



**Tikrit Journal of Administration  
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**A critical study of modern management accounting methods in  
solving system shortages of traditional costing**

Assist. Lecturer: Mohammad K. Mohammad  
College of Administration and Economics  
Bayan University  
mohammadkhidhir2016@gmail.com

Lecturer Dr. Ramiar Rzgar Ahmed  
College of Administration and Economics  
Lebanese French University  
Ramyaracc@lfu.edu.krd

**Abstract:**

This study aims to deliver valuable information as a result of analyzing the traditional system with the modern approaches in this study. It is noted in most recent studies related to modern methods of cost and management accounting that they seem to address the deficiencies and criticisms directed at the traditional system in cost and administrative accounting, but rarely do we find the details and components of this deficiency and shortcoming. According to our study, a statement of the shortcomings of the traditional system and comparing them with modern methods included in this study and show the advantages of applying each method so that the departments of industrial companies have information and conviction and create awareness of costs that encourage them to follow and use the modern entrances, knowing that our study could not absorb all the entrances due to the large number and capacity despite the importance, but the study was able to formulate Unified information (as an information complex) is the result of comparison and analysis with the traditional approach, but there remains an important question that needs extensive studies in the future, which is why it is not possible to formulate a specific approach or mix and unify the approaches to radically address the shortcomings and deficits of the traditional approach. The study reached conclusions related to each entrance as a result of the analysis and critical study. The study also concluded to compile a unified comparative analysis between the modern entrances combined with the traditional system with the aim of increasing cost awareness and generating conviction among the managements of industrial companies for the applications of modern entrances because of their benefits and privileges.

**Keyword:** Traditional Cost methods, Modern Entrances, in Cost & Administration Accounting.

## دراسة انتقادية تحليلية لأساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة في معالجة القصور بأنظمة التكاليف التقليدية/دراسة نظرية

م.د. راميار رزكار أحمد

كلية الإدارة والاقتصاد

الجامعة اللبنانية الفرنسية

م.م. محمد خضر محمد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة البيان

### المستخلص:

تهدف الدراسة الى توفير معلومات مفيدة نتيجة تحليل النظام التقليدي بالأساليب الحديثة في هذه الدراسة، ويلاحظ في معظم الدراسات العصرية والمتعلقة بالأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية انها ظهرت لأجل معالجة القصور والانتقادات الموجهة الى النظام التقليدي في محاسبة التكاليف والإدارية، ولكن نادرا ما نجد تفاصيل ومكونات هذا العجز والقصور، وعليه يتطلب الامر حسب دراستنا بيان أوجه العجز والقصور في النظام التقليدي ومقارنتها ودراستها مع معظم الأساليب التي تضمنتها هذه الدراسة وبيان مزايا تطبيق كل اسلوب لكي يتوفر لدى ادارات الشركات الصناعية معلومات وقناعة وخلق وعي تكاليفي تشجعهم على اتباع واستخدام الاساليب الحديثة، علما ان دراستنا لم تستطع استيعاب جميع الاساليب لكثرة العدد وسعتها رغم الأهمية، الا ان الدراسة استطاعت ان تصيغ المعلومات الموحدة (كمجمع معلومات) نتيجة المقارنة والتحليل بالنظام التقليدي، ولكن يبقى سؤال مهم يحتاج الى دراسات مستفيضة في المستقبل الا وهو لماذا لا يمكن صياغة اسلوب محدد او مزج وتوحيد الاساليب لمعالجة جذرية لقصور وعجز النظام التقليدي.

توصلت الدراسة الى استنتاجات متعلقة بكل اسلوب نتيجة التحليل والدراسة الانتقادية، كما خلصت الدراسة الى تجميع تحليل مقارن موحد بين الاساليب الحديثة مجتمعة مع النظام التقليدي بهدف زيادة الوعي التكاليفي وتوليد قناعة لدى إدارات الشركات الصناعية لتطبيق الاساليب الحديثة لما لها من فوائد وامتيازات.

**الكلمات المفتاحية:** الأنظمة التقليدية في محاسبة التكاليف، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

### المقدمة

أصبحت الدراسات الحالية والمتعلقة بالأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية محط انظار العديد من مديري الشركات الصناعية والباحثين في إيجاد الحلول للمشاكل المتعلقة بخفض التكاليف وتحسين الجودة والقصور الموجود في النظام التقليدي للتكاليف، وكيفية إيجاد المرتكزات في اختيار أساليب إدارة التكلفة، وتكمن مشكلة الدراسة في ضعف او عدم وجود تصور واضح لدى إدارات الشركات عن منافع ومردودات تطبيقات أساليب التكاليف والإدارية الحديثة، او كيف يتم اختيار الأفضل من بين الأساليب، وتوخيا للفائدة قمنا في دراستنا النظرية بجمع وتحليل إيجابيات الأساليب الحديثة ومقارنتها بالقصور والنواقص في النظام التقليدي، ومحاولة توحيد وتجميع تلك الإيجابيات وذلك لخلق ودعم الوعي التكاليفي لدى إدارات الشركات، لان مثل هكذا دراسات بمثابة مفتاح واسترشاد واقتناع على استخدام تلك الأساليب، ونظرا لكثرة عدد الأساليب الحديثة وتوخيا للفائدة المرجوة من دراستنا تم اختيار عدد منها (التكلفة على أساس النشاط، والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، والتكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ومحاسبة استهلاك

الموارد، والتكلفة المستهدفة)، كمرحلة أولى وإبراز دور تلك الاساليب في معالجة قصور وعجز النظام التقليدي في التكاليف، املين التوسع في التطرق الى بقية الأساليب الحديثة في الدراسات مستقبلًا.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة

**مشكلة البحث:** تتبع مشكلة الدراسة في عدم وجود رؤية واضحة تبين لإدارات الشركات الصناعية مردود تطبيق الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية على شكل معلومات مجمعة تتعلق صياغتها بمعظم او جميع الاساليب الحديثة، مما أدى الى تردد الكثير من الشركات في الاقدام على تطبيق الاساليب، وبعبارة أخرى هناك دراسات عديدة تتعلق بالأساليب الحديثة، ومن أهدافها معالجة القصور والنقص في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ولكن لم يذكر في معظمها ماهي طبيعة ومكونات تلك القصور والعجز في النظام التقليدي وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بما يلي:

١. هل ان في تطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية قضاء على القصور والعجز في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف؟
  ٢. هل ان في تطبيق الدراسات المتعلقة بالأساليب الحديثة توفير أرضية مشتركة من المعلومات وتكون قابلة للتطبيق في معظم الشركات؟
  ٣. هل يمكن صياغة معلومات موحدة وحاسمة لمعالجة عيوب انظمة التكاليف التقليدية وزيادة الوعي التكاليفي لدى إدارات الشركات الصناعية عند اتباع الاساليب الحديثة؟
- أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في حاجة الشركات الصناعية الى الاعتماد على مجمع من المعلومات التي تخص وتبرر تطبيقات الاساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية، ويتوضح لدى إدارات الشركات الصناعية الرؤية في اختيار الاسلوب الملائم وطبقا للإمكانيات المتوفرة لديهم والتي تتناسب مع البيئة الداخلية والخارجية للشركة، ومن المعلوم ان ازدياد عدد الشركات الصناعية في القطاع الخاص يعتمد في قدرتها على الاستمرار والتنافس في بيئة العمل وقدرة الاساليب في اعداد المعلومات المطلوبة التي تصب بهذا الاتجاه.
- هدف الدراسة:** تهدف الدراسة من وراء تحليل دراسة مقارنة بين الاساليب الحديثة والتقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارية الى تحديد النقاط التي تعالجها الاساليب الحديثة وصياغة معلومات موحدة ومفيدة لإدارات الشركات الصناعية يمكن الاعتماد عليها وزيادة الوعي التكاليفي لدى تلك الإدارات حول الاساليب الحديثة.

