

المحاضرة الثامنة: بعض التقنيات الحديثة في مجال محاسبة التسيير

إن التغيرات التي طرأت على بيئة المؤسسات الاقتصادية نتيجة التطور التكنولوجي والمنافسة الشديدة... أدت الى ظهور العديد من التقنيات الحديثة لا سيما في مجال محاسبة التسيير، وسنحاول من خلال ما يأتي التعرض لأهم هذه التقنيات: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة.

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

قبل التعرض لمفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يجب الامام اولاً ببعض المصطلحات للتمكن من فهم هذا النظام وطريقة عمله:

1- مصطلحات مرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

سنعرض من خلال ما يأتي أهم المصطلحات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- **النشاط:** هو عبارة عن: "حدث أو وحدة عمل لها هدف محدد"
- **مسبب التكلفة:** يسمى كذلك بموجه التكلفة أو مولد التكلفة، وهو اي حدث أو معاملة تعتبر محركاً للتكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، مع مراعاة مستويين لمسببات التكلفة، الأولى تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، والثانية تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة الى هدف التكلفة. وتحل مسببات التكلفة محل معدلات التحميل في انظمة التكاليف التقليدية
- **هدف التكلفة:** يسمى كذلك بغرض التكلفة؛ هذا الهدف قد يكون منتوجاً او خدمة، كما قد يكون نوع من الزبائن، سلسلة منتوجات، نمط توزيع أو منطقة جغرافية.
- **مجمع التكلفة (مركز النشاط):** ويدعى كذلك بمركز النشاط، ويعرف على انه مجمع لمجموعة تكاليف متجانسة تخصص على أكثر من هدف واحد للتكلفة.

2- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

عرف Gupta نظام التكاليف على اساس الانشطة على انه: " نظام تكاليفي مبني على مدى استفادة وحدة المنتج من النشاط الذي تستهلكه، ويعمل هذا النظام على توفير معلومات بشأن تطوير النظام المحاسبي من خلال تقسيم الأنشطة الى أنشطة مالية وغير مالية."

وعرفه Horngren على أنه: " نظام يقوم أولاً بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة، ثم يخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهداف التي تسبب الأنشطة."

ويقوم هذا النظام على مبدأ أساسي وهو: الأنشطة تستهلك الموارد، وهدف التكلفة (المنتج ، الخدمة ، الربون..). يستهلك الأنشطة؛ وهي تستعمل بدل المصلح المعتاد "الأعباء" للتعبير عن ما تستهلكه المؤسسة من مواد ويد عاملة مصطلح "الموارد"

الموارد ← سببات الموارد ← الأنشطة ← سببات الأنشطة ← هدف التكلفة

يركز هذا النظام على التكاليف غير المباشرة، لأن التكاليف المباشرة يسهل تتبعها وربطها بالمنتج ، ويحتاج الامر الى تعريف الأنشطة المتعلقة بالتصميم والتصنيع والتوزيع والمحاسبة والادارة، ويجب أن يقوم فريق خاص بذلك باستخدام خريطة تدفق لكل الخطوات والعمليات اللازمة لتصميم وتصنيع وتوزيع المنتج.

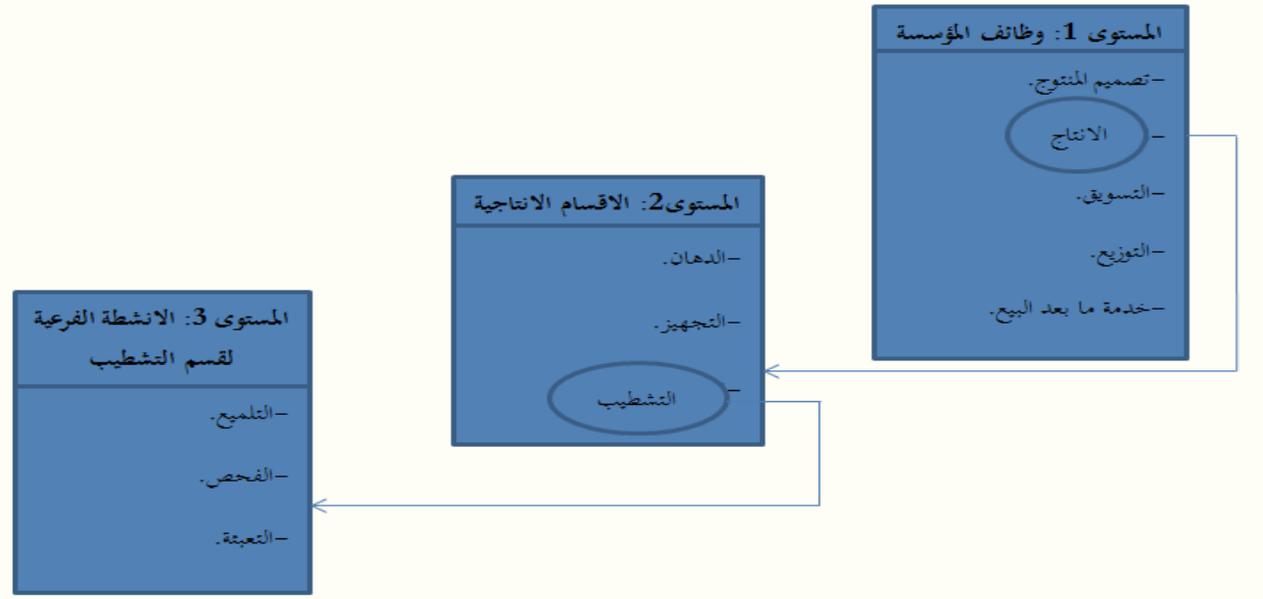
ويجب التنويه إلى أن الاختلاف الرئيسي بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية يتمثل في كيفية معالجة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة، وبعبارة أخرى فإن عملية تخصيص المواد المباشرة والعمل المباشر للمنتج هي متشابهة في أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة.

ويتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة اتباع مجموعة من الاجراءات، هي على النحو الآتي:

- تبويب وظائف اعمال المؤسسة الى مجموعة من الوظائف.
- تبويب الاقسام او المراكز الانتاجية ، والتي تنبثق من وظيفة معينة من وظائف اعمال المؤسسة
- تبويب الأنشطة الفرعية التي تنبثق من كل قسم أو مركز انتاجي .

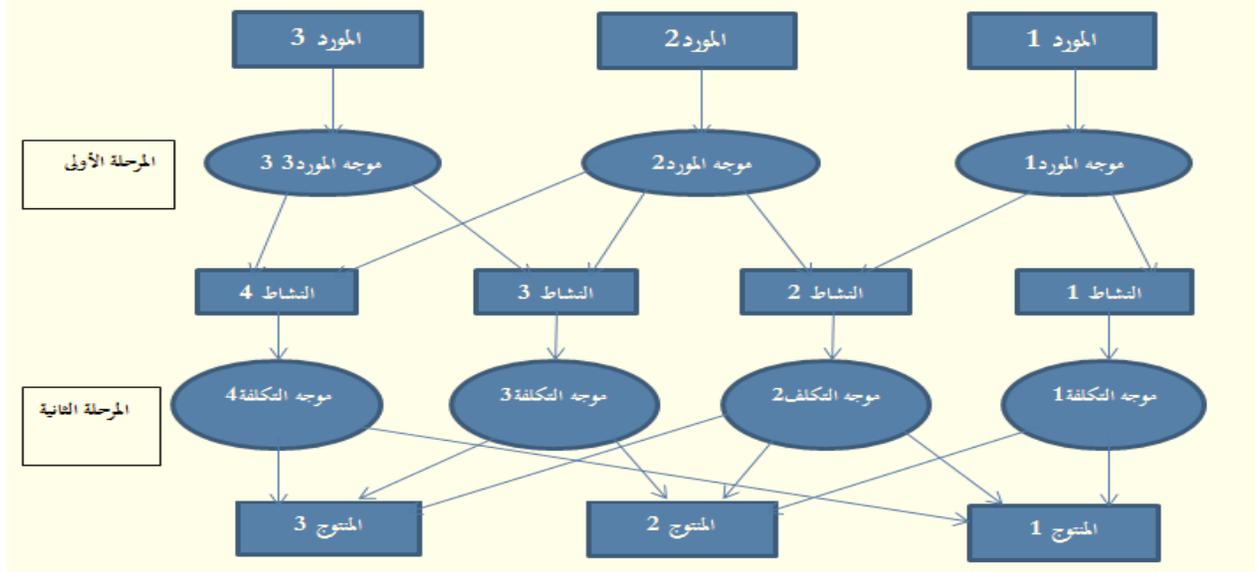
والشكل الموالي يبين العلاقة بين الوظائف، الأقسام و الأنشطة:

الشكل: العلاقة بين الوظائف والأقسام والأنشطة



ويصف Cooper هذا النظام في مرحلتين، المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف إلى مجموع التكلفة ضمن مركز النشاط بالاستناد إلى موجهات التكلفة، وهذه الخطوة ليس لها مكافئ في أنظمة التكاليف التقليدية، وفي المرحلة الثانية تخصص التكاليف من مجموع التكاليف إلى المنتج بالاستناد إلى استهلاك المنتجات للأنشطة، هذه المرحلة مشابهة لطرق التكاليف التقليدية. والشكل الموالي يوضح مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة



مثال:

توفرت لديك المعلومات التالية حول مؤسسة (س)، عن ثلاث منتجات تقوم بتصنيعها: X و Y و Z:

الجدول: بيانات محاسبية لمؤسسة (س) - مثال تطبيقي -

الاجمالي	المنتجات			البيانات
	Z	Y	X	
/	200	100	50	عدد الوحدات المنتجة
/	25	20	30	مواد مباشرة للوحدة
/	24	17	20	أجور مباشرة للوحدة
7	4	2	1	عدد مرات تجهيز الآلات (طاقة النشاط)

6	3	1	2	عدد مرات المناولة (طاقة النشاط)
8	5	2	1	عدد مرات الفحص (طاقة النشاط)

وقد بلغت التكاليف غير المباشرة 18000 دج موزعة على النحو الآتي:

تكلفة نشاط تجهيز الآلات = 7000 دج

تكلفة نشاط المناولة = 5400 دج

تكلفة نشاط الفحص = 5600 دج

المطلوب: تحديد سعر بيع الوحدة من المنتوجات الثلاثة في ضوء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، هذا مع العلم أن سياسة المؤسسة تقضي إلى إضافة هامش ربح يعادل 40 % من تكلفة الانتاج وذلك لأغراض تحديد أسعار البيع لمنتوجات المؤسسة.

الحل:

• تحديد معدل التحميل لكل نشاط:

يحسب بالعلاقة التالية: معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي تكلفة النشاط / إجمالي طاقة النشاط

الجدول: حساب معدل التحميل لكل نشاط - مثال تطبيقي -

الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي طاقة النشاط	معدل تحميل تكلفة النشاط
نشاط تجهيز الآلات	7000	7	1000 دج / مرة تجهيز
نشاط المناولة	5400	6	900 دج / مرة مناولة
نشاط الفحص	5600	8	700 دج / مرة فحص

• تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة:

الجدول: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات - مثال تطبيقي -

البيانات	X	Y	Z
<u>نشاط تجهيز الآلات:</u> المنتج x: $1000*1$ المنتج y: $1000*2$ المنتج z: $1000*4$	1000	2000	4000
<u>نشاط المناولة:</u> المنتج x: $900*2$ المنتج y: $900*1$ المنتج z: $900*3$	1800	900	2700
<u>نشاط الفحص:</u> المنتج x: $700*1$ المنتج y: $700*2$ المنتج z: $700*5$	700	1400	3500

10200	4300	3500	اجمالي التكاليف غير المباشرة لكل منتج
200	100	50	/ عدد الوحدات المنتجة من كل منتج
51	43	70	نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة

- تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج وتحديد سعر البيع

الجدول: تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج وتحديد سعر البيع - مثال تطبيقي -

Z	Y	X	البيانات
25	20	30	مواد مباشرة
24	17	20	أجور مباشرة
51	43	70	تكاليف غير مباشرة
100	80	120	تكلفة الوحدة لكل منتج
1.4	1.4	1.4	* (1 + هامش الربح)
			أي: * (0.4 + 1)
140	112	168	سعر بيع الوحدة لكل منتج

ثانيا: نظام التكلفة المستهدفة

تعتبر عملية تحديد سعر المنتوجات أو الخدمات من أهم القرارات التي تتخذها ادارة المؤسسات، ويعرف السعر بأنه التعبير عن قيمة المنتوج أو الخدمة بوحدات نقدية في السوق ، وهناك عدة عوامل قد يتأثر بها السعر منها: التكاليف، طبيعة المنتوج، مرونة الطلب عليه، طبيعة منتوجات المنافسين، درجة المنافسة، سلوك المنافسين، وغيرها من العوامل الأخرى؛ ويختلف الاقتصاديون عن المحاسبين في منهج التسعير المتبع ، حيث يقوم المدخل الاقتصادي بتشكيل اساسي على تقيد حالات السوق وما يسودها من تفاعلات لقوى العرض والطلب (سوق المنافسة التامة، سوق المنافسة الاحتكارية، سوق منافسة القلة، سوق الاحتكار)؛ أما المدخل المحاسبي فينطلق من التكلفة التي يعدها الاساس لتحديد الاسعار وفق مجموعة من الطرق (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة...) أيا كانت ظروف المنافسة، لكن وبسبب زيادة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه، أصبح من الضروري ان يوجه السعر من قبل السوق والزون بدلا من التكلفة، لذلك كان لا بد من استهداف التكلفة (التكلفة المستهدفة).

هذه التقنية أي تقنية التكلفة المستهدفة لم تتطور أو تظهر فجأة وانما تطورت تدريجيا نتيجة المنافسة الشديدة التي واجهت الشركات، وهو ما أعطاها بعدا أوسع، و تم ربطها بتقنيات ادارة التكلفة الأخرى؛ ويمكن تعريفها على أنها تقنية استراتيجية لادارة التكلفة تعمل بالتغذية الأمامية (التغذية الامامية معناها استخدام بيانات وتنبؤات المستقبل لأغراض التخطيط.) ، تقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء، عن طريق المحافظة على عناصر النجاح الأساسية المتمثلة في: التكلفة، الجودة (النوعية)، الوقت والقدرة على التجديد، وهذا باتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة، وتقنية التكلفة المستهدفة تختلف عن التقنية التقليدية (تقنية تعمل بالتغذية العكسية)، فهي تعتمد على البيانات التاريخية بالدرجة الأساس، فالمنافسة الحادة والتطورات في بيئة المؤسسات هي التي جعلت من الشركات تتحول تدريجيا من التقنية التقليدية الى تقنية التكلفة المستهدفة.

وترتكز تقنية التكلفة المستهدفة على ستة مبادئ هي:

- السعر يقود التكلفة: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة الآتية: **التكلفة المستهدفة = سعر البيع المحتمل - مجمل الربح المرغوب فيه.**
- التركيز على متطلبات الزبائن من التكلفة والجودة والتسليم في الوقت المحدد.
- تشديد الرقابة على التكاليف خلال مرحلة التصميم.

- تكوين فرق عمل تكون مسؤولة عن المنتج من الفكرة الاولى لغاية الانتاج النهائي.
- إدخال كل أنشطة سلسلة القيمة عند تحديد التكلفة المستهدفة.

مثال:

قامت إحدى المؤسسات لصناعة الالكترونيات بتحديد سعر بيع الوحدة من منتوجاتها بـ: 48 دج للوحدة الواحدة، وكانت عدد الوحدات المقدر انتاجها وبيعها محددة بـ 10.000 وحدة. وتستخدم هذه الشركة في تحديد أرباحها المستهدفة معدل العائد على المبيعات والذي يبلغ: 25 % من سعر بيع الوحدة الواحدة. التكلفة التقديرية للوحدة الواحدة: 40 دج.

المطلوب: حدد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية على مستوى الوحدة الواحدة.

الحل:

- معدل العائد على المبيعات لكل وحدة = $0.25 * 48 = 12$ دج
- التكلفة المستهدفة للوحدة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف الوحدوي
- التكلفة المستهدفة للوحدة = $12 - 48 = 36$ دج
- اجمالي التكلفة المستهدفة = $10.000 * 36 = 360.000$ دج
- التكلفة التقديرية للوحدة = 40 دج
- اجمالي التكلفة التقديرية = $10.000 * 40 = 400.000$ دج
- الفجوة بين التكلفة التقديرية والتكلفة المستهدفة = $360.000 - 400.000 = 40.000$ دج
- الفجوة بين التكلفة التقديرية والمستهدفة على مستوى الوحدة = $10.000 / 40.000 = 4$ دج للوحدة.