

إصدار الشركة  
العربية للإعلام  
العلمي (شعاع)  
القاهرة  
ع.م.ج



السنة السادسة  
العدد الأول  
يناير  
(كانون الثاني)  
١٩٩٨

www.edara.com

# إدارة التكاليف

التكاليف المحاسبية كخريطة للأداء و الربحية

تأليف : روبرت كابلان - روبن كوبر

## من التغذية الراجعة... إلى التغذية الدافعة:

لقد فرغ محاسبوك لتوهم من إعداد ميزانية العام الماضي. فهل تفكر في دراستها وتحليلها؟ و هل تعتقد بحق أنها ذات فائدة كبيرة، باستثناء كونها دليلاً تقدمه إلى مصلحة الضرائب؟

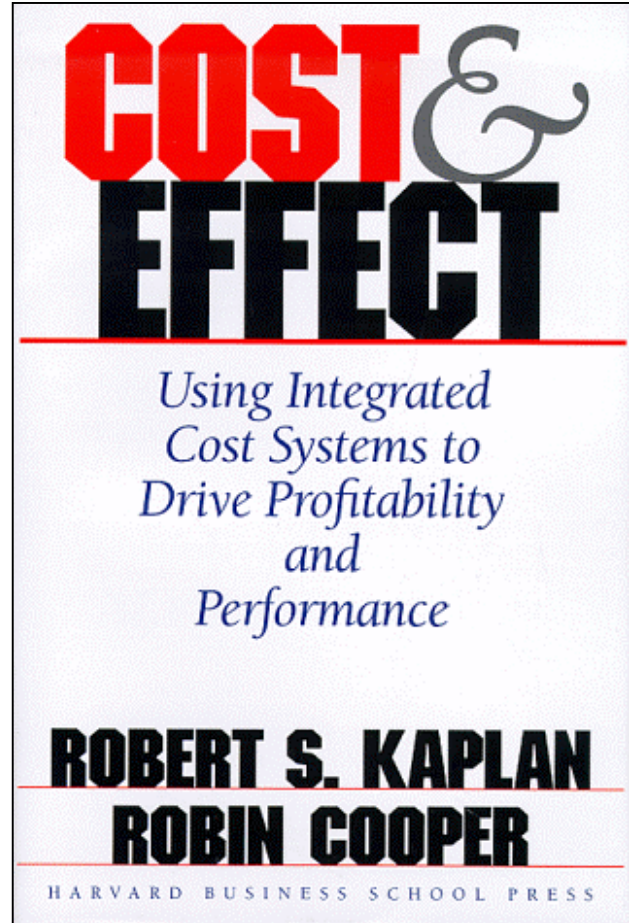
لقد اقتصر دور المحاسبة حتى الآن على ضبط و توفير البيانات المالية للعمليات والأنشطة التي تمارسها الشركات. لكن هذا الدور لا يفيد أصحاب الأعمال والمديرين، ولا يساعدهم على اتخاذ القرارات الإدارية و المالية الصحيحة، بقدر ما يفيدهم في الحصول على سند قانوني يقدمونه للضرائب. فما الذي يجنيه المدير التنفيذي إذا عرف مقدار ربحية أو خسارة المشروع، بعد أن تكون كل القرارات قد اتخذت وكل الأنشطة و العمليات قد تمت، وكل الحسابات أغلقت.

أليس المفروض أن يهتم المديرين بنتائج المستقبل أكثر من اهتمامهم بنتائج الماضي؟

من هنا تتبع أهمية إدارة التكاليف داخل منظومة محاسبية متكاملة. و تركز الخلاصة التي بين يديك على مساعدة المديرين التنفيذيين و الماليين على حد سواء، في المجالات التالية:

\* تحديد كيف ستحقق تحسينات الجودة و الإنتاجية أعلى عائد ممكن.

\* مساعدة موظفي الصف الأول في تطوير العمليات و مواصلة التعلم.



\* اتخاذ افضل القرارات في مجال تنويع المنتجات و الاستثمارات.

\* التفاوض بفاعلية للموازنة بين الأسعار و جودة المنتجات و الخدمات و أوقات التسليم و تعزيز علاقات العملاء.

\* اختيار موردين يقدمون افضل الأسعار و ليس بالضرورة اقل الأسعار.

\* تصميم منتجات و خدمات تحقق الربح و ترضي العملاء.

\* دمج نظام تكاليف الأنشطة في نظام التقارير المحاسبية لاكتشاف مصادر الخلل و الهدر في عمليات الإنتاج و التشغيل.

## التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

عندما تسأل إدارة الحسابات عن الموقف المالي لشركتك أو إدارتك أو منتجك في فترة زمنية معينة، يسارع محاسبوك إلى طرح النفقات من الإيرادات، ليسلموك نتيجة أداء الشركة، عبر مجموعة من الأرقام المتقابلة التي تؤكد أنك حققت ربحاً لا بأس به عن تلك الفترة.