**فرضيات الدراسة:** على ضوء مشكلة الدراسة يمكن تبني الفرضيات الآتية:

١. ان في تطبيق الاساليب الحديثة في التكاليف والإدارية قضاء على معظم القصور والنواقص في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية.
٢. انه بالإمكان صياغة معلومات موحدة للأساليب الحديثة قابلة للتطبيق في الوحدات الصناعية.
٣. ان معالجة القصور والعجز في النظام التقليدي من خلال استخدام الاساليب الحديثة يزيد من الوعي التكاليفي لدى إدارات الشركات ويلاقى الدعم والتشجيع في تطبيقاتها.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

١. دراسة بركة (٢٠١٩): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام انظمة المحاسبة الادارية التقليدية و اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، على أهم العوامل التي ممكن أن تؤثر

على حوكمة الشركات، وركزت على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في الشركات ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات لهذا الغرض وتناولت الدراسة خطوات واليات النظام التقليدي في محاسبة التكاليف وكذلك التطرق الى بعض الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وقد صممت استبانة تتناسب مع اهداف الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ولعل من أهمها أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة تساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات، لأن الشركات الصناعية تطبق قواعد اجراءات الحوكمة، كما تبين أن هذه الشركات تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها، كذلك تعمل إدارة الشركات على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها، وقد تبين من النتائج أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة بشكل أكبر من الأساليب التقليدية.

**٢. دراسة على (٢٠١٧):** تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهداف وخصائص نظم التكاليف التقليدية وكذلك دراسة ومعرفة أساليب التكاليف الحديثة. ومدى إمكانية تطبيقها على الطاقة الكهرومائية بالسودان. ولأجل تحقيق اهداف الدراسة تناولت دور اساليب التكاليف الحديثة في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهرومائية في السودان و تمثلت مشكلة الدراسة في وجود فجوة كبيرة بين الاستثمارات والعائد من بيع الطاقة الكهربائية، كما تتصف معلومات التكاليف التي تقدمها النظم التقليدية الجاري استخدامها في شركات الكهرباء بعدم الدقة والوضوح، مما انعكس ذلك على أداء المنشآت وعدم مقدرتها على المنافسة، توصل الباحث للنتائج التالية: أسلوب التكاليف المطبق حالياً في شركات التوليد المائي لا تغطي الي تحديد وقياس تكلفة الوحدة المنتجة. يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخفيض تكلفه الوحدة المنتجة من خلال زيادة كفاءة الأنشطة في بئرة التصنيع الحديثة بشركة التوليد المائي، يعتمد تطبيق اسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على ترتيب أنشطة الإنتاج وأوقات الإعداد وتهيئة الآلات مما تؤدي الي القياس السليم لتكاليف إنتاج وتوليد الطاقة الكهرومائية بالسودان، ويوصى الباحث نحو تبني تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط. ضرورة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة الذي يساعد في القياس السليم لتكلفة إنتاج الطاقة الكهرومائية، ضرورة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في قطاع الطاقة الكهرومائية، هيكله النظم المحاسبية التقليدية في قطاع الطاقة الكهرومائية لتحقيق التعاون بين الاقسام الهندسية والمحاسبية.

**٣. دراسة الجبران (٢٠١٥):** تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على نقاط الضعف في استخدامات الأنظمة المحاسبية التقليدية مقارنة مع استخدامات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الاردن، والوصول إلى هذه النتائج يعتمد على مدى تبني الادارة العليا لنظم التكاليف ونوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، وعلى مستوى ومهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، ولان الاردن يتوجه نحو تخصيص الشركات العامة، الامر الذي سيؤدي إلى فقدان هذه الشركات لدعم الدولة مستقبلاً، فيصبح ضرورياً استخدام الاساليب العلمية لتحافظ على مكانتها التنافسية في السوق والاعتماد على بيانات ومعلومات دقيقة في اتخاذ القرارات، ومن أهمها بيانات التكاليف، وتتبع مشكلة الدراسة من نقص المعلومات الدقيقة المتوفرة لدى إدارات الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة عن تكاليف منتجاتها لمتخذي القرارات المرتبطة بالسياسات الانتاجية والربحية فيها، حيث وتحده هذه المشكلة من غايات الادارات التي تحاول التطوير في

نوعية المعلومة لديها، لتساعد متخذي القرارات في تسعير المنتجات، وإدارة التكلفة، وتحديد الخليط المناسب من المنتجات، وتناول البحث في الجانب النظري تطورات في مجالات تطبيق محاسبة التكاليف والأساليب والإجراءات في مجال القياس والرقابة، وتناول أيضا أسلوب التكلفة على أساس النشاط من حيث الخطوات والمزايا، اما في الجانب العملي تم اختبار الفرضيات على شركات المساهمة في الأردن والبالغة (89) شركة من خلال تصميم استمارة استبانة لأثبات الفرضيات يتضح أنه توصل الى ان محاسبة التكاليف خضعت في السنوات الأخيرة لتطورات جذرية، بحيث لم تعد قاصرة على مجالات تحديد تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية فقط بل امتدت لتشمل تحقيق مطالب الادارة وتزويدها بالمعلومات لمساعدتها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وان قصور نظم التكاليف التقليدية والتشكيك في دقة النتائج التي تعرضها تلك النظم نضجت فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط الـ ABC Based-Costing-Activity وذلك بعد أن باتت الحصاة المتزايدة من أجمالي التكاليف في منشآت اليوم لا تتغير مع الحجم، وأصبح اعتماد العمل المباشر والمتناقص في الاهمية كأساس في إعداد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة لم يعد مبرراً.

٤. **دراسة حبيب (٢٠١٧):** هدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بصورة سليمة توفر البيانات والمعلومات الصحيحة والدقيقة لتخطيط العملية الإنتاجية مما ينعكس على تحسين أداء الشركات محل الدراسة، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن الشركات الصناعية العاملة بولاية نهر النيل لا تستخدم في العملية الإنتاجية اساليب المحاسبة الادارية الحديثة من تخطيط ورقابة على العملية الإنتاجية مما ادى إلى تدني أرباح تلك الشركات وافترضت الدراسة أن استخدام اسلوب التكاليف المبني على اساس الانشطة يؤثر على تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج (أن نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة يوفر معلومات تتصف بالدقة مما يساعد في تخطيط العملية الإنتاجية وزيادة نظام الرقابة في الشركات الصناعية وأن تحديد الانشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وتوفر الأسلوب معلومات تتصف بالدقة). أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها على الشركة أن تبني نظم تكاليف حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة سيعمل على تطوير آلية العمل في هذه الشركات لما يوفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملائمة لعملية اتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفعالية. وضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية الملائمة والمدربة من ذوي الاختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل لنتائج سليمة ودقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: تم اختيار عدد محدود من الدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة، ان ما يمتاز هذه الدراسات المذكورة انها قارنت النظام التقليدي بأسلوب حديث محدد فقط، وان ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها محاولة جديدة لتجميع المعلومات المتعلقة بالأساليب الحديثة والمذكورة في دراستنا ومقارنتها بالنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف كخطوة أولى لبناء أساس للارتكاز عليها والانطلاق بهدف إمكانية توحيد جميع الأساليب الحديثة لاستخدامها وملائمتها لمعظم الشركات الصناعية والخدمية في معالجة جذرية لكافة النواقص والقصور في النظام التقليدي للتكاليف وكذلك في بعض الأساليب الحديثة.

### المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف التقليدي

ساهم نظام محاسبة التكاليف التقليدي الى حد كبير في تحديد تكاليف الإنتاج للوحدات الصناعية ولفترة معينة من الزمن، ولكن يتصف هذه التكاليف بانها اجمالية وغير دقيقة وخاصة في تخصيص النفقات وتحميلها، مما يؤدي الى عدم توفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وحتى مع استخدام نظام الموازنات التخطيطية لم يتم معالجة هذا القصور.

