

تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات
ترشيح التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال -
دراسة تحليلية تطبيقية.

بحث مقدم للحصول على
درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد

الطالب / عماد سعيد زكى الزمر
المدرس المساعد بقسم المحاسبة بالكلية

إشراف

الأستاذ الدكتور / محمد صبرى العطار
أستاذ المحاسبة بالكلية

٤/٢/٢/٣/٢ مرحلة ما بعد الإنتاج :

بإتمام الإنتاج تبدأ دورة حياة المنتج في السوق (دورة حياة المنتج من المنظور التسويقي) وهي ما يطلق عليه دورة حياة المبيعات Sales Life Cycle ، والتي تعبر عن المراحل المتتابعة التي يسلكها المنتج في السوق، بداية من مرحلة تقديمه ومروراً بمرحلة نموه ونضجه وانتهاءً بمرحلة انحداره ثم اتخاذ قرار بإلغائه. (١)

وغنى عن البيان أن مراحل دورة حياة المنتج في السوق تختلف من منتج لآخر ومن منشأة لأخرى ومن صناعة لأخرى ومن وقت لآخر، باختلاف سرعة التطور التكنولوجي والمنافسة وسلوك المشترين ومرونة الطلب. ويجب أن يكون لدى المنشأة إدراك كاف بالمرحلة التي يمر بها المنتج في السوق، فلكل مرحلة تأثيرها الكبير على التكاليف والمبيعات والأرباح واستراتيجيات وسياسات التسويق. (٢)

ويرى الكتاب والباحثون في مجال التسويق أن مفهوم دورة حياة المنتج في السوق يعتبر بمثابة أداة يمكن الاسترشاد بها عند اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة المنتجات، وعند معالجة المشكلات التي قد تتعرض لها المنتجات في الأسواق. ويقتضى تطبيق مفهوم دورة حياة المنتج توافر عدد من المتطلبات في عدد من الجوانب تعكسها المعايير التالية: (٣)

- وجود نظام يتم بمقتضاه الاحتفاظ ببيانات تسويقية متكاملة عن المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة من حيث حجم السوق الكلي، حجم الأرباح، حجم المبيعات الذي يجب تحقيقه خلال كل فترة زمنية، سياسات المنافسين والتغيرات المتوقعة فيها، معدلات الزيادة المتوقعة في المبيعات.. إلخ. بحيث تتم الاستفادة من البيانات التسويقية التي يوفرها مثل هذا النظام في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة المنتجات.

Blocher, J., H. Chen., and W. Lin., *Op.cit* ., p. 153.

(١)

Cutschelhofer, A., and R. Hanno., *Op.cit* ., p. 25.

(٢)

Raiborn, A., T. Barfield., and R. Kinney., *Op.cit* ., p. 504.

(٣) د. عبد الفتاح الشربيني، د. نعيم أبو جمعة، "قياس إدراك مديري التسويق لمفهوم دورة حياة المنتج وتطبيقه في الشركات بدولة الكويت، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، ع ٤٩٦، يناير ١٩٨٧م، ص ٢٦-٢٨.

- وجود خطط معدة مسبقاً تصاحب المنتج منذ بداية التفكير فى تقديمه وخلال فترة تواجده فى السوق، بحيث يتم إحداث أية تغيرات مطلوبة فى الأسلوب والكيفية التى يدار بها المنتج بناء على هذه الخطط.

- قيام الشركة بإجراء تغييرات فى الاستراتيجيات التسويقية المتعلقة بمنتجاتها، فى ضوء التغيرات التى تحدث أو من المتوقع حدوثها فى اتجاهات المبيعات والأرباح الخاصة بكل من هذه المنتجات.

- قيام الشركة بالتعرف على المرحلة التى يمر بها كل منتج فى السوق، والتنبؤ بالوقت الذى يتوقع أن ينتقل فيه كل منتج من مرحلة معينة إلى مرحلة تالية من مراحل دورة الحياة، وذلك قبلها بوقت كاف يسمح باتخاذ ما يلزم من قرارات لمواجهة طبيعة هذه المرحلة.

