

الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم التكلفة الشاملة

مقدمة البحث :

طبيعة المشكلة :

نشأت محاسبة التكاليف في بيئة صناعية تتمثل في الاعتماد على العمل المباشر وعدم التنوع في المنتجات وانخفاض درجة المنافسة وصغر حجم المنشآت وكانت الجودة تتمثل في قيام العامل بمراقبة عملة بنفسه وغير ذلك في ظروف البيئة الصناعية التي كانت ملائمة لنظم التكاليف السائدة في ذلك الوقت وقد كان للبيئة الحديثة للصناعات تأثيرات هيكلية على نظم التكاليف، حيث نتج عن التطور الحديث في تكنولوجيا الإنتاج المقترنة بالارتفاع في درجة المنافسة فيما بين المنشآت المختلفة في مجال الإنتاج، والتغير الشديد في البيئة الصناعية والتنوع في رغبات المستهلكين بالإضافة إلى تحول غالبية المنشآت إلى الأوتوماتيكية في الإنتاج أن ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير أنظمة التكاليف، وإلى ضرورة فحص فاعلية وكفاءة أنظمة التكاليف التقليدية في أداء وظائفها .

وبشكل عام يتفق محاسبو التكاليف على أن التغيرات في البيئة الصناعية تستدعي ضرورة تغيير النظرة التقليدية لنظم التكاليف المطبقة بالمنشآت .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى وضع إطار مقترح لنظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة وتتمثل الأهداف الفرعية لهذا البحث في الآتي :

١. دراسة تأثير التطور في البيئة الصناعية على نظام التكاليف .
٢. دراسة تأثير إدارة التكلفة الشاملة على تصميم نظام التكاليف
٣. وضع إطار مقترح لنظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة .
٤. اختبار صلاحية الإطار المقترح .

فروض البحث :

١. تتأثر كفاءة وفاعلية نظام التكاليف بكل من أساليب التصنيع الحديثة و الأساليب المستحدثة في محاسبة التكاليف .
٢. يصلح الإطار المقترح لنظام التكاليف للتطبيق في الشركات التي تعمل في ظل البيئة الصناعية الحديثة .
٣. يؤدي تحفيز وتدريب وإعادة تأهيل العاملين إلى تخفيض درجة مقاومتهم لتطوير نظام التكاليف .

منهج البحث :

يرتكز منهج الدراسة و البحث على محورين يتمثل المحور الأول في استخدام المنهج الإستقرائي حيث يتم إجراء دراسة تحليلية للكتابات المحاسبية التي تناولت المحددات أو المتغيرات في البيئة الصناعية الحديثة ، ويتناول المحور الثاني دراسة ميدانية بهدف التعرف على ممارسة محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية المصرية ومدى استعدادها لتطوير نظم التكاليف بها في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة .

الفصل الأول المفاهيم العلمية للتكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة

١/١ مقدمة :

تعتبر المنشآت وما تحتويه من أنظمة فرعية بمثابة نظام متكامل يعمل في ظل بيئة مفتوحة ، وقد أدى إتباع أساليب التصنيع الحديثة وظهور المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف إلى الاهتمام بإدارة التكلفة الشاملة والتي تعتبر بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المنشأة من أجل ضمان نجاحها وتعظيم أرباحها .

٢/١ الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع :

أصبحت نظم التصنيع المتقدمة من أهم أدوات دعم القدرة التنافسية للمنشأة نظرا لما تحققه من إضافة خصائص جديدة للمنتجات، ولقد لعبت الحاسبات الآلية دورا كبيرا في تقدم نظم التصنيع بداية من التصميم إلى نظم التصنيع المتكاملة بواسطة الحاسب الآلي .

١/٢/١ تطور أساليب التصنيع الحديثة :

لقد تطورت الظروف البيئية المحيطة بالصناعة في الوقت الحاضر تطورا كبيرا، وكان من ضمن المتغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية ما يلي:

١. زيادة كبيرة في طاقة الإنتاج .
٢. المنافسة العالمية .
٣. التركيز على خدمة العميل .
٤. التغير التكنولوجي .

وقد أدت أساليب التكنولوجيا الحديثة في الصناعة من آلية ومرونة أساليب الإنتاج ومستوى جودة عالية إلى ضرورة التطوير في كل من طرق و سياسات محاسبة التكاليف وما توفره من معلومات وخاصة تلك المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات مما أدى إلى ضرورة النظر في تطوير تلك النظم بما يتلاءم مع البيئة الحديثة للصناعة .

٢/٢/١ تطبيق نظم التصنيع الحديثة:

تتجه معظم المنشآت الصناعية حاليا نحو تطبيق نظم التصنيع المتقدمة نظرا للمزايا والمنافع العديدة المتوقع أن تحققها تلك النظم .

وتشتمل الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع على مجموعة من نظم التصنيع المختلفة والتي من بينها ما يلي:

١/٢/٢/١ نظم التصنيع الآلية :

باستمرار التطور في التصنيع أصبح الإنتاج يعتمد بشكل كبير على العمل الآلي وأصبحت الصناعة الحديثة تتميز بارتفاع نسبة الميكنة في التشغيل وانخفاض أهمية العنصر اليدوي ، هذا وتشتمل نظم التصنيع الآلية بالإضافة إلى مجموعة الآلات و الحاسبات على نظم مناولة المواد آليا ، والتصميم بمساعدة الحاسب الآلي وغيرها من النظم الحديثة التي تتبناها الإدارة لتطوير و تحسين العمليات الصناعية ومن أهم منافع التصميم و التصنيع بمساعده الحاسب الآلي ما يلي :

١. تحسين جودة التصميم الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الدورات الإنتاجية للمنتجات نتيجة لانخفاض وقت التصميم و الحد من تزايد عدد الأجزاء الداخلة في تصميم المنتج الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات وتوفير المنتجات بالسرعة اللازمة وبأقل قدر ممكن من الوحدات المعيبة .

٢. اكتشاف الأخطاء مبكرا .

٣. تكامل أنشطة التصميم .

٤. زيادة إنتاجية التصميم .

٥. تخفيض وقت التدريب .

٢/٢/٢/١ نظم التصنيع المرنة :

تتكون نظم التصنيع المرنة من مجموعه من العمليات الصناعية التي يتم برمجتها آليا وتنفذ هذه العمليات بواسطة مجموعة من الآلات التي يتم التحكم فيها بواسطة الحاسبات الآلية بالإضافة إلى استخدام مجموعة من التجهيزات والمعدات لمناولة المواد و الأجزاء آليا بين العمليات الصناعية المختلفة .

وتتميز نظم التصنيع المرنة بخاصيتين أساسيتين هما:

١. تمكن تلك النظم من إجراء عمليات التشغيل و التصنيع للعديد من المنتجات التي تشترك فيما بينها في بعض الخصائص مثل حجم المنتج أو نوع المادة الخام المستخدمة في إنتاجه أو طبيعة عمليات التشغيل الصناعية ، وبالتالي فإنه يتم إنتاج عدد من المنتجات المختلفة التي تشترك في بعض الخصائص فيما بينها من خلال خط إنتاجي واحد .

٢. لا تتأثر تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من مجموعة المنتجات التي يتم إنتاجها على نفس الخط الإنتاجي بحجم أمر التشغيل أو عدد مرات الإنتاج من كل منتج وبالتالي فإنه لا توجد تكاليف إضافية نتيجة تعدد و تنوع المنتجات .

ومن الخصائص السابقة ينبثق العديد من المزايا ومنها ما يلي :

١. الاستغلال الأفضل للطاقة الإنتاجية من خلال توافر مدى واسع من أحجام الإنتاج الاقتصادية .
 ٢. يتميز نظام التصنيع المرن بانخفاض زمن التجهيز للإنتاج .
 ٣. سهولة و انخفاض تكلفة تغيير نوعية المنتجات التي يمكن إنتاجها بواسطة نفس الخط الإنتاجي .
 ٤. نظرا لكفاءة استغلال الطاقة الإنتاجية في ظل النظام المرن فإن التكاليف الرأسمالية للنظام تكون أقل ومن ثم انخفاض تكاليف الإنتاجية .
 ٥. ارتفاع مستوى جودة الإنتاج نظرا لتضاؤل دور العنصر البشري .
 ٦. يتطلب تنظيم و تخطيط الأنشطة الإنتاجية وتطبيق مدخل المراكز متعددة المهام أو تكنولوجيا المجموعات الاستغناء عن العمالة العادية وتوفير عمالة مهرة ومؤهلة ومدربة على العمل بروح الفريق مما يستلزم إعدادهم وتدريبهم على أداء أكثر من وظيفة الأمر الذي يؤدي إلى تدفق الإنتاج و تخفيض زمن دورة الإنتاج .
- ٣/٢/٢/١ نظم الإنتاج الفوري :

وطبقا لهذا النظام فإن الإنتاج يتم وفقا لنظام السحب الذي بمقتضاه يتم فقط إنتاج المنتجات عندما يحتاج إليها المستخدم حيث إن كل مرحلة تنتج فقط ما تحتاجه المراحل التالية لها لا أكثر ولا أقل وبحيث يسحب الإنتاج بواسطة المرحلة المستخدمة له في التوقيت المحدد لذلك وهو على عكس النظم التقليدية و التي تعتمد على أن تقوم كل مرحلة إنتاجية بدفع منتجاتها إلى المرحلة التي تليها حتى يتم دفع المنتجات التامة إلى المخازن .

