

**" أساليب تحديد و قياس مساهمة كل عنصر من عناصر  
التكاليف المباشرة و غير المباشرة في تحقيق قيمة المنتج  
في القطاع الصناعي - دراسة استكشافية "**

ورقة عمل مقدمة للجنة العلمية الدائمة لترقية الأساتذة والأساتذة  
المساعدين ( محاسبة التكاليف و الإدارية )

**د/ محمد فتحي الشحات علي**  
أستاذ المحاسبة المساعد - قسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة بنها

ديسمبر - ٢٠١٩ م

## المحتويات

رقم الصفحة	العنصر	م
٣	مقدمة	١
٥	أهمية قياس تكلفة الإنتاج في بيئة الأعمال الصناعية	٢
٨	العوامل المؤثرة في بيئة التصنيع الحديثة على تطوير نظم التكاليف و تحديد قيمة المنتج	٣
١٠	مدخل سلسلة القيمة في تحقيق قيمة المنتج	٤
١٢	أمثلة لأهمية سلسلة القيمة في إضافة قيمة للمنتج	٥
١٣	أهمية قياس تكاليف سلسلة القيمة و قيمة المنتج	٦
١٦	الخاتمة	٧
١٨	المراجع	٨

## أولاً: المقدمة:

في ظل المتغيرات البيئية الراهنة و المرتبطة بمحيط مؤسسات الأعمال لم يعد الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف مقتصرًا على حساب تكاليف العمليات و المنتجات بل أصبحت تساهم بشكل كبير في صناعة القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد و تحديد قيمة المنتجات من خلال تنميط فعاليات العملية الإنتاجية بما يؤدي إلى خلق منتجات أكثر تنافسية و ذلك بفضل التميز عن طريق التحكم في التكلفة ، و هو ما جعل إدارة المؤسسات الاقتصادية و الصناعية بشكل خاص تلتزم السبل المؤدية التي تبنى نظم التكاليف التي تحقق لها هذه المتطلبات. و في هذا الإطار يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أحد أهم النظم المعتمدة في حساب التكاليف لما يوفره من قاعدة بيانات متنوعة بما يساهم بشكل كبير في التحكم في التكلفة و الوقت ، و الذي له الأثر الكبير على نتائج الأعمال ، لذا بات لزامًا على إدارة المؤسسات الاقتصادية توفير كل ما يتطلبه الحاجة إلى تطبيق نظم تكاليف فاعلة لارتباطها الوثيق بتحديد قيمة المنتج.

ولقد شهدت الأونة الأخيرة في بيئة الأعمال الصناعية ثورة في عالم الإتصالات و ثورة أخرى في عالم كيفية معالجة البيانات و المعلومات. و يعتبر نظام محاسبة التكاليف أحد أهم أنواع النظم المحاسبية نظرًا لإهتمامه بقياس و توفير البيانات التكاليفية التي تساهم في عملية التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات. حيث أكدت دراسة (Alahdal et al, 2016) على أن نظام محاسبة التكاليف يعتبر مصدر هام جدًا للمؤسسة في توفير البيانات التكاليفية الضرورية لعملية إتخاذ القرارات. كما أنه يلعب دورًا رئيسيًا في توفير رؤية متكاملة للمؤسسة لموائمة قدراتها و مواردها المتاحة لها ، و مجالات عملها لغرض الإستخدام الأمثل لهذه الموارد في حالة إستخدام البيانات و المعلومات بطريقة فعالة. بالإضافة إلى ذلك، أشارت الدراسة السابقة إلى أن محاسبة التكاليف "كأحد فروع المحاسبة" شهدت العديد من التطورات بسبب الإهتمام المتزايد من قبل الأكاديميين و المهنيين بقياس عناصر التكاليف و مدى مساهمتها في تحسين جودة المنتجات و الخدمات. كما أن المنافسة العالمية المتزايدة بين المؤسسات أظهرت أن هناك حاجة ضرورية إلى التحكم في التكاليف المتعلقة بإنتاج السلع و الخدمات و بالتالي منح ميزة للمنظمة في التنافس مع المنظمات الأخرى التي تعمل في نفس المجال. و أضافت دراسة (Alahdal et al, 2016) أنه ليس هناك شك في أن وجود نظام لمعلومات التكلفة أمر لا غنى عنه لتوفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات مع التطور المذهل لنظم المعلومات ، و لم تعد مشكلة تواجه متخذي القرارات بشأن توفر المعلومات ، على العكس من ذلك ، فإن المشكلة الحقيقية تكمن في وجود معلومات هائلة تتطلب التصنيف و التبويب و دقة القياس. و من ثم نحن بحاجة إلى اختيار المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات ، و تحقيق التوازن بين البدائل المتاحة لمختلف القرارات الإدارية.

و من ناحية أخرى, أكدت دراسة ( Adamu and Olotu, 2009 ) أن الهدف الرئيس من أى نظام تكلفة هو توفير المعلومات ذات الصلة و في التوقيت المناسب للإدارة. هذه المعلومات تدعم أفضل استخدام لموارد الشركة في انتاج المنتجات و تقديم الخدمات و كذلك تحسين القدرة التنافسية من حيث التكاليف و الجودة و الربحية. و هناك عدد من الانتقادات التي تم توجيهها إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية و التي تتمثل معظمها حول تقنيات تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات و الخدمات. و في نفس سياق المناقشة السابقة, أوضحت دراسة (Mohammed, 2011) أن قدرة الشركات الصناعية على المنافسة بفعالية و إيجابية يتحدد بشكل كبير جدا بناءا على تكلفة و جودة منتجاتها. حيث يمكن تخفيض تكلفة المنتج إما بزيادة الإنتاجية أو عن طريق خفض تكاليف التصنيع. أضف الى ذلك, إن زيادة درجة المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة أجبرت معظم المنشآت الصناعية على تطوير كفاءة الرقابة على موارد التصنيع مما يؤدي تلقائيا إلى زيادة الإنتاجية و تحسين جودة المنتجات. و في السنوات الأخيرة أكدت الدراسات أنه يمكن تخفيض تكلفة التصنيع للمنتج عن طريق عدة اتجاهات منها: تقليل المكونات المستخدمة في الإنتاج, تصميم مكونات المنتج بشكل سهل , و إختيار أفضل مزيج من المواد و العمليات في عملية تصنيع المنتج.

و من ناحية أخرى, أظهرت دراسة (الباز , ٢٠١٧) أن هناك تغييرات و تطورات هائلة في نظم التصنيع نتيجة للتغير المذهل و المضطرب في بيئة الأعمال الحديثة و ذلك كنتيجة لزيادة درجة المنافسة العالمية. وهذا تطلب التحول من إتباع نظم الإنتاج التقليدية و إستحداث إستراتيجيات تنافسية جديدة و حديثة حيث تكون بمثابة الدافع نحو إيجاد تحسينات و تطورات ملموسة في كفاءة و مرونة النظم الإنتاجية. و قد أدت الضغوط التنافسية إلى الكشف عن قصور موجود في نظم التكاليف الجارية إستخدامها و بصفة خاصة فيما يتعلق بدقة قياس التكاليف و ملائمة نواتج تلك النظم لإتخاذ القرارات في ظل منافسة تسويقية هائلة. أضف إلى هذا, تطرقت دراسة (الباز , ٢٠١٧) إلى سعى الوحدات الاقتصادية في ظل أجواء المنافسة التي تشهدها بيئة الأعمال الصناعية الى السباق المستمر نحو تحقيق مركز استراتيجي للتكاليف عن طريق احتساب تكلفة الوحدة المنتجة و الوصول بها الى الحدود التنافسية. و من ثم حتمية أن تكون متوسط تكلفة الوحدة لا يزيد اطلاقا عن متوسط تكلفة الوحدة في الشركات المتنافسة في داخل الصناعة الواحدة. هذا سوف يؤدي تلقائيا إلى تحسين و تطوير معدل العائد على الاستثمارات.

