

نحو نظام متطور للتكاليف المعيارية

د. أحمد عيد

مقدمه :

التكاليف المعيارية تعبر عما يجب ان تكون عليه التكلفة فى ظل ظروف العمل العادية وهى تعكس مرحلة من مراحل التطور فى مجال التكاليف حيث ظهرت الحاجة اليها عندما عجزت التكاليف الفعلية عن الوفاء باحتياجات الادارة فى مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. وقد كان عجز التكاليف الفعلية ناتج عن احتوائها- فى معظم الأحيان- على عناصر الاسراف والضياع مع عدم قدره على تنقيتها من هذه العناصر فضلاً عن أنها تعكس الماضى بكل ظروفه التى قد لا يكون لها إمتداد للمستقبل ، وهو هم الإدارة وشاغلها .

ورغم أن التكاليف المعيارية قد لاقت قبولاً وإستحساناً على المستوى الفكرى والتطبيقى على مدى العديد من العقود الزمنية ، وإستطاعت الإدارة فى كثير من المنظمات الكبيرة أن تستخدم نظام التكاليف المعيارية كأداة فعالة فى كثير من المجالات وعلى رأسها إعداد الموازنات التخطيطية والرقابة وتقييم الأداء وتقويم المخزون السلى إلا أنها (التكاليف المعيارية) بدأت تتعرض لمرحلة ضمور كنتيجة لتوقف النظام - بصورته التقليدية - عن ملاحقة التطور فى مجال الفكر ونظم وأساليب العمل الإدارية هذا فضلاً عن بعض جوانب القصور التى حملها النظام بين طياته حتى فى ظل الظروف التقليدية للعمل . وأصبح لزاماً على أصحاب المهنة البحث فى إمكانيات التطوير حتى يسترد النظام فعاليته حيث لا يوجد بديل لذلك إلا الحكم على المهنة وأصحابها بالتقادم والإفلاس المهنى .

والتركيز على التكاليف المعيارية يرجع فى تقدير الباحث الى القيمة المتعاظمة الى تتمتع بها هذه التكاليف ضمن الإطار العام لنظام التكاليف فى المنظمة .

فمن المعلوم أن النظام المتكامل للتكاليف يشتمل على التكاليف المعيارية والفعلية إلا أن التكاليف الفعلية تعد العنصر الخايل فى النظام . فهى لا تخرج عن كونها حصاد للجهد المبذول فى الماضى لا تفيد المستقبل إلا بقدر قيمة الدروس المستفاده من ذلك الماضى بما يحمله من تجارب ونماذج عمل ناجحة أو فاشلة . وحتى الحكم على مدى سلامة النتائج المترتبة على هذا

الجهد (التكاليف الفعلية) ، لا يتم إلا بالأحتكام الى مرجع علمى موضوعى وهو التكاليف المعيارية .

وأذا كانت التكاليف الفعلية تمثل العنصر الخامل فإن التكاليف المعيارية تمثل العنصر الفعال في النظام المتكامل للتكاليف . فإذا كان المستقبل هو محور الإرتكاز لمهمة الإدارة في المنظمة ، فإن ما تعتمد عليه الإدارة من معلومات للتعامل مع قضايا ذلك المستقبل لا بد أن تكون مرآة عاكسة لمعظم المتغيرات المتوقعة خلاله ، هذا فضلاً عن سلامة هذه المعلومات وخلوها من عناصر الإسراف أو الضياع . وهذه من المقومات الأساسية للتكاليف المعيارية مما تستحق معه أن تصير عاملاً أساسياً يساهم بجدارة في ترشيد مهمة الإدارة في المنظمة ، ومن هنا تكتسب صفة العنصر الفعال كما يراه الباحث .

وباعتبار أن التكاليف المعيارية تمثل العنصر الفعال في النظام المتكامل ، فمعنى ذلك أن أى قصور يترتب عليه تحجيم هذه الفعالية لا بد أن يضعف تلقائياً من قيمة نظام التكاليف ككل . وترتيباً على ذلك ، فإن نظام التكاليف المعيارية لا بد أن يحظى بدرجة عالية من الإهتمام للتطوير المرتقب (١) .

وهكذا تتبلور مشكلة البحث في القصور في نظام التكاليف المعيارية (الجناح الفعال في النظام المتكامل للتكاليف) وعدم قدرته بصورته التقليدية على توفير قدر ونوعية من المعلومات يمكن أن تساند الإدارة في ترشيد وظائفها الإستراتيجية في زمن تعاظمت فيه المتغيرات (الإقتصادية والإستراتيجية والبيئية بأنواعها) وتطور فيه الفكر الإدارى مولدا نظم وأساليب عمل متطورة .

(١) فيما يتعلق باليات النظام ، فإن نظام التكاليف المعيارية يعد فرعاً من النظام الأساسى للتكاليف (النظام المتكامل) يخضع فى كل ألياته للقواعد العامة (الإطار الهيكلى ، الأسس والخطوات الإجرائية) لذلك النظام . ولذلك فإن أى قصور فى النظام الأساسى لا بد أن ينعكس على النظام الفرع (نظام التكاليف المعيارية) وقد كان ذلك واضحاً فى القصور الهيكلى كما سيرد فيما بعد .

الهدف من الدراسة :

والهدف من هذه الدراسة هو بيان أوجه القصور فى نظام التكاليف المعيارية (بصورته التقليدية) وإقتراح أوجه التطور الممكنة للحد من ذلك القصور مع بلورة أركان الفعالية لذلك النظام وإقتراح النموذج الذى يحدد العلاقة بين هذه الأركان .

وتعتمد هذه الدراسة على الفروض التالية :

١- أن إمكانيات المعايير متوافرة فى كل نشاط ، وإن كانت درجة الدقة فى المعيار سوف تختلف من نشاط الى آخر .

٢- أن إمكانية تطبيق نظام التكاليف المعيارية متوافرة فى كل منظمة (مهما كان نشاطها) على أن ذلك يمكن أن يتم بصورة جزئية (على أحد العناصر أو أحد الأنشطة) ثم يستكمل على فترات زمنية لاحقة أو يتم بصورة كلية .

٣- أن مشاكل التطبيق وارده ، وقد يترتب عليها صعوبة التنفيذ ، ولكن لا يترتب عليها الإستحالة .

ويستند التحليل فى هذا البحث على الدراسات العلمية المنشورة وما تتضمنه من تجارب عملية للعديد من الشركات الأمريكية واليابانية ، وكذلك على الخبرة العملية للباحث فى هذا الميدان .

وتتشكل خطة الدراسة بعون الله وتوفيقه كالتى :-

- ١- عوامل الشكوى من نظام التكاليف المعيارية (أوجه القصور) .
- ٢- الأبعاد المختلفة لأوجه القصور ومجالات التطوير المقترحة للحد من ذلك القصور .
 - ١/٢- القصور الهيكلى ومجالات التطوير المقترحة للحد منه .
 - ٢/٢- القصور الإجرائى ومجالات التطوير المقترحة للحد منه .
 - ٣/٢- القصور الإستراتيجى ومجالات التطوير المقترحة للحد منه .
- ٣- أركان الفعالية لنظام التكاليف المعيارية .
- ٤- الخلاصة .
- ٥- الخاتمة .

تعرضت التكاليف المعيارية للعديد من الإنتقادات وخاصة مع مرحلة التطور فى المفاهيم والأساليب الإدارية التى سادت منذ نهاية الثمانينات .

وقد تركزت معظم الإنتقادات حول مدى ملائمة المعايير ودقتها وكيفية التعامل مع الإنحرافات الناتجة عن المقارنة بينها وبين التكاليف الفعلية ومدى مساهمتها للإتجاهات المتطورة فى نظم وأساليب الإدارة .

تبدأ الدراسة بإستعراض أهم هذه الإنتقادات ، والتى تعبر عن جوانب القصور المختلفة فى النظام ، يلى ذلك تصنيف هذه العوامل فى ثلاثة مجموعات : جوانب القصور الهيكلية والإجرائية والإستراتيجية ، ثم دراسة جوانب التطوير الممكنة للتخلص من جوانب القصور ، أو تحجيمها .

١- عوامل الشكوى من نظام التكاليف المعيارية (جوانب القصور) : ويتبلور أهم هذه العوامل فى النقاط التالية :

١/١- صعوبة إعداد المعدلات الفنية والتى تمثل الشق الأساسى لإعداد التكاليف المعيارية وخاصة بالنسبة للعناصر غير المباشرة .

٢/١- تقادم المعايير وعدم ملائمتها فى ظل التغير المستمر للبيئة الخارجية وإنعكاس

ذلك على ظروف العمل الداخلية دون أن يقابل ذلك تعديل مستمر لهذه المعايير (١).

وتقادم المعايير تصبح غير معبرة ، مما يجعل صلاحيتها محل شك .

(١) أدخلت شركة NEC نظام التكاليف المعيارية فى الخمسينات حيث كانت الشركة تتمتع بإستقرار فى سياسات الإنتاج والأسعار ، وتعمل فى سوق على درجة عالية من الإستقرار . ثم بدأت الشركة (وخاصة فى فترة الثمانينات) تواجه بظروف فنية واقتصادية سريعة التغير وأصبحت منتجاتها تتعرض للتقادم بدرجة سريعة مما تطلب مستوى عال من التطوير لمواجهة ذلك التقادم . ونظراً لأن المعدلات المعيارية لم تتمتع بنفس مستوى السرعة والمرونة فى التعديل لمواجهة الظروف الجديدة ، فقد أصاب نظام التكاليف المعيارية التقادم وأصبحت الإنحرافات الناتجة عنه بغير ذات دلالة أو قيمة . أنظر :

Hiramoto, T., " Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting", Harvard Busines Review, July - August, 1988, PP.22-26 .

٢/١- صعوبة تفسير الإنحرافات وإرجاعها الى أسباب مباشرة وواضحة وخاصة فى ظل إختلاف الأنشطة التى تؤدى فى كل مركز من مراكز النشاط ، ويترتب على ذلك عدم القدرة على تحديد سبل العلاج المناسبة .(٢)

٤/١- يترتب على المابل السابق -عزبة تحديد المسئولية الفردية من كل إنحراف .(٣)
٥/١- يزيد من حدة المشكلتين السابقتين الفجوة (أو الخلف التقليدى) بين المحاسبين والفنيين فى تفسير الإنحرافات وتحديد أسبابها .(٤)

٦/١- تعظيم الإنحراف الإيجابى يمكن أن يؤدى الى نتائج سلبية على مستوى الشركة والأمثلة على ذلك :

- تعظيم إنحراف السعر بالنسبة لعنصر المواد المباشرة يمكن أن يؤدى الى البحث عن أسعار منخفضة وتجاهل أو تناسى عامل الجودة . (٥)

- تعظيم إنحراف الطاقة بالنسبة للتكاليف الثابتة يمكن أن يؤدى الى سياسة إنتاجية قد تتعارض مع مستوى الحصة النسبية أو الطاقة الأستيعابية للسوق .(٦)

٧/١- جميع الإنحرافات عن فترة زمنية دون إظهار سلوك التكاليف عند كل نقطة زمنية قصيرة (داخل هذه الفترة) لا يسمح بالتعرف على الأسباب الحقيقية وراء التغير فى سلوك التكاليف (إنحرافها عن التكاليف المعيارية) أوالمسئول عن إحداث ذلك التغير . فغالباً ما يكون هناك إرتباط بين بعض العناصر المؤثرة وبين مواسم أو تواريخ زمنية محددة ، ولا يمكن إكتشاف هذه العلاقات إلا من خلال ربط

(2) Shank, J., & Govindarajan, V., " Strategic Cost Management ", The Free Press Co., N.Y., Oxford, C. 1993, PP. 141-143.

Margan, M., " Accounting for Strategy: A Case Study in Target Costing ", Management Accounting, May 1993, PP. 20-24 .

(3) Ibid

(4) Shank, op.cit.

(5) Ibid .

(6) Ibid .

الإنحرافات بجداول زمنية قصيرة المدى . (٧)

٨/١- إغفال مستوى الجودة في تحليل الإنحرافات رغم تعاضم أهميتها . (٨)

٩/١- في ظل نظام اللامركزية ، حيث تتمتع الإدارة التنفيذية بالسلطة في إتخاذ القرارات وتكون النتائج هي المعيار الفاسل في التقييم . تسير التكاليف المعيارية قيد على حركة الإدارة التنفيذية في إتخاذ القرارات التي تراها مؤثرة على مستوى النشاط . والمثال على ذلك أن معايرة تكاليف البيع والتوزيع (على مستوى الإدارة المركزية) يحد من حرية الحركة لإدارة التسويق . (٩)

١٠/١- التكاليف المعيارية - في إطارها التقليدي - تحدد في ظل ظروف محددة (متوقعة) وتعد هذه الظروف بمثابة محددات للعمل ، ومعنى ذلك أن التكاليف المعيارية تدفع الإدارة (بطريق غير مباشر) الى التسليم بهذه المحددات والإستسلام لها وهو مالا يتفق مع رشد الإدارة في ضرورة البحث المستمر نحو تحجيم هذه القيود من أجل تخفيض التكاليف وليس تحديد التكاليف في ظل هذه القيود (١٠)

١٠/١- تخلف نظام التكاليف المعيارية عن مسايرة التطورات المعاصرة في مجال العلوم الإدارية يترتب عليه إنكماش فعالية النظام ، وقد يساهم في خلق حالة من التعتيم تحجب عن الإدارة العديد من الحقائق . ويبدو ذلك واضحاً من العوامل التالية :

(7) Reeve, J., " The Impact of Variation On Operating System Performance", article In : Performance Excellence In Manufacturing & Service Organization " A.A.A., C. 1990, PP. 75-89.

(8) Ross, J., " Total Quality Management ", St. Lucie Press, C- 1993, PP.81-82 .

(9) Hiromoto, Op.cit .

(10) Johnson. H., " Professors, and Value : Bringing a Global Perspeitive to Management Accounting Education", In : Performance Excellence In Manufacturing & Service Organization, Op. cit., PP. 7-20 .

١/١٠/٨- يتطلب تطبيق نظام (J.I.T) كأحد الأساليب الإدارية المتطورة التحسين المستمر لأساليب ونظم العمل وتجنب الضياع الناتج عن الفقد أو التلف أيا كانت نسبته . ونظراً لأن المعايير بمستواها التقليدي تسمح بسفاحات نسب الفقد والتلف ، فإن معنى ذلك أن الإنحرافات عن التكاليف المعيارية ستكون " موجبة " وبتزايد باستمرار من فترة لآخرى (تبعاً لمستوى التقدم فى تحسين أساليب العمل) مما يعكس فى النهاية عدم واقعية المعايير .^(١١)

٢/١٠/٨- ويظهر تعارض التكاليف المعمارية مع التحسن المستمر أيضاً فى كونها تجعل الجهاز التنفيذى للمنظمة أسيئ معدلات سبق تحديدها فى فترة زمنية سابقة ويركز كل فرد فى الجهاز جهده فى تحقيق هذه المعدلات (خاصة وأنها تمثل المعيار الأساسى لتقييم أدائه) وفى سبيل ذلك فإنه يتجاهل بل وقد لا يتوافر لديه الجهد اللازم للتحسين^(١٢) ، ولا يرى له مبرر خاصة إذا كان نظام الحوافز يرتبط بتحقيق المعدلات المعيارية السائدة .

