

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

في العلوم الاقتصادية - تخصص: محاسبة وجباية

بمعنوان

الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة - مؤسسة نفطال GPL -

تحت إشراف الأستاذ:

زروقي إبراهيم

إعداد الطالبة:

حكوم حنان

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ.....رئيسا

الأستاذ.....مشرفا

الأستاذ.....ممتحنا

الأستاذ.....ممتحنا

السنة الجامعية 2012-2013

الشكر وتقدير:

الحمد لله على جميع نعمه، وعلى إعانتة وتوفيقه ونسأله المزيد من الفضل والنعم.

أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل أخص بالذكر:

✚ الأستاذ الدكتور زروقي ابراهيم على صبره طوال مدة إشرافه علي و

لتوجيهاته الصائبة وحرصه على إتمام هذا العمل على أحسن وجه مع مراعاة

القواعد المنهجية المتبعة في مثل هذا المستوى من البحث .

✚ كما أتقدم بالشكر إلى عائلتي على صبرهم و مساعدتهم لإتمام هذا العمل.

✚ كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى مسؤولي وأساتذة وعمال كلية العلوم

الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، بدون أن أنسى مسؤولي وعمال المكتبة

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع:



إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما



إلى إخوتي وأخواتي



إلى الصغير سالم عبد الرزاق



إلى جميع الأهل والأقارب.



إلى كل زملائي وأصدقائي الذين رافقوني خلال المسار الدراسي.



إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي.



ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح الأنظمة الحديثة للتكاليف كبديل لنظام محاسبة التكاليف التقليدية، باعتبارها من أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة والذي أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في رفع أداء ومردودية المؤسسات، كما تجدر الإشارة إلى أهمية هذه الأساليب الحديثة في تحسين القرارات الإدارية خاصة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مقارنة بين أحد الطرق التقليدية المطبقة في المؤسسة محل البحث وبين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها أحد الطرق الحديثة، بحيث أسفرت نتائج الدراسة إلى كفاءة ودقة وموضوعية هذه الأخيرة.

الكلمات المفتاحية: الأنظمة الحديثة - بديل - الطرق التقليدية - رفع المردودية - تحسين القرارات - الدقة والموضوعية.

Abstract:

This study aims mainly to propose modern systems costs replacing the traditional costs accounting system, being one of the latest developed accounting used which many studies proved its effectiveness in raising performance and profitability of enterprises, we should also show the importance of these modern methods in improving the administrative decisions particularly in the field of planning, control and strategic decisions-making.

In order to achieve the objectives of the study a comparison has been made between a traditional applied method in the company, and the costs mode based on activities method since it's a modern one ,though the results of the study revealed its efficiency, accuracy and objectivity.

Keywords: modern systems - replacing - traditional methods - augmentation of profitability - improvement of decisions - accuracy and objectivity

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
05	تبويب التكاليف	1-1
17	مقارنة بين طريقتي محاسبة الأوامر ومحاسبة المراحل	2-1
24	مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	3-1
37	مقارنة بين مختلف الطرق التقليدية	4-1
83	اتجاهات الربط بين المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية	5-1
50	مقارنة بين طريقة التكلفة على أساس النشاط والطرق التقليدية	1-2
73	مقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة وبين الأنظمة التقليدية	2-2
81	العناصر المكونة لتكلفة الجودة	3-2
90	مجموع التكاليف المباشرة	1-3
117	توزيع الأعباء غير المباشرة	2-3
118	حساب تكلفة تموين المواد الأولية	3-3
120	حساب تكلفة تموين المواد التامة (B06-B13)	4-3
120	حساب تكلفة تموين المواد التامة (P11-P35)	5-3
123	حساب تكلفة إنتاج مادة سيرغاز	6-3
124	حساب تكلفة إنتاج المواد التامة (B06-B03-B13)	7-3
126	سعر التكلفة (البوتان، البروبان)	8-3
126	سعر تكلفة سيرغاز	9-3
127	سعر تكلفة (B06-B03-B13)	10-3
127	سعر تكلفة (P11-P35)	11-3
128	النتيجة التحليلية الإجمالية	12-3
133	تخصيص تكاليف نشاط تموين المواد الأولية	13-3
134	تخصيص تكاليف نشاط تموين المواد التامة	14-3
134	تخصيص تكاليف نشاط الإنتاج المواد التامة	15-3
135	تخصيص تكاليف نشاط إنتاج سيرغاز	16-3

135	تخصيص تكاليف نشاط توزيع المواد الأولية	17-3
136	تخصيص تكاليف نشاط توزيع المواد التامة	18-3
137	حساب تكلفة التمويل حسب طريقة ABC (بوتان ،بروبان)	19-3
138	حساب تكلفة التمويل حسب طريقة ABC (B06-B13)	20-3
138	حساب تكلفة التمويل حسب طريقة ABC (P11-P35)	21-3
140	حساب تكلفة الإنتاج حسب طريقة ABC (B06-B03-B13)	22-3
141	حساب تكلفة إنتاج السيرغاز حسب طريقة ABC	23-3
141	سعر التكلفة (البوتان، البروبان) حسب طريقة ABC	24-3
142	سعر التكلفة (B06-B03-B13) حسب طريقة ABC	25-3
143	سعر التكلفة (P11-P35) حسب طريقة ABC	26-3
143	سعر تكلفة السيرغاز حسب طريقة ABC	27-3
144	النتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة ABC	28-3

قائمة الأشكال:

<u>الصفحة</u>	<u>العنوان</u>	<u>الرقم</u>
07	كيفية تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة	1-1
10	رسم بياني لمختلف التكاليف حسب الحجم	2-1
20	وظائف محاسبة التكاليف	3-1
25	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	4-1
58	تصنيف الأنشطة حسب القيمة	1-2
59	الإطار العام لنظام التكلفة على أساس النشاط	2-2
66	أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط	3-2
84	الإطار العام للجودة	4-2
107	المخطط الكلي لمؤسسة نפטال	1-3
112	الهيكل التنظيمي لوحدة الغاز المميع بسعيدة	2-3
114	كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة	3-3
129	الأنشطة الرئيسية ومراكز التكلفة	4-3
130	تكاليف الأنشطة ومسبباتها	5-3

قائمة الاختصارات:

المختصر	مدلولها	معناها باللغة العربية
ABC	Activity Based Costing	التكلفة على أساس النشاط
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
JIT	Just In Time	الإنتاج في الموعد المحدد
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة

* قائمة المحتويات *

شكر والإهداء	IX
ملخص	IXIX
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال	IX
قائمة الاختصارات	IX
قائمة المحتويات	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول: طرق حساب وتحليل التكاليف - الأنظمة الكلاسيكية -	01
تمهيد	02
المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتقسيماتها	03
المطلب الأول: مفهوم التكلفة	03
المطلب الثاني: تصنيف التكاليف	05
المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف	14
المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف	18
المطلب الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف	18
المطلب الثاني: تطور محاسبة التكاليف	22
المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	24

26.....	المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
27.....	المطلب الأول: طريقة التكاليف الإجمالية
31.....	المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية
38.....	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية
41.....	المبحث الرابع: التحليل الإستراتيجي للتكلفة
41.....	المطلب الأول: ماهية التحليل الإستراتيجي للتكلفة
45.....	المطلب الثاني: مداخل التحليل الإستراتيجي للتكاليف
49.....	المطلب الثالث: تقييم التحليل الإستراتيجي للتكاليف
53.....	خلاصة الفصل
54.....	الفصل الثاني: الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف
55.....	تمهيد
56.....	المبحث الأول: طريقة التكاليف على أساس النشاط
56.....	المطلب الأول: مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط
65.....	المطلب الثاني: ماهية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC
71.....	المطلب الثالث: تقييم نظام ABC
74.....	المبحث الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
74.....	المطلب الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة
77.....	المطلب الثاني: ماهية نظام التكلفة المستهدفة
79.....	المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

82.....	المبحث الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة.
82.....	المطلب الأول: الإطار العام للجودة.
85.....	المطلب الثاني: ماهية نظام إدارة الجودة الشاملة.
89.....	المطلب الثالث: تكاليف الجودة.
91.....	المبحث الرابع: الأنظمة الحديثة الأخرى لحساب التكاليف.
91.....	المطلب الأول: نظام الإنتاج بالوقت المنضبط.
96.....	المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل.
98.....	المطلب الثالث: نظام الإدارة بالأنشطة ABM.
101.....	خلاصة الفصل.
102.....	الفصل الثالث: دراسة حالة -نفطال GPL-.
103.....	تمهيد.
104.....	المبحث الأول: نبذة عن المؤسسة محل البحث.
104.....	المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سونطراك.
105.....	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن شركة نفطال.
108.....	المطلب الثالث: تقديم لمحة عن مقاطعة غاز البترول المميع سعيدة.
113.....	المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة الكلية.
117.....	المطلب الأول: توزيع التكاليف.
119.....	المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل وتكلفة الإنتاج بطريقة التكاليف الكلية.
126.....	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة الإجمالية بطريقة التكاليف الكلية.

129.....	المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط
129.....	المطلب الأول: تصميم نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة
137.....	المطلب الثاني: حساب تكلفة التمويل والإنتاج حسب طريقة ABC
141.....	المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة الإجمالية حسب طريقة ABC
145.....	خلاصة الفصل
146.....	الخاتمة
147.....	المصادر والمراجع

علمة

مفلمة

توطئة:

في ظل التطورات التي عرفتها المؤسسات المعاصرة في مختلف المجالات الاقتصادية ، اجتماعية أو سياسية، كان من الضروري أن تسعى هذه المؤسسات إلى مسايرة التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة، ومحاولة تصحيح الأنظمة الكلاسيكية المتبعة في جميع المستويات خاصة مع كبر حجم المشاريع وتنوع المنتجات وزيادة شدة المنافسة.

وهذا ما يظهر ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والتي تعتبر كأداة للتسيير بحيث تهم بتحديد مختلف التكاليف وتوفير البيانات التفصيلية للإدارة و ذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة لضمان الاستمرار والتطور الذي تسعى إليه كل المؤسسات والذي يعتبر من أهم أهدافها.

وفي هذا الإطار نجد أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تزال تطبق أنظمة كلاسيكية ، بحيث أن مخرجات هذه الأنظمة لم تعد كافية لتلبية احتياجات الإدارة في توفير المعلومات الشاملة لجوانب التكلفة، مما يؤدي إلى تضليل المسيرين وبالتالي اتخاذ القرارات الخاطئة ممكن أن تؤدي بالمؤسسة إلى مواجهة أخطار وصعوبات عديدة.

لقد اختلفت النظم التي تحدد التكلفة، فقد تطور مفهومها مع تطور احتياجات المحاسبين إلى وجود نظام لتحديد التكاليف فعال، وبذلك تم تطوير الأساليب الخاصة بتحميل التكاليف واختلف معناها حسب الغرض الذي تستعمل من أجله وبالتالي اختلفت عملية القياس .

وبهذا تم تطوير الأنظمة الخاصة بالتكاليف، مما أدى إلى ظهور أنظمة محاسبية وإدارية حديثة والتي سأطرق إليها بشيء من التفصيل في الفصل الثاني من هذا البحث، كأسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي يحقق عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي والتي سأطرق لها من خلال إجراء مقارنة بين النظامين ، أما بالنسبة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة والذي يعتبر بمثابة الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لذلك يجب مراعاة الانسجام بين هذين النظامين، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر وهذا كله من أجل أقصى حد للأداء الجيد.

فيما يخص التكلفة المستهدفة فالأبحاث تؤكد أن جذورها تعود إلى اليابان في الستينات من القرن الماضي بعدها ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا في الثمانينات بحيث حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة تبني هذا النظام لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها.

يقوم نظام التحويل على تقييم أو تسعير الخدمات أو المنتجات المحولة فيما بين الأقسام الداخلية للمؤسسة بحيث تكون هذه المنتجات المحولة مادة خام بالنسبة لقسم أو أقسام أخرى، أما نظام الإنتاج في الموعد يستبعد الحاجة

إلى وجود مخازن وذلك لأن الإنتاج لا يحدث ما لم يتم تأكيد مسبق بأنه سوف يباع ، كما يعتبر نظام إدارة الجودة الشاملة أحد أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعمل على إحداث تغييرات جذرية في أساليب عمل المؤسسة بهدف إجراء تحسينات شاملة في جميع مراحل العمل بالشكل الذي يتفق مع رغبات الزبائن.

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق ذكره عن أهمية تطبيق الأساليب الحديثة لمجارات التطور الحاصل ومواجهة المنافسة الشديدة تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال إبراز هذه الإشكالية والتي مفادها تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف على أداء ومردودية المؤسسة الاقتصادية و تحسين قراراتها والتي تم طرحها بشكل مباشر كالتالي:

كيف تؤثر الطرق الحديثة لحساب التكاليف على رفع أداء ومردودية المؤسسة الاقتصادية وتحسين قراراتها؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة لاتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية ؟
2. ما هو تأثير الطرق التقليدية على حساب التكاليف؟
3. ما مدى تأثير الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف على تخفيض التكلفة ورفع المردودية؟
4. ما هي الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف؟

الفرضيات:

هذه التساؤلات تدفع بنا إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة مؤقتة يتطلب التأكد من صحتها وتأتي على النحو التالي:

1. تعتبر محاسبة التكاليف أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف وتحديد النتيجة من أجل اتخاذ القرار
2. تساعد الطرق التقليدية لحساب التكاليف في تحديد النتيجة وبالتالي تحليل وضعية المؤسسة الاقتصادية وتوجيهها نحو الأحسن
3. تساعد الأنظمة الحديثة على توفير معلومات حول التكاليف تعكس الصورة الصادقة وهذا يساعد متخذي القرار في عملية التسيير
4. هناك صعوبات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف

أسباب اختيار البحث:

يعتبر موضوع الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة حديث وجدير بالبحث بخصوصه وهذا من أهم الدوافع لاختياري هذا الموضوع وذلك لإبراز أهميته في مدى نجاح المؤسسات بالإضافة إلى تخصصي في مجال المحاسبة كذلك الأهمية الكبيرة التي تؤديها محاسبة التكاليف في تحديد النتيجة والمساعدة على اتخاذ القرار.

أهداف البحث:

1. تسليط الضوء على الفوائد التي ستعود على المؤسسة باعتمادها الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف.
2. تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين الكلاسيكي و الحديث.
3. المساهمة في تحسين أدوات مراقبة التسيير.
4. تزويد كليتنا بدراسة تمكن طلاب آخرين من التعمق في هذا الموضوع أكثر.
5. تطبيق الأنظمة الحديثة على أرض الواقع أي في المؤسسات والكف عن الدراسة النظرية غير المثمرة

حدود الدراسة:

يعتبر موضوع الدراسة شاسع جدا نظرا لتعدد الطرق في كلا النظامين سواء النظام الكلاسيكي أو النظام الحديث لذلك امتدت هذه الدراسة لتشمل تعريف كل طريقة على حدا بالإضافة إلى ذكر مزايا كل منها ومساوئها هذا فيما يخص الجانب النظري ، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم اختيار مؤسسة نفضال بسعيدة بحيث تم الحصول على معطيات لمركز التعمير(معسكر) التابع لهذه الوحدة ، وتم إجراء مقارنة بين أحد الطرق الكلاسيكية ، بحيث وقع اختياري على طريقة التكلفة الكلية والتي تعتمد المؤسسة وبين طريقة التكلفة على أساس النشاط باعتبارها من أبرز الأساليب الحديثة.

منهج البحث:

لإتمام هذه الدراسة اتبعت المنهج الوصفي بحيث اطلعت على الكتب التي تناولت هذا الموضوع أو أحد جوانبه كذلك المجلات العلمية والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة ، كما اتبعت المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك لتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال القيام بهذا البحث.

الأدوات المستخدمة في البحث:

لإجراء هذه الدراسة تم الاعتماد على مختلف المصادر والمراجع كالكتب والمجلات والمقالات العلمية كذلك المذكرات والرسائل التي تناولت الموضوع أو أحد جوانبه، هذا فيما يخص الجانب النظري أما عن الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على الوثائق المحاسبية .

تقسيمات البحث:

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول بحيث تناولت في الفصل الأول والثاني الجانب النظري، أما الفصل الثالث فقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية، من ناحية المحتوى فقد تضمن الفصل الأول أربع مباحث بحيث تطرقت في المبحث الأول إلى بعض المفاهيم الأساسية للتكلفة وتقسيماتها، أما الثاني ذكرت فيه تعريف محاسبة التكاليف وأهدافها ووظائفها كذلك علاقتها بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فيما يخص المبحث الثالث فقد عالجته فيه مختلف الأنظمة الكلاسيكية لحساب التكلفة مع ذكر خصائص كل منها وركزت على طريقة التكلفة الكلية، وفي الأخير تطرقت إلى مدخل استراتيجي لتحليل التكلفة تمهيدا للفصل الموالي.

أما الفصل الثاني فقد تم تقسيمه هو الآخر إلى أربع مباحث، تضمن المبحث الأول شرحا مفصلا لطريقة التكلفة على أساس النشاط، وفي المبحث الثاني قدمت نظام التكلفة المستهدفة بشكل مختصر ويليه المبحث الثالث الذي تضمن نظام إدارة الجودة الشاملة وفي الأخير جمعت كل من طريقة الإدارة بالأنشطة و نظام الإنتاج الفوري وأخيرا نظام أسعار التحويل في المبحث الرابع.

في الدراسة الميدانية تم إجراء مقارنة بين الطريقتين وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث خصصت المبحث الأول لتعريف المؤسسة محل الدراسة أما الثاني فقد تم حساب النتيجة التحليلية وفقا للطريقة المستعملة من قبل المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية)، وفي الأخير حاولت تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط وفقا لما جاء في الجانب النظري ومقارنة نتيجة كل منهما.

الفصل الأول: طرق حساب وتحليل التكاليف- الأنظمة الكلاسيكية-

تمهيد :

يهدف هذا الفصل إلى تغطية مفاهيم التكلفة ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية للتكاليف وتقسيماتها وأهم الأسس لتخصيص هذه التكاليف لإبراز الوضعية المالية لجميع الوحدات في المنشأة، ويختلف مفهوم التكلفة من منشأة لأخرى حسب طبيعة أعمالها لذلك تطلب الأمر إلى الاعتماد على محاسبة التكاليف بحيث تقوم هذه تقوم هذه الأخيرة بتسجيل التكاليف في الدفاتر على أساس قيمة التضحية الفعلية التي تتحملها المؤسسة.

كما تقوم محاسبة التكاليف بالتركيز على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والرقابة عليها وتغطية مختلف الطرق للمحاسبة على التكاليف كطريقة التكاليف الإجمالية والتكاليف الجزئية والتنبيؤ بالتكاليف عن طريق التكاليف المعيارية، بالإضافة إلى دور التكاليف في تحقيق الإدارة الإستراتيجية.

وبهذا الصدد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتقسيماتها
- المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف
- المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف
- المبحث الرابع: التحليل الإستراتيجي للتكلفة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للتكلفة وتقسيماتها

يهدف هذا المبحث إلى إبراز طبيعة التكاليف وأهمية التفرقة بينها وبين عدة مفاهيم أخرى كالمصروفات والنفقة والخسارة، كما سيتم تبويب هذه التكاليف طبقاً لعدة معايير وقد اخترت التصنيف الشامل لجميع أنواع التكاليف، بالإضافة إلى أسس تخصيص هذه التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة:

إن مفهوم الكلفة أو التكاليف يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة¹.

تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي -لأغراض المحاسبة المالية- لتحقيق هدف معين أو غرض معين وهو الأمر الذي يعني أنه بإنتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها.

ونظراً لأهمية مفهوم التكلفة فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي:

التضحية: بما أن التكلفة الفعلية تعتبر عبئاً يتحمله الشخص أو المنشأة فلا شك أن الشعور المصاحب لتحمل التكلفة غالباً ما يكون عدم الارتياح وبناءً عليه اعتبرت التكلفة تضحية.

مبلغ نقدي: الاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون ممثلة بصورة مبلغ نقدي معين فإذا ما سلمنا بهذه القناعة فإنه بالاستنتاج

العكسي فإن التعبير عن التضحية بأي شيء خلاف الوحدات النقدية سوف ينفي عنها صفة التكلفة

تحقيق المنفعة: لا تعتبر أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تتحقق من ورائها منفعة وبذلك يمكن تمييز الفرق بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لا يترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة².

بشكل عام يمكن أن تعرف التكلفة على أنها التضحية بموارد المنشأة للحصول على غرض معين. وتشير التكلفة إلى سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول على الخدمة المستهلكة في أنشطة المنشأة المختلفة³.

المصروف: هي الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة وهي أيضاً تنفق من أجل الحصول على المنفعة.

الخسارة: وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بـقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية والواجب دراسة مسيبتها من أجل عدم تكرارها⁴.

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص13.

² محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، دار الجامعية، طنطا مصر، 2003، ص18.

³ أحمد حسن ظاهر، محاسبة الإدارية، دار وائل للنشر-الأردن- الطبعة الأولى، 2002، ص26.

⁴ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص23.

النفقة: تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي أو الحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل مثال ذلك الدفعات المقدمة لاقتناء آلات ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد.¹

¹ عطية عبد المحي مرعي، التكلفة الإلكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح-الاسكندرية- 2008، ص27.

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف:

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس وذلك طبقا لطبيعة التكاليف وعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقا لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات أو طبقا لمدى خضوعها للرقابة الإدارية أو طبقا لوظائف المنشأة.

جدول رقم(1-1): تبويب التكاليف

أساس التبويب	أنواع التكاليف التي يتضمنها التبويب.
1) طبيعة عنصر التكلفة	- مواد - أجور - التكاليف المباشرة الأخرى - التكاليف غير المباشرة
2) من الناحية الوظيفية	- تكاليف صناعية - تكاليف بيعية - تكاليف إدارية
3) من ناحية وحدة القياس	- التكلفة الكلية (الاجمالية) - تكلفة الوحدة
4) من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية	- تكلفة غير مستنفذة - تكلفة مستنفذة
5) تبعا لإمكانية تتبعها	- تكلفة مباشرة - تكلفة غير مباشرة
6) تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط	- تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة - تكاليف مختلطة - تكاليف تدرجية (تتزايد عند مستويات معينة من النشاط)
7) وقت حدوث التكلفة	- تكلفة التاريخية - تكلفة الاحلال والاستبدال - تكلفة تقديرية
8) تبعا لعلاقتها بالفترة	- تكاليف العمليات الجارية - تكاليف العمليات الرأسمالية
9) من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد	- تكلفة الإنتاج - تكلفة الفترة
10) أثر التكلفة على اتخاذ القرارات	- تكاليف على أساس المسؤولية (في مجال الرقابة)

<ul style="list-style-type: none">- التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة- التكاليف المضافة- التكاليف الممكن تجنبها- التكاليف النقدية- تكلفة الفرصة البديلة- التكاليف الضمنية	
<ul style="list-style-type: none">- لأغراض قياس تكلفة الانتاج- لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الانتاجية المختلفة- لأغراض فرض الرقابة	11) طبقا للهدف المرجو تحقيقه من قياسها

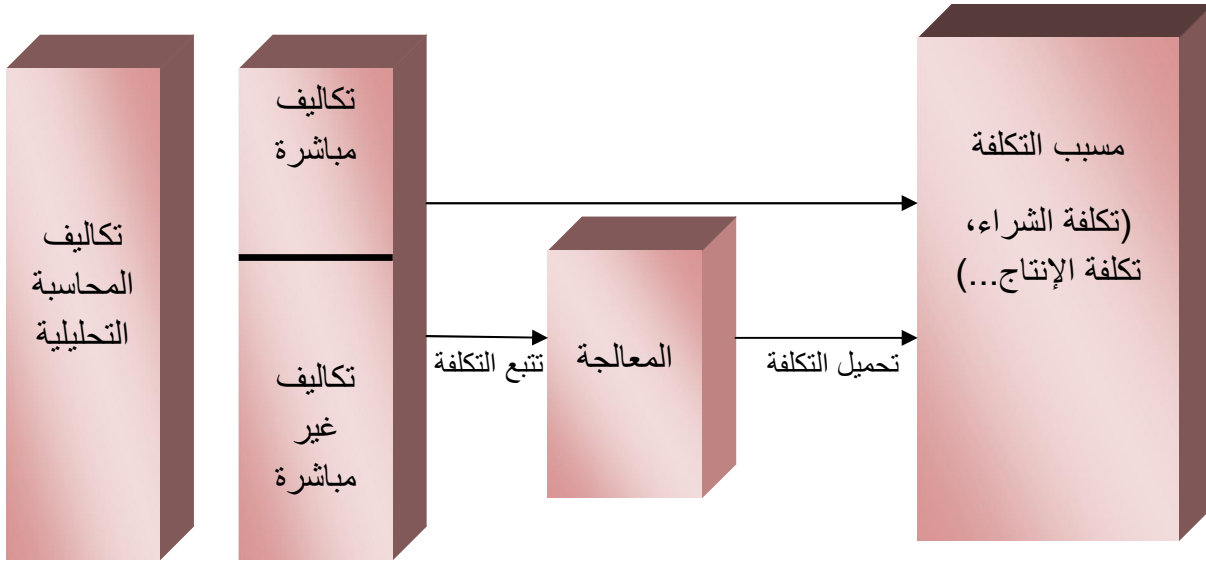
المصدر: محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، طنطا مصر، 2003، ص47.

الفرع الأول: حسب طبيعة عنصر التكلفة: يتضمن هذا التبويب التكاليف التالية:

عندما يقوم المحاسب بتحديد التكلفة المحملة فعليه أن يفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة وهذه التفرقة تعتمد على مدى القدرة على تتبع التكلفة في مركز التكلفة أما التكاليف غير المباشرة فيصعب تتبعها أو ربطها مع مركز تكلفة محدد مما أوجد الحاجة إلى تخصيصها باستخدام أساس محدد ولذلك يطلق على التكاليف غير المباشرة التكاليف العامة لأنها تخدم عدة مراكز تكلفة¹

- المواد المباشرة: وهي تكلفة المواد التي تحتاج إليها بصفة رئيسية لإتمام وحدة المنتج أو الخدمة ويمكن تحديد احتياجات الوحدة الواحدة من هذه المواد بدقة.
- الأجور المباشرة: وهي تكلفة العمل المنتج الذي يبذل على عملية الإنتاج ذاتها.
- مصاريف مباشرة أخرى: وهي تتكون من مجموعة من الخدمات المتجانسة استلزمها عملية إنتاج السلعة كضرورة فنية لها.
- تكاليف غير مباشرة: توزع عناصر التكلفة غير المباشرة على جميع الوحدات المنتجة من السلعة أو الخدمة لتناول كل منها نصيبا عادلا بقدر الإمكان من هذه العناصر.²

شكل رقم(1-1) كيفية تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة



SOURCE :Abdellah Boughaba ,comptabilité analytique, Berti edition, 2em edition, 1994,p 32.

¹تثناء علي القبانى، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2003، ص 52.
²علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، بدون سنة نشر، ص 229.

الفرع الثاني: من الناحية الوظيفية:

يتم تصنيف التكاليف وفقاً لهذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادت من هذه التكلفة والنشاط الاقتصادي بأي منشأة يتكون من ثلاثة وظائف إنتاجية، تسويقية وإدارية.

- تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع.
- تكاليف التسويق: وهي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل: المطبوعات، مواد اللف والحزم... الخ رواتب وأجور موظفي إدارة المبيعات، نفقات الإعلان، نفقات نقل السلع وتوزيعها على العملاء... الخ.
- تكاليف إدارية: وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري وتتمثل في تكاليف المطبوعات، مرتبات وأجور الموظفين الإداريين، الإنارة لمباني الإدارة والهاتف، البريد... الخ.¹

الفرع الثالث: من ناحية وحدة القياس:

التكلفة الكلية:

تقوم هذه النظرية على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة والتي تتمشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف، وتقوم هذه النظرية على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفية الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما كُشأت هذه التكاليف أصلاً.²

تكلفة الوحدة:

لا يتم حساب تكلفة الوحدة إلا عن طريق قسمة إجمالي التكاليف على وحدة قياس (كمية مشتراة، ساعات عمل...) أو عن طريق دراسات نظرية للبحث عن وحدات القياس. على سبيل المثال تكلفة الوحدة لمصاريف الإنتاج هو حاصل قسمة مجموع التكاليف الإنتاج على وحدة القياس (ساعات العمل مثلاً).³

الفرع الرابع: من ناحية تويب التكاليف في القوائم المالية:

- تكلفة غير مستنفذة: وهي تعبر عن منافع اقتصادية ستنتقل إلى الفترات التالية وتعتبر ضمن أصول المشروع أو ممتلكاته.
- تكلفة مستنفذة: وهي التي ترتبط لتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها استنفاد التكلفة.⁴

¹ غسان فلاح مطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص75.

² نفس المرجع السابق، غسان فلاح مطارنة، ص82.

³ Jean Lochard ; La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ; édition d'organisation ; 1998 ; p85 .

⁴ علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص219.

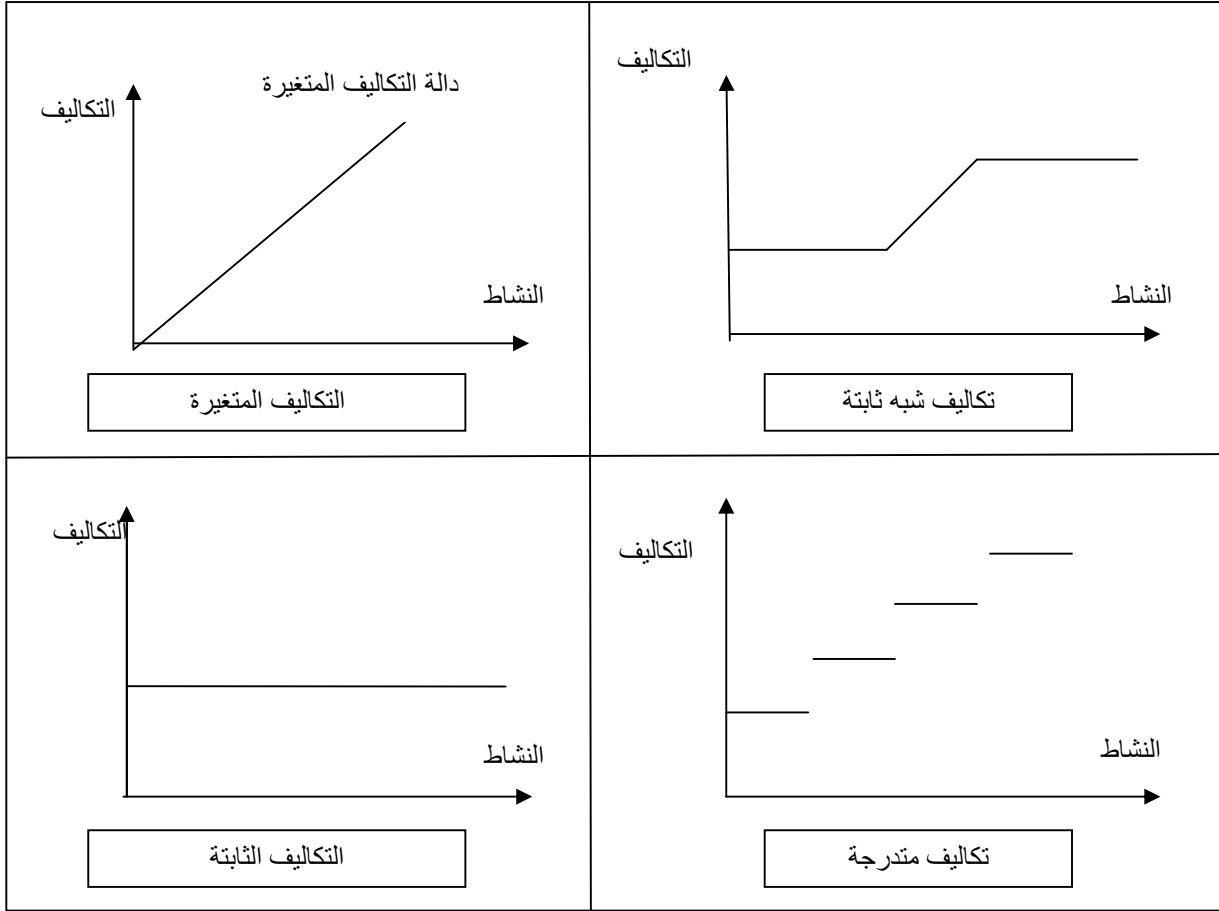
الفرع الخامس: تبعا لإمكانية تغييرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط:

- التكلفة المتغيرة: هي التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل استخدام الطاقات والإمكانات المتاحة لديها وتتأثر بتقلبات كمية الإنتاج أو الخدمات زيادة أو نقصان ولا توجد علاقة بين التكلفة المتغيرة و مرور الزمن، فمرور الزمن لا يخلق التكلفة المتغيرة وإنما يخلقها حدوث الإنتاج.
- التكلفة الثابتة: ترتبط التكلفة الثابتة بعامل الوقت والسياسة الإدارية للوحدة الاقتصادية وذلك في حدود الأجل القصير إذ أنه في المدى الطويل تصبح كل عناصر التكلفة متغيرة سواء نتيجة لتغيير السياسة الإدارية أو تبعا للتغير في الأحوال الاقتصادية والتي تؤثر بدورها في المشروع وعناصره وهناك مجموعة من القيود التي تحكم تكاليف الثابتة والتي يمكن إيجازها في التالي:
 - تعتبر التكاليف ثابتة فقط في نطاق تغيرات محدودة في حجم الوحدات السلعية.
 - تعتبر التكاليف ثابتة على أساس بقاء الأسعار المتوقعة لعوامل الإنتاج المستخدمة دون تغير.
 - تتعلق التكاليف الثابتة بالمصنع وآلاته ونظامه وطرقه وسياسته التي وضعت وحددت.¹
- التكلفة شبه ثابتة: هي تكاليف تتغير حسب تغير حجم الإنتاج ولكن بمعدل اختلاف لا يساوي معدل اختلاف حجم الإنتاج ومن الأمثلة عليها تكاليف الصيانة حيث توجد صيانة دورية بغض النظر عن حجم الإنتاج بالإضافة إلى تكاليف صيانة كلما تم إنتاج حجم معين.²
- التكاليف المتدرجة: هي بعض التكاليف التي تبقى ثابتة خلال مدى واسع من النشاط ولكنها تقفز إلى مبلغ آخر خارج ذلك المدى مثل تكلفة الأجر غير المباشرة.

¹ علي عبد العليم عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 232-233.

² نناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 16.

الشكل رقم (1-2) رسم بياني يبين مختلف التكاليف تبعا لإمكانية تغيرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط:



المصدر: المحاسبة الإدارية، محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، ص50.

الفرع السادس: حسب علاقتها بالزمن

أولا حسب وقت حدوثها:

تكاليف تاريخية: يطلق عليها أيضا تسمية التكاليف الفعلية التي أدركت فعلا والتي تسجل في أغلب الأحيان بعد المحاسبة عليها¹، أما العيب الرئيسي أنها تعرف بالتأخير الذي يتعارض مع اتخاذ القرارات الضرورية، لتحقيق الأهداف المسطرة. إن نظام المعلومات يميل بشكل كبير إلى تسريع عملية التسجيل المحاسبي وقت حدوثها الفعلي لتجنب تعارضها مع متطلبات الإدارة.²

تكاليف الإحلال و الاستبدال: تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تضطر المؤسسة لدفعها حاليا لاستبدال أصل من الأصول يقوم بنفس العمل، وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال أو الاستبدال عن التكلفة الأصلية لشراء أو حيازة الأصل الموجود بالفعل وذلك إما نظرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة للأصول البديلة أو ربما لانخفاض أسعار المنتجات الجديدة أو اختلافات المكونات أو التصميمات الخاصة بهذه الأصول البديلة.³

تكاليف تقديرية: تسمى كذلك التكاليف المحددة سلفا أو التكاليف المعيارية، وهذه التكاليف تحدد مسبقا ويتمثل الهدف الأساسي لحساب هذه التكلفة هو وضع تقديرات لحجم النشاط المتوقع ومقارنتها بالنشاط الفعلي بالتالي قياس الانحرافات وتحليلها وبالتالي يتم تصحيح القرارات على أساسها.⁴

ثانيا: تبعا لعلاقتها بالفترة التكاليفية التي يلزم أن تتحمل بها:

التكاليف الرأسمالية: هي النفقات التي يدفعها المشروع لتغطي أكثر من فترة مالية وبالتالي فإنها تكون مدفوعة مقدما ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني والآلات والسيارات وهي أصول المشروع وموجوداته و يتم احتساب استهلاك هذه الأصول تبعا لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها التخريدية في نهاية العمر الإنتاجي ويحمل قسط الاستهلاك السنوي على الفترة المحاسبية التي تخصها.⁵

تكاليف العمليات الجارية:

هي التكاليف التي تعامل كمصاريف في الفترة الزمنية التي حدثت بها . وفي الشركات الصناعية ينظر إلى جميع تكاليف التصنيع على أنها تكاليف المنتجات أما التكاليف التي لا تتعلق بالتصنيع مثل تكاليف البيع والتكاليف الإدارية فينظر إليها على أنها تكاليف دورية.

وبالمقابل في الشركات الخدمية تعتبر جميع التكاليف التي تساهم بإتمام الخدمة، تكاليف المنتجات بينما التكاليف التي صرفت خارج نطاق تقديم الخدمة مثل الإعلان وجمع النقدية من العملاء تعتبر تكاليف دورية. وتعتبر عملية التمييز هنا مهمة بالنسبة لأغراض إعداد التقارير.⁶

¹ G . raimbault ; comptabilité analytique et gestion previsionnelle, chihab-eyrolles- 1994 , p.12 .

² Jean. Lochard, la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, edition d'organisation, 1998, p 86 .

³ محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص77.

⁴ Ibid p12 .

⁵ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر-عمان-الطبعة الثانية، 2011، ص32.

⁶ عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الأولى، 2003، ص47.

ثالثا: من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد:

تكلفة الإنتاج:

وهي تتعلق بتكلفة البضاعة المشتراة أو المنتجة لأغراض البيع، ويطلق عليها اصطلاح التكلفة القابلة للتخزين، وذلك نظرا لاعتبارها جزءا من تكلفة الإنتاج والمخزون وتتحول هذه التكلفة القابلة للتخزين إلى مصروفات عندما يتم بيع المنتج.

تكاليف الفترة:

هذه التكاليف لا تعتبر قابلة للتخزين، ويتم التقرير عنها كمصروفات في الفترة موضوع الاهتمام، ولذلك فهي تتضمن كافة عناصر التكلفة التي تظهر في قائمة الدخل بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. ولذلك تعد التكلفة غير الصناعية في المنشآت الصناعية تكلفة الفترة مثل تكلفة البيع والتوزيع. وتعد كافة المصروفات في قطاع الخدمات تكلفة الفترة لأن الخدمة لا تخزن.¹

الفرع السابع: أثر التكلفة على اتخاذ القرارات و تحقيق الأهداف

أولا: أثر التكلفة على اتخاذ القرارات

- تكاليف على أساس المسؤولية: يهتم محاسب التكاليف بالمراقبة على التكاليف حيث يمثل ذلك أحد وظائفه الأساسية ويتم ذلك عن طريق إعداد معايير التكاليف وقياس مدى التزام المنفذين بتلك المعايير وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤولية عنها.
- والحقيقة أن تحديد المسؤولية عن انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية يتطلب أولا تحديد المسؤولية عن أحداث التكلفة أو تبويب التكاليف حسب علاقتها بمراكز المسؤولية ومن هذه الزوايا يمكن تبويب التكاليف إلى:
 - تكاليف خاضعة لتحكم مستوى إداري معين (تدخل في نطاق مسؤوليته أو رقبته).
 - تكاليف غير خاضعة لتحكم هذا المستوى الإداري (لا تدخل في نطاق مسؤوليته ولا تخضع برقبته).²
- التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للإختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، والفرق بين تكاليف البديلين هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية.
- تكلفة الفرصة البديلة: وهي التكلفة التي يتم فقدانها إذا تم استخدام الموارد في أفضل بدائل متاحة، أي هي المنافع التي سيفقدونها المشروع نتيجة لفقدانه للبديل التالي لأفضل بديل تم اختياره.
- التكلفة الغارقة: وهي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم فيها ولا توجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.³
- التكاليف المضافة: هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة في حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق، وتعتبر هذه التكلفة في حالة اتخاذ قرار بشأن زيادة أو خفض مستوى الإنتاج.⁴

¹ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص42.

² السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص75.

³ مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بالعباس، الجزائر، 2011، ص15.

⁴ عسان فلاح مطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص36.

- التكاليف الممكن تجنبها: وهي التكلفة التي يمكن أن توفرها المنشأة عند اختيار بديل معين وتعد هذه التكلفة التي يمكن تجنبها نوعاً من التكلفة التفاضلية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال إذا قررت الإدارة وقف البيع في منطقة معينة فإن مرتبات وعمولة رجال البيع في هذه المنطقة، وكذلك إيجار المعرض للمنطقة تعد تكلفة يمكن تجنبها إذا اتخذ القرار بإيقاف البيع فيها. وإذا كان إيقاف النشاط في هذه المنطقة لا يؤثر على النفقات العامة والإدارية الخاصة بالمنشأة ككل، فإن هذه التكلفة الأخيرة تعد تكلفة لا يمكن تجنبها وبالتالي تعتبر غير ملائمة لاتخاذ القرار.
- التكلفة الضمنية: وهي تعبر عن عناصر التكاليف التي لا يترتب عليها إنفاق نقدي فعلي، حيث أنها لا تنتج من تبادل السلع أو المنافع مع الغير وتحتسب هذه التكلفة بغرض الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة، وكذلك للدقة في احتساب التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات. وتعتبر التكلفة الضمنية تكلفة حقيقية، حيث أنها تمثل نوعاً من تكلفة الفرصة البديلة، ولا يسمح العرف المحاسبي بتسجيل هذه التكلفة في الدفاتر، ولكن هذا لا يعني تجاهلها عند اتخاذ القرارات لأنها تكلفة حقيقية من وجهة النظر الاقتصادية.
- التكلفة النقدية: وهي تعبر عن عناصر التكاليف التي سوف تتطلب إنفاق نقدي معين نتيجة اتخاذ القرار. فعلى سبيل المثال، إذا قررت الإدارة توصيل الطلبات للعملاء، وتطلب ذلك استئجار سيارة للقيام بذلك، فإن إيجار السيارة يمثل تكلفة ملائمة لأنه يمثل تكلفة نتجت من اتخاذ الإدارة لقرار بتوصيل الطلبات للعملاء.¹

ثانياً: طبقاً للهدف المرجو تحقيقه من قياسها:

- هدف تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة: يتم جدولة وتخطيط العملية الإنتاجية في الفترة القصيرة من خلال إجراءات إعداد الموازنات التشغيلية المختلفة والتي عن طريقها يتم إعداد الموازنة الشاملة للمنشأة. حيث تتنبأ الموازنات بمدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة، الأمر الذي يحقق الأهداف المرغوبة على مدار الفترة، ولا شك أن في إعداد الموازنات والخطط يتم الاستعانة بالعديد من الأساليب والنماذج والمفاهيم المختلفة التي تساعد في تحقيق ونجاح التخطيط وجدولة العمليات الإنتاجية مثل مفهوم التكلفة المتغيرة والتفرقة بينه وبين التكاليف الثابتة، وكذلك مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، والتكلفة التفاضلية والتكلفة الحدية ومفهوم التكلفة التقديرية وغير ذلك من مفاهيم ملائمة.
- هدف قياس تكلفة الإنتاج: تتكون تكلفة الإنتاج كما سبق القول من المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة وبتحقيق هدف قياس تكلفة الإنتاج من خلال نظام التكاليف الملائم لطبيعة الصناعة وطبقاً للأساس المتفق عليه لتحديد تكلفة الإنتاج للأغراض المختلفة، وعلى هذا فإن الإجراءات تختلف باختلاف الأساس المطبق في شأن حصر وإثبات وتصنيف وتحليل العناصر المختلفة للتكاليف، ولا شك أن أي نظام ملائم محاسبة التكاليف لا بد وأن ينطوي على إجراءات وأدوات تمكن من حصر وتجميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة على مدار الفترة التكاليفية.²
- لأغراض الرقابة: نجد في هذا التصنيف نوعين من التكاليف:
 - التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة. وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.

¹ زينات محمد محرم، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 86.

- التكاليف غير قابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج.¹

المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف

يوجد نظامان أساسيان لتخصيص تكاليف الإنتاج إلى المنتجات أو الخدمات هما نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل:

● الفرع الأول: نظام تكاليف الأوامر:

في هذا النظام يكون منتج التكاليف هو وحدات مستقلة أو دفعات أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات التي يطلق عليها أمر إنتاجي.

وفي المعتاد ما يكون المنتج أو الخدمة معدة خصيصا حسب رغبة العميل مثل حالة المقاولات ويستطيع نظام تكاليف الأمر الإنتاجي تجميع تكاليف الأمر كله.²

كما يعتبر نظام تكاليف الأوامر في هذه النقطة ذلك النظام الذي يمكن استخدامه في الوحدات الإنتاجية ذات دورة الإنتاج القصيرة التي لا تتجاوز دورة الإنتاج فيها الفترة التكاليف بل يمكن أن تتكرر هذه الدورة خلال نفس فترة التكاليف. ومن أمثلة هذه الصناعات صناعة السفن، صناعة الطائرات وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل طلبية أو أمر إنتاجي متضمنة احتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه وإلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل. ويتربط على ذلك أن تتبع وقياس تكاليف الإنتاج في ظل نظام تكاليف الأوامر يتم على مستويين أساسيين حيث يتطلب الأمر تتبع وقياس التكاليف على مستوى أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات كما يتطلب الأمر تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على أوامر الإنتاج ذاتها. ويفيد تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على هذا النحو في مجالات التخطيط والرقابة على نشاطات أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات كما يفيد لتحقيق هدف تسعير أوامر الإنتاج.³

محاسبة الأوامر الإنتاجية:

تقوم محاسبة الأوامر الإنتاجية بصورة رئيسية على تتبع تكاليف كل أمر إنتاجي على حدة ولتحقيق ذلك يتم فتح حساب مستقل لكل واحد منها في دفتر الأستاذ مساعد الأوامر الإنتاجية ويتم تحميل الأمر الإنتاجي بما يصرف إليه من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصروفات صناعية غير مباشرة. يصمم حساب الأمر الإنتاجي بعدة طرق منها على سبيل المثال بطاقة الأمر الإنتاجي، وتحتوي هذه البطاقة على بيانات منها: رقم الأمر الإنتاجي، وتاريخ بدء العمل عليه، وتاريخ تسليمه المتوقع، وتاريخ تسليمه الفعلي وحقول لحصر عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي يحصل عليها الأمر الإنتاجي من كل قسم إنتاجي يستفيد من خدماته.⁴

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 37

² نناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص 200.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية-الإسكندرية-2003، ص 24.

⁴ محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2006، ص 74.

ويتم تحديد وقياس تكاليف الأوامر من عناصر التكاليف الثلاث على النحو التالي:

المواد المباشرة:

يتطلب الأمر لتتبع وقياس تكلفة أوامر الإنتاج من المواد المباشرة ضرورة تحليل أذونات صرف المواد الخام الصادرة من مخازن المواد إلى مراكز وأقسام الإنتاج حيث يتحدد من خلال فحصها كمية وتكلفة المواد المباشرة المستخدمة في إنتاج كل أمر من أوامر الإنتاج من ناحية . كما يتحدد أيضا من خلال فحصها كمية وتكلفة المواد غير المباشرة والمهمات الصناعية الصادرة لأقسام ومراكز الإنتاج من ناحية أخرى.

و ينبغي مراعاة أنه قد يستلزم تصنيع أمر إنتاجي معين أكثر من نوع من أنواع المواد الخام المباشرة وفي أكثر من مركز إنتاجي إذا تطلب إنتاج هذا الأمر أن يمر على عدة مراكز إنتاجية.

الأجور المباشرة:

يتطلب الأمر لتتبع وقياس تكلفة أوامر الإنتاج من الأجور المباشرة ضرورة تحليل بطاقات الشغلة لعمال الإنتاج والتي توضح كمية العمل المباشر التي استغرقتها إنتاج مختلف الأوامر الإنتاجية داخل مراكز وأقسام الإنتاج المتعددة بالوحدة الاقتصادية حيث يتحدد من خلال فحص بطاقة الشغل لكل عامل من عمال الإنتاج مقدار الزمن الذي استغرقه في العمل بالنسبة لكل أمر إنتاجي من أوامر الإنتاج المراد قياس تكلفتها. ويتحدد إجمالي ساعات العمل الخاصة لكل أمر على حدة في ضوء معدلات الأجور المقررة لكل ساعة عمل مباشر يمكن تحديد تكلفة الأوامر الإنتاجية من تكلفة الأجور المباشرة.

ونشير في هذه النقطة إلى أهمية التمييز بين إجمالي ساعات بطاقات الوقت لعمال الإنتاج، وبين إجمالي ساعات بطاقات الشغل بالنسبة لنفس العمال. فالأولى تمثل إجمالي الساعات التي تستخدم بغرض تحديد الأجور المستحقة للعمال. والثانية تمثل إجمالي الساعات التي تستخدم بغرض تحديد الأجور المباشرة التي ينبغي تحميلها على تكلفة الأوامر، ويمثل الفرق بين إجمالي ساعات بطاقات الوقت لعمال الإنتاج، وبين إجمالي ساعات بطاقات الشغل بالنسبة لنفس العمال يمثل هذا الفرق إجمالي ساعات الوقت الضائع، والذي ينبغي التعرف على مسببات حدوثه والتمييز بين الوقت الضائع المسموح به وبين الوقت الضائع غير المسموح به حيث يعتبر الأول من مستلزمات التعامل مع الموارد البشرية، وبالتالي يعتبر من مستلزمات العملية الإنتاجية ويضاف إلى عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بينما يعتبر الثاني بمثابة خسارة تخص الفترة لأنه ناتج عن الإهمال وينبغي محاسبة المسؤولين عنه.

التكاليف الصناعية:

يصعب تتبع تكلفة أوامر الإنتاج من مختلف عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة لعدم وجود علاقة سببية واضحة بين تلك التكاليف التي يتم إنفاقها داخل مراكز وأقسام الإنتاج لزوم تهيئة العمل وتشغيل التجهيزات الآلية بتلك المراكز، وبين مختلف الأوامر الإنتاجية من التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال إعداد معدلات التحميل الصناعية سواء تم تحديدها على أساس فعلي أو تم تحديدها على أساس تقديري.¹

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الاسكندرية-2009، ص 173-175.

● الفرع الثاني: نظام تكاليف المراحل:

حسب هذا النظام يكون منتج التكاليف كميات من الوحدات المتشابهة من المنتج أو الخدمة مثال يقوم البنك بالتزويد بنفس الخدمة لكل العملاء عند الإيداع، وفي نهاية كل فترة يقوم نظام تكاليف المراحل بقسمة إجمالي تكلفة الإنتاج على الوحدات المتشابهة أو العادية للوصول إلى التكلفة للوحدة لتحديد كل الوحدات المتشابهة المنتجة.

● خصائص نظام تكاليف المراحل: يمكن ايجازها في مايلي:

1. استخدام تقرير تكلفة الإنتاج لتجميع وتلخيص كل من إجمالي تكلفة المرحلة وكذا تكلفة الوحدة
2. تخصيص التكاليف على كل قسم في حساب الإنتاج تحت التشغيل الخاص بها.
3. تحصر حركة الإنتاج على مستوى كل قسم أو مرحلة على وحدة وتدرج بيانات هذا الحصر بقائمة الإنتاج، "تقرير الإنتاج بالوحدات.
4. يعاد ترجمة وحدات الإنتاج تحت التشغيل إلى ما يعادلها من إنتاج تام.
5. عند قسمة إجمالي تكلفة كل قسم "مرحلة" على إجمالي الوحدات المنتجة خلال ذات الفترة نخلص إلى تحديد متوسط تكلفة الوحدة عن هذه الفترة.
6. تحسب تكلفة الفاقد والتالف من المنتج وتضاف (في حدود النسب المسموح بها) إلى تكلفة الإنتاج السليم.
7. لأن الإنتاج يحول من مرحلة إلى مرحلة تالية وفقا لمسار محدد لذلك تحول تكلفة هذه الوحدات المحولة من مرحلة لأخرى متخذة نفس المسار للتوصل إلى تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة.

● إجراءات نظام تكاليف المراحل:

1. حصر عناصر التكاليف من مواد وأجور وتكاليف صناعية اضافية على أساس الأقسام أو المراحل الصناعية المختلفة.
 2. تحديد متوسط تكلفة الوحدة في كل قسم أو مرحلة.
 3. تحويل التكلفة من مرحلة لأخرى وصولا إلى الإنتاج التام.
 4. تحديد تكلفة الإنتاج المتبقي تحت التشغيل في نهاية الفترة.¹
- مقارنة طريقتي محاسبة الأوامر ومحاسبة المراحل:
- يتم استخدام طريقة محاسبة الأوامر عند تنوع المنتجات واختلاف مواصفاتها من أمر إلى آخر وتستخدم طريقة المراحل عندما تكون الوحدات الإنتاجية متجانسة.
 - تركز محاسبة المراحل على حصر تكاليف المرحلة خلال فترة زمنية معينة وقسمتها على عدد الوحدات المنتجة لتحديد تكلفة الوحدة، أما في صناعة الأوامر الإنتاجية فيتم التركيز على تكلفة الأمر الإنتاجي.
 - المستند الرئيسي في طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية هو بطاقة الأمر الإنتاجي أما في صناعة المراحل الإنتاجية فهو تقرير تكاليف المرحلة.
 - تحدد تكلفة الوحدة في صناعة المراحل بقسمة تكلفة المرحلة على عدد الوحدات التي استفادت من تكاليف المرحلة، أما في صناعة الأوامر فيتم تقسيم تكلفة الأمر على عدد الوحدات التي يحتويها إذا كان يحتوي على وحدات متجانسة أما إذا احتوى الأمر على مجموعة غير متجانسة فيجب توزيع تكاليف الأمر على المجموعات التي يحتويها بطريقة معينة.²

¹ رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص61.

² محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص128.

جدول رقم (1-2) مقارنة طريقتي محاسبة الأوامر ومحاسبة المراحل:

عنصر التكلفة	نظام تكاليف المراحل	نظام تكاليف الأوامر
1/ المواد المباشرة	جميع المواد المنصرفة من المخازن تكون مباشرة على المرحلة الإنتاجية الموجهة إليها، ومن ثم يمكن إتباع قاعدة المتوسطات في تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من المواد في كل مرحلة إنتاجية على حدى	جميع المواد المنصرفة من المخازن تكون مباشرة على أوامر الإنتاج الموجهة إليها، وهناك بعض المواد التي تصرف لمراكز الإنتاج وتعتبر من قبيل عناصر التكلفة غير المباشرة على أوامر الإنتاج ومن ثم يلزم توزيعها على الأوامر طبقا لمعدلات تحميل معقولة مع المصروفات الصناعية الأخرى.
2/ الأجر المباشرة	إجمالي الأجر المستحقة لعمال الإنتاج تعتبر مباشرة على المرحلة الإنتاجية التي يعملون بها، وتستخدم قاعدة المتوسطات أيضا في تحديد متوسط تكلفة الوحدة منها.	تقتصر الأجر المباشرة على أوامر الإنتاج على تلك المسجلة في بطاقات الشغل الخاصة بكل أمر إنتاجي على حدى، أما الأجر التي لا يمكن تتبعها على أمر إنتاجي معين فتعتبر من قبيل عناصر التكلفة المباشرة على مراكز الإنتاج وغير مباشرة على الأوامر الإنتاجية، ومن ثم يقتضي الأمر توزيعها على الأوامر باستخدام معدلات حكيمة مع المصروفات الصناعية الأخرى.
3/ التكلفة غير المباشرة	تتكون من شقين: الأول مباشر على المراحل الإنتاجية ويتمثل في المواد غير المباشرة والأجر غير المباشرة والمصاريف الأخرى كالاهلاكات والتأمين والوقود والزيوت والمياه والإنارة، أما الشق الثاني فهو غير مباشر على مراكز الإنتاج ويتمثل في تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية، ويلزم استخدام معدلات تحميل حكيمة لتوزيع هذه التكلفة غير المباشرة على المراحل الإنتاجية المستفيدة منها ثم بعد ذلك يتم توزيع جملة تكلفة المراحل الإنتاجية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على المنتجات باستخدام قاعدة متوسطات.	لا تختلف مكونات المصاريف الصناعية عما ذكرناه في ظل نظام تكاليف المراحل إلا أن توزيعها على الأوامر الإنتاجية يتطلب القيام بالآتي: 1- إعداد معدلات تحميل حكيمة لتوزيع التكلفة غير المباشرة لمراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج. 2- إعداد معدلات تحميل حكيمة لتوزيع إجمالي المصروفات الصناعية لمراكز الإنتاج، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على أوامر الإنتاج المستفيدة منها.

المصدر: عطية عبد الحى مرعي، التكلفة الإلكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح-الإسكندرية- 2008، ص73

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من بين أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة ، ولهذا النظام قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف وذلك من خلال ما تشمل عليه هذه الأدوات من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

المطلب الأول: مفاهيم حول محاسبة التكاليف:

سأطرق في هذا المطلب إلى تعريف محاسبة التكاليف وكذلك أهدافها وأهم وظائفها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف:

- " محاسبة التكاليف أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة وبوحدات المنتجات أو الخدمات. وذلك بهدف قياس التكاليف بالإضافة إلى الرقابة عليها".¹
- "كما تعرف على أنها: نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى الإدارة كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات".²
- محاسبة التكاليف: هي نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها. ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج والمخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية. وكذلك تركز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء.³

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف: تحقق محاسبة التكاليف الأهداف التالية:

● قياس تكاليف الأداء:

¹ علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية محاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، بدون سنة نشر، ص208.

² مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص19

³ زينبات محمد محرم، محمد رشيد الجمال، شحاته السيد شحاته، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الإسكندرية-2005، ص10.

الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد تكلفة كل عنصر

- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة

- تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط

- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات

● الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها و السيطرة عليها.

وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة¹، وتعتمد في ذلك على الرقابة بمفهومها الشامل والتي تتضمن:

- الرقابة المانعة: وهي التي تعمل على تجنب الوقوع في الخطأ قبل التنفيذ الفعلي.

- الرقابة على الأداء: وتهدف إلى تجنب التمادي في الخطأ أثناء التنفيذ بمقارنة الأداء الفعلي وتكاليفه واكتشاف الانحرافات وتحديد مسبباته لمنع تكرار حدوثه مستقبلاً.

- الرقابة المصححة: وتهدف إلى تقييم كفاءة الأداء الفعلي في ضوء الأهداف المقررة.²

● اتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة وغير المجدولة، خاصة وان الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها مايلي:

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.

- اتخاذ قرار توفيق خط إنتاج معين أو الاستمرار به.

- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

- إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة.

- التوسع في خط قائم بدلا من إنشاء خط جديد.

- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

● إعداد الكشوف المالية:

¹ غسان فلاح مطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص17.

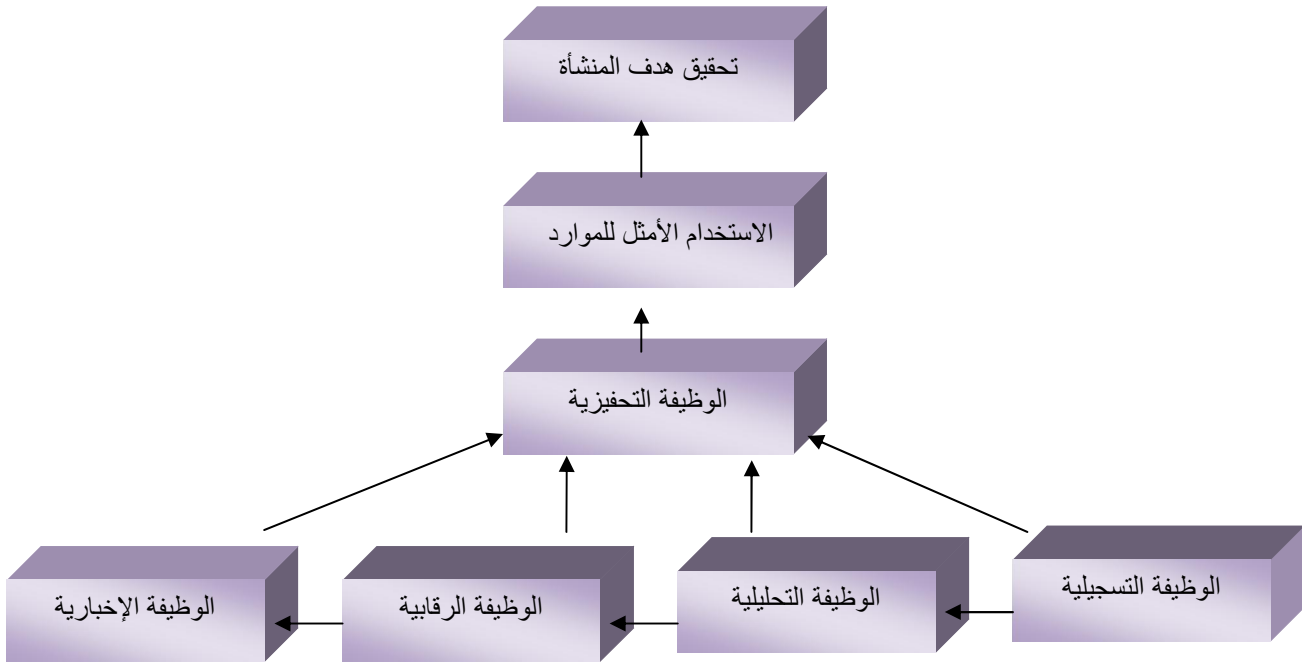
² السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص60.

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وتستخدم بيانات التكاليف في تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع.¹

1) الفرع الثالث: وظائف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المنشآت على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-3) يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دارحامد للنشر، ط2010، ص1، ص24.

■ الوظيفة التسجيلية:

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص18.

وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل.

■ الوظيفة التحليلية:

تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقتربت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

■ الوظيفة الرقابية:

تعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف بحيث تقوم على مقارنة معايير التكلفة بما ينفق فعلا وكذلك تحديد الانحرافات بأنواعها.

■ الوظيفة الإخبارية:

هذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقسق ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وبالتالي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة كما يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة.

■ الوظيفة التحفيزية:

تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة ، وهي تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة.¹

¹إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص24-25.

المطلب الثاني: تطور محاسبة التكاليف:

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب من قرنين من الزمان غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي تم إنتاجه في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسات لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945 حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشقي أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة و معرفة عتبة مردوديتها (بو يعقوب عبد الكريم).

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكتملة للأنظمة التقليدية وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى ب: "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" هذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات 1963 (درهمون هلال) إلى أن وصلت إلى دراسة cooper and kaplan سنة 1987.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة.¹

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص 34.

دور الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية في تطوير محاسبة التكاليف:

ساهمت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية والحكومية بدرجات متفاوتة في تنظيم المهنة. ومن تلك المنظمات معهد المحاسبين الإداريين وقد ساهم هذا المعهد في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

كما ساهم مجلس معايير محاسبة التكاليف الذي تأسس عام 1980 في وضع معايير تتضمن توحيد وتربط أسس ومبادئ محاسبة التكاليف الواجب اتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية. ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية.

وقامت جمعية المحاسبة الأمريكية بدور كبير في تطوير مهنة محاسبة التكاليف من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها. وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في محاسبة التكاليف.¹

¹ زينات محمد محرم، وآخرون، مرجع سبق ذكره ص18.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

■ **الفرع الأول: المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:**

تسعى المحاسبة المالية إلى إظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل عام دون الدخول في تفاصيل متعددة بسبب أن القوائم المالية تحمل صفة العموم لأنها تنظر إلى الشركة كوحدة واحدة في حين تعمل محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة والعمل على تحسين الأداء التشغيلي للشركة وأدناه أهم الفروقات ما بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.¹

جدول رقم (1-3) مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1. تهتم بالعمليات المالية التي تتعلق بالإدارة والأقسام الموجودة في الشركة	1. تهتم بالعمليات المالية التي تحدث ما بين الشركة والغير
2. تقدم المعلومات بأسلوب تحليلي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات	2. تعالج المعاملات المالية بشكل إجمالي وتقدم للإدارة بشكل عام.
3. تهدف إلى حصر التكاليف بهدف تحديد كلفة السلع أو الخدمة المقدمة والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات	3. إن أهداف العمل المحاسبي هو تحليل وتسجيل وترحيل العمليات المالية بهدف معرفة نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي.
4. تهتم بالبيانات الفعلية والمحددة مقدما (التقديرية) واستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية	4. اهتمامها فقط بالبيانات الفعلية والتي تمت بالماضي

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص14

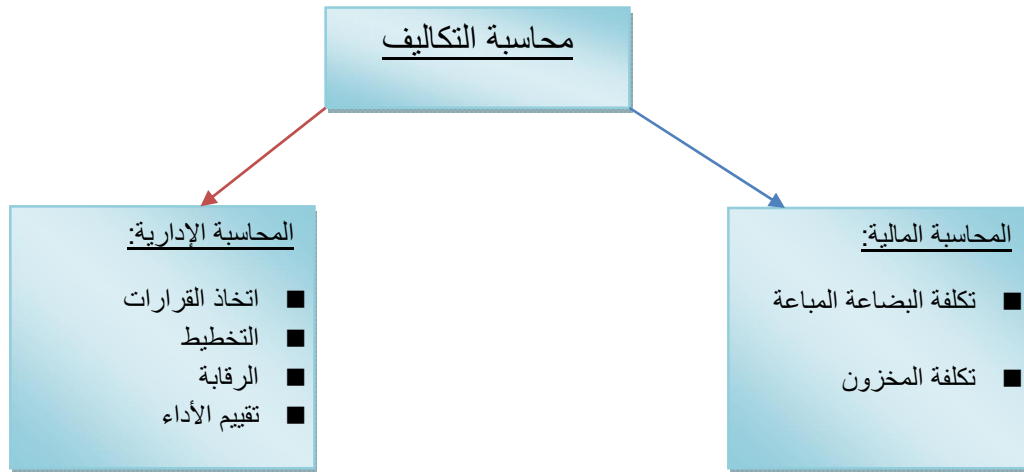
¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص14.

▪ الفرع الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

يطلق مصطلح محاسبة التكاليف على مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو أية عملية من العمليات أو أية محور آخر مثل قسم في منشأة معينة وما شابه. وقد تم تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف في البداية على المنشآت الصناعية التي يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى بضاعة تامة الصنع.

يمكن النظر إلى محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف لغرضين رئيسيين وهما أولاً: احتساب التكاليف لغايات إعداد القوائم المالية وتقارير الضريبة ويعكس ذلك الدور التقليدي لمحاسبة التكاليف لخدمة الجهات الخارجية عن المنشأة. أما الغرض الثاني لمحاسبة التكاليف فهو توفير معلومات التكاليف لاستعمالها من قبل إدارة المنشأة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ويعكس هذا الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف لخدمة الجهات الداخلية في المنشأة أما المحاسبة الإدارية فهي أحد فروع المحاسبة الذي يعني بتزويد المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط و المفاضلة بين البدائل المختلفة والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة. وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية تخدم بشكل كبير الجهات الداخلية، ومن هنا نستطيع القول بأن القاسم المشترك بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتمثل في استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف لاتخاذ قراراتها المناسبة¹. كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام (ABM) وهو الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام (ABB) نظام الموازنات على أساس الأنشطة التي تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي اهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف غير المباشرة إضافة إلى ما تتحمله هذه المنتجات من تكاليف مباشرة كما أن هذا النظام يعزز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف.²

الشكل رقم (1-4) العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص21.

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر-الأردن-الطبعة الأولى، 2002، ص13.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص29.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

لقد ظل هذا المدخل – المدخل التقليدي للتكاليف – هو الأسلوب الأمثل لعدة سنوات وهو الأسلوب والمدخل الأكثر شيوعاً، تصف مدخلات البيانات و المعلومات في الطرق التقليدية بأنها تعتمد على بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف باعتبارها جزءاً مُتَمَمّاً للمحاسبة المالية.

أما من حيث مخرجات المعلومات في النُظُم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم:
أ – تقديم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، مثل تقويم المخزون السلعي، تكلفة إنتاج الدورة، تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات، دخل الدورة.

ب – تقديم المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحياناً بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية، مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة المخزون، الموازنات المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية المتوقعة).

وبالتالي فإن نُظُم التكاليف التقليدية تُطبَّق مالياً وإدارياً بنجاح، حيث لا تتعدّد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبياً (صناعية وغير صناعية)، وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف سادت سابقاً حتى الربع الأخير من القرن العشرين، وهي الآن في طريقها إلى التلاشي ببطء، مما يفتح الباب أمام نظرية تكاليفية وإدارية.

تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور، كما يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراكز التحليل" بحيث تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية الفرنسية للتنظيم، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (البرلمان الفرنسي) بقرار 04 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957. ¹ والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية وتستند هذه النظرية إلى المبررات التالية:

- ✓ إن جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة أو خدمة معينة، ولا يمكن أن يتم تقديم هذه السلعة أو الخدمة دون إنفاق كافة هذه التكاليف بما في ذلك غير المباشرة أو حتى الثابتة.
- ✓ استبعاد أي من التكاليف غير المباشرة أو حتى الثابتة عند احتساب تكلفة المخزون السلعي أول وآخر الفترة سوف يظهر هذا المخزون بأقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيرا سليما عن نتائج الأعمال.
- ✓ يساعد مبدأ التحميل الكلي أو الشامل على اعتبار متوسط تكلفة الوحدة الشامل بمثابة الحد الأدنى بسعر البيع تطبيقا لمبدأ التغطية أو الاسترداد في الأمد الطويل لافتراض توافر ظروف التشغيل العادية.
- ✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).
- ✓ تتمشى هذه النظرية أيضا مع مبادئ المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابل الإيرادات بالمصروفات... الخ. ²

الفرع الأول: أهداف الطريقة ومضمونها:

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، بإستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط. وإذا كان الحساب يأخذ بعين الاعتبار تكاليف المنتجات موضوع نشاط المؤسسة، فإن الأعباء التي ليس لها علاقة بالنشاط تستثنى من التكلفة الكلية، والمقصود هنا "الأعباء غير القابلة للإدماج". وعلى العكس من ذلك فإن المؤسسة ولأسباب مختلفة، فيإمكانها اعتبار الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، لا تمثل مجموع الأعباء التي يجب إدماجها في التكاليف، بالتالي تقوم بإضافة أعباء أخرى يطلق عليها "الأعباء المكملة".

♣ الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن حساب بطريقة أكثر جدية ممكنة، مختلف التكاليف المهمة للمؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج. وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالغ أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج، والمتواجد في مراحل مختلفة لمسار التصنيع. عملية تدخيل النشاطات هذه والتي كانت في السابق موضوع نشاط المنظمات الاقتصادية الصغيرة المتخصصة، عقدت أكثر فأكثر هياكل المؤسسات، التي وجدت نفسها غير قادرة على الإكتفاء بالطرق البسيطة لتحديد تكاليفها بهدف التحكم فيها.

¹ دادي عدون ناصر، "تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 36.

² غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 82.

- ❖ كما تهدف هذه الطريقة أيضا إلى البحث عن صيغة للتقييم، بدلا من المساعدة على التسيير، و من هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
- ❖ أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية، فهو الاستجابة للضغوط الخارجية حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسيرين.

الفرع الثاني: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة التكاليف الكلية:

تمثل هذه الأسس في إبراز كيفية إنشاء مراكز التحليل، توزيع الأعباء ثم المراحل المختلفة للحساب و التكاليف الوسيطة.

➤ أولا: تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل:

إن البحث المستمر عن تجانس أكبر لمراكز التحليل، دفع الممارسين إلى إعداد تسلسل بين المراكز، الذي يستند إلى وجود أو عدم وجود صلة مباشرة بين نشاط المركز والمنتجات موضوع حساب التكاليف. من الناحية النظرية، يمكن القيام بتقسيم مراكز التحليل دون الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولكن من الناحية العملية يفضل جعل هذا التقسيم أداة لرقابة التسيير ويتحقق ذلك إذا كان يتلائم مع التقسيم الفعلي للمؤسسة المرتبط بممارسة المسؤوليات. في هذه الحالة يمكن لهذه المراكز أن تحمل عدة تسميات: مراكز المصاريف، أقسام، مراكز النشاط، مراكز المسؤولية، مراكز الربح أو مراكز الاستثمار.¹

أنواع مراكز المسؤولية:

- ✓ مراكز التكلفة: يعف مركز التكلفة بأنه عبارة عن " دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما حدث فيها من تكاليف فقط بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته. "
- ✓ مراكز الإيراد: تتمثل المسؤولية في مراكز الإيراد في الرقابة على الإيرادات فقط يتجلى مركز الإيراد عادة بقسم يبيع سلعة محددة ويكون مدير المركز مسؤولا أساسا عن تحقيق الإيرادات ويتضمن تقرير المركز الإيرادات المحققة مقارنة بالإيرادات المخططة مع شرح أسباب الانحراف بينهما.
- ✓ مراكز الربحية: يعرف مركز الربحية بأنه دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية.
- ✓ مراكز الإستثمار: يعرف مركز الإستثمار بأنه دائرة نشاط يتولى رئيسته مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز.²

أما من الناحية المحاسبية، يوجد نوعان من مراكز التحليل:

مراكز رئيسية:

هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج. وعادة ما يتم اختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة. كما يشكل نشاط هذه المراكز شبكة الدورة: شراء، إنتاج، بيع. وهي بهذه الصفة تشمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة.

¹درحمن هلال، المحاسبة التحليلية-نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة-الجزائر-2005، ص189-190.

²ابراهيم عمر ميده، "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، مجلة جامعة دمشق-المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص330-331.

مراكز ثانوية:

هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج. والهدف من هذه المراكز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة.

➤ ثانيا: ترتيب الأعباء:

لا تقتصر المحاسبة التحليلية على الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة لتحديد التكلفة الكلية للمنتوجات ، وإنما تقوم بإجراء بعض التعديلات . التعديل الأول يخص إدخال الأعباء القابلة للتحميل في تكاليف المنتوجات ، وذلك من خلال طرح الأعباء التي لها صلة بالظروف العادية لتوظيف وإنجاز نشاط المؤسسة وهي ما يطلق عليها (الأعباء غير القابلة للتحميل). كما يخص التعديل إضافة أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لعدم توفر المؤسسة على الوثائق التبريرية لذلك ، إلا أنها تمثل مكافأة العوامل التي تساهم في السير الحسن للمؤسسة وتسمى بالأعباء المكملة .
وكما هو الشأن بالنسبة للتكاليف الكلية البسيطة، فإن طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد أيضا على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة لحساب التكاليف.¹

توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة:

وفق هذا المدخل يتم تحميل جميع تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة على المنتجات بحيث يتحتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وذلك بسبب اختلاف طرائق وإجراءات كل منها عند تحديد التكلفة الكلية

❖ التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة:

نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها.²

نميز في هذا الجدول بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لأن نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا أجرة عامل قسم التموين، تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في آن واحد مثل التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون على أساس نسبة مئوية، على أساس المساحة أو مقياس آخر معين.

❖ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

¹ درهمون هلال، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 193.

² دادي عدون ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

يعني توزيع تكاليف الأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالاستناد إلى مفاتيح التوزيع. مثلاً يستهلك قسم الطاقة ما قيمته 20000 دج شهرياً، 20% من هذه القيمة (مفتاح توزيع) يستهلكها قسم التموين. إذاً نصيب قسم التموين من تكاليف الطاقة هو :

$$4000 = 0.2 \times 20000 \text{ دج.}$$

➤ المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة:

- تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء:
- المرحلة الأولى: تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة
 - المرحلة الثانية: حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز الثانوية والمراكز الرئيسية.
 - المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج، كل طلبية أو نشاط أو خدمة...¹

مزايا وعيوب طريقة التكاليف الكلية:

تستمد هذه الطريقة قوتها من اعتبارها الطريقة الوحيدة المقبولة لأغراض التقارير المالية الخارجية حيث تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم تقييم المخزون في آخر المدة بالتكلفة التاريخية وأن تتضمن هذه التكاليف حصة هذه الوحدات من التكاليف الثابتة، ويرى مؤيدو هذه النظرية أن الإنتاج هو الذي تسبب في حدوث التكاليف الصناعية الثابتة لأنها تمثل تكاليف إعداد الطاقات الإنتاجية وبدون تحميل هذه التكاليف سوف لا يتم الإنتاج إذن يجب أن تحمل تكاليفها على الإنتاج. ومن عيوب هذه الطريقة أنه يمكن استخدام الإنتاج في التلاعب برقم الربح حيث أنه كلما زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة المنتجة ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح، إضافة إلى ذلك فإنها قد لا تساعد الإدارة في الإجابة على تساؤلات معينة مثل ماهي الزيادة المتوقعة في الأرباح عند زيادة وقم المبيعات بنسبة 5% وكذلك قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة في بعض الحالات الخاصة مثل قرار الإنتاج الداخلي أو الشراء من المورد، قرارات مناقصات الأسعار.²

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية:

¹درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نفس المرجع السابق، ص 193.

²محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2008، ص 249.

تكون التكلفة جزئية عندما يحمل فقط جزء من المصاريف إلى منتج أو خدمة،¹ لذلك هناك عدة نماذج تحليل لا تأخذ في عين الاعتبار إلا بعض عناصر التكاليف ملائمة لحساب التكاليف الجزئية، حيث أن هذا التحليل موجه لخارج المؤسسة ويهدف إلى الإجابة على الأسئلة المساعدة على اتخاذ القرارات اتجاه السوق (الزبائن ، المنافسين، المقاولين...)

يمكن تصنيف هذه النماذج إلى أربعة ، منها من يعتمد على التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ومنها من يعتمد على التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة ومنها أيضا من يعتمد على التمييزين معا:

الفرع الأول: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تعريفها: هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

من هذا التعريف نستنتج أن التحميل العقلاني هو العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط ، أ الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة.

مبدأ الطريقة:

يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق ما يلي:²

1) فصل التكاليف الثابتة عن باقي التكاليف؛

2) تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

3) حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلاانياً

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

4) حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلاانيا، هذا الفرق يمثل:

- إذا كانت الفعلية أكبر من المحملة عقلاانيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)
- إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلاانيا يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعلية)

تقييم طريقة التحميل العقلاني:

¹ Jean , Lochard ; la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ;édition d'organisation ; 1998 ;p82 .

² ساحل فاتح،دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2004،ص71.

مزايا هذه الطريقة:

- ✓ يسمح سعر التكلفة في ظل هذه الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ، ويمكن من المقارنة في الزمن في نفس المؤسسة ومع مؤسسات أخرى.
- ✓ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا لتجديد التكاليف التقديرية.
- ✓ تسمح بمشاركة كل مسؤول باتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة.
- ✓ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.
- ✓ يعتبر الربح الذي يظهر وفقا لهذه الطريقة أفضل وسيلة لمقارنة الإيرادات بالتكاليف ، وذلك من حيث أن المخزونات السلعية من المنتجات التامة وتحت التشغيل تحملت عند تقييمها بنصيبها من التكاليف الثابتة وفقا لما تم استغلاله من إجمالي التكاليف الثابتة.
- ✓ تسمح بتقييم جميع تغيرات النشاط لإستخدام تكلفة البطالة أو الربح الفعالية.