و عندما تنظر إلى رصيد الشركة في البنك و مستحقاتها لدى الآخرين، تنتابك الدهشة، لأن مؤشرات التدفقات النقدية و الأرصدة و الديون لدى الغير، تقل بكثير عما تؤكد قوائم موقفك المالي. و عندما تتساءل: أين ذهبت الأرباح؟! تأتيك الإجابة: لقد استنزفتها تكاليف التسويق و الإعلان و العمولات.. الخ، التي لم تخصم من الأرباح أو الإيرادات. و هذا هو الفرق بين نظرية التكاليف المباشرة التي تخصم من الأرباح، و نظرية التكاليف غير المباشرة التي تظهر أمامك في خانة الأرباح.

فما هو الفرق بين التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة؟

## محاسبة التكاليف بين عصرين:

نعيش اليوم عصر المنافسة الاحتكارية. و طبقاً لعلم الاقتصاد، يتميز هذا العصر بالدور الهام الذي تلعبه التكاليف غير المباشرة - مثل الإعلان و التسويق - في زيادة المبيعات. فقد تتكلف 5 دولارات لتبيع سلعة لم يكلفك إنتاجها سوى 10 دولارات. لكن محاسبة التكاليف التي نعرفها لا تعترف بالتكاليف غير المباشرة، و تصر على تجاهلها و إخراجها من دائرة التكاليف.

## ما أهمية ذلك؟

نظم محاسبة التكاليف هي التي تحدد أسعار سلعك و خدماتك. كما تحدد أجور الموظفين و أسعار و مناقصات

الموردين الذين تتعامل معهم. فإذا ما حددت أسعار منتجاتك و خدماتك بنفس الطريقة المحاسبية التي تحسب فيها أرباح الشركة التي تسمع عنها و لا ترها، فسوف يؤدي الإفراط في المحاسبة إلى تبخر الإيرادات كما تبخرت الأرباح.

تتفاقم هذه المشكلة كلما أمعنت الشركة في إصدار المزيد من المنتجات أو الخدمات الجديدة، و كلما عملت على تطوير المنتجات و الخدمات القائمة، بحيث يصبح من الصعب تمييز النفقات الإضافية المباشرة و غير المباشرة لتحديد التكلفة الحقيقية لهذه المنتجات و الخدمات، فتأتي أسعارها مضللة.

فليس أمامك في هذه الحالة سوى أحد خيارين: أن تتجاهل تقارير محاسبيك و تحدد أسعارك بناء على خبرتك و أسعار منافسيك، أو تصغي لهم لتأمين شر مصلحة الضرائب. فإذا ما رضيت بالخيار الثاني، فلن يزيد دور المحاسب عن دور حكم المباراة التي تلعبها مع الضرائب. فنقتصر مهمته على تسجيل أحداث المباراة في الدفاتر.

لكن ألا يجدر بك أن تحوله إلى لاعب ضمن فريق الشركة بدلاً من أن يلعب لصالحك فقط، أو لصالح مصلحة الضرائب؟

## وظائف إدارة التكاليف

يوفر النظام المحاسبي الحقيقي معلومات ضرورية عن كل العمليات التي تتم داخل الشركة. بحيث يتمكن المديرون من ضبط و تطوير هذه العمليات أثناء سيرها و ليس بعد انتهائها، لتصل إلى أفضل وضع اقتصادي ممكن. و تنقسم إدارة التكاليف إلى نوعين متكاملين:

### ١- إدارة التكاليف التشغيلية:

- و تعني بكيفية أداء العمل بطريقة صحيحة. و تشمل:
- تصميم العمليات و خطوط الإنتاج.
- مراقبة الجودة، و قياس الأداء.
- تخصيص الموارد المالية و البشرية و توزيعها على الأنشطة المختلفة.
- تخفيض النفقات.

### ٢- إدارة التكاليف الإستراتيجية:

- و تعني بتحديد الأعمال الصحيحة التي يجب أدائها و تشمل:
- تصميم المنتجات و الخدمات الجديدة و تحسين المنتجات و الخدمات الحالية.
- إدارة خطوط الإنتاج.

## خريطة الأداء و التشغيل

لماذا يحتاج كل منا إلى عشر دقائق أو ربع ساعة لتغيير أحد إطارات سيارته، بينما تقوم فرق مساندة سباقات سيارات المحترفين بتغيير الإطارات الأربعة في ثلاثين ثانية؟ كيف يمكن أداء نفس العملية في زمن قياسي و بإنتاجية مختلفة، و كيف يمكن أن يصل الفرق في مستوى الأداء إلى هذه الدرجة؟

خريطة الأداء و التشغيل هي السبب. فقد تدرب طاقم مساندة فرق السباق على ذلك، و حددت لكل فرد مهمته ليؤديها بسرعة و فاعلية دون أن يعرقله الآخرون. و هذه هي محاسبة التكاليف التشغيلية. كما أن سيطرة السباق نفسها مصممة لتحقيق سرعة الإنجاز، و هذه هي محاسبة التكاليف الإستراتيجية.

- التعامل مع الوكلاء والموردين والعملاء.

- تسعير المنتجات والخدمات.

- إدارة تكاليف التسويق وقنوات البيع.

