

تنظيم حسابات التكاليف كمدخل وقائي للتخفيف من اثار الأزمة العالمية

بحث مقدم الى المؤتمر السابع

د. عبد الوهاب حبش
جامعة الزرقاء- قسم المحاسبة

المقدمة:

تلجأ المنشآت عادة إلى تنظيم حسابات التكاليف عن طريق التقدير المسبق للكلف بناء على مؤشرات معينة تستخدمها في ذلك ويتم عن طريق قسم التكاليف في المنشآت حيث يعتمد هذا القسم إلى إعداد تقديراته لكل عنصر من عناصر التكاليف بناء على الاستخدام الفعلي للسنوات السابقة لتقدير تكاليف المستقبل ثم يقوم بعد ذلك باستلام تقارير الإنتاج والصرف الفعلية ومطابقتها مع المخطط مقدماً لتحديد الانحرافات وأسبابها ومن ثم معالجتها بعد ذلك.

وحيث أن هذا النوع من التنظيم يفقد محاسبة التكاليف دورها في الرقابة الفعالة وفي المساهمة لتخصيص الكلف ذلك أن الانحرافات تكتشف بعد حدوثها وتكون النتائج تاريخية قد لا تفيد سوى بتحديد المسؤولية عن الانحرافات ونوعه على أمل المعالجة في المستقبل لذلك نرى أنه لا بد من إعادة النظر أنه لا بد من إعادة النظر في أسلوب تنظيم حسابات التكاليف لتصبح وسيلة فعالة وقوية في مراقبة وتخفيض الكلف في آن واحد ومن ثم معالجة الانحرافات حال حدوثها بعد اكتشافها وتحديد مسبباتها، ولأجل تسليط الضوء على هذا الموضوع لا بد لنا من أن نستعرض أولاً ومن أدبيات الإدارة معنى التنظيم وأهدافه ثم بعد ذلك نعرض إلى التنظيم الفعال لحسابات التكاليف وعلى هذا فإن هذا البحث سيتناول الجوانب التالية.

أولاً: معنى التنظيم وأهدافه.

ثانياً: تنظيم حسابات التكاليف.

ثالثاً: استخدام التنظيم كوسيلة فعالة في تخفيض الكلف.

رابعاً: التعريف بالأزمة المالية العالمية.

هدف البحث ومنهجيته:

يمثل تخفيض الكلف هدفاً من الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها وتستخدم في ذلك وسائل مختلفة من أجل الوصول إلى تحقيق ذلك الهدف.

يهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على معنى التنظيم واستخدامه كوسيلة من الوسائل الفعالة التي تساعد على تخفيض التكاليف وبالتالي الوصول إلى وحدات منتجة وبكلف منخفضة. وقد اعتمدنا في ذلك على أدبيات الإدارة في مفهوم التنظيم وعلى فكر المحاسبة في مفهوم تخفيض الكلف والوسائل الفعالة للوصول إليه وكان دليلنا في ذلك ما تيسر لدينا من خبرة عملية علمية وممارسة ميدانية والاعتماد على ما يتوفر لدينا من المصادر العلمية والدوريات المتوفرة في هذا المجال.

أولاً: معنى التنظيم وأهميته:

لغرض إعطاء فكرة عن استخدام تنظيم التكاليف كوسيلة لتخفيض الكلف لا بد لنا من استعراض معنى التنظيم وأهميته كمدخل لهذا البحث.

لقد وردت تعاريف متعددة للتنظيم في أدبيات إدارة الأعمال. ويجدر بنا هنا أن نحدد التنظيم في مجالية الضيق والواسع.

فالأول أي عندما ينظر إلى التنظيم نظرة ضيقة هو ما يتعلق باعتبار التنظيم نشاطاً أو وظيفة إدارية من وظائف المدير. ويعبر عنه أيضاً بفن التنظيم التطبيقي حيث يحدد التنظيم هنا بأنه "عبارة عن حصر وتحديد وترتيب الوظائف والواجبات ومنح السلطات وتعيين المسؤوليات في أوجه النشاطات الضرورية في الأقسام المختلفة. وتوزيع الأعمال على الأفراد القائمين بالعمل في تلك الأقسام ورسم العلاقات بين أفراد القسم الواحد وبين الأقسام جميعها لتحقيق أهداف المشروع⁽¹⁾."

أما التنظيم في مجاله الأوسع فهو عبارة عن "اتحاد مجموعة من الأفراد تبذل جهوداً مشتركة بشكل متناسق لتحقيق غرض أو أغراض معينة مشتركة⁽²⁾".

من هذا يبدو أنه لا بد من وجود مجموعة من الأفراد لقيام التنظيم ولا بد أن تتكون هذه المجموعة من شخصين أو أكثر وأن تبذل جهوداً متناسقة مشتركة بشكل تعاوني للوصول إلى غايات وأهداف يساهم الجميع في تحقيقها.