وتستند فلسفة الإنتاج الفوري على أداء عمليات الإنتاج بصورة فورية لتلبية احتياجات الطلب الداخلي و الخارجي وهي تعتمد على ثلاثة عناصر أساسية كما يلي :

١. التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .
 ٢. الاهتمام بعامل الجودة للمنتج .
 ٣. إحداث تخفيض نسبي في التكلفة الكلية على مستوى المنشأة
- ونجد أن فلسفة الإنتاج الفوري جاءت رفضا لفرضين أساسيين سائدين في بيئة الإنتاج وهما:
١. أن هناك ضرورة لتحقيق قدر من التوازن بين مستوى الجودة و التكلفة .
 ٢. وجود علاقة طردية بين مستوى المخزون و التكلفة .

نظام الإنتاج الفوري سوف يساهم في تحقيق مجموعة من المنافع تتمثل تلك المنافع فيما يلي:

١. تحقيق استثمارات أقل في المخزون .
٢. تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون و نقلة .
٣. تخفيض المخاطر الناجمة عن التقادم لمنتجات المخزون .
٤. تخفيض الاستثمارات في مساحة المصنع لكل من المخزون والإنتاج .
٥. التخفيض في إجمالي تكاليف الإنتاج .

٣/١ المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف :

أدت التغيرات التي حدثت في البيئة الحديثة للصناعة إلى تأثير كبير على نظام التكاليف مما اظهر ضرورة وجود مفاهيم محاسبية جديدة تستطيع التعامل مع تلك التغيرات .

١/٣/١ تأثير البيئة الحديثة للصناعة على نظام التكاليف :

نتيجة للتغيرات التي حدثت في الصناعات أدى إلى حدوث تغيرات كبيرة في سلوك عناصر التكاليف وفي مقومات نظام التكاليف وذلك من حيث :

١. تناقص أهمية تحليل عناصر التكاليف حسب إمكانية تتبعها وربطها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة .
 ٢. تساؤل تكلفة العنصر البشري حيث أصبحت تمثل نسبة ضئيلة من تكاليف التصنيع الإجمالية .
 ٣. أدت زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة إلى ضرورة البحث عن أسس سليمة لتحميلها على المنتجات .
 ٤. إن تطبيق الأساليب الفنية المتقدمة في التصنيع يؤثر على أسس تحميل التكاليف مما يؤدي إلى اختلاف تكاليف المنتجات .
 ٥. أدت زيادة الاعتماد على الآلية واستخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة إلى زيادة الاستثمارات بدرجة كبيرة مقارنة بالتكاليف المتغيرة مما يعنى زيادة التكاليف غير المباشرة وزيادة مشاكل توزيعها وتحميلها .
 ٦. نظرا لانخفاض المخزون سواء من الخامات أو من المنتجات تحت التشغيل أو المنتجات التامة فإن ذلك أدى إلى انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون .
 ٧. نظرا لتطور البيئة الصناعية فأنة يجب أن تكون مقاييس تقييم الأداء مرتبطة ارتباطا مباشرا بإستراتيجية التصنيع في الشركة وليست مستقلة عنها .
 ٨. زيادة أهمية المقاييس غير المالية حيث تتميز البيئة الحديثة للصناعة بازدياد دور الملاحظة الشخصية .
 ٩. ازدياد حاجة إدارة المنشأة من المعلومات .
 ١٠. تزايد أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة .
- ٢/٣/١ تطبيق المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف :
- ظهرت مفاهيم حديثة لتطبيق أساليب فنية جديدة في محاسبة التكاليف ومن بين هذه الأساليب الفنية لمحاسبة التكاليف ما يلي:

١. محاسبة تكلفة النشاط .
 ٢. محاسبة دورة حياة المنتج .
 ٣. التكلفة المستهدفة .
- ١/٢/٣/١ محاسبة تكلفة النشاط:
- يفترض نظام تحديد التكلفة على مستوى الأنشطة أن تلك الأنشطة المستهلكة لموارد المنشأة هي التي تتسبب في حدوث التكلفة وأن المنتجات تتحمل بالتكاليف بقدر احتياجها لهذه الأنشطة سواء كانت أنشطة إنتاجية أو تسويقية أو إدارية ، ويتم تتبع تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات من خلال استخدام عدد من محركات التكلفة والتي عادة ما يتم رقابتها باستخدام بعض المؤشرات غير المالية وتعتبر عملية الربط فيما بين المؤشرات غير المالية وعناصر التكلفة بمثابة تأكيد لأهمية استخدام تلك المؤشرات في الوصول إلى مستوى كفاءة للأنشطة المختلفة .
- وينم تطبيق المحاسبة عن تكلفة النشاط على مرحلتين كما يلي :

١. المرحلة الأولى و تشتمل على الآتي :
 - 🌱 تحديد و توصيف الأنشطة .
 - 🌱 تحديد تكاليف كل نشاط .
 - 🌱 تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكاليفية .
- ٢- المرحلة الثانية ويتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية وذلك باستخدام مسبب تكلفة لكل وعاء وبالتالي في هذه المرحلة يتم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة .

٢/٢/٣/١ محاسبة دورة حياة المنتج:

مدخل المحاسبة عن تكاليف دورة الحياة الكاملة للمنتج ما هو إلا نظام تكاليفي يهدف إلى توفير المعلومات المناسبة والتي تمكن المديرين من تفهم و إدارة التكاليف من خلال تصميم المنتج و تطويره و تصنيعه و تسويقه و تقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء حتى يتم التخلص منه . وليس كما يتم في الأنظمة التقليدية بالاهتمام بجزء من التكلفة الفعلية لأي منتج وهي المتمثلة في تكلفة استفادة المنتج من عناصر التكاليف التقليدية من مواد و عمل و خدمات .

٣/٢/٣/١ التكلفة المستهدفة:

يتم استخدام مفهوم التكلفة المستهدفة في المقام الأول لتركيز الانتباه على مرحلة التصميم في دورة حياة المنتج ، ويمكن النظر إلى التكاليف المستهدفة على أنها نظام فعال لإدارة تكاليف تصميم منتج جديد وكذلك مراحل تطويره ، ويختلف هذا الأسلوب عن أسلوب التكلفة + هامش الربح . ففي الأسلوب الثاني يتم تحديد التكلفة أولاً ثم يضاف إليها هامش الربح المراد تحقيقه للوصول إلى سعر البيع المستهدف ، إلا أنه في أسلوب التكلفة المستهدفة يتم تحديد سعر البيع أولاً وفقاً لظروف السوق وقدرة العملاء على الدفع ثم يطرح منة هامش الربح المراد تحقيقه ومنة يتم تحديد التكلفة المستهدفة .
يتصف أسلوب التكلفة المستهدفة بالخصائص الآتية :

- يتم تطبيق التكاليف المستهدفة أساساً في مرحلة ما قبل الإنتاج .
- لا تهدف التكاليف المستهدفة للرقابة على التكاليف بالشكل التقليدي ولكنها تهدف لتخفيضها .
- عند تطبيق التكاليف المستهدفة فإن يتم استخدام العديد من الأساليب العلمية للإدارة وبحوث العمليات .
- يتلاءم أسلوب التكاليف المستهدفة مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة .
- يتطلب تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة التنسيق الكامل بين العديد من أقسام وإدارات الشركة .

٤/١ مفهوم إدارة التكلفة الشاملة:

يعتبر مفهوم إدارة التكلفة الشاملة مفهوماً حديثاً نسبياً ، ظهر في السنوات الأخيرة من القرن الماضي ، وظهر هذا المفهوم مواكباً ومسايراً لمتطلبات التطور التكنولوجي بهدف رقابة الموارد المتاحة للمنشأة وأيضاً رقابة الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة فهو يمثل أداة تخطيط و رقابة كما أنه يعمل على تخفيض التكلفة .

١/٤/١ ما هي إدارة التكلفة الشاملة :

يمكن تعريف إدارة التكلفة الشاملة بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المنشأة وأنشطتها التي تستغل تلك الموارد و البيئة التي تعمل بها ، وهذه الفلسفة تركز على الأنشطة و الأحداث و الظروف التي تؤدي إلى هذه الأنشطة التي تستغل الموارد كما أنها تعتبر بمثابة توجه إداري و محاسبي حديث نحو الرقابة الفعلية لأنشطة المنشأة بهدف ترشيد استخدام الموارد الكلية المتاحة للمنشأة و التحكم في الأنشطة المستهلكة لهذه الموارد .

ويرى البعض أن إدارة التكلفة الشاملة في ظروف البيئة الحديثة للصناعة تعني بناء اتجاه عام في المنشأة للفهم الواعي لأسباب التغيرات والانحرافات في التكلفة بهدف إخضاع التكلفة للرقابة عن طريق احتوائها و تجنبها و تخفيضها و يقصد باحتواء التكلفة تقليل الزيادة في التكلفة للوحدة وفي إجمالي التكاليف الثابتة من فترة لأخرى بقدر الإمكان ، ويقصد بتجنب التكلفة إيجاد بدائل مقبولة لبنود التكلفة المرتفعة و عدم إنفاق الأموال على المواد أو الخدمات غير الضرورية ، ويقصد بتخفيض التكلفة التخفيض الناتج عن الجهود المنظمة و أيضاً الناتج عن إحداث تحسن في البيئة المحيطة بالعمل .

