خدمات وما تمثله مواصفاتها وجودتها وأسعارها من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب علي الإدارة أن تسعى إلي تلبيتها بأعلى جودة وكفاءة ممكنة من خلال التوجه بالتسويق إلي الطباعة حسب رغبة الزبون والقدرة علي توفير احتياجاته. لم يعد المقصود بالمنافسة الحصول علي العملاء فقط وإنما أيضاً القدرة علي توقع حاجاتهم ورغباتهم ومواصفات تلك الحاجات والرغبات نظراً لأن الحاجة إلي إشباعها هو المحرك الأساسي نحو اتخاذهم قرار اختيار المطبعة.

٦. عدم توفر قواعد بيانات ومعلومات عن صناعة الطباعة:

ان بناء استراتيجيات المنشأة الصناعية يعتمد في الاساس علي جودة المعلومة من اجل توضيح الصورة العامة، وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والمهددات .لذا فان الادارة بالمطابع اصبحت امامها طريق طويل من الدراسة والبحث واستخدام الاساليب العلمية من اجل صنع قرارات تتسم بدرجة كبيرة من المعقولية ،وبما ان المعلومة اصبحت هي مدار الاهتمام ومركز النقل الذي تدور عليه رحي القرار الرشيد والتخطيط السليم وما دام الحال كذلك فإن نظم المعلومات والتي تعتبر المصدر الاساسي للمعلومة يجب ان تواكب التغيرات في بيئة الطباعة.

٧. اتجاه القارئ نحو الانترنت والكمبيوتر والتقنيات الحديثة:

هناك تزايداً ملحوظاً في الأنظمة والقوانين الخاصة بالحفاظ على البيئة والتي تتطلب تعاوناً بين الحكومات والصناعات المختلفة والمستهلك، ومن الطبيعي أن تكون الصحافة المطبوعة إحدى أكثر الصناعات المستهدفة من قبل هذه الأنظمة ومن قبل كافة الجهات والآراء التي تتبنى مبدأ حماية البيئة نظراً لضخامة الكميات التي تستهلكها تلك الصناعة من الورق يومياً ،والذي يتطلب قطع عدد كبير من الأشجار يومياً. كما أن الوعي البيئي المتمثل في إدراك أن الترشيد في استهلاك الورق سوف يكون له مردود إيجابي على الغابات والموارد الطبيعية التي تستخدم في صناعة الورق. و ورق الصحف لا يفصل تماماً عن استخدامات الورق الأخرى لذات السبب الا وهو استخدام التقانات الحديثة، والخطر القادم ان أغلب متصفحى الصحف سيميلون مستقبلاً الى تصفحها على الانترنت أكثر منها ورقية وهو الأمر الذي يقلل حتماً في المستقبل عملية إستهلاك ورق الصحف وبالتالي يقلل عمليات تسويقه. تتعرض الصحف المطبوعه لازمه عالميه سببها المنافسه من الصحافة الالكترونيه اضافة لتداعيات واثار الازمه الاقتصاديه العالميه ،و كما أن التقنية كانت سبباً في تطوير بيئة الطباعة من الناحية التقنية إلا أنها ستكون سبباً في الحد من استخدام الورق في المدى البعيد وإلى حد كبير من خلال توجيه هذه التقنيات والبرمجيات التوجيه الصحيح والاستفادة منها بشكل كامل في الحفظ والمراسلات والأرشفة وغيرها من الأنشطة التي أثبتت التقنية أنها قادرة على أدائها بطريقة فعالة ولا تقبل الخطأ، وسوف تحد ليس فقط من استخدام الورق بل قد تؤدي في بعض الأعمال إلى إلغاء استخدام الورق، وهو هدف تسعى له الكثير من الدول المتقدمة.

٧١٣١٤ النظام المالي والمحاسبي للشركة :

تمتلك الشركة موضوع الدراسة نظام مالي ومحاسبي تنظمه لوائح داخلية تم وضعها واجازتها بواسطة مجلس الادارة ،وتعتمد الادارة علي الموازنة التخطيطية كادة من ادوات الادارة للرقابة علي سير العمل اضافة لنظام حسابات متكامل ومحوسب يشمل جانب الحسابات المالية وحسابات التكاليف كما ان لديها دورة مستندية للرقابة علي المخزونات والانتاج.

١١٧١٣١٤ الموازنة التخطيطية للشركة:

تعتمد الشركة علي الموازنة التخطيطية كاداة استراتيجية تدعم العمل الاداري والرقابي بشكل جيد.وتتم مقارنة نتائج الاداء الفعلي مع المخطط عن طريق تقارير ربعية وذلك بناء علي التقسيم الربعي لبيانات الموازنة التخطيطية.

تحتوي الموازنة في كل عام علي الاتي :

١. تقرير اجمالي لنتائج الاداء للعام السابق.
٢. موجهاة عامة تحكم خطة الاداء للعام القادم.
٣. اهداف ومتطلبات العمل للعام الجديد.
٤. بيانات الخطة مقسمة علي ارباع.

جدول رقم (٧١٣١٤)

تقديرات التكاليف المباشرة للعام ٢٠١١

البيان	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الجملة
تكلفة المواد المباشرة :					
الورق والحبر والبليئات ١٦	6,690,033	6,694,629	6,615,699	6,615,699	26,616,061
البليئات	846,000	855,400	827,200	780,200	3,308,800
ورق وبليئات كتب ومجلات	300,000	300,000	0	0	600,000
الجملة	7,836,033	7,850,029	7,442,899	7,395,899	30,524,861

					تكلفة العمالة المباشرة :
400,666	100,968	100,968	100,968	97,762	المرتبات و الأجور
188,400	47,100	47,100	47,100	47,100	عمالة جديدة
393,312	98,328	98,328	98,328	98,328	العلاوات و البدلات
100,141	25,172	25,172	25,172	24,626	تأمين اجتماعي
1,082,519	271,568	271,568	271,568	267,816	الجملة
					تكلفة المصروفات الصناعية
482,660	119,657	119,657	122,346	121,001	المواد المساعدة
144,000	36,000	36,000	36,000	36,000	عمال يومية
40,000	0	0	20,000	20,000	تشغيل خط الكتب
4,680,000	1,170,000	1,170,000	1,170,000	1,170,000	إهلاك المباني و الماكينات
96,000	24,000	24,000	24,000	24,000	تأمين مكن
672,000	168,000	168,000	168,000	168,000	استهلاك الكهرباء
168,000	42,000	42,000	42,000	42,000	العمل الاضافي
84,000	21,000	21,000	21,000	21,000	وقود وزيوت
600,000	150,000	150,000	150,000	150,000	الصيانة
1,248,301	310,332	310,332	313,819	313,819	التالف
19,440	4,860	4,860	4,860	4,860	قطن نظافة
43,800	10,950	10,950	10,950	10,950	وجبات عاملين
30,000	0	0	15,000	15,000	جمع و تشطيب
8,278,201	2,056,799	2,056,799	2,082,974	2,081,630	الجملة
39,885,581	9,724,265	9,771,265	10,204,571	10,185,479	إجمالي التكاليف المباشرة

المصدر الموازنة التخطيطية لشركة منن للطباعة والنشر للعام ٢٠١١
ويلاحظ الباحث ان الجدول اعلاه نموذج من تكلفة خطة العام ٢٠١١ ويبين ان التكلفة موزعة حسب العناصر الاساسية للتكلفة وهي المواد الخام ثم العنصر البشري واخيرا التكلفة الصناعية.

جدول رقم (٨١٣١٤)

ملخص التقديرات (بالجنيه السوداني)

بيان	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الجملة
الإيرادات	11,742,500	11,787,500	10,902,500	10,902,500	45,335,000
(-) التكاليف المباشرة	10,200,479	10,219,571	9,771,265	9,724,265	39,915,581
مجمل الربح	1,542,021	1,567,929	1,131,235	1,178,235	5,419,419
(-) التكاليف الغير مباشرة	442,343	441,913	447,623	444,633	1,776,512
صافي الأرباح	1,099,678	1,126,016	683,612	733,602	3,642,907
صافي الأرباح (الخسائر)	1,099,678	1,126,016	683,612	733,602	3,642,907
١- هامش الربح الإجمالي =	13%	13%	10%	11%	12%
٢- هامش الربح الصافي =	9%	10%	6%	7%	8%

المصدر: الموازنة التخطيطية لشركة منن للطباعة والنشر للعام ٢٠١٠
ملاحظات علي الجدول:

١. يلاحظ الباحث ان خطة الشركة يتم تلخيصها في جداول ختامية مبنية علي نتائج الاعمال وفقا لقوائم الحسابات.
٢. تعتمد الشركة هامش الربح كمقياس للاداء، ويتم حسابه علي اساس نسبة مئوية.
٣. نلاحظ ان حسابات التكاليف تعتبر اساس اعداد الموازنة التخطيطية مما يؤكد اعتماد نظام لحساب تكلفة الانتاج.

٢١٧١٣١٤ الدورة المستندية للشركة

ترتكز عملية الادارة في القيام بالوظائف الاساسية التي تتمثل في التخطيط والتنفيذ والرقابة . وتعتبر الدورة المستندية اداة ادارية هامة لتحقيق وظائف الادارة . ترتكز عملية الرقابة على المواد والتكلفة على الدورة المستندية كما انها تساهم في تحديد تكلفة الشراء والمحاسبة عن عناصر التكلفة . ويمكن ان تتمثل اهداف الدورة المستندية في:

- ضبط ورقابة الادارة على المواد الخام والمساعدة ، والاسبيرات ، والادوات المكتبية .
 - ضبط صرف الاصناف من المخازن عبر دورة مستندية حسب الاسس والقواعد المتعارف عليها محاسبيا وقانونيا .
 - التأكد من ان كل المشتريات الداخلية والخارجية والمحلية هي ضمن عهدة امين المخزن .
 - تهدف هذه الدورة لأن يحتفظ امين المخزن مستنديا برصيد ادنى من اي صنف لكل مشتريات المطبعة ، ليقوم بتحرير طلب الشراء اذا وصل الصنف لرصيد الحد الأدنى .
 - تعمل الدورة للتأكد من ان كل المنصرفات من المخازن هي عهدة لدى الادارات المختلفة المستلمة لهذه المواد .
- المستندات الخاصة بهذه الدورة تتمثل في الآتي :-

اولا المشتريات :

/ طلب الشراء وامر الشراء :-

- يتم تحرير طلب الشراء من الجهة الطالبة (المخازن - الانتاج - الادارة) .
- بموجب طلب الشراء يتم تحرير امر الشراء .
- بعد وصول المواد يتم تحرير تقرير فني عن المواد المشتراه واستلامه بموجب تقرير فحص واستلام من اصل وثلاث صور .
- الحسابات (التكاليف) بعد مطابقة صورة امر الشراء مع تقرير الفحص والاستلام يقوم بمطابقة صورة امر الشراء واثبات المعاملة في المخازن وحساب المورد .
- يعتبر امر الشراء بمثابة تعاقد مع المورد واطار له بضرورة التوريد في الموعد .

امر الشراء :-

- يتم تحديد الجانب المدين والدائن في الحسابات من امر الشراء .
- لايعتبر طلب الشراء مستند لعمل القيد مباشرة ولكنه مساعد له فقط .
- امر الشراء صورة منه لدى المخزن - صورة للحسابات - صورة للمورد - صورة للجهة الطالبة .
- يتم استلام المواد وفحصها بواسطة لجنة (الحسابات - المخازن - الانتاج - الجهة الطالبة) .

ثانيا المخازن :

تتكون الدورة المستندية لمخازن المطبوعة من المستندات الآتية :-

١- اذن اضافة اصناف للمخزن:-

اولا هذا المستند يحرر بواسطة امين المخزن وهو الوثيقة التي بموجبها يقوم امين المخزن باستلام الاصناف من المورد حسب الفاتورة وطلب الشراء و حسب المواصفات ، وتسجيلها بكرت الصنف ، ويتكون من اصل وثلاث صور الاصل للحسابات وصورة المخزن وصورة للكمبيوتر .

٢- بطاقة الصنف :-

- هي كرت يعد لكل صنف لتتبع حركة الوارد والمنصرف عن طريق امر الشراء وتقرير الفحص والاستلام ويتم تحرير قيد بالكمية الواردة .

يحرر هذه البطاقة امين المخزن وهي الوثيقة التي توضح استلام امين المخزن لكل الواردات حسب طلبات الشراء وفاتورة المورد من حيث الكمية والنوع ، ويكون الرصيد المدون بهذه البطاقة هو عهدة لدي امين المخزن ويفترض ان يتطابق مع الرصيد الفعلي للصنف بالمخزن .

٣- طلب صرف :-

ويحرر هذا المستند من قبل الادارة الطالبة وهو الوثيقة التي بموجبها يقوم امين المخزن بالصرف بناء على تصديق مسبق للجهة الطالبة ، ويكون من اصل وصورة الاصل للمخزن والصورة للقسم .

٤- اذن صرف :-

وهو الوثيقة التي توضح استلام الجهة الطالبة للاصناف ويكون من اصل وثلاث صور الاصل للحسابات وصورة للمخزن وصورة للكمبيوتر .

٥- اشعار ارتجاع اصناف :-

وهو الوثيقة التي بموجبها يتم ارجاع اصناف من الاقسام المختلفة لعهددة امين المخزن اما بسبب تلفها او زيادة كميتها .

٦- اشعار مردودات لمورد :-

وهو الوثيقة التي بموجبها يتم ارجاع الاصناف للمورد نسبة لعدم مطابقتها للمواصفات ، او تلفها ، او زيادة كميتها ، او نفاذ تاريخ صلاحيتها .

الاجراءات :-

- يقوم امين المخزن باستلام جميع المشتريات الخارجية والداخلية والمحلية ويتأكد من مطابقتها للبيانات حسب طلب الشراء وفاتورة المورد من حيث الكمية والعدد وخلوها من التلف .
- يقوم امين المخزن بملء اشعار اضافة اصناف للمخزن حسب الاستلام ، ويرسل صورة منه للحسابات وصورة للكمبيوتر ويحتفظ بالصورة الثالثة لديه للمراجعة يكون مرفق معها صورة من فاتورة المورد تحفظ بالفايل لديه .
- ينشيء امين المخزن لكل صنف مستلم بموجب اشعار اضافة اصناف ببطاقة صنف ، ويكون لكل صنف بطاقة مستقلة .
- تقوم الجهة الطالبة لأي صنف من الاصناف بملأ اشعار طلب صرف مواد من المخزن .
- يقوم السيد رئيس القسم بمراجعة الطلب والمصادقة عليه حسب الحاجة الفعلية للقسم ويرسله لأمين المخزن ممهور بتوقيعه .
- يكون هذا الطلب حسب الحاجة اليومية او الاسبوعية او الشهرية او حسب الطلب.
- يملأ بهذا الطلب كل احتياجات القسم مهما صغرت .
- طلب صرف مواد من اصل وصورة ، الاصل للمخزن والصورة تحفظ بالقسم .
- يحرر امين المخزن اشعار صرف مواد بناء على اشعار طلب صرف مواد مطابقا له بلا زيادة او نقصان ويقوم بتسليمه للجهة الطالبة بعد توقيعهم على الاستلام .
- اشعار صرف مواد يكون من اصل وثلاث صور ، الاصل للحسابات وصورة للقسم المستلم وصورة للكمبيوتر وصورة للمخزن للمراجعة .
- يقوم امين المخزن بتخفيض عهده حسب اذن الصرف وذلك بتخفيضها حسب الكمية والعدد ببطاقة الصنف .
- تحفظ بجميع هذه الاقسام صورة من هذه المستندات للمراجعة والمطابقة .

المخازن المستهدفة :-

- مخزن المواد الخام والمساعدة .
- مخزن الاسبيرات .
- مخزن الادوات المكتبية .

في الحسابات :-

- دفتر استاذ المخازن يحتوي على صفحة لكل صنف ، تحقق هذه الصفحة بيان اسم الصنف ورقمه والحد الادنى والاعلى وحد الطلب وخانة للوارد والمنصرف والرصيد مع بيان الكمية والاسعار والقيمة .
- ولتحديد تكلفة الانتاج يتم تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الانتاج .
- يتم تحرير طلب من الجهة المنوط بها صرف مواد من المخزن ترسل صورة لقسم المخازن وصورة للحسابات .
- يتم تحرير اذن صرف مواد من الجهة الطالبة المخول لها صرف المواد ويرسل اصل اذن الصرف الى المخازن وصورة للتكاليف وتحتفظ الجهة الطالبة بصورة .
- من واقع اذن الصرف يتم القيد ببطاقة الصنف . يتم تسعير المواد المنصرفة بواسطة ادارة التكاليف .

٨١٣١٤ البرنامج المحوسب للحسابات والتكاليف :

تستخدم الشركة برنامج الحسابات QuickBooks وهو من اكثر البرامج المالية شعبية في العالم حيث يقدر عدد مستخدميه في الولايات المتحدة فقط بـ ١٣ مليون مستخدم . وقد بدأت كثير من الشركات والمنظمات في محيطنا العربي في استخدام هذا البرنامج . البرنامج من اصدار شركة Intuit وهو من عائلة برامجها وهناك عدة اصدارات له منها :^(١)

- Simple Start QuickBooks
- QuickBooks Pro
- QuickBooks Premier - Industry-specific Tools
- QuickBooks Enterprise

تستخدم الشركة موضوع الدراسة الاصدار QuickBooks Premier لعام ٢٠١٠ ، وأضافة للشركات الصناعية يعتبر البرنامج مناسب للمؤسسات والشركات والمنظمات الربحية وغير الربحية ويعتبر من فئة البرامج المالية المستهدفة للشركات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (عدد محاسبيها من ١ الى ٢٠ محاسب). يزودنا QuickBooks Premier بسجلات واستمارات لتلبية الوظائف الجوهرية للدفاتر المالية: دفتر الأستاذ العام (General Ledger)، والحسابات الدائنة والمدينة (Accounts Receivable and Payable)، والمخزونات (Inventory)، والرواتب والأجور (Payroll). كما تزودنا أيضاً بإمكانات في مجال التحاسب علي اساس المقياس الزمني (Time Billing)، وتتبع المشاريع (Project Tracking)، وإدارة الأصول الثابتة (Management Fixed-Asset). ومخطط السيولة النقدية على المدى القصير، ودعم عدة أسعار

^(١) يتصرف من موقع الشركة المنتجة للبرنامج والشركات المتخصصة في تدريب المحاسبين عليه

لكل من الزبائن والأعمال.