وقد يوصف التنظيم على أنه الجانب الرسمي من الإدارة العليا للمؤسسة وأنه الأداة التي بواسطتها تستطيع الإدارة تنفيذ السياسات والخطط المرسومة من قبلها. كما وقد وصف التنظيم بأنه الهيكل أو البناء العام الذي تعمل في نطاقه أية مجموعة متناسقة من الأفراد لتحقيق غرض أو أغراض مشتركة. ويمكن القول بصورة عامة أن التنظيم بمعناه الواسع يمثل المؤسسة بكل أفرادها ولجميع وظائفها وواجباتها المنسقة والمتعاونة والمرتبطة ببعضها لتحقيق الهدف المشتركة للمؤسسة⁽³⁾.

ومهما كان تعريف التنظيم فهو ليس إلا نمط متعدد من أنماط الإدارة يعتمد على الاتصال والتفاعل بين أعداد كبيرة من الأشخاص والتنظيمات والنظم الفرعية ومن خلال هذه الاتصالات الجانبية ذات الاعتماد العكسي المتبادل تتحول المواقف ويتم التواءم. ومن ثم يحدث التنسيق والتكامل⁽⁴⁾.

والتنظيم ليس إلا وسيلة للوصول إلى الأهداف. ولهذا فهو ليس غاية بحد ذاته وإنما وسيلة للوصول إلى غرض معين.

والتنظيم عنصر أساسي من عناصر الإدارة أو وظيفة من وظائف المديرين لذلك يعتبر كل مدير بمثابة منظم لأنه يمارس عملية التنظيم باعتبارها كل منظم مديراً.

حيث يجوز أن يكون المنظم استشارياً كالمنظمين المحترفين الذين يقدمون خدماتهم الاستشارية لقاء أجر وهؤلاء لا يمكن اعتبارهم مديرين نظراً لعدم ارتباطهم بالمؤسسة إلا على أساس الخدمة التي يقدمونها لها لقاء هذه الأجر.

وتظهر أهمية التنظيم في جميع نواحي النشاطات البشرية ويعزى التقدم والتطور الذين نشهدهما اليوم في مجالات النشاطات الإنسانية خاصة القطاعات الصناعية والتجارية والسياسية والاجتماعية إلى التنظيم السليم.

وهذا ما حدا برجال إدارة الأعمال في الوقت الحاضر أن يوجهوا اهتماماً واسعاً للتنظيم إذ عليه يقوم تأسيس المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية وعليه يتوقف استقرارها واتساعها وتقدمها وبالتالي تحقيق الأغراض المنشودة من قيام هذه المؤسسات وبدونه تسود الفوضى والإرباك وتفشل المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها.

والتنظيم هو الوسيلة التي تتبعها المؤسسة في توضيح العلاقة بين الأعضاء القائمين بأعمال المشروع وتوزيع الأعمال والواجبات فيما بينهم وتحديد مسؤولياتهم وإيصال الأوامر والتعليمات إلى الأقسام المختلفة وبواسطته أيضاً يتم تسليم المعلومات والنتائج ونقلها للإدارة العليا المسؤولة عن المؤسسة في جميع وحداتها وأقسامها. كما يتم عن طريقه أيضاً تحديد العلاقة بين أقسام المؤسسة والجهات الأخرى، ونظراً لأن التنظيم يشمل جميع أجزاء المشروع فإن كل مجموعة تمثل أوجه نشاطات متشابهة ذات طبيعة واحدة وبالتالي يجب أن يكون لكل مجموعة تنظيمياً خاصاً ضمن التنظيم الكلي للمؤسسة حيث تطبق فيها أصول ومبادئ التنظيم التي تعتبر أموراً أساسية تنطبق على جميع المؤسسات والكيانات الجماعية. فهي تنطبق على المؤسسات ذات الملكية الفردية إن وجد فيها شخصان في مستوى واحد أو في مستويين مختلفين كأن يكون أهدهما رئيساً والآخر مرؤوساً له طالما كان هناك تقسيم للعمل بينهما أو تحديد المسؤولية لكل منهم. وتنطبق مبادئ التنظيم كذلك على شركات الأشخاص وشركات الأموال وعلى جميع المؤسسات والتنظيمات الخاصة والعامة وذلك لأن التبليغات القانونية المتنوعة للمؤسسات والاختلاف فيما بينهما إنما يقوم على أساس أحجامها المخلفة أو على أساس نوع الملكية فيها أو على أساس كيائها العام والخاص أو على مدى العلاقات الداخلية فيها أو العلاقات الخارجية مع غيرها. وليس مرد هذه الاختلافات بين المؤسسات هو الاختلاف بين طرق العمل فيها أو أسس وقواعد التنظيم التي تنطبق عليها. فمتى ما تم تقسيم العمل للمؤسسة وحددت مسؤولية كل من يعمل فيها وبيئت علاقة هؤلاء بعضهم ببعض الآخر تكون تلك المؤسسة قد نظمت نفسها فتتضافر جهود العاملين بشكل لتحقيق الغرض أو الأغراض التي يسعون إلى تحقيقها.

ثانياً: تنظيم حسابات التكاليف:

تختص محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف وتهدف عادة إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:-

1. متابعة الكلفة التي تحدث في كل منتج لغرض تجميعه واحتساب الكلفة الكلية.
2. بيان تأثير تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف على المنتجات والعمل على تخفيضها.

