

مدخل مقترح لتطوير انحرافات التكلفة فى ضوء بيئه التصنيع الحديثة

طبيعة المشكلة اهداف البحث اهمية البحث خطة البحث

اولا طبيعة المشكلة :

تعرض نظام التكاليف المعيارية للعديد من الانتقادات ومحاولات التشكيك حول جدوى تطبيقه فى ظل التغيرات والمستجدات الحديثة وانه بصورته التقليديه traditional قد يلحق الضرر بنظم التصنيع المتقدمة التى تقوم بالانتاج حسب الطلب وتستخدم الاوقات غير الانتاجية فى عمليات تحسين الجودة كما ان النجاح فى تخفيض المخزون وارتفاع كفاءة دورة التصنيع manufacturing cycle efficiency والموقف التنافسى من الناحية التكاليفية كلها امور لا تظهر عند تحديد وحساب الانحرافات ومن ثم فان تحليل الانحرافات بصورته الراهنة لم يعد كافيا فى ظل تطبيق نظم التصنيع الحديثة حيث ان تطبيق تحليل انحرافات التكلفة التقليديه فى مجال رقابة التكلفة وقياس وتقييم الاداء فى ظل الصناعات الحديثة يركز فقط على الانحرافات المتعلقة بالعمل المباشر وحجم الانتاج ومدى القرة على تحقيق المعايير من عدمه قد يشجع على الاهتمام بالاهداف الفرعية والفترات القصيرة وتضليل بعض القرارات بما لا يتسق مع الاهداف الاستراتيجية التى ترغب المنشأة فى تحقيقها

ثانيا اهداف البحث :

فى ضوء ما تقدم يهدف هذا البحث الى :

١- تشخيص وابرار اهم الانتقادات المتعلقة بمدى فعالية نظام التكاليف المعيارية فى ظل استخدام اسلوب تحليل الانحرافات التقليدى وفى ضوء التغيرات والمستجدات التى طرات على بيئه التصنيع الحديثة

٢- التقييم الموضوع للانتقادات السابقة للتعرف على بعض جوانب القصور وامكانية علاجها وتجنبها

٣- تطوير وتحسين الاسلوب التقليدى لتحليل الانحرافات من خلال مدخل مقترح يضم بين جنباته كلا من الاعتبارات طويلة وقصيرة الاجل ، الداخلية والخارجية ، مما يؤدى به الى التحليق متوازنا الى افاق رحبه يمكن النظر منها لاستخلاص صورة اوضح واشمل عن المنشأة وسط البيئه المحيطة بها والتى تتعامل معها بعيدا عنها او من خلال زاويه داخلية ضيقة تظهر جانبا من الصورة وتخفى جوانب عديدة قد تكون مؤثرة وهامة بالنسبة لعملية تقييم الاداء وترشيد القرارات الادارية

ثالثا اهمية البحث :

يستمد البحث اهميته من الاعتبارات التالية :

١- تؤدي التطورات السريعة والمستمرة فى تكنولوجيا الانتاج الى حدوث العديد من التغيرات الجذرية فى مفاهيم وطرق واساليب الانتاج وتحديد اثارها على نظام التكاليف المعيارية ودورة المرتقب لى يستمر هذا الدور وبفاعلية مواكبا للتطورات الحديثة فى مجال بيئه التصنيع المتقدمة

٢- ان هذه التغيرات السريعة والتلاحقة بالاضافة الى اشتداد حدة المنافسة بين المنشآت فى الوقت الحاضر لم يصاحبها تطور مماثل فى الاساليب والادوات التى يستخدمها نظام التكاليف المعيارية ،

٣- تحتاج الادارة فى بيئه التصنيع الحديثة الى معلومات محاسبة تختلف الى حد كبير عما كانت تحتاج اليه فى ظل بيئه التصنيع التقليدية

٤- تعتبر المعلومات المتعلقة بالتكاليف بمثابة مطلب اساسى لمنشآت الاعمال فى ظل المنافسة الشديدة والوعى التكاليفى الذى يسود الاسواق العالمية حاليا فالمنشآت بدون استراتيجية فعالة قائمة على معلومات تكاليفية صحيحة قد تتعرض لخطر فقدان او خسارة حصتها السوقية

٥- ان اسلوب تحليل الانحرافات يعنى اكثر من كونه مجرد مقياس للرقابة وتقييم الاداء فهو من الاسس التى يعتمد عليها فى وضع الخطط للانشطة المختلفة واتخاذ العديد من القرارات الادارية