٣/١٠/٨- فى إطار نظم العمل المتطورة أيضاً ، تولى الإدارة فى الشركات الناجحة إهتماماً كبيراً للدراسات الخاصة بالحد من الأنشطة التى لا تولد قيمة (Non. Value Added Activities) ، بينما نظام التكاليف المعيارية فى إطاره التقليدى (وما يترتب عليه من تحليلات) لا يعد عاملاً مساعداً فى كشف هذه الأنشطة وأحد منها .^(١٣)

٤/١٠/٨- فى تقدير الباحث أن التكاليف المعيارية تغفل البعد الاستراتيجى للإدارة

(11) Ross, Op cit

(١٢) أكتشفت إحدى الشركات (فى مجال صناعة الأخشاب) أن معايير المواد الخام تحتوى على نسبة ٢٠٪ ضياع مسموح به ، وتعد هذه النسبة قيمة عالية كانت تفقدها الشركة ، ولم تدرك الإدارة إلا مؤخراً أن هناك إمكانية لتحسين المستوى الحالى للتكاليف وتخفيض هذه النسبة بدرجة كبيرة . أنظر :

Reeve, Op. cit.

حيث أنها تركز على معايرة عناصر التكاليف فى ظل ظروف عمل داخلية تميل أكثر الى الثبات متجاهلة حالات " الفعل ورد الفعل " لإستراتيجيات العمل فى الشركة والإستراتيجيات المواجهة من قبل المنافسين .

٥/١٠/٨ - فى تقدير الباحث أيضاً أن من جوانب القصور فى نظام التكاليف المعيارية (فى صورته التقليدية) إغفال سنوك أنعميل فى مواجهة سياسات الإنتاج والتسعير وخدمة ما بعد البيع وأثر ذلك فى تحديد إستراتيجيات المواجهة وإختيار أنسب هذه الإستراتيجيات ، وكذلك إغفال دور المورد فى هذا الصدد .

١١/٨ - الإنحرافات عن التكاليف المعيارية تعد أداة رقابية وليست أداة تصحيحية ، فهى تعكس (فقط) ما إذا كان الماضى فى حدود التوقعات عن المستقبل ، بينما التصحيح (من أجل المستقبل) يتطلب توفير البيانات اللازمة عن الأسباب .
(١٤)

١٢/٨ - أضيف الى ذلك أن التقرير عن الإنحرافات يصل بعد حدوث المشكلة مما يجعل

(١٢) فى حين أن الشركات اليابانية تركز على دراسة الأنشطة والأعمال التى لا تولد قيمة ، ما زالت الشركات الأمريكية لا تعطى الأهمية التى تتناسب مع هذه القضية . والدليل على ذلك أن معظم الأنشطة التى لا تولد قيمة (مثل التخزين والتفتيش والإنتظار) لم تحظ بالأهمية التى تتناسب مع مستوى خطورتها وأثرها المتعاظم على التكاليف . أنظر :

Johnson, Op . cit

وقد أثبتت الدراسات أن أكثر من ٣٠٪ الأعمال المؤداه (فى بعض المؤسسات الخدمية) تمثل أنشطة لا تضيف قيمة ، وقد أدى الوفرة الناتج عن إستبعاد هذه الأنشطة ما يوازى ٢٥٪ من الميزانية الحالية ، ووفر فى الطاقة البشرية بما يعادل ١١٢ فرداً . أنظر :

Johnson, H, Fults, G., & Jackson, P., " Activity Management and Performance in a Service Organization " , An Article In : Performance, Excellence, Op.cit, PP.63 - 73 .

(14) Reeve, Op . cit

من الصعب معالجتها . (١٥)

٢- الأبعاد المختلفة لأوجه القصور في نظام التكاليف المعيارية (بصورته التقليدية) :
من أجل الوصول الى حقيقة حقيقية ، عبارة عن مستوى كفاءة نظام التكاليف المعيارية فلا بد
من تناول أوجه القصور (السابق عرضها) بنوع من التحليل يسمح بتقدير مستوى الخلل
الذي يحدثه كل عامل من هذه العوامل .

وفي تقدير الباحث ، فإن جوانب القصور في ذلك النظام يمكن أن تصنف الى ثلاث
مجموعات نطلق عليها : القصور الهيكلي ، القصور الإجرائي والقصور الإستراتيجي .

١/٢- القصور الهيكلي ومجالات التطوير المقترحة

ونبدأ في هذا المبحث بدراسة المقصود بالقصور الهيكلي من وجهة نظر الباحث ، ثم
يلى ذلك دراسة مجالات التطور الممكنة للحد من ذلك القصور .

١/١/٢- القصور الهيكلي:

وهو يعبر عن مقدار ما يصيب النظام من خلل في قواعده الأساسية التي يعتمد عليها أو
في الأركان التي يتكون منها . وتتشكل هذه القواعد والأركان من خلال الأساس النظري
للنظام والذي يتبلور في نظرية التكاليف محل التطبيق . والقصور الهيكلي يبدو من البنود
السابقة (١ ، ٣ ، ٤ ، ٥) والتي تركز معظمها على عنصر التكاليف غير المباشرة وما ينجم
عن معالجته من مشاكل .

على أن هذا القصور الهيكلي لا يرجع الى نظام التكاليف المعيارية في ذاته ،
ولكنه (القصور) راجع الى كون النظام تابع (وليس مستقل) لنظام التكاليف الأساسي
المطبق في المؤسسة . ويقدر ما يتواجد في النظام الأساسي من قصور بقدر ما ينعكس ذلك
على النظام التابع . فمشاكل التكاليف غير المباشرة إذا نابعة من النظام الأساسي للتكاليف

(15) Ibid.

ومعالجة ما يترتب على ذلك العنصر من قصور يتطلب تطوير فى ذلك النظام الأساسى .

٢/١/٢-التطوير المقترح لعلاج القصور الهيكلى :

من المعلوم أن معالجة عناصر التكاليف غير المباشرة (سواء الفعلية أو المعيارية) يتم تقليدياً حتى الآن من خلال نظرية المراكز ، حيث يتم تحديد نصيب وحدة المنتج (ساعة أو خدمة) عن طريق تطبيق سلسلة من الخطوات الإجرائية والتي تبدأ بتخصيص وتوزيع هذه العناصر على المراكز المستفيدة طبقاً لمبدأ الخدمة والمنفعة ، وتنتهى بتحديد معدلات تحميل عن كل مركز من مراكز الإنتاج . ومن المعلوم أيضاً أن الإجهاد والتقدير يتعاظم دورهما فى كل مرحلة من مراحل معالجة هذا العنصر (سواء فعلياً أو معيارياً) مما يسبب أوجه القصور فى البنود السابق بيانها .

ولقد أشارت العديد من الدراسات (١٦) الى أن نظام التكاليف بصورته التقليدية قد فشل فى الوصول الى حقيقة التكلفة للمنتج ، وقد ترتب على ذلك قرارات خاطئة للإدارة وخاصة فى مجال التسعير والرقابة . وقد ركزت هذه الدراسات على مشكلة معالجة التكاليف غير المباشرة (قبل التنفيذ كتكلفة محددة مقدماً أو بعد التنفيذ كتكلفة فعلية) وتزداد هذه المشكلة تعقيداً مع التطور التكنولوجى ، وتتعاظم خطورتها كلما أرتفعت نسبة تكلفة ذلك العنصر فى

(١٦) أنظر على سبيل المثال :

-Kaplan, R., " Accounting Log : The Obsolescence of Cost Accounting Systems ", California Management Review, Wenter 1986,PP.174-199.

-Cooper, R., & Kaplan, R., " Profit Priorities From Activity - Based Costing ", Harvard Business Review, May-June 1991,PP.130-135 .

-Cooper, R., " You Need a Cost System When ", Harvard Business Review, Jan-Feb. 1989,PP.77-80.

-Raffish, N., " How Much Does That Product Really Cost ", Management Accounting, March 1991, PP.36-39 .

Sourwine, D., "does Your System Need Repair ? ", Management Accounting, Feb.1989,PP.32-36.

Sharman, P., " A Practical Look at activity- based Costing ", CMA Magazine, Feb. 1990, PP.8-12.

المنتج (والتي تتراوح حالياً ما بين ٣٥٪ - ٤٠٪ طبقاً لتقدير أحد الباحثين)^(١٧)

وعلاج ذلك القصور الهيكلي يتطلب البحث عن طريقة تسمح بالإقتراب من التكلفة الحقيقية أو تسمح الى تكلفة أكثر دقة مما تتوصل اليه الطريقة الحالية . وفي تقدير الباحث أن ما يرد من علاج في هذا الشأن يقع في دائرة الإجتهد نظراً لأن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة لا يمكن إخضاعها للقياس العلمي الدقيق فيكون البديل لذلك هو التقدير والإجتهد . وأبرز ما وصل اليه الإجتهد في هذا الشأن هو فكرة " الأنشطة " (A.B.C) كبديل لفكرة المراكز كأساس لمعالجة عنصر التكاليف غير المباشرة معيارياً ثم فعلياً . ولقد نشأت فكرة الأنشطة على يد Kaplan & Cooper في أواخر الثمانينات^(١٨) ، وعلى بديهما شاع التطبيق العملي للفكرة في العديد من الشركات وخاصة في كل من أمريكا وإنجلترا وألمانيا الغربية^(١٩) .

ويشير الباحثان ، في كل ما نشر عن هذا الموضوع الى أن معالجة التكاليف غير المباشرة عن طريق الأنشطة يساهم بدرجة كبيرة في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج سلعة كانت أو خدمة ، وهو ما لم يوفره النظام بصورته الحالية . ويشير الباحثان أيضاً الى أن

(17) Raffish, Op. cit.

(١٨) يشير Lewis,R أستاذ المحاسبة بجامعة ميتشجان الى أن فكرة إبتخدام الأنشطة في معالجة عنصر التكاليف غير المباشرة (وبصفة خاصة بالنسبة لتكاليف التسويق) معروفة منذ أكثر من عشرين عاماً ، وقد كتبت عدم مقالات عن هذا الموضوع في الفترة من ١٩٦٨ الى ١٩٧٣ ، وكتب Lewis مقالته في هذا الشأن تحت عنوان Strengthening Control of Physical Distribution Cost ونشرت في مجلة (AICPA) Management Services في فبراير ١٩٦٨ . أنظر :

Lewis, R., " Activity - Based Costing for Marketing ", Management Accounting, Nov. 1991, PP,33-38 .

وفي مقال آخر يشير Morgan الى أن فكرة العنصر الحاكم Driver في أحداث التكلفة أقترح تحديده (أو ما يماثله في المفهوم) الباحث الألماني Kilger في كتاب له عام ١٩٨١ . أنظر :

Kilger, cited by Morgan, M., & Bork, H., "Is ABC Really Need ,not an Option ? ", Management Accounting, Sep.1993, PP.26-27.

بيانات التكاليف (طبقاً للتعديل المقترح) تزيد من فعالية نظم التكاليف فى خدمة الأغراض الإدارية.

وتعتمد فكرة الانشطة على مبدأ السببية او العلة فى التواجد: فالمنتج يتسبب فى تولد الانشطة، والانشطة تتسبب، فى إحداث النفقة. وعلى ذلك ان القياس الانسب لتكلفة المنتج يتطلب حصر الانشطة وتحديد ما يخص كل نشاط من عناصر التكاليف التى تسبب فى احداثها وتوزيع العناصر المشتركة طبقاً لأسس تتلاءم مع طبيعة الانشطة المستفيدة ثم تحديد نصيب كل منتج من تكاليف كل نشاط أيضاً طبقاً لأسس تتلاءم مع كيفية إستفادة المنتج من النشاط وذلك عن طريق تحديد «العنصر الحاكم» -Driver- فى احداث التغيير فى تكلفة ذلك النشاط او ما يمكن ان نطلق عليه «دالة التكلفة» .

ومن الواضح ان الفكرة تعتمد على تفتيت كل مركز الى مجموعة من الانشطة كل منه يمثل خدمة متجانسة قد يستفيد منها منتج واحد او عديد من المنتجات . وذلك يعكس فكرة المراكز التى تعتمد على تجميع مجموعة من الانشطة فى مركز واحد . ورغم احتمال إختلاف نسب الاستفادة من هذه الانشطة، الا ان اجمالى تكاليف المركز (وهو يساوى اجمالى تكاليف الانشطة المجمعة فى ذلك المركز) يتم توزيعها فى النهاية كانشاط رئيسى واحد دون النظر الى هذا الاختلاف فى نسب الاستفادة.

لقد اثبتت الدراسات ان معايرة التكاليف على اساس الانشطة المولدة قد ترتب عليه اكتشاف ان ٤٠٪ من التكاليف غير المباشرة التى يتحملها المنتج طبقاً للطريقة التقليدية ليست لها علاقة بذلك المنتج، اى ان التكلفة الحقيقية اقل بكثير مما هى عليه طبقاً للطريقة

(١٩) أنظر على سبيل المثال :

Baily, J., " Implementation of ABC Systems By UK Companies ", Management Accounting, Feb.1991, PP.30-32.

- Nicholls, B., "ABC In The UK- A Status Report ", Management Accounting, May 1992, PP.22-23

- Innes, J., & Mitchell, F., " ABC : Asurvey of CIMA Members ", Management Accounting, Oct. 1991, PP. 28-30

القديمة. وقد ثبت في حالات اخرى العكس. وقد كان لهذا الاختلاف في التكلفة اثر واضح في اعادة النظر في قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات والدراسات والبحوث الخاصه بتحسين الاداء (٢٠).

وفي دراسة اخرى عن احدى الشركات الامريكية (Northern Telecom) تبين ان ٥٠٪ من منتجاتها (وهي معظم المنتجات المحققة لاعلى حجوم انتاج) تتحمل بتكاليف (طبقاً لنظرية الانشطة) اقل بكثير من تكلفتها المعيارية (طبقاً للطريقة التقليدية) وان ١٧٪ من منتجاتها تقدر تكاليفها (طبقاً للطريقة الجديدة) مما يعادل ٢٠٪ من تكلفتها المعيارية بينما ان ٧٨٪ من المنتجات تزيد تكلفته الجديدة عن التكلفة المعيارية (بالطريقة التقليدية) مما يعادل ٢٠٪ (٢١).

وتشير هذه النتائج الى ان استخدام نظرية الانشطة في معالجة التكاليف غير المباشرة (المعيارية والفعليه) يوفر معلومات اكثر دقه ودلاله وواقعية عن تلك التي توفرها نظام التكاليف بصورته التقليدية.

ومن ناحية اخرى، فان ربط بنود النفقة بالانشطة التي تتسبب في إحداثها وتحديد العنصر الحاكم (دالة التكلفة) في إحداث التغيير في هذه البنود يساهم الى حد ما في الكشف عن اى تجاوز في الانفاق عما كان يجب ان يكون وكذلك الاسباب التي أدت الى ذلك كما قد يسهل مهمة تحديد المسؤولية الضرورية عن كل إنحراف، وان كان ذلك لا يتحقق بالمستوى المرغوب فيه الا بعلاج القصور الاجرائى (لنظام التكاليف المعيارية) كما سيرد بعد (٢٢).

(20) Cooper & Kaplan, Op.cit .

(21) Sharman, Op.cit.