ولغرض تحقيق هذين الهدفين لا بد من وجود تنظيم علمي دقيق لحسابات التكاليف يتم في القسم الإنتاجي. حيث يتم احتساب وتنظيم التكاليف في القسم الإنتاجي الواحد لأن ذلك سوف يؤدي على اكتشاف الخلل حال وقوعه وذلك من خلال المقارنة بين المخطط والفعلية فعلى سبيل المثال إذا كان المخطط في الاستعمال لإنتاج منتج معين هو 100 طن فإذا استخدم القسم الإنتاجي 110 طن لإنتاج ذلك المنتج فإن الانحراف وقدره (10 طن) سيحدد رأساً في القسم الإنتاجي ويعالج وبذلك يتم القضاء على التبذير في المواد. وكذلك الحل فإن التبذير في العمل يمكن اكتشافه ومعرفة الوقت الضائع ومعالجته على مستوى القسم الإنتاجي الواحد.

أي أن تنظيم التكاليف يتطلب أن يتم في كل قسم إنتاجي على حده وذلك بأن يقوم القسم باحتساب المصروفات الخاصة به سواء المباشرة منها أو غير المباشرة ويعتمد في ذلك على استخدام كافة المستندات والوثائق التي تستخدم في العملية الإنتاجية مثل مستند استلام المواد ومن ثم استهلاكها في العمليات الإنتاجية، وكذلك مستندات وتقارير العمل اليومي والأسبوعي وغيرها.

ويقوم القسم أيضاً بتحديد مصروفاته الإنتاجية مثل مصاريف الماء والكهرباء والطاقة وغيرها. كما يقوم القسم باحتساب التكاليف الخاصة بإدارة القسم الإنتاجي من رواتب ومخصصات ومكافآت وغيرها من التكاليف. ولذا فإن احتساب التكاليف سيتم أولاً في القسم الإنتاجي. وطبيعي فإن للقسم الإنتاجي موازنة تخطيطية يعتمد عليها كأساس في عمله وذلك لغرض إجراء المقارنة بين المخطط والمنجز لكي يستطيع معرفة الانحرافات وطريقة معالجتها وهذا يتم بعد أن يعد القسم كشافاً يطلق عليه (تحليل التكاليف الإنتاجية) وهذا الكشاف يحتوي على التكاليف التخطيطية الخاصة لكل منتج والتكاليف الفعلية المتحققة ويحتوي كذلك على حقل للانحرافات بين التكاليف والمخططة وأسباب ذلك.

ويعد أن يعد القسم هذا الكشف يقوم بإرساله إلى قسم التكاليف في المصنع الذي يقوم بدوره بتوحيد تكاليف الأقسام ومطابقتها في الموازنات التخطيطية لكل قسم وتحديد الانحرافات وأسبابها وبعد ذلك يقوم بإعداد خطة التكاليف الموحدة.

مما سبق يمكن القول بأن القسم الإنتاجي يستطيع أن يحدد تكاليف المرحلة الإنتاجية التي تتم ففي قسمه بصورة دقيقة لكونه على علم ودراية واسعة بالمواد المباشرة المستخدمة وكذلك أجور العمال المباشرة وغير المباشرة ومصروفاته التي يصرفها هذا بالإضافة إلى أن المقارنة بين التكاليف الفعلية والمخططة قد تسهل معرفة الانحرافات التي قد تحدث نتيجة للإهمال والتبذير وبذلك فإن تكاليف المرحلة الواحدة في القسم الإنتاجي قد تكون أقرب إلى الدقة مما لو أعدت من قبل قسم التكاليف بصورة مباشرة.

أما عملية تحميل القسم بالمصروفات غير المباشرة كمصروفات المعمل العامة فإنها تحمل عليه بمقدار ما استفاد منها بواسطة الأقسام المختصة الأخرى التي تمسك هي الأخرى ومصروفاتها وتوزعها على الأقسام الإنتاجية مع الخدمة بمقدار استفادة كل قسم منها.

ويطلب ذلك أن تكون أقسام خدمات المعمل على معرفة سابقة بالكيفية التي توزع فيها المصروفات المتحققة في كل قسم خدمي بين الأقسام المستفيدة منها كي تقم بتوزيعها بين هذه الأقسام طبقاً لتلك الكيفية.

وهذا يعني أن حسابات التكاليف عند تنظيمها تمر بمرحلتين أساسيتين هما:-

1. الاحتساب المقدم للتكاليف أو ما يسمى بالتكاليف التخطيطية.
2. الاحتساب المؤخر أو حساب التكاليف الفعلية.

فالاحتساب المقدم للتكاليف يجب أن يحسب قبل البدء في الإنتاج أو قبل البدء بتنفيذ العمليات أو أداء الخدمات.

فعند احتساب التكاليف التخطيطية للإنتاج يجب أن تكون هناك دقة في تقدير احتياجات الإنتاج من المواد الأولية ومهمات الإنتاج وحجم المخزون من تلك المواد والمهمات. فتحدد حجم المشتريات من المواد الأولية والمهمات مثلاً يعتمد على عاملين أساسيين هما: احتياجات

الإنتاج من المواد الأولية والحجم التقديري المطلوب الاحتفاظ به من تلك المواد وبما يتناسب مع احتياجات وحدة الإنتاج وبما لا يؤثر على حجم وكفاءة رأس المال العامل في المشروع.