ويوضح الشكل التالى النموذج العام لمراحل دورة حياة المنتج فى السوق، والاستراتيجيات والسياسات والخصائص المصاحبة لكل مرحلة^(١).

(١) لمزيد من التفاصيل عن مراحل دورة حياة المنتج فى السوق يمكن الرجوع إلى المراجع التالية على سبيل المثال:

- Watts, J., "Accounting in the Business Environment", Pitman Publishing, London, 1996, pp.687-688.
- Sbewcbuk, J., *Op.cit* ., pp. 34-36.
- Ryan, C., and W. Riggs., "Redefining the Product Life Cycle: The five - Element product wave", *Business Horizons* , Sep. - Oct. 1996, pp. 22-40.
- Hansen, R., and M. Mowen., *Op.cit* ., pp. 365-369.
- Gutschelhofer, A., and R. Hanno, *Op.cit* ., pp. 23-42.



شكل (١٣/٢)

"خصائص مراحل دورة حياة المنتج في السوق"

يتضح مما سبق مدى أهمية الدراسة التحليلية المتعمقة لمراحل دورة حياة المنتج في السوق، وتحديد المرحلة التي يمر بها المنتج في السوق عملية في غاية الأهمية، نظراً لتأثيرها الكبير على برامج وسياسات واستراتيجيات التسويق الواجب اتباعها. وفي هذا الصدد ينظر مديرو التسويق إلى نسبة الزيادة في المبيعات كمؤشر للمرحلة التي يمر بها المنتج في السوق، فزيادة المبيعات بمعدل متزايد يشير إلى دخول المنتج في مرحلة النمو، وزيادتها بمعدل متناقص دليل على دخول المنتج مرحلة النضج.^(١) كما يتضح زيادة حدة المنافسة وضراوتها في مرحلتى النمو والنضج، ولذا تظهر أهمية اعتبارات ترشيد التكاليف ودعم الإيرادات.^(٢)

من ناحية أخرى لا تتوقف التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج عند نقطة تسليمه للمستهلك، بل تستمر بعد ذلك لتشمل كل ما تلتزم به المنشأة وتحمله من تضحيات طوال فترة تواجد المنتج لدى المستهلك وحتى يتم التخلص منه وتخريده وإزالته، وتبدأ هذه التكاليف - تكاليف خدمات ما بعد البيع - مع أول وحدة تسلم للعميل، لذا فهي تتداخل مع مرحلة الإنتاج ومرحلة التسويق، وإن كانت تتزايد نسبياً في مرحلة النضج لمواجهة المنافسة والمحافظة على حصة المنشأة في السوق.^(٣)

ويلاحظ أن خدمات ما بعد البيع تعد من أهم استراتيجيات المنافسة التي تعتمد عليها المنشآت في الوقت الحالى، ولذا يجب الاهتمام بدراساتها وتحليلها، وتحديد تكاليفها بدقة وأخذها فى الاعتبار عند تحديد سعر البيع والربح المستهدف، حيث تمثل تكاليف خدمات ما بعد البيع نسبة كبيرة من التكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج، خاصة فى حالة المنتجات المعمرة نسبياً والتي تتطلب ضمان ومتابعة وصيانة مستمرة.

هذا ويرى الباحث أنه يمكن الاستفادة بنظام تكلفة التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing وتطبيقه فى مرحلة ما بعد الإنتاج، وذلك بهدف الكشف الدقيق عن مجالات خفض التكلفة ومحاولة تحقيق أقصى كفاية ممكنة فى أداء الوظائف التسويقية.

Gutschelhofer, A., and R. Hanno, *Op.cit.*, p. 25.

Rayan., C., and W. Riggs., *Op.cit.*, p. 34.

(١) د. عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢)

(٣)

ويشير الباحث إلى أنه لا يقصد بخفض التكلفة قصرها على مبلغ معين أو تحديدها بنسبة معينة لكل نوع من أنواع النشاط التسويقي، ولكن الهدف الرئيسى هو تحقيق أقصى كفاية ممكنة فى أداء الوظائف التسويقية، بما يؤدى إلى تحقيق المبيعات المستهدفة والمحافظة على الحصة السوقية والمركز التنافسى، وكذلك القضاء على نواحي الإسراف والضياع فى مجال النشاط التسويقي ومن ثم خفض تكاليف التسويق.

ويعتمد تطبيق نظام تكلفة التحسين والتطوير المستمر فى مرحلة ما بعد الإنتاج على الدراسة التحليلية المتعمقة للأنشطة التسويقية، وتشخيص مجالات ومواطن خفض التكلفة ورفع الكفاية فى كل نشاط، وتحديد واقتراح وسائل خفض الممكنة، وتطبيق إجراءات ووسائل خفض التكلفة، وتقييم نتائج خفض وأثرها على جودة المخرجات من النشاط.

ومما يلاحظ على هذا المدخل أنه يأخذ فى الاعتبار جودة مخرجات النشاط، ويبحث عن مواطن يمكن خفض التكلفة فيها بحيث لا تؤثر على تلك المخرجات، بجانب ذلك فإن خفض ليس حكماً وإنما مبنى على دراسة فنية دقيقة لعناصر أساسية وهى مدى إمكانية خفض ونسبة خفض المقترح ومواطن خفض المقترح ومواطن خفض الممكنة، كما أنه يتمشى مع مفهوم أن خفض التكلفة عملية ديناميكية فى ظل المنافسة المستمرة وكذلك فى ظل تجدد المنتجات وتطورها.

ولما كانت تكاليف التسويق تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج، لذا يجب تركيز الجهود نحو العمل على الحد من الإسراف والقضاء على الضياع، بجانب رفع كفاية ذلك النشاط لتحقيق أغراضه بأقصى كفاية ممكنة، من ناحية أخرى يجب أن يؤخذ فى الاعتبار أن تكاليف التسويق لها من الحساسية ما يجعل من الضرورى عند محاولة خفضها أن يتم ذلك بناءً على دراسات علمية دقيقة متخصصة وشاملة لكافة جوانبها وتأثيراتها. حيث يتميز النشاط التسويقي عن غيره من الأنشطة بما يلى:^(١)

- نشاط التسويق ذو صلة مباشرة بتحقيق الإيرادات، وبالتالي فإن نجاح التخطيط والرقابة فيه يشكل عنصراً أساسياً فى نجاح ونمو المنشأة.
- تأثر هذا النشاط بعوامل داخلية وخارجية كالظروف الاقتصادية والقوانين والتشريعات الحكومية واتجاهات المستهلكين.

(١) د. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، "نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف فى المنشآت الصناعية السعودية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بنى سويف، ع ٣، ١٩٩٧، ص ٢٠٢.