ومن المعلوم ان الإدارات الصناعية في الوقت الحاضر وتبعاً للتغيرات الحاصلة في بيئة العمل داخليا وخارجيا تحتاج الى معلومات ملائمة ودقيقة عن التكاليف لأجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة في هكذا بيئة متطورة لغرض الادامة والمنافسة وهذا ما لم نجده في الأسلوب التقليدي، ويمكن عرض الاسلوب التقليدي من خلال التحليل الاتي:

**أولاً. معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة على وفق الاسلوب التقليدي:** نشأت أساليب محاسبة التكاليف في ظروف كان الإنتاج يعتمد على العنصر البشري (الأيدي العاملة)، وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من تكاليف الإنتاج، وفي مثل هكذا ظروف يكون ملائماً من خلال عمليات متجانسة تقديم منتج او خدمة ولكونها تستهلك موارد صناعية بشكل متجانس (Perkins & Scot, 2011: 43)، وتقوم أنظمة التكاليف التقليدية في تحميل الإنتاج حسب الحجم وتكون من خلال مرحلتين الأولى تخصيص على المراكز الإنتاجية والخدمية وفي المرحلة الثانية تجميعها في مراكز إنتاجية باستخدام مقاييس الخدمة ثم استخراج معدل تحميل على وحدة الإنتاج او الخدمة، من خلال تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة نلاحظ تجاهل النظام اعتبارات الأنشطة الموجودة في عمليات الإنتاج، لكونه تعتمد على أساس تحميل مرتبط بحجم الإنتاج (Barber et al., 2006: 695)، ونلاحظ ان في هذا التخصيص عدم وجود علاقة سببية مفصلة بين حدوث التكاليف وبين موضوعات القياس التكاليفي، لذلك كانت مشكلة أنظمة التكاليف التقليدية انها مصممة لخدمة تقويم المخزون لأغراض اعداد القوائم المالية بالرغم ان التطورات التكنولوجية تحمل في طياته توجهها في تخفيض او استبعاد المخزون. (الهلباوى، ١٩٩٨: ٢٧٥)

وفق نظام التكاليف التقليدي يتم تقسيم الوحدة الصناعية الى مراكز التكاليف كالآتي:

١. مراكز الإنتاج.
٢. مراكز الخدمات الإنتاجية.
٣. مراكز خدمات تسويقية.
٤. مراكز خدمات إدارية.

وتكون آلية تطبيق النظام التقليدي كالآتي: (أبو محسن، ٢٠٠٩: ٤٤-٤٥)

١. يتم ربط عناصر التكاليف وتصنيفها حسب علاقتها بوحدة الإنتاج، وتقسيم تلك العناصر الى مباشرة وغير مباشرة، وتبويبها بحسب علاقتها بحجم الإنتاج الى (متغيرة وثابتة)، ولا توجد أية صعوبة في تخصيص التكاليف المباشرة على الإنتاج كالمواد والأجور المباشرة والمصاريف المباشرة.
٢. تخصيص التكاليف الغير المباشرة: بموجب هذا النظام يتم اعتبار مراكز التكاليف حلقات ربط بسيطة بين التكاليف الغير المباشرة ووحدات الإنتاج من مرحلتين وهما:
  - أ. تخصيص التكاليف الصناعية الغير المباشرة على مراكز التكاليف (الخدمية والإنتاجية).

ب. تحميل مجموع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز الإنتاجية، وعليه يصبح جميع التكاليف الغير المباشرة محملا على مراكز الإنتاج.

٣. مرحلة تحميل كلفة مراكز الإنتاج من التكاليف الغير مباشرة على وحدات الإنتاج من خلال استخراج معدل تحميل اما على أساس عدد الوحدات المنتجة او ساعات العمل المباشر او ساعات دوران الآلات او المواد المباشرة، ويرى الباحثان ان في اختيار أساس واحد حسب طبيعة نشاط المنشأة في معظم الأحيان وربطه بحجم الإنتاج يحصل علاقة غير متجانسة مع وحدات الإنتاج، مما يؤدي الى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل غير دقيق لأنها تحتمل على العديد من لبنود غير المتجانسة من حيث مدى التغير، بغض النظر عن طبيعة الأصناف او كلفة الوحدة المنتجة او مواصفات المنتج.

ثانياً. **قصور الانظمة التقليدية في معالجة التكاليف:** ساهم نظام محاسبة التكاليف التقليدية الى حد كبير في تحديد تكاليف الإنتاج ولفترة زمنية في المنشآت الصناعية والخدمية، ومن المعلوم ان نظام التكاليف يرتبط بنظام الإنتاج المتبع ففي ضوء خصائص نظام الإنتاج يتحدد خصائص نظام التكاليف من حيث حصر وتجميع عناصر تكاليف الإنتاج واتخاذ القرارات، ونتيجة للتطورات التكنولوجية والتغيرات الحاصلة في بيئة العمل الداخلية والخارجية، أصبحت لإدارات المنشآت متطلبات لا تتوقف عند تكلفة الإنتاج وانما الحاجة الى إيجاد معلومات ملائمة قابلة للاعتماد والتطبيق ولإدارة التكلفة والتخطيط والرقابة، ومستوعبا للتغيرات الحاصلة داخليا وخارجيا، وهذا مالا نجده في النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف والإدارية، لكونها لم تستطع مواكبة التغيرات وبقت المعالجات كما هي دون تغير.

ان المشكلة الرئيسية في محاسبة التكاليف هو الاختلاف في ارقام عناصر التكاليف من المواد والأجور والمصاريف الصناعية و المتعلقة بالقرارات التشغيلية وارقام التكلفة المستعملة سواء في القرارات التكتيكية او الاستراتيجية، ففي المصانع والشركات الصغيرة لا تشكل هذا الاختلاف مشكلة كبيرة بينما تتعد المشكلة في المنشآت الكبيرة نتيجة تعدد المنتجات وتخصيص التكاليف، وأصبحت قياساتها عاجزة عن توفير احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، وعدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على توفير بيانات دقيقة عن تكلفة المنتج تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وخاصة في ظل المنافسة المحلية والدولية، والخطورة المترتبة عن عدم دقة المعلومات والتي قد تؤثر على نشاط الشركة، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى الدراسة والبحث عن مداخل وأساليب جديدة لمعالجة التكاليف الإضافية وخاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (أبو شنب، ٢٠٠٨: ٧٨). ويمكن عرض اهم القصور في محاسبة التكاليف التقليدية:

١. عدم قدرة النظام على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية التي أصبح يشترط فيها ان تكون معلومات كمية ومالية ونوعية أكثر تفصيلاً ودقة. (مهدي، ٢٠٠٩: ٢٠٥-٢٠٦)

٢. يتم تخصيص التكاليف الغير مباشرة على أساس حجم الإنتاج او العمل المباشر او على أساس ساعات دوران الآلات و ثم تحميلها بمعدل واحد يرتبط بالإنتاج بهدف تجميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج مما يجعلها غير دقيقة، وغير مناسب لتسعير المنتجات واتخاذ القرارات الصحيحة. (Granof et al., 2000: 9)