وعند احتساب أوزان الصنع فإنه يجب أن يتم على أساس البيانات التي يحتاجها الإنتاج حيث تتم بناء على تحديد ساعات العمل المباشر اللازمة لأداء تنفيذ برنامج الإنتاج.

ويمكننا القول أيضاً بأن ذلك يتطلب معرفة حجم الإنتاج المطلوب ومعرفة الهيكل التنظيمي للإنتاج وكذلك عدد ساعات العمل اللازمة لتنفيذ البرنامج وغيرها. وهكذا الحال بالنسبة للتكاليف التخطيطية الأخرى.

إن الحسابات التخطيطية يمكن أن تنظم سنوياً لكل قسم إنتاجي ولكل منتج وعلى حدة وتزود بها الأقسام الإنتاجية قبل البدء بالعملية الإنتاجية لمتابعة تطبيقتها. وبما أنه من المفروض أن تكون الأقسام الإنتاجية قد اشتركت فعلاً في إعداد خططها لذلك يجب عليها مراقبة تنفيذها بالدقة المطلوبة. وطبيعي فإن أساس إعداد الخط هو المعلومات الكفوية المتحققة في فترات سابقة آخذين بنظر الاعتبار كافة التعديلات وأسباب الانحرافات وذلك لوضع الحلول لمعالجتها مستقبلاً. أما الاحتساب المؤخر للتكاليف أو التكاليف الفعلية فإنها تنظم شهرياً أو فصلياً في كل قسم إنتاجي ولكل منتج وتتضمن التكاليف الفعلية التي تحدث خلال الفترة.

ومن المقارنة مع التكاليف المخططة نستطيع الوصول إلى معرفة الانحرافات وأسبابها وبذلك يتوفر لدينا عنصر الرقابة والسيطرة على التكاليف. ومما يجب ملاحظته أن التكاليف المخططة لا تحتوي على المصروفات غير الاقتصادية لأن هذه المصروفات تظهر أساساً خلال الإنجاز الفعلي للأعمال حيث أنها قد تكون نتيجة خطأ إداري أو نتيجة تهاون بالعمل، وقد تكون نتيجة الخسائر التي تحدث بسبب توقف العمل أو النقص في الجرد أو الغرامات التي تتعرض لها المؤسسة، كذلك قد تحدث هذه المصروفات نتيجة للخسائر في الموجودات والتعويضات والفوائد التي تدفع عن القروض. وقد تحدث كذلك نتيجة للكوارث الطبيعية. وهذه تظهر بعد وقوعها ولهذا لا تتضمنها التكاليف المخططة.

إن احتساب التكاليف بصورة دقيقة يتطلب وجود كادر متخصص في كل قسم إنتاجي من جهة وفي قسم التكاليف من جهة أخرى لكي يستطيع محاسبة التكاليف القيام بدور

المراقب. ويستطيع تحديد المسؤولية عن أي تقصير يحدث في الخطة الإنتاجية ولكي توضع الخطة موضع التطبيق وتتابع وتحتسب التكاليف المتحققة في كل قسم ولكل منتج وفي كل مرحلة إنتاجية نقترح ما يلي.

1. تنظيم نموذج خاص تزود به الأقسام الإنتاجية لكي يستطيع القيام بمراقبة وتطبيق الخطة الإنتاجية بصورة جيدة ويحتوي النموذج على وحدة القياس وحقل للتكاليف المخططة يحتوي على كمية الاستهلاك سعر الوحدة والقيمة وحقل للانحرافات وأسبابها.

2. يكون تبويب حسابات التكاليف على الشكل الآتي لسهولة احتسابها:

(1) مواد أولية مباشرة تتكون من:

▪ مواد أولية.

▪ مواد نصف مصنوعة.

▪ خدمات أخرى

(2) المخلفات المسترجعة (تطرح).

(3) الأجور المباشرة: ويمثل مجموع هذه الفقرات... الكلفة الأولية المباشرة.

(4) مصاريف الصيانة ويمثل المكائن والآلات.

(5) المصاريف العامة للقسم. ويمثل المكائن والآلات.

(6) المصاريف العامة للقسم. ويمثل مجموع الفقرات مع الكلفة المباشرة كلفة القسم.

(7) المصروفات العامة للمصنع: ويمثل المجموع الكلفة الكلية.

حيث يلاحظ أن مصروفات الصيانة وتشغيل المكائن والآلات تحسب كفقرة مستقلة عند احتساب الكلفة. وهذه مع المصروفات العامة للقسم تشكل المصروفات المشتركة والتي توزع على الإنتاج بموجب طرق التوزيع المعروفة. كما أن المصاريف العامة للمصنع والتي تتضمن المصاريف الإدارية والمصاريف الأخرى التي تخص المصنع توضع في فقرة مستقلة لإمكانية تحديدها وحصرها ومن ثم توزيعها كفقرة مستقلة على أساس كلفة القسم الإنتاجي الواحد.