(٢٢) رغم ما تمتعت به فكرة الأنشطة من شهرة في المجال الفكرى والتطبيقي السائد حالياً ، إلا أن لها أيضاً بعض الجوانب السلبية ، أو بعض المحددات أو المحائير وتشير هنا فقط الى البعض منها (١) فكرة الأنشطة ليست إلا طريقة لإعادة توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة أفضل (Kingcott) (٢) يتطلب تطبيق الطريقة كم هائل من المعلومات والتفاصيل يلزم معه الميكنة الكاملة للمعلومات (Glad Mcom) (يضع ذلك العامل علامة إستفهام على إقتصاديات تطبيق الطريقة الجديدة (٣) الطريقة ما زالت تعتمد على التحميل الشامل للتكاليف مما لا يفيد لكثير من القرارات الإدارية Glad (٤) ليس كل عناصر التكاليف غير

وطريقة الانشطة فى معالجة التكاليف غير المباشرة قد ساهمت أيضا فى الحد من جوانب القصور الاستراتيجية لنظام التكاليف بشقيه المعيارى والفعلى. وسوف تعاود دراسة ذلك تفصيلا فيما بعد.

ونخلص من ذلك الى ان صعوبة معايرة عناصر التكاليف غير المباشرة وما قد يترتب عليه من عدم واقعية التكلفة، وكذلك صعوبة تحديد الاسباب الحقيقية وراء كل انحراف وتحديد المسؤولية الفردية عن كل انحراف، يمثل قصورا هيكليا فى نظام التكاليف المطبق. وباعتبار ان نظام التكاليف المعيارية نظام تابع وليس مستقل، فان القصور الهيكلى لابد ان ينعكس ايضا عليه. وطريقة الانشطة (ABC) وان كانت تساهم فى ترشيد معايرة عنصر التكاليف غير المباشرة، الا انه من المبالغة تقدير هذه الطريق علاجا شافيا لجوانب القصور الهيكلى وخاصة مع الابقاء على نظرية التكاليف الكلية كاساس للتحميل. وقد كان ذلك مدعاة لاحد الباحثين لاقتراح تطبيق فكرة الانشطة مع نظرية التكاليف المتغيرة (23). وفى تقدير الباحث ان الجمع بين فكرة الانشطة مع نظرية التكاليف المستغلة قد يساعد فى الحصول على معلومات اكثر دقة واكثر فاعليه فى توجيه القرارات الاداريه.

المباشرة يمكن معالجتها بهذه الطريقة Sharp & Shristensen (5) تطبيق الطريقة يتعارض مع المبادئ المحاسبية وهى المقابلة عن الفترة ، الحذر ومبدأ القابلية للتحقق Clad (6) تقييم المخزون السلعى بالتكلفة الكلية يعنى تحميله ببعض عناصر التكاليف الإدارية كما يؤدى الى زيادة الضرائب نتيجة للزيادة فى الربحية Glad . أنظر على سبيل المثال .:

- Glad Mcam, A., " Implementation Considerations for An ABC System ", Management Accounting, July-August 1993, PP. 29-32 .

Sharp & Shristensen, L., " A New View of Activity Based Costing ", Management Accounting, Sep. 1991. PP. 32-34 .

- Kingcott, T., " Opportunity, based Accounting : better Than ABC ? ", Management Accounting, Oct. 1991, PP. 36-37 & 48 .

لقد استطاعت شركة Siemens Electric Motors Works بعد أن طبقت طريقة ABC

أن ترشد من أسعار منتجاتها ، معتمدة على حقائق بدلا من الإجتهد والتقدير .

(23) Sharp & Chistensen, Op.cit.

٢/٢- القصور الاجرائى ومجالات التطوير المقترحه

ونبدا فى هذا المبحث بالتعرف على ماهية القصور الاجرائى- من وجهة الباحث- ثم يلى ذلك دراسة جوانب التطور المقترحة للحد من هذا القصور.

١/٢/٢- القصور الاجرائى:

القصور الاجرائى، فى تقدير الباحث، تتمثل فى عدم كفاية او سلامة الاجراءات المطبقة للنظام وهذه الصفات تعد بمثابة ثغرات تضعف من القيمة العملية للنظام وتحد من كفايته ثم فاعليته وتبدو جوانب القصور الإجرائى لنظام التكاليف المعيارية فى البنود (٢) ، (٧) ، (١١) ، (١٢) المشار اليها من قبل . فتجميع الإنحرافات عن فترة طويلة مما يصعب معه الربط بين سلوك التكاليف والمواسم الزمنية ، وصعوبة التعرف على الأسباب ، وهى مفتاح العلاج لأى إنحراف ، ووصول النتائج متأخرة ، كل هذه الثغرات تعد فى حقيقة الأمر بمثابة قصور فى الإجراءات العملية للتطبيق . ومن ناحية أخرى ، فإن القصور الإجرائى يمكن أم يكون متضمناً فى جوانب القصور الأخرى . على سبيل المثال فإن صعوبة إعداد المعدلات المعيارية خاصة العناصر غير المباشرة يمكن أن يكون من أسبابه عامل خاص بالنواحى الإجرائية ، وكذلك الامر بالنسبة لبعض جوانب القصور الأخرى.

وفى تقدير الباحث ان القصور الاجرائى امره هين، فعلاجه غالباً ما يكون متاح وميسور وان كان ذلك يتطلب زيادة فى تكاليف تعديل النظام وتشغيله . ومن الواضح أن العمل الإجرائى لا يقع فى دائرة النشاط الذهنى إلا بقدر محدود فى مرحلة تصميم النظام ومراحل تنفيذه . أما الجزء الأكبر منه فيقع فى دائرة النشاط الروتينى ومن هنا كانت إمكانية العلاج للقصور الإجرائى وسهولة التخلص منه .

٢/٢/٢- مجالات التطوير المقترحة للحد من القصور الإجرائى

فى تقدير الباحث أن التطوير اللازم لأوجه القصور الإجرائى لنظام التكاليف المعيارية يمكن أن يساهم فى تحقيقه .

١/٢/٢/٢- التركيز على أهمية الدور الذي يمكن أن تساهم به التكاليف المعيارية قبل التنفيذ كأداة لتحقيق الرقابة الإيجابية أو المانعة بهدف كشف الخطأ قبل وقوعه .
ومما لا شك فيه أن الأهتمام بذلك الدور للتكاليف المعيارية يحجم الى حد كبير من مقدار الإنحرافات في التكاليف، الفعالية والتي غالباً ما يكون من العوامل قهريّة أو غير متوقّعة عند إعداد المعايير .

٢/٢/٢/٢- تطبيق طريقة الرقابة الإحصائية على النشاط (٢٤) Statistical Process Control (SPC) وطبقاً لهذه الطريقة :

١/٢/٢/٢/٢- يعبر عن المعيار في شكل مدى ، فيكون له حد أدنى وحد أقصى ، ولا ينظر إلا الى الإنحرافات خارج هذين الحدين (٢٥) وهو الذي يعد إنحرافاً غير عادي .
٢/٢/٢/٢/٢- يتحدد الحدان (الأدنى والأعلى) على أساس الإنحراف المعياري عن متوسط الأداء المعياري ، وبحث أن التغيرات بين الحدين ترجع الى عوامل متوقع حدوثها .

(24) Reeve, Op.cit.

(٢٥) فكرة التعبير عن المعدلات في شكل مدى ليست حديثة ، فقد سبق أن أقترحها Birman عام ١٩٦١ .
أنظر :

Bierman, H., " Topics in Cost Accounting and Decisions " MaGrow-Hill Book Co., N.Y., London, 1963, P . 15

ولكن الإضافة هنا في استخدام خرائط الرقابة الإحصائية في تحليل النتائج وعرضها .
وتشير بعض الدراسات أن الإنحرافات التي تعد عادية لا تتجاوز نسبة ١٥٪ من الإنحرافات ، وأن النسبة الباقية تمثل إنحرافات عادية (تقع على الخريطة الإحصائية للرقابة بين الحدين الأدنى والأقصى) ،
وتساهم خرائط الرقابة الإحصائية في التمييز بين النوعين وإكتشاف الأسباب الحقيقية للإنحراف غير العادي في الوقت المناسب . أنظر :

Gitlow, H., & Hertz, P., " Product defects and Productivity ", Harvard Business Review, Sep-Oct. 1983, PP. 131-141.

٢/٢/٢/٢-٣ العرض البياني للنتائج موزعاً على أقل فترة زمنية (يوم أو ساعة) تتحدد طبقاً لمدى خطورة عنصر الزمن في قرارات التصحيح .

٢/٢/٢/٢-٤ ترتب الإنحرافات من حيث خطورتها واقتصاديات تحليلها وتحديد نوعية الإجراء المطلوب لكل منها والمستوى التنظيمي الذي يكلف بعلاجه ، والفترة الزمنية المناسبة للإعلام عنه .

٢/٢/٢/٢-٥ تطبيق قاعدة Pareto (٨/٢٠) في التحليل والتي تعنى في هذا المجال أن ٢٠٪ من الأسباب تؤدي الى ٨٠٪ من الإنحرافات ، وبالتالي يكون التركيز على أكثر الإنحرافات شيوعاً وأهمية لسرعة الوصول الى النتائج مع الوفرة في الجهد والزمن والتكلفة ، ومن الواضح أن تطبيق هذه القاعدة يقابلها في التحليل الإداري مبدأ الإدارة بالإستثناء . وخالصة القول أن تركيز الإنتباه يجب أن يكون على كل ما له قيمة حتى ولو كان عدده قليل وإستبعاد كل ما هو بغير ذات قيمة (أو بقيمة محدودة) حتى ولو كان عدده كثير (٢٦) .

٢/٢/٢/٢-٦ تحدد نوعية معينة من الإنحرافات (إنحرافات تتعاظم خطورتها) ينص في النظام على التبليغ الفوري عنها والإستجابة الفورية أيضاً في التعامل معها (٢٧) .
٢/٢/٢/٢-٣ مما يساعد على تطوير الجانب الإجرائي لنظام التكاليف المعيارية الإلتزام

(٢٦) قاعدة Pareto صاحبها الإقتصادي الإيطالي Vilfredo Pareto (القرن التاسع عشر) والذي لاحظ (في البلاد الصناعية) أن ٨٠٪ من السكان يمتلكون ٢٠٪ من الثروة وأن هذه الظاهرة واضحة في مجالات عديدة من الحياة . وقد عرف ذلك المبدأ بـ (٨٠/٢٠) وقد اسنخدم كأداة تحليل في العديد من المجالات . أنظر

-Encyc lopedie 360, Rombaldi, Paris-Match, Tom,8,1980P.340

-Dubimsky, A, & Hansen, R, Improving Markting Productivity: The 80/20 Principle Revisited", California Management Review, Fall,82,PP96-105

(٢٧) في إحدى المصانع الكيماوية (Texas Eastman co.) يتم تسجيل الملاحظات على كل عملية صناعية كل ساعتين ويبلغ عدد هذه الملاحظات (٤٠) الف ملاحظة ، ومن واقع هذه البيانات يتم

بمتطلبات الأيزو ٩٠٠٠ فيما يختص بإجرات الرقابة على النشاط والتي تضمنها البنود ١/٤/٤ (إجراءات الرقابة على التصميم) ، ٩/٤ (إجراءات الرقابة على العمليات) و ٣.١/١٤/٤ (الإجراءات الوقائية والعلاجية) .

وفي تقدير الباحث أن إجراءات الأيزو ٩٠٠٠ يجب أن تطور لتشتمل على نظم التكاليف في المنظمة ، مما سوف يساهم بدرجة كبيرة في بعث حركه التطوير المستمر لهذه النظم ، وكذلك إهتمام الإدارة بها (كأحد متطلبات الأيزو) الى جانب إدراك قيمتها كعنصر إستراتيجي في توجيه القرارات .

٣/٢ - القصور الإستراتيجي ومجالات التطور للحد من ذلك القصور

تشمل الدراسة في هذا المبحث على البنود التالية : ماهية القصور الإستراتيجي من وجهة نظر الباحث ، العوامل التي تؤخذ في الإعتبار عند دراسة إمكانيات التطوير ، المجالات الإدارية التي تفرض ضرورة التطوير ثم مجالات التطوير المقترحة للحد من جوانب القصور الإستراتيجي .

٣/٢/١ - القصور الإستراتيجي :

القصور الإستراتيجي - في تقدير الباحث - يتمثل في عدم قدرة نظام التكاليف المعيارية (بصورته التقليدية) على توفير المعلومات التي تحتاج اليها الإدارة في ترشيد قراراتها الإستراتيجية والتي تتعاطم قيمتها وأهميتها في بقاء المشروع ونموه وقدرته على مواجهة الأطراف المتنافسة محلياً وإقليمياً وعالمياً . ويبدو جوانب القصور الإستراتيجي في البنود (٦) ، (٨) ، (٩) ، (١٠) المشار اليها ضمن بنود الإنتقادات الموجهة الى ذلك النظام . ومن الواضح من هذه البنود تخلف نظام التكاليف المعيارية عن ملاحقة التطور المستمر في مجال الأساليب الإدارية ، وكذلك التطور الذي حدث في مجال التحليل الإداري للمتغيرات التي يتعرض لها النشاط

= قائمة دخل عن كل يوم لكل إدارة من الإدارات : أنظر:

Kaplan, R., " The four - Stage modele of Cost Systems Design " , management Accounting " Fep. 1990, PP, 22-26 .

وخاصة ما صبغ منه بصابع الإستراتيجية فى التحليل . وقد كان التخلف عن ملاحقة ذلك التطور هو الذى يضىف - فى تقدير الباحث - صفة القصور الإستراتيجى على ذلك النظام .

مما هو جدير بالذكر أن عالم اليوم فى سياق مع التطور ، وإذا لم يكن فى مقدورنا ، نحن المحاسبون ، أن نساير ذلك التطور وأن نكون على مستوى المسئولية فى ظل ذلك السباق الخطير فلن يكون من نصيبنا إلا التخلف والحكم على المهنة بالتقادم مما يولد عدم الثقة وإنحصار الإعتماد عليها فى حدود الإلتزام القانونى بتسجيل العمليات المالية وعرض نتائجها طبقاً لما ترتضيه القواعد العامة المتعارف عليها منذ أكثر من نصف قرن . وإذا كان الأمر كذلك فإن نظام التكاليف المعيارية (وبصورته التقليدية) كأحد الأعمدة التى يستند عليها المحاسب الإدارى فى تحليله للبيانات ، يصير بغير ذات قيمة .

وخلاصة القول أن التطوير والفكر الإبتكارى فى مجال نظم التكاليف (بداية بالمعيارية وإنهاء بالفعل) أصبح فرض عين حتى يمكن ملاحقة ومسايرة التطور الملحوظ فى مجال الفكر الإدارى والأساليب التطبيقية المعاصرة .

٢/٣/٢- الإعتبارات اللازم مراعاتها عند دراسة إمكانية التطوير:

وقبل أن نتناول مجالات التطوير المقترحة ، فإن هناك العديد من الإعتبارات التى تعبر - فى تقدير الباحث - من الأمور اللازم إدراكها من تأثير فى مجال التطوير للإرتقاء بشأن نظام التكاليف المعيارية فى المنظمة ، وهذه الإعتبارات هى :

١/٢/٣/٢- إن نظام التكاليف المعيارية هو نظام فرعى تابع (وليس مستقل) ويمثل جزء من النظام المتكامل للتكاليف فى المنظمة . ومعنى ذلك أن التكاليف المعيارية لا تشكل نظام مستقل بذاته ، إلا أن وجوده يمثل شرط الضرورة للنظام المتكامل . وعلى ذلك فإن التطوير المقترح قد يوجه الى النظام الأساسى للتكاليف بإعتبار أن تطوير ذلك النظام لابد أن ينعكس تلقائياً على أجزائه (وعلى رأسها التكاليف المعيارية) وأن أى تطوير يوجه الى نظام التكاليف المعيارية بشكل محدد لابد أن يأتى مردوده فى النهاية على النظام المتكامل (الأساسى) للتكاليف .