## مراحل تطوير محاسبة التكاليف:

لإرساء دعائم نظام محاسبي على درجة عالية من الكفاءة هناك أربع مراحل يجب أن تمر بها كل شركة:

### المرحلة الأولى:

حيث يتعثر النظام المحاسبي، و يبقى دون نظام داخلي جيد للرقابة والضبط، ناهيك عن إعداد التقارير والبيانات المحاسبية الدقيقة. وهذه هي المرحلة البدائية.

### المرحلة الثانية:

وهي المرحلة التي تتوقف عندها معظم الشركات، وفيها تحاول الشركة أن تجيب عن السؤال البسيط: "كيف نوزع الموارد المالية على أقسام وفروع الشركة بالطريقة التي يمكن بها محاسبة الشركة أمام الضرائب؟" وهذه هي مرحلة التسجيل وإمسك الدفاتر. وتتميز بما يلي:

١- وجود نظام محاسبي تقليدي، يعتمد على إمسك الدفاتر المحاسبية المعروفة.

٢- يتم التركيز على القسم أو الفرع الذي يقوم بالعملية أو النشاط، دون التركيز على نوع العملية نفسها وما إذا كانت

مولدة للإيرادات أو للنفقات.

٣- تتعامل مع الأطراف الخارجية، فتهتم مثلاً بإعداد ميزانية سنوية تقدم الضرائب والشركاء وحملة الأسهم.

٤- تبقى الدفاتر والبيانات والمعلومات المحاسبية حبيسة أدراج قسم الحسابات دون أن يكون لها أدنى تأثير على وضع الخطط أو توجيه الأداء أو اتخاذ القرارات.

وهذا يعني أن هذه المرحلة تفتقد للقدرة على التعامل مع العمليات والأنشطة الداخلية بكفاءة.

### المرحلة الثالثة:

مرحلة التحليل وإعداد التقارير، حيث تطرح الإدارة عدداً من الأسئلة المصيرية، مثل:

١- ما هي العمليات التشغيلية التي تستهلك موارد الشركة؟

٢- ما هي النتائج الحقيقية لهذه العمليات؟ وهل تضيف قيمة حقيقية أم لا؟

٣- كيف يمكن تطوير العمليات التشغيلية لتصبح أقل تكلفة وأكثر فعالية؟

٤- كيف يمكن تطوير العمليات، بحيث تمثل قيمة حقيقية لا وهمية؟

وتتميز هذه المرحلة بما يلي:

١- تتحول المحاسبة من التسجيل إلى التقرير. والتقرير يعني الوصف الدقيق لكل ما يجري لحظة حدوثه، مع عدم

## مقارنة بين المراحل الأربع لتطور فكر محاسبة التكاليف

المرحلة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة
هدف المرحلة	لا هدف	التوثيق بهدف مطابقة لوائح الدولة	التقرير والتحليل لتوفير التغذية المرتدة	تكمال العمليات والاستراتيجيات وتوفير التغذية المرتدة
جودة المعلومات	كثيرة الأخطاء	ضعيفة	مفصلة تبعاً للحاجة	الجودة الشاملة.
التعامل مع الجهات الخارجية	غير فعال	كافية	لا تصلح إلا بدمجها مع المرحلة الثانية	كافية لأنها متكاملة مع المرحلة الثانية
تسعير المنتجات والخدمات	لا تصلح	تسعير مضلل يعتمد على النفقات المباشرة	تسعير مفصل تبعاً لحالة السلعة والعمل	تسعير مفصل ودقيق
تحسين العمليات التشغيلية	لا تصلح	لا علاقة لها بالعمليات	تحسين كبير	تحسين كبير
التخطيط الاستراتيجي	لا تصلح	لا علاقة لها بالتخطيط	غير كافية	تحسين كبير
أسلوب التعامل مع البيانات	مهمل	تركز على العامل و تهمل العمل	تركز على نوع العمل وليس على من يقوم به	تركز على العمل و من يقوم به في نفس الوقت

القرارات والخيارات الإستراتيجية المستقبلية.

## المحاسبة بمعايير جديدة:

من الأرجح أن تكون شركتك - كغيرها من الشركات - قد توقفت عند المرحلة الثانية لبناء نظام محاسبي متكامل. و للانتقال إلى المرحلة الرابعة يتعين على المحاسبة أن تتحول من الاعتماد على الأرقام إلى اعتماد معايير جديدة مبتكرة لإدارة العمليات التشغيلية والاستراتيجية. فإذا كان السعر أحد العوامل الهامة بالنسبة للعميل، فماذا عن الجودة؟

بينما يمكننا قياس تكاليف السلعة والعمل على تخفيضها بتطبيق بعض المعايير البسيطة، فإن الأمر يزداد صعوبة فيما يتعلق بالجودة وتسعير المنتجات والخدمات الجديدة وقياس ربحية العملاء. لهذا لا بد من ابتكار معايير جديدة. فمثلاً لقياس درجة الجودة يؤخذ في الاعتبار معدلات الأخطاء والمنتجات المعيبة الناتجة - نسبة الخطأ أو كمية السلع المعيبة في كل ألف سلعة أو خدمة .. الخ.

