

جوانب مستحدثة لتشخيص مجالات خفض التكلفة عملياً من خلال دور شراء واستخدام المواد فى تحقيق وفورات التكلفة

دكتور/ حسن عبد الحميد العطار

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

مشكلة البحث :

لقد دفع الركود الحالى العديد من الشركات إلى البحث عن طرق مختلفة لتقليل التكلفة ، واتجه معظم الكتاب إلى جوانب تحليل وفورات التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل ، تكاليف البيع والتسويق، التكاليف الإدارية ، فبينما تم التعامل مع تكاليف الشراء كفرع غير قابل للسيطرة .

ويؤكد الباحث أهمية الدور الخاص بالشراء فى جوانب تحليل وفورات التكلفة فى المشروعات التجارية والصناعية على حد سواء ، ومن الممكن أن يكون لهذا الدور طبيعة استراتيجية تؤثر على مداخل صناعة القرارات بالشركة وجوانب تدعيمها .

ومن المتوقع أن تلعب وظيفة الشراء دوراً أعظم فى جميع جوانب تحليل وفورات التكلفة . وعلى المتخصصين فى مجال الشراء أن يعلموا بشكل أكبر فن الطرق المستخدمة لتحليل وفورات التكلفة .

إن المتتبع لجوانب تحليل التكاليف يجد أن تكاليف شراء واستخدام المواد الخام تصل إلى أكثر من ٧٠٪ من تكاليف الإنتاج فى معظم المنشآت الصناعية ، لذلك فإن التركيز على وفورات التكاليف الخاصة بالمستلزمات السلعية والخدمية والأجزاء نصف المصنعة المشتراه يمكن أن يؤدي إلى نتائج طيبة على الأداء الكلى للشركة .

هدف البحث :

يتمثل هدف البحث فى إبراز جوانب مستحدثة لمجالات خفض التكلفة عملياً من خلال استكشاف الدور الهام لشراء واستخدام المواد الأولية والأجزاء نصف المصنعة فى تحليل وفورات التكلفة .

ويهدف هذا البحث إلى تحسين الأداء الكلى للشركة من خلال الجوانب المستحدثة لتحليلات وفورات التكلفة .

فروض البحث :

يقوم البحث على فرض أساس مؤداه أن الطرق التقليدية لخفض التكلفة عملياً من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل والتكاليف التسويقية والإدارية لاتمثل تحليل كامل لفاعلية وفورات التكلفة وأن التحليل الكامل والصريح لبرامج خفض التكلفة عملياً يكمن فى التركيز على دور الشراء فى تحليل وفورات التكلفة من خلال الاهتمام بشراء واستخدام المواد الأولية والأجزاء نصف المصنعة .

أهمية البحث :

تأتى أهمية البحث من خلال :

- ١- إبراز جوانب مستحدثة لبرامج خفض التكلفة عملياً.
- ٢- إبراز طرق مستحدثة لتحليل وفورات التكلفة .
- ٣- تطوير وظيفة محاسب التكاليف ليلعب دوراً أكثر فاعلية فى تحسين الأداء الكلى للشركة من خلال الجوانب والطرق المستحدثة لتحليل وفورات التكلفة .

محتويات البحث :

يمكن أن تتمثل فى العناصر التالية :

- ١- ماهية نظم خفض التكلفة عملياً.
- ٢- مقومات نظم خفض التكلفة عملياً.
- ٣- جوانب تطوير نظم خفض التكلفة عملياً.

- أ- دور الشراء فى تحليل وفورات التكلفة .
ب- الطرق والأساليب اللازمة لتحليل وفورات تكاليف شراء واستخدام
المواد والأجزاء نصف المصنعة .

* طرق تحليل وفورات تكاليف الشراء

- ١- تحليل القيمة .
- ٢- هندسة القيمة .
- ٣- تحليل التكلفة الكلية .
- ٤- فترة الاسترداد .
- ٥- فترة الاسترداد المعدلة .
- ٦- العائد على المال المستثمر .
- ٧- العائد على الأصول .
- ٨- صافى القيمة الحالية .
- ٩- معدل العائد الداخلى .

ويهتم الباحث بالطرق الخاصة بتحليل القيمة ، هندسة القيمة ، تحليل
التكلفة الكلية باعتبارها طرق أكثر حداثة فى تحليل وفورات التكاليف الخاصة
بشراء وتداول المواد الأولية والأجزاء نصف المصنعة .

* طرق تحليل وفورات تكاليف استخدام ومناولة المواد والأجزاء
نصف المصنعة .

٤- خلاصة البحث ونتائجه .

(1) ماهية نظم خفض التكلفة عملياً :

يرى الباحث أن تعريف ماهية نظم خفض التكلفة عملياً لا يمكن تحديدها كافة جوانبها دون بلورة كاملة لماهى المشكلة فمن الضروري قبل مناقشة حل المشكلة إجراء استكشاف كامل لماهى المشكلة وفى هذا الخصوص فهناك نوعين من المشاكل هما :

- ١- هناك مشاكل شديدة التعقيد ، وتلك المشاكل يتم حلها بتطبيق قوانين معينة من المنطق وتسمى تلك المشاكل بالمشاكل المعقدة أو المغلقة .
- ٢- هناك مشاكل غير معقدة وربما قد لاتحل بتطبيق القوانين المنطقية وتسمى تلك المشاكل بالمشاكل الميسرة أو المفتوحة .

وتجدر الإشارة إلى أن كلا النوعين من المشاكل يجمعهما بعض الملامح المشتركة التى يمكن أن تساعد فى تحديد مايمثل بالفعل مشكلة .

- * فهناك هدف لا بد من تحقيقه.
- * وهناك موارد محدوده متاحة لانجازها والحصول عليها، وقد تكون تلك الموارد نادرة جداً فى الواقع وليس لها مصادر محددة .
- * سيكون هناك عدة طرق يمكن أن تحل المشكلة من خلالها .

وعند هذه النقطة يختلف نوعى المشكلات ، ففي حالة المشاكل المعقدة أو المغلقة يمكن أن يكتشف الحل بمعرفة القواعد ومدى القيود وتطبيق المنطق. وفى حالة المشكلة الميسرة أو المفتوحة لا يوجد مثل تلك القواعد، كما وأن القليل من القيود والمنطق لن تساهم فى إنتاج أو إخراج حلاً بالضرورة .

كذلك فإن المشاكل المغلقة أو المعقدة ظاهرياً يمكن فتحها بإعادة تعريفها

وتحديدها وإزالة القيود الظاهرية والمصطنعة . وأن الشيء الحيوى عند التفكير فى أى مشكلة هو التقدم عن طريق عدة مراحل :-

١- تعريف المشكلة وإعادة صياغتها .

٢- تحديد الموارد والقيود .

٣- البحث عن أفكار من أجل الحل .

٤- تقييم الآراء (الأفكار) .

٥- إختيار الحل .

٦- تنفيذ الحل المختار .

٧- ملاحظة النتائج .