وإذا سلمنا بأن التكاليف المعيارية تفضل التكاليف الفعلية في كل الأغراض الإدارية نظراً لأنها غالباً ما تكون خالية من أى شبهة للإسراف أو الضياع فضلاً عن كونها تعد عن المستقبل بكل متغيراته المتوقعة ، فإن هذه المسلمة ترشح نظام التكاليف المعيارية بأن يحتل الأولوية في الدراسة والتطوير اللازمين، للاحقة كل التطويرات المعاصرة في المجال الإداري .

٢/٣/٢-٢- أن التطوير المطلوب يستند الى شقين :

١/٢/٢/٢/٢-١- كم أكبر من المعلومات التفصيلية يتجاوز حدود المنظمة الى غيرها من المنظمات التي تعمل في نفس المجال سواء كانت تأخذ صفة التكامل أو التنافس (تكمل المنظمة في نشاطها أو تتنافس معها عليه) . كما أن هذه المعلومات يمتد نطاقها ليشتمل (الى جانب المعلومات المالية) على ما يخص الجوانب الإقتصادية والإجتماعية والسلوكية وغيرها من المعلومات ذات القيمة التي يتعاضد دورها في توجيه القرارات الإستراتيجية للمنظمة .

ومن ناحية أخرى ، فإن البعض من هذه المعلومات (وعلى الأخص المالي منها) قد يعاد تشكيله ليتلاءم مع التحليل المطلوب .

٢/٢/٢/٢/٢-٢- مستوى عال من التحليل الإبتكاري بما يسمح بتعظيم قيمة المعلومات التي يوفرها النظام . وهذه القيمة تتحقق من خلال ما يحدثه هذا التحليل من أثر ملموس يتجسد فيما تثمره القرارات التي تعتمد على هذا التحليل .

٢/٢/٢/٢-٣- أن التحليل بصورته الإبتكارية يجب أن يكون سابقاً للمواقف التي تحتاج الى قرار (وخاصة ما يمس البعد الإستراتيجي للمنظمة) ومعنى ذلك أن مهمة التحليل هذه مهمة دائمة (وليست موقفية) ، فيسعى الجهاز المسئول عن ذلك بنتائج تحليلاته الدائمة الى الإدارة فيكشف لها الحقائق التي قد تعد سندا في توجيه قراراتها الإستراتيجية ، ولا ينتظر (الجهاز المسئول) حتى تسعى اليه الإدارة بحثاً عن هذه الحقائق .

٤/٢/٢/٣ - أن المحاسب الإدارى يعدّ "المبايسترو" الذى يوجه نشاط الجهاز المسئول عن التحليل . والمبايسترو غالباً ما يكون عقلية خلاقة ومبدعة بفعل العلم والخبرة والتدريب المستمر .

٥/٢/٢/٣ - أن التحليل المتطور لبيانات التكاليف (وعلى رأسها التكاليف المعيارية) وما يساندها من بيانات أخرى (وخاصة الكمية منها) لا يشترط فيها اندقة المتساهمة التى يشترطها القانون فى تسجيل وتلخيص وعرض البيانات المالية العامة . فالأخيرة تعبر عن وقائع حدثت ترتب عليها إلترزام أو حق مالى يحميه القانون ، ولذلك كانت الدقة المتناهية شرط واجب لا يمكن التنازل عنه ، وتؤيد هذه الدقة مستندات يحتكم إليها عند اللزوم . أما التحليل من أجل توجيه القرارات الإدارية (وخاصة ما يخص منها الجوانب الإستراتيجية للمنظمة) ، فإن عمق التحليل وإبتكارته وشموله لكل جوانب الموقف محل الدراسة له الأولوية على الدقة المتناهية للأرقام ، وخاصة أنه مهما توافرت الأساليب العلمية المساندة للتحليل ، فإن الإجتهد والتقدير لا بد أن يكون له نصيب فى الدراسة .

٢/٣/٢- المجالات الإدارية التى تفرض ضرورة التطوير:

من المتعارف عليه أن الإستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف المعيارية تتركز فى إعداد الموازنات التخطيطية ، الرقابة وتقييم الأداء ، تقويم المخزون السلعى ويقدر محدود فى مجال التسعير وإتخاذ القرارات . على أن كبر حجم المنظمات وتعاضم درجة المنافسة بينها وخاصة مع ظهور التكتلات العالمية والأقليمية وسرعة التطور التكنولوجى وتأثيره على نظم المعلومات ، ثم التطور الذى حدث فى مجال الفكر الإدارى وما ترتب عليه ما يمكن أن تعبر عنه "تقييم إدارية جديدة" وكذلك مفاهيم وأساليب عمل جديدة ، كل ذلك قد نبه الإدارة الى أن هناك مجالات عديدة لابد أن تمتد إليها الدراسة والتحليل حتى يمكن مواجهة حركة المنافسة المحلية والعالمية بقرارات إستراتيجية تتناسب مع ظروفها على المنظمة .

وفى تقدير الباحث فإن أهم هذه الجوانب ، على سبيل المثال ، هى :

- التقييم الإقتصادى لمستوى الجودة الشاملة (النظم والعمليات والإجراءات) فى الأجل القصير والطويل .
- إكتشاف ، الأنشطة التى لا تتراد قيمة (Non-Value Added) .
- التقييم الإقتصادى لسياسة تحجيم المخزون (صفر % مخزون) .
- التقييم الإقتصادى لمستوى جودة المنتج الملائم للشركة .
- دراسة برامج التحسين المستمر لتخفيض التكلفة .
- دراسة العناصر الإستراتيجية التى تخلق قيمة للمنظمة .
- تقييم الأنشطة الجديدة التى تساهم فى تحسين الأداء للمستقبل .
- تقييم البدائل المختلفة للتعامل مع المورد .
- تقييم البدائل المختلفة للتعامل مع العميل .
- البحث عن مواطن تخفيض التكاليف (بخلاف الأنشطة التى لا تولد قيمة) .
- دراسة إمكانيات التوسع الأفقى والرأسى .
- دراسة مدى فعالية التطورات التكنولوجية وحدود استخدامها .
- دراسة إستراتيجيات التعامل مع الموارد البشرية فى مجالات التدريب والترقية وإختيار والتعيين .
- قياس ربحية العميل الى جانب ربحية المنتج .
- دراسة إقتصاديات تكوين كتلات إقتصادية محلية فى مواجهة التكتلات العالمية .
- دراسة مواطن تحقيق الأرباح والخسائر مرتبة حسب الأولوية .
- دراسة البدائل المختلفة للتصميم مع البدائل المختلفة لمرحلة ما بعد البيع (إستخدام العميل للمنتج) .
- تقييم مستوى الكفاءة الإدارية لإدارة عناصر الإستغلال ، ومقارنته بمستوى الكفاءة الإدارية فى المنظمات المماثلة .

- دراسة إستراتيجيات تحفيز العنصر البشرى .

- دراسة مبررات بقاء المنظمة وإستمرارها .

٢/٣/٤- التطوير المقترح لتلبية التطور فى الإحتياجات:

من الأقوال المثورة أن " الحاجة أم الإختراع " وهى حقيقة يمكن أن نلمسها أيضاً فى مجال الإستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف (وفى مقدمتها التكاليف المعيارية) . فالتطور فى إحتياجات الإدارة وإتساع نطاقها كما هو واضح من الأمثلة الواردة فى البنود الموضحة عاليه قد فرض ضرورة التطوير فى نظام التكاليف المعيارية (بإعتباره الشق الإيجابى لأى نظام للتكاليف) بما يسمح بتصوير الواقع بكل أبعاده وتفاعلاته وآثاره المتوقعة على المنظمة فى الأجلين القصير والطويل .

وأوجه التطوير التى يقترحها الباحث فى هذا المجال هى :

٢/٣/٤-١- المعايير المتدرجة:

والمقصود بذلك أن يكون هناك أكثر من مستوى للمعيار مرتبطاً فى ذلك بالتطور فى مستوى التحسن المرتقب فى التكاليف . فيكون هناك معيار للفترة التالية ومعيار آخر أفضل للفترة التى تليها ^(٢٨) وهكذا . ومعنى ذلك إستبعاد صفة الثبات فى المعيار ، وتدرجه تبعاً لما هو متوقع تحقيقه فى مجال خفض التكلفة . وفى ظل العمل بالمعايير المتدرجة تختفى ظاهرة الإنحرافات الموجبة التى ليست لها دلالة إلا مجرد أنها فروق حسابية ^(٢٩) ومن ناحية أخرى فإن المعايير المتدرجة تعنى إحتمال ظهور أكثر من معيار فى فترة واحدة ، فيكون إنحراف التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية عن

(٢٨) تعدد المعايير لا يغنى عن فكرة التعبير عن المعيار فى شكل مدى ، ولا يخضع للتحليل والدراسة إلا تلك الإنحرافات التى تقع إحصائياً خارج ذلك المدى .

(٢٩) تظهر الإنحرافات الموجبة فى حالة نجاح الدراسات الخاصة بتحسين طرق وظروف العمل مما يؤدى الى خفض التكاليف الفعلية والوصول بها الى مستوى أقل من التكاليف المعيارية .

الفترة التالية أداة رقابة وتقييم أداء ، ويكون الإنحراف عن المستوى الآخر من التكاليف المعيارية مؤشرا عن درجة القرب أو البعد عن مستوى التحسن المرتقب .
والمعايير المتدرجة تتماشى مع الإتجاه المتطور (وخاصة فى الشركات اليابانية) نحو سياسة التحسين المستمر فى طرق وظروف العمل بما يحقق التفيض المستمر للتكاليف

٢/٣/٤-٢ التكاليف المعيارية وجودة المنتج:

تعاير التكلفة عند كل مستوى من مستويات الجودة لبيان المستوى المثالى الذى يمكن أن تختاره الشركة (٣٠) . على أن هذه المعلومات لابد أن تستكمل بمعطيات أخرى عن الأسعار المقترحة وكذلك عن الطلب المتوقع عند كل مستوى من مستويات الجودة .
وفيما يختص بعنصر الجودة يمكن أن تطبق أيضاً فكرة المعايير المتدرجة إذا إختارت الشركة فى الأجل القصير مستوى من الجودة يقل عن ١٠٠٪ نقاوة على أمل أن تتدرج بعد ذلك حتى نصل الى صفر٪ عيوب فى المنتج (الجودة المطلقة Quality Free) .

٢/٣/٤-٣ التكاليف المعيارية والجودة الشاملة:

من المعلوم أن الجودة الشاملة هو مفهوم إدارى مستحدث يقصد به تعميم خاصية الجودة على كل نظم العمل الفنية والإدارية وهو الضمان الحقيقى للحصول على منتج (سلعة أو خدمة) على مستوى عال من الجودة تتلاءم مع إحتياجات العميل .
والجودة الشاملة قديمة فى معناها (حيث ترجع الى الخمسينات) على أن أهم ما

(٣٠) يعد الباحث دراسة عن العلاقة بين التكلفة والجودة . وتناقش هذه الدراسة الجودة المحدودة والجودة المطلقة فى الأجلين القصير والطويل .

أستحدث فيها هو التركيز على رضا العميل كمؤشر رئيسى لنجاح المنظمة وأن الطريق الرئيسى لذلك هو التحسين المستمر (٣١).

والتوازن الذى يتلأم مع الجودة الشاملة يمكن أن يتحدد فى المجالات التالية:

١/٣/٤/٣/٢- أن يمتد نطاق التكاليف المعيارية ليشمل تكلفة تطبيق نظام الجودة الشاملة بحيث تكون هذه التكلفة معطيات أساسية فى دراسة إقتصاديات تطبيق ذلك النظام . وباعتبار أن أساليب وإجراءات تطبيق الجودة الشاملة يمكن أن يكون لها أكثر من مدخل (أو بديل) فإن التكاليف المعيارية يجب أن تحدد على مستوى كل بديل للتعرف على أفضل المداخل صلاحية للمنظمة .

٢/٣/٤/٣/٢- يمكن أن تكون المدخل لدراسة إقتصاديات تطبيق إدارة الجودة الشاملة إلقاء الضوء على " تكلفة اللاجودة " أو الجودة الرديئة ومما هو جدير بالذكر هنا أن المعايير تتجاوز حدود التكلفة المالية لتشتمل أيضاً على التكلفة الإقتصادية وعلى رأسها تكلفة الفرصة البديلة فى حالة غياب جودة نظم العمل الفنية والإدارية .

٣/٣/٤/٢/٢- باعتبار أن الجودة الشاملة تركز على التحسين المستمر ، فإن تطبيق فكرة المعايير المتدرجة تكون واجبة التطبيق طالما أن التحسين فى نظم العمل يتضمن ، من

(٣١) يعتبر Deming أول رائد فى هذا المجال ، وقد أكتشفت الشركات اليابانية ذلك مبكراً وأستطاعت أن تستثمر فكر ذلك الرائد فى فى أوائل الخمسينات وقد ركز Deming فكره عن الجودة الشاملة فى (١٤) عنصر تدور معظمها حول توجيهات فنية وإدارية على كل المستويات الإدارية . ويعد Juran أيضاً من الرواد فى هذا المجال وقد دعى الى اليابان لنفس الهدف عام ١٩٥٤ وقد لخص فكره عن تحسين الجودة فى (١٠) عناصر ، يدور معظمها تقريباً حول نفس الإتجاه مع التركيز أكثر على برامج العمل لحل المشاكل والتحسين المستمر . ويعتبر Crosby أيضاً من الرواد فى هذا المجال ، وقد أسس مدرسة للجودة فى ولاية فلوريدا ، ويعد أول من نادى بالجودة المطلقة (صفر/عيوب) أنظر :

- Ross, Op.cit., PP. 2-3.

- Shank & Govindarajan, Op.cit., PP.204-205.

بين أهدافه الأساسية ، محاولة التخفيض المستمر لمستوى التكاليف مما ينعكس على المعايير.

٤/٣/٤/٣/٢- وياعتبار أن العنصر البشرى هو الحاسم في ضمان التطبيق السليم لإدارة الجودة الشاملة ، فإن التكاليف المعيارية يمكن أن تساهم بدور هام في هذا المجال عن طريق حساب هذه التكلفة عن كل بديل متاح لإعداد وإستغلال وتحفيز ذلك العنصر .

٥/٣/٤/٣/٢- وإذا كان إرضاء العميل يعد الهدف الإستراتيجى الذى توجه نحو تحقيقه كل عناصر الجودة الشاملة ، فإن التكلفة تلعب دوراً يتعاظم أهميته فى تحقيق ذلك ارضا . ويتحدد ذلك الدور للتكلفة المعيارية من ناحيتين :

- تكلفة المنتج وتأثيره على السعر .

- التكلفة التى يتحملها العميل إبتداء من شراء المنتج حتى إنتهاء حياته الإنتاجية وتعرض لهذين العنصرين عند مناقشة موضوع دورة حياة المنتج .

٤/٤/٣/٢- التكاليف المعيارية ودورة الزمن (Be Fast Or Be Last) .

أثبتت الدراسات وتجارب الشركات الناجحة أن تخفيض عنصر الزمن (الإنتاج أو التسليم) ، يمكن أن يخلق للمنظمة سوق إحتكارية (على الأقل فى الفترة التى تنفرد بها المنظمة حتى يصل الى مستواها غيرها من المنظمات) . فقد أكتسحت الشركات اليابانية (مثل تويوتا ونيسان ومازدا وهوندا) الأسواق العالمية بسبب السرعة فى تطوير ما تنتجه من سيارات .