## محركات الإيرادات:

يقول الرئيس التنفيذي لشركة "موتورولا" العالمية في تعليقه على الوصول بشركته إلى المرحلة الرابعة لإدارة التكاليف:

"كانت غريزتنا هي التي تقودنا، فكنا نلقي بمواردنا في اتجاه تهب فيه الرياح، و كأننا نقامر. أما اليوم فقد شحت الموارد ولم يعد من الحكمة أن نراهن على المجهول. و من هنا بدأنا نحدد أفضل اتجاهات الربح، و ندرس مسبقاً كم سيكلفنا

إهمال أية أرقام بحجة أنها غير مباشرة أو متغيرة أو ثابتة.

٢- تباشر المحاسبة جميع أنشطة الشركة بالتحليل، وتصبح المصدر الرئيسي للمعلومات، فتوفر أساساً لتطوير العمليات.

٣- تركز في نظرتها للأنشطة والعمليات على دور كل منها في توليد الإيرادات أو النفقات.

٤- توظف البيانات المالية لتحسين العمليات التشغيلية دون التدخل في الخطط الاستراتيجية.

٥- تفنقر لمعايير قياس الجودة و لفهم المؤشرات غير المالية، كتغيرات الأسواق غير المنظورة.

## المرحلة الرابعة:

مرحلة النظام المحاسبي المتكامل الذي يمكن الشركة من رسم خريطة اقتصادية شاملة لكل أنشطتها وعملياتها واستراتيجياتها، و إدارة هذه الخريطة.

و على الرغم من أن هذه المرحلة مثالية وصعبة المنال، إلا أن كثيراً من الشركات العالمية قد تمكنت من الوصول إليها. و من أهم سماتها:

١- تملك الشركة بيانات كاملة عن عملياتها التشغيلية، وهذا يعني السيطرة التامة عليها، و سهولة تحسينها.

٢- تقوم على ابتكار معايير جديدة لقياس المؤشرات غير الرقمية مثل: الجودة و ربحية السلع و العملاء.

٣- تستوعب أبعاد الخطط الاستراتيجية، وتساعد على اتخاذ

## الميزانية اليومية:

### خريطة الأداء و الربحية

تقيس المرحلة الثانية بالفعل تكلفة المدخلات ولوازم الإنتاج، لذا كان على المدير إجراء عدد من الحسابات المعقدة ليحدد الكميات المستخدمة في الإنتاج اليومي بدقة، مع حساب تكلفة أجر يوم العمل لجميع المشتركين في العملية.

لم ينس المدير إضافة إهلاك رأس المال وذلك بحساب القيمة الإيجارية للمباني والآلات والفائدة على رأس المال وتحديد لها لليوم الواحد. بهذه الطريقة تمكن من حساب جميع التكاليف اليومية. بعد ذلك انتقل لحساب الإيراد اليومي بتقدير القيمة السوقية للكميات المنتجة يومياً.

عرضت هذه الميزانية على فرق العمل وتم قياس مساهمة كل منها في أرباح الشركة. كانت النتيجة إدخال تحسينات مستمرة على العمليات التشغيلية سواء بخفض التكاليف من خلال تطوير أساليب التشغيل والأداء، أو برفع معدلات الإنتاج. و لم يعد هناك مكان للهدر في الوقت أو الموارد. فكانت النتيجة سهولة في تحديد الحوافز والمكافآت، و تقدير الجزاءات والأجور، ناهيك عن تسعير المنتجات بأسعارها الحقيقية.

باختصار: تمكنت الإدارة من السيطرة على كل ما يحدث في الشركة. فقد عرف كل فرد فيها تكلفة كل حركة يقوم بها والإيراد الذي يتولد منها و التكلفة اللازمة لها، وتفهم الجميع الفرص المتاحة لتطوير أدائهم، و ما يخصهم من مسؤوليات و واجبات تشغيلية فعالة إلى درجة تسمح بإضافة قيمة حقيقية.

لقد تمكن هذا المدير بالميزانية اليومية من رسم خريطة الأداء و الربحية داخل شركته.

السير فيها."

## حالة دراسية

## تشريح العمليات و الأنشطة في مصنع الأقلام

قام الحل الذي اتبعته شركة "موتورولا" على تشغيل محركات الإيراد بأقصى طاقتها وضبط محركات التكلفة وإيقاف محركات الهدر. وهذا لا يتأتى إلا بتشريح العمليات والأنشطة.

لفهم محركات التكلفة والإيرادات داخل الشركة لابد من تشريح العمليات التشغيلية بالكامل. ونضرب هنا مثلاً بمصنعين ينتجان أقلام الحبر الجاف؛ أولهما ينتج نوعاً واحداً من الأقلام يكتب اللون الأزرق؛ أما الآخر فينتج أقلاماً متعددة الألوان.

إذا طبقنا نظام المحاسبة التقليدي، يمكن لمدير كل مصنع منهما أن يضع أسعار منتجاته بإضافة هامش ربح معقول إلى التكاليف المباشرة التي يتحملها لإنتاج كل وحدة من الأقلام. كما يمكن لمدير المصنع الذي ينتج أقلاماً مختلفة الألوان ألا يكبد نفسه أي عناء محاسبي، ويكتفي بتوحيد السعر لكل الأقلام مهما اختلفت ألوانها.

