

جامعة قادي مرياح-ورقلة-  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

# مذكرة تخرج

لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في  
الدراسات المحاسبية والجانبية المعقدة

## بمعنوان

محاولة إرساء نظام محاسبية تكاليف على أساس الأنشطة  
لقياس تكلفة الخدمات الصحية

حالة القطاع الصحي الخاص بورقلة - عمادة الضياء -

❖ إشراف الأستاذ الدكتور:

عبد الوهاب حادن ✍

❖ إعداد الطلبة:

سليمان محجر ✍

الموسم الجامعي 2010-2011

## قائمة الجداول

<u>الصفحات</u>	<u>عنوان الجدول</u>	<u>رقم الجدول</u>
08	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	<u>01</u>
21	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة بالطريقة الحقيقية	<u>02</u>
26	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة (بالنسبة للمؤسسة ككل)	<u>03</u>
26	حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة (بالنسبة لكل منتج على حدى)	<u>04</u>
50	بعض أنواع مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات	<u>05</u>
57	نقاط الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكاليف ونظام ABC	<u>06</u>
60	بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة في قطاع الخدمات	<u>07</u>
79	أمثلة لمجمعات التكلفة ومسبباتها في القطاع الصحي	<u>08</u>
84	الربط بين مجمعات التكلفة والأنشطة في أقسام العيادة	<u>09</u>
85	التكاليف غير المباشرة للعيادة ككل للشهر	<u>10</u>
86	التكاليف غير المباشرة الشهرية خاصة بقسم الفحص الطبي	<u>11</u>

86	أنشطة قسم الفحص الطبي ومسببات التكلفة	<u>12</u>
86	الربط بين مجمعات التكلفة والأنشطة في قسم الفحص الطبي	<u>13</u>
87	تحديد وحدات الخدمة وعددها لقسم الفحص الطبي	<u>14</u>
88	توزيع التكاليف غير المباشرة على أنشطة الفحص الطبي	<u>15</u>
89	تحديد تكاليف الأنشطة على الخدمات	<u>16</u>

### قائمة الاشكال

<u>الصفحات</u>	<u>عنوان الشكل</u>	<u>رقم الاشكال</u>
10	مصادر معلومات المحاسبة التحليلية	<u>01</u>
08	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	<u>02</u>
12	العلاقة بين المفاهيم: الأعباء، النفقات، التكاليف، والخسارة	<u>03</u>
13	عرض بياني للتكلفة المتغيرة	<u>04</u>
13	عرض بياني للتكلفة الثابتة	<u>05</u>

17	كيفية الحصول على سعر التكلفة	<u>06</u>
18	أعباء المحاسبة التحليلية	<u>07</u>
23	كيفية الحصول على التكاليف وسعر التكلفة بالطريقة الحقيقية	<u>08</u>
29	حساب سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني	<u>09</u>
43	إستخدام المعلومات حسب نظام ABC	<u>10</u>
46	العلاقة بين أنشطة المؤسسة	
51	منهجية طريقة ABC في حساب سعر التكلفة	<u>11</u>
53	المنهج التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة	<u>12</u>
54	نظام ABC في تحميل التكاليف غير المباشرة	<u>13</u>
54	نموذج ثنائي الأبعاد لنظام ABC	<u>14</u>
61	الإطار العام لنظام ABC في المؤسسات الخدمية	<u>15</u>
72	الهيكل التنظيمي للعيادة	<u>16</u>
83	نموذج مقترح لنظام ABC للعيادة	<u>17</u>



# المقدمة العامة

الفصل الأول

# نظام المحاسبة التحليلية وطرق

## حساب سعر التكلفة

الفصل الثاني

نظام محاسبة التكاليف المبني على

**ABC** الأنشطة



الفصل الثالث

تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني

على الأنشطة في القطاع الصحي

الخاص

الخاتمة العامة

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

ولم يعد الهدف الأساسي للمحاسبة قاصر على تسجيل العمليات المالية للمؤسسة، وبالتالي تحديد مركزها المالي ونتائج عملياتها في نهاية فترة زمنية معينة بل تتعدى ذلك خصوصا العقود الأخيرة ليصبح أداة لقياس عمليات المنشأة وربحيته، بحيث كان الشغل الشاغل للمنشأة هو إستمراريتها وتعظيم ربحيتها وقدرة المؤسسة على المنافسة في السوق، لذا أصبح من الضروري البحث عن بدائل أخرى لتعظيم ربحيتها وضمان استمراريتها غير أن البديل التقليدي والمعروف هو رفع الأسعار إلا أن هذه الأخيرة قد لا تضمن استمراريتها والخروج من المنافسة بسبب عدم الحفاظ على عملائها، ولعل من أهم البدائل السعي وراء تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة وذلك بفرض الرقابة والسيطرة على تكاليف تقديم الخدمة أو المنتج سواء بالبحث عن مدخلات بديلة بأسعار أقل أو ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة ودون التأثير على جودة المخرجات النهائية.

بما أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتمد على توزيع التكاليف الإجمالية على أسس قد تكون غير مدروسة أو عشوائية مما يؤدي على تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو مرتبطة به سواء بشكل مباشر أو غير مباشر . هنا يرى العديد من المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساعد المؤسسة في تقليل التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الإهتمام والتركيز بتلك التي تدير هذه القيمة و بالتالي تعظيم الربحية بأقل التكاليف.

إن حدة المنافسة في سوق الخدمات الصحية يضع المستشفيات أمام واقع وتحدي كبير إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها ومستوى الخدمات الراقية وعالية الجودة، ومن أجل تدعيم مركزها التنافسي ومن تم تحقيق أهدافها . لذا أصبح من الضروري أن تبحث عن السبل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة (زبائنها) لمرضاها مع الحفاظ على عنصر الجودة أو النوعية.

نظرا للقصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حاليا في المستشفيات التي تقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة لمراكز الخدمات الصحية على المرضى بأساليب تحكمية الأمر الذي يؤدي إلى حدوث أخطاء في تحميلها للمريض أو الخدمة المقدمة.

وعليه فإن التساؤل الجوهري لهذه المذكرة :

هل يمكن تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاعات الصحية ؟

ومن خلال التساؤل الجوهري للبحث تطرح عدة تساؤلات :

- ماهو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟

- لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي؟

- ماهي مقومات تطبيق النظام في القطاعات الصحية ؟

- هل هناك معوقات أو صعوبات لتطبيق النظام ؟

#### فرضيات البحث

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة التي تعتبر المسببة للتكاليف، وأن الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة. هذه الفلسفة قد تفيد القطاع الصحي قياس تكلفة خدمات الرعاية الصحية بشكل أكثر دقة، واستخدام النظام كأداة لتحقيق الرقابة على التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بشكل سليم على الخدمات. وأهميته من الناحية الإنسانية أو الإقتصادية فإنه لا بد من تعزيز القطاع والحفاظ على عنصر المنافسة وذلك بتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار أكثر ملائمة؛

- نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصحي لقياس تكلفة الخدمات الصحية بشكل أكثر دقة وخاصة فيما يتعلق بتحميل التكاليف غير المباشرة لخدمات الرعاية الصحية. أي بتحديد نصيب الخدمات المؤداة من التكاليف غير المباشرة، وذلك حسب إستفادة هذه الخدمات من مختلف أنشطة العيادة؛

توجد مقومات معينة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يجب أن تأخذ بعين الإعتبار عند التطبيق وهي :

تحديد الأنشطة بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على تكلفة خدمات الرعاية الصحية؛

تجميع الأنشطة وتحديد مجتمعات أو مراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة؛

- قد يتوفر لذا القطاع الصحي البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كونه يحتاج فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس فيها الأقسام العلاجية بالقطاع والذي هو بمثابة العائق الأكبر لتطبيق هذا النظام؛

#### مبررات إختيار الموضوع

لعل من أبرز مبررات إختيار الموضوع كون معظم الدراسات والبحوث في مجال التكاليف تبلي إرتكازها بالمؤسسات الصناعية فقط، دون الإهتمام بالمؤسسات الخدمية نظرا لما أفرزه التطور الحاصل بالمؤسسات الخدمية وبالخصوص القطاعات الصحية الخاصة بسبب غياب هذا النوع من المحاسبة، الذي أصبح من الضروري على

القطاع الصحي وخاصة الخاصة منها في تحديد تكاليف خدمات الرعاية الصحية بشكل دقيق مما يسمح على المنافسة في سوق الخدمات الصحية مما يلائم أو يوافق مقدم الخدمة ومستقبلها بدون المساس على جودة الخدمة المقدمة للحفاظ على العملاء؛

- الميول الشخصي لهذا الموضوع الذي أصبح هناك جدل كبير فيما يخص تسعير الخدمات الصحية في وسط الشارع الجزائري بسبب غلاء الخدمات المقدمة للمرضى، الأمر الذي إستوجب البحث عن العوامل المسببة لتكلفة الخدمات الصحية؛
- لتعزيز المكتبة بمثل هذه البحوث و المواضيع الهامة بسبب نقص المراجع في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، ولعدم وجود دراسات جزائرية كثيرة اهتمت بدراسة ؛

### أهداف البحث

يهدف البحث عموماً إلى تصميم نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاعات الصحية الخاصة، نظراً لما أفرزه التطور الحاصل في قطاع الخدمات الصحية، بالإضافة مشكلة إرتفاع التكاليف غير المباشرة وكيفية تحميلها على الخدمات الصحية.

- التعرف على سمات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل عام والقطاع الصحي الخاص بشكل خاص؛
- التعرف على المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل ككل، و في العيادة محل الدراسة؛
- التعرف إن كان هناك معوقات أو صعوبات لتطبيق هذا النظام؛

### أهمية البحث

يُعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة التي أصبح تحميلها على الخدمات أكثر تعقيداً ولغياب نظام محدد في العيادة محل الدراسة إلى نظام لحساب تكاليف الخدمات الصحية ؛ ولأهمية القطاع الصحي وما يقدمه من خدمات وتوجه العملاء للقطاعات الخاصة، تكمن أهمية البحث عن استخدام نظام مناسب للإستغلال الأمثل للموارد المتاحة تقيس تكلفة الخدمات بشكل دقيق ودون المساس بجودتها.

### حدود الدراسة

يتعين تنفيذ أي بحث علمي بطريقة جيدة، وضع الحدود التي لا يجوز تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة وهذا بتعرض للحدود الزمنية والمكانية.

### الحدود المكانية:

أجريت هذه الدراسة في منطقة الجنوب الشرقي للجمهورية الجزائرية الديمقراطية في إحدى العيادات الصحية الخاصة، والتحديد مصحة الضياء (أنظر الفصل الثالث)

#### الحدود الزمنية:

الدراسة أجريت في الفترة الممتدة من 14 أبريل 2011 إلى 01 جوان 2011

#### الحدود البشرية:

أجريت هذه الدراسة في العيادة بإجراء مقابلات مع المحاسب العام ، المسير ، الأطباء

#### المنهج المتبع في البحث

إعتمدنا في البحث على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية البحث ، والتساؤلات المطروحة عبر الفصول النظرية بغية فهم العميق للبحث ، كما إعتمدنا على المنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي ، من خلال إسقاط الجانب النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الخدمية وبالتحديد في العيادة معتمدين على قسم الفحص الطبي . بحيث حاولنا وضع أوتصميم نموذج لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للعيادة كونها بحاجة لنظام أكثر دقة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية التي تفتقر لنظام التكاليف؛

مدخل

يرى العديد من المفكرين الإقتصاديين بأن تاريخ المحاسبة التحليلية يمتد عبر العصور البعيدة هذا لأن الإنسان منذ الأزل وضع تنظيماً لحياته حيث سن صيغ وقوانين تجعله يحلل حساباته في جميع نشاطاته سواء زراعية كانت أو معمارية، وقد مرّت المحاسبة التحليلية عبر عصورها إلى عدّة تسميات فقد سميت بالمحاسبة الصناعية ، المحاسبة التحليلية للإستغلال و محاسبة التكاليف.

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت أغلب المؤسسات ذات الحجم الصغير ، و السوق هو المرشد لأساسي للقرارات الإقتصادية ، ونظام المحاسبة العامة هو المنهج المتبع الذي يقتصر هذا الأخير دوره في عملية تسجيل كل عمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ، ونظراً لوجود بعض النقائص في المحاسبة العامة أدى بالمسؤولين والمسيرين الأوائل إلى البحث عن وسيلة أو نظام لتحليل وإيضاح شروط الإستغلال الداخلية للمؤسسة ، ولقد تمثلت هذه الوسيلة أو النظام في المحاسبة التحليلية ، فبالمقارنة بالمحاسبة العامة تمثل المحاسبة التحليلية نظاماً للمعلومات الأساسية والضرورية التي تعتمد عليه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات وتحليل النتائج ، كما ظهرت كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية ، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة ، إذا تركزت على تقنية المراقبة.

التسيير الجيد من الناحية الإقتصادية والمالية يستوجب على المؤسسة دراسة المحيط الإقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي الذي قد ترتب عن هذا التطور تحديد أهداف المحاسبة التحليلية التي تختلف عن الأهداف المحاسبة العامة ، بحيث تفقد المحاسبة التحليلية من ناحية المعنى لغة ومحتوى إن لم تساهم المعلومات المستنتجة منها مخرجاتها في حل مشاكل المؤسسة التي تهدف إلى تخفيض تكاليفها ورفع مردوديتها وتحسين نوعية المخرجات (المنتجات، السلع، الخدمات.....) وتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل التصنيع والقدرة على المنافسة ودراسة الشروط الداخلية لسير الحسن الذي يتمثل أساساً في التنظيم والرقابة وتحليل البيانات الحسابية ومدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة بهدف توصيل معلومات مفيدة لمتخذي القرارات في عملية التسيير ، وكذا إمكانية التصرف في ظل رؤية واضحة لتحسين آلية استخدام الموارد المتاحة .

ومن خلال هذا الفصل سنحاول عرض الإطار العام للمحاسبة التحليلية مبيّناً ماهية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمحاسبة العامة وتصنيف التكاليف والعناصر المكونة لها مختتماً الفصل بقصور أو عجز الطرق التقليدية في المحاسبة التحليلية على مواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة .

### المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية

على العموم تعرضت محاسبة التكاليف لعدة تغيرات جوهرية، وذلك لمواجهة التغيرات المتواجدة في بيئة الأعمال والفكر الإداري المعاصر والتقدم في تكنولوجيا المعلومات، فقد اتسمت بيئة الأعمال ببعض السمات التي أثرت على نظام التكاليف خاصة لأغراض الإدارة، وازدياد حدة المنافسة .

فالمحاسبة التحليلية موضوع يدرس بصفة عامة التكاليف المرتبطة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسة الإنتاجية والخدمية والتجارية مع الأخذ بعين الاعتبار اختلاف المؤسسات من من مؤسسة لأخرى.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

في منتصف القرن الثامن عشر (18) إلى غاية أواخر القرن التاسع عشر (19) أغلب نوعية المؤسسات ذات حجم صغير، والذي كان السوق هو الدليل الذي يتحكم في قراراتها الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو النظام المتبع الذي يتمثل في تبويب و تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في دفاترها المحاسبية، حيث أصبحت هذه الأخيرة عاجزة وغير قادرة على تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد أزمة 1929 التي ترتب عنها بروز إشكالية عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج<sup>1</sup>.

وبعد سنة 1945 شهدت هذه الفترة التقدم في الصناعة مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تستمر المؤسسة وتضمن بقاءها في المنافسة استلزم على المسؤولين والمسيرين التفكير في إيجاد وسيلة تمكن من تخفيض التكاليف والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة مختلف أنواع التكاليف التاريخية، الاقتصادية، التقديرية أو المعيارية، الثابتة منها والمتغيرة.

### أولاً: مراحل ظهور المحاسبة التحليلية<sup>2</sup>

ظهرت المحاسبة التحليلية بعدة تسميات عبر مراحل متفاوتة: فقد ظهرت باسم

#### مرحلة المحاسبة الصناعية :

في فترة (1600 - 1800) ظهرت كتب في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتب كتاب - جون كولنز- الذي يبين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار وكذا كتاب - روجر نورت- حيث اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط مع ملخص أسبوعي كل سنة وتميزت هذه المرحلة بـ:

- إبراز أهمية التكاليف كأداة للرقابة.
- دراسة الأسعار في المشاريع المطلوبة مع تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

<sup>1</sup> بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية ط 1998 ص 07  
<sup>2</sup> عزوز نجاة، جعفر فتحة كنزة، مذكرة المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار، الجزائر 2004-2005، ص 05



- استخدامها لأغراض مالية تتمثل في تكلفة المخزون، تكلفة البضاعة وبالتالي تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية.
  - استخدامها لتطوير قوائم التكاليف وحساب التكلفة الإجمالية لوحدة الإنتاج ولكن في هذه المرحلة ظهرت مشاكل في اختيار تكلفة الوحدة وتبويب عناصر واختيار أساس التحليل لعناصر التكاليف غير المباشرة فيها إلى وحدات التكلفة.
- مرحلة محاسبة التكاليف :**

نجد في هذه المرحلة الأسلوب المعتمد هو القيد الوحيد في المحاسبة لإعداد مركز مال المسلمين وهذا في عصر بابل ثم تطورت حتى ظهور القيد المزدوج في أواخر القرن 15 على يد الإيطالي - ليك باسيوني - تميزت هذه المرحلة بنظام الصناعة المنزلية حيث اقتصر على فتح مجموعة حسابات التكاليف الرئيسية من أجل إثبات حركة المواد الواردة والصادرة والرصيد كما ظهرت نظرية الجرد المستمر حيث تحددت خلال هذه الفترة مشاكل محاسبية باختيار وحدة التكاليف إذ أن الإنتاج كان موجه إما للاستهلاك أو لتنفيذ طلبات معينة للعملاء.

**مرحلة المحاسبة التحليلية للإستغلال:**

من خلال هذه المرحلة توسعت وشملت القطاع الإداري لتصبح وسيلة لخدمة هذا الأخير بغية تحقيق الكفاية الإدارية نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية أهمها الأزمة الاقتصادية 1929 ولقد تغير مفهومها بحيث لم تصبح حكرا على المؤسسات فقد ترتب عن هذا التطور أن تحددت أهداف جديدة تختلف عن الأهداف التقليدية للمحاسبة المالية.