وأهمية عنصر الزمن برزت مصاحبة لعامل سرعة التطور التكنولوجى التى أصبحت من سمات ذلك العصر . ويساند ذلك العنصر ويزيد من قيمته أن يكون مصحوباً

بإخفاض فى التكاليف . (٣٢)

وفى مجال صناعة الخدمات ، فإن عنصر الزمن قد أكتسب أهمية من خلال السرعة فى تقديم الخدمة للعميل . حتى مع عدم وجود أى تقدم تكنولوجى .
وتعاضم أهمية عنصر الزمن يجعل من الضرورى أن يخضع ذلك البعد للدراسة والتحليل حتى يمكن للإدارة أن تتعرف على أفضل البدائل الممكنة لإستثماره .
ويتطلب ذلك أن تتوافر التكاليف المعيارية التى تسمح بدراسة إقتصاديات عنصر الزمن ، ومقدار ما يمكن أن يساهم به ذلك العنصر فى خفض التكلفة ، أو مقدار ما يتطلبه عامل السرعة من زيادة فى التكلفة . (٣٣)

ومن ناحية أخرى فإن إبراز قيمة ذلك العنصر يمكن تقديرها بدراسة تكاليف " أهمال عامل الزمن " والمعيرة هنا لا بد أن تشمل ، بالإضافة الى التكلفة من وجهة النظر المحاسبية ، على تكلفة الفرصة المضاعة وهى مقدار العوائد المقدر فقدها نتيجة إهمال ذلك العنصر .

٥/٤/٣/٢- التكاليف المعيارية وسلسلة الأنشطة المولدة للقيمة:

(Value-Chain Activities)

والمقصود بسلسلة الأنشطة المولدة للقيمة (أو سلسلة القيمة - Value-Chain) مجموعة الأنشطة التى يمر بها المنتج (سلعة أو خدمة) إبتداء من المادة الخام

(٣٢) كانت شركة لوتس (Lotus Development Corporation) تسيطر على سوق الحاسب الشخصى (PC - Compatible) إلا أن عدم قدرتها على تطوير المنتج بما يتناسب مع التطور السريع أعطى فرصة لغيرها من الشركات (Borland,s Quattro and Microsofts Excel) أن تنتزع ٥٢% من هذا السوق بما يعادل ٤٧٣ مليون دولار مبيعات فى أقل من (٣) سنوات . نفس الأمر فى مجال صناعة الحساء المجفف حيث إستطاعت بعض الشركات اليابانية والكورية أن تنتزع من شركة Campbell's الأمريكية مبيعات قدرها ٦٨٥ مليون دولار من إجمالى سوق قيمة مبيعاته ٤.٢ بليون دولار . أنظر :

Meyer, C., " Fact Cycle Time ", The Free press, N-Y, Oxford , C.1993,PP.

الأساسية حتى العميل النهائي (المستخدم الأخير للمنتج)^(٣٤) ، والهدف من فرز هذه الأنشطة (كل على حده) هو بيان المداخل التي يمكن فيها إكتساب العميل والسيطرة على السوق . وقد حدد أحد الباحثين هذه المداخل في عنصرين : التكلفة والتمييز (أحدهما أو كلاهما) . ويتوقف إتباع أى من المنحطين على تخذات النسبة المنظمة مقارنة بالقدرات الخاصة بالمنافسين .^(٣٥)

ومن خلال دراسة وتحليل كل العناصر (المؤثرة على كل نشاط يكون حلقة من حلقات السلسلة) يمكن للمنظمة أن تتعرف على نقاط الضعف والقوة وأى إستراتيجية أنسب لكل حلقة ومدى قدرتها على إتباع هذه الإستراتيجية .
ومن خلال هذه الدراسة أيضاً يمكن التعرف على حدود التوسع فى النشاط : هل تكفى الشركة بحلقة أو حلقتين أو يمكن أن يمتد نشاطها الى كل الحلقات .

(٣٢) من نتائج تحليل العلاقة بين الوقت والتكلفة (دراسة طبقت على مئات العمليات) فى شركة ويستجهاوس ، أن وقت الإنتظار يصل الى ٩٠٪ (وقت غير منتج) وأن الوقت الفعلى المستغرق لا يتجاوز ١٠٪ وفى إحدى الوحدات الإنتاجية المتخصصة فى تصنيع الأجزاء الإلكترونية لنفس الشركة أمكن تخفيض دورة الزمن بنسبة ٧٠٪ من ٧٠ يوم الى ٢١ يوم وتخفيض الفاقد بنسبة ٣٢٪ وتخفيض المخزون بنسبة ٣٣٪ .
وبدراسة دورة الزمن أيضاً أمكن تخفيض المخزون بمقدار الثلث (بما يعادل بليون دولار) عام ١٩٩١ بمقارنة بما كان عليه عام ١٩٨٣ . أنظر :

Fooks, J., " Profiles for Performance ", Westinghouse Total Quality Series, Addison-Wesley Publishing Co., N.Y., 1993,PP.12-17 .

(34) Shank & Govindarajon, Op.cit., P.50

(٣٥) إستراتيجية تخفيض التكلفة إتبعها العديد من الشركات منها Texas لصناعة الألكترونيات ، شركة Hyundai للسيارات ، وشركة Black & Decker للأدوات الميكانيكية، شركة Briggs&Stratton للقاطرات ، شركة Emerson للمواتير ، شركة BIC للأقلام ، وشركة Timex للساعات .
وإختارت إستراتيجية التميز عدد من الشركات أيضاً فيها : شركة Coca cola للمشروبات، شركة IBM للحاسبات ، شركة Caterpitter للناقلات ، شركة Colman لأدوات الرحلات ، شركة Cross للأقلام ، شركة Mercedes-benz للسيارات وشركة Rolex للساعات . أنظر Ibid,PP.49-50

ودراسة التكاليف المعيارية يمكن أن تمتد في هذا المجال لتشمل الجوانب التالية :

١/٥/٤/٣/٢ - دراسة التكاليف المعيارية لإستراتيجيات التميز وتأثير هذه التكاليف على الأسعار مقارنة بعنصر التميز والأسعار للشركات المنافسة .

٢/٥/٤/٣/٢ - دراسة التكاليف المعيارية لكل حلقة من حلقات النشاط ، وتحديد صافى الفائض والعائد على المال المستثمر لكل حلقة مما يساعد في تحديد الموقف النسبي للشركة (أفضل أو أسوأ) في مواجهة المنظمات الأخرى المنافسة (تقوم بنفس النشاط) أو المكمل (تمارس نشاط آخر في إطار السلسلة) .

٣/٥/٤/٣/٢ - من نتائج دراسة العامل السابق التعرف على مواطن الضعف التي تحتاج الى تطوير في المنظمة وذلك من واقع تأثير هذه المواطن على التكلفة بالزيادة (مقارنة بالمنظمات الأخرى) .

٤/٥/٤/٣/٢ - كذلك التعرف على التوزيع النسبي للتكاليف والفائض ومعدل العائد على الأستثمار على حلقات الأنشطة المولدة للقيمة . ومن واقع هذا البيان يمكن إكتشاف مواطن الخلل (أو عدم التوازن) البين بين نتائج الأنشطة والبحث عن العوامل المؤدية الى ذلك ومحاولة تجنبها .

وقد يكون من نتائج البحث عن هذه العوامل إكتشاف أن البعض منها يرجع الى المورد أو الى الموزع مما يتطلب التعاون المشترك بين الجهات المختلفة (المشتركة في السلسلة) من أجل نتائج أفضل لجميع هذه الجهات .

٥/٥/٤/٣/٢ - ويدراسة تكاليف كل حلقة وأثرها على الفائض ومعدل العائد على الأستثمار يمكن المنظمة من دراسة إمكانية التوسع الرأسى في ممارسة النشاط ، وقدرتها على مواجهة القوى المنافسة لها ، والتعرف على أفضل الإستراتيجيات الممكنة لذلك . كما يساعد توافر المعلومات المتكاملة عن كل حلقة (التكلفة والفائض والعائد على الإستثمار) فى المفاضلة بين قرارات الشراء أو التصنيع .

٦/٥/٤/٣/٢ - بتوافر المعلومات المتكاملة عن كل حلقة يمكن التعرف على مراكز القوة بين

مجموعة البائعين والمشتريين داخل السلسلة^(٣٦) ، ومركز القوة النسبي للمنظمة بين هذه المجموعة ، ومن ثم تحديد إستراتيجيات التعامل مع هذه القوى على أساس مراكزها النسبية .

٧/٥/٤/٣/٢ - لقد أصبح من الثابت (طبقاً للإلتزامات الإدارية الحديثة) أن العلاقة بين المنتج والمورد ليست علاقة صفرية (أحدهما يكسب على حساب الآخر) ولكنها علاقة منافع متبادلة (الحرص على تحقيق المنفعة لكليهما) ، ومن أجل ذلك فإن المنظمة يمكن أن تساهم في تطوير نشاط المورد بما يعود بالنفع على الطرفين . ويتطلب ذلك دراسة التكاليف المعيارية (سواء منفرداً أو بالإشتراك مع المورد) للبدائل المختلفة للتطوير في هذا المجال . (٣٧)

٨/٥/٤/٣/٢ - في إطار العلاقة بين المنتج والمورد أيضاً ، وفي حالة تطبيق نظام تحجيم المخزون السلعي من المستلزمات السلعية (صفر % مخزون) يكون المفروض على الشركة أن تعيد تنظيم الأنشطة التي تتعلق بالتخزين حتى يتلاءم الوضع مع ذلك النظام الجديد .

ومما لا شك فيه إن إعادة التنظيم يتطلب دراسة وتحليل التكاليف الخاصة بإعادة

(36) *Ibid.*, P.53.

(٣٧) من خلال التعاون بين شركة تصنيع الشيكولاته ، وشركة تصنيع الحلويات(التي تستخدم الشيكولاته كمواد خام) أمكن التوصل الى تعديل فى شكل وطريقة نقل هذه المادة . فبدلاً من تصنيعها فى شكل قوالب مجمدة أصبحت فى شكل سائل وتنتقل فى سيارات بخزانات . وقد ترتب على ذلك أن تخلصت الشركة المنتجة للخام من تكاليف التجميد والتغليف وفى نفس الوقت تخلصت شركة تصنيع الحلوى من تكاليف فك الأغلفة وتحويل القوالب المجمدة الى سائل . أنظر :

Hargert & Morris, cited by Shank, Govindarajan, *Ibid.*, PP.54-55

وبدأت العلاقة بين الأنشطة المختلفة فى السلسلة أمكن (لشركة VCR اليابانية) إكتشاف تأثير نشاط التصميم على إحدى الخطوات المتأخرة فى التنفيذ ، وبالتنسيق بين الحلقتين أمكن تخفيض التكلفة مما ترتب عليه خفض السعر من ١٣٠٠ دولاراً عام ١٩٧٧ الى ٢٩٨ دولاراً عام ١٩٨٤ . أنظر :

Shank, Govindarajan, *Ibid.*, P.56

التنظيم (في بدائلها المختلفة) وأختيار البديل الأمثل . هذا فضلاً عن المشاركة في تطوير نظم العمل للمورد حتى تتلاءم هي أيضاً مع النظام الجديد ، ولا شك أن للتكاليف دور رئيسي في هذا المجال كما هو واضح من البند السابق .

٦/٤/٣/٢ - التكاليف المعيارية وتكلفة دورة حياة المنتج : Life Cycle Costing

تمتد تكلفة دورة حياة المنتج بالنسبة للعميل لتشمل ما يدفعه من ثمن وكذلك ما يحمله أثناء استخدامه للمنتج حتى نهاية الحياة الإنتاجية لذلك المنتج . وتقدير هذه التكاليف وإخضاعها للتحليل والدراسة يمكن أن يساهم في إختيار أنسب الإستراتيجيات التي تساعد على إستقطاب العميل والمحافظة عليه . (٣٨)

وإستناداً إلى ما سبق ، فإن دراسة التكاليف وعلاقتها بالعميل من الممكن أن تشمل على الجوانب التالية :

١/٦/٤/٣/٢ - معايير تكاليف البدائل المختلفة للتصميم من أجل إختيار أفضل البدائل التي تتفق مع إحتياجات العميل وإمكانياته .

٢/٦/٤/٣/٢ - معايير تكاليف البدائل المختلفة لإنتاج المنتج (سلعة أو خدمة) لإختيار أفضلها أيضاً ، ويراعى أن تشمل التكلفة الإجمالية للمنتج على تكاليف التصميم وكذلك تكاليف البحوث والتطوير وكذلك على تكاليف بحوث السوق السابقة لتصميم المنتج . والسبب في هذه المعالجة لتلك العناصر هو أن هذه الأنشطة قد ساهمت في إخراج المنتج بهيئته النهائية ، وإستبعادها من التكلفة الإجمالية يبعد هذه التكلفة عن الحقيقة . (٣٩)

ومن الواضح أن مثل هذه المعالجة تتطلب إعادة النظر في القواعد المحاسبية التقليدية والتي بناء عليها تعالج هذه العناصر (البحوث والتطوير والتصميم وبحوث السوق)

(٣٨) في عام ١٩٨١ أشار كل من Forbis & Mehta الى تكلفة دورة حياة المنتج وأهمية دراستها كجزء من سلسلة الأنشطة المولدة للقيمة) في زيادة ربحية المنظمة . أنظر : Ibid.,P.15

(39)- Peavey, D., " It's Time for a change ", Management Accounting Feb.1990, PP.31-35

- Roffish, N., " How Much Does that Product Really Cost ?", Management Accounting, March 1991, PP.36-39

كنفقات إيرادية مؤجلة توزع على فترات زمنية ، غالباً ما تكون قصيرة ، دون تحميلها للمنتج .

٢/٣/٤/٦-٢ معايرة عناصر تكاليف ما بعد البيع التي تحملها الشركة ، وذلك أيضاً لتحديد التكلفة التي تتناسب مع العميل .

٢/٣/٤/٦-٤ معايرة التكاليف التي يتحملها العميل بعد الشراء (أثناء فترة استخدامه للمنتج) . ومن الأنسب أن تتم هذه الدراسة متزامنة مع فترة تصميم المنتج ، بحيث يكون أقل " كلفة يتحملها العميل " هي أحد الشروط التي يجب أن تستوفى في البديل الذي يقع عليه الاختيار عند التصميم .

٢/٣/٤/٦-٥ معايرة التكاليف التي تسمح بدراسة ربحية العميل . وأهمية هذه الدراسة ترجع الى أنه ليس من المسلمات ان كل عميل تتعامل معه يزيد من عائدية النشاط بل على العكس قد يكون مصدراً للخسارة، ومن ثم فإثباته من الضروري دراسة إقتصاديات التعامل مع كل عميل، وبناء على هذه الدراسة يكون القرار باستمرار التعامل أو إيقافه (وذلك بون الاخلال بتأثير العوامل الأخرى غير المالية في الدراسة)^(٤٠).