تقسم الحسابات في البرنامج الي نوعين الاول هو حسابات الميزانية والثاني هو حسابات المصروفات والايرادات بالنسبة لانواع حسابات الميزانية Blance sheet وهي عشرة انواع:

- Bank: حسابات البنوك او الخزينة او النقد اليومي تدخل تحت هذا النوع
 - Accounts receivable : (الذمم المدينة) الشركة لديها حساب ذمم مدينة واحد وهو الحساب الذي يتعلق بالصفقات المالية التي تدين بها للزبائن وتتعلق بالفواتير والسداد وايداعات السداد والمرتدات.
 - Other current asset (الاصول المتداولة)
 - Fixed asset (الاصول الثابتة)
 - Other asset (الاصول الاخرى)
 - Accounts payable (الذمم الدائنة)
 - Credit card (بطاقات الائتمان)
 - Current liability (المطلوبات الحالية) وهي المطلوبات التي من المفترض ان تدفعها خلال سنة واحدة مثل الضرائب والتأمين .
 - Long-term liability (المطلوبات طويلة الاجل)
 - Equity (حقوق الملكية) : وتشمل راس المال ، والارباح غير الموزعة.
- انواع حسابات الايرادات والمنصرفات Income and expense وهي اربعة :
- Income (الايراد) : وهي حسابات الدخل للانشطة الرئيسية
 - Other Income (ايرادات اخرى)
 - Expense (المنصرفات)
 - Other Expense (منصرفات اخرى)

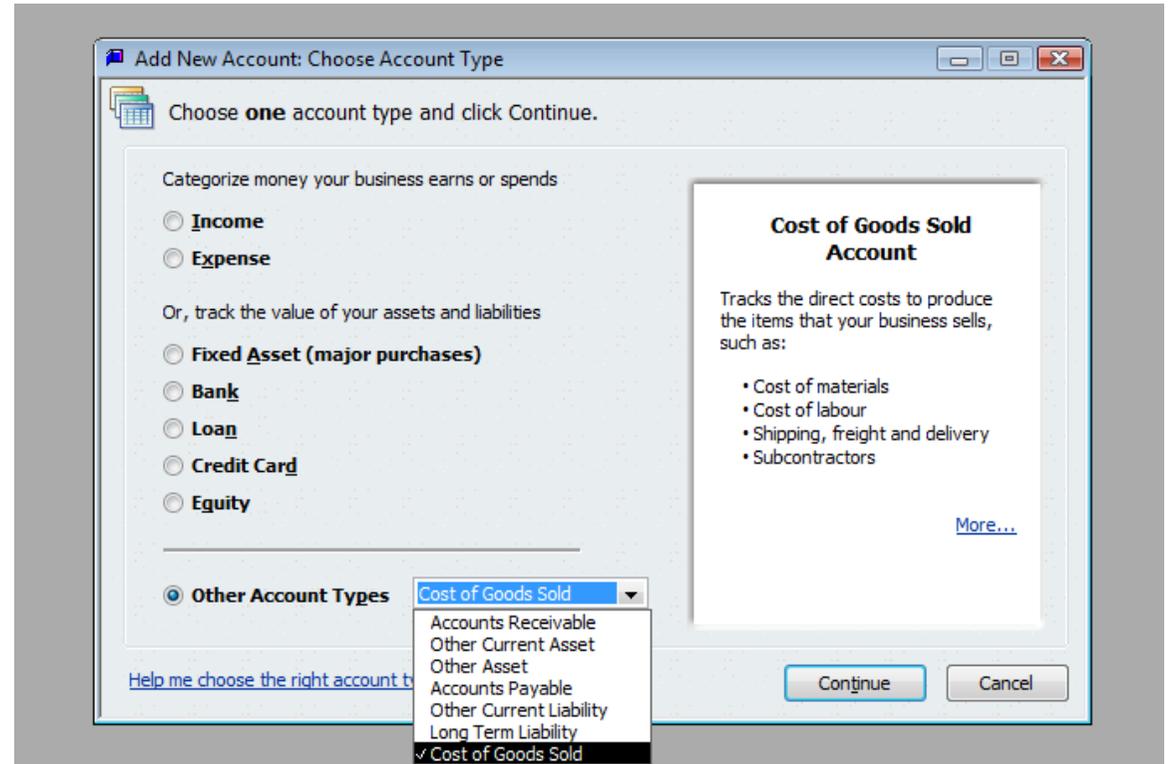
• Cost of Goods sold (تكلفة البضاعة المباعة): وهي تشمل التكاليف حسب عناصرها (مواد، اجور، صناعية) اضافة لتكلفة البضاعة المعدة للبيع (المنتج التام)

وفيما يخص مراكز التكلفة او تقسيم العمل فان برنامج الـ QuickBooks يعطي مستوى اضافي للتصنيف يسمى classes يعطيك امكانية لتصنيف العمليات المالية والمحاسبية حسب التصنيف الذي تريد مثلا تريد ان تحسب ايراد عمل محدد أو مصروفاته أو اجمالي تكلفته سوف تجعل هذا العمل كـ Classe او تريد ان تصنف عملياتك المالية حسب فرع معين من فروع الشركة او تريد أن تصنفها حسب مندوب معين او ما تريد ويمكن اعتبار هذا التصنيف الاضافي كمركز تكلفة حيث يتم وضع مراكز التكلفة بعد تحديدها في هذا الجزء من البرنامج.ومن هنا يمكن ان يتم توزيع المصروفات والتكاليف عند اعداد كل قيد بحيث تحدد من لحظة الحدث المحاسبي مراكز التكلفة. ويفيد كذلك في عمل مراكز للايرادات.

الشاشات المتعلقة بحساب التكلفة:

لاحظ الباحث ان بعض ادوات وشاشات حساب تكلفة الانتاج بناء علي التطبيقات الموجودة في برنامج الحسابات الكويك بكس غير مفعلة بطريقة دقيقة ولايعتمد عليها بشكل تام في حساب التكلفة وانما هناك اجتهاد من محاسب التكاليف اعتمادا علي اوراق عمل ببرنامج الاكسل لادخال قيود محاسبية تحقق حساب التكلفة.

شكل رقم (٣١٣١٤)
شاشة ادخال الحسابات



من خلال الشاشة اعلاه يقوم مبرج الشركة او الشخص الخبير في برنامج الحسابات اعلاه بادخال قائمة الحسابات (شجرة الحسابات) حسب التصنيف المناسب. والحسابات مقسمة الي عدد من الانواع منها حسابات التكلفة او المصروفات الاصول الثابتة وهكذا.

شكل رقم (٤١٣١٤)
شاشة ادخال الاصناف

The screenshot shows the 'New Item' dialog box with the following details:

- Type:** Stock Part (Use for goods you purchase, track as stock, and resell.)
- Item Name/Number:** [Empty]
- Subitem of:** [Empty]
- Manufacturer's Part Number:** [Empty]
- Unit of Measure:** U/M
- Purchase Information:**
 - Description on Purchase Transactions: [Empty]
 - Cost: 0.00
 - Purch VAT Code: VAT
 - COGS Account: *تكلفة الطباعة الأول...
 - Preferred Supplier: [Empty]
- Sales Information:**
 - Description on Sales Transactions: [Empty]
 - Sales Price: 0.00
 - Sales VAT Code: VAT
 - Income Account: [Empty]
- Stock Information:**
 - Asset Account: Stock
 - Reorder Point: [Empty]
 - On Hand: 0.00
 - Total Value: 0.00
 - As of: 25/08/2015

من خلال الشاشة اعلاه يقوم مبرج الشركة او الشخص الخبير في برنامج الحسابات اعلاه بادخال قائمة الاصناف للمخزونات حسب التصنيف المناسب لحساب تكلفة الانتاج. ويتم ربط الاصناف بالحسابات المناسبة حتي يخرج الصنف الي الحساب المطلوب بالنسبة للتكلفة او الايراد.

حساب التكلفة في البرنامج المحوسب:

شكل رقم (٥٣١٤)
شاشة فتح اوامر التشغيل

The screenshot shows a 'New Customer' dialog box with the following fields and options:

- Customer Name: [Text Box]
- Currency: [Dropdown Menu: Sudanese Pound]
- Opening Balance: [Text Box] as of 25/08/2015 [Calendar Icon]
- Link: [How do I determine the opening balance?](#)
- Tabs: Address Info, Additional Info, Payment Info, **Job Info**
- Job Info Section:
 - Job Status: [Dropdown Menu: None]
 - Start Date: [Text Box] [Calendar Icon]
 - Projected End: [Text Box] [Calendar Icon]
 - End Date: [Text Box] [Calendar Icon]
 - Job Description: [Text Box]
 - Job Type: [Dropdown Menu]
- Buttons: OK, Cancel, Next, Help
- Checkbox: Customer is inactive

الشاشة اعلاه توضح كيفية فتح امر عمل جديد كما انها تحتوي علي جميع التفاصيل المتعلقة بالزبائن وطريقة الدفع واوامر العمل وعددها ومتي بداءات وانتهت اضافة الي تحديد تكلفتها. وتظهر نتائج هذه الشاشة في التقارير المتعلقة بالزبائن والتكلفة والمبيعات اضافة الي الانتاج واوامر العمل.

شكل رقم (٦١٣١٤)

شاشة ادخال الاصناف بالمخازن

New Item

Type: **Stock Assembly** Use for stock items that you assemble from other stock items and then sell.
[What's the difference between a Stock Assembly and a Group?](#)

Item Name/Number: Subitem of:

I purchase this assembly item from a supplier

Unit of Measure: U/M

Cost: [What is this cost?](#) COGS Account:

Description:

Sales Price: Sales VAT Code: Income Account:

Bill of Materials

Item	Description	Type	Cost	Qty	U/M	Total

Total Bill of Materials Cost: 0.00

Buttons: OK, Cancel, Next, Custom Fields, Spelling, Print..., Item is inactive, Amt's Inc VAT, Edit Item..., Full View...

الشاشة اعلاه تمكن المحاسب من عمل صنف جديد يدخل المخزن وهو يحتوي علي مكوناته من المواد الخام المباشرة والمخزن بالمخازن .ويمكن ان يضاف اليه تكلفة
العنصر البشري او اي تكلفة اخري بناء علي طريقة اعداد التكاليف.

ويتم تصنيع الصنف من خلال الشاشة التالية:

شكل رقم (٧٣١٤)

شاشة ادخال الانتاج اليومي بالصنف والتكلفة المباشرة

Component ...	D.	Type	Q.	U/M	Qty Needed
*المخزن المواد ا	كيلو	Inv P...	0		0
*المخزن المواد ا	ق.	Inv P...	3...		0
*المخزن المواد ا	ك	Inv P...	2...		0
*المخزن المواد ا	ك	Inv P...	2...		0
*المخزن المواد ا	ك	Inv P...	400		0
*المخزن المواد ا	ك	Inv P...	400		0

الشاشة اعلاه توضح كمية الانتاج الذي تم انتاجه من صنف محدد ويدخل المخزنة بالتكلفة التي يتكون منها حسب الشاشة السابقة اعلاه.

شكل رقم (٨١٣١٤)

شاشة ادخال الموازنة التقديرية

Account	Annual...	Jan12	Feb12	Mar12	Apr12	May12	Jun12	Jul12	Aug12	Sep12	Oct12	Nov12	Dec12
*الإيرادات الأخرى													
*أرباح فروقات عملة													
*إيرادات دعم الكافيريا													
*تشطيب وجمع													
*جزاء													
*خصم مسموح به													
*إيرادات الطباعة	53,389,000	5,091,000	5,752,000	4,552,000	4,568,000	4,774,000	4,773,000	4,205,000	3,662,000	4,069,000	3,662,000	4,069,000	4,200,000
*إيرادات طباعة خارجية													
*إيرادات طباعة صحف													
*إيرادات طباعة كتب													
*إيرادات طباعة مجلات													
*مطبوعات أخرى													
*إيرادات بيع ورق و مواد طباعة													
*مخلفات طباعة و فوارغ													
Uncategorized Income													
*مصروفات ص ع مباشرة													

من خلال الشاشة اعلاه يتم ادخال بنود الموازنة التقديرية في النظام وهي تحدد كل بند تكلفة والتقدير المتوقعة لها ليتم مقارنتها مع النتائج الفعلية من فترة الي اخري بناء علي طلب الادارة.

تقارير النظام:

يقدم النظام عدد كبير جدا من التقارير وعلي مستويات مختلفة والنماذج ادناه توضح فقط بعض من التقارير التي لها صلة بتكلفة الانتاج. ولكن قيمة هذا النظام وتفوقه علي غيره من الانظمة تكمن في قدرته علي تقديم كم هائل من التقارير التي يمكن برمجتها وتحديثها حسب طلب الادارة.

شكل رقم (٩١٣١٤)

نموذج لتقرير عن المبيعات علي مستوي المنتج

8:41 AM
25/08/15
Accrual Basis

MENN FOR PRINTING AND PUBLISHING
Sales by Item Summary
1 August 2012 through 25 August 2015
1 Aug '12 - 25 Aug 15

	Qty	Amount	% of Sales	Avg Price	COGS	Avg COGS	Gross Margin	Gross Margin %
TOTAL ▶	0.00	0.00	0.0%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.0%

شكل رقم (١٠١٣١٤)

نموذج لتقرير عن تكلفة امر العمل وربحيته

Job Profitability Summary

Modify Report... Memrise... Print... E-mail Export... Hide Header Collapse Refresh

Dates All From To Columns Total only

8:44 AM
25/08/15

MENN FOR PRINTING AND PUBLISHING Job Profitability Summary

All Transactions

	Act. Cost	Act. Revenue	Diff.
* الكيمياء الصف أول ثانوي	1,323.72	0.00	-1,323.72
* المنسقة الإفريقية للتعليم	365,899.99	537,627.45	171,727.46
* المركز القومي للإنتاج الإعلامي	1,594.24	3,277.12	1,682.88
* المنسقة العامة للخدمة الوطنية	1,177.50	1,513.25	335.75
* أمل بشير	15.41	17.52	2.11
* اميج للدعاية والاعلان	214,100.19	297,964.30	83,864.11
* برنتك للطباعة الحديثة الجديان	0.80	484,687.60	484,686.80
* بيع مباشر	8,328.24	18,530.97	10,202.73
* جهاز الامن والمخابرات	3,000.00	3,500.00	500.00
* حاسوب أول ثانوي	1,309.32	0.00	-1,309.32
* حسين عبد الله آدم	5,448.96	4,745.00	-703.96
* رئاسة الجمهورية -وزير دولة	0.00	1,303.13	1,303.13
* سند محمد عوض زبون	0.00	579,137.15	579,137.15
* شركة آر إس آر	0.00	0.00	0.00
* شركة الجزيرة للطباعة والنشر	560,674.20	5,298,020.09	4,737,345.89
* شركة جيبه لخدمات السيارات	9.78	0.00	-9.78
* شركة كروتاش للتتمية	0.00	12,400.00	12,400.00
* صحيفة اخبار اليوم	-0.10	-0.10	0.00
* صحيفة اخر لحظة	2,238,630.60	3,048,367.95	809,737.35
* صحيفة الاحداث	128,155.60	602,025.21	473,869.61

شكل رقم (١١٣١٤)

نموذج لتقرير عن الاصناف بالمخزن وتكاليفها

8:56 AM
25/08/15

MENN FOR PRINTING AND PUBLISHING
Stock Valuation Summary
As of 30 May 2012

	On Hand	Avg Cost	Asset Value	% of Tot Asset	Sales Price	Retail Value	% of Tot Retail
Stock							
مخزن المواد الخام*							
ورق طباعة*							
ورق صحف*							
ورق صحف قلندي*	0	4.52	0.00	0.0%	3.8695	0.00	0.0%
Total ورق صحف* ▶	0		0.00	0.0%		0.00	0.0% ◀
Total ورق طباعة*	0		0.00	0.0%		0.00	0.0%
Total مخزن المواد الخام*	0		0.00	0.0%		0.00	0.0%
Total Stock	0		0.00	0.0%		0.00	0.0%
TOTAL	0		0.00	100.0%		0.00	100.0%

٤١٤ المبحث الرابع

نماذج مقترحة لتطبيق مداخل ادارة التكلفة

من خلال الجوانب النظرية التي تم استعراضها في الفصول والمباحث السابقة سوف يقوم الباحث في هذا المبحث تقديم رؤية ومحاولة لتطبيق افكار تجعل الجانب التطبيقي للبحث يدعم الجوانب النظرية .ومن خلال ما تم عرضه سابقا فان الباحث سوف يحاول التحقق من صحة فرضيات الدراسة وصولا الي النتائج .

١١٤١٤ تطبيق نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز

يتطلب تطبيق مفاهيم المحاسبة علي الانجاز ونظرية القيود تحسين انسياب اجراءات العمل بصورة تساعد علي زيادة الانتاج،الا انها لا تهتم بزيادة الطاقة الانتاجية مع خلق قيود جديدة.و تمثل الاخفاقات فيها وجود مخزونات أو تالف أو مخلفات،وبناء علي ذلك كلما زادت المخزونات فان ذلك يعني وجود قيود داخلية او خارجية.كما يتطلب تطبيقها التركيز علي المنتجات التي تحقق اكبر عائد اي انها تحتاج لتحليل خطوط الانتاج والمنتجات والمبيعات.يعتمد تطبيق نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز علي فهم العمليات الانتاجية لمعرفة وتحديد القيود فهي تهتم بتحديد الاختناقات،كما انها تهتم باليرادات وتعتبرها من العوامل الهامة في تقييم العملية الانتاجية.وعملية التطبيق تتطلب توظيف موارد المنشأة بصورة مثلي سواء المساحة، المواد الخام، او الزمن وغيرها.تحديد وحساب هامش المساهمة لتحديد المنتج الذي يعطي هامش مساهمة اعلي.وحتى تتجح عملية التطبيق يمكن الاهتمام بالاتي:

١. خلق تزامن وتوافق بين وظائف المنشأة (ازالة القيود) كوسيلة لتحسين العمليات وحل المشاكل.
٢. من نماذج القيود الخارجية (ضعف الطلب) ،اختناقات التوزيع ،نقص المواد الخام وغيرها.
٣. العمل علي زيادة الطاقة الانتاجية واختيار المزيج الانتاجي الامثل بعد دراسة العمليات الانتاجية.
٤. الاهتمام بالمنتجات التي تعطي اعلي ربح.
٥. التخلص من الفاقد في جميع صورته،بتخفيض العيوب وتقليل التالف.

١. تستخدم هامش المساهمة لوحدة الانتاج بطريقة مختلفة عن الاستخدام التقليدي،حيث ينظر اليه من خلال الموارد المتاحة.
من خلال دراسة الحالة لشركة ممن يمكن تبني تطبيق مفاهيم المحاسبة علي الانجاز اولا بتحديد العقبات والمشاكل التي تعوق العملية الانتاجية(القيود) وكيفية التخلص منها:

١. في مرحلة ما قبل الطبع:

نلاحظ ان هذه المرحلة تشكل عقبة للمراحل التالية فاذا لم يتم تصوير الواح الطباعة في وقت كافي لن تتم مراحل الطباعة في الوقت المطلوب. وفطنت الادارة الي هذا الامر فقامت بحل عقبات هذه المرحلة والتي تتمثل في الوقت ، والطاقة الانتاجية.

٢. في مرحلة الطباعة

من اهم عقبات مرحلة الطباعة المشاكل التي تتعلق بالطاقة وثبات التيار الكهربائي والفولتية. وفي جانب المواد الخام انقطاعها وتأخر وصولها من الميناء وقد يصادف ذلك عدم تواجدها بالسوق المحلي.

وبالنسبة للحالة موضوع الدراسة فقد قامت بالتخلص من عدد من القيود مما زاد من الانتاج من خلال التالي:

أ- تركيب شبكة لاسلكية مابين المطبعة وزبائنها مما زاد من الانتاج بتوفير الوقت المتاح للعمليات الانتاجية.

ب- شراء ما كينة تجهيز الواح طباعة جديد بسرعة اكبر ضعف المركبة اولا مما قلل من وقت التجهيز.

ت- شراء خط انتاج جديد بسرعة ضعف الاول اضافة لجودة افضل .

توجد العديد من القيود التي لم تسعي الادارة لدراستها ومحاولة ايجاد حلول ناجعة لها ومن اهمها مشكلة توزيع الصحف ،حيث اقرت شركات التوزيع اضافة للصحف بوجود عقبات في عمليات التوزيع ،حيث ان عدد المطبوع اليومي من الصحف يتجاوز ٤٠٠،٠٠٠ نسخة بقليل بينما عدد سكان العاصمة القومية المتعلمين اضافة لطلاب الجامعات يتجاوز ثلاثة مليون فرد ،فهناك فارق كبير . وشركات التوزيع هي الجهة الي تقوم بتوزيع الصحف وهي التي تحدد كمية المطبوع اليومي. ومن القيود الخارجية ايضا ان جميع مواد الطباعة يتم استيرادها من الخارج وهذا يعكس جميع مشاكل البنوك والجمارك وغيرها من الجهات علي المطابع.

ويلاحظ الباحث ان جميع ما يتم انتاجه من صحف يتم بيعه ولا توجد مخزونات للانتاج التام من الصحف حيث ان الانتاج يتم بناء علي رغبة الناشر والذي يرتبط بشكل مباشر بشركة التوزيع وهي الجهة التي تحدد كمية الطباعة اليومية. وبالنسبة للمطبوعات الاخرى ومنها الكتاب المدرسي يوجد منه مخزونات عبارة عن الكميات المتبقية من مبيعات الفترات السابقة. ويرى الباحث ان التطبيق العملي لمعالجة بعض القيود تم وفقا لتحليل تقارير التكلفة والانتاج دون دراسة منهجية مبنية علي اساليب المحاسبة علي الانجاز اي ان التطبيق تم عمليا دون وجود خلفية نظرية مبنية علي حساب الانجاز. وهذا يعني ان تطبيق هذا المنهج بصورة علمية ودقيقة يقود الي نتائج افضل.

حساب الانجاز:

ان متغيرات المحاسبة علي الانجاز غير معقدة ومعادلاتها بسيطة وسهلة ولكنها في عملية الحساب تعتمد علي الاتي:

١. المواد الخام هي عنصر التكلفة المباشرة الوحيد.
٢. جميع التكاليف عناصر تكلفة ثابتة ماعدا المواد المباشرة فقط.
٣. تعتمد علي تعظيم المبيعات كوسيلة اساسية لتعظيم الارباح.
٤. المنتج التام الذي يدخل المخزن يحمل فقط بتكلفة المواد المباشرة والباقي يعتبر تكاليف فترة.
٥. تهتم مفاهيم الانجاز بالتخطيط للربحية لذا تعتمد علي تحديد اولويات الانتاج.