لكن الأمر ليس بهذه البساطة، إذا ما أراد هذا المدير توخي الدقة في تسعير منتجاته لتحقيق له أكبر ربحية ممكنة، وتعكس التكلفة الحقيقية وليس مجرد تخمينات افتراضية.

إذن، في حالة تطبيق نظم المحاسبة التقليدية لن يختلف تسعير

منتجات المصنع الأول عن تسعير منتجات المصنع الثاني. وإذا ما استمر الحال على هذا المنوال فمن المؤكد أن مصنع الأقلام المختلفة سيعلن إفلاسه وخروجه من السوق تاركاً المجال لمصنع الأقلام ذات اللون الواحد.

فما هو السبب يا ترى؟

## قضية المنتجات المتعددة:

من الطبيعي أن يحتاج مصنع الأقلام الملونة إلى عاملين وجهد أكبر من مصنع الأقلام الزرقاء، وذلك لتنظيم أوقات عمل الآلات مع إدخال تغييرات الألوان، وغيرها من الأنشطة التي لا يقوم بها مصنع اللون الواحد. وهذا يعني أن مصنع الأقلام الملونة يحتاج، بالضرورة، إلى عمالة وآلات أكثر كفاءة و طاقة انتاجية من مصنع أقلام اللون الواحد. أي أن تكاليف إنتاج الأقلام الملونة تزيد عن تكاليف إنتاج الأقلام الزرقاء. فهل يعني هذا أن على مدير مصنع الأقلام الملونة أن يرفع أسعار أقلامه عن أسعار أقلام مصنع اللون الواحد؟

## من وجهة نظر المحاسبة التقليدية: نعم.

إذن، من وجهة نظر المحاسبة التقليدية تكون قضية المنتجات المتعددة قضية خاسرة أمام المنافسة. ولذا فلا بد لمدير مصنع الأقلام الملونة أن يطور إدارة التكاليف والتسعير في مصنعه، وصولاً إلى المرحلة الرابعة. وبينما يكتفي المدير المالي في المصنع (أ) بحساب إجمالي التكاليف التشغيلية ثم إضافة هامش ربح مناسب لتسعير القلم الواحد، فإن على مدير المصنع (ب) أن يسعر منتجاته المختلفة بمراعاة

## نموذج لجدول مجمع للأنشطة

المهمة	رواتب	إشغال	أجهزة و معدات	مواد خام و توريدات	إجمالي
استقبال ومعالجة أوامر الشراء	٣١	٥,٣	١٢,٦	٠,٨	٤٩,٧
شراء المواد اللازمة	٣٤	٦,٩	٨,٨	١,٥	٥١,٢
جدولة توقيات التشغيل	٢٢	١,٢	١٨,٤	٠,٣	٤١,٩
نقل مستلزمات الإنتاج	١٣	٢,١	٢٢,٣	٣,٦	٤١
إعداد الآلات والأجهزة للتشغيل	٤٢	٠,٧	٤,٨	٠,٢	٤٧,٧
تصميم المنتجات	١٩	١٣	١٩,٧	٠,٨	٥٢,٥
فحص المنتجات وتوكيد الجودة	٣٦	٢,٨	١٤,٥	٠,٤	٥٣,٧
إدخال التعديلات	٤٩	٣٢	٢٦,٩	٢,٤	١١٠,٣
التعبئة والتغليف	١٤	٠,٩	٠,٧	٠,٥	١٦,١
تنفيذ أوامر الشراء	٣٥	٤٤	١٦,١	١٨,٧	١١٣,٨
إعادة تشغيل المنتجات المرتجعة	١٨	٢,١	١,٢	٠,٨	٢٢,١
الإجمالي	٣١٣	١١١	١٤٦	٣٠	٦٠٠

## خريطة الأداء:

تهدف عملية التشريح تلك إلى رسم هيكل الأداء و تحليل نظام و اتجاهات تدفق العمليات لكل ما يجري في الشركة. كثير من المديرين يتصورون أنه لا بد من رسم خريطة الأداء لكل فرد من أفراد الشركة. لكن لا يجب الغرق في التفاصيل الصغيرة إلى هذا الحد، وإلا قادنا ذلك إلى مزيد من التعقيد. الهدف الحقيقي من تشريح الأداء هو البساطة. و يمكنك أن تحذف من خريطة الأداء كل ما لا يشغل أكثر من ٥% من وقت عمل الموظف كل يوم. وبذلك يمكن أن تحتوي خريطة أداء كل موظف ما بين ١٠ - ٢٠ مهمة يومية. وبتجميع خرائط أداء الأفراد تستطيع أن تكون خريطة أداء المؤسسة ككل. ومن خلال خريطة أداء المؤسسة يمكنك تحديد حجم مساهمة كل فرد وكل قسم فيها. فعلى سبيل المثال وجدت إحدى الشركات أن الدور الذي يقوم به قسم خدمة العملاء، لاستقبال مكالمات أحد العملاء، مثلاً، يتضمن مشاركة ما لا يقل عن ٧ أفراد من أقسام أخرى. و تبين أن نصيب هذا القسم من التكلفة الحقيقية التي تتحملها الشركة للتعامل مع مكالمة هذا العميل لا تتعدى ٣٠% من التكلفة الأصلية.