٢/٣/٤/٧- التكاليف المعيارية وتحليل الأنشطة :

يعد تحليل الأنشطة من الأدوات الإدارية المستحدثه توجه نحو زيادة الانتاجية في المنظمة وذلك عن طريق فرز الأنشطة المختلفة وإستبعاد تلك التي لا تضيف قيمة

(40)- Carson, K., " La Reduction des Coûts ", CGA Magazine, Dec.1979,PP.23-25

في دراسة عن إحدى البنوك الفرنسية (Le CREDIT LORRAIN) عام ١٩٧٤ تبين أن عميل واحد بلغت تكلفة الخدمات المؤداة اليه (٢٥٧ ١٢٤ فرنكا) بما يعادل ٣٠٠.٠٠٠ دولاراً وقد حقق صافى حساب العميل خسارة على البنك مما كان مدعاه لإعادة النظر في سياسات الخيمة المؤداة للعملاء - أُنظر :

Coussergues, S., " Gestion de Banque ", 2ed, Centre de Librairie et Editions Technique, Paris, 1980, PP.183-186

(Non.Valu added Activity) باعتبارها تولد عناصر تكاليف لا ضرورة لها،

ومن ثم فهي مصدر من مصادر ضياع الموارد في المنظمة.

والى جانب إستبعاد الانشطة التي لا تولد قيمة، فان التحليل يتناول أيضا تقييم الوضع الحالي للأنشطة المنتجة. ومدى حاجتها إلى إعادة التنظيم حتى تتم بصورة اكثر كفاءة وفاعلية (٤١).

وغنى عن البيان أن التكاليف تساهم بدور أساسى فى هذا التحليل وخاصة فى مرحلة حصر أهم الأنشطة التي يجب إخضاعها للدراسة بإعتبار أن التحليل لا يمكن إقتصادياً أن يتناول كل الأنشطة .

وتندور معظم آليات التحليل فى هذا المجال حول الخطوات التالية: (٤٢)

- حصر جميع الأنشطة محل الدراسة .
- بيان التكلفة لكل نشاط من هذه الأنشطة .
- ترتيب هذه الأنشطة ترتيباً تنازلياً إبتداء من النشاط الأعلى تكلفة فالأقل .
- إنتقاء عدد محدود من الأنشطة ليكون محلاً للدراسة والتحليل ، وهى الأنشطة التي تستهلك أكبر نسبة من الموارد إستناداً فى ذلك على قاعدة Pareto (قاعدة ٨٠/٢٠) والتي تعنى فى هذا المجال أن حوالى ٢٠٪ من الأنشطة تستغرق ٨٠٪ من التكاليف .
- ثم تحديد " دالة " التكاليف (Driver) لكل نشاط خاضع للتحليل وهو العامل الذى تؤثر حركته (زيادة ونقصاً) فى سلوك عناصر التكاليف .

ومن الواضح أن التكاليف تتعاطم أهميتها فى هذا التحليل ، فهى المؤشر الذى يحدد أهم الأنشطة اللازم تحليلها ، وهى أحد المعايير التى يحتكم إليها فى تقدير مدى إقتصادية الأداء

(٤١) على سبيل المثال إزالة الإجراءات المشتركة بين الأنشطة ، أو تنفيذ الأنشطة بالتوازي بدلا من التوالي

أو إلغاء التكرار فى الأنشطة ، أو إعادة تنفيذ النشاط بصورة لا تتعارض مع سياسة المنظمة . أنظر :

Obrien, T., "Improving Performance Through Activity Analysis , In Berformance Excellence, Op.cit., PP.21-31

(42) Ibid., PP.26-27

لكل نشاط ، وهى فى النهاية تمثل هدفاً رئيسياً (إن لم يكن الهدف الرئيسى) من وراء التحليل وهو ترشيد التكلفة أو تخفيضها. مما يساهم فى تخفيف العبء على الموارد وتحقيق عائدية نشاط أفضل.

وإذا كانت التكاليف تحتل هذه الأهمية فى التحليل، فإن استخدام التكاليف المعيارية (باعتبارها تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة) تدعم هه الأهمية وتزيد من فاعلية التحليل نظراً لأنها خالية من عوامل الإسراف والضياع وبعيدة (الى حد ما) عن الاجتهاد والتقدير. مع احتفاظها بخاصية التعبير بكل ما يحتويه من المتغيرات.

ومما يساعد فى مجال تحليل الأنشطة التطور الذى حدث فى مجال المحاسبة الادارية والخاص بمعالجة التكاليف غير المباشرة عن طريق الانشطة بدلا عن المراكز. إذ أن الطريقة المقترحة تكون حلقة أساسية ضمن آليات تحليل الانشطة كما هو واضح فى البندين (٥/٧. ٢/٧) ومعنى ذلك أن التطور المشار اليه لا يساهم فقط فى قياس التكلفة الحقيقية للمنتج، ولكنه يساهم أيضا فى الكشف عن الانشطة التى لا تضيف قيمة، وإعادة تنظيم تلك التى تضيف قيمة.

نخلص من ذلك أن ادخال التكاليف طرفا فى تحليل الانشطة أصبح ضرورة من ضروريات التطوير اللازمة فى مجال التكاليف بصفة عامة والتكاليف المعيارية بصفة خاصة .

٢/٣/٤-٨ - التكاليف المعيارية والتطور التكنولوجى فى مجال الحاسبات الالية

من المعلوم أن الحاسب الالى أصبح ظاهرة من ظواهر العصر وضرورة من الضروريات التى يجب أن تأخذ بها كل منظمة، ومن الواضح ان التطور التكنولوجى تتعاظم أهميته فى هذا المجال نظراً للسرعة الخطيرة التى يتميز بها ذلك التطور. ومما هو جدير بالذكر أن إدخال هذه النظم يترتب عليه مستوى إنفاق (رأسمالى وجرارى) على درجة كبيرة من الأهمية.

ورغم الأهمية التى تخطى بها هذه النظم إلا أن ذلك لا يعفى من ضرورة إخضاع أى مشروع فى هذا المجال للدراسة والتحليل للوقوف على أفضل السياسات التى تسعح بتشغيله إقتصاديا على ضوء إحتياجات المنظمة ومواردها البشرية والمادية أو حتى تأجيل ادخاله الى عين. ومن هنا تبرز أهمية تحليل التكاليف، وعلى رأسها التكاليف المعيارية، فى

هذا المجال (٤٣).

والتحليل المطلوب يجب ان يخرج عن الاطار التقليدى خاصة وان التطور التكنولوجى فى هذا المجال (وما يرتبه من ضخم حجم الاستثمارات المطلوبة) يتزامن معه التطور فى النظم والى اليب الازدية. فتطبيق نظام الحسابات الآلية (او الالكترونية) فى المنظمة لا يجب أن ينعزل عن هذه النظم.

لذلك فان دراسة التكاليف المعيارية للحاسب الآلى (التكاليف الرأسالية و/أو تكاليف التشغيل) يجب أن تتم من خلال الأبعاد التى يمكن أن تؤثر أو تاتر بذلك النظام ومن أهمها - فى تقدير الباحث :

(٤٣) فى دراسة لإحدى شركات التأمين الأمريكية عن إدخال نظام الحاسب الآلى ، أوصى مجموعة من الباحثين بالإبقاء على النظام اليدوى الى جانب النظام الآلى نظراً لما سيعترب على ذلك من وفر ملموس فى عنصرى العمل وبعض المستلزمات كما أوصى بشراء الأجهزة بدلاً من تأجيرها لما يحققه ذلك من أعلى صافى قيمة حالية . أنظر :

Faci,M., Weiss, T.,& Worrall, R., " Evry One Can Use This Cost/Benefit Analysis System", Management Accounting, Jon.1987,PP.44-47.

وأجرت الجمعية الأمريكية للإدارة دراسة عن إستخدام الحاسب الآلى فى الشركات الأمريكية ، وتؤكد نتائج هذه الدراسة أن قليلاً من الشركات هى التى حققت منفعة من إدخال هذه النظم . فقد أجريت الدراسة على ٢٨٨ شركة وتبين أن ٧٧ شركة فقط (تعادل نسبة ٢٦٪ من العينة) هى التى حققت إستفادة من إستخدام الحاسبت الآلية . أنظر :

Guinamard, R.,& Chardonnet,L., "Informatique face a la Comptabilité", Delmas,Paris, 1975, P.50

وفى دراسة أخرى (أجريت عام ١٩٨٠ على إحدى المنظمات الكبيرة) تبين أن الشركة أأخذت قراراً بإنشاء شبكة للحاسب الآلى ، وبدأت بالفعل فى التنفيذ ثم توقف التنفيذ بعد إتفاق قدره (١٧٠) مليون دولار ، وكان القرار الجديد بيع الأجهزة أيا كان الثمن لأن الخسائر المتوقعة(فى حالة إستكمال المشروع) ستكون أضعاف الخسائر الحالية . وقد كان أهم عامل دفع الى إتخاذ القرار الجديد هو عدم توافر المهارات البشرية اللازمة لإدارة الشبكة بكفاءة . أنظر :

Lay,P., " Beware of the cost Benefit Model for IS Projeit Evaluation " Journal of Systems Management, June 1985, PP.30-35

- الحاسب الآلى كنشاط ضمن سلسلة الأنشطة المولدة فى القيمة فى المنظمة .
- الحاسب الآلى كنظام للمعلومات له دور إستراتيجى فى مساندة القرار .
- العلاقة بين الحاسب الالى ونظام التحسين المستمر بغرض خفض التكلفة .
- العلاقة بين الحاسب الآلى ونظام تحجيم المخزون السلمى (صفر/ عيوب) .
- أنعلاقة بين الحاسب الآلى ونظام الجودة المطلقة (صفر/ عيوب) .
- الحاسب الآلى وسيكولوجية العنصر البشرى .
- الحاسب الآلى كجزء من نظام إدارة الجودة الشاملة فى المنظمة .

٢/٣/٤-٩ التكاليف المعيارية والتكاليف المستهدفة والتكاليف المطورة:

إستحدثت الإدارة اليابانية مفاهيم جديدة فى مجال التكاليف وذلك من خلال تطويرها لإساليب وإستراتيجيات التعامل مع السوق . وفيما يلى بيان المعان وراء هذه المفاهيم والهدف المرغوب فى تحقيقه من كل منها ، ثم يلى ذلك بيان العلاقة بين التكاليف المعيارية وبين هذه المفاهيم الجديدة .

٢/٣/٤-١ التكاليف المستهدفة (Target Costing)

هى تكلفة محدودة مقدما فى مرحلة تصميم منتج أو تطويره ، لا يجب أن تتعداها التكلفة الفعلية لذلك المنتج ، ويعتمد فى تحديدها على عاملين كليهما ذات طابع إستراتيجى :

- أولاً : دراسة تسويقية لتحديد السعر المناسب الذى يتفق مع إحتياجات العميل ورغباته .
- ثانياً : دراسة مالية إقتصادية لتحديد الربح المناسب للمنتج محل الدراسة .

والتكلفة المستهدفة هى الناتج بعد خصم الربح المستهدف من السعر أى أن

$$\text{السعر} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

وفى الوقت الذى تتولى فيه الإدارة (بعد إستشارة جهاز التسويق فى تحديد الأسعار) تحديد الربح المستهدف والتكاليف المستهدفة ، يتولى الجهاز التنفيذى مهمة تقدير التكاليف للمنتج محل الدراسة . فإذا كانت التكلفة المقدره أكبر من المستهدفة وتكف الأجهزة الفنية المتخصصة بدراسة مراحل وطرق التشغيل فى محاولة لتخفيض عناصر التكاليف بما يسمح

بتقليل الفجوة بين الأثنين (المقدرة والمستهدفة)^(٤٤)

٢/٣/٤/٩/٢- التكاليف المطورة (Kaizen Costing)^(٤٥)

وإذا كانت التكاليف المستهدفة تتحدد للمنتج في مرحلة التصميم أو التطوير ، وهي ناتج الدراسات التسريقية والإقتصادية والنالية ، فإن التكاليف المطورة تنسب بمرحلة التنفيذ " والمطورة " هنا صفة دائمة تعكس التحسن المستمر(وأن كان بدرجة

(٤٤) هناك مدخل آخر أكثر تحليلاً في تحديد التكلفة المستهدفة ، فالفرق بين السعر والربح = التكلفة المسموح بها (Allowable Costs) ، وفي نفس الوقت تجرى الدراسات الفنية اللازمة داخل الشركة لتحديد التكلفة المقدرة للمنتج (Estimated Cost) ، فإذا كانت الفجوة كبيرة بين التكاليف المسموح بها والتكلفة المقدرة يتم الإتفاق مع الجهاز التنفيذي على مستوى من التكاليف قابل للتحقق وهو غالباً بين المسموح بها وبين التقديرية وهي التكاليف المستهدفة . وفي نفس الوقت تعمل الإدارة على توفير نظام للحوافز يسمح بالوصول الى التكلفة المسموح بها . (والتحليل السابق هو النموذج المطبق في صناعة السيارات في اليابان) وإزالة الفجوة بين التكاليف التقديرية المؤقتة وبين التكاليف المسموح بها يعتمد على ما يسمى بهندسة القيمة (Value Engineering) أو هندسة التكلفة (Cost Engineering) حيث توجه الجهود نحو تخفيض نسب الإنتاج المعيب (الى صفر٪ كهدف مثالي) ونحو إعادة تقييم الصراحل والعمليات بهدف تخفيض تكاليف عنصر العمل وعناصر التكاليف المتغيرة الأخرى . أنظر :

- Monden, Y., Hamada, K., " Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies " Journal of Management Accounting Research, Vol.3, Fall 1991, PP.16-34

- Hiromoto, Op.cit.

- Morgan, Op.cit

في إحدى الشركات التي أخذت بفكرة التكاليف المستهدفة (شركة Tantalus متخصصة في تصنيع بعض الأجزاء ذاتية الحركة والتي تدخل في صناعة السيارات) قدرت التكاليف المستهدفة لـ (١٠٠٠) وحدة بـ(٤٠٠٠٠) جنيه إسترليني بينما كانت التكاليف المقدرة بواسطة الفنيين(٤٢٧٠٠) جنيهها وباستخدام أسلوب هندسة القيمة أمكن تخفيض الإنتاج التالف من ٢٦٤٪ الى ٢٣٪ بما يعادل وفر قدره(١٠٥٢) جنيه ، وبإعادة النظر في طرق التشغيل أمكن تحقيق تخفيض قدره (١١٢٥) جنيهها ، كما أمكن تخفيض بعض التكاليف الإضافية بمقدار (٢٠٠) جنيه - (Morgan)

محدودة) فى مستوى التكاليف وهذا التحسن ناتج الدراسة الفنية والإقتصادية الدائمة لطرق التشغيل لكل أنواع النشاط ومراحله وهكذا ، فإن من أهم ما تتميز به التكاليف المطورة هى خاصية الإستمرارية فى التحسن ، وأن ما ينتج عنها من إضافة مستديمة (مهما كانت محدودة) تكون بمرور الوقت قيمة مجمعة ذات شأن . ومن الواضح أن كلا النوعين من التكاليف (المستهدفة والمطورة) يهدف الى خفض التكلفة الأولى فى مرحلة التصميم أو التطوير والثانية فى مرحلة التنفيذ أو التشغيل ومعنى ذلك أن كليهما يعد مكملاً للآخر .

٢/٣/٤/٩/٣- موقف التكاليف المعيارية من التكاليف المستهدفة

من المعلوم ان التكاليف المعيارية تعتمد فى إعدادها على الدراسات الفنية بالدرجة الأولى ولا تعبر أى أهمية للقيمة التى يقدرها العميل للمنتج ، وذلك (كما هو واضح) بخلاف التكلفة المستهدفة . ولكن من الملاحظ أن التكلفة المستهدفة لا يتم إقرارها نهائياً الا بعد أن يتولى الجهاز المسئول عن التنفيذ تحديد " تكلفة مقدرة " للمنتج من واقع ظروف العمل الفعلية .