إن تعريف المشكلة وصياغتها (إعادة تعريفها) Problem definition and Redefinition تتوقف فى أغلب الأحيان على خبرتنا ومعرفتنا للمشاكل المماثلة ظاهريا . وأن مايقيد دائماً تعريف المشكلة وصياغتها هو الرغبة البشرية فى ربط المشكلة بالمشاكل السابقة بهدف العمل على تحديد طريق الحل . وهذا مدخل قد يكون طبيعياً .

إن عملية تحديد المشكلة هى تحديد للأهداف التى يجب تحقيقها . هل المشكلة التى يواجهها البائع هى زيادة المبيعات أم زيادة الربح ؟ والرد على هذا السؤال أساسى وجوهى بالنسبة لكيفية التغلب على المشكلة . وهذا الأمر ينطبق على معظم المشاكل . وبانقضاء الوقت فى مناقشة المشكلة والتفكير فيها فمن الممكن إجراء التغيير الكامل للاتجاهات والمناهج الخاصة بالإدارة وهيئة الموظفين .

وينبغى الإشارة إلى أنه لايجب السعى إلى أى حل وأنه لايجب التفكير

فى أى آراء إلا بعد تعريف المشكلة بوضوح و/أو إعادة تعريفها (صياغتها) وعندما يتم ذلك فقط فإنه يمكننا أن نطلب الحلول. ومع ذلك فالأفراد فى معظم الأحيان يسعون دون بصيرة إلى حل مشكلات يمكن عند فحصها أن نجدها لم تكن كما كنا نظن وربما نجد أنها أكثر خيالاً وليست واقعية .

وعندما يتم الانتهاء من تعريف المشكلة والاتفاق عليها يمكن تحديد الموارد وقيود ، ومن النادر فى الواقع لأي مشكلة أن لا يكون لها حدود وموارد أو قيود بيئية أخرى ، إن بعض المشاكل قد تستدعى تقييماً سريعاً للموارد والقيود، وعند التفكير فى الموارد فمن المهم أن تتضمن كل الأشياء المتاحة كمورد، وقد يفشل الكثير من الأفراد فى دراسة البنود التى ارتبطت بهدف واحد عن طريق الاستخدام العام.

ومن الأمور الهامة النظر إلى المشكلة من وجهات نظر متعددة حتى يتم جمع أفكار وآراء كافية توصلنا إلى حلول فعالة وبسيطة .

وينبغى الإشارة إلى أنه عند البحث عن الأفكار والآراء فإنه يمكن أن نجد أنه من المهم أن يشتمل البحث ويتضمن كل فكرة متولدة على أنها احتمال من الممكن تحقيقه ، فعند تجمع مجموعة من الأفراد لمناقشة الأفكار والآراء قد نجد أن كل فكرة مطروحة تلقى تعليقات عليها مثل^(١)

هذا لن يفيد لأن

لقد حاولنا ذلك من قبل ولم نصل لحل .

لا : لست أرغب ذلك لأنه يعنى مشاكل أخرى مع

(١) لمزيد حول تشخيص المشاكل وجمع الأفكار عن الحل ، انظر :

Edward De Bono., "Lateral Thinking" Mc Graw-Hill Book Co., 1974.

ومثل هذه التعليقات لها عدة آثار هي :-

١- قد يتوقف الخبراء عن طرح الآراء وخاصة أفكار وآراء إيجاد الحل المنقذ والخاص بالمشكلة .

٢- قد تصبح الأفكار محدودة بما توافق عليه وتقبله المجموعة .

٣- قد يقوم الأفراد بتقييم الآراء في عقولهم قبل عرضها وفي هذه الحالة فإن رفض معظمها يصبح أمراً مخطئاً .

٤- قد تقابل أول فكرة بالقبول الجماعى وبالتالي تصبح هي الحل.

إذاً فمن المؤكد أن هذه الطريقة ستحد من الأفكار الممكنة والمتوفرة للتقييم، وهذا يعنى أن مدى إيجاد حلول فعالة قد يقل بشكل ملحوظ ، وهناك عدة طرق يمكن عن طريقها الحصول على الأفكار كما يلي :

أولاً : الأفكار أو الأساليب الجماعية ، وتتضمن :

- ١- الأفكار البارة المفاجئة . Brainstorming
- ٢- جلسات إثارة الأفكار والآراء. Triggersessions
- ٣- المائدة المستديرة . Round Robin

ثانياً : الأساليب الفردية ، وتتضمن :

- ١- الأفكار الحماسية . wildest idea.
- ٢- المثيرات. Stimuli
- ٣- التفكير المرغوب فيه Wishful thinking
- ٤- الوضع المعكوس Headstand
- ٥- إزالة الحدود Limit Removal

ويعتقد الباحث أن تشخيص مجالات خفض التكلفة عملياً من خلال دور

شراء واستخدام المواد فى تحقيق وفورات التكلفة ينبغى أن تقوم على هذا المنهج فى تشخيص المشكلة وتوليد الأفكار والحلول الممكنة . وفى هذا الخصوص ينبغى البدء بتحليل الفروق فيما بين مفهوم الرقابة على التكلفة ومفهوم خفض التكلفة ، حيث قد يحدث نوع من الخلط لدى العديد من محاسبى التكاليف حول المفهومين السابقين

مفهوم الرقابة على التكلفة ومفهوم خفض التكلفة :

يمكن القول أن خفض التكلفة يعبر عن مصطلح يصف المنهج المخطط والمطلوب لتحسين التكلفة والذي يمكن النظر إليه من عدة زوايا مثل^(١):

- ١- زيادة الإنتاجية .
- ٢- تحديد وتقييد نسبة الضياع .
- ٣- الوصول بالمعايير إلى أقصى درجة من الكفاءة ومستويات أقل من التكلفة .
- ٤- البحث عن الجوانب الزائدة أو غير الضرورية وإسقاطها .

فى حين ينصب مفهوم الرقابة على التكلفة فى حالة وجود معايير يمكن تطبيقها والاهتمام بأنظمة التكاليف المعيارية^(٢).

وفى ضوء ما سبق يمكن القول أن خفض التكلفة يعد مرحلة تالية ومكملة للرقابة على التكاليف، إذ يبدأ خفض التكلفة من حيث تنتهى الرقابة على

(١) لمزيد حول تعريف مفهوم خفض التكلفة ، انظر :

- (1) A-J. Batty, " Advanced Cost Accounting " Mac-donald & Evans, Ltd., London, 1974, P.366.
B- E. G., Wood." Costing Matters For Managers, Business Books, London, 1974. P. 173.
C- J.E. Smith, and J. C., Day, " Advanced Cost Accountancy, Gee and Go., London, 1974, p.117.
- (2) J. Batty, Cost and Management Accountancy, For Students" The Institute of Cost and Wordes Accountants, London, 1986, p.164.

التكاليف، وعليه فإن وجود نظام فعال للرقابة على التكاليف يعد ركيزة أساسية لنجاح خطط ومشروعات خفض التكلفة⁽¹⁾.

وتتحقق فاعلية الرقابة على التكاليف فقط فى حالة وجود معايير يمكن تطبيقها على العكس من خفض التكلفة التى تتحقق فاعليتها تحت معظم الظروف وفى كل الحالات وبدون الحاجة إلى معايير⁽²⁾.