## خريطة التكاليف:

هي سلسلة التكاليف التي تبدأ بشراء واستئجار الموارد المالية والعينية والبشرية (مثل المباني والأجهزة والعمال..) بغرض تشغيلها لإنتاج السلع و الخدمات، و تنتهي بتكاليف تحصيل إيرادات بيعها للعملاء.

خريطة التكاليف لا تنفصل عن خريطة الأداء. فعلمية شراء الموارد لا تتم بمعزل عن متطلبات أداء الأفراد، ولا يتم أداء الأفراد بعيداً عن عملية شراء واستئجار الموارد اللازمة لعملهم. هذا يعني ارتباط خريطة التكاليف بخريطة الأداء. فنحن نتكلم عن التكاليف بلغة الأداء، و نتكلم عن التكاليف بلغة الإيرادات التي يمكن، بل و يجب، أن تنتج عنها. و هكذا تصبح محركات التكاليف محركات للإيرادات.

اعتبارات التكاليف الاستراتيجية دون الاقتصار على التكاليف التشغيلية وحدها. وذلك بالتعامل مع أسعار الأقسام المنتجة تبعاً لأربعة اعتبارات:

- ١- خصائص المنافسة.
  - ٢- خصائص العميل الذي يشتري كل نوع.
  - ٣- نسبة الكمية المنتجة من كل نوع.
  - ٤- نسبة المبيعات التي يحققها كل نوع من إجمالي المبيعات.
- على أن تكون الاستراتيجية الثابتة المتبعة هي: خفض أسعار الأقسام التي تكتب باللون الأزرق (نفس لون المنافسين) عن أسعار المنافسين، و تعويض هامش الربح من أسعار الأقسام ذات الألوان الأخرى التي لا ينتجها المنافسون. أو تحميل أكبر قدر ممكن من التكاليف غير المباشرة (والمباشرة) على أسعار الأقسام التي تتفرد الشركة بإنتاجها.

## تشريح العمليات:

تتفق الشركات كثيراً من الأموال على ما يطلق عليه أنشطة الدعم والعمليات المساندة وهي الأنشطة التي لا تصب بشكل مباشر داخل السلعة أو الخدمة التي تقدمها لعملائك، ولكنها تتعلق بعمليات التنظيم والتنسيق. هذه الأنشطة تشمل: جدولة العمليات وتنظيمها - إدارة المشتريات والمبيعات - خدمة العملاء - أنشطة البحث والتطوير.. الخ. و تهتم إدارة التكاليف الفعالة بقياس القيمة الحقيقية التي تضيفها هذه الأنشطة للشركة. لذا يتحتم تشريح العمليات، المباشرة والمساندة، ودراسة تداخلاتها ومساهماتها بهدف استئصال الزائد عليها وتدعيم الضروري منها.

و يتم هنا إجراء نوعين من تشريح العمليات، مع الحرص على عدم الخلط بينهما:

- تشريح التكاليف.
- تشريح الأداء، أو ما يسمى بخريطة الأداء.

## نموذج من جدول تحليل الأنشطة المجمع

نوع النشاط والمهام التي تدرج تحته	التكلفة	العائد	تقليص	تعزير
٣-٣-٥.....	--	--	--	--
٤- التسويق والبيع:				
٤-١- تسويق المنتجات (أو الخدمات)	--	--	--	--
٤-١-١- وضع سياسة تسعير تنافسية	--	--	--	--
٤-١-٢- تطوير سياسة الإعلان والدعاية	--	--	--	--
٤-١-٣- تطوير الرسالة الإعلانية القائمة	--	--	--	--
٤-٢- بيع المنتجات (أو الخدمات)	--	--	--	--
٤-٢-١- تحديد حاجات العملاء المستهدفين	--	--	--	--
٤-٢-٢- تطوير قنوات البيع	--	--	--	--
٤-٢-٣-.....	--	--	--	--

## الجدول المجمع للتكاليف والأداء:

هو جدول يجمع بين أنشطة المؤسسة و تكاليف أدائها. لكن لا يجب الاعتماد على هذا الجدول وحده لاستبعاد بعض الأنشطة أو الإبقاء على أنشطة أخرى. وذلك لأن هذا التقرير لا يمكننا من الحكم على أهمية نشاط ما أو عدم أهميته.

فكيف يمكننا إذن التخلص من الأنشطة الزائدة، و تعزيز الأنشطة الضرورية و الإنتاجية؟ أي كيف يمكننا الحكم على درجة أهمية النشاط و مدى ملائمة الموارد المخصصة له؟

الحل هو تصنيف و تحليل الأنشطة في الجدول المجمع الذي نقدم نموذجاً مصغراً له (انظر النموذج الموضح بصفحة ٥).

## الجدول التحليلي المجمع:

يشبه جدول التكاليف و الأداء، لكنه يختلف عنه في انه يدرج الأنشطة طبقاً لنوعها و هدفها المباشر.