و في نفس السياق. أكدت دراسة (أبوظالب , ٢٠١٤) أن نظم المحاسبة الإدارية تعتبر وسيلة هامة و ضرورية للتأكد من ملائمة عمليات إختيار و تنفيذ إستراتيجيات إدارة أعمال المنشأة و يتصف التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن مختلف الأساليب التقليدية للمحاسبة الادارية بأن هذا التحليل الإستراتيجي يعكس الإستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا ووثيقا بمرحلة أو أكثر من مراحل الإدارة الاستراتيجية للمنظمة. و لذلك فإن توافر نظام محاسبة تكاليف فاعل في المنشآت يساعد المنشآت على تحديد تكلفة المنتجات و التعرف علي طبيعتها و خصائصها و دراسة أنواع و تسلسل العمليات

الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تصنيف و تحديد مراكز التكلفة المختلفة. و أيضا يساعد نظام محاسبة التكاليف في بيان الإستخدام الأمثل للمواد الخام و تكاليف العمالة و تكاليف شراء و إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.

وبناء على ما سبق, فإن محور إهتمام الورقة البحثية سوف يركز على النقاط الأساسية التالية:-

- (١) أهمية قياس تكلفة الإنتاج في بيئة الأعمال الصناعية
- (٢) العوامل المؤثرة في بيئة التصنيع الحديثة على تطوير نظم التكاليف و تحديد قيمة المنتج
- (٣) مدخل سلسلة القيمة value Chain في تحقيق قيمة المنتج
- (٤) أمثلة لأهمية سلسلة القيمة في تحقيق قيمة للمنتج
- (٥) أهمية قياس تكاليف سلسلة القيمة و تحقيق قيمة للمنتج

### ثانياً:- أهمية قياس تكلفة الإنتاج في بيئة الأعمال الصناعية

أكدت دراسة (Alahdal et al, 2016) أن نظام محاسبة التكاليف هو أحد المصادر الرئيسية للمعلومات و التي تعتمد عليها إدارة الشركة في إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية , خاصة تلك القرارات المرتبطة بعملية التسعير. لذلك , فإن عدم دقة المعلومات التكاليفية يؤدي بالتبعية إلى إتخاذ قرارات غير صحيحة و غير منطقية , و عملية صنع القرار هي عملية مستمرة داخل المنشأة. إن عملية الإنتاج هي النشاط الأساسي للشركات الصناعية , لأن أنظمة التكلفة لها دور في توفير جودة المعلومات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار المناسب و في التوقيت المناسب. أضف إلى ذلك فإن دراسة (Donizetti, 2016) أكدت أن فهم قياس عناصر التكاليف المختلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة و مدى مساهمة كل عنصر من عناصر التكاليف في تحقيق قيمة المنتج يعتبر هدف رئيس لا غنى عنه عند تصميم أى نظام تكاليفي في المنشآت الصناعية ليس فقط من أجل إختيار و تحديد سعر المنتج و لكن أيضا من أجل العديد من الإعتبارات الأخرى , و التي منها على سبيل المثال:

١. التحكم في التكاليف
  ٢. مراقبة الأسعار
  ٣. ضبط كفاءة المنتج
  ٤. التخطيط الجيد لأنشطة المنشأة
  ٥. مراقبة تطوير الأنشطة
  ٦. توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لصنع القرار
- و قد أوضحت الدراسة السابقة أن عملية التحكم في التكاليف Cost Control و قياس مساهمة عناصر التكاليف في تحقيق قيمة المنتج تعتبر عملية مهمة للغاية و ذلك يرجع إلى عدد من العوامل الحاكمة كما

يلي: تزايد تقنيات الإنتاج الحديثة , دخول منتجات جديدة , ظهور أسواق جديدة , زيادة أعداد المنافسين في السوق الواحدة , و كذلك تشعب و زيادة عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تساهم في إنتاج المنتج. أيضا, فإن من أهم أهداف أى نظام رقابي للتكاليف هو خفض تكاليف المنتج و لكن هذه العملية قد تكون ليست من السهولة بمكان كما يظن البعض و ذلك لعدد من الأسباب منها: الافتقار للأدوات الكافية لعملية قياس التكلفة , صعوبة استخدام أدوات القياس التقليدية , الخصائص و السمات الخاصة بكل وظيفة . و أيضا عدم الإستقرار في معدلات الإنتاج.

وفقا لـ (The Institute of Cost Accountants in India, 2018) , إن نظام محاسبة التكاليف يقوم بتوفير تحليلا و تصنيفا للتكاليف حتى تتمكن المنشأة من احتساب التكلفة الإجمالية لوحدة المنتج بدرجة معقولة من الدقة. فعلى سبيل المثال : لا نكتفي بأن نعرف أن وحدة منتج ما مثلا تكلفتها ٧٠ جنيه لكن تهتم الإدارة أيضا بمعرفة تكلفة المواد المستخدمة و الأجور المستخدمة و كذلك معرفة مقدار المصاريف الأخرى المتكبدة في سبيل إنتاج وحدة المنتج و ذلك بهدف استيعاب تكلفة و مساهمة عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة في إنتاج وحدة المنتج بهدف إتخاذ إجراءات حالية أو مستقبلية لخفض التكلفة. أضيف إلى ذلك أيضا, أوضحت الدراسة السابقة أن وجود نظام محاسبة تكاليف محكم في المنشآت يساعد في إعداد الميزانيات و وضع التكاليف المعيارية بهدف تحليل الإنحرافات و تحليل الربحية و كيفية المساهمة في المسؤولية الإجتماعية للمنشأة. و هكذا فإن نظام محاسبة التكاليف الجيد يساهم في تحديد مساهمة كل عنصر من عناصر التكاليف في تحديد تكلفة المنتج و تجميع و تلخيص و تصنيف المعلومات التكاليفية لتقدير تكلفة المنتج و تخطيط العمليات و الرقابة و المساهمة في عملية إتخاذ القرارات. أكدت دراسة (The Institute of Cost Accountants in India, 2018) أن نظام محاسبة التكاليف الفاعل في المنشآت يجب أن يتوفر فيه ثلاث سمات رئيسية كما هو موضح في شكل (١):

شكل (١): سمات رئيسية لنظام محاسبة تكاليف فاعل

(١) علم	(٢) فن	(٣) تطبيق
لأنه مجموعة منهجية من المعرفة التي لها مبادئ معينة يجب أن يمتلكها محاسب التكاليف من أجل القيام بمسؤولياته في تحديد تكلفة المنتج من عناصر التكاليف المختلفة.	لأنه يتطلب القدرة و المهارة التي يكون فيها محاسب التكاليف قادرا على تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف على مختلف المشكلات الإدارية.	حيث تشمل الجهود المستمرة لمحاسب التكاليف بغرض تقديم المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الإدارية و حفظ السجلات الاحصائية.