وفى ضوء اتساع نطاق تطبيق مفهوم خفض التكلفة فى كل الحالات وبدون الحاجة إلى معايير فإن الباحث يرى ضرورة تصميم برامج خفض التكلفة عملياً فى ضوء إسقاط وجود نظم للتكاليف المعيارية أو معايير مسبقة لتحديد وقياس التكلفة نظراً لأن ظروف البيئة المصرية وخاصة شركات قطاع الأعمال العام لايتوافر بها نظم متقدمة لبناء المعايير وقياس التكاليف المعيارية والتى تعد الأداة الهامة والأساسية لزيادة فاعلية الرقابة على التكاليف وتحقيقها بالفعل ، بالإضافة إلى ذلك فإنه قد توجد فى بعض الشركات بالبيئة الاقتصادية المصرية نظم للتكاليف المعيارية ، وإعداد معايير التكلفة ولكنها نظم غير فعالة ولاجدرى منها. وأن معظم تلك النظم فى الأطوار الأولى من إنشائها وتمثل اجتهادات أولية لقياس التكاليف المحددة مقدماً فى الواقع العملى لتلك النظم.

(1) G. Pransal, "Cost Reduction" The Management Accountant, Vol. 13, No.3, March, 1978, p.287.

(2) J. Batty, Op.Cit., p.164.

(٢) مقومات نظم خفض التكلفة عملياً :

أشار Trevor J. Bentley إلى أن مقومات نظم خفض التكلفة عملياً

ينبغي أن تقوم على^(١):

- | | |
|------------------------|-------------------------------|
| Organization Analysis. | ١- تحليل المنظمة |
| Activity Analysis. | ٢- تحليل الأنشطة |
| Information Analysis | ٣- تحليل المعلومات |
| Interviewing | ٤- المقابلات |
| Systems Design | ٥- تصميم النظم |
| Flow Charting | ٦- خرائط التدفق |
| Form Design | ٧- تصميم الشكل |
| paper work Flow. | ٨- تقرير انسياب العمل وتدقيقه |

إن إجراءات تحليل المنظمة تتطلب معرفة المنهج أو الطريقة المتبعة في تحديد السلطات والمسئوليات بدءاً من منهج المركزية المطلقة إلى اللامركزية الكاملة وتفويض السلطات ، وقد يقع بينهما طرق أو مناهج أخرى.

إن ما يهتم به البحث الحالى فى إبراز مقومات خفض التكلفة تتعلق بتحليل المنظمة وتحليل الأنشطة .. إلخ من الطرق التى يمكن أن تساعد فى خفض التكلفة عملياً لكافة جوانب العملية الإنتاجية وغيرها من الأنشطة الضرورية كالأنشطة التسويقية والإدارية .

وبدء ندى بدء فإن الاهتمام ينبغي أن ينصب أكثر على دور شراء واستخدام المواد لتحقيق وفورات التكلفة . ويمكن القول أن هذا الدور يمكن

(1) Trevor. J. Bentley, " Practical Cost Reduction" McGraw-Hill Book Company (UK) Limited, London, 1980 , pp.33-39.

بلورته ومعرفة جوانبه من خلال تحليل الوظيفة الإنتاجية ، وهذا يمكن أن يتم بعدد من الخطوات هي :

١- تحديد كل أنشطة الإنتاج الأساسية بما فيها تناول المواد والإنتاج غير التام والإنتاج التام والمخزون ... إلخ.

٢- تحديد كم من الزمن تحتاجه هذه الأنشطة في بيئة الإنتاج العادية .

٣- تحليل مراحل إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات إلى بنودها الأساسية .

٤- إعداد جدول الإنتاج لكافة أصناف المنتجات بالشركة مشيراً إلى الفترة الزمنية التي يتطلبها إنتاج كل سلعة .

٥- دراسة مستويات الطاقة الإنتاجية بالمنشأة والتي يمكن القول أنها تنطوي على :-

أ - الطاقة العادية Normal Capacity : وهي الطاقة المتاحة من ساعات العمل العادية والتي ربما تشمل العمل بالوردية وهي تسمح بصيانة الآلات.

ب- الطاقة الممتدة Extended Capacity : وهي الطاقة المتاحة من ساعات العمل الممتدة بعد فترات العمل العادية (أى العمل وقت إضافي) .

ج- الطاقة الكاملة All-out Capacity وهي الطاقة النظرية المتاحة لمدة عمل ٢٤ ساعة في اليوم بدون راحة للصيانة ... إلخ .

إن دراسة المستويات الثلاث المذكورة في الطاقة أمرٌ في غاية الأهمية لوضعي برامج خفض التكلفة وعلى المخطط أن يكون قادراً على أن يكيف برامجه ويعدلها وذلك بغية تحديد المطالب المتعددة التي تستدعي قدرات مختلفة من أنشطة مختلفة .

وثمة جانب آخر ينبغى دراسته بعناية وهو خطط الإنتاج التى تربط بين الطلب والطاقة وينبغى أن يتم النظر إلى خطط الإنتاج على أن لها هدفان أساسيان هما :

١- تحديد وجهة النظر الشاملة لما يجب أن يتم عمله - ومتى - لكى يتناسب مع الطلب.

٢- وضع هدف للإنتاج الجيد والكفاء.

وبالطبع من الضرورى معرفة أن الخطة تتحول إلى إطار عملى للعمل اليومى أو الأسبوعى أو الشهرى. ويمكن جدولتها بعدة طرق من قوائم الأنشطة إلى الرسوم البيانية المعقدة التى ينبغى أن تعكس المعلومات التالية :

١- تعليمات عما يجب إنتاجه.

٢- تفاصيل المواد المطلوبة .

٣- مصدر معلومات الإنتاج - رسومات بيانية - خرائط توضيحية .. الخ.

٤- الوقت المتوقع لانتهاء العمل.

٥- العملية التالية فى تسلسل الإنتاج .

إن دراسة وتحليل خطط الإنتاج وبرامج جدولته يمكن أن تسوق إلى مواطن الضعف والقصور لدى القائمين بالتخطيط التى يمكن من خلال التعرف عليها وتشخيصها تحديد مجالات خفض التكلفة عملياً. ويمكن أن يمثل ذلك المنهج طريقة أو وسيلة للتعرف على خطط المنشأة الأخرى التسويقية والإدارية وماتضمنه من سياسات وبرامج يمكن من خلالها تقييمها تحديد مجالات خفض التكلفة وتشخيصها من خلال الاسترشاد بفروق الأداء الناجمة عن الأخطاء أو نقاط الضعف التالية :

١- أخطاء التنفيذ أو الأداء.

٢- أخطاء القياس.

٣- أخطاء التنبؤ.

٤- أخطاء النموذج .

٥- التغيرات العشوائية .