يمكنك استخدام جدول تحليل الأنشطة المجمع للحكم على درجة أهمية كل نشاط، ودرجة ملائمة التكاليف المخصصة له للعائد المتوقع منه. فيمكنك مثلاً أن تحذف البند رقم (٤-٣) إذا كانت رسالتك الإعلانية الحالية فعالة و لا تحتاج لتطوير. كذلك يمكنك حذف النشاط رقم (٤-٢-١) إذا كنت بصدد الاستجابة لأوامر شراء موجودة بالفعل.

و يمكن للمدير أن يستخدم برامج الحاسب الآلي لجدولة الأنشطة و التكاليف و الأداء، بحيث يمكنه استعراض كل البيانات على الشاشة بسهولة و إلغاء كل ما يراه غير ضروري، أو إضافة نشاط جديد تحت بند جديد.

يمكن لمثل هذا المدير أن يدخل بمؤسسته المرحلة الرابعة لإدارة التكاليف. وبالرغم من أن هذه البرامج تحتاج إلى تكاليف و جهود لتصميمها و تغذيتها بالبيانات، إلا أنها تؤدي في النهاية إلى تخفيض التكاليف، بشكل كبير، وذلك لأن مستخدمي هذه البرامج لا يركزون على التكاليف في حد ذاتها، بل على محركات التكاليف و الإيرادات.

و كقاعدة عامة لا يفضل إلغاء أي نشاط إلا كحل أخير. و الأفضل هو تقليص مخصصات ذلك النشاط بدلاً من إلغائه. فقد نحتاج لإعادة استئناف هذا النشاط مرة أخرى. عندئذ لا نحتاج لأكثر من إضافة تكلفة النشاط في الخانة المقابلة لذلك.

## إدارة التكاليف في المؤسسات الخدمية:

رأينا أن إدارة التكاليف في مرحلتها الرابعة تعمل على تقدير دور (وتكلفة) الأنشطة المساندة و غير المباشرة في المؤسسات الإنتاجية. فماذا عن المؤسسات الخدمية؟

إذا تأملنا نشاط أحد البنوك، سنجد المدير يعرف التكاليف اللازمة و الإيرادات المتولدة من الحسابات و الودائع المحفوظة بالبنك. لكن من الصعب عليه أن يفصل التكاليف اللازمة لفتح أو تشغيل الحسابات الجارية للعملاء، مثلاً. كذلك، المدير في شركات الاتصالات لا يعرف التكلفة

الصحيحة لاستقبال و تحويل مكاملة واحدة لعميل، على الرغم من انه هو الذي يحدد سعرها.

## المشكلة الإدارية للقرن القادم:

قد تظن أن هذه المشكلة ليست ذات أهمية. غير أنها أخذت في التناقص خاصة بعد اتجاه كل دول العالم لخصخصة المؤسسات الخدمية كالسكك الحديدية و هيئة الاتصالات .. الخ. مديرو ما بعد الخصخصة يحتاجون للوصول بإدارة تكاليف مؤسساتهم إلى المرحلة الرابعة، كما يحدث في المؤسسات الإنتاجية المتميزة. و هناك العديد من مؤسسات القطاع الخاص الخدمية استطاعت أن توفر لعملائها خدمات أفضل و بأسعار منافسة. فالمشكلة الإدارية الكبرى التي ستواجه المؤسسات اليوم و في السنوات القادمة هي تسعير الخدمات و تقدير تكاليف التشغيل في المؤسسات الخاضعة للخصخصة.

## الحاجة لإدارة التكاليف:

تبدو معظم التكاليف التي تتحملها المؤسسات الخدمية كما لو كانت ثابتة و غير مباشرة. فأنت لا تستطيع أن تستقبل الأفواج السياحية و تقدم لها الخدمات الضرورية دون أن تمتلك حافلات (أوتوبيسات) مكيفة باهظة الثمن، أو قرى سياحية، فقد تبقى فترات طويلة دون عمل. كما لا تستطيع أن تفتح سوبر ماركت إلا بعد أن تتحمل تكلفة شراء واسع يظل على شارع رئيسي و تتعاقد على توريد السلع .. الخ. بعد ذلك يتحتم عليك أن تشتغل لفترة طويلة قبل أن تغطي التكاليف التي أنفقتها.

إذن التكاليف الثابتة و غير المباشرة في المؤسسات الخدمية تكون أكبر بكثير من التكاليف المتغيرة و المباشرة. فإذا حسبت التكلفة التي تتحملها شركة طيران عن توفير مقعد لراكب إضافي ستجدها لا تتعدى تكلفة كوب العصير و وجبة الطعام التي تقدمها له على متن الطائرة.

وتلك بالضبط هي البيئة المحاسبية التي تحتاج لتطبيق إدارة التكاليف في مرحلتها الرابعة. أي هي البيئة التي تتغير فيها تكاليف الخدمة صعوداً و هبوطاً مع زيادة العرض و الطلب أو نقصهما. و هذه مؤشرات يصعب التنبؤ بها دون نظم متكاملة لإدارة التكاليف.