إن تنظيم التكاليف يؤكد على أن تكون الفعاليات الإنتاجية بالشكل الأمثل قدر الإمكان وفي جميع أماكن العمل وذلك من خلال التنظيم العلمي الدقيق للإنتاج في كافة مراحلها. وكذلك من خلال عملية تنظيم تبادل المعلومات في جميع المستويات عن طريق زيادة كفاءة العاملين ورفع المستوى النوعي للمنتجات المصنوعة وكذلك تخفيض مقدار الاستهلاك في المواد

والخامات والاستعمال الأمثل للمصروفات والطاقة وكذلك استغلال طاقة المكنان الإنتاجية بصورة جيدة.

إن تنظيم حسابات التكاليف يبدأ بتحليل عناصر التكاليف ومراقبتها بصورة دقيقة ووضع نظام متكامل للسيطرة على كل عنصر من هذه العناصر (وهي المواد والعمل والمصروفات). وترجع أهمية ضبط ورقابة المواد في المشروع الصناعي إلى أنها تمثل حوالي 60% من التكلفة الكلية للمنتج الصناعي. لذلك فإن الإهمال في ضبط ورقابة استخدام المواد المباشرة وغير المباشرة سيزررب عليه تحميل المشروع خسائر كبيرة ناجمة عن زيادة نسبة التلف والفاقد واستلام واد لا تصلح للإنتاج أو لظهور عجز في التخزين نتيجة لسوء التخزين أو الإهمال.

ويتم تنظيم عنصر المواد عن طريق إقامة نظام وظيفي لتحدي مسؤولية الأقسام والأفراد التي يدور نشاطها حول شراء أو استلام وتخزين المواد وصرفها، وتتم برمجة عملية شراء المواد حسب خطة الأقسام الإنتاجية.

أما تنظيم عنصر العمل فهو من الأهمية بمكان حيث أنه يعتبر مؤشر لقياس كفاءة العناصر الأخرى. لذلك فإن تنظيم هذا العنصر له أهمية كبيرة فهو من أهم عناصر تكاليف الإنتاج. فهو يمثل القوى البشرية التي تستطيع بمجهودها الجسماني والعقلي خلق النشاطات بمختلف أنواعها سواء أكانت زراعية أو صناعية أو خدمية.

هذا العنصر هو الذي يخلق الطاقات من أجل الحصول على أقصى الإنتاج وبأقل تكلفة. أن عنصر العمل يتكون من تكلفة نشاط جميع الأفراد الذين يتعاونون فيما بينهم من أجل دفع عملية الإنتاج سواء أكان ذلك عن طريق المراقبة أو التوجيه والإشراف. ويعبر عن تكلفة العمل في مجال التكاليف بالأجور. وتبرز أهمية هذا العنصر من كون أن الكلفة تقاس على أساس أزمنة قضاها عامل أو أكثر في عدة عمليا صناعية بهدف الوصول إلى الإنتاج التام أو بهدف تقديم خدمة معينة.

وبهذا نرى أن هذا العنصر يختلف عن عنصر المواد ذلك أن التعامل يكون مباشرة مع البشر ولذلك نراه يتميز بخصائص عدة منها:

- يوجد في جميع النشاطات سواء أكانت صناعية أو زراعية أم خدمية.

- يتخذ كأساس في قياس الإنتاجية.
- يحتاج إلى معاملة خاصة من حيث التأثيرات النفسية والاجتماعية.
- لعنصر العمل تأثيرات على العناصر الأخرى من مواد ومصروفات ذلك أن التباطؤ في العمل قد يؤدي إلى زيادة عدد ساعات العمل وبالتالي يؤدي إلى زيادة مصاريف الإضاءة والتدفئة والمصايف الأخرى.

من هذا يتضح الدور الكبير لهذا العنصر في ارتفاع أو انخفاض الإنتاجية ومن ثم الكلف. إن عملية السيطرة على هذا العنصر أصبحت ضرورة مهمة ويتم ذلك عن طريق وضع نظام سليم لتكاليف العمل وبهذا نرى من الضروري أن تكون ضوابط هذا النظام تشير إلى أن تعيين العمال يجب أن يكون مقروناً بالحاجة الفعلية لهؤلاء العمال وبالمهارات المطلوبة ذلك أن أر دفع أجر للعامل بدون عمل فعلي أمراً مرفوضاً لا يمكن تبريره وقبوله في منطق حسابات الكلفة.

ثالثاً: استخدام التنظيم كوسيلة فعالة لتخفيض الكلف:

يقصد بتخفيض الكلف تقليل التكاليف باستخدام مجموعة من الوسائل الفنية المعتمدة في هذا المجال. وتعمل الإدارة جاهدة في خفض التكاليف من أجل ديمومة المؤسسة واستمراريتها لأن المؤسسة التي لا تحقق ربحاً ولا تستطيع خفض نقطة تعادلها لا تستطيع الاستمرار والثبات في السوق. ومن المعروف أن هناك خلط بين مفهومي الرقابة والتكاليف وخفض التكاليف. فقد يتصور البعض أن الرقابة على التكاليف تعني خفضها. والحقيقة أن هناك فرق بين الاثنين. فالرقابة على التكاليف تعني القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك معين. ولهذا فإن مراقبة التكاليف تهدف بالوصول بالتكاليف الفعلية إلى المستوى المعياري الذي تم وصفه تحت ظروف معينة. في حين أن تخفيض التكاليف يتطلب تحدي المعيار الموضوع سلفاً والعمل على اختراقه وعدم اعتباره الهدف الأمثل الذي ينبغي الوصول إليه والتوقف عنده كما هو الحال في الرقابة على التكاليف.

كما أن الرقابة هي وضع هدف ثم التحقق من أن النشاط الفعلي هو باتجاه الهدف وإذا حدث انحراف فيجب تصحيحه بينما خفض التكاليف فلا يتعلق بالمحافظة على أن يتكون النشاط الفعلي باتجاه المعايير الموضوعه مقدماً.

كما أن الرقابة ذات هدف محافظي (أي الحفاظ على الكلف) بينما عملية تخفيض الكلف فهي ذات هدف تصحيحي للمعايير.

إن من بين الأدوات والوسائل المستخدمة في خفض التكاليف نلاحظ ما يلي:

1. محاسبة التكاليف وتحليلها.
2. الميزانيات والرقابة بالميزانية.
3. نظام التكاليف المعيارية.
4. تحليل الرقابة على النوعية.
5. دراسة الحركة والوقت.
6. الهيكل التنظيمي.
7. بحوث العمليات.

أما الوسيلة الأهم والتي هي مثار بحثنا فهي عملية تنظيم حسابات التكاليف. حيث يساهم تنظيم التكاليف بصورة أساسية في خفض كلفة إنتاج الوحدة الواحدة ذلك أن خفض التكاليف تعتبر المدخل الأساسي لرفع الكفاءة الإنتاجية ويساعد التنظيم في خفض التكاليف عن طريق مساهمته فيما يلي:

- ✓ إدخال التحسينات الجديدة في تكنولوجيا العمل.
- ✓ التنظيم العلمي الدقيق للإنتاج والعمل.
- ✓ استخدام الطاقة القصوى للمكانن والآلات.
- ✓ رفع مهارة العاملين وكفاءتهم بصورة مستمرة.
- ✓ تخفيض الاستهلاك في المواد مع تحسين الجودة.
- ✓ تخفيض المصاريف الإدارية.

ومن خلال تنظيم التكاليف نستطيع تطبيق مبدأ ربط الأجر بالإنتاج وهذا يعني دفع أجر للعامل مقابل عمله وعدم دفع الأجر للعامل غير المنتج حيث أن وضع ميزانية تشغيلية للإنتاج اليومي أو الأسبوعي وإلزام العمال بضرورة تنفيذها ودفع الأجر على أساسها سيساهم مساهمة فعالة في رفع الإنتاجية وبالتالي تخفيض الكلف.

كما أن تنظيم التكاليف وفقاً للمنطق العلمي السليم يتطلب أن يكون أكثر جدية وحرص للسيطرة والحد من التبذير في الوقت وانخفاض إنتاجية العامل. نحن لا ننكر حق العامل في

استلام أجره كاملاً والعيش حياة حرة كريمة داخل المجتمع والشركة ولكننا نطالبه بالوفاء والعرفان للشركة وذلك بزيادة الطاقة الإنتاجية والحد من التبذير والتلف وضياح الوقت حيث أن الإخلاص في الواجب سيؤدي ويساهم بشكل مباشر في زيادة الإنتاجية وبالتالي تخفيض الكلف.

إن مساهمة تنظيم التكاليف في تخفيض عنصر المواد يتم عن طريق:

1. السيطرة على التلف وتقليله.
2. استخدام مواد بديلة وبكلف اقتصادية.
3. إجراء التغييرات في تقيم المنتج أو طريقه الصنع بما يحقق وفورات في المواد المستخدمة.
4. الشراء الاقتصادي للمواد من حيث الكمية الاقتصادية وشروط الشحن والتجهيز.
5. التوفير في كلف المواد عن طريق المفاضلة بين الشراء أو الصنع.
6. استخدام الأساليب العلمية والاقتصادية في تناول واستغلال المواد.
7. تطبيق نظام السيطرة على التخزين.

أما في مجال تخفيض العمل والعناصر الأخرى فنجد ذلك يتجسد في:

- 1) الارتفاع بمستويات استغلال الطاقة المتاحة.
- 2) مواكبة التطور التكنولوجي للمعدات المستخدمة في الإنتاج.
- 3) إجراء المفاضلة بين اقتناء وسائل الإنتاج أو استئجارها.
- 4) السيطرة على المصروفات الإدارية والعمل على تقليصها.
- 5) الحد من وجود أو كثرة المخازن في المؤسسة والعمل على تنظيم الإنتاج بحيث أن المواد الأولية تصل إلى موقع العمل في بداية العمل بموجب الاتفاقات والعقود. أما الإنتاج التام فيسوق بشكل مباشر إلى المستهلكين دون المرور بالمخازن.

إن تنظيم التكاليف في المؤسسات الصناعية يساهم مساهمة فعالة في زيادة الإنتاجية

وتخفيض الكلف وذلك عن طريق:

- استغلال وقت عمل المكائن والآلات بأقصى ما يمكن وبذلك نتجنب الهدر في طاقة المكائن والآلات حيث أن التكاليف تظهر لنا الانحرافات سواء في الطاقة الإنتاجية لمكائن أو في طاقة العمال وبذلك نستطيع تحديد المسؤولية ومعالجة الانحرافات.