وتجدر الإشارة إلى أن إجراءات خفض التكلفة بشكل أمثل تتوقف على مقارنة تكلفة التصحيح بالعائد منه . أى أن الاستجابة المثلى تتوقف على العلاقة النسبية بين تكلفة الحصول على تقديرات أو تنبؤات أكثر دقة بالوفورات الناشئة فى التكلفة الإجمالية لسياسة شراء واستخدام المواد فى الإنتاج بسبب التصحيح. ومن الأدوات التحليلية التى تفيد فى هذا المجال والتوصل إلى القرار الأمثل تحليل الحساسية وبعبارة أخرى يقصد بتحليل الحساسية قياس أو تقدير مدى التغير فى مخرجات (نتائج) النموذج أو القاعدة القرارية للتغيرات فى معالم النموذج وبذلك فإنه يمكن إسقاط المتغيرات الثانوية قليلة الحساسية للتغيرات فى تقديرات معالم النموذج .

إن المقومات السابق الإشارة إليها والتى حددها Bontley كمقومات لنظم خفض التكلفة عملياً لايمكن أن تكون كاملة لأنها أهملت تماماً العديد من الدعائم التى تمثل أساسيات بناء برامج خفض التكلفة ومن تلك الدعائم مايعرف محاسبياً بمحاسبة المسئولية .

ولاشك أن ارساء قواعد محاسبة المسئولية يؤدي حتماً دوراً كبيراً فى فرض نوعاً من السيطرة والتحكم على النفقات وذلك من خلال المسئولين فى مراكز المسئولية . كما أن الحاجة أصبحت ملحة لتطوير النظم المحاسبية

والتكاليفية والإحصائية فى ضوء نظم معلومات متكاملة تفيد فى جميع المجالات لتحقيق دقة التخطيط والرقابة فى الأداء والحكم على مدى كفاءة الانفاق وترشيده^(١).

كما تتضمن عملية خفض التكلفة دراسة طرق ووسائل التنفيذ الفعلى للنشاط، وتشخيص المناطق والمجالات التى يكمن فيها بؤرات إسراف أو ضياع ظهرت مع الظروف الجديدة أو لم تكن واضحة عند المعايرة ، ولهذا يتطلب الأمر دراسة مستفيضة وتحليلية لجميع نواحي النشاط من النواحي التنظيمية والإدارية والفنية ، وبالتالي فإنه وإن كان العبء الأكبر فى تشخيص مناطق ومجالات خفض التكلفة يقع على محاسب التكاليف، إلا أن اقتراح الوسائل وتخطيط تنفيذها ومتابعة فاعليتها يتطلب تعاون صادق من جميع المستويات الإدارية فى المنشأة من الإدارة العليا إلى مستوى العامل^(٢).

إن منهج تصميم وتحليل النظم وإعداد خرائط التدفق وتقارير إنسياب العمل وتدقيقه هى مقومات لا يمكن إهمالها فى ضوء منهج النظم المتكاملة للمعلومات ودورها فى تحقيق وفورات التكلفة عن طريق :

١- تجهيز معلومات يمكن استخدامها دون تأخير فى أغراض مختلفة فالمعلومات تستمد قيمتها الاقتصادية من مدى فعاليتها وقت الاستخدام.

(١) دكتور/ محمد محمد الجزار، الأساليب المحاسبية وخفض التكلفة» ، مجلة التكاليف، مجلة علمية تصدرها الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، السنة الحادية عشرة ، سبتمبر ١٩٨٢م ، ص ١-٢.

(٢) دكتور/ إبراهيم السباعي، « تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق» ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الثاني، السنة السابقة ، مايو سنة ١٩٨٧، ص ٤٤.

- ٢- إعداد التقارير والإحصاءات متى كانت مؤثرة فى القرارات والأفعال .
- ٣- إدخال التحسينات بشكل مستمر على منهج ونظم انتاج المعلومات والتقارير وعدم اغراق الملفات ببيانات لاجدوى منها ، فهذا قد يؤدي إلى زيادة حجم العمل وارتفاع التكاليف بلامبرر.
- ٤- الاهتمام بمراجعة وتقييم النظام فى ضوء أية تغييرات من داخل المنظمة أو خارجها .
- ٥- الاهتمام بنظم المراقبة والضبط الداخلى حتى يمكن تفادى الأخطاء والغش ومحاولة التعرف على مسبباتها وتصحيحها حتى تنشأ الثقة بين مستويات الهيكل التنظيمى .

(٣) جوانب تطوير نظم خفض التكلفة عملياً :

استعرض الباحث الأفكار المستخدمة لمقومات خفض التكلفة عملياً من خلال الاهتمام بالعملية الانتاجية وما تتطلبه من ضرورة بذل عناية خاصة عند تخطيط عمليات شراء واستخدام المواد بهدف تحقيق وفورات التكلفة وماهى المتغيرات الثانوية أو غير الأساسية التى قد تعوق تصميم برامج لخفض التكلفة عملياً فى ضوء هذا المنهج .

وتجدر الإشارة إلى أن الكتابات السابقة قد أنصبت على تشخيص مواطن خفض التكلفة من خلال دراسة كافة الأنشطة التى تقوم بها المنشأة فى كافة المجالات والتى يمكن أن تنطوى على^(١):-

- ١- تكاليف الشراء.
- ٢- تكاليف التخزين.
- ٣- تكاليف الخامات.
- ٤- تكاليف التشغيل.
- ٥- تكاليف الأصول الثابتة .
- ٦- التكاليف الإدارية .
- ٧- تكاليف البيع والتوزيع.
- ٨- تكاليف الدعاية والإعلان.

إن تحليل ودراسة تلك المجالات بعناية بهدف خفض التكلفة يشير بوضوح أن الشيء الأساسى والهام هو تركيز الاهتمام على دور الشراء فى خفض التكلفة وتحقيق الوفورات فى كافة المجالات ، أضيف إلى ذلك أن العناية فى استخدام الموارد قد يجعل برامج خفض التكلفة أكثر فاعلية .

(١) المرجع السابق: ص ٥٢.

وفى ضوء ماسبق تنقسم الدراسة فى هذا الجزء من البحث إلى :-

- أولاً : دور الشراء فى تحليل وفورات التكلفة .
ثانياً : طرق تحليل وفورات تكاليف استخدام ومناولة المواد والأجزاء نصف المصنعة .

وتجدر الإشارة إلى أن طرق تحليل وفورات تكاليف الشراء قد تعددت وأن ما يهتم به البحث الحالى هى الطرق الخاصة بتحليل القيمة ، هندسة القيمة، التكلفة الكلية باعتبارها طرق أكثر حداثة فى تحليل ودراسة وفورات التكاليف الخاصة بالشراء.

أولاً : دور الشراء فى تحليل وفورات التكلفة :

تتعلق تكاليف الشراء بعدة جوانب منها جوانب تنظيمية وأخرى فنية وإنتاجية بالإضافة إلى جوانب تخزينية .