٢/٤/١ دراسات سابقة في مجال إدارة التكلفة الشاملة :

تناولت عدة دراسات مختلفة مجال إدارة التكلفة الشاملة ومن ضمن هذه الدراسات ما يلي:

١/٢/٤/١ دراسة Campi

وقد قصرت هذه الدراسة مفهوم إدارة التكلفة الشاملة على محاسبة تكلفة النشاط و على دورة حياة المنتج دون التعرض إلى باقي العناصر المكونة لإطار إدارة التكلفة الشاملة .

٢/٢/٤/١ دراسة Ostrenqa

حددت هذه الدراسة مبادئ إدارة التكلفة الشاملة فيما يلي :

- ١ . تحليل قيمة العملية .
- ٢ . تحديد التكلفة على أساس النشاط .
- ٣ . محاسبة المسؤولية .
- ٤ . قياس الأداء .
- ٥ . إدارة الاستثمار .

Yonng & Selto دراسة ٣/٢/٤/١

أوضحت هذه الدراسة أن هناك ستة متغيرات رئيسية تصف مجال إدارة التكلفة الشاملة وهي :

١. استراتيجيه المنشأة .
٢. الأساليب الفنية للمحاسبة .
٣. ممارسات التصنيع الحديثة .
٤. مقاييس الأداء الداخلي .
٥. مقاييس الأداء الخارجي .
٦. التأثيرات السلوكية للتكنولوجيا الجديدة ونظم إدارة التكاليف .

Clemens دراسة ٤/٢/٤/١

وقد ركزت هذه الدراسة علي مقاييس الأداء دون التطرق إلي المكونات الأخرى لإدارة التكلفة الشاملة .

Schiff دراسة ٥/٢/٤/١

وقد ركزت هذه الدراسة على نظام محاسبة تكاليف النشاط وأهمية تطبيقه في الوقت المناسب، كما اهتمت بمقاييس الأداء ودورها في الحفاظ على نجاح المشروعات و بقائه، ولكن يلاحظ أنها لم تتناول جميع عناصر إدارة التكلفة الشاملة و دورها في تحقيق أهداف المنشأة .

دراسة الجبالي : ٦/٢/٤/١

أوضحت هذه الدراسة أن متطلبات تطبيق نظام التكلفة الشاملة تتمثل فيما يلي :

١. تحليل أنشطة و عمليات المنشأة .
٢. تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة .
٣. الالتزام بهدف التطور المستمر .

الفصل الثاني

تأثير إدارة التكلفة الشاملة على نظام التكاليف

٢/٢ اعتبارات تصميم نظام التكاليف:

هناك العديد من الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان عند تصميم نظام التكاليف ، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي :

١/٢/٢ الحاجة إلى تطوير نظام التكاليف :

نظرا للتطورات المستمرة في البيئة الصناعية ، استلزمت ضرورة وجود تغيير وتطور مماثل في أنظمة التكاليف الموجودة ، ويرى الكثير من الباحثين أن الإدارة يجب عليها أن تتأكد من أن نظام محاسبة التكاليف مناسباً لشركتها أم لا ، والعمل على ضرورة تطوير النظم المحاسبية و نظم المعلومات في معظم شركات التصنيع لأنه تم تصميم معظم هذه النظم في ظروف مختلفة جدا عن الوقت الحالي ، وبالتالي يرى أن هناك ضرورة واضحة لتطوير هذه النظم لتلبية احتياجات الإدارة في النمو .

ويرى أحد الباحثين أن نظم التكاليف قد صممت أساساً لخدمة بيئة

صناعية تقليدية أتسمت فيها العمليات الإنتاجية بالعديد من الخصائص مثل الاعتماد على وفورات الحجم الناتجة عن سياسة الإنتاج بالحجم الكبير لتخفيض تكلفة الوحدة و ارتفاع أهمية التكلفة الأولية في هيكل التكلفة الكلية للإنتاج بالمقارنة بالتكلفة الإضافية و قد تلاشت هذه الخصائص في ظل التقنيات الحديثة ، ومن ضمن الأسباب التي تظهر عدم كفاءة نظم التكاليف ما يلي :

١. ميكنة العمليات اليدوية .
٢. التحول إلى نظام التصنيع باستخدام الكمبيوتر .
٣. التقييم غير السليم للمخزون .
٤. تقارير المراجعة التي تشير إلى ضوابط الجرد غير الجيدة .
٥. التسعير غير الجيد .
٦. عدم الفصل الواضح بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة .
٧. انعدام اهتمام إدارة المصنع بالموازنات .
٨. وضع القرارات الخاصة بالإنتاج على أساس استيعاب الطاقة الكاملة .
٩. تكامل ضئيل بين نظم التصنيع و التكاليف .

ويرى أحد الباحثين أن نظام التكاليف لن يصبح عديم الفائدة بين يوم و ليلة ولكن سيعطى الكثير من المؤشرات لذلك ومنها :

١. عندما تحقق المنتجات صعوبة التصنيع أرباحاً منخفضة .
٢. عندما تكون أسعار المنافسين منخفضة بشكل غير معقول .
٣. عندما يشكو العملاء من الزيادة المستمرة في الأسعار .
٤. عندما تكون نتائج العطاءات صعبة التفسير .

كما يرى آخرون أن من ضمن الحالات التي تستدعي إعادة تصميم نظام التكاليف ما يلي :

١. حدوث تعديلات كبيرة و غير متوقعة عند تقييم المخزون .
٢. ارتفاع معدلات التكاليف غير المباشرة .
٣. نقص الاهتمام بعملية إعداد الموازنة .

وقد حدد باحث آخر عدة أسباب لتنفيذ نظم محاسبية جديدة :

أولاً: تحتاج الشركات إلى تحديد تكاليف أكثر دقة للمنتج لتمكنها من تدعيم صنع القرارات الإدارية حيث تلعب تكاليف المنتج دوراً مركزياً في التسعير و اتخاذ القرارات الخاصة بالصنع أو الشراء

ثانياً: تبحث الشركات عن رقابة فعالة للتكاليف لكي تعظم الأداء وذلك لتدعيم أهداف الشركة .

ثالثاً: يجب أن يساعد نظام التكاليف على توفير المعلومات اللازمة لصنع القرار مثل عمليات المفاضلة بين الصنع أو الشراء و التسعير وتكلفة التصميم .

٢/٢/٢ أهداف نظام التكاليف:

يتعين على الإدارة أن تحدد أهداف النظام الجديد وذلك قبل إعادة تصميم نظام محاسبة التكاليف ويجب أن تتضمن هذه الأهداف:

١. الحساب الدقيق لتكاليف المنتج .
٢. الرقابة على التكاليف .
٣. الرقابة المادية .
٤. تحديد الفروقات و الاختلافات .
٥. تكامل حساب الجرد و تقييم المخزون .
٦. المعلومات الإدارية .

ويرى أحد الباحثين أنه بالإضافة إلى الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف فإنه يجب التعامل مع العديد من الاعتبارات أو القضايا الأخرى في مرحلة التصميم ومنها ما يلي:

١. تحديد الهدف و الغرض من النظام واستخدامه .
 ٢. ربط عمليات المنشأة باستراتيجيتها .
 ٣. إتباع منهج البساطة بوصفة أداة فعالة .
 ٤. الحفاظ على ربط المعلومات بصنع القرار .
 ٥. تطبيق النظام المعياري و أفضل الممارسات و تحديد التكلفة المستهدفة .
 ٦. جمع المعلومات بموجب النظام الجديد لإدارة و إعداد تقرير بشأنها .
 ٧. بحث القضايا الخاصة بمعدات أجهزة الكمبيوتر و برامجه .
- كما يوجد عوامل مؤثرة في اختيار نظام التكاليف وتتمثل في الآتي

١. أهداف الإدارة و نظام التكاليف .
٢. كفاءة الإدارة و التنظيم الإداري .
٣. التنظيم الفني و طبيعة عمليات المنشأة .
٤. نفقة إنشاء النظام .
٥. كفاءة محاسبي التكاليف .

٣/٢/٢ خطوات تحقيق التفوق و العوامل الرئيسية للنجاح:

وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي :

١. اختراق السوق .
٢. تحقيق الاستقرار .
٣. النمو و التوسع و تطوير النظام .

أما العوامل الرئيسية المرتبطة بالتطبيق الناجح لنظام إدارة التكاليف ما يلي:

١. فريق العمل .
٢. أفضل و أذكى عناصر الشركة .
٣. بيئة تشجع على خفض الفاقد و التالف بدون فقد الوظائف .
٤. سهولة نجاح أول مشروع .

٤/٢/٢ عقبات تطبيق نظام التكاليف:

١. الممارسات الراسخة الخاصة بإدارة التكاليف .
 ٢. النظم الموروثة .
 ٣. الإجراءات غير المناسبة الخاصة بإدارة المعلومات .
 ٤. الصعوبات الخاصة بدمج و ربط نظام التكاليف بالنظم الأخرى للإدارة المالية .
- ٣/٢ تطوير نظام التكاليف وفقا لمفهوم إدارة التكلفة الشاملة :

يجب دراسة البيئة الحالية للمنشأة من حيث عملياتها، وتنظيمها، وفلسفتها ومن خلال هذه الدراسة يمكن تحديد الملامح الأولية لمشروع تطوير نظام التكاليف بالإضافة إلى إعداد وتهيئة المنشأة لتطوير نظام التكاليف والعمل على خلق مناخ ملائم لتطبيق النظام

١/٣/٢ خطوات تصميم نظام التكاليف:

١. تكوين فريق العمل .
٢. إعداد الشركة لتصميم النظام .
٣. مرحلة التخطيط .
٤. مرحلة تجميع و تحليل البيانات .
٥. مرحلة التصميم .
٦. مرحلة التنفيذ .