ثالثا خطة البحث :

لتحقيق الاهداف السابقة تم تقسيم البحث الى ثلاث اجزاء هى :

١- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية فى ظل استخدام تحليل الانحرافات التقليدية

٢- تقييم الانتقادات السابقة

٣- المدخل المقترح لتطوير الاسلوب لتحليل الانحرافات

١ - الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية في ظل استخدام تحليل الانحرافات التقليدية

لتحقيق الاهداف المنشودة واهمها تحسين الجودة ، زيادة المرونة لمقابلة متطلبات العملاء ، تخفيض اوقات التسليم ، تخفيض المخزون بانواعه المختلفة ، تخفيض التكاليف عموما ويمكن ابراز اهم الانتقادات الخاصة بنظام التكاليف المعيارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة فيما يلي :

١/١ - الانتقاد الموجه من بيئه الانتاج في التوقيت المناسب (jit) :

فالسبع يتم انتاجها فقط في الوقت المطلوب وبالكمية المحددة كما يتطلب الانتاج بدون مخزون القدرة على انتاج دفعات صغيرة بطريقة اقتصادية مما يؤدي الى زيادة مرات اعداد وتجهيز الآلات ويتركز الانتقاد هنا على عدم صلاحية تحليل الانحرافات باعتباره من مقاييس الاداء التي تصلح في حالة الانتاج باحجام كبيرة لمنتجات نمطية لا تختلف في مواصفاتها ، ولتركيزه الشديد على الانحرافات المتعلقة بكفاءة العاملين وحجم الانتاج وسعر شراء المواد مما قد يشجع على التصرف بطريقة خاطئة او غير مرغوب فيها ويمكن توضيح هذا الانتقاد بشي من التفصيل كما يلي :

أ- انحراف الكفاءة :

ب- انحراف حجم الانتاج

ج- انحراف سعر المواد :

٢/١ - الانتقاد الموجه من بيئه تكنولوجيا الانتاج المتقدمة (AMT) :

٣/١ - الانتقاد الموجه من بيئه التحسين المستمر :

٤/١ - الانتقاد الصادر عن بيئه المنافسة :

٢ - تقييم الانتقادات السابقة :

ان التحديد الدقيق لتكلفة المنتج لا يمكن انكار دوره في توفير المعلومات ذات الدلالة القوية عن الموقف التنافسي للمنشأة ومن ثم ولكي يمكن استجلاء الحقيقة بهدف التطوير وليس الهدم فحسب يتناول الباحث الانتقادات السابقة بشيء من التمحيص لكل نقد على حده على النحو التالي :

١/٢ - بالنسبة للانتقاد الخاص ببيئه الانتاج في التوقيت المناسب (jit)

٢/٢ - بالنسبة للانتقاد الخاص ببيئه تكنولوجيا الانتاج المتقدمة والذي يشير الى ان اغلب التكاليف لا ترتبط بحجم الانتاج

أ- اكد كل من (kerremans et al. 1991) في بحث لهم عن اثر الاتوماتكية على محاسبة التكاليف ان نتائج الدراسة اظهرت عدم صحة الاراء التي تدعى بعدم اهمية او التقليل من منفعة نظام التكاليف المعيارية

ب- يرى () ان نظام التكاليف المعيارية ما يزال بمثابة اداه لاعداد الموازنات وتقدير التكاليف المستقبلية الازمة لاتخاذ القرارات وذلك في سياق بحث له عن رقابة التكلفة وقياس الاداء في مناخ

AMT

جـ- يشير () الى انه على الرغم من ان تحليل انحرافات التكاليف المعيارية يشوبه بعض الانتقادات ، الا انه ما زال قادرا على توفير معلومات هلمة وذات جدوى للادارة وعندما يتم استخدامه بطريقة مناسبة وملائمة يمكنه ان يلعب دورا هاما وحيويا فى تقييم الاداء

د- يستشهد () ببعض الدراسات

هـ- قام كل من () بدراسة

و- يؤكد () على ظهور نظام (jit)

٣/٢- بالنسبة للانتقاد الخاص ببيئة التحسين المستمر يمكن تقسيمه الى :