- الاهتمام بنوعية وتحسين الإنتاج باستمرار وتقليل التلف الحاصل بالإنتاج وذلك عن طريق تحديد مقدار التلف الطبيعي المسموح به وتحميل الإنتاج بتكاليف التلف الطبيعي ومحاسبة المقصر عن التلف غير الطبيعي وبذلك فإنها ستحد من ظاهرة التلف المعتمد أو التلف الحادث بسبب عدم الشعور وتجنب الإنتاج بتكاليفه.
- متابعة الوحدات المنتجة في مواقع العمل وبذلك سوف لا يسمح بوجود وحدات منتجة ليس بالمستوى النوعي المطلوب لأن وجود مثل هذه الظاهرة سيؤدي إلى تخفيض عر بيعها وبالتالي سوف لا ستكون اقتصادية.
- الحد من ظاهرة التبذير في عناصر التكاليف وذلك عن طريق المقارنة بين المخطط والفعلي حيث أن الكميات المستهلكة من المواد يجب أن تكون مطابقة لما هو مخطط أو أقل منه وكذلك يجب أن لا يكون هناك توقف أثناء العمل وأن يكون الوقت المستغرق مطابق للوقت المخطط أو أقل منه وكذلك الحال بالنسبة للمصاريف.
- إن تنظيم التكاليف يفترض وجود بعض المؤشرات الأساسية التي تساهم في استمرار العملية الإنتاجية وتحسينها ومنها:
 - أ- نوعية المواد الأولية والخامات المساعدة يجب أن تكون مطابقة للمواصفات المطلوبة.
 - ب- الخواص الفنية للمكائن والمعدات يجب أن تكون عالية ويجب أن تكون هناك صيانة جيدة ومستمرة لها لضمان استمرارية إنتاجها لنوعيات محددة .
 - ج- المستوى العلمي والفني للعاملين يجب أن يكون مرتفعاً حيث أنه، كلما كان مرتفعاً كلما تحسنت نوعية الإنتاج.
 - د- محاولة إحلال المواد الأولية المنتجة محلياً محل المواد المستوردة من خارج القطر لكونها غالية الثمن وبارتفاع مستمر.
- استغلال الوقت الأمثل للمسئولي لإدارة الإنتاج ومعاونتهم ويتم ذلك على الشكل الآتي:
 - أ- مدير المصنع ورئيس القسم الإنتاجي وكذلك المهندسين والفنيين يجب أن ينظموا عملهم ويجب أن لا يمثل تواجدهم في المكتب أكثر من 20% من وقت العمل والباقي يجب أن يستغل في العمل ودراسة وتحسين الإنتاج وتكنولوجيا العمل والتواجد مع العمال أثناء العمل.
 - ب- المساعدين ورئيس القسم يجب أن يستغلوا وقتهم من أجل تحسين ورفع كفاءة العمل ومعالجة الانحرافات والمشاكل التنظيمية في خطة العمل بالتنسيق والتعاون مع الفنيين والعمال.

• تحديد أمكنة المواقع الإنتاجية في كل قسم بصورة دقيقة ومراعاة بعض الاعتبارات عند تصميم المصنع ومن أهمها:

(1) تجميع وتركيز كل نوع من الآلات ذات الكفاءة الخاصة في موقع إنتاجي خاص وفي قسم خاص.

(2) ترتيب المواقع الإنتاجية بحسب دورها في الإنتاج.

(3) العمل على الاقتصاد في النقل الداخلي ومعدات المناولة وتقصير طريقه على الأقل توفيراً للوقت.

ومن المعروف أن توفير التعاون بين جميع المستويات والأفراد وتفهم كل فرد لمسؤوليته سوف يساهم في زيادة الإنتاج وخفض التكاليف.

ومما يجدر ذكره أن تخفيض التكاليف هو سلاح ذو حدين فهو مفيد للإدارة حيث يؤدي إلى زيادة الأرباح وتوفير السلع والخدمات بأقل الأسعار وزيادة الإنتاجية إلا أنه

فمن الناحية الأخرى قد يصبح خطراً على المؤسسة إذا لم ستعمل بشكل مدروس وسليم وتظهر مخاطره في الحالات التالية:

- إذا استخدم ما يسمى ببرنامج الضغط للكلف فقد يؤدي إلى تخفيض تكاليف أحد المراكز ولن بنفس الوقت قد ترتفع التكاليف في مركز آخر.
- إذا لم يكن البرنامج قائم على أسباب واقعية وفعلية فإن التكاليف ستعود للارتفاع .
- قد لا يستوعب العاملون برنامج تخفيض الكلف وقد يتصوروا أن ذلك تهديداً لمراكزهم وبذلك تهتز معنوياتهم.

إن معالجة مثل هذه الظواهر من مسؤولية الإدارة حيث أن نجاح برنامج تخفيض التكاليف يتوقف على مدى كفاءة الإدارة في التخطيط والرقابة وعلى مدى المرونة التي تتمتع بها.

التعريف بالأزمة المالية العالمية

في سبتمبر 2008 بدأت الأزمة المالية العالمية والتي تعتبر الأسوأ من نوعها منذ سنة 1929 حيث ابتدأت الأزمة أولاً في الولايات المتحدة ثم امتدت إلى دول العالم لتشمل الأسواق الأوروبية والدول الخليجية والدول النامية.