عيوب هذه الطريقة:

- ✓ من الصعب قياس مستوى النشاط العادي للمؤسسة.
- ✓ حتى وإن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف.
- ✓ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح
- ✓ عدم حل مشكلة توزيع الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وكذلك طرح مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.
- ✓ لا تقييم المخزونات بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
- ✓ الإنعكاسات السلبية على تحميل التكاليف وتحديد الأسعار الناجمة عن تحديد النشاط العادي.¹

الفرع الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة:

¹سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسات، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010، ص66.

تعرف هذه الطريقة بعدة مسميات منها، طريقة هامش المساهمة، والتكلفة المباشرة، والتكلفة الحدية¹.

تعتمد هذه النظرية على الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة وعناصر التكاليف المتغيرة، وطبقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة والتي تتضمن عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، وبالتالي يتم تقييم المخزون من الإنتاج التام وغير التام على أساس نصيبه من عناصر التكاليف الصناعية المتغيرة فقط. كما تحمل الوحدات المبيعة بالتكاليف التسويقية المتغيرة فقط، بينما تعتبر التكاليف الثابتة سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية تكاليف زمنية تحمل على إيرادات الفترة التي يحدث خلالها.

ونحاح تطبيق هذه النظرية يتوقف على مدى الدقة والوضوح في الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة و التي يطلق عليها تكاليف الإنتاج، والعناصر الثابتة والتي تعرف بالتكاليف الزمنية.

مدخل التكلفة المتغيرة:

يقوم مدخل التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة المنتجات على أساس دراسة سلوك عناصر التكلفة بالنسبة لحجم النشاط في الفترة القصيرة، وإمكانية الفصل بين العناصر المتغيرة والعناصر الثابتة باعتبار أن معيار ارتباط التكلفة بالحجم يتناسب مع الهدف من تحديد تكلفة المنتجات، حيث تتكون تكلفة المنتج من العناصر المتغيرة فقط التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتي تتضمن تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة. وذلك من منطلق أن تحميل وحدة المنتج بنصيبها من عناصر التكاليف يتم لمرة واحدة حتى ولو تم تحويل جزء من هذا المنتج إلى الفترة التالية عن طريق المخزون. أما عناصر التكاليف الصناعية الثابتة فإنها لا تعد جزءا من مكونات تكلفة الإنتاج، وإنما هي أعباء فترية تحمل على قائمة الدخل باعتبارها تخص الفترة التي حدثت فيها، ولا يتم تخصيصها على وحدات الإنتاج شأنها في ذلك شأن كل المصاريف غير الصناعية الأخرى. ولذلك فإن إطلاق البعض على هذا المدخل إصطلاح مدخل التكلفة المباشرة بما يشير إلى استخدام معيار إمكانية تتبع التكلفة وردها بطريقة مباشرة لوحدات المنتج كمحدد لعناصر تكلفة المنتج بدلا من المعيار الذي يستند إلى طبيعتها، لا يعكس دلالة هذا المدخل الذي يحمل المنتج بالتكلفة الصناعية المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

بينما يصف مدخل التكلفة المتغيرة عملية تحميل التكلفة بشكل أكثر دقة حيث يكون معيار ارتباط التكلفة بالحجم هو المحدد لمكونات تكلفة المنتج، فتعد التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة التي لا يمكن تتبعها على وحدات الإنتاج بطريقة مباشرة جزءا من مكونات تكلفة الإنتاج طالما يظل متوسط تكلفة وحدة المنتج منها ثابتا حتى ولو تم تحويل جزء من هذا المنتج إلى فترة تالية. أما بالنسبة للتكاليف الصناعية الثابتة التي ترتبط بعامل الزمن وليس بالتغيرات في حجم الإنتاج، فإنه لا يمكن تجنبها في فترة لاحقة بسبب الإنتاج المحول إليها في فترة سابقة و من ثم فإن اعتبارها من مكونات تكلفة المنتج يؤدي إلى اختلاف متوسط تكلفة الوحدة منها مع كل تغير يحدث في حجم الإنتاج.

استخدامات مدخل التكلفة المتغيرة في اتخاذ القرارات:

¹ محمد تيسير الرجحي، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 244.

يطبق مدخل التكلفة المتغيرة لقياس تكلفة المنتجات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات، وذلك لتفوقه في توفير معلومات أكثر مرونة بالمقارنة بمدخل التكلفة الكلية ويذهب البعض إلى أن استخدام مدخل التكلفة المتغيرة لأغراض التقرير الخارجي مرهون بإمكانية ذلك المدخل في توفير معلومات أكثر ملائمة ومقدرة على التأثير في قرارات المستثمرين - باعتبارهم أحد الفئات الرئيسية المستخدمة للتقارير المالية الخارجية- بحيث تؤدي إلى تحسين قراراتهم و طلما لم يتوفر - حتى الآن- الدليل الموضوعي لإثبات ذلك التأثير فسوف يستمر النظام المحاسبي في قياس تكلفة المنتجات لأغراض التقرير الخارجي وفقا لمدخل التكلفة الكلية طالما كانت كل التكاليف الصناعية ضرورية لإنتاج المنتج المعين .

أما بالنسبة للأغراض الداخلية فإنه عادة ما يسهل إثبات فعالية مدخل التكلفة المتغيرة في تحسين العديد من القرارات الإدارية ، حيث يوفر بيانات عن تكلفة المنتج تقرب كثيرا من التكاليف التفاضلية الملائمة لإتخاذ قرارات إستغلال الطاقة في الفترة القصيرة.¹

الحجج المؤيدة للنظرية:

- ✓ يؤدي استخدام هذه النظرية إلى تفادي التذبذب في تكلفة وحدة المنتج نتيجة اختلاف حجم الإنتاج من فترة لأخرى ويرجع ذلك لمعالجة التكاليف الثابتة كتكاليف زمنية وتحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط. بالتالي يمكن مقارنة تكلفة الوحدة من فترة لأخرى واتخاذها أساسا للحكم على كفاءة استخدام عوامل الإنتاج.
- ✓ تؤدي إلى تفادي تقلبات الأرباح من فترة لأخرى نتيجة اختلاف حجم المبيعات عن حجم الإنتاج.
- ✓ إن استخدام هذه النظرية يمكن من التوصل إلى حد المساهمة واستخدامه في ترشيد العديد من القرارات الإدارية
- ✓ تؤدي إلى فعالية الرقابة على عناصر التكاليف، حيث يمكن اختيار الأسلوب المناسب لكل مجموعة من عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة.

الحجج المعارضة للنظرية:

- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وخاصة بالنسبة لعناصر التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة، وأن مثل هذه الصعوبة يمكن التغلب عليها أو على جزء كبير منها في ظل الطرق الرياضية والإحصائية التي انتشر استخدامها في المجالات المحاسبية المختلفة.
- ✓ يرى معارضو النظرية أن تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط يؤدي إلى عدم الوصول على التكلفة الحقيقية باعتبار التكاليف الثابتة هي تكاليف الحصول والحفاظ على الطاقة والتي تستخدم في الإنتاج وبالتالي يجب تحميلها للإنتاج شأنها في ذلك شأن التكاليف المتغيرة.²

الفرع الثالث: طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

¹صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، الدار الجامعية، 2003، ص148.
²السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002، ص93-95.

عند إتباع هذه الطريقة يتم تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات على اعتبار أن التكاليف المباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات، وحيث أن هذه النظرية تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة ومن خصائص هذه النظرية:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط.
 - تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع: إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية.
 - عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة التامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة.
 - مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
 - ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.
- كما توجه الانتقادات التالية لهذه الطريقة:
- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
 - عند تحديد قيمة المخزون التام أو غير التام يجري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.
 - لا يعتمد على هذه الطريقة لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة.¹

مضمون مدخل التكاليف المباشرة والأسس التي يقوم عليها:

يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاثة أسس رئيسية هي:

- دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج.
- التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج، والتكلفة التي لا ترتبط في مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج، واعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر تكلفة متغيرة واعتبار الثانية بمثابة عناصر التكلفة الثابتة.
- اعتبار عناصر التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها واعتبار عناصر التكلفة ثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها.²

الفرع الرابع: طريقة التكاليف الهامشية:

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، عمان-الأردن- الطبعة الثانية، 2011، ص277.

² عبد الحفيظ عبد الحفيظ، وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، دارالجامعة، 2002، ص218.

يرجع أول استخدام لمفهوم التكلفة إلى قانون الربح التفاضلي لـ Robert والذي كان مستغلا من طرف الاقتصاديين، ثم من طرف المحاسبين، نظرا لما يمكن أن يعود به بالفائدة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج الإضافي. من جهة أخرى يمكن اعتبار التكاليف الهامشية، تكاليف اقتصادية حيث أنها لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس التفكير الهامشي، وإن كان هذا المفهوم لا يشكل طريقة لحساب التكاليف بالمعنى الشامل، إلا أن استعماله يسمح باقتراح تفكير لدراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.¹

تعريف التكلفة الهامشية: يمكن إعطاء تعريفين للتكلفة الهامشية:

التعريف الأول: هو تعريف كلاسيكي ينسب إلى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافا إليه أو منقوص منه وحدة منتجة.²

التعريف الثاني: هو واسع، حيث أن مفهوم الوحدة الاضافية يبدو ضيقا لتطبيقه على الحقائق الملموسة للمؤسسة، خاصة بالنسبة لتلك التي تعتمد على الصنع المتماثل. لذلك يجب استبداله بمفهوم ملائم يتعلق بتكلفة سلسلة إضافية، وهذا بدون تغيير طريقة الحساب الخاصة بالوحدة الواحدة. تحتوي التكلفة الهامشية دائما على أعباء المتغيرة مباشرة أو غير مباشرة. وقد تتضمن التكلفة الهامشية أيضا أعباء ثابتة إذا كان من الضروري تعديل هيكل المؤسسة، وعادة ما تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بزيادة الإنتاج.³

حدود استعمال التكلفة الهامشية:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادوا ما يستعمل في المؤسسات
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية نرؤا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة
- يصعب من الناحية التطبيقية التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان.⁴

مزايا طريقة التكاليف الهامشية: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالآتي:

- لهذه الطريقة أهمية كبيرة في توجيه إتخاذ القرارات بخصوص برامج الإنتاج والمبيعات
- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك
- قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طابقتهم
- تحديد الحجم الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.

عيوب طريقة التكاليف الهامشية:

¹ A lain Burlaud ; Claud Simon ;comptabilité de gestion cout/contrôle ; 2em edition ; 2000 ;p86 .

² T . Cuyaubere et J . Muller, comptabilité de gestion et élément d'analyse financière, Edition : Groupe Revue fiduciaire, Paris,2000,p.169 .

³ درحون هلال، المحاسبة التحليلية، نفس المرجع السابق، ص 227.

⁴ درحون هلال، المحاسبة التحليلية، نفس المرجع السابق، ص 231.

- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة وذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشمل على التكلفة المتغيرة والثابتة .
- الصعوبة في تحديد المعادلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة و هذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.¹

جدول رقم (1-4) : مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف.

المزايا	العيوب	
<p>-تحديد المسؤوليات بدون أي غموض</p> <p>- محاسبة سهلة وسريعة</p> <p>-استعمال سهل على مستوى المراكز</p>	<p>- تحديد التكلفة المباشرة مقارنة بما كان عليه في مرحلة ما من مراحل إعداد التكاليف</p> <p>-سوء تقدير القيمة الحقيقية لتكاليف الإنتاج المخزون</p>	<u>التكاليف المباشرة</u>
<p>-تحديد أدنى عتبة يمكن أن يصل إليها النشاط المنشأة والتي يصعب الوصول إليها</p> <p>-يسهل إتباع منهج اقتصادي</p>	<p>-غير متوافق مع التكاليف المباشرة على مستوى المراكز</p> <p>-صعوبة التفاضل "النشاط/ الهيكل"</p> <p>-سوء تقدير القيمة الحقيقية بتكاليف الإنتاج المخزون</p>	<u>التكاليف المتغيرة</u>
<p>-سهولة اتخاذ القرارات بالنسبة :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● للاستثمار ● للمنافسة <p>-تناسق مع الأسعار</p>	<p>- يسبب تباطؤ نوعا ما وبالتالي يصبح تقديري</p> <p>-التقييم الصحيح بتكاليف المنتج التام المخزن</p> <p>-يتطلب توزيع العملية إلى عدة مراحل</p>	<u>التكاليف الثابتة</u>
<p>-التحكم في التكاليف والمخزونات</p> <p>-يعتبر مؤشر هام بالنسبة للتجار</p> <p>-التحكم في الأسعار والنتائج</p>	<p>-تطبيقه محدود نظرا لعدم فعاليته في معظم المصالح.</p>	<u>التحميل العقلاني</u>

Source : Jean , Lochard ; la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ;édition d'organisation ; 1998 ;p97 .

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية:

¹ سالمي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص78.

تعريف نظام التكاليف المعيارية:

"يمكن تعريفه بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مرّ الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أنّ رقم التكلفة الذي يتحدّد يوضّح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل".¹

مكونات نظام التكاليف المعيارية:

يتكون هذا النظام من العناصر التالية:²

- المعيار:

هو عبارة عن مقياس أو معدّل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معيّن من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.
- الأعباء اللازمة لمنتج معيّن، بحيث يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكّن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

معايير الأداء:

تعبّر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات.

- التكلفة المعيارية:

هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معيّن من الإنتاج أو الإنجاز.

تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحدّدة مسبقاً.

يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

¹ أبو زيد كمال خليفة و آخرون، "محاسبة التكاليف"، القسم الثاني، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 60.

² ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكّرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص 116.

التكلفة المعيارية = معيار عيني (الكمية أو الوقت) × معيار مالي (السعر)

وقد عزف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سماها التكلفة المحددة مقدما في نشرة المصطلحات عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة.

أهداف التكاليف المعيارية:

- البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس على ما حدث فعلا
- الرقابة: نستطيع تحقيق رقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية.
- التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتوجات .
- الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليل الفروق¹.

أنواع التكاليف المعيارية: هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف الموجودة من التحليل وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة التي تستجيب للمواصفات التقنية وهي:

التكلفة المعيارية التاريخية:

اعتمد المعيار التاريخي على الكميات والأسطر التي كانت موجودة في وقت إعداد التكاليف المعيارية وهو معيار تاريخي لأن الأسعار والكميات تغيرت عند وقت احتساب التكاليف المعيارية . ونظرا لأنه يتم استخدام نفس المعايير الكمية ومعايير الأسعار (وهما عنصران أساسيان في أي تكاليف معيارية) لعدة سنوات حتى إذا تغيرت الطرق الإنتاجية ، وبذلك لا تكون المعايير التاريخية حقيقية لفترة طويلة.

التكلفة المعيارية النظرية:

تمثل المعايير النظرية أقل تكلفة ممكن الحصول عليها في ظل الظروف المثالية وتعني كلمة ظروف مثالية استخدام أقل كمية من الخدمات والعمالة وأقل أسعار متاحة ممكنة واستخدام أفضل طريقة إنتاج ممكنة وافترض أن كل شيء يسير كما يجب وأنه لا يوجد أي خطأ في الإنتاج وبذلك فهو معيار نظري.

- التكلفة المعيارية الممكن تحقيقها:

¹ بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر - الطبعة الثالثة، 2004، ص227.

وهي تمثل تكاليف جارية متوقعة من خلال العمليات التشغيلية الكفؤ ولكنها لا تتوقع الأداء المثالي للعمليات والتي تتوقعه المعايير النظرية وتشمل المعايير الممكن تحقيقها على مسموحات تكاليف التلف العادي وتكاليف الوقت الضائع نتيجة أعطال الآلات أو تكاليف أي أحداث أخرى غير ممكن استبعادها عند إتمام العمليات العادية¹.

- التكلفة المعيارية المقارنة:

تحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

- التكاليف المعيارية التقنية:

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي².

فوائد استخدام التكاليف المعيارية: يساعد استخدام التكاليف المعيارية الإدارة في تحقيق عدة فوائد أهمها:

- المساعدة في التخطيط ويتم ذلك عن طريق تقديم البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية، فالموازنة هي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، وتحتوي على تقديرات عن الإيرادات والمصروفات والمركز المالي للمنشأة خلال فترة الموازنة. ويتم تقديم تقديرات المصروفات من قبل التكاليف المعيارية لأنها تقوم بتحديد على مستوى وحدة المنتج ولذلك عند إعداد موازنة المصروفات والإنتاج فإنه يلزم فقط ضرب تكاليف وحدة المنتج في مستوى النشاط المتوقع في الموازنة.
- المساعدة في الرقابة ويتم ذلك عن طريق تقديم الأساس اللازم لمقارنة التكلفة الفعلية وكشف ما بينهما من انحراف ودراسة أسباب حدوث الانحرافات وتبسيط الضوء على الانحرافات الهامة، وبهذا تسهل التكاليف المعيارية تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء. ومن هذا المجال تعتبر تقارير الانحرافات تغذية عكسية ضرورية لمساعدة الإدارة في التأكد من أن أنشطة المنشأة تسير حسب الخطط الموضوع.
- يؤدي وضع المعايير إلى اكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف وان معالجة أسباب ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف.
- تؤدي إلى وفر في الأعمال الكتابية، فعند مسك بطاقات مخزون المواد الخام مثلا بالتكلفة المعيارية يتم مسك هذه البطاقات بالكمية بدلا من الكميات والقيم كما في حالة التكلفة الفعلية.
- تؤدي إلى تسهيل تسعير المنتجات والخدمات لأن تكاليف هذه المنتجات تحدد مقدما عند إعداد التكاليف المعيارية و على أسس علمية، وبالتالي يمكن استخدامها في تسعير أوامر الشراء الخاصة التي تقدم إلى المنشأة وتحديد الأسعار العادية في حالات الاحتكار مثل تسعير قطع غيار السيارات في وكالات تجارة السيارات³.

التكاليف المعيارية في المجال الإداري :

¹ثناء على القبانى، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الاسكندرية- الطبعة الأولى، 2009، ص308-310.

²مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص35.

³محمد تسيير الرجحي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر 2008، ص 200-201.

لقد تطورت أنظمة التكاليف المعيارية معتمدة على الأسلوب العلمي والهندسي منذ كتابات "فريدريك تايلور" رائد مدرسة الإدارة العلمية الحديثة وما تلاه من رواد آخرين في دراسات الزمن والحركة لتحديد مستويات للتنفيذ تتخذ أساسا للمقارنة بالتنفيذ الفعلي واكتشاف الأخطاء والانحرافات في مراحل الإنتاج المختلفة والعمل على إلغاء الحركات غير الضرورية أثناء العمل مما يعمل على خفض تكلفة التشغيل.

وخلال الحرب العالمية الأولى نجد أن أنظمة التكاليف تطورت تطورا بطيئا بالنسبة للتطور الذي صاحب التقدم الهندسي والتكنولوجي في الإنتاج ، إلا أن الحاجة إلى استخدام التكاليف المعيارية أصبحت ضرورة خلال الكساد العالمي في سنة 1930 وذلك لتحديد تكلفة الإنتاج مقدما والعمل على تخفيضها وتصريف الإنتاج المكسب في المخازن بأسعار مناسبة للقوى الشرائية في الأسواق المختلفة.

لذلك فإن مهمة محاسب التكاليف هو إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

ومن ناحية أخرى فإن محاسبة التكاليف المعيارية حققت بنجاح مطالب الإدارة الحديثة كما أن الإدارة العلمية بدورها هي التي أمدت التكاليف بالمبادئ التي تستند إليها.

ونخلص من ذلك إلى أن التكاليف المعيارية تحقق مايلي:

- احتساب المعايير الكمية والمالية اللازمة للإنتاج على أساس وضع معايير نمطية لمواصفات المنتج وتكلفته المعيارية من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة.
- مقارنة التكلفة المعيارية بالتكلفة الفعلية وتحديد الإنحرافات وردها لأسبابها لمعالجة القصور وزيادة الكفاية.
- تحديد الاستخدام الأمثل والترشيد العلمي لاستخدام عناصر التكاليف من مواد وأجور ومصروفات صناعية غير مباشرة.
- إيجاد مقاييس دقيقة كمؤشرات لتقييم الأداء في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وفقا للمستويات المعيارية المحددة مقدما.¹

¹ السيد عليه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، مصر ، الطبعة الأولى، 2002، ص 20-22.

المبحث الرابع: التحليل الاستراتيجي للتكلفة

إن الهدف من الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو تحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح في الأجلين وإضافة قيمة لأصحاب المصالح وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على متطلبات العملاء كان لا بد من تطبيق أساليب إدارية حديثة تعمل على تحقيق تلك الأهداف الإستراتيجية

المطلب الأول: ماهية التحليل الاستراتيجي للتكلفة:

الفرع الأول: تعريف الإستراتيجية:

من بين التعاريف الكثيرة المقترحة للإستراتيجية نجد:

"الإستراتيجية هي تحديد الأهداف والغايات على المدى البعيد للمؤسسة والمصادقة على سياسات معينة لتوظيف الموارد بهدف تحقيق هذه الأهداف"¹ الإستراتيجية عبارة عن مجموعة القرارات والأعمال المتعلقة باختيار الوسائل وتفصيل الموارد قصد تحقيق الغايات"¹

تعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة: تعددت التعاريف الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة نظرا لحدثة هذا المفهوم وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة وفي ما يلي تعريف لهذا المفهوم:

" يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة تحليلا للتكاليف الخاصة بالشركة إضافة إلى التكاليف الخاصة بالمنافسين لها حيث تأخذ العناصر الإستراتيجية أهمية خاصة، وتستخدم بيانات التكلفة في تحديد الإستراتيجية الأنسب للشركة التي تتمكنها من تحقيق مزايا تنافسية"²

كما يمكن تعريفه بأنه:³

" نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة مثل، تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الاستراتيجي، وذلك بغرض كسب مزايا تنافسية في سوق المنتج "

" منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية (الخارجية والداخلية) والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية (مثل تحليل سلسلة القيمة - تحليل البيئة الخارجية - التكلفة المستهدفة، وتكاليف الأنشطة) بهدف الحصول على بيانات (مالية وغير مالية - خارجية وداخلية) تفيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة (التخطيط الإستراتيجي) وتنفيذها، ومراقبتها، بتطوير أساليب القياس وتقييم الأداء المحاسبي مثل التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ومقاييس تقييم الأداء، باستخدام مدخل تكلفة النشاط ABC".

¹ عريس طاهر، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص5.

² أقاسم عمر، مدخل 'دائرة التكلفة والسياسات المتبعة-الامداد الشامل- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان الجزائر 2010، ص263.

³ http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=6320

الفرع الثاني: الدور الإستراتيجي لتقدير التكاليف:

يساعد تقدير التكاليف في تحقيق الإدارة الإستراتيجية للمنشأة في اتجاهين هامين:

- ♣ يساعد تقدير التكاليف في تنبؤ التكاليف المستقبلية مستخدمين مسببات التكاليف التي تعتمد على الأنشطة أو تعتمد على الحجم أو مسببات التكاليف الهيكلية أو مسببات التكاليف التنفيذية.
- ♣ يساعد تقدير التكاليف في تحديد المسببات الرئيسية للتكلفة وهذا الاستخدام لتقدير التكاليف هام خاصة في طرق تحديد التكاليف المعتمدة على الأنشطة والتي تستخدم العديد من مسببات التكاليف وتقدير التكاليف يحدد أي من هذه المسببات هو الأفضل في تنبؤ التكاليف.¹

طرق تقدير التكاليف:

- ♣ تصنيف الحساب
 - ♣ التوفيق البصري
 - ♣ طريقة الحد الأعلى والأدنى
 - ♣ قياس العمل
 - ♣ تحليل الانحدار
- ترتيب هذه الطرق هو ترتيب تصاعدي وفقا لدقة الطرق فبدأ بأقل دقة تدريجيا حتى نصل إلى الأعلى في الدقة.²

(1) طريقة تحليل الانحدار:

يستخدم تحليل الانحدار كل البيانات المتاحة لتقدير دالة التكلفة وتحليل الانحدار هو طريقة إحصائية تقيس متوسط كمية التغير في المتغير التابع المتعلق مع التغير في واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة ويقوم الانحدار البسيط بتقدير العلاقة بين المتغير التابع ومتغير مستقل واحد، أما الانحدار المتعدد فيقوم على تقدير العلاقة بين المتغير التابع وعدة متغيرات مستقلة.³

(2) طريقة قياس العمل: تعتبر هذه الطريقة وطريقة تحليل الانحدار أكثر الطرق دقة لأنهما يستخدمان حسابات إحصائية تحقق الملائمة الرياضية بصورة أفضل. وتعتمد طريقة قياس العمل في تقدير التكلفة على عمل دراسة مفصلة لبعض الأنشطة الصناعية أو الخدمية لكي تقيس الوقت أو المدخل المطلوب لكل وحدة من المخرجات.⁴

(3) طريقة الحد الأعلى والحد الأدنى:

هذه الطريقة تعتبر أكثر الطرق استخداما في الحياة العملية لتمييزها بالسهولة والوضوح، وهي تعتمد على مفردتين فقط من مفردات التكاليف والإنتاج، الأولى تمثل أقصى نقطة وصل إليها النشاط الإنتاجي والأخرى أدنى نقطة له، وبطبيعة الحال فطبقا لتعريف التكاليف الثابتة فيفترض أن داخل هذا المدى الإنتاجي ستظل التكاليف الثابتة كما هي مع تغير التكلفة المتغيرة فقط، ولذلك فإن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة يعادل خارج قسمة التغير في التكاليف من الحد الأدنى إلى الأقصى على التغير في الإنتاج من الحد الأدنى والأقصى.⁵

¹صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص 403.

²عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 2002، ص 317.

³بناء علي القباي، قياس ونخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدارالجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 119.

⁴صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سبق ذكره، ص 422.

⁵كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، 2002، ص 11.

2) طريقة التوفيق البصري:

تتطلب هذه الطريقة من محاسب التكاليف أن يشاهد معلومات التكاليف الخاصة بالفترات السابقة سواء من جدول أو رسم بياني ويقوم باستخدام هذا الجدول أو الرسم البياني في تقدير التكلفة على أساس مشاهدة هذه المعلومات السابقة. هذه الطريقة أيضا سهلة وبسيطة في التطبيق، فهي لا تتطلب أي نوع معين من الخبرة في تقدير التكاليف.

3) طريقة تصنيف الحسابات:

يتم في هذه الطريقة تصنيف كل حساب تكلفة في السجلات المالية إلى تكلفة ثابتة أو تكلفة متغيرة. إعتادا على هذا التصنيف يقوم المحاسبون بحساب التكلفة الكلية بجمع التكلفة الثابتة الكلية مع التكلفة المتغيرة للوحدة. ومن مميزات هذه الطريقة سهولة وبساطة تطبيقها بينما عيوبها هي أن تقدير التكلفة يكون غير دقيق لأن بعض التكاليف تكون خليط من التكاليف الثابتة والمتغيرة.¹

خطوات لتقدير التكلفة: يوجد ستة خطوات رئيسية تستخدم عادة لتقدير التكاليف وهي كالتالي:

♣ تحديد التكلفة

♣ تحديد مسببات التكلفة

♣ تجميع المعلومات المناسبة والدقيقة المتعلقة بالتكلفة ومسبباتها

♣ تمثيل المعلومات بيانيا

♣ اختيار وتطبيق طريقة تقدير مناسبة

♣ تقييم دقة تقدير التكلفة.²

الفرع الثالث: مقومات التحليل الإستراتيجي للتكاليف:

يمكن بلورة المقومات الأساسية لنجاح منهج التحليل الإستراتيجي للتكاليف في المقومات التالية:

♣ الشمولية والتكامل: هذا يعني ضرورة توسيع دائرة التحليل مما يستلزم ضرورة توافر سجلات وتقارير عن تكلفة المنتج الذي

تقدمه المنشأة بالإضافة إلى معلومات عن المنافسين وإستراتيجيتهم وهيكل التكاليف وكفاءة وفاعلية الأداء لديهم ثم دراسة وتحديد الاختلافات النسبية بين المنشأة وكل منافس رئيسي موجود بالفعل أو متوقع وجوده في المستقبل.

♣ القابلية للتحقيق: فالتحقق من العلاقات والروابط عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة يعد مطلباً حيوياً يجب الاهتمام به وتوفيره

حتى يمكن لنظام التكاليف أن يقوم بدوره في خدمة ودعم إستراتيجية المنشأة وفي تحليل ورقابة التكاليف سواء كانت هذه الروابط والعلاقات خارجية مع الموردين أو العملاء أو داخلية بين الأقسام والأنشطة الداخلية.³

¹ صلاح الدين عبد المنعم، نفس المرجع السابق ص 417.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 407.

³ www.stone-assoc.com/index.php ?=stratigiccostanalysis-pdf.

المطلب الثاني: مداخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف

عند تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف يمكننا الاعتماد على المدخل التالي:

♣ التكامل بين أساليب تحليل سلاسل القيمة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة لدعم القدرة التنافسية.

الفرع الأول: تحليل سلاسل القيمة:

تعتبر سلاسل القيمة حجر الأساس في بناء الميزة التنافسية المستمرة عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاء بتقديم خدمات ما بعد البيع بما يمكن المنشأة من تحليل وتوجيه الأنشطة والموارد لمواطن تحقيق القيمة ومن ثم التكلفة المستهدفة والتميز للمنتج بهدف إرضاء العميل.

ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها "مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تزاو لها المنشأة خلال دورة حياة المنتج".

أي أن سلسلة القيمة هي "مجموعة من الأنشطة المؤداة داخل المنشأة والمحققة للقيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي إلى أيدي المستهلك وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون للسلعة أو الخدمة وتحقق المنشأة ربحاً إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفة أداء أنشطة حلقة القيمة".

ويستخدم تحليل سلاسل القيمة في خدمة التحليل الاستراتيجي للتكاليف وفقاً للخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحليل الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة

أنشطة رئيسية: (توريد، إمداد، التسويق، مبيعات، خدمات)

أنشطة داعمة: (إدارة الموارد البشرية، تطوير تكنولوجيا)

الخطوة الثانية: تحديد الأهمية النسبية للأنشطة وفقاً لمدى مساهمتها في إجمالي التكاليف.

الخطوة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة.

الخطوة الرابعة: تحديد علاقات الترابط بين الأنشطة حيث توجد مسببات تكلفة داعمة لبعضها البعض وأخرى معاكسة لبعضها البعض.

الخطوة الخامسة: بناءً على الخطوات السابقة يتم تقديم التوصيات الخاصة بتخفيض التكلفة.

أبعاد عملية تحليل سلاسل القيمة:

البعد السلوكي:

حيث يعتمد تطبيق مفهوم سلاسل القيمة على الإدارة المنهجية للعلاقات الخارجية للمنظمة (عملاء، موردين، منافسين) ويظهر ذلك في إدارة تكاليف المورد بما يساعد المنشأة على الوصول لأفضل التوجيهات سواء في تصميم المنتجات أو إدارة تكاليف خدمة العملاء أيضاً فإن تطبيق مفهوم سلاسل القيمة على إدارة أنشطة المنشأة عن طريق تحليل قيمة كل نشاط ومقارنته بإجمالي قيم الأنشطة بما يوفر أساس موضوعي للحكم على نسبة إضافية كل نشاط في سلسلة القيمة وبالتالي العمل على تطوير تلك الأنشطة التي تضيف قيمة دون إهدار الوقت في الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

البعد التكاليفي:

حيث يعتمد التطبيق السليم لتحليل مسببات التكلفة على مفهوم سلاسل القيمة في تقسيم أنشطة المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة المتتابعة التي تضيف قيمة للمنتج بغرض تحديد المركز الاستراتيجي للتكاليف وبيان طبيعة الأنشطة التي يجب تكريس الموارد لها مستقبلاً وتخفيض تكلفة الأنشطة الغير ضرورية عن طريق إلغائها أو البحث عن أنشطة أخرى بديلة لها لكنها أقل في استهلاك الموارد.

البعد التسويقي:

حيث يعتمد التطبيق السليم لتحليل الموقف التنافسي على نتائج تطبيق مفهوم سلسلة القيمة فتحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنشأة يعتمد على تقييم التهديدات والفرص الخارجية وهذا هو ما تعكسه النظرة الخارجية لمفهوم سلاسل القيمة، كذلك يعتمد تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي على التعرف على مواطن القوة والضعف داخل المنشأة وهو ما يعبر عن النظرة الداخلية لمفهوم سلاسل القيمة من خلال استخدام مصفوفات (تهديدات والفرص / نقاط القوة والضعف).

الفرع الثاني: تحليل مسببات التكلفة:

مسبب التكلفة هو عامل، مثلا مستوى النشاط أو حجم النشاط الذي يؤثر في التكاليف خلال فترة زمنية محددة، وبذلك توجد علاقة السبب والتأثير بين التغيير في مستوى النشاط أو حجمه وبين التغيير في مستوى إجمالي تكاليف منتج التكلفة.

مسبب التكلفة للتكاليف المتغيرة هو مستوى النشاط أو الحجم الذي يؤدي تغييره إلى وجود تغيير نسبي في التكاليف المتغيرة.

والتكاليف الثابتة في المدى القصير ليس لها مسبب تكلفة ولكن قد يوجد لها مسبب تكلفة في المدى الطويل.¹

كما يمكن تعريفها بأنها "في تلك العوامل التي ترتبط بشكل متناسب مع استهلاك النشاط لموارده، وبالتالي تمثل الأساس لتفسير سلوك تكلفة النشاط مما يساعد على تحقيق دقة وموضوعية قياس التكلفة من ناحية ومن ناحية أخرى يساهم في تنفيذ استراتيجية وزيادة التكلفة الداعمة للقدرة التنافسية للمنشأة"

أو هي " تلك العوامل التي تسبب في حدوث تكلفة النشاط وتفسر العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار ما يستهلكه من موارد"

إن دراسة وتحليل مسببات التكلفة تقدم بيانات ومعلومات مالية وغير مالية فالمعلومات المالية تعكس العلاقة بين تكلفة النشاط مع مخرجاته مثل تكلفة الإنتاج المعبى وتكلفة مستوى الجودة، أما المعلومات غير المالية فهي تعكس مدى كفاءة أداء النشاط وجودة منتجاته مثل: نسبة الإنتاج المعبى لكل عامل، عدد حدوث الأخطاء لكل نشاط، مقاييس رضا العملاء، ومعدل دوران العميل"

ويتطلب تطبيق نموذج تحليل مسببات التكلفة في خدمة التحليل الاستراتيجي للتكاليف القيام بالإجراءات التالية:

- ♣ وضع قائمة تفصيلية بأنشطة المؤسسة حيث يفيد إعدادها في بيان تتابع الأنشطة وعلاقتها المتشابكة في ضوء الأهداف المحلية للمنشأة.
- ♣ الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة زمنية معينة والتي يمكن تتبعها مباشرة عن طريق مسببات التكلفة بما يعكس استهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج.
- ♣ إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات النشاط عن طريق اقتراح عدد متنوع مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث تكلفة النشاط ويمكن الإستعانة في هذه المرحلة بمشريفي الأنشطة والفنيين للتعرف على أهم العوامل والمسببات التي تؤثر في سلوك التكلفة داخل المنشأة.
- ♣ احتساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة أو معدل التكلفة لوحدة النشاط وفقا للمعادلة التالية:

¹ثناء على القبانى، مرجع سبق ذكره، ص31.

معدل تكلفة وحدة النشاط = إجمالي تكاليف النشاط المساعد + كمية الموارد اللازمة للنشاط.
ويكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة خدمات الأنشطة المساعدة يساوي مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة

كما تعتبر تكلفة وحدة النشاط هي الأساس الذي يستخدم في تحديد تكلفة المنتج النهائي

♣ تحديد تكلفة النشاط: في هذه الخطوة يتم حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط عن طريق تجميع تكاليف تشغيل النشاط بصورة قابلة للتتبع المباشر وأيضاً تكاليف الأنشطة المساعدة الأخرى والتي استفاد بها النشاط والتي يمكن تتبعها باستخدام مسببات تكلفة متعددة حيث أن

تكاليف النشاط = تكاليف التشغيل المباشر للنشاط + نصيبه من تتبع تكلفة الأنشطة المساعدة.¹

الفرع الثالث: تحليل الموقف التنافسي:

يمثل الموقف التنافسي قدرة المؤسسة على المنافسة من خلال تحسين عمليات مشاريعها، وبالتالي جودة منتجاتها وقدرتها على تخفيض التكاليف الكلية وأثر ذلك في كل من الحصة السوقية والمبيعات والأرباح والعائد على المجتمع لتحسين موقفها التنافسي، فهي إذن تلك العملية التي تتسابق المؤسسات ضمن قواعدها لتتفوق على منافسيها.

ويعتمد تحليل الموقف الاستراتيجي على اختيار الأسلوب المناسب لإدارة التكلفة وعلى الاستراتيجية التنافسية التي تطبقها المؤسسة في مجال الأعمال وذلك بتقديم منتجات متميزة مع تخفيض التكلفة، كما يقوم تحليل الموقف الاستراتيجي بتوسيع نطاق التحليل المحاسبي ليشمل بيئة الخارجية إلى جانب البيئة الداخلية للمؤسسة ويهتم بتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اختيار وبناء وتنفيذ ورقابة وتقويم الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسة.

إذ يمكن للمؤسسة أن تتبع إستراتيجية معينة أو أكثر من إستراتيجية تنافسية في آن واحد وفي هذا الشأن قدم (porter) الخيارات الإستراتيجية الأساسية التي يتم الاختيار بناء على ظروف المنافسة من جهة وقدرات المؤسسة من جهة أخرى وهي:

إستراتيجية قيادة التكلفة:²

الهدف من إتباع هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين. حيث تهدف إستراتيجية القيادة التكاليفية إلى تقوية المركز التنافسي للشركة و السيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين. و تتمتع الشركة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة، كما تكون الشركة المطبقة لهذه الإستراتيجية قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين، و يعود هذا لانخفاض تكاليف هذه الشركة نسبة إلى تكاليف منافسيها .

و قد ميّز البعض بين مفهوم القيادة التكاليفية و مفهوم المركز الاستراتيجي للتكاليف، حيث تم ذكر مجموعة من الفروق الهامة

¹www.stone-assoc.com/index.php ?=stratigiccostanalysis-pdf.

²<http://islamfin.go-forum.net/t1972p30-topic>

بينهما، و التي لها انعكاسات على الإطار الفكري لسلاسل القيمة .

فإذا كانت القيادة التكاليفية هي إحدى الركائز الهامة المستخدمة في تحقيق مميزات تنافسية عن طريق تخفيض التكاليف، فإن المركز الاستراتيجي للتكاليف يمثل المفهوم الذي يحدد هذا التخفيض و خصائصه و مستوياته و فعالية كل من هذه المستويات في تحقيق مميزات تنافسية .

وعلى هذا الأساس يعرف المركز الاستراتيجي للتكاليف بأنه:

" قدرة الشركة على إنتاج السلع و الخدمات بتكاليف تقل من متوسط تكلفة المنافسين في الصناعة " ويتصف المركز الاستراتيجي للتكاليف بهذا الشكل بأنه : مركز نسبي يتحدد في ضوء ما تسفر عنه تكاليف المنافسين، و مركز ديناميكي يتجه نحو الاستجابة للتغيرات التي تحدث في تكاليف المنافسين .
أما القيادة التكاليفية فقد تم تعريفها على أنها:

" القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط تكلفة الوحدة من هذا المنتج، في شركات الصناعة ذات المركز الاستراتيجي للتكاليف . "

و تعتبر القيادة التكاليفية أكثر مراحل المركز الاستراتيجي للتكاليف قدرة على تحقيق مزايا تنافسية و بالتبعية تحقيق الاستراتيجيات .
إستراتيجية التمييز:

تهدف المؤسسة من خلال تطبيق هذه الإستراتيجية إلى تمييز منتجاتها وخدماتها عما يقدمه المنافسون، حيث تسعى المؤسسة إلى التفرد في تقديم منتج معين للزبائن على مستوى بعض الجوانب في تشكيلات مختلفة للمنتج خاصة بالمنتج، تصميم مميز، سمعة جيدة، علامة رائدة أو خدمات متعددة أو ممتازة.