المصدر: (The Institute of Cost Accountants in India, 2018)

و في دراسة أخرى, أكدت دراسة (Walther and Skousen, 2009) أنه في سبيل تحديد و قياس تكلفة المنتج في الشركات الصناعية, يجب أن يتم تصميم نظام تكاليفي محكم يقوم على التمييز بوضوح بين طرق قياس التكلفة Methods و مفاهيم إحتساب التكلفة Concepts. فيما يتعلق بالمصطلح الأول Methods : تقوم بعض المنشآت بإحتساب و قياس تكلفة المنتج بالإعتماد على طريقة تكلفة الأوامر الإنتاجية حيث يتم تحديد تكلفة كل أمر إنتاجي من عناصر تكلفة المواد المباشرة و تكلفة العمل المباشر بالإضافة إلى عناصر التكاليف الإضافية Overhead التي تتحملها المنشأة في سبيل انتاج وحدة المنتج. على العكس من ذلك, تقوم بعض المنشآت بإنتاج منتجات متجانسة في شكل عمليات متتالية مستمرة حيث يمر المنتج على عدة أقسام بشكل متتابع متتالي حتى يتم الانتهاء من إنتاجه تماما و يكون جاهزا للبيع إلى المستهلك النهائي. و تسمى هذه الطريقة باسم طريقة المراحل الإنتاجية . و من ناحية أخرى يحتاج المديرون إلى فهم و استيعاب مفاهيم و نظريات مختلفة لإحتساب تكلفة المنتج. حيث يتم التمييز بين طريقة التكلفة الكلية Absorption و طريقة التكلفة المباشرة Direct. حيث بالإعتماد على طريقة التكلفة الكلية, يتم تحميل تكلفة المنتج بعناصر التكاليف المختلفة مباشرة و غير مباشرة متضمنا عناصر التكاليف الإضافية المختلفة مثل الإهلاك و الصيانة و تكلفة المهمات المختلفة, حيث يتم توزيع التكاليف الإضافية Burden على المنتج. و يتم الإعتماد على طريقة التكلفة الكلية لأغراض التقارير الخارجية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP. و بالرغم من ذلك يتحفظ بعض المديرين في الإعتماد على نتائج تلك الطريقة لأنها غالبا ما تقود إلى قرارات غير صائبة و غير دقيقة. و على العكس من ذلك تعتمد بعض نظم التكاليف في المنشآت على طريقة التكلفة المباشرة حيث يتم تحميل تكلفة المنتج بعناصر المواد المباشرة و الأجور المباشرة.

و أكدت دراسة (Tse and Gong, 2009) أن تصميم و تطوير نظام محاسبة تكاليف يهتم بعملية قياس التكلفة بشكل دقيق و فعال يعتبر من أهم المهام و المسؤوليات للمحاسبين الإداريين. و في السنوات الأخيرة التي شهدت تطورا مضطربا في تكنولوجيا المعلومات و عالم الإتصالات و عصر البيانات الكبيرة و الضخمة Big Data , أصبحت هناك حاجة ضرورية لإحداث تحسينات جوهرية فيما يتعلق بعملية تجميع و قياس و توصيل بيانات التكاليف و تحليلها للوصول إلى قياس دقيق لوحدة المنتج. و لكن مع الأسف أن الطرق التقليدية (مثل طريقة التكلفة الكلية و طريقة التكلفة المتغيرة) لا تحقق الأهداف المرجوة حيث أن هذه الطرق تم تصميمها على أساس إفتراضات مبسطة جدا لسلوك التكاليف و كذلك تم تصميمها للتعامل مع حجم صغير و محدود جدا من البيانات المتاحة.

و أكدت دراسة (عبدالرحمن , ٢٠٠٠) أن عملية قياس تكلفة المنتجات تتطلب عددا من الإجراءات و السياسات منها: (١) توفير القياسات الدقيقة لتكلفة مرحلة تخطيط و تصميم المنتج و هذه من الانشطة

التي يمكن أن تضيف قيمة للمنتج , (٢) الإهتمام بقياس و تحليل تكاليف نشاط البحوث و التطوير باعتباره من الأنشطة الإستراتيجية للمنشأة , (٣) الإستفادة من تطبيق مفهوم التكلفة على أساس النشاط في مجال تخصيص و توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة , (٤) إمكانية تحليل الأنشطة لأغراض هندسة و تحليل القيمة و إضافة قيمة للمنتج. و أكدت دراسة (محمد , ٢٠١٤) أن قياس تكلفة المنتجات لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المباع و مخزون آخر الفترة من الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام حيث يتم تعريفه بإسم تسعير المنتجات و نتائج أعمال الفترة. و مع تزايد حجم المنشآت و زيادة حدة المنافسة بينهم ظهرت الحاجة إلى قياس تكلفة المنتج لأغراض مختلفة أخرى مثل التخطيط و الرقابة و تقييم القرارات البديلة للاختيار من بينها.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في بيئة التصنيع الحديثة على تطوير نظم التكاليف و تحديد قيمة المنتج

يرى Fei and Isa (2010) أن تكلفة المعلومات ضرورية لجميع الشركات بما في ذلك الشركات التجارية والصناعية والخدمية. ويوفر الأدب بعض العوامل السلوكية والتنظيمية المحددة التي قد تؤثر على الأرجح في اتخاذ القرار بشأن تنفيذ و اختيار أنظمة تكاليف معينة في المنظمة ( Al-Omiri & Drury, 2007, Ahmadzadeh et al, 2011). رأى كل من Fei and Isa (2010) أن دراسة العوامل التي تؤثر على تكلف أنظمة التنفيذ الناجح معترف به كمجال بحث ضروري.

كما حددت الدراسات السابقة حجم الشركة كعامل حيوي يؤثر على تنفيذ أنظمة محاسبة التكاليف الأكثر تعقيداً ( Innes et al, 2000؛ Ahmadzadeh et al, 2011). كما أشارت الدراسات السابقة إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة وتنفيذ أنظمة تقدير التكاليف الحديثة. وأحد الأسباب المحتملة لذلك هو أن المنظمات الأكبر تتمتع بفرص أكبر نسبياً في الوصول إلى الموارد لتجربة إدخال أنظمة تكلفة أكثر تطوراً مثل نظام التكاليف على أساس النشاط (Al-Omiri and Drury, 2007).

علاوة على ذلك ، أظهرت الدراسات أن الأعمال التجارية هذه الأيام تعمل في بيئة تنافسية ذات تكنولوجيا عالية للغاية حيث أدى التقدم في تكنولوجيا المعلومات والعولمة (Innes et al, 2000) ، (Ahmadzadeh et al, 2011). الي زيادة الطلب من جانب المستهلكين بتخفيض أسعار السلع مع احتفاظ السلع بجودة عالية ، و من ثم تركيز الشركات الآن علي طرق لتحديد أفضل العوامل الدافعة لخفض التكلفة وتحسين الأرباح (Chea, 2011).