وفى كل عمل تجارى أو صناعى تقريباً لابد من شراء البضائع والمستلزمات من الموردين ، وتتنوع طريقة عمل ذلك بشكل ملحوظ ، وفى بعض الشركات توجد أقسام مركزية للشراء وفى الأخرى نجد أن رؤساء الأقسام لهم سلطة شراء ما يحتاجونه . وفى معظم الحالات نجد أن هناك إجراءات إدارية يتم إتباعها وربما تشمل كل أو بعض الخطوات التالية :-

- ١- رفع طلب بالمواد المطلوبة إلى السلطات المختصة .
- ٢- الحصول على تصديق على الطلب.
- ٣- ارسال الطلب إلى الموردين والاحتفاظ بنسخة من الطلب بالملف.
- ٤- مطالبة المورد حسب الضرورة بتسليم المواد والمستلزمات المشتراه.
- ٥- تسلم المستلزمات والأجزاء المشتراه والتأكد من الكمية والجودة .
- ٦- عمل سجل للمستلزمات المشتراه.
- ٧- ارسال نسخة من سجل المستلزمات إلى المخازن... وهكذا .

والمتتبع لخطوات الشراء من الناحية الإدارية يجد أنها قد تتضمن أكثر من (٢٠) عشرون خطوة مما يكلف وقتاً وجهداً فى إعدادها. إن مثل تلك الإجراءات يمكن اختصارها وتحقيق الغرض منها بتكاليف أقل ووقت أقل.

ومن الناحية الفنية أو الإنتاجية فهناك عدد من التكاليف الأخرى التى لاتلاحظ بسهولة ولكنها يمكن أن تتراكم وتؤدى فى المدى البعيد إلى خسائر فادحة مثل تلك المواقف قد تنطوى على :

- ١- شراء مواد غير مطلوبة .
- ٢- شراء مواد ذات جودة منخفضة .
- ٣- شراء كميات كبيرة بغير ضرورة .
- ٤- الشراء من موردين لايعتمد عليهم من حيث الوقت والجودة .
- ٥- الشراء بأسعار عالية بدون ضرورة .
- ٦- شراء مواد ذات جودة عالية جداً بدون داعى.

إن التكاليف التى تنجم عن المواقف السابقة لاتنعكس مباشرة فى الحسابات على أنها ناجمة عن سوء عمليات الشراء، وفى الحقيقة فهى نادرة الحدوث بطريقة منفصلة فى أى مجموعة من الحسابات، ومع ذلك فيمكن أن تكون محقل اهتمام لواقعى برامج خفض التكلفة ويمكن تتبعها وتشخيصها تحت أحد أو كل المجالات التالية :

Stoch write-offs.	١- استبعاد البضاعة من المخازن
Production Delays.	٢- تعطيل الإنتاج
Material wastage	٣- ضياع المواد (الفاقد)
Rejects	٤- السلع المعيبة
Receipt and storage	٥- الاستلام والتخزين
Materials Preparation	٦- إعداد المواد
Materials Handling	٧- مناولة المواد

مفهوم تحليل التكلفة الكلية :- Total Cost Analysis :-

يمكن أن يتضمن مفهوم تحليل التكلفة الكلية كل العناصر والمجالات السابق الإشارة إليها. والتي تنطوي على محاولة استبعاد كل ما من شأنه زيادة التكلفة الكلية سواء عند تداول الإنتاج التام وغير التام والمواد الأولية فى المخازن و/أو تعطيل الإنتاج و/أو ضياع المواد وفقدائها عند الاستلام والتخزين أو عند الإعداد والمناولة ، وكذلك الإنتاج المعيب فى كافة مراحل إنتاجه وتداوله . ومن شأن ذلك إحداث نوع من التخفيض فى تكلفة المنتجات خاصة إذا كان الخفض فى تكاليف وتداول وتشغيل المواد يتمجنباً إلى جنب مع خفض تكلفة الشراء والتخزين.

أى أن هذا المفهوم يدور حول استئصال الاختناقات ومواطن الإسراف والضياع والإهمال التى يمكن أن تتسبب فى زيادة التكلفة الكلية للإنتاج أو ينجم عنها تبديد للموارد وضياع للطاقات والجهد المبذول ، وكافة الأحوال التى يمكن أن تمثل نقص فى الكفاءة والفاعلية أضف إلى ذلك أن هذا المفهوم يشمل ضمناً محاولات تلاشى أى نقص أو عدم كفاءة فى العمليات الفنية والأنشطة المستخدمة لتنفيذ متطلبات الجودة . والتي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على حصة الشركة بالسوق. حيث ينبغى أن تعمل المنشأة على تحقيق مستويات جودة المنتج المقابل لاحتياجات المستهلك وتوقعاته . وكذلك توفير الثقة لدى كافة الأطراف المهتمة بالجودة المطلوبة وأنه قد تم التوصل إليها ووضع الإجراءات الكفيلة بالمحافظة عليها. وينبغى أن تمتد تلك الثقة بشكل ملموس إلى المستهلك مع تقديم المبررات والإيضاحات اللازمة لدعم جوانب ثقة المستهلك فى أداء المنشأة .

يعتبر مفهوم تحليل القية أحد المفاهيم والطرق التي يمكن استخدامها بفاعلية فى تحليل التكاليف أو التضحيات الاقتصادية للمنتج . ويمكن من خلال هذا المفهوم تحقيق وفورات ملموسة فى تكاليف شراء الموارد والمواد الأولية . وقد كانت الإرهاسات الأولى لمفهوم تحليل القيمة على يد مجموعة عمل شكلت بواسطة شركة جنرال اليكترىك , General Electric Co., فى أعقاب الحرب العالمية الثانية . وقد نال هذا المفهوم مؤخراً اهتمام واسع من العديد من الشركات ومحلى التكاليف فى مجال خفض التكلفة عملياً، ولقد أعلنت العديد من الشركات فى تلك الأونة بالولايات المتحدة الأمريكية عن برامج لتحليل القيمة نظراً لما ينطوى عليه هذا المفهوم من بساطة ومنطق . ويمكن من خلق إحساس جيد بالعمل على وفر التكلفة⁽¹⁾ .

وتتضمن إجراءات تحليل القيمة فهم مفصل لوظيفة السلعة أو المنتج التى تقع تحت الفحص والدراسة . ومن خلال دراسة وفحص المنتج يمكن إزالة أو استئصال صفات السلعة التى لاتساهم فى تحقيق المنفعة أو الوظيفة المطلوبة ، مع الأخذ فى الاعتبار اعتبارات أو مواصفات الجودة المرغوبة .

وعليه يمكن القول أن تحليل القيمة Value Analysis يتم من خلال تقييم وظائف المنتجات وإيجاد طرق ووسائل بديلة لإنتاجها بأقل تكلفة ممكنة من خلال تحقيق وفر ملموس فى عنصر المواد والأجزاء نصف المصنعة .

(1) Lisa M. Ellram, "The Role of Purchasing in Cost Savings Analysis",
Enternational Journal of Purchasing and Materials Management,
Winter, 1992, p.29.

يرتبط تحليل القيمة بمفهوم هندسة القيمة حيث يهتم مفهوم هندسة القيمة بدراسة الطريقة أو الكيفية التي بها يتم عمل الأشياء أو صناعة المنتجات وتهدف هندسة القيمة ببساطة إلى إيجاد طرق أفضل للتصنيع وهناك خمسة عوامل مساعدة يمكن عن طريقها تخفيض التكلفة بإتباع هذا الأسلوب هم :

١- استئصال المهام غير الضرورية للمنتج .