إستراتيجية التركيز: المؤسسة تهدف من وراء تطبيق هذه الإستراتيجية إلى توجيه منتجاتها وخدماتها لشريحة محددة من المستهلكين أو قطاع خاص من السوق.¹

المطلب الثالث: تقييم التحليل الاستراتيجي للتكاليف

يتم تقييم هذا التحليل من خلال أهدافه وأوجه الاختلاف ومختلف اتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: أهداف التحليل الإستراتيجي للتكاليف:²

¹ مسكين الحاج، مرجع سبق ذكره، ص49.

² http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=6320

يهدف التحليل الإستراتيجي للتكاليف إلى تحقيق الآتي:

- 1- الفهم الجيد للعوامل الإستراتيجية بهدف جعل المنشأة قادرة على صياغة خططها الإستراتيجية بشكل جيد بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة، والعوامل الإستراتيجية يمكن تجديدها عن طريق تحليل بيئة الأعمال الخارجية والداخلية، وتحليل بيئة الأعمال الخارجية ينصب على سوق السلعة أو الخدمة، سواء الدولية أو الإقليمية أو المحلية، ودرجة التنافسية فيها، وما إذا كانت أسواق نامية أم أنها تبدو محدودة، والقوانين والتشريعات التي تؤثر على السوق، مثل إصدار قوانين وتشريعات تؤثر على الفرص الاستثمارية وعلى سوق العمل، وعقد اتفاقيات ثنائية أو جماعية بين الدول لإنشاء مناطق التجارة الحرة. وتحليل بيئة الأعمال الداخلية، ويشمل تحديد التكنولوجيا المستخدمة، والداخلين الجدد للصناعة وتأثيرهم على السوق، وتحليل محركات التكلفة الإستراتيجية، بهدف تحديد العوامل الإستراتيجية الهامة في الصناعة (الموارد والقدرات المحورية). ويستخدم في تحديد العوامل الإستراتيجية الخارجية والداخلية مجموعة من الأساليب منها، تحليل البيئة الخارجية للصناعة، تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة. وبناءً على تحديد العوامل الإستراتيجية الهامة، تستطيع إدارة المنشأة أن تحدد الإستراتيجية التي تتبناها في المستقبل، والتي تكون إستراتيجية نمو أو استقرار أو تقلص، أو إستراتيجية تنافسية بالتكلفة أو بالتميز أو بكليهما معاً.
- 2- توفير إطاراً جيداً لتخصيص الموارد بين الأنشطة، هذا الإطار يتضمن تحديد أنشطة القيمة داخل المنشأة وخارجها، وتحديد الأصول والخصوم والمصروفات لكل منها، وبالتالي يمكن قياس العائد لكل منها، وبناءً عليه تستطيع المنشأة أن تحدد أنشطة القيمة التي توجه إليها استثماراتها سواءً بالتوسع الأفقي أو الرأسي أو بالاندماج للأمام أو للخلف.
- 2- تحديد مصادر الأرباح في المنشآت. ويتم ذلك عن طريق قياس تكلفة وحدات الأعمال الإستراتيجية مثل المنتجات، العملاء، خطوط الإنتاج..... لتحديد ربحيتها، وإمكانية التحسين والتطوير المستمر مستخدماً في ذلك مدخل تكلفة النشاط.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي و التحليل الاستراتيجي للتكلفة: ¹

ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين التحليل التقليدي للتكلفة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة فيما يلي:

- ❖ يركز التحليل التقليدي على العمليات الصناعية و يستهدف قياس تكاليف المنتجات و الأقسام, و يغفل عن قياس و تحليل الأنشطة المولدة للقيمة, من منظور يتبنى القيمة كما تدركها و تحددتها الأسواق.

¹إيجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية -دراسة تطبيقية-رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس ، كلية التجارة، مصر، 2002، ص53.

الفصل الأول: طرق حساب وتحليل التكاليف – الأنظمة الكلاسيكية-

- ❖ يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة ذو نطاق أوسع من نطاق التحليل التقليدي للتكلفة إلى أبعد مما يقوم به نظيره التقليدي، فهو يهتم بتكاليف المنافسين و مقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين .
 - ❖ تستخدم بيانات التكلفة في التحليل الاستراتيجي لتطوير الاستراتيجيات من أجل كسب مزايا تنافسية.
 - ❖ يعتمد مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة على مفهوم سلاسل القيمة، في حين يعتمد التحليل التقليدي على مفهوم القيمة المضافة.
 - ❖ يمتد التحليل الاستراتيجي ليشمل الرؤيا الخارجية للتكلفة بينما يقتصر نطاق التحليل التقليدي على الرؤيا الداخلية .
- الفرع الثالث: اتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية:
- يمكن الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية من خلال معرفة مضمون كل اتجاه وانعكاساته على المعلومات المحاسبية كما هو ملخص في الجدول التالي:

جدول رقم (1-5) اتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية

الاتجاهات	مضمونه	انعكاساته على المعلومات المحاسبية
Grundy et al	يمكن الاستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الاستراتيجي في عملية المحاسبة المالية الاستراتيجية التي تفيد في صياغة استراتيجية المنظمة وتحليل استراتيجيات المنافسين وتحليل موقف العملاء وتقييم خطط السيطرة على شركات أخرى أو الإندماج معها.	المعلومات التي توفرها قوائم المحاسبة المالية غير كافية في حد ذاتها لتحقيق أهداف المحاسبة المالية الاستراتيجية ، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو الإدارة الهندسية أو إدارة الإنتاج .
Porter	حدد الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة التي يمكن أن تختار المنظمات من بينها وهي استراتيجية الريادة في كل التكاليف، واستراتيجية التمييز واستراتيجية التركيز.	يستلزم اتباع استراتيجية الريادة في كل التكاليف الاعتماد على الموازنات لرقابة وتخفيض التكاليف والحصول على معلومات عن المنافسين والتحكم في تكاليف الإنتاج، أما في ظل استراتيجية التمييز فيمثل العنصر الأساسي الواجب التحكم فيه في تكاليف التسويق.
Simmonds	أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري بهدف توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الاستراتيجية في المنظمات	يجب توفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والخصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى استغلال الموارد، وهذه المعلومات تبعد عن النطاق المعتاد للمحاسبة الإدارية، ويتطلب تعاون المحاسبين مع إدارة التسويق.
Simons	الربط بين نظام الرقابة ذات الأسس المحاسبية من جهة واستراتيجيات المنظمة من جهة أخرى في إطار نظرية الارتباط اعتمادا على تصنيف أنواع	المنظمات التي تتبع استراتيجية المدافع تركز على الريادة في كل التكاليف وجودة خدمة العملاء وتتم بقدر محدود بتطوير المنتج والسوق، وتستخدم نظم الرقابة

<p>المحاسبية بكثرة أقل من مثيلاتها التي تتبع استراتيجية المنقب. أما المنظمات التي تتبع استراتيجية المنقب فتهتم بصورة أكبر بالسوق وتسعى دائما لخلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع والابتكار وتهتم بصورة كبيرة بتنبؤ بيانات عن المستقبل وبوضع أهداف للموازنات وتتابع باستمرار النواتج</p>	<p>استراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة إلى استراتيجية المدافع واستراتيجية المنقب والاستراتيجية المهجنة.</p>	
<p>يحتاج تطبيقه إلى توفير معلومات عن نسب هامش الربح وتحديد التكاليف المسموح بها، ويتطلب القيام بتحليل وظيفي للتكاليف وإعداد قوائم للتكاليف التفاضلية ويتطلب التعاون بين المحاسب وإدارة التسويق وإدارة الإنتاج.</p>	<p>إدارة التكلفة المستهدفة و أسلوب يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية، وفقا له تحدد المنظمات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم تحدد الربح الذي ترغب المنظمة تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف.</p>	<p><u>Hiromoto</u></p>
<p>تستلزم تحليل عوامل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة، فيجب توفير معلومات في أنشطة خلق القيمة بالمنظمة، إجراء تحليل التكاليف وفقا للاستراتيجية التنافسية التي تنتهجها المنظمة فقد تتبع استراتيجية الريادة فتحتمل إلى التركيز على التكاليف المعيارية أو تتبع استراتيجية التميز فتركز على تكاليف التسويق، ويجب أيضا توفير معلومات تفصيلية عن مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية.</p>	<p>الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وتهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق استراتيجية المنظمة وتهتم بعنصر المنافسة وتتميز بالنظرة الاستراتيجية طويلة الأجل، وتعتمد على أساس ثلاثة أنماط من التحليل هي تحليل سلسلة القيمة، سلسلة الموقف التنافسي وتحليل مسببات التكلفة.</p>	<p><u>Shank et</u> <u>Govindarajan</u></p>
<p>يجب توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة، ومراقبة استراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة فترات زمنية.</p>	<p>محور التركيز الخارجي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ينصب على السوق وليس على المنافسين، ويجب على كل منظمة الحفاظ على عملائها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس على أساس فقط خفض التكلفة المنتج وزيادة جودته وتحسين أوقات التسليم، ولكن على أساس الإستراتيجية.</p>	<p><u>Bromwich</u></p>
<p>يجب ربط استراتيجية المنظمة بعملية إعداد الموازنة بما فيتم إعداد موازنة استراتيجية تهدف إلى تطوير قدرات إنتاجية جديدة والوصول إلى عملاء جدد وأسواق</p>	<p>بطاقات التقييم المتوازن للأداء والتي تضم مجموعة من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمنظمة ومدى</p>	<p><u>Kaplan et</u> <u>Norton</u></p>

<p>جديدة و إدخال تحسينات جوهرية على عمليات الإنتاج والقدرات المتوفرة للمنظمة حاليا، ويجتمع مجلس الإدارة دوريا لإجراء مراجعة الإستراتيجية للنتائج التي تظهرها بطاقات التقييم المتوازن للأداء عن الفترات السابقة وإتاحة المعلومات الناتجة عن تقييم الأداء لجميع العاملين بالمنظمة.</p>	<p>تحقيق أهدافها الاستراتيجية، تشمل إلى جانب مقاييس الأداء المالي مجموعة أخرى من المقاييس تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو.</p>	
<p>يقوم هذا المدخل على الانتقال من مقاييس الأداء المالي الجاهز مثل الربح وإيراد المبيعات والتدفقات النقدية، وإعطاء اهتمام أكبر للمقاييس غير المالية مثل فعالية أداء المبيعات ورضا العملاء وولاء العملاء وأوجه قوة الأصناف.</p>	<p>المحاسبة الإدارية عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية فالمنافع التي يحصل عليها العميل من سلعة أو خدمة قد تتضمن عوامل غير ملموسة تتعلق باشباع انفعالي أو عاطفي يتحقق نتيجة الحصول على منتج يحمل ماركة معينة.</p>	<p>Roslender et Hart</p>

المصدر: محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005، جامعة الامارات العربية المتحدة ص33.

خلاصة الفصل:

لقد تم في هذا الفصل مناقشة أغلب المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف وقبل الولوج في دراسة هذه المفاهيم تم توضيح الفرق بين مختلف المصطلحات المتعلقة بالتكاليف والمصروفات والنفقة، كذلك أهم التصنيفات التي تشملها مختلف التكاليف بحيث قمت باختيار التبويب الشامل لهذه التكاليف لكي لا أغفل أي نوع أو صنف.

إضافة إلى ذلك فقد تم عرض وتقييم الطرق الكلاسيكية المستعملة في تحديد التكلفة وذلك من خلال ذكر مبادئ هذه الطرق ومزاياها وعيوبها، والتي كان مفادها أن نظام التكلفة الكلية تقوم على أساس التحميل الكلي لجميع عناصر التكلفة سواء كانت متغيرة أو ثابتة وسواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ومن تم عرضنا مختلف التكاليف الجزئية التي تقوم على تحميل جزء فقط من التكاليف إلى المنتج أو الخدمة المقدمة والتي تضم (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة كذلك طريقة التكاليف المتغيرة

وطريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة وأخيرا طريقة التكلفة الهامشية)، مع العلم أن كل هذه الطرق تتميز بإيجابيات ولكنها لا تخلو من العيوب، كما تتضمن الطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف طريقة التكاليف المعيارية والتي تعمل على إمكانية تقدير التكاليف وتحليل الفروقات وبالتالي وضع الموازنات التقديرية.

وما يميز هذه الطرق عن بعضها، هي إمكانية استعمالها لاتخاذ القرارات سواء على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل الأجل حسب أهداف المسيرين.

وفي الأخير تطرقت إلى التحليل الاستراتيجي للتكاليف تمهيدا للفصل الثاني، بحيث يعتبر حديث النشأة، كما يساعد الإدارة على إعداد خططها طويلة المدى التي تعمل على تخفيض التكاليف وذلك من خلال المعلومات التي توفرها والتي تؤدي بدورها إلى دقة القياس وزيادة الفعالية وتقييم الأداء.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

يتمثل الهدف الأول لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما، وذلك لتمكين المسيرين من اتخاذ القرارات الرشيدة، فلقد تناولت في الفصل الأول الأنظمة التقليدية للمحاسبة على التكاليف من حيث المفاهيم والمصطلحات كما وضحت المزايا والعيوب التي تتصف بها كل طريقة من هذه الطرق، لكن في ظل بيئة أعمال تتسم بالتطور، وبشدة المنافسة أصبحت هذه الأنظمة أو الطرق لا تواكب التطورات الصناعية مما يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة ينتج عنها قرارات خاطئة.

حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر التكنولوجيا والمعلومات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية حديثة وهذا ما تم دراسته في هذا الفصل بحيث قمت بتقسيمه إلى أربع مباحث لدراسة مختلف الأنظمة الحديثة التي ظهرت لتغطية قصور الأنظمة الكلاسيكية، فقد خصصت المبحث الأول لنظام التكلفة على أساس النشاط والذي يعمل على تقديم معلومات دقيقة تساعد على توفير مؤشرات لتقييم الأداء والتعرف على جدوى كل نشاط. وبالتالي تحديد الأنشطة المرتبطة بالتكاليف وإلغاء الأنشطة عديمة القيمة، أما المبحث الثاني فقد خصص للتكلفة المستهدفة بحيث أن هذا النظام عبارة عن عملية الضبط التي تستخدم البيانات والمعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج، يلي هذا النظام إدارة الجودة الشاملة وفي المبحث الأخير تطرقت إلى باقي الأنظمة الحديثة الأخرى كنظام الإنتاج الفوري كذلك الإدارة بالأنشطة وأسعار التحويل.

المبحث الأول: طريقة التكلفة على أساس النشاط

تتجه المنشآت الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة باستعمال أنظمة التكاليف على أساس النشاط ومن بينها التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات المختلفة، وتحدد الإشارة إلى أن مزايا استعمال هذا النظام تفوق عادة عيوبه مما يشجع على تطبيقه.

المطلب الأول: مدخل إلى نظام التكلفة المبني على الأنشطة

تعتبر نظم التكاليف التقليدية غير كافية من حيث أنها تلاحق التطورات التكنولوجية المتواصلة في الأنشطة المختلفة لأن الهدف الأساسي لها يتمثل في قياس التكلفة لأغراض إعداد القوائم والتقارير المالية، ومن ثم فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية لمختلف الأنشطة.

كما أن استخدام معدلات تحميل للتكاليف الإضافية على أساس معين واحد فقط يكون معناه افتراض وجود علاقة سببية بينهما، إلا أن هناك بعض عناصر التكاليف الإضافية ترتبط بمسببات أخرى مثل عدد أوامر الشغل أو حجم العمل.

ويمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف يمكن أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي، وتساهم في توفير المعلومات أكثر دقة على علاقة السببية التي يمكن أن تكون مفتقدة في بعض الحالات في ظل التدخل التقليدي بما يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها.

ويقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) على فكرة أن توفير الخدمات يحتاج إلى منظمات، وأن هذه المنظمات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة، أي أن "المنتجات تحتاج إلى منظمات والمنظمات تقوم على أنشطة والأنشطة تتطلب موارد".

وبالتالي فإنه يتم تخصيص تكلفة الموارد أولا على الأنشطة التي استفادت منها، ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة، وبذلك يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة حيث أنه يتعرف على سبب التكلفة الإضافية، ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها، وبالتالي يمكن تحقيق دقة أفضل في تتبع، وحساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة، وتجميع وتشغيل التكلفة.

وعلى ذلك ينطوي هذا المدخل عند توزيعه للتكاليف الإضافية على مرحلتين يتم في المرحلة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط بينما تخصص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات حسب درجة استفادة كل خدمة من هذا النشاط.¹

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكلفة، الدار الجامعية، 2003، ص353.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الفرع الأول: المفاهيم والمصطلحات التي يتضمنها هذا المدخل.

يتطلب استخدام هذا المدخل الإلمام ببعض المفاهيم الأساسية مثل الأنشطة ووحدة التكلفة ووعاء التكلفة ومسبب التكلفة فالأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية، ونظرا لتعدد ما ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة متى يمكن استخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها ووحدة التكلفة يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل. وأخيرا فإن مسبب التكلفة يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة مع مراعاة وجود مستويين لمسببات التكلفة، يقصد بالمستوى الأول تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، ويقصد بالمستوى الثاني تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على الخدمات.¹

أولا: مدخل لمفهوم الأنشطة.

لما كان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد أساسا على النشاط فلا بد من الاطلاع على مفهوم وأنواع الأنشطة. فالنشاط هو "أي طلب تأخذه المنشأة لصنع منتج أو تأدية خدمة" أو هو "هدف مهمة ذات عرض محدد"² كما يمكن تعريف الأنشطة بأنها "الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:

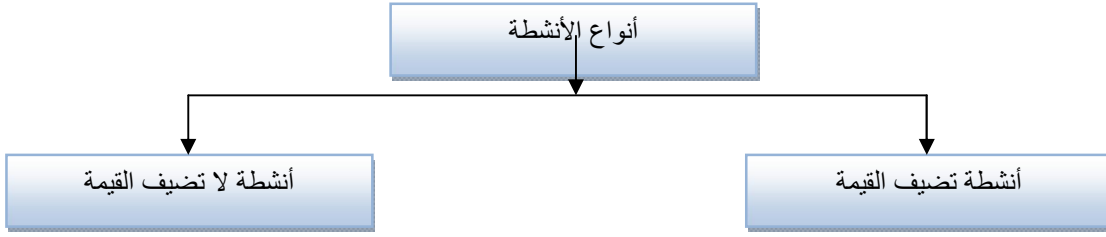
- أ. أنشطة المدخلات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.
 - ب. أنشطة العمليات: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.
 - ج. أنشطة المخرجات: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات ونشاط مطالبات العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.
 - د. أنشطة إدارية: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى، ومن الأمثلة على الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.³
- ويمكن تصنيف الأنشطة من حيث القيمة التي تطبقها إلى:
- أ. أنشطة تضيف القيمة.
 - ب. أنشطة لا تضيف القيمة.
- كما هي موضحة في الشكل التالي:

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، 2004، ص 219.

² اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص 162.

³ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الجامعة الأردنية - الطبعة الأولى، 2004، ص 190.

الشكل رقم (2-1) يوضح تصنيف الأنشطة حسب القيمة:



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص162.

فبالنسبة للأنشطة التي تضيف القيمة فهي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد البعيد مثال ذلك نشاط العرض واختيار النوعية.

أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف .

ومن هذا التبويب يمكن أن نتبين بأن النشاط هو مجموعة العمليات المتجانسة ذات الهدف المشترك.

و هناك من يصنف الأنشطة إلى نوعين أيضا:

أ. الأنشطة المباشرة: وهي جميع الأنشطة المباشرة في العملية الإنتاجية والمتمثلة بأنشطة العمليات الإنتاجية.

ب. الأنشطة غير المباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.¹

¹ اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص163.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ثانيا: التكلفة على أساس النشاط.

تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

وتبعاً لذلك هناك أربع مراحل لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة:

- تحديد النشاطات الرئيسية في المشروع
- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.
- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط
- تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.¹

يمكن استخدام هذا الشكل لتوضيح ذلك:

الشكل رقم (2-2) الإطار العام لنظام ABC:



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، 2004، ص 129.

¹ عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 255.

ثالثا: أغراض التكلفة.

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع و تحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة... إلخ) وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كان منتجات، أو عملاء، أو قنوات توزيع، أو مجالات وظيفية.

ويتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسطا. غرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف. ومن أبرز خصائصه أنه "أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنظمة بعد أن تكبد فيه التكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

رابعا: مسببات التكلفة.

يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهرية في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة". وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة. في التطبيق العملي، توفر مسببات التكلفة (أو معدلات التحميل بالمعنى المألوف) جزءا من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها.

وحتى يتحقق ذلك، يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها، وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

بالإضافة إلى ذلك، لا تخفى أهمية دراسة الآثار السلوكية لاختيار مسبب تكلفة معين نتيجة تأثيره المحتمل على سلوك العاملين إذا ما أحسوا أن تقييمهم سيتم بطريقة ما على أساس مسبب التكلفة المختار.

أحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة" وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة. وعند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة عامل "تكلفة القياس" بمعنى أنه في ظل نظام ABC تكون هناك فرصة لاستخدام عدد كبير جدا من مسببات التكلفة، لذا فإنه كلما أمكن يتعين مراعاة اختيار تلك المسببات التي تعتمد على معلومات متوافرة بالفعل، حيث أن المعلومات غير متاحة، يمكن إنتاجها، غير أن عملية الإنتاج في هذه الحالة ستزيد من تكاليف نظام المعلومات الخاص بالمنظمة. إن اختيار مسبب التكلفة الذي يستخدم معلومات متوافرة بالفعل إنما يُخفف من تكاليف القياس إلى حد ما الأديني.¹

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية-الاسكندرية- الطبعة الأولى، 2006، ص 78-80.

يتم تحديد أوعية التكاليف بتحديد نسب استهلاك كل نشاط من تلك الأنشطة للموارد الاقتصادية المتاحة ، ووفقا لتلك النسب يتم تحديد وعاء (مجمع) لتكاليف الأنشطة التي يكون لها نفس نسب استهلاك النشاط ثم يتم استخدام أحد مسببات التكلفة لأي نشاط بالوعاء وبحيث يتم إعداد معدل تحميل لكل وعاء بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة للوعاء على مسبب التكلفة المختار ثم يتم توزيع التكلفة على الخدمات المؤداة باستخدام معدلات تحميل الأوعية في ضوء مدى استفادتها من عدد أحداث أو عمليات مسبب التكلفة المختار.¹

الفرع الثاني: نشأة نظام التكاليف على أساس النشاط ومراحل تطوره.

بما أن الشركات في الوقت الحاضر بدأت بإنتاج أصناف متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها وأصبح العمل يمثل بنسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف غير المباشرة وازداد الاهتمام بها وهذا يعود إلى: (Atkinson eta 1995)

1. الأتمتة وهي تحتاج إلى الكثير من الأنشطة كتهيئة المكاتب والجدولة وهندسة الإنتاج.
2. التأكيد على خدمة المستهلك بشكل أفضل.
3. تعدد المنتجات.

كما أن التسهيلات الناشئة عن عملية توزيع الكلف الغير مباشرة التي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع (Drury,2000).

كما أن ازدياد شدة المنافسة في الثمانينات نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع الكلف بالأنظمة التقليدية لا سيما في الشركات متعددة المنتجات (multi product). ولكي تستطيع هذه المنشآت من مواجهة هذا التنافس العالمي لا بد لها من أن تمتلك نظاما لها القدرة على خلق معلومات فعالة إذ لن تستطيع الأنظمة التقليدية من تلبيةها مستقبلا كما أن مديرو الشركات إذا أرادوا أن تكون منتجاتهم تنافسية (Maluer,1997) فإن عليهم معرفة:

1. الأنشطة التي تدخل في صناعة المنتج أو توفير الخدمة.
2. كلفة هذه الأنظمة لتخصيص كلف المنتج.

لكل هذا فقد نشأ نظام الكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وهو نظام ليس ابتكارا حديثا فإنه قبل أكثر من خمسين سنة دافع عن مبادئ نظام الكلفة على أساس النشاط عندما أشار إلى أن كل صنف أو مجموعة أولية من الكلف الغير مباشرة يجب أن تكون علاقة بكل بعد من أبعاد مشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط والرقابة لا سيما وإن بعض الأبعاد الرئيسية للكلف الغير مباشرة التي قد تتغير مع تغير عدد وحدات المنتج، عدد الكليات، عدد العمليات التشغيلية، طاقة المصنع، عدد المواد المعروضة. يشير (Johuson) إلى أن محاسبي (General Electric) وهي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعمل مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للكلف الغير المباشرة ولتحقيق سيطرة أفضل عن الكلف الغير المباشرة اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف ومما لا شك فيه أن شركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص224.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

تكاليفها، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات والزبائن وغيرها واقتضى استخدامها على تخصيص الدقيق للكلف.

كما أن هناك بعض المدراء والأكاديميين الألمان ينتقدون (Cooper and Kaplan) على أنهما يزعمان بأنهما مخترعي "موجهات الكلف" بينما ومنذ عدة سنوات مضت كان الأكاديميون مثل (Kilger) قد اقترحوا أسس تخصيص الكلف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت متشابهة تقريبا مع موجهات الكلف المالية وقاموا أيضا بدمجها في مفاهيمهم الخاصة بالتكاليف المباشرة.

وبالرغم من أن الألمان قد يكونوا فعلا بحثوا هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لهذا النظام قد بدأت في الثمانينات كما يؤكد ذلك (Kaplan) حيث يقول قمت أنا و (Cooper) ببحث أنظمة ABC للمرة الأولى موقعيا في منتصف الثمانينات في شركات مثل « union pacific juhn deer » و«يضيف لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات وصفاه بالتخصيص (Allocation) .

في الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987 وبشكل ملفت للنظر حيث نشر وأذاع كل من Cooper and Kaplan أسلوب ABC في عدد من المجالات وأعطت عناوين بعض مقالاتهم تغييرا للحماس الذي قوبل به أسلوبهما ومنها (نظام كلفة واحد لا يكفي) و (قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح) وهكذا منذ ذلك الوقت تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتباعد وتناقش جميع أفكاره والآثار المترتبة على استخدامه.

وفي بداية التسعينات فإن الكثير من الشركات اعترفت بتطبيق نظام ABC وهناك دراسة من قبل Innes et « Michpill عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات إنكلترا تبنت نظام ABC .

إن نظام ABC يعتبر نظاما متكاملًا فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة كما يشير بعض الأكاديميون ومما يؤكد على كونه نظام وليس أسلوب أو طريقة هو شموله مكونات النظام من مدخلات وعمليات التشغيل ومخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلات نظام ABC تتمثل بالبيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط ، أما مخرجاته فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج.

إن نظام ABC يستند في تحديد التكاليف على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة، أي أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات.

ويتضح مما سبق أن نظام ABC قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج ونتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب كلف الإنتاج إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المنشآت الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة وتفصيلا، وتأتي الدقة المتزايدة على وفق نظام ABC لتحديد كلف المنتج (Hilton, 1999):

1. تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط.
2. مواصفات موجهة التكلفة الملائم لكل نشاط.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

وهكذا أصبح ينظر إلى هذا النظام على أنه الحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية. ويقدم Hicks تصريحا شجاعا في أن نظام ABC لإدارة التكاليف لا يمثل خيارا فحسب لمنشأة تأمل في المنافسة في التسعينات هو أمر مطلوب.¹

الفرع الثالث: الحاجة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

إذا كانت المنشأة تستعمل أحد أنظمة التكاليف التقليدية وترغب في تصميم وتنفيذ نظام تكاليف جديد مبني على الأنشطة ، فإن هناك بعض المؤشرات التي تشير إلى الحاجة لنظام تكاليف جديد، فلقد واجهت أنظمة التكاليف التقليدية العديد من الانتقادات خاصة في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة منها:

أولا: الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية.

1. ركزت الطرق التقليدية على مجرد توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية، وعجزت عن توفير بيانات إضافية لخدمة الإدارة ومساعدتها في صنع القرارات التشغيلية والإستراتيجية.
2. عدم إمكانية حساب تكلفة المنتج إلا بعد انتهاء الفترة التكاليفية والاهتمام بالنتائج المالية الإجمالية دون الاهتمام بالأنشطة الفعلية التي كانت المسبب في هذه النتائج مما يترتب عليه عدم تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير المباشرة.
3. تؤدي طرق تخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من الموارد بالمنشأة، بمعنى عدم وجود علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف إلى الهدف النهائي للتكلفة، وهذا يقلل من فعالية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة المنتج.
4. تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على مقاييس الأداء على مستوى الأقسام للوصول إلى الحد الأقصى للأداء بالقسم المعين، مما قد يؤدي إلى ظهور أهداف متعارضة بين الأقسام، وبالتالي إلى الوصول إلى أداء أقل من المثالي على مستوى المنشأة ككل .
5. لا يمكن تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال نظم التكاليف التقليدية لذا يصعب وضع وتطبيق برامج التحسين المستمر. لقد أدت مواطن النقد والقصور في نظم التكلفة التقليدية إلى ظهور الحاجة الماسة إلى تطوير الأساليب المحاسبية المختلفة ، خاصة ما يتعلق منها بقياس تكاليف المنتجات والخدمات وتقييم الأداء ، وتدعيم التوجه نحو عمليات التحسين المستمر.²

¹إسماعيل يحيى النكريتي، مرجع سبق ذكره، ص185.

²صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة-2007، ص15.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ثانيا: العوامل الأساسية التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى تطوير نظم التكاليف:

1. ارتفاع درجة تنوع وتعقد المنتجات¹: وذاك لمقابلة متطلبات العملاء المختلفة، الأمر الذي أدى إلى تحرك سوق المنتجات والخدمات من كونه سوق بائع إلى أن أصبح سوق مستهلك وأصبحت أسعار البيع محددة ومفروضة على منشآت الأعمال مما تطلب وجود تنافسية للتكاليف إضافة إلى تحقيق مايلي:
 - جودة المنتج من حيث التصميم.
 - جودة المنتج من حيث القدرة على أداء وظائفه.
 - تفعيل خدمة ما بعد البيع وإرضاء المستهلك.
 - التوقيت المناسب في الإنتاج والبيع.
2. ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة: نظرا لتقدم عمليات الإنتاج والاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات الأمر الذي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة وانخفاض التكاليف المباشرة للإنتاج مقارنة مع الوضع السابق كما أن انخفاض حجم العمالة وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات ، أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج وبالتالي زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.
3. تقدم تكنولوجيا المعلومات: حيث أن أنظمة التكاليف تتطلب جمع وتحليل بيانات التكاليف بشكل دقيق وصولا إلى أدق التفاصيل بغية الحصول على معلومات تكاليفية أكثر فعالية . كذلك استحداث العديد من المتغيرات البيئية التنظيمية والسلوكية التي يصعب التعبير عنها أو قياس تأثيرها على البيانات المحاسبية وبيانات التكاليف، وحيث أن استخدام الإلكترونيات في تشغيل البيانات جعل عملية تركيب مخرجات متعددة من البيانات التحليلية لاتخاذ القرارات الإدارية.²
4. انخفاض فترة عمر المنتجات
5. أصبحت متطلبات الجودة كثيرة.
6. اهتمام المنشآت بزيادة مقدرتها على تفهم تكلفة المنتجات والتعرف على مسببات التكاليف الإضافية التي زادت نسبتها في هيكل التكاليف وذلك تحت ضغط المنافسة الشديدة.³

² عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009، ص34.

³ نفس المرجع السابق، ص15.

المطلب الثاني: ماهية نظام التكلفة على أساس النشاط ABC

ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط ABC لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص و توزيع التكاليف غير المباشرة، وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، ويقوم مدخل التكاليف على أساس النشاط على أساس تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حده وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة. وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسبب التكلفة (cost drivers) حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، ويبنى مدخل التكلفة على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية.

الفرع الأول: مفهوم نظام ABC وأهدافه:

هناك عدة مفاهيم وتعريفات لنظام ABC كمايلي:

- إن نظام ABC يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة، وإن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقق التكاليف، فمنطق هذا النظام هو أن الموارد تولد المنتجات، وأن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تتكون بالأنشطة، لذلك فلا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للشركة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي تستهلكها تلك الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية المتمثلة بمنتجات الشركة، وعلى أساس نسبة استهلاك كل منتج من الأنشطة.¹
- Horngren عرفه بأنه "النظام الذي يقوم بتنقيح (refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية، ويحسب هذا النظام كلف هذه الأنشطة ومن ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن. (Horngren, 2000)
- وعرفه Dvidson بأنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.²

¹ عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

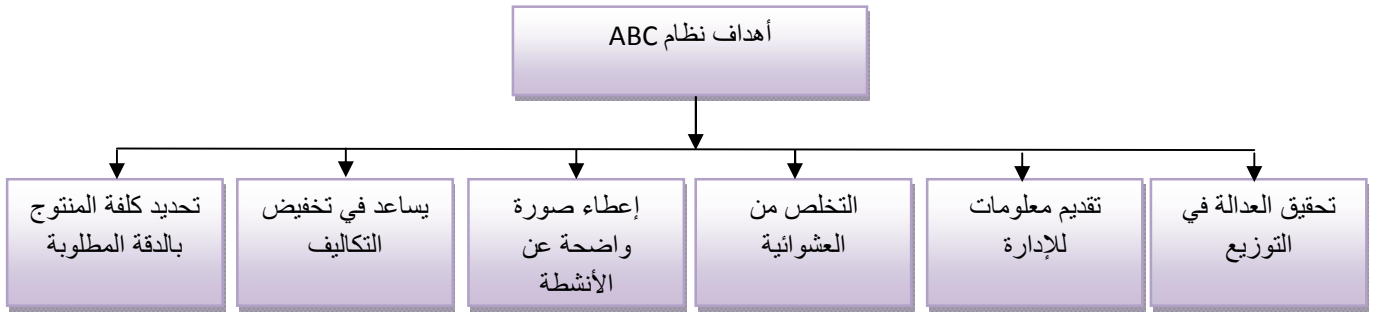
الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط:

يهدف مدخل التكلفة على أساس النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية:

- (1) إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.
- (2) القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- (3) تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
- (4) ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا، فضلا عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة . وغير ذلك من القرارات الأخرى.
- (5) تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.¹

شكل رقم (2-3) يوضح أهداف النظام:



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص165.

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار البازوري، الطبعة الأولى، 2011، ص286.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الفرع الثاني: خصائص ووظائف نظام التكلفة على أساس النشاط.

أولاً: الخصائص.

يتميز مدخل التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات أهمها مايلي:

- 1) تحديد التكلفة الدقيقة والصحيحة للمنتجات كمدخل لتأدية الوظائف الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وتحديد تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية ومت يلزمها من موارد.
- 2) الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف ومن ثم مراقبة هذه الأنشطة بدقة كوسيلة لتتبع تدفق التكلفة على مستوى مختلف عناصرها بين هذه الأنشطة كبديل للمدخل التقليدي للتكاليف الذي يقتصر على إجراء الرقابة على التكاليف بعد حدوثها.
- 3) قياس تكلفة الأنشطة من خلال العلاقة التجميعية لتكلفة الأنشطة المستخدمة وتكلفة الأنشطة غير المستخدمة وذلك تمهيدا للرقابة على النتائج أكثر من الرقابة على الأسباب كما هو معمول به في المدخل التقليدي للتكاليف.
- 4) إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الأداء الكلي بالمنظمة عن طريق مقارنة تكلفة المسببات والمجمعات الفعلية بالمسببات والمجمعات المعيارية.
- 5) زيادة فعالية الإدارة في ترشيد هيكل الأنشطة وذلك عن طريق دراسة وتحليل مدى كفاءة الأنشطة داخل هذا الهيكل ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج.
- 6) الاهتمام بإدارة التكلفة كمدخل لنجاح المنظمة في الاستمرار في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وذلك عن طريق ما يوفره مدخل التكلفة على أساس النشاط من معلومات كمية وتكليفية دقيقة وواقعية حول استخدامات موارد المنظمة وحول الأنشطة المسببة للتكاليف الأمر الذي يرفع من كفاءة إدارة المنظمة في إدارة العمليات التشغيلية على وجه الخصوص.
- 7) إثراء عمليات المشاركة بين المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتوفير نوعا من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات للعمل كفريق في إدارة المنظمة وتنمية إحساسهم نحو أهمية هياكل الأنشطة وهياكل تكاليف هذه الأنشطة وهياكل مسببات ومجمعات التكلفة ضمنا لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.
- 8) تخفيض التكاليف عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة وتخفيض زمن أدائها ومن ثم تخفيض تكلفتها وأيضاً من خلال التخلص من الأنشطة التي تضيف للقيمة والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي مع العمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.¹

¹ محمد العشاوي، مرجع سبق ذكره، ص 287.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ثانياً: وظائف نظام ABC .

يقيس نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة. ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة، ومن الوظائف الرئيسية المبتغاة من نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة نجد:

1. تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة.
 2. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل.
 3. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية، وأنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية من ناحية أخرى.
- ❖ أنشطة المضيعة للقيمة: هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك ، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك ويكون هذا الأخير مستعد لأن يدفع ثمن لها، ومعنى أنها مضيعة للقيمة أنه لا يمكن إلغاء هذه الأنشطة بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل كمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المنشأة.
- ❖ الأنشطة غير المضيعة للقيمة: كل الأنشطة الأخرى تعتبر غير مضيعة للقيمة، بمعنى أنها لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك. لكن ذلك لا يعني أنها أنشطة غير ضرورية، فمثلاً "التدريب" يعتبر نشاط غير مضيف للقيمة لكن ذلك لا يعني أنه نشاط غير ضروري لأنه بدون تدريب لن تتمكن المنشأة من إنتاج منتج بجودة عالية بشكل مستمر بالتالي فإن التدريب نشاط غير مضيف للقيمة لكنه ضروري.
4. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك الطاقات غير المستغلة.
 5. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة.
 6. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة مثل (المنتجات ، العملاء، القنوات، والعمليات) باستخدام مسببات التكلفة. ويقوم نظام التكلفة على أساس النشاط بتخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة (مستوى الوحدة والدفعة والمنتج والمنشأة) ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة المختلفة باستخدام مسببات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة . وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي.
- ويفضل تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة في المنشآت التي لديها العديد من المنتجات والتي تتحمل مبالغ كبيرة من التكاليف غير المباشرة، حيث أن أعظم أثر لهذا النظام هو تحسين تخصيص هذه التكاليف ، خاصة أن في الآونة الأخيرة شهدت نمو غير عادي في التكاليف الغير المباشرة كنسبة من التكلفة الكلية.
- ويؤدي نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكلفة بشكل أكثر دقة . كما أنه يستخدم في تحديد الطاقات المتاحة من الموارد المختلفة، وتحديد الطاقات المستخدمة منها والطاقات غير المستخدمة وبالتالي يساعد على تحديد القيود الحالية والمستقبلية لأنشطة المنشأة.¹

¹ صلاح الدين عبد المنعم، وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الدار الجامعية، 2002، ص381-383.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

الفرع الثالث: تطبيق نظم تحديد التكلفة على أساس النشاط .

- عادة تختار الإدارة مستوى من التفاصيل ينبغي توفره في نظام تحديد التكلفة ، وذلك من تقييم التكاليف المتوقعة من تطبيق نظام تحديد التكلفة، مقابل المنافع المتوقع أن تحدث من استخدام مخرجات هذا النظام في اتخاذ قرارات أفضل ، وهناك إشارات دالة على وجود منافع محتمل تحقيقها عندما يستخدم نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ومنها:
1. القيم الجوهرية للتكاليف غير الباشرة تخصص باستخدام مجمع واحد أو مجمعين للتكلفة فقط.
 2. كل أو معظم التكاليف غير المباشرة تعتبر تكاليف مرتبطة بوحدة المخرجات بمعنى أن قليلا من التكاليف غير المباشرة تمثل تكاليف على مستوى الدفعة ، تكاليف دعم المنتج، أو تكاليف مساندة التسهيل.
 3. اختلاف طلب المنتجات على الموارد يرجع إلى الإختلاف في الحجم، اضطراب التشغيل، وحجم الدفعة أو التعقيد.
 4. إن المنتجات جيدة الصنع والبيع تحقق أرباحا بسيطة، بينما منتجات الشركة الأقل في هذا الاتجاه تحقق أرباحا كبيرة.
 5. عدم الاتفاق الواضح بين إدارة الإنتاج وإدارة قسم المحاسبة على ما يعتبر تكاليف الإنتاج والتسويق وخدمة ما بعد البيع للمنتجات.¹

أنظمة التكاليف على أساس النشاط في مختلف المنشآت:

من الجدير بالذكر أن العديد من المنشآت الحديثة أصبحت تهتم بأنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة، وسوف يتم شرح أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة لدى كل من المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية.