٢/٣/٢ مراحل تطبيق نظام التكاليف:

١. مرحلة جمع و تحليل البيانات وتشمل ستة خطوات وهم:
 - تحديد الأنشطة .
 - تتبع التكاليف إلى كل نشاط .
 - تحديد الأنشطة و التكاليف المضيفة للقيمة وكذلك الأنشطة و التكاليف غير المضيفة للقيمة
 - تحديد إجراءات و حجم الإنتاج .
 - اختيار أنسب العوامل المسببة للتكلفة .
 - تتبع التكاليف إلى وحدات النشاط .

٢- مرحلة تطبيق الإجراءات و النظم و الوسائل : و تعد هذه المرحلة فترة تحول حقيقية في المنشأة وتتطلب هذه المرحلة تدريباً مكثفاً للأفراد على استخدام النظام الجديد لإدارة التكاليف .

٣- مرحلة الحفاظ على نظام إدارة التكاليف وتعكس هذه المرحلة مفاهيم التحسين المستمر ولكي يكون تطبيق نظام إدارة التكاليف ناجحاً فإن المرحلة الثالثة يجب أن تشمل على إعادة التقييم المستمر و الجهد المستمر .

وهناك عدة عناصر هامة لنظام إدارة التكلفة تتمثل فيما يلي:

١. إدارة استثمار النشاط .
٢. تحليل عوامل تحديد التكلفة " محركات التكلفة " .
٣. وضع موازنة للأنشطة .
٤. تحليل الأنشطة عديمة الفائدة .
٥. تحليل أفضل الممارسات .
٦. تحليل التكلفة المستهدفة للأنشطة .
٧. التحليل الإستراتيجي للأنشطة .

٣/٣/٢ نموذج تصميم نظم التكاليف المكونة من أربع مراحل :

ويمكن شرح تصميم نظم التكاليف و قياس الأداء على أنها رحلة عبر أربع مراحل متتابعة كان كما يلي:

نظم المرحلة الرابعة متكاملة	نظم المرحلة الثالثة متخصصة	نظم المرحلة الثانية إعداد التقارير المالية	نظم المرحلة الأولى غير كاملة	خصائص النظام
قواعد بيانات ونظم مترابطة ترابطا كاملا	قواعد البيانات المشتركة - نظم قائمة بذاتها - صلات ربط غير رسمية	لا مفاجآت - تفي بمعايير المراجعة	أخطاء كثيرة فروق كبيرة	جودة البيانات
نظم إعداد التقارير المالية	استمرار نظام المرحلة الثانية	معدة وفقا لاحتياجات إعداد التقارير المالية	غير مناسبة	إعداد التقارير المالية الخارجية
نظم القياس على أساس إدارة تكلفة النشاط	العديد من النظم القائمة بذاتها بشأن التكاليف على أساس النشاط	غير مناسبة - تكاليف و أرباح مخفية	غير مناسبة	تكاليف المنتج و العميل
نظم قياس الأداء الاستراتيجي و التشغيل	نظم عديدة قائمة بذاتها بشأن قياس الأداء	تغذية استرجاع محدودة - تغذية إسترجاعية متأخرة	غير مناسبة	الرقابة على التشغيل و الرقابة الإستراتيجية

٤/٣/٢ التحول إلى فلسفة إدارة التكلفة الشاملة :

المرحلة الأولى: وتبدأ بتحليل قيمة العملية وتبين تحديد سلوك التكاليف و علاقة الأنشطة بمسبباتها .

المرحلة الثانية : ويتم فيها تحديد تكلفة الأنشطة على مستوى العمليات .

المرحلة الثالثة: ويتم فيها ربط الاستثمار بأهداف المنشأة .

المرحلة الرابعة: وفيها يتم تكامل البيانات التي تستخدم معلومات الأنشطة لأجل إعداد كل من التقارير المالية و الإدارية .

٥/٣/٢ تصميم نظم التكاليف بهدف تطبيق إدارة التكلفة الشاملة :

يجب تحديد المواصفات و الخصائص الأساسية التي سوف يشملها النظام المطبق ويمكن إيجازها فيما يلي:

١. يجب الاستقرار على نوعية الأساليب التي سوف يحتوي عليها التصميم .
٢. يجب أن يتم توضيح الهدف من حدوث التكامل فيما بين بيئة نظام التكلفة الشاملة المدعم للأنشطة الإدارية و النظام المالي في المنشأة .
٣. تحديد مصادر البيانات و المعلومات .
٤. توضيح العمليات الخاصة بالمنشأة مع الاهتمام بالطبيعة الخاصة بها .
٥. يجب الإشارة بشكل واضح إلى أهم المعوقات التي تعوق تطبيق النظام .
٦. تحديد فريق العمل الذي سوف يقوم بالإشراف على التنفيذ الفعلي .
٧. القيام بأساليب الرقابة الفعلية المانعة بهدف التنبؤ بمشاكل التطبيق بشكل مقدم .

ويبين الإطار الذي اقترحه " أجبالي " الخطوات المناسبة لتطبيق نظام التكلفة الشامل، والتي يمكن إيجازها في الآتي:

١. البدء بتحليل العمليات، و التفرع منها إلى الأنشطة المكونة لهذه العمليات بحيث يمكن تمييز كل عملية بشكل مستقل وكذلك الأنشطة الفعلية المكونة لها .
٢. البدء في تصميم مقاييس الأداء المختلفة وتقييم كل منها في ضوء النتائج المتوقعة لكل منها .
٣. القيام بتحليل عناصر التكلفة وفقا للأنشطة الإنتاجية المختلفة
٤. القيام بتحليل العمليات و الأنشطة في المجال التسويقي ، وخدمة العملاء .
٥. القيام بتحليل الربحية على مستوى الأنشطة المختلفة وعلى مستوى العملاء .

٦. تحديث قاعدة البيانات المحاسبية ببيانات عن عناصر التكلفة تبعا للأنشطة المختلفة و أيضا التكاليف علي مستوي دورة حياة المنتج وتكلفة ضمان الجودة .
 ٧. تعديل إجراءات إعداد الموازنات بحيث تتم التقديرات للتكاليف علي مستوى الأنشطة المتوقع القيام بها .
 ٨. يجب الإعداد لتصميم الأساليب المتطورة لتقييم الأداء .
-
-

الفصل الثالث

إطار مقترح لنظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة المستهدفة

١/٣ مقدمة:

تلعب نظم التكاليف دورا هاما في نجاح المنشآت الصناعية في ظل المنافسة الشديدة التي تتسم بها البيئة الصناعية الحديثة ، وذلك بما توفره من معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب كما أنها تساعد على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق تحليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بالإضافة إلى دورها في الرقابة على عناصر التكاليف و العمل على تحديد الانحرافات و اتخاذ الإجراءات المصححة لها .

وبسبب التغيرات المتلاحقة في البيئة الصناعية أدت إلى تعرض نظم التكاليف التقليدية للكثير من أوجه النقد ، كل ذلك أدى إلى ضرورة تحديد مجالات التطوير المقترحة في تلك النظم التقليدية للوفاء باحتياجات الإدارة من معلومات وللقيام بدورها الجديد في ظل المتغيرات الحديثة .

٢/٣ مقومات نظام التكاليف المقترح في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة :

تعتبر هذه المقومات بمثابة حجر الزاوية للنظام المقترح فهي عبارة عن مجموعة من النظم الفرعية التي تشكل في مجموعها جوهر النظام ، وهي تتكامل بعضها مع بعض من أجل العمل على تحقيق أهداف النظام ككل بكفاءة وفاعلية .

وبالتالي فإنه من المقترح أن تتكون مقومات نظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة من:

١. نظام تحليل قيمة العمليات و الأنشطة .
 ٢. نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط .
 ٣. نظام إدارة تكلفة الجودة الشاملة .
 ٤. نظام مقاييس الأداء .
 ٥. نظام محصلة الأداء .
 ٦. نظام محاسبة المسؤولية .
 ٧. هدف التطور المستمر .
- كما يرى الباحث أن محددات النظام المقترح تتمثل فيما يلي:

١. إستراتيجية الشركة .
٢. ممارسات التصنيع الحديثة .
٣. الأساليب الفنية للمحاسبة .
٤. التأثيرات السلوكية .

كما يرى أن متطلبات تطبيق هذا النظام تتمثل فيما يلي :

١. نظام متقدم للمعلومات المحاسبية .
٢. تطبيق الأساليب الفنية للمحاسبة .
٣. تأييد الإدارة و تشجيعها .
٤. الإيمان بأهمية تطبيق النظام .

١/٢/٣ نظام تحليل قيمة العمليات و الأنشطة

Process Value Analysis System

يعتبر تحليل أداء المنشأة إلى مجموعة من العمليات بمثابة نظرة حديثة في إعادة تنظيم هيكل المنشأة . وسوف يمكن التحليل حسب العمليات من دراسة كل عملية تقوم بها المنشأة بشكل مستقل ، الأمر الذي يمهد إلى تطبيق برامج تخفيض التكلفة بشكل أكثر دقة عن طريق محاولة إحداث التكامل فيما بين العمليات الإنتاجية المتكاملة من ناحية ومن ناحية أخرى محاولة التخلص من تلك العمليات التي لا تحقق قيمة مضافة للمنشأة .