لقد شهد العالم أزمة مالية عنيفة في الأسواق المالية وبات علاجها عسيراً ولم تقتصر الأزمة على العقارات فقط كما كانت عند البدء بل شمل ذلك استهلاك الفرد والذي هو الأساس الذي تركز عليه معدلات النمو في العالم.

أن الاقتصاد العالمي قد تعرض للركود وذلك لأسباب عدة منها تقلبات الأسواق وسوق الأسهم وأسعار الصرف وغيرها من الأمور الأخرى وهي أسباب وثيقة الصلة بالاستنزاف الخطير للموارد عن الفوضى في الاقتصاد العالمي. ورغم منح الحكومات للأموال مباشرة إلى البنوك والخطط التي وضعت للإنقاذ المالي إلا أنها لا زالت مستمرة.

لقد أدت الأزمة المالية إلى الإفلاس في بعض الدول والتي تطلبت حلولاً جذرية حيث بدأت الولايات المتحدة بوضع خطة الإنقاذ المالي الأمريكي التي تضمنت حلولاً كثيرة لم تأتي ثمارها بعد.

لقد أدت الأزمة المالية إلى انخفاض في الأسعار في كثير من دول العالم حتى بات الأمريكيين يتهافتون على شراء العقارات بأسعار منخفضة سواء كان ذلك للسكن أو المضاربة أو الاستثمار الطويل الأجل مما أدى بدوره إلى ارتفاع تلك الأسعار مرة أخرى بسبب زيادة الطلب.

أن من أسباب الأزمة المالية والتي أدت إلى انهيار بعض البنوك الكبرى في العالم وبإجماع الدارسين هو عدم كفاءة الإدارة التي أدى إلى الإفلاس حيث أحتل مؤشر عدم الكفاءة 93% يليه مؤشر الإهمال 2% تم التزوير وهكذا. أن عدم الكفاءة تمثل بمنح قروض بدون ضمانات أو بضمانات غير كافية وهذا الأمر أدى إلى هبوط القيمة السوقية للأسهم وإلى موجه

حادثة من الهبوط في مؤشرات جميع الأسواق المالية العالمية والعربية نتيجة لاندفاع المدخرين مما تقدم نستنتج أن للتنظيم أثر كبير في خفض التكاليف وأنه أحد الوسائل الفعالة في تحقيق هذه الهدف.

أن تخفيض كلفة البترول بسبب الأزمة لهو دليل بارز على أثر ذلك التخفيض على تداعيات الأزمة. فقد أدى تخفيض التكاليف على البترول إلى تخفيض 4.5 مليار دينار من ميزانية الحكومة الأردنية كما أدى إلى تقيض بحدود 500 مليون دينار في أسعار الحبوب والأعلاف وأدا إلى تخفيض العجز التجاري وارتفاع الاحتياطيات لدى البنك المركزي (5).

وهذا يعني أن تخفيض التكاليف إذا تم بأسس علمية مدروسة سوف ينعكس إيجابياً على اقتصاديات بعض الدول كما حدث في الأردن وهو بالتالي يخفف من آثار وتداعيات تلك الأزمة.

وسحب ما تبقى من مدخراتهم وكذلك هروب المستثمرين للتخلص من الأسهم الخاسرة من باب إنقاذ ما يمكن إنقاذه.

وإذا ما أخذنا بنظر الاعتبار أن الإفلاس هو الموقف الذي تعجز فيه المؤسسة عن مواجهة التزاماتها طويلة الأجل وقصيرة الأجل حيث تكون الموجودات أقل من الالتزامات أي الأصول أقل من الودائع.

من هذا نجد أن عدم الكفاءة وعدم قدرة المؤسسة على تنظيم عملها وحساباتهم هو السبب الرئيسي ولهذا نجد أن التركيز على عنصر التنظيم وهو موضوع بحثنا قد تخفف من آثار هذا الفشل وبالتالي الوصول إلى نتائج قد تكون مفيدة على المستوى البعيد.

الهوامش:

1. أحمد محمد الحسن، مفاهيم جديدة في تنظيم المشروع، مجلة الإدارة العامة. ص 14.

2. د. عبد الوهاب الطعمة وعلي عبد الغني، محاسبة التكاليف، ص 238.

3. فهد الفانك، جريدة الرأي، الأزمة المالية العالمية.. هل أفادت الأردن عدد

2009/6/13

مصادر البحث

1. د. نادر أبو شيخة، مفاهيم التنظيم الإداري، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية.

2. محمد شاكر عصفور، أصول التنظيم والأساليب، دار الشروق جدة.

3. د. عبد الوهاب الطعمة وعلي عبد الغني، محاسبة التكاليف، هيئة المعاهد الفنية، 1988.

4. د. عبد الوهاب الطعمة، تنظيم التكاليف وأثره على الإنتاجية، مجلة النفط والتنمية.

5. أحمد محمد الحسن، مفاهيم جديدة في تنظيم المشروع، مجلة الإدارة العامة.

6. Ion Puiu, Organizarea, Intreprinderiol, Baza si Aplicatie, Editura Stinifica Si Enciclopedica buc. 1986.