٣. ان في تحديد كلفة المنتج وفقا للفقرة الأولى ان يؤثر على تحديد سعر المنتج ان هذا الأسلوب لا تساعد الوحدات الصناعية في المنافسة لان هناك العديد من العوامل الاخرى مثل المنافسة والجودة والوقاية الذي يتحكم في هذا العنصر.
٤. لدى تحميل المنتجات بمعدل واحد ودون التمييز بين منتج واخر، يعنى ان سلوك عناصر التكاليف متشابهة وهذا غير صحيح، لان أصناف المنتجات لا تستفيد بنفس الدرجة من عناصر التكاليف.
٥. ان في عدم دقة تحديد تكاليف المنتج، يعنى تشويه الحقيقة في نظام التكاليف التقليدي، مما يعنى بعدم كفاءتها في توفير معلومات صحيحة عن تكلفة المنتج وبالتالي عدم القدرة على اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل الإدارة والمتعلقة بتكلفة المنتج لعدم توفر المعلومات الملائمة.
٦. ان في تغيير نوعية وجودة الأصناف المنتجة وفقا للمتغيرات الحديثة لا يمتلك النظام التقليدي حلول الا المذكور في آلية تنفيذ النظام.
٧. يعد النظام التقليدي ذو توجه داخلي تهتم بالبيئة الداخلية على حساب البيئة الخارجية، وبالتالي الاختلاف بين المنهج التقليدي والمنهج الحديث المتمثل بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة. (Shank, 1989: 50)
٨. ان استخدام الحاسبات أصبح جزء من مكونات العملية الإنتاجية مما زاد من تكاليف صناعية غير مباشرة وتقليل تكاليف العمل في هيكل الإنتاج وهذا العامل لم يؤخذ في الحسبان في النظام التقليدي.
٩. ان أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية صممت لتلائم تكنولوجيا بدائية وفي ظل منافسة محدودة ووفقا لإنتاج نمطي ومستقر وليست وفقا لمتطلبات المستهلكين، أي انه رغم التطورات التكنولوجية وتطبيق نظام الرقابة على الجودة الشاملة لم تستطع نظم التكاليف التقليدية استيعابها. (النشار، ٢٠٠٤: ٣٠٧)
١٠. عجز النظام التقليدي على توفير معلومات غير مالية او (مقاييس غير مالية) لقياس كفاءة استخدام الموارد والطاقة المتاحة. (Perkins & Scot, 2011: 43)
١١. افتقار المدراء في الوحدات الصناعية لوسيلة مناسبة لكي يتعرفوا على مسببات التكلفة وصعوبة الوقوف على خطوط الإنتاج الأكثر ربحية والاعتماد على الخبرة الشخصية. (Balakrishnan et al., 2012: 5)

### المبحث الرابع: الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية

بعد الانتهاء من الحرب العالمية الثانية ونتيجة لحدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشأة الصناعية والخدمية، ولم تعد الإدارة بحاجة فقط الى المعلومات اللازمة عن البيئة الداخلية بل امتدت لتشمل المعلومات الملائمة عن البيئة الخارجية والتغيرات السريعة والمؤثرة على تكاليف وأسعار المنتجات والخدمات، وظهرت العديد من مداخل وأساليب التكاليف والإدارية الحديثة لمعالجة القصور في النظام التقليدي، وتعرض الى بعض هذه الأساليب منها:

أولاً. أسلوب التكلفة على أساس النشاط: ظهر هذا الاسلوب نتيجة القصور والخلل المذكور في دراستنا عن النظام التقليدي، وتعد (Robert Kaplan) من روادها، وبدا بتطوير أسلوب تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وخلص الى ان التحدي الحقيقي يكمن في تصميم نظام محاسبة داخلي يدعم استراتيجية توحيد المصطلحات في بيئة عمل حديثة، وتعد التكلفة على أساس النشاط أساسية في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجودة وقياس أداء النشاط والعمليات وتحديد تكلفة المخرجات لأي عمل ولا يعتبر التقويم والتحديد النوعي كافياً كمقياس وحيد، وان

تحديد النوعية بمفردها قد يكون أفضل ولكنها لا تسهم في اتخاذ القرارات الأخرى مثل ما هو أرخص وما هو أسرع وان تكامل هذين البعدين هو العنصر الحاسم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعملية وان التكلفة القائمة على النشاط هي الآلية التي تقوم بتوحيد وجهتي النظر بين المستهلك والمنتج كما عرفه (Eric) بأنه طريقة لاحتساب تكلفة المنتج أو الخدمة تم تصميمها لتزويد المدراء بمعلومات كلفوية ليتسنى لهم اتخاذ قرارات استراتيجية وقرارات أخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر في مستويات الانتاج والتكاليف الثابتة والمتغيرة (Eric et al., 2011: 235) كما عرفه (Horngren et al., 2015: 181) بأنها واحدة من افضل الأدوات لتحسين نظام تقدير التكاليف وهي التكلفة على أساس النشاط من خلال تحديد الأنشطة واعتبار النشاط كائن التكلفة الأساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ويبرز لدينا مفاهيم جديدة في نظام التكاليف على أساس النشاط:

١. **النشاط:** حدث او مهمة او وحدة عمل ذات غرض معين كتصميم المنتجات، تشغيل الآلات توزيع المنتجات (Horngren et al., 2009: 265) وهذا الاسلوب قائم على فكرة استخدام الأنشطة كمرجع أساسي في تتبع تكاليف الغير المباشرة، وان النشاط تستهلك الموارد.
٢. **موجه الكلفة (Cost Driver):** وهو الفعل الذي يسبب الحاجة الى وجود النشاط، الذي يستهلك الموارد، أي ان موجه الكلفة يعنى أساس تحميل كل نشاط. (Mei, 2009: 47)
٣. **مجمعات التكلفة (Cost Pools):** انها مجموعات كلف الأنشطة، أي ان كل مجمع يحتوي على مجموعة من الأنشطة، ويمكن ان يكون واسع مثل جميع التكاليف داخل المصنع ويمكن ان يكون تكاليف متجانسة، كالتكاليف الصناعية الغير مباشرة لكل نشاط. (Horngren et al., 2009: 124)

اما آلية تنفيذ الاسلوب يكون: (Eric et al., 2011: 270-277)

١. تحديد الأنشطة التي تقوم عليها المصنع او الوحدة الصناعية.
  ٢. تحميل تكلفة عناصر التكاليف على الأنشطة لتكوين مجمع تكلفة للنشاط الرئيسي والفرعي.
  ٣. تحديد واختيار مسببات التكلفة لكل نشاط مثل عدد مرات التجهيز، تجهيز الآلات.
  ٤. تحميل تكلفة الأنشطة (مجمعات التكلفة) على المنتجات المستفيدة من خلال مسببات التكلفة.
- دراسة تحليل ومقارنة نظام التكاليف التقليدي بأسلوب التكلفة على أساس النشاط:

١. **التحليل من حيث عناصر التكاليف (المواد والأجور والمصاريف الصناعية غير المباشرة):** حسب نظام التكاليف التقليدي يتم تبويب عناصر التكاليف بعلاقتها بالإنتاج (مباشر وغير مباشر) و(متغير وثابت)، بالنسبة لتخصيص العناصر المباشرة لا تكون اية صعوبة في ذلك مثل المواد والأجور المباشرة، وان عملية تحميل المواد والأجور المباشرة متشابهة في الطريقة التقليدية واسلوب التكلفة على أساس النشاط، اما بالنسبة للعناصر الغير مباشرة في النظام التقليدي يتم جمعها في حساب مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة وتم تحمل على حساب المراكز الإنتاجية على أساس اما ساعات العمل وساعات دوران الآلات (أبو محسن، ٢٠٠٩: ٤٤-٤٥)، ويرى الباحثان ان النظام التقليدي لا يأخذ بعدم التشابه في سلوك التكاليف وتعددها متساوية في استفادة المنتج منها، وهذا غير واقعي وغير صحيح، وبالرغم من توفير النظام التقليدي من معلومات جيدة عن عناصر التكاليف التنظيمية الا انها لا تسهم في تحديد تكلفة المخرجات بشكل دقيق، وبهذا يصبح غير كفوء لاتخاذ القرارات وخاصة في حدوث تغييرات في المخرجات.

اما في اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يتم تبويب عناصر التكاليف حسب الأنشطة و ثم تخصيص تكاليف كل مجمع نشاط حسب أصناف المنتجات وذلك من خلال موجبات تحميل، وعليه فالمنتج بموجب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لا يستهلك الموارد مباشرة بل يستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك الموارد.

يرى الباحثان من خلال التحليل ان الطريقة التقليدية واسلوب (ABC)، كلاهما يستخدمان مجمع تكلفة ولكن النظام التقليدي يستخدم مجمع تكلفة واحدة للتكاليف الصناعية الغير مباشرة ومسبب كلفة واحدة كأساس للتحميل وتربطها بوحدات المنتج، بينما اسلوب (ABC) يستخدم مجموعة من مجمعات التكلفة للأنشطة وهي مختلفة مع بعضها او منسجمة ويختار أسس مختلفة (يبحث عن أسباب كلفة فعلية) متعددة مما يؤدي الى الاقتراب من التكلفة الصحيحة للمنتج.

٢. آلية تخصيص تكاليف الصناعية غير المباشرة على المخرجات: تعد مراكز الكلفة في نظام التكاليف التقليدي جهة وسيطة لربط عناصر تكاليف الصناعية غير المباشرة بوحدات الإنتاج، ويتم تخصيص تكاليف صناعية غير مباشرة على مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية و ثم إعادة توزيع تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز الإنتاجية و ثم تحميل تكلفة المراكز الإنتاجية على وحدات انتاج باستخدام معدل تحميل واحد مثل ساعات عمل او ساعات دوران الآلات، وعليه يتم ربط تكاليف الصناعية بوحدات انتاج يزيد كلفتها بزيادة عدد الوحدات، دون النظر عن طبيعة الصنف. في اسلوب (ABC) يتم توزيع عناصر تكاليف صناعية غير مباشرة على الأنشطة وتكوين مراكز تكلفة نشاط منها ما هو مستقل رئيسي ومنها ما هو فرعي متمائل، ويتم تحديد مسببات استهلاك لكل نشاط للموارد واعداد معدل تحميل لكل مجمع نشاط وتخصص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج، وعليه يمكن تميز اسلوب (ABC) عن النظام التقليدي لكونه تحدد التكلفة لكل نشاط و ثم لكل مركز تكلفة نشاط مسبب وهذا الأسلوب منطقي وواقعي لكون توزيع استخدام الموارد يتم على أساس السببية في عملية التخصيص.

٣. التحليل من حيث اتخاذ القرارات: ان التكاليف والمعايرة في النظام التقليدي لا يعملان على قياس تكلفة الأنشطة ولا يساهمان في تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية واتخاذ القرارات الإدارية مما يؤدي الى خلل كبير في دقة وصحة تكلفة المنتج، بسبب عدم عدالة تخصيص وتحميل عناصر تكاليف الصناعية غير المباشرة، لأنها لا تتبع التكاليف من حيث السبب والنتيجة مما يؤدي الى حدوث خطأ في تكلفة المنتج و ثم خطأ في تسعير المنتج و ثم الخطأ في اتخاذ القرارات بسبب عدم توفر معلومات ملائمة. اما في أسلوب (ABC) تعد المعايير أكثر عدلا ويعمل على قياس تكلفة الأنشطة ويسهم هذا الأسلوب في تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية وتوفير معلومات ملائمة وأكثر فائدة لعملية اتخاذ القرارات.

ثانياً اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: يركز هذا الاسلوب على أساس الوقت في تخصيص وتحميل تكاليف صناعية غير مباشرة على الإنتاج او الخدمة، ويتم من خلال استخراج التكاليف الموفرة لكل عملية النشاط على ضوء الوقت المستغرق للعملية، ويهمل بقية العوامل الأخرى، ويتحدد التكلفة النهائية بحصتها من تكاليف الموارد وبالاعتماد على نسبة استهلاك اهداف التكلفة النهائية من الوقت (الدبس، ٢٠١٤: ٦٤)، ويمكن تحديد خطوات تطبيقها كالآتي:

١. حصر مجمعات الموارد المختلفة في المصنع.

٢. تقدير التكلفة النهائية لكل مجموعة موارد.
٣. تقدير الطاقة العملية لكل مجمع مورد (ساعات العمل الفعلية).
٤. احتساب الوقت لكل حدث او عملية وذلك من خلال المعادلة.
٥. أجمالي كلفة مجمع المورد، الطاقة العملية.
٦. حاصل ضرب تكلفة الوحدة لكل مجمع موارد بالوقت لكل حدث او عملية للحصول على التكلفة الكلية للخدمة او المنتج.

**تحليل اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بنظام التكلفة التقليدي:** هذا الاسلوب محاولة أخرى لحل مشكلة تكاليف الصناعية غير المباشرة الموجودة في النظام التقليدي من خلال عامل الزمن كعامل حاسم في تحديد تكلفة الهدف سواء منتج او خدمة وصياغة معادلة بتوجيه موجه الكلفة الى معادلات من الوقت لأداء النشاط، لو تمعنا في عامل الزمن حسب المعادلات يتبادر لدينا سؤال هل ان جميع الموجهات يمكن حصرها بالزمن (Gervais et al., 2009: 20). من خلال الإجابة لا يمكن ذلك لان هناك بعض الأنشطة لا يمكن ربطها بعامل الزمن مثل الاوزان كغم، او الحجم وهذا يعنى انه ليس هناك علاقة سببية محددة بين هذه الأنواع من الأنشطة والوقت والمآخذ الأخر كيف تم تقدير او الأساس في تحديد الوقت، والانتقاد الاخر على المدخل هو هل ان معالجة المشكلة القائمة في النظام التقليدي والخاص بالتكاليف الغير مباشرة تنحصر في الزمن. ويرى الباحثان ان هناك عوامل عديدة تتحكم في التكاليف غير المباشرة مثل سلوك التكاليف وأداء النشاط او العملية واصناف المنتجات والمواصفات إضافة الى الجهد والوقت الصحيح.

**ثالثاً. اسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء (PFABC):** نظام معلوماتي متكامل قائم على أساس الأنشطة، ومراقبة الأداء وحل بعض مشاكل اسلوب (التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت) وتوسيع اسلوب التكلفة على أساس النشاط (Namazi, 2009: 36)، هذا الاسلوب يحاول الاستفادة من إيجابيات الاسلوبين (ABC) و(TDABC) وبالأخص في المشكلة القائمة في جميع الأنظمة والمداخل وهو التكاليف الصناعية غير المباشرة وكيفية تحميلها على الإنتاج، بالإضافة الى ان الأسلوب يميز الطاقة المستغلة والغير مستغلة في كل نشاط، وهذا الاسلوب يساهم في توفير معلومات للرقابة عن الأداء وتقويمها والاستعانة بنظام التكاليف المعيارية وهذا هو الشيء الجديد واحتساب الانحراف في الكفاءة والفاعلية لمورد كل نشاط. (الحمروني، ٢٠١٦: ٤٤١)

**١. خطوات تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء:** يورد (الشبلي، ٢٠١٧: ٤٨-٥٥)، خطوات المدخل كما يلي:

- أ. تحديد الأنشطة الرئيسية في المنشأة.
- ب. تحديد الموارد المطلوبة لكل نشاط.
- ج. تحديد معدل التحميل الفعلي لكل نشاط. وذلك بقسمة التكاليف الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط/موجه التكلفة المناسب.
- د. تحديد التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط وذلك بضرب المورد الفعلي المستهلك لكل نشاط بالسعر الفعلي للمورد المستهلك للنشاط او تكلفة النشاط الفعلي  $AR \times AP =$
- هـ. احتساب المعدل المعياري لكل نشاط من خلال آلية السوق والطرق الإحصائية.
- و. احتساب انحراف سعر النشاط كما يلي:

(المعدل الفعلي للمورد المستهلك-المعدل المعياري) × المورد الفعلي المستهلك

ز. احتساب تكاليف الأنشطة المطبقة من خلال المعادلات:

تكلفة المورد المرن = المورد المعياري اللازم لإنتاج وحدة واحدة × كمية الإنتاج الفعلي\*المعدل المعياري للمورد المرن

تكلفة المورد الإلزامي = المورد المعياري اللازم لإنتاج وحدة واحدة × كمية الإنتاج الفعلي\*المعدل المعياري للمورد الإلزامي.

ح. احتساب انحراف الكمية ويستخرج من المعادلة:

(الكمية الفعلية للمورد المستهلك-الكمية المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي من المورد) × المعدل المعياري

ط. احتساب الإنتاجية ويكون: الإنتاجية = الكفاءة + الفاعلية.

الكفاءة = انحراف سعر النشاط (الفقرة ٦) + انحراف كمية النشاط (الفقرة ٨).

اما الفاعلية يتم من خلال مقارنة تكاليف الموارد المطبقة في نتيجتها اما سالبة او موجبة.

## ٢. تحليل التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء بنظام التكاليف التقليدي: ان مشكلة

تخصيص وتحميل تكاليف الصناعية غير المباشرة محور أساسي في الاساليب الحديثة وهذه المشكلة قائمة في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية او الخدمية، ولايزال العديد من الوحدات تستخدم نظام تكاليف التقليدي، وقد اسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء عرضا جيدا لحل هذه المشكلة، من خلال التجانس بتحليل الأنشطة الى مجموعات موارد، وإمكانية تحديد تكلفة كل نشاط او عملية من خلال الاعتماد على المورد وموجه التكلفة المناسبين وإمكانية تصنيف سلوك الموارد في الخطوة الأولى الى نوعين (مرنة والزامية)، فالمرنة اشبه بالتكاليف المتغيرة والالزامية اشبه بالتكاليف الثابتة وهذا يساهم في تحديد التكلفة للمنتج بشكل اقرب الى الدقة و ثم تأثيره على الربحية، والنقطة الإيجابية الأخرى في الاسلوب الحديث هو تحديد الطاقة الإنتاجية الغير المستغلة، من خلال الفرق المستخرج بين الموارد المطبقة في الإنتاج وطاقة الموارد المخططة (Namazi, 2009: 45)، ويرى الباحثان ان هذا الاسلوب الحديث يتفوق على الطريقة التقليدية من حيث إمكانية قياس وتقويم أداء النشاط، لكونها تستطيع تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط وبالاعتماد على المورد وموجه الكلفة المناسبين، وعليه ان سلوك الموارد يساهم في توفير معلومات للمراقبة وتقويم الأداء والمعلوم ان تقييم الأداء تعد احدى العناصر الأساسية للعملية الإدارية.

رابعاً. اسلوب محاسبة استهلاك الموارد: نظام قائم على اعتبار الموارد في الشركات الصناعية هي السبب الأساسي للتكلفة وان مجمع الموارد تكون متجانسة وكل مورد يمتلك مدخلات تستعمل لإنتاج مخرجات يستخدمها اما لمخرجات أخرى الإنتاج السلع والخدمات (الحوالي، ٢٠١٣: ٨٣)، يتبين لنا ان السبب الرئيسي لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد وليس امتلاكها، وان بين الموارد علاقات تبادلية المستندة على الكمي وليس القيمي مما يجعل من تخصيص التكاليف الغير مباشرة ادق من المداخل الأخرى وطبقا لهذا الاسلوب يتم مراقبة لاحتساب التكلفة الثابتة والطاقة المخططة لاحتساب التكاليف التناسبية (التكاليف المتغيرة) واستعمال التكلفة الاستبدالية بدلاً

من التكلفة التاريخية لحساب الاندثار ولأجل تطبيق مفهوم الاسلوب نحتاج الى الخطوات:  
(White, 2009: 85)

١. فحص وتحديد الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية.
٢. تحديد الموارد المطلوبة.
٣. تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات موارد.
٤. وجوب التجانس في مجموعات الموارد.
٥. تحديد مخرجات الموارد على شكل كمي (ساعات عمل مباشر ساعات دوران الآلات، ... الخ).
٦. تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد.
٧. تحديد تكلفة كل مجمع مورد.
٨. تحديد تدفق تكاليف مجموعات الموارد الى موضوعات القياس التكاليفي.
٩. تحديد الطاقة العاطلة والطاقة المستغلة.

**دراسة تحليل محاسبة استهلاك الموارد بنظام التكاليف التقليدي:** يمكن تحليل ودراسة الأسلوب الحديث من حيث الافادة، فالنظام التقليدي من حيث تقييم الأداء يعتبر غير فعال لأغراض الرقابة والسيطرة على التكاليف بسبب التوقيت لكونها يتأخر في تقديمها وثم الاستناد الى المؤشرات المالية ويتمسك بالمعايير التاريخية ومهام التحسين محدود، أضف الى ذلك عدم وجود نظام تكاليفي جيد يمكن الاعتماد عليه لدعم القرارات، وان ما يلاحظ في الشركات الصناعية عند تقديم نظام التكاليف يكون هناك تشابه مع المحاسبة المالية. وأورد (Kaplan RS. & Cooper R., 1998: 33-34) أوجه القصور في النظام التقليدي كالآتي:

١. عدم ملائمة البيانات المعتمدة من نظرية التكاليف الاجمالية بسبب الأخطاء عن معدلات استغلال الطاقة والتخصيص التقديري للتكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
٢. عدم فعالية البيانات المأخوذة من نظرية التكاليف الحدية وذلك بسبب سوء او عدم ملائمة مسبب التكلفة وهذا يعنى عدم مقدرة النظام على تقديم معلومات مفيدة عن تخصيص التكاليف على المنتج وعلى العميل وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة.

اما نظام محاسبة استهلاك الموارد يتم توزيع التكاليف بشكل شبه عادل لكون الأنشطة تستهلك الموارد و هو الاسلوب الصحيح حيث يتفادى الانتقاد الموجه الى تخصيص التكاليف وبالأخص غير المباشرة، ويعتبر هذا الاسلوب الحديث ان الموارد هي مسبب التكلفة وان التكاليف تحدث نتيجة لتوزيع الموارد وهذا يجعل من تطبيق الاسلوب بان يكون أداة فعالة لإدارة التكلفة بسبب ما توفره من معلومات عن كيفية استغلال الطاقة (Okutmus, 2015: 7)، والعامل الاخر والمفيد للمدراء هو تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة في إدارة التشغيل، مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية لان معرفة تكاليف التشغيل هي معرفة لتشغيل الأنشطة والموارد وتحقيق الانتاجية وازافة القيمة، وان بمرور الوقت يجعل من الموظف ان يؤدي العملية بفعالية و زيادة التحكم في الطاقة وبالتالي تحقيق القيمة المطلوبة للعميل (شاهين، ٢٠١٠: ٢)، وهذا غير موجود في النظام التقليدي.

ويرى الباحثان ان نظام التكاليف التقليدي وتحديد الهيكل التكاليفي للمنتج المتمثل بالخامات والأجور المباشرة إضافة الى العناصر غير المباشرة ان المشكلة تكمن في نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة لكون النظام يستخدم الحجم كمسبب للتكلفة لتخصيص التكاليف غير

المباشرة مما يخلق تناقضا في حساب تكلفة المنتج فمثلا دفعات الانتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب تستحوذ على النصيب الأكبر من تكاليف غير المباشرة بينما الدفعات الصغيرة والمعقدة التركيب تحصل على نصيب اقل من التكاليف غير المباشرة، اضافة الى ذلك تعاني النظام التقليدي من مشكلة اخرى الا وهي تجاهل الشق غير المستغل من تكلفة الموارد المحددة على أساس الحجم في نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف الحدية وذلك باعتبارها تكاليف فعلية، وهذا يعنى اعتبار جميع الموارد تكلفة منتج، وعليه في ظل الظروف الحالية لا يصلح هذا التوجه لاتخاذ القرار الصحيح والدخول في المنافسة.