بحيث تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي، أنها ليست وليدة القرن 20 بل أن جذورها تمتد إلى عدة قرون سابقة.

ومنه تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي.

#### ثانيا: تعريف المحاسبة التحليلية

في كتابات الباحثين وردت جملة من التعاريف ولعل من أهمها:

"تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرع من فروع المحاسبة العامة مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصاريف من أجل تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات وغيرها، وتقديم معلومات دقيقة تفيد إدارة المؤسسة" ك<sup>1</sup>:

■ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة؛

<sup>1</sup> بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره ص08-09

■ تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة؛

"هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن محيط المؤسسة الداخلي و الخارجي ( بالإضافة إلى مصادر أخرى ) وتحليلها لأجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بمراقبة و دراسة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ و الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسات"<sup>1</sup>.

كلى التعريفين السابقين يتفقان على أن المحاسبة التحليلية تشمل مجموعة من الإجراءات التي تتخذ من أجل تحديد أو الوصول إلى تكلفة منتج معين أو خدمة معينة وتكلفة النشاطات المتعلقة بصنعه وبيعه إلى جانب مساعدة مسيرو المؤسسة في تحليل وتفسير السلع أو الخدمات التي تساهم في تحسين النتائج .

### ثالثا: مجال تطبيق المحاسبة التحليلية

حتى يمكن لهذا النظام أن يؤدي مهمته يجب أن تتوفر عدة شروط لنجاحه من أهمها نذكر:

- التنظيم الذي يتمثل في هيكل المحاسبة داخل المؤسسة إذ يجب أن يكون هذا التنظيم صحيح ومنسق حتى يكون من الممكن تحديد التدفقات اللازمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وكذلك من شروط النجاح يجب أن يكون التنظيم محكم في إدارة المؤسسة وتحديد كل مراكز المسؤوليات؛
- وجود نظام للمعلوماتية حيث أن هذا العامل يعتبر كذلك من أهم عوامل نجاح المحاسبة التحليلية في عصرنا الحالي بحيث أن وسائل الإعلام الآلي واستعمالها في المؤسسات من شأنها أن تسهل على نظام المحاسبة التحليلية العملية الموكلة لها وذلك في اتخاذ قرارات بسرعة؛

ومنه يمكن تطبق المحاسبة التحليلية في<sup>2</sup>:

- المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية.
- المؤسسات الخدمية.
- المؤسسات التجارية.
- قطاع الزراعة.

### رابعا : أهداف المحاسبة التحليلية

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار المحمدية العامة ، ج 1 ص 08  
<sup>2</sup> بويقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ص 11.

المحاسبة التحليلية هي نظام أو تقنية لمعالجة المعلومات المحاسبية و الإقتصادية المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى ، هدفها الأساسي هو السماح للمؤسسات الإقتصادية عن طريق تحليل عميق للتكاليف :-

1\* حساب التكاليف وسعر التكلفة كما تساعد في:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم ، و بهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج ؛  
- وضع سياسات تسعير لمنتجات المؤسسة ؛

مراقبة التكاليف بعد تحليلها و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيرتها ؛

2\* دراسة المردودية التحليلية لمراقبة سياسات الإنتاج ، التوزيع و الإستثمار وذلك ب<sup>1</sup>:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها ؛

- مراقبة التكاليف :التمويل ، الإنتاج والتوزيع؛

3\* تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدى ( نتيجة تحليلية)؛

4\* تساهم في وضع الميزانيات التقديرية ؛

5\* توضيح الإختيار الموازن في مجال الإستثمار و ذلك بحساب تكلفة المنتج أو السلعة التي تريد الوصول إليها ، و من هنا يمكنها عمل مفاضلة بين المشاريع ؛

6\* متابعة تطور التكاليف مع الزمن و مقارنتها مع التكاليف المعيارية لمعرفة الانحرافات؛

7\* توفير نظام ضبط و رقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها عند أقل مستوى ممكن و التأكد من الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج<sup>2</sup> ؛

8\* السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات؛

يمكن تلخيص مصادر معلومات المحاسبة التحليلية في الشكل التالي:

الشكل:1-1 مصادر معلومات المحاسبة التحليلية



## مج 1

## مج 2

المصدر : م.سعد أوكيل ، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق ج 1 ص 6

### المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة مصدرا مهما للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية باعتبار المحاسبة العامة قاعدة المعلومات بمعنى استخلاص التكاليف من السجلات الخاصة بالمحاسبة العامة وكل النفقات المرتبطة بكل وظيفة أو قسم ثم يقوم بتجميعها وإعادة ترتيبها وتصنيفها وتحليلها حسب المعطيات الخاصة بالمحاسبة التحليلية ، مثلا نجد في المحاسبة التحليلية للتكاليف حساب تكلفة المبيعات والتخزين واستهلاك المواد الأولية بحيث نجد هذه المعلومات مصنعة في المحاسبة العامة تحت عنوان " مواد أولية مستهلكة ، إنتاج مخزن ، وإنتاج مباع.... الخ " .

وتزودنا المحاسبة التحليلية بقاعدة حساب تكلفة الصنع للوحدات المنتجة تامة الصنع وقيد التنفيذ ونصف المصنعة.

إذن تعتبر المحاسبة العامة بنك للمعلومات وأهم مصادر المحاسبة التحليلية وهناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين إلا أنه أيضا هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن إبرازها في النقاط التالية:

### 1-6 من حيث الهدف:

تهدف المحاسبة العامة أساسا إلى تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية لمجموع منتجات المؤسسة كما تساهم في تحديد الميزانية العامة في ختام السنة المالية مع إجراء التعديلات التي تحدث لبعض العناصر خلال السنة المالية بمعنى تحديد نتائج أعمال السنة المالية للمؤسسة إما ربح أو خسارة إلى جانب إعداد الميزانية .

أما المحاسبة التحليلية فهي تحاول الحصول على نتيجة المؤسسة السنوية أو الفصلية أو الشهرية بصفة منفصلة لكل منتج بمعنى أن المحاسبة التحليلية تعمل على حساب نتائج كل منتج وتحليله، لأنه هنا يظهر لنا

المنتوج الذي يساهم إيجابيا في نتيجة المؤسسة والذي يساهم بالعكس وبالتالي البحث عن الأسباب وبالتالي قدرة المؤسسة على اتخاذ القرار المناسب إما بتحسين المنتوج أو القضاء عليه تماما.

### 2-6 من حيث المدة الزمنية:

ينصب اهتمام المحاسبة العامة بنشاط المؤسسة خلال السنة المالية، إلى جانب عملها على تسهيل العمليات المتعلقة بحركة ممتلكاتها طول فترة الاستغلال، ويتم تحديد الميزانيات والنتائج إما شهرية أو فصلية حسب اختلاف حجم نشاط أو طبيعة تسيير المؤسسة. أما المحاسبة التحليلية فالقاعدة الزمنية المستعملة هي الشهر عادة إلا في حالات خاصة فيستعمل الفصل أو السنة كمدة للتحليل.

### 3-6 من حيث مصدر المعلومات:

المعلومات التي تستخدم في المحاسبة العامة مصدرها الأعمال التي يقوم بها المحاسب المستمدة من المخطط الوطني المحاسبي الذي يحدد كيفية تسجيل والحصول عليها بينما المحاسبة التحليلية تستخدم المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى معلومات أخرى، كما تستعمل أدوات أخرى خاصة في التحليل كعتبة المر دودية، العناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة.

### 4-6 من حيث مستعملي النوعين:

طبيعة المحاسبة العامة فهي تشمل الناحية القانونية والمالية والإقتصادية للمؤسسة فهي تستخدم من عدة أطراف لهم علاقة بالمؤسسة سواء داخليين أم خارجيين.

أما المحاسبة التحليلية فمستعملها الأساسي مسيرو المؤسسة إذ تساعدهم في تحديد المسؤوليات، وفي اتخاذ القرارات التي تهم النشاطات المستقبلية والإستراتيجية للمؤسسة.

### 5-6 من حيث الحسابات المستخدمة :

الحسابات المستعملة في المحاسبة العامة خاصة بها والتي تكون حسب طبيعة المصاريف والإيرادات وتختلف من نظام بلد لآخر. أما حسابات المحاسبة التحليلية فتختلف عن حسابات المحاسبة العامة وتسمى الحسابات المنعكسة (Comptes) réfléchis التي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة .

يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول 1-1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	معايير التفرقة
تجميع النفقات في التكاليف	تقسيم النفقات	1- تقارب النفقات
عدة تصنيفات حسب الطبيعة حسب المركز - النشاط - الوظيفة،... الخ	تصنيف وحيد: حسب الطبيعة	2- تصنيف النفقات
حسب كل منتج	النتيجة الإجمالية للمنتوجات	3- نتيجة الإستغلال
- قيمة التبادل - مدة حياة الإستثمار الإقتصادية	- تكلفة الحياة - مدة حياة الإستثمار الموافقة للطبيعة الجبائية	4- أساس حساب نفقة الإستهلاك
مورد خارجية تقابلها نفقات مالية	ديون لا تقابلها نفقات مالية للمؤسسة	5- تقارب رأس المال الخاص
شهرية - ثلاثية - سنوية	سنوية	6- دورة الإنتاج
ليس لها حدود	لها حدود	7- البعد
اقتصادية: استخراج مختلف التكاليف وسعر التكلفة.	مالية: تحديد نتيجة المالية للمؤسسة وإعداد جدول حساب النتائج.	8- الأهداف
نحو الداخل	نحو الخارج	9- التوجيه
المسيرون: الإدارة الداخلية	أصحاب المشروع، الدائنون، المقرضون العاملون بالمشروع أي المديرية.	10- المستفيدين
مرنة وقابلة للتعديل.	صارمة، مقياسية و نموذجية.	11- الطرق و القواعد.

### بالإعتماد على المصادر التالية

محمود علي الجبائي ، قصي السامرائي -محاسبة التكاليف- دار وائل للنشر و التوزيع عمان 2000-ص 12  
عبد الحليم كراجه ،مرجع سبق ذكره، ص 15

### المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية<sup>1</sup>

تهتم المحاسبة المالية بإعداد التقارير المالية عن نتائج نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ،ومركزها المالي في لحظة معينة للمستخدمين الخارجيين ،ولذلك في معينة بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية

<sup>1</sup> زينات محمد محرم وآخرون أصول محاسبة التكاليف ،دار الجامعية 2005 ،ص11.

،التي تمكن المستخدمين الخارجيين من اتخاذ القرارات الاقتصادية اللازمة.وتتقيد المحاسبة المالية بالمبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها ، التي تحدد أساس قياس التكلفة .

وترتكز المحاسبة الإدارية على مساعدة الأطراف الداخلية عن طريق تقديم تقارير تشمل المعلومات المالية والكمية التي تساعد الإدارة على تحقيق أهداف المؤسسة ،لذلك فإنها تهتم بـ

- إعداد التقارير الدورية لمساعدة الإدارة في تخطيط ورقابة التكاليف وتقييم أداء العاملين والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛

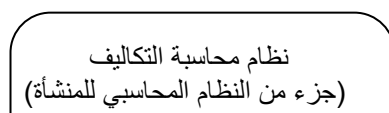
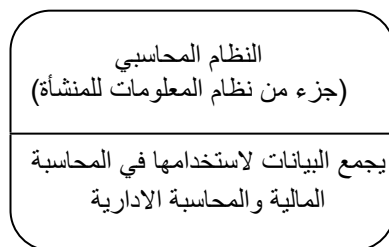
- إعداد التقارير داخلية للإدارة لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير؛

- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية ،والمعلقة برسم السياسات العامة ؛

ومنه نلاحظ أن المحاسبة الإدارية على عكس المحاسبة المالية ،غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اتخاذ القرارات الداخلية . إذ يتضح أن بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ،وتتركز العلاقة بينهم في توفير محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية التي هي بمثابة مخرجات نظام المحاسبة المالية ، كما تمد محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية بالبيانات والمعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء .

يمكن تلخيص العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في الشكل التالي:

الشكل 1-2: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: زينات محمد محرم، وآخرون مرجع، سبق ذكره، ص13.

### المبحث الثاني: ماهية التكاليف وسعر التكلفة

وجدت عدّة إختلافات في تعريف التكاليف والأعباء بين المفكرين الإقتصاديّين والمحاسبين ، كما يوجد عدم الفهم أو الخلط في بعض هذه المفاهيم كالمصاريف ، الأعباء ، النفقات ،.....لذا من الضروري التفرقة أو التمييز بين هذه المصطلحات قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة.



- 1- المصاريف: يعبر عن المصروف عملية الخروج الفعلي أو الحقيقي للقيم الجاهزة مباشرة، أو بتعبير آخر خروج النقدية، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقدية أي المصاريف لها خاصية المادية.
- 2- الأعباء: العبء يقابله الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة دورة الإستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم ك: استهلاك البضائع والمواد واللوازم... الخ، كما لا تتصف الأعباء بصفة المادية فهي تجريدية وقابلة للتقييم ومنه فالأعباء مجموعة من المصاريف<sup>1</sup>.
- 3- النفقة<sup>2</sup>: تتسم الموارد الإقتصادية بالندرة بطبيعتها، فالنفقة هي كل تضحية بموارد اقتصادية، فإن قيمة الموارد المضخى بها - وبالتالي حجم النفقة ذاتها - يتوقف على الندرة النسبية لهذه الموارد. إذ نميز بين نوعين من النفقة قد تكون نفقة اختيارية وقد تكون اجبارية فتكون الأولى عادة بما يقابلها من منفعة تزيد في قيمتها عن النفقة ذاتها، وذلك بما يتماشى مع مفهوم الرشد الإقتصادي، أم الثانية فهي إما يترتب عليها منفعة تقل عن قيمة النفقة ذاتها أو لا يترتب عليها أي منفعة. وفي هذه الحالة يكون الفرق بين النفقة والمنفعة المترتبة عليها بمثابة الخسارة.

### المطلب الأول: التكاليف وتقسيماتها

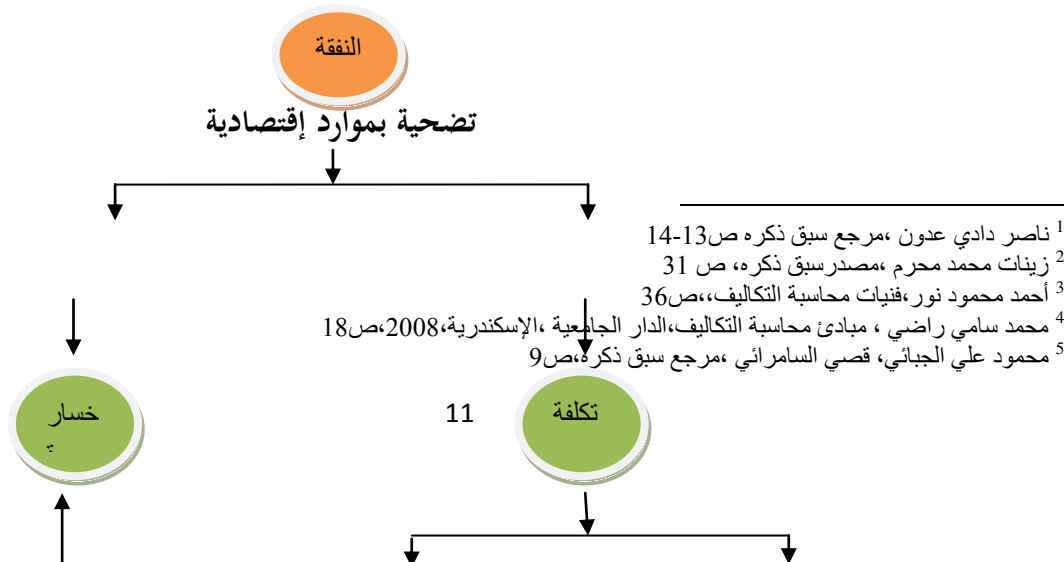
يجب أن نوضح أن تقييم المنتجات سواء المصنوعة أو المباعة منها مرتبط بمفهوم التكلفة وسعر التكلفة. كما أن الشروط الداخلية لمراقبة الإستغلال والتحكم فيها مرتبط أيضا بتكلفة الأقسام أو الوظائف.

**أولاً: التكاليف:** هي عبارة عن مجموعة الأعباء التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون و تعرف التكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل<sup>3</sup> .

كما عرفها آخرون "التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الإقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها<sup>4</sup> .

إذن التكاليف بالمفهوم الحديث<sup>5</sup> " هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على الحصول للمنفعة"

الشكل 1-3 العلاقة بين مفاهيم الأعباء، المصاريف، النفقات والتكاليف والخسارة من الناحية المحاسبية



<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص 13-14

<sup>2</sup> زينبات محرم، مصدر سبق ذكره، ص 31

<sup>3</sup> أحمد محمود نور، فنيات محاسبة التكاليف، ص 36

<sup>4</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 18

<sup>5</sup> محمود علي الجبائي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 9

لا توجد منفعة تقابلها  
(عادة تكون إجبارية)

مقابل منفعة حاضرة أو مستقبلية  
(إختيارية بطبيعتها)

إذا كانت المنفعة  
حاضرة

إذا كانت المنفعة المتوقعة  
في المستقبل

عند الحصول على منفعة

عند اقتناء المنفعة لظروف غير متوقعة أو جبرية

المصدر :اسماعيل جمعة ،آخرون ،محاسبة التكاليف ،مدخل إداري،دار الجامعية ،الإسكندرية1999 ص 08

ثانيا: تقسيماتها

يمكن تصنيف التكاليف إلى عدة أنواع تبعا لزاوية التي ينظر إليها كما يلي:

1- من زاوية علاقتها بحجم الإنتاج أو البيع : فهناك

التكاليف المتغيرة : فهي أعباء مرتبطة بحجم النشاط ،هي تكاليف على علاقة طردية مع حجم الإنتاج ومنه فهي تتميز بالخصائص التالية:

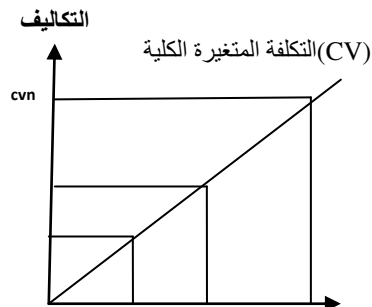
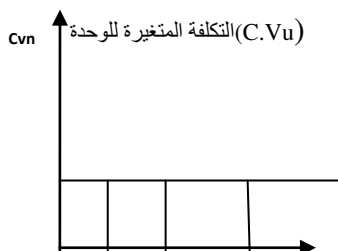
\* تتغير مع حجم النشاط ( الإنتاج ) أي متغيرة بالنسبة للمجموع وثابتة بالنسبة للوحدة .