٢- تبسيط العملية .

٣- ترابط المهام.

٤- إعادة ترتيب المهام.

٥- تقليل عدد العمليات.

ويمكن التوصل إلى تلك النتائج من خلال العديد من الدراسات التي

يمكن تقسيمها إلى :

١- دراسة الطريقة : كيفية عمال الأشياء .

٢- دراسة الحركة : كيفية أداء عمل التصنيع لها.

٣- قياس العمل : كم من الزمن يأخذ.

ويمكن إجراء مقارنة فيما بين الأساليب المستحدثة لخفض تكلفة شراء

المواد والأجزاء نصف المصنعة من حيث ميكانيكية عمل الطريقة ومزايا وعيوب

كل منها من خلال الجدول التالي^(١):

(1) Ibid., p. 28.

العيوب	المزايا	الأسلوب
يصعب استخدام هذا الأسلوب بتوسع خارج نطاق وظيفة الشراء	أساليب مستخدمة لتحليل قيمة وحدة منتج معينة	
	<p>١- يعطي نتائج طيبة</p> <p>٢- يقوم علي طريقة منطقية</p> <p>٣- يركز علي الجودة والتكلفة في وقت واحد</p>	<p>١- مفهوم تحليل القيمة VA : هو أسلوب يتبع لتحليل المتطلبات أو التوضيحات الاقتصادية اللازمة لإنتاج سلعة معينة ويهدف إلى تحقيق أمثل تكاليف لازمة لاحتياجات تنفيذ أو صناعة المنتج</p>
١- يتطلب جهود هندسية إضافية أثناء مرحلة تصميم المنتج	<p>١- يعطي نتائج طيبة.</p> <p>٢- يقوم علي طريقة منطقية</p> <p>٣- يركز علي الجودة والتكلفة في وقت واحد</p> <p>٤- أسلوب فعال</p>	<p>٢- مفهوم هندسة القيمة VE : وهو أسلوب يستخدم لتحليل وظيفة تصميم المنتج وأساليب تصنيعه.</p>
١- صعوبة حصول محاسبو التكاليف علي معلومات	<p>١- طريقة منطقية .</p> <p>٢- أسلوب يوسع من فهم وإدراك محاسبو التكاليف</p>	<p>٣- مفهوم التكلفة الكلية TCA : وهو أسلوب يستخدم لتحليل التكلفة الكلية للسلعة أو المنتج سواء عند الشراء أو الإنتاج أو بحث جوانب الجودة وما إلى ذلك .</p>

ويرى الباحث إمكانية إتباع أسلوب الاستقصاء بهدف وضع برامج
لخفض تكاليف المواد المشتراه ويمكن للمبرمج الاسترشاد بعدة استفسارات
يخلص من خلالها بتحديد مواطن خفض التكلفة وعلى سبيل المثال يمكن
الاسترشاد بالاستفسارات التالية :-

١- هل يمكن خفض اسعار الشراء بتغيير الموردين بشرط أن لا يكون ذلك على
حساب جودة المواد المشتراه أو شروط الدفع أو التسليم.

٢- هل يمكن خفض اسعار الشراء بتغيير نوعية المواد بسبب تغيير مواصفات
المنتج بشرط ألا يترتب على ذلك ارتفاع فى تكاليف التشغيل أو انخفاض
قدرة الإنتاج على المنافسة .

٣- هل يمكن خفض أسعار الشراء عن طريق شراء كميات أكبر بحيث
لا يتضمن ذلك ارتفاع غير ضرورى فى حجم المخزون.

٤- هل يمكن خفض اسعار الشراء دون زيادة فى التكاليف الأخرى للنقل
واللف والحزم.

٥- هل يمكن خفض تكاليف الشراء من خلال دراسة المواقع الجغرافية
للموردين بهدف خفض تكلفة النقل.

٦- هل يمكن خفض تكاليف نقل المواد باستخدام وسائل نقل أو مناولة
مستحدثة .

٧- هل يمكن خفض تكاليف الشراء من خلال إجراء تعديلات أفضل فى
طريقة التحاسب على المشتريات.

٨- هل يمكن خفض تكاليف الشراء من خلال تصنيع بعض الأجزاء داخلياً
بدلاً من الشراء من الخارج .

٩- هل يمكن خفض تكاليف الشراء من خلال البحث عن مجالات شراء واقتناء المواد والأجزاء نصف المصنعة بدلاً من تصنيعها داخلياً.

وفى ضوء المعلومات التى يمكن الحصول عليها من أسلوب الاستقصاء يمكن باستخدام الأوزان الترجيحية والطرق والنماذج الإحصائية تحليل تلك المعلومات بغرض التعرف على مواطن أو مجالات خفض التكلفة عملياً من خلال دور الشراء فى تحقيق وفورات التكلفة .

كذلك يمكن استخدام أسلوب المشاركة كبديل لنماذج الاستقصاء فى التعرف على مجالات خفض التكلفة وتحقيق وفورات التكلفة من خلال اتباع منهج مشاركة الإدارات المهتمة بشراء المواد والأجزاء نصف المصنعة جنباً إلى جنب مع الإدارة العليا ومصممو برامج خفض التكلفة .

ويقصد بالمشاركة تفاعل أفراد المنظمة فيما بينهم بحيث يتفاعل كل من الرئيس والمرعوس بالمناقشة وتبادل الرأى والاقتراح بصدد مايجب أن تكون عليه إجراءات عملية الشراء والتخطيط لها. وبذلك تحقق المشاركة هدفين فى آن واحد ، هما :

١- هدف فنى أو أساسى ويتعلق بالمعلومات . فمما لاشك فيه أن المشاركة فى هذا المجال تقدم الإطار الذى يمكن من خلاله للرئيس الاستفادة من معلومات المرعوس فى نطاق شراء واستخدام المواد، ولاشك أن المشرفين والمسؤولين عن تنفيذ وتخطيط الأنشطة لديهم معلومات مباشرة عن حالات وظروف شراء المواد واستخدامها ، وهى معلومات قد لاتكون بالضرورة متاحة بشكل كامل للمستويات الإدارية الأعلى والتي لاتتعامل مباشرة مع

التنفيذ ومن ثم فقد تعود منافع المشاركة من هذه الزاوية إلى تحسين خطط الشراء والاستخدام.

٢- هدف سيكولوجى أو ثانوى : ومن هذه الزاوية قد تطلب المشاركة لما ينتظر لها من أثر إيجابى على قبول المشاركين فى التنفيذ والإشراف على المحافظة على نمو المنظمة وضغط التكاليف وترشيدها مما ينعكس على الأداء الكلى للشركة ويعمل على تحسينه .