جدول رقم (١١٤٤)

تطبيق معادلات المحاسبة علي الانجاز

البيان	جنيه	جنيه
المبيعات		٣٨,١٥٦,٩٨٢
ناقصا:تكلفة مباشرة للمواد		<u>٢٧,٢١٧,٠٢٥</u>
الانجاز		١٠,٩٣٩,٩٥٧
ناقصا:مصاريف التشغيل		<u>٥,١٠٧,٨٩٩</u>
ارباح التشغيل		٥,٨٣٢,٠٥٨
ناقصا المصاريف:		

	١,٥١١,٧٠٦	الادارية
١,٥٤٢,٧١١	٣١,٠٠٥	التسويقية
٤,٢٨٩,٣٤٧		اجمالي ربح

المصدر: من اعداد الباحث من بيانات شركة منن

من الجدول اعلاه نلاحظ الآتي:

١. ان عائد المبيعات المعتمد عليه لحساب الانجاز هو الذي ينتج عن الانتاج الذي تم بيعة وكذلك تكلفة المواد المباشرة ،والانتاج بالمخازن لايدخل ضمن التكلفة المباشرة.وهذا اختلاف جوهري في عملية حساب الانجاز عن الاساليب التقليدية لحساب التكلفة.
 ٢. التكلفة المتغيرة الوحيدة هي تكلفة المواد المباشرة وماعدها يعتبر تكاليف ثابتة تخصم من الانجاز.
 ٣. معادلات حساب الانجاز معادلات بسيطة ولكنها تغير طريقة عرض القوائم المالية اذا ما استخدمت لاغراض محاسبية ولعرض التقارير المالية .مما يجعلها تتعارض مع المعايير المحاسبية المستخدمة في عرض القوائم المالية.
 ٤. بالنسبة لانتاج الصحف فان كل ما يتم طباعته يتم بيعه حيث ان الناشر يتعاقد مع المطبعة علي كمية محددة.ولكن في حالات اخري قد يكون هناك مخزون للمنتج التام وهنا تظهر اشكالية في تطبيق هذا المدخل الذي يعتمد علي خفض المخزونات الي ادني حد ممكن.
- اذا كان تطبيق المحاسبة علي الانجاز للاغراض المحاسبية يتطلب دراسة المعايير المحاسبية وعلاقتها بالاثر المحاسبي لتطبيق هذا المدخل ،فان تطبيق المدخل لاغراض تخطيطية يمكن ان يساعد في تحديد اولويات الانتاج .

بالنسبة لانتاج او طباعة الصحف اذا كان للشركة البيانات التالية:

جدول رقم (٢١٤١٤)
نموذج لبيانات الانتاج

م	الصحيفة	الكمية المخطط انتاجها	ملاحظات
1	س	5000	جميع الصحف المراد طباعتها متساوية من حيث عدد الصفحات والمواصفات
2	ص	10000	
3	ج	25000	

جدول رقم (٣١٤١٤)

حساب هامش المساهمة للدقيقة

البيان	صحيفة (س)	صحيفة (ص)	صحيفة (ج)
هامش المساهمة ق	5	15	20
زمن اعداد الآلات والانتاج	120	130	155
عدد الوحدات المنتجة	5000	10000	25000
هامش المساهمة للدقيقة	208	1154	3226

من خلال الجدول اعلاه يتم تقييم المنتجات وتحديد اولويات الانتاج علي اساس هامش المساهمة الا ان كل منتج يتم تحديد هامش المساهمة له من خلال وحدة المورد الحرج وهذا خلافا للاساليب التقليدية التي تحدد هامش المساهمة من منظور التكلفة والعائد لوحدة الانتاج. وتم استخدام الزمن في حالة طباعة الصحف لانه من الموارد الحرجة في طباعة الصحف وقد يكون المورد الحرج في حالات اخري هو احدي المواد الخام المكونه للمنتج ، فلابد من معرفة المورد الذي يشكل اكبر عقبة من عقبات الانتاج ، وهذا يختلف من صناعة الي اخري.

٢١٤١٤ تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

سوف يحاول الباحث في هذا الجزء من الدراسة وضع الاجراءات التي يمكن عن طريقها تطبيق اسلوب او مدخل التكلفة المستهدفة ،للتحقق من فاعلية تطبيقه والتعرف علي فوائده وسلبياته . سوف تقوم اجراءت الدراسة علي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة علي طباعة الصحف من خلال البيانات المتوفرة عن دراسة الحالة لشركة من للطباعة والنشر اضافة الي تقارير المجلس القومي للصحافة والمطبوعات ودراسة سوق النشر والتوزيع.

من خلال التقارير تبين للباحث انه في عام ٢٠١١ حدثت زيادة متعاقبة في اسعار صرف العملات اضافة لتغير سعر الدولار الجمركي وزيادة الحكومة لتكلفة العديد من الخدمات ومنها الجمارك اضافة لزيادة الضرائب وتكلفة النقل .كل ذلك ادي لزيادة اسعار الطباعة والتي رفضها الناشرون من اول وهلة لوجود عقود طويلة الاجل تحكم المطبعة والصحيفة وحاولت العديد من الصحف الخروج من المطبعة والذهاب الي مطابع اخري والتي وجدت ذلك فرصة جيدة لها للحصول علي زبائن جدد.ومن خلال تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يمكن معالجة مشكلة السعر ما بين الزبائن والشركة موضوع الدراسة.

الجوانب النظرية في هذه الدراسة بينت لنا ان تطبيق هذا المدخل يعتمد علي التخطيط الجيد للتكلفة من خلال دراسة السوق وتحديد رغبات المستهلك بدقة وذلك بناء علي :

١. التخطيط للمنتج

وهذا التخطيط يشمل المنتجات الجديدة او عند تطوير او تعديل المنتجات الموجودة اصلا،وفي هذه المرحلة يتم تقدير التكلفة عند مراحل التصميم في دورة حياة المنتج ،ويمكن ان يعتمد ذلك علي تشكيل فريق عمل لتحديد جدول الانتاج وخطة التسويق.

٢. اعداد خطة الانتاج من قبل الادارة الهندسية.

٣. تحديد سعر البيع المستهدف (السعر الذي يحدده السوق).

٤. تحديد الربح المستهدف (الربح الذي ترغب فيه المنشأة).

٥. حساب التكلفة المستهدفة،وهي التكلفة التي يمكن تحقيقها للحصول علي الربح المستهدف.وهناك تكلفة تقديرية يتم التوصل اليها وفقا لمقدرات وامكانيات خطوط الانتاج،وهنا يتم حساب الفجوة بين التكلفة المستهدفة و التكلفة التقديرية.

٦. البحث عن فرص خفض التكلفة.وهذا هو العمل الذي ينتج من الدراسة والتحليل الجيد.

٧. وضع مقاييس للجودة المطلوبة عند اجراء عملية خفض التكلفة.وهذا ينتج من مخرجات فريق العمل.

جدول رقم (٤١٤٤)

قائمة الدخل للعام المالي المنتهي في ٢٠١٠/١٢/٣١

البيان	جنيه	جنيه
الإيرادات :		
إيرادات نشاط الصحف	37,792,967	
الإيرادات الأخرى	364,015	
		38,156,982
التكلفة المباشرة للطباعة	27,217,025	
المصروفات التشغيلية	5,615,478	
تسوية الانحرافات (للسالحي)	507,579	32,324,925
اجمالي ربح	5,832,058	
ناقصا: المصروفات الأخرى :		
المصروفات الإدارية	1,511,706	
مصروفات البيع و التسويق	31,005	
اجمالي المصروفات	1,542,711	
الأرباح قبل الزكاة والضرائب	4,289,347	

المصدر: شركة منن تقارير الاداء للعام ٢٠١٠

ويلاحظ الباحث علي الجدول اعلاه ان هناك مبلغ 507,579 موضوع في بند (تسوية الانحرافات (للسالحي)) وهذه الانحرافات هي انحرافات تقدير التكاليف وفقا للنظام

التقليدي لحساب تكلفة الانتاج والذي يعمل علي ادخال يومي للتكلفة حتي اذا لم تكن قد توفرت بياناتها بشكل كامل ودقيق .وهذا يؤكد علي ان تطبيق نظام التكاليف التقليدي لا

يقدم تكلفة دقيقة. وفي كل عام يتم تقديم التقرير السنوي لمجلس الإدارة يكون فيها هذا المبلغ هاجس لانه كبير كما انه برهان علي وجود ضعف في اداء نظام التكاليف. وقد اوصي المراجع القانوني للشركة عدة مرات بضرورة تطوير نظام التكاليف. وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى.

جدول رقم (٥١٤٤)

تحليل ايرادات العام ٢٠١٠

البيان	جنيه	جنيه
ايرادات طباعة الصحف	37,627,224	98.61%
ايرادات طباعة تجارية	185,982	0.49%
مخلفات طباعة	321,232	0.84%
جزاء	3,616	0.01%
خصم مكتسب	595	0.00%
ارباح فروقات عملة	14,922	0.04%
ايرادات اخرى متنوعة	3,411	0.01%

اجمالي الايرادات للعام	38,156,982	100%
------------------------	------------	------

المصدر: شركة منن تقارير الاداء للعام ٢٠١٠

من الجول اعلاه نلاحظ ان ايرادات طباعة الصحف تمثل ٩٨% وبقية الايرادات تنحصر في بقية النسبة وهذا يدل علي ان النشاط الرئيسي للشركة هو طباعة الصحف. اجراءت تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

حاولت الشركة زيادة اسعار الطباعة بما يعادل ٢٠% نسبة لحالة التضخم وزيادة اسعار صرف العملة اضافة لارتفاع تكاليف جميع الخدمات كما ذكر اعلاه. لم يتقبل الناشر الزيادة وهم يرتبطون مع المطبعة بعقود طويلة الأجل وهي تنص علي ان زيادة الاسعار تتم بموافقة الطرفين ولاسباب حقيقية. كما انه من آثار الزيادة الكبيرة في الاسعار اتجاه القارئ نحو البدائل مما يخفض من حجم الطلب، أي ان كمية الموزع وبالتالي المطبوع سوف تقل وعليه يمكن اعتماد بيانات العام ٢٠١٠ للدراسة وهو عام حدوث المشكلة. ويمكن الحل في محاولة الحصول علي اسعار لا تتعدي السعر في عام ٢٠١٠ وفي نفس الوقت محاولة الحصول علي نفس معدل الارباح. وفي هذه الحالة فان استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يمكن ان يساهم في حل المشكلة لتخفيض التكلفة وصولا الي سعر بيع مقبول من الناشرين ومن المطبعة.

اعتمدت الدراسة علي الآتي:

اولا: دراسة وتحليل المنافسة

ويمثل الوضع التنافسي للمطابع الصحفية في عدد المطابع الموجودة والعاملة اضافة الي كمية المطبوع اليومي من الصحف.

جدول رقم (٦١٤١٤)

المطابع العاملة وطاقاتها الانتاجية

م	الشركات المتنافسة	متوسط الانتاج اليومي
١	منن للطباعة والنشر	٣٠٠٠٠٠٠ نسخة
٢	دار الاشقاء	٢٠٠٠٠٠٠ نسخة
٣	مطبعة الشهيد	١٥٠٠٠٠٠ نسخة
٤	مطبعة الكاظمية	٢٠٠٠٠٠٠ نسخة
٥	دار السوداني للطباعة	١٥٠٠٠٠٠ نسخة
٦	مطبعة التيسير	١٠٠٠٠٠٠ نسخة
	الجملة	١١٠٠٠٠٠٠ نسخة

المصدر: من اعداد الباحث دراسة ميدانية

وهناك مطابع اخري موجودة ولكنها اثناء فترة الدراسة لم تكن عاملة لاسباب مختلفة. وفقا لدراسات وتقارير المجلس القومي للصاحفة والمطبوعات فان متوسط التوزيع اليومي للصحف هو ٥٠٠,٠٠٠ نسخة، مما يعني ان هناك فجوة ما بين المتاح للمطابع انتاجه وما بين حجم الطلب في السوق تعادل ٥٠% او يزيد قليلا. ولذلك فان المنافسة ما بين المطابع سوف تكون شديدة ومعلوم سرعة تغير بيئة الطباعة من عدة نواحي.

ثانيا: تحليل بيانات شركة منن

الجدول التالية تبين بعض البيانات والمعلومات التي قام الباحث بتوفيرها من تقارير الاداء لشركة منن للاستفادة منها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .

جدول رقم (٧١٤١٤)

انتاج الصحف للعام ٢٠١٠

البيان	الانتاج بالصحيفة
صحف استاندرد	81,037,802
صحف تابلويد	16,247,236
اجمالي استاندرد	89,161,420

المصدر: شركة منن تقارير الاداء للعام ٢٠١٠

من الجدول اعلاه نلاحظ ان كمية المطبوع السنوي من الصحف هو 89,161,420 نسخة، فاذا كانت ايام العمل الحقيقية في العام هي ٣٥٣ باستبعاد عطلة عيد الفطر وعيد الاضحى فان متوسط الانتاج اليومي سوف يعادل 252,582 نسخة.

جدول رقم (٨١٤٤)

مصروفات التشغيل

البيان	جنيه	النسبة
الاجور والمرتببات	255,504	4.55%
اجور عمال يوميات	39,574	0.70%
العمل الاضافي	40,327	0.72%
بدل لبس	42,925	0.76%
مصاريف اجازة	133,376	2.38%
البديل النقدي	22,286	0.40%
صيانة المكن	944,388	16.82%
صيانة مباني	89,430	1.59%

0.61%	34,148	صيانة معدات
0.59%	33,068	صيانة عربات
0.75%	42,095	الكهرباء والمياه
1.21%	67,757	تأمين شيكان
0.45%	25,507	ترحيل عاملين
0.98%	54,995	أمر تشغيل
0.01%	786	تالف مخزون
54.72%	3,073,034	أهلاك ماكينان وعدد وادوات
4.33%	243,302	أهلاك مباني
5.15%	289,403	أهلاك أدوات كهربائية
0.14%	7,963	التشطيب
0.00%	100	التصميم
0.56%	31,378	عتالة وانزال
0.05%	2,895	مواد تجارب
1.31%	73,783	وقود وزيوت وشحوم
0.26%	14,620	الاعاشة
0.94%	52,835	الحوافز والمكافآت
100%	5,615,478	الجملة

المصدر: شركة منن تقارير الاداء للعام ٢٠١٠

من الجول اعلاه نلاحظ الاتي:

١. اكبر مصروف هو الاهلاكات وهي تعادل ٦٤% من جملة مصروفات التشغيل، وبما ان الاهلاك مصروف دفترى فقط اي لاتوجد تدفقات نقدية حقيقية خارجة فان تخفيض هذا المبلغ لا يؤثر علي الكتلة النقدية للمنشأة ولكنه يؤثر بشكل كبير جدا علي النتيجة النهائية في القوائم المالية (الربح).
٢. المصروف التالي الاكبر هو الصيانة وهي تشكل حوالي ٢٠% من اجمالي المصروفات، وهذا مصروف حقيقي يمثل تأثير اداء العنصر البشري مع الماكينات. ويمكن ان يخضع للدراسة والتحليل لتخفيضه، سواء بالتدريب او قلة الاخطاء او بالعمالة الماهرة.
٣. المصروف الثالث الذي يمثل تأثيرا كبيرا علي تكلفة التشغيل هو العنصر البشري والذي يمثل حوالي ١٠% من اجمالي التكلفة.
٤. المصروفات الثلاثة اعلاه تعادل ٩٤% من تكلفة التشغيل، وهذا يؤكد ان بقية عناصر التكلفة لا تمثل اثرا كبيرا عند دراسة عملية تخفيض التكلفة وانما العناصر الثلاثة الاولى هي التي تتطلب النظر والتحليل.

جدول رقم (٩١٤١٤)

توزيع التكلفة			
البيان	طباعة صحف	طباعة اخري	الجملة
اجمالي تكلفة المواد	25,253,924	1,963,101	27,217,025
مصاريف التشغيل	5,503,168	112,310	5,615,478
انحرافات التكلفة للصالح	497,427	10,152	507,579
الجملة	30,259,665	2,065,259	32,324,924

المصدر: من اعداد الباحث من البيانات ٢٠١٠

نلاحظ من الجدول اعلاه ان النشاط الاساسي للشركة هو طباعة الصحف لذا سوف يهتم الباحث بالتطبيق علي هذا النشاط.

ثالثا: التخطيط للمنتج

التخطيط الجيد للمنتج يعتمد علي دراسة عوامل وامكانيات العملية الانتاجية اضافة للموردين والمواد المستخدمة ودراسات معملية واختبارات فنية متعددة. وفي هذه الحالة يمكن ان يتم ذلك من خلال الاتي:

جدول رقم (١٠٤١٤)

المواد المستخدمة في الانتاج

م	الصف	الكمية	الوحدة	القيمة	النسبة
1	ورق صحف	7825.76	طن	21,330,042	84.46%
2	الواح طباعة	110,493	قطعة	2,085,721	8.26%
3	احبار	125,847	كجم	1,432,748	5.67%
4	محاليل تجهيز الواح الطباعة	7273	لتر	39,043	0.15%
5	محاليل كيميائة للطباعة	5,835	لتر	35,523	0.14%
6	Fantansoltion	2,176	كجم	33,721	0.13%
7	عصب التريبيط	914	رول	109,671	0.43%
8	Eukalin Gum غراء	2,176	كجم	28,289	0.11%
9	اسطبات	8,761	كجم	54,651	0.22%
10	عصب تريبيط KBA	258	رول	30,951	0.12%
11	لاصق توفيس	410	قطعة	45,038	0.18%
12	tape splicing	120	قطعة	13,920	0.06%
13	قطن طبي	5,234	بكت	14,606	0.06%

100.00%	25,253,924	الجملة
---------	------------	--------

المصدر: من اعداد الباحث من تقارير الاداء للعام ٢٠١٠

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي:

١. اكبر عنصر من عناصر تكلفة المواد هو الورق والذي يمثل حوالي ٨٤,٥% من التكلفة.

٢. العنصر الموثر الاكبر الثاني هو الواح الطباعة وتعادل حوالي ٨% من التكلفة.

٣. العنصر الثالث الذي يمثل اكبر نسبة تأثير علي التكلفة هو الحبر ويمثل حوالي ٥,٦% من التكلفة.

٤. العناصر الثلاثة اعلاه تمثل ٩٨,٤% من التكلفة، مما يعني ان اي عمل او دراسة لخفض تكلفة المواد الخام المستخدمة في الانتاج يجب حصرها في البنود الثلاثة اعلاه دون غيرها.

جدول رقم (١١٤١٤)

تحليل تكلفة المواد المباشرة

البيان	القيمة	الوحدة
اجمالي تكلفة المواد	25,253,924	بالجنيه
اجمالي الانتاج	89,169,470	بالصحيفة
نصيب الوحدة من التكلفة	0.28321267	بالجنيه

المصدر: من اعداد الباحث من البيانات اعلاه

رابعا: تحديد سعر البيع والسعر المستهدف

جدول رقم (١٢١٤١٤)

اجمالي الانتاج	89,169,470	بالصحيفة
نصيب الوحدة من التكلفة	0.339	الوحدة
ايرادات نشاط الصحف	37,627,224	بالجنيه
سعر الصحيفة	0.422	بالجنيه

جدول رقم (١٣١٤١٤)

تحديد ربح النسخة الواحدة	
0.422	سعر الصحيفة
0.339	نصيب الوحدة من التكلفة
0.083	الربح المحقق من الصحف الواحدة

كان من الاقتراحات التي تقدم بها اصحاب الصحف ان تتم زيادة الاسعار في حدود مبلغ لا يتعدى ٥% من جملة الاسعار السابقة .وبافتراض قبول المطبعة لهذا العرض طالما انه صدر منهم (تحقيق السعر المرغوب من الزبون) يمكن دراسة كيف يمكن امتصاص ١٥% من السعر لتصبح هدفا لخفض التكلفة وعليه تتم اجراءات خفض التكلفة علي النحو التالي:

١. تحديد سعر البيع المقبول بالسوق بزيادة ٥% للسعر السابق.
٢. تحديد الربح المستهدف وهو نفس الربح السابق.
٣. تحديد التكلفة المستهدفة وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (١٤/٤/٤)

حساب التكلفة المستهدفة	
0.443	سعر البيع المستهدف
0.083	ناقصا: الربح المستهدف
0.360	يساوي: التكلفة المستهدفة

وهنا يظهر عمل فريق العمل لتحقيق او الوصول الي التكلفة المستهدفة وهي اعلي تكلفة يمكن ان تكون مقبولة .
خامسا: اعادة هيكلة العمليات والمنتجات

كيف يمكن تعديل المنتج للحصول علي تكلفة مخفضة في ظل بيئة الصناعة السودانية والتي تدلل جميع مؤشراتها الاقتصادية الي انها شديدة التغير وعوامل المنافسة فيها تمثل تهديد استراتيجي.من خلال دراسة مكونات المنتج وتكلفة المواد المباشرة تبين لنا ان هناك ثلاثة عناصر تمثل ٩٨,٤% من تكلفة المواد المباشرة،ولتخفيض التكلفة مع المحافظة علي الجودة المطلوبة يمكن دراسة العناصر الثلاثة وصولا الي ما يمكن عمله لخفض التكلفة وقد تبين لنا الاتي:

١. عند دراسة الخيارات المتعلقة بورق طباعة الصحف وبعد استشارة مدير الانتاج ومناقشة الامر معه اوضح ان الصحيفة الحالية يمكن انتاجها بنفس الورق وب نفس تكلفته مع تعديل في حجم وابعاد الصحيفة بتوفير ستة سنتيمترات من عرض الصحيفة ليتحول المنتج من عرض الورق الحالي ٧٦ سم الي عرض ٧٠ سم مما يوفر ٦سم في كل صحيفة .ويصبح بعد ذلك عرض الصحيفة يشابه الموجود حاليا في دول الخليج واوربا .وهذا اذا تم قبولة بواسطة الناشرين سوف يوفر حوالي ٧% من تكلفة الورق المستخدم حاليا.اما الخيار الثاني فيما يخص الورق فهو استيراد ورق بدرجة بياض اقل وهو ما يعرف بالورق الاستاندرد ،ولان الصحيفة منتج يستخدم لمره واحدة فقط ولا يعاد استخدامها عدة مرات من قبل المستهلك فان الطباعة الجيدة علي ورق استاندرد تؤدي الي توفير ما يطلبه القارئ من الصحيفة.وهذا الخيار سوف ينقل سعر الورق من ٦٢٠ يورو للطن الي ٥٦٠ يورو للطن.

