

دور التقنيات الكفوية المعاصرة في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية الاقتصادية

الاستاذ الدكتور منال جبار سرور
جامعة بغداد - كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص:

لقد ظهرت عدة مداخل حديثة اهتمت بتطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف للايفاء بمتطلبات البيئة الحديثة ومن بينها مدخل التكاليف على اساس المواصفات (ABC11). وهو اسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على اساسها المنتج وفي ضوء مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج. ان مدخل (ABC11) يعتمد على استخدام الاساليب العلمية مثل استخدام اسلوب التحليل المشترك واسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد مواصفات المنتجات التي تفي برغبات الزبون في ضوء اقل تكلفة. واسلوب سلسلة القيمة لتحديد وتقييم مستويات انجاز كل مواصفة ومنفعة كل مستوى منها وبالتالي يمكن تحديد وقياس تكلفة ومنفعة كل وحدة من وحدات المنتج. وقد قدم هذا البحث المرتكزات المعرفية لهذا المدخل ودوره في قياس وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات كما بين الخطوات الواجب اتباعها للتطبيق لهذا المدخل و كذلك بين دور التقنيات الكفوية المعاصرة في تحقيق النمو الاقتصادي وتحسين الدخل وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية .

Abstract:

Many modern entries focused on developing the traditional systems to measure the costs to fulfill the requirement of the modern environment among them is the cost based on specifications (ABC11) and it is a style of accounting depending on measuring the costs in view of specifications that the production is designed for and in view of completion of all specification levels of the product. (ABC11) entrance depends on the use of scientific methods like using the style of joint analysis and value engineering style to determine the products specifications to meet the customer's needs in view of minimum cost. The style of chain value to determine and evaluate completion of all levels specifications and the benefit of all their levels thus to determine and measure the cost and benefit of every unit of products units.

This research presented the basic knowledge for this entry and its role in decreasing measuring the costs and to improve products quality it shows the steps that must be followed to apply this entry and indicates the role of modern costs technologies in achieving economic growth and improving income and thus achieving economic development.

المبحث الاول - منهجية البحث**اولاً: مشكلة البحث:**

في ظل الظروف الحالية ومايتمخض عنها من منافسة شديدة اصبحت متطلبات وحاجات الزبائن مما تقدمه الوحدات الاقتصادية من سلع وخدمات بما تحمله من مواصفات وجودة واسعار لتلك المنتجات هي العامل الرئيسي والمؤثر والذي يجب ان تلبيه الادارة باعلى جودة وكفاءة من خلال انتاج السلع والخدمات ذات المواصفات التي تلبي حاجات ومتطلبات الزبائن وانتاج مايمكن تسويقه بدلا من تسويق مايمكن انتاجه فاصبحت المواصفات للمنتج هي المحرك الذي يدفع الشركات الى اختيار هذا المنتج دون غيره من المنتجات المماثلة او البديلة لدى المنافسين ولتعزيز مستوى النمو الاقتصادي لابد من الاهتمام بقطاع الصناعي ومايوفره من دخل للدولة لتحسين الكفاءة الانتاجية وزيادة الارباح.

وفي ظل هذه البيئة التنافسية أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف عاجزة عن توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات لما لها من تأثير كبير على سلوك التكاليف وهيكلتها.

وقد ظهرت عدة مداخل حديثة اهتمت بتطوير النظم التقليدية لقياس التكاليف للايفاء بمتطلبات البيئة الحديثة ومن بينها مدخل التكاليف على اساس الانشطة (ABC) ومدخل الادارة على اساس الانشطة (ABM) ومدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات (ABC11) Attribute Based Costing ومع ان هذه الانظمة حاولت ان تتلافى القصور في الانظمة التقليدية لقياس التكاليف الا انها تجاهلت قيود الانتاج ونقاط الاختناق وماينتج عنها من طاقات غير مستغلة، كما انها لم توفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات حول المزيج الامثل والتوليفة المثلى للانتاج كما لم تحدد الموارد والطاقات غير المستغلة، وهذا مايمثل مشكلة الدراسة. لذا فان الدراسة الحالية ومن خلال هذا المدخل (قياس التكاليف على اساس الموصافات) سيتم من خلال تلافي اوجه القصور سواء بالانظمة التقليدية او الحديثة ومن خلال التساؤلات التالية:

- 1- هل يساعد مدخل التكاليف على اساس الموصافات تلافي اوجه القصور بانظمة التكاليف التقليدية في مجال قياس التكاليف؟
- 2- هل يوفر مدخل التكاليف على اساس الموصافات الوحدات الاقتصادية على توفير معلومات دقيقة وملائمة عن الطاقات غير المستغلة؟
- 3- هل يوفر مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات معلومات دقيقة لغرض تحديد المزيج الانتاجي الامثل وترشيد القرارات؟
- 4- هل يساعد مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات ادارة الوحدات الاقتصادية على تخفيض التكاليف؟

ثانيا: اهداف البحث:

ان الاهداف التي يسعى البحث تحقيقها تتمثل في:

- 1- بيان الاسباب والدواعي والمبررات لاستخدام مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات في قياس تكاليف المنتجات.
- 2- اظهار المتطلبات والخطوات اللازمة لتطبيق مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات.
- 3- تطبيق مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات. على احد المنتجات وبيان اثره على تخفيض التكاليف والاستغلال الامثل للطاقة المتاحة لتحسين الكفاءة الانتاجية وزيادة النمو الاقتصادي .
- 4- بيان دور مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات في توفير معلومات ملائمة لتحديد المزيج الانتاجي الامثل.

ثالثا:فرضية البحث:

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها:

(يساعد تطبيق مدخل التكاليف على اساس الموصافات ادارة الوحدات الاقتصادية على تخفيض تكاليف المنتجات ونحدد الطاقات غير المستغلة وتوفير معلومات ملائمة تساهم في تحديد المزيج الانتاجي الامثل).

رابعاً :اهمية البحث:

تتبع اهمية البحث من محاولة مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات لتلافي الانتقادات التي وجهت للنظم التقليدية والحديثة لقياس التكاليف وتلافي اوجه الفصور الموجهة لها، بتوفير معلومات ملائمة للوحدات الاقتصادية في مجال اتخاذ القرارات وترشيدها ،كما تتضح اهمية البحث من محاولة تطبيق هذا المدخل على احد المنتجات لاحدى الشركات الصناعية وتقديم النتائج لادارة الشركات للاستفادة منها.

خامساً: الدراسات السابقة:

1-دراسة (عبد العليم،1994: 13):تناولت هذه الدراسة مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات ودوره بقياس تكاليف المنتجات ومساعدته باتخاذ القرارات من خلال توفيره لمعلومات اكثر دقة في قياس التكاليف وتحديد تكلفة المستويات المنجزة لكل صفة من موصفات المنتج .الا ان الدراسة تجاهلت تكلفة الانشطة التي تساهم في تحقيق تلك الموصفات.

2-دراسة(Walker,1999): بينت هذه الدراسة امكانية زيادة كفاءة وفعالية تطبيق مدخل ABC يتطلب تكامله مع مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل الموصفات Attributes analysis , والتحليل المشترك Conjoint Analysis,, والتكاليف على اساس الموصفات (ABC11)Attribute Based Costing اقترحت الدراسة شكل تحليلي يقدم بيانات اكثر دقة لاتخاذ القرارات كما استخدمت اسلوب التحليل المشترك لبيان ربحية الانتاج وتجزئة السوق ومستويات الزبائن.وقدمت مدخل للتكامل بين ال ABC وكل من تحليل الموصفات والتكلفة المستهدفة والتحليل المشترك.

3-دراسة (الشامي ،1999: 445):اعتمدت هذه الدراسة على اسلوب هندسة القيمة في تحديد الموصفات للمنتج وبينت انه VE هو افضل اسلوب لتحقيق افضل طرق التصنيع وافضل تصميم للمنتج. وبين ان هذا المدخل يعزز منافع المنتج من خلال تطوير خصائصه وموصفاته التي تضيف قيمة للزبون،واشارت الدراسة الى انه يجب تخفيض التكاليف كهدف اساسي عند تصميم المنتج.وان حاجات الزبائن قد تكون استعمالية او جمالية ولكون هندسة القيمة تهتم بالموصفات الفنية لذا فان هذه الدراسة ركزت على الحاجات الاستعمالية وتركت الجمالية.

4-دراسة (النشار،:2001:183): اقترحت اطار محاسبي يقوم على اساس التكامل بين مدخل التكلفة على اساس العمليات Process Based Costing(PBC) ومدخل التكلفة على اساس الخصائص المميزة للمنتج Feature Based costing(FBC) وبينت ان التكامل بين المدخلين يوفر معلومات تساعد على احديد دقيق لتكاليف العمليات ويوفر اساس ملائم للرقابة على مسببات التكلفة ويوفر اطار عملي لتحقيق ادارة الجودة الشاملة.

المبحث الثاني - التكاليف على اساس الموصفات ودورها في قياس وتخفيض التكاليف

اولاً: الانتقادات الموجهة لنظم القياس التقليدية

ظهرت العديد من الانتقادات لنظم التكاليف التقليدية من حيث القياس للتكاليف ومن اهمها: (المحمود، 2007: 173-175).

1- لم تتمتع هذه الانظمة بالدقة والعدالة في قياس تكاليف المنتجات في ظل التغيرات البيئية الاقتصادية السائدة من حيث:

أ- عدم الاستقرار في تحديد التكاليف القابلة للتخزين وتكاليف الفترة في ظل التحميل الكلي للتكاليف.
ب- عدم وجود علاقة سببية واضحة بين تكلفة المنتج وبين ما استنفذ ن موارد مما يؤدي الى صعوبة في اتخاذ العديد من القرارات التشغيلية.

ت- وجود أنشطة لاتساهم في الانتاج ولاتضيف قيمة اليه ومن ثم يمكن تجنبها ،في حين تستنفذ هذه الأنشطة قدرا من الموارد يختلف وفقا لطبيعة السلعة وطبيعة النشاط والتقنية المستخدمة ،مما يؤدي الى ارتفاع التكلفة.

2- يؤدي الاعتماد على المعلومات غير الدقيقة الناتجة عن النظم التقليدية لقياس التكاليف الى اختيار استراتيجيات تنافسية غير مناسبة قد تؤدي بالشركات لتحقيق الخسائر.

3- استناد اسس التخصيص في ظل النظم التقليدية لقياس التكاليف الى حجم الانتاج كسبب وحيد لتحميل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة ،وهذا يعتبر مضللا الى حد كبير خاصة في ظل تعدد المنتجات واختلاف الموصفات.

4- الفشل في تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف غير المباشرة ،في حين اعتماد التقنيات الحديثة في تحقيق رقابة افضل على عناصر التكاليف يتوقف على تحديد مسبباتها.

5- النظم التقليدية تبدأ بقياس التكاليف عند البدء في مرحلة الانتاج الفعلي، وتتجاهل التكاليف الخاصة بدورة حياة المنتج كتكاليف التصميم.

6- العجز عن توفير معلومات او مقاييس غير مالية لقياس كفاءة استخدام الموارد والطاقات المتاحة خاصة في ظل تعقد العمليات الانتاجية.

ثانياً: تعريف مدخل قياس التكاليف على أساس الموصفات:

يرمز للتكاليف على اساس الموصفات ب (ABC11) وهو اختصار للكلمات (Attributes Based Costing) اما (11) فهي تعني العدد اثنان باللغة اللاتينية ووضعت تميزا لهذا المصطلح عن التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وهو يعني (Activity Based Costing). ويعرف مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات بانه: مدخل لقياس التكاليف من خلال تخصيص التكاليف على الانشطة بناء على خصائص وموصفات المنتج (Brimson, 2006: 9). كما يعرف بانه اسلوب جديد يتم من خلاله تتبع عناصر التكاليف على اساس

الخصائص والمواصفات. (Dondero, 2003: 291). كما يعرف بأنه نظام يتم من خلاله تجزئة المنتج الى مجموعة من الخصائص والمواصفات والعمل على تحديد كلفة انتاج كل منها وتجميعها لتحديد اجمالي كلفة الانتاج. (محمد، 2007: 91). فهو مدخل لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله الى مواصفاته الاساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك المواصفات التي تعد هدف التكلفة.

هو مدخل لقياس التكاليف يعتمد على مواصفات المنتج من خلال الربط المباشر بين التكاليف ومواصفات المنتج. ويقوم على فكرة ان المنتج ماهو الا مجموعة من المواصفات او الخصائص، واضفاء تلك المواصفات على المنتج يستلزم اجراء مجموعة من الانشطة وتنفيذ تلك الانشطة يترتب عليه حدوث التكاليف، لذلك فان مدخل تكلفة المواصفات يحاول الربط بين التكاليف ومعلومات التشغيل والمعلومات الفنية والمالية من جهة وبين مواصفات المنتج من جهة اخرى.

كما عرف (ABC11) على انه اسلوب للمحاسبة يعتمد على قياس التكاليف في ضوء المواصفات التي يصمم على اساسها المنتج وفي ضوء مستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج. وعلى هذا يمكن ايجاز مفهوم مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات في قيامه بتحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع / القيمة التي يحصل عليها الزبون من المنتجات وذلك كاساس لتحديد المواصفات التي تحقق الاشباع والقيمة للزبائن في ضوء حدود التكلفة المستهدفة، ثم استخدام هذه المواصفات كاساس لقياس تكلفة المنتج.

كما يعرف (ABC11) بأنه مدخل لقياس التكاليف من خلال تخصيص التكاليف على الانشطة بناء على خصائص ومواصفات السلعة.

ثالثاً: مقومات مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات:

أ - تحليل العملية : باعداد خرائط العمليات Process Maps وهذا ما يساعد في تحديد المجالات المحتملة لتحسين العملية وهذا يؤدي الى تقليل بل القضاء على الفاقد والضياع في الموارد المستنفذة داخل هذه العمليات.

ب - تحليل الانشطة: ويتم ذلك من خلال حصر جميع الانشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل تحقيق مواصفات المنتج وهذا يتطلب تحديد:

1 - ماهي الانشطة التي تؤدي داخل كل عملية.

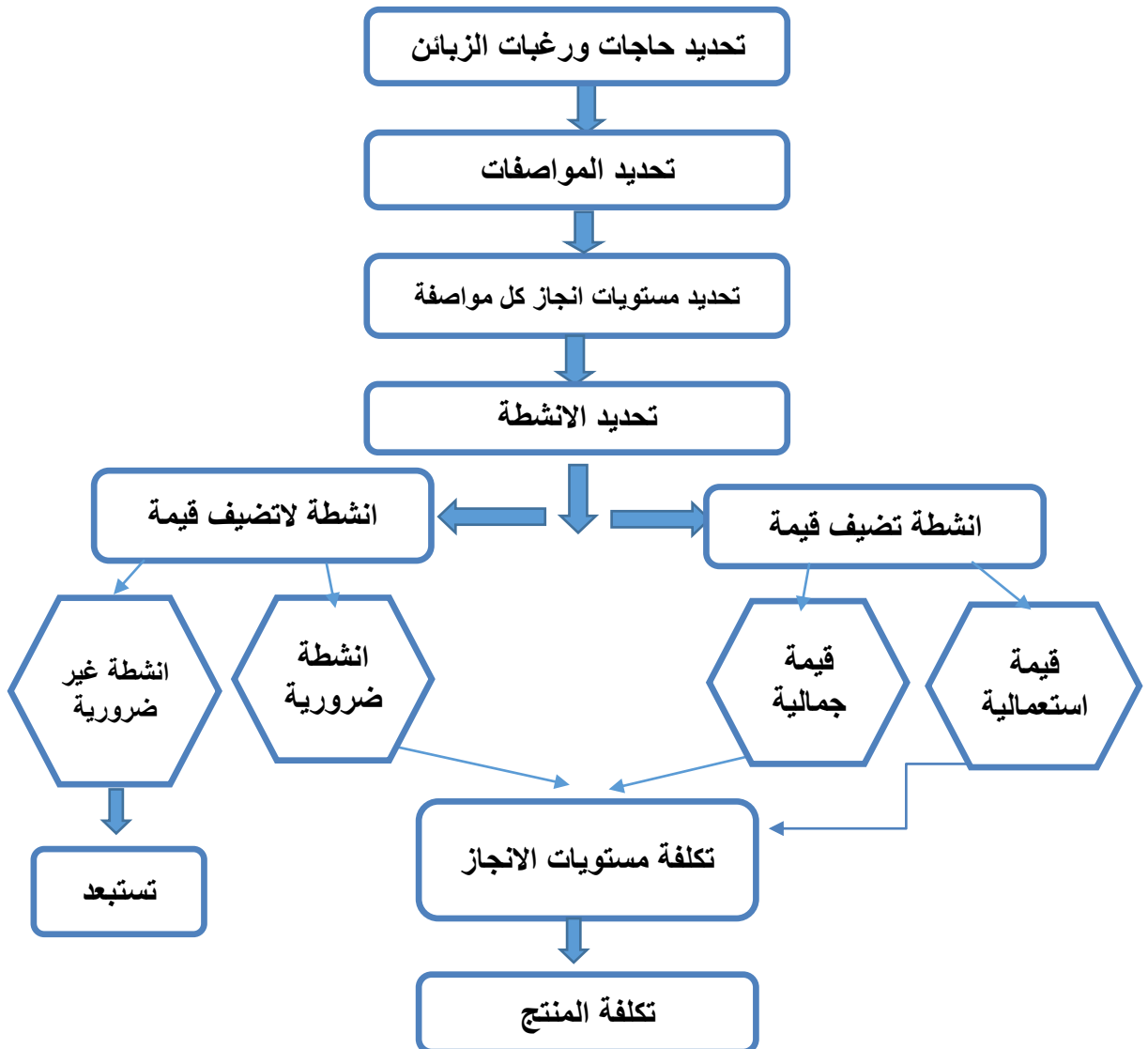
2 - ماهي الموارد لاداء النشاط.

3 - تقدير قيمة الانشطة من وجهة نظر الزبون وتصنيفها الى أنشطة مضيعة للقيمة وغير مضيعة للقيمة.

ت - الاهتمام بمستويات انجاز كل مواصفة: باعتبار ان تكلفة المنتج تتحدد في ضوء تكلفة كل مستوى من مستويات انجازها.

والشكل رقم (1) يوضح خطوات تطبيق مدخل التكاليف على اساس المواصفات.

شكل (1) خطوات تطبيق مدخل التكاليف على اساس المواصفات



المصدر: اعداد الباحثة

رابعا: خطوات تطبيق ABC11:

أ_متطلبات تطبيق التكاليف على اساس المواصفات:(ابراهيم، 2006:17)

- 1-وجود مجموعة من المواصفات الاساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات الزبائن.
- 2- وجود عدد من مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج.
- 3- امكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز.

4- إمكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الانجاز في شكل مصفوفة وبما يحقق افضل عائد للمنظمة مع الوفاء بحاجات ورغبات الزبائن.

ب- خطوات تطبيق التكاليف على اساس الموصافات: (Gean,1998:42)

- 1- تحديد حاجات ورغبات الزبائن.
- 2- تحديد الموصافات الاساسية للمنتج زمستويات انجاز كل صفة.
- 3- تحديد تكلفة مستويات انجاز كل صفة من الموصافات وتحقيق افضل استغلال للموارد المتاحة (مما يخفض من التكاليف). ومن خلال خطوتين:
- (اولا) - تحديد تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى الانجاز وتكلفة الأنشطة الضرورية التي لاتضيف قيمة لمستويات الانجاز.
- (ثانيا) - اختيار افضل توليفة من مستويات الانجاز والتي تحقق اكبر منافع للشركة في ضوء الموصافات التي تفي بحاجات ورغبات الزبائن باستخدام اسلوب البرمجة الخطية.
- 4- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة: فكل مستوى من مستويات الانجاز يمثل منتج وعلى ذلك فان تكلفة المنتج عند مستوى انجاز معين يمثل مجموع تكلفة الأنشطة التي تتكون منها موصافات المنتج.

خامسا: مبررات واهمية مدخل قياس التكاليف على اساس الموصافات:

تزداد قيمة السلعة لدى الزبون كلما تم انتاجها بشكل يجعلها قادرة على اداء وظيفتها بادنى تكلفة ممكنة وبالجودة المستهدفة. (المحمود، 2007: 169)

- 1- تطوير هذا المدخل يساعد في تخطيط تكاليف المنتج، من خلال تحديد مستويات انجاز كل صفة من موصافات المنتج ثم تحديد تكلفة جميع الموصافات والتي تمثل مجموع تكلفة امنتج عند كل مستوى انجاز .
- 2- يتفق تطوير هذا المدخل مع نظام (JIT) حيث يتم الانتاج وفقا لحاجات الزبائن ويعالج تراكم الخزين وكلفه ويخفض كلفة التخزين ويتناسب مع سلسلة القيمة الذي يعتبر كلفة التخزين لاتضيف قيمة للمنتج ومن ثم يمكن تجنبها.
- 3- يتفق هذا المدخل مع التكلفة المستهدفة حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات انجاز كل صفة من موصافات المنتج سعيا لتحقيق الارباح المستهدفة كما انه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ بالتكلفة المستهدفة لموصافات المنتج ومستويات الانجاز لك صفة.
- 4- يساعد هذا المدخل على تحقيق الجودة المستهدفة وزيادة الحصة السوقية للمنتج وتحسين اداء الوحدة الاقتصادية بتحسين مستويات الانجاز بهدف الوفاء بحاجات ورغبات الزبائن.
- 5- يساعد هذا المدخل على تخطيط التكاليف الاختيارية.
- 6- يساعد هذا المدخل في قياس التكاليف على اساس الموصافات ،حيث انه على الرغم من ان هذا المدخل يعتمد على تحليل موصافات المنتج من خلال اسخدام محركات التكلفة لتحديد معدلات التحميل الخاصة عندما تكون العلاقة مباشرة بين تكلفة المنتج وموصافاته الا انه يتجاهل الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الانجاز كما يتجاهل الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الانجاز كما

يتجاهل قيود الانتاج ونقاط الاختناق ومن ثم يتجاهل الطاقات غير المستغلة وما يترتب على ذلك من تكاليف يمكن تجنبها.

تكلفة الطاقة غير المستغلة = (تكلفة الطاقة المتاحة - تكلفة الطاقة المستنفذة) + تكلفة الموارد المستنفذة في الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة لمستوى

الانجاز

سادسا: مزايا مدخل قياس التكاليف على اساس الموصفات:

- 1- يربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة الانتاج وطاقة كل منها مع مراعاة العلاقة السببية.
- 2- يساعد على تحديد تكلفة كل مستوى من مستويات الانجاز بدقة وعدالة دون تشويه للتكلفة.
- 3- يساعد على قياس التكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الانجاز ممثلة بتكلفة الموارد المستنفذة فعلا في الأنشطة الضرورية وتلك الأنشطة التي تضيف قيمة مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفذة في الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة.
- 4- يساعد على تحديد الأنشطة التي تمثل الاختناقات ومن ثم تحد من الانتاج وتؤدي لوجود طاقات غير مستغلة مما يساعد الادارة على اتخاذ القرارات المناسبة لحل نقاط الاختناق.
- 5- يساعد على تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق منافع اضافية للشركة وبما يحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة وبما يحقق كفاءة اسخدام تلك الموارد والطاقات ثم تحقيق اكبر منفعة ممكنة.
- 6- يوفر معلومات لتسعير المنتج في ظل كل مستوى من مستويات الانجاز لكل صفة من الموصفات .
- 7- يساعد على تلافي الانتقادات الموجهة لكل من نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) والادارة على اساس الأنشطة (ABM).

سابعا: كيفية التطبيق العملي لمدخل التكاليف على اساس الموصفات (ABC11):

- لقياس تكاليف الانتاج بموجب مدخل التكاليف على اساس الموصفات لابد من المرور بالخطوات التالية:
- 1- تحديد الموصفات الاساسية للمنتج انطلاقا من حاجات ورغبات الزبائن وتعدد الاساليب المستخدمة في تحديد موصفات المنتج ومستويات انجازها:
 - أ- أسلوب التحليل المشترك (conjoining analysis) الذي يعتمد على توجيه مجموعة من الاسئلة الى عينات الزبائن واخضاعها للتحليل الاحصائي لاستنتاج افضل توليفة من الموصفات التي تحقق ارضا لحاجات ورغبات الزبائن.

ب- أسلوب هندسة القيمة وهو أداة مهمة لتحديد مواصفات المنتج حيث يسعى البحث لافضل طرق التصنيع وافضل تصميم في ضوء اعتبارات التكلفة/ العائد وفي كل الاحوال يتم تصنيف المواصفات الى ثلاث فئات:

أساسية - مميزة - تحفيزية

ويجب ان يكون مستوى الانجاز مناسب للوظيفة المحددة للسلعة.

2- تحديد الانشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات اي حصر الانشطة للتعرف على مدخلات ومخرجات كل عملية ودراسة مقاييس الاداء المختلفة الخاصة بالعملية ومدى اضافة كل عملية للقيمة بشكل يتيح التفرقة بين الانشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لاتضيف قيمة.

3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الانشطة والعمليات لتنفيذ مواصفات المنتج ،حيث يتم تحديد الموارد التي تستنفذ خلال تلك الانشطة وتتمثل الموارد هنا بالافراد،المعدات ،المواد الخام،التكنولوجيا،التسهيلات الاخرى.

وبعد حصر وتحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مستوى انجاز تبدا عملية تجميع هذه الموارد من خلال تعاون كافة ادارات واقسام المنشأة.

4- تحديد تكاليف مستويات الانجاز بعد تحديد الموارد اللازمة لتحقيق كل مواصفة من مواصفات المنتج يتم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتحديد تكاليف كل مستوى من مستويات انجاز كل مواصفة من خلال:

- تحديد تكلفة الانشطة التي تضيف قيمة لمستويات الانجاز وتكلفة الانشطة الضرورية التي لاتضيف قيمة لمستويات الانجاز.

- اختيار افضل توليفة من مستويات التي تحقق اكبر منافع للشركة في ضوء المواصفات التي تقي بحاجات ورغبات الزبائن وعلى ذلك فان:-

تكلفة اي مستوى انجاز = مجموع تكاليف الانشطة اللازمة لتنفيذ هذا المستوى

5- تحديد تكلفة وحدة المنتج بتجميع تكاليف كل مواصفات المنتج (على اساس الانجاز) نصل الى تكلفة وحدة المنتج.اي ان تكلفة وحدة المنتج هي:

تكلفة وحدة المنتج = مجموع تكاليف مواصفاته في ضوء مستوى الانجاز المستهدف لكل مواصفة.

ويتم تحليل مواصفات المنتج من خلال استخدام محركات التكلفة لتحديد معدلات التحميل خاصة عندما تكون العلاقة مباشرة بين تكلفة المنتج ومواصفاته.

ثامنا: الانتقادات الموجهة للتكاليف على اساس الانشطة(ABC):

ان التكاليف على اساس الانشطة هي فكرتها ان المنتجات تستهلك الانشطة والانشطة تستهلك الموارد ويتم ذلك على مرحلتين الاولى توزيع كلفة الموارد على مجموعات التكلفة (الانشطة الاساسية).اما الخطوة الثانية فهي توزيع كلفة الانشطة على اهداف التكلفة باستخدام موجهات التكلفة.

اما الانتقادات الموجهة للتكاليف على اساس الانشطة(ABC) فهي :

1-تستخدم اسسا حكمية تعتمد على حجم الانتاج عند تخصيص بعض التكاليف الاضافية على الاقسام وعلى المنتجات.

- 2- تستبعد أنشطة الاعلان وأنشطة البحث والتطوير وأنشطة خدمات مابعد البيع.
 - 3- لا يوفر البيانات اللازمة لبعض الاساليب الحديثة مثل التحسين المستمر وإدارة الجودة الشاملة.
 - 4- يتجاهل حاجات ورغبات الزبائن والتركيز على الأنشطة فقط ولا يهتم بحاجات ورغبات الزبائن.
 - 5- يهتم بتحديد المسببات الداخلية للتكلفة ويتجاهل المسببات الخارجية لها.
 - 6- يهتم بتحليل الأنشطة ويتجاهل الموصفات للمنتج على الرغم من انها تترجم حاجات ورغبات الزبائن.
 - 7- لا يوفر المعلومات الملائمة لمتخذي قرارات التشغيل.
 - 8- لا يهتم بالفصل بين التكاليف المرنة والتكاليف الالزامية.
- ان من اهم الانتقادات الموجهة للتكاليف على اساس الأنشطة(ABC) هي انه يتجاهل الموصفات وان مدخل التكاليف على اساس الموصفات(ABC11) اعتبر الموصفات هي مسببات التكلفة ،لذا يجب تحليل التكاليف على اساس الموصفات وتحليل الأنشطة على اساس الموصفات. فيجب تحليل التكاليف على اساس الموصفات من خلال ترجمة حاجات ورغبات الزبائن الى موصفات وتحديد تكلفة كل موصفة بتحليل الأنشطة اللازمة لانجاز كل موصفة.

تاسعا: الركائز التي يقوم عليها مدخل التكاليف على اساس الموصفات:
(Drury,1996:927)(الشامي، 1999: 459)

- 1- الاعتماد على موصفات المنتج كاساس لتحديد وقياس تكاليف المنتجات هي محاولة لقياس التكلفة على اساس سليم حيث يتم التركيز على حاجات ورغبات الزبائن لترجمتها الى أنشطة الانتاج وبالتالي انتاج مايمكن بيعه وليس بيع مايمكن انتاجه.
- 2- ان مستويات اداء او انجاز كل موصفة من موصفات المنتج تعتبر احد المتغيرات الاساسية التي يجب الاهتمام بها، حيث ان تكلفة وحدة المنتج تحدد في ضوء تكلفة كل موصفة من موصفاته ، كما ان تكلفة كل موصفة كل موصفة تتحدد في ضوء كل مستوى من مستويات ادائها.
- 3- ان مدخل (ABC11) يعتمد على استخدام الاساليب العلمية مثل استخدام اسلوب التحليل المشترك واسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد موصفات المنتجات التي تقي برغبات الزبون في ضوء اقل تكلفة. واسلوب سلسلة القيمة لتحديد وتقييم مستويات انجاز كل موصفة ومنفعة كل مستوى منها وبالتالي يمكن تحديد وقياس تكلفة ومنفعة كل وحدة من وحدات المنتج.
- 4- ان المعلومات التي يوفرها مدخل (ABC11) يتم عرضها بشكل مصفوفة توضح تكاليف ومنافع كل مستوى من مستويات انجاز كل موصفة من موصفات المنتج او في شكل مصفوفة تبين الموصفات والتكاليف التي توضح تكاليف كل موصفة من موصفات المنتج وتكلفة كل مستوى من مستويات انجاز كل موصفة.

عاشرا: الاساليب المتبعة في تحديد موصفات المنتج:

يقصد بالموصفات (Attributes) الصفات العامة التي تشكل خصائص منتج معين وهذه الصفات هي التي تحرك سلوك الزبائن نحو المنتج، ويمكن اعتبارها الاسباب والدوافع التي من اجلها يقوم الزبائن باختيار المنتج وشراؤه من بين مجموع المنتجات المطروحة بالاسواق . وان الاساليب المتبعة بتحديد مواصفات المنتج هي:

1- اسلوب التحليل المشترك (conjoint analysis):

يعتبر احد اساليب البحوث التسويقية ويستخدم كوسيلة لتحديد هيكل تفضيلات المستهلكين في حالة تعدد مواصفات المنتج، ويعرف بأنه طريقة لتحديد هيكل تفضيلات المستهلكين ويعطي تقييم شامل لمجموعة من البدائل في شكل عدة مواصفات ولكل مواصفة عدة مستويات اداء او انجاز معينة. (Paul, G, 1990:4) ويستخدم عدة مداخل منها: مدخل التحليل او التفسير الذاتي ومدخل النماذج المختلطة.

2- اسلوب هندسة القيمة

ان هندسة القيمة تعتبر تنظيم جماعي تعمل من خلاله مجموعة من الوسائل والاساليب الادارية (تخطيط ورقابة) بهدف ضمان الوصول الى اقل تكلفة للسلعة او الخدمة المقدمة او بمعنى ادق ضمان الوصول الى اكثر المنتجات فاعلية واقلها تكلفة. (cooper, et. al, 1996:88-97)

وتقوم هندسة القيمة على اربعة مراحل:

أ- تحليل الخصائص الفنية.

ب- الفكر الخلاق (الابداع)

ت- الدراسة والتحليل.

ث- وضع البديل المختار في مناهج مخططة لتخفيض التكلفة.

ويرى الباحث ان استخدام هندسة القيمة هو الاسلوب المفضل والممكن من خلاله تحديد مواصفات المنتج من وجهة نظر الشركة المنتجة للمنتج وليس من وجهة نظر الزبون المشتري للمنتج كما في دراسات السوق حيث يكون من الصعب تحقيق المواصفات التي يطلب الزبون توفر اكبر قدر منها في المنتج وباعلى المستويات وان يحصل عليها باقل الاسعار ومن ثم فان المحدد الحقيقي هنا سيكون قدرات وامكانيات وموارد الشركة فهي التي ستقرض في النهاية توليفة المواصفات وتكلفتها ومن ثم سعر بيعها.

والشكل (2) يوضح انموذج مقترح لمدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ودوره بتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات. حيث يفترض وجود بدائل لكل مواصفة اي مستويات معينة لجودة كل منها يرضي حاجات الزبائن، مع تحديد وتحليل وتقييم مستويات انجاز البدائل واختيار البديل الذي يحقق التكلفة المستهدفة حيث يمثل البديل الاقل تكلفة ويحقق حاجات ورغبات الزبائن.

وبالتالي ووفق هذا الانموذج المقترح لابد من بيان الخطوات التالية الواجبة الاتباع:

1- تحديد حاجات ورغبات الزبائن.

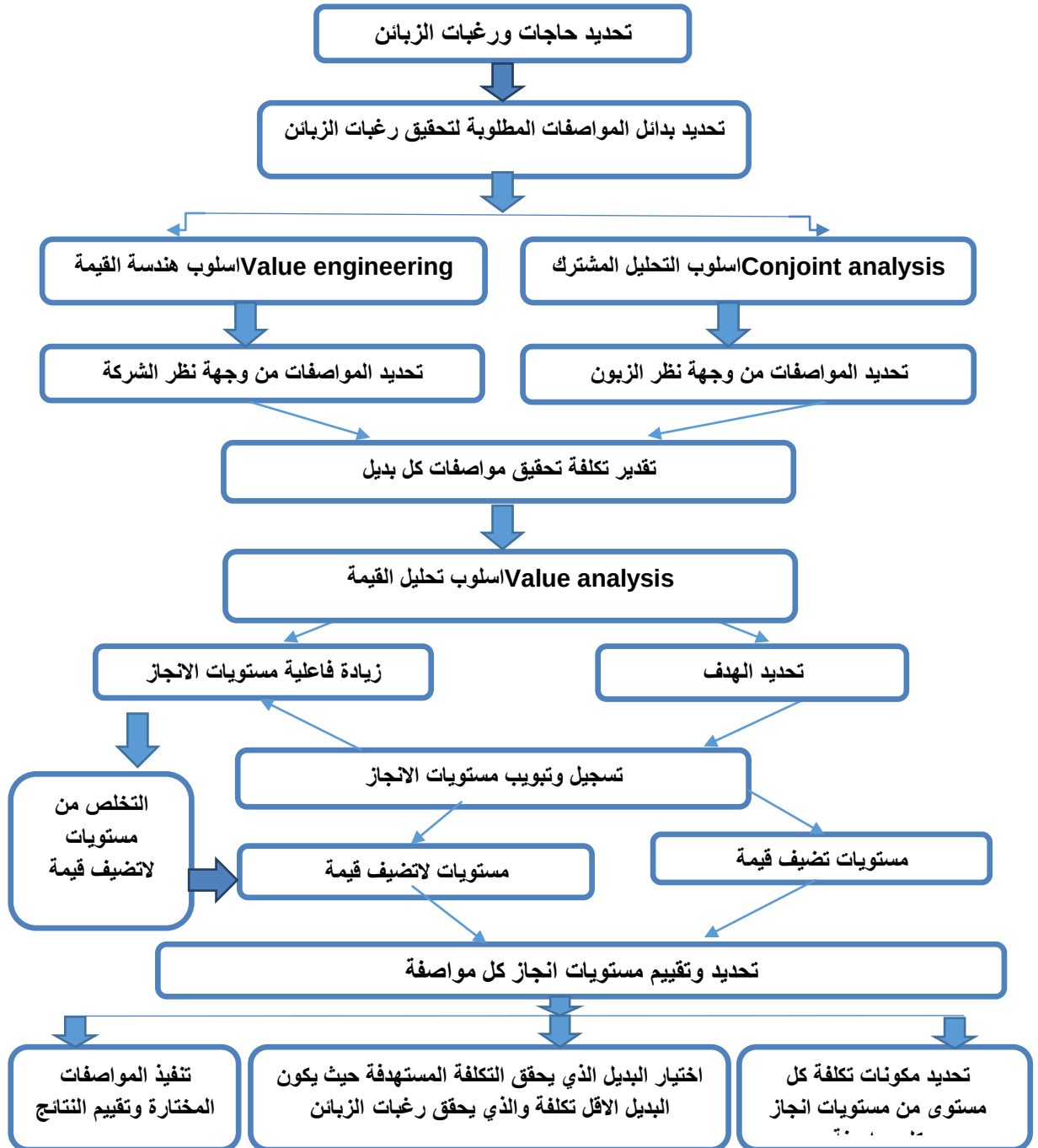
2- تحديد المواصفات الرئيسية لكل منتج ومستويات انجازها.

3- تحديد وتقييم مستويات انجاز كل صفة.

4- تحديد مكونات تكلفة كل مستوى من مستويات انجاز كل صفة.

5- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

شكل (2) انموذج مقترح لمدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ودوره بتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات.



المصدر :اعداد الباحثة

فالتقنيات الكفوية المعاصرة ومن بينها التكاليف على اساس المواصفات وكما بينا دوره سابقا كيف يساهم في تخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات وتحقيق الكفاءة الانتاجية بالاستغلال الامثل للطاقة والاستغلال الامثل للموارد المتاحة وزيادة الحصة السوقية من خلال زيادة المبيعات والارباح للشركات الصناعية فهو يساهم في زيادة الدخل القومي وتحقيق تنمية اقتصادية ونمو اقتصادي في مجال الصناعة وهنا لابد من بيان بعض المرتكزات المعرفية عن التنمية الاقتصادي:

اولا: مفهوم التنمية الاقتصادية:

أن مفهوم التنمية أكثر شمولاً من مفهوم النمو الاقتصادي؛ حيث إن التنمية الاقتصادية تتضمن - بالإضافة إلى زيادة الناتج وزيادة عناصر الإنتاج وكفاءتها - إجراء تغييرات في هيكل الناتج، الأمر الذي يتطلب إعادة توزيع عناصر الإنتاج في مختلف القطاعات الاقتصادية،

التنمية هي عبارة عن نمو مصاحب بالسعي إلى: (مقاوسي، 2010:3)

- إحداث تغيير هيكلي في هيكل الناتج مع ما يقتضيه ذلك من إعادة توزيع عناصر الإنتاج بين القطاعات.
- ضمان الحياة الكريمة للأفراد.
- ضمان استمرارية هذا النمو من خلال ضمان استمرار تدفق الفائض الاقتصادي، أو المتبقي بعد حاجات الأفراد، والموجه للاستثمار جدول يوضح الفرق بين النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية (بناتي فتحة، 2009:4)

النمو الاقتصادي	التنمية الاقتصادية
• يتم بدون اتخاذ أية قرارات من شأنها إحداث تغيير هيكلي للمجتمع. • يركز على التغيير في الحجم أو الكم الذي يحصل عليه الفرد من السلع والخدمات. • لا يهتم بشكل توزيع الدخل الحقيقي الكلي بين الأفراد. • لا يهتم مصدر زيادة الدخل القومي.	• عملية مقصودة (مخططة) تهدف إلى تغيير البنيان الهيكلي للمجتمع لتوفير حياة أفضل لأفراده. • تهتم بنوعية السلع والخدمات نفسها. • تهتم بزيادة متوسط الدخل الفردي الحقيقي، خاصة بالنسبة للطبقة الفقيرة. • تهتم بمصدر زيادة الدخل القومي وبتنوعه.

ثانيا : أهمية التصنيع في تحقيق التنمية الاقتصادية: هناك العديد من النقاط التي توضح أهمية التصنيع في تحقيق التنمية الاقتصادية منها: (مقاوسي، 2010:4)

- 1- ان الاعتماد على التصنيع يقلل من الاعتماد على استيراد التكنولوجيا من العالم المتقدم ، لان التكنولوجيا هي حجر الزاوية في الانتاج الصناعي ولزيادة معدلات الانتاج ورفع الجودة ، وقد نجحت بعض الدول في بناء قاعدة تكنولوجية معقولة .
 - 2- ان التصنيع يوفر النقد الأجنبي ، وذلك بانتاج ما تحتاج اليه بدلا من الإستيراد . وجميع الدول النامية وضعت استراتيجياتها في التصنيع على أساس الإكتفاء الذاتي ، وإحلال الصناعة الوطنية محل المستورد ، إلا انه بالممارسة العملية ثبت أن فيض النقد الأجنبي كان محدودا او معدوما في بعض الأحيان . فالنقد الأجنبي صار ينفق في شراء وسائل ومستلزمات الإنتاج وللحصول على حقوق التصنيع من أصحابها في الدول المتقدمة . ثم وضعت بعد ذلك استراتيجية للتصنيع من اجل التصدير لزيادة حصة النقد الأجنبي بتصدير بعض الصناعات التي تفوقت في انتاجها بعض الدول النامية . لقد تحقق ذلك بالفعل في بعض الدول النامية.
 - 3- ان التصنيع امر ضروري ومكمل للقطاع الزراعي ، فمعظم الدول النامية دول زارعية والتنمية الصناعية تفيد قطاع الزراعة بطرق عديدة ، فتصنيع المنتجات الزراعية يزيد من دخل الدولة ، لأن المنتج الزراعي المصنع أعلى سعرا في الأسواق كما ان امكانيات تصديره اكبر . كما أن الإنتاج الصناعي يستطيع ان يمد قطاع الزراعة بالعديد من إحتياجاته ، مثل الآلات الزراعية والأسمدة الكيماوية ، كما يزيد فترة تواجد المواد الغذائية في صورها المصنعة على مدار السنة . اذا فالتصنيع امر ضروري للتنمية الزراعية .
 - 4- يزداد تعداد السكان في الدول النامية بمعدل أسرع مما يمكن ان تستوعبه فرص العمالة المتاحة حاليا مما يزيد من من مشكل البطالة ، ولا سيما بعد أن تشعبت قطاعات الإنتاج والخدمات ، إلا ان هذا التصنيع متوقف على نوعية التكنولوجيا المستخدمة ، كثيفة العمالة ام كثيفة راس المال.
- ان استعمال تكنولوجيات قديمة في الانتاج ، او متطورة يصعب التحكم فيها مما يؤدي في اغلب الاحيان الى ارتفاع تكلفة الانتاج وبالتالي عدم قدرة المنتجات المحلية على منافسة المنتجات المستوردة.
- لذا على الشركات الصناعية اللجوء الى تقنيات كلفوية معاصرة كاسلوب التكاليف على اساس المواصفات وما يحققه من وفورات بالتكاليف ولتحسين جودة المنتجات وتخفيض التكلفة وزيادة المبيعات وتحقيق الارباح من خلال الاهتمام بالزبائن ومتطلباتهم وانتاج مايرغبه الزبون لزيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الدخل الناتج عن المبيعات وزيادة الدخل القومي لذا على الشركات القيام ب:
- (www.startimes.com/f.aspx)
1. تحسين نوعية المنتجات والخدمات: فالمنتج دوما يسعى إلى تحسين سلعته وخدماته بما يتلائم مع رغبة الزبون حتى يحافظ على حصته السوقية وإلا سوف ينسحب تاركا مكانته لمن ينتج أفضل وبكفاءة عالية وكيف يقدم خدمات أحسن من حيث الحجم، الجودة النوعية.
 - فارضاء المستهلكين بتطوير المنتجات والخدمات يعكس تطوير المؤسسات ومواكبتها لتغيرات البيئة في ظل آلية المنافسة،
 - 2- تخفيض التكاليف: إن مؤشر التكاليف يعتبر من أهم المعايير لقياس ربحية الشركات الصناعية ، فتخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى يتيح للشركة فرصة تحقيق نتائج جيدة .، وزيادة الحصة السوقية والاستمرار والنمو

وحين يتم وضع سياسة اقتصادية جديدة في ضوء استراتيجية تنمية واقعية , في مجالات الصناعة والزراعة وتطبيق تقنيات كفوية معاصرة لتحسين جودة المنتجات وتخفيض التكاليف كاسلوب التكاليف على اساس المواصفات وإدارة الجودة الشاملة والكلف المستهدفة والتحسين المستمر ستؤدي الى تخفيض حقيقي بالتكاليف ورفع الكفاءة الانتاجية وزيادة المبيعات والارباح والاستمرار والنمو وتحقيق تنمية اقتصادية في قطاع الصناعة والزراعة .

والحد من الانفاق الحكومي الاستهلاكي وترشيد التجارة الخارجية وزيادة استثمارات تحديث قطاع النفط الاستخراجي بتقنيات حديثة مقللة للكلفة ورافعة للطاقة الإنتاجية السنوية وامتصاص البطالة عبر العملية الإنتاجية والخدمات الإنتاجية للبنى التحتية , , ودعم نشاط القطاع الخاص وتوفير مستلزمات نموه في الإنتاج عندها سنجد إمكانية فعلية للحديث عن تراجع الأزمة الاقتصادية في العراق , وعندها يمكن ان نتابع حدوث معدلات نمو مرتفعة في الاقتصاد .

المبحث الثالث - الاستنتاجات والتوصيات

اولا :- الاستنتاجات:

- 1- يساعد مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABC11 الوحدات الاقتصادية من تخطيط تكاليف المنتج ،والسعي لتحقيق التكلفة المستهدفة والجودة المستهدفة، وبالتالي تخفيض التكاليف وزيادة حصة المنتج بالسوق وتلبية حاجات ورغبات الزبائن مما يحقق رضاهم، وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الارباح للشركة.
- 2- يساعد مدخل ABC11 على تلافي الانتقادات الموجهة الى النظم التقليدية من حيث قياس التكاليف وكذلك يتلافى الانتقادات الموجهة لكل من ال ABC,ABM .
- 3- يتطلب تطبيق مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات وجود اربعة ركائز اساسية هي: مجموعة من المواصفات الاساسية للمنتج تتفق مع حاجات ورغبات الزبائن، وجود عدد من مستويات الانجاز لكل صفة من المواصفات، امكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الانجاز، وامكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الانجاز وبما يتحقق معها افضل عائد للوحدة الاقتصادية مع الايفاء بحاجات ورغبات الزبائن.
- 4- يمكن قياس تكلفة مستويات الانجاز لكل صفة من مواصفات المنتج عن طريق تحديد الانشطة المضيضة للقيمة والغير مضيضة للقيمة لمستويات الانجاز .
- 5- ان مدخل (ABC11) يعتمد على استخدام الاساليب العلمية مثل استخدام اسلوب التحليل المشترك واسلوب هندسة القيمة وذلك لتحديد مواصفات المنتجات التي تقي برغبات الزبون في ضوء اقل تكلفة. واسلوب سلسلة لبقية لتحديد وتقييم مستويات انجاز كل مواصفة ومنفعة كل مستوى منها وبالتالي يمكن تحديد وقياس تكلفة ومنفعة كل وحدة من وحدات المنتج.

ثانيا :التوصيات:

- 1- ضرورة سعي الوحدات الاقتصادية لاستخدام اساليب حديثة لقياس التكاليف لتلافي اوجه القصور في الانظمة التقليدية.
- 2- ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية على الاساليب الحديثة لقياس التكاليف وبنفس الوقت يلبي حاجات ورغبات الزبائن من حيث الاخذ بالمواصفات التي تلبي رغباته وان مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABC11 يحقق ذلك.
- 3- تطبيق الوحدات الاقتصادية لمدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ABC11 يساهم في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في الانشطة الضرورية والتي تضيف قيمة مع استبعاد تكلفة الموارد المستنفذة في الانشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة.
- 4- لذا على الشركات الصناعية اللجوء الى تقنيات كلفوية معاصرة كاسلوب التكاليف على اساس المواصفات وما يحققه من وفورات بالتكاليف ولتحسين جودة المنتجات وتخفيض التكلفة وزيادة المبيعات وتحقيق الارباح من خلال الاهتمام بالزبائن ومتطلباتهم وانتاج مايرغبه الزبون لزيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الدخل الناتج عن المبيعات وزيادة الدخل القومي.
- 5- ان وضع سياسة اقتصادية جديدة في ضوء استراتيجية تنمية واقعية , في مجالات الصناعة والزراعة وتطبيق تقنيات كلفوية معاصرة لتحسين جودة المنتجات وتخفيض التكاليف كاسلوب التكاليف على اساس المواصفات وادارة الجودة الشاملة والكلف المستهدفة والتحسين المستمر ستؤدي الى تخفيض حقيقي بالتكاليف ورفع الكفاءة الانتاجية وزيادة المبيعات والارباح والاستمرار والنمو وتحقيق تنمية اقتصادية في قطاع الصناعة والزراعة .

قائمة المراجع:**اولا المصادر العربية:**

- 1-المحمود،صالح عبد الرحمن،تطوير مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات،مجلة العلوم الانسانية ،المجلد الثامن السعودية،2007.
- 2-النشار،تهاني محمود، اطار مقترح لتكامل نظام المحاسبة عن التكلفة على اساس العمليات ونظام المحاسبة عن التكلفة على اساس الخصائص،مجلة كلية التجارة،الاسكندرية،2001
- 3- الشامي،مصطفى نبيل،مدخل مقترح لقياس التكاليف على اساس المواصفات بهدف تحسين جودة المنتجات، المجلة المصرية ،جامعة المنصورة:1999
- 4-ابراهيم،محمود عبد الفتاح،تطوير مدخل التكاليف على اساس المواصفات بهدف الاستغلال الامثل للطاقة.مجلة جامعة المنصورة .2006
- 5-عبد العليم،نجاتي ابراهيم،مدخل قياس التكاليف على اساس المواصفات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات،مجلة الدراسات المالية،جامعة القاهرة،1994.
- 6- محمد ,رباب مصطفى, قياس التكاليف على اساس الخصائص والعمليات تحقيقا للمنظور الاستراتيجي للتكاليف.رسالة ماجستير ,كلية التجارة جامعة عين شمس ,2007.
- 7- - مقاوسي وهند جمعوني، نحو مقاربات نظرية حديثة لدراسة التنمية الاقتصادية، ملتقى وطني حول الاقتصاد الجزائري: قراءات حديثة في التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة، السنة الجامعية: 2009 - 2010،
- 8-بناني فتيحة، السياسة النقدية والنمو الاقتصادي - دراسة نظرية - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس، 2008 - 2009،

ثانيا: المصادر الاجنبية:

- 1- Walker,mike,1999,attribute based costing for decision making,
- 2- Cooper ,R, Control to morrow's costs through to days designs, Harvard business review,1996,1994
- 3- Horngren,c.t.Foster, ,Cost accounting a managerial emphasis,2003
- 4- Geans, M. 1989, The practicalities of using activity based costing.
- 5- Paul, G. Conjoint analysis in marketing . journal of marketing oct.1990.
- 6- Brimson ,j. Driving value using activity based budgeting, john Wiley &sons. Inc,2006.
- 7- Dondero, Melissa ,integrating Target Costing and ABC, Journal of cost management ,2003.
- 8- <http://www.startimes.com/f.aspx?t=31802290> منتديات ستار تايمز