ثانياً : وفورات التكلفة من خلال مناولة واستخدام المواد والأجزاء
نصف المصنعة :

إن معظم عمليات الإنتاج إن لم يكن جميعها تتطلب نقل مواد من مرحلة إلى المرحلة التي تليها . إن المشاكل التي يتضمنها هذا العمل تعتمد بصورة كبيرة على المواد التي يتم تدفقها ونوع عملية الإنتاج . إن الاهتمام بطرق تدفق ومعالجة المواد قد ينجم عنها زيادة فى الإنتاج وخفض فى التكاليف وتحسن ملحوظ فى الأمان وظروف العمل وهناك جانبين رئيسيين لمعالجة المواد بغرض تحقيق وفورات فى التكلفة بسبب مناولة واستخدام المواد والأجزاء نصف المصنعة . وهذين الجانبين يهتمان بالآتى :-

١- تدفق المواد .

٢- الطرق المستخدمة .

إن عملية تدفق المواد فى الداخل وحول البيئة الإنتاجية وخارجها هو أمر حيوى للإنتاج الكفاء . وعندما تكون هناك مشاكل إنتاجية مثل مواجهة التأخير والتكدس والنتائج ذو المستوى المنخفض يمكن تحديد المشكلة غالباً على أنها إحدى طرق تدبير المواد أو معالجتها .

وتبدأ عملية تدبير المواد عند تفرغ المواد من وسائل النقل الخاصة بالموردين وتنتهى عندما يحدث تفرغ للإنتاج الكامل الصنع عند محلات العملاء . إن هذا المجال الواسع للنشاط يشمل مشاكل نقل المواد إلى المخازن وخارجها ويتطلب الإجابة على الاستفسارات التالية :

١- ما الذى يشمل تدفق المواد الجيد ؟

٢- ماهى العوامل التي يتضمنها تصميم نظام معالجة المواد وتدفقها ؟

٣- ماهى الطرق المتاحة لنقل المواد ؟

ويمكن تحديد وتعريف فاعلية تدفق المواد على أنها محاولة توفير المواد الجيدة بالكميات المناسبة وفي المكان المناسب وفي الوقت المناسب.

إن إجراءات تصميم نظام جيد وفعال لتدبير ومعالجة المواد هو مطلب ملح تماماً لأغراض خفض التكلفة وأن المصمم لابد أن يكون عنده فهماً مفصلاً لعدد من العوامل منها :

١- عملية الإنتاج .

٢- سرعة تدفق المواد.

٣- خواص المواد المتوفرة.

وفي شوء ماسبق فإنه ينبغي حصر أي ضياع أو اختلال في استخدام موارد المشروع بغرض ضغط التكاليف وترشيد الانفاق ورفع الكفاية الإنتاجية عند مناولة واستخدام المواد والأجزاء نصف المصنعة ، وهو أمر يقتضي معه ملاحظة الجوانب التالية والتقارير عنها :

١- الاجراءات الرسمية المتبعة ومدى كفاية استخدامها ومدى الاقتصاد في اتباعها.

٢- الجهود المكرر غير الضروري المستخدم بواسطة العاملين أو بواسطة الوحدات الإدارية . التي يمكن عن طريق فصله رفع الكفاية الإنتاجية للمشروع ككل.

٣- عدم الاستخدام الاقتصادي أو الكفاء للموارد الاقتصادية .

٤- أن إسراف في استخدام المواد والتي تمثل أهم عنصر من عناصر التكاليف.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن جوهر عملية خفض التكلفة ينطوي على

محاولة الانتقال من مستوى التكاليف الحالى إلى مستوى تكاليف أقل^(١).

وحتى يمكن تحقيق ذلك فى ضوء عملية تدفق واستخدام المواد فإنه ينبغي الاسترشاد بما يلى^(٢):

١- تحليل منتجات المنافسين بغية التعرف على مواد بديلة يمكن استخدامها فى الإنتاج بتكلفة أقل، وربما يتطلب ذلك ما يلى :

* تحليل وظائف منتجات المنافسين.

* تحليل الأجزاء المكونة لهذه المنتجات.

* تحليل طرق التصنيع.

وباستخدام تحليل مماثل لمنتجات المنشأة ، يمكن الوصول إلى مؤشرات لخفض تكلفة المواد المستخدمة .

٢- تحليل المنتجات المشابهة لمنتجات المنشأة لتحديد الخلطة المثلى للمواد المكونة للمنتجات بغية الوصول إلى تكلفة أقل مع الاحتفاظ بجودة وكفاءة المنتج .

٣- تحليل طرق الإنتاج بغية البحث عن إمكانيات تعديل تلك الطرق بحيث ينتج عنها خفض نسبة التالف والعوادم وزيادة معدلات الناتج منها .

٤- تحليل أجزاء المنتجات تحليلاً دقيقاً لاكتشاف إمكانية الاستغناء عن بعض هذه الأجزاء دون التأثير على فاعلية المنتج أو كفاءة الاستخدام.

٥- رفع الكفاية الإنتاجية من خلال :-

(1) M.C. Shukle & T.S. Grewal, " Cost Account" S.Chand and Company, LTd. New-Delhi, 1977, p.291.

(١) دكتور/ إبراهيم محمد السباعي، « تشخيص مجالات خفض التكلفة - طرق التشخيص ووسائل التطبيق » ، مجلة التكاليف، مرجع سابق ذكره، ص ٦١ وما بعدها.

- أ - رفع إنتاجية العامل.
- ب- رفع إنتاجية الوحدة من الطاقة المستخدمة فى الإنتاج .
- ج- كفاءة مناولة المواد لخفض تكلفة التالف والفاقد أثناء عمليات المناولة .
- د- كفاءة استخدام المواد بواسطة العمال وإجراء دراسات تدريبية وتوعية شاملة لرفع الكفاءة .
- هـ- كفاءة خطوط سير العمليات الإنتاجية وما يترتب على عوامل عدم الكفاءة من تلف وضياع فى كمية المواد المستخدمة .
- و- كفاءة عمليات تخزين الخامات لملافاة عوامل التلف والفاقد أثناء التخزين.

ويرى الباحث أن فاعلية العناصر السابقة فى خفض التكلفة يتوقف على تطبيق مبادئ محاسبة المسئولية Responsibility Accounting وهو نظام يقوم على تحديد مراكز القرارات بالمنشأة وكذلك مراكز التنفيذ بها والربط بين التكاليف التى تنشأ فى تلك المراكز وبين الأشخاص القائمين على أمر هذه المراكز والمسئولين عن اتخاذ القرارات المؤثرة فى تلك التكاليف. ومن ثم فإن محاسبة المسئولين هى الوسيلة المحاسبية لتحقيق التوازن مع تفويض السلطات الذى يتخلل الهيكل التنظيمى بالمنشأة . ويقوم هذا النظام على المقومات التالية :

- أ - هيكل مراكز المسئولية .
- ب - معايير أو مقاييس الأداء.
- ج- تقارير الأداء (أو ما يعرف فى نظم المعلومات بالتغذية المرتدة) .
- د - الإستجابة الملائمة .
- كذلك فإن فاعلية نظم الضبط الداخلى والرقابة المحاسبية يمكن أن تساهم بشكل مباشر فى إحداث نوع من الخفض الملموس لتكاليف تدفق واستخدام المواد.

