

العنوان:	إطار مقترح لاختبار مدى تكيف أنظمة التكاليف المختلفة مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية : دراسة نظرية ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	الصغير، محمد السيد محمد
المجلد/العدد:	مج21، ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	يوليو
الصفحات:	934 - 985
رقم MD:	862554
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	السياسة المالية، النظام المالي، البرامج المحاسبية، المنشآت الخدمية، أنظمة التكاليف
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/862554

إطار مقترح لاختبار مدى تكيف أنظمة التكاليف المختلفة
مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية
دراسة نظرية ميدانية

الدكتور

محمد السيد محمد الصغير
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة سوهاج

إطار مقترح لأختبار مدى تكيف أنظمة التكاليف المختلفة مع متطلبات

بيئة المنشآت الخدمية

"دراسة نظرية ميدانية"

دكتور / محمد السيد محمد الصغير

أستاذ مساعد المحاسبة كلية التجارة-جامعة سوهاج

١/ ملخص:

يهدف البحث إلى إقتراح إطار تكاملي لنظام تكاليف يلائم متطلبات قياس وإدارة التكاليف في المنشآت الخدمية، و يعالج أوجه القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية التي تطبق في تلك المنشآت، واستعرض البحث بالتحليل وتقييم مدى الملائمة لعدد من أنظمة التكاليف شائعة التطبيق، كما أستعرض الباحث خصائص نظام التكاليف المناسب للمنشآت الخدمية، و أقتراح الباحث نظام تكاليف تكاملي يربط بين نظام تكاليف النشاط، ومحاسبة أستهلاك الموارد بدعم كلاً من أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة وتحليل القيمة مع أسلوب التحسين المستمر، واستخدم الباحث المنهج الاستقرائي في تحليل محتوى الدراسات والجهود المبذولة والتي تناولت اي من جوانب البحث بهدف تصميم الجوانب النظرية للبحث، كذلك المنهج الاستنباطي حال تصميم قائمة الاستبيان بهدف التعرف على آراء القاميين على المنشآت الخدمية في الإطار المقترح، وتوصلت الدراسة إلى اتفاق آراء عينة البحث على فعالية الإطار المقترح في مجال دقة قياس وتخصيص التكاليف في تلك المنشآت، علاوة على دوره في تحقيق أفضل أستغلال ممكن للموارد المتاحة، والتخلص من الطاقات العاطلة، ودعم مصالح كافة الاطراف المهمة بتلك المنشآت.

الكلمات المفتاحية: المنشآت الخدمية، نظام تكاليف النشاط، محاسبة أستهلاك الموارد، هندسة القيمة، تحليل القيمة، التحسين المستمر.

A proposed Framework to Examine the Extent of Different Cost Systems' Adaptation with the Requirements of Services Firms' Institutional Environment

“A Theoretical and Empirical Study”

Abstract

This study aims to propose an integrated framework for a costing system that is suitable for the requirements of measuring and managing costs in service firms. In addition, the proposed framework will try to overcome the shortcomings of the traditional cost systems used by these firms. The study analyzes and evaluates the relevance of some of the most commonly applied cost systems. Moreover, the study outlines the characteristics of the suitable cost system for service firms. The author suggests an integrated cost system that link between activity based costing and resource consumption accounting approach, supported by target cost approach, engineering value, value analysis and continuous improvement process. The author used the inductive approach in analyzing the contents of previous studies and efforts that examined any of the study's aspects to generalize the theoretical background of this study. In addition, a questionnaire is designed to survey the opinions of service firm's managers on the proposed framework. The study found that there is a consensus among the surveyed sample regarding the effectiveness of the proposed framework in the accuracy of measuring and allocating costs in these firms. In addition to its role in achieving the best possible resource allocation, clearance of idle capacities, and supporting the interests of all parties that are concerned with these firms.

Keywords: service firms, activity based costing, resource consumption accounting approach, target cost approach, engineering value, value analysis, continuous improvement.