\* يمكن تحميلها بسهولة وبدرجة معقولة من الدقة إلى أقسام إنتاج .

\* يمكن مراقبة صرفها واستهلاكها .

الشكل 1-4 عرض بياني للتكلفة المتغيرة

التكاليف



Cv2 CV U = cv/xi

Cv2

Cv1

Cv1

مستوى النشاط

مستوى النشاط

0 x1 x2 Xn

0 x1 x2 Xn

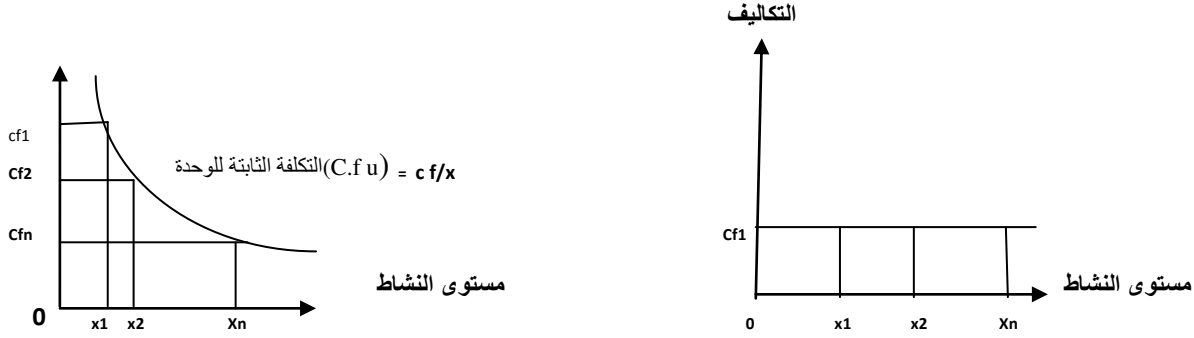
المصدر: نمر محمد الخطيب ص12

**التكاليف الثابتة:** هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط وتتأثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه كتكاليف الإيجار مثلا فزيادة على أنها ثابتة فهي تتميز بالخصائص التالية:

- \* تناقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج والعكس صحيح ؛
- \* يجري توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات إدارية ؛
- \* تنتج عن قرارات إدارية ؛

الشكل 1-5 عرض بياني للتكلفة الثابتة

التكاليف



المصدر: نمر محمد الخطيب ص12

## 2- من زاوية الواقعية فنميز بين:<sup>1</sup>

تكاليف فعلية (حقيقية): وهي التكاليف الفعلية أو المحققة حقيقة .

تكاليف تقديرية (معيارية): فهي تلك التكاليف التي تصلح كنموذج أو كمرجع للحساب فهي ليست فعلية.

## 3- من زاوية وظائف أو مراحل نشاط المؤسسة: يمكن تقسيمها إلى تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع

مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

فنجد في<sup>2</sup>:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

<sup>1</sup> محمد سعد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 22.  
<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص15.

ومنه تكلفة الشراء : تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقمة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)

و تشمل مجموعة الأعباء الملحقمة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع).

تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف

الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ،

#### 4- من زاوية التحميل: هناك<sup>1</sup>

الأعباء غير قابلة للتحميل : وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف

ليس له معنى وتعتبر كفوارق تحمل على أعباء أخرى وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجر

التكاليف من معناها ويمكن ترتيبها في :

أ / منها ما ليس محددًا في الصنف (6) من حسابات المخطط الوطني وهي :

\* إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة في إحدى حسابات الأصول .

\* إما أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر.

ب/ الأعباء التي توجد في الصنف (6) من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية :

\* الرسوم التي لا تبقى نهائيًا كعبء على المؤسسة الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية .

\* الأعباء التي تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل الإستهلاكات المصاريف الإعدادية .

ج/ الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر

كأخطاء مثل المؤونات الاستثنائية على تدني قيم الأصول أو مؤونة قضية معينة أو مصاريف إعداد اللافتات أو

المنح غير العادية التي قد تكون في سنة أو في أخرى .

الأعباء المعتبرة ( المحملة ) : وهي كل الأعباء العادية في الدورة الاستغلالية والتي نجدها في القسم (6) من

المخطط الوطني المحاسبي وهذه الأعباء يمكن حصرها في ما يلي :

\* استهلاك البضائع .

\* استهلاك المواد الأولية واللوازم .

\* مصاريف العمال .

\* الإستهلاكات و المؤونات .

\* أعباء أخرى مثل : الضرائب ، الرسوم ، المصاريف مالية وتأمينات .

#### 5- من زاوية علاقة الارتباط<sup>2</sup>: فنميز بين

<sup>1</sup> حمودي فتيحة، لعجالي مسعودة، محاسبة التحليلية في المؤسسة، 2004-2005 ص 19

<sup>2</sup> محمد سعد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 23.

**التكاليف المباشرة :** وهي الأعباء التي تدخل كلية في إنتاج منتج معين دون أن تجري عليها حسابات أولية وبالتالي يمكن تحديد وبسهولة مقدار ما تحملت به المنتوجات من هذه الأعباء كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة .  
**التكاليف غير المباشرة :** وهي الأعباء المشتركة بين منتجين وأكثر أو بين عدة وظائف وأقسام لا يمكن تحميل هذه الأعباء إلا معالجة أولية ومن الأمثلة أعباء أحور الوظيفة الإدارية وكذا الأعباء التسويقية.... الخ.

6- من وجهة نظر اتخاذ القرار<sup>1</sup>: إذ نجد هناك

**تكاليف غير قابلة للإسترجاع:** وهي تلك التكاليف المحدد مبلغها مسبقا وغير قابلة للتغيير كتكاليف الإيجار، الضرائب...

**تكاليف جزافية:** وهي تكاليف تقديرية بقرار من المسؤولين كنفقات الأبحاث العلمية، التكنولوجية، والمصاريف التي لها الصفة الإجتماعية، الإعلان... وغالبا ما يحدد هذا النوع من التكاليف بشكل إجمالي.

**المطلب الثاني: سعر التكلفة**

**أولا: مفهوم سعر التكلفة**

يمكن أن نقدم عدة مفاهيم لسعر التكلفة أو التكلفة النهائية أهمها :

**تعريف 01<sup>2</sup>:** سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها )، وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر التكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به.

**تعريف 02<sup>3</sup>:** " يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".

ومن خلال التعريفين السابقين نعني بسعر التكلفة ما كلف إنتاج المنتجات المباعة ، مضافا إليه مصاريف التوزيع أي مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج أو الخدمة ابتداء من عملية الشراء للمواد الأولية إلى عملية الإنتاج ثم مصاريف التوزيع أي إلى غاية عملية صرفها، ويدل سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي إنتهاء الدورة الإستغلالية.

**ثانيا : كيفية حساب سعر التكلفة**

بمعزل عن كل ما يتعلق بتسجيلات المحاسبة العامة المتوافقة مع المبادئ المحاسبية، تقوم المحاسبة التحليلية، وعن طريق عمليات حسابية خالية من التعقيد بحساب سعر التكلفة الخاصة بمنتج ما وفقا لمراحل النشاط وطبيعته، حيث يختلف تحديد سعر التكلفة حسب المؤسسة، فالمؤسسة التجارية التي يتمثل نشاطها في عملية بيع

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص24.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص14-15

<sup>3</sup> علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38

السلع المشتراة دون إدخال أي تغيير عليها مقابل فائض قيمة يمثل مبلغ أو نسبة هامش ربح، ففي مثل هذه المؤسسات يعبر عن سعر التكلفة بالعلاقة:

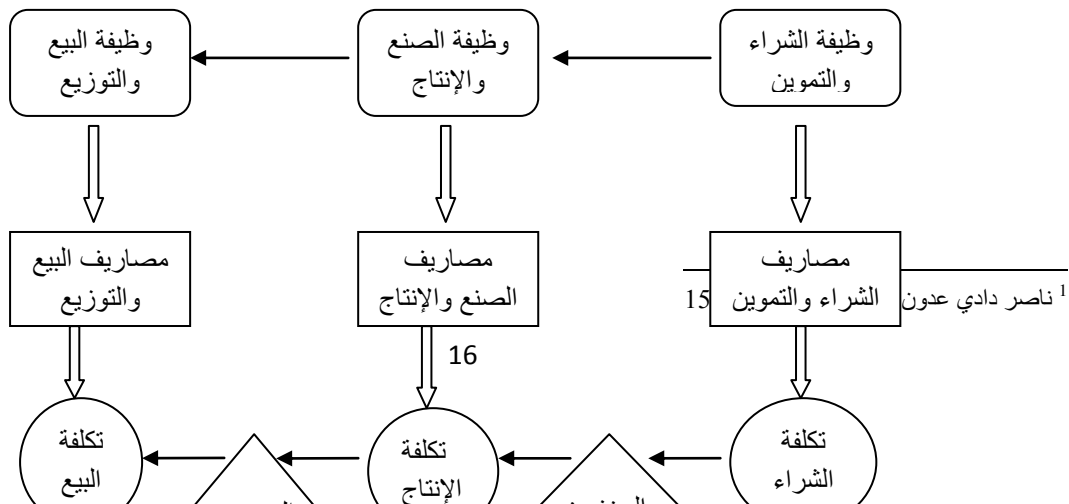
$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء الوحدات المباعة} + \text{المصاريف العامة (أعباء التوزيع المباشرة وغير المباشرة)}$$

أما المؤسسات الصناعية التي يبدأ نشاطها عند شراء المواد الأولية لغرض التصنيع ثم القيام بمختلف العمليات الإنتاجية للحصول على منتج تام، نصف مصنع... الخ، لنصل في الأخير إلى مرحلة تصريف منتجاتها للحصول على فائض سعر التكلفة من سعر البيع، وهذا ما يحقق ربح المؤسسة. ومنه فإن سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية يضم تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة إنتاج المنتجات المباعة، بالإضافة إلى مصاريف توزيع المبيعات وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة صنع الإنتاج المباع} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}^1$$

يمكن تلخيص هذه التكاليف للوصول لسعر التكلفة في وحدة إنتاجية وفق سير العمل فيها في المخطط التالي:

الشكل 1-6 كيفية الحصول على سعر التكلفة



المصدر: م سعد أوكيل، مرجع سبق ذكره ص25

### ثالثا: تحديد أعباء المحاسبة التحليلية

ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية، وهي ما تسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الإعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة<sup>1</sup>:

**1- الأعباء المعتبرة:** الأعباء المعتبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية وي طرح منها الأعباء غير المعتبرة أي:

**أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة.**

**2- العناصر الإضافية:** وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتمثل في:

- **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص:** إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد.

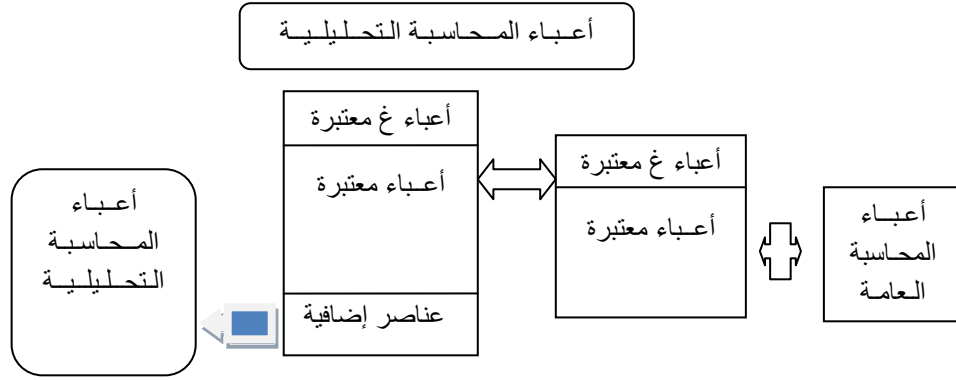
وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف؛

- **الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة:** في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة بالمقابل، ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة،

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب، مذكرة ماجستير، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد الأسعار 2006، ص10-11

لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة؛ ويتم فرز الأعباء الخاصة بالمحاسبة التحليلية بعد إجراء التعديلات على التكاليف وفق الشكل التالي:

الشكل 1-6 أعباء المحاسبة التحليلية



المصدر: نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 11

### المبحث الثالث: طرق حساب سعر التكلفة

حساب سعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق ولعل من أهم هذه الطرق طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الحقيقية)، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الثابتة (التحميل العقلاني)، طريقة التكاليف النموذجية (المعيارية)... الخ، إذ تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، فطريقة التكاليف الحقيقية تهتم و تهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية، أما طريقة التكلفة المعيارية فتسعى إلى وضع معايير لاستعمال و قياس مختلف عناصر التكاليف، وتدعى هذه المعايير بالنموذج، يرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الفعلية في المؤسسة و تحديد الفروقات بين التكاليف النموذجية ( المعدة مسبقا ) و الفعلية ( المحققة ) . أما طريقة التكاليف الثابتة ( التحميل العقلاني ) فتظهر أثر كل من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف . و طريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة الاستغلال فتستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية و إقتصادية .

سنختصر مبدأ عمل كل من الطرق التالية: طريقة الأقسام المتجانسة ( التكاليف الحقيقية)، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الثابتة (التحميل العقلاني).

#### المطلب الأول : طريقة التكاليف الحقيقية (الكاملة)

أوجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، وبالضبط سنة " 1928 بفضل أعمال العقيد الفرنسي RIMAILLINO الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل C.E.G.O.S ثم تطورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية



لتنظيم الفرنسي، بحيث تم المصادقة عليها سنة 1984 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة.

### أولاً: مبدأ عمل الطريقة<sup>1</sup>

يقصد بالتكلفة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة. قبل التطرق إلى شرح الخطوات المتبعة في هذه الطريقة لا بد من فهم ما هو القسم المتجانس:

تعريف 01 : حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي ( 1982 ) : القسم هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن دقة حساب تكاليف المنتج، بحيث تحميل تكلفة مركز العمل هذا، تتم بواسطة العديد من وحدات العمل وليس بوحدة واحدة فقط.

تعريف 02 : القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي، أين ترتب مسبقاً لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة، عناصر التكاليف التي لا تحول مباشرة إلى هذه الحسابات.

من خلال التعريفين الواردين لمفهوم القسم (المركز) التكلفة نلخص بأن القسم المتجانس من الناحية الاقتصادية عبارة عن مجموعة الموارد والإمكانات المادية، والبشرية التي تعمل بتجانس من أجل تحقيق هدف مشترك، أما من الناحية المحاسبية بأنه مجموعة الأعباء التي تجمع في النهاية وتحمل إلى وحدات القياس للحصول على تكلفة الوحدة، وخاصة في تحليل التكاليف غير المباشرة.

وترجع كلمة التجانس، إلى تجانس هذه الأقسام في الوظيفة، حيث تقوم بإحدى عمليات الإنتاج أو في هذه الطريقة تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة ، و منها ما يكون مشترك بين بعض النشاطات ، و منها ما يكون متعلق بنشاط واحد معين . كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة ، إذن فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة و يمكن تسمية قسم متجانس أو مركز تحليل بمركز عمل ، إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة و بدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة .

### ثانياً: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة<sup>2</sup>

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي. أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنها تحمل مباشرة إلى المنتوجات.

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب ، مصدر سبق ذكره،ص 16

<sup>2</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 17

1. التوزيع الأولي: ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة من المخطط الوطني) إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية، ونميز في التوزيع الأولي مرحلتين:

1.1 . تخصيص الأعباء نصف المباشرة: يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين:

- \* أعباء غير مباشرة للمنتج، مباشرة لقسم معين فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر.
- \* أعباء غير مباشرة لمراكز أو الأقسام، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.

2.1 . مفاتيح التوزيع الأولي: مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء. ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء تركز أساساً حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين: مرحلة تخصيص الأعباء نصف المباشرة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة بواسطة مفاتيح التوزيع نحصل على جدول التوزيع الأولي:

3.1 . جدول التوزيع الأولي : وهو عبارة عن جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام المتجانسة، الرئيسية والثانوية، وعدد أسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة.

جدول 1-2: يوضح الجدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

رقم الحساب	الأعباء حسب طبيعتها	حسب مبلغ التوزيع	الأقسام			الأقسام الرئيسية		
			الثانوية(المساعدة)	الإدارة	المالية	النقل	التمويل	الإنتاج
620	النقل	XXX	10%		60%	15%		15%

25%	30%	25%	5%	5%	10%	XXX	الإيجار	621
10%	50%	10%	20%			XXX	الصيانة	622
100%						XXX	الإشهار	626
15%	50%	10%	10%	5%	10%	XXX	الأجور	63
15%	30%	15%	10%	10%	20%	XXX	الضرائب	64
				100%		XXX	مصاريف مالية	65
50%	30%	20%				XXX	التأمين	660
10%	40%	15%	30%		5%	XXX	م. الإهتلاكات	68

المصدر: نمر محمد الخطيب ص 19

## 2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الثانوية، نأتي إلى عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي نقصد بها تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول على أعباء للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيه أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم؛

ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى بقية الأقسام سواء ثانوية كانت أم رئيسية، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية، وذلك تناسباً مع حجم الخدمات المنتفع بها.

**1.2 تعريف التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى. والهدف من التوزيع الثانوي هو تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الأساسية حتى يتم تحميلها على المنتجات. ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها:

**1.1.2 التوزيع الإجمالي:** وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية؛

**2.1.2 التوزيع الإفرادي:** وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية؛

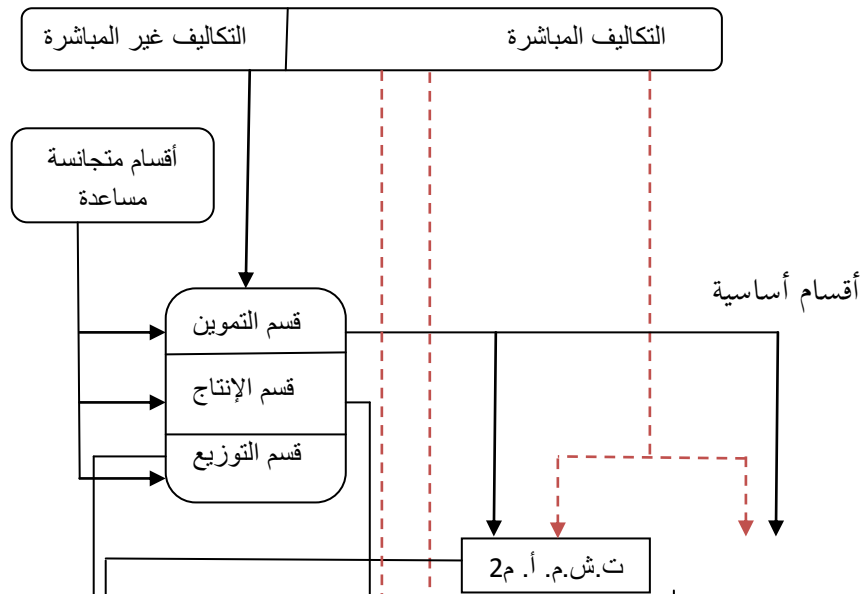
**3.1.2 التوزيع التنازلي:** وتقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي دون المراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية، ثم يتم توزيع مجموع أعباء القسم الثانوي الثاني على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء، حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوماً؛

**4.1.2 التوزيع المتبادل:** وهو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام، حيث لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة؛

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يستوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولاً ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية، عادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصفوفات، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية.

يمكن تلخيص حساب التكاليف وسعر التكلفة وفق طريقة التكاليف الحقيقية في الشكل التالي:

الشكل 1-8 كيفية حساب سعر التكلفة وفق الطريقة الحقيقية



ت.ش.م. أ. م 1

المصدر: ناصر دادي عدون ص 56

← تكاليف غير مباشرة

← - - - تكاليف مباشرة

### المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا عند (ج ن هاريس) تحت اسم DIRECT CONSTING ثم انتشرت في أوروبا في الخمسينات وبالضبط في إنجلترا باسم MARGINAL COSTING . ولقد استعملت هذه الطريقة تحت عدة أسماء ومفاهيم مختلفة أدت إلى خلط بين هذه الأخيرة، حيث انتقلت من الإنجليزية إلى الفرنسية، ثم إلى العربية، والذي مصدرها الأول هو اسم DIRECT CONSTING الذي لا يعني التكاليف المباشرة بل المتغيرة<sup>1</sup>، وهذه التسمية سببها وجود شبه كبير بين التكاليف المتغيرة والمباشرة بمعنى أن أغلب المصاريف المباشرة من المواد الأولية ويد العاملة تعتبر متغيرة، وهذا الأمر لا يعني أن التكاليف المتغيرة تتقابل مع الأعباء المتغيرة والتكاليف غير المباشرة تتقابل مع التكاليف الثابتة.

أولاً: مفهوم التكاليف المتغيرة : هناك عدة مفاهيم منها<sup>2</sup>

تعريف 01 : يعرف نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح.

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص 136

<sup>2</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 41

تعريف 02 : يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغير أنها طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح.

تعريف 03 : تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة، مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.

من خلال المفاهيم السابقة الذكر يتضح أن هذه الطريقة تعتمد على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة أي لغرض حساب سعر التكلفة بالتكاليف المتغيرة فقط، هذا لأغراض التسيير كغرض الفصل بين القرارات الطويلة التي تتعلق بإستراتيجية سير أعمال المؤسسة والقرارات التي تتعلق بفترة الاستغلال، إذا فهي تعتمد على بعض المؤشرات من أجل الرقابة والتخطيط مثلا: كمؤشر الهامش على التكلفة المتغيرة الذي نحصل عليه بالفرق بين رقم الأعمال وإجمالي التكاليف المتغيرة، وكذلك النتيجة التي نحصل عليها بطرح المصاريف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، كما تقوم أيضا بدراسة العلاقة بين المردودية والربح، إذن فهذه الطريقة لا يقتصر على حساب النتيجة فقط بل أكثر من ذلك هو هدف تحليلي اقتصادي.

ومن أهداف هذه الطريقة<sup>1</sup>:

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
  - تدنية التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
  - التمييز بين المنتجات ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
  - تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها؛
  - دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات؛
  - العمل على اتخاذ قرارات صائبة بهدف زيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو متنوع معين؛
  - دراسة وتحليل المردودية انطلاقا من المعلومات التي تبرزها قوائم المحاسبة؛
- ويتم استعمال هذه الطريقة في عملية التسيير من أجل<sup>2</sup>:

● تحليل النتيجة؛

<sup>1</sup> نفس المرجع ص42

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص137.

- مراقبة فاعلية التسيير الداخلي للمؤسسة مع متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل؛
- إستخدامها كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها؛
- إستعمال هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة و الثابتة؛
- تحديد عتبة المردودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدى؛
- حساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة ؛

### ثانيا :مبدأ عمل الطريقة<sup>1</sup>

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ أهمها :

- \* الفصل بين الثابتة والتكاليف المتغيرة حسب علاقتها بحجم الإنتاج ؛
- \* اعتبار التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة؛
- \* اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية؛
- \* حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى؛
- \* حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة؛
- \* دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط والربح؛
- \* تقييم المنتجات الجاهزة أو قيد الإنجاز انطلاقا من تكلفتها المتغيرة بهدف تسوية الحسابات في نهاية السنة باعتبار أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فإن هذه الأخيرة هي التي يعتمد عليها في تقييم المخزونات وحساب تكلفة الإنتاج، وكان الهدف من هذا الفصل بين التكاليف هو التفرقة بين القرارات طويلة الأجل وقرارات الاستغلال ؛
- وفق هذه الطريقة ولحساب سعر التكلفة والنتيجة يمكننا التمييز بين:
- 1. طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:

سواء تعلق الأمر بحساب النتيجة لكل منتج على حدى أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للمؤسسة ككل وهي الأكثر استعمالا.

1-1 بالنسبة للمؤسسة ككل : وتحسب النتيجة وفق الجدول أدناه:

الجدول 1-3 : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة ( بالنسبة للمؤسسة ككل):

الرقم	البيان	المبالغ
01	رقم الأعمال CA	XXX
02	التكلفة المتغيرة CV	(XXX)
03	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	XXX

<sup>1</sup> عزوز نجاة، جعفر فتيحة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

04	التكلفة الثابتة CF	(XXX)
05	النتيجة R	XXX

المصدر: عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره ص 180

ولحساب النتيجة لدينا العلاقة التالية:

النتيجة = الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة المتغيرة.

1-2 . بالنسبة لكل منتج على حدة : وتحسب النتيجة وفق الجدول أدناه:

الجدول 1-4 : حساب النتيجة وفق طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة (بالنسبة لكل منتج على حدى):

المبالغ	Pm.....				البيان
	P2,P1				
....Pm+					المنتجات
P2+P1	Pm	P3	P2	P1	
CAG	Cam	CA3	CA2	CA1	رقم الأعمال
					(-) التكلفة
CVG	CVm	CV3	CV2	CV1	المتغيرة
					ه/ التكلفة
MCVG	MCVm	MCV3	MCV2	MCV1	المتغيرة
					التكلفة
CF					الثابتة (-)
R					النتيجة

المصدر: نمر محمد الخطيب 44

2. طريقة التكلفة المتغيرة المطورة:

تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاطه، وهذا تماشياً مع التفكير المحاسبي الحديث الذي يركز على الدقة والاستقلال بين المنتجات في العملية الانتاجية، حيث أصبح ينتج كل منتج في ورشات خاصة به، وهذا كان نتيجة لكبير حجم المؤسسات وتنوع المنتجات.

المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة)

لعدم ثبات التكلفة الوحودية المنتجة وجهة عدة إنتقادات لطريقة التكاليف الكلية والتي لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث أن سعر التكلفة وفق هذه الطريقة يأخذ في الحسبان كل عناصر التكاليف التي تدخل في العملية الإنتاجية، والتي بدورها تتغير بتغير حجم النشاط، ولتجاوز هذه الإشكالية



جاءت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، وتهدف هذه الطريقة إلى القضاء على تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة وبالتالي فهي تأخذ الأعباء الثابتة بعين الاعتبار وتتوصل إلى تكلفة وحدوية ثابتة، وهذه الأخيرة تفيد المؤسسة كثيراً في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الفترة القصيرة.

### أولاً: مفهوم التحميل العقلاني<sup>1</sup>

هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، أي يكون التحميل عقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقاً كمستوى عادي . وانطلاقاً من هذا التعريف فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة منها. ويرى أصحاب هذه الطريقة أنها تحقق المزايا التالية<sup>2</sup>:

- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى عدم نقل الجزء غير المحمل من التكاليف الثابتة على عاتق المستهلك عند تحديد أسعار المنتجات؛
- تساعد هذه الطريقة في توجيه نظر الإدارة إلى الطاقة غير المستغلة وتكلفتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لعلاجها؛
- تماشى هذه الطريقة مع طريقة التكاليف المتغيرة وأن الإنتاج يحمل بالتكاليف الخاصة به والتي لا تتأثر بحجمه؛
- هذه الطريقة لا تتعارض مع طريقة التكاليف الإجمالية، مما يؤدي إلى عدم إهمال كل التكاليف الثابتة وعرفت بأنها تمثل أحد عناصر الإنتاج ولكن جزء منها فقط لا يمثل تكاليف بل هو إسراف؛

### ثانياً: مبدأ الطريقة

يتم حساب سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني بواسطة<sup>3</sup>:

\* الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الإنتاج و تغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتاً ، و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة ؛

\* استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية<sup>4</sup>:

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط}}{\text{المستوى العادي للنشاط}}$$

يستعمل هذا المعامل لحساب التكاليف الثابتة التي تحمل في كل حجم نشاط ، حيث هذه التكاليف تتحدد بهذا الحجم و تتناسب طردياً معه.

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب ،مرجع سبق ذكره،ص 36

<sup>2</sup> محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1975 ، ص 294

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ،مرجع سبق ذكره،ص 116

<sup>4</sup> نفس المرجع ،ص 116

المستوى الفعلي (الحقيقي): وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا أثناء العملية الإنتاجية.

النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية ويتحدد هذا المستوى بعدة طرق منها<sup>1</sup>:

1- التحديد على أساس الخبرة: أي انطلاقا من السنوات السابقة يمكن إيجادها عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{مستوى النشاط العادي} = (\text{النشاط الفعلي السنوي} / \text{عدد دورات الاستغلال})$$

2- تحديد على أساس التقدير: بحيث يلجأ في هذه الحالة إلى ميزانية تقديرية، ومنه:

$$\text{مستوى النشاط العادي} = (\text{النشاط السنوي المقدر} / \text{عدد دورات الاستغلال})$$

3- التحديد على أساس الطاقة المتاحة: وهنا يجب استبعاد ساعات العمل الإضافية أو نظام العمل ذو أقصى مستوى، أي يتم تحديد النشاط العادي حسب الظروف العادية للمؤسسة.

\* تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة: وانطلاقا من العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من الأعباء الثابتة المحملة وفرق التحميل.

$$\text{بحيث: معامل التحميل} = \frac{\text{الأعباء الثابتة الإجمالية} \times \text{الأعباء الثابتة المحملة}}{\text{الأعباء الثابتة الإجمالية}}$$

$$\text{ومنه فرق التحميل} = \text{الأعباء الثابتة الإجمالية} - \text{الأعباء الثابتة المحملة}$$

$$\text{أو فرق التحميل} = \text{الأعباء الثابتة} \times (\text{النشاط العادي} - \text{النشاط الفعلي}) / \text{النشاط العادي}$$

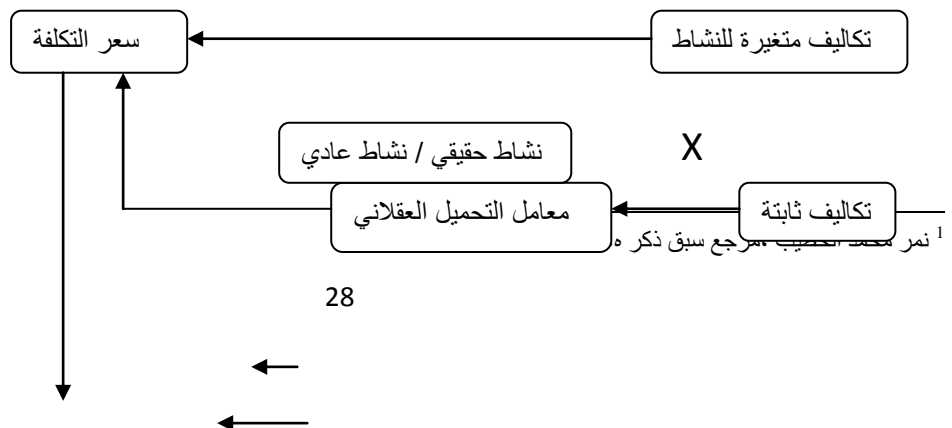
عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاثة حالات وهذا حسب معامل التحميل:

- الحالة الأولى: معامل التحميل يساوي الواحد: أي حجم النشاط الفعلي يساوي حجم النشاط العادي ومنه أن التكلفة الثابتة الإجمالية تساوي هي أيضا التكلفة الثابتة المحملة وبالتالي ليس هناك فرق تحميل لأن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

- الحالة الثانية: معامل التحميل أقل من الواحد: ومنه أن حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي، معناه أن المؤسسة لم تستخدم كامل طاقتها الإنتاجية ومنه فإن سعر التكلفة يحمل بالجزء الذي يعنيه فقط والفرق الناشئ بين التكلفة الإجمالية الثابتة والتكلفة الثابتة المحملة يسمى بخسارة نقص الفعالية.

- الحالة الثالثة: معامل التحميل أكبر من الواحد: معناه أن حجم النشاط الفعلي أكبر من حجم النشاط العادي، وهذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية العادية والفرق الناتج بين التكاليفتين يسمى بربح زيادة الفعالية.

الشكل 1-9: حساب سعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني



التحميل معامل <1 ربح  
معامل التحميل >1 تكلفة بطالة-

### النتيجة

المصدر: ناصر دادي عدون ص 129

ثالثا كيفية تطبيق الطريقة<sup>1</sup>

### توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد:

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت و الآخر متغير، فالجزء الثابت يضرب بمعامل التحميل و بالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولى في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي و نحسب تكلفة وحدة العمل .

### توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة :

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع احدي الطريقتين التاليتين :

- ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد ؛
- فتح أو الاستعانة بجداول ملحقة ؛

الطريقة الأولى :

خطوات العمل بهذه الطريقة تفرض تتبع ما يلي :

- تخصيص حقلان لكل قسم : الأول للنفقات المتغيرة و الثاني للنفقات الثابتة ؛
- توزيع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة ؛

يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم .

أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته.

ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد .

الطريقة الثانية :

تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين

أو حلقتين لكل قسم في هذه الحالة يجرى استعمال جداول ملحقة بإتباع الخطوتين التاليتين :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص124.

● تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق ( ثانوي ) بفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة ؛

● نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي ؛

المبحث الرابع: تقييم طرق حساب سعر التكلفة

المطلب الأول: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الحقيقية<sup>1</sup>

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي و استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالإهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها:

### 1. المزايا:

- تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة من أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع؛
- تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم؛
- تعطينا مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام؛
- إحدى أدوات مراقبة التسيير؛
- تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام؛
- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلا، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها أو القضاء عليها؛
- تساعد على إعداد القوائم المالية التقليدية ، عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة و بالتالي تحديد الأرباح و الخسائر الصافية ، بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات ؛
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل ، حيث يؤمن بفكرة أن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية في المدة الطويلة ؛
- مقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ قرارات صائبة في هذا المجال (السعر، التكلفة)؛

### 2. العيوب

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب ،مرجع سبق ذكره ص31

أهم العيوب الموجهة لطريقة الأقسام المتجانسة أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات كما أنهما:

❖ صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية الإنتاج المتنوع؛

❖ كثرة الحسابات<sup>1</sup> (من توزيع أولي ، مفاتيح التوزيع ... إلخ) و طول الحساب يستغرق وقت كبير حتى توزع وتحمل كل الأعباء المباشرة والغير المباشرة ، بينما يحتاج المسيرين إلى التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم قبل حساب مجموع التكاليف وذلك لاتخاذ القرارات ؛

❖ تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل؛

❖ صعوبة تحديد وحدات العمل؛

❖ عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب والبعض الأخر بالسلب أي حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة؛

❖ إن سعر التكلفة الحقيقي والمستخرج بهذه الطريقة هو نتيجة لعدة ظواهر تتغير بصفة مستقلة عن:

- حجم الإنتاج والمبيعات؛

- سعر عوامل الإنتاج المستعملة؛

- المردودية التقنية لعوامل الإنتاج؛

❖ تعتمد هذه الطريقة على حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل إن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فهي تأخذها كلها دون مراعاة تغيير مستوى النشاط وهذا ما قد يؤثر على التكاليف والتكلفة النهائية ؛

❖ في حالة تعدد المنتجات و تنوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدرجة دقيقة أمرا مستحيلا ، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة ، مما يجعل الإسترشاد بها في تخطيط السياسات بدون فائدة .

❖ إن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة يؤدي إلى صعوبة تحقيق رقابة فعالة و صعوبة تحديد المسؤولية عن النفقة .

❖ إن تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات قد يؤدي إلى تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية و هي تتضمن جزءا من النفقات الثابتة و يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة و هذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية .

<sup>1</sup> عزوز نجاة ،جعفر فتيحة كنزة ،مرجع سبق ذكره ،ص42

## المطلب الثاني مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة

### 1. المزايا:<sup>1</sup>

- ◀ تسمح هذه الطريقة بمراقبة جيدة لفعالية التسيير حيث تسمح لنا بمتابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة .
- ◀ توضح هذه الطريقة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والتي لا نجد لها وضحة في التكاليف الإجمالية أو الكلية .
- ◀ تسمح هذه الطريقة بتحديد عتبة المردودية لكل منتج على حدى .
- ◀ تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة وكذلك مستوى سعر البيع .
- ◀ سهولة حسابها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية .
- ◀ تحديد المنتجات ذات المردودية وغير ذات المردودية وترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.
- ◀ منهجية تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة تمكن المؤسسة من الفصل بين القرارات المتعلقة بالاستغلال والقرارات طويلة الأجل، وبالتالي تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية.
- ◀ أنها تقوم على أساس الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وفق منهجية دقيقة تسمح لنا بحساب عتبة المردودية، وكذا تمد المسيرين بالمعلومات الضرورية التي تساعد على فهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء.

### 2. العيوب:

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة نظرا لتشابكها، فبعض عناصر التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة التي يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط .
- ❖ لكي يمكن الاستفادة من طريقة التكاليف المتغيرة ، يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج ، و كفاءة استخدامها كما أنه يفترض ثبات أسعار البيع ولا يعتبر هذا الفرض واقعا إلا خلال زمن قصير جدا .
- ❖ لا تساعد الإدارة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار .
- ❖ استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- ❖ تغير التكاليف يحدد أحيانا على حجم الإنتاج وأحيانا على حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص138.

### المطلب الثالث: مزايا وعيوب طريقة التكاليف الثابتة (التحميل العقلاني)

لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة<sup>2</sup>:

#### 1. المزايا:

- ◀ تسمح بحساب سعر التكلفة الذي يفيد في الإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة ، كما تسمح بمراقبة فعالية التسيير ؛
- ◀ تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا ، وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدججة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه والنتج من تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛
- ◀ تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة ؛
- ◀ تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة؛
- ◀ استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء الثابتة بشكل إجمالي؛

#### 2 العيوب:<sup>3</sup>

- ❖ صعوبة الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، خاصة عند وجود الأعباء شبه متغيرة؛
- ❖ تقييم المخزونات النهائية ( منتجات أو مشتريات ) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقية عند بلوغ حجم النشاط أعلى من العادي و العكس عند عدم بلوغ المستوي العادي للنشاط و يكون هناك تخزين للمصاريف العامة الجرد الدائم للمخزونات لنهاية دورة الاستغلال، ليس مقيم بقيمته الحقيقية وتكون:
- مقدرة بالنقصان إذا كان النشاط الحقيقي أقل من النشاط العادي لأنها لا تتضمن إلا على جزء من التكاليف الثابتة؛
- مقدرة بالزيادة إذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من نظيره العادي لأنها تتضمن على تكاليف ثابتة أكثر من نصيبها وعليه فقيمة المخزونات الناتجة عن الجرد الدائم ينبغي أن تكون حقيقية؛

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ،ص 45.

<sup>2</sup> نفس المرجع ،ص 40.

<sup>3</sup> عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف، ص 201

- ❖ 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 و لذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع هذه التكاليف ؛
- ❖ لا تساعد الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع و تخطيط الأرباح ؛

### خاتمة الفصل

تطرت في هذا الفصل للنظام العام للمحاسبة التحليلية حيث الأخيرة ظهرت كنتيجة للتطورات الحاصلة في الوسط الصناعي و الإقتصادي ، وتطورت بتطور النشاطات والصناعات المختلفة في شتى القطاعات ، والمحاسبة التحليلية تمتاز بالمرونة وقابليتها للقياس والتطور الذي أفرزته التغيرات المتواصلة عبر عدة مراحل من الزمن خلال العقود الثلاثة الماضية، تلك التغيرات ترتبط بالمحيط الداخلي للمؤسسة والتي لا يقتصر هدفها على حساب التكاليف وتحديد النتيجة فحسب، بل إن هذه الوضعية المحاسبية، أصبحت وظيفة تقليدية إن صح التعبير، بل أصبحت أهدافها إستراتيجية فيما يتعلق بالتنظيم وأساليب الإنتاج وطرق التسيير، كذلك قياس مختلف المؤشرات لاتخاذ القرار كالتخطيط و الرقابة ،هذه الوضعية التي أصبحت ضرورية منذ الانفصال الحاصل في الملكية و هذا لأهميته البالغة في ضبط التكاليف و محاسبة المسؤولين عن التلف و السرقة و الضياع و الإهمال، وكذا بالمحيط الخارجي للمؤسسة فيما يتعلق بالقوانين والسوق (الكمية، النوعية والجودة، والأسعار) والمنافسة، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي .

ونتيجة للمتطلبات وللخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق وكل طريقة تنتهج مبدأ تعتمد عليه لتحديد التكاليف والحصول على سعر التكلفة، أو بعبارة أخرى تحديد نتيجة الاستغلال للمؤسسة، إذ



نجد أن كل الطرق تعتمد على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أن كل منها لها مميزات وتخدم جانب معين من التسيير، بحيث يهدف التطور الحاصل في الطرق لتحقيق أمرين هامين هما:

- توفير الكم الهائل من المعلومات والمؤشرات والأدوات المفيدة التي تساعد للمسييرين في التحليل واتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الضروري؛

- معالجة الأعباء غير المباشرة من أجل تحديد أو حساب سعر التكلفة بدقة عالية؛

فنجد طريقة الأقسام المتجانسة مبدئها يقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة هدفها الأساسي محاسبي أي حساب التكاليف المتدرجة الحقيقية بمعنى أنها تعالج التكاليف وفق المبدأ الإجمالي (الكلّي)، و نظرا لابتعاد هذه الطريقة عن الموضوعية أي أن المؤسسة تقوم باعتماد هذه الطريقة عند نهاية الدورة، و هذا ما لا يخدم إدارة المؤسسة كانت محل الانتقاد فعدلت بطريقتين، طريقة التحميل العقلاني التي تهتم بدراسة التكاليف الثابتة و ذلك بتحميل جزء منها على أقسام المؤسسة حتى تستعمل بشكل أمثل (عقلاني)، و طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة التكاليف المتغيرة و ذلك من أجل معرفة مدى مساهمتها في حجم تكاليف المنتج والتي تركز على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة، باعتمادها على حساب التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات و يتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات.

وجهت العديد من الانتقادات للطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات النشاط، مثل القصور في المعلومات التي توفرها تلك الطرق للإدارة بسبب عدم وجود أو ضعف العلاقة السببية بين وحدة النشاط والموارد التي استنفذتها، وعدم دقة قياس تكلفة وحدة النشاط نتيجة عدم ارتباط التكاليف الموزعة بالموارد المستخدمة في النشاط.

ونتيجة للتطور الحاصل على المستوى السوقي وما أفرزه من إحداثيات وتطور نشاطات الدعم بالإضافة إلى ارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة والتطور التقني في العملية الإنتاجية الذي أدى حتما لنقص في اليد العاملة أدت الحاجة إلى البحث عن طريقة أكثر ملائمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل حديث للطرق الأخرى فهي تمتاز بالدقة وإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة، والتي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدا وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة.

وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة (Cost Drivers) حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، ويبني على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو

تستهلك تلك الموارد (الأفراد، الآلات، المواد، والطاقة) ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمرًا أكثر موضوعية.

## مدخل

لأسباب والانتقادات التي واجهت نظم التكاليف التقليدية وخصوصا في مجال تخصيص وتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ولعل من أهم هذه الانتقادات التي واجهتها النظم التقليدية أنها تستخدم أسس مرتبطة بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة أو ساعات تشغيل الآلات في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف تجهيز الآلات وغيرها من الأنشطة التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى عدم دقة معلومات قياس تكلفة الإنتاج، خاصة في ظل التطور الفني في تكنولوجيا الإنتاج وما ترتب عليه من انخفاض في دور العمالة المباشرة بشكل ملحوظ و الإعتقاد على الآلة بشكل كبير في المقابل.

نتيجة للانتقادات ، فقد أبدى المحاسبون اهتماما بالغ الأهمية بتطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة (المسييرين) نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ومن ثم فقد ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة **Activity Based Costing (ABC)** باعتباره يمثل التطور الملموس على الطريق السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات، وكتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب- الناتج عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها، وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتمد به.

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات ، وأن هذه الأخيرة تستهلك الأنشطة ، بمعنى أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المؤسسة وإنما تستهلك الأنشطة وأن هذه الأخيرة هي التي تستنفذ (تستهلك) موارد المؤسسة من خامات وعمالة وغيرها، لذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي استهلكتها هذه المنتجات ، وهو ما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف بعدالة بين المنتجات .

كما يرى البعض أن تطبيق نظام **ABC** سيؤدي إلى إنتاج المنتج أو الخدمة بأقل التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة (**Drive Cost**) بشكل أكثر دقة، وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة (**No Value- Added Activity**) والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة (**Value- Added Activity**) .

كما يعد نظام (**ABC**) ضروريا للتبع الدقيق للتكاليف غير المباشرة إلى أهداف التكلفة، كما يمكن استخدامه نظام (**ABC**) لدعم تحسين العملية الإنتاجية ، وتطوير تصاميم المنتج بشكل مجدي اقتصاديا.

من خلال هذا الفصل سنعرض ماهو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مبرزا أهمته ،أهدافه، إستخداماته، مقوماته ، ثم الخطوات المنتهجة في تصميم النظام ،ومقارنة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالطريقة التقليدية ،مختتما الفصل ببعض الإنتقادات الموجهة للنظام.

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة

يعد نظام (ABC) من الأنظمة المعاصرة في مجال الكتابات المحاسبة بهدف تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة ، ولقد جاء ظهور هذا النظام نتيجة الإنتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات أو الخدمات ، كما أن ظهور هذا النظام كان استجابة لطبيعية التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة .

#### المطلب الأول : مراحل تطور نظام (ABC)<sup>1</sup>

من أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات دراسة (Cooper and kaplan, 1987) حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام(ABC) ومنذ ذلك الوقت بدأت الشركات الصناعية الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة الخدمات أو المنتجات ، وعملية التسعير، وتقويم الأداء بالإضافة لم يحققه من الرقابة على التكاليف، و تخصيص لهذه التكاليف بصورة أكثر دقة ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

حتى أصبح النظام (ABC) على شكله الحالي فقد مرّ بكونه بثلاث مراحل :

#### المرحلة الأولى : إدارة النشاط (AM) Activity Management

فقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم القيمة (Value) أكثر من التحليل المحاسبي و المالي، وهدفت هذه المرحلة إلى تحقيق ما يلي :

- إكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كاستخدام نظام الإنتاج الفوري؛
  - تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الإستجابة لطلبات الزبائن؛
- بمعنى أن إدارة الأنشطة تصنف الأنشطة إلى قسمين قسم يقوم بتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مع العمل على تطوير هذه الأنشطة وتحسينها، والقسم الثاني يقوم باستبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

#### المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) Activity Cost Accounting

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف التي تمّ تقليصها أو التقليل منها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى؛

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ص689

### المرحلة الثالثة : نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing (ABC)

يمكن شرح أسباب التي ظهرت فيها هذا النظام من خلال شرح النقاط التالية<sup>1</sup>:

أ/ تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحدائات؛

ب/ تطور تقنيات الإنتاج؛

ج/ تطور نشاطات الدعم؛

أ/ تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحدائات: إذا كانت المنافسة السعرية دقيقة فإنه هناك أشكال أخرى في مدى الملائمة الدقيقة للمنتج للإحتياج وطلب للعمل فمثلا مؤسسة منتجة للسيارات يعلنون عن مختلف النماذج لمنتجاتهم طبقا للحاجة.

ومنه نستنتج أنه هناك إنتقال من نظام يعتمد على إقتصاديات الحجم بمعنى إنتاج واسع مع تنوع ضعيف في المنتجات، إلى نظام يعتمد على تنوع الإنتاج.

\* ويضاف إلى تنوع المنتج نفسه الخدمات الشخصية التي تتبع المنتج ك طريقة التسليم، التمويل، الدفع...

\* تنوع مفهوم ترويج المنتج/الخدمة أصبح يشكل أو يأخذ حيز أو قسم أساسي في السوق كما يسمح بتحقيق مردودية عالية وذلك لأن العميل أصبح مستعد لدفع أسعار عالية خاصة إذا كان المنتج يوافق رغبة العميل؛

\* أداء المؤسسة أصبح متعدد الأبعاد ك:

- التنوع في خطوط الإنتاج؛

- أن بعض منتجات الشركة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين؛

\* دورة حياة المنتج تقلصت كثيرا بسبب التطور التقني السريع والمنافسة الشديدة، مما أدى إلى ارتفاع تكاليف التصميم وإصدار منتجات جديدة؛

\* طالما وأن التكاليف المباشرة خاصة بالمنتج مباشرة ولا تمثل إلا نسبة ضعيفة من التكاليف الكلية وما يترتب عن توزيع التكاليف غير المباشرة أصبح مجالاً للنقاش، وإعادة النظر فيها؛

ب/ تطور تقنيات الإنتاج: تطور تقنيات الإنتاج يسبب لهذه الأخيرة إنخفاض سريع في تكلفة اليد العاملة المباشرة بالنسبة للتكلفة الكلية للمنتجات .

- تنظيم الإنتاج في شكل تدفق مستمر تبدو مسألة تقنية بسيطة ولها تأثير إيجابي في تخصيص المخزونات وآجال الإنتاج؛

<sup>1</sup> شاريبي محمد لمين، محاضرات جامعية

- استخدام طرق لتنظيم المخزون منها طريقة التكاليف المستندة للنشاط، وطريقة مخزون الصفر؛

**ج/ تطور نشاطات الدعم:** يقصد بنشاطات الدعم كل النشاطات غير المادية التي تساعد المنتج مثل: البحث، التطوير، الإبداع، التنظيم، التقنين، المراقبة، التخطيط، مراقبة الجودة.....تطورت هذه النشاطات بشكل سريع داخل وخارج المؤسسة أي تقديم الإستشارة للمؤسسات الأخرى. وتشكل هذه النشاطات بالنسبة للإقتصاديات الدول إستراتيجية في المؤسسة لتحقيق المردودية العالية، حتى وإن كان النشاط ثانوي.

بالإضافة مما سبق أيضا عوامل ظهور طريقة التكاليف المستندة للنشاط:

\* ارتفاع حجم المصاريف غير المباشرة؛

\* التطور التقني والآلي في العملية الإنتاجية؛

\* نقص اليد العاملة المباشرة؛

## المطلب الثاني : مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing (ABC

يمكن تقديم التعريفات التالية:

**تعريف 01 :** هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة<sup>1</sup>.

**تعريف 02 :** وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة<sup>2</sup>.

وبالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.

**تعريف 03 :** هو ذلك النظام الذي يهتم بقياس التكلفة وتحليل الإنحرافات للوصول إلى نتائج أفضل في ظل وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط<sup>3</sup>.

**تعريف 04 :** أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 55

<sup>2</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 55

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره ص 690

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن النظام (ABC) يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة (Cost Pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجّهات مبنية على العلاقة السببية<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : إستخدامات النظام (ABC)

يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ، كما يلعب نظام (ABC) دورا هاما وأساسيا في العديد من المجالات منها:

**1- تخصيص التكاليف:** نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة، واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، كل هذا يُعد حافزا لإدارة الشركة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة ، حيث إن أحد عوامل تحقق التميز للشركة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة؛

**2- تسعير المنتج أو الخدمة:** يلعب نظام (ABC) دورا رئيسا في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي ، وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها؛

**3- يساعد في اتخاذ القرارات:** إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والاستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة؛

**4- تخفيض التكلفة:** يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت، أو الجودة ويمكن تحقيق تخفيض للتكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛

**5- تطوير الموازنة:** يساعد نظام (ABC) في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات، حيث إن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء ، ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية؛

**6- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة:** يساعد نظام (ABC) المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج أو الخدمة والتسعير والتسويق والمزيج، وذلك من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة؛

<sup>1</sup> محمد محمود يوسف ،نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط ،مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد 48 كلية التجارة -جامعة القاهرة 1995 ص43.

<sup>2</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية ص24

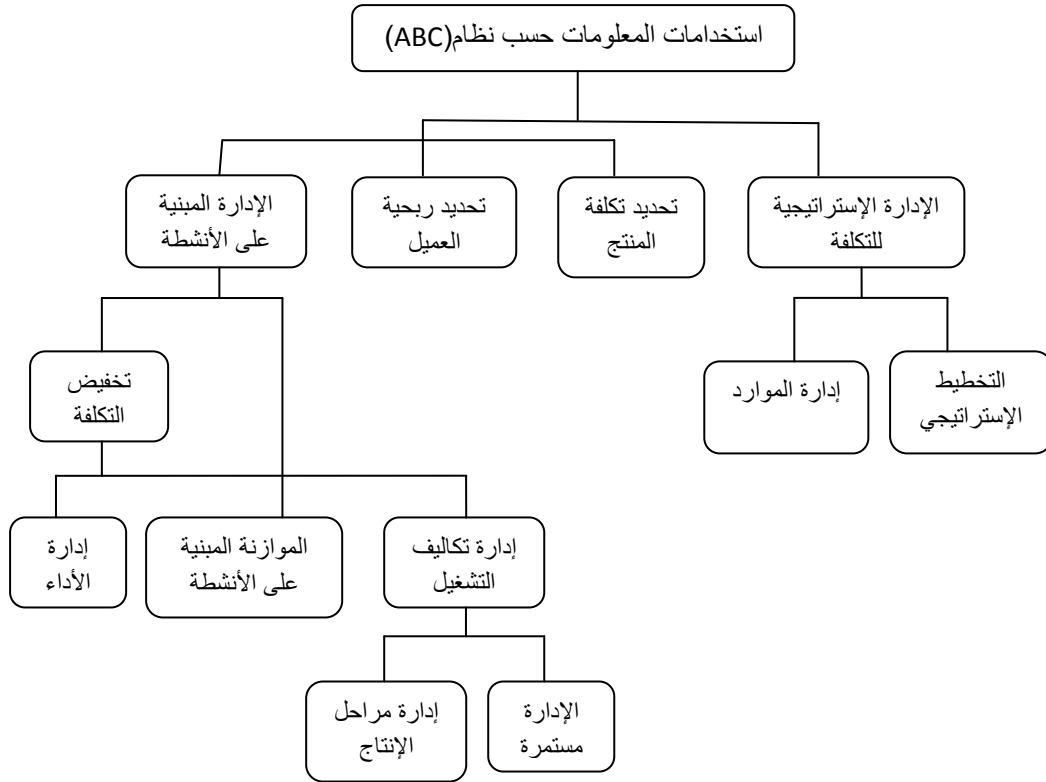


7- تحليل ربحية العميل: يساعد نظام (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة ، وبالتالي لا بد من وجود تفهم أكثر لربحيته؛

8- قياس الأداء: يوفر نظام (ABC) معلومات متنوعة مالية وغير مالية التي تُعد بمثابة مقاييس للأداء، مثل : يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية؛

9- تحسين الأداء: تُعد عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام (ABC) وكذلك يساعد الشركة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء؛

يمكن تلخيص أهم استخدامات المعلومات حسب نظام (ABC) في الشكل التالي:  
الشكل 2-1 : استخدام المعلومات حسب نظام (ABC)



المصدر: ماهر موسى درغام ص 697

### المطلب الرابع: مقومات تطبيق نظام

لعل أهم تلك المقومات التي حددت من قبل مهندسي نظام (ABC) والعديد من الباحثين أمثال (Cooper.1991)، (Estrin et al..1994)، و (Brewer ;1998) يمكن تلخيصها بما يأتي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره ص 697

- \*1 اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج؛
- \*2 اختلاف أحجام وكميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه الشركة سواء كان محلياً أو عالمياً؛
- \*3 توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛
- \*4 تزايد استخدام الأنشطة المساندة في الشركة كالتصميم الهندسي، والإدارة، و البرمجة، والتسويق، والمحاسبة، وصيانة الأجهزة الطبية، والبوفيه، وغيرها؛
- \*5 التغيير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج من 40% إلى ( 10 %) وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج (25%) إلى (50%)؛
- \*6 تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة؛ بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة ، أو ما يسمى بالمعدل المعياري و الذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر في المنتج؛
- \*7 يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة ، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة؛
- \*8 قيام الشركة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات أو الخدمات وتعقيد العمليات الإنتاجية؛
- \*9 صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات أو الخدمات ، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة؛
- \*10 انخفاض أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة في السوق، وضياع العديد من المناقصات بدون فهم أسباب ذلك؛

### المطلب الخامس: خطوات تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

نظام (ABC) إطار متكامل وشامل ، وتشتمل عملية تصميمه على الخطوات الخمس التي نوجزها على النحو الآتي:

#### الخطوة الأولى : تجميع الأعمال في شكل أنشطة(تحديد الأنشطة)

تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، بحيث يقوم محاسب التكاليف بتجميع كل عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد واستخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة هذا النشاط إلى

المنتجات أو الخدمات<sup>1</sup>. حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة. ويُعد الأساس في عملية التجميع هذه هو إمكانية تتبع تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة أو الخدمة، وبصفة عامة كلما زاد عدد الأعمال المجمعة في نشاط واحد انخفضت القدرة على تفسير العلاقة السببية بين تكاليف النشاط والوحدات المنتجة.

لذا يجب على مصممي نظام التكاليف اختيار عدد المسببات الأمثل الذي يحقق درجة عالية من الدقة، ولا يؤدي إلى ارتفاع تكاليف القياس بشكل كبير<sup>2</sup>.

وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي كالآتي:

**أنشطة المدخلات Input Activities:** هي تلك الأنشطة المرتبطة بالإعداد والتهيئة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، مثل: نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتج أو الخدمة، ونشاط توظيف وتدريب الموظفين، ونشاط شراء الأجهزة والمعدات واستلامها، ونشاط شراء المواد الأولية، ونشاط تهيئة غرفة العمليات، وغيرها.

**أنشطة العمليات Processing Activities:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات، مثل: نشاط تشغيل الأجهزة الطبية أو المستخدمة في تصنيع المنتج أو الخدمة، نشاط العمليات الجراحية، نشاط تخزين الإنتاج تحت التشغيل، وفحص الأجزاء المنجزة.

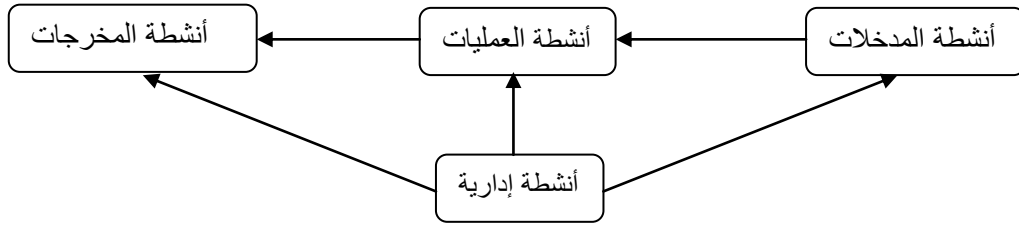
**أنشطة المخرجات Output Activities:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء، مثل: نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، ونشاط الخدمات ما بعد البيع، ونشاط شحن البضاعة، ونشاط مراجعة المرضى بعد الخروج من المستشفى.

**أنشطة إدارية Administrative Activities:** وهي تلك الأنشطة التي تُسخر لدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، مثل: نشاط خدمات المحاسبة، ونشاط شؤون الموظفين، ونشاط الخدمات القانونية، ونشاط الخدمات الإدارية العامة.

<sup>1</sup> زينات محمد محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعية، ط 2005 ص 396

<sup>2</sup> ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره ص 699

الشكل 2-2: العلاقة بين أنشطة المؤسسة



المصدر: ماهر موسى درغام ص 701

### 1- أنواع الأنشطة داخل مؤسسة وارتباطاتها

وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل الشركة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى خمسة مجموعات رئيسية وهي<sup>1</sup>:

**1-1) الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج Unit-Level Activities**: وهي تلك الأنشطة المؤداة لكل منتج أو خدمة مقدمة بشكل مباشر، ويتناسب حدوثها طرديًا مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن: العمل المباشر، والمواد المباشرة، وتكاليف تشغيل الآلات، وبعض التكاليف الأخرى التي يسهل تتبعها لوحدة المنتج، مثال: قص القماش، استهلاك الطاقة المحركة لتشغيل الآلات.

**2-1) الأنشطة المرتبطة بالدفعة الإنتاجية Batch-Level Activitie**: وهي تلك الأنشطة المؤداة لكل دفعة إنتاجية أو خدمات، وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة بكل دفعة (10 أو 1000 وحدة)، مثل: تهيئة الآلات واستلام وفحص المواد الخام، نقل المواد الخام، التعبئة والشحن، ضبط الجودة، كل هذا يمثل مجتمعات تكلفة النشاط. وتعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات ضمن المجموعة، وبناء على ذلك فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة هي على التوالي عدد مرات تهيئة الآلات، عدد أوامر استلام المواد، عدد مرات الفحص، عدد مرات النقل.

**3-1) الأنشطة المرتبطة بالمنتج Product-Sustaining-Level Activities**: بشكل عام وهي تلك الأنشطة المؤداة لوحدات منتج واحد بعينه ولا تستفيد منها المنتجات أو الخدمات الأخرى، مثل: هندسة العمليات، مواصفات المنتج، تصميم المنتج، الإعلان عن المنتج، التغييرات الهندسية، تطوير المنتج، اختبارات الجودة لمنتج بعينه أو خدمة بعينها، ودراسة السوق العميل.

<sup>1</sup> نفس المرجع ص 702.

وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة، وبناء على ذلك يتم تحميل هذه التكاليف على المنتج باستخدام مسببات تكلفة مناسبة ويستخدم عادةً عدد أوامر التغييرات الهندسية كأساس لربط هذه التكاليف بالمنتجات.

**4-1) الأنشطة المرتبطة بالشركة ككل Facility-Sustaining-Level Activities:** وهي تلك الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المنشأة ككل، وتوفير البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ممكنة، مثل: رواتب إدارة التخطيط، إهلاك المعدات، ضرائب الملكية، صيانة المعدات والآلات، والتأمين، والمباني والأراضي، والتدفئة والإضاءة، والعلاقات العامة، والنظافة والأمن، تجهيز التقارير السنوية للمساهمين. ولصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات أو الخدمات وبالتالي يتم حسنها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة (Period Costs) أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي.

**5-1) الأنشطة المرتبطة بالعميل Customer-Level Activities:** وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددين وتشتمل أنشطة مثل: طلبات المبيعات وأبحاث سوق العميل، والدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد.

مثلاً: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية تطلب 200 قميص يحمل شعار الشركة فهذا يحتاج إلى تصميم قالب خاص بالشركة، أو عمليات تحميل الأنف تختلف من شخص إلى آخر.

#### الخطوة الثانية: تحديد تكلفة النشاط

بعد تجميع أعمال المؤسسة في شكل أنشطة تأتي مرحلة تحديد تكلفة النشاط التي تعتبر مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

يتطلب تحديد تكلفة النشاط بحصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

كما يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 57

### الخطوة الثالثة: تحديد مراكز (مسببات) التكلفة

**مفهوم مسبب التكلفة:** يشير هذا المفهوم إلى السبب الذي أدى لتحقيق التكلفة، في نظم قياس التكلفة بصفة عامة نجد أن مسببات التكلفة متفاوتة من موقف لآخر<sup>1</sup>.

ويرى البعض أنَّ مسبب التكلفة هو المقياس الذي يعكس الأسباب الجوهرية التي تؤدي إلى وجود عناصر التكاليف وذلك بكل مجمع تكلفة، ويجب لتوزيع التكاليف الإضافية على الخدمات المؤداة بالمؤسسات<sup>2</sup>.

كما يعتبر محدد التكلفة العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة. ويمثل في العادة السبب الأساس ي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلته: عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلووات ساعة المستخدمة. أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة<sup>3</sup>.

**1- شروط اختيار مولدات التكلفة:** يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها:

قابلية القياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها؛ مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس؛

**2- شروط تحديد عدد مسببات التكلفة:** كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس)؛

<sup>1</sup> عبد المقصود دبيان، محاسبة التكاليف في مجال القياس، دار المعرفة الجامعية، ط1999-2000، ص18

<sup>2</sup> ISRA POUL LSEM, "Activity-versus variability – based management Accounting" (Coenpenhag:jurist-og:publishing co1993)p34.

<sup>3</sup> سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، ص222

وقد تواجه عملية إختيار مسبب تكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك التكاليف بكل نشاط، وإذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصورًا في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات . ويتطلب استخدام نظام تكاليف الأنشطة فهمًا وتحديدًا للعوامل أو المتغيرات التي تنشئ نشاطًا ما، ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط، وكذلك تحديد المسببات التي يتم عن طريقها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات.

وعلى الرغم من أن زيادة عدد ونوعية مسببات التكاليف قد يؤدي إلى دقة النتائج المرجوة من تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، إلا أنه من ناحية أخرى قد يؤدي إلى تعقيدات في التطبيق وارتفاع تكاليفه، نظرًا لتنوع وتعدد البيانات التي يتعين جمعها وتحليلها عن أنشطة المنظمة، لذلك يجب الأخذ في الحسبان عدة عوامل عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط، ومن أهم هذه العوامل:<sup>1</sup>

\* درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة؛

\* درجة تعقد وتنوع المنتجات؛

\* الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة؛

\* مقابلة التكاليف بالعائد من تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة؛

ونظرًا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة، إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين:<sup>2</sup>

### النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات

وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، و تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

<sup>1+3</sup> نفس المرجع ص223.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

الجدول 2-1: يوضح بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات

النشاط	مسبب التكلفة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش

المصدر: حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ص 16

الخطوة الرابعة: إختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة (تحميل الموارد على الأنشطة)

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة ، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدى باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب. مثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلوات / ساعة<sup>1</sup>.

الخطوة الخامسة: إختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة (تحميل الأنشطة على المنتجات)

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة. ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج<sup>2</sup>.

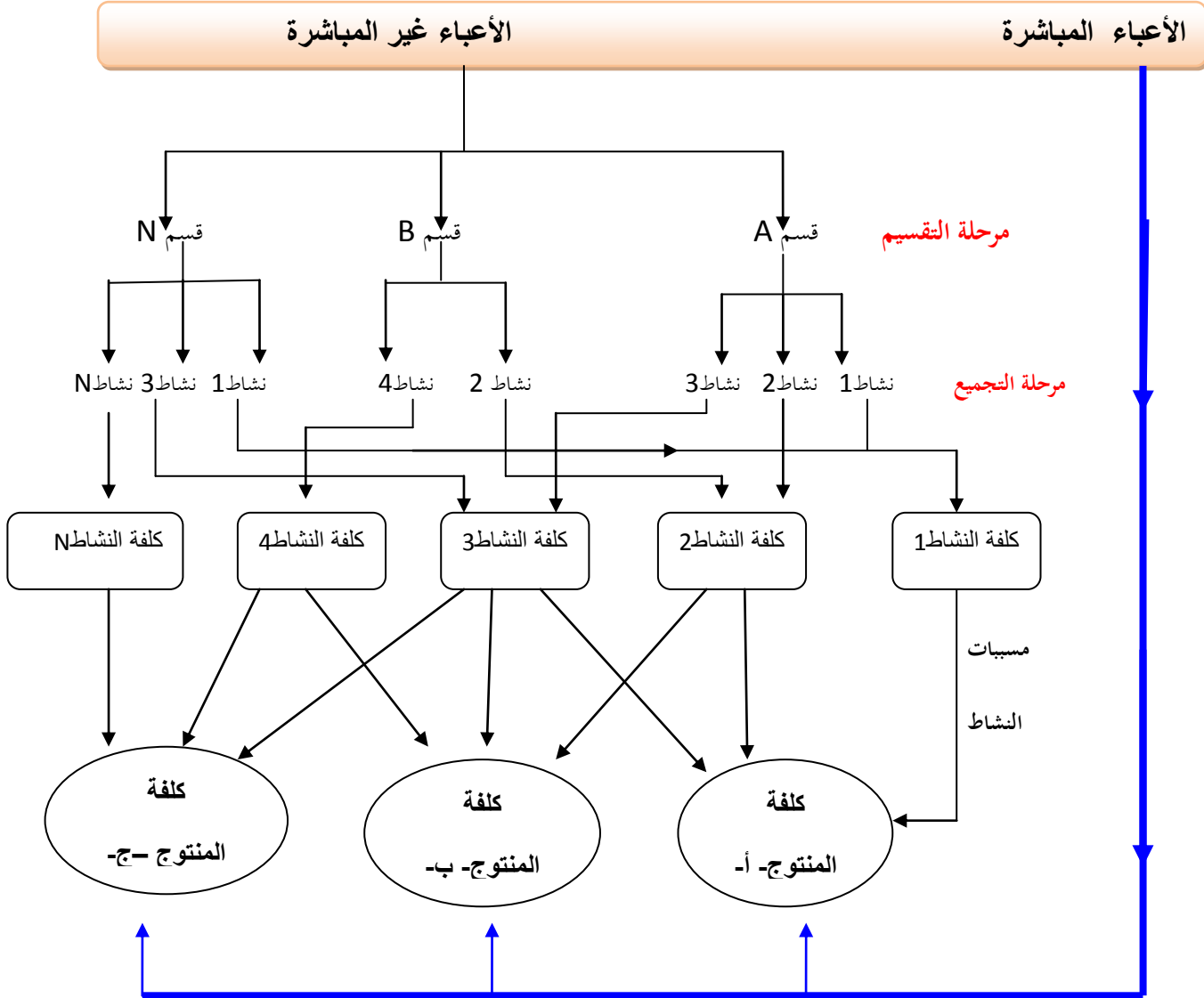
<sup>1</sup> زينات م محرم وآخرون، مرجع سبق ذكره ص. 397  
<sup>2</sup> نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره ص 58



ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء غير المباشرة)}$$

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة:  
الشكل 2-3: يوضح منهجية طريقة (ABC) في حساب سعر التكلفة



المصدر : نر محمد الخطيب ص 58

المبحث الثاني: مقارنة نظام (ABC) بالأنظمة التقليدية وكيفية قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية بنظام (ABC)

### المطلب الأول: مقارنة نظام (ABC) بالأنظمة التقليدية

يمكن تحديد أهم الفروقات بين نظام محاسبة تكاليف الأنشطة وبين النظام التقليدي للتكاليف من خلال عدّة نقاط منها :

من حيث منهج تحميل التكاليف غير المباشرة، من حيث موضع التكلفة تكلفة التطبيق.... الخ

#### أولاً: المنهج التقليدي في طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة

تمر عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج في الطرق التقليدية المتعارف عليها لمحاسبة التكاليف بمرحلتين رئيسيتين:

**المرحلة الأولى :** يتم فيها تخصيص عناصر التكاليف (الموارد) على مراكز التكلفة، استناداً إلى بعض المقاييس التي توفر العلاقة لاستخدام تلك الموارد.

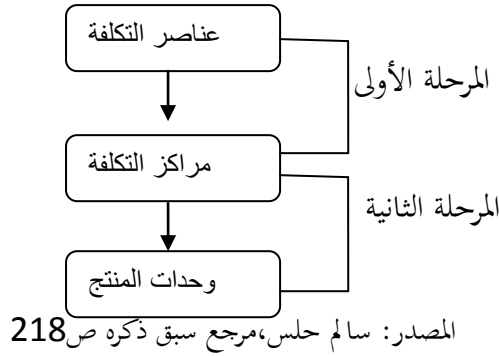
**المرحلة الثانية :** يتم فيها تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتجات النهائية وذلك باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات عمل الآلات أو تكلفة المواد المباشرة، هذا على الرغم من أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس، كما أن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة، فضلاً عن اختلاف طبيعة عناصر التكاليف غير المباشرة نفسها.

وبالتالي فإن المنهج التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة يقوم على أساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم، دون الأخذ في الاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم، مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية،

حيث أن هذا الأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة لا يأخذ في الاعتبار استهلاك الموارد، مما قد يقلل من فاعلية المنهج التقليدي كأداة رئيسية لقياس تكلفة المنتجات.

يمكن تلخيص المنهج التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة في الشكل التالي:

الشكل 2-4: المنهج التقليدي لتحميل التكاليف غير المباشرة



ثانياً : نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة

أما فيما يتعلق بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة فإن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة تمر بالمرحل التالية:

#### المرحلة الأولى: تخصيص الموارد على الأنشطة

ويتم في هذه المرحلة حصر أوجه النشاط الرئيسية، ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية أو مجموعة، وهو ما يستدعي تقسيم المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة الأساسية، وكل نشاط منه يصف جانباً مما تؤديه المنظمة من عمليات، حيث يعرف النشاط بأنه كل ما تبذله المنظمة ويستغرق وقتاً من أجل مخرجات التشغيل . والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل الموارد (مواد أولية/ عمالة/ تكنولوجيا) إلى مخرجات (منتجات/ خدمات).

#### المرحلة الثانية: تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات:

ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع أو خدمات وفقاً لعدد وحدات المنتج أو الخدمة المطلوب إنجازها، ويتم ذلك باستخدام مسببات التكلفة كمقياس للطلب . ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من أجل مسبب (موجه) التكلفة. حيث يعرف مسبب التكلفة بأنه مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها، ويجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

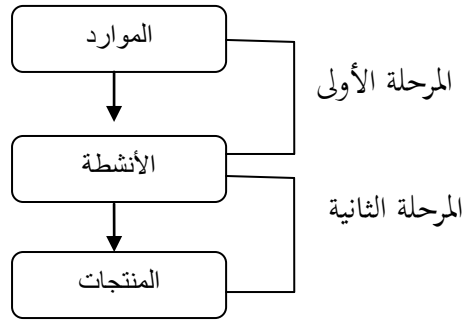
- أن تكون قابلة للقياس؛

- أن تكون قابلة للتخصيص على كل منتج حتى يمكن قياس تكلفة المنتج؛

- يجب اختيار موجه واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة؛

وعليه فإن منهج المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط يقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وذلك كما يتضح من الشكل التالي:

الشكل 2-5: نظام (ABC) لتحميل التكاليف غير المباشرة



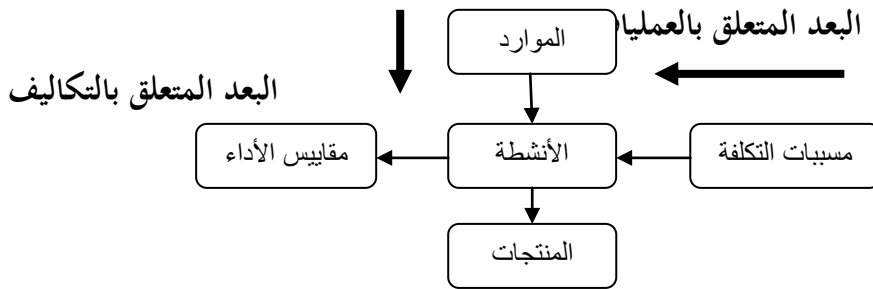
المصدر: سالم حلس، مرجع سبق ذكره ص 220

وقد قام (Turney and Stratton 1992) بتطوير نموذج ثنائي الأبعاد لنظام (ABC) ، (البعد المتعلق بالتكاليف) ركز على تخصيص التكاليف على مرحلتين، تتمثل المرحلة الأولى في تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة من خلال مسببات تكلفة مرتبطة بهذه الموارد، وتتمثل المرحلة الثانية في تحميل تكاليف الأنشطة على هدف التكلفة (المنتج أو الخدمة) من خلال مسببات تكلفة مرتبطة بهذه الأنشطة.

أما البعد الثاني (البعد المتعلق بالعمليات) فيركز على العمليات من خلال توفير معلومات غير مالية عن مسببات التكلفة ، سواء مسببات الموارد ، أو مسببات الأنشطة ، وهذا يساعد في عملية التحسين المستمر ومنه الأداء .

ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل 2-6: نموذج ثنائي الأبعاد لنظام (ABC)



المصدر: ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره ص 691

**البعد المتعلق بالتكاليف**: يتضمن هذا البعد معلومات عن تكلفة الموارد، الأنشطة، المنتجات و العملاء، أي بفلسفة أنه كل أنشطة المؤسسة وجودها في الواقع للمساعدة في الإنتاج وتسويق المنتجات أو الخدمات. وبعبارة أخرى فإن المنتجات أو الخدمات المقدمة هي المستهلكة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والأنشطة تستهلك الموارد.

يرتكز نظام التكاليف المبني على الأنشطة على محاولة ربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من التكاليف غير المباشرة، فإنض هذا يحقق هدفين هما<sup>1</sup>:

1- عدالة ودقة قياس تكلفة الخدمات أو المنتجات؛

2- القضاء على أو تخفيض مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات ؛

**البعد المتعلق بالعمليات:** المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عن العمليات والأنشطة وما يتعلق بهما من مسببات التكلفة أو مقاييس الأداء التي تصف العمل الذي يتم إنجازه، والنتائج المحققة لكل نشاط من حيث التكلفة والوقت والجهد وغير ذلك تتيح له الوفاء بمتطلبات جهود عملية التحسين المستمر والتي تركز أساساً على الأنشطة.

ويرى الباحث أن مسببات التكلفة تفيد في توفير المعلومات المتعلقة بأداء وتكاليف كل نشاط من أنشطة المؤسسة، ويمكن استخدام هذه المعلومات لإغراض تخفيض التكاليف من خلال الخطوات والإجراءات التالية<sup>2</sup>:

1- الاهتمام والتركيز على الأنشطة المستهلكة لأكثر قدر من الموارد (أي تسبب حدوث أكبر للتكلفة) طبقاً للأهمية النسبية؛

2- تحليل فعالية هذه الأنشطة لتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة للمستفيدين الداخليين أو الخارجيين بمعنى تحديد من يستفيد من مخرجات الأنشطة وتحديد مدى أهميتها للمستفيد؛

3- تحديد مدى إمكانية تقليل أو إلغاء هذه الأنشطة من عدمه، ودراسة الآثار السلوكية المترتبة عن ذلك؛

4- إذا ثبت من الدراسة عدم إمكانية إلغاء هذه الأنشطة فإنه يجب دراسة الطرق والأساليب التي تجعلها أكثر فعالية؛

كما يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بفاعلية في تطوير قياس وتقييم الأداء وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسة التالية<sup>3</sup>:

1. تحديد الأنشطة الرئيسة داخل المؤسسة؛

2. تحديد الموارد اللازمة لتلك الأنشطة؛

3. تحديد المراحل التي يتدفق خلالها المنتج ليصل إلى مرحلة التصنيع الكامل؛

4. تحديد إجمالي تكلفة النشاط من خلال إعداد تقديرات التكاليف الخاصة بكل مورد يستخدم داخل النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف المتوقع أن يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى، وبقسمة إجمالي تكلفة النشاط

<sup>1</sup> صلاح مجدي عدس، اطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، 2007 ص 39

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 42

<sup>3</sup> نفس المرجع ص 44

على مسبب التكلفة يمكن تحديد وحدة أو معدل التحميل (وحدة القياس لطبيعة هذا النشاط) والتي يتم تحميل الإنتاج التام بها بقدر الاستفادة؛

5. يتم توصيف الأنشطة، وتحديد الجوانب المالية التقديرية لكل نشاط في ضوء المستوى المتوقع حدوثه لهذا النشاط، وفي ضوء هذا المستوى يتم تخصيص الموارد، ويتم إعداد الموازنة أو الخطة المبنية على الأنشطة في شكل مصفوفة النشاط، وتظهر الموارد في هذه المصفوفة على هيئة صفوف والأنشطة كأعمدة؛

ويعد بعد العمليات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة خطوة هامة ومتقدمة على طريق التوجه نحو مدخل إدارة التكلفة وتدعيمه وخدمة الأغراض الإدارية من زاويتين:

1. مساعدة الإدارة على تقدير جدوى الأنشطة التي تمارسها، والهدف منها، وإمكانية تطورها وتحسينها؛

2. توفير معلومات تفصيلية تتعلق بالالتزامات المرتبطة بالموارد مما يساعد على خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف، الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية، والمنتجات أو الخدمات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف كما أنه يساعد الإدارة أيضًا على اتخاذ قرارات أفضل في المجالات المختلفة مثل القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير والطاقة، وقرار الاستمرار في إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة معينة أو إيقافها؛

ويرى (عبد الله حلس، 2004، ص 194) أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن إدارات المؤسسات الخدمية من تطبيق تقنيات مساعدة لتحسين أدائها ممثلة بإدارة الجودة الشاملة وهندسة العمليات والتي أصبحت إحدى الأدوات الإدارية الحديثة بالعصر الحالي والتي تهدف إلى رفع الكفاءة التشغيلية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت وعدم اقتصادها على الأهداف التشغيلية قصيرة الأجل.

ثالثاً: فروقات أخرى

هناك فروقات أخرى بين نظام محاسبة التكاليف التقليدي ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول 2-2: نقاط الاختلاف بين المنهج التقليدي للتكاليف ونظام (ABC)

نقاط الاختلاف	نظام التكاليف التقليدي	نظام التكاليف المبني على الأنشطة
---------------	------------------------	----------------------------------

<p>يتم تجميع التكاليف في مجموعات التكلفة على أساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.</p>	<p>يتم تجميع التكاليف في مجموعات التكلفة أو مراكز التكلفة وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانس ولا تعود إلى عامل واحد.</p>	<p>من حيث مجمع التكلفة</p>
<p>يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء،... الخ.</p>	<p>ويتم تركيز جميع التكاليف في عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة في هذا النظام.</p>	<p>من حيث موضع التكلفة يشير هذا المفهوم إلى العنصر أو الشيء المطلوب قياس تكلفته</p>
<p>من الرغم من أنها مرتفعة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على التكاليف غير المباشرة في إنتاجها.</p>	<p>فهي منخفضة وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.</p>	<p>من حيث تكلفة التطبيق</p>
<p>تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها مخرجات للنظام.</p>	<p>قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد إتخاذ القرارات.</p>	<p>من حيث دعم عملية إتخاذ القرارات</p>
<p>أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق ومفصل.</p>	<p>أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.</p>	<p>من حيث أسلوب التحليل</p>
<p>يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.</p>	<p>يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة أو المباعية، ساعات العمل المباشر)</p>	<p>من حيث أساس التحميل</p>

<p>ليست جميع تكاليف المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيسي للوحدات المنتجة، بمعنى أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة. ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكلفة وهي :</p> <p>1- تكلفة الوحدة المنتجة.</p> <p>2- تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة.</p> <p>3- تكلفة الوحدات المساندة.</p> <p>4- التكاليف الإدارية والعمومية.</p>	<p>جميع تكاليف المؤسسة يكون مصدرها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، بمعنى العلاقة بين التكلفة والإنتاج مباشرة.</p>	<p>التسلسل الهرمي للتكاليف</p>
<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة على التكاليف في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>من حيث السيطرة على التكاليف</p>
<p>هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهما:</p> <p>1- تصميم هيكل تكاليفي.</p> <p>2- التأكد من القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، وبالتالي عدم توفير معلومات لخدمة أغراض الإدارة.</p>	<p>من حيث هدف النظام</p>

المصدر : بالإعتماد على المصادر التالية

- أشرف عزمي أبو مسعود، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، ص 42
- خليل ابراهيم عبد الشقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، ص 90
- عماد زودة، مساهمة في تصميم نموذج محاسبة التكاليف، باتنة 2009-2010 ص 39

المطلب الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدمائية بنظام (ABC)



تختلف عملية قياس تكلفة المنتجات عن عملية قياس تكلفة الخدمات نظرا لإختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج وتصنيع المنتج.

وتجدر الإشارة أنه هناك بعض أنشطة الخدمات يمكن تخطيطها، وبالتالي هنا يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة ويتشابه قياس تكلفة الخدمات في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج، بمعنى أنه هناك تكاليف مشتركة تخص أنشطة خدمات متعددة ويتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو باستخدام وحدة قياس نمطية.

ومن ناحية أخرى فإنه إن كانت أنشطة الخدمات المؤداة غير نمطية وذلك لإختلاف نوعية وخصائص كل خدمة، أي لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة، فإنه في هذه الحالة يتشابه قياس تكلفة الخدمة مع عملية قياس تكلفة المنتج.

### أولاً: كيفية قياس تكلفة الخدمات

يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم تخطيطها بمرحلتين<sup>1</sup>:

تحديد إجمالي تكاليف الإستغلال السنوية لكل قسم، والتي تعتبر بمثابة تكاليف مشتركة يتم توزيعها على الخدمات المختلفة والمستفيدة منها التي يؤديها القسم، وذلك باستخدام وحدة قياس نمطية.

بعد تحديد إجمالي التكاليف السنوية للقسم تأتي مرحلة تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها، بعد حساب متوسط تكلفة وحدة الخدمة.

متوسط تكلفة وحدة الخدمة = إجمالي تكاليف الإستغلال السنوية للقسم / إجمالي عدد وحدات الخدمة  
المرجحة

وذلك باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل: زمن أداء الخدمة.

### ثانياً: تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الخدمات بنظام (ABC)

التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الخدمات قد ترتبط بالعديد من مسببات التكلفة مثل ساعات العمل على الحاسب أو عدد العاملين، عدد الملفات أو عدد مرات الفحص، عدد أيام الإقامة أو ساعات التمريض... الخ، مما يؤدي توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات بنظام (ABC) إلى توفير معلومات أكثر دقة، وبالتالي تحقيق العدالة والدقة في حساب تكلفة الخدمات.

ويقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة أولاً على تخصيص التكاليف غير المباشرة، ثانياً تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات.

### أولاً: تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

<sup>1</sup> زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 409.

أي أن في هذه المرحلة تتطلب توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكاليف، ويقصد هنا بالنشاط ذلك القطاع أو المركز الذي يقوم بأداء عمل معين ويخدم في تحقيق وظيفة معينة من وظائف المؤسسة. ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة في مشروعات الخدمات على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكلفة وفقا لمسببات التكلفة، أي السبب الرئيسي لحدوث التكلفة داخل كل نشاط.

**ثانياً :** تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات

وبعد توزيع التكاليف غير المباشرة على النشاط المسببة لحدوثها، يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها فقط.

أي أنه إذا كانت هناك خدمات لم تستفد من نشاط معين فلا تتحمل أي تكاليف خاصة بهذا النشاط، ويتم توزيعها (تكاليف الأنشطة) على الخدمات المستفيدة منها وفقاً لمسببات التكلفة .

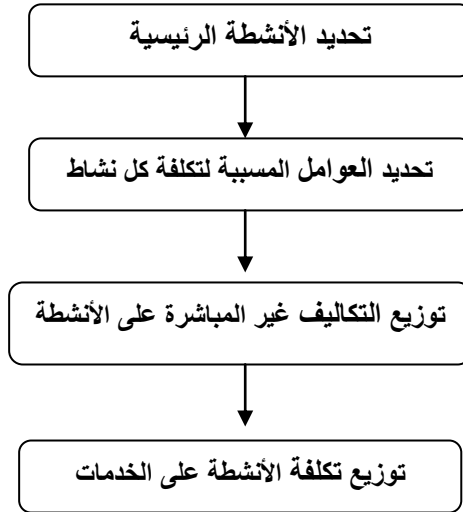
الجدول 2-3 : بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة في قطاع الخدمات

التكلفة	مسبب التكلفة
التكلفة المرتبطة بالحاسوب	ساعات عمل الحاسب
التكلفة المرتبطة بشؤون العاملين	عدد العمال
التكلفة المتعلقة بالمباني (الإيجار، صيانتها، التأمين ...)	المساحة
التكلفة المتعلقة بالطاقة والكهرباء	الكيلو وات / ساعة
التكلفة المتعلقة بالفحص	عدد مرات الفحص
التكلفة المتعلقة بتجهيز وإعداد الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر: زينبات محمد محرم وآخرون ص 429

يمكن تلخيص كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة الخدمية في الشكل التالي:

الشكل 2-7: يوضح الإطار العام لنظام (ABC) في مؤسسة الخدمات



المصدر: نفس المرجع ص 429

### المبحث الثالث : القيود والانتقادات الموجهة لنظام (ABC)

#### **المطلب الأول: مزايا تطبيق نظام (ABC) <sup>1</sup>**

- يتميز نظام (ABC) بميزة رئيسة هي أنه نظام محاسبي (تكاليفي) وإداري في آن واحد، حيث إنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات ، ومعلومات خاصة عن تلك الأنشطة وفيما يلي أهم مزايا المتبلورة من تطبيق هذا النظام:
- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات؛
  - التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب تحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة و إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛
  - الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي؛
  - يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط ، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبًا مختلفًا

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام ،مرجع سبق ذكره ص692

- لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليه ، حيث إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛
- يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت و الجودة. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبينة على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء؛
  - يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أنه هناك كثيرًا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛
  - يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق ، حيث إنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط ، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛
  - إن تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) المنتجات تستهلك أنشطة ، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة . أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف؛

### المطلب الثاني: الإنتقادات الموجهة لنظام (ABC)

- على الرغم من مزايا النظام (ABC) والسابقة الذكر ، إلا أنه هناك لا يخلو من بعض الإنتقادات كباقي الأنظمة السابقة أهمها<sup>1</sup>:
- يركز نظام (ABC) على القرارات الاستراتيجية في الأجل الطويل ، بينما تحتاج الشركات أيضًا إلى اتخاذ القرارات الخاصه بالرقابه والتخطيط في الأمد القصير؛
  - إن تطبيق نظام (ABC) قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق. وبالتالي يجب على أي مؤسسة تطبق نظام (ABC) أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية)، وهذا مكلف جدًا؛
  - أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبيرين؛
  - يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق، والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يمكن التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساسًا على قاعدة التكلفة والمنفعة ؛

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام ،مرجع سبق ذكره ص694

- أن كفاءة استخدام نظام تكاليف المبني على الأنشطة تعتمد بالأساس على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس الأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الأثار السلوكية لها<sup>1</sup>؛

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة سببية مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة، وأن كفاءة استخدام النظام تعتمد على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، الذي لا يُعد بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

وفي جميع الأحوال تتكون كلفة المنتج من التكاليف المباشرة سواء أكانت من المواد الأولية أو العمالة والتي يمكن تتبعها أو تحميلها على كلفة المنتج بشكل واضح، ومن التكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظرًا لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة.

ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتم تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف غير المباشرة على افتراض أن المنتج النهائي هو الذي يسبب حدوث التكلفة والتي يتم توزيعها بناءً على حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى إيجاد علاقة طردية بينهما. أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) فإنه لإنتاج السلعة لا بد لنا من ممارسة أنشطة مختلفة والتي بدورها تؤدي إلى إحداث التكاليف.

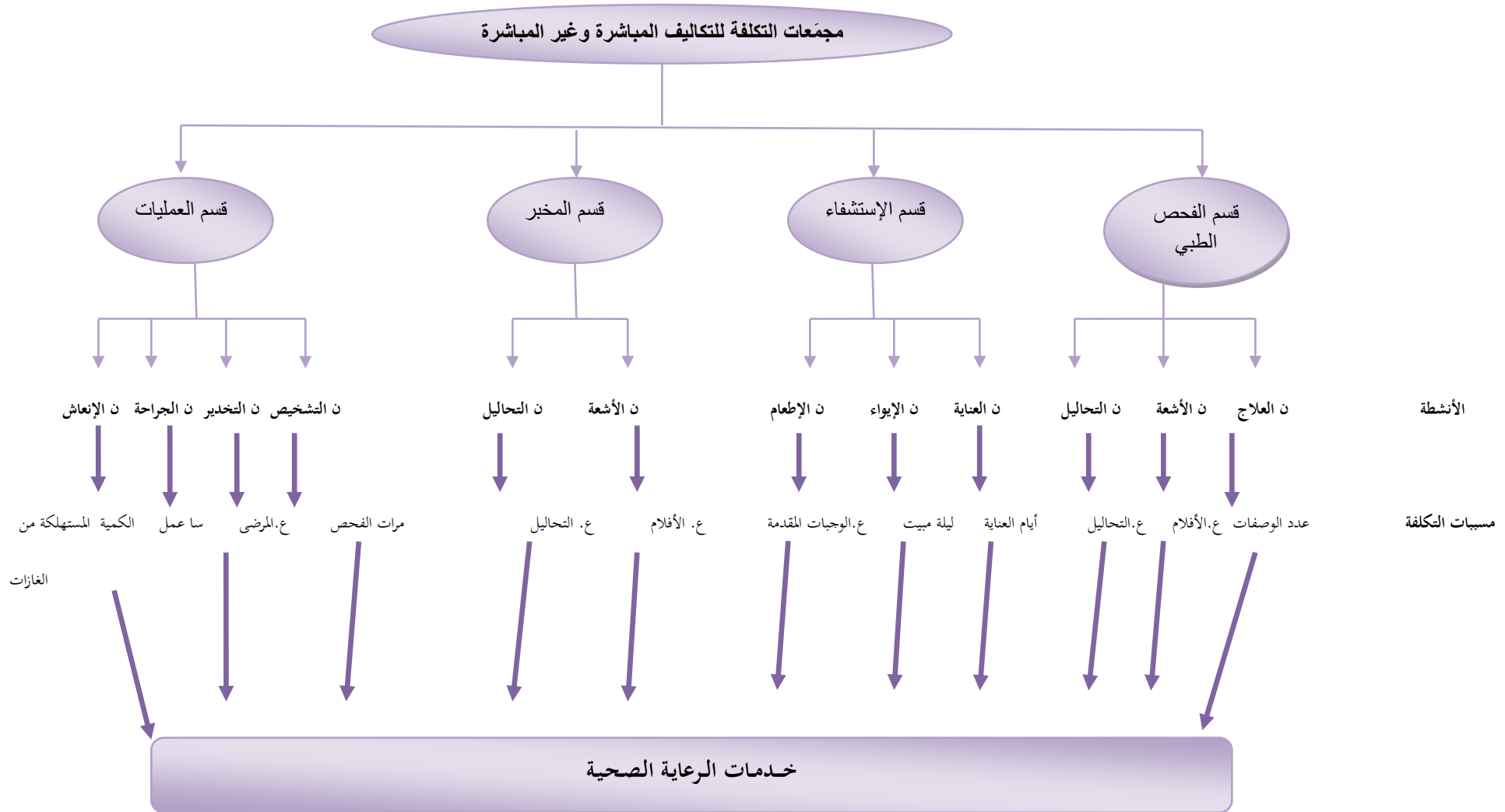
نظرًا للتغير المشهود في بيئة الأعمال كان من الضروري للمنشآت الاحتفاظ بقواعد بيانات سليمة ودقيقة لغايات مساعدتها في اتخاذ القرارات الملائمة، وفي الوقت المناسب، مما لا شك فيه أن الجانب المتعلق بالتكاليف سواء كانت الإدارية منها أم الإنتاجية أن تحظى بنصيب كبير من هذا الاهتمام، حيث أنها تعتبر مقاييس ملائمة لاتخاذ القرار وقياس الأداء في المنشأة، حيث توفر بيانات التكاليف لإدارة المؤسسة الأسس السليمة لتحسين كفاءة الإنتاج وتوزيع الموارد المتاحة على عملياتها ذات الربحية الأعلى مما يساعدها إلى الاستناد على ثوابت علمية لاتخاذ القرار والابتعاد بالتالي عن الأحكام الشخصية.

ونظرًا لما تتمتع به المستشفيات من الخصوصية في بيئة الأعمال حيث يرتبط جزء من أهدافها بجودة الرعاية الصحية المقدمة للمرضى، حيث تكون تكلفة تقديم هذه الرعاية من الأمور الثانوية آخذين بعين الاعتبار العوامل الإنسانية المرتبطة بصحة المريض وبين تكلفة الموارد المتاحة وكيفية استخدامها لضمان ديمومة المنشأة وتعزيز قدرتها على الاستمرار بتقديم خدمات الرعاية الصحية. إن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات يساعد على اتخاذ القرارات مسيري القطاع الصحي عن طريق تقديم معلومات دقيقة وملائمة للعاملين بهذه المنشآت مع التأكيد على توجيه الموارد المتاحة لضمان إستمراريتها وتطويرها.

وبناءً على ما تم طرحه وضمن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فإن ممارسة أي نشاط هو الذي يؤدي إلى استخدام الموارد المتاحة وبالتالي حدوث التكلفة، لذا فإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سوف يساعد إدارة العيادات الإستشفائية على تحديد الأنشطة التي تستخدم مواردها. مما ينتج عن النظام كونه يساعد على تحديد التكاليف وفق الإجراءات أو الأنشطة التي تمت ممارستها لتقديم خدمة الرعاية الصحية للمرضى في أحسن الظروف وبأسعار معقولة.

## إقتراح نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

الشكل: نموذج مقترح لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في العيادة



## الربط بين مجمعات التكلفة والأنشطة في العيادة

الجدول 3-1: الربط بين مجمعات التكلفة والأنشطة في أقسام العيادة

قسم العمليات				قسم المخبر		قسم الإستشفاء			قسم الفحص الطبي			الأقسام
الإنعاش	الجراحة	التخدير	التشخيص	التحاليل	الأفلام	الإطعام	الإيواء	العناية	التحاليل	الأشعة	العلاج	الأنشطة / المجمعات
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	الأجور والرواتب
✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓			✓	المواد المستهلكة (الطبية)
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	التكاليف غير المباشرة
✓	✓	✓						✓				الغازات الطبية
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	تكاليف عامة

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال هذا الجدول يتبين أنه هناك بعض الأنشطة تشترك فيها جميع التكاليف بشكل مباشر أو غير مباشر كالأجور ، أم التكاليف غير المباشرة ومنها

العامة فتتشترك فيها جميع الأنشطة ولكن بشكل غير مباشر.





## قائمة المراجع

- 1) عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية سنة النشر 1998؛
- 2) ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار المحمدية ، الجزء الأول 1999 ؛
- 3) عبد الحليم محمود كراجة ، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2001؛
- 4) محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة النشر 2008؛
- 5) محمود علي جبايلي , قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر و التوزيع عمان 2000؛
- 6) علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، سنة النشر 1999؛
- 7) محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعات المصرية الإسكندرية الطبعة الرابعة 1975؛
- 8) زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية 2005؛
- 9) سعد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية ، دار الأفاق ، الجزء الأول 1991؛
- 10) إسماعيل جمعة و آخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، دار الجامعة الإسكندرية 1999 ،
- 11) أحمد محمود نور ، فنيات محاسبة التكاليف؛
- 12) عبد المقصود ديبان ، محاسبة التكاليف في مجال القياس، دار المعرفة الجامعية 1999-2000؛

## البحوث الجامعية

- 1) نمر محمد الخطيب ، مذكرة ماجستير ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد الأسعار، رسالة ماجستير -ورقلة- 2006؛
- 2) خليل إبراهيم عبد الله شقفة ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المسندة للنشاط في المستشفى الأوربي في غزة ، رسالة ماجستير، غزّه 2007؛
- 3) عماد زودة، مساهمة في تصميم نظام محاسبة التكاليف، رسالة ماجستير باتنة 2010؛
- 4) أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية ، رسالة ماجستير ، الأردن 2008؛

5) صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير 2007؛

6) حمودي فتيحة ، لعجالي مسعودة، المحاسبة التحليلية في المؤسسة ، مذكرة تخرج ليسانس 2005/2004

7) عزوز نجاة، جعفر فتيحة كنية ، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير وإتخاذ القرار ،مذكرة تخرج ليسانس 2005/2004؛

### المجلات

1) ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد الثاني 2007؛

2) محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة و دقة بيانات محاسبة التكلفة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة 1995؛

3) سالم عبد الله حلس ، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات الإسلامية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، العدد الأول 2007؛

### المحاضرات

1) شربي محمد الأمين ، جموعي قريشي ، محاضرات جامعية ، جامعة ورقلة؛

2) حاج قويدر قورين، مداخلة بعنوان نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية، الشلف ؛

### المراجع باللغة الأجنبية

1) HENRI BOUQUIN. Comptabilité de Gestion. Sirey 2<sup>eme</sup> Edition, paris.1997

2) ISRA POUL LSEM : Activity-versus variability- based management accounting , coopenhag jurist-publishing co 1993

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) أحد التطورات الحديثة في مجال محاسبة التكاليف، وذلك لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال والفكر الإداري المعاصر والتقدم التكنولوجي في معلومات التكاليف، كما يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تطور لنظام التكاليف الحقيقية (طريقة الأقسام المتجانسة) ، بمعنى أن نظام (ABC) أكثر دقة بحيث يقوم بتحديد الأنشطة التي يستهلكها كل قسم ، وقدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية عن الخدمات الطبية التي تقدمها بشكل أكثر دقة من تلك التي توفرها مثيلاتها من أنظمة التكاليف التقليدية، مما يساهم بمساعدة متخذي القرار باتخاذ قراراتهم الإدارية بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

وأن نجاح القطاعات الصحية الخاصة منها والعمومية يعتمد على التحكم في الموارد المتاحة للسيطرة على التكاليف ، وبالتالي تحديد سعر الخدمات الصحية بشكل أكثر دقة وبعقلانية ، وبالتالي أوجد نظام ABC كأداة لقياس تكلفة الخدمات الصحية ، كما تعدى الأمر إلى أكثر من ذلك الذي يعتبر النظام بمثابة وسيلة إتخاذ القرارات المناسبة. فقد توصلنا إلى عدة نتائج والتوصيات المتعلقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لهذه النتائج والتوصيات.

### النتائج

- ✓ من خلال تصميم نموذج التكاليف المبني على الأنشطة تبين أنه توجد مقومات معينة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند التطبيق وهي :
  - تحديد الأنشطة بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على تكلفة خدمات الرعاية الصحية؛
  - تجميع الأنشطة وتحديد مجمعات أو مراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة؛
- ✓ العيادة الصحية تمارس أنشطة معينة لأداء خدماتها مثل العلاج ، الإقامة والتغذية والتشخيص ...تم تحديد بناء على الأعمال داخل العيادة، الذي يسهل التبع الدقيق للتكاليف؛

✓ نلاحظ من خلال توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة يتم تحميلها على الخدمات المستفيدة منها فقط، بمعنى أنه المريض إذا لم يستفد من نشاط معين فإنه لا يتحمل أي تكاليف، وهذا على

عكس النظام المعتمد في العيادة؛

✓ وأنه من خلال تطبيق التقنية تبين أن التكاليف غير المباشرة في ظل النظام المستخدم في العيادة في قسم الفحص الطبي كانت تحمل بشبه كلي لنشاط العلاج، حيث أنه تطبيق طريقة ABC تبين أن هناك أنشطة أخرى تساهم بشكل هو الآخر في خدمات القسم كنشاط التحاليل والأشعة، التي لها نصيب أو جزء من هذه التكاليف غير المباشرة، حيث تشير النتائج المتوصل إليها أن نشاط التحاليل يسهم بنسبة 16% من هذه التكاليف ونشاط الأشعة يسهم بنسبة 17%؛

✓ يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تقليل التكاليف غير المباشرة كما رأينا في قسم الفحص الطبي، إذ كانت تحمل كلياً لنشاط العلاج من 375 دج إلى 250 دج، بينما قد لا يحتاج المريض إلى الأنشطة الأخرى كالتحاليل والأشعة، أو قد يمر المريض على أحدهما أو كليهما وبالتالي يكون التحميل بنظام ABC بأكثر واقعية على الخدمة؛

✓ يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة على باقي أقسام العيادة (قسم الإستشفاء، قسم المخبر، قسم العمليات) بنفس الطريقة المطبقة في قسم الفحص الطبي؛

✓ من خلال البحث تبين أن سبب ارتفاع سعر الخدمات العلاجية، التحميل الإضافي للتكاليف غير المباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحاليل والأشعة مثلاً؛

من خلال معرفتنا للعيادة ونظام العمل فيها تبين لنا أنه :

- ✓ لا بد من إستخدام برنامج الإعلام الآلي، وتقنيات المعلومات التي توفر الكم الهائل من المعلومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وتأهيل (تدريب) الطاقم المحاسبي في القطاعات الخاصة أو العمومية بعقد دورات تدريبية متخصصة للمسؤولين وأصحاب القرار في الإدارة حول دور أهمية أنظمة التكاليف بصفة عامة ونظام ABC بشكل خاص وفق تنفيذ متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بغية ضمان دقة المخرجات؛
- ✓ ضرورة وضع أو إنشاء قسم أو مصلحة خاصة لحساب التكاليف ذات طاقم كفاء، ذو دراية تامة بأنظمة التكاليف ضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة، بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لمواجهة المنافسة الشديدة في هذا القطاع ؛
- ✓ ضرورة تبني هذا النظام في الطاعات الصحية الخاصة أو العمومية على حد سواء، وإقناع المسيرين على التقنية وما أفرزه النظام من التحسينات على مستوى تحميل التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة على المخرجات، وأثر النظام على آلية إستخدام الموارد المتاحة للقطاع الصحي؛

## فهرس

الإهداء

الشكر

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

### الفصل الأول : نظام المحاسبة التحليلية و طرق حساب التكاليف

01	مدخل.....
02	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية .....
02	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية .....
02	1-مراحل ظهور المحاسبة التحليلية .....
03	2- تعريف المحاسبة التحليلية .....
04	3-مجال تطبيق المحاسبة التحليلية .....
05	4-أهداف المحاسبة التحليلية .....
06	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة .....
09	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية .....
11	المبحث الثاني: ماهية التكاليف و سعر التكلفة .....
11	المطلب الأول: التكاليف و تقسيماتها .....
11	1- التكاليف .....
12	2- تقسيماتها .....
15	المطلب الثاني: سعر التكلفة .....
15	1- مفهوم سعر التكلفة .....
16	2- كيفية حساب سعر التكلفة .....
17	3- تحديد أعباء المحاسبة التحليلية .....
18	المبحث الثالث: طرق حساب سعر التكلفة .....
19	المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية .....
19	1- مبدأ عمل الطريقة .....
20	2- الخطوات المتبعة في طريقة التكاليف الحقيقية .....
23	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة .....
24	1- مفهوم التكاليف المتغيرة.....
25	2- مبدأ عمل الطريقة .....
27	المطلب الثالث: طريقة التحميل العقلاني .....

27	1- مفهوم التحميل العقلاني .....
28	2- مبدأ الطريقة .....
29	3- كيفية تطبيق الطريقة .....
30	المبحث الرابع: تقييم طرق حساب سعر التكلفة .....
30	المطلب الأول: مزايا و عيوب طريقة التكاليف الحقيقية .....
32	المطلب الثاني: مزايا و عيوب طريقة التكاليف المتغيرة .....
33	المطلب الثالث: مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني .....
35	خاتمة الفصل .....
	<b>الفصل الثاني: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)</b>
37	مدخل .....
39	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
39	المطلب الأول: مراحل تطور النظام ABC .....
41	المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
42	المطلب الثالث: إستخدامات النظام ABC .....
43	المطلب الرابع: مقومات تطبيق النظام ABC .....
44	المطلب الخامس: خطوات تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
	المبحث الثاني : مقارنة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالأنظمة التقليدية وكيفية قياس التكاليف في المؤسسات الخدمائية .....
51	المطلب الأول: مقارنة نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالأنظمة التقليدية .....
52	1- المنهج التقليدي في طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة .....
52	2- نظام التكاليف المبني على الأنشطة التكاليف المبني على الأنشطة في تحميل التكاليف غير المباشرة .....
53	3- فروقات أخرى .....
56	المطلب الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدمات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
59	1- كيفية قياس تكلفة الخدمات .....
59	2- تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسات الخدماتية بنظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
61	المبحث الثالث: القيود و الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
61	المطلب الأول: مزايا تطبيق النظام .....
62	المطلب الثاني: الإنتقادات .....
64	خاتمة الفصل .....
	<b>الفصل الثالث: نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي الخاص</b>
65	مدخل .....
67	المبحث الأول: المستشفيات و تصنيفاتها .....



67	المطلب الأول: تعريف المستشفى .....
67	المطلب الثاني: تصنيف المستشفيات .....
70	المبحث الثاني: لمحة عن العيادة والهيكل التنظيمي للمصحة .....
70	المطلب الأول: نظرة عامة حول العيادة .....
72	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للعيادة .....
72	المبحث الثالث: تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي الخاص .....
73	المطلب الأول: أهمية تطبيق النظام في القطاع الصحي .....
74	المطلب الثاني: خصائص تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي .....
74	المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي .....
80	المطلب الرابع: تصميم نموذج نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي .....
85	المطلب الخامس: تطبيق النموذج في قسم الفحص الطبي للعيادة .....
89	المطلب السادس: صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة .....
90	خاتمة الفصل .....
92	الخاتمة .....
92	النتائج .....
93	التوصيات .....
	المراجع