إن تحليل قيمة العملية يؤدي إلى تحقيق ما يلي :

١. يؤدي إلى فهم أفضل للعلاقة بين تكلفة العملية و الأنشطة المرتبطة بها التي تستغل الموارد وبالتالي تزودنا بالقدرة على إدارة الموارد بشكل أفضل . إذ أنه يمكن تخفيض التكلفة عن طريق تخفيض الأحداث التي تقود إلي الأنشطة .
 ٢. من خلال تحليل قيمة العمليات فإنه يمكن تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكلفة وهذا بدوره يساعد على نجاح نظام محاسبة تكلفة النشاط .
 ٣. إن تحديد قيمة كل نشاط أو عملية على مستوى المنشأة و العمل على تجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمخرجات النهائية للمنشأة فإن هذا يؤدي إلى تطوير الأداء و بالتالي يسهل من عملية قياسه .
 ٤. إن نجاح نظام محاسبة المسؤولية يظهر من خلال ربط مجموعة من الأنشطة و العمليات بشخص مسئول عنها ولا شك أنه من خلال التعرف على تلك الأنشطة و العمليات و تحليلها وربطها بشخص معين فإن هذا يؤدي إلى نجاح نظام محاسبة المسؤولية .
 ٥. إن تحليل الأنشطة و العمليات يؤدي إلى التعرف على مواطن الضعف في العملية الإنتاجية ومحاولة التخلص منها أو تجنبها ، وهذا بدوره يؤدي إلى تحسين جودة المنتج .
 ٦. إن تحليل الأنشطة و العمليات يؤدي إلى إعادة تنظيمها بشكل متتال أو متواز بما يضمن تدفق العمليات بالشكل الذي يحقق أقل وقت إنتاجي وأقل تكلفة مما يساعد على نجاح نظام الإنتاج الفوري لتلبية متطلبات العملاء .
 ٧. إن تحليل الأنشطة و العمليات يؤدي إلى التعرف على المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج و التعرف على تكاليف كل مرحلة وبالتالي التركيز على إدارة المراحل الهامة من حياة المنتج بشكل جيد .
- ٢/٢/٣ نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط :

Activity – Based Costing System

مع تزايد المنافسة واحتياج المديرين إلى معلومات أكثر دقة حول تكاليف خطوات العمل و المنتجات أكثر من المعلومات التي باستطاعتهم الحصول عليها من النظم المستخدمة حالياً .
فقد ظهرت انظمه التكاليف القائمة على النشاط في منتصف الثمانينات لتفي بالاحتياج لمعلومات أكثر دقة حول تكلفة استخدام الموارد من جانب كل من الأنشطة و الخدمات و المنتجات ومن ثم فقد ساعدت أنظمة التكاليف القائمة على أساس النشاط على توجيه التكاليف غير المباشرة أولاً إلى الأنشطة و خطوات العمل ثم إلى المنتجات و الخدمات و أعطت تلك الأنظمة المديرين صورة أوضح حول اقتصاديات أعمالهم .
وقد أوضح Cooper & Kaplan أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط إنما يقوم على فرضين أساسيين هما:

١. إن الموارد تمد المنشأة بالقدرة على أداء الأنشطة المختلفة .
 ٢. إن المنتجات تخلق الطلب على الأنشطة و بالتالي تستهلك الموارد ولكن بطريقة غير مباشرة .
- ويقوم نظام التكاليف على أساس النشاط بتخصيص و توزيع التكاليف على المنتجات من خلال مرحلتين هما:
- المرحلة الأولى: وفيها يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم أداؤها بهذه الموارد حيث توزع تكلفة الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات الموارد وهي التي تربط الموارد بالأنشطة وتتمثل مسببات الموارد في الاستهلاك المباشر لمورد ما بواسطة هذه الأنشطة وبعد توزيع تكلفة الموارد يتم تجميعها داخل الأنشطة تحت مسمى مجمعات التكلفة ويحتوى كل مجمع تكلفة على إجمالي تكلفة أداء هذا النوع من النشاط لجميع المنتجات .
- المرحلة الثانية: وفيها يتم توزيع التكاليف من مجمع التكلفة على وحدات التكلفة باستخدام مسببات الأنشطة وهي التي تمثل العناصر التي تسبب التكلفة داخل المنشأة ، وتقيس مسببات الأنشطة استهلاك النشاط بواسطة المنتجات وعن طريقها يتم توزيع تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة وبالتالي يتم توزيع تكاليف الأنشطة بشكل كامل على المنتجات التي تستهلك الأنشطة

إن نظام محاسبة تكلفة النشاط يعمل على تحقيق ما يلي:

١. ربط إستراتيجية المنشأة بعملية اتخاذ القرارات التنفيذية مما يمكن الإدارة من تخطيط الأنشطة وكذلك إعادة هيكلة الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تسهم في تحقيق أهداف المنشأة .
٢. تسهيل استبعاد وتخفيض الضياع و الفاقد من خلال فحص الأنشطة التي لا تضيف قيمة واستبعادها .

٣. التقييم المستمر لفاعلية الأنشطة مما يساعد على نجاح مقاييس الأداء .
 ٤. يمكن استخدام مسببات التكلفة كمقاييس للأداء لجميع عمليات المنشأة وذلك سواء عن طريق المسببات غير المالية (مثل عدد مرات تجهيز الآلات) أو المسببات المالية (مثل تكلفة الخامات) .
 ٥. إن استخدام محاسبة تكلفة النشاط يعمل على تحسين الأداء الداخلي من خلال التعرف على تأثير كل نشاط على حدة على الأداء
 ٦. إن تحديد تكلفة العملية على أساس النشاط يعطى الإدارة رؤية واضحة لتفسير محاسبة المسؤولية من خلال ربط كل نشاط بشخص مسئول عنه .
 ٧. يعمل نظام محاسبة تكلفة النشاط على الاتجاه نحو المرونة في الإنتاج بهدف إشباع رغبات المستهلك و الوفاء بطلباته فوراً وكذلك استبعاد أو تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى نجاح نظام الإنتاج الفوري .
 ٨. يأخذ نظام محاسبة تكلفة النشاط في الحسبان التطورات التكنولوجية الحديثة كما يتم إتباع سياسات متقدمة لتحقيق أهداف التطور المستمر .
 ٩. تؤدي محاسبة تكلفة النشاط أدوار مختلفة لتدعيم برامج تحسين العمليات وإرضاء العميل فهي تقدم بيانات عن عمليات الأنشطة مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج .
- ٣/٢/٣ نظام إدارة تكلفة الجودة الشاملة:

Total Quality Cost Management System

يعد ارتفاع مستوى الجودة من أولى الخصائص المميزة للبيئة الحديثة للصناعة ويتمسق إنتاج المنتجات على مستوى عالٍ من الجودة بشكل كلي مع الإنتاج بتكلفة منخفضة بل إن غياب الجودة يعد أحد المسببات الجوهرية لحدوث زيادة في التكلفة ويرجع ذلك إلى ما ينجم عن غياب الجودة من مخلفات في التشغيل و الحاجة إلى إعادة إصلاح المعيب من الإنتاج وتراكم المخزون و زيادته .

والإدارة على أساس النشاط تساعد في تحقيق ما يلي :

١. تحسين الجودة .
 ٢. زيادة في معدلات إرضاء العميل .
 ٣. انخفاض التكاليف .
 ٤. زيادة الربحية .
- ويمكن تطبيق برنامج نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال عدة أنشطة ومراحل تتمثل فيما يلي:
١. مرحلة تحديد أهداف النظام .
 ٢. مرحلة التجهيز و الإعداد للتطبيق .
 ٣. مرحلة ترجمة الأهداف إلى برامج للتنفيذ .
 ٤. مرحلة تنفيذ البرامج .
 ٥. مرحلة التغذية العكسية .
 ٦. مرحلة التقييم و المراجعة على كافة المستويات (عليا - دنيا)

وتظهر أهمية وجود نظام للمحاسبة عن تكاليف الجودة يعمل على حصر و تحديد عناصر تكاليف الجودة و قياسها و الرقابة عليها وكذلك العمل على تخفيضها دون التأثير على كفاءة المنتج أو جودته أو مدى إرضاء العملاء عنه، وبالتالي

ينبغي ما يلي:

١. إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر من الاتجاهات الحديثة التي تتبناها الإدارة من أجل الوصول إلى أفضل أداء ممكن .
٢. إن الجودة الشاملة ترتبط بمؤشرات و مقاييس الأداء الأمثل (مثل : معدل الربحية و معدل الكفاءة)
- ٣- إن تخفيض الأعطال وبالتالي زيادة مستوى الجودة و اللذين يمثلان بعض أهداف التطور المستمر لابد وأن يترتب عليها تخفيض في التكلفة وأيضاً تطوير مستمر للأداء .

- ٤- إن تطبيق سياسة الحصول على إنتاج خال من العيوب يتطلب ميكانيكية أكبر لتبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة
 - ٥- إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ينعكس بالإيجاب على مدخلات و عمليات تشغيل ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الأمر الذي ينعكس على أداء هذا النظام بما يحقق أهدافه و أهداف المنشأة ككل .
 - ٦- لابد من توافر نظام لتكاليف إدارة الجودة الشاملة يعمل على حصر و تحديد عناصر تكاليف الجودة و قياسها و الرقابة عليها .
- ٤/٢/٣ نظام مقاييس الأداء:

Performance Measurement System

إن بيئة التصنيع الحديثة تحتاج إلى مداخل مختلفة لقياس الأداء كما أن مقاييس الأداء الحديثة ينبغي أن تعكس وبشكل بارز جوانب تكنولوجيا التصنيع الحديثة .