٢. عند دراسة الخيارات المتعلقة بالواح الطباعة تبين لنا ان المستخدم حاليا هي الواح اوربية وهي من النوع الحراري وتعطي جودة عالية جدا ومصممة لطباعة اكثر من ١٠٠ الف طبعة ،وفي حقيقة الامر فان اكثر صحيفة انتشارا لا تطبع اكثر من ٤٠ الف وهي بالكاد يمكن اتصل الي ٥٠ الف نسخة في حالات خاصة جدا،ومع رفع

الاسعار سوف تصل الي ٢٥ الف فقط.مما يعني ان مواصفات الواح الطباعة الحالية يمكن تعديلها الي مستوي جودة اقل وهنا يمكن ان يحدث تعديل في استخدام البليت الضوئي او البليت العادي كما يطلق عليه ويختلف في السعر عن البليت الحراري بحوالي ١٥% .كما يمكن استيراد بليتات بمواصفات اوربية من الصين تعطي تخفيض في التكلفة يصل الي ٢٠% او يزيد قليلا.

٣. فيما يخص الحبر فان تخفيض جودة الحبر تؤثر مباشرة علي جودة الطباعة لارتباطه بالمواد الكيميائية الاخرى المستخدمة في الطباعة .ولكن يمكن تعديل العبوات الحالية من ٢٥ كجم للعبوة الي ٢٠٠ كجم (براميل كبيرة) لخفض التكلفة بتعديل العبوة .

ويري الباحث ان تبني الخيارين واحد واثنين كافي لجعل التكلفة في مستوي معقول يحقق التكلفة المستهدفة دون التأثير علي الجودة المطلوبة او المرغوبة من قبل المستهلك.وفيما يخص تكلفة العنصر البشري فان عوامل التضخم وارتفاع تكلفة الخدمات يجعل خيار خفضها يحتاج لدراسة.

٣١٤١٤ تطبيق مدخل تكاليف الانشطة

في هذه الجزئية من الدراسة فان الباحث سوف يقدم مقترح لتطبيق مدخل تكاليف الانشطة مع استصحاب بعض المبادئ المتعارف عليها في انظمة التكاليف التقليدية.وسوف يقترح الباحث عدد من الجداول وطريقة الحساب اعتمادا علي بيانات افتراضية لاغراض التحقق من طريقة التطبيق دون استخدام بيانات حقيقية للدراسة .يعتمد تطبيق اسلوب او مدخل حساب التكلفة علي اساس الانشطة علي عدد من العمليات التي يمكن ان تتضمن الاتي:

١. تحليل الأنشطة

حيث يتم تحديد كل او جميع الانشطة علي جميع المستويات سواء علي مستوي المنتج او خط الانتاج او المصنع ككل.وبعد عملية الحصر يتم تبويب هذه الانشطة من حيث النوع والعدد في شكل مجموعات متجانسة.وتقسم هذه الانشطة الي رئيسية وفرعية او الي اولية وثانوية.

٢. تحديد تكلفة كل نشاط

تكلفة النشاط تمثل اجمالي تكاليف الموارد التي استنفدها هذا النشاط بناء علي مسببات تكلفة ،وكلما كانت الانشطة يربطها نفس مسبب التكلفة فهو اكثر تجانسا والانشطة المتجانسة يتم تجميعها في مجموعات أنشطة .وكلما كانت الانشطة في مجمع التكلفة اكثر تجانسا اصبح النظام اكثر دقة.

٣. تحديد تكلفة وحدة النشاط

يحمل المنتج بنصيبه من تكاليف الانشطة التي استهلكها حتي اصبح منتجا تاما.

٤. تحديد مسببات التكلفة

وهي الاحداث أو الافعال التي تسبب الحاجة الي وجود الانشطة التي تستهلك الموارد.

ويري الباحث ان التطبيق العملي لاساليب ادارة التكلفة السابقة يبين انها لاتمثل نظام محاسبي يمكن ان يدخل في عمق العمل المحاسبي للادارة المالية بحيث يندمج في الحسابات المالية ليعطي نتائج موحد لنظام مالي يعتمد علي دمج النظام المحاسبي مع نظام التكاليف.ولكن بصورة اوضح يمكن اعتبار نظام التكاليف المبني علي اساس الانشطة نظام لحساب تكلفة الانتاج ويمكن ان يقدم بيانات يستفاد منها في العمل المحاسبي وتحليلات تفيد وتساعد في العملية الادارية بشكل تضامني ،وهذا يبين الفرق ما بين المداخل المختلفة لادارة التكلفة.

ومن خلال بيانات دراسة الحالة لشركة ممن فان أنشطة الشركة يمكن ان تقسم حسب الجدول ادناه:

جدول رقم (١٥/٤/٤)

تقسيم الأنشطة وتحديد محركات التكلفة

م	النشاط	محرك التكلفة
1	التخزين	عدد اذونات الصرف
2	المشتريات	عدد أوامر الشراء
3	عمليات التحصيل	عدد مرات السداد
4	الادارة والشئون الادارية	حجم او مستوي الانشطة
5	تصوير الواح الطباعة	عددالواح الطباعةاو زمن التصوير
6	التصميم	عدد الوحدات الجاهزة
7	الطباعة	عدد الوحداتاو زمن الطباعة
8	الجمع	عدد الوحدات
9	الدبوس	عدد الوحدات

عدد الوحدات	القص	10
-------------	------	----

المصدر: اعدد الباحث

من الجدول اعلاه نلاحظ ان جميع الانشطة التي تتم في المنشأة تمت الاشارة اليها في مرحلة الحصر الاولي ثم يتم دمج الانشطة المتجانسة في نشاط واحد وذلك مثل التخزين والمشتريات حيث انها ترتبط مع بعضها في انها مختصة بشراء المواد واستلامها وتخزينها. اضافة الي ان الجمع والدبوس والقص هي أنشطة متعلقة باخر مرحلة من الانتاج وهي التشطيب النهائي للمنتج. كما ان تصوير الواح الطباعة والتصميم يمكن ان تجمع في ما قبل الطبع. كيفية استخدام محركات التكلفة:

يمكن استخدام محركات التكلفة لتحميل تكلفة الموارد المستخدمة في الأنشطة علي مخرجات الأنشطة او علي المنتجات علي النحو التالي:
بالنسبة لنشاط ما قبل الطبع، اذا اعتبرنا ان زمن تصوير البليطات هو الاساس وكان لدينا عدد من المنتجات س، ص، .. الخ كما في الجدول ادناه يمكن حصر وتحديد تاثير محرك التكلفة علي مخرجات النشاط من الجدول التالي:

جدول رقم (١٦٤١٤)
محركات أنشطة ما قبل الطبع

م	الصحيفة	عدد الواح الطباعة	زمن التجهيزا دقيقة	معامل الزمن
1	س	35	700	0.15
2	ص	32	640	0.14
3	ج	34	680	0.15
4	ح	32	640	0.14
5	خ	34	680	0.15
6	د	32	640	0.14
7	ث	32	640	0.14
	الجملة		4620	1

المصدر: اعداد الباحث

نلاحظ ان البيانات في الجدول ماهي الا نموذج لمثال غير حقيقي لكيفية تحديد اثر محركات التكلفة علي مخرجات النشاط. وكمثال اخر يمكن تحديد معدلات اثر محركات التكلفة بالنسبة لنشاط الطباعة علي النحو التالي:

جدول رقم (١٧٤١٤)
محركات التكلفة لانشطة الطباعة

م	الصحيفة	عدد الوحدات المطبوعة	زمن الطباعة	معامل الزمن	معامل الوحدات
1	س	25000	65	0.19	0.24
2	ص	20000	60	0.17	0.19

0.17	0.16	55	18000	ج	3
0.14	0.14	50	15000	ح	4
0.10	0.11	40	10000	خ	5
0.10	0.11	40	10000	د	6
0.07	0.11	40	7000	ث	7
1	1	350	105000	الجملة	

المصدر: من اعداد الباحث

ويمكن استخدام عدد من المعايير لتحديد اثار محركات التكلفة لاستخدامها في النظام حسب طبيعة النشاط علي النحو التالي:

جدول رقم (١٨٤١٤)

معدلات استهلاك الطاقة

م	مركز النشاط	kwh	المعامل
1	ماقبل الطبع	50	0.1
2	الخط الاول	200	0.3
3	الخط الثاني	300	0.5
4	التشطيب والتغليف	35	0.1
5	الادارية والمالية	40	0.1
	الجملة	625	1

جدول رقم (١٩٤١٤)

معايير توزيع التامين الهندسي

م	مركز النشاط	قيمة الماكينات ادولار	المعامل
1	ماقبل الطبع	600000	0.14
2	الخط الاول	1500000	0.35
3	الخط الثاني	2000000	0.47
4	التشطيب والتغليف	200000	0.05
	الجملة	4300000	1

جدول رقم (٢٠١٤١٤)
معايير توزيع التأمين علي المباني

م	مركز النشاط	قيمة المبني	المعامل
1	ماقبل الطبع	200000	0.10
2	الخط الاول	300000	0.14
3	الخط الثاني	500000	0.24
4	المخازن	600000	0.29
5	المالية والادارية	500000	0.24
	الجملة	2100000	1

جدول رقم (٢١٤١٤)
معايير توزيع التامين الطبي

م	مركز النشاط	المرتبات الشهرية	المعامل
1	ماقبل الطبع	80000	0.51
2	الخط الاول	20000	0.13
3	الخط الثاني	25000	0.16
4	المخازن	10000	0.06
5	المالية والادارية	21000	0.13
الجملة			1

جدول رقم (٢٢٤١٤)
معايير توزيع التكلفة الادارية والتسويقية

م	مركز النشاط	عدد العاملين	المعامل
1	ماقبل الطبع	6	0.08
2	الخط الاول	20	0.26
3	الخط الثاني	25	0.32
4	التشطيب والتغليف	8	0.10

0.23	18	الادارية والمالية	5
1	77	الجملة	

ويمكن تجميع تكلفة الأنشطة واستخدامها في تحديد التكلفة علي النحو التالي:

جدول رقم (٢٣١٤١٤)

أنشطة التخزين والمشتريات

البيتان	الأنشطة	عدد اذونات الصرف	معامل التوزيع	عنصر بشري	طاقة كهربائية	اهلاكات	اخرى ادارية	الجملة
المصروف للفترة				7500	2900	9000	5000	
	ما قبل الطبع	50	0.282486	2118.644	819.2090395	2542.372881	1412.429379	6942.938
	الطباعة ١	120	0.677966	5084.746	1966.101695	6101.694915	3389.830508	16663.05
	التشطيب والتغليف	7	0.039548	296.6102	114.6892655	355.9322034	197.740113	972.0113
	الجملة	177	1					

جدول رقم (٢٤/٤١٤)
مجمع تكلفة أنشطة ما قبل الطبع

البيان	المنتج	كمية الانتاج	عدد البليطات	اجمالي الزمن	معامل الزمن	عنصر بشري	طاقة كهربائية	اهلاكات	التخزين	اخرى ادارية	الجملة
تكلفة الفترة						33600	13140	231428	598694	69841.77	
المنتجات	س	25000	35	700	0.151515	5090.91	1990.91	35064.85	90711.21	10582.09	143439.97
	ص	20000	32	640	0.138528	4654.55	1820.26	32059.29	82935.97	9675.05	131145.11
	ج	18000	34	680	0.147186	4945.45	1934.03	34062.99	88119.46	10279.74	139341.68
	ح	15000	32	640	0.138528	4654.55	1820.26	32059.29	82935.97	9675.05	131145.11
	خ	10000	34	680	0.147186	4945.45	1934.03	34062.99	88119.46	10279.74	139341.68
	د	10000	32	640	0.138528	4654.55	1820.234	32059.29	82935.97	9675.05	131145.11
	ث	7000	32	640	0.138528	4654.55	1820.23	32059.29	82935.97	9675.05	131145.11

جدول رقم (٢٥١٤١٤)
تكلفة أنشطة الطباعة

البيتان	الصحيفة	عدد الوحدات المطبوعة	زمن الطباعة	معامل الزمن	معامل الوحدات	عنصر بشري	طاقة كهربائية	اهلاكات	ماقبل الطبع	التخزين والمشتريات	الجملة
المصروف للفترة						21000	12000	150000	16663		
	س	25000	65	0.19	0.24	3900	2228.57	27857.14	143439.97	3967	181393
	ص	20000	60	0.17	0.19	3600	2057.14	25714.29	131145.11	3174	165690
	ج	18000	55	0.16	0.17	3300	1885.714	23571.43	139341.68	2857	170955
	ح	15000	50	0.14	0.14	3000	1714.29	21428.57	131145.11	2380	159668
	خ	10000	40	0.11	0.10	2400	1371.43	17142.86	139341.68	1587	161843
	د	10000	40	0.11	0.10	2400	1371.43	17142.86	131145.11	1587	153646
	ث	7000	40	0.11	0.07	2400	1371.43	17142.86	131145.11	1111	153170
	الجملة	105000	350	1	1						

٤١٤٤ تطبيق مفاهيم نظام الانتاج في التوقيت المنضبط

بالنسبة للتطبيق العملي لمبادي نظام الانتاج في التوقيت المنضبط فان الباحث لم يستط تطبيق جميع اساليب وادوات هذا النظام بصورة متكاملة ،فهناك العديد من المعوقات التي تجعل تطبيق هذا النظام بشكله المتكامل من الصعوبة بمكان منها:

- أ- جميع المواد الخام الاساسية لعمليات الطباعة يتم استيرادها من الخارج ولايوجد مصنع واحد ينتج اي منها.لذا فان عملية استيرادها تشوبها الكثير من التعقيدات التي تتعلق بالإجراءات البنكية اضافة لمشاكل اسعار الصرف وعدم توفر النقد الاجني.
 - ب- المشاكل المتعلقة بالمقاطعة السياسية والاقتصادية للسودان والتي تجعل عدد من الشركات الموردة للمواد الاساسية للطباعة تمتنع عن التعامل المباشر مع الشركات السودانية الا عبر الوسطاء.مما يجعل التعاقد علي توريد المواد الخام غير ممكن في بعض الاحيان.
 - ت- بعد الميناء عن المركز اضافة الي التعقيدات في الاجراءات الجمركية وتكدس البضائع بالمواني مما يؤخر اجراءات التخليص الجمركي ،كل ذلك يجعل وصول المواد الخام في الوقت المنضبط غير ممكن في ظل هذه الظروف.
 - ث- مشاكل الترحيل حيث ان بعد المسافة يجعل الترحيل والنقل من العقابات حيث ان شركات الترحيل لاتفضل التعاقدات طويلة الاجل لتغير اسعار الوقود من وقت لآخر وعدم ثبات الاسعار للخدمات الاخرى مما يجعل تكلفة الترحيل غير ثابتة.
 - ج- عدم وجود موردين محليين متخصصين في مدخلات الطباعة ولديهم مخزونات وامداد للسوق المحلي بشكل مستقر.
- ويري الباحث ان عدم الاحتفاظ بمخزونات للمواد الخام غير ممكن في ظل المشاكل التي تم عرضها اعلاه .الا ان هناك نواحي ادارية اخرى لفلسفة الوقت المنضبط يمكن تطبيقها ووضع برامج لها وهي كل ما يتعلق بضبط العملية الانتاجية والرقابة عليها لتقليل التالف والهدر من المواد الخام والوقت المتاح للانتاج اضافة لتوفير متطلبات العملية الانتاجية في وقت جيد ومناسب وتقليل الاخطاء في العملية الانتاجية.كما يفضل الباحث ويقترح استخدام نموذج الكمية الاقتصادية للطلب لتوفير المخزونات بصورة لاتؤثر علي التكلفة او الموارد المتاحة.بالنسبة للجانب المتعلق بتخفيض تكلفة الانتاج فان الادارة يمكنها ان تحلل مخرجات نظام التكاليف مره اخرى وبطريقة تفصيلية تتوافق مع النواحي الادارية المتعلقة بخفض تكلفة الانتاج .

٥١٤ المبحث الخامس

مناقشة واختبار فرضيات الدراسة

سوف يقوم الباحث بمناقشة واختبار فرضيات الدراسة من خلال المباحث السابقة لهذا الفصل حيث يتم مناقشة المبحث الخاص بدراسة الحالة لنظام التكاليف غير المحوسب والمبحث التالي له الخاص بشركة منن للطباعة والنشر والتوزيع ثم المبحث الخاص بتطبيق اساليب ادارة التكلفة في بيئة الصناعة السودانية. تهدف هذه الدراسة الي اختبار صحة الفرضيات الآتية:-

١. الفرضية الاولى: المنشآت الصناعية السودانية تطبق نظام تكاليف يعتمد فقط علي مفاهيم تقليدية ولا يتبني تطبيق مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة.
٢. الفرضية الثانية : هناك علاقة طردية مابين وجود نظام دقيق لحساب تكلفة الانتاج وما بين فاعلية الادارة في صياغة وتنفيذ الخطط المستقبلية والاستراتيجية.
٣. الفرضية الثالثة : هناك امكانية لتطبيق اساليب ادارة التكلفة المعاصرة في بيئة الصناعة السودانية والاستفادة منها في النواحي المتعلقة بالادارة الاستراتيجية.
٤. الفرضية الرابعة: لا تعتبر اساليب اومداخل ادارة التكلفة المعاصرة نظام او انظمة محاسبية تدعم توجهات الادارة المالية في النواحي المتعلقة بالحسابات .
٥. الفرضية الخامسة: تساهم اساليب ادارة التكلفة في تطوير وزيادة الانتاجية وتحسن من اداء العمليات .

اولا : دراسة حالة نظام تكاليف غير محوسب

من خلال الدراسة التي تم تقديمها عن نظام التكاليف غير المحوسب لشركة انشئت في عام ٢٠٠٤ وقامت بوضع نظام لحساب تكلفة الانتاج في عام ٢٠٠٦ بعد ان شعرت الادارة بضرورة ملحة لوضع وتنفيذ هذا النظام وقامت باستشارة جهات لها معرفة ودراية بهذا الامر. ويتضح من الاهداف التي وضعتها الادارة ليتم تحقيقها من خلال تطبيق هذا النظام انه يخدم الاغراض المحاسبية بشكل اساسي ويقدم للادارة ما يساعدها في المنافسة بناء علي معلومات عن التكلفة وايضا المساهمة في عملية تقييم الخطوط الانتاجية . وقد قام الباحث باستعراض مكونات النظام والتحقق من طريقة حساب التكلفة بناء علي السجلات والتقارير التي يقدمها وتبين ان هذا النظام يعتمد علي اساليب ومفاهيم نظام حساب تكلفة الانتاج التقليدي ، وهذا يؤكد صحة الفرضية الاولى ان المنشآت الصناعية السودانية تطبق نظام تكاليف يعتمد فقط علي مفاهيم تقليدية ولا يتبنى تطبيق مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة.

ومن خلال استعراض طريقة حساب التكلفة وجمع المعلومات تبين ان هناك عدد من السجلات اضافة للدورة المستندية للمخازن والانتاج يتم من خلالها جمع العديد من التفاصيل عن العملية الانتاجية وصولا الي تكلفة الانتاج الفعلية. فتتم عملية جمع البيانات وحصرها وتبويبها من المخازن مرورا بصالات الانتاج والخطوط الانتاجية وانتهاء بالمخازن او قسم المبيعات. ويظهر من خلال السجلات ان العديد من المعلومات المتعلقة بزمن الانتاج والمواد التي تم استخدامها بالفعل اضافة الي كمية الانتاج السليم ، يتبين من كل ذلك اهمية ادارة الانتاج في توفير بيانات تقود الي الوصول الي تكلفة دقيقة وتقديم تقارير تعبر حقيقة عن العملية الانتاجية. وهذا يدل علي الدور الكبير والمتعظم للمعلومات المقدمة من الانتاج واهمية التعاون بين قسم التكاليف والمخازن والحسابات في تفعيل نظام التكاليف. ويتضح لنا ان عملية حساب تكلفة الانتاج ليست عملية محاسبية بحتة تتم فقط في قسم الحسابات او للاغراض المالية وانما هي عملية تكاملية توضح او تعبر عن حقيقة او ربحية العملية الانتاجية، وهي تترجم العمليات الانتاجية الي لغة الربح والخسارة باستخدام المصطلحات المحاسبية وعن طريق ادواتها. يقوم محاسب التكاليف بمعالجة البيانات التي تم جمعها عن العملية الانتاجية اضافة الي ما يتعلق بالمخازن والحسابات من صرف وتشغيل ويحول كل ذلك الي ارقام محاسبية من خلالها يتم التوصل الي تقارير التكلفة والتقارير المتعلقة بربحية المنتجات. اوضحت الدراسة ان المعلومات تصب في موضع واحد للمعالجه وهو قسم التكاليف والذي في معظم الاحوال يشرف عليه شخص واحد يقوم بعملية الجمع والتحليل والتصنيف وصولا الي التقارير المطلوبة. ويتبين لنا اهمية تمكن محاسب التكلفة من ناحية المعرفة والخبرة ودرايته الكبيرة بالنظام وطريقة العمل . من خلال السجلات والجدول السابقة يقوم محاسب التكاليف بتطبيق عدد من المبادئ التي تحكم تطبيق نظام حساب تكلفة الانتاج . ويعتمد عليها في التقارير المالية اضافة للنواحي المتعلقة بتحليل العمليات الانتاجية. يقوم هذا النظام بتحديد تكلفة الانتاج بناء علي ما يلي :

١- تكلفة المواد الخام: من خلال سجلات النظام اتضح للباحث ان تكلفة المواد يتم حسابها اعتمادا علي السجلات من (١) وحتى (٤) حيث انها سجلات الدورة المستندية

للمخازن والانتاج وهي تحتوي علي كميات ووحدات .وعن طريق ورقة العمل رقم (١) يتم الحصول علي قيمة المواد الخام المستخدمة في الانتاج وتحمل علي التكلفة حسب الاوامر الانتاجية. وهذا هو المجهود الذي يتطلبه النظام من محاسب التكاليف.

٢- تكلفة العنصر البشري: يتم حصر ساعات العمل وتصنيفها من واقع السجل رقم (٥) ومن خلال كشف تحليل الاجور ورقة عمل رقم (٢) وكشف تحميل الاجور ورقة عمل رقم (٣) يتم تحميل التكلفة الخاصة بالعنصر البشري علي الانتاج. ويتطلب الامر تحديد معدل اجر الساعة لكل عامل .عن طريق هذا الاجراءات يتم التوصل الي تكلفة العمل للساعات الفعلية المستغلة في الانتاج اما الوقت غير المستغل في الانتاج فيعتبر تكاليف فترة يرحل الي حساب الارباح والخسائر.

٣- التكلفة الصناعية غير المباشرة: يتم تصنيف المصروفات وفقا لبنود معينة تلائم ذلك وبناء علي اسس معينة توزع هذه المصروفات ثم تحمل علي تكلفة الانتاج حسب اوراق العمل (٥)،(٦)،(٧). بنود المصروفات تصنف الي صناعية وادارية وتسويقية وبحث وتطوير، ثم تقسم الي ثابتة ومتغيرة لتحديد حجم المسؤولية من واقع الصرف لكل مركز تكلفة . هذا النظام يعتمد علي الساعات المستغلة (الطاقة المستغلة) ومن واقع مزكرة التحميل تضمن بالتكلفة.

من خلال الجوانب النظرية لهذه الدراسة تبين لنا ان عملية صياغة الإستراتيجية تتضمن تحليل امكانيات المنظمة الداخلية وتعتمد علي معلومات لتحديد الرؤية المستقبلية للمشروع كما أنها تحتوي علي تحديد الاستراتيجيات البديلة واختيار البديل الانسب. وعملية جمع المعلومات وتصنيفها وتحليلها التي تتم عن طريق نظام التكاليف كما تم نقاشه اعلاه تساعد في كل ذلك ، وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية، ان هناك علاقة طردية مابين وجود نظام دقيق لحساب تكلفة الانتاج وما بين فاعلية الادارة في صياغة وتنفيذ الخطط المستقبلية والاستراتيجية.

وفيما يخص ادارة التكلفة من خلال سجلات النظام ، فمن واقع السجلات و تطبيق النظام اعلاه فان ادارة التكلفة بشكلها المعاصر كما ورد في الدراسة النظرية لن يتحقق بشكل متكامل ولكن يمكن تحسينه ليحقق بعض النواحي. علي النحو التالي:

١- خفض التكلفة : هذا النظام يحقق حساب تكلفة الانتاج بصورة مقبولة علميا ويمكن تطبيقها عمليا ، وتعتبر عملية حساب تكلفة الانتاج خطوة اولي من خطوات تخفيض التكلفة. ولكن هذا النظام لا يتضمن اي اجراءات او اساليب او يتبني ادوات لتخفيض تكلفة الانتاج .ويمكن للادارة الاستفادة من مقارنة تقارير الانتاج لفترات تكاليفية مختلفة لمعرفة اتجاهات التكلفة ووضع اسس معينة لخفض التكلفة.

٢- الرقابة علي التكاليف: ان عملية تقسيم مراكز التكلفة ومراكز الخدمات والاعتماد علي الطاقة المستغلة وتحليل تكلفة الاجور كل ذلك يضمن عملية الرقابة علي التكلفة .حيث يتم جمع بيانات عن التكلفة وتحليلها وتصنيفها وتبويبها للحصول علي نتائج تدعم الرقابة علي التكاليف.

يعتمد هذا النظام علي دورة مستندية اضافة الي محاسب التكاليف ومن خلال المعلومات التي ترد من مختلف الادارات يتم تطبيق النظام. الا ان النظام لم يحدد علي اي اساس تم اعتماد اسس توزيع المصروفات الصناعية ولماذا توزع المصروفات علي اساس معين دون غيره ، وهذا يوضح ان النظام لا يربط التكلفة بمسبباتها ، وهو بذلك يعتمد علي محاسب التكاليف وحدثه وخبرته .وبالتالي لن يكون النظام دقيقا بشكل تام في توزيع وتحميل التكاليف. تعتمد الشركة محل الدراسة علي نظام تكاليف تقليدي غير محوسب لا يرتبط بادوات ادارة التكلفة التي اقرتها الدراسة في اطارها النظري ولا يطبق اي من الاساليب التي سبق الاشارة اليها في الفصول والمباحث السابقة.ومن الواضح ان تطبيق هذا النظام بهذا الشكل يقدم فوائد اكبر في الرقابة ولاعداد قوائم الحسابات ولكن الدور الاستراتيجي للنظام الذي يربط الشركة بمتغيرات بيئة الاعمال المعاصرة اضافة الي تبني اساليب لتطوير النظام ليوكب التغيرات التكنولوجية غير موجود. وبالرغم من ان نظام شركة منن في دراسة الحالة الثانية يتبني تطبيق نظام التكاليف ولكن بطريقة مختلفة حيث انه محوسب الا انه في النواحي المتعلقة بتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية يمكن ان تنطبق عليه نفس التحليلات اعلاه.

وهذا يؤكد صحة الفرضية اولي: ان المنشآت الصناعية السودانية تطبق نظام تكاليف يعتمد فقط علي مفاهيم تقليدية ولا يتبني تطبيق مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة. ثانيا: دراسة الحالة الخاصة بشركة منن

من خلال المبحث المتعلق بدراسة شركة منن للطباعة والنشر فان الباحث يمكن ان يناقش عدد من الجوانب المتعلقة بنظام التكاليف وكيفية حساب تكلفة الانتاج وجوانب اخري ادارية تتعلق باهمية نظام التكاليف الاستراتيجية، وذلك علي النحو التالي:

١. الجوانب المتعلقة بحساب تكلفة الانتاج

يلاحظ الباحث ان الشركة قامت بتطبيق مفاهيم نظام التكاليف التقليدي ولكن بطريقة مختلفة عن التي تم بها تطبيق نظام التكاليف غير المحوسب في المبحث السابق وهي تعتمد علي نظام تتوفر فيه النواحي التالية:

١. توجد دورة مستندية للمخازن والانتاج وبالرغم من وجود شاشات في النظام المحوسب يمكن ان تؤدي هذا الدور بطريقة متكاملة الا ان الشركة تعتمد علي مستندات خارجية ايضا.

٢. توجد دورة مستندية لادارة الانتاج وهناك ترابط واضح ما بين اجراءات المخازن والانتاج في النواحي المتعلقة بالمواد الخام والاسبيرات.

٣. تنشأ القيود المحاسبية والمعاملات المالية من خلال مستندات الدورة المستندية للحسابات والمخازن والانتاج وما يقدمه محاسب التكاليف من اوراق عمل.

٤. هناك شاشات تتعلق بنظام التكاليف وطريقة ادخال قيود التكلفة لا يعتمد عليها وانما محاسب التكاليف اعتمد اسلوب او طريقة خاصة حسب طبيعة عمله.

كما يلاحظ الباحث ان الشركة موضوع الدراسة تعتمد في تقاريرها التي تقدمها للادارة بشكل اساسي علي نظام التكاليف والنظام المحوسب يحقق للشركة عدة اهداف

اخرى يمكن ان تشمل:

١. الاستفادة من النظام في اعداد التقارير الشهرية والربعية للادارة والتقارير المتخصصة عند حدوث مشاكل محددة تتطلب دراسة اي من جوانب الظروف الطارئية.
 ٢. هذه الشركة اهتمت بالعمل المحاسبي وتطويره منذ انشائها وحتى اخر مراحل تطبيق البرنامج المحوسب مما يؤكد الي ان عملية تطوير العمل المتعلق بنظام التكاليف ممكنه وتعتمد علي دور ووعي اداري.
 ٣. تعتمد الشركة بشكل تام علي نظام التكاليف لاعداد تقارير مجلس الادارة والحسابات الختامية في نهاية العام.من خلال الملاحظات التي يعرضها معد التقرير تنشأ بعض القرارات الهامة مما يؤكد اهمية ودور نظام التكاليف حتي اذا ما كان يعتمد علي اساليب تقليدية.
 ٤. يتم اعداد الموازنة التخطيطية كل عام بناء علي مخرجات الاعوام السابقة اضافة الي التنبؤات للعام الجديد وهي تعتمد بشكل اساسي علي نظام التكاليف.
٢. الجوانب الادارية

من خلال دراسة هذه الحالة فان الباحث لاحظ تأثير التطور والنقدم التكنولوجي علي زيادة الانتاج كما هو واضح من خلال التقارير السابقة الا ان الادارة لم تسخر مخرجات التكنولوجيا للاستفادة منها في توفير بيانات التكاليف من التقارير التي تقدمها ما كينات الانتاج نفسها ،حيث تبين ان كل ماكينه بها نظام احصائي دقيق عن زمن الانتاج ومعدلات المواد المستخدمة مما يقلل مجهود محاسب التكاليف ويساعد في الحصول علي معلومات دقيقة،ويمكن ربط خطوط الانتاج بطابعة عادية لاستخراج هذه المعلومات كما يمكن استخدام اي من وسائل التكنولوجيا لحفظ هذه المعلومات والاستفادة منها.ومن خلال الدراسة ايضا تبين ان المشروع في سنواته الثلاثة الاولى شهد استقرار اقتصادي وثبات في معدلات الاداء وبداء يتاثر بعد ذلك بعوامل اقتصاديه اخرى منها ازمة الورق وعدم ثبات اسعار الصرف للعملة الحرة.وهذا يدل علي ان الازمات الاقتصادية الناتجة عن اثار سياسية ادت الي احداث تغيير جوهري في بيئة الصناعة مما يؤكد علي ضرورة الاهتمام بالبيئة الخارجية للمشروع والتي تحكم نجاحه او فشله مستقبلا في تحقيق اهدافه ،فقد صاحب تلك الازمة ارتفاع متوالي في اسعار الطباعة نتيجة للتغير المستمر في اسعار الطباعة مما اثر في كمية الصحف المطبوعة يوميا اضافة للارباح والتكلفة ،وذلك بالرغم من امتلاك المشروع لاصول متطورة تكنولوجيا .فالتكنولوجيا لها تأثير واضح وكبير علي زيادة الانتاج وتحسين الاداء الا ان الشركة لم تستمر في تحقيق عائد اكبر منها نتيجة لمؤثرات خارجية اخرى كما ذكر اعلاه.

ويلاحظ الباحث ان بعض التصرفات الادارية للحالة موضوع الدراسة ادت الي تطور كبير في عملية الانتاج وزيادة الايرادات الا ان هناك بعض العوامل الخارجية التي ادت تاثير كبير علي انطلاقه هذه الشركة وتطورها بصورة مستمرة مما يؤكد علي ضرورة الاهتمام بدراسة البيئة الخارجية للمشروع ،وهذه التجربة يمكن

دراستها وتعميمها علي المصانع او المطابع الاخري.وتبين من خلال دراسة الحالة لشركة من انها طبقت مبادئ نظرية القيود وان لم يتم ذلك بطريقة منهجية ومدروسة ولكن كان الهدف الاساسي للادارة هو زيادة الانتاج وتشغيل الماكينات بطاقتها القصوي لزيادة الايرادات.وتحققت نتائج جيدة مكنت الشركة من رفع انتاجيتها من خمسة وعشرون مليون نسخة (٢٥ مليون نسخة) في عام ٢٠٠٧ الي حوالي تسعة وثمانون مليون نسخة (٨٩ مليون نسخة) في عام ٢٠١٠، وهذا نقل الايرادات وبالتالي الارباح الي مستوي كبير من التطور انظر الجدول (٣١٣١٤) الموجود صفحة ٢٤٥.كل ذلك يؤكد صحة الفرضية الخامسة : تساهم اساليب ادارة التكلفة في تطوير وزيادة الانتاجية وتحسن من اداء العمليات بصورة جيدة .

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	جمله
اجمالي (فعلي) استاندرد	٢٥,٦٠٨,٧٦٣	٣٢,٦٢٧,٠٤٢	٣٦,١٦٣,١٧٢	٨٩,١٦٩,٤٧٠	١٨٣,٥٦٨,٤٤٧
اجمالي المخطط	٢٧,٨٢١,١٨٨	٣١,٩٠٢,٠٠٠	٣٣,٥٨٨,٠٠٠	٧١,٧٥٧,٠٠٠	١٦٥,٠٦٨,١٨٨
نسبة الاداء	%٩٢	%١٠٢	%١٠٨	%١٢٤	

المصدر : من اعداد الباحث من واقع تقارير اداء الشركة

ثالثا:الدراسة التطبيقية

تناولت الدراسة التطبيقية محاولة تطبيق اساليب او مداخل ادارة التكلفة المعاصرة والتحقق من امكانية تطبيقها في الصناعة السودانية ومعرفة ايجابيات وسلبيات كل اسلوب من اساليب اداة التكلفة والفوائد الحقيقية التي يمكن الحصول عليها.ويمكن ان نقسم هذا التحليل حسب كل مدخل ونتائج تطبيقه علي النحو التالي:

(أ) - تطبيق نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز :عندما حاول الباحث تطبيق هذا المدخل تم التوصل الي عدد من النتائج والملاحظات من خلال الجوانب النظرية والجوانب التطبيقية يمكن اجمالها فيما يلي :

١. يمكن تطبيق مدخل نظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز ولاتوجد معوقات كبيرة في ذلك اذا تم تحليل العمليات الانتاجية والتحقق من امكانية تطويرها وتطوير المنتج نفسها.

٢. لا تشكل هذه المبادئ والاساليب نظام جديد لحساب تكلفة الانتاج ولكنها تعتمد منهجية في استخدام ادوات واساليب نظام التكاليف بصورة مختلفة خاصة فيما يتعلق بطريقة عرض قائمة الدخل والميزانية الختامية اضافة لاستخدام هامش المساهمة .

٣. عملية حساب الانجاز عملية مبسطة تعتمد علي معادلات حسابية سهلة التطبيق، ولكنها تتعمق في تحليل الانتاج واستخدام الموارد وطريقة تحليل التكلفة والاستفادة من ذلك في النواحي التخطيطية للعمليات الانتاجية.

٤. ترتبط المحاسبة علي الانجاز بمفاهيم تتعلق بزيادة الايرادات والتعرف علي التعقيدات التي تعيق تحقيق اكبر عائد من المبيعات وهذا لا يوجد في المفاهيم التقليدية.

٥. استخدام المحاسبة علي الانجاز في عرض وتحليل التقارير الختامية للحسابات يتطلب دراسة المعايير المحاسبية المتعارف عليها والتحقق من عدم تعارضهما.

٦. يختلف هامش المساهمة في مفهوم المحاسبة عن الانجاز عنه في المفاهيم التقليدية حيث لا يرتبط هامش المساهمة باستخدام الموارد المتاحة.

(ب)- تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة: ومن خلال تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يمكن ان نلاحظ الآتي:

١. تمثل المنافسة الشديدة بيئة صالحة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة لانه يرتبط بالتسعير والتخطيط الجيد للتكلفة.

٢. لا يمثل مدخل التكلفة المستهدفة نظاما جديدا للحسابات او التكاليف يمكن تطبيقه بشكل متكامل بكل مقوماته لحساب تكلفة الانتاج، كما هو مطلوب ومقرر للاغراض المحاسبية وانما هو طريقة او اسلوب لخفض التكلفة ومواجهة المنافسين والمساعدة في بقاء واستمرار عمليات الانتاج والبيع بفاعلية. وهو حل لمشاكل ترتبط بالتسويق والانتاج وتطوير المنتجات، يعمل علي دراسة سلوك المستهلك في السوق والتي تتعلق بالسعر او لمواجهة استراتيجيات المنافسين المتعلقة بالتسعير. وهذا يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

٣. يمكن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة دون الاستغناء الكامل عن مبادئ واساليب نظام التكاليف التقليدي، او مع اي اسلوب اخر متطور في حساب تكلفة الانتاج فهو لا يرتبط بكيفية العمل المحاسبي المتعلق بنظام التكاليف وانما يرتبط باستخدام مخرجات نظام التكاليف للحصول علي تخفيض في التكلفة لاغراض ادارية.

٤. يرتبط هذا المدخل بعملية الادارة الاستراتيجية لانه يساعد في التخطيط الجيد للتكلفة وهو يرتبط بدراسة المنافسة وعوامل تحديد اسعار البيع ويؤدي الي اعادة هيكلة المنتجات والعمليات الانتاجية، مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

(ج)- تكاليف الانشطة: قام الباحث بحساب تكلفة انتاج بناء علي معلومات مقترحة وبناء علي طريقة الحساب تمكن من الوصول لتكلفة المنتجات النهائية ويلاحظ الباحث من الطريقة المتبعة اعتمادا علي مفاهيم الانشطة الاتي:

١. هذا النظام يحقق حساب تكلفة الانتاج بطريقة اكثر دقة ويقدم تفاصيل ومعلومات عن الانشطة لايقدمها نظام التكاليف التقليدي.

٢. يستخدم هذا النظام لتحديد تكلفة المنتجات والانشطة او لا بتحديد وتوزيع التكلفة غير المباشرة للانتاج ثم ربطها مع التكاليف المباشرة لتحديد النتيجة النهائية.