أ- الانتقاد المتعلق بالتركيز على تحقيق

ب- الانتقاد المتعلق باحتياجات فريق العمل

٤/٢- بالنسبة للانتقاد الخاص ببيئة المنافسة والذي يرى ان تحليل الانحرافات بصورته الراهنة لا يوفر معلومات مناسبة عن الموقف التنافسى للمنشأة من الناحية التكاليفية ، ومدى الاتساق بين معاييرها ومعايير الشركات الاخرى المنافسة يمكن التغلب عليه من خلال المدخل المقترح لتطوير تحليل الانحرافات كما سيأتى ذكره فيما بعد

ويلخص الباحث بعد عرضه للانتقادات وتقييمه لها بما يلى :

١- ان بغض الانتقادات جانبا منها صحيحا وهى المتمثلة فى قصور تحليل الانحرافات عن الوفاء بمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة واهمها :

أ- لا يفصح عن تحركات

ب- يعطى

ج- يركز

د- يركز على الفترات

٢- بعض الانتقادات جانبيا

٣- المشكلة الاساسية هنا ليست

٣- المدخل المقترح لتطوير الاسلوب التقليدى لتحليل الانحرافات :

ويرى الباحث ان عملية التطوير يجب ان تتم فى ضوء الاعتبارات التالية :

١- انخفاض

٢- التركيز على تكلفة المواد والتكاليف غير المباشرة

٣- مراعاة الهدف الاساسى

٤- ارتفاع حده المنافسة

٥- تحقيق نوع من الاتساق والتوازن فى المدخل المقترح

١/٣- تطوير تحليل انحرافات تكلفة المواد

٢/٣- تطوير تحليل انحرافات تكلفة التشكيل

١/٣- تطوير تحليل انحرافات تكلفة المواد :

-١

-٢

٢/٣- تطوير تحليل انحرافات تكلفة التشكيل :

-١

-٢

١/٢/٣- انحراف مخزون الانتاج التام

٢/٢/٣- انحراف كفاءة دورة التصنيع

٣/٢/٣- انحراف المنافسة

تقييم المدخل المقترح :

يتميز المدخل المقترح لتطوير تحليل انحرافات التكلفة فى ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة بما يلى :

١- يستند فى الاصل الى اسلوب التحليل التقليدى المعروف والمقبول ، ويعتبره نقطة الانطلاق للتطوير المنشود

٢- تلاشى الى حد كبير اغلب الانتقادات التى وجهت لاسلوب تحليل انحرافات التكلفة التقليدى

٣- يفصح عن مدى التكامل والترابط بين الاهداف التشغيليه والاهداف الاستراتيجيه

٤- يؤدي الى زيادة فاعلية الدور المنوط به نظام التكاليف المعيارية في ظل المحاسبة الادارية الاستراتيجية لمقابلة متطلبات بيئة التصنيع المتقدمة

ومع ذلك يمكن ان يوجه الى هذا المدخل الانتقادات التالية :

١- على الرغم انه يسלט الضوء على حركة المخزون بانواعه الا انه لا يفصح عن كمية الرصيد الموجود في وقت معين

٢- يقصر هذا المدخل على مرحلة التصنيع فقط من دورة حياه المنتج ، ولم يشمل مرحلة التصميم رغم اهميتها ، و هذه النقطة تخرج عن نطاق هذا البحث ومن الممكن ان تكون موضوعا للبحث في المستقبل ان شاء الله

الخلاصة :

ومن خلال الابحاث والدراسات في هذا الموضوع

تعرض نظام التكاليف المعيارية للعديد من النقدادات ومحاولات التشكيك حول جدوى تطبيقه في ظل التغيرات والمستجدات الحديثة وانه بصورته التقليديه traditional قد يلحق الضرر بنظم التصنيع المتقدمه التي تقوم بالانتاج حسب الطلب وتستخدم الاوقات غير الانتاجية في عمليات تحسين الجودة كما ان النجاح في تخفيض المخزون وارتفاع كفاءة دورة التصنيع manufacturing cycle efficiency والموقف التنافسي من الناحية التكاليفية كلها امور لا تظهر عند تحديد وحساب الانحرافات ومن ثم فان تحليل الانحرافات بصورته الراهنة لم يعد كافيا في ظل تطبيق نظم التصنيع الحديثة

حيث ان تطبيق تحليل انحرافات التكلفة التقليديه في مجال رقابة التكلفة وقياس وتقييم الاداء في ظل الصناعات الحديثة يركز فقط على الانحرافات المتعلقة بالعمل المباشر وحجم الانتاج ومدى القرة على تحقيق المعايير من عدمه قد يشجع على الاهتمام بالاهداف الفرعية والفترات القصيرة وتضليل بعض القرارات بما لا يتسق مع الاهداف الاستراتيجية التي ترغب المنشاة في تحقيقها

