

دراسة تحليلية للمداخل المختلفة للتكلفة لتحقيق التكامل فيما بينها بهدف تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة سحر حسن عبد العال

المخلص

تتطلب التغيرات في بيئه الأعمال الحديثه ضروره احداث تغيرات في اساليب المحاسبه الاداريه التي تطبقها كل منشأه ، مما أدى إلى ظهور العديد من الاساليب الحديثه التي تركز على البعد الاستراتيجي لكل منشأه و تعتبر الاداره الاستراتيجيه للتكاليف من أكثر الادوت تحقيقا للتكامل بين أنظمه المحاسبه الاداريه و البعد الاستراتيجي للمنشأه .

Abstract:-

changes in the environment of modern business requires to make changes in the methods of managerial accounting in each firms,which leading to the emergence of many new techniques that focus on the strategic dimension of each entity ,the strategic cost management is one of the most tools which achieve an integration between the managerial accounting systems and strategic dimension.



١/١ تقييم المداخل المختلفة لتحقيق التكامل فيما بينها :-

تعد إدارة التكلفة من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ، وهناك ثلاثة مداخل بديلة لتطبيق أسلوب إدارة التكلفة Cost Management .
المدخل الأول : استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي.
المدخل الثاني : حلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي.
المدخل الثالث : تصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية

المدخل الأول : استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكلفة التقليدي

:-

وفي ظل هذا المدخل يتم استخدام الحاسب الآلي لتحديث أو تجميع بيانات التكاليف مثل أسس تخصيص الموارد بين الأنشطة قبل تحديد مجتمعات التكلفة **Cost Pools** ، وأيضًا بيانات عن مسببات التكاليف **Cost Drivers** ، وتعمل إدارة التكلفة على سرعة التطبيق وتخصيص تكلفة هذا التطبيق ، إلا أن ذلك لن يحقق كل الأهداف المنشودة منه.

المدخل الثاني : إحلال إدارة التكلفة محل نظام التكلفة التقليدي :-

وفي ظل هذا المدخل يتم تطوير قاعدة البيانات للشركة بحيث تحتوي على البيانات اللازمة لتطبيق إدارة التكلفة ، وتحديد مسار تدفق البيانات بما يضمن التحديث المستمر لها ، ويتطلب تطبيق هذا المدخل الإعتقاد بشكل كبير على الحاسبات الآلية.

المدخل الثالث : تصميم منظومة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية :-

ويتطلب تطبيق هذا المدخل الارتكاز على مجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي :

١. تحليل العمليات : وتحديد الأنشطة المكونة لها.



٢. **تصميم مقاييس الأداء:** وتقييم كل من هذه المقاييس في ضوء النتائج المتوقعة لكل منها ، ويجب أن تكون هذه المقاييس واضحة ودقيقة ، وأن تنصب على العوامل المؤثرة والمسببة لحدوث الأداء ، وألا تقتصر على قياس النتائج المالية فقط ، بل تمتد إلى قياس مستوى الأنشطة المدعمة للمستهلك وأنشطة ضمان الجودة.
٣. **تحليل عناصر التكلفة:** وفقاً للأنشطة الإنتاجية المختلفة.
٤. **تحليل العمليات والأنشطة:** في المجال التسويقي وفي مجال خدمة العملاء.
٥. **تحليل الربحية:** على مستوى الأنشطة وعلى مستوى العملاء.
٦. **الإرتكاز على قاعدة بيانات:** تتضمن عناصر التكلفة تبعاً للأنشطة المختلفة بجانب تكاليف عن دورة حياة المنتج وتكلفة ضمان الجودة.
٧. **تصميم الأساليب المتطورة لتقييم الأداء:** وهنا يتم قياس عناصر محصلة الأداء سواء كانت هذه العناصر متمثلة في نواحي مالية ، أو متعلقة بوجهة نظر المستهلك أو عن نواحي التطور التكنولوجي بالمنشأة .

مما سبق يمكن للباحثة أن تستخلص ما يلي :

أنه يقصد بإدارة التكلفة الإستراتيجية ما تقوم به الإدارة من دراسة لهيكل التكاليف بالمنشأة، وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها - دون المساس بالجودة - واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها علي قسط أكبر من رضا العملاء ، أو هي استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لإعداد وتطوير الاستراتيجيات وخفض التكاليف وبما يحقق للمنشأة ميزة تنافسية قوية.

وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة تقوم إدارة التكلفة الاستراتيجية بهذا الدور بفعالية خلال دورة حياة المنتج ، يوفر مدخل إدارة التكلفة المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يحقق العديد من المزايا



والتي من أهمها : زيادة الإنتاجية، ومضاعفة الإنتاج ، وزيادة الربحية، ورفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية وتوفير آلية التحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمنشأة .

وحيث أن هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة علي هذا القرار **فيمكن وصف إدارة التكلفة** بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الإستعمالية للمنتج ، وبتكاليف منخفضة ، وبأسعار حقيقية ، وأن يكون للمنتج العديد من الإستعمالات البديلة ، واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد ، وعلي أن يتحقق ذلك إعتماًداً علي أدوات وأساليب فنية متطورة ، وفي ظل نظم التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع المرنة (FMS) والتصنيع المتكامل بإستخدام الحاسب الآلي (CIM) .

وتتعدد الأدوات والأساليب التي تستخدمها إدارة التكلفة الإستراتيجية لقياس التكاليف والأداء والجودة **ومن أهمها :**

- * المحاسبة عن التكاليف علي أساس النشاط (ABC) ،
- * ضبط الجودة (TQC) ،
- * الإنتاج في الوقت المحدد بالضبط (JIT) ،
- * التحسين المستمر (CI) ،
- * التكاليف المستهدفة (TC) ،
- * العيوب الصفرية (ZD) ،
- * الجودة (QC) ،
- * إدارة الجودة الشاملة (TQM) ،
- * تحليل سلسلة القيمة (VCA) .



ولقد تأثر هيكل وسلوك التكلفة في ظل مراعاة البعد الإستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة علي التقنيات العالية والمتقدمة والتي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية فقد أدي سيادة الطابع الآلي علي نظم التشغيل في معظم الصناعات إلي اختلاف عناصر التكاليف ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة ، حيث أدي انخفاض الحاجة إلي العمل اليدوي إلي زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشر علي حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلي أدني حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج والتي تمثلت في معظمها في تكاليف ثابتة .

وقد ترتب علي سيادة الطابع الآلي ، ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلي ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلي تكاليف غير مباشرة .
وتساعد سلسلة القيمة علي فهم سلوك التكاليف ، والتميز أي التفرقة بين الموارد الكامنة حتي يمكن المفاضلة بينها من وجهة نظر المستهلكين .

وأشارت بعض الدراسات إلي أن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الوضع التقليدي تهدف أساساً إلي خدمة إدارة المنظمة ، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد علي الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلي تدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين وإنما مع موردي الموردين وعملاء العملاء ، بهدف إرضاء العملاء والتحسين المستمر للإنتاج .

فقد أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج مما يساعد علي فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر ليتوافق مع التغيرات في رغبات العملاء ومواقف المنافسين .



كما أصبحت إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلاً حتمياً في ظل هذه المتغيرات التي أفرزتها هذه البيئة ، وتساعد سلسلة القيمة علي توقع الطلب علي بعض المنتجات في بعض الأسواق في ظل الظروف المتوقع أن تسود ، وفي ظل الاختلاف والتباين الكبير في حاجات ورغبات المستهلكين من هذه المنتجات.