٣. يربط هذا النظام التكلفة بمسبباتها،فالتفصيل المنطقي للتكلفة علي ضوء مسبباتها يساعد الادارة علي دراسة الانشطة نفسها وادارتها.
٤. عند تتبع سلوك التكلفة ودراسة اوجه خفض التكلفة فان هذا النظام يقدم تفاصيل اكثر وبطريقة اوضح.
٥. يختلف مدخل او اسلوب حساب التكلفة علي اساس الانشطة في انه طريقة لتحديد وحساب تكلفة الانتاج ترتبط بالنظام المحاسبي والعمليات المحاسبية بصورة اكبر من مداخل ادارة التكلفة الاخرى والتي لها طبيعة ادارية تربطها بتحليل التكلفة اكثر من عملية حساب التكلفة.
٦. هذا النظام يصلح كاداة استراتيجية هامة للادارة في تقديمه لمعلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات وتحليل الانشطة وتحديد تكلفتها.وبما ان عملية التخطيط الاستراتيجي تتطلب الحصول علي معلومات دقيقة،ونظام محاسبة التكاليف يهتم بتفاصيل دقيقه عن العملية الانتاجية ويقوم بحصر وتبويب وتحليل بيانات الانتاج والمنتجات،و سواء كان النظام تقليدي او يعتمد علي مفاهيم ادارة التكلفة المعاصرة .مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.
٧. ان عملية صياغة الاستراتيجية تتطلب القيام بتحليل بيئة المنظمة الداخلية والخارجية وتحديد اهدافها طويلة الاجل، و يقدم نظام التكاليف التقليدي معلومات عن بيئة المنظمة الداخلية ولا ترتبط بالبيئة الخارجية،ان عملية التخطيط الاستراتيجي تتطلب الحصول علي معلومات دقيقة،ونظام محاسبة التكاليف يهتم بتفاصيل دقيقه عن العملية الانتاجية ويقوم بحصر وتبويب وتحليل بيانات الانتاج والمنتجات،و نظام التكاليف يعطي مستويات تفصيلية عن نشاط الشركة ويمكن ان يقدم معلومات اكثر دقة وهو يعتمد علي طريقة تغذية وتقديم المعلومات المالية لذا فهو يعتمد بشكل او اخر علي مستوي المعرفة والخبرة لدي مبرمج ومستخدم النظام .
٨. فقد وضح لنا من خلال دراسة نظام التكاليف التقليدي ان النظام يقدم تفاصيل عن العملية الانتاجية ويعكس صورة الاداء في ادارة الانتاج وهو يمكن ان يقدم صورة بالرغم من عدم دقتها الا انها لا تتوفر في النظام المحاسبي والمقاييس المحاسبية .ولكن اساليب ادارة التكلفة المعاصرة تؤثر علي التخطيط للانتاج وللمنتجات ومكوناتها لخفض التكلفة قبل الانتاج وخاصة تطبيق نظام التكاليف المبني علي الانشطة والذي ثبت ارتباط التكلفة فيه بمسبباتها اضافة الي تحليله للانشطة بصورة تساعد علي تحديد تكلفة النشاط وتكلفة وحدة النشاط مما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
٩. لا تعتبر اساليب ومداخل ادارة التكلفة نظام او انظمة محاسبية تدعم فقط توجهات الادارة المالية.
١٠. من خلال التطبيق العملي لاسلوب التكلفة المستهدفة ونظرية القيود والمحاسبة علي الانجاز نجد ان هذه الاساليب عبارة عن روابط تربط ما بين المعلومات المالية والمحاسبية واستخدامها بطريقة ادارية لخفض التكلفة وتحسين العمليات ولكنها لاتعتبر باي حال نظام محاسبي متكامل يمكن ان يطبق بصورة منفصلة تدعم العمل المحاسبي وتغير من الطريقة المتبعة حاليا.ولكن هذه الاساليب والادوات الادارية تدعم العملية الادارية والاستراتيجية اعتمادا علي معلومات ومخرجات نظام محاسبة التكاليف.مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

١١. ان عملية صياغة الاستراتيجية بشكلها المنهجي الذي تم وصفه في الجانب النظري لهذه الدراسة تتطلب القيام بتحليل بيئة المنظمة الداخلية والخارجية وتحديد اهدافها طويلة الاجل ،و نلاحظ ان مخرجات هذه الحالة اوضحت اهتمام الادارة ببعض النواحي التي تتعلق ببيئتها الخارجية والداخلية ويتم تحديد اهداف الشركة في بداية كل عام في الموازنة التخطيطية،وبما ان قسم التكاليف هو اساس اعداد الموازنة التخطيطية فيمكن الحكم بصحة الفرضية الثانية.

اولا:النتائج

من خلال ماتم عرضه عن اداء الحاليتين موضوع الدراسة اضافة الي بيانات وتحاليل نظام التكاليف والموازنة التخطيطية والدراسة التطبيقية فان الباحث يخلص الي النتائج التالية:

1. لا تمثل المداخل المعاصرة لادارة التكلفة انظمة او نظام جديد متكامل بكل مقاومته لحساب تكلفة الانتاج بحيث تحل او تستبدل بشكل تام جميع ما هو مطبق حاليا من مبادئ محاسبة التكاليف بشكلها التقليدي .وانما هي تطور طبيعي وتدرجي يتواكب مع متغيرات بيئة الصناعة المعاصرة من الناحية الادارية ومن ناحية التكنولوجيا المستخدمة في الانتاج.
2. نظام التكاليف بشكله التقليدي في بيئة الصناعة السودانية يخدم الاهداف المحاسبية بشكل رئيسي ،ولا يرتبط بشكل مباشر ومبادر لتنمية وتطوير عملية الادارة الاستراتيجية الامن خلال الاستفادة من مخرجاته واعادة استخدامها او تحليل التقارير.
3. هناك تأثير وأضح لمتغيرات بيئة الصناعة المعاصرة علي ادبيات محاسبة التكاليف ،مما انعكس علي تغيير وتطوير العديد من الممارسات الفعلية التي يمكن من خلالها تبادل التجارب لتحقيق نتائج افضل مستقبلا،مما تطلب اعادة النظر في العديد من المفاهيم التقليدية ومحاولة استبدالها بما هو معاصر.
4. تعتمد ادارة التكلفة علي ادوات يمكن ان تطبق متكاملة او بصورة فردية للوصول الي اهداف عديدة ، مع اختلاف في طريقة التنفيذ.وادارة التكلفة بشكلها المعاصرة تحقق اهداف استراتيجية للصناعة والانتاج.
5. التطور التكنولوجي له مزايا جيدة،ولكن له ايضا مشاكل يمكن تخطيها بالدراسة والتخطيط الجيد قبل امتلاك التقنيات الحديثة والمتطورة.ان بيئة الاعمال المعاصرة تتطلب المواكبة من حيث التطور التقني ،وتحتاج التكنولوجيا الي اساليب وادوات ادارية للاستفادة منها لخفض التكلفة.
6. دراسة خفض التكلفة قبل شراء خطوط الانتاج واثناء سير العملية الانتاجية يشابه الي حد كبير الافكار التي تنادي بها التكلفة المستهدفة وهي من اساليب ادارة التكلفة التي يمكن تطبيقها بدعم اداري وفني. عند دراسة شراء خطوط انتاج جديدة يجب ان تتضمن الدراسة وفورات التكلفة وكيفية الحصول علي فرص اكبر لخفض تكلفة الانتاج بصورة مستمرة.
7. تغيرات بيئة الاقتصاد للدولة تؤثر علي تكلفة الانتاج في حالة التضخم الشديد ،خاصة اذا كانت المواد الخام تستورد من الخارج.وعدم استقرار بيئة

الاعمال الصناعية اقتصاديا يؤثر سلبا علي الاداء الصناعي بشكل كبير وواضح.

٨. التغير المستمر لاسعار صرف العملات الحرة في ظل اعتماد الشركات الصناعية علي الاستيراد المتواصل للمواد الخام يجعل تكلفة الانتاج تتغير تبعاً له

مما يؤثر علي سياسات التسعير وبالتالي عدم الاستقرار لالاسعار لفترات طويلة تجعل المستهلك النهائي يشعر بالضجر مما يقلل من الحصة السوقية.

٩. نظام التكاليف المطبق في بيئة الصناعة السودانية مبني علي المفاهيم التقليدية ولكن هناك تفاوت في طريقة تطبيقه والاستفادة منه من شركة الي

اخرى، مما يعني ان خبرة ومعرفة محاسب التكاليف او الجهات ذات الصلة بوضع وتنفيذ النظام لها اثر كبير في ذلك.

١٠. الاعتماد التام علي برنامج محوسب للحصول علي متطلبات تطبيق نظام لحساب تكلفة الانتاج قد يتطلب في بعض الاحيان اعداد اوراق عمل لمعلومات

التكلفة. وتندمج في الانظمة المحوسبة بيانات التكاليف والمحاسبة المالية مما يتطلب اعداد جيد لدليل الحسابات.

١١. الطباعة الصحفية صناعة تتسم بشدة المنافسة حيث ان المطابع تستهدف سوق ثابت من حيث المستهلكين (الناشرين وقراء الصحف) لذا فان الحصة السوقية

للمستثمرين الجدد سوف تبني علي المستهلكين المتواجدين، اي زيادة في الحصة السوقية لمستثمر جديد سوف تكون خصماً علي اخرين. ولا يساهم قطاع الطباعة

الصحفية في زيادة الصادرات بالسودان ويحتاج القطاع لاستيراد معظم المواد الخام ولهذا يشكل هذا القطاع عبء علي الميزان التجاري للدولة.

١٢. ان تمويل شراء المواد الخام يرفع من تكلفة الانتاج ويقلل من الارباح والفرص الممكنة لخفض الاسعار، ويمكن الاعتماد عليه فقط في الاصول الثابتة. كما

ان تخزين المواد الخام بكميات كبيرة يحجز السيولة ويقل يد الادارة ويمكن ان يكون مشكلة فيما يتعلق بالسيولة.

١٣. تحتاج العمالة السودانية للتدريب المستمر في حالة ادخال تكنولوجيا حديثة ووجود الخبير الاجنبي مع العامل السوداني في صالة الانتاج لفترات طويلة

يساعد في تبادل الخبرات لاحلال السوداني مكان الاجنبي.

١٤. ان تخفيض تكلفة الانتاج قد يكون متعسراً في حالة وجود تغير مستمر لاسعار الصرف اضافة لتمويل المواد بالمرابحة. حيث ان المواد المستهلكة في

الانتاج الذي تم بيعه وعليه اقساط تمويل بالعملة الحرة وتغير سعر الصرف بالزيادة سوف يزيد من تكلفة الانتاج بعد انتهاء عملية البيع.

١٥. ان زيادة الانتاج ورفع كفاءة خطوط الانتاج تساعد في تحقيق وفرة في الانتاج وتؤدي الي خفض التكلفة ،وفي حالة وجود تكلفة ثابتة كبيرة وامكانية بيع ما تم انتاجه فان زيادة الانتاج يمكن ان يكون وسيلة لخفض التكلفة.

١٦. اساليب وادوات ومداخل ادارة التكلفة في بيئة الصناعة المعاصرة تساعد في التخطيط الجيد للانتاج وتحديد المزيج الامثل للمنتجات وتعتمد عل كفاءة العمليات الانتاجية وهذا كله يعتمد علي تعاون وتنسيق بين ادارة الانتاج والادارة المالية الا ان واقع الحال اثبت وجود تضارب وتعارض في المصالح بين الطرفين.

١٧. اسلوب او مدخل التكلفة المستهدفة مفيد جدا في وضع سياسات تسعير جيدة تعتمد علي دراسة خفض التكلفة في بيئة الاعمال شديدة التنافس.لذا يمكن اعتباره اداة من ادوات التخطيط للتكلفة والانتاج.

١٨. يمكن تطبيق بعض اساليب ومداخل ادارة التكلفة مترامنة مع بعض لان بعضها يرتبط بالعمل المحاسبي بشكل مباشر وبعضها يعتمد علي العمل المتعلق بادارة الانتاج اكثر من غيره.

١٩. اسلوب التكلفة المبنية علي الانشطة يرتبط بالعمل المحاسبي والاداري اكثر من غيره، اما اسلوب التكلفة المستهدفة فلا يرتبط بالعمل المحاسبي بشكل مباشر ولكن اسلوب الانتاج في التوقيت المنضبط اقل اساليب ادارة التكلفة ارتباط بالعمل المحاسبي،بينما المحاسبة علي الانجاز ترتبط بالعمل المحاسبي اكثر من التكلفة المستهدفة واقل من التكلفة علي اساس النشاط.

٢٠. قد يكون هناك تعارض او اشكالية في تطبيق مبادئ واحد او اكثر من اساليب ادارة التكلفة من وجهة نظر معايير المحاسبة المالية المعتمدة والمطبقة في بيئة الصناعة السودانية خاصة النواحي المتعلقة بالمخزونات وعرض القوائم المالية.

٢١. هناك امكانية لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بفاعلية كبيرة خاصة في بيئة المنافسة الشديدة.كما ثبت ان تطبيق نظام التكلفة المبنية علي الانشطة اكثر فاعلية من نظام التكاليف التقليدي ويقدم تحليل وحساب جيد للتكلفة مبني علي مسببات التكلفة. بالرغم من ان الدراسة لم تتمكن من تطبيق نظام الانتاج في

التوقيت المنضبط بصورة متكاملة الا ان هناك امكانية من الاستفادة منه في نواحي ادارية عديدة ترتبط بالتخطيط للانتاج وتحسين العمليات الانتاجية وضبط المخزونات وتحقيق وفورات في التكلفة.

ثانيا: التوصيات:

بناء على النتائج السابقة فان الباحث يقدم التوصيات التالية:

١. إتاحة الظروف الممكنة والمطلوبة لتطبيق القدر المفيد من اساليب ادارة التكلفة في بيئة الصناعة السودانية وتطوير ذلك من خلال الدراسات والتجارب المستمرة، مع الاهتمام بالسمنارات وورش العمل وتقديم اوراق عمل توضح تجارب التطبيق العملي والنتائج التي تم التوصل اليها.
٢. استجلاب تكنولوجيا تتوافق مع بيئة الصناعة السودانية وتواكب التطور التقني العالمي بما يخدم اهداف الاستثمار في المجال الصناعي. وتشجيع دخول التقنيات الحديثة التي يمكن أن تساهم في تطوير الصناعة .
٣. تشجيع المطابع للدخول في مجال صادر المطبوعات للأسواق الإقليمية والدولية، ليساهم هذا القطاع في ميزان المدفوعات.
٤. الاعتماد علي فريق عمل مكون محاسب التكاليف وادارة الانتاج لدراسة عملية خفض التكلفة بصورة مستمرة.
٥. يمكن اعتماد زيادة الانتاج كوسيلة لخفض التكلفة في حالة وجود تكلفة ثابتة بحجم كبير، ويتطلب الامر دراسة السوق وامكانية بيع الانتاج بحجمه الكبير. ليتكامل ذلك مع اهداف خفض التكلفة في ظل تطبيق اساليب محاسبة التكاليف.
٦. عدم تمويل شراء الأصول الثابتة أو المواد الخام بالعملة الحرة في حالة وجود عدم استقرار اقتصادي وتغير كبير في اسعار الصرف.
٧. تجنب الآثار السالبة للسياسة المالية والنقدية للدولة، بدراسة الآثار الاقتصادية لسياسات الدولة اضافة للوضع الاقتصادي بصورة عامة ومعرفة ما يمكن ان يحدث في بيئة الصناعة مستقبلا.
٨. في ظل التغير المستمر لاسعار الصرف اضافة لزيادة نسبة التضخم لفترات طويلة تكون حساسية المستهلك نحو السعر كبيرة نتيجة للتغير المتواصل ولفترات متقاربة لاسعار ، ويتطلب هذا الوضع وجود بدائل اقتصادية وحكمة ادارية.
٩. الاعتماد علي منتج واحد في الصناعة أو سوق غير نامي (محصور) في بيئة شديدة التغير يعتبر عمل غير استراتيجي ويتطلب تنويع الانشطة لضمان البقاء والاستمرار.

- ١٠.مراجعة الاداء للعمليات الانتاجية عن طريق تقارير لفترات متقاربة يعتبر من اساليب الادارة الناجحة في ظل عدم التأكد،والاعتماد علي مقاييس الاداء المالية يعبر عن حقيقة العملية الانتاجية بصورة واضحة.
- ١١.تقديم دراسة عن الاساليب المعاصرة لمحاسبة التكاليف تعتمد علي مقارنة اثار هذه الاساليب علي المعايير المحاسبية التي اعتمدها المجلس القومي لتنظيم مهنة المحاسبة او مجلس المحاسبين القانونيين السوداني والجهات الحكومية الاخري ذات العلاقة مثل الضرائب.
- ١٢.ضرورة تدريب العاملين في ادارة الانتاج علي كيفية قراءة وإعداد التقارير المالية خاصة النواحي المتعلقة بنظام التكاليف وتثقيفهم في هذا المجال بما يدعم فهم اهمية مخرجات هذا النظام.
- ١٣.تشجيع قيام إستثمارات كبيرة في مجالات ذات صلة بكل الصناعات، وبصورة خاصة في الدراسة لتخدم الطباعة لتوفير الخامات والاسبيرات.
- ١٤.هناك دراسات واوراق تم اعدادها عن الطباعة بالسودان لا زالت توصياتها قائمه ولم يتم الاهتمام بها عليه فان جمع هذه الاوراق والدراسات في كتيب ووضع خطة تهض بهذه الصناعة.
- ١٥.مشاكل التيار الكهربائي التي اثرت علي اداء الماكينات تحتاج لعقد ورشة او سمنار ما بين وزارة الصناعة والكهرباء للتحقق من تاثير التيار الكهربائي علي اداء الماكينات المتطورة تكنولوجيا تقيلا للاخطاء والاعطال.
- ١٦.علي شركة منن دراسة الخطوط الانتاجية الحالية العاملة والتحقق من الطاقة العاطلة او غير المستغلة من اجل تسهيل هذه الاصول او الاستفادة منها في توفير اصول اخري لتنويع الانشطة.
- ١٧.محاولة اعداد نظام لحساب تكلفة الانتاج يعتمد علي اساليب ادارة التكلفة المعاصرة ويحوسب بصورة تخدم الادارة في النواحي المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي وزيادة الانتاج.

الملاحق

تمثل الملاحق التالية عدد من النماذج التي تم اعدادها بواسطة الادارة المالية لشركة منن وهي عبارة عن جداول تعكس بعض الجوانب المتعلقة بتقارير الاداء اضافة للموازنات التخطيطية التي تعدها وتناقشها ادارة الشركة.
نماذج من تقارير الاداء لشركة منن :

ملحق (١)

قائمة الدخل للربع الثالث ٢٠١٣ مقارنة مع الثاني ٢٠١٣

م	البيان	الثالث ٢٠١٣	الثاني ٢٠١٣	الانحراف	%
1	ايرادات طباعة الصحف	٩,٢٠٤,١٩٣	١٠,٩٩٧,٢٢٨	١,٧٩٣,٠٣٥-	-16%
2	ايرادات طباعة الكتب	١,٠٥١,٧٤٩	١,٩٥٣,٤٥٨	٩٠١,٧٠٩-	-46%
3	ايرادات طباعة تجارية	١٨٠,٩٢٨	١٣٨,٧٩٦	٤٢,١٣٢	30%
4	ايرادات بيع مواد خام	٨٥١,٤١٧	١,٥٥٤,٥٠٢	٧٠٣,٠٨٥-	-45%
5	جملة الايرادات	١١,٢٨٨,٢٨٧	١٤,٦٤٣,٩٨٤	٣,٣٥٥,٦٩٧-	-23%
6	التكلفة المباشرة	٨,١٢٣,٤٢٣	١١,٠٧٤,١٨٤	٢,٩٥٠,٧٦١-	-27%
7	مصروفات التشغيل	١,٦٣٤,٧٥٩	١,٥٨٦,٩١٠	٤٧,٨٤٩	3%
8	اجمالي التكلفة	٩,٧٥٨,١٨٢	١٢,٦٦١,٠٩٤	٢,٩٠٢,٩١٢-	-23%
9	اجمالي الربح	١,٥٣٠,١٠٥	١,٩٨٢,٨٩٠	٤٥٢,٧٨٥-	-23%
10	المصروفات الادارية	٥٨٩,٧٩٤	٦٣٧,٠٩٣	٤٧,٢٩٩-	-7%
11	صافي الربح قبل الضريبة	٩٤٠,٣١١	١,٣٤٥,٧٩٧	٤٠٥,٤٨٦-	-30%

من قائمة الدخل اعلاه نلاحظ انخفاض ارباح الربع الثالث بما يعادل ٣٠% عن الربع السابق وذلك لانخفاض الطباعة نسبة لعيدي الفطر والاضحي.