دراسة (السحيري ٢٠٠٧) "بعنوان التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف". هدفت الدراسة إلى توضيح أهم التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وتأثيرها في نظم محاسبة التكاليف، وتوصلت الدراسة إلى أن التطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية تمثلت في ظهور عدة تعقيدات منها زيادة حدة المنافسة، وتعدد إحتياجات العملاء، وقصر دورة حياة المنتج، والتي أدت بدورها إلى عجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية عن مواكبة تلك التطورات كما فشلت في توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات، وعدم القدرة على توفير البيانات الدقيقة لأغراض تحديد تكلفة المنتج لعدم وجود علاقة سببية بين التكاليف الإضافية المحملة على المنتج وبين ما استهلكه من موارد.

دراسة محمد (٢٠٠٩) "بعنوان تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن". هدفت الدراسة إلى تقييم نظم المحاسبة عن التكاليف المطبقة بشركات المطاحن في جمهورية مصر العربية لبيان مدى ملاءمتها للعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة لنشاط المطاحن، كما تعرضت الدراسة إلى أهم خصائص بيئة الأعمال الحديثة والمتغيرات الناتجة عنها والمرتبطة بالشركات الصناعية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تغير لهيكل التكاليف الصناعية بشركات المطاحن نتيجة التحول إلى الآلية الكاملة في القيام بعملية الطحن من خلال المطاحن الحديثة بالإضافة إلى قصور نظام التكاليف التقليدي الحالي بشركات المطاحن في تحقيق القياس السليم لعناصر التكاليف وعدم ملاءمته للبيئة الصناعية الحديثة، الأمر الذي يتطلب تطويره باستخدام أحد الأساليب الحديثة للتكاليف.

بالإضافة إلى ذلك ، يلعب دعم الإدارة العليا أيضاً دوراً حاسماً في تنفيذ أي نظام محاسبة تكاليف (Innes, 2000 ؛ Fei & Isa, 2010). ذكرت (Chongruksut and Brooks (2005) ، في دراستهم لتطبيق نظام ABC في تايلاند ، أن دعم الإدارة العليا تم الاعتراف به كعامل حاسم رئيسي يؤثر على التنفيذ الناجح لأنظمة تقدير التكاليف. وبالمثل ، أبلغ باحثون آخرون عن تأثير كبير لدعم الإدارة العليا في التنفيذ الناجح لنظام محاسبة التكاليف (Maelahi, 2006). يشمل الدعم الإداري المشاركة الفعالة ، وكفاية الموارد المقدمة ، والعلاقات مع الاستراتيجيات التنافسية في بيئة الأعمال.

يعد تنوع المنتجات عاملاً رئيساً آخر يؤدي إلى امكانية حدوث تكاليف المنتجات المشوهة كمخرجات لنظام التكلفة التقليدي (Fei & Isa , 2010). فعندما تستهلك المنتجات نسباً مختلفة من موارد الإدارات الداعمة ، فإن نظام التكلفة الذي يضم العديد من مجتمعات التكلفة ، مع الإشارة إلى كل مجمع تكلفة على نشاط داعم منفصل ، يجسد بشكل أفضل التباين في استهلاك الموارد. لالتقاط تنوع الحجم ، يلزم وجود نظام تكلفة معقد يقوم بإنشاء تجمعات تكاليف منفصلة للأنشطة على مستوى الدفوعات ، ويتضمن برامج تشغيل تكلفة غير مبنية على أساس الحجم تقيّم استهلاك الموارد حسب أحجام الدفوعات بدلاً من الحجم

(Drury & Tayles, 2005). وبالتالي ، لتقييم استهلاك موارد المنتجات المختلفة في بيئة معقدة ، يلزم توفير أنظمة تكلفة أكثر تعقيداً (مثل نظام ABC) تتضمن عدداً أكبر من مجوعات التكلفة ومحركات التكلفة.

#### الخلاصة:

وفقاً للدراسات السابقة مثل المحمود و رزق (٢٠٠٥، ص ٣٠٧-٣١٠)، يمكن القول بأنه أصبحت أنظمة التكاليف مطالبة بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في ظل المتغيرات الحديثة، وأن تقوم بدورها الوظيفي بكفاءة وفعالية، خصوصاً وأن المعلومات التي تقدمها أنظمة التكاليف التقليدية لا تحقق المنفعة لمستخدميها. و من ثم التغيرات الحديثة أثرت في أهداف أنظمة التكاليف، حيث أصبح الهدف الأساسي هو إدارة التكلفة، والتركيز على هدف تخفيض التكلفة، وتعظيم الربحية والرقابة على الجودة والتقييم الشامل للأداء.

عنصر المواد: ما زالت المواد تمثل النسبة الأكبر في هيكل التكاليف واستخدام نظم التصنيع الحديثة زاد من الأهمية النسبية المعطاة لهذا العنصر.

عنصر العمل: انخفضت الأهمية النسبية لعنصر العمل في ظل التغيرات التي شهدتها بيئة التصنيع الحديثة الأمر الذي أدى إلى عدم صلاحيته كأساس لتخصيص التكاليف الإضافية.

عنصر التكاليف غير المباشرة: زادت الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة نتيجة زيادة نسبتها إلى إجمالي التكاليف الصناعية نظراً لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة إلى إجمالي التكاليف تقل درجة الاعتماد على مدخل التحميل المتغير لتحديد تكلفة وحدة المنتج وتزداد درجة الاعتماد على مدخل التحميل الكلي، خصوصاً في ظل الاتجاه إلى الإدارة الشاملة للتكلفة أي في جميع مراحل دورة حياة المنتج كأحد أدوات إدارة التكلفة.

#### **رابعاً:- مدخل سلسلة القيمة Value Chain في تحقيق قيمة المنتج**

يمكن استخدام مدخل سلسلة القيمة Value Chain كمدخل جيد في تحليل و قياس تكاليف المنتج من بدايات عملية البحث و التطوير حتى وصوله إلى المستهلك النهائي و معرفة تكاليف خدمة ما بعد البيع. طبقاً لدراسة يوسف (٢٠٠٩) فقد عرف Porter سلسلة القيمة على أنها "مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع و الخدمات من استخدام المواد الأولية حتى تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي" و أكدت نفس الدراسة السابقة على أهمية سلسلة القيمة لعدة اعتبارات منها : يساعد تحليل سلسلة القيمة على تخفيض تكلفة العمليات, يساعد المنظمة في ترتيب أولوياتها و أدوارها , تحديد الفرص اللازمة لتطوير أعمال المنظمة , و المساهمة في تحسين عملية اتخاذ القرارات. و أكدت دراسة الصفار (٢٠٠٩) أن إطار سلسلة القيمة عبارة عن طريقة لتجزئة أنشطة تسهم بمجموعها في تكوين قيمة لمنتج أو خدمة ما و ذلك من خلال النظر إلى تلك الأنشطة على أنها سلسلة حلقات مترابطة ينبغي ملاحظتها و تحليلها تحليل جيد ضمن إطار ملائم استراتيجياً من أجل فهم و استيعاب سلوك تكاليف

سلسلة القيمة. و أكدت دراسة علي (٢٠٠٨) أن سلسلة القيمة عبارة عن كافة الأنشطة الطبيعية و الصناعية المنفذة داخل المشاة و التي يمكن أن تضيف قيمة لمنتجاتها و من ثم فإن هذه السلسلة تعكس موقف المنشأة في السوق و تأريخها و خياراتها الإستراتيجية و قوتها التنافسية . أضف الى ذلك إن الغرض الرئيس من تحليل سلسلة القيمة هو الوقوف على أنشطة المنشأة التي من الممكن ان تحقق ميزة تنافسية اذا تم استثمارها و تعزيزها بصورة أفضل و بشكل أفضل يحقق ميزة و قيمة جيدة للمنتج النهائي للمنشأة.

ووفقا لدراسة الباز (٢٠١٧), يتحدد نطاق سلسلة القيمة بمجموعة الخلايا المنتجة للقيمة و قد اتسع نطاق هذه الخلايا المنتجة للقيمة في الأونة الأخيرة ليشتمل على جميع العمليات الخلاقة للقيمة بدءا من الموردين و انتهاءا بالعملاء, و بالتالي وفقا لهذه الدراسة فإن سلسلة القيمة تشتمل على سلسلتين فرعيتين هما: سلسلة القيمة للموردين و العملاء و سلسلة القيمة للوحدة الإقتصادية – الأولى تشمل خلايا القيمة للمنتج لدى الموردين و العملاء و الثانية تشتمل على خلايا القيمة للوحدة الاقتصادية لنفس المنتج. و لكن ما يهم الباحث في هذه الورقة البحثية هو تحليل سلسلة القيمة و تحديد مما تتكون سلسلة القيمة للمنتج داخل المنشأة و تحليل و تفسير كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة و الوقوف على ما هي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج و تلك التي لا يمكن أن تضيف قيمة للمنتج و ذلك لتجنبها و تفاديها تماما حتي لا تمثل عبئا تكاليفيا على المنشأة.

ووفقا لدراسة الصفار و عبيد (٢٠١٦) , فإن سلسلة القيمة على مستوى الصناعة تتضمن مجموعتين من الأنشطة تمثل احدهما الأنشطة الرئيسية و مجموعة أخرى من الأنشطة تمثل الأنشطة الساندة لها. و تتمثل الأنشطة الرئيسية : الإمداد الداخلي . الانتاج , الامداد الخارجي , التسويق و البيع و خدمة ما بعد البيع . أما الأنشطة الساندة لها و هي التي تدخل في ادارة اي نشاط أساسي مثل المحاسبة و التمويل و ادارة الموارد البشرية و تكنولوجيا المعلومات. و من خلال تحليل سلسلة القيمة للأنشطة الرئيسية للمنشأة من بدايات عملية البحوث و التطوير و انتهاءا بعملية خدمة ما بعد البيع. نستطيع الوقوف على أنواع تكاليف كل مرحلة و كيفية قياسها بهدف إضافة قيمة للمنتج. و سوف يتم التركيز في هذه الورقة البحثية على الأنشطة الرئيسية و الداعمة للمنشأة و ما يتضمنه كل نشاط من تكاليف و كيف يمكن قياس تكاليف كل نشاط و مساهمة كل نشاط في إضافة قيمة للمنتج.

## خامسا: أمثلة لأهمية سلسلة القيمة في إضافة قيمة للمنتج

تعتمد تحليلات سلسلة القيمة على وجود سلسلة من العلاقات الخارجية المعقدة بين الأنشطة التي تنفذ ضمن إطار الوحدة الاقتصادية (الصفار و عبيد، ٢٠١٦) ، إذ تصف سلسلة القيمة الروابط والعلاقات الخارجية مع المجهزين والعملاء ثم يتم تحديد الأنشطة اللازمة وتكلفة هذه الأنشطة هي التي تحدد موجبات التكلفة وتتضمن تحليلات سلسلة القيمة على مستوى الصناعة مجموعتين من الأنشطة تمثل احدهما الأنشطة الرئيسية ومجموعة أخرى من الأنشطة الساندة لها. ووفقا للمرجع السابق تبدأ الأنشطة الرئيسية بالبحث والتطوير وتنتهي بتقديم الخدمات. وهناك ثمة ارتباط وثيق بين تحليل سلسلة القيمة وعدد من المحاور التي تؤدي في النهاية الى تعظيم قيمة المنتج منها: سلسلة القيمة وتعظيم الأرباح , سلسلة القيمة وتحقيق الميزة التنافسية , سلسلة القيمة والأداء المالي , سلسلة القيمة وعملية اتخاذ القرارات , سلسلة القيمة وتحقيق المركز الاستراتيجي للمنشأة. (سيتم شرح أول بندين على سبيل المثال)

### ١. سلسلة القيمة وتعظيم الأرباح:

وفقا لدراسة العناني (٢٠١٥) إن تحليل مفهوم سلسلة القيمة يساهم في تحقيق ميزة تنافسية نتيجة خفض تكاليف المنتج والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج خلال دورة حياته وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يؤدي الى تخفيض التكلفة مع الحفاظ على جودة وكفاءة الأداء للمنتج. وهناك عدد من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق تحليل سلسلة القيمة والتي من أهمها: تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة في السوق, استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج, تحديد الروابط بين أنشطة القيمة في المنظمة, البحث عن طرق متجددة لتحسين العوائد من سلسلة القيمة, إبراز وتوضيح مؤشرات الأداء لأسلوب المعلومات الإدارية لديها. وتعتبر تكاليف البحث والتطوير من أهم أنواع التكاليف في مراحل سلسلة القيمة لما لها من دور كبير جدا في تخفيض تكاليف المراحل التالية لها ووفقا لدراسة فرحان (٢٠١٦) , عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨) الخاص بالموجودات غير الملموسة تكاليف البحث والتطوير بأنها : "البحث" هو عبارة عن استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة و ادراك علمي أو فني : أما "التطوير" فهو عبارة عن تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الإستخدام التجاري. و أكدت نفس الدراسة السابقة انه يرتبط عامل عدم التأكد بتكاليف البحث والتطوير, حيث يرتبط عنصر عدم التأكد ببعض الجوانب منها: صعوبة تحديد التكلفة التي تتعلق بكل نشاط او بكل مشروع على حده , صعوبة تحديد و قياس المنافع المستقبلية التي يمكن ان تترتب على نفقات البحث والتطوير , و كذلك صعوبة تحديد الفترة الزمنية التي يمكن من خلالها أن تتحدد المنافع المستقبلية المتوقعة نتيجة الانفاق على عمليات البحث والتطوير.

و تتضمن تكاليف البحث و التطوير العديد من البنود منها: الرواتب و الأجور و التكاليف الأخرى للعاملين في أنشطة البحث و التطوير , تكاليف المواد و الخدمات المستخدمة , اهلاك المعدات و الآلات و المرافق الأخرى المستخدمة في عملية البحث و التطوير, بالإضافة الى التكاليف الصناعية غير المباشرة المستخدمة في عمليات البحث و التطوير. ووفقا لدراسة الطائي (٢٠١٨) فان من أهم ادوات قياس تكاليف البحث و التطوير هي: أنه يمكن فتح حساب خاص بنشاط تكاليف البحث و التطوير ضمن حسابات الوحدة الاقتصادية , تحديد مركز مسؤولية معين له مدير خاص به يقوم بتحليل التكاليف المرتبطة بعمليات البحث و التطوير, كما انه يمكن قياس تكاليف البحث و التطوير و تصنيفها الى ما هو مباشر يمكن تخصيصه و ما هو غير مباشر لا يمكن تخصيصه الى منتج معين. كما أنه يمكن المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث و التطوير على اساس أنها تكاليف رأسمالية يتوقع منها منافع مستقبلية او باعتبار انها مصروفات يمكن تحميلها على إيرادات الفترة المحاسبية و ذلك لصعوبة تحديد الفوائد و المنافع المستقبلية لنفقات البحوث و التطوير.