## حالة دراسية: البنك البريطاني التعاوني:

كون البنك فريق عمل من ١١ فرد من مختلف الأقسام، لرسم خريطة الأداء و التكاليف لمختلف أنشطة البنك. أمضى الفريق أكثر من ٨ أسابيع في تشريح العمليات، حتى استقروا على ٢٣٥ عملية هي إجمالي كل الأنشطة التي تتم داخل البنك. و منها:

- فتح حسابات للعملاء الجدد.
- إمساك دفاتر حسابات العملاء.
- استقبال الشيكات و التعامل معها.
- إجراء معاملات بطاقات الائتمان.

## فهرس الخلاصة

٢	محاسبة التكاليف بين عصرين: .....
٢	ما أهمية ذلك؟ .....
٢	وظائف إدارة التكاليف .....
٢	١- إدارة التكاليف التشغيلية: .....
٢	٢- إدارة التكاليف الإستراتيجية: .....
٣	مراحل تطوير محاسبة التكاليف: .....
٣	المرحلة الأولى: .....
٣	المرحلة الثانية: .....
٣	المرحلة الثالثة: .....
٤	المرحلة الرابعة: .....
٤	المحاسبة بمعايير جديدة: .....
٤	محركات الإيرادات: .....
٥	حالة دراسية .....
٥	تشريح العمليات و الأنشطة في مصنع الأقلام ..
٥	قضية المنتجات المتعددة: .....
٦	تشريح العمليات: .....
٦	خريطة الأداء: .....
٦	خريطة التكاليف: .....
٧	الجدول المجمع للتكاليف والأداء: .....
٧	الجدول التحليلي المجمع: .....
٧	إدارة التكاليف في المؤسسات الخدمية: .....
٧	المشكلة الإدارية للقرن القادم: .....
٧	الحاجة لإدارة التكاليف: .....
٧	حالة دراسية: البنك البريطاني التعاوني: .....
٨	تصميم النجاح: .....

Title: What Loosing Taught Me

## بيانات الكتاب

about Winning.

Author: Fran Tarkenton.

Publisher: Simon & Schuster.

Pages: 265.

ISBN: 0-684-83413-8.

Date: 1997.

- الإجابة على استفسارات العملاء.
- إصدار وتسليم دفاتر الشيكات والحسابات للعملاء.
- تسويق وبيع الخدمات المصرفية.
- إجراء التحويلات النقدية.
- تدريب الموظفين.
- دراسة جدوى مشروعات القروض.
- إعداد التقارير الإدارية.
- ..... الخ.

بعد ذلك تعقب الفريق تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة. ثم درسوا العائد المتوقع منها وجدولوها داخل جدول تحليلي مجمع، ليحددوا درجة أهمية كل منها. وبناء على هذه الدراسة أصدروا التوصيات بتعزيز بعض الأنشطة وتقليص مخصصات الأنشطة غير الضرورية.

## تصميم النجاح:

و الآن.... هل تتذكر عنوان هذه الخلاصة؟

"التكاليف المحاسبية كخريطة للأداء والربحية". هذا العنوان يعني أن الإدارة الفعالة للتكاليف تجعل من التكاليف نفسها خطة و خريطة. وبهذا المفهوم، فإن تصميم النجاح غير التصميم على النجاح. التصميم على النجاح سلوك و تفكير، و تصميم النجاح تطبيق و تنفيذ.

فهل تكتفي كمدير بتحديد الأهداف الإنتاجية و البيعية لمروسيك، ثم تجلس إلى مكتبك و تنتظر منهم أن يحققوا تلك الأهداف؟

إذا كنت كذلك، فراجع خريطةك الإدارية. فأعضاء أي فريق لا يفوزون بمجرد تحديد الهدف، بل يفوزون اعتماداً على خطة يصممها المدرب، مع رسم خريطة الأداء التي توضح دور كل لاعب، وطريقة اللعب و المهارات التي يجب استخدامها.

فليس الهدف من المحاسبة الجديدة للتكاليف هو تخفيض التكاليف أو تقليص عمليات التشغيل فقط، بل هو وضع خطة اللعب و خريطة أداء جميع أفراد فريق العمل.

يتمتع كثير من المديرين بنزعة غريزية لتخفيض التكاليف. لكن نزعتهم تلك نابعة من غريزة الخوف من الإفلاس. أما إدارة التكاليف التي نريدها، فتؤدي إلى تخفيض التكاليف بناءً على دراسة عقلانية للمتطلبات الحقيقية للربح و النجاح.

نحن نعيش عصر المنافسة القاتلة و الاحتكار الرهيب. و سواء كنا نعمل في مجال الصناعة أو الخدمات، فإن إضافة منتجات و خدمات جديدة كل يوم، لم يعد أمراً مطلوباً أو مرغوباً فقط، بل صار أمراً محتوماً أيضاً. و تصميم النجاح من خلال الإدارة الهادفة للتكاليف هو الضمان الأكيد لإضافة كل تلك المنتجات و الخدمات من منظور استراتيجي بعيد المدى. بحيث نتأكد من أن كل قرار اتنا المالية و الإدارية، لا تضيف قيمة فقط، بل تضيف ربحاً أيضاً.