أولا: أنظمة التكاليف على أساس النشاط في المنشآت الخدمية.

إن الحصول على التكاليف الدقيقة المتعلقة بتقديم خدمة معينة يعتبر ذا أهمية بالغة لإعطاء السعر العادل لكل من المنشأة الخدمية التي تقدم الخدمة والعميل الذي يتلقى تلك الخدمة في ظل المنافسة الشديدة بين المنشآت الخدمية المختلفة. وإن عدم تحديد تكاليف تقديم الخدمة بدقة سوف يؤدي إلى تحديد سعر غير عادل سواء للمنشأة الخدمية أو العميل، وهذا قد يؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح المنشودة أو إلى عدم إقبال العميل على تلقي الخدمة من تلك المنشأة والتحول إلى منشأة منافسة تؤدي نفس الخدمة بسعر أقل.

وتجدر الإشارة إلى أن كثيرا من المنشآت الخدمية التي تستخدم الأسلوب التقليدي في استخراج بيانات التكاليف المتعلقة بخدمتها قد تلجأ إلى توزيع التكاليف غير المباشرة لتلك الخدمات إما بالتساوي أو باستعمال معدل موحد يتم احتسابه بناء على خبرات المنشأة السابقة ويضرب هذا المعدل بعدد وحدات محرك التكلفة وهو الذي يرتبط بتغيير التكلفة ويكون مسببا لها.

وهناك عدة وسائل نستطيع من خلالها تحسين تقدير بيانات التكاليف للحصول على بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات تسعير عالية ومن هذه الوسائل ما يلي:

1. تحسين تقدير التكاليف من خلال الزيادة في تتبع التكاليف المباشرة بزيادة عدد مجموعتها.
2. تحسين تقدير التكاليف من خلال زيادة عدد مجموعات التكاليف المباشرة وزيادة عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة والعمل على تحديد محركات التكاليف ما أمكن.²

أنظمة التكاليف على أساس النشاط في المنشآت التجارية:

¹نشارلز هورنجورن، سريكانت داتار، جورج فوستر، تعريب أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الكتاب الأول، دار المريخ، 2009، ص 287.

²أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر - الجامعة الأردنية - الطبعة الأولى، 2004، ص 190.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

إن التركيز على الأنشطة واعتبارها محاور رئيسية للتكاليف في المنشآت التجارية يعتبر أحد الأساليب الحديثة التي تحاول معظم المنشآت تطبيقها بتقسيم أعمال المنشأة إلى أنشطة مختلفة وتحديد التكاليف الناتجة عن هذه الأنشطة المختلفة بالمنشأة ومن ثم تحديد محركات هذه التكاليف واستعمالها كأساس لتوزيع تلك التكاليف على المنتجات والعملاء والخدمات المقدمة للتوصل إلى تكاليف دقيقة لهذه المنتجات والعناصر الأخرى التي ترغب المنشأة بتحديد تكاليفها بدقة.¹

أنظمة التكاليف على أساس النشاط في المنشآت الصناعية:

تتشابه أنظمة التكاليف على أساس النشاط مع أنظمة التكاليف التقليدية في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية. يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة في نظام التكاليف التقليدي إما على أساس الأجور المباشرة أو على أساس عدد ساعات تشغيل الآلات لصناعة المنتجات ، والافتراض هنا أن التكاليف غير المباشرة تزداد بزيادة حجم الوحدات المنتجة. وهناك بعض الحالات التي لا يوجد بها علاقة بين التكاليف غير المباشرة و عدد الوحدات المنتجة. أما في الأنظمة المبنية على الأنشطة فإنه يتم احتساب التكاليف غير المباشرة للمنتج بتجميع تكلفة الأنشطة المتعلقة بإنتاج ذلك المنتج وتبحث هذه الأنظمة على ما يسمى بمحركات التكلفة المتعلقة بالأنشطة الخاصة لإنتاج المنتجات. فمثلا قد يكون عدد ساعات إعداد الآلات للعمل هو محرك التكلفة لنشاط إعداد الآلات للعمل ، كما قد يكون عدد العاملين بالمصنع هو محرك التكلفة لنشاط الإشراف على عمال المصنع... وهكذا.

وللحصول على تكاليف دقيقة في الأنظمة المبنية على الأنشطة يجب تحقيق الشرطين التاليين:

1. أن كافة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالنشاط يجب أن تكون متأثرة بمحرك التكلفة المستعمل لتوزيع التكاليف على المنتجات.
2. أن كافة التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالنشاط يجب أن تتجاوب بالتناسب مع مستوى نشاط محرك التكلفة.²

المطلب الثالث: تقييم نظام ABC

¹ نفس المرجع السابق، ص201.

² نفس المرجع السابق، ص206.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

لقد قسمت هذا المطلب إلى ثلاث فروع، يتم في الفرع الأول مناقشة أهم الخطوات لتصميم نظام التكلفة على أساس النشاط ومن ثم المنافع والعيوب الموجه لهذا النظام وفي الأخير مقارنة بينه وبين الأنظمة التقليدية.

الفرع الأول: خطوات تصميم نظام ABC

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC نوجزها على النحو الآتي:

1. تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:
تعتبر الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة. وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل ، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد ، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد بتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات.
2. تحديد تكلفة النشاط:
بعد تجميع أعمال المنشأة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.
3. تحديد مراكز الأنشطة:
يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
4. إختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:
ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة ، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلوات / ساعة .
5. اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:
ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع الأنشطة على المنتجات ، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوات / ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.¹

الفرع الثاني: منافع وعيوب استخدام هذا النظام.

أولا: منافع استخدام نظام ABC

¹ أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، 2004، ص 129

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ظهر نظام ABC في البداية من خلال البحث الأكاديمي خلال أواخر الثمانيات ، وقد وصل إلى نشرات المحاسبة المهنية في أوائل التسعينات، ومنذ ذلك الوقت تم اختيار واستخدام هذا النظام من قبل الشركات، وتمثل المنافع من وراء استخدام هذا النظام في تقديم معلومات تكلفة المنتج وعلى الرغم من تضمنها لتوزيع التكاليف غير المباشرة، إلا أنها تعتبر مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات، ويعتبر هذا النظام مفيداً لأن التكاليف غير مباشرة موزعة على المنتجات بأسلوب يعكس العامل الذي يحرك التكلفة. وعندما تكون تكلفة المنتج كبيرة، يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة. ويعتبر نظام الـ ABC أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتفصح عن النشاطات الهامة في المشروع، وتفيد هذه الأداة بصورة خاصة المشروعات الخدمية التي تعد النظم التقليدية غير المناسبة لطبيعة نظام قطاع الخدمات.

وعلى الرغم من أهمية نظام ABC إلا أن هذه الأداة لا تزال محدودة جداً في الاستخدام العملي على الرغم من الكتابات الكبيرة في هذا الموضوع. وكذلك لا توجد آلية توزيع يمكن أن تعطي نتائج دقيقة ما لم يكن عنصر التكلفة المعني على درجة كبيرة من الوثوقية ويمكن تفهم سلوكه.

ويعتمد التطبيق الناجح لنظام ABC على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية.

وسوف لن يحل استخدام نظام ABC جميع المشاكل المتعلقة بالتخطيط المستقبلي، حيث يعتمد الأسلوب التحليلي هنا على البيانات التاريخية، وبذلك يتساوى مع الأوجه المختلفة للمحاسبة، بوجود بعض النواحي السلبية للاعتماد على القياس بناءً على الأرقام التاريخية وكون ذلك الناحية لا تناسب القرارات المتعلقة بالفترات المستقبلية.

وأخيراً يتطلب نظام ABC سجلات محاسبية تفصيلية ونظام جيد للترميز وتقييم التكاليف من أجل تخصيص التكاليف بصورة دقيقة على الأوعية التكاليفية ومن ثم إلى المنتجات ويتطلب ذلك أيضاً الإستثمار في نظام متطور للمعلومات ليفي بهذا الغرض.¹

ثانياً: القيود والانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس النشاط:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:

1. أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.
2. إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
3. إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تردد في استخدامه.²

الفرع الثالث: مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة ABC والنظم التقليدية:

إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

¹ عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة الأولى، 2003، ص 257.

² زينب محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف - الدار الجامعية - الاسكندرية، 2005، ص 408.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

جدول رقم (2-1) للمقارنة بين النظامين

نظام ABC	الأنظمة التقليدية
1. يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها
2. التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف الكلفة (COST objective)
3. يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ، ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع الكلف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
4. تتعدد استخدام مجوعات الكلف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للكلف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجوعات المنشأة.
5. تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع الكلف غير المباشرة وفي تحميل هذه الكلف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي).	قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف).
6. في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية ، بل متغيرات أخرى مثل الوقت ، عدد الأجزاء ، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التوزيع والتحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.
7. تحدد كلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.
8. يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحاسبات

المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008، ص 166.

المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

تمهيد:

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة . ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة.

المطلب الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة.

نناقش في هذا المطلب التطور التاريخي لنظام التكلفة المستهدفة كذلك أهم الأفكار الرئيسية التي يتضمنها هذا الأسلوب والعوامل المؤثرة على نظام التكلفة المستهدفة.

أولا : التطور التاريخي لأسلوب التكلفة المستهدفة.

لقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة .

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال إلكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية، ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبة، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى .

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب، مثل صناعة السيارات، الالكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب . كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لأسلوب تحديد التكاليف المستهدفة.

ثانيا: الأفكار الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة.

1. تحديد التكلفة المبني على سعر البيع.
2. خفض التكاليف أثناء مرحلة الإعداد والتخطيط للإنتاج وليس أثناء التشغيل.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

3. إعداد رؤية للشركة بالمضمون العام والهدف من وراء خفض التكلفة وإيصالها للمشرفين على متابعة وتنفيذ التكلفة بالمشروع ليصبح لديهم رسالة بالمضمون الذي يعملون من أجله وحث العاملين معهم على تبني نفس الرسالة طبقاً لرؤية الشركة وبما يحقق منفعة متبادلة للطرفين.¹

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وعوامل خاصة بالمنتج ، وستناولها فيما يلي:

1. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق: يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.
 - أ- كثافة المنافسة: تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقاً ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها، وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة إلى مصممي منتجاتها ومورديها، وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.
 - ب- طبيعة العميل: يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعييه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأنها تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.
2. العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: يمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في إستراتيجيته وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها.
 - أ- إستراتيجية المنتج: تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.
 - ب- خصائص المنتج: تشمل خصائص المنتج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتج، ضخامة الاستثمارات التسييقية والمدة اللازمة لتطوير المنتج.
 - تعقيد المنتج: يقصد بتعقيد المنتج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيطة، أما فيما يخص المنتجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلاً، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيداً.

¹سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية، الطبعة الأولى، 2009، ص265.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

- ضخامة الاستثمارات التسييقية: أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسييقية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات تسييقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

- المدة اللازمة لتطوير المنتج: يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتج جديد. وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

3. العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات: يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين.

أ- درجة التكامل الأفقي: المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يملكون فقط نسبة كبيرة من منتجات المؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

ب- القوة اتجاه أغلبية الموردين: إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة. أما إذا كانت قوتها ضعيفة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

ج- طبيعة علاقات الموردين: كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعيتهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

د- الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة: يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتما إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها أن

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة. حيث نرى أنها مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالبا ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة¹

المطلب الثاني: ماهية نظام التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك العديد من التعاريف التي وردت في سياق هذا المفهوم، وفيما يلي بعضا منها:

- ① التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.²
- ② عرفها د. حياي "بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبيا، وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج."
- ③ في حين يرى كوبر "Cooper, R" أن التكلفة المستهدفة "عبارة عن طريقة محددة لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح المطلوب"
- ④ وعرف د. حسن عيسى التكلفة المستهدفة بأنها تكاليف المنتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، فهي تكاليف تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق.
- ⑤ كما عرفها د. محمد سعيد أبو العز، بأنها نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير.³
- ⑥ وهناك الكثير من الخبرات المهنية الحديثة التي بذلت لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على نطاق وتشكيلة واسعة من المنتجات وعمليات والإجراءات في شركة تصنيع كبيرة الحجم. ومن خلال ذلك تبين لنا أن هناك مزايا يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة سواء للمنظمة أو العملاء والموردين.

ولذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أن:⁴

¹ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر- 2008، ص 55-50.

² ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية-الاسكندرية- 2006، ص475.

³ أقاسم عمر، الإمداد الشامل-مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بالفايد -تلمسان- 2010، ص286.

⁴ سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 267.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه.

الفرع الثاني: خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص:

- ✓ إن المشروعات المتعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة ، أكثر استفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة.
- ✓ إن من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف.
- ✓ أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي.
- ✓ إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يحتاج إلى تضافر جهود جميع الإدارات داخل المنشأة
- ✓ يطبق أسلوب التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الإنتاج.¹

الفرع الثالث: أهداف نظام التكاليف المستهدفة:

- يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج كهدف رئيسي والذي يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة ، والجودة العالية وإشباع رغبات العميل ووقت طرح المنتج في السوق حيث :
- يرى Copper et Slagmulder أن : " الأغراض الأساسية للتكاليف المستهدفة هي ملاحظة الجودة وإشباع حاجات العميل وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد".
- كما يرى Robenson أن " أهداف التكاليف المستهدفة تكمن في الربحية المحسنة ، وتحسين العمليات ، وتطوير المنتج والسعر المعمول عليه، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق"
- أما Lee فيرى أن : " التكاليف المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة بين الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية".
- ويرى محمد صالح هاشم أن: " التكاليف المستهدفة تسعى إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتحملها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، فضلا عن تخفيض التكاليف التي يتحملها المنتج إلى أدنى قدر ممكن".
- ويمكن تلخيص أهداف نظام التكاليف المستهدفة كما يلي:
- ✓ تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية .
 - ✓ تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق .
 - ✓ إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل .
 - ✓ تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
 - ✓ خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب .
 - ✓ مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.¹

¹ سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص273.

المطلب الثالث: تقييم نظام التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: طرق قياس التكلفة المستهدفة

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب فلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعل الشائع من هذه الطرق ما يلي:

1. طريقة الإضافة، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة.
2. طريقة الخفض، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي .
3. طريقة العامل المتحكم (السعر) ، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

4. طريقة فجوة التكلفة، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الجارية وذلك طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

5. طريقة إعادة النظر في معايير التكلفة، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها ، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

¹ مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، 2011، ص 01.

6. طريقة الحدين الأدنى والأعلى، حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) وأخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم)، ويمكن بذلك تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدره والتكلفة المسموح بها}$$

الفرع الثاني: مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

مما سبق يمكن تلخيص مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة كما يلي:

المرحلة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف، وهو السعر الذي يكون العملاء على استعداد لسداده مقابل الحصول على المنتج.

المرحلة الثانية: خصم هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المرحلة الثالثة: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج .

المرحلة الرابعة: في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة، يتم دراسة الطرق المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية بحيث تصبح معادلة للتكلفة المستهدفة.²

الفرع الثالث: مقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة وبين الأنظمة التقليدية

الجدول رقم (2-2) للمقارنة بين نظام التكلفة المستهدفة وبين الأنظمة التقليدية

¹ محمد العثماوي، مرجع سبق ذكره، ص 349.

² رشيد الجمال، أيمن شتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، المكتب الجامعي الحديث، 2010، ص 283.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

معايير المقارنة	نظام التكلفة التقليدية	نظم التكاليف المستهدفة
1. العامل المتحكم	التكلفة	السعر
2. معادلة القياس	التكلفة + الربح = السعر	السعر (-) الربح = التكلفة
3. أسلوب تصميم المنتج	الهندسة المتتالية	الهندسة المتزامنة
4. البيئة الصناعية	تقليدية	حديثة
5. دورة حياة المنتج	طويلة	قصيرة
6. التكنولوجيا	بسيطة	عالية
7. المنافسة	ضعيفة	شديدة وحادة
8. سلسلة القيمة	داخلية أثناء الإنتاج	متكاملة قبل وبعد وأثناء الإنتاج
9. تخطيط التكلفة	إهمال اعتبارات السوق	الاهتمام بالسوق التنافسي
10. مراحل خفض التكلفة	خفض الضياع والفاقد في مرحلة التصنيع	خفض التكلفة في مرحلة التصميم
11. أسلوب التغذية	التغذية العكسية بعد حدوث التكلفة تؤثر على 20% من إجمالي التكاليف	التغذية ممتدة قبل حدوث التكلفة تؤثر على 80% من إجمالي التكاليف
12. القرارات المصححة	لا تراعي عند محاولة تخفيض التكلفة قياس ورقابة التكلفة وترشيد القرارات في	تراعى عند محاولة تخفيض التكلفة إدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي
13. رغبات المستهلك	مرحلة التشغيل محاسب التكاليف	فريق أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة رئيسية وأساسية
14. الهدف	ثانوية وهامشية	
15. فريق العمل	تحليل التعادل، التحليل التفاضلي	القيمة، تحليل تكاليف الوظائف، جداول
16. العلاقة بالموردين والعملاء	للتكلفة، مراكز التكلفة	التكلفة، تحليل العوامل المحركة للتكلفة. مدخل سلسلة القيمة الذي يركز على
17. الأدوات المساعدة	مدخل القيمة المضافة الذي يركز على مقابلة القيمة المحصلة من المستهلكين بالقيمة المدفوعة للموردين "value	مجموعة الأنشطة المحققة للقيمة داخل وخارج المنظمة "value Chain".
18. مداخل القيمة	Added"	

المصدر: محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، 2011، ص 347.

المبحث الثالث: نظام إدارة الجودة الشاملة

تمهيد:

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

تمثل الجودة أحد أهم العناصر اللازمة لتحقيق الميزة التنافسية، بل إن تحقيق الجودة يمثل بعداً إستراتيجياً لازم وضروري لنجاح الوحدة الاقتصادية واستمرارها ونموها في ظل بيئة الأعمال المعاصرة .

وقد أكدت دراسات عديدة أن الجودة لا تحقق فقط ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية بل يمكن أن تساعد على زيادة أسعار بيع المنتجات متى كانت الجودة متميزة، ووجدت تلك الدراسات أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين ربحية الوحدة الاقتصادية وانطباع العملاء عن جودة منتجاتها .

المطلب الأول: الإطار العام للجودة

إن الهدف الأساسي من تطبيق الجودة هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض التكاليف والوقت والجهد الضائع لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضاهم.

الفرع الأول: مفهوم الجودة.

1. الجودة هي شمولية صفات وخصائص المنتج أو الخدمة التي تؤثر على قدرته في إشباع حاجات الزبائن المعلنة أو الضمنية . حسب المنظمة العالمية لمعايير ISO
2. الجودة هي مجموعة من الخصائص والمميزات النسبية التي تنطوي عليها سلعة أو خدمة ما. والتي تستجيب لحاجات الزبون وتوقعاته وتراعي سلامة وراحة المجتمع .
3. كما يعرفها قاموس (1985) websber أنها مصطلح عام قابل للتطبيق على أية صفة أو خاصية منفردة وشاملة
3. التعريف الرسمي لبعض المنظمات الدولية : تعرفها الجمعية الأمريكية للجودة على أنها الهيئة أو الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة التي تعكسها قدراتها على تلبية حاجات صريحة وضمنية .¹
4. وتعرف الجودة بالرجوع إلى الرضى التام الذي يتحقق عند تلبية احتياجات العميل عند أقل سعر للخدمة أو السلعة، وطبقاً لذلك تمثل إدارة الجودة الشاملة إحدى أدوات الإدارة.²

الفرع الثاني: أهمية الجودة :

للجودة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات أو المستهلكين إذ تعتبر الجودة احد العوامل التي تحدد حجم الطلب على منتجات المؤسسة وتكون الأهمية كما يلي :

¹ لعل بوكميش، "إدارة الجودة الشاملة"، دار الراية للنشر - عمان - الطبعة الأولى، 2011، ص23
² عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص259.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

1. **بالنسبة للمؤسسة:** تستمد المؤسسة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط المؤسسة مع الموردين وخبرة العاملين ومهاراتهم ومحاولة تقديم منتجات تلبى رغبات وحاجات عملاء المؤسسة ، فإذا كانت منتجاتها ذات جودة منخفضة فيمكن تحسينها لكي تحقق الشهرة والسمعة الواسعة والتي تمكنها من التنافس مع المؤسسات المماثلة في نفس النشاط.
2. **المسؤولية القانونية للجودة:** تزايد وباستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر في قضايا مؤسسات تقوم بتصميم منتجات أو تقديم خدمات غير جيدة في إنتاجها أو توزيعها لذا فان كل مؤسسة إنتاجية أو خدمية تكون مسؤولة قانونا عن كل ضرر يصيب العميل من جراء استخدامه لهذه المنتجات.
3. **المنافسة العالمية:** إن التغيرات السياسية والاقتصادية ستؤثر في كيفية وتوقيت تبادل المنتجات إلى درجة كبيرة في سوق دولي تنافسي وفي عصر المعلومات والعولمة، تكتسب الجودة أهمية متميزة إذ تسعى كل مؤسسة والمجتمع إلى تحقيقها بهدف التمكن من تحقيق المنافسة العالمية ، وتحسين الاقتصاد بشكل عام والتوغل في الأسواق العالمية ، فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات المؤسسة أدى ذلك إلى إلحاق الضرر بأرباحها .
4. **حماية المستهلك :** تطبق الجودة في أنشطة المؤسسات ووضع مواصفات قياسية محددة تساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري وتعزيز الثقة في منتجات المؤسسة عند ما يكون مستوى الجودة منخفضا يؤدي ذلك إلى أحجام المستهلك عن شراء منتجات المؤسسة وعدم رضا المستهلك هو فشل المنتج الذي يقوم بشرائه من القيام بالوظيفة التي يتوقعها المستهلك منه.
5. **التكاليف وحصة السوق:** تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتيح الفرص لاكتشاف الأخطاء وتلافها لتجنب تحمل تكلفة إضافية إلى الاستفادة القصوى من زمن المكائن والآلات عن طريق تحليل الزمن العاطل عن الإنتاج ، وبالتالي تخفيض الكلفة وزيادة ربح الشركة.¹

الفرع الثالث: الجوانب الرئيسية للجودة.

يشير اصطلاح الجودة إلى العديد من العناصر أو المتغيرات منها الملائمة أو الصلاحية للاستخدام ، ودرجة تحقيق أو إشباع المنتج لرغبات العملاء، ومدى توافق المنتج مع مواصفات التصميم والمتطلبات الهندسية ولا سوف نناقش جانبين أساسيين للجودة هما جودة التصميم وجودة المطابقة.

¹قاسم نايف علوان، "ادارة الجودة الشاملة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، 2009، ص 97.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

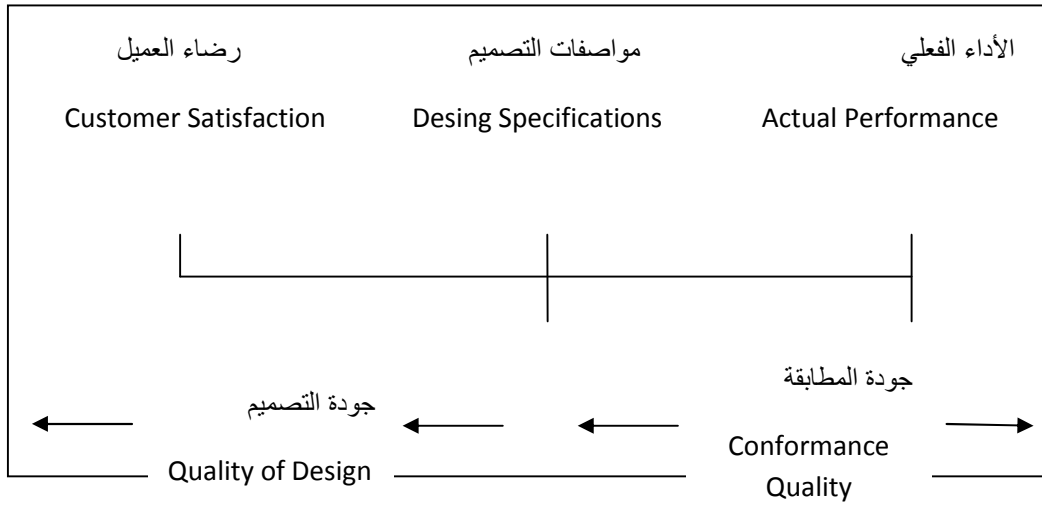
أ. جودة التصميم:

وتقاس جودة التصميم لسلعة أو خدمة معينة بمدى توافق أو وفاء خصائصها برغبات واحتياجات العملاء.

ب. جودة المطابقة "التوافق":

ونعني بها مدى مطابقة الأداء الفعلي للسلعة أو الخدمة بالنظر إلى التصميم ومواصفات الإنتاج.

شكل رقم (2-4) يوضح الإطار العام للجودة.



المصدر: رشيد الجمال، أيمن شتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، المكتب الجامعي الحديث، 2010، ص50.

يتضح من الشكل السابق أن الطريق إلى إنتاج سلعة أو خدمة تحقق رضا العملاء يمر بمحطتين أولاهما هو تصميم المنتج بمواصفات ترضي العميل ثم محطة الوصول حيث تتحقق جودة المطابقة.

المطلب الثاني: ماهية نظام إدارة الجودة الشاملة.

أصبح موضوع الجودة يحتل موقع الصدارة في أبحاث وكتابات اغلب الباحثين من قبل العديد من المؤسسات الإنتاجية والخدمية على حد سواء في تطبيق وإرساء دعائم إدارة الجودة الشاملة .

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

كما أخذ مفهوم الجودة الشاملة وإدارتها بعدا تنظيميا على المستوى الدولي في صورة معايير ومستويات للجودة فرأينا المنظمة الدولية للمعايرة تقوم بصياغة خمسة معايير للجودة الشاملة اعتدتها غالبية دول العالم بحيث اعتبر استفتاء هذه المعايير الخمس شرطا لدخول نادي أهل الجودة.

الفرع الأول: مفهوم نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM).

لقد بدأ استخدام مصطلح الرقابة على الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية الخمسينيات ثم تطور هذا المفهوم عبر الزمن، ففي البداية كان مفهوم رقابة الجودة موجها نحو تخفيض نسبة التلف الذي يتم اكتشافه بعد انتهاء العملية الإنتاجية، ثم تطور هذا المفهوم ليشمل اكتشاف التالف بمجرد حدوثه، وكانت تلك المرحلة بمثابة الميلاد الحقيقي لرقابة الجودة. وظلت الشركات الأمريكية تحقق أعلى مستويات الجودة حتى أفاقت في بداية الثمانينات على التغيير الذي حدث حيث ظهر غزو المنتجات اليابانية لمعظم أسواق العالم وبالبحث عن السبب وجد أن تحسين جودة المنتجات اليابانية نتيجة تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

ويقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المنشأة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمنشأة.¹

وينظر إلى استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة على أنه الأسلوب الذي يحسن القدرة على زيادة الأرباح لأنه يوجد تكلفة مرافقة لعدم توفير معايير الجودة في المنتجات والخدمات. ومثل هذه التكاليف قد تكون من خلال فقدان العملاء.²

كما أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يحقق عددا من المنافع والمزايا من أهمها ما يلي:

1. تخفيض التكاليف حيث يتبنى هذا النظام مفهوم الرقابة الوقائية، وبالتالي يمكن تجنب كل التكاليف المترتبة على إنتاج منتجات معيبة مثل تكاليف إعادة التشغيل والإصلاح والتالف والعدم.
2. تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة حيث يترتب على تطبيق هذا النظام زيادة جودة المنتجات و بالتالي تحسين سمعة المنشأة وزيادة الثقة فيها من قبل العملاء وزيادة حصة المنشأة في السوق.³

الفرع الثاني: عناصر نظام إدارة الجودة الشاملة.

تمثل عناصر نظام إدارة الجودة الشاملة وفقا لمعظم الدراسات في المجال فيما يلي:

1. التركيز على العملاء: حيث تمثل رغبات وطلبات العملاء الدافع الرئيسي الذي يقود ويوجه كل أنشطة الوحدة الاقتصادية، مع الأخذ في الحسبان أن تلك الرغبات متجددة ومتطورة، ويجب تتبعها ولاحتقتها وتلبيتها وأن لذلك علاقة طردية مع الربحية.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص 48.

² عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 259.

³ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، نفس الرجوع السابق، ص 49.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

2. تحقيق التميز: حيث تعتبر الجودة أحد أهم عناصر تحقيق التميز بالنسبة للوحدة الاقتصادية إلى جانب عناصر أخرى مثل التكلفة ومرونة التشغيل، ودقة مواعيد التسليم.
3. التحسين المستمر: حيث يلزم تحقيق تحسن تدريجي وتطوير مستمر بتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة والمنتجات تامة الصنع بتقليل عدد الأجزاء المكونة للمنتج والاعتماد بدرجة أكبر على الميكنة والأوتوماتيكية بالإضافة إلى تحسين وزيادة خدمات ما بعد البيع.
4. محاولة منع أخطاء التشغيل: ويضمن ذلك تخفيض نسب التالف والمعيب في الإنتاج، ويعني ذلك محاولة تحقيق الوقاية من حدوث تلك الأخطاء بدلا من محاولة اكتشافها بعد حدوثها. ويعني ذلك محاولة الوصول إلى مستوى عالي من الجودة الشاملة بدون أي عيوب .
5. العمل بروح الفريق: فالتعاون بين كافة المسؤولين وكذلك العاملين بمختلف الأنشطة والتنسيق بين كافة المستويات الإدارية وتحقيق المشاركة الفعالة ووجود رؤية مشتركة وأهداف غير متعارضة فيما بينهم، طل ذلك يمثل وسيلة لتحقيق التحسين المستمر في طريقة الأداء.
6. تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات وتدنية التكاليف: فتجمع تحليل البيانات الخاصة بكافة الأنشطة والمنتجات و العمليات ودراستها باستمرار من خلال دوائر وحلقات مراقبة الجودة يمثل أحد أهم أسس تحقيق التحسين المستمر لأنه يساعد على تقييم الأداء وتحديد و تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها مما يمهد السبيل نحو تدعيم الملائم منها وتفادي غير الملائم منها كما أن الدراسة المستمرة لكافة مسببات التكاليف الخاصة بكل من الأنشطة والمنتجات تعمل على تحقيق إعادة النظر باستمرار في العلاقة بين المدخلات والمخرجات وبالتالي إمكانية زيادة الكفاءة والفعالية والإنتاجية وتدنية التكاليف والانحرافات المتصلة بها.
7. قيادة ذات رؤية: بحيث تكون قادرة على الدراسة والفهم والتحليل ثم إحداث التغيير المنشود بالشكل المناسب وفي التوقيت الملائم، ويساعد تواجد تلك القيادة في نظام حلقات مراقبة الجودة والمشاركة المستمرة مع العاملين على تحقيق ذلك. ومن ناحية أخرى ينبغي أن تعمل القيادة على تهيئة البيئة الثقافية والتنظيمية والاجتماعية واستخدام الأساليب العلمية الملائمة لبيئة الأعمال المعاصرة حتى تستطيع توفير أهم مقومات وبقاء واستمرار نظام الجودة الشاملة.
8. نظم الرقابة والحوافز: حيث يتطلب الأمر ضرورة وجود نظام جيد للرقابة بخلاف الرقابة الذاتية من جانب كافة المسؤولين طالما توافقت أهدافهم مع أهداف الوحدة الاقتصادية وطالما شاركوا في وضعها من خلال حلقات الجودة، ويشاركون في تحقيقها من خلال الأداء الفعلي، ويتطلب ذلك أيضا ضرورة وجود نظم ملائمة لتقييم الأداء والحوافز الإيجابية والسلبية المرتبطة به.¹

الفرع الثالث: مبادئ وأهداف نظام إدارة الجودة الشاملة.

أولا: مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

بعد عرض مفاهيم إدارة الجودة لابد من عرض السمات والخصائص الإيجابية التي تسمح بتطبيق إدارة الجودة الشاملة في الشركات بكفاءة وفاعلية فهذه الخصائص هي مبادئ إدارة الجودة الشاملة :

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص313.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

- 1- التزام الإدارة العليا: أهم مبدأ هو القيادة الإدارية للشركة بتنفيذ وإدارة الجودة الشاملة لأنه في غياب هذا الدعم تصبح الجودة مجرد شعار ليس له تأثير في بناء برنامج الجودة.
- 2- التركيز على المستهلك: تضع إدارة الجودة الشاملة المستهلك في المقدمة الاهتمامات ومنه تبدأ مراحل التعرف بحاجات ورغبات المستهلك ومن ثم ترجمتها في عمليات تصميم المنتج والعمليات وخدمات ما بعد البيع.
- 3- إتباع المنهج العلمي في اتخاذ القرار: استنادا إلى توفر الحقائق والمعلومات القيمة ، وتبني المفهوم العلمي لحل المشاكل من خلال فرص التحسين ويشترك في ذلك جميع العاملين والمستهلكين وذلك من خلال التفهم الكامل للعمل ومشكلاته التي تحدث في بيئة العمل، ويساهم في تحقيق ذلك وجود نظام كفى للمعلومات يأخذ على عاتقه توفير المعلومات بالنوع والوقت المطلوبين .
- 4- مشاركة الموردين: تركز إدارة الجودة على الموردين وضرورة التعامل معهم بشكل يسمح بتكوين علاقات طويلة ومستقرة وبناءة ومحاولة إشراكهم في تطوير و بناء جودة المنتجات . فهي تعتبر المورد هو شريك في العملية الإنتاجية وليس خصما تحاول انتزاع المواد منه بأقل ثمن أو منعه من الاطلاع على عملية الإنتاج بل اعتباره عنصر فعال في بناء الجودة وتطويرها.
- 5- الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها : هذا المبدأ يؤكد على جودة أداء العمليات والنتائج على حد سواء وذلك كمؤشر لمنع حالات عدم المطابقة مع المواصفات .
- 6- مسؤولية الجودة: رفع مبدأ الجودة مسؤولية الجميع في الشركة وليس فقط مسؤولية موظفي قسم ضبط الجودة ، بل الجميع مسئولون عن بناء جودة مطابقة المواصفات المطلوبة . لذلك ساهم في الوقاية من حدوث العيوب ومن رفع شعار الجودة عند المصدر .
- 7- النظرة التكاملية للشركة : هذا المبدأ يؤكد على التكامل الشامل بين أنشطة الشركة مع بعضها البعض بما يؤدي إلى تحقيق الهدف الرئيسي المتمثل بالجودة المطلوبة .
- 8- تدعيم وتدريب العاملين: تتوقف فاعلية إدارة الجودة الشاملة على كفاءة العاملين ، إذ يجب تدريبهم وتشجيعهم لتحقيق التطوير واكتساب الخبرات والمعارف ومواجهة التغيير.
- 9- معلومات التغذية العكسية : يعتبر مساهما بشكل كبير في تحقيق مبادئ إدارة الجودة وذلك من خلال توفير شبكة الاتصالات التي تحقق عملية الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت الملائم ، والتي تعتبر من العوامل الأساسية التي تساهم في تمهيد وزيادة فرص النجاح والإبداع في الشركة.¹

ثانيا: أهداف إدارة الجودة الشاملة.

ويمكن تلخيص أهم أهداف تطبيق نظام الجودة الشاملة والعمل من خلال دوائر وحلقات الجودة في النقاط التالية:

- حصر المشاكل أولا بأول والبحث عن أفضل سبل الحل.
- التحسين المستمر لكافة مجالات العمل.

¹ د قاسم نايف علوان ، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سبق ذكره، ص95.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

- تنمية الوعي بموضوع الجودة لدى كافة القيادات والعاملين.
- زيادة القدرة التنافسية في سوق العمل.
- الوصول إلى مستوى الإنتاج بدون عيوب.
- تحسين الخدمة المؤداة للعميل .
- خفض التكاليف وزيادة المبيعات وزيادة الأرباح.¹

المطلب الثالث: تكاليف الجودة

تعد تكاليف الجودة أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانباً مهماً وأحد المؤشرات الرئيسية في التأثير على تكاليف الإنتاج.

الفرع الأول: مفهوم تكاليف الجودة

تعرف تكلفة الجودة من خلال نموذج تقييم منع الفشل وتمثل تكاليف المنع بتكاليف التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام إدارة الجودة، ويتضمن ذلك تخطيط الجودة – تأكيد الجودة – تحديد مواصفات المواد الأولية الداخلة.

وبالنسبة للعمليات داخل المشروع والمنتجات الجاهزة تتمثل تكاليف التقييم بتكاليف تقويم الموردين والحصول على تقييم العملاء، متضمنة تدقيق المواد الأولية الداخلة وأدوات التفتيش وجمع المعلومات من العملاء التي تتعلق بمدى رضاهم عن السلع والخدمات،

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص315.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

وتتمثل تكاليف الفشل بنوعين من التكاليف، تكاليف الفشل الداخلية وهي التكاليف التي تحدث مثل التسليم للعملاء، أي عدم وصول العمل للمواصفات المطلوبة. وتكاليف الفشل الخارجية وهي التكاليف التي تحدث عندما يكتشف وجود انخفاض بالجودة بالعمل وذلك بعد التوريد للعملاء ومثال على تكاليف الفشل الداخلية، الضياع والفاقد والعدم وإعادة التفتيش وتحليل أسباب الفشل. وتتضمن تكاليف الفشل الخارجية بالإصلاحات والالتزامات الضمان والشكاوي والمرتجعات وفقدان رضا العملاء.

لقد تم استخدام أفكار إدارة الجودة الشاملة على نطاق واسع واستخدام العديد من مقاييس الإنجاز غير المالية في المشروعات. ويعتبر موضوع قياس تكلفة الجودة موضوعاً غير واضح نسبياً على الرغم من استخدام العديد من المشروعات لهذا الأسلوب.¹

الفرع الثاني: تصنيف وقياس تكاليف الجودة.

يجب التمييز بين التكاليف الظاهرة للجودة، والتكاليف الضمنية لها، ويمكن مناقشة نوعي التكاليف باختصار كما يلي:

أولاً : التكاليف الظاهرة.

تتكون التكاليف الظاهرة للجودة من أربع عناصر رئيسية تشمل كل من تكاليف منع حدوث عيوب الجودة بهدف الوقاية، وتكاليف الفحص والتقييم بهدف التحسين، وتكاليف الفشل الداخلي بهدف الإصلاح قبل الشحن للعملاء، وتكاليف الفشل الخارجي بهدف معالجة ما يتم اكتشافه بعد الشحن للعملاء وندناول العناصر باختصار على النحو التالي:

- ✓ تكاليف تفادي عيوب الجودة: وتشمل ما تتحمله الشركة من تكاليف لمنع وتفادي تصنيع منتجات غير مطابقة للمواصفات المحددة.
- ✓ تكاليف الفحص والتقييم: وهي التكاليف الخاصة بعملية الفحص والتجريب لفرز وتحديد وحدات المنتج المعيبة أو غير المطابقة للمواصفات.
- ✓ تكلفة الفشل الداخلي: هي التكاليف التي تتحملها الشركة عندما تكتشف العيوب قبل إرسال المنتج إلى العملاء.
- ✓ تكلفة الفشل الخارجي: هي التكاليف المرتبطة بوحدات الإنتاج المعيبة أو غير المطابقة للمواصفات والتي لا تكتشف عيوبها إلا بعد وصولها للعملاء.

ويوضح الجدول التالي نماذج لعناصر تكاليف الجودة مبنية وفقاً للأقسام الأربعة الخاصة بتكاليف الجودة:²

الجدول رقم (2-3) يوضح العناصر المكونة لتكلفة الجودة.

العناصر التي يشتمل عليها تقرير تكلفة الجودة			
تكاليف تفادي عيوب الجودة	تكاليف الفحص والتقييم	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف الفشل الخارجي
1. هندسة التصميم	1. الفحص والتفتيش	1. الإنتاج التالف	1. دعم وتقديم التسهيلات للعملاء
2. هندسة التشغيل	- التفتيش على المنتج أثناء التصنيع	2. تكاليف عمليات الإصلاح	2. تكاليف النقل
3. هندسة الجودة	- تفتيش على العمليات	3. تكلفة العوادم	3. تكاليف إعادة هندسة
4. تقييم واختيار الموردين			

¹ عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 260.

² رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة- إدارة الوقت- التكلفة- الجودة، دار الجامعة، 2007، ص 106.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

العمليات	4. تكلفة صيانة الإعطاب	2. الإختبار والتجريب	5. صيانة وقائية للمعدات
4. تكلفة الإصلاح خلال فترة الضمان	5. إعادة هندسة العمليات		6. التدريب على الجودة
5. زيادة الإلتزامات.	بتأثير الفشل الداخلي		7. استخدام الخامات في الإنتاج

المصدر: رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة-إدارة الوقت-التكلفة-الجودة، الدار الجامعية، 2007، ص107.

ثانيا: التكاليف الضمنية أو المستترة للجودة:

نلاحظ أن كافة عناصر التكاليف الصريحة السابقة للجودة يمكن قياسها واحتسابها وتسجيلها بالدفاتر والمستندات، وبالتالي يمكن فحصها دوريا وتحليلها وتقييمها وتتبعها لأغراض قياس وتقييم الأداء. وبخلاف تلك العناصر الظاهرة توجد تكاليف أخرى خفية للجودة تسمى التكاليف الضمنية وتمثل بصفة أساسية في الربح المفقود مستقبلا سواء بسبب تكلفة الفرصة البديلة للمبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة لتأثر سمعة منتجات الشركة أو نتيجة الانخفاض في أسعار تلك المنتجات لضعف مستوى الجودة، وبطبيعة الحال يصعب قياس وتسجيل تلك التكاليف الضمنية للجودة، ورغم ذلك فقد اقترحت إحدى الدراسات (تاجوشي) دالة لقياس تكاليف الجودة الضمنية المستترة على أساس أن الخسارة الناتجة عن عدم الإلتزام بمقاييس الجودة المقررة وتمثل خسارة أو تكلفة الجودة المستترة تتضاعف بمقدار أربع مرات عندما يتضاعف مقدار الانحراف عن المواصفات القياسية المستهدفة مسبقا، وذلك وفقا لدالة خسارة الجودة المستترة لتاجوشي¹.

المبحث الرابع: الأنظمة الحديثة الأخرى لحساب التكاليف

هناك العديد من الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى ثلاث منها: نظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط، الإدارة بالأنشطة وأخيرا أسعار التحويل.

المطلب الأول: نظام الإنتاج بالوقت المنضبط(JIT).

تمهيد:

يشير اصطلاح التوقيت المنضبط إلى ذلك النظام الذي ترد فيه المواد والمستلزمات من توقيت الحاجة إليها. في هذا النظام يعمل الطلب كقطرة تجذب وتقود عمليات تدبير المواد وإنتاج الأجزاء والمكونات. ويترتب على انضباط المواقيت هذا إمكانية التخلص من فترة الإنتظار " waiting time " مع تلاشي حاجتنا إلى الإحتفاظ بالمخزون.

الفرع الأول: مدخل لنظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط.

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص318.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

إن نظم التكاليف التقليدية تقوم أساساً على فكرة تتبع المتتالي للتكلفة حيث يتم إثبات قيود التكاليف في النظام المحاسبي تبعاً لتسلسل حدوثها الطبيعي، أي الشراء ثم الإنتاج. ويتم تتبع التكلفة بدءاً بتكلفة المواد، ثم الإنتاج تحت التشغيل، ثم الإنتاج النهائي ويبين الواقع العملي أن تتبع التكلفة بهذه الطريقة يعتبر أمراً مكلفاً بدرجة كبيرة وخاصة إذا كان الأمر يتعلق بتتبع طلبات المواد المباشرة وبطاقات العمل لكل مرحلة إنتاجية أو أمر إنتاجي أو لكل منتج.

ونظراً لطبيعة نظام الإنتاج في الوقت المناسب، فإن هناك مدخلاً بديلاً لتتبع التكلفة يقوم على تأجيل إثبات قيود اليومية إلى أن يتم اكتمال العملية الإنتاجية. ويطلق على هذا النظام اصطلاح نظام التدفق العكسي للتكاليف. ويقوم هذا النظام على تأجيل إثبات التغيرات التي تحدث على المنتج الذي تقوم المنشأة بإنتاجه إلى أن يصبح منتجاً تاماً. وفي هذه الحالة، يتم استخدام التكاليف المقدرة في الموازنة أو التكلفة المعيارية وتتبع التكلفة عكسياً بغرض تحميلها على الوحدات المنتجة. ويترتب على ذلك عدم الحاجة لاستخدام حساب الإنتاج تحت التشغيل في نظام التكاليف.

وعلى الرغم من أن نظام التدفق العكسي للتكاليف يستخدم أساساً في ظل نظام الإنتاج في الوقت المناسب فإنه يمكن القول بأنه يمكن استخدام نظام التدفق العكسي للتكاليف في الشركات التي تتوافر فيها الاعتبارات التالية:

1. رغبة الإدارة في تطبيق نظام بسيط للمحاسبة عن التكاليف لعدم الحاجة لتتبع تفصيلات التكاليف الفعلية للمواد المباشرة أو الأجور المباشرة في المراحل المختلفة من بداية العمليات حتى نهايتها.
2. أن يكون لكل منتج تكلفة معيارية أو تقديرية خاصة به.
3. أن تكون النتائج التي يتم التوصل إليها عن طريق استخدام نظام التدفق العكسي للتكاليف قريبة لحد كبير من تلك التي يمكن الحصول عليها من التتبع العادي لتدقيق التكلفة.
4. انخفاض حجم المخزون أو ثبات مستواه من فترة لأخرى.¹

الحاجة إلى نظام الإنتاج الفوري.

تحتفظ الشركات الصناعية تقليدياً بثلاث أنواع من المخزون وهي: المخزون من المواد الخام الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، والمخزون من الإنتاج التام وعلى الرغم من زيادة التكاليف التي تتحملها الشركات بسبب وجود هذا المخزون، إلا أن وجوده يعتبر ضرورياً في ظل ظروف الإنتاج التقليدية نتيجة للعوامل الآتية:

1. عامل الجودة: تحتفظ الشركة بالمخزون كاحتياط أمان لضمان التدفق المنتظم للعمليات في حالة عدم جودة المواد الخام أو الأجزاء أو بحالة التعطل المفاجئ، في أي مرحلة أو خلية من خلايا الإنتاج، فوصول مواد الخام غير مطابقة لمواصفات الجودة لن يؤدي إلى توقف الإنتاج وذلك نظراً لوجود مخزون كافي من هذه المواد. كما أن توقف الإنتاج في المرحلة أو الخلية السابقة لن يؤدي إلى توقف الإنتاج في المراحل التالية نتيجة لوجود مخزون من الأجزاء والإنتاج تحت التشغيل مترامم أمام كل مرحلة أو خلية إنتاجية.
2. وقت إعداد الآلات: يؤدي طول الفترة الزمنية اللازمة لإعداد الآلات والانتقال من دورة إنتاج إلى أخرى إلى الحاجة إلى الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون في نظم الإنتاج التقليدية. فزيادة طول الفترة الزمنية اللازمة لإعداد الإنتاج تؤدي بالضرورة إلى زيادة

¹ رشيد الجمال، منصور البديوي، في نظم قياس التكلفة، المكتب الجامعي الحديث، 2010، ص

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

حجم الإنتاج في كل دورة وذلك لتقليل عدد مرات الإعداد بقدر الإمكان ولا شك أن جزء كبير من هذا الإنتاج الزائد سيقى في صورة مخزون.

3. عدم التأكد من الموردين: قد يحدث أي تأخير من الموردين في تسليم المواد والأجزاء في المواعيد المتفق عليها. وأن تأتي المواد في مواعيدها ولكنها غير مطابقة للمواصفات. لذلك يتم الاحتفاظ بكميات كافية من المخزون من المواد الخام كاحتياط أمان لمواجهة ظروف عدم التأكد المحيطة بالتعاملات مع الموردين.

4. ترتيب المصنع: يتم تقليدياً تجميع الآلات في مجموعات حسب الوظيفة فمثلاً يتم تجميع كل آلات الغزل في مكان معين، وآلات النسيج في مكان آخر... الخ وبذلك يتطلب هذا الترتيب الوظيفي للآلات أن يقطع الإنتاج تحت التشغيل مسافات طويلة للانتقال من مرحلة إلى أخرى حتى تكتمل عملية الإنتاج. وبطبيعة الحال، سيتوقف هذا الإنتاج في مناطق معينة للتجميع قبل نقله لمرحلة أخرى. بمعنى أن الترتيب الوظيفي التقليدي للآلات يؤدي إلى تجميع كميات كبيرة من المخزون بغرض تحويلها أو نقلها من مكان إلى آخر. وعلى الرغم من هذه العوامل المنطقية التي تؤدي إلى ضرورة الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون إلا أنه من ناحية أخرى يؤدي الاحتفاظ بهذا المخزون إلى زيادة كبيرة في التكاليف مع كثرة المشاكل والمخاطر المصاحبة للاحتفاظ بالمخزون. وبطبيعة الحال، تخفيض كميات المخزون أو التخلص منه كلياً يستلزم بالضرورة التخلص من هذه العوامل الأربعة التي تتسبب في وجوده. ونتيجة بجهود المبذولة في هذا المجال طهر إلى الوجود نظام الإنتاج في الوقت المنضبط.¹ كما يهدف نظام الإنتاج الفوري إلى مزامنة عمليات وأنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة بداية من الموردين ووصولاً إلى المستهلكين والعملاء، بحيث لا يتراكم المخزون خلال أي مرحلة من المراحل (المواد الخام، مخزون تحت التشغيل، مخزون إنتاج التام).²

الفرع الثاني: ماهية نظام الإنتاج الفوري

سيتم في هذا المطلب التعرف على نظام الإنتاج بدون مخزون باعتباره أحد نظم التشغيل الفوري في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتصف بزيادة درجة الاعتماد على الحاسبات الآلية وبالتالي إمكانيات أفضل لظهور ما يطبق عليه نظم الإنتاج المرنة. أولاً: مفهوم نظام الإنتاج الفوري.

هو ذلك النظام الذي فيه يتم إنتاج كل جزء أو مكون بواسطة إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها المحطة التالية محتاجة إليها ومستعدة لاستلامها. في التوقيت المنضبط يتحدد النشاط الإنتاجي لأي من محطات التشغيل باحتياجات محطة التشغيل التالية لها.³

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة والتي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة والإنتاج. ويرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا النظام من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية وما ترتب عليه من تخفيض التكاليف وزيادة الربحية الإنتاجية. ويقوم هذا النظام على الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي

¹ أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2007، ص 33-34.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سبق ذكره، ص 388.

³ رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة- إدارة الوقت- التكلفة- الجودة، الدار الجامعية، 2007، ص 55.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

بالجودة المناسبة مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة .

وتستند فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب على أربعة عناصر أساسية:

1. استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
2. الاهتمام بعامل الجودة وتطبيق برنامج الجودة الشاملة.
3. إحداث تخفيض نسبي في التكلفة الكلية على مستوى المصنع.
4. وجود عقود توريد طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين يكون لديهم القدرة على التوريد المتكرر على فترات قصيرة وبكميات صغيرة.¹

يعني نظام الإنتاج بدون مخزون أن الوحدة الاقتصادية تقوم بضبط إيقاع دائم ومستمر لكل من دورة الإنفاق (نظام الشراء) مع دورة التحويل (نظام الإنتاج) مع دورة الإيرادات (نظام البيع) حيث تقوم الوحدة الاقتصادية بشراء المواد الخام والمستلزمات المطلوبة للإنتاج وتخطط لعملياتها الإنتاجية بحيث لا يبقى إنتاج تحت التشغيل في نهاية أي فترة، وعلى أن يتم تسليم الإنتاج إلى العملاء من المصنع مباشرة بمجرد الانتهاء منه وبحيث لا يبقى مخزون من الإنتاج التام في نهاية أي فترة.²

ثانيا: العناصر الرئيسية في نظام التوقيت المنضبط.

يتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط وجود أو توافر خمسة عناصر أساسية وهي :

أولاً: يجب أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إغراء هؤلاء الموردين بعقود توريد طويلة الأجل، وتطبيق نظام التوقيت المنضبط للمواد الخام والأجزاء نصف المصنعة لذلك يجب قصر وتركيز التعامل مع عدد محدود من الموردين الذين تثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم في الإلتزام الحرفي بمواعيد الاستلام وجودة المواد والأجزاء نصف المصنعة ولا شك أن الموردين سيكونون حريصون على ذلك مقابل إغراء العقود طويلة الأجل والتي تضمن لهم مبيعات منتظمة ومضمونة في الأجل الطويل.

ثانياً: يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات قصيرة وبكميات صغيرة فقد يستلزم الأمر في ظل نظام التوقيت المنضبط توريد عدة طلبات صغيرة في نفس اليوم ولا شك أن هذه الطريقة في الشراء تستلزم وجود خط اتصال دائم ومباشر بين الشركة والموردين.

¹ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص 45.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 256.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ثالثا: يجب أن تطبق الشركة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة بحيث لا يوجد مسموحات للعيوب في هذا البرنامج. أي إذا تم اكتشاف أي عيب في هذه المواد سيؤدي إلى توقف خط الإنتاج بأكمله.

رابعا: يجب أن يتصف العمال في بيئة التوقيت المنضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب ويرجع ذلك إلى أن ترتيب الآلات في بيئة التوقيت المنضبط سيختلف عن الترتيب التقليدي ، فيستلزم نجاح نظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط بالضرورة وجود نظام مرن للإنتاج، هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يكون هذا العامل قادر على القيام بأعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة للآلات والأجهزة في هذه الخلية دون انتظار شخص آخر للقيام بهذه المهمة، فسير العمل في نظام التوقيت المنضبط لا يشمل أي انتظار.

خامسا: يجب التركيز على تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها. بحيث يتصف نظام الإنتاج الفوري باستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون انقطاع يترتب على تحقيق هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الإنتاج للاحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية و الجودة.

ويقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع.

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل. أما الأنشطة الأخرى (فحص، مناولة، انتظار) لا تضيف إلى قيمة الإنتاج ولكنها في نفس الوقت تزيد من تكلفتها . وقد قامت الشركات اليابانية بإعادة المعادلة السابقة كالتالي:¹

وقت التصنيع = وقت يضيف القيمة + وقت لا يضيف القيمة.

الفرع الثالث: تقييم نظام الإنتاج الفوري

أولا: مزايا نظام الإنتاج في الوقت المناسب

إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المناسب يحقق عددا من المزايا من أهمها ما يلي:

1. انخفاض حجم المخزون أو الوصول بالمخزون إلى الصفر يحقق تخفيضا كبيرا في التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف التخزين، تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة في المخزون، كما أن انخفاض مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى حد يقرب من الصفر بالإضافة إلى إزالة الاختناقات التي قد تحدث بين مراكز التكلفة سيؤدي إلى انساب العملية الإنتاجية وتدفع المنتج.
2. استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج (وقت التجهيز، الأعداد، الفحص، المناولة) يؤدي إلى تخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وبالتالي تخفيض التكلفة.
3. التركيز على الاهتمام بمستوى الجودة للمنتج يعتبر أحد العناصر الأساسية لسياسة الإنتاج في الوقت المناسب وبالتالي كسب ثقة العملاء.

¹ أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

ثانيا: عيوب نظام الإنتاج في الوقت المناسب.

بالرغم من المزايا السابقة التي تتحقق من تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المناسب إلا أن هناك عددا من الانتقادات التي وجهت إلى هذا النظام من أهمها:

1. صعوبة تحقيق بعض الافتراضات التي يقوم عليها النظام حيث يفترض نظام الإنتاج في الوقت المناسب ضرورة عدم تحقيق أي عيوب في الوحدات المنتجة والوصول بالمخزون من كافة الأنواع إلى الصفر وجميع هذه الافتراضات يصعب تحقيقها في المنشآت كبيرة الحجم أو تلك المنشآت التي يكون الطلب على منتجاتها موسميا.
2. يتعرض النظام للفشل إذا كانت درجة عدم التأكد الخاصة بالطلب على المنتج كبيرة، مما يترتب عليه صعوبة وضع جداول الإنتاج بشكل مسبق.
3. صعوبة تكوين وتطبيق مفهوم فريق العمل، حيث يتطلب تطبيق النظام بنجاح ضرورة وجود تعاون مشترك بين كل من الإدارة والعمال و الموردين والعملاء.¹

المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل.

في ظل نظام اللامركزية وتقسيم المنشأة الاقتصادية إلى أقسام متعددة لها مسؤوليات وسلطات محددة واستقلالية عن بعضها البعض، تنشأ مشكلة تحديد أسعار تحويل المنتجات بين هذه الأقسام. وتعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن " سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أو وحدة إدارية إلى قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى ضمن المنشأة الواحدة ويعتبر هذا السعر بمثابة إيراد بالنسبة للقسم المحول (القسم البائع)، ويعتبر تكاليف بالنسبة للقسم المحول إليه (القسم المشتري).

تعريف اللامركزية :

تعني اللامركزية في الإدارة " تقسيم المؤسسة إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتأثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل :حجم الوحدة الاقتصادية، درجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدة الاقتصادية² "

الغرض من استخدام أسعار التحويل:

يتم استخدام نظام أسعار التحويل لتحقيق الأهداف التالية:

1. توفير معلومات تمكن مديري الأقسام من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، تساعد على تحسين ربحية أقسامها وبالتالي تحسين ربحية الشركة ككل.
2. توفير معلومات تساعد على تقييم الأداء الإداري والاقتصادي للأقسام.

¹أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص46.

²أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحماد للنشر، عمان -الأردن- الطبعة الأولى، 2004، ص406.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

3. العمل على توزيع الأرباح بين الأقسام أو المراكز المختلفة للشركة.

4. ضمان عدم المساس بالاستقلالية والإدارة الذاتية للأقسام.¹

طرق تحديد أسعار التحويل:

بما أن أسعار التحويل عبارة عن سعر تحويل للسلع والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المنشأة الواحدة، فإنها تعتبر أسعار داخلية بين الأقسام. وهناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويتم الاختيار بينها بناء على سياسات المنشأة ودرجة اللامركزية فيها، وحسب قرارات الإدارة.

يتم تحديد أسعار التحويل وفقاً لعدة أسس وهي:

أولاً : أساس سعر السوق:

وبناء على هذا الأساس يتم تحديد الأسعار وفق طريقتين وهما:

أ - سعر السوق:

يتم تسعير المنتجات المحولة بين الأقسام بناء على سعر السوق، وذلك عندما يكون اعتماد الأقسام على بعضها أقل ما يمكن وتعامل فيما بينها بصورة مستقلة، وذلك في حالة تطبيق نظام اللامركزية بصورة كبيرة.

ب - سعر السوق المعدل:

في هذه الحالة يتم اعتماد سعر السوق مخصوصاً منه تكاليف التسويق والنقل، لتسعير السلع المحولة بين الأقسام.

ثانياً : أساس التكلفة:

وتوجد عدة طرق لاحتساب أسعار التحويل اعتماداً على التكلفة وهي:

أ - التكلفة الكلية:

يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناء على التكلفة الكلية للسلعة المحولة، هذا التسعير يعمل على تحميل القسم المستلم بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى والتي لا تدخل ضمن رقابته.

ب - التكلفة المتغيرة:

يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناء على سعر التكلفة المتغيرة+الفائض ويكون الفائض هو نسبة العائد المخصصة للقسم من الزيادة المتحققة في الربح التشغيلي الكلي.

ج - التكلفة المعيارية:

يتم اعتماد أسعار التحويل وفقاً لسعر التكلفة المعيارية وهي تعتبر أساساً عادلاً لتحديد الأسعار، وتعمل على توفير الحوافز للعمل بكفاءة عالية.

د - التكلفة المعدلة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تعديل التكاليف التي يتم اعتمادها لتحديد أسعار التحويل، مثلاً يتم إضافة مبلغ معين أو نسبة معينة إلى تكلفة المنتج.

هـ - تكلفة الفرصة البديلة:

وهي تعني الفرصة الضائعة بسبب تفضيل بديل على آخر، ويكون سعر التحويل عبارة عن:

التكلفة + تكلفة الفرصة الضائعة.

ثالثاً : أساس السعر المزدوج:

¹ رشيد الجمال، أمن الشبوي، مرجع سبق ذكره، ص320.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

في هذه الحالة تقوم الإدارة المركزية بتحديد سعرين للتحويل، الأول سعر الوحدة المحولة للسلعة ويتضمن هامش ربح، وغالبًا يتساوى مع سعر السوق، والسعر الثاني هو سعر الوحدة المحول إليها ويتساوى مع التكلفة.

رابعاً : أساس السعر التفاوضي:

في هذه الحالة يتم تحديد أسعار التحويل بناءً على مفاوضات تتم بين الوحدة المحولة للسلع والوحدة المحول إليها، كما لو كان الأمر بين منشآت مستقلة

خامساً : أساس السعر التحكيمي:

وفقاً لهذا الأساس تقوم الإدارة المركزية بفرض سعر تحويل معين، يراعي أسعار السوق وسعر التكلفة، وهذا في حالة عدم الاتفاق بين الوحدات على سعر تحويل مناسب.

سادساً : أساس الربح المستهدف:

وفقاً لهذا الأساس يتم تحديد الأسعار لتحويل السلع بناءً على نسبة الربح المستهدف من قبل الوحدة، كأن يكون هدف الربح للوحدة يساوي % 20 من التكاليف المعيارية أو من التكاليف الكلية، ويتم اللجوء إليه في حال عدم وجود سوق محدد للسلعة التي تنتجها الوحدة¹.

المطلب الثالث: نظام الإدارة بالأنشطة.

تمهيد:

تقوم فكرة نظام الإدارة بالأنشطة على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.

الفرع الأول: الإدارة على أساس الأنشطة – المفهوم والأهداف –

قد يواجه مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة اختلافًا بين الكتاب والباحثين، وقد يكون هذا الاختلاف غير جوهري إلا أنه جدير بالبحث والدراسة.

ويمكن تقسيم الكتابات التي تناولت مفهوم أسلوب الإدارة بالأنشطة إلى عدة مجموعات هي:

المجموعة الأولى:

ركزت هذه المجموعة على وصف الإدارة على أساس الأنشطة دون توضيح هدف خفض التكلفة.

فقد ركز Swain عند تناوله لمفهوم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على التفرقة بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة، حيث أشار إلى أن الإدارة على أساس الأنشطة تستخدم مع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الكثير من المنشآت.

¹ نزيهان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، 2008، ص 38.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

وجدير بالإشارة إلى أن هذا الكتاب لم يقدم تعريفا للإدارة على أساس الأنشطة بمفهومه ومعناه العلمي بقدر ما استعرضه من الفروق والعلاقات بين محاسبة التكاليف على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط.

بتحديد مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة مع بيان و توضيح الغرض والهدف من هذا الأسلوب، ومن أهمها دراسة DUB والذي ركز فيها على بيان أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة هو أداة إدارية متطورة لتقديم معلومات تحليلية ذات قيمة مرتفعة مؤثرة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. (Dub, 1997)

إلا أن هذا التعريف لم يحدد نوعية القرارات الاستراتيجية التي تتخذها الإدارة وفقا لاتباعها لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة. لذا فقد أوضح Amos أن الإدارة على أساس الأنشطة هو أسلوب لتحليل العمليات بغرض تقدير معلومات لإدارة المنشأة ، وذلك فيما يخص التكاليف والتحسين المستمر للعمليات (Amos, Paolillo, Josheph, 1997).

ويركز هذا التعريف على أنواع القرارات التي تتخذها المنشأة ، وخص بالذكر فيما يخص العمليات والتكاليف. ولكن يؤخذ على هذا التعريف أنه أهمل بعض التحليلات الأخرى ذات الأهمية للمنشأة مثل الأنشطة ودورها في خفض التكاليف.

وينهج نفس المنهج Antos حيث أوضح أن الإدارة على أساس الأنشطة هي أداة من أدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تركز على مفهوم الإدارة الاستراتيجية وإعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر للعمليات بغرض تحقيق أهداف محددة (Antos , 1998).

ومن ناحية أخرى ، فقد أهمل التعريف السابق الكشف عن الدور الذي تؤديه الأنشطة في مجال خفض التكاليف باعتباره من العناصر الأساسية لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.

وقد أوضح Brandt أن الإدارة بالأنشطة هي أداة إدارية تستخدم من وجهة نظر العمليات لتركز على العلاقة بين الأنشطة وبعضها البعض، فيما يسمى مصفوفة العمليات والأنشطة، التي توضح تدفق الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة (Brandt, Levine, Smith, 1998).

وأوضح Blankley أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة يستند استخدامه إلى أدوات تساعد على توفير معلومات للإدارة عند اتخاذ القرارات، خاصة فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات وتحليلها بصورة أكثر دقة مقارنة بالأساليب التقليدية (Blankley, 2000).

إلا أنه كون هذه التعريفات أكثر شمولا من التعريفات السابقة لأنها اهتمت بتحديد الغرض والهدف من استخدام الأسلوب، إلا أنها أهملت بيان وتوضيح الهدف من تحليل الأنشطة والعمليات وكيفية تحقيقه.

وقد جاءت دراسة Kindwell لتوضح أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة هو أسلوب يركز على تحليل الأنشطة، لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مع التركيز على تطوير العلاقات مع العملاء والمستهلكين (Kindwell, 2002).

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

وبالرغم من اهتمامه بتحليل الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، لكنه أهمل بيان الهدف الرئيسي للأسلوب وهو خفض التكلفة.

المجموعة الثانية:

ركزت هذه المجموعة على الهدف الرئيسي الذي يتم من أجله استخدام وتوظيف الإدارة على أساس الأنشطة، وهو التحكم في التكلفة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الخفض المستهدف منها.

ومن هذه الزاوية أوضحت دراسة Carolfi أن الإدارة على أساس الأنشطة هي مدخل ذو دور هام في خفض التكاليف وذلك عن طريق تشجيع المديرين على زيادة الاهتمام بالأنشطة والعمليات وليس الاهتمام بالتكاليف فقط (Carolfi, 1996).

كما أوضح Kren في دراسته أن الإدارة على أساس الأنشطة هي أسلوب يعتمد على استخدام معلومات محاسبية للتحكم في التكاليف، وخاصة التكاليف غير المباشرة المحملة على الأنشطة (Kren, 2004).¹

يتضمن نظام الإدارة بالأنشطة مايلي:

- تحليل مسببات التكلفة.
- تحليل الأنشطة.
- قياس الأداء.
- كما يلي هذا النظام احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة أغراض:
- إدارة وتخفيض تحسين التكلفة.
- تحسين التعلم على مستوى المنشأة.
- تدعيم القرارات العملية التي يعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة.²

الفرع الثاني: مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ثلاث مراحل وتمثل فيما يلي:

1. التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.
 2. تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.
 3. تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.
- قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من

¹ أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص330.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص384.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

إمكانية إغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة.¹

خلاصة الفصل:

تطرت من خلال هذا الفصل مختلف الأنظمة الحديثة التي تساعد على اتخاذ القرار وتخفيض التكاليف في ظل بيئة التصنيع المعاصرة وذلك لمواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق كذلك الحصول على رضا العملاء.

فقد ركزت الدراسة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يؤدي دورا فعالا في تخفيض التكاليف ، وذلك عن طريق تشجيع الإدارة العليا لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها، بالإضافة إلى ذلك كونه نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد الشركة ، وبالتالي تخصيص التكاليف على أساس أنواع المنتجات واختلاف درجة تعقيدها وتشكيلة العملاء وليس فقط على أساس حجم الإنتاج .

كما تطرت إلى نظام التكلفة المستهدفة نظرا لكونه أداة إدارية لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياة المنتج ويعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على البدء بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها، كما تعتبر هذه الطريقة سلاح استراتيجي يكسب المنشأة التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنها مدخل استراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف.

أما بالنسبة لنظام إدارة الجودة الشاملة فهي أداة إدارية تهتم برضاء العملاء وتتطلب مشاركة فعالة من جميع العاملين في المنظمة على جميع المستويات ليس فقط الإنتاج ولكن جميع العمليات التشغيلية لتحسين الجودة وخفض التكاليف لإرضاء العملاء.

فيما يخص الأنظمة الأخرى كنظام الإنتاج الفوري فهو نظام يعمل على خفض مستويات المخزون من مواد خام والوحدات تحت الإنتاج ومخزون الوحدات المنتجة وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية، أما نظام أسعار التحويل فيهدف إلى إيجاد

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010، ص128.

الفصل الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكاليف

تنافسية داخل المؤسسة لتحفيز الأقسام والمراكز على زيادة جودة منتجاتها وتصنيفها بأقل تكلفة ممكنة، وأخيرا نظام الإدارة على أساس الأنشطة فهو نظام لإرضاء العملاء وتحسين الربحية عن طريق قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الإهدار في الموارد.

الفصل الثالث: دراسة حالة - نفاطال - GPL

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من إجراء دراسة ميدانية هدفها تطبيق الأساليب والنظريات الحديثة على الواقع العملي، فقد وقع اختياري على شركة نفعال GPL بوحدة سعيدة بحيث تعتبر محاسبة التكاليف أداة أساسية في هذه المؤسسة لما توفره من معلومات لمراقبة التسيير وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة.

تتضمن هذه الدراسة إجراء مقارنة بين الأسلوب المستخدم من طرف الشركة محل الدراسة لحساب التكاليف و المتمثل في طريقة التكاليف الكلية وبين أحد الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة، لذا قمت بتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لإجراء هذه المقارنة .

قمت بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث خصصت المبحث الأول للتعريف بالشركة موضوع الدراسة، أما المبحث الثاني فقامت بحساب النتيجة التحليلية الإجمالية بطريقة التكاليف الكلية في حين يضم المبحث الثالث تخصيص التكاليف غير المباشرة على مختلف الأنشطة وحساب النتيجة الإجمالية وفي الأخير المقارنة بينهما.

المبحث الأول: نبذة عن الشركة محل الدراسة

يتضمن هذا المبحث نبذة عن الشركة موضوع الدراسة بحيث تطرقت في المطلب الأول إلى تعريف شركة سونطراك والتي تعتبر شركة نפטال فرع منها ، كذلك لمحة تاريخية عن شركة نפטال وبينت الهيكل الكلي لها بعد ذلك انتقلت إلى وحدة سعيدة كما ذكرت الفروع التابعة لها .

المطلب الأول: نظرة عامة حول شركة سونطراك :

سونطراك شركة وطنية بترولية أنشأت سنة 1963م وكانت تحت وصاية وزارة الطاقة ، وكانت مهمتها النقل والتسويق ومد أنابيب النفط بين مراكز التخزين .

واعتبارا من سنة 1966م وسعت صلاحياتها لتشمل كافة نشاطات قطاع المحروقات بموجب المرسوم 296.66 الصادر في ديسمبر 1966م وفي إطاره كانت تقوم على مايلي :

* تنفيذ كافة العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار الصناعي والتجاري لحقول المحروقات والمواد المشتقة منها إلى جانب استغلالها.

* إنشاء مصانع ومنشآت المعالجة الصناعية.

* تسويق وتشجيع الصناعة البتروكيمياوية .

لقد شهدت شركة سونطراك منذ إنشائها تطورات هامة بالنظر إلى أن للقطاع دورا استراتيجيا في تطوير الاقتصاد الوطني ، وفي العصر الذهبي بعد تأميم المحروقات في فبراير 1972م وأصبحت تتلقي 51% على الأقل من فوائدها من طرف الدولة . وتعتبر فترة السبعينات مرحلة مهمة جدا بالنظر إلى الانجازات الضخمة المحققة واكتشاف حقول نفطية جديدة ، وفي فترة الثمانينات شهدت سونطراك عملية إعادة الهيكلة كإجراء ضروري لاستثمار ودعم إستراتيجية التطور الاقتصادي والاجتماعي ، واليوم توجد سونطراك في وضعية تؤهلها للعب دور هام في المستوي الأول لتقوية وضعيتها العالمية وهذا بفضل :

* أهمية احتياطها الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي.

* طاقتها لإنتاج المحروقات السائلة والغازية.

* طاقتها التكنولوجية والتسيرية التي صنفتها ضمن الشركات ال 12 الكبرى البترولية العالمية نقل المحروقات وتمييع الغاز الطبيعي

المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن شركة نפטال :

نفطال هي شركة وطنية تجارية توزيعية للمواد البترولية وهي شركة ذات أسهم أنشأت بقرار رقم 87.159 بتاريخ 25 أوت 1987 تحت تسمية المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية ، إبتداء من السنة 1988 أصبحت فرعا 100% من مجمع سونطراك.

نفطال : NAFTAL

NAFT تعني نفط و AL تعني الجزائر، أي نفط الجزائر.

وهذه الشركة تضمن عمليات توزيع وبيع منتجات بترولية في كافة السوق الوطني ، كما أنها تعمل على مليء غاز البترول المميع (GPL) داخل القارورات ، كما أن نفطال تشهد عملية تجديد في هيكلها التنظيمي لمسايرة التطورات العالمية ، بحيث أنها تستثمر مع مؤسسات عالمية أجنبية أخرى لمسايرة التطور التكنولوجي والرفع من قدراتها البشرية وتجديد وسائل التوزيع لديها وذلك من اجل التغطية الشاملة للسوق الوطني .

ويشمل الهيكل التنظيمي لشركة نفطال مايلي :

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي : يتكون من:

1. الإدارة التنفيذية : تشمل هذه الإدارة المديريات التالية :

*مديرية الموارد البشرية .

*مديرية الإعلام والبرمجة.

*مديرية الإستراتيجية والتخطيط والاقتصاد .

2. الإدارة المركزية : وتشمل :

*المديرية المركزية للخدمات الاجتماعية (A . S . S . C) .

*مديرية H.S.E.Q ومديرية A.U.D.T .

*مديرية البحث والتطوير .

*مديرية الادارة العامة .

*مديرية الامن الداخلي .

*مديرية الاتصال والعلاقات الاجتماعية .

الفرع الثاني: الهيكل العملي : ويتكون من الفروع التالية

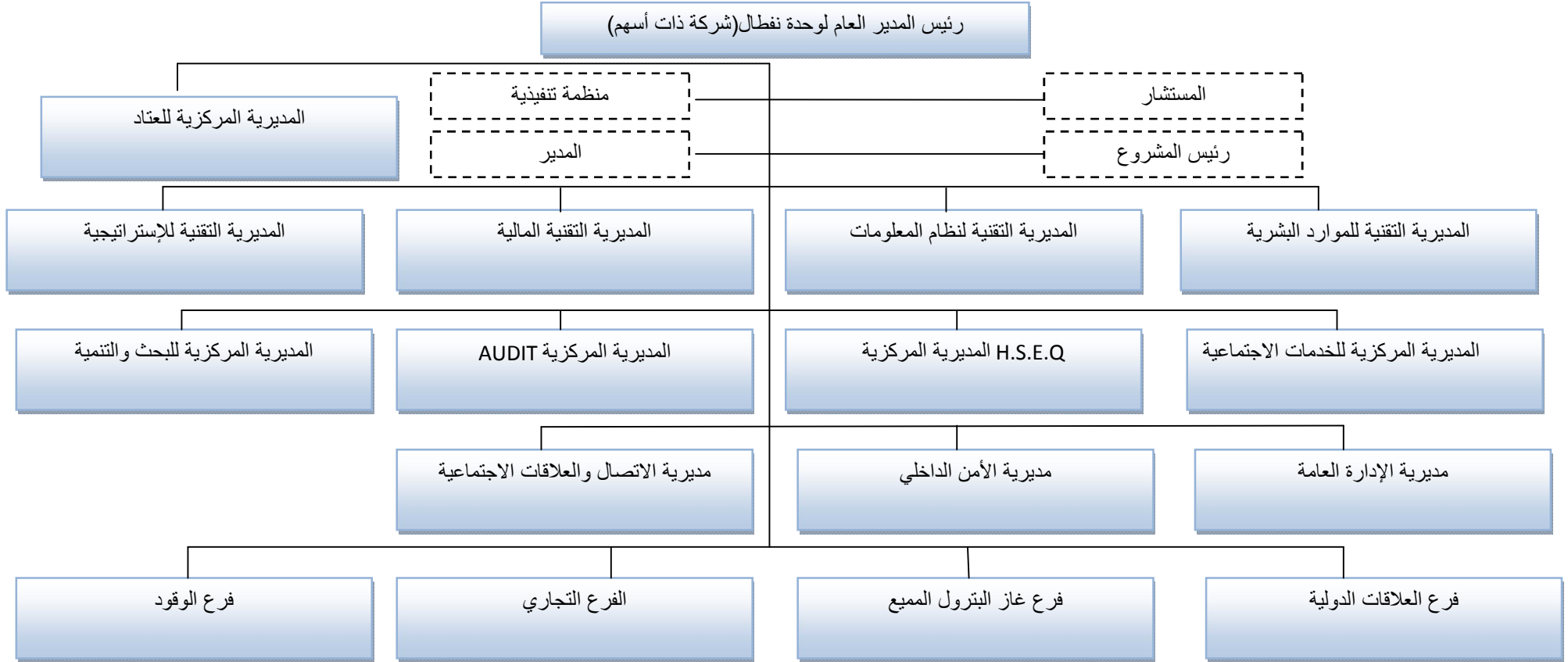
*فروع النشاطات الدولية.

*الفرع التجاري.

*فرع الوقود.

*فرع غاز البترول المميع GPL.

شكل رقم 3-1 يوضح المخطط الكلي لمؤسسة نפטال



المصدر: شركة نפטال وحدة سعيدة

المطلب الثالث: تقديم لمحة عن مقاطعة غاز البترول المميع سعيدة

تم إنجاز نפטال فرع GPL وحدة سعيدة سنة 1973، وقد بدأت الإنتاج منذ عام 1975 وهي تغطي ست ولايات، سعيدة، البيض، ومعسكر، عين الصفراء، المشرية، لبيض سيد الشيخ، وتتربع على مساحة مقدرة بـ 4 هكتارات منها المساحة المغطاة لعملية الإنتاج تقدر بـ 3200 م². والمساحة المغطاة للإدارة تقدر بـ 800 م².

الفرع الأول: موقع شركة نפטال فرع GPL سعيدة :

تقع في المنطقة الصناعية يجدها من الشمال الطريق الوطني رقم 06 (طريق الرياحية) ، وجنوبا السكة الحديدية الرابطة بين الحمديّة وبشار، وغربا مؤسسة المواد الكاشطة أما شرقا فيحدها شركة المياه المعدنية.

تتمثل مهمة شركة نפטال فرع GPL سعيدة في توزيع المواد البترولية وهي تحتوي على 06 وحدات .

تبلغ الطاقة التخزينية على مستوى هذه المؤسسة بالنسبة لغاز البوتان butane حوالي 1200 طن بوتان سائل أي ما يعادل 2061 م³ بمعنى حوالي 50000 قارورة بوتان .

بالنسبة لغاز البروبان propane: 150 طن بروبان أي ما يعادل 306 م³ بمعنى حوالي 800 قارورة بروبان يبلغ عدد العمال حوالي 152 عامل.

مركز تعميم القارورات بسعيدة " CE 201 " يمارس نشاطا تجاريا وصناعيا والمتمثل في تعميم قارورات الغاز المتمثلة فيمايلي :

- قارورة B13 تعني قارورة بوتان 13 كغ .
- قارورة B06 تعني قارورة بوتان 06 كغ
- قارورة B03 تعني قارورة بوتان 03 كغ .
- قارورة P11 تعني قارورة بروبان 11 كغ .
- قارورة P35 تعني قارورة بروبان 35 كغ .

هناك نوعين من التموين ، التموين عن طريق البر أو التموين عبر الأنابيب .

أ. إجراءات الطريق البري :

1. إعطاء برنامج التموين من طرف رئيس المركز، في مهلة 24 ساعة إلى رئيس غاز البترول المميع GPLVRAC .
2. هذا البرنامج يجب أن يحتوي على كل المعلومات اللازم معرفتها : طبيعة المنتج المطلوب . تاريخ الطلبية . الرقم التسلسلي للشاحنة . الرقم التسلسلي للصهريج . اسم السائق . رقم رخصة السياقة . رقم تسجيل المركبة (العربة) إذا كانت مركبة الغير .
3. تقلم السائق لوثيقة الأمر بالمهمة وورقة الطريق إلى مركز التزويد Vrac حتى تكون كل المعلومات مطابقة .
4. شحن الطلبية بوجود " إذن الطلبية " .
5. إذن الشحن عليه الكمية المراد شحنها بالوزن وبالنسبة المئوية يسلم الى السائق بعد عملية التموين .

ب. إجراء النقل عبر الأنابيب : وهو غير متوفر في GPL سعيدة :

1. المركز المستقبل يرسل شعار إلى المركز المرسل يعلمه عن طلبيته بواسطة وسائل الإخطار، فاكس ، الراديو ، الهاتف .
2. وقت إرسال المختار المركزين يكونان على تواصل لترتيب بداية عملية الضخ في الأنابيب .
3. يتم التواصل بين المركزين بواسطة الراديو أثناء مدة الضخ .
4. ففي نهاية العملية المركزين يقومان بتسجيل كامل المعلومات على مستواهم . اخذ نسبة حرارة المنتج عند وصولها في الأنبوب .
5. رقم الحلقة أين تمت الحركة (mouvement) . الضغط .
5. هذه المعلومات المأخوذة يتم تبنيها بهدف حساب الكمية التي جرى نقلها ومقارنتها بأرقام أثناء تسليم BTS وصل تحويل المخزون .

التموين المشروط والإمداد livraison الى الشبكة :

GPL المشروط أو المكلفين يضع في المتناول :

مستودعات مؤقتة (تموين البوتان والبروبان)

إن المهمة الأساسية لهذه الشركة تتمثل في تخزين وتوزيع البترول المميع ، وعن الدور الذي تقوم به فهي بعبارة أدق وحدة اقتصادية مكملة للاقتصاد الوطني ككل ، لذا فعلية تفسير وتوضيح مناهجها وخططها التنظيمية بطريقة حسنة وجيدة ، فالتنظيم بالنسبة للشركة مهمة راقية لها دورها الفعال ، من اجل تحقيق أهدافها، تحتوي نفضال وحدة سعيدة فرع GPL على الوظائف التالية :

. مدير الشركة : له الأولوية وحرية التحكم في تحديد وتقرير وتحقيق الاتفاقات والعقود وإصدار القرارات الداخلية فيما يخص تحركات وتصرفات المستخدمين والنشاطات المالية.

. المسؤول عن الأمن الصناعي : هو مساعد المدير فيما يخص امن الشركة.

. خلية الدراسات : تقوم بجمع المعلومات من أجل إبصارها إلى المديرية العامة فيما يخص الاحتياطات السنوية ومتابعة التحقيقات الشهرية ، هذه المعلومات تعبر عن قاعدة الحساب ومجموع المنح والمؤشرات الاقتصادية للتسيير .

● مصلحة الخدمات الاجتماعية والثقافية :

مهمتها وضع وتطوير سياسة الشركة فيما يخص النشاطات الاجتماعية والثقافية وتقديم المساعدات لفائدة العمال والقيام بالبحوث ذات الطابع الاجتماعي.

● دائرة المحاسبة والمالية :

1. مصلحة المحاسبة العامة : تعد الركيزة الأساسية لتدعيم المعلومات على مستوى الشركة لأنها تضمن التسهيل للعمليات المنجزة من طرف الشركة (بيع ، شراء ، دفع ، الأجر...) ، كما تقوم بمراقبة الشيكات والصكوك وتسليمها إلى المصلحة المالية ، إضافة إلى ذلك فهي تنجز الميزانية وجدول حسابات النتائج.

2. مصلحة الخزينة والمالية : مهمتها تتمثل في مراقبة المداخيل ، ورفض الشيكات بدون أرصدة... الخ.

3. مصلحة المحاسبة التحليلية : مهمتها مراقبة الاستثمارات ووضع أسعار السلع بالتعاون مع مسؤولي الأقسام ورؤساء المراكز ، كما أنها تحدد التكاليف بدقة.

● دائرة المستخدمين :

1. مصلحة تسيير المستخدمين : تقوم بمراقبة تغييب أو حضور العمال ، تأمين المستخدمين وتحضير أجور العمال ، كما تعمل على مراعاة الحالة الاجتماعية للعمال.

2. مصلحة الموارد البشرية والتكوين : تقوم بمراقبة وتسيير حياة العامل منذ بداية عمله إلى نهايته (التقاعد) ، ووضع المخططات السنوية للتكوين وتطبيق قوانين التمهيل .

3. مصلحة الصيانة : تعمل على الفحص اليومي لوسائل الإنتاج ، وهناك برمجتين تستعملها مصلحة الصيانة هما البرمجة الوقائية والبرمجة التصحيحية ، فيما يخص البرمجة الوقائية تحصل في الأوقات التي لا يكون فيها الإنتاج ، أي خارج أوقات العمل . أما البرمجة التصحيحية فتحصل في الأوقات الغير منتظرة ، أي حالة وقوع خلل في الآلات وهنا يتدخل مسؤول الصيانة .

4. مصلحة النقل : تقوم بصيانة الشاحنات والعتاد كما تقوم بوضع برنامج النقل للمواد الأولية في حالة الاستقبال و المواد المصنعة للتوزيع ، كما تقوم بتسيير حضيرة الشاحنات .

والملاحظ انه في حالة نقص الشاحنات للتوزيع أو جلب المواد الأولية ، وتقوم هذه المصلحة بالاتصال بالمصلحة التجارية لمدها بالشاحنات وذلك بإبرام هذه الأخيرة عقود مع الخواص مالكي الشاحنات.

5. مصلحة الأمن : مهامها السهر على حماية محيط المؤسسة ، مراقبة دخول وخروج العمال وتحسين ظروف العمل..... الخ.

6. مصلحة تسيير المخزون : تقوم بجمع المعلومات الخاصة بالمخزونات من دخول وخروج واسترجاع ، كما تقوم بتحليل الوضعية بالنسبة لحركة المخزون بالطريقة المرجحة او الجرد وضمان الوضع الجيد اليومي للمخزونات .

مهامها مايلي : تحليل تكاليف الشراء للمواد ومن

✓ تحليلات المخالصة (الكمية والمادة) ووضع مدونة الاستهلاك ، الشراء..... الخ.

✓ كما يقوم مسير المخزون بتنظيم المواد ، حيث توضع لكل قطعة رقمها (Code) والرقم المحاسبي كما يستقبل وناثق الدخول والخروج.

● دائرة التوزيع :

مهمتها التخطيط وكيفية استعمال العتاد وضمان مراقبة الإنتاج والتمويل والتخزين وتقديم الاقتراحات والتعديلات وهي تضم مصلحتين :

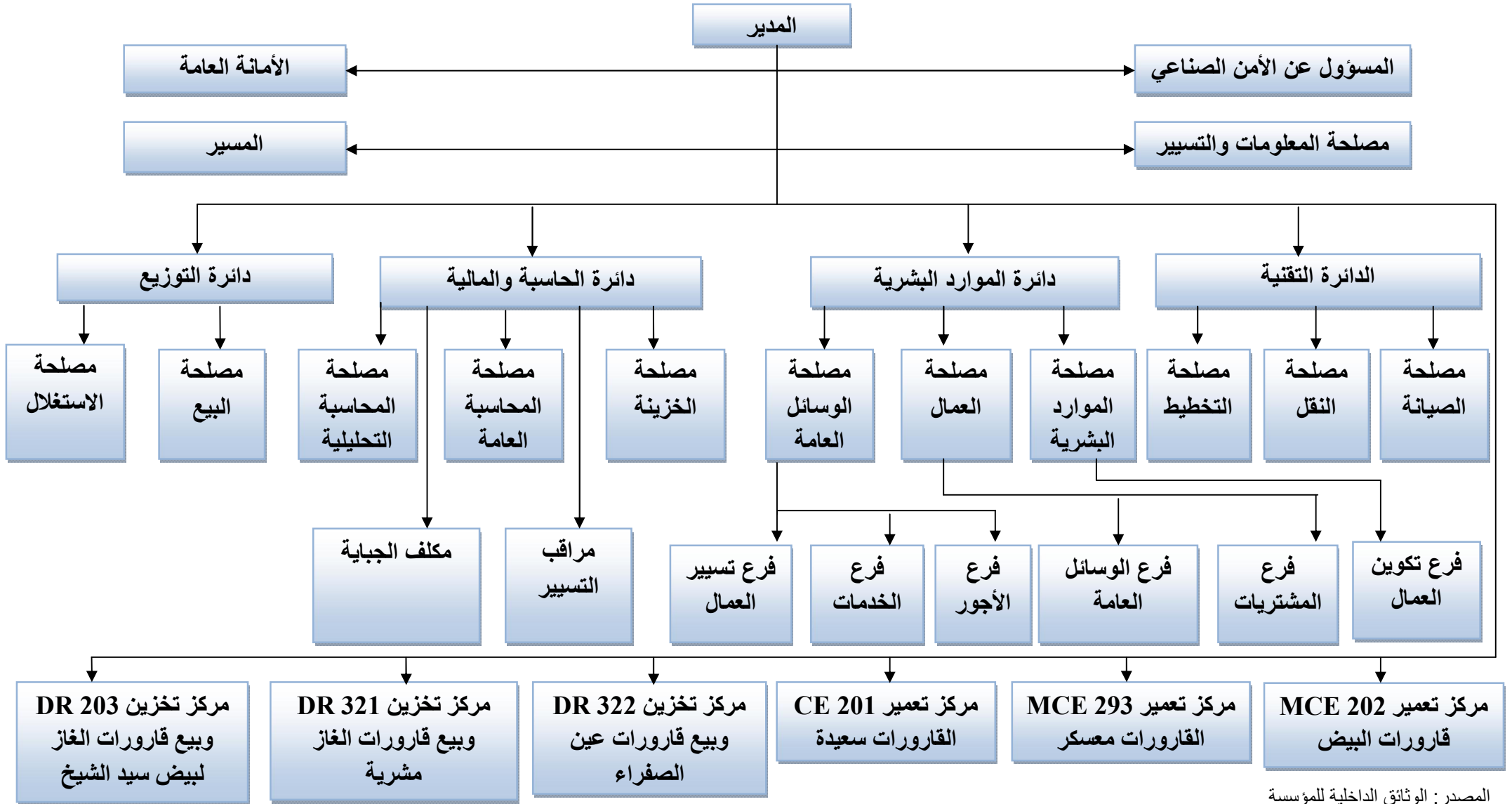
1. مصلحة الاستغلال : تقوم بوضع كل الوسائل تحت تصرف مصلحة البيع حتى تحقق أهدافها.

2. مصلحة البيع : وهي مكلفة بوضع وتحديد مراكز بيع في المناطق المختلفة وضمان عملية البيع والعمل بقاعدة كل ما ينتج يباع وتوفير المنتوجات .

الفرع الثاني: البنية الهيكلية لوحدة سعيدة GPL

الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة المركزية لغاز البترول المميع GPL سعيدة:

الشكل رقم 2-3 يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة سعيدة للغاز المميع.



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثاني: تطبيق طريقة التكلفة الكلية في الوحدة.

سأحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكلفة الكلية في وحدة الغاز المميع بسعيدة في حدود المعطيات المتحصل عليها، كما أحيطكم علماً بأن هذه المعلومات تخص مركز التعمير (معسكر MCE 293)، وقبل الولوج في تطبيق هذه الطريقة سأقوم بشرح الرقم التحليلي للمركز وكذلك مفاتيح التوزيع.

للرقم التحليلي ستة أرقام وهذا حسب البرنامج المحاسبي المطبق في الشركة محل الدراسة حيث ثلاثة أرقام الأولى تكون حسب المركز أما الثلاثة أرقام الثانية تكون حسب الوظيفة.

أولا شرح CRG بحيث تعني مركز مسؤولية الغاز المميع .

يرمز CRG معسكر بالرقم التالي: 727 أما الثلاثة أرقام الأخير الخاصة بالوظيفة هي كما يلي:

CRG 0: حسابات الانتظار

CRG1: تموين ما بين نتاك ونفضال

CRG2: تموين ما بين وحدات نفضال

CRG3: وظيفة تعميم وتحميل

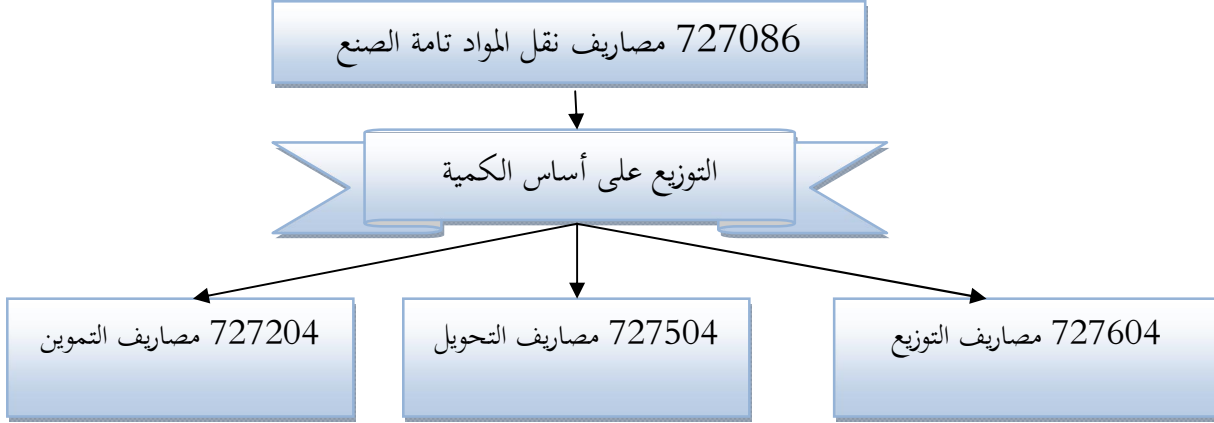
CRG5: التحويل

CRG6: توزيع

فيما يخص مفاتيح التوزيع فهي تستعمل لتوزيع التكاليف كما هو موضح في الأشكال التالية:

الشكل رقم 3-3 يوضح كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة.

الشكل رقم 3-3-1 توزيع مصاريف النقل (المواد التامة)



يبين الشكل أعلاه كيفية توزيع المصاريف غير المباشرة الخاصة بنقل المواد تامة الصنع على الأقسام الرئيسية بحيث قامت شركة نفعال بإنشاء رموز خاصة بأقسامها بحيث يرمز:

727086 وظيفة النقل الخاص بالمواد تامة الصنع.

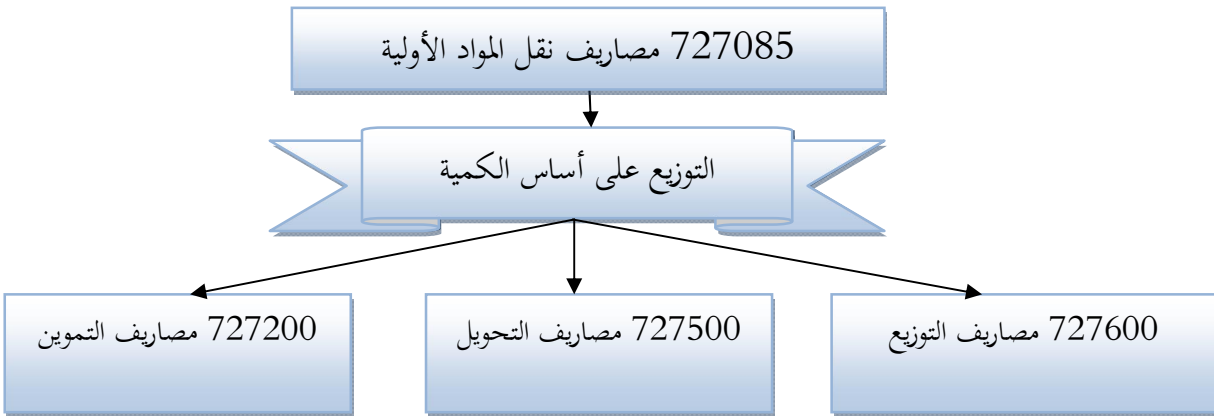
727204 وظيفة تمويل المواد التامة الصنع.

727504 وظيفة تحويل المواد التامة.

727604 وظيفة توزيع المواد التامة.

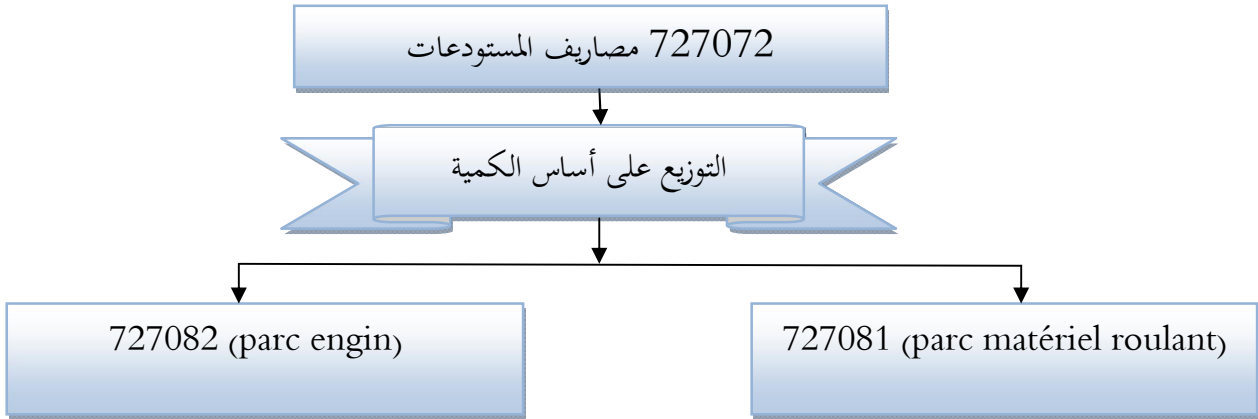
تأخذ كل وظيفة نصيبها من المصاريف غير المباشرة الخاصة بوظيفة النقل على أساس الكمية

الشكل رقم 3-3-2 مصاريف النقل (المواد الأولية)

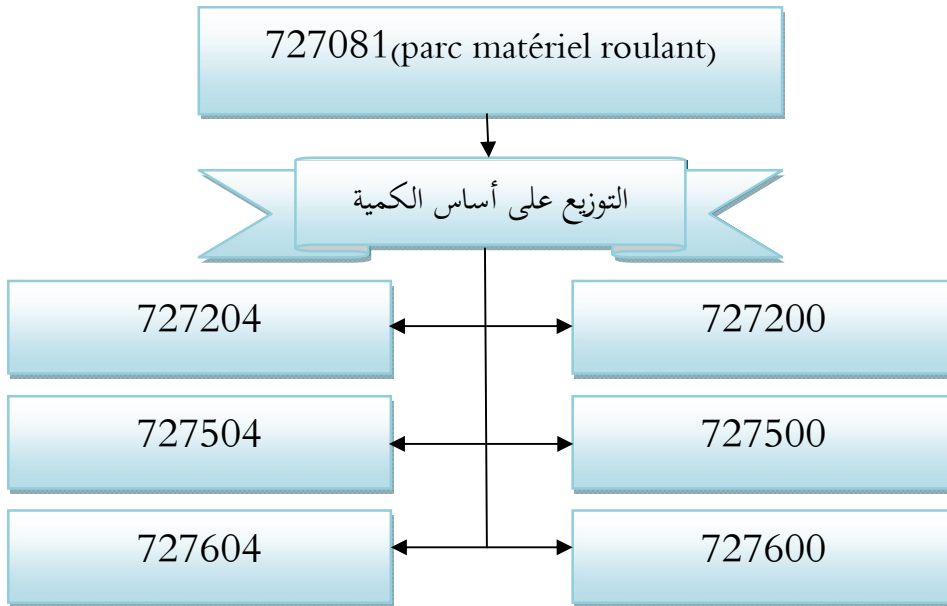


نفس الشيء بالنسبة لوظيفة نقل المواد الأولية والتي أعطتها المؤسسة رمز 727085، توزع تكاليفها على كل من وظيفة التموين والتحويل والتوزيع الخاصة بالمواد الأولية والتي ترمز لها الشركة بالرموز التالية على التوالي: 727500، 727200، 727600.

الشكل رقم 3-3-3 مصاريف المستودعات

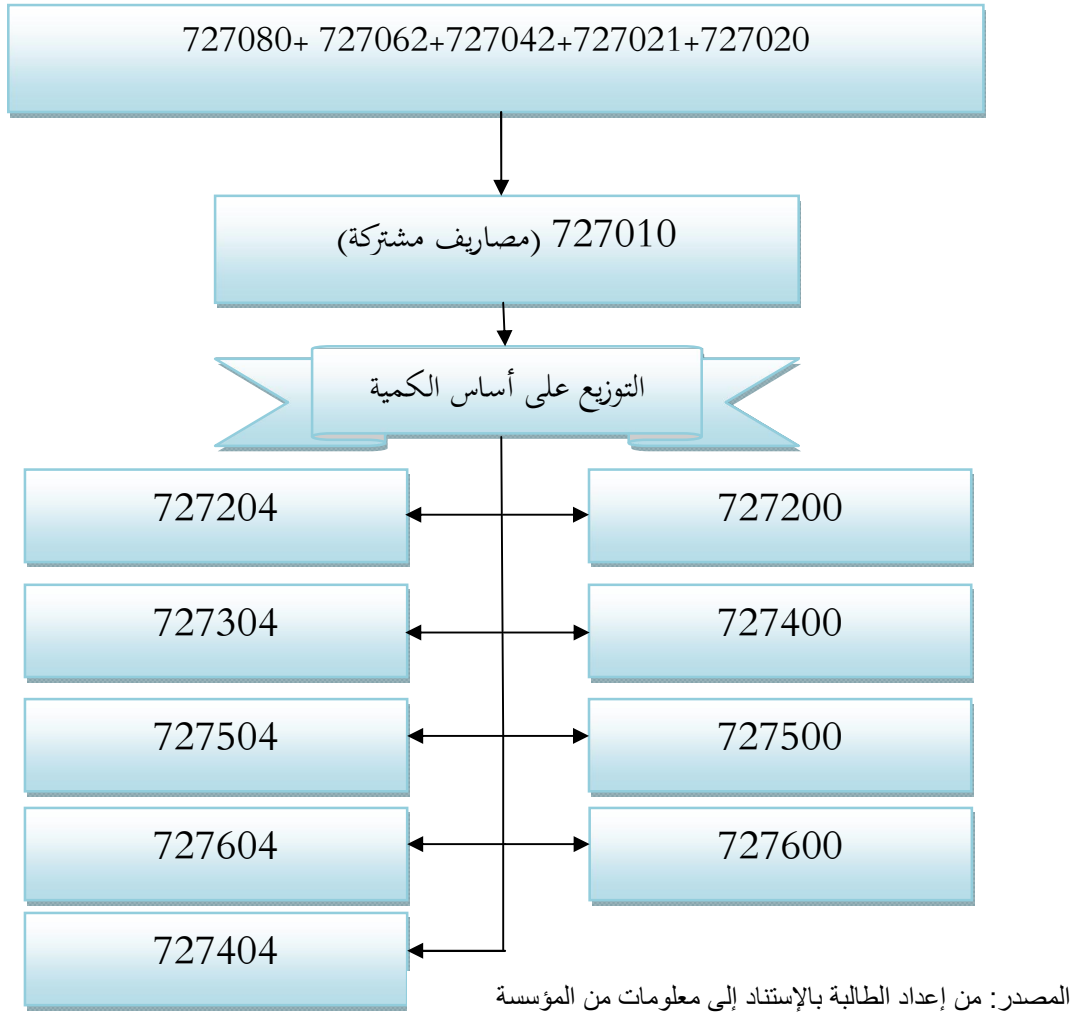


الشكل رقم 3-3-4 توزيع تكاليف حضيرة الشاحنات



توزع مصاريف المستودعات 727081 على جميع الوظائف السالفة الذكر.

الشكل رقم 3-3-5 توزيع التكاليف المشتركة



727020 مصاريف الإدارة

727021 الأمن الداخلي

727042 الأمن الصناعي

727062 خدمات بنكية

727080 حضيرة السيارات الخاصة بالموظفين

تجمع مصاريف هذه الوظائف في وظيفة مشتركة 727010 ويتم توزيعها على جميع الوظائف على أساس الكمية.

المطلب الأول: توزيع التكاليف.

سيتم في هذا المطلب توزيع التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة بإتباع مفاتيح التوزيع المعمول بها في الشركة محل الدراسة .

الفرع الأول: التكاليف المباشرة.

جدول رقم 3-1 يوضح التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين والإنتاج

قسم الإنتاج		قسم التموين	البيان
727304	727043	727200	
1524812,51	0,00	0,00	ح/60المشتريات المستهلكة
87994,76	0,00	0,00	ح/61الخدمات الخارجية
0,00	0,00	2445219,94	ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى
0,00	1896597,77	0,00	ح/63 أعباء المستخدمين
0,00	0,00	0,00	ح/64الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1905841,31	0,00	0,00	ح/68المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
3518648,58	1896597,77	2445219,94	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى وثائق المؤسسة.

ح/727200 تموين المواد الأولية = 2445219,94

ح/727304 إنتاج منتجات تامة الصنع = 3518648,58+1896597,77

يبين هذا الجدول جميع التكاليف المباشرة لكل من قسم التموين (727200) وقسم الإنتاج (التعمير) بحيث يضم هذا الأخير تكاليف الإنتاج المباشرة (727304) بالإضافة إلى تكاليف اليد العاملة المباشرة (727043) ، يتم توزيع هذه التكاليف المباشرة على المواد على أساس الكمية وهذا ما سأوضحه في المطلب الثاني.

الفرع الثاني: التكاليف غير المباشرة.

أولا سيتم حصر جميع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية لكي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وفقا لما هو معمول به في شركة نפטال والجدول التالي يبين كيفية توزيع هذه التكاليف.

جدول رقم 3-2 يوضح التكاليف غير المباشرة لمركز التعمير معسكر.

جدول رقم 3-2-1 يوضح توزيع الأعباء الأولى

جدول توزيع الأعباء الأولى							
727400	727202	727201	727086	727085	727081	727010	البيان
أعباء تخزين المواد الأولية	أعباء تموين المادة الأولية (بروبان)	أعباء تموين المادة الأولية (بوتان)	أعباء نقل المواد التامة	أعباء نقل المواد الأولية	أعباء حضيرة الشاحنات	أعباء مشتركة	
0,00	369 546,70	14 116 484,37	0,00	0,00	5 227 623,24	1 719 129,33	60 /ـ
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 249 091,75	364 107,62	61 /ـ
0,00	0,00	0,00	154 074,33	827 482,26	307 656,49	3 721 137,32	62 /ـ
3 288 997,16	0,00	0,00	10 378 601,25	10 674 496,89	3 564 864,54	53 013 617,30	63 /ـ
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	114 430,29	773 659,51	64 /ـ
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4 420 987,66	1 606 787,37	68 /ـ
3 288 997,16	369 546,70	14 116 484,37	10 532 675,58	11 501 979,15	15 884 653,97	61 198 438,45	

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا لوثائق المؤسسة.

جدول رقم 3-2-2 يوضح توزيع الأعباء الثانوية

جدول توزيع التكاليف غير المباشرة الثانوي						
قسم التوزيع		قسم الإنتاج		قسم التموين		
727604	727600	727303	727304	727204	727200	
16 531 536,17	5 765 921,88	-	16 319 402,94	264 676,18	22 316 901,28	727010
3 176 828,92	3 031 783,06	-	-	139 169,55	9 536 872,44	727081
-	2 774 481,77	-	-	-	8 727 497,38	727085
10 090 628,42	-	-	-	442 047,16	-	727086
-	-	14 116 484,37	-	-	-	727201
-	-	369 546,70	-	-	-	727202
-	-	3 288 997,16	-	-	-	727400
29 798 993,51	11 572 186,71	17 775 028,23	16 319 402,94	845 892,89	40 581 271,10	المجموع
كمية مباعه	كمية مباعه	كمية منتجة	كمية منتجة	كمية مشتراة	كمية مشتراة	طبيعة وحدة القياس
20778,525	5501,977	6054,636	23096,839	374,596	31538,819	عدد وحدات القياس (طن)
1 434,12	2 103,28	2 935,77	706,56	2 258,15	1 286,71	تكلفة الوحدة

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات من المؤسسة.

المطلب الثاني: حساب تكلفة التموين و تكلفة الإنتاج .

تحسب تكلفة التموين وفقا لطريقة التكاليف الكلية بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة، ومن ثم نحسب تكلفة الوحدة المشتراة وذلك بقسمة التكلفة الإجمالية مضافا لها مخزون بداية المدة وتقسيم في الأخير على الكمية الإجمالية (كمية

مشتراة، كمية مخزون بداية المدة) ،أما بالنسبة لتكلفة الإنتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية المستعملة زائد المصاريف المباشرة وغير المباشرة .

الفرع الأول : حساب تكلفة التموين.

يتم تموين هذا المركز بالمواد التالية :

① غاز بوتان : التمويل الداخلي = 23978,45 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد.

التمويل الخارجي = 679,138 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد.

مخزون بداية المدة = 43,155 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد .

② غاز بروبان: التمويل الداخلي = 6524,60 طن بسعر 3380 للطن الواحد.

التمويل الخارجي = 356,431 طن بسعر 3380 للطن الواحد.

مخزون بداية المدة = 0,00

③ سيرغاز: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 46,275 طن بسعر 8889,03

مخزون بداية المدة = 0,00

④ قارورة B06 : التمويل الداخلي = 2,52 طن بسعر 3380 دج للطن.

التمويل الخارجي = 0,00

مخزون بداية المدة = 11,658 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد.

⑤ قارورة B03 : التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 0,00

مخزون بداية المدة = 2,079 طن بسعر 3380 دج

⑥ قارورة B13 : التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 134,355 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد.

مخزون بداية المدة = 57,33 طن بسعر 3380 دج

⑦ قارورة P11: التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 4,026 طن بسعر 3380 دج

مخزون بداية المدة = 0,22 طن بسعر 3380 دج

⑧ قارورة P35 : التمويل الداخلي = 0,00

التمويل الخارجي = 233,695 طن بسعر 3380 دج

مخزون بداية المدة = 2,52 طن بسعر 3380 دج

حساب تكلفة التمويل:

جدول رقم 3-3 حساب تكلفة التمويل (غاز بوتان والبروبان)

تكلفة التمويل						
بروبان			بوتان			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
23 258 560,78	3 380,00	6881,231	83 342 647,44	3 380,00	24657,588	تمن شراء المواد الأولية
533 505,18	77,53	6881,231	1 911 714,76	77,53	24657,588	مصاريف الشراء المباشرة
8 854 139,42	1 286,71	6881,231	31 727 131,68	1 286,71	24657,588	مصاريف الشراء غير المباشرة
32 646 205,38		6881,231	116 981 493,88		24657,588	تكلفة الشراء
	3 380,00	0,00	145 863,90	3 380,00	43,155	مخزون بداية المدة
32 646 205,38		6 881,23	117 127 357,78		24700,743	تكلفة الشراء الإجمالية
	4 744,24			4 741,86		تكلفة الوسطية المرجحة للشراء

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لوثائق المؤسسة.

مصاريف الشراء المباشرة توزع بين المواد حسب الكمية المشتراة بحيث يكون تكلفة الوحدة تساوي مجموع المصاريف غير المباشرة الخاصة بتمويل المواد الأولية (727200) على مجموع الكمية المشتراة.

$$\text{المصاريف المباشرة للوحدة} = (6881,231 + 24657,588) / 2445219,94$$

$$\text{تكلفة الوحدة} = 77,53$$

للحصول على تكلفة الشراء غير المباشرة نضرب تكلفة الوحدة في الكمية الخاصة بكل مادة على حدا كمايلي:

$$\text{التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البوتان} = 77,53 \times 24657,588$$

إذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البوتان = 1 911 714,76

التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 77,53×6881,231

إذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 533 505,18

كذلك المصاريف غير المباشرة الخاصة بتموين المواد الخام (بوتان، بروبان) توزع بنفس الطريقة.

التكاليف غير المباشرة للوحدة = $(6881,231+24657,588)/40581271,10$

تكلفة الوحدة = 1 286,71

المصاريف غير المباشرة بالنسبة لغاز البوتان = $1 286,71 \times 24657,588$

المصاريف غير المباشرة بالنسبة لغاز البوتان = 31 727 131,68

المصاريف غير المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = $1 286,71 \times 6881,231$

المصاريف غير المباشرة بالنسبة لغاز البروبان = 8 854 139,42

الجدول رقم 3-4 حساب تكلفة تموين (B13،B06)

تكلفة التموين

الفصل الثالث: دراسة حالة - نפטال GPL-

B13			B06			البيان
التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	
454 119,90	3 380,00	134,355	8 517,60	3 380,00	2,52	تمن شراء البضاعة
303 393,36	2 258,15	134,355	5 690,53	2 258,15	2,52	مصاريف الشراء غير المباشرة
757 513,26		134,355	14 208,13		2,52	تكلفة الشراء
	5 638,15			5 638,15		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

الجدول رقم 3-5 حساب تكلفة التمويل (P11، P35)

تكلفة التمويل						البيان
P35			P11			
التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	
789 889,10	3 380,00	233,695	13 607,88	3 380,00	4,026	تمن شراء البضاعة
527 717,70	2 258,15	233,695	9 091,30	2 258,15	4,026	مصاريف الشراء غير المباشرة
1 317 606,80		233,695	22 699,18		4,026	تكلفة الشراء
8 517,60	3 380,00	2,52	743,60	3 380,00	0,22	مخزون بداية المدة
1 326 124,40		236,215	23 442,78		4,246	تكلفة الشراء الإجمالية
	5 614,06			5 521,14		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر : من
إعداد
الطالبة

بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

التكاليف غير المباشرة للوحدة = $(233,695+4,026+134,355+2,52)/845892,89$

تكلفة الوحدة = 2 258,15 .

التكاليف غير المباشرة لمادة B06 = $2 258,15 \times 2,52$

التكاليف غير المباشرة لمادة B06 = 5 690,53

التكاليف غير المباشرة لمادة B13 = $2 258,15 \times 134,355$

التكاليف غير المباشرة لمادة B13 = 303 393,36

التكاليف غير المباشرة لمادة P11 = $2 258,15 \times 4,026$

التكاليف غير المباشرة لمادة P11 = 9 091,30

التكاليف غير المباشرة لمادة P35 = $2 258,15 \times 233,695$

التكاليف غير المباشرة لمادة P35 = 527 717,70

الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج.

سيرغاز: تم إنتاج 6054,636 طن باستعمال 89,178 طن من غاز بوتان، و 5826,391 طن من غاز البروبان. تبلغ التكاليف غير المباشرة للسيرغاز 17775028,28.

قارورة B06: تم إنتاج 1,536 طن.

قارورة B03: تم إنتاج 50,463 طن.

قارورة B13: تم إنتاج 23044,84 طن.

جدول رقم 3-6 حساب تكلفة إنتاج سيرغاز

تكلفة إنتاج سيرغاز			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
مادة أولية مستعملة من غاز بوتان	89,178	4 741,86	422 869,20
مادة أولية مستعملة من غاز بروبان	5826,391	4 744,24	27 641 792,18
مصاريف غير مباشرة			17 775 028,23
تكلفة التموين	46,275	8 889,03	411 339,86
تكلفة الإنتاج الإجمالية	6100,911		46 251 029,47
التكلفة الوسطية المرجحة		7 581,00	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

تكلفة إنتاج سرغاز = تكلفة المواد الأولية المستعملة + مصاريف مباشرة + مصاريف غير مباشرة + تكلفة التموين.

تكلفة الوحدة = تكلفة الإنتاج / كمية الإنتاج + كمية التموين.

تكلفة المادة الأولية غاز البوتان = الكمية المستعملة × تكلفة الوسطية المرجحة للتموين.

تكلفة الوحدة = تكلفة الإنتاج / كمية الإنتاج + كمية التموين.

كذلك بالنسبة لغاز البروبان فإن تكلفة المادة الأولية المستعملة = الكمية × تكلفة الوحدة للتموين (التكلفة الوسطية المرجحة).

جدول رقم 3-7 حساب تكلفة الإنتاج (B06، B03، B13)

تكلفة الإنتاج									
B13			B03			B06			البيان
التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	
109 275 304,78	4 741,86	23044,84	239 288,26	4 741,86	50,463	7 283,49	4 741,86	1,536	تكلفة المواد المستعملة
3 510 726,88	152,34	23044,84	7 687,70	152,34	50,463	234,00	152,34	1,536	مصاريف مباشرة
1 892 327,87	82,12	23044,84	4 143,77	82,12	50,463	126,13	82,12	1,536	اليد العاملة
16 282 662,30	706,56	23044,84	35 655,36	706,56	50,463	1 085,28	706,56	1,536	مصاريف غير مباشرة
130 961 021,83		23044,84	286 775,09		50,463	8 728,90		1,536	تكلفة الإنتاج
757 513,26		134,355	0,00	0,00	0	14 208,13		2,52	تكلفة التموين
193 775,40	3 380,00	57,33	7 027,02	3 380,00	2,079	39 404,04	3 380,00	11,658	مخزون بداية مدة
131 912 310,49	5 676,94	23236,525	293 802,11	5 591,76	52,542	62 341,07	3 967,23	15,714	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

المصاريف المباشرة: تأخذ كل مادة نصيبها من المصاريف المباشرة وذلك بقسمة هذه المصاريف على الكمية الإجمالية للمواد وهكذا نحصل على التكلفة الوحيدة المباشرة نفس الشيء بالنسبة لمصاريف اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة.

$$\text{المصاريف المباشرة (للوحة)} = (23044,84+50,463+1,636) / 3518648,58$$

$$\text{المصاريف المباشرة (للوحة)} = 152,34$$

$$\text{مصاريف اليد العاملة المباشرة (للوحة)} = (23044,84+50,463+1,636) / 1896597,77$$

$$\text{مصاريف اليد العاملة المباشرة (للوحة)} = 82,12$$

$$\text{المصاريف غير المباشرة (للوحة)} = (23044,84+50,463+1,636) / 16319402,94$$

$$\text{المصاريف غير المباشرة (للوحة)} = 706,56$$

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة

بعد حساب كل من تكلفة التموين والإنتاج يمكننا الآن حساب سعر التكلفة وبالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف الكلية وذلك بطرح سعر التكلفة من رقم الأعمال.

الفرع الأول: سعر التكلفة.

تحسب سعر التكلفة بناء على تكلفة تموين أو إنتاج المنتجات أو المواد المباعة مضافا لها تكاليف التوزيع المباشرة وغير المباشرة.

جدول رقم 3-8 حساب سعر التكلفة (بوتان، بروبان)

سعر التكلفة						
غاز بروبان			غاز بوتان			البيان
التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	التمن الإجمالي	التمن الوحدوي	الكمية	
4 179 864,44	4 744,24	881,04	5 591 975,53	4 741,86	1179,28	تكلفة الشراء المواد المباعة
1 853 071,97	2 103,28	881,04	2 480 353,58	2 103,28	1179,28	مصاريف التوزيع
6 032 936,42			8 072 329,11			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

جدول رقم 3-9 حساب سعر التكلفة للسيرغاز

سعر التكلفة سيرغاز			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	البيان
26 091 214,79	7 581,00	3441,657	تكلفة المادة التامة المباعة
7 238 761,15	2 103,28	3441,657	مصاريف التوزيع
33 329 975,95			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

مصاريف التوزيع غير المباشرة(للوحدة) = $(3441,657+881,04+1179,28) / 11572186,70$

مصاريف التوزيع غير المباشرة(للوحدة) = $2.103,28$.

جدول رقم 3-10 حساب سعر التكلفة (B13، B03، B06)

سعر التكلفة									
B13			B03			B06			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
116 417 886,11	5 676,94	20507,162	223 765,35	5 591,76	40,017	4 094,18	3 967,23	1,032	تكلفة إنتاج المواد تامة الصنع المباعة
29 409 825,16	1 434,12	20507,162	57 389,36	1 434,12	40,017	1 480,02	1 434,12	1,032	مصاريف التوزيع
145 827 711,27			281 154,71			5 574,20			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

جدول رقم 3-11 حساب سعر التكلفة (P35، P11)

سعر التكلفة						
P35			P11			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
1 270 517,17	5 614,06	226,31	22 106,66	5 521,14	4,004	تكلفة المواد تامة الصنع المباعة
324 556,73	1 434,12	226,31	5 742,23	1 434,12	4,004	مصاريف التوزيع
1 595 073,90			27 848,90			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة

مصاريف التوزيع غير المباشرة (للوحة) = 29798993,51 / (226,31+4,004+20507,162+40,017+1,032)

مصاريف التوزيع غير المباشرة (للوحة) = 1 434,12

الفرع الثاني: حساب النتيجة التحليلية.

سيتم في هذا الفرع حساب النتيجة التحليلية لجميع المواد وذلك بطرح سعر التكلفة لكل منتج من رقم الأعمال. كما هو موضح في الجدول التالي:

النتيجة = رقم الأعمال - سعر التكلفة

جدول رقم 3-12 لحساب النتيجة التحليلية.

النتيجة الإجمالية			
البيان	رقم الأعمال	سعر التكلفة	النتيجة الإجمالية
غاز بوتان	6 502 549,92	8 072 329,11	-1 569 779,19
غاز بروبان	4 858 054,53	6 032 936,42	-1 174 881,89
سيرغاز	41 251 071,42	33 329 975,95	7 921 095,47
B06	17 691,60	5 574,20	12 117,40
B03	639 195,35	281 154,71	358 040,64
B13	230 194 890,33	145 827 711,27	84 367 179,06
P11	49 325,64	27 848,90	21 476,74
P35	2 417 184,78	1 595 073,90	822 110,88
المجموع	285 929 963,57	195 172 604,45	90 757 359,12
مردودية المؤسسة		0,32	

المصدر: من إعداد الطالبة

مردودية الشركة = النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال الإجمالي

نلاحظ من خلال هذه النتيجة المتحصل عليها بأن الشركة تحقق نتائج جيدة في ظل تطبيق طريقة التكاليف الكلية، بإستثناء الخسارة التي تحققها في المادتين (بوتان، بروبان) لذا يجب عليها إتباع سياسة تكاليفية أخرى من أجل تخفيض تكاليفها والاستغناء عن التكاليف غير الضرورية لمواكبة هذه الخسارة، كما نلاحظ أن باقي المواد تحقق نتائج إيجابية خاصة المادة B13 فهي تحقق نتيجة عالية جدا بالمقارنة مع باقي المواد.

المبحث الثالث: تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC)

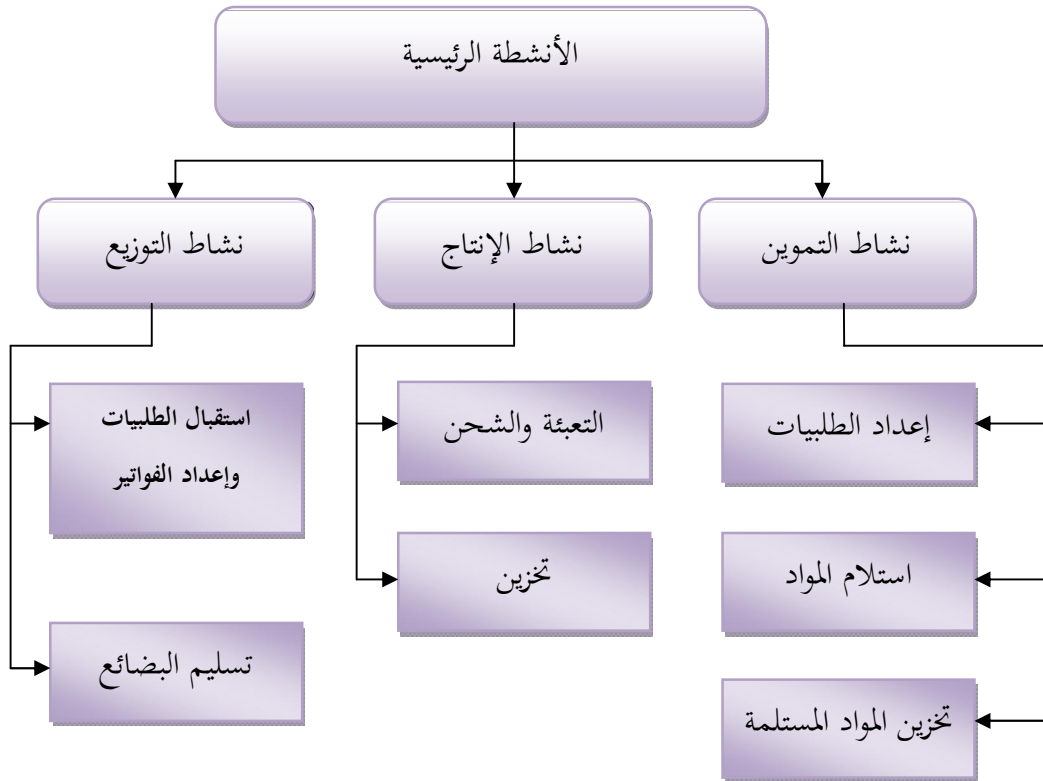
سأحاول في هذا المبحث تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط على مؤسسة نفعال وذلك في ظل المعلومات المعمول بها سابقا بحيث تتضمن هذه الطريقة توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وذلك لتحقيق العدالة في توزيع هذه التكاليف والتخلص من العشوائية في توزيعها.

المطلب الأول: تصميم نظام التكاليف على أساس النشاط في الشركة.

الفرع الأول: تحديد الأنشطة.

في هذه الخطوة سأقوم بتجميع أنشطة الشركة بعيدا عن التعقد والتعدد الموجود في الواقع العملي بحيث يتم التجميع على أساس الأنشطة المتشابهة أو ذات مسبب تكلفة واحد لتسهيل تتبع التكلفة لذا اخترت هذا التحديد للأنشطة .

الشكل رقم 3-4 يوضح الأنشطة الرئيسية ومراكز التكلفة



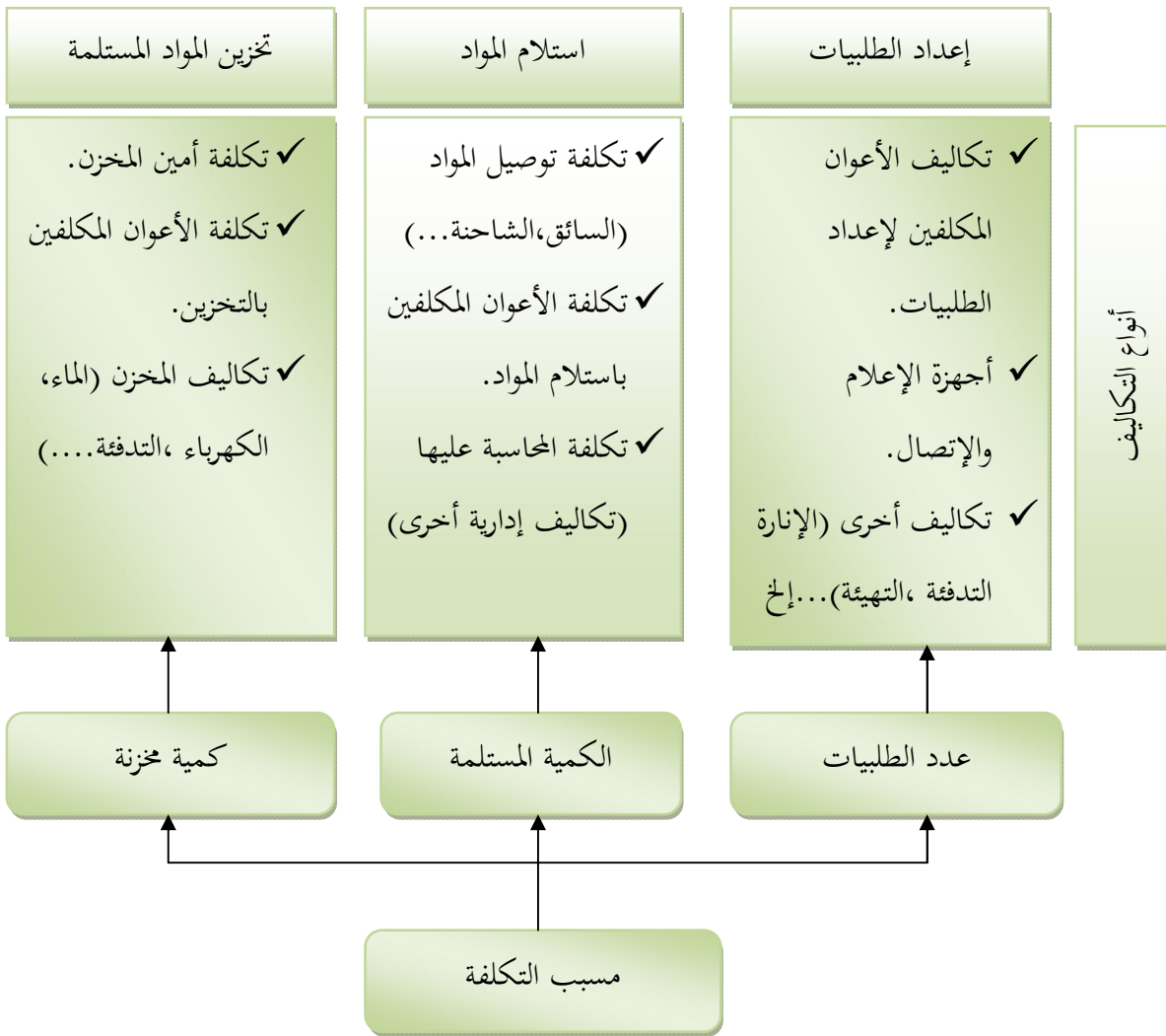
المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لمعلومات من المؤسسة

الفرع الثاني: تحديد العوامل المسببة لتكلفة كل نشاط.

حاولت تجميع كل التكاليف الممكن تتبعها في كل مركز من مراكز التكلفة كذلك اختيار مسبب أو موجه هذه التكاليف مع الأخذ بعين الاعتبار في تحديد الأنشطة السابق الأنشطة ذات محرك تكلفة واحد، الشكل التالي يوضح ما تم ذكره.

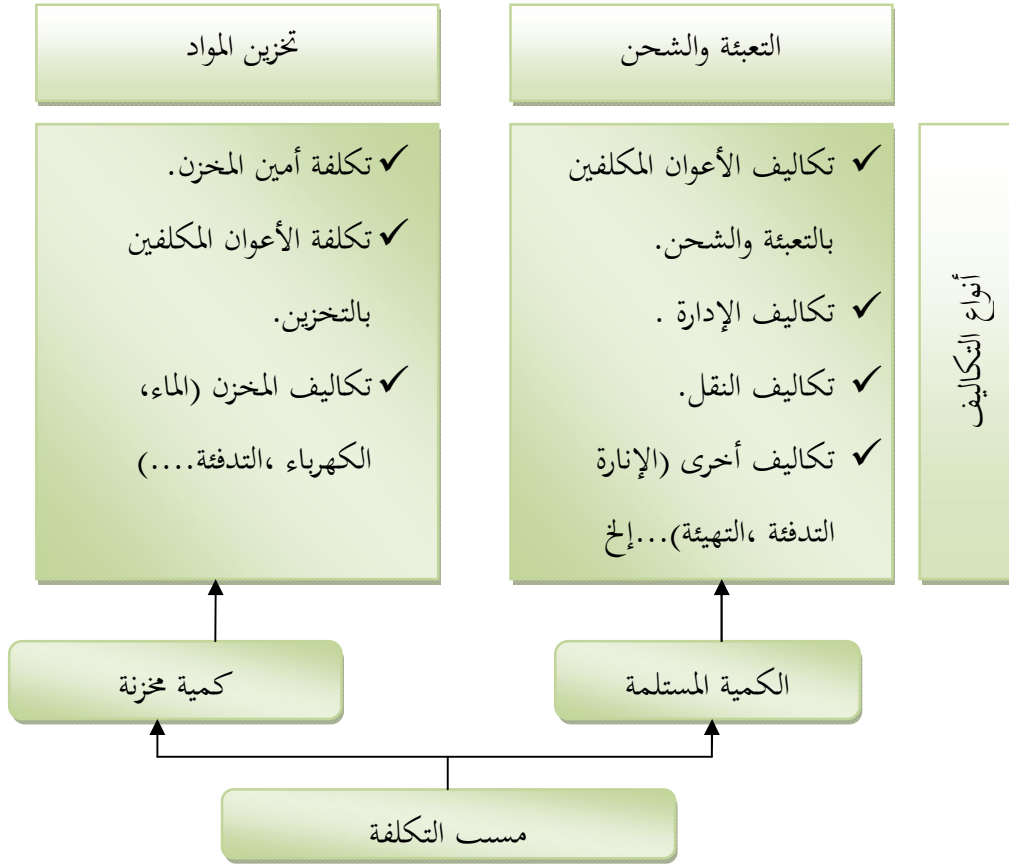
شكل رقم 3-5 يوضح تكاليف الأنشطة ومسبباتها.

شكل رقم 3-5-1 يوضح تكاليف نشاط التموين.



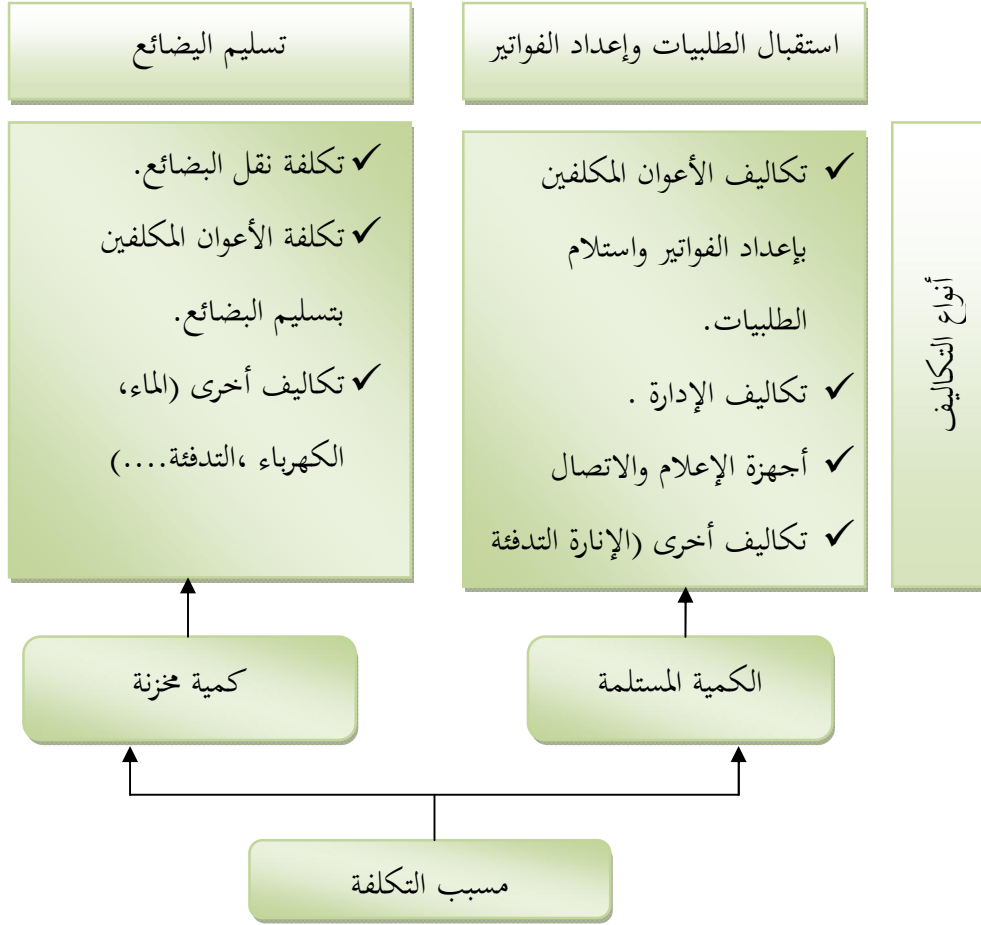
المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

شكل رقم 3- 5 - 2 يوضح تكاليف نشاط الإنتاج.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

شكل رقم 3-5-3 يوضح تكاليف نشاط التوزيع:



المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

الفرع الثالث: تخصيص تكلفة الأنشطة.

بناء على التحديد السابق للأنشطة حاولت تخصيص مقدار معين من التكاليف لكل نشاط بالاعتماد على المعطيات السابقة ، وبما يتناسب مع كل مركز من مراكز هذه الأنشطة.

أولاً: تكلفة التمويل غير المباشرة : يبين الجدول التالي جميع التكاليف غير المباشرة لجميع مراكز التكلفة المدرجة ضمن نشاط التمويل.

جدول رقم 3- 13 يوضح مقدار تكاليف نشاط تمويل المواد الأولية.

تكلفة التمويل غير المباشرة : 727200			
البيان	إعداد الطلبيات	استلام المواد	تخزين المواد المستلمة
ح/727085 مصاريف النقل		8 727 497,38	
ح/727010 مصاريف مشتركة (إدارة، الأمن)	9 020 759,15	6 473 290,56	6 195 946,03
727081 مصاريف حضيرة المعدات الصناعية		3 074 160,10	
727072 مصاريف المخازن			3 324 177,32
مجموع التكاليف	9 020 759,15	18 274 948,04	9 520 123,35
مسبب التكلفة	عدد الطلبيات	الكمية المستلمة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	3 600,00	31 538,82	31 538,82
معدل التحميل	2 505,77	579,44	301,85

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستناد إلى الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

ح/727085 مصاريف النقل تحمل كلها لمركز استلام المواد.

ح/ 727010 مصاريف مشتركة : يضم هذا الحساب تكاليف الإدارة، الأمن الداخلي، الأمن الصناعي، مصاريف بنكية، حضيرة السيارات للمستخدمين. قسمت هذه التكاليف على مراكز النشاط بحسب استفادة كل مركز من هذه المصاريف ، بالنسبة للحساب 727081 فهو يضم تكاليف قيمتها 3324177,32 خصصتها لمركز استلام المواد كما يضم مصاريف حساب 727072 الخاص بالمخازن والمستودعات فحملته مباشرة إلى مركز تخزين المواد المستلمة.

جدول رقم 3-14 يوضح مقدار تكاليف نشاط تموين المواد التامة

تكلفة التموين غير المباشرة: 727204			
البيان	إعداد الطالبات	استلام المواد	تخزين المواد المستلمة
727086 مصاريف النقل		442 047,16	
727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	106 982,93	76 773,73	73 484,48
727081 مصاريف حضيرة المعدات الصناعية		44 859,97	
727072 مصاريف المخازن			48 509,02
مجموع التكاليف	106 982,93	563 680,86	121 993,50
مسبب التكلفة	عدد الطلبات	الكمية المستلمة	كمية مخزنة
عدد وحدات القياس	3 600,00	374,596	374,596
معدل التحميل	29,72	1 504,77	325,67

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

تعتبر عملية تخصيص التكاليف وتتبعها من أكثر الصعوبات التي واجهتها بحيث لم يكن هناك أساس أو قاعدة معينة يمكن الاعتماد عليها في تخصيص التكاليف لكل نشاط أو لكل مركز تكلفة ، كما يجدر الذكر بأن تخصيص التكاليف وفقا لطريقة التكاليف على أساس النشاط يعتمد على نظام معلومات محاسبية وذلك لضمان تدفق المعلومات بين الأقسام وبالتالي نحصل على معلومات أكثر دقة .

ثانيا: تكلفة إنتاج المنتجات التامة غير المباشرة

جدول رقم 3-15 يوضح مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج

تكلفة الإنتاج غير المباشرة: 727304		
التخزين	التعبئة	البيان
1 458 102,81	14 402 870,72	727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن ...)
كمية مخزنة	كمية منتجة	مسبب التكلفة
2 548,628	23 096,839	عدد وحدات القياس
572,11	623,59	معدل التحميل

المصدر: من إعداد الطلبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

جدول رقم 3-16 يوضح مقدار تكاليف أنشطة الإنتاج (سيرغاز)

تكلفة الإنتاج غير المباشرة: 727303		
التخزين	التعبئة	البيان
1 973 398,30	1 315 598,86	727400 تخزين
كمية مخزنة	كمية منتجة	مسبب التكلفة
2 612,961	6 054,636	عدد وحدات القياس
755,23	217,29	معدل التحميل

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا لمعلومات من المؤسسة.

ثالثا: تكلفة التوزيع غير المباشرة.

جدول رقم 3- 17 يوضح مقدار التكاليف الغير مباشرة للتوزيع

تكلفة التوزيع غير المباشرة: 727600		
البيان	استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	تسليم البضاعة
727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	5 531 059,26	72 891,73
727081 مصاريف حضيرة الآلات الصناعية		2 034 026,38
727085 مصاريف النقل		2 774 481,77
مجموع التكاليف	5 531 059,26	4 881 399,88
مسبب التكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعه
عدد وحدات القياس	14 400	5 501,977
معدل التحميل	384,10	887,21

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

جدول رقم 3- 18 يوضح مقدار التكاليف الغير مباشرة للتوزيع

تكلفة التوزيع غير المباشرة: 727604		
البيان	استقبال الطلبات وإعداد الفواتير	تسليم البضائع
727010 مصاريف مشتركة (الإدارة، الأمن)	15 858 159,04	208 988,67
727081 مصاريف حضيرة الآلات الصناعية		2 131 337,80
727086 مصاريف النقل		10 090 628,42
مجموع التكاليف	15 858 159,04	12 430 954,89
مسبب التكلفة	عدد الفواتير والطلبات	كمية مباعه
عدد وحدات القياس	14 400	20778,525
معدل التحميل	1 101,26	598,26

المصدر : من إعداد الطالبة

بعد تخصيص التكاليف يمكن الآن حساب تكلفة التموين والإنتاج وتحميل التكاليف على كل منتج وفي الأخير حساب سعر التكلفة والنتيجة التي يمكن من خلالها حساب مردودية الشركة ومقارنتها بالمردودية المحسوبة بطريقة التكاليف الكلية.

المطلب الثاني: حساب تكلفة التموين والإنتاج

الفصل الثالث: دراسة حالة - نפטال GPL-

سيتم في هذا المطلب حساب تكلفة التمويل ومن ثم حساب تكلفة الإنتاج.

الفرع الأول: حساب تكلفة التمويل

جدول رقم 3-19 حساب تكلفة التمويل حسب طريقة ABC (بوتان، بروبان)

تكلفة التمويل						
غاز بروبان			غاز بوتان			البيان
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
23 258 560,78	3 380,00	6881,231	83 342 647,44	3 380,00	24 657,588	ثمن الشراء
533 505,18	77,53	6881,231	1 911 714,76	77,53	24 657,588	مصاريف الشراء المباشرة
						مصاريف الشراء غير المباشرة
1 968 175,39	2 505,77	785	7 052 583,76	2 505,77	2 815	تكلفة إعداد الطلبات
3 987 281,17	579,44	6881,231	14 287 666,87	579,44	24 657,588	تكلفة استلام المواد
2 077 128,12	301,85	6881,231	7 442 995,23	301,85	24 657,588	مصاريف المواد المستلمة
31 824 650,64			114 037 608,06			تكلفة الشراء
0,00	3 380,00	0,00	145 863,90	3 380,00	43,155	مخزون بداية المدة
31 824 650,64	4 624,85	6881,231	114 183 471,96	4 622,67	24 700,743	تكلفة الشراء الإجمالية
						التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

حسب طريقة ABC تحمل التكاليف غير المباشرة على أساس معامل التحميل بحيث تقوم بضرب حجم مسبب التكلفة لكل منتج في هذا المعامل كما هو موضح في الجدول أعلاه.

جدول رقم 3-20 حساب تكلفة التمويل (B13, B06)

الفصل الثالث: دراسة حالة - نפטال GPL-

تكلفة التمويل						البيان
B13			B06			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
454 119,90	3 380,00	134,355	8 517,60	3 380,00	2,52	ثمن الشراء
						مصاريف الشراء غير المباشرة
38 371,18	29,72	1 291	719,70	29,72	24	مصاريف إعداد الطلبات
202 173,39	1 504,77	134,355	3 792,02	1 504,77	2,52	مصاريف استلام المواد
43 754,97	325,67	134,355	820,68	325,67	2,52	مصاريف تخزين المواد
738 419,44		134,355	13 850,00		2,52	تكلفة الشراء
	5 496,03			5 496,03		التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

جدول رقم 3-21 حساب تكلفة التمويل (P35،P11)

تكلفة التمويل						البيان
P35			P11			
السعر الكلي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الكلي	السعر الوحدوي	الكمية	
789 889,10	3 380,00	233,695	13 607,88	3 380,00	4,026	ثمن الشراء
						مصاريف الشراء غير المباشرة
66 742,24	29,72	2 246	1 149,81	29,72	39	مصاريف إعداد الطلبات
351 657,25	1 504,77	233,695	6 058,20	1 504,77	4,026	مصاريف استلام المواد
76 106,71	325,67	233,695	1 311,13	325,67	4,026	مصاريف تخزين المواد
1 284 395,30		233,695	22 127,03		4,026	تكلفة الشراء
8517,6	3380	2,52	743,6	3380	0,22	مخزون بداية مدة
1 292 912,90	5 473,46	236,215	22 870,63	5 386,39	4,246	تكلفة الشراء الإجمالية
						تكلفة شراء الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

توضح الجداول السابقة كيفية حساب تكلفة التموين لكل مادة بحيث لدينا الكمية الممونة مضروبة في سعر الشراء الوحدوي زائد جميع المصاريف المتعلقة بكل مادة مضروبة في معامل التحميل بالنسبة للتكاليف غير المباشرة، أما المصاريف المباشرة فهي تحمل بنفس الطريقة المعمول بها في طريقة التكاليف الكلية.

الفرع الثاني: حساب تكلفة الإنتاج حسب طريقة ABC

بعد حساب تكلفة التموين بطريقة ABC يمكننا الآن حساب تكلفة الإنتاج كما هو موضح في الجداول التالية:

جدول رقم 3-22 لحساب تكلفة الإنتاج لمختلف المنتجات (B13، B03، B06)

تكلفة الإنتاج									البيان
B13			B03			B06			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
106 528 772,92	4 622,67	23044,84	233 273,98	4 622,67	50,463	7 100,43	4 622,67	1,536	تكلفة المواد المستعملة
3 510 726,88	152,34	23044,84	7 687,70	152,34	50,463	234,00	152,34	1,536	مصاريف مباشرة
1 892 327,87	82,12	23044,84	4 143,77	82,12	50,463	126,13	82,12	1,536	مصاريف اليد العاملة
									مصاريف غير مباشرة
14 370 444,86	623,59	23044,84	31 468,03	623,59	50,463	957,83	623,59	1,536	مصاريف التعبئة
1 451 838,17	572,11	2537,678	5 976,29	572,11	10,446	288,34	572,11	0,504	مصاريف التخزين
127 754 110,70		23044,84	282 549,77		50,463	8 706,73		1,536	تكلفة الإنتاج
738 419,44		134,355	0,00		0	13 850,00		2,52	تكلفة التموين
193 775,40	3 380,00	57,33	7 027,02	3 380,00	2,079	39 404,04	3 380,00	11,658	مخوّن بداية مدة
128 686 305,54	5 538,10	23236,525	289 576,79	5 511,34	52,542	61 960,77	3 943,03	15,714	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

جدول رقم 3-23 تكلفة إنتاج سيرغاز

تكلفة إنتاج سيرغاز			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
مادة أولية مستعملة من غاو بوتان	89,178	4 622,67	412 240,78
مادة أولية مستعملة من غاو بروبان	5826,391	4 624,85	26 946 175,48
مصاريف غير مباشرة			
مصاريف التعبئة	6054,636	217,29	1 315 598,86
مصاريف التخزين	2612,961	755,23	1 973 398,30
تكلفة التمويل	46,275	8 889,03	411 339,86
تكلفة الإنتاج الإجمالية	6100,911	5 090,84	31 058 753,29
تكلفة إنتاج الوحدة			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

المطلب الثالث: حساب سعر التكلفة والنتيجة. سيتم في هذا المطلب حساب كل من سعر التكلفة وبالتالي حساب النتيجة.

الفرع الأول: سعر التكلفة

جدول رقم 3-24 حساب سعر التكلفة (بوتان، بروبان)

سعر التكلفة						
غاز بروبان			غاز بوتان			البيان
الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي	
1179,28	4 622,67	5 451 426,49	881,04	4 624,85	4 074 676,49	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
						مصاريف التوزيع غير المباشرة
3 086	384,10	1 185 513,42	2 306	384,10	885 696,99	مصاريف استقبال الطلبات والفواتير
1179,28	887,21	1 046 267,05	881,04	887,21	781 666,04	مصاريف تسليم البضاعة
		7 683 206,96			5 742 039,52	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

جدول رقم 3-25 حساب سعر التكلفة (B13، B03، B06)

سعر التكلفة									البيان
B13			B03			B06			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
113 570 807,81	5 538,10	20507,162	220 547,27	5 511,34	40,017	4 069,21	3 943,03	1,032	تكلفة إنتاج المنتجات المباعة
									مصاريف التوزيع غير المباشرة
15 651 054,95	1 101,26	14 212	30 540,95	1 101,26	28	787,62	1 101,26	1	مصاريف إعداد الفواتير
12 268 609,33	598,26	20507,162	23 940,56	598,26	40,017	617,40	598,26	1,032	مصاريف تسليم المواد
141 490 472,09			275 028,78			5 474,23			سعر التكلفة

المصدر : من إعداد الطالبة

جدول رقم 3-26 حساب سعر التكلفة (P35,P11)

سعر التكلفة						البيان
P35			P11			
السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	السعر الإجمالي	السعر الوحدوي	الكمية	
1238698,3	5 473,46	226,31	21567,11941	5 386,39	4,004	تكلفة شراء المواد المباعة
						مصاريف التوزيع غير المباشرة
172719,6696	1 101,26	157	3055,850634	1 101,26	3	مصاريف إعداد الفواتير
135392,161	598,26	226,31	2395,431985	598,26	4,004	مصاريف تسليم البضاعة
1546810,131			27018,40203			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم 3-27 حساب سعر التكلفة سيرغاز

سعر تكلفة سيرغاز			
البيان	الكمية	السعر الوحدوي	السعر الإجمالي
تكلفة إنتاج المادة التامة المباعة	3441,657	5 090,84	17 520 920,35
مصاريف التوزيع غير المباشرة			
مصاريف استقبال الطلبات والفواتير	9 008	384,10	3 459 848,85
مصاريف تسليم البضاعة	3441,657	887,21	3 053 466,79
سعر التكلفة			24 034 235,99

المصدر: من إعداد الطالبة

تبين الجداول السابقة كيفية حساب سعر التكلفة بالنسبة لكل منتج أو مادة وما يلاحظ أن سعر التكلفة المحسوب بطريقة التكلفة على أساس النشاط أقل من سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية، وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع النتيجة وهذا ما سنتوصل إليه فيما يلي.

الفرع الثاني: حساب النتيجة التحليلية.

الفصل الثالث: دراسة حالة - نפטال GPL-

سأقوم في هذا الفرع بحساب النتيجة التحليلية الإجمالية بطريقة التكاليف على أساس النشاط، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 3-28 حساب النتيجة الإجمالية .

النتيجة الإجمالية			
النتيجة	سعر التكلفة	رقم الأعمال	البيان
-1 180 657,04	7 683 206,96	6 502 549,92	غاز بوتان
-883 984,99	5 742 039,52	4 858 054,53	غازوبوتان
17 216 835,43	24 034 235,99	41 251 071,42	غاز سيرغاز
12 217,37	5 474,23	17 691,60	B06
364 166,57	275 028,78	639 195,35	B03
88 704 418,24	141 490 472,09	230 194 890,33	B13
22 307,24	27 018,40	49 325,64	P11
870 374,65	1 546 810,13	2 417 184,78	P35
105 125 677,46	180 804 286,11	285 929 963,57	المجموع
0,37	مردودية المؤسسة		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى معلومات المؤسسة.

في الأخير توصلنا إلى النتيجة الإجمالية باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، وما يلاحظ أنها تفوق النتيجة الإجمالية المحققة بطريقة التكاليف الكلية بفارق كبير يقدر بـ 14368318,35 دج كذلك نلاحظ ارتفاع المردودية بنسبة 5 بالمائة.

خلاصة الفصل:

ختاماً لهذا الفصل نستطيع القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يلعب دوراً فعالاً في رفع أداء الشركة ويظهر ذلك جلياً من خلال النتيجة المحققة بتطبيق هذا النظام، بخلاف الطرق التقليدية رغم أن نتائجها موجبة إلا أنها منخفضة مقارنة بالنتيجة المحققة باستخدام الطرق الحديثة بحيث تعمل هذه الأخيرة على تناسق وتضافر الجهود، وتحقيق نظام معلومات محاسبي يضمن تدفق المعلومات فيما بين الأقسام وهذا ما يؤدي إلى دقة المعلومات المقدمة وصدقها، وبهذا تنخفض التكاليف وبالتالي ترتفع مردودية الشركة، مما يمكن المؤسسات من مواجهة حدة المنافسة التي يتميز بها عالمنا المعاصر.

علمته

خاتمة

الخاتمة العامة:

على ضوء ما تم دراسته في الفصول السابقة نخلص إلى ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف ذلك لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات من أجل استغلال الموارد استغلالاً اقتصادياً أمثل، كذلك تعتبر أداة للتسيير بحيث تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

وبهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكال المطروح: **كيف تؤثر الطرق الحديثة لحساب التكاليف على رفع أداء ومردودية المؤسسة الاقتصادية وتحسين قراراتها؟**

بحيث أظهرت هذه الدراسة كفاءة الطرق الحديثة لحساب التكاليف في رفع أداء ومردودية المؤسسة وتخفيض التكاليف ومساعدتها على مواكبة التطورات الحاصلة إلا أن نجاح هذه الأنظمة الحديثة يعتمد بشكل كبير على رغبة هذه المؤسسات في محاولة تكيفها مع مبادئ هذه الأنظمة، كذلك محاولة الاستغناء عن الأنظمة التقليدية وذلك بإنشاء دورات تكوينية للعمال تمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة.

لقد أثبتت هذه الدراسة التأثير الإيجابي للطرق الإدارية الحديثة لحساب التكاليف من خلال إجراء مقارنة بين الطرق الكلاسيكية والطرق الحديثة، بحيث تم تطبيق طريقة التكاليف الكلية المعتمدة من طرف المؤسسة محل البحث والتي تعتبر من الأنظمة الكلاسيكية، ومقارنتها بالمردودية المحققة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق محاولة إسقاط المعلومات المتحصل عليها من طرف مؤسسة نفضال.

فقد كان من نتائج هذا البحث ما يلي:

النتائج:

- ✓ تعتمد الأنظمة التقليدية المطبقة في المؤسسات على بعض الأسس المرتبطة بحجم الإنتاج أو ساعات العمل وهذا ما يقوم بالتضليل والابتعاد عن النتائج الحقيقية وما يولد عنه عدم الدقة.
- ✓ توجد معوقات تحول دون تطبيق الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف منها عدم معرفة إدارات الشركات بالأنظمة الجديدة أو الاعتقاد بسلامة النظام المستخدم.
- ✓ يساعد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة الإدارية في تقييم الأنشطة المختلفة لها بحيث يتم استبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة وبالتالي يساعد في تخفيض التكاليف.
- ✓ كما يمثل نظام التكلفة على أساس النشاط ما يجب أن تكون عليه محاسبة التكاليف فهو ملائم لكافة أنواع المؤسسات.
- ✓ يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط على تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف وإلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

التوصيات: بعد الوصول إلى هذه النتائج يمكن اقتراح ما يلي:

- ✓ تبني أنظمة جديدة للمحاسبة على التكلفة كنظام التكاليف على أساس النشاط بدلا من الأنظمة التقليدية المعمول بها.
- ✓ التحول التدريجي نحو تطبيق هذه الأنظمة.
- ✓ إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال على إدراك هذا النظام لتسهيل العمل به.
- ✓ إنشاء نظام معلومات محاسبي قوي لتحسين تدفق المعلومات بين الأنشطة.

فلسفة العلوم الج

قائمة المراجع والمصادر:

الكتب بالعربية:

1. أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، القسم الثاني، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001.
2. أبو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر- الطبعة الثالثة، 2004.
3. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر-الأردن- الطبعة الأولى، 2002.
4. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر-الجامعة الأردنية- الطبعة الأولى، 2004.
5. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية-الإسكندرية- الطبعة الأولى، 2006.
6. أحمد محمد نور، أحمد حسن علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، 2007.
7. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003.
8. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، 2004.
9. أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر، عمان-الأردن- الطبعة الأولى، 2004.
10. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الثانية، 2008.
11. اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى، 2010.
12. السيد عليوه، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الطبعة الأولى، 2002.
13. تشارلز هورنجر، سريكانت، داتر جورج فوستر، تعريف أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الكتاب الأول، دتر المريخ، 2009.
14. ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية-الإسكندرية- الطبعة الأولى، 2009.
15. ثناء على القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية-الإسكندرية- 2006.
16. ثناء على القباني، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، جامعة منوفة، 2003.
17. دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
18. رشيد الجمال، في الاستخدامات الإدارية لمحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
19. رشيد الجمال، أيمن الشتيوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، المكتب الجامعي، 2010.
20. رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة-إدارة الوقت-التكلفة-الجودة، الدار الجامعية، 2007.
21. رشيد الجمال، منصور البديوي، في نظم قياس التكلفة، المكتب الجامعي الحديث، 2010.
22. زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
23. سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجية، الطبعة الأولى، 2009.
24. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الإدارية، الدار الجامعية، 2003.
25. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار الجامعة الجديدة، 2002.
26. عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، 2002.
27. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر-عمان- الطبعة الثانية، 2011.
28. عطية عبد الحي مرعي، التكلفة الإلكترونية لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، دار الفتح-الإسكندرية- 2008.

29. علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، بدون سنة نشر.
30. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، الطبعة الأولى، 2003.
31. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
32. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
33. غسان فلاح مطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2002.
34. غسان فلاح مطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006.
35. كمال أبو زيد خليفة، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، 2002.
36. لعلى بوكميش، إدارة الجودة الشاملة، دار الراية للنشر - عمان - الطبعة الأولى، 2011.
37. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري، الطبعة الأولى، 2011.
38. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة،
39. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2006.
40. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات - مصر - 2008.
41. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، طنطا - مصر - 2003.
42. ناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
43. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
44. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، 2004.
45. قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

الكتب باللغة الأجنبية:

1. Abdellah Boughaba ,comptabilité analytique,Berti édition,2em édition,1994 .
2. Alaine Burlaud,Claud Simon,comptabilité de gestion cout \control,2em édition,2000 .
3. G .raimbault,comptabilité analytique et gestion previsionnelle,chihab-eyrolles,1994 .
4. Jean Lochard, la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité,édition d'organisation,1998 .
5. Tcuyaubere et Muller, comptabilité de gestion et élément d'analyse financier,édition group revue fiduciaire,paris,2000 .

المذكرات والمجلات العلمية:

1. أقاسم عمر، مدخل إدارة التكلفة والسياسات المتبعة-الإمداد الشامل- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010.
2. أمجاد محمد الكومي، استخدام مداخل التحليل الإستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية -دراسة تطبيقية-رسالة الدكتوراه، جامعة عين شمس كلية التجارة، مصر، 2002.
3. ابراهيم عمر میده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، مجلة جامعة دمشق-المجلد 19 العدد الثاني، 2003.
4. درحون هلال، المحاسبة التحليلية -نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
5. راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخصيص التكاليف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر-2008.
6. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
7. سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2010.
8. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة- 2007.
9. عريس طنهر، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الإستراتيجية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
10. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009.
11. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد الأول، 2005.
12. مسكين الحاج، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس-سيدي بلعباس- الجزائر، 2011.
13. نريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، 2008.

العلاج