٢/١ المدخل المقترح لتطوير الاداره الاستراتيجيه للتكاليف بهدف تعظيم القيمة

:-

فرضت الظروف المحيطة بمنظمات الأعمال المعاصرة ضرورة الاهتمام بتضمين البعد الاستراتيجي في معظم جوانب النشطة و العمليات بالمنظمة و ذلك من حيث إعداد البدائل الاستراتيجية ، و دراسة تلك البدائل على مستوى المنشأة ككل ، و تحديد أساليب تنفيذ و متابعة الاستراتيجية التي تم اختبارها للتأكد من دقة و نجاح التنفيذ .

وانطلاقاً من أهمية الدور المحاسبي بصفة عامة ، و محاسبة التكاليف بصفة خاصة في تقييم و اختبار و تنفيذ و توجيه و رقابة سياسات و استراتيجيات أي منظمة ، فقد ظهرت العديد من الأدوات التي تدعم إدارة المنظمة عند ممارسة البعد الاستراتيجي و تضمينه في أنشطتها ، و يعتبر أسلوب أو منهج الادارة الاستراتيجية للتكلفة من أهم الادوات التي وجدت لتحقيق هذا التكامل بين البعد الاستراتيجي للاداره و أنظمة محاسبة التكاليف .

حيث تهتم الادارة الاستراتيجية للتكاليف بتحقيق فعالية التكلفة بصفة عامة في الاجل الطويل ، كما تهتم بدراسة و تخفيض و تحسين التكلفة و احتوائها بما ينعكس على امكانية تحديد الفرص التي تسهم في تحسين الوضع التكاليفي للمنظمة ككل .

و في ضوء ذلك تهدف الدراسة في هذا المبحث إلى تقديم إطار مقترح لمنهج شامل لتحليل و إدارة التكلفة من منظور استراتيجي بغرض تدعيم الموقف



التنافسي للمنشأة و تطوير نظم التكاليف بما يتوافق مع متطلبات و خصائص المتغيرات البيئية السائدة .

و يعتمد الاطار البنائي للمنهج المقترح على المقومات التالية :

١ . الأخذ بمفهوم المنهج الكلي أو الشامل في تحليل القيمة لكل من المنشأة و العملاء و الموردين و المنافسين ، حيث تقاس فعالية الاطار المقترح بمدى قدرته على التقيق بين الأهداف المتباينة لكل من العملاء و المساهمين و الموردين و المجتمع بصفة عامة ، أو بمعنى اخر تعظيم القيمة الكلية للمنشأة .

٢ . تقوية التوجه الخارجي لعمليات المنشأة باعتبار أن الاطراف الخارجية لها تأثيراتها المباشرة على أداء المنظمة و من ثم تكلفة هذا الأداء ، بحيث يتضمن الاطار المقترح تحليل كل من الموقف الداخلي و الخارجي للوصول إلى ما يسمى بالتكاليف التنافسية ، مع استمرار التحسين في موقف المنشأة .

٣ . التكامل الفعال بين نظم الانتاج و الجودة و خصائص البيئة الاقتصادية و بين نظم التكاليف المطبقة بحيث تعكس تلك النظم كافة الاثار الايجابية و السلبية لأداء المنظم و تأثير هذا على الموقف التنافسي و مواطن التميز للمنشأة .

٤ . يعتمد الاطار المقترح على التكامل بين مداخل ثلاثة أساسية هي :

Value Chain Analysis

* تحليل سلسلة القيمة

Cost Drivers Analysis

* تحليل مسببات التكلفة

Strategic Positioning Analysis * تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة

٥ . يهدف هذا الاطار إلى تطوير أساليب محاسبة التكاليف التقليدية بما يمكن من توفير احتياجات الادارة من المعلومات التحليلية الداخلية و الخارجية وخاصة تلك المعلومات المتعلقة بالتنافس و الأسولق بما يساعد في تنمية



و تطوير استراتيجيات المنظمة من ناحية ، و من ناحية أخرى دراسة و تحليل و تصميم البدائل المختلفة للأداء لأغراض خفض التكلفة و التحسين المستمر مما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة .

أ- الاطار المقترح لمنهج تحليل و إدارة التكلفة من منظور استراتيجي :-

يقوم الاطار المقترح لمنهج تحليل و إدارة التكلفة من منظور استراتيجي على الاركان و الادوات الرئيسية الثلاثة و التي تمثل المحاور الأساسية التالية :
أولاً : الاطار المقترح لتحليل سلاسل القيمة .
ثانياً : تحليل مسببات التكلفة لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة .
ثالثاً : تحليل الموقف الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمنظمة .

أولاً : الاطار المقترح لتحليل سلاسل القيمة :-

تسعى الإدارة الناجحة إلى البحث باستمرار عن الريادة التنافسية بالشكل الذي يحقق تقديم منتج ذو جودة أفضل و سعر أقل و استجابة أسرع لاحتياجات العملاء مقارنة بالمنافسين في نفس السوق التنافسية .
ولقد كان اتجاه معظم الشركات الصناعية نحو " التركيز على المنتج " و العمليات الانتاجية من اجل تحسين الكفاءة و زيادة الأرباح ، كما اتجهت شركات أخرى إلى الاعتقاد بان الشركات الناجحة هي التي تتحرك بعيداً عن المنتج و يكون التركيز على العميل حيث يرجع منطق هذا الاتجاه إلى ان العميل يدفع فقط مقابل المنتج ذات المنفعة الحقيقية له ، و بالتالي ينبغي أن يكون هدف المنشأة هو زيادة رضا العميل باعتباره السبيل الصحيح للحصول على عوائد أكبر ، و من ثم يعتمد اتجاه التركيز على العميل على اقتصاديات النطاق Economics of Scope بغرض الوصول إلى تقدم منتج متميز وفقاً لدرجات العميل و الأسواق .
وترى الباحثة ان الهدف النهائي للمنشآت الناجحة يجب أن يتمثل في تحقيق أفضل قيمة للعميل في ظل الأخذ في الاعتبار القيم الأخرى لكافة الاطراف



و الضغوط التنافسية (المنافسين و الموردين) و بالتالي ينبغي ان يمتد تركيز المنشأة إلى مرحلة ما قبل الشراء و كذلك مرحلة ما بعد البيع حتى تتمكن المنشأة من بناء ميزة تنافسية قوية تقوم على أساس إيجاد علاقة بين عوائد خدمات الإنتاج (وجهة نظر داخلية) و بين تحليل قوى السوق الخاصة متمثلة في العلاقات مع الموردين و المنافسين و العملاء (وجهة نظر خارجية) .

ويعتبر مدخل تحليل سلاسل القيمة مدخلاً مناسباً في تحقيق الربط و التفاعل بين وجهتي النظر الداخلية و الخارجية ، و بالتالي تمثل سلاسل القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة عن طريق توفير معززات المالية و غير المالية عن كافة أنشطة المنشأة بدءاً من تصميم فكرة المنتج و انتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع بما يمكن المنشأة من تحليل و توجيه الأنشطة و الموارد لمواطن تحقيق القيمة و من ثم تحقيق التكلفة المستهدفة و التميز للمنتج بغرض إرضاء العميل .

وفي هذا المجال يرى (Long and Koch (1997) ان بناء و تحقيق الميزة التنافسية يعتمد على عاملين جوهريين هما :

التركيز على المنتج و السوق Product and Market Focus
تقسيم المنشأة لوحدات نشاط استراتيجية Strategic Business Units

و يتضح مما تقدم أن سلاسل القيمة تركز على فكرة أن الميزة التنافسية هي دالة للعديد من الأنشطة المميزة و التي تضيف قيمة معينة للمنتج النهائي ، و بذلك يكون هدف سلاسل القيمة هو توليد القيمة و ليس مجرد الاضافة إلى هامش الربح . و يمكن تحقيق ذلك عن طريق تحديد الأنشطة الاستراتيجية المضيفة للقيمة و العمل على تطويرها و تمهيتها بغرض تحسين الصورة التنافسية للمنتج و التي يرغبها العميل بشكل يختلف عما يقدمه المنافسون ، و أيضاً يتم تحديد الأنشطة

غير الاستراتيجية أو غير المضيئة للقيمة و العمل على التخلص منها أو من تأثيرها السلبي على الأداء .

ثانياً : تحليل مسببات التكلفة لتحقيق استراتيجية زيادة التكلفة :-

أجمعت الكتابات المحاسبية على أهمية تحليل مسببات التكلفة باعتبارها أده لتفسير سلوك التكاليف تساعد على تقييم الفرص الاستراتيجية المتاحة أمان المنشأة عن طريق اختيار وتحديد أي المسببات التي تدفع نحو تحقيق القيمة الكلية للمنشأة .

فقد عرفها (Lord (1996 بأنها تلك الاسباب أو العوامل المحدثة و المحركة للتكلفة ، و أن ضبط و تحليل تلك المسببات و التحكم فيها يساعد على ضبط التكلفة و ترشيد استخدام الموارد بما يحقق متطلبات زيادة التكلفة .

كما أشار (Bjornenak (2000 إلى ان مسببات التكلفة هي تلك العوامل التي تحدث التغير في التكلفة الكلية المرتبطة بهدف معين فهي تعكس الطلب على الانشطة عند مستويات مختلفة و من ثم تعبر عن مقدار الاستهلاك الخاص بمنتج معين او مجموعة من المنتجات لموارد المنشأة .

كما يؤكد الجبالي (١٩٩٨) على أن مسبب التكلفة هو العامل المحرك لحدوث تكلفة النشاط و الذي يمثل الطلب على موارد المنشأة النادرة ، كما انه يعتبر الأساس المناسب لتحديد و تخصيص التكاليف على الانشطة المختلفة و بالتبعية على المنتجات التي استهلكت و استفادت من تلك الانشطة .

أما عن عصافت (١٩٩٨) فيرى أن مسبب التكلفة هو المقياس الذي يجب ان يتصف بدرجة عالية من الاستجابة لنوعين من المتغيرات هما : الطلب الذي يخلقه النشاط على المورد و الطلب الذي يستقبله النشاط من جانب وحدات التكلفة على مخرجاته .

و مما سبق يمكن للباحثة تعريف مسببات التكلفة بانها تلك العوامل التي ترتبط بشغل متناسب مع استهلاك النشاط لموارده ، و بالتالي تمثل الأساس لتفسير



سلوك تكلفة النشاط ، مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية ، و من ناحية اخرى يساهم في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة الداعمة للقدرة التنافسية للمنشأة .

كما ترى الباحثة أن السبب الرئيسي وراء فشل العديد من الشركات الصناعية في تحقيق التكلفة التنافسية هو الاعتماد على معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج بما لا يتيح للإدارة اكتشاف الفرص الاستراتيجية لتطوير الاداء وخفض هيكل التكاليف.

ثالثاً : تحليل الموقف الاستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للمنشأة :-

على الرغم من اهمية خفض و ترشيد التكلفة من خلال الاستخدام الكفاء للموارد الداخلية المتاحة للمنشأة ، إلا أن هناك ضرورة مساوية لها في الأهمية تتمثل في استغلال فرص السوق المتاحة و نقاط القوة الداخلية ، و أيضاً مواجهة مخاطر السوق و نقاط الضعف الداخلية و يكون ذلك من خلال الاستغلال الفعال لمقدار ما تملكه المنشاه من فكر استراتيجي ابتكاري يحقق تميز المنتج مما يحقق المواءمة بين مواجهة المشكلات الداخلية واحتياجات السوق و العملاء.

إن المنافسة العالمية لم تعد منافسة منتجات أو شركات أو تجمعات اقتصادية ، بل أصبحت المنافسة الحقيقية بين الفكر الذي يضع الاستراتيجيات التنافسية ، ومن ثم يمكن للمنشآت التي لا تمتلك إمكانيات وموارد تنافسية ان تتنافس بكفاءة إذا نجحت في اكتشاف نقاط ضعف الشركات القوية المنافسة و اتجهت لاستغلال نقاط الضعف هذه في دعم موقفها التنافسي.

فإذا كان كل موقف استراتيجي محكوم بموارد المنشأة الداخلية و الفرص و التهديدات الخارجية فإنه يمكن تحقيق استراتيجية التمييز من خلال :
- تقديم خدمة أفضل للعملاء .



- تقديم منتجات و خدمات مختلفة عن المنافسين : و ذلك عن طريق استغلال الفرص الايجابية و مواجهة المخاطر و التهديدات الخارجية سعياً وراء رضاء و ولاء العميل .

ب- عرض أهم جوانب التكامل :-

نظرا لما يواجهه تطبيق كل من تحليل مسببات التكلفة و تحليل سلسلة القيمة و تحليل الموقف الاستراتيجي من عيوب و انتقادات و ذلك عند تطبيقه بمفرده بمعزل عن الآخر ، فلقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود أسلوب يمكن تطبيقه للتكامل بينهم للتغلب على العيوب و التركيز على مزايا كل منهم .
وفيما يلي سيتم عرض أهم الجوانب التي دعت إلى ضرورة التكامل بين تحليل مسببات التكلفة ، تحليل سلسلة القيمة ، تحليل الموقف الاستراتيجي .

أولاً : أهم الانتقادات الموجهة لكل مدخل :-

أ- عيوب تحليل مسببات التكلفة :-

1. أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بناء على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة .
2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
3. إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.
4. صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكوادر المحاسبية .



٥. إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع، ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.
٦. إن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء العملاء مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة. ولكن هذا الانتقال نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة، لا بل ضرورة، في ظل تنافس شديد محلياً وعالمياً كما أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات.
٧. عدم شمول التحليل على كافة العناصر التي تمر بها سلسلة تحقيق القيمة، وأحياناً يقتصر التحليل حسب الأنشطة على الأنشطة الانتاجية فقط و أحياناً يتضمن بالإضافة إلى ذلك الأنشطة التسويقية مع تجاهل باقي سلسلة تحقيق القيمة و التي تشتمل على مرحلة البحوث و التطوير و مرحلة التصميم و المراحل اللاحقة لعملية البيع . و هذا بدوره يؤدي إلى عدم صلاحية رقم الربحية الذي يتم التوصل إليه و قصور رقم التكلفة المحدد بناء على نظام التكلفة حسب الأنشطة في الأجل القصير
٨. يقوم نظام ABC على التحليل قصير الأجل و هو بذلك لا يراعي المراحل المختلفة التي تمر بها السلعة من لحظة التفكير في إنتاجها إلى أن

- يتم استهلاكها بواسطة المستهلك حيث يقتصر على حصر الأنشطة الانتاجية وربما أيضا التسويقية .
٩. التعارض فيما بين أهداف قياس التكلفة حسب الأنشطة و أهداف التطور المستمر حيث يقتصر نظام التكلفة حسب الأنشطة على الأجل القصير من حيث التكلفة و تحليل الربحية أما نظام التطور المستمر فإنه يعمل على تدعيم الأهداف الاستراتيجية للمشروع.
١٠. اقتصادية التطبيق : ان تطبيق نظام ABC قد أصبح أكثر شمولاً و تفضيلاً و لكن الاستفادة من البيانات التي يتم توفيرها في اتخاذ القرارات المختلفة تعتبر محددة مقارنة بما يتحمله المشروع من أعباء كثيرة لإجراء التخصيص و تنفيذ نظام التكلفة.
١١. لم يعطي نظام التكلفة حسب الأنشطة في الأجل القصير اهتماماً لاعتبارات الثبات و الاستقرار في المعلومات و ذلك لتأثيره باعتبارات المرونة في الإنتاج .

ب- عيوب سلسلة القيمة :-

- مما سبق تستنتج الباحثة أن هناك مجموعة من الانتقادات التي تواجه سلسلة القيمة يمكن ايجازها فيما يلي:**
١. صعوبة قياس قيمة المنتجات الوسيطة.
 ٢. عدم القدرة على عزل المسببات الرئيسية للتكلفة.
 ٣. الصعوبة في تحديد علاقات الارتباط بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة.
 ٤. صعوبة قياس هوامش الربح لكل من العملاء و الموردين.

ج- عيوب تحليل الموقف الاستراتيجي :-

- توصلت الباحثة من خلال دراسة مدخل تحليل الموقف الاستراتيجي للتكاليف أنه يواجه مجموعة من العيوب تتركز فيما يلي :**



١. صعوبه تجميع و تحليل البيانات الخاصة بالموقف الخارجي للمنشأة و المنافسين .
٢. امكانية حدوث تعارض بين اختيار الاستراتيجية التنافسية للمنشأة و اسلوب قياس و تحليل التكاليف المطبق بالمنشأة .

ثانياً: أوجه التشابه و الاتفاق :-

و تتلخص في الآتي :

من حيث المفهوم :

- يتشابه الأسلوبان في أنهما أداتان من أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية اللتين تستخدمان لتحقيق خفض استراتيجي للتكلفة ، و يلائمان بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بحدة المنافسة و التكنولوجيا المتطورة .

من حيث الهدف :

- كما أن الخفض المستمر للتكلفة يعتبر هدفاً موحداً

من حيث الإجراءات :

- متطلبات المستهلك من أهم الأمور الواجب مراعاتها عند اتخاذ قرارات خفض التكلفة .

- إضافة إلى اشتراكهما بالرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف ، إذ يهتم كلا منهن برؤية الأسواق (المنافسين و العملاء) لما يجب أن تكون عليه التكاليف .

من حيث مجالات خفض التكلفة :

إن التكلفة الناتجة عن تطبيق مراحل أسلوب تحليل مسببات التكلفة تعتبر تكلفة تفصيلية قادرة على الكشف عن تفاصيل التكاليف ، فهي تكلفه تستطيع النفاذ إلى الأنشطة و العمليات لتحديد تكلفتها بصورة تفصيلية ، كما يعتمد تحليل سلاسل القيمة على تحليل الشركة إلى خلايا القيمة و أنشطة القيمة الداخلة في بناء الشركة، و من ثم تحديد تكلفه كل من هذه الخلايا و الأنشطة بشكل تفصيلي ، لمعرفة التكاليف التي تضيف إلى القيمة و التكاليف التي لا تضيف إلى القيمة و

ذلك لاتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة للتحكم في استهلاك التكاليف بما يضمن تحقيق مزايا تنافسي.

ثالثاً : المزايا التي يحققها التكامل :-

تنشأ أهمية تطبيق المدخل المقترح- للتكامل ما بين تحليل مسببات التكلفة و تحليل سلسلة القيمة و كذلك تحليل الموقف الاستراتيجي- في وجود عدد من أوجه التشابه و الاختلاف فيما بينهم مما دعى إلى ضرورة استغلال أوجه التشابه و تقليل الفجوات و الاختلافات فيما بينهم .
وحيث أنه سبق و أن عرضنا أوجه التشابه فسوف يتم توضيح أوجه الاختلاف بين تحليل مسببات التكلفة و تحليل سلسلة القيمة و كذلك عرض لأهم مزايا هذا التكامل كما يلي:

أ- أوجه الاختلاف :-

- الهدف من تطبيق أسلوب تحليل مسببات التكلفة هو تحقيق التكلفة التي تسمح للشركة أن تبيع بسعر السوق التنافسي ، مع تحقيق هامش ربح ، في حين لا يتوقف الهدف من تطبيق أسلوب تحليل سلاسل القيمة على تحقيق خفض التكاليفي من خلال البيع بسعر السوق التنافسي، حيث يتعداه إلى تحويل الخلايا غير المضيفة إلى القيمة إلى خلايا مضيضة للقيمة .
- تقوم جهود خفض التكلفة استناداً إلى أسلوب تحليل مسببات التكلفة على تحليل المنتج ذاته (وظائفه ، مكوناته ، ... الخ) و ذلك بهدف أداء هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة دون المساس بمستوى الأداء المتوقع من المنتج أو جودة المنتج.

بينما تقوم جهود خفض التكلفة استناداً إلى تحليل سلاسل القيمة على تحليل الشركة (استناداً إلى افتراض أن التصميم تنافسي، و أن زيادة التكلفة عن نظيراتها لدى المنافسين يعني قصور في الاداء و وجود إسراف و ضياع يمكن استئصاله، و إذا لم يكن هناك زيادة في التكلفة ، فإن الهدف يكون التحرك نحو قيادة السوق تكاليفياً) نفسها إلى خلايا القيمة الداخلة في بناء الشركة ، و من ثم

تصنيفها إلى خلايا تضيف إلى القيمة و خلايا لا تضيف إلى القيمة ، و بعد ذلك تحلل خلايا القيمة بنوعها إلى أنشطة قيمة و ذلك للعمل على اتخاذ القرارات المناسبة لتحويل الخلايا الغير مضيفة إلى القيمة إلى خلايا مضيفة إلى القيمة ، و ذلك عن طريق استبعاد التكاليف التي لا تضيف إلى القيمة.

ب- مزايا التكامل :-

١- خفض التكلفة و تحقيق ميزة تنافسية:

رغم تعدد جوانب التحديث و التطوير في أسلوب تحليل مسببات الكلفة بإعتباره اداة جديدة لادارة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة سواء من حيث تخطيط التكلفة و رقابتها و تجنبها و استيعابها و احتوائها إلى غير ذلك ، لكن لكي تحقق هدفها بكفاءة و فعالية يجب أن يكون هناك وسيلة أو اداة تحليلية تحدد لها أي من الأنشطة التي تضيف قيمة و التي لا تضيف قيمة ، و ذلك حتى يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقابلها ، بغرض ترشيد التكاليف و تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة ، و يتم تصنيف الأنشطة وفق ما تقدمه من قيمة إلى المنتج إلى:

- أنشطة تضيف قيمة : و هو النشاط الذي إذا استبعد فغنه سوف يؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات العميل و لا توقعاته ، الأمر الذي سيؤثر سلباً على مبيعات المنظمة و حصتها السوقية ، لذلك تسعى المنظمة إلى عدم استبعاد تلك الأنشطة و إنجازها بكفاءة ، فمثلاً شراء مواد أولية لصنع المنتج هو نشاط ذو قيمة لأن المنظمة بدونها لن تستطيع تصنيع المنتج .
- أنشطة لا تضيف قيمة : هي الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمخرجات أو المنتجات المقدمة للمستفيد ، و في نفس الوقت يمكن أن تعوق العمل و تزيد من تكلفة إنجازها ، و بالتالي فهي أنشطة هدر Waste ، و يمكن لاداره تخفيض التكلفة مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج باستبعاد هذه الأنشطة ، فمثلاً تخزين المواد الولية أو المنتجات تامة الصنع يعد نشاطاً غير منتجاً ، لذلك كان السعي إلى تطبيق سياسة المخزون الصفري .



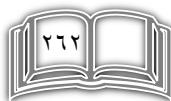
ولابد من الإشارة إلى أن هناك أنشطة لا تضيف قيمة ولكنها ضرورية لإتمام العمل ، و هي تلك الأنشطة التي لا يمكن إتمام العمل بدونها ، بينما لا تمثل قيمة للمستفيد تجعله مستعداً ليدفع مقابلها ، و يمكن للداده أن تخفض حجمها دون التأثير على كفاءتها كتكاليف إعداد الآلات و تكاليف الفحص و تكاليف المناولة .

٢- تحقيق الدقة في قياس التكاليف :

يؤدي التكامل بين مدخلي تحليل سلسلة القيمة و تحليل مسببات التكلفة إلى تحقيق درجة أعلى من الدقة في قياس التكاليف ، حيث أن النظام التقليدي لقياس التكاليف لم يتم تصميمه بحيث يتم تصنيف التكاليف حسب أنشطة القيمة ، و يتم تحقيق هذا باستخدام أسلوب تحليل مسببات التكلفة ، حيث أنه يمد أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكاليف الحقيقية و الدقيقة لنشطة القيمة مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة كما يساعد على تحليل سلسلة القيمة بكفاءة أعلى ، كما يؤدي البعض هذا الرأي حيث يرى انه من الهمة معرفة التكاليف الحقيقية للنشطة و العمليات التي تشكل سلسلة القيمة للمنظمة للتوصل إلى اتخاذ قرارات سليمة بشأن إدارة سلسلة القيمة و تحسين كفاءتها ، و بدون نظام تحليل مسببات التكلفة لا يمكن تحقيق ذلك .

ج- إطار التكامل بين مدخلي تحليل مسببات التكلفة و تحليل سلسلة القيمة :-

يلاحظ انه لا بد أن تخضع كافة مراحل سلسلة القيمة للتقييم ، بمعنى ان يبدأ التقييم قبل ان تبدأ العملية الانتاجية و كذلك خلال مراحل الانتاج للتأكد من تطابقه مع متطلبات السوق ، كذلك لا بد ان تستمر عملية التقييم بالشكل الملائم لمرحلة ما بعد البيع و ذلك للتحقق من مدى استمرار ولاء العميل للمنظمة ، الأمر الذي يساعد على التعرف على احتمالات تطور الربحية الحالية للمنظمة مستقبلاً . كما يتضح ان بناء نموذج سلسلة القيمة يحتاج إلى بناء هيكل التكلفة اللازم لتحديد تكلفة كل نشاط ضمن هذه السلسلة ، و يتم حساب مسببات التكلفة لكل نشاط



من التكلفة الكلية ، حيث يوفر نظام تحليل مسببات التكلفة مقاييس الأداء المتعلقة بتكلفة الأنشطة و مخرجات هذه الأنشطة .

ويجب الاشارة إلى أن النتائج المرجوة من تطبيق كلاً من تحليل مسببات التكلفة و تحليل سلسلة القيمة كادائين منفردتين يمكن تعظيمها فيما إذا تم تطبيقها بصورة متكاملة ، حيث يستفيد كل منهما من ارتباط تطبيقها في تحليل سلوك التكاليف و مصادر التميز ، و بالتالي يمكن أن تحقيق الميزة التنافسية من خلال خفض التكلفة .

٣/١ خطوات تطبيق النموذج المقترح للتكامل بين تحليل مسببات التكلفة و

تحليل سلسلة القيمة و تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة :-

تتمثل خطوات بناء النموذج المقترح على محاولة للربط و الاندماج بين خطوات تطبيق كل من المداخل السابقة المكونة للمدخل المقترح و ذلك بهدف تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة المطبقة لهذا المدخل المقترح ، و تتمثل خطوات بناء النموذج المقترح فيما يلي :

أولاً : تحديد الأهداف :-

فالاداره الناجحة في ظل اقتصاد السوق الحر هي التي تهتم بتحديد السبل المختلفة المختلفة لتحقيق زيادة سوق المنتج و تنمية حصتها في هذا السوق ، و يكون ذلك من خلال صياغة و اختيار الاستراتيجية المناسبة التي تكفل ايجاد فرص المزايا التنافسية و تعظيم قيم المنشأة.

وفي سبيل ذلك لا تعتمد الاداره على استراتيجية وحيدة لريادة السوق و التميز ، و إنما يجب أن تنجح لعمل مزيج من الاستراتيجيات التسويقية حسب متطلبات الموقف التنافسي و ذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها زيادة الانتاج و عائد الاستثمار ، و التوسع في حجم النشاط ، خفض التكاليف ، التوظيف الكفاء لموارد المنشأة ، تطوير مستوى الجودة.



ثانياً : تجميع البيانات و المعلومات الاستراتيجية :-

حيث تقوم عملية تجميع البيانات و المعلومات على بعدين أساسيين هما :
الأول : البعد الداخلي : و يعني توفير كافة المعلومات عن الامكانيات و الطاقات التشغيلية و المشاكل و الأزمات التي تواجه النشاط في توظيف هذه الامكانيات بكفاءة .

الثاني : البعد الخارجي : و يقصد به العلاقة بين المنشأة و البيئة التنافسية الخارجية ، حيث يجب تجميع البيانات و المعلومات عن المخاطر و الفرص التي تؤثر على استراتيجية النشاط و تتضمن تلك المعلومات الظروف الاقتصادية السائدة ، العوامل الاجتماعية و السياسية ، مستوى التكنولوجيا ، ظروف و إمكانيات الموردين ، الامكانيات و الفرص المتاحة للمنافسين .

ثالثاً : تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي للمنشأة :-

حيث يمكن في هذه المجال استخدام فكرة تحليل قيمة الأنشطة التشغيلية و إعداد قائمة للقيمة تستهدف بيان العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية و الأهداف التشغيلية و إبراز ما تقدمه أنشطة الوحدة الاقتصادية من قيمة للعميل ، و تعتبر فكرة إعداد قائمة للقيمة تطبيق لمنهج تحليل سلاسل القيمة ، لذلك ترى الباحثة أن التحليل المستمر لمخرجات منهج سلاسل القيمة (في ضوء أنشطة تضيف أو لا تضيف للقيمة) يؤدي إلى اقتراح عدد من البدائل الاستراتيجية المتاحة .
و تتكون هذه الخطوة من مجموعة من الخطوات التفصيلية كما يلي :

الخطوة الأولى : تحديد أنشطة سلسلة القيمة :-

يتطلب تحليل سلسلة القيمة تقسيم المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة عن بعضها البعض تكنولوجياً و استراتيجياً بغرض استيعاب سلوك التكلفة و المصادر الحالية و المحتملة لتحقيق ميزة تنافسية ، و قد اقترح Porter أن يتضمن تحليل سلسلة القيمة تقسيم عمليات المنشأة إلى أنشطة مترابطة



استراتيجياً لفهم سلوك التكاليف و المصادر المحتملة لتحقيق التميز ، كما يعتبر أن أنشطة القيمة هي حجر الأساس الذي تعتمد عليه المنشأة لإنتاج منتج ذو قيمة لعملائها .

الخطوة الثانية : تحديد الأنشطة الاستراتيجية :-

يتم في هذه الخطوة تحديد مواصفات المنتج التي تعتبر ذات قيمة بالنسبة للعميل الحالي ، كذلك تحديد المواصفات التي من المتوقع أن تكون ذا قيمة من وجهة نظر العميل المحتمل في المستقبل ، و قد تشمل هذه المواصفات على الجودة أو السعر المنخفض إلخ ، و بعد تحديد هذه المواصفات يجب على المنشأة أن تحدد ما هي الأنشطة المسؤولة عن تحقيق المواصفات و التي يمكن اعتبارها أنشطة استراتيجية و مسؤولة عن توليد ميزة تنافسية للمنشأة .

الخطوة الثالثة : تحديد مسببات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة :-

يتم في هذه الخطوة إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد و مخرجات النشاط عن طريق اقتراح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة هذا النشاط ، و يمكن الاستعانة في هذه المرحلة بمشرفي الأنشطة و الفنيين للتعرف على أهم العوامل و المسببات التي تؤثر في سلوك التكلفة داخل النشطة ، و تساعد هذه المسببات على قياس مقدار الموارد التي استهلكتها الأنشطة الأساسية (الانتاجية) من الأنشطة المساعدة (الخدمية) ، و يلاحظ أن هذه المسببات لا ترتبط بصفة أساسية بحجم الانتاج او النشاط و لهذا ينبغي توخي الدقة في اختيار مسبب التكلفة المناسب لكل نشاط حتى يساعد ذلك في كشف الطاقة الخاصة بكل نشاط و حجم الاستفادة منها و أيضاً إبراز الطاقة لعاطلة أو غير المستغلة .

الخطوة الرابعة : تحديد تكلفة كل نشاط قيمة :-

بعد تحديد النشطة الاستراتيجية و الأنشطة غير الاستراتيجية و تحديد مسببات التكلفة ، يتم تحديد تكلفة هذه الأنشطة ، و يجب تصميم نظام التكاليف في المنشأة للقيام بهذه المهمة ، و يستخدم نظام قياس التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف على أنشطة القيمة ، حيث أن تحديد محركات التكلفة لأنشطة القيمة يعتبر وسيلة لفهم سلوك التكلفة و تحديد الأنشطة الاستراتيجية و غير الاستراتيجية ، و يجب على الإدارة أن تضع في اعتبارها الإطار الكلي لسلسلة القيمة .

الخطوة الخامسة : تحسين إدارة سلسلة القيمة :-

يمكن للمنشأة تحقيق ميزة تنافسية عن طريق إدارة سلسلة القيمة الخاصة بها بشكل أفضل من منافسيها في نفس المجال ، حيث أن إدارة سلسلة القيمة تتضمن زيادة جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة ، و زيادة الأرباح و خفض التكاليف و بالتالي تعظيم الميزة التنافسية ، كذلك فإن فحص سلسلة القيمة للمنشأة و مقارنتها بالمنافسين في نفس المجال يوضح جوانب التميز و عدم التميز للمنشأة فيما يتعلق بالتكلفة (و ذلك ما سوف يتم توضيحه في الخطوة التالية) ، و تعتبر أنشطة سلسلة القيمة مترابطة و بالتالي لا يمكن إدارة أي نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بشكل منفرد عن باقي أنشطة القيمة دون الأخذ في الاعتبار أثر ذلك على باقي الأنشطة .

رابعاً : تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنشأة :-

حيث يعتمد تحليل الموقف الخارجي للمنشأة على تحديد نقاط القوة الخارجية متمثلة في الفرص الايجابية المتاحة ، و تحديد نقاط الضعف الخارجية متمثلة في مخاطر و تهديدات البيئة التنافسية.



ونظراً لصعوبة السيطرة و التحكم في العوامل الاقتصادية الخارجية
فيمكن الاتجاه نحو تحليل عوامل الأسواق و المنافسة في صورة تحليل قيمة
العميل و موقف المنافسين .

وتنقل فيه العميل في تحقيق توقعات هذا العميل في صورة جودة المنتج ،
و مدى وفاء المنتجات لاحتياجاته الحقيقية ، و مدى ملائمة الأسعار لقدرا العميل .
أما عن تحليل موقف المنافسين فالهدف هو تفسير أسباب الاختلاف و
التمييز بين موقف المنشأة و موقف منافسيها و الكيفية التي تؤدي إلى حدوث هذا
التمييز .

خامساً : إعداد و تقييم بدائل استراتيجيات التميز :-

إن التحليل الاستراتيجي لموقف المنشأة يجب أن ينطوي على تحليل
الموقف المالي لامكانيات و قدرات و موارد المنشأة الداخلية في ظل تأثير العوامل
الخارجية .

و يمكن الاستعانة في هذا المجال بمصفوفة التهديدات / الفرص ، نقاط
القوة / نقاط الضعف في التحليل الاستراتيجي ، و يعرف (Collet (1999) تلك
المصفوفة بأنها إطار منهجي يهدف إلى دراسة و تحليل العلاقات المتداخلة بين
عوامل البيئة الداخلية و الخارجية مع تحديد الاستراتيجيات الواجبة التنفيذ لتدعيم
العوامل الايجابية و خفض أثار العوامل السلبية .

و تعتبر هذه المصفوفة أداة هامة تساعد على تقييم البدائل الاستراتيجية
الممكنة و اختيار الاستراتيجية الممكنة أو المناسبة من بين البدائل التالية :

- ١- استراتيجية تعظيم نقاط القوة و تعظيم الفرص المتاحة .
 - ٢- استراتيجية تخفيض نقاط الضعف و تعظيم الفرص المتاحة .
 - ٣- استراتيجية تعظيم نقاط القوة و تخفيض التهديدات الخارجية .
 - ٤- تخفيض نقاط الضعف و تخفيض التهديدات الخارجية .
- و بذلك يتضح أن تقييم الفرص المحتملة و المخاطر الخارجية ، و أيضاً
تحليل نقاط القوة و الضعف الداخلية يدفع الوحدة الاقتصادية نحو الاختيار

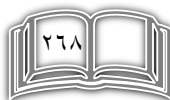


الاستراتيجي السليم و وفقاً لكل موقف تنافسي بهدف الوصول إلى أفضل موقع متميز للمنشأة و من ثم تحقيق المزايا التنافسية المستمرة المستهدفة .

٤/١ آليات ترشيد التكاليف و الأنشطة بسلسلة القيمة في ظل المدخل المقترح

١/٤/١ المجالات المقترحة لترشيد التكاليف :-

١. اختيار مسببات (محركات) التكلفة المناسبة لطبيعة كل نشاط : و ذلك بدراسة علاقة السببية بين التكاليف و الأنشطة ، بالإضافة إلى فحصها و إعادة النظر فيها كل فترة ، و قد يستخدم محرك نشاط محدد لتخصيص التكاليف عليه ، و الذي قد يركز على أساس استخدام عدد مرات النشاط الفعلية (التكرار) أو زمن تنفيذ الأنشطة (الكثافة) ، كما قد يستخدم محرك وحيد لتخصيص التكاليف لأكثر من نشاط واحد ، في حين يمكن استخدام أكثر من محرك واحد لتخصيص التكاليف على النشاط .
٢. التخطيط و الاعداد الدقيق لتكاليف الأنشطة بسلسلة القيمة للمنتج ، بالإضافة إلى مراعاة أي تغييرات قد حدث نتيجة التطوير المستمر و الاستفادة من تحقيق التوازن بين حدوث التحسين المستمر في مواصفات أو وظائف المنتج لتحقيق رغبات العملاء ، و بين التخفيض الذي قد يحدث في التكاليف ، كما يجب الاهتمام باستخدام أساليب زيادة مستوى جودة المنتج بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف خدمات ما بعد البيع و فترة ضمان المنتج و بما ينعكس إيجابياً على دورة حياة تكاليف المنتج .
٣. إعداد و تنفيذ برامج تحسين تكاليف الأنشطة من أجل تخفيضها لوصول إلى التكلفة المستهدفة و تحقيق الميزة التنافسية لمنشودة ، بالإضافة إلى تطبيق الاجراءات أو تطويرها بما يساهم في قطع بعض التكاليف و العمل على حل مشكلات التطبيق ، مع مراعاة التفرقة بين التكاليف التي يمكن رقابتها و تلك التي لا يمكن رقابتها .



٢/٤/١ المجالات المقترحة لترشيح الأنشطة التي تضيف قيمة :-

أولاً : إعداد و توثيق سلسلة القيمة لكل منتج بالمنظمة ، بالإضافة إلى المراجعة المستمرة للأنشطة للتحقق من كفايتها للوصول إلى المنتج المسهدف ، و التأكد من عدم تكرار النشاط الواحد بالسلسلة ، كما يتعين قياس الأهمية النسبية لكل نشاط بالنسبة لمجموع الأنشطة .

ثانياً : مراجعة و تحليل البيانات الخاصة بأراء المشاركين عن أنشطة المنتج – العملاء / العاملين و المسؤولين – حيث يؤكد (Baker (2002 أنه من أجل تحديد عما إذا كانت الأنشطة ذات قيمة حقيقية ، و كيف تكون ذات قيمة حقيقية هو سؤال العميل ذاته ، وذلك من خلال الخطوات التالية :

أ- يتم مخاطبة كافة المديرين المسؤولين بالمستويات الادارية المختلفة لتكثيف جهودهم من أجل متابعة عمالات التشغيل بغرض فصل (عزل) الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، و ذلك من منظور العملاء ، و من ثم يتم إعادة التفكير من أجل تنفيذ إعادة هندسة التشغيل خلال (٣-٤ أيام) بحيث يكونون على استعداد للنقاش الموضوعي مع لعملاء فيما يخص الشركة .

ب- يتم مناقشة عملاء الشركة حسب الخطوات التالية :

- استبعاد أمثلة الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، كالمذكورة بالمراجع – مثل : إعادة الترتيب بالمصنع –الحركة الطبيعية للمخزون ، وذلك بعيداً عن حدوث تقييم م جانب العملاء لهذه الأنشطة ، أما الانشط المتبقية، فيجب أن تكون تلك التي يعتقد انها تمثل قيمة للعملاء .

- تجميع تلك الأنشطة في مجموعات و العمل بقاعدة الاهتمام بالعميل في هذا الاطار ، و يجب أن يكون تركيز هذه المجموعات إما على أساس العملاء أو المنتجات .

- عرض تلك الأنشطة على العملاء ، و سؤلهم عما إذا كان كل منها يعطي للمنتج قيمة أكثر ؟



كما يتم استبيان وجهة نظر العملاء ، و ذلك بتصميم ستماراة استبيان للعملاء للتحق من النشطة الهامة من و جهة نظرهم من خلال إجابتهم ، ثم ترتيب الأنشطة من الأكثر أهمية (قيمة) إل الأقل أهمية (قيمة) ، و قد يعتقد بعض العملاء بأهمية بعض الأنشطة عن غيرها ، إلا أن ترتيب و التغذية العكسية مع العلاء في إنشاء قنوات الاتصال معهم ، إن تقدير أهمية (قيمة) الأنشطة لا يمكن أن يكون ثابتاً خلال مرحلة التشغيل الواحدة .

إن المشاركة الحقيقية و الفعالة من جانب العملاء و العاملين بالمنظمة من شأنه أن يعضد اتخاذ القرارات لاستبعاد الأنشطة الأقل أهمية (قيمة) من وجهة و بما يساهم في ترتيب الأنشطة من الأقل أهمية (قيمة) من وجهة نظرهم و بما يساهم في ترتيب الأنشطة من الأقل أهمية إلى الأكثر أهمية .

كما أن المتابعة المستمرة للأنشطة و تكاليفها و تحليل نتائج الاستبيانات و الاستعلام الشفوي سوف يساعد في التوصل إلى الأنشطة الفعالة التي تضيف قيمة للعميل و المنظمة ، و تلك التي يمكن تطويرها للمشاركة الفعلة مع أنشطة سلسلة القيمة ، و تظل أهمية التحري عن مصداقية المشاركة عند الاستبيان من العملاء و العاملين ، بالإضافة إلى استخدام أساليب تحليل البيانات المناسبة ..

٣/٤/١ مجالات تطوير الأنشطة التي لا تضيف قيمة :-

يتم إجراء الدراسات الفنية و المالية للأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض تحديد علاقتها بالأنشطة الأخرى و الآثار – الفنية و المالية – التي ترتب على ذلك ، بالإضافة إلى إعداد دراسات متنوعة لتفعيل تلك الأنشطة و إجراء التجارب التطبيقية من أجل دراسة جدوى أو ضرورة مشاركتها مع باقي أنشطة سلسلة القيمة من عدمه ، فإذا كان يمكن للاداره تحديد نقاط الضعف للأنشطة التي لا تضيف قيمة و علاجها – من الجوانب الادارية أو التشغيلية أو التجهيزات المساعدة أو العمالة – فإنه يجب التحقق من مدى تأثيرها الايجابي على القيمة المضافى في مقابل الاعباء الاضافية المحتملة .



كما يتعين إجراء تلك الدراسات - بشكل متكامل - بواسطة مجموعات عمل من عدة تخصصات بالمنظمة ، بحيث يتوافر لها الامكانيات اللازمة لتجميع البيانات من كافة المصادر و من ثم تحليلها و توظيفها عند إجراء الدراسات و التجارب المطلوبة من أجل تخفيض التكلفة - للمنتج الجديد او الحالي - و ذلك في إطار أهداف الادارة الاستراتيجية للمنظمة .

١/ ٥ الآثار المترتبة على استخدام المدخل المقترح لترشيد لتكاليف و الأنشطة

يقع على عاتق الاداره عبء متابعة و قياس الآثار التي قد تترتب على تخفيض التكاليف و استبعاد بعض الأنشطة بسلسلة القيمة للمنتج و من ثم تقديم التوصيات اللازمة لدعم برامج ترشيدها ، كما يجب أن تتفاعل إدارة المنظمة مع احتياجات و متطلبات العملاء و الاستجابة للتغيرات في سمات سوق المنافسة من أجل تحقيق أهدافها و بيان آثار ذلك على كافة التكاليف و الأنشطة المرتبطة بإنتاج و تسويق المنتج .

و يعد الجانب السلوكي - في إطار التنظيم الاداري - بالمنظمة أكثر المتغيرات التي يجب دراسة ثارها عند إتخاذ قرارات ترشيد التكاليف و الأنشطة ، بالإضافة إل دراسة الجوانب الخرى ذات الصلة - الفنية و المالية - كتصميم تشغيل المنتج ، و رقبة الجودة ، و تقدير تكاليف دورة حياة المنتج .

ويمكن استخلاص الاقتراحات و التوصيات الكفيلة بتطوير البرامج المقترحة لترشيد التكاليف و الأنشطة في ضوء نتائج دراسة و تحليل الآثار المترتبة عليها كما يلي :

١/٥/١ الآثار السلوكية لترشيد لتكاليف و الأنشطة :-

توجد أهمية للقياس غير المادي (المعنوي) - بجانب القياس المادي ليا الآثار المترتبة على قرارات تخفيض التكاليف أو استبعاد بعض الأنشطة ، خاصة على



المسؤولين و العاملين في مجالهما ، و من ثم لتأثير النهائي المتوقع عل القيمة المضافة للمنظمة .

و تبحث الاداره عن سبل تحفيز المديرين و المسؤولين من أجل اتخاذ قرارات ترشيد التكاليف و الأنشطة و ما يرتبط بذلك من اختيار محركات كل نشاط علحدة و التي قد تتأثر بالدوافع السلوكية لمتخذي تلك القرارات .

من أجل دراسة الجوانب السلوكية ذات لصلة بترشيد التكاليفو الأنشطة فإنه يتعين تحليل علاقات السبب – الأثر (النتيجة) بين محركات و تكاليف كل نشاط على حد ، فعندما تنسم تلك العلاقات بالمثالية فإنه يسهل اتخاذ القرارات بشأنها و يحفز السلوك التنظيمي المرغوب ، حيث يرتبط باختيار محركات النشاط و تصميم الأنشطة التي لا تضيف قيمة بعض الجوانب الايجابية و السلبية التالية :

● الجانب الايجابي للتحفيز السلوكي : حيث يحدد تصميم الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، أو ثمن من جانب العملاء أو التنظيم – كمناوله المواد و التخزين – حيث يجب أن تدعم الجهود المحفزة من أجل تخفيضها أو حذفها .

● الجانب السلبي للتحفيز السلوكي : قد يشعر المديرين المسؤولين و المنفذين للأنشطة التي لا تضيف قيمة أهم معرضون للانتقادات و احتمال فقد وظائفهم كنتيجة مباشرة للجهد الناجحة لاستبعاد بعض النشطة ، إن توقع فقد الوظيفة من غير المحتمل أن يشجع المسؤولين للعمل ي الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل البحث عن طرق لتخفيض الحاجة لخدماتهم ، كما يشعرون باحساس أقل للرضاء الوظيفي في حالة تنفيذ النشطة التي تأخذ في الحسبان إضافة القيمة بطبيعتها .

بطبيعة الحال لا يمكن إغفال الجوانب السلوكية للمسؤولين و المنفذين عند إتخاذ قرارات من شأنها التأثير المباشر في مزاوله أنشطتهم أو تقليص سلطاتهم الادارية أو استبعادهم من تحمل المسئويات ، لذا يجب تضمين كافة الآثار



السلوكية – بعد قياسها – مع الآثار الأخرى المادية و مقارنتها بالعائد المتوقع من تلك القرارات .

١/٥/٢ الآثار الفنية و التنظيمية لترشيد التكاليف و الأنشطة :-

إن سعي الإدارة لترشيد التكاليف و الأنشطة يدخل في إطار تحقي أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية من اجل الوصول إلة التكلفة المستهدفة ، و يجب أن تأخذ الإدارة بعين الاعتبار بعض النثار السلبية الناتجة عن ذلك ، كاحتمال أن يتم لاستغناء عن بعض العمالة الماهرة المتخصصة و صعوبة تعويضها أو استبدالها مستقبلاً إذا ابعث الإدارة سياسة التقليل (الانكماش) .

وكذلك احتمال تقبل الشركات التي تتجه إلى الانتاج في الدول ذات الاقتصاديات منخفضة التكاليف بمستو جودة أقل و تحمل بعض درجات المخاطرة ، كبديل لترشيد التكاليف و الأنشطة ، و محاولة التخلص من بعض الأعباء أو النفقات ، بالإضافة إلى احتمال حدوث بعض الخلل في مكونات (وحدات) الهيكل التنظيمي و المسؤولين عنها ، مما يتطلب ضرورة إعادة النظر لترتيب الوحدات التنظيمية .

وأخيراً ضرورة إعادة قياس تكاليف المنتج في ضوء التعديلات في التكاليف و النشطة، و مراجعة أسلوب تحميل الأنشطة بالتكاليف و مدى ملائمة محركات التكاليف لطبيعة كل نشاط ، بالإضافة إلى دراسة تأثير كل ذلك على تكاليف دورة حياة المنتج .

و من جانب آخر ، تبو مظاهر إيجابية تتمثل أهمها في تدريب المسؤولين و العاملين بكافة النشطة للعمل بفكر الإدارة الاستراتيجية ، و تطبيق أساليب إدارة التكلفة ، و التدريب على العمل بأسلوب هندسة لقيمة الذي يعتمد على المشاركة ي إتخاذ قرارات تعظيم المنافع من استخدام الموارد المتاحة .



المراجع :-

- 1- The Role Of The CFO In The Next Millennium . (1997) .
Seminar On The Role Of The Management Accountant .
Management Accounting : British . Feb.V.75.p .p.6 -8 .
- 2- Jack N., . (1998) . Software That's Elementary : ABC
Software Aims To Give Manufacturers , Retailers Common
Picture Of Value Chain . Food Processing . V.59 . may .
P.P. 142-146.
- 3- Long C. and Koch V. M . (1997) . Using Core Capabilities
to Create Competitive . Organizational Dynamics . Vol . 24
. . p. 6 .
- 4- Lord B. R . (1996) . Strategic Management Accounting :
The Emperors New Clothes. Management Accounting
Research .Vol . 7 . No . 3 p. 352 .
- 5- Bjornenak T. (2000) . Understanding Cost Differencein the
public sector : Acost Drivers Approach . Management
Accounting Research . p . 193 .
- ٦- محمد مصطفى الجبالي . (١٩٩٨) . استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة و
العناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء تحقيقاً
لأهداف المشروعات الانتاجية الحديثة . مجلة الدراسات المالية و التجارية (
العلوم الادارية) . كلية التجارة ببني سويف : جامعة القاهرة . العدد الثالث .
السنة الثانية . ص ٢٢٦ .
- ٧- عاصفت سيد عاشور . (١٩٩٨) . المركزالاستراتيجي للتكاليف و
الأطار الفكري لسلاسل القيمة . مجلة الفكر المحاسبي . كلية التجاره : جامعة عين
شمس . العدد الأول . ص ص ١٤ - ١٥ .
- ٨- ماهر عبد الرحمن السعدي . (٢٠٠٤) . تقييم الأداء الاستراتيجي لمنشآت
الأعمال المعاصرة . رساله دكتوراه . كلية التجاره : جامعة الأسكندريه .
- ٩- مجمد رأفت محمد رشاد . (٢٠١٢) . ترشيد التكاليف و الأنشطة بسلسلة القيمة
مدخل للقيمة المضافة بمنظمات الأعمال . مجلة البحوث الادارية . كلية التجارة :
أكاديمية السادات للعلوم الادارية . ص ص ٢٠ - ٢٤ .