ومن هنا تبلورت المشكلة الاساسية لموضوع الدراسة في البحث عن علاج لوجه النقص والقصور التي قد تعتري الاسلوب التقليدي وامكانية تطويره لتجنب مواطن الانتقادات المطروحة والوفاء بمتطلبات البيئة الجديدة

وقد خلصت الدراسة الى بعض النتائج من اهمها :

اولا : ان التغيرات التى حدثت فى بيئة التصنيع الحديثة قد ادت الى تغيير العديد من المفاهيم والنظم الادارية وطرق واساليب الانتاج الامر الذى اثر بدوره على فعالية الاساليب التى يستخدمها نظام التكاليف المعيارية كاداة للرقابة وتقييم الاداء

ثانيا : ان اغلب الانتقادات التى وجهت لاسلوب تحليل الانحرافات تمثلت فى قصور عن الوفاء بمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة نظرا لتركيزه الشديد على تكلفة العمل المباشر رغم انخفاض دوره واهميته هذا من ناحية ولاهتمامه باوقات التشغيل الفعلية (ساعات العمل او ساعات دوران الآلات) فقط دون توفير معلومات كافية عن باقى وقت التصنيع وما يتضمنه من اوقات لا تضيف قيمة للمنتج قد تكون عائقا امام الاستجابة السريعة لطلبات العملاء او قد يكون مجالا هاما ومجديا لتخفيض التكلفة من ناحية اخرى

ثالثا : لم يودى التغيرات التى حدثت فى بيئة التصنيع الحديثة وما تبعها من انتقادات الى تقويض واختفاء دور نظام التكاليف المعيارية والتخلى عن احد اهم اسباب وهو تحليل انحرافات التكلفة فالمشكلة لا تكمن اساسا فى المبادئ الاساسية التى يقوم عليها التحليل او فى المنهجية التى يستند اليها وانما المشكلة تكمن بالدرجة الاولى فى كيفية تطوير الاسلوب المستخدم ليتسع نطاقه وياخذ فى اعتباره التغيرات الجديدة فى مناخ بيئة التصنيع وبما يمكنه من توفير المعلومات المناسبة لاحتياجات ومتطلبات هذه البيئة

وبناء على النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلى :

اولا : ضرورة توسيع نطاق تحليل انحرافات المواد بحيث لا يقتصر على قياس كفاءة وظيفى الشراء والانتاج المتعلقة بعمليات التصنيع فقط وانما يجب ان يهتم بقياس فعالية تنفيذ طلبات الشراء ، فعالية بيع الانتاج التام ، فعالية تنفيذ طلبات البيع ، تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون ، وذلك لتوفير المعلومات الملائمة لتقييم التحسن فى هذه المجالات المختلفة

ثانيا : عدم التركيز على انحرافات تكلفة العمل بصورة مستقلة وانما يمكن ضمها مع التكاليف الصناعية غير المباشرة ويقتصر التحليل على تكلفة التشكيل ككل بدلا من تحليل كل منهما على حدة خصوصا وان غالبية العاملين فى ظل نظام التصنيع الحديثة تحولت الى فئة العمل غير المباشر

ثالثا : تغيير اساس التحميل المستخدم ليكون طبقا لوقت التصنيع الكلى بدلا من ساعات التشغيل حتى يمكن تسليط الضوء التحسينات التى قد تحدث فى اوقات التشغيل او فى الاوقات التى لا تضيف قيمه للمنتج مما يشجع على تدعيم نحو التحسين والتطوير المستمر ، والانتاج بكميات صغيرة ، وهو ما يتفق مع نظام التصنيع الحديثة

رابعاً : ضرورة توسيع نطاق تحليل تكلفة التشغيل بحيث يمكنه الإفصاح عن كفاءة دورة التصنيع الحالية والمستهدفة لتوجيه جهود الإدارة نحو المجالات المختلفة لتخفيض التكلفة ، وتوفير المعلومات المناسبة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يجب ان يتسع التحليل لياخذ في اعتبارة منظور البيئة الخارجية حتى يستطيع التعبير بصدق عن الموقف التنافسي للمنشأة من الناحية التكاليفية ، وبما يؤدي الى تدعيم مدخل المحاسبة الادارية الاستراتيجية فيما يتعلق بضرورة تقييم الاداء المتوازن الذي ياخذ في الاعتبار كافة الجوانب الداخلية والخارجية