اما في اسلوب محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة غير المستخدمة من طاقة الموارد ويحقق هدفين الأول البحث عن أفضل استخدام للطاقة العاطلة والثانية استبعاد تكلفة الطاقة العاطلة عن التكاليف التشغيلية وعدم تحميل المنتج بالتكلفة العاطلة مما يؤدي الى خفض كلفة المنتج ويزيد من المقدرة التنافسية والسبب يعود لاحتساب تكلفة المنتج فقط بالموارد المستخدمة، مما يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد أنه يعكس الطبيعة الأولية للتكاليف حيث يتم تصنيف التكاليف في مجموعات الموارد إلى ثابتة وتناسبية وحساب معدل تحميل مختلف للتكاليف التناسبية وأخر للتكاليف الثابتة، ويتم صياغة معدلات تخصيص التكلفة الثابتة على أساس الطاقة النظرية في حين التكاليف التناسبية على أساس مخرجات الموارد في الموازنات (الطاقة المخططة) (السيد، ٢٠١٩: ٣٠)، يمكن النظر إلى محاسبة استهلاك الموارد نظام شامل للمعلومات يساعد في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها على الأنشطة وفقا لمقدار استهلاك تلك الأنشطة للموارد، وكذلك يمد الإدارة بمعلومات مفيدة عن الجزء العاطل (غير المستغل) من طاقة الموارد المتاحة أو المستخدمة، وتحديد الموارد العاطلة تساعد الإدارة في اتخاذ القرار الأفضل لاستغلال هذه الموارد، كما أنه يؤدي إلى عدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستفد منها، ويكون محصلة هذه المعلومات هو تسعير المنتجات بطريقة عادلة مما يساعد في زيادة القدرة التنافسية لمنتجات الشركة، وجميع هذه المنافع غير موجود في النظام التقليدي.

**خامساً. أسلوب التكاليف المستهدفة Target cost:** نظام لإدارة التكلفة وتخطيط الأرباح وبالاعتماد على سعر البيع كمرشد مع مراعاة متطلبات ورغبات العميل، وتبدأ هذه الإدارة في المراحل الأولى وخلال دورة حياة المنتج وتمثل الأنشطة سلسلة القيمة جزءا مهما في هذا النظام (دباش، ٢٠١٧: ٤)، ويقوم منهج التكلفة المستهدفة (موسى ومحمد، ٢٠٢١: ٤)، على قيادة السعر للتكلفة والتركيز على العميل من حيث تلبية متطلبات ورغبات العملاء واثم الاخذ بجميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج، والمحافظة على علاقات التعاون وسلسلة القيمة مع الموردين والزبائن، ويمكن اختصار مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة: (Hergeth, 2002: 8)

١. الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف.
٢. الخطوة الثانية: احتساب التخفيض المستهدف لغرض تحقيق الربح المستهدف التنافسي.
٣. الخطوة الثالثة: احتساب التكلفة المستهدفة.
٤. الخطوة الرابعة: الوصول إلى الكلفة المستهدفة اما بأسلوب هندسة القيمة او بأسلوب التحليل المفكك.

**تحليل اسلوب التكلفة المستهدفة بالأنظمة التقليدية:** لدى تحليل ومقارنة أسلوب التكلفة المستهدفة بنظام التكاليف التقليدي يمكن اختصارها بالنقاط الآتية: (المحمدي والربيعي، ٢٠٢٠: ٣)

١. من حيث السعر ان التكلفة المستهدفة قائم على قيادة السعر للتكلفة، أي انه يتم تحديد التكلفة المستهدفة بناء على طرح هامش الربح من سعر البيع المتوقع بينما في النظام التقليدي قائم على ربط السعر بالتكاليف، بمعنى تحديد تكلفة المنتج بعد تصميمه ثم وضع السعر.
٢. بموجب التكلفة المستهلكة يتم اتباع الأساليب الحديثة في إدارة وتخطيط التكلفة مثل سلسلة القيمة والتحليل المفكك بينما الطريقة التقليدية لا تأخذ بهذه الطرق عند التخطيط.
٣. حسب التكلفة المستهلكة يتم متابعة ومراقبة التكاليف بشكل مستمر أي قبل واثناء تطوير المنتج، أي انه يمكن تغير التكاليف والتحكم فيها بينما في النظام التقليدي يتأخر الى مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج ولا يمكن التحكم فيها بعد فوات او مرور الوقت.
٤. حسب اسلوب التكلفة المستهدفة يتم الاخذ بأراء المجهزين بإشراكهم عند بدء تصميم المنتج خاصة فيما يتعلق بالتكاليف، بينما في الطريقة التقليدية تكون عكس ذلك أي بعد الانتهاء من التصميم، في أسلوب التكلفة المستهدفة يتم التركيز على العوامل الخارجية مثل متطلبات العملاء وسوق المنافسة وحجم السوق بينما في الطريقة التقليدية يتم اهمال اراء المنافسين والموردين عند التخطيط للتكلفة، ان أسلوب التكلفة المستهدفة تلائم ظروف البيئة المتصفة بالتغير في سوق العمل لكونها تأخذ هذه العوامل بنظر الاعتبار و التكاليف المؤثرة في دورة حياة المنتج، بعبارة أخرى تلائم المنتجات التي تتصف بقصر دورة الحياة، بينما في الطريقة التقليدية تلائم المنتجات النمطية ذات دورة حياة طويلة، والإنتاج الواسع وثبات المواصفات.

#### الاستنتاجات والتوصيات

- اولاً. الاستنتاجات:** استهدف هذا البحث دراسة النظام التقليدي في التكاليف ومقارنتها بالأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وفي هذا السياق تناول كل أسلوب من الأساليب الحديثة (موضوع البحث) والنظام التقليدي ودراستهما دراسة تحليلية انتقادية من كافة الجوانب، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات كما يلي:
١. في الاساليب الحديثة معظمها او جميعها تراعى وتأخذ في الاعتبار التغيرات في البيئة الخارجية مثل الميزة التنافسية ودورة حياة المنتج وبالأخص الملائمة مع التغير وقصر دورة حياة المنتج، وفي نفس الوقت ملائمة الاساليب الحديثة مع تعدد واختلاف المنتجات. نتيجة حدوث تغيرات في ظل الاقتصاد المعرفي، بينما في النظام التقليدي يؤخذ بنظر الاعتبار بيئة تتميز بمحدودية انتقال راس المال والسلع، ويتلاءم مع الإنتاج الكبير ولفترة، مع ثبات المواصفات، اضافة الى التناعم مع الإنتاج النمطي.
  ٢. في الاساليب الحديثة يتم التركيز على التكاليف في المراحل الأولى من تصميم المنتج وكونه المفتاح في معظم الاساليب لأجل متابعة التكاليف وتخفيضها مع مراعاة العوامل الأخرى، بينما في النظم التقليدية يتم اهمال هذا التركيز الموجود في الاساليب الحديثة ويتم اهمال عناصر تكاليف مهمة مثل خدمات ما بعد البيع والبحوث والدراسات.
  ٣. بشكل عام الاساليب الحديثة تأخذ بنظر الاعتبار العوامل الخارجية والداخلية عند تحديد التكاليف مثل المنافسة ورغبات العملاء ودور الموردين وكذلك الامكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية والبحث عن أفضل السبل لغرض الاستفادة وتحقيق الأهداف، بينما الاساليب التقليدية تركز بالدرجة الأساس على العوامل الداخلية في الوحدة الاقتصادية.
  ٤. الميزة الجيدة في الاساليب الحديثة تأخذ في بنظر الاعتبار العلاقات والترابط بين الوحدات الداخلية في المؤسسة وتترجمها الى خطوات مفيدة لتعظيم مقدرة الوحدة الاقتصادية، بعبارة أخرى يتم إدارة

التكلفة بشكل أكفأ نظرا لاستيعاب دور الأقسام وطبيعة النشاطات وترجمة كل هذه الإيجابيات لصالح تحقيق اهداف الاساليب الحديثة، بينما في الاسلوب التقليدي لا يرتقي الى هذا المستوى، بل لا تؤخذ علاقة الأنشطة بنظر الاعتبار.

٥. في معظم الاساليب الحديثة يتم التوجه الى الأنشطة المسببة للتكاليف ويعتبر ان التكلفة هي دالة او مقياس لنجاح الوحدة الاقتصادية و اساس الاستمرار والديمومة لها، وان أي انحراف يحدث في التكاليف يتم التوجه الى الأنشطة ومعالجتها بشكل مستمر، بينما في الاسلوب التقليدي يهمل التغير النسبي في تفاصيل كل عنصر من عناصر التكاليف ويكون المتغير الرئيسي هو حجم النشاط.

٦. ان جميع الاساليب الحديثة تتعامل مع المشكلة القائمة في نظام التكاليف التقليدي بشكل أحادي أي دراسة عامل او سلوك واحد متبع للتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولا يتيح هذا التوجه الى القضاء على المشكلة الأساسية في نظام التكاليف التقليدي، أي عدم وملاءمتها لأغراض التحليل الاستراتيجي، وهذا يعنى ان معالجتها لم يتم بشكل جذري حتى مع الدراسات والأساليب الحديثة المتبعة.

٧. ان جميع الاساليب الحديثة توفر أرضية ملائمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة نتيجة استيعابهم للتغيرات في البيئة الاقتصادية، بينما في النظام التقليدي لا تمتلك هذه القدرة او الامكانية على الاستجابة لمتطلبات وحاجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية.

**ثانياً التوصيات:** نتيجة الدراسة والتحليل في الدراسة وعلى ضوء الاستنتاجات نوصي:

١. التوجه الى تطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والإدارية بدون تردد وقلق لدى إدارات الوحدات الصناعية في العراق لما لها من مزايا تفوق كثيرا على المداخل التقليدية ويكون مفتاحا ومسلكا صحيحا تتخذها الوحدات الاقتصادية لأجل الاستمرار والبقاء في بيئة العمل.

٢. تدريب الكوادر على كيفية تطبيق الاساليب الحديثة وتوفير المستلزمات الضرورية لإنجاحها.

٣. تدريس الاساليب الحديثة بشكل واسع في اقسام المحاسبة بالجامعات والمعاهد العليا بهدف مواكبة التغيرات في العصر الحديث.

٤. اجراء دراسات جديدة في مجال الاساليب الحديثة، لان هناك سؤال كبير يمكن ان تطرحها إدارات المصانع والمعامل الا وهو (ما هو الأسلوب المناسب) او هل من الممكن دمج العديد من الاساليب الحديثة وصياغة اسلوب موحد يعالج كافة عيوب الاسلوب التقليدي؟ وهذا ما لم نجده في الاساليب الحديثة املين ان تصل الدراسات مستقبلا الى الإجابة وتوحيد إيجابيات الأساليب الحديثة لغاية الان او ما يتم التوصل اليه.

**المصادر**

**اولاً المصادر العربية:**

١. أبو محسن، احمد محمد، (٢٠٠٩)، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة فلسطين.

٢. ابو شنب، شادي صبحي، (٢٠٠٨)، تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في شركات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

٣. بركة، كمال يوسف، (٢٠١٢)، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

٤. الجيران، نادر حمد، (٢٠١٥)، دراسة تحليلية لنظام التكاليف التقليدية والحديثة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد (٦)، العدد (١).
٥. حبيب، هبة جعفر، (٢٠١٧)، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل، أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة شندي، كلية الدراسات العليا.
٦. الحوالي، خالد حسين صالح، (٢٠١٣)، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة السمنت اليمنية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مصر المجلد (١)، العدد (٣، ١).
٧. الحمروني، مفتاح محمد علي، (٢٠١٦)، دور نظام التكاليف على اساس النشاط المرتكز على الاداء في تحسين الاداء التنافسي بالمنشآت الصناعية دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيمياوية بليبيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (٢) ملحق، مصر.
٨. الدبس، محمد هيثم، (٢٠١٤)، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الرشيدة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير مقدمة الى قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة.
٩. دبابش، محمد نجيب، (٢٠١٧)، تحقق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكره، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكره، العدد (٤٩).
١٠. السيد، على مجاهد، (٢٠١٩)، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد (٧).
١١. الهلباوي، سعيد محمود، (١٩٩٨)، العلاقة التأثيرية بين التغييرات التكنولوجية وإستراتيجية المنافسة وبين كفاءة نظم التكاليف: إطار مقترح، استراتيجيات التجارة العالمية، قضايا التنمية الاقتصادية، مؤتمر الشرق الأوسط وشمال إفريقيا للاقتصاد والتجارة وأسواق رأس المال.
١٢. شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٠)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٤).
١٣. الشبلي، سيف الدين مالك عبد، (٢٠١٧)، قياس التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء لتحسين الربحية: دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة.
١٤. النشار، تهاني محمود، (٢٠٠٤)، استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
١٥. علي، محمد بخيت، (٢٠١٧)، أنظمة التكاليف الحديثة ودورها في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهرومائية بالسودان، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى كلية الدراسات التجارية جامعة السودان.
١٦. مهدي، نوادي، (٢٠٠٩)، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، (١٤٢) الجزائر، العدد (٩).

١٧. المحمدي، علا عبد الحسن، الربيعي، سلمى منصور، (٢٠٢٠)، استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات مجلة كلية العلوم، المجلد (١٢)، العدد (٢).

١٨. موسى، عبد القادر، ومسعودي، محمد، (٢٠٢١)، إثر التسعير باستخدام منهج الكلفة المستهدفة على القدرة التنافسية للمصارف الإسلامية، دراسة ميدانية لعينة من المصارف الإسلامية في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، العدد (٣)، مجلد (٩).

#### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Balakrishnan, Ramji; Eva, Labro, & K. Siva Ramakrishnan (A.), (2012), Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1), Accounting Horizons, Vol. 26, No.1.
2. Barber, F. Dewhurstz & Pritchard, (2006), Cost Allocation for Business Process Simulation Models, ProQuest Science Journals, Vol. 220, Part B.
3. Hergeth. H., (2002), Target Costing in the Textile Complex, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Vol. 2.
4. Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. -2nd ed., (2011), Managerial accounting for managers, published by McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc.
5. Granof, Michael; Daviad, E. Platt & Igor, Vaysman, (2000), Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, The Business of Government, <http://www.businessofgovernment.org>.
6. Gervais M., Levant Y., Ducrocq, C. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study, Jamar, Vol. 8 · No. 2· 2009
7. Horngren, Charest and Dater, Srikantm, and Foster, George and Rajan, Madhava, and Ittner, Christopher, (2009), Cost Accounting, A managerial Emphasis, 13th Ed.
8. Horngren, Charest & Dater, strikant & Rajan, Madhav, (2015), cost accounting Amanagerial Emphasis'15, ed.
9. Perkins, David & Scott, Stovall, (2011), Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? Journal of Applied Business Research, Vol.27, No. 5, September, October.
10. Kaplan, Robert and Atkinson, Anthony, (1998), Advanced Management Accounting 3rd Ed., Prentice Hall Inc.
11. Mei, sheng yan, (2009), Research on selection method of cost driver, journal of modern accounting and auditing, vol. 5, no. 9.
12. Namazi & Mohammad, (2009), Performance-Focused ABC: A Third Generation of Activity-Based Costing System, Cost Management, ABI/ Inform Global.
13. Okutmus & Ercument, (2015), Resource Consumption Accounting with cost Dimension and an application in a Glass Factory International Journal Academic research in Accounting Finance and management sciences Vol. 5, No. 1.
14. Shank & John K., (1989), Strategic Cost Management: New Wine, Or Just New Bottles? Journal of Management Accounting Research, Vol.1.
15. White, Larry, (2009), Resource Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting, Journal of Corporate Accounting & Finance).