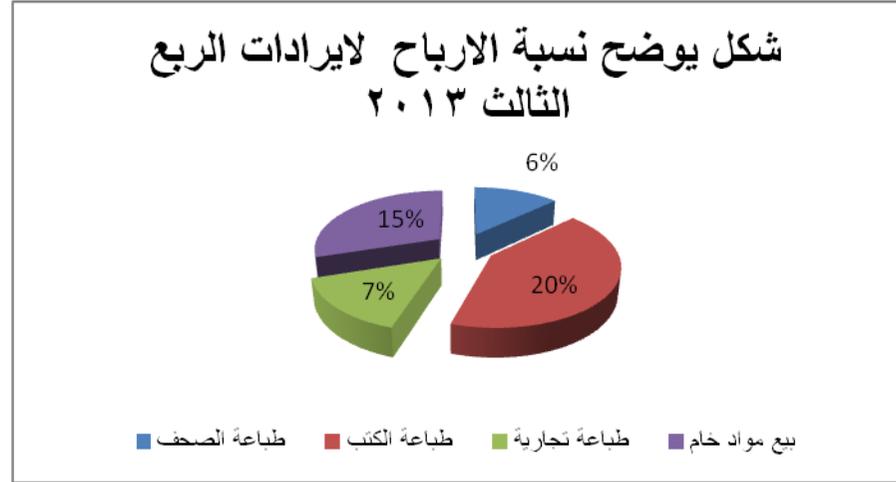
ملحق رقم (٢)

تحليل الإيرادات للربع الثالث ٢٠١٣

م	نوع النشاط	الإيرادات	اجمالي التكلفة	الأرباح	%	نسبة الأرباح للإيرادات
١	ايرادات طباعة الصحف	٩,٢٠٤,١٩٣	٨,٦١٧,٣٦٠	٥٨٦,٨٣٣	62%	6%
٢	ايرادات طباعة الكتب	١,٠٥١,٧٤٩	٨٣٦,٥٤٤	٢١٥,٢٠٥	23%	20%
٣	ايرادات طباعة تجارية	١٨٠,٩٢٨	١٦٧,٥٣٥	١٣,٣٩٣	1%	7%
٤	ايرادات بيع مواد خام	٨٥١,٤١٧	٧٢٦,٥٣٧	١٢٤,٨٨٠	13%	15%
	الجملة	١١,٢٨٨,٢٨٧	١٠,٣٤٧,٩٧٦	٩٤٠,٣١١	100%	8%

من الجدول اعلاه نلاحظ ان نسبة نشاط الصحف مقارنة مع بقية الانشطة قد انخفضت وذلك ناتج عن انخفاض كمية الصحف المطبوعة اضافة لتحسن الاداء في نشاطي الكتاب المدرسي وبيع المواد الخام. كما ان نشاط الصحف لا يحقق اكبر نسبة ربحية والتي يحققها نشاط طباعة الكتب يليه بيع المواد الخام.

ملحق رقم (٣)



ملحق رقم (٤)

تحليل مصروفات الربع الثالث للعام ٢٠١٣

البند	الربع الثالث ٢٠١٢ م	الربع الثالث ٢٠١٣ م	الفرق
المصروفات العمومية	672,926	589,794	-83,132
المصروفات المباشرة	15,338,256	9,758,182	-5,580,074
المخصصات	78,546	95,514	16,968
معدل العمومية للإيرادات	4%	5%	1%
معدل المباشرة للإيرادات	91%	86%	-5%

من الجدول اعلاه نلاحظ ان المصروفات الادارية قد انخفضت وذلك لاعادة تصنيفها والاهتمام بالرقابة علي التكلفة غير المباشرة.

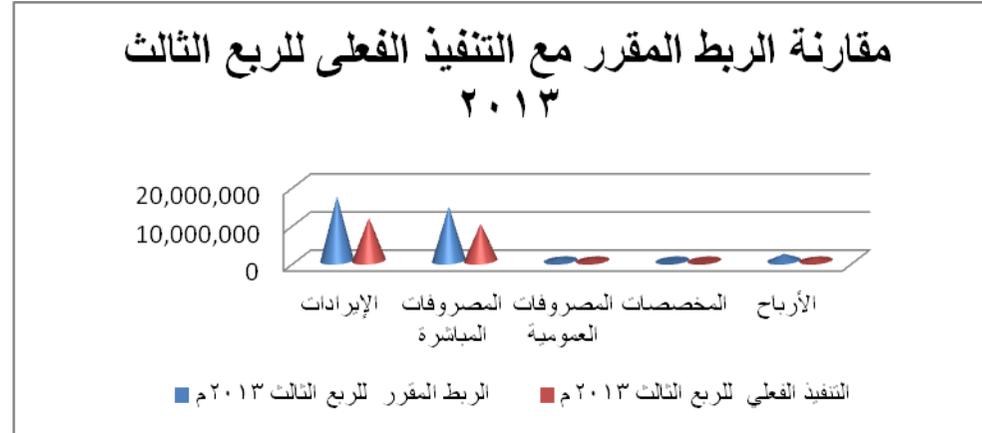
ملحق رقم (٥)

مقارنة بين الربط المقرر والفعلي لقائمة دخل الربع الثالث للعام ٢٠١٣

م	البند	الربط المقرر		الانحراف	%
		للربع الثالث ٢٠١٣ م	التنفيذ الفعلي للربع الثالث ٢٠١٣ م		
١	الإيرادات	17,004,233	11,288,287	-5,715,946	-34%
٢	المصروفات المباشرة	14,257,934	9,758,182	-4,499,752	-32%
٣	المصروفات العمومية	761,964	589,794	-172,170	-23%
٤	المخصصات	198,434	95,514	-102,919	-52%
٥	الأرباح	1,785,902	844,797	-941,105	-53%

تدول اعلاه نلاحظ ان خطة العام ٢٠١٣ كانت طموحة جدا ولم يكن في الامكان تحقيق معدلات اداء افضل نتيجة للصعوبات الادارية التي تمر بها البلاد بصورة عامة اضافة لما يعانيه هذا القطاع.

ملحق رقم (٦)



ملحق رقم (٧)

مصاريف التشغيل

م	البيان	المبلغ	النسبة %
1	اهلاك تشغيلي	713,418.12	44%
2	اطفاء مصاريف التأسيس	197,204.39	12%
3	مصروفات مؤجلة-الاطفاء	168,000.70	10%
4	اجور القسم الفني	156,589.02	10%

4%	65,742.72	منحة الرئيس	5
3%	٥٤,٤٢٤,٠٠	مصروفات صناعية غير مباشره	6
3%	53,680.00	صيانة مكن ومعدات واليات	7
2%	34,021.06	كهرباء و طاقة	8
2%	29,818.67	تشطيب	9
2%	28,663.00	تامين اجتماعي الانتاج	10
2%	28,175.60	مطبوعات	11
2%	24,630.20	عتالة و ترحيل	12
1%	21,987.00	صيانة دورية القسم الفني	13
1%	20,618.00	اجور عمال اليومية	14
1%	18,836.90	وقود وزيوت و شحوم	15
1%	10,783.20	امر تشغيل	16
1%	9,500.00	بدل علاج الانتاج	17
0%	6,499.10	ترحيل الفنيين	18
0%	5,570.22	خصم مسموح به	19
0%	5,227.15	مكتبية وقرطاسية	20
0%	4,030.00	عتالة وانزال	21
0%	2,524.90	عطاءات	22
0%	1,796.20	مكافحة الافات	23
0%	1,111.00	بديل نقدي الانتاج	24
0%	119.7	بدل لبس الانتاج	25
٢-%	-28,211.99	العنصر البشري المحمل علي التكلفة	26
١٠٠%	١,٦٣٤,٧٥٨,٨٦	الجملة	

ملحق رقم (٨)

المصاريف الاداريه

م	البيان	الربع الثالث	% النسبة
1	اجور ومرتببات	167,561.00	28%
2	كهرباء ومياه وطاقة	94,277.32	16%
3	منحة الاعياد	83,924.00	14%
4	مصاريف اجازة القسم الاداري	32,292.77	5%
5	مصروفات السيارات	27,146.00	5%
6	تامين	22,688.00	4%
7	الاهلاكات الادارية	20,801.55	4%
8	الخدمة	19,440.00	3%
9	صيانة واصلاح	18,791.00	3%
10	دعاية واطلان وترويج	15,307.00	3%
11	مصروفات المعرض التجارى	١٥,٠٢٤,٠٠٠	3%
12	اتصالات	12,358.00	2%

2%	11,784.00	رسوم حكومية	13
2%	11,440.00	سفر وتذاكر	14
1%	8,635.00	ترحيل العاملين	15
1%	6,167.00	بدلات	16
1%	5,613.41	وجبات وضيافة	17
1%	5,000.00	أتعاب مراجعة حسابات	18
1%	4,438.00	مكتبية وإدارية	19
1%	4,407.92	خدمات ورسوم بنكيه	20
0.3%	1,700.00	تبرعات وهبات	21
0.2%	983	حوافز ومكافآت	22
0.003%	15	بريد وبرق	23
100.00%	٥٨٩,٧٩٣,٩٧		

نماذج للموازنة التخطيطية:

الجدول التالية نموذج لبعض مكونات الموازنة التخطيطية لشركة منن وهي تعكس مدى اهمية التخطيط ومتابعة نتائج الاداء بالنسبة للادارة.

ملحق رقم (٩)

مقارنة الايرادات الفعلية مع المخططة ٢٠١٤

الزيادة	مخطط ٢٠١٤	الفعلي ٢٠١٣	الربع
-89,982,329	18,876,355	108,858,684	الاول
5,802,726	20,446,710	14,643,984	الثاني
8,546,930	19,835,216	11,288,286	الثالث
7,913,210	19,135,210	11,222,000	الرابع
-67,719,463	78,293,491	146,012,954	الجملة

ملحق رقم (١٠)

خطة الانتاج للعام ٢٠١٤

النسبة	الزيادة في الخطة	المخطط ٢٠١٤	فعلي ٢٠١٣	الشهر
34%	1,344,822	5,270,000	3,925,179	يناير
47%	1,511,051	4,760,000	3,248,949	فبراير
46%	1,667,725	5,270,000	3,602,275	مارس
10%	475,798	5,100,000	4,624,203	ابريل

10%	467,970	5,270,000	4,802,030	مايو
6%	286,153	5,100,000	4,813,848	يونيو
25%	1,052,775	5,270,000	4,217,226	يوليو
34%	1,175,748	4,590,000	3,414,252	اغسطس
30%	1,164,910	5,100,000	3,935,090	سبتمبر
75%	1,901,341	4,420,000	2,518,659	اكتوبر
102%	2,581,341	5,100,000	2,518,659	نوفمبر
109%	2,751,341	5,270,000	2,518,659	ديسمبر
103%	16,380,973	60,520,000	44,139,027	الاجمالي

ملاحظات علي الخطة:

١. تم وضع الخطة علي اساس متوسط الانتاج للعام ٢٠١٣ الفعلي.

٢. تم توزيع الانتاج علي اساس ان الخط الاول ١٥٠,٠٠٠ نسخة، والثاني ٢٠,٠٠٠ نسخة يوميا.

ملحق رقم (١١)

مقارنة خطة ٢٠١٤ مع العام السابق

م	الشهور	المخطط ٢٠١٣	المخطط ٢٠١٤	الانحراف	(%)
1	يناير	5,890,000	5,270,000	620,000	11%
2	فبراير	5,320,000	4,760,000	560,000	11%
3	مارس	5,890,000	5,270,000	620,000	11%

11%	600,000	5,100,000	5,700,000	ابريل	4
11%	620,000	5,270,000	5,890,000	مايو	5
11%	600,000	5,100,000	5,700,000	يونيو	6
11%	620,000	5,270,000	5,890,000	يوليو	7
11%	540,000	4,590,000	5,130,000	أغسطس	8
11%	600,000	5,100,000	5,700,000	سبتمبر	9
11%	520,000	4,420,000	4,940,000	اكتوبر	10
11%	600,000	5,100,000	5,700,000	نوفمبر	11
11%	620,000	5,270,000	5,890,000	ديسمبر	12
33%	7,120,000	60,520,000	67,640,000	الجملة	

ملحق رقم (١٢)

تكلفة المواد الأساسية للإنتاج

المادة	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	جملة
الورق	1,219	1,233	1,192	1,179	4,823
السعر	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500
التكلفة	9,145,575	9,247,193	8,942,340	8,840,723	36,175,830
الحبر الاسود	13,002	13,146	12,713	12,569	51,430
السعر	22	22	22	22	22
التكلفة	286,043	289,221	279,686	276,508	1,131,458
الحبر الملون	13,591	13,742	13,289	13,138	53,760
السعر	40	40	40	40	40
التكلفة	543,640	549,680	531,559	525,518	2,150,397
البليات	23,220	23,478	21,414	23,736	91,848
السعر	45	45	45	45	45
التكلفة	1,044,900	1,056,510	963,630	1,068,120	4,133,160
التكلفة المباشرة للطباعة	11,020,157	11,142,603	10,717,215	10,710,869	43,590,844

ملحق رقم (١٣)

موازنة مبيعات المواد الخام

الارباح	سعر البيع	التكلفة	الكمية	عدد الرزم بالطن	الوحدة	الصنف
120,000	190	175	8000	47.62	طن	ورق وزن ٦٠ جم مقاس ١٠٠×٧٠ اسم
350,000	235	200	10000	40.82	طن	ورق وزن ٧٠ جم مقاس ١٠٠×٧٠ اسم
120,000	310	250	2000	35.71	طن	ورق وزن ٨٠ جم مقاس ١٠٠×٧٠ اسم
590,000						الإجمالي
100,000	6500	6000	200	وزن البكره	طن	ورق الصحف ٤٥ جم البياض ستاندر
330,000	7500	6840	500	٤٠٠ كغم	طن	ورق الصحف ٤٥ جم البياض ٧٢%
430,000						الإجمالي
40,000	250	230	2000	31.75	طن	ورق آرت وزن ٩٠ جم (رزمة ٥٠٠ فرخ)
40,000	260	240	2000	24.84	طن	ورق آرت وزن ١١٥ جم (رزمة ٥٠٠ فرخ)
40,000	300	280	2000	71.43	طن	ورق آرت وزن ٢٠٠ جم (رزمة ١٠٠ فرخ)
40,000	310	290	2000	57.14	طن	ورق آرت وزن ٢٥٠ جم (رزمة ١٠٠ فرخ)
160,000						الإجمالي
90,000	310	280	3000	51.95	طن	مكربن أول ٥٥ جم ١٠٠×٧٠ اسم
90,000	310	280	3000	57.14	طن	مكربن وسط ٥٠ جم ١٠٠×٧٠ اسم
90,000	310	280	3000	51.95	طن	مكربن أخير ٥٥ جم ١٠٠×٧٠ اسم

270,000		الإجمالي
1,450,000		الإجمالي العام

ملحق رقم (١٤)

تقديرات تكاليف تشغيل الطباعة للعام ٢٠١٤

البيان	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الجملة
تكلفة المواد المباشرة :					
الورق والحبر	9,975,257	10,086,093	9,753,585	9,642,749	39,457,684
البليطات	1,044,900	1,056,510	963,630	1,068,120	4,133,160
ورق وبليطات كتب ومجلات	600,000	900,000	900,000	300,000	2,700,000
الجملة	11,620,157	12,042,603	11,617,215	11,010,869	46,290,844
تكلفة العمالة المباشرة :					
المرتبات و الأجور	180,000	174,000	174,000	174,000	702,000
عمالة جديدة	0	0	0	0	0
العلاوات و البدلات	126,000	121,800	121,800	121,800	491,400
تأمين اجتماعي	30,600	29,580	29,580	29,580	119,340
الجملة	336,600	325,380	325,380	325,380	1,312,740
تكلفة المصروفات الصناعية :					
المواد المساعدة	82,281	83,195	80,452	79,538	325,466
عمال يومية	25,500	25,500	25,500	25,500	102,000
تشغيل خط الكتب	72,000	108,000	108,000	36,000	324,000
إهلاك المباني و الماكينات	1,050,000	1,050,000	1,050,000	1,050,000	4,200,000

114,000	28,500	28,500	28,500	28,500	تأمين الاصول الثابتة
672,000	168,000	168,000	168,000	168,000	استهلاك الكهرباء
84,000	21,000	21,000	21,000	21,000	العمل الاضافي
108,000	27,000	27,000	27,000	27,000	وقود وزيوت
600,000	150,000	150,000	150,000	150,000	الصيانة
1,808,792	442,036	447,117	462,360	457,279	التالف
19,440	4,860	4,860	4,860	4,860	قطن نظافة
57,600	14,400	14,400	14,400	14,400	وجبات عاملين
207,000	0	69,000	69,000	69,000	جمع وتشطيب
8,622,298	2,046,834	2,193,829	2,211,815	2,169,820	الجملة
56,225,882	13,383,083	14,136,424	14,579,798	14,126,577	إجمالي التكاليف المباشرة

ملحق رقم (١٥)

ملخص التقديرات (بالجنيه السوداني)

البيانات	الربع الاول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع	الجملة
الإيرادات	18,870,355	20,446,710	19,835,210	19,135,210	78,287,487
(-)التكاليف المباشرة	16,307,045	17,850,501	16,887,577	16,203,235	67,248,358
مجمل الربح	2,563,310	2,596,210	2,947,634	2,931,975	11,039,129
(-)التكاليف الغير مباشرة	647,628	665,938	669,648	666,958	2,650,171

8,388,957	2,265,017	2,277,986	1,930,272	1,915,682	الأرباح قبل الضرائب
14%	15%	15%	13%	14%	١ - هامش الربح الإجمالي =
11%	12%	11%	9%	10%	٢ - هامش الربح الصافي =

ملاحظات علي الجدول:

٤. تم اعتماد متوسط سعر طباعة الصحيفة ١ جنيه ،سعر الطباعة المخطط للعام السابق هو ٠,٨٧ جنيه.

هامش الربح الاجمالي لموازنة العام السابق ١٥% بينما كان هامش الربح الصافي ٩%

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

القرآن الكريم

تفسير ابن كثير (بيروت : دار الفكر ١٤١٠هـ)

أ- الكتب

- د.مني محمد ابراهيم البطل ،ادارة الانتاج والعمليات،(قنا:بدون ناشر، ٢٠٠١)
- د.رشيد الجمال، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال الحديثة،(الإسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٦-٢٠٠٧)
- سونيا محمد البكري،تخطيط ومراقبة الانتاج،(الاسكندرية:الدار الجامعية ،بدون سنة نشر)
- عمر حسنين، وآخرون،،محاسبة التكاليف في المجال الاداري،(الاسكندرية:الدار الجامعية،بدون سنة نشر)
- احمد فرغلى محمد حسن ، نظم رقابة التكاليف ، (القاهرة: مكتبة الشباب، ١٩٨٥م)
- محمد علي احمد السيدية،محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية،(عمان:دار زهران، ٢٠٠٢)
- داحمد نور ،محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية،(الاسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة،١٩٩٣)
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية،١٩٩٧م)
- د.بلبع ،محمد توفيق،محاسبة التكاليف،(القاهرة :الدار الجامعية،١٩٩٠)
- عبد المقصود دبيان ،ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف،(الاسكندرية:الدار الجامعية ٢٠٠٣)
- د.زيد تميم البلخي وآخرون ،مدخل الي نظم ضبط ومراقبة المخزون ،(الرياض:النشر العلمي جامعة الملك سعود،١٤٢٦ هـ)
- عبد الرحيم الكسم ،محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في ادارة الشركات،(دمشق:دار الرضاء، ٢٠٠١)
- د.لليتر أي هينجر ،د.سيرج ماتولنتش ،محاسبة التكاليف،ترجمة د.احمد حامد حجاج ،(الرياض:دار المريخ، ٢٠٠٣)
- د.محمد رجب عبد العال،د.فتحي رزق ،مدخل معاصر في المحاسبة الادارية المتقدمة،(الاسكندرية:الدار الجامعية الجديدة،٢٠٠٢)