ومما لا شك فيه إن إعداد هذه التكلفة المقدرة لا بد أن يعتمد على الأساليب العلمية المتاحة (بقدر الإمكان) .

فإذا كان الأمر كذلك ، فإن هذه التكلفة الأخيرة هى فى حقيقة الأمر " تكلفة معيارية " طالما أنها تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة فى الفترة التالية .

وعلى ذلك ففى تقدير الباحث ، أنه لا يوجد تعارض بين كل من التكاليف المعيارية والتكاليف المستهدفة ، ولكن هناك علاقة تكاملية ويتبين ذلك من الخطوات التى يمكن أن

(45) Monden, & Hamada, Op.cit

ويشير الباحث الى أن لفظ Kaizen هى أقرب تعبير عن خاصية الإستمرارية فى التحسن (حتى ولو كان بدرجة محدودة) وذلك تمييزاً عن لفظ Improvement والتى تحمل فى معناها طفره فى التحسين .

يمر بها تحديد التكلفة المستهدفة و هي :-

- تحديد التكلفة المسموح بها (وهي الفرق بين سعر البيع والربح المخطط)

- تحديد التكاليف المعيارية للمنتج من واقع ظروف العمل الواقعية .

وهنا نواجه ببديلين :

- التكاليف المسموح بها < التكاليف المعيارية أو

- التكاليف المسموح بها > التكاليف المعيارية

في حالة البديل الأول تكون التكاليف المعيارية هي التكاليف المستهدفة ، ويتم الإتفاق على ذلك نهائياً .

في حالة البديل الثاني حيث التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف المسموح بها ، يحال الأمر الى الأجهزة الفنية المتخصصة في دراسة هندسة القيمة (أو هندسة التكلفة) وتحليل الأنشطة المولدة للقيمة للبحث في خفض التكلفة المعيارية للوصول بها الى التكاليف المسموح بها أو الإقتراب منها .

ومن الواضح أنه في النهاية لن يكون هناك إلا تكلفة واحدة تقرها الإدارة (التكلفة المستهدفة) ، وأن هذه التكلفة هي نتاج المزج بين الدراسات التسويقية والإقتصادية والفنية وهي أيضاً نتاج المزج أو التوفيق بين التكاليف المسموح بها وبين التكاليف المعيارية .

وخلاصة الأمر أن التكاليف المستهدفة لا تلغى ولا تغنى ولا غنى لها عن التكاليف المعيارية ولكنها (المستهدفة) أضافت بعدا جديدا في تحليل التكاليف وهو تأثير عامل السوق في تحديد الحد الأقصى للتكلفة ، مما يكون دافعا نحو تنشيط حركة البحث عن تخفيض التكلفة المعيارية والتي تشارك بدورها في التقدير النهائي لمستوى التكاليف المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج أو تطويره .

٢/٣/٤/٩/٤- موقف التكاليف المعيارية من التكاليف المطورة :

لا شك أن التكاليف المطورة في كل فترة زمنية تعبر عما يجب أن تكون عليه التكلفة في هذه الفترة ، وهي الخاصة الأساسية للتكاليف المعيارية . أي أن التكلفة المطورة

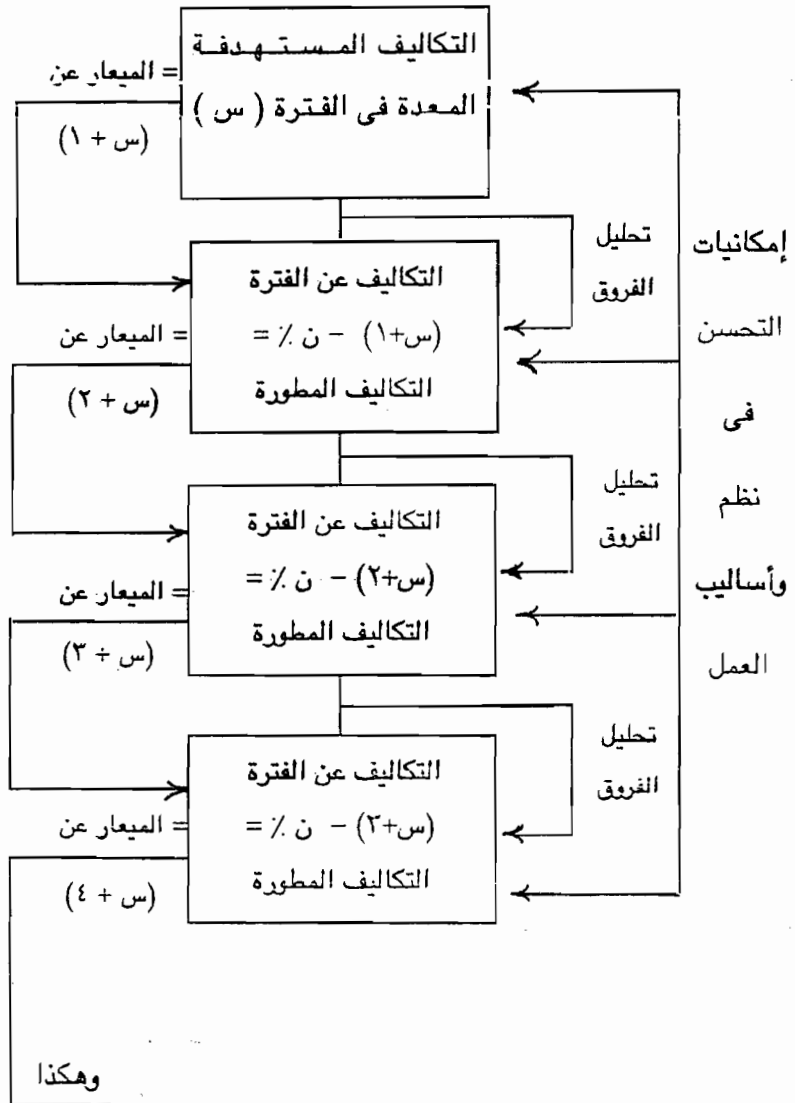
عن كل فترة يمكن تقديرها التكلفة المعيارية لها . إلا إنها (المطورة) أضافت أيضاً بعداً جديداً في تحليل التكاليف وهو التطوير المستمر في المعيار ، لتكون التكلفة في كل فترة أفضل من التكلفة في الفترة السابقة لها ، مما يضيف هدفاً حيويًا في التكاليف وهو أن تكون دائماً دافعاً إلى الابتكار ، والتطوير لتحسين الأداء ، خفض التكلفة .

وإذا كان التطوير المستمر يتطلب أن يكون مستوى التكلفة في كل فترة أفضل من الفترة السابقة ، فإن فكرة تدرج المعيار (الذي سبق الإشارة إليها) وعدم ثباته تعد تطوير يتلاءم مع فكرة التكاليف المطورة ، وتدعمها فكرة تحليل الأنشطة المولدة للقيمة ودراسة الدورة الزمنية للمنتج ، وكل ذلك في إطار متكامل من الجودة الشاملة

ونخلص من ذلك إلى أن التكاليف المطورة يمكن تقديرها صورة معدلة من التكاليف المعيارية تميزت بخاصيتين : تدرج المعيار وحيوية الهدف .

٢/٣/٤/٩/٥- نموذج العلاقة بين التكاليف المعيارية والتكاليف المستهدفة والتكاليف المطورة :

على ضوء التحليل السابق ، فإن العلاقة بين هذه المفاهيم الثلاثة للتكاليف يمكن تصورها ، في تقدير الباحث ، في النموذج التالي :



من واقع النموذج السابق يتبين أن التكاليف المستهدفة يتم إعدادها فى الفترة (س) وهى فترة التصميم أو التطوير للمنتج ، وتعد هذه التكلفة (بعد إقرارها) بمثابة المعيار للفترة (س+١) وعلى ضوء الإنحرافات عن هذه التكلفة وإمكانات التحسين فى طرق العمل تخفض التكلفة من هذه الفترة (س+١) يتقار ما تراء الإدارة (بالإتفاق مع الجهاز المسئول عن التنفيذ) بمعدل ما (ن/%) للوصول الى التكلفة المطورة والتي تعد معياراً عن الفترة (س+٢) وهكذا يتحرك المعيار (أو يتدرج) من فترة الى أخرى مع إستمرارية التحسن الدائم فى نظم وأساليب العمل .

٢/٣/٤-١٠- التكاليف المعيارية ومؤشرات بقاء المنظمة وتطورها

من أهم التحليلات التى يجب أن يتناولها المحاسب الادارى دراسة عناصر القوة والضعف التى تحدد الطاقة الكامنة فى المنظمة ومدى قدرتها على البقاء والنمو فى مواجهة المنظمات الاخرى المنافسة. والتحليل فى هذه الحالة لابد أن يتجاوز الاطار التقليدى المتعارف عليه.

لقد أثبتت بعض الدراسات المنشورة تفوق الشركات الامريكية على الشركات اليابانية بمعيار الربحية (العائد على المال المستثمر وعلى حقوق أصحاب المشروع) ولكن بالتحليل تبين إن انخفاض هذه المعدلات فى الشركات اليابانية (فى الفترة محل البحث) كان نتيجة لتوجيه جزء كبير من الموارد نحو البحوث والتطوير والتدريب وبحوث السوق مما سوف ينعكس على نتائج هذه الشركات فى الاجل الطويل (٤٦).

(٤٦) أجريت دراسة على مجموعتين من الشركات الأمريكية (١٤٠٠ شركة) واليابانية (٤٨٠ شركة) وذلك عن الفترة من ٨٢-١٩٨٩ والمقارنة بين المجموعتين ركزت الدراسة على ثلاثة مؤشرات : العائد على الأصول ، العائد على حقوق الملكية ونسبة التكاليف الى الإيرادات . أنظر :

Blaine, M., " Profitability and Competitiveness : Lessons From Japanese and American Firms in the 1980 s," California Management Review, Fall 1993, PP.48-73

ومعنى ذلك أن التحليل لا بد أن يمتد لبحث ما وراء هذه المعدلات بصورة متعمقة تسمح بتحديد الملامح العامة للمنظمة وعناصر بقائها وتطورها. ولا شك أن التكاليف تكون ركن يتعاظم قيمته فى هذا التحليل، وعلى الاخص عند مقارنتها بالمنظمات المنافسة.

وأهم العناصر التى يمكن أن يتناولها التحليل المقارن (بخلاف العناصر التقليدية) هي:

- تكلفه الجودة (النسبية والمطلقة)، وتكلفة غياب الجودة.

- تكلفة ما بعد البيع.

- التكلفة التى يتحملها العميل بعد الشراء.

- تكاليف البحوث والتطوير و تكلفة غياب البحوث والتطوير.

- تكاليف التدريب والتنمية البشرية وتكاليف غياب التدريب والتنمية البشرية.

- تكلفة الحوافز والامتيازات للعاملين مقابل تكلفة الحوافز والامتيازات للإدارة.

- تكاليف الطاقة غير المستغلة (الآليه والبشرية).

- تكاليف المخزون اسلعى.

- تكلفة الائتمان المدين والدائن.

- تكلفة الجودة فى عنصر الزمن و تكلفة إهمال عنصر الزمن.

ومن المعلوم أن تحليل العناصر السابقة يتعدى (فى بعض المواقف) التكلفة بمفهومها المحاسبى إلى التكلفة بمفهومها الاقتصادى أو السيكولوجى. مثل التكاليف الناتجة عن غياب الجودة (أو ما تسمى بتكلفة الجودة الرديئة) والتكاليف الناتجة عن غياب التدريب والتنمية البشرية.

ومن المعلوم كذلك أن التحليل الشامل والمتعمق لا بد أن يلجأ فيه المحلل إلى الإستعانة بأساليب مساعدة متعددة مثل الأساليب الإقتصادية والرياضية والإحصائية والسيكولوجية مع عدم إعتقال المتغيرات البيئية المحلية والعالمية حتى يستطيع المحلل أن يقترب من الملامح الحقيقية المحددة لمدى قدرة المنظمة على البقاء والنمو والتطور.

٢- أركان الفاعلية لنظام التكاليف المعيارية:

على أن إستدراك القصور فى جوانبه الثلاثة السابقة (الهيكلى والإجرائى والإستراتيجى) لا يعنى أكثر من توافر احد المقومات الفنية اللازمة لصلاحية تطبيق نظام التكاليف المعيارية فى الواقع السلى. فالنظام يحتاج إلى جهاز فنى متخصص يتولى أمره، يحتاج الى من يسانده ويدعمه، ويحتاج الى من يدرك قيمته ويستجيب له، ثم أن ذلك النظام إذا كان غايته حسن إستغلال وتوجيه وتنمية الموارد فليس أقل من ألا يكون (ذلك النظام) عبء على هذه الموارد .

وهكذا، فانه فى تقدير الباحث أن فاعلية نظام التكاليف المعيارية تتطلب توافر ثلاثة أركان من الصلاحية: الصلاحية الفنية والادارية والاقتصادية. وفيما يلى مناقشة موجزة لكل ركن من هذه الأركان ثم نختم ببيان التفاعل بين هذه الأركان الثلاثة فى اطار النموذج الشامل للفاعلية.

١/٣- الكفاءة الفنية لنظام التكاليف المعيارية:

تحدد الصلاحية الفنية لنظام التكاليف المعيارية- فى تقدير الباحث- من خلال التفاعل بين مجموعة من العناصر أهمها:

١/١/٣- توافر المعايير الفنية والاقتصادية: وتحدد درجة الدقة فى هذه المعايير بقدر ما يتوافر من الأساليب العلمية فى الاعداد. وغنى عن البيان أن المعايير لابد أن تتمتع بمجموعة من الخصائص على رأسها: الواقعية مع الطموح فى المستوى، المرونة، المشاركة فى الاعداد، الشمول الافقى والرأسى لكل جوانب النشاط إعتبارا من المورد حتى العميل.

٢/١/٣- توافر المهارات الفنية اللازمة للتحليل. وهذه المهارات لا تقتصر على المحاسبين، ولكنها لابد أن تشمل على تخصصات أخرى مكملة فى المجالات الاقتصادية والرياضية والإحصائية والسلوكية.. الخ

٣/١/٣- العمق الاستراتيجى فى التحليل بما يسمح بالوصول إلى نتائج على مستوى

التطور الملحوظ للفكر الإدارى وكذلك التطور لنظم وأساليب العمل الفنى والإدارى .
والنقاط التى تعرضنا لها بالمناقشة ضمن مقترحات التطوير يمكن الإسترشاد بها
فى هذا الشأن .

٤/١/٣- توافر التجهيزات المادية والبشرية اللازمة لآليات النظام .
٥/١/٣- نظام للمعلومات الإدارية والتقارير .

٢/٣- الكفاءة الإقتصادية لنظام التكاليف المعيارية:

أشرنا من قبل الى أنه إذا كانت الغاية من نظام التكاليف (كإى نظام إدارى فى
المنظمة) هو ترشيد إستثمار الموارد ، فليس أقل من ألا يكون ذلك النظام عبء على
الموارد .