- التشعب الكبير فى نشاط التسويق من حيث المنتجات والعملاء والمنافسين والمناطق الجغرافية.
 - تأثير هذا النشاط على الأنشطة الأخرى من إنتاج وشراء وغيرهما.
 - وعلى ذلك يمكن القول أن استراتيجية المنشأة فى خفض تكاليف التسويق يجب أن تركز على ما يلى: (١)
 - أن خفض تكاليف التسويق يجب أن يعتمد على دراسات علمية واعية.
 - أن تهدف الوسائل المتبعة لخفض التكاليف إلى القضاء على مظاهر الإسراف والضياع أو رفع الكفاءة دون الاستغناء عن أوجه نشاط رئيسية من أنشطة التسويق.
 - على المنشأة أن تأخذ فى الاعتبار عند تطبيق سياسة بيعية معينة المقارنة بين نتائج تلك السياسة والتكلفة المرتبطة بها، وذلك خلال فترات دورية محددة.
 - يضاف إلى ذلك أنه لا بد من أخذ الاعتبارات طويلة الأجل فى الحسبان عند النظر فى سياسة خفض التكلفة، بجانب ضرورة مراعاة الاعتبارات التالية:
 - ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف بغرض تخفيضها أكبر من الخفض المتوقع فيها، أى استخدام مدخل التكلفة والعائد.
 - ألا يؤدي تخفيض التكاليف فى أحد الأنشطة إلى زيادتها فى أنشطة أخرى بقيمة أكبر.
 - ألا يؤثر تخفيض التكاليف على علاقة المنشأة بعملائها، ولا يؤدي إلى تخفيض إيراداتها.
 - ألا يؤثر تخفيض التكاليف على جودة وكفاءة النشاط.
 - ألا يؤثر تخفيض التكاليف على الروح المعنوية للعاملين ومن ثم على إنتاجيتهم.
- فى ضوء ما سبق فإن أساليب خفض التكاليف فى مجال النشاط التسويقي تعتمد بصفة أساسية على رفع كفاءة الأنشطة والوظائف التسويقية، ومحاولة القضاء على نواحي الإسراف والضياع فيها، ويبرز الباحث فيما يلى الأساليب التى يجب اتباعها لخفض تكاليف أهم الأنشطة والوظائف التسويقية.

(١) حلمى عبد الفتاح البشبيشى، "طرق تشخيص مجالات خفض التكلفة ووسائل التطبيق - بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية فى القطاع العام، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٣٤-١٣٥.

(١) أساليب ترشيد تكاليف البيع والتوزيع:

تعتمد أساليب خفض تكاليف البيع والتوزيع على إعادة النظر في السياسات البيعية للمنشأة، بحيث يمكن الوصول إلى خفض مؤثر وفعال في هذه التكاليف، وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن اتباعها لرفع كفاءة البيع والتوزيع: (١)

- دراسة تشكيلة المنتجات لتحديد تلك التي تستهلك أكبر نسبة من تكاليف التوزيع، وتحديد مدى أهميتها بالنسبة لحجم المبيعات الكلى. ويمكن بناءً على هذه الدراسة إعادة تخطيط سياسة المبيعات بحيث تتركز تكاليف التوزيع في المنتجات ذات الأهمية الأكبر بالنسبة لحجم مبيعات المنشأة، وخفض تكاليف التوزيع للمنتجات ذات الأهمية المنخفضة.

- بحث خفض تكاليف التوزيع عن طريق استخدام الوكلاء بدلاً من توظيف رجال البيع أو مكاتب تمثيل للمنشأة، وذلك بعد دراسة الأهمية والفائدة النسبية لهذه البدائل وأثرها على حجم المبيعات في المناطق وتكلفة كل بديل.

- دراسة عمليات صيانة وسائل نقل المبيعات، وهل من الأفضل إتمامها داخل المنشأة أم يمكن التعاقد على إتمامها خارج المنشأة، بعد مقارنة التكلفة في الحالتين وعدم تأثير ذلك على كفاية وسائل النقل.

- دراسة حركة نقل المبيعات، بهدف إعادة تخطيط عمليات النقل وتنظيم استخدامها، وبحث استخدام أساليب بحوث العمليات مثل نموذج النقل، البرمجة الخطية لتخطيط عمليات النقل مما يساعد في خفض تكاليفها.

- دراسة طاقة التخزين للمنتجات التامة، وبحث استخدام الطاقة المخزنية بطريقة أكثر كفاءة، وإعادة تخطيط نظم التخزين، بما يؤدي إلى توفير مساحات مخزنية وإلغاء الحاجة إلى مخازن إضافية.

- دراسة طرق اللف والحزم والمواد المستخدمة في هذه العمليات بهدف ترشيدها أو استخدام مواد بديلة أقل تكلفة، وإعادة تقييم نظام العبوات بما يؤدي إلى تسهيل عمليات المناولة والنقل.

(١) د. إبراهيم محمد السباعي، "تشخيص مجالات خفض التكلفة: طرق التشخيص ووسائل التطبيق"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٧٤-٧٥.

(ب) أساليب ترشيد تكاليف الدعاية والإعلان:

لا شك أن لوظيفة الإعلان - باعتبارها إحدى الوظائف التسويقية - أهمية كبيرة، خاصة مع زيادة حد المنافسة واتساع الأسواق، والتغير المستمر في احتياجات ورغبات المستهلكين، ونرجع أهمية هذه الوظيفة إلى تأثيرها الكبير على الحصة السوقية للمنشأة، فتح أسواق جديدة، تخلق سمعة طيبة للمنشأة في السوق. ومن الوسائل التي اقترحها الكتاب والباحثون لزيادة فعالية وظيفة الدعاية والإعلان وخفض تكاليفها ما يلي: (١)

- الاستعانة بالخبراء أو الوكالات الإعلانية المتخصصة في تخطيط عمليات الإعلان، مما قد يساعد في خفض التكاليف عن طريق تحقيق أهداف الإعلان بأقصى كفاية ممكنة.

- دراسة إمكانية خفض تكاليف الكتالوجات والنشرات الإعلانية، عن طريق بحث خفض عدد صفحات الكتالوج أو النشرة الإعلانية أو استخدام أنواع ورق بديلة أقل تكلفة بحيث يتم التخلص من أى نفقات غير ضرورية، طالما أن إعداد النشرة أو الكتالوج قد تم بطريقة علمية مدروسة.

- القيام بدراسات خاصة توضح تقييم الوسائل الإعلانية المختلفة من حيث الأثر والتكاليف بحيث يمكن الاقتصار على أكثرها فعالية وعدم تكرار الإعلانات إذا كان التأثير الناتج غير فعال.

- تخطيط الحملات الإعلانية بحيث يمكن خفض حجم الإنفاق الإعلاني خلال الفترات الموسمية التي طبقاً لخبرة المنشأة ينخفض فيها حجم الطلب على المنتجات.

- ترشيد اشتراك المنشأة في المعارض والأسواق الدولية بحيث يقتصر الاشتراك على المناطق المحتمل فتح أسواق جديدة بها أو زيادة التوزيع فيها.

- دراسة تكاليف الإعلانات في الأماكن العامة ومدى تأثيرها وتكلفة صيانتها ومناسبة أماكن عرضها تمهيداً لترشيد هذه الوسيلة وخفض تكلفتها.

(١) - د. إبراهيم محمد السباعي، مرجع سابق، ص ٧٧-٧٨.
- حلمي عبد الفتاح البشبيشي، مرجع سابق، ص ١٥٠-١٥٢.

(ج) أساليب ترشيد تكاليف العاملين بالتسويق:

تمثل تكاليف العاملين بالتسويق نسبة كبيرة من تكاليف التسويق، خاصة في الشركات التي تعتمد بدرجة كبيرة على البيع الشخصي، كما أن هذه التكاليف تتجه باستمرار نحو الزيادة، مما يتطلب ضرورة مراقبتها وتخفيضها، وما تجدر الإشارة إليه أن الهدف من تخفيض تكاليف رجال التسويق هو الحد من الإسراف فيها ورفع كفاءتهم دون الإضرار بالأهداف المرجوة من نشاطهم. ومن الأساليب والإجراءات التي اقترحت في هذا المجال ما يلي: (١)

- حسن اختيار مندوبي البيع وإعداد برامج تدريبية فعالة، بما يؤدي إلى رفع كفاءتهم وبالتالي زيادة المبيعات.

- دراسة نظم الإشراف على مندوبي البيع، بجانب تنظيم الاتصال الفعال بينهم وبين الإدارة.

- إعداد نظام جيد لتحفيز مندوبي البيع ومن ثم زيادة إنتاجيتهم.

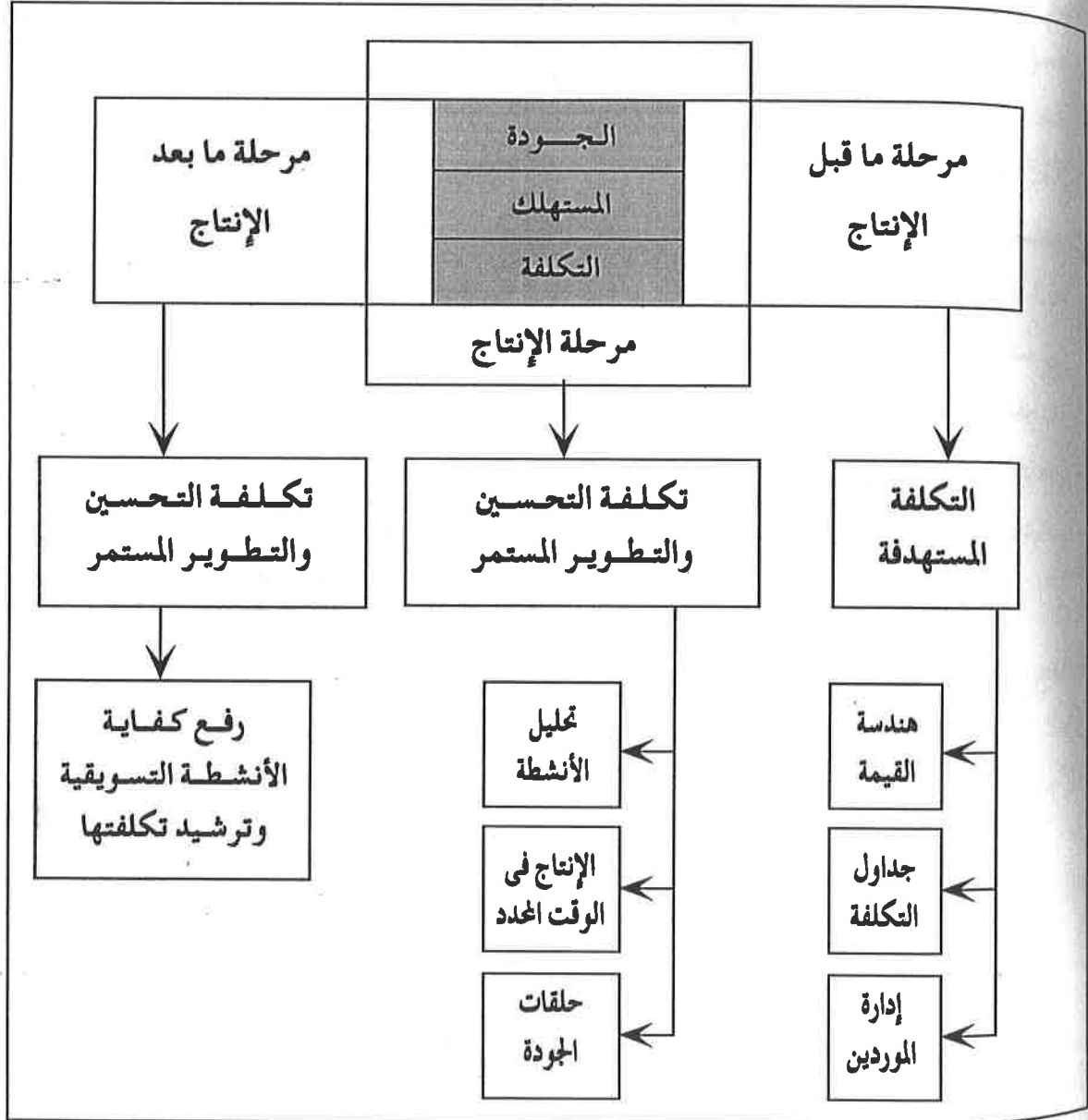
- دراسة نظم الرقابة على تكاليف نقل وانتقالات وإقامة مندوبي البيع والعمل على القضاء على أية مجالات للإسراف أو الضياع.

يخلص الباحث مما سبق إلى فعالية نظام تكلفة التحسين والتطوير المستمر في تحقيق خفض حقيقي في تكاليف مرحلة ما بعد الإنتاج، لكونه يعتمد على الدراسة التحليلية المتعمقة لأوجه النشاط المختلفة، والبحث عن مجالات خفض التكلفة وزيادة الإنتاجية.

ينتهي الباحث من دراسة مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج إلى أن الميزة الرئيسية لهذا المدخل تكمن في أنه يحتوي على مجموعة من الأدوات والأساليب الملائمة لإدارة التكلفة وتخفيضها، والتي تعمل معاً من أجل تحقيق الهدف الأسمى لمنشآت الأعمال وهو ترشيد التكلفة وتحسين الجودة ومن ثم زيادة القدرة التنافسية. فكما دلت الدراسات المحاسبية فإن السبب الرئيسي وراء نجاح المنشآت اليابانية أنها تطبق العديد من أساليب وأدوات إدارة التكلفة بشكل متكامل خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج، هذا التكامل في تطبيق أساليب وأدوات إدارة التكلفة يساعد المنشأة على تحقيق تخفيض جوهري في التكلفة بجانب تقديم المنتج للسوق في

(١) المرجع السابق، ص ١٥٥-١٥٧.

الوقت المناسب ومن ثم تحقيق أهداف الربحية^(١) ويمكن توضيح الصورة الكاملة لمراحل دورة حياة المنتج والأساليب والأدوات الملائمة لإدارة التكلفة خلال كل مرحلة في الشكل التالي:



شكل (١٤/٢)

"الأدوات والأساليب التي يشتمل عليها
مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج"

Cooper, R. and R. Slagmulder, "Achieving Full-Cycle Cost Management", *Sloan Management Review* (١), Vol. 46, iss. 1, Fall 2004, pp. 45-53.

يتضح من الشكل السابق أن هناك تداخلاً وتكاملاً بين مراحل دورة حياة المنتج، وأن محور اهتمام هذه المراحل ينصب على المستهلك، والذي يمكن تحقيق أهدافه بفعالية عن طريق قيام المنشأة بالتركيز على عنصرى الجودة والتكلفة اللذان يمثلان أيضاً محور اهتمام مراحل دورة حياة المنتج. ويؤكد الباحث على ضرورة تركيز المحاسب الإدارى على جميع مراحل دورة حياة المنتج وليس فقط على مرحلة الإنتاج، فللمحاسب الإدارى دور رئيسى فى مرحلة ما قبل الإنتاج، حيث يساعد مصممى المنتج عن طريق تقدير تكاليف بدائل التصميم وتحديد التكلفة المستهدفة وبلورة الانعكاسات التكاليفية للأدوات المساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة، كذلك يظهر دور المحاسب جلياً فى مرحلة الإنتاج، وعليه فهم سلسلة القيمة والمساعدة فى تخفيض التكاليف خلال مراحل أنشطة القيمة، بجانب ذلك يقع على المحاسب الإدارى العبء الأكبر فى تشخيص مجالات خفض التكلفة فى مرحلة ما بعد الإنتاج وتقييم الأساليب المقترحة لتخفيض التكاليف وتحديد مدى فعاليتها.

اختصاراً ينتهى الباحث إلى أن مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج يعتبر بمثابة منهج متكامل يحتوى على مجموعة من الأدوات والأساليب التى تعمل معاً لترشيد التكلفة وتحسين الجودة بهدف التحسين المستمر ودعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.