## ٢. سلسلة القيمة و الميزة التنافسية للمنشأة:

وفقا لدراسة عبد الجواد (٢٠١٥), هناك علاقة ارتباط وثيق بين استخدام تحليل و دراسة سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة و زيادة في قيمة المنتج في السوق التنافسي و ذلك من حيث أبعاد الميزة التنافسية الثلاثة (تخفيض التكلفة - تخفيض الوقت - رفع الجودة) و أكدت هذه الدراسة أن الأنشطة اللوجستية الأكثر تأثيرا في صناعة الاسمنت (على سبيل المثال) هي نشاط التعبئة و التغليف و يليه نشاط النقل و يليه نشاط التخزين. و أكدت الدراسة السابقة أيضا أن هناك قصور و إنتقادات متعددة في أساليب التحليل التقليدية و أن استخدام تحليل سلسلة القيمة من المداخل الجيدة في ظل ظروف البيئة الحديثة و يساهم في عملية التحسين المستمر و أن تحليل سلسلة القيمة تعتبر بمثابة أداة للربط بين التكلفة المستهدفة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة. أضف الى ذلك, أشارت الدراسة السابقة أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يوفر منهجية متميزة تساعد في إدارة التكاليف وفق منظور إستراتيجي من أجل تطوير الميزة التنافسية للمنشأة و زيادة قيمة المنتج بين المنتجات المنافسة.

سادسا: أهمية قياس تكاليف سلسلة القيمة و تحقيق قيمة المنتج (اعتمد هذا الجزء بشكل رئيس على (الصفار و عبید, ٢٠١٦) مع تعليقات الباحث التي تدعم فكرة البحث و هي كيفية قياس تكاليف سلسلة القيمة في سبيل تعظيم قيمة المنتج).

## (١) الأنشطة الأساسية ضمن سلسلة القيمة:

١. **أنشطة الإمداد الداخلي:** تتمثل هذه الأنشطة في الاستلام و المراقبة على المخزون و النقل و تعرف بأنها النشاط الرئيس المسؤول في المنشأة عن توفير الاحتياجات و الموارد اللازمة لتسيير عمليات المنشأة مثل المواد الأولية و التجهيزات و المستلزمات السلعية و الخدمية و غير ذلك.

• يجب على المنشأة تحديد كيفية احتساب تكلفة المواد الأولية و عمل دراسة متأنية لموردي المواد و المستلزمات و اختيار الموردين بشكل فيه دقة للتأكد من الجودة و تأثيرها الإيجابي على قيمة المنتج النهائي.

٢. **أنشطة العمليات (الإنتاج):** حيث تتضمن تلك الأنشطة كل ما يتعلق بعمليات الإنتاج في المنشأة و كيفية تحويل المدخلات الى منتجات مصنعة جاهزة للبيع للمستهلك النهائي و يتطلب ذلك التعرف الكافي و الكامل لخصائص السلعة و حجم الطلب اللازم و ايضا معرفة تكاليف الإنتاج من مواد و أجور مباشرة و تكاليف صناعية غير مباشرة. و الهدف تقليل التكاليف الى ادنى درجة ممكنة.

• يجب على المنشأة في هذا السياق دراسة و احتساب تكلفة الإنتاج بشكل دقيق بحيث يتم معرفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج و الأجور المباشرة و التعرف على عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة و كيفية قياسها سواء بالطرق التقليدية أو باستخدام مدخل تكاليف الأنشطة. المهم أن يتم احتساب تلك التكاليف الإضافية بشكل دقيق لأنها تمثل العبء الرئيسية للمنشأة في احتساب تكلفة المنتج.

٣. **أنشطة الإمداد الخارجي:** و ترتبط تلك الأنشطة في معالجة طلبيات الزبائن و تخزينها و نقلها من أماكن إنتاجها الى أماكن استهلاكها.

• يجب على المنشأة هنا معرفة تكاليف التخزين بشكل دقيق و تكاليف النقل بشكل دقيق بما يحقق مستويات جيدة من رضا العملاء مما ينعكس ايجابيا على تعظيم قيمة المنتج.

٤. **أنشطة التسويق:** تتبنى أنشطة التسويق كل ما يهم ضمان استمرار العملاء و تعاملهم مع المنشأة و بالتالي يعد المستهلك هو محور الاهتمام و التركيز و تتمثل هذه الأنشطة في الاعلان و الترويج للمنتجات و رواتب مندوبي المبيعات و كل ما يتعلق بعملية التسويق و المبيعات.

• تقوم المنشأة باحتساب تكاليف الاعلان و التسويق و تجميع كل ما يخص تكاليف البيع و التسويق و تحميلها على الفترة المحاسبية باعتبارها مصروفات مرتبطة بالمبيعات.

٥. **أنشطة خدمات ما بعد البيع:** تتولى المنشأة القيام بعمل العديد من الخدمات التي تلبى طلبات العملاء و تحقق لهم منفعة بعد اتمام عملية البيع و تتضمن تقديم تسهيلات تتعلق بالتركيب و التشغيل و الضمان و الصيانة.

• و بالتالي تحقيق قيمة عالية للمنتج تؤدي الى زيادة درجة المنافسة في السوق و تعظيم الربحية على حد سواء.

## (٢) الأنشطة الداعمة ضمن سلسلة القيمة:

وفقا لدراسة الصغار و عبيد (٢٠١٦)، تتمثل الأنشطة الداعمة (الساندة) للأنشطة الرئيسية في تلك الأنشطة التي تساعد في خلق القيمة و تتبلور في: أنشطة البنية التحتية , أنشطة إدارة الموارد البشرية , أنشطة التطوير التكنولوجي , و أنشطة المشتريات.

١. **أنشطة البنية التحتية**: تشمل عدد من الأنشطة التي تضم الإدارة العامة و التخطيط و المالية و الجودة و غيرها و بالتالي يجب على المنشأة معرفة تكاليف تلك الأنشطة بشكل دقيق و عمل مقارنة مع المنشآت الأخرى في نفس مجال الصناعة و دراسة تكاليف الجودة المختلفة و ذلك للتعرف على مواطن القوة و الضعف لتأكيد مواطن القوة و تجنب مواطن الضعف و ذلك بهدف تخفيض التكلفة و اضافة قيمة للمنتج النهائي.

٢. **أنشطة الموارد البشرية**: هي من أهم الوظائف الأساسية في نجاح أو فشل أي مؤسسة و ذلك لأنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالعنصر البشري و كيفية اختيار العاملين في المؤسسة و وضع سياسات الأجور و الحوافز و ماهي برامج التدريب اللازم انعقادها لتدريب الموارد البشرية للمنشأة على أحدث تقنيات الإنتاج و التصنيع المتداولة في سوق الأعمال مثل التدريب على أحدث برامج المحاسبة و تدريب مديري الإنتاج على أحدث تقنيات الإنتاج مما ينعكس إيجابا على تحسين جودة المنتج و خلق قيمة اضافية له بين المنشآت المنافسة.

٣. **أنشطة التطوير التكنولوجي**: تمثل أنشطة التطوير التكنولوجي جزءا هاما و اساسيا في تقدم و تحسين الجودة لأي مؤسسة تأخذ على عاتقها الاطلاع على كل ما هو جديد في مجال تكنولوجيا المعلومات سواء في مرحلة التصنيع و الإنتاج أو في مرحلة العمليات التشغيلية و غيرها من المراحل ضمن سلسلة القيمة و بالتالي فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار هذه الأنشطة المتعلقة بالتطوير التكنولوجي في تحسين و تطوير كافة مراحل سلسلة القيمة بالمعرفة الفنية و الاجراءات و المدخلات التكنولوجية المطلوبة في كل مراحل سلسلة القيمة. هذا بالتأكيد يؤدي الي خلق قيمة للمنتج بتحسين جودته و تقليل مواطن التلف سواء في مرحلة استخدام المواد الخام او غيرها من مراحل العملية الانتاجية. و في هذا السياق شهدت السنوات الأخيرة تطور سريع في عالم تكنولوجيا المعلومات وتحليلات الأعمال. ومن ضمن تلك التطورات في بيئة الأعمال الحديثة ما يسمى بـ "البيانات الكبيرة Big Data" حيث أصبح هذا المصطلح مجال إهتمام العديد من فروع المحاسبة المختلفة: المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و المراجعة وغيرها من فروع العلوم التجارية الأخرى. حيث أصبحت المعلومات المرئية و الصوتية و النصية و بيانات الانترنت و الفيسبوك و تويتر و المدونات وغيرها والتي يمكن الحصول عليها من مجموعة من البيانات الكبيرة ذات أهمية بالغة في مجال المحاسبة. و بالتالي يجب فحص مدى إمكانية الاستفادة من تحليلات البيانات الكبيرة في تطوير وتعزيز ممارسات و تطبيقات المحاسبة بشكل عام و عملية قياس تكلفة المنتج في مجال محاسبة التكاليف بشكل خاص و ذلك بهدف الوصول إلى قياس

دقيق لتكلفة المنتج في ظل عصر تكنولوجيا المعلومات الأمر الذي يؤدي إلى تحسين عملية إتخاذ القرارات التي تعتبر الهدف الرئيس في مجال تطبيقات وممارسات محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية. حيث تهدف Big Data إلى إنتاج أرقام محاسبية دقيقة و في توقيت مناسب و تدعم تلك الأرقام أدلة متعددة حيث تعطي تلك الأدلة مصداقية أكثر للأرقام المحاسبية و ينعكس بشكل إيجابي على قياس دقيق لعناصر تكلفة المنتج. حيث أكدت دراسة (Tang and Karim, 2017) أنه يمكن ربط المعلومات المالية ببعض المعلومات غير المالية الأخرى مثل الصور أو مكالمات الهاتف أو الفيديوهات و ذلك بهدف التحقق من المبالغ التي تم صرفها على عنصر تكلفة معين سواء كانت مواد خام أو عمالة أو عناصر تكاليف صناعية غير مباشرة, كما أنه يمكن الإعتماد على بيانات خاصة بسلامة و مصداقية الموردين و سمعتهم و كيفية تعاملاتهم في الصناعة.

٤. أنشطة المشتريات: تساهم أنشطة الشراء في تدعيم المركز التكاليفي للمنشأة و ذلك بأن يتم شراء مايلزم المنشأة من احتياجات بأفضل الأسعار عن طريق أفضل الموردين و يمكن للمنشأة اتباع عدد من الاستراتيجيات المرتبطة بخفض تكاليف المشتريات و من أهمها : سياسات التفاوض في العقود , كذلك تقليل عدد الموردين , تحديد مواصفات احتياجات المنشأة المطلوبة , مراقبة و فحص المشتريات كافة , بناء علاقات جيدة مع الموردين و الحصول على أفضل الخصومات مما يؤدي الى تخفيض التكاليف مما لا يؤثر على جودة المشتريات. و من ثم يجب على المنشأة دراسة متأنية لتكاليف المشتريات عن طريق موارد بشرية ذات كفاءات عالية و مهارات في عملية احتساب تكلفة المشتريات و اتباع الاستراتيجيات اللازمة بخفض تكاليف المشتريات.

#### الخاتمة:-

تطرق الورقة البحثية إلى أهمية نظام محاسبة التكاليف في المنشآت في قياس و تحديد تكلفة المنتج من عناصر التكاليف المختلفة المباشرة و غير المباشرة نظرا لما لهذه المهمة من أثر بالغ على عملية اتخاذ القرارات الادارية حيث يعتبر نظام محاسبة التكاليف مصدر هام جدا لأي منشأة في توفير البيانات التكاليفية الضرورية لعملية صنع القرار. كما أن له دورًا رئيسيًا في توفير رؤية متكاملة للمؤسسة لموانمة قدراتها ومواردها المتاحة ومجالات عملها لغرض الإستخدام الأمثل لهذه الموارد في حالة إستخدام البيانات والمعلومات بطريقة فاعلة. و لكن نظام التكاليف التقليدي في حاجة ماسة إلى عدد من التعديلات و التغييرات لكي يكون قادرا على مواكبة التطور المضطرد في تكنولوجيا المعلومات و اساليب التصنيع الحديثة و ذلك كنتيجة لزيادة درجة المنافسة العالمية. وهذا تطلب التحول من إتباع نظم الإنتاج التقليدية و إتباع و إستحداث إستراتيجيات تنافسية جديدة و حديثة حيث تكون بمثابة الدافع نحو إيجاد تحسينات و تطورات ملموسة في كفاءة و مرونة النظم الإنتاجية. و قد أدت الضغوط التنافسية الي الكشف



عن قصور موجود في نظم التكاليف الجاري استخدامها و بصفة خاصة فيما يتعلق بدقة قياس التكاليف و ملائمة نواتج تلك النظم لاتخاذ القرارات في ظل منافسة تسويقية هائلة.

ثم تعرضت الورقة البحثية الى العوامل المؤثرة في بيئة التصنيع الحديثة التي تحتم على المنشآت اختيار أنظمة تكاليفية معينة في ظل التطورات الحديثة في عالم تكنولوجيا المعلومات و كذلك يعتبر حجم المنشآت عامل مؤثر في اختيار أنظمة التكاليف التي يمكن تطبيقها . وتوصلت بعض الدراسات إلى أن التطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية تمثلت في ظهور عدة تعقيدات منها زيادة حدة المنافسة، وتعدد إحتياجات العملاء، وقصر دورة حياة المنتج، والتي أدت بدورها إلى عجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية عن مواكبة تلك التطورات كما فشلت في توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات، وعدم القدرة على توفير البيانات الدقيقة لأغراض تحديد تكلفة المنتج لعدم وجود علاقة سببية بين التكاليف الإضافية المحملة على المنتج وبين ما استهلكه من موارد. ثم تم تناول سلسلة القيمة كمدخل في تحليل تكاليف هذه السلسلة و ربطها بإمكانية زيادة قيمة المنتج اذ تصف سلسلة القيمة الروابط و العلاقات الخارجية مع المجهزين و العملاء ثم يتم تحديد الأنشطة اللازمة و تكلفة هذه الأنشطة هي التي تحدد موجبات التكلفة و تتضمن تحليلات سلسلة القيمة على مستوى الصناعة مجموعتين من الأنشطة تمثل احدهما الأنشطة الرئيسية و مجموعة أخرى من الأنشطة الساندة لها. تبدأ الأنشطة الرئيسية بالبحث و التطوير و تنتهي بتقديم الخدمات. و هناك ثمة ارتباط وثيق بين تحليل سلسلة القيمة و عدد من المحاور التي تؤدي في النهاية الى تعظيم قيمة المنتج منها: سلسلة القيمة و تعظيم الربح , سلسلة القيمة و تحقيق الميزة التنافسية , سلسلة القيمة و الأداء المالي , سلسلة القيمة و عملية اتخاذ القرارات , سلسلة القيمة و تحقيق المركز الاستراتيجي للمنشأة. (تم شرح أول بندين كأمثلة على دور تحليلات سلسلة القيمة في المنشأة). تم التعرف بعد ذلك على أنشطة سلسلة القيمة الرئيسية و تلك الأنشطة الداعمة للأنشطة الرئيسية و ما هي التكاليف المرتبطة بكل نشاط و كيف يمكن للمنشأة ضبط تلك التكاليف في إضافة قيمة عالية للمنتج و تحقيق درجة عالية من الجودة لتنافس المنتجات المثيلة في نفس نوع الصناعة.

## المراجع:-

١. أبو طالب ، يحي محمد ، ٢٠١٤ ، " إستخدام أسلوب إدارة القيمة لتخفيض التكلفة " ، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، جمعية الضرائب المصرية.
٢. الباز ، محمد ماهر عبد الحميد مصطفى : حسين ، علاء علي أحمد : عاشور ، عصافت سيد احمد حسين ، ٢٠١٧ ، " استخدام نماذج قياس تكاليف تدفقات القيمة في زيادة فعالية تطبيق آلية ربط الأثر بالسبب لأغراض تحسين دقة القياس التكاليفي " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، مجلد ٢١ ، عدد ١ .
٣. الباز ، محمد ماهر عبد الحميد مصطفى ، ٢٠١٧ ، " اطار محاسبي مقترح لتطوير مرحلة القياس لنموذج سلسلة القيمة: دراسة تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة و المراجعة.
٤. السحيري، الهادي محمد ، ٢٠٠٧ ، التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي ليبيا، (العدد الثاني، ديسمبر)، من ص ١-٢٦ .
٥. الصفار ، عماد صبيح و عبيد ، علاء محمد ، ٢٠١٦ ، "دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة" مجلة الإدارة و الإقتصاد ، السنة ٣٩ ، العدد ١٠٨ .
٦. الصفار، عماد صبيح ، ٢٠٠٩ ، "تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام سلسلة القيمة" ، مجلة المنصور ، العدد (١٢).
٧. الطائي ، بسام منيب علي محمد ، ٢٠١٨ ، "انعكاسات أنشطة سلسلة القيمة في تحقيق أهداف التحسين المستمر لجودة المنتجات : دراسة تحليلية لأراء المدراء في الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل" ، تنمية الرافدين ، العدد ١١٧ ، المجلد ٣٧ .
٨. المحمود، صالح عبد الرحمن ، ورزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم ، ٢٠٠٥ ، "مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة لتنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمية الجديد"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة، الملك فيصل، المملكة العربية السعودية) ، (العدد الثاني)، ص ٣٠٧-٣١٠ .
٩. فرحان ، عماد محمد ، ٢٠١٦ ، "مدى كفاءة و فاعلية المحاسبة و الرقابة على تكاليف البحث و التطوير في البيئة العراقية وفق المعايير الدولية ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العدد ٢١ .
١٠. عبد الجواد ، عمر عبدالعليم محمود ، ٢٠١٥ ، "دور تحليل سلسلة القيمة للأنشطة اللوجستية في تعزيز الميزة التنافسية بالتطبيق على صناعة الأسمت بلبيبا" ، المجلة العلمية للدراسات التجارية و البيئية ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، مجلد ٦ ، ملحق.

١١. عبدالرحمن , عاطف عبد المجيد ، ٢٠٠٠ ، " مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة و خفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، مجلد ١٩ ، عدد ٢٨ . جامعة أسيوط.
١٢. علي ، عبدالكريم عبد الرحيم ، ٢٠٠٨ ، "تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة" ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد ٢ ، المجلد السادس.
١٣. العناني ، عبدالسلام محمد عثمان حسين ، ٢٠١٥ ، "مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود و تكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية" ، المجلة العلمية للدراسات التجارية و البيئية ، جامعة قناة السويس ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، مجلد ٦ ، ملحق.
١٤. محمد ، مصعب محمد عوض ، ٢٠١٤ ، "قياس التكلفة بين الأساليب التقليدية و الحديثة و دوره في دعم القرارات الاستراتيجية: دراسة حالة القطاع الصناعي السوداني - المنطقة الصناعية الخرطوم بحري نموذجاً. رسالة مقدمة لإستيفاء متطلبات درجة دكتور الفلسفة في التكاليف و المحاسبة الإدارية.
١٥. محمد ، عامر علي سليمان ، ٢٠٠٩ ، "تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن-دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان: القاهرة، ص ١-١٤٣.
١٦. يوسف ، زينب جبار، ٢٠٠٩ "ادارة و تخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة: دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الانشائية" ، المعهد التقني ، البصرة.

1. Adamu, A. and Olotu, A.I. (2009), "The Practicability of Activity-Based Costing System in Hospital Industry", *A Journal of the Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State, Nigeria*, pp: 36-49.
2. Ahmadzadeh T, Etemadi H and Pifeh A (2011). Exploration of factors influencing on choice of ABC system in Iranian organizations. *International Journal of Business Administration*, 2(1), 73-86.
3. Alahdal, W.M, Alsamhi, M.H, and Prusty, T. (2016), " The Role of Cost Accounting System in the Pricing Decision-Making in Industrial Companies of Taiz City, Yemen", *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, Vol. 3, No. 7, pp:70-78.
4. Al-Omiri M and Drury C (2007). Organizational and behavioural factors influencing the adoption and success of ABC in the UK. *Cost Management*, 21, 38-48.

5. Chea, A. C. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 65-73.
6. Chongruksut, W., & Brooks, A. (2005). The adoption and implementation of ABC in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 13(2), pp 1-17. Cooper, R., & Kaplan, R. S., (1988). How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting Journal*, 8(3), 20-27.
7. Donizetti, M. (2016). Design of a cost accounting system. Master degree course in a management engineering.
8. Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review*, 37, 47-84.
9. Fei, Z. Y., & Isa, C. R. (2010). Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC in China. *African Journal of Business Management*, 4(11), 2302-2308.
10. Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the UK's largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11, 349-362.
11. Maelahi, R. (2006). ABC adoption among manufacturing organizations: The case of Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 7(1), 23-31.
12. Tang, J.J. and Karim, KH. (2017), "Big Data in Accounting", *Internal Auditing*, March/April 2017.
13. The Institute of Cost Accountants in India. (2016), "Cost Accounting: Study Notes", CMA Bhawan, Kolkata.
14. Tse, M.S.C. and Gong, M.Z. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Applied Management Accounting Research (JAMAR)*, 7 (2), 41-54.
15. Walther, L.M. and Skousen, Ch.J. (2009), "Managerial and Cost Accounting", Available at [Bookboon.com](http://Bookboon.com).