ومعنى ذلك أن يكون تشغيله إقتصاديا بحيث يكون مقدار المنافع المتوقعة منه أكبر
من التضحيات التى تبذل من أجل تصميم النظام وتشغيله وصيانته وتطويره .
والمنافع المتوقعة من النظام منها ما يمكن قياسه فى الأجل القصير ، ومنها ما لا
يمكن قياسه إلا فى الأجل الطويل . وهى عادة تتمثل فى الوفرة فى التكاليف والزيادة
فى العائد . أما التضحيات فهى تتمثل فى مقدار تكلفة تصميم النظام وتشغيله
وصيانته وتطويره .

إذا توافر فى النظام عناصر الكفاءة الفنية وكذلك الكفاءة الإقتصادية فإن التفاعل
بينهما يولد صلاحية التطبيق العملى للنظام .

٢/٣- المساندة الإدارية

والمساندة الإدارية هى العامل الحاسم الذى يحدد فاعلية النظام من عدمه .
فالإدارة هى القوة المؤثرة وهى التى توفر للنظام هيئته وقوة تأثيره وهى أيضا التى
تقف سدا مانعا فى مواجهة أى مقاومة للنظام .

والمساندة الإدارية يمكن أن تحقق من خلال التفاعل بين ثلاثة عناصر هي :

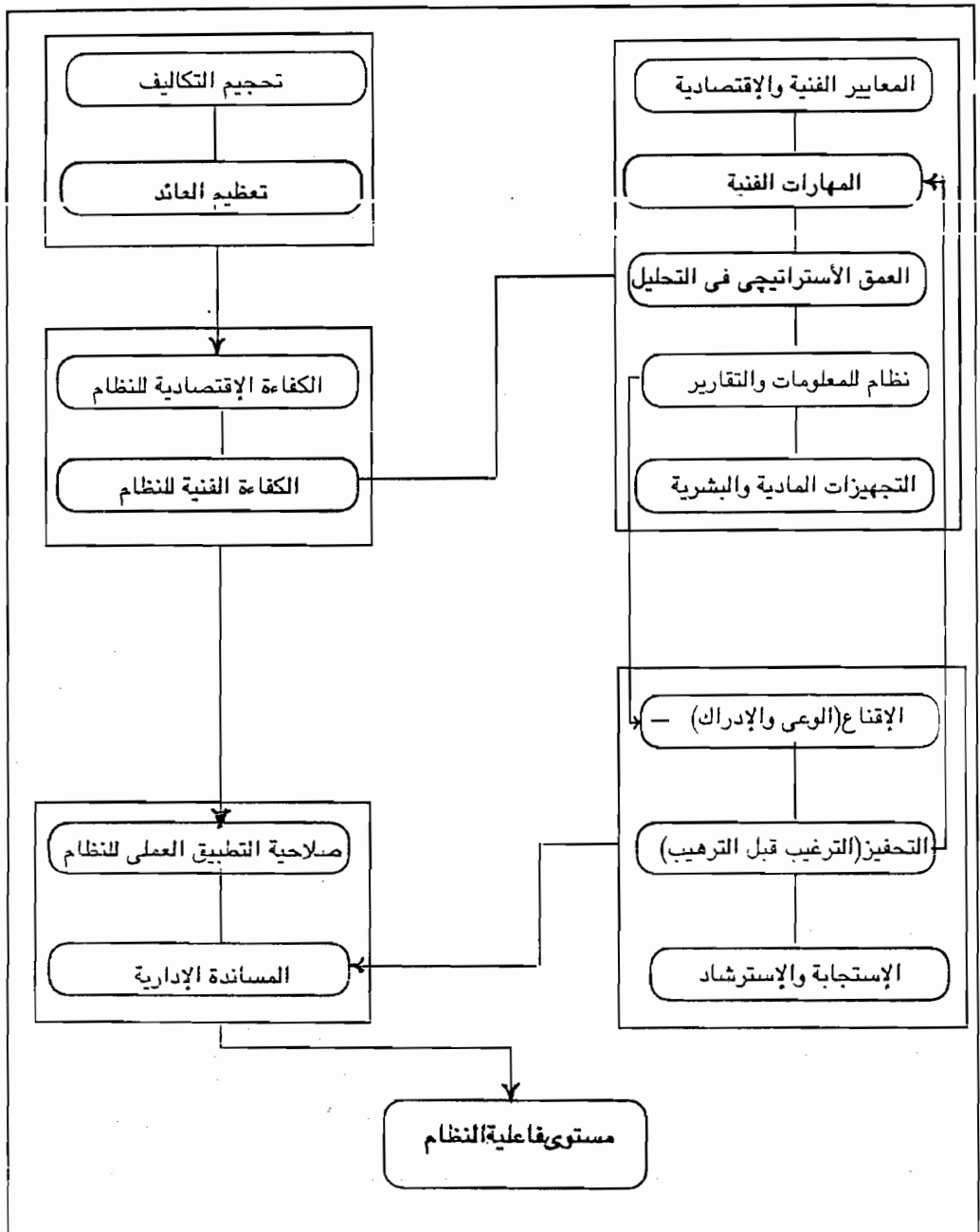
- الإقناع بقيمة النظام وأهميته (الوعى والإدراك)
- التحفيز إيجاباً وسلباً ، مادياً ومعنوياً (الترغيب قبل الترهيب)
- الإستجابة لكل ما يرمي به النظام فى عزمان التطوير والإصلاح والإسترشاد بكل ما ينتجه النظام من بيان ذو قيمة فى مجال إتخاذ القرارات .

٤/٣-فاعلية النظام:

والتفاعل بين عناصر صلاحية التطبيق وبين عناصر المساندة الإدارية يولد مستوى

فاعلية النظام .

والتفاعل بين العناصر المكونة للفاعلية يمكن تصويره فى النموذج التالى :



نموذج الفاعلية لنظام التكاليف المعيارية

٤- الخلاصة

أن التكاليف المعيارية تمثل العنصر الفعال فى النظام المتكامل للتكاليف نظراً لأنها تعبر عما يجب أن يكون عليه المستقبل والذي هو محور الارتكاز لمهمة الإدارة فى المنظمة . ويترتب على هذه الخامة (التكاليف المعيارية) أن تحتل الأهمية العظمى فى التطوير نظراً لأن أى قصور فيها لابد أن يضعف تلقائياً النظام الأساسى (المتكامل) للتكاليف .

وقد تناولت الدراسة بالتفصيل أبعاد القصور فى نظام التكاليف المعيارية بصورته التقليدية مبنية الى ثلاث : القصور الهيكلى والإجرائى والإستراتيجى .

أما الهيكلى فيرجع الى القصور فى هيكل نظرية التكاليف المطبقة (ويتأثر نظام التكاليف المعيارية هنا كنظام تابع أو فرعى من النظام المتكامل للتكاليف) وأبرز ما فى القصور الهيكلى هو أسلوب معالجة التكاليف غير المباشرة والمعالجة على أساس الأنشطة بدلاً من المراكز تكاد تكون المقترح الوحيد فى هذا المجال الذى لاقى قبولا وإستحساناً على المستوى الفكرى والتطبيقى ، ولا يعفى ذلك من تعرضه للنقد .

ويرجع القصور الإجرائى الى عدم توافر الخطوات الإجرائية الكافية التى تساعد على توفير المعلومات التى ينتجها النظام أو إستخدام هذه المعلومات سواء ذلك قبل التنفيذ (مثل إجراءات الرقابة الوقائية) أو بعد التنفيذ فيما يختص باكتشاف الخطأ فى حينه وتحديد أسبابه والمسئولية عنه وما يلزم من إجراءات تصحيحه . والحد من جوانب القصور الإجرائى يتطلب إستكمال الإجراءات اللازمة مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية فى العرض والتحليل والإلتزام بإجراءات الأيزو بإعتبارها تمثل جزء رئيسى من الإجراءات المطلوب توافرها خاصة فى مجال الرقابة على الجودة وعلى خطوات العمل .

أما عن القصور الإستراتيجى - وهو فى تقدير الباحث يحتل مكان الصدارة فى الأهمية - فهو ناتج عن إقتصار نظام التكاليف المعيارية على بعض الأهداف التقليدية وعدم ملاحقته للتطور الجارى فى مجال الفكر الإدارى وكذلك فى مجال نظم وأساليب العمل المطبقة . وقد تناولنا الدراسة أهم الجوانب المختلفة التى يجب أن يطرقها التحليل وأهم الإقتراحات العملية

فى هذا الشأن . ومن أهم هذه الجوانب : الجودة الإنتاجية والجودة الشاملة ، دورة الزمن (التشغيل والتسليم) ، سلسلة الأنشطة المولدة للقيمة ، تكلفة دورة حياة المنتج ، تحليل الأنشطة ، التطور فى مجال الحاسبات الآلية ، التكاليف المستهدفة والتكاليف المطورة ، ثم تحليل التكاليف المعيارية لدراسة الطاقة الكامنة للمنظمة ومدى قدرتها على البناء والنمو .

0- الخاتمة

إن الابتكار هو خروج عن العادة والمألوف ، وقد أصبح سمة من سمات العصر التزمت به كل المنظمات التى أثبتت التجارب العملية نجاحها . وقد أصبح من المفروض ، على ضوء ما ندركه حولنا من تطور سريع أساسه الابتكار الدائم والمتجدد ، أصبح من المفروض علينا (ونحن جزء من المجتمع العالمى) أن نخرج من دائرة العادة والمألوف (فلا نظل أسرى لهما) الى دائرة الابتكار والتطوير فى كل المجالات الإدارية وبصفة خاصة فى مجال تحليلات التكاليف التى تخص المستقبل ، وهى التكاليف المعيارية .

إنه نداء متجدد من الباحث الى الإدارة فى الشركات القومية (وخاصة تلك التى تنتمى الى القطاع العام أو قطاع الأعمال) أن تدرك خطورة ما يحدث من تطور فى هذا المجال وأن تعمل جاهدة على الاستفادة من نتائج دراسات وبحوث أنفق عليها الغير حتى أمكن قبولها فى المجتمع الدولى بهيئته المعاصرة . إن التطور كاد أن يكون (فى هذه الأيام) حركة تلقائية يفرضها الزمن ويتدفق تياره بموجات متلاحقة متعاظمة السرعة ، وإذا لم يكون رد فعل المنظمة بنفس مستوى القوة والسرعة فسوف يكون مصيرها التخلف وهو أولى مراحل الفناء .

على أن الإدارة فى الشركات القومية لا بد أن يساندها فى هذا المجال المؤسسات العلمية المتخصصة وكذلك المنظمات المهنية وخاصة تلك التى تتحمل مسؤولية تطوير نظم التكاليف . هذه المساندة يجب أن تتبلور فى توجيه الجهود البحثية نحو تطوير المهنة وتكوين جيل متطور فى هذا المجال .

والله المستعان

المراجع

- 1- Baily, J. , "Implementation of ABC systems by UK Companies", Management Accounting , Feb. 1991, PP. 30-32.
- 2- Beirman, H. , "Topics In Cost Accounting and Decision", McGraw-Hill Book Co., N.Y. , London, 1963.
- 3- Blaine, M. , "Profitability and Competitiveness : Lessons From Japan and American Firms In The 1980's" , California Management Review, Fall 1993, PP.48-73.
- 4- Carson, K. , "La Reduction de Coûts" , CGA Magazine, Dec. 1979 , PP. 23-25.
- 5- Cooper, R. , "You Need a New Cost System When", Harvard Business Review, Jan-Feb 1989 , PP. 77-80.
- 6- Cooper, R. , & Kaplan, R. , "Proif Prioritties From Activity- Based Costing" , Harvard Buisness Review , May-June 1991, PP. 44-47.
- 7- Coussergues, S. , "Gestion De la Banque", 2ed , Centre de Librairie et Editions Technique, Paris, 1980.
- 8- Faci, M. , Wiess, T. , & Worrall, R. , "Every One Can Use This Cost Benefit Analysis System", Management Accounting, Jan 1987, PP. 44-47.
- 9- Fooks, J. , "Profiles for Performance", Wistinghouse Total Quality Series, Addison-Wesely Publishing Co., NY. 1993.

- 10- Gitlow, H. , & Hertz, P. , "Product Defects and Productivity" ,
Harvard Business Review, Sep.-Oct.1983, PP. 131-141.
- 11- GladMcom, A. , "Implementation Considerations For an ABC
System", Management Accounting, July-August 1993 PP. 29-32.
- 12- Guinamard, R. , & Chardonnet, L. , "L'Informatique Face a la
Comptabilite", Delmas, Paris, 1975.
- 13- Hiromoto, T. , "Another Hidden Edge - Japanese Management
Accounting", Harvard Business Review, July-August 1988, PP. 22-
26.
- 14- Innes, J. , & Mitchell, F. , "ABC: A Survey of CIMA Members",
Management Accounting, Oct.-1991, PP. 28-30.
- 15- Johnson, H. , "Professors, Customers, and Value : Bringing a Global
Perspective to Management Accounting Education", In :Performance
Excellence. Ed. Turney, P. , Third Annual Management Accounting
Symposium, AAA., San Diego, California, March 1989, PP. 7-20.
- 16- Johnson, M. , Fults, G. , & Jackson, P. , "Activity Management and
Performance Measurement in a Service Organization", In
Performance Excellence", Ed. Turney, P. , Third Annual
Management Accounting Symposium, AAA, San Diego, California,
March 1989, PP. 63-73.
- 17- Kaplan, R. , "Accounting Lag : The Obsolescence of Cost Accounting

Systems", California Management Review, Winter 1986, PP.
174-199.

18- Kaplan, R. , "The Four Stage Model of cost System Design"
Management Accounting, Feb. 1990, PP. 22-26.

19- Kingcott, T., "Opportunity Based Accounting : better than ABC?",
Management Accounting, Oct.1991,PP. 36-37&48.

20- Lay, P. , "Beware of the Cost Benefit Model for IS Project
Evaluation", Journal of Systems Management, June 1985,
PP. 30-35.

21- Lewis, R. , "Activity-Based Costing For Marketing",
Management Accounting, Nov. 1991, PP. 33-38.

22- Meyer, C. , "Fact Cycle Time", The Free Press, N.Y., C. 1993.

23- Monden, Y. , Hamada, K. , "Target Costing and Kaizen Costing in
Japanese Automobile Companies", Journal of Management
Accounting Research Vol. 3 Fall 1991, PP. 16-34.

24- Morgan, M. , & Bork, H. , "Is ABC Really Need, Not an Option?",
Management Accounting, Sept. 1993, PP. 26-27.

25- Nicholls, B. , "ABC In the UK - A Status Report",
Management Accounting, May 1992, PP. 22-23.

26- O'Brien, T. , "Improving Performance Through Activity Analysis"
, In "Performance Excellence" , Ed. Turney, P. , Third Annual

Management Accounting Symposium, AAA San Diego, California,
March 1989 , PP. 21-23.

- 27- Peavy, D. , "It's Time For a Change", Management Accounting, Feb.
1990, PP. 31-35.
- 28- Raffish, N. , "How Much Does That Product Really Cost?",
Management Accounting, March 1991, PP. 36-39.
- 29- Ross, J. , "Total Quality Management", St. Lucie Press, C - 1993.
- 30- Sharman, P. , "A Practical Look at Activity-Based Costing", CMA
Magazine , Feb. 1990, PP. 8-12.
- 31- Shank, J. , & Govindarajan, V. , "Strategic Cost Management", The
Free Press Co.,N.Y.,Oxford, C - 1993.
- 32- Sharp, D. , & Shristensen, L. , "A New View of Activity Based
Costing", Management Accounting, Sept. 1991, PP. 32-34.
- 33- Sourwine, D. , "Does Your System Need Repair?",
Management Accounting, Feb. 1989, PP. 32-36.