٢/الإطار العام للبحث:

١/٢ مقدمة:

تعد نظم التكاليف من أهم النظم التي حظيت بأهتمام كبير من مختلف الأطراف المهتمة بالمنشآت الاقتصادية، وبصفة خاصة بعد أن فرضت ظروف المنافسة العالمية والمتغيرات والتحديات التكنولوجية ضرورة العمل على تطوير تلك النظم لتصبح قادرة على إنتاج معلومات واقعية تسهم في تحسين قدرة المنشآت إنتاجية كانت أو خدمية على إتخاذ القرارات السليمة التي تساهم في دعم أهدافها، ومن أهمها خفض التكلفة والتوجه برغبات العملاء وبالتالي زيادة الحصة السوقية.

٢/٢ مشكلة البحث:

تمثل المنشآت الخدمية بما تقدمه من خدمات متنوعة-صحية أو تعليمية أو سياحية أو غيرها من مختلف الخدمات - أحد القطاعات الهامة في إقتصاد أي دولة، والتي تلعب دوراً هاماً في تحقيق التقدم والنمو الاقتصادي، وعلى ذلك إذا ما رغبتنا في دعم القطاعات الإقتصادية المختلفة علينا أن نسعى نحو تطوير تلك المنشآت وتطوير أدائها.

ولما كانت المعلومات المحاسبية تلعب دوراً هاماً في توجيه وإدارة المنشآت الخدمية بمختلف أنواعها نحو التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بشكل سليم، أصبح من الضروري أن تمتلك تلك المنشآت أنظمة التكاليف الملائمة التي تمكنها من توفير أفضل رقابة على التكاليف وتحسين جودة وكفاءة العمليات في بيئة تسيطر عليها المنافسة.

وعلى الرغم من الجهود المتعددة لأرساء ممارسات التكاليف التي تتفق ومتطلبات بيئة المنشآت الخدمية، إلا أن معظم هذه الممارسات يعاني من أوجه القصور التي تجعله لا يلبي متطلبات تلك المنشآت من المعلومات التي تحقق لها دقة تخصيص التكاليف وحسن أستغلال الموارد بطريقة مناسبة، وبالتالي تحقيق أهدافها، وتركزت معظم انتقادات تلك الممارسات حول عدم توافقها بشكل كامل مع متطلبات المنشآت الخدمية، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق المساندة الفعالة لإنجاز الاهداف التي تسعى إليها تلك المنشآت (عبد الصادق، ٢٠٠٢).

ومن هنا يمكن تركيز مشكلة البحث في تساؤلين هما:

الأول: ماهي أنظمة التكاليف المتعلقة بتتبع وإدارة التكاليف، والتي يتم تطبيقها في مختلف

المنشآت، وهل تتوافق أو لا تتوافق مع متطلبات المنشآت الخدمية من عدمه؟

الثاني: في حالة عدم توافق تلك الانظمة مع متطلبات وتوجهات المنشآت الخدمية ما هو

نظام التكاليف الأكثر توافقاً والذي يحقق متطلبات وتوجهات تلك المنشآت؟

٣/٢ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في محاولة اقتراح نظام تكاليف يحقق متطلبات المنشآت الخدمية، ويسهم في فعالية تخصيص التكاليف وأستغلال الطاقات الزائدة، والتخلص من الفاقد، وفي إطار هذا الهدف الرئيسي هناك أهداف مرحلية في البحث تتضمن:

١- أختبار حزمة أنظمة التكاليف المتعلقة بقياس وخفض التكاليف والرقابة عليها، للتعرف على مدى توافقها مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية من عدمه.

٢- صياغة إطار مقترح لنظام تكاليف يتوافق مع متطلبات إدارة وخفض التكلفة في المنشآت الخدمية.

٣- أختبار الإطار المقترح ميدانياً للتعرف على مدى قبول الأطراف المهمة بالمنشآت الخدمية والقائمة على أنظمة التكاليف بها، لهذا الإطار من عدمه.

٤/٢ أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته مما يلي:

١- أهمية أن تواكب أنظمة التكاليف المطبقة في المنشآت الخدمية للتطورات في الفكر المحاسبي، وما ينتج عنه من أنظمة تكاليف متقدمة.

٢- أهمية وجود إطار تنظيري مقترح لنظام تكاليف يتمشى مع سمات وخصائص المنشآت الخدمية، ويوفر لها المعلومات المناسبة.

٣- أهمية الاختبار الميداني لنظام التكاليف المقترح تطبيقه في المنشآت الخدمية لتحديد مدى قبول الأطراف المعنية بتطبيق هذا النظام.

٥/٢ المنهج البحثي المستخدم:

يعتمد الباحث في سبيل أتمام هذا البحث على أسلوبين هما:

١- المنهج الأستقرائي التحليلي، وذلك بالرجوع إلى المصادر المختلفة من كتب ودوريات ومواقع شبكة المعلومات (الانترنت)، بهدف استقراء ما ورد في الفكر المحاسبي ويتعلق بموضوع البحث بهدف أرساء إطار مقترح لنظام تكاليف يلائم المنشآت الخدمية.

٢- المنهج الاستنباطي: ويستخدمه الباحث حال اجراء الدراسة الميدانية من خلال قوائم الأستبيان التي يتم توزيعها على عينة البحث التي سوف يتم تحديدها، حتى يختبر الباحث إمكانية قبول الإطار المقترح من عدمه ميدانياً.

٦/٢ محتويات البحث:

في إطار مشكلة البحث والهدف منه، يقسم الباحث البحث إلى النقاط التالية:

- الدراسات السابقة.
- توصيف بيئة المنشآت الخدمية.
- تأصيل ممارسات أنظمة التكاليف المختلفة للحكم على مدى توافقها مع متطلبات المنشآت الخدمية.
- الإطار المقترح لتطوير نظام تكاليف ملائم لبيئة المنشآت الخدمية.
- الدراسة الميدانية.
- المراجع.

٣/ الدراسات السابقة:

حظي موضوع نظام التكاليف الملائم للتطبيق في المنشآت المختلفة إنتاجية كانت أو خدمية بأهتمام العديد من الباحثين، انطلاقاً من أهمية تلك الدراسات في تدعيم البحث الحالي، سيتم استعراض بعض من هذه الدراسات:

١/٣ دراسة (Neumann, et al., 2004) هدفت الدراسة إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف من خلال استخدام نظام تكاليف الأنشطة كبديل للأنظمة التقليدية، وتم التطبيق على بعض المنشآت الصناعية والخدمية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يضمن التخلص من بعض عيوب الأنظمة التقليدية للتكاليف، من خلال تصنيفه للنشاط إلى مضيئة للقيمة وغير مضيئة للقيمة، وتخلصه من التي لا تضيف قيمة، وبالتالي حسن استغلال الموارد، وتوفير الأدوات الرقابية على عناصر التكاليف.

٢/٣ دراسة (Major and Hopper, 2005) أركزت الدراسة على محاولة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في بعض المنشآت التي تقدم الخدمات الرياضية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا النظام يوفر معلومات أكثر دقة، ويساعد في تعزيز القدرة التنافسية، ويساهم في تحليل وتحسين ربحية العملاء، ويوفر معلومات أكثر دقة عن التكاليف.

٣/٣ دراسة (Mackie, 2006) تعرضت الدراسة للتعرف على الآثار المترتبة على تطبيق محاسبة أستهلاك الموارد في مجال الصحة وقامت بالتطبيق في بعض المستشفيات، وعلى الرغم مما توصلت إليه تلك الدراسة من أن مديري العمليات واجهوا صعوبات كثيرة في فهم وتطبيق النظام، وطالبوا بالرجوع إلى نظام تكاليف الأنشطة، إلا أن تطبيق محاسبة الموارد حقق مزايا عدة في التطبيق منها، جودة المعلومات المتوفرة وصلاحياتها لإتخاذ القرارات، والفهم الجيد للعمليات المعقدة، إلا أن النتيجة النهائية للدراسة أن إدارة المستشفيات طلبت الدمج بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف الأنشطة،

٤/٣ دراسة (Marquis, 2006) هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام محاسبة أستهلاك الموارد في بعض المنشآت الخدمية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام تكاليف أستهلاك الموارد من شأنه التغلب على المشكلات التي تواجه أنظمة التكاليف التقليدية، وأنه يركز على دراسة العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد، ويقدم معلومات مفيدة وداعمة لإتخاذ القرارات، و ذكرت أن أهمال العلاقات المتبادلة بين الموارد من شأنه أعطاء معلومات غير صحيحة.