ويلاحظ أن نظم التكلفة التقليدية تعاني قصورا واضحا في قياس أداء كل نشاط على حدة أو كل مورد على حدة فمقاييس الأداء سواء كانت من خلال تحليل عناصر التكاليف أو من خلال الكفاءة و الفاعلية في استخدام هذه العناصر إنما تطبق على مستوى المنشأة ككل وتعجز عن قياس أداء كل نشاط من أنشطة المنشأة .

إن تقييم الأداء هي عملية فحص وتحليل و قياس للنتائج المحققة والتي تتم بمجهود الأفراد و المسؤولين عن الأداء في ظل ظروف عمل معينة و أوقات محددة وإمكانات مناسبة متاحة ويهدف تقييم الأداء إلى الكشف عن القصور و الانحرافات و تشخيص أسبابها والمسئول عنها ومن خلاله يمكن الحكم على درجة الكفاءة التي نفذت بها الأهداف . وبالتالي فإنه من خلال تقييم الأداء يتم قياس و فحص وتحليل النتائج المحققة من خلال مقارنتها بالأهداف المخططة سعيا للوصول إلى العوامل الرئيسية المؤثرة في تلك النتائج ومن ثم تحديد الصعوبات التي تقابل التنفيذ وتحديد السبب هل هو راجع لعملية التخطيط أم للسياسات المرسومة أم للأفراد المسؤولين عن الأداء ، أم لعدم كفاءة الرقابة في المنشأة .

إن عملية تقييم الأداء تستوجب ضرورة إجراء مسح ميداني شامل للمنشأة بغرض التعرف على سائر عملياتها الإنتاجية و الوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل الإنتاج و التوصل إلى خصائص النشاط الإنتاجي الذي تمارسه المنشأة وأثر ذلك على إدارتها وغير ذلك من الأمور المالية و الاقتصادية المتعلقة بالعاملين توصلنا إلى محاسبة المسؤولين عن المنشأة .

ومما سبق يخلص الباحث إلى ما يلي:

- ١- يجب أن تتسم مقاييس الأداء بالوضوح و الدقة وأن تنصب على العوامل المؤثرة و المسببة لحدوث الأداء و ألا تقتصر على قياس النتائج المالية فقط بل تمتد أيضا إلى قياس مستوى الأنشطة وكذلك أنشطة ضمان الجودة .
 - ٢- يجب تطوير المقاييس التي تتعلق بأفضل جودة للمنتج وزيادة رضاء العملاء و الاهتمام بالمقاييس الخاصة بعدد أو كمية الإنتاج المعيب .
 - ٣- تحديد التغيرات في مجال مقاييس الإنتاجية التي يمكن نسبتها للتطورات التي حدثت في كل من مجال التصنيع ومحاسبة التكاليف
 - ٤- تحديد دور المعلومات التي ترتبط بمفهوم إدارة التكلفة الشاملة في تطوير مقاييس الإنتاجية .
 - ٥- تقييم مدى تأثير مقاييس الإنتاجية و الأداء المختلفة على سلوك العاملين وما يرتبط بذلك من وضع نظم للحوافز .
 - ٦- تحديد التغير في أداء الأقسام التي تتبنى نظام مقاييس تحسين الجودة أو نظم التصنيع المرنة .
 - ٧- إن تطبيق نظام التطور المستمر ضرورة لإحداث تطوير في عملية قياس و تقييم الأداء فالأداء كوسيلة لتحقيق التطور لابد وأن يتم قياسه وتقييمه في ضوء المستجدات الحديثة في استراتيجيات وأهداف المنشأة من ناحية ومن ناحية أخرى في ضوء الأنظمة المستحدثت تطبيقها على مستوى المنشأة .
- ٥/٢/٣ نظام محصلة الأداء:

Performance Resultant System

يمكن اعتبار نظام محصلة الأداء بمثابة عملية لتقييم أداء منشأة تتسم بالشمول حيث تأخذ في اعتبارها عدد من النقاط المؤثرة على أداء المنشأة وليس نقطة واحدة بحيث أن محصلة ما يجمع من نقاط يمثل مستوى الأداء المتوقع لما يجب

أن تكون عليا المنشأة كما أنه يركز على العوامل المحدثة و المسببة للأداء بالإضافة إلى تركيزه على ما يحققه الأداء من نتائج .

ويستهدف هذا النظام تزويد الإدارة في تقرير واحد قياس لتأثير كافة العناصر الناتجة عن الأداء و المؤثرة على تقدم المنشأة مثل درجة رضا المستهلك ، الوقت اللازم للوفاء بطلبات العملاء درجة استغلال المتاح من أصول المنشأة ومدى التقدم الذي أمكن تحقيقه في مستوى جودة المنتجات وأيضا الوقت اللازم لتصريف المنتجات الجديدة ومدى الانخفاض الذي حدث في عناصر التكاليف ويضاف إلى ما تقدم فإن تحقيق بعض الأهداف بشكل أو مستوى يقل عن المستوى الأمثل سوف يتم لفت النظر إليه بإعطائه قيمة أقل مما يمهد بدوره إلى معرفة أهم نواحي الضعف ومحاولة مواجهتها .

إن المكونات المختلفة لنظام محصلة الأداء سواء من حيث المنظور المالي أو من أي وجهة نظر أخرى سوف تمكن من التوجه للأمام عند تقييم الأداء وهو على عكس المقاييس التقليدية للأداء و التي كانت تركز فقط على الأحداث الماضية كما يمكن لهذا النظام التنبؤ بالأعطال و العمل على كشفها لحظة حدوثها و محاولة القيام بالعلاج الفوري لها وذلك نظرا لما يتطلبه التطبيق من الاحتياج إلى استخدام بعض الوسائل الفنية المتقدمة مثل آلات الرقابة الرقمية المدعمة بالكمبيوتر .

ومما سبق يخلص الباحث إلى ما يلي:

١. أن نظام محصلة الأداء يأخذ في الحسبان أهداف و استراتيجيه المنشأة اللازم تحقيقها .
 ٢. أن نظام محصلة الأداء يعمل على إتاحة الفرصة للعاملين لتقديم مبادراتهم نحو التنفيذ الكفاء بما يعطى إشارة واضحة على مدى رغبة العاملين في العمل بروح الفريق لتحقيق هدف التطور المستمر للمنشأة .
 ٣. أن نظام محصلة الأداء يعمل على إحداث التكامل الذاتي بين المراكز الوظيفية المختلفة .
 ٤. يمكن لنظام محصلة الأداء التنبؤ بالمشاكل المختلفة و العمل على كشفها لحظة حدوثها ومحاولة علاجها .
 ٥. أن نظام محصلة الأداء يعمل على تحديد أهم نواحي الضعف ومحاولة علاجها وذلك من خلال تحليل قيمة العمليات والتعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة .
 ٦. أن نظام محصلة الأداء يعمل على قياس التقدم في تقنية الإنتاج وتطوير خبرات المنشأة وبالتالي يأخذ في الحسبان ممارسات التصنيع الحديثة .
 ٧. يعمل نظام محصلة الأداء على الأخذ في الحسبان الأثر على سلوك العاملين من خلال نظام التقييم الشامل والذي يربط بين السلوك و التعويض و الحوافز .
- ٦/٢/٣ نظام محاسبة المسؤولية:

Responsibility Accounting System

إن نظام محاسبة المسؤولية يعتبر أحد الأنظمة التي تسعى إلى مساعدة الإدارة في أداء وظائفها المختلفة سواء كانت تخطيط أو رقابة ويحقق هذا النظام التنسيق المطلوب مما يسهل على الإدارة محاسبة المسئول عن أي اختلاف في الأداء الفعلي عن المخطط .

ومن الضروري ربط نظام محاسبة المسؤولية بكل من التنظيم الإداري و النظام المحاسبي ، فمحاسبة المسؤولية تعتبر أداة هامة لمساعدة الإدارة حيث تجعل البيانات و المعلومات المالية و الإحصائية أكثر صلاحية وموانمة لإعداد الموازنات التخطيطية على المستويات الإدارية المختلفة بما يساهم في قيام الإدارة بالتخطيط و الرقابة وتقييم الأداء .

ويعتمد تصميم نظام محاسبة المسؤولية على دعائم يجب توافرها وتتمثل فيما يلي:

١. مشاركة العاملين المنفذين أو المخططين للأداء عند وضع النظام .
٢. النظرة المستقبلية عند وضع وتصميم النظام .
٣. الارتباط الواضح بين مفهوم محاسبة المسؤولية وأهداف وخطط المنشأة وهذا يتفق مع مدخل النظم والاعتبارات التي يجب أن يعتمد عليها عند تصميم النظام .

مما سبق يخلص الباحث إلى ما يلي:

١. عند استخدام نظام محاسبة تكلفة النشاط فإنه يتم استخدام النشاط كأساس لتحصيل التكاليف لمراكز المسؤولية وذلك لأغراض محاسبة المسؤولية .

٢. أنه يمكن تحسين نظام محاسبة المسؤولية من خلال تحليل قيمة العملية والتي تعرفنا على سلوك التكاليف والتي تربط مسببات التكلفة بالتكلفة ذاتها .
 ٣. إن ربط نظام محاسبة المسؤولية بالأنشطة يدعم نظام محاسبة المسؤولية حيث تقسم المنشأة إلى مراكز قرارات ثم تربط التكاليف والإيرادات والأصول والخصوم إن أمكن بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز وحيث تفوض الإدارة صلاحية اتخاذ القرارات لهؤلاء الأفراد مقابل احتفاظهم بحق محاسبتهم عن النتائج .
 ٤. إن وجود نظام سليم لتقييم الأداء يؤدي إلى نجاح نظام محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تقييم أداء الأفراد المسؤولين .
 ٥. أنه يتم محاسبة الأشخاص المسؤولين ليس فقط عن الأداء ولكن أيضا بالتزامهم بهدف التطور المستمر للأداء .
 ٦. إن نظام محاسبة المسؤولية من الأنظمة التي تهتم بسلوك الأفراد ودوافعهم واتجاهاتهم ومدى شعورهم بالتوازن مع التنظيم الرسمي بالاعتماد على أساليب وأدوات الاتصال الجيدة وبما يحقق أهدافه وحاجاته .
 ٧. إن وجود نظام لمحاسبة المسؤولية يشتمل على مقاييس لأداء وحدات المسؤولية بالمنشأة يعتبر أمرا ضروريا حيث أن ذلك يكون انعكاس للكثير من أهداف المنشأة .
 ٨. إن نجاح نظام محاسبة المسؤولية يتوقف على إدراك الإدارة وكذلك على أهداف وإستراتيجية المنشأة .
- ٧/٢/٣ هدف التطور المستمر :

Continuous Improvement

يعتبر هدف التطور المستمر بمثابة أحد الأهداف التشغيلية الرئيسية لإدارة المنشأة والذي يساعد على تحقيق أفضل مستوى من الأداء التشغيلي الذي ينعكس بدوره على تحقيق رغبات المستهلكين وتنمية القدرة التنافسية للمنشأة .

ويرى كلا من Turney & Anderson أن التحسين و التطوير المستمر يهدف إلى تحقيق التفوق في المجالات التالية :

١. التفوق في التصنيع ويمكن إحراره من خلال :
 - تخفيض مستويات المخزون
 - ارتفاع مستوى الجودة
 - تخفيض أوقات التسليم وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء
٢. التفوق في التصميم ويتحقق عن طريق :
 - تبسيط تصميم المنتجات
 - إمكانية تحسين تدفق الإنتاج
٣. التفوق في التسويق ويمكن الوصول إليه من خلال :
 - الفهم الجيد لاحتياجات العملاء وتلبية هذه الاحتياجات بفاعلية
 - تقديم الخدمة الجيدة للعملاء

مما سبق يتبين للباحث ما يلي:

١. يعتبر تحليل قيمة العمليات والأنشطة بمثابة ضرورة لازمة لتطبيق نظام التطور المستمر حيث أن تحليل قيمة العمليات يعمل على تحديد ما إذا كانت الأنشطة يترتب عليها قيمة مضافة أو تؤدي إلى حدوث ضياع وكذلك الأمر بالنسبة لتحقيق أهداف التطور المستمر الذي يتطلب ضرورة تدعيم الأنشطة التي تحقق نفعاً للمستهلك ، كما أن نظام الرقابة في مجال التطور المستمر يتطلب أساسا التركيز على رقابة الأنشطة أكثر من رقابة التكلفة ذاتها .
٢. إن تحقيق أهداف التطور المستمر مثل العمل على تخفيض بعض نواحي الاختلافات فيما بين مكونات الإنتاج يساعد بدوره على نجاح تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة حيث أن تخفيض الاختلافات فيما بين مكونات الإنتاج يؤدي إلى تخفيض عدد الأنشطة ، بالإضافة إلى تحقيق أهداف نظام الإنتاج المرن .
٣. إن نظام التطور المستمر يأخذ في حسبانته ممارسات التصنيع الحديثة مثل نظم التصنيع الحديثة .

٤. يتطلب التحقق من تواجد نظام التطور المستمر ضرورة القيام بقياس هذا التطور وهذا يتطلب وجود مقاييس أداء مناسبة .

٣/٣ محددات نظام التكاليف المقترح:

لقد أدت ممارسات التصنيع الحديثة إلى تغيرات جوهرية في مجال عمليات الإنتاج في كثير من المنشآت وتسببت التغيرات في البيئة الصناعية في وجود مشاكل كثيرة ذات انعكاسات محاسبية وإدارية واقتصادية على كثير من المنشآت الصناعية كان لها أثر كبير على أنظمة التكاليف المطبقة في هذه المنشآت .

وعلى ذلك فإن ممارسات التصنيع الحديثة والأساليب الفنية للمحاسبة تعتبر من أهم محددات نظام التكاليف بالإضافة إلى استراتيجيه المنشأة و التأثيرات السلوكية .

١/٣/٣ استراتيجيه الشركة :

تتضمن استراتيجيه الشركة عملية تحديد وتقييم البدائل المتاحة للمنشأة لتحقيق أهدافها واختيار البديل الذي سيتم استخدامه .

وتعتبر استراتيجيه الشركة هي نقطة البداية التي توجه القرارات و الإجراءات الهامة للشركة حيث أنها تؤثر على اختيار النظم والأساليب الفنية للمحاسبة وكذلك الممارسات المتعلقة بالتصنيع والتي تؤثر بدورها على السلوك و الأداء الداخلي كما يتم تحديد الأداء الخارجي بواسطة كل هذه العوامل كما يتم استخدام التغذية المرتدة للسلوك لتعديل الإستراتيجية .

الخلاصة : إن استراتيجيه الشركة تلعب دورا هاما في تحديد نظام التكاليف المطلوب حيث يتم تحديد البدائل المتاحة واختيار أفضلها وذلك من حيث الأهداف المختلفة للنظام وألوية تحقيقها تبعا لاستراتيجيه المنشأة ، وكذلك من حيث الطرق و الأساليب و الوسائل المتبعة لضمان تنفيذ النظام بكفاءة و فاعلية .

وبالتالي فإن استراتيجيه الشركة تعتبر من ضمن محددات إطار نظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة .

٢/٣/٣ ممارسات التصنيع الحديثة:

تعد بمثابة الجمع بين التكنولوجيا الحديثة والاستراتيجيات والأشكال التنظيمية . أدت تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ونظم التصنيع الفوري ونظم الإنتاج المرن إلى تغيرات جوهرية في مجال عمليات الإنتاج في كثير من المنشآت ، وأدى أيضا إلى حدوث تغير كبير في سلوك التكاليف وبالتالي يجب أن تتوافق ممارسات التصنيع مع التغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية والتي كان لهذه التغيرات أثرها الكبير على نظم التكاليف .

٣/٣/٣ الأساليب الفنية للمحاسبة :

تلعب دورا كبيرا في تحديد نظام التكاليف المقترح وذلك في ضوء مفهوم إدارة التكلفة الشاملة حيث يعتمد نجاح نظام التكاليف على تطبيق بعض الأساليب الفنية للمحاسبة . ومن ضمن الأساليب الفنية للمحاسبة تكلفة النشاط وهو يعتبر تصورا على طريق تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات بالإضافة إلى مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج والتي تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية المتعلقة بالتفكير في تصميم و تطوير عملية إنتاج المنتج و توزيعه و الحفاظ عليه وكيفية إدارة هذه المراحل جيدا .

وأيضا مفهوم التكلفة المستهدفة و الذي يعمل على تخفيض تكاليف المنتجات وفي نفس الوقت يضمن جودة المنتج وفي متطلبات المستهلك وذلك عن طريق فحص كل الأفكار المحتملة من أجل تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط وكذلك في باقي مراحل إنتاجه .

تعتبر الأساليب الفنية للمحاسبة ركنا أساسيا من مكونات إطار نظام التكاليف المقترح في ضوء مفهوم إدارة التكلفة الشاملة وفي نفس الوقت فإنها تعتبر من ضمن محددات هذا النظام . ولا شك أن تطبيق هذه الأساليب يؤدي إلى حساب التكلفة السليمة للمنتجات ويعمل أيضا على خفض التكلفة عن طريق استبعاد الأنشطة عديمة القيمة كما يعمل على تحسين الأداء ويساعد أيضا في تحقيق هدف التطور المستمر وتناسب ممارسات التصنيع الحديثة .

٤/٣/٣ التأثيرات السلوكية:

تلعب التأثيرات السلوكية دورا هاما في التطبيق الناجح للتكنولوجيا الحديثة وتستخدم بعض الشركات الأساليب الفنية للمحاسبة كأداة سلوكية لتركيز الانتباه على أحد جوانب تفوق المشروع .

٤/٣ متطلبات تطبيق نظام التكاليف المقترح :

علاء رياض

هناك عدة متطلبات واعتبارات يجب توافرها عند تطوير نظم التكاليف في المنشآت الصناعية لتتلاءم مع التغيرات الحادثة في كل من بيئة العمل الصناعية وبيئة نظم التكاليف وهذه المتطلبات تلعب دورا أساسيا في نجاح نظام التكاليف في جميع مراحله اعتبارا من مرحلة التصميم إلى مرحلة التنفيذ و التطبيق .

ومن أهم هذه المتطلبات التي تراعي النواحي السلوكية تأييد الإدارة و تشجيعها لتطوير نظام التكاليف وكذلك إيمان العاملين بأهمية تطبيق النظام .

١/٤/٣ نظام متقدم للمعلومات :

ضرورة وجود نظام متقدم للمعلومات يقوم على قاعدة متكاملة للبيانات تشتمل على كافة البيانات المتعلقة بجميع عمليات المنشأة والتي يتم تجميعها من كافة أنظمة المنشأة كما يجب توافر نظم حسابات آلية متقدمة لتشغيل هذه البيانات و العمل على توفير المعلومات و التقارير المختلفة لكافة المستويات الإدارية على أن تشتمل هذه التقارير على كافة المعلومات الضرورية و اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات وعلى أن تكون هذه التقارير متاحة عند طلبها .