(٤) خلاصة البحث ونتائجه :

استعرض الباحث الأفكار العلمية التي تدور حول مفهوم خفض التكلفة عملياً ، وكذلك الفرق بين هذا المفهوم ومفهوم الرقابة على التكلفة نظراً لما يحدث من خلط بين كلا المفهومين لدى محاسبو التكاليف.

ويعتبر مفهوم خفض التكلفة هو مفهوم مكمل وتالى لمفهوم الرقابة على التكلفة وحتى يمكن اجراء تحليل لمفهوم خفض التكلفة بشكل عملى فإنه ينبغى الأخذ بالاعتبارات التالية :

- ١- تعريف مشكلة خفض التكلفة وصياغتها .
- ٢- تحديد الموارد والقيود أى تحديد المجالات المختلفة لخفض التكلفة .
- ٣- البحث عن أفكار من أجل الحل : وهو مايعنى البحث عن الطرق أو الأساليب البديلة لتغطية المجالات المعرفة فى النقطة السابقة مع إحداث نوع من الوفرة فى التكلفة .
- ٤- تقييم الآراء أو الأفكار البديلة .
- ٥- اختيار الحل .
- ٦- تنفيذ الحل المختار .
- ٧- ملاحظة النتائج .

وخلص الباحث من هذا العرض إلى أن مصطلح خفض التكلفة يشير إلى المنهج المخطط والمطلوب لتحسين التكلفة والوصول بها إلى مستوى أقل من عدة زوايا مثل :-

- ١- زيادة الإنتاجية .

٢- تحديد وتقييد نسبة الضياع.

٣- الوصول بالمعايير إلى أقصى درجة فى الكفاءة ومستويات أقل من التكلفة.

٤- البحث عن الجوانب الزائدة أو غير الضرورية وإسقاطها.

ويمكن أن تتحقق فاعلية برامج خفض التكلفة فى كل الظروف والأحوال وبدون الحاجة إلى معايير، إلا أن وجود معايير للتكاليف يمكن أن يساعد بشكل أكثر فاعلية فى تحقيق وفر فى التكلفة ، حيث من خلال تلك المعايير يمكن التعرف على فروق الأداء الناجمة عن الأخطاء أو نقاط الضعف التالية :

١- أخطاء التنفيذ أو الأداء. ٢- أخطاء القياس.

٣- أخطاء التنبؤ. ٤- أخطاء النموذج .

٥- التغيرات العشوائية .

وفى ضوء هذا المفهوم يمكن تحديد المقومات أو الدعائم التى ينبغى أن تقوم عليها برامج خفض التكلفة والتى تمثل دراسات لايمكن الاستغناء عنها لتحديد مواطن ضغط وترشيد التكاليف من خلالها ، وهى :-

١- تحليل المنظمة . ٢- تحليل الأنشطة .

٣- تحليل المعلومات. ٤- المقابلات.

٥- تصميم النظم. ٦- خرائط التدفق.

٧- تصميم الشكل. ٨- تقرير انسياب العمل وتدقيقه.

ولايمكن أن تكون تلك الدراسات فعالة فى تصميم برامج خفض التكلفة أو تنفيذها دون وجود نظم لمحاسبة المسئولية وأخرى للضبط الداخلى والرقابة المحاسبية .

واستعرض الباحث مجالات خفض التكلفة فى الدراسات السابقة
لاحظ الباحث من خلالها أن تلك المجالات تتضمن فى جزء كبير منها
تركيز الاهتمام على دور الشراء والاستخدام الأمثل فى تحقيق وفورات

فعلى سبيل المثال فإن عملية شراء المواد والأجزاء الأولية تمثل عملية ذات
جوانب متعددة إدارية ، وفنية وإنتاجية بجانب كونها تتعلق بإدارة التخزين .
أضف إلى ذلك أن كافة المجالات التى ذكرت فى الدراسات السابقة لهذا البحث
تمثل مجالات تتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بعملية شراء وتدفق واستخدام
المواد ، فهناك ما يعرف بالمواد اللازمة للإنتاج ، والمواد اللازمة للتعبئة والتغليف
(تكاليف تسويقية) ومواد وعدد وأدوات لازمة للعمل الإدارى أو التنظيمى
(تكاليف إدارية) . لذلك ينبغى توجيه اهتمام الباحثين نحو خفض التكلفة من
خلال دور الشراء والاستخدام الأمثل فى تحقيق وفورات التكلفة .

وقد استعرض الباحث بشكل عملى المجالات والجوانب المستحدثة
لتشخيص مجالات خفض التكلفة من خلال دور شراء واستخدام المواد فى
تحقيق وفورات التكلفة .

ويوصى الباحث بضرورة اتباع المنهج التالى للبحث عن المزيد من
المجالات والجوانب المستحدثة لخفض التكلفة :-

- ١- اتباع منهج الاستقصاء من خلال توجيه العديد من الاستفسارات التى
يمكن أن تساعد فى التعرف على مواطن خفض التكلفة .
- ٢- اتباع مبدأ المشاركة فيما بين الرؤساء والمرعوسين وتجميع الأفكار والآراء
التى يمكن أن تساعد على تشخيص المشاكل والبحث عن الحلول.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- ١- دكتور إبراهيم محمد السباعي، « تشخيص مجالات خفض التكلفة ، طرق التشخيص ووسائل التطبيق» ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثاني، السنة السابعة ، مايو سنة ١٩٨٧م.
- ٢- دكتور/ محمد محمد الجزار ، « الأساليب المحاسبية وخفض التكلفة » ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، السنة الحادية عشر، سبتمبر ١٩٨٢ م .
- ٣- دكتور/ محمد محمد الجزار، « تعميق مجالات خفض التكلفة » ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول السنة التاسعة عشر ، يناير ١٩٩٠م.
- ٤- دكتور/ محمد محمد الجزار ، « تخفيض الأسعار من مجالات خفض التكلفة ، « مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، السنة التاسعة ، سبتمبر ١٩٨٠م.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1. Edward De Bono., " Lateral Thinking" , Mc Graw. Hill Book Co., 1974.
2. E.G., Wood, "Costing Matters for Managers", Business Books London, 1974.
3. G. Prasal, "Cost Reduction", The Management Accountant, Vol. 13, No.,3. March 1978.
4. J. Batty, " Cost and Management Accountancys for Students " The Institute of Cost and Wordes Accountants, London, 1986.
5. _____, " Advanced Cost Accounting" Macdonald & Evans, LTd., London, 1974.

6. J. E. Smith and J. C., Day., "Advanced Cost Accountancy, Gee and Go., London, 1974.
7. Lisa M.E. Lram, "The Role of Purchasing in Cost Savings Analysis", International Journal of Purchasing and Materials Management, Winter, 1992.
8. M.C. Shukle & T.S. Grewal, "Cost Accounts" S.Chand and Company LTd. New-Delhi, 1977.
9. Trevor. J. Bentley, "Practical Cost Reduction" Mc Graw-Hill Book Company (UK) Limited, London, 1980.