- د.عثمان الكيلاني وآخرون ،المدخل لانظمة المعلومات الإدارية ،(عمان: دار المناهج ، ٢٠٠١)
- شوقي حسين عبد الله،أصول الإدارة،(القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨٨م)
- د.علي عبد العليم عبد الحميد ،الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف ،(المنصورة :دار الوفاء ، ١٩٩٠)
- د.نعيم دهمش وآخرون،مبادئ المحاسبة ،(عمان : معهد الدراسات المصرفية ، ١٩٩٩)
- د.محمد مطر ،المحاسبة المالية -الدورة المحاسبية،ط٣،(عمان:دار حنين للنشر ، ٢٠٠٠)
- د.شوقي اسماعيل شحاته ،نظرية المحاسبة المالية (من منظور اسلامي) ،(القاهرة:الزهراء للإعلام، ١٩٨٧)
- د.منير محمود سالم،أنظمة التكاليف الصناعية ،(القاهرة :دار النهضة العربية،١٩٧٤)
- د.مجدي عمارة وآخرون ،دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف ،(ليبيا:كلية المحاسبة غربان ،١٩٩٢)
- د.عبد الحي مرعي ،وآخرون ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ،(الاسكندرية:الدار الجامعية، بدون سنة نشر)
- د. محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف،(، القاهرة : دار النهضة ،١٩٩٩)
- د.نعيم دهمش وآخرون،مبادئ المحاسبة ،(عمان : معهد الدراسات المصرفية ، ١٩٩٩)
- د.محمد مطر ،المحاسبة المالية -الدورة المحاسبية،ط٣،(عمان:دار حنين للنشر ، ٢٠٠٠)
- د.شوقي اسماعيل شحاته ،نظرية المحاسبة المالية (من منظور اسلامي) ،(القاهرة:الزهراء للإعلام، ١٩٨٧)
- تفسير ابن كثير (بيروت : دار الفكر ١٤١٠هـ) ، ص ٥١٣
- د.منير محمود سالم،أنظمة التكاليف الصناعية ،(القاهرة :دار النهضة العربية،١٩٧٤)
- د.مجدي عمارة وآخرون ،دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف ،(ليبيا:كلية المحاسبة غربان ،١٩٩٢)
- د.عبد الحي مرعي ،وآخرون ، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف ،(الاسكندرية:الدار الجامعية، بدون سنة نشر)
- د. محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف،(، القاهرة : دار النهضة ،١٩٩٩)
- د.محمد بشير عبد الحكيم ،مبادي محاسبة التكاليف ،ط٢،(عمان: دائرة المكتبية الوطنية ،١٩٩٩م)

- سمير رياض هلال ، المحاسبة الإدارية ، (طنطا: مطابع غباشي ، ٢٠٠٦)
- احمد الخطيب، المحاسبة عن التكاليف الفعلية، (القاهرة: بدون دار نشر، ٢٠٠٢)
- عثمان إبراهيم السيد، اقتصاديات المشروع، نظرة شاملة في تقويم وإدارة المشروعات، (الخرطوم، ٢٠٠١)
- مجموعة سابا وشركاهم ،قواعد المحاسبة الدولية ،تعريب د. عصام مرعي ،(بيروت: دار العلم للملايين، ١٩٨٧)
- د احمد رجب عبد العال وآخرون ،دراسات في الأنظمة والمشكلات المحاسبية،(الإسكندرية :الدار الجامعية، ٢٠٠٣)
- د.كمال الدين الدهراوي ،د.سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية،(الإسكندرية :الدار الجامعية، ١٩٩٨)
- د.حامد أحمد رمضان بدر، إدارة المنظمات،(الكويت: دار القلم للنشر والتوزيع، ١٩٨٢م)
- إيهاب صبيح محمد رزيق ، الإدارة -الأصول والنظريات، (القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر، ٢٠٠١ م)
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩٧ م)
- داحمد حسين علي حسين ،نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري وأنظمة التشغيل،(القاهرة :شعاع الفنية ،١٩٩٧)
- د.علاء عبد الرازق السباعي، د. رياض حامد الدباغ تقنيات المعلومات الإدارية،(عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠١)
- د.صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية ،(عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٩)
- سمير بباوي فهمي، التحليل الرياضي لمشاكل التكاليف،(القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية، ١٩٧٢)
- د.احمد حسين علي حسين ،المحاسبة الادارية المتقدمة ،(القاهرة :الدار الجامعية ،٢٠٠٣)
- محمد محمود عبد ربه محمد ،دراسات في محاسبة التكاليف،(الاسكندرية:الدار الجامعية: ٢٠٠٠)
- د.احمد حسين علي حسين ،نظم المعلومات المحاسبية،(القاهرة: مكتبة الاشعاع الفنية ،١٩٩٧)
- مؤيد سعيد سالم ، نظرية المنظمة- الهيكل والتصميم ، (عمان: دار وائل للنشر، ١٩٩٩م)
- منال محمد الكردي ،جلال ابراهيم العبد ،مقدمة في نظم المعلومات الادارية، (بيانات غير واضحة)
- د. ابراهيم محمد السباعي، نظام التكاليف (تصميم-تطبيق-رقابة)،(القاهرة: دار الثقافة العربية ١٩٨٧)
- دسليمان سفيان،دمجيد الشرع ،المحاسبة الإدارية،(مصر: دار الشروق ، ٢٠٠٢،)

مكرم عبد المسيح باسيلي، ادارة التكلفة الاستراتيجية،(المنصورة:المكتبة العصرية،٢٠٠٧)

د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ،الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات دراسات في المحاسبة الإدارية ، المتقدمة وتطبيقاتها على الحساب، (الاسكندرية: الدار الجماعية، ٢٠٠٤م)

شوقي حسين عبد الله، أصول الإدارة،(القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٩٠م)

حسن أحمد توفيق، الإدارة العامة، (القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطابع، ١٩٩٤م)

د.عبد الستار محمد العلى، إدارة الإنتاج والعمليات.مدخل كمي، (عمان:دار وائل للنشر،٢٠٠٠)

د.محمد محمود يوسف،الاتجاهات الحديثة في التكاليف و المحاسبة الادارية،المجلد الثاني،(القاهرة:مطابع الهندسة،بدون سنة نشر)

د. عبد السلام أبو قحف ، اقتصاديات الاعمال والاستثمار الدولي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية، ٢٠٠٣)

د.احمد محمد نور،محاسبة التكاليف - الناحية النظرية والتطبيقية،(الاسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة،١٩٩٣)

محمد شفيق حسين،محاسبة التكاليف الصناعية،(عمان:دار المستقبل،١٩٩٨)

طارق عبد الله الرزق،وآخرون،محاسبة التكاليف الفعلية،(عمان:دار زهران،١٩٩٧)

خليل عواد حشيش،محاسبة التكاليف-قياس وتحليل،(عمان:دار وائل،٢٠٠٥)

فداغ الفداغ ،المحاسبة الادارية ،(عمان:مؤسسة الوراق،٢٠٠٠)

د.اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون ،محاسبة التكاليف-مدخل اداري-،(الاسكندرية:الدار الجامعية،٢٠٠٠)

استيفن أ.موسكوف، مارك ج سيمكن، ترجمة د.كمال الدين سعيد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات (الرياض: دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢م)

د.منير محمود سالم ، رمضان محمد غنيم، نظم المعلومات المحاسبية والحاسب الالكترونى،(القاهرة :دار النهضة العربية)

محمد يوسف حفناوى ، نظم المعلومات المحاسبية،(عمان: دار وائل للنشر والطباعة، ٢٠٠١م)

د.محمد تيسير،المحاسبة الادارية،ط٣،(عمان:دار وائل لنشر والطباعة،٢٠٠٤)

- د.مكرم عبد المسيح ، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، رؤية استراتيجية، ط٣، ج١، (القاهرة: المكتبة العصرية، ٢٠٠١-٢٠٠٢)
- د.يحي محمد ابو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية- في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، (جامعة عين شمس: دار الأمين للنشر)
- د.غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل، ٢٠٠٦)
- د.رشيد الجمال، د.ناصر نور الدين، إدارة التكلفة- لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، (الإسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٥)
- سليمان القداح، محاسبة التكاليف، (دمشق: جامعة دمشق، ١٩٨٥)
- د.هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢)
- د.عبيد محمد عبد العزيز ، جودة المنتج مابين ادارة الجودة الشاملة والايزو، (القاهرة: مكتبة ومطبعة الاشعاع الفني، ١٩٩٩)
- احمد إبراهيم أبو سن، الإدارة في الإسلام، (الخرطوم: دار الثقافة للطباعة والنشر، ١٩٩٣م)
- د.مجدي عمارة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، (ليبيا: جامعة غربان، ١٩٩٣)
- د.هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة ، (الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)
- د. احمد محمد نور ، د.شحاتة السيد شحاتة ، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٤)
- د.ابراهيم محمد السباعي، نظام التكاليف، تصميم، تطبيق، رقابة، (القاهرة: دار الثقافة العربية، ١٩٨٧)
- هورانجرن ، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل اداري، ترجمة احمد حامد حجاج وآخرين، (الرياض: دار المريخ، ٢٠٠٣)

ب-الدوريات

- احمد شوقي، جريدة الاهرام الاقتصادي، العدد رقم ٢٠٣٧ (جمهورية مصر العربية: بتاريخ ٢١-١-٢٠٠٨)
- د. محمد نمر على ، نحو تعميق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بالشركات الصناعية في ج.م.ع، دراسة ميدانية تطبيقية ، (سوهاج: جامعة جنوب الوادي ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني، ١٩٩٢)
- عبد الله بن موسى الخلف ، ثلوث التميز ، تحسين الجودة تخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية، (الرياض: مجلة الإدارة العامة ، المجلد السابع والثلاثون ، العدد الاول ، ١٩٩٧)
- د.الغريب محمد بيومي ، مستجدات تكنولوجيا الانتاج وأثارها علي المفاهيم واساليب التكاليف كأداة إدارية، (جامعة المنوفية: كلية التجارة ، مجلة العلوم التجارية ، العدد السابع، السنة الثانية ، ديسمبر ١٩٨٦)

عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ،تقييم فعالية مدخل تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل ظروف البيئة الحديثة،(مصر:جامعة الزقازيق،كلية التجارة بنها، الدراسات والبحوث التجارية ، السنة السادسة عشر ،العدد الأول، ١٩٩٦)

د. صلاح بسيوني محمد،تقييم ملاءمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل اساليب الصناعة الحديثة، (القاهرة:الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف،العدد ١٩٩٩،٣) عبيد محمد احمد الاحمدي ،المحاسبة كاداة للتخطيط والتنمية ،(بيروت:مجلة المحاسب القانوني العربي،العدد السبعون ، يناير، فبراير١٩٩٢م)

د.عبد المنعم فليح، التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ،(القاهرة: جمعية التكاليف، مجلة التكاليف،العدد الثالث، سبتمبر ١٩٩٩) موريس جرجس،آليات دعم القدرة التنافسية في القطاع الصناعي في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية،(الكويت:مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية،العدد الاول،المجلد الثالث،٢٠٠٠)

د.صلاح بسيوني ،تقييم ملائمة تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل اساليب الصناعة الحديثة،(القاهرة:الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف ، العدد الثالث ،سبتمبر، ١٩٩٨)

دصلاح الدين بسيوني ، مسيبات التكلفة:مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية،(القاهرة:جمعية التكاليف، مجلة التكاليف العدد الثالث سبتمبر ١٩٩٩)

ج- الرسائل العلمية

احمد موسى، دراسة تحليلية لمؤشرات الأداء على مستوى الوحدة الاقتصادية لقطاع الصناعة مع التطبيق على إحدى شركات القطاع العام في الجمهورية العربية المتحدة، (القاهرة: جامعة القاهرة،رسالة دكتوراه غير منشورة ٢٠٠٥)

عبد الرحمن الزين منصور، تقويم الأداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات في الشركات،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراه غير منشورة،٢٠٠٣) احمد هاشم يوسف ،المحاسبة عن الانجاز،دراسة تحليلية تطبيقية،(ام درمان: جامعة ام درمان الاسلامية ،رسالة دكتوراه غير منشورة ،١٩٩٨)

محمد حراز،تقويم أساليب المحاسبة الإدارية-التقليدية والمعاصرة-،(جامعة طنطا: كلية التجارة ،١٩٩٧)

محمد السعيد علي سبع ،تحليل مدخل تخطيط ورقابة تكاليف التسويق في ظل بيئة الاعمال الجديدة ،بالتطبيق علي قطاع الصناعات الغزائية،(مصر: جامعة المنصورة، رسالة ماجستير غير منشورة،٢٠٠٥)

محمد حسن فهمي الأشول،مدخل محاسبي مقترح لنظرية القيود بهدف التحسين المستمر لاداء منظمات الاعمال،(بورسعيد:جامعة قناة السويس ،رسالة دكتوراة غير منشورة،
(٢٠٠٦

طارق مصطفى عبد الرحيم،نظام المحاسبة عن تكاليف الانتاج في الوقت المحدد ،(ام درمان : جامعة ام درمان الاسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة ،٢٠٠٢)

د- المؤتمرات والندوات

- د. سعيد يحي محمود ضو، التحليل النفعي لانحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة (القاهرة: مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، ٢٠٠٢)
- نجاه النيش، تكاليف التدهور البيئي وشحة الموارد الطبيعية، بين النظرية وقابلية التطبيق في الدول العربية، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط، ابريل ١٩٩٩)
- د. محمد حسن حافظ، محاضرات في إدارة الإنتاج، (الخرطوم: جامعة السودان برنامج ماجستير إدارة الأعمال، ٢٠٠٣)
- د. حسين مصطفى هلالى، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، ورشة عمل امن ونظم المعلومات، (شرم الشيخ: المنظمة العربية للتنمية الادارية، ٢٠٠٤)
- د. محمد إبراهيم زيدان، إدارة التكاليف في بيئة الأعمال الحديثة، (الخرطوم: محاضرات، المركز الألماني للجودة، أغسطس ٢٠٠٣)
- مطبوعات المركز العربي للتدريب، برنامج محاسبة التكاليف المتقدمة، (الخرطوم: دورة تدريبية في محاسبة التكاليف، فبراير، ٢٠٠٦)
- د. أمل مصطفى عصفور، الرقابة الإدارية وسبل تطويرها في منظمات الأعمال، (القاهرة: جامعة الدول العربية، ندوة الاساليب الحديثة في نظم الرقابة الإدارية والمالية، ٢٠٠٥)
- حسين مصطفى هلالى، تقييم الأساليب التقليدية للرقابة المالية والإدارية في الإدارات الحكومية والمنشآت العامة، (القاهرة: جامعة الدول العربية، ندوة الاساليب الحديثة في نظم الرقابة الإدارية والمالية، ٢٠٠٥)
- محاضرات في نظريات تحليل التكاليف، جامعة امدرمان الاسلامية برنامج الماجستير في المحاسبة ٢٠٠٢
- المركز العربي للتدريب الاداري، برنامج محاسبة التكاليف المتقدمة، (شرم الشيخ: ٢٠٠٦)

هـ مصادر اخري:

١. مقابلة مع المهندس مستشار حمد الجاك الامين المدير السابق لشركة منن للطباعة والنشر
٢. شركة (س) مقابلة مع المدير العام ومحاسب التكاليف
٣. مقابلة مع رئيس الحسابات ومحاسب التكاليف لشركة منن
٤. تقارير الاداء والموازنات التخطيطية لشركة منن للفترة من ٢٠٠٦ وحتى ٢٠١٤
٥. د. محمد حسن حافظ، محاضرات في إدارة الإنتاج، (الخرطوم: جامعة السودان برنامج ماجستير إدارة الأعمال، ٢٠٠٣)

A- Books

- Gurtis J-Bleke ,**Financial Analysis For Decision Making** ,(India: Burma Garland-B And Taraporeala 1981)
Michael W.Maher,Edward B.Deakin, **Cost Accounting,4th ed., (Boston: Richard D.IRWIN, Inc.N.D)**
E.F.Berch ,Etal,**The Principles Of And Practices Of Management**,(Longmans,Green.and Co.LTD,1963)
loudarback,joseph.g,**cost accounting** ,2cnd edition,(California:kent pUBLISHING,1986)
Pauline Weetman ,**Business Strategy And Management Accounting**,Third Edition ,(London:FT Prentice Hall,2003)
Richard M.hogetis,**Management Theory,Process And Practice** ,(Florida:Harcourt Braceb Joanouich,1990)
S.P.Arora & T.S.Soni,**Cost Accounting** , ,(New Delhi :Pitam Bar.P.Co 1985)
Sk Bhatta Charyya &John Dearden ,**Accounting For Management** , 4 Edition ,(New Delhi:Uikas Publishing Putld,1988)
Ralph M.Stair,George W.reyondds,**Principles Of Information System**,fifth edition,(USA:Thomson course technology,2003)
Herta.A.Murphy Herber Tw.Hildebr And Aane P.Thomas,**Effective Business Communications** (Usa:Mcgrw.Hill Companies,Mc1997)
Shelly,Cashman,**Sytems Analysis And Design**, Edition2 (USA:Boyd& Fraser Publishing,1995)
Richard M.hogetis,**Management Theory,Process And Practice** ,(Florida:Harcourt Braceb Joanouich,1990)
S.P.Arora & T.S.Soni,**Cost Accounting** , ,(New Delhi :Pitam Bar.P.Co 1985)
Horngren,Sundew,Stratton,**Intraduction to management accounting** ,thirteen adition (USA:Pearsonprentice hall,2005)

B- Periodicals

- Journal Of Certified Accountant ,**Managing The Cost Of Computing** ,(London:1993)Michael R.Hagerty ,**Apowerful Tool for diagnosis and strategy** ,(London:Journal Of Management Consulting,Novmber,1997)
Gurtis J-Blcke, **Financial Analysis For Decision Making**, (India,paliston,burna and garland-b taraporeala 1981)
David Dugdale,Cowyn Jonas, **Accounting For Throughput** (Journal of Management Accounting Dec 1997)
The Magazine Of Certified Accountant, Sep,1991
The magazine of Certified accountant ,February 1993,
As easy as ABC, magazine of Certified Accounting,(London: December, 1990)
The Magazine Of Certified Accountant ,(London:October 1991)
Australia, Curtin University of Technology, Computer Aided Engineering Assignment

C- Web Sites

<http://en.wikipedia.org/w/index/01/03/1428>
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=1893>
<http://www.unfpa.org>
<http://www.maaw.info/chapter8JITExhibits.htm>
<http://www.strategosinc.com/just-in-time-production.htm.26/01/1428>
<http://20768164250/cgi-bin/getmsg?cumbax:20/06/1424>
<http://personal.ashland-edu/~rjacobg/m503jit.html>
[?curmbox=foooooooooo1&a=16c5blc7da6fe972aa..20/06/1424](http://www.ulum.nl/3.htm)
www.ulum.nl/3.htm year 5 -2007 Journal of Human Sciences
www.arablawinfo.com
[http://financialmanager.wordpress.com/category,march,2008](http://financialmanager.wordpress.com/category/march,2008)
www.rogo.com/cac/jiswith.htmail
www.goldratt.couk/lib/tocrizzo.htmail
[http://en.wikipedia.org/theory of constraints](http://en.wikipedia.org/theory%20of%20constraints)
[http://www.maaw.info/ chapter 8 for printer .htm /5/30/2006](http://www.maaw.info/chapter8forprinter.htm/5/30/2006)
www.rogo.com/cac/whatisTOC.html
[www.en .wikipedia.com](http://en.wikipedia.com)
http://en.wikipedia.org/wiki/Holding_cost
www.ta-u.com/vb/attachment.php?attachmentid=7603&d=1234727507
<http://samehar.wordpress.com/2007/07/14/a13072007>
<http://people.brunel.ac.uk/~mastjjb/jeb/or/jit.html> 26/01/1428
<http://personal.ashland-edu> 26/01/1428
<http://www.toyota.co.jp/en/vision/production-system/index.html>
<http://www.ifm.eng.cam.ac.uk/dstools/process/jit.html>
[http://www.ulum.nl/c99.html.](http://www.ulum.nl/c99.html)
[http://www. maaw.info/chapter8JITExhibits.htm](http://www.maaw.info/chapter8JITExhibits.htm)
<http://jps.dir.com>
http://www.imanet.org/research_costing_practice.asp
<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads>
[http://www1.agric.gov.ab.ca/\\$department/deptdocs.nsf/all/bmi9176](http://www1.agric.gov.ab.ca/$department/deptdocs.nsf/all/bmi9176)
http://www.qudorathf.jo/arabic/pages.php?menu_id=214&local_type=0&parentid=212

<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumDonelanKaplan98.htm>
<http://firashiary.jeeran.com/look/archive/2008/1/436371.html>
[http:// www .shu.ac.uk/cn/](http://www.shu.ac.uk/cn/)
http://www.islamonline.net/servlet/Satellite?c=ArticleA_C&cid=1173364076180&pagename
<Http://www.Infotechaccountants.Com/Forums/Showthread.Php?P=261>
<http://www.ksau.info/vb/archive/index.php/t-6482.html>
<http://vb.arabsgate.com/archive/index.php/t-455225.html>
<http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=8663>
[http://www.ulum.nl/c99.html.](http://www.ulum.nl/c99.html)
[http://www.acc4arab.com/acc/showthread.](http://www.acc4arab.com/acc/showthread)
<http://www.ajyal.com/ar/articles>
htt://en.wikipedia.org/wiki/cost-management_09/04/1429
<http://mnzoor.blogspot.com/2007/09/blog-post.html>

<http://knol.google.com/k/%D9%83>