٢/٤/٣ تطبيق الأساليب الفنية للمحاسبة :

يعتبر تطبيق الأساليب الفنية للمحاسبة كمحاسبة التكاليف على النشاط وغيرها من ضمن المتطلبات الهامة لنظم التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة فاتباع وتطبيق هذه المفاهيم كلها أو بعضها يعتبر متطلبا أساسيا لتطبيق نظام التكاليف المقترح .

٣/٤/٣ تأييد الإدارة و تشجيعها :

إن للإدارة دورا كبيرا في نجاح تطبيق نظام التكاليف المقترح ولا يقتصر هذا الدور فقط على تأييد الإدارة و تشجيعها لتطوير النظام بل يجب أن يمتد هذا الدور إلى ضرورة إيمانها بأهمية نظام التكاليف المقترح وأن عملية التطوير هامة وضرورية لنجاح المنشأة وضمان بقائها وكذلك لتحقيق السبق لها في ظل ظروف المنافسة الشديدة .

٤/٤/٣ الإيمان بأهمية تطبيق النظام :

يجب الإيمان بأهمية تطبيق نظام التكاليف في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة وتحديد مدى استعداد الأطراف المختلفة داخل المنشأة لآلية تغييرات تجرى في أهداف وخطة المنشأة ومدى استجابتهم للتعاون مع التغيرات الجديدة في نظام التكاليف بالإضافة إلى أن الإيمان بأهمية تطبيق نظام التكاليف المقترح يجب أن يشتمل على جميع العاملين بالمنشأة ومن كافة المستويات الإدارية وذلك لضمان نجاح تطبيق النظام المقترح .

٥/٣ الإطار المقترح لنظام التكاليف :

١/٥/٣ محاور نظام التكاليف المقترح :

ينكون الإطار المقترح من أربع محاور رئيسية :

المحور الأول: يعبر عن البيئة الحديثة للصناعة .

المحور الثاني: يعبر عن محددات نظام التكاليف .

المحور الثالث: يعبر عن متطلبات نظام التكاليف .

المحور الرابع: يعبر عن مقومات / عناصر نظام التكاليف .

ونظرا لأهمية المحور الأول والمحور الرابع فسوف نكتفي بشرحهما فقط:

أولا: المحور الأول: البيئة الحديثة للصناعة:

كان من أهم مظاهر تأثر المنشآت بالتغيرات السريعة في البيئة الحديثة للصناعة ما يلي:

• ارتفاع مستوى جودة المنتجات

• تخفيض مختلف أنواع المخزون

• تدفق البيانات في خطوط إنتاجية متعددة تتسم بالمرونة .

• الاستخدام الفعال للمعلومات

• التشغيل الآلي .

ثانيا: المحور الرابع: مقومات نظام التكاليف:

- نظام تحليل قيمة العمليات و الأنشطة .
- نظام محاسبية التكلفة على أساس النشاط .
- نظام إدارة تكلفة الجودة .
- نظام مقاييس الأداء .
- نظام محصلة الأداء .
- نظام محاسبية المسؤولية .
- هدف التطور المستمر .

٢/٥/٣ فاعلية نظام التكاليف المقترح :

من أجل نجاح تطبيق النظام المقترح فإنه يجب توافر نظام متقدم للمعلومات يضمن تدفق المعلومات بانسيابية وبشكل فوري بين النظم الفرعية المكونة له وتتسم المعلومات التي يوفرها بكل من الملائمة و الوثوق والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة وذلك لترشيد القرارات الإدارية المختلفة .

ولذلك يجب أن يحتوى الإطار المقترح لنظام التكاليف على عدد من الدعائم و الأساليب التي تعمل معا بهدف التنفيذ المتكامل للنظام ومن أجل تحقيق درجة عالية من الفاعلية للنظام المقترح .

٣/٥/٣ مداخل تطبيق نظام التكاليف المقترح :

عند البحث عن أفضل أسلوب لتطبيق النظام المقترح فقد أوضح "د. جبالى" أن هناك ثلاثة مداخل بديلة للتطبيق يمكن إيجازها على النحو التالي:

- المدخل الأول: الاقتصار على استخدام بعض أساليب نظام التكاليف المقترح لتطوير نظام التكلفة التقليدي .
- المدخل الثانى: تصميم نظام التكلفة المقترح لمواجهة بعض المشاكل الخاصة .
- المدخل الثالث: إحلال نظام التكلفة المقترح محل نظام التكلفة التقليدي .

٤/٥/٣ النتائج المتوقعة من تطبيق نظام التكلفة المقترح :

أولا: المزايا التي تحققها الشركات الصناعية عند تطبيق نظام التكاليف المقترح:

١. ارتفاع مستوى جودة المنتجات .
٢. تخفيض مختلف أنواع المخزون .
٣. تحديد تكلفة الأنشطة .
٤. زيادة فاعلية مقاييس الأداء .
٥. زيادة فاعلية الرقابة على عناصر التكاليف وتخفيضها .
٦. الاستخدام الفعال للمعلومات .

ثانيا : انعكاسات تطبيق نظام التكاليف المقترح على مقومات نظام التكاليف :

١. أولوية أهداف محاسبية التكاليف .
٢. هيكل التكلفة و مكوناتها .
٣. مراكز التكاليف .
٤. أسس التحميل .
٥. نظام تقارير التكاليف .
٦. فترة التكاليف .
٧. نظريات التكاليف .
٨. طريقة احتساب التكلفة .
٩. المجموعة المستندية و الدفاتر .

توصيات البحث:

١. يجب على الشركات الصناعية أن تتأكد ما إذا كان نظام التكاليف مناسباً لها أولاً وأن تعمل على فحص كفايته وفعاليتها والعمل على تطويره لأنه تم تصميم معظم نظم التكاليف في بيئة مختلفة عن الوقت الحالي .
٢. يجب أن تعمل الشركات الصناعية على توفير نظام متقدم للمعلومات يقوم على قاعدة متكاملة للبيانات يتم جمعها من جميع أنشطة الشركة على أن يتم توفير المعلومات بالشكل المناسب وفور طلبها .
٣. يجب على الشركات التي تعمل في بيئة صناعية متقدمة أن تطبق الأساليب الفنية المستحدثة في محاسبة التكاليف كمحاسبة تكلفة النشاط، والمحاسبة عن تكاليف الجودة والمحاسبة عن دورة حياة المنتج، و التكلفة المستهدفة .
٤. يجب على الإدارة العمل على تطبيق نظم مناسبة للمكافآت و الحوافز وتدريب العاملين وتأهيلهم لمواجهة المقاومة للتغيير عند تطوير نظام التكاليف و كذلك العمل على ضمان مشاركة العاملين ووضع تصوراتهم ومقترحاتهم لعملية التطوير .
٥. يجب أن تتبنى الشركات الصناعية مفهوم إدارة التكلفة الشاملة عند تطوير نظم التكاليف الخاصة بها وذلك حتى يشمل النظام جميع أنشطة المنشأة ودورة حياة المنتج بأكملها وكذلك عناصر التكاليف والعمل على تخطيطها تخفيضها و الرقابة عليها
٦. يجب على الشركات أن تهتم بعامل الجودة وأن تتبع مفهوم إدارة الجودة الشاملة بحيث يقوم كل فرد بالمنشأة بممارسة عملية الجودة كما يجب أن يتم المحاسبة عن تكاليف الجودة من أجل الارتفاع بالجودة وتخفيض تكلفة المعيب و التالف .
٧. يجب أن تهتم الشركات الصناعية بالمقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية وأن تتناول جميع أنشطة المنشأة من أجل تتبع وقياس الموارد الخارجية و الداخلية المستخدمة في المنشأة
٨. يجب على الشركات الصناعية - وخاصة الكبرى - أن تتبنى نظاماً لتحليل قيمة العمليات و الأنشطة بحيث يتم التفرقة بين الأنشطة المضيئة للقيمة و الأنشطة غير المضيئة للقيمة للعمل على التخلص من الأخيرة و بالتالي تخفيض التكلفة .
٩. يجب الاهتمام بالمحاسبة عن الدورة الكاملة لحياة المنتج وخاصة المرحلة المتعلقة بتخطيط و تصميم و تطوير المنتج حيث أنه خلال هذه المرحلة تتحدد نسبة كبيرة من تكاليف المنتج .
١٠. يجب على الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبأحجام صغيرة لكل منها أن تتبع نظم الإنتاج المرن حيث يمكن إجراء عمليات التصنيع للعديد من المنتجات التي تشترك فيما بينها في بعض الخصائص و بالتالي لا توجد تكاليف إضافية نتيجة تعدد و تنوع المنتجات و لا يكون لمبدأ اقتصاديات الحجم أهمية كبيرة .
١١. يجب الاهتمام بتدريس المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف لطلاب كليات التجارة بالجامعات المختلفة .
١٢. يجب إنشاء معهد للتكاليف على غرار معهد المحاسبين و المراجعين المصري يهتم بدفع التأهيل العلمي و العملي لمحاسبى التكاليف .

المراجع :

رسالة الدكتوراة الخاصة بـ د / سيف الإسلام محمود عبدا حميد
كلية تجارة - جامعة القاهرة - عام ٢٠٠٢