٥/٣ دراسة (Penot, et al., 2007) أركزت الدراسة على تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في بعض منشآت الخدمات الرياضية، وتوصلت إلى أن تطبيق النظام في تلك المنشآت حقق مزايا عديدة فيما يتعلق بقياس تكلفة الخدمات، وتوفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات، وساهم في تحليل ربحية كل عميل بشكل مستقل، وربحية العملاء ككل، وقدم معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات، ودعم المزايا التنافسية.

٦/٣ دراسة (Abd Allah, 2008) استهدفت الدراسة التحقق من صلاحية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة للتطبيق في مجال الخدمات المصرفية، وتم التطبيق في أحد البنوك بالصين، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك بعض المحددات التي تؤدي إلى عدم نجاح هذا النظام، أهمها ضعف هذا النظام في تتبع التكاليف، ومقاومة القائمين على التنفيذ لتطبيقه، وصعوبة حصر وتوصيف الأنشطة داخل المصرف.

٧/٣ دراسة (الطنطاوي، ٢٠٠٨) هدفت الدراسة إلى تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية وطبقت على المؤسسات العلاجية، حيث تم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، وتوصلت الدراسة إلى أهمية المدخل في توفير بيانات داعمة لإتخاذ القرارات، وحقق دقة في تخصيص التكاليف، ووفر معلومات دقيقة عن الأنشطة والتكاليف المرتبطة بكل نشاط، وحصر الأنشطة التي لا تضيف قيمة، إلا أنه لم يقد رؤية متكاملة عن الطاقات الزائدة.

٨/٣ دراسة (Pavlatos and Paggios, 2009) استهدفت الدراسة تقييم مدى صلاحية نظام تكاليف الأنشطة للتطبيق في مجال منشآت الخدمات الفندقية، وتوصلت إلى عدم قبول النظام بتلك المنشآت لأسباب أهمها ارتفاع تكاليف تطبيق النظام، وتمسك الإدارة بالأنظمة التقليدية ومقاومتها لتطبيق النظام، وصعوبة تعلم البعض كيفية تطبيق النظام.

٩/٣ دراسة (خطاب، ٢٠٠٩) هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار تكاملي بين نظام تكاليف الأنشطة ومحاسبة استهلاك الموارد، و طبقت على عينة من المنشآت الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى أن هذا التكاميل يحقق دقة في تخصيص التكاليف وتخطيط الموارد، وحقق الأستغلال الأمثل للموارد، ويقدم معلومات مفيدة لدعم عملية إتخاذ القرارات، كما انه يساهم في تحقيق القيمة لكل الأطراف المرتبطة بالمنشأة.

١٠/٣ دراسة (Wang, et al., 2009) سعت الدراسة إلى تطبيق محاسبة أستهلاك الموارد على خدمة التعليم الجامعي في دراسة لتحديد معدلات استخدام الموارد للاقسام المختلفة، وتحليل أداء هذه الاقسام، وتوصلت الدؤاسة إلى فعالية نظام استهلاك الموارد على المستوى النظري، ومن خلاله يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر دقة، وأن هذا النظام يلبي المطالب المتعددة على المعلومات التكاليفية، إلا أن هناك صعوبات عديدة في تطبيق النظام.

١١/٣ دراسة (Mahdi, et al.,2010) ركزت الدراسة على تتبع أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في بعض منشآت الغاز الإيرانية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا النظام يترتب عليه تحسين كفاءة أنظمة محاسبة التكاليف، وزيادة فعالية إدارة التكلفة، إلا أن تطبيق النظام يعاني من أوجه القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية.

١٢/٣ دراسة (Bruggeman, 2010) هدفت الدراسة إلى اختبار تطبيق نظام تكاليف الأنشطة لأغراض قياس التكلفة في الجامعات، وأشارت نتائج الدراسة إلى دور هذا النظام في تحسين القرارات الإدارية من خلال تحديد مناطق نقص الكفاءة، والتركيز عليها ومعالجتها، ودوره في تزويد الأطراف الخارجية ذات الصلة بمعلومات تكاليف ملائمة وبسيطة.

١٣/٣ دراسة (Szyehate, 2010) هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف الأنشطة على الأساس الزمني في صناعة الخدمات، حيث أشارت النتائج إلى أن هذا النظام يناسب المنشآت الخدمية، وأنه يحقق نتائج جيدة في مجال تخصيص التكاليف، وتتبع الأنشطة وتحليلها إلى أنشطة تضيف للقيمة وأخرى لا تضيف قيمة، إلا أن هذا النظام يفشل في تقديم طريقة منهجية لاستغلال الطاقات الزائدة ومعالجة الطاقات العاطلة.

١٤/٣ دراسة (شاهين، ٢٠١٠) ركزت الدراسة على دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم نظام تكاليف الأنشطة ، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة أستهلاك الموارد تعد أنسب النظم لدعم محاسبة تكاليف الأنشطة من خلال تركيزها على تحليل العلاقات التشابكية بين الموارد في شكل مجمعات تتدفق منها التكلفة نحو الأنشطة التي تضيف قيمة، وبالتالي يحقق هذا التكامل دقة قياس وتخصيص التكاليف.

١٥/٣ دراسة (Ahmed and Moosa, 2011) ركزت الدراسة على تطبيق نظام أستهلاك الموارد على المؤسسات التعليمية الجامعية، وتوصلت الدراسة إلى فعالية نظام أستهلاك الموارد في توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات، علاوة على قدرته على تندية

التكاليف، وبناء علاقات للبيانات المالية والتشغيلية في شكل متكامل، وقدرة عالية على إدارة التكاليف وتخصيصها.

١٦/٣ دراسة (Tanis and ozyapici, 2012) هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف الأنشطة على المنشآت الخدمية التي تعمل على مدار الساعة يومياً وتطبق نظام الدوريات حيث تواجه مشكلة تحديد وتفسير الطاقة غير المستغلة، وقد سعى الباحثون نحو التميز بين الطاقة غير المستغلة الإجبارية و الحقيقية، وقد كانت نتائج الدراسة تشير إلى عدم قدرة النظام على حسم مشكلة الطاقة غير المستغلة بشكل عام، رغم دوره الفعال في تتبع مختلف الأنشطة داخل المنشآت الخدمية.

١٧/٣ دراسة (South and Propri, 2011) تعرضت الدراسة لكيفية التطبيق الجزئي لمحاسبة تكاليف الأنشطة على الأساس الزمني واستخدمت دراسة الحالة في المنشآت الإلكترونية متوسطة الحجم، وقد اشارت نتائج الدراسة إلى قوة النظام خصوصاً حال تبني المنشأة لنظام تخطيط الموارد ERP، حيث تمكن النظام من توفير معلومات تكاليف أكثر دقة مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية، علاوة على سهولة تطبيق النظام.

١٨/٣ دراسة (Sarekoloael, et al., 2012) تعرضت لمدى منفعة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة لقياس تكاليف الودائع في أحد البنوك الإيرانية، ومقارنة نتائج هذا التطبيق مع نتائج تطبيق نظام التكاليف التقليدي في قياسها، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين نتائج التطبيق لكلا النظامين، إلا ان الدراسة أوضحت تميز دور نظام تكاليف الأنشطة في التوجه بالأنشطة وحصرها وحصر التكاليف المرتبطة بكل نشاط ١٩/٣ دراسة (الذنف، ٢٠١٣) هدفت الدراسة إلى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كنظام تكاليف في المنشآت الخدمية يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف وقدرة أكبر على استخدام وتخطيط ورقابة الموارد، ويوفر دقة أكبر في الرقابة على عناصر التكاليف ومعلومات أكثر وأفضل لإتخاذ القرارات.

ومن تحليل الباحث للدراسات السابقة يستخلص الباحث ما يلي:

- أن هذه الدراسات ركزت جميعها على تطوير نظام التكاليف التقليدي بالاستعانة بنظام تكاليف الأنشطة، أو محاسبة استهلاك الموارد، وبعضها جمع بين كلاهما.
- أن بعض هذه الدراسات توصل إلى ملائمة نظام تكاليف الأنشطة في المنشآت الخدمية، وبعضها توصل إلى قصور هذا النظام على تلبية متطلبات تلك المنشآت، وربما يرجع هذا التضارب إلى مدى تعاون القائمين على تطبيق هذه الأنظمة، وصعوبات التطبيق.

- أن بعض هذه الدراسات ربط بين نظام تكاليف الأنشطة ومحاسبة استهلاك الموارد وأختبر التطبيق في المنشآت الصناعية، وكان هذا الربط محققاً لأهداف إدارة وتخصيص التكلفة.
- تختلف الدراسة الحالية في أنها، تطبق في المنشآت الخدمية، كما أنها تقترح إطار يربط بين نظام تكاليف الأنشطة ومحاسبة استهلاك الموارد مدعوماً بكلاً من أسلوب هندسة القيمة وأسلوب تحليل القيمة وأسلوب التحسين المستمر.

٤/ توصيف بيئة المنشآت الخدمية:

١/٤ ماهية الخدمة وخصائصها:

الخدمة هي مجموعة أنشطة غير ملموسة تسعى نحو أشباع رغبات محددة لدى العملاء، وبالتالي هي منفعة مدركة حسياً قابلة للتبادل أحياناً، ولا يترتب عليها ملكية كحالة تبادل السلع، كخدمات التعليم والخدمات الفندقية، والخدمات الصحية والخدمات المالية والمحاسبية وغيرها.

ولأن الخدمات هي مجموعة أنشطة غير ملموسة جعلت العميل لا يمكن أن يراها أو يشعر بها قبل أن يحصل عليها، وهذا هو الفارق الجوهرى بينها وبين السلعة، وهذا الفارق جعل الخدمة مرتبطة دائماً بعامل المخاطرة، فليس هناك ما يضمن للمريض نتائج العملية الجراحية قبل إجراؤها، كما أن ليس هناك ما يضمن وصول البضاعة المراد نقلها إلى المكان المحدد قبل وصولها الفعلي وهذا ما يتطلب تحديد المخرجات أولاً كمقدمة لتحديد تكلفتها ويتميز الخدمات بما يلي: (طنطاوي، ٢٠٠٨، الدنف، ٢٠١٣).

١- أنها خدمات غير قابلة للفصل، وهذا يعنى أن يتصل العميل مباشرة بمؤدى الخدمة، وبالتالي ليس هناك فجوة زمنية بين طلب العميل للخدمة وحصوله عليها، فالطبيب لا يستطيع تقديم الخدمة العلاجية للمريض إلا بوجود المريض نفسه، وبالتالي ليس هناك قيمة قابلة لتخزين.

٢- ضرورة مشاركة العميل في إنتاج الخدمة فبدونه لا يمكن تقديمها وكذلك عدم وجود بعد مادي لها، يترتب عليه تعدد وتنوع الخدمات باختلاف رغبات العملاء وأختلاف توجهاتهم وإمكانياتهم.

٣- أي خدمة لا تلقى العميل الذي يطلبها تشكل خسارة على مقدمي الخدمة، فبقاء غرفة في فندق دون أن يشغلها أحد تشكل طاقة عاطلة وتحقق خسارة.

٤- ارتباط حجم الطاقة المستغلة من الطاقة الكلية المتاحة بالطلب على الخدمة، حيث يؤدي زيادة الطلب على الخدمة إلى زيادة أستغلال الطاقة في حين يؤدي نقص الطلب على الخدمة إلى زيادة أستغلال تعطل تلك الطاقة.

ويمكن القول أن الخدمة هي أداء يجب قياسه وتوجيهه حتى يمكن لإدارة المنشأة الخدمية أن تقدمه بجودة عالية لتحقيق رضا العملاء، والذي يمكن قياسه بالعلاقة بين توقعات العملاء وانطباعاتهم (النشار، ٢٠٠٠، Matzaid, 1995).

٢/٤ خصائص الخدمة والتي تنعكس على أنظمة التكاليف:

من خلال تحديد ماهية الخدمات وخصائصها المميزة، نجد أنها تمتلك العديد من

الخصائص التي تجعلها تنعكس على نظام التكاليف المطبق وتؤثر فيه بشكل كبير منها:

١- تعدد واختلاف أهداف الخدمات التي تقدمها المنشآت لتلبية احتياجات العملاء

المتنوعة والمختلفة، وبالتالي صعوبة قياس تكلفة الخدمات (النشار، ١٩٩٦).

٢- صعوبة تحديد وحدات قياس متجانسة لحساب التكلفة فيأنشطة منشآت الخدمات

نظراً لتأثر كثيراً من هذه الأنشطة بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس الدقيق مثل

مستوى الجودة (الدنف، ٢٠١٣).

٣- زيادة قيمة التكاليف العامة في المنشآت الخدمية لتعدد الخدمات التي تؤدها مراكز

التكلفة التي تقدم الخدمة، وبالتالي تصعب عملية الرقابة على تلك العناصر غير

المباشرة من التكاليف.

٤- صعوبة قياس مقدار الخدمة المقدمة، فمن الممكن قياس عدد المرضى الذين

عرضوا على طبيب معين في اليوم، ولكن لا يمكن التعبير عن مقدار الخدمة

الفعالية التي قدمها الطبيب، وبالتالي لا تعد معياراً ملائماً لقياس الأداء .

٣/٤ أثر التطورات الحديثة في بيئة الأعمال على المنشآت الخدمية:

شهدت بيئة الاعمال المعاصرة العديد من التطورات السريعة والمتلاحقة، والتي انعكست

بالضرورة على المنشآت الخدمية ومن هذه التطورات:

١- تميز متلقي الخدمة بالثقافة والوعي وحرصه على الخدمة ذات الجودة المرتفعة

وبالتكلفة المناسبة التي تعكس قيمة الخدمة من وجهة نظرهم.

٢- التغير المستمر في أذواق ورغبات العملاء مع توجه منشآت الأعمال نحو تقديم

خدمات بخصائص ومواصفات جديدة تلبية رغبات العملاء .

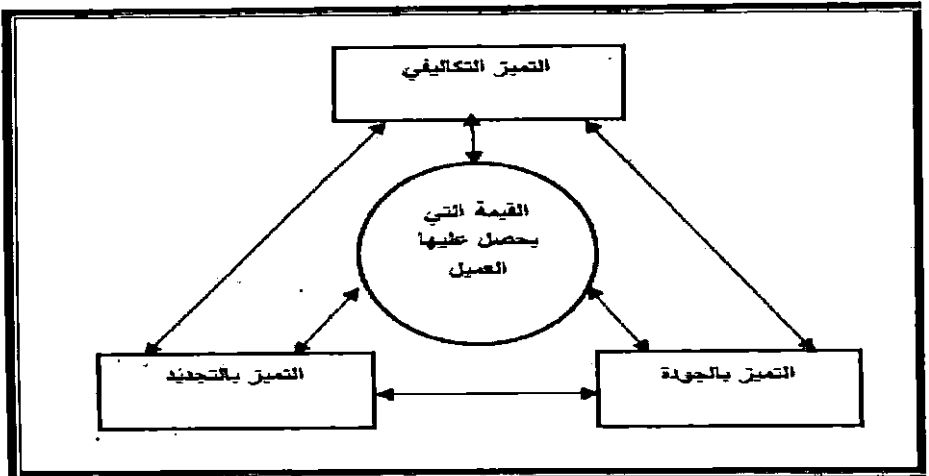
٣- انخفاض درجة أتمتاء العملاء لخدمة بعينها خصوصاً مع زيادة قدرة العملاء على

تقييم المنافع مقارنة بالخدمات المقدمة لهم.

٤- زيادة حدة المنافسة في أسواق الخدمات مع تطور أساليب تقديم الخدمة، وخصصة العديد من الخدمات التي كانت تقدمها الحكومة (Mia and clark, 1999, Morse, 2003)

وقد أدت تلك التغيرات والتطورات إلى زيادة الأهتمام بدراسة وتحليل سلوك العملاء تجاه الخدمات التي تقدمها المنشأة، وذلك لأختيار أفضل الاستراتيجيات لريادة الأسواق، وتحقيق مزايا تنافسية في مواجهة المنافسين، ولا شك أن أختيار وتطبيق الاستراتيجية المناسبة يتطلب فهماً جيداً لهيكل التكلفة في المنشأة وهيكل تكاليف المنافسين، مع ضرورة تركيز المنشأة على مناطق التميز لديها لتحقيق ما تتفوق فيه على المنافسين، مع التركيز على ثلاث عناصر داعمة للقدرة التنافسية هي: (Wilson,1990, Morse, 2002)

- التميز التكاليفي، وهو ما يطلق عليه اساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وذلك من خلال خفض الإيجابي للتكلفة مع المحافظة على المستوى الملائم للجودة.
- التميز بالجودة، وذلك بالتركيز على خصائص ومواصفات المنتج في ضوء أحتياجات ورغبات العملