**تدفق التكاليف في المنشأة الخدميه**

حيث يتم من خلالها جمع، وتسجيل، وتصنيف البيانات المتعلقة بالتكلفة، وذلك بهدف إمداد الإدارة بالمعلومات الكافية عن التكاليف، والتي تستخدمها للرقابة، والتخطيط، واتخاذ القرار، وإعداد القوائم، والكشوفات المالية للجهات الخارجية، وأول من عرفها هم الفراعنة، إذ كانوا يستخدمون إجراءات وأنظمة خاصة للأنشطة المعمارية والزراعية، ثمّ استخدمها الخليفة عمر بن الخطاب في ديوان بيت المال، وقام بفصل الأصول المتداولة عن الثابتة، وفي هذا المقال سنتحدث عنها بشكلٍ عام.

**ما هو نظام التكاليف الملائم فى منشات الخدمات؟**

تتعدد انظمه المحاسبه تبعا لاسلوب او طريقه تجميع التكاليف الى

1**-   نظام تكاليف الاوامرJob Costing**

 فى ظل هذا النظام  يتم انتاج منتجات تبعا لمواصفات يحددها العميل ويكون الاوامر او الدفعات من المنتجات او الخدمات تمثل موضوعات القياس التكاليفى ، وذلك يعنى لاغراض تحديد تكلفه المنتج او الخدمه يجب تحميل الامر او الدفعه بجميع التكاليف التى حدثت ويطبق فى حالتين

**2-نظام تكاليف المراحلProcess Costing**

 يطبق فى الوحدات التى تنتج كميات كبيره من الوحدات المتماثله ومن خلال عمليات مستمره بمعنى يحتاج الى شروط منطقيه للموقف الذى يمكن ان يطبق فيه

**3-  نظام تكاليف العملياتOperating cost**

فى بعض لمنشات تتوافر على انتاج دفعات او موديلات من منتج معين تتضمن وحدات متماثله ولكن هناك اختلاف فى المواصفات الفنيه بين الموديلات او دفعات الانتاج المختلفه

**نظام تجميع التكلفة الملائم فى منشات الخدمات**

ويستخدم نظام تكاليف الاوامر الانتاجيه بشكل كثيف فى صناعه الخدمات مثل وكالات الاعلان، المستشفيات وشركات الصيانه والاصلاح و اعمال الاستشارات الهندسيه والقانونيه والمحاسبية...الخ

 اما بالنسبه لنظام المراحل  من الممكن تطبيقه فى منشات الخدمات التى تقدم خدمات   تحتوى على قدر من التنميط  مثل منشات التعليم العالى  فاذا قمنا بفحص طبيعة بعض البرامج التعليمية نجدها تتضمن مراحل زمنية كل منها يحتوى على تشغيل Processing لفرقة تعليمية معينة فمثلاً البرنامج التعليمى لمنح درجة البكالوريوس فى المحاسبة ( أو فى أى تخصص) يتضمن عدد من السنوات أو الفصول الدراسية وهى عبارة عن مراحل النشاط وكل مرحلة منها تتسبب فى مصروفات وتكاليف. وعليه فإن التوازى بين حسابات المراحل فى التكاليف وبين النشاط التعليمى.

مما سبق يتضح أنه يمكن النظر إلى نظام التعليم على أنه مراحل خدمات، بدلاً من مراحل انتاج وفى هذا المفهوم يكون البرنامج التعليمى هو محور النشاط وهو المسبب للتكلفة وبذلك يؤخذ كمركز تتراكم عليه عناصر التكاليف ويستخدم فى تحميل هذه العناصر على مخرجات البرنامج وهم الطلاب المشاركون فيه وذلك باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط أو نظام التكاليف على أساس العمليات فى تخصيص والصاق تكلفة البرامج التعليمية المتعددة.

**\* نظام تخصيص التكلفة فى منشات الخدمات**

 يتضمن الفكر المحاسبى  فى مجال تخصيص التكاليف  النظام التقليدى و نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ونظام تكاليف محاسبه استهلاك الموارد ونظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت  ونعرض فيما يلى مفهوم كل نظام

**اولا:النظام التقليدى**

   يتوافر النظام المحاسبى التكاليفى على تتبع تدفق عناصر التكاليف وتحليلها من زاويا متعدده باستخدام اسس تبويب مختلفه وفى ظل هذا النظام كان يتم التتبع المباشر للتكايف على موضوعات القياس التكاليفى اما بالنسبه للتكاليف غير المباشره

 وبالنسبه لعمليه تخصيص التكاليف الاضافيه فقد حدث بها تطورات كبيره فى عمليه تخصيصها ففى البدايه كان يتم تخصيص التكاليف الاضافيه باستخدام معدل تحميل واحد على مستوى المنشاه ككل , ثم استخدام اكثر من معدل تحميل  اى اننا سوف نقوم بتقسيم المنشاه الى اقسام , لكن فى هذه المرحله كان يتم تقسيم المستشفى الى اقسام انتاجيه فقط. ولحساب معدل التحميل يتم فى البدايه تحديد مستوى الطاقه على مستوى كل قسم من الاقسام ويتم تجميع التكاليف الاضافيه لكل قسم من الاقسام بكل من الالصاق المباشر واعاده التخصيص على الاقسام الانتاجيه.ثم  تقسيم المنشاه الى اقسام انتاجيه واقسام للخدمات

وتقوم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على فرض مؤداه أن كل عناصر التكاليف غير

المباشرة ترتبط بأسس تعتمد على الحجم عند إجراء عملية التخصيص من خلال تجميع

تكلفة أقسام المراكز الخدمية ثم توزيعها على الأقسام الإنتاجية باستخدام مقاييس استخدام

الخدمة ثم تخصيص التكاليف المتعلقة بخطوط الإنتاج باستخدام مقاييس حجم الإنتاج.

**ثانيا:نظام التكاليف على اساس النشاط**

  ان استخدام مدخل الانشطه يقدم لنا منهج جديد فى تخصيص التكاليف سوف يترب عليه تعدد معدلات التحميل حتى بالنسبه للقسم الواحد. وهذا يمثل اقتراب اكثر من الواقع ومراعاه لعلاقه السبب بالنتيجه.

, فقد نجد ان التكاليف الاضافيه فى قسم معين تنتمى الى مسببات تكاليف مختلفه  والانشطه فى هذا النظام تتبع خاصيه الدرجيه حيث تقسم انشطه المنشاه الى اربعه مجموعات رئيسيه

1-  انشطه على مستوى الوحده

2-  تكاليف مستوى الدفعات

3-   تكاليف مستوى دعم المنتج

4- تكاليف على مستوى المصنع ككل

**ثالثا: التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت**

نتيجه المشاكل التى واجهت تطبيق ABC ادى ذلك المنشات الى تجنب او استبعاد تطبيق هذا النظام ومن ثم كان لابد من منهج بديل اسهل واقل تكلفه مع التضحيه قليلا نسبيا بدقه قياس التكلفه.وهناك سؤالين يجب على المنشاه اخذهما فى الاعتبار قبل تطبيق نموذج التكلفه على اساس النشاط الموجه بالوقت

1-    ما هو مقدار تكلفه توفير طاقه الموارد لكل عمليه فى المنشاه؟

2-    ما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ صفقه او معامله او نشاط؟

   ويبدا نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقتTDABC بتحديد الطاقه العمليهPractical capacity لكل مورد من الموارد المتوافره (المبانى’ المعدات’ الافراد...)  ومن ثم يتم قسمه تكاليف كل مورد على طاقته العمليه وذلك لحساب تكلفه كل وحده من الطاقه.

Capacity cost rate=cost of capacity supplied/practical capacity of resources supplied

  وفى ظل هذا النظام يتم تخصيص تكاليف الموارد مباشره على موضوعات القياس التكاليفى من خلال اطار يتطلب مجموعتان من التقديرات هما

**اولا:**

تحسب تكلفه توفير طاقه المورد وعلى سبيل المثال قسم او عمليه معالجه اوامر العملاء ’يحسب نموذج TDABC تكلفه كل المواردلهذا القسم او العمليه ويتم قسمه هذه التكاليف الكليه على الطاقه العمليه للقسم او العمليه للحصول على معدل تكلفه الطاقه.

**ثانيا:**

استخدام معدل تكلفه الطاقه فى توجيه او تحميل تكاليف القسم او العمليه على موضوعات القياس التكاليفى عن طريق تقدير الطلب على طاقه المورد(الوقت نموذجيا).

**رابعا: محاسبه استهلاك الموارد RCA**

  بجمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من

نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة

استهلاك الموارد الذي يعتبر تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف.

ويعتبر من المداخل التي تعتمد على كميات الموارد في تخصيص وتوزيع الموارد

اعتمادا على تجانس التكاليف داخل مجمعات الموارد Quantity Based Approach

ويعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمثابة الجيل القادم لأنظم ة إدارة التكلفة وذلك بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة على مستوى الموارد والتي يحتاجها متخذو القرارات في تحديد الإستراتيجيات الملائمة للمنشأة، ويعتمد بصورة أساسية على الموارد في  تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة

**ويتسم مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من السمات والخصائص التالية:**

١ - يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات

الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.

٢ - يعكس بدقة في طبيعة التغير في التكلفة عند وقت الاستهلاك.

٣ - ضرورة وجود مجمعات للموارد والتى تأخذ فى الاعتبار الارتباط المباشر بين

حدوث التكاليف والموارد.

٤ - أن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.

٥ - يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد

وبعضها البعض.

**قائمه المراجع:**

**أولا: المراجع العربية**

**\*سعيد محمود الهلباوى،1992"تطوير تحليل العلاقه بين التكاليف والخحجم والارباح:نموذج مقترح"المجله العلميه التجاره والتمويل، كليه التجاره جامعه طنطا، الملحق الثانى للعدد الثانى.**

**\*سعيد محمود الهلباوى،2005" دراسات فى محاسبة التكاليف الفعليه مدخل معاصر" كليه التجاره جامعه طنطا غير منشور.**

\*تهاني محمود النشار(A)(1996)، "استخدام نظام محاسبه التكاليف على أساس النشاط في البنوك التجارية في مصر: منهج إجرائي مقترح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كليه التجارة، جامعه المنصورة، العدد الثاني، ص105-131.

\*تهاني محمود النشار(B)(1996), "قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة للربح: إطار محاسبي مقترح", مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص1-44.

\*تهاني محمود النشار (2000), " استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة    تكاليف الجودة في منشآت الخدمات: نموذج محاسبي مقترح"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص1-44.

\*تهاني محمود النشار(2004), "العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف: إطار مقترح, دراسة تطبيقية", مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, كلية التجارة – جامعة الإسكندرية, العدد الأول – المجلد الحادي والأربعين, مارس, ص283-335.

سعيد محمود الهلباوي, تهاني محمود النشار (2014), "دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية: مدخل معاصر", كليه التجارة، جامعه طنطا، بدون ناشر.

\*سعيد محمود الهلباوي, تهاني محمود النشار(2013), "المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة ", كليه التجارة، جامعه طنطا، بدون ناشر.

\* محمد سالم الباز،2012،" زياده فعاليه نظام المحاسبه الاداريه من خلال التكامل بين الاداره الاستراتيجيه للتكلفه ونظام الانتاج المرن" رساله ماجستير غير منشوره كليه التجاره جامعه القاهره.

\* ولاء عادل ممحمد طه،2010،"المحددات الشرطيه لتطبيق اساليب المحاسبه الاداريه وعلاقتها بالاداء المالى بالتطبيق على القطاع الصناعى المصرى" رساله ماجستير غير منشوره كليه التجاره جامعه الزقازيق.

\* محمد شحاته خطاب،2007" مدخل نظريه القيود لاعاده هيكله الطاقه الانتاجيه واثر ذلك على القرارات الاداريه اطار مقترح" رساله دكتواره غير منشوره كليه التجاره جامعه طنطا.

\*على السعيد سنون& نصر محمد جعيصة،2004" المحاسبه الحكوميه والقوميه النظريه والتطبيق" كليه التجاره جمعه طنطا غير منشور.

\*هبه السيد ابراهيم طنطاوى،،2008" تطوير انظمه التكاليف فى المنشات الخدميه باستخدام مدخل اداره الانشطه دراسه تطبيقيه على المؤسسات العلاجيه" رساله ماجستير غير منشوره كليه التجاره جامعه طنطا.

\*احمد عبدالكريم عبدالحمن،2000"**قياس جودة الخدمة في المنظمات الحكومية بالتطبيق على الخدمات الصحية بالمستشفيات الجامعية**" العدد 14 المجلد الاول

\*محمد عمر محمد الدنف،2013" تطوير انظمه التكاليف فى منشات الخدمات باستخدام محاسبه استهلاك الموارد بهدف ترشيد اداره الموارد دراسه تطبيقيه" رساله ماجستير غير منشوره كليه التجاره جامعه طنطا.

\*سمير رياض هلال،2006"المحاسبه الاداريه مدخل معاصر" كليه التجاره جامعه طنطا غير منشور.

\*سمير رياض هلال ،2012"دراسات فى المحاسبه الاداريه المتقدمه" المكتبه الاكاديميه، القاهره، الطبعه الاولى.

\*سمير رياض هلال، محمد حسن عبد المجيد ،صلاح  عبد الحفيظ  ،محمد يس ، محمد عبد المنعم سراج،محمد سرور،سمر مجدىالصياد، أسماء عبد المنعم سراج  ،2008"  تكلفه التعليم الجامعى فى مصر:   دراسه ميدانيه على الجامعات الحكوميه"  أعدت هذه الدراسة بناء على تكليف من الأستاذ الدكتور وزير التعليم العالى الذى وفر لها دعما ماليا من خلال برنامج OUDA،  غير منشوره

  \* داؤد سالم الدباغ ،  ٢٠٠٣ " متطلبات إدارة الجودة وأثرها في إبعاد ومستوى  إستراتيجية الإنتاج والعمليات"، **رسالة ماجستير في المحاسبة**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

 \* تهاني محمودالنشار ،  ٢٠٠٥ " استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين   التكاليف - اطار مقترح "- **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد ٤٢ ، العدد

 \* نشوان طلال سعد الله ،   ٢٠٠٦ " الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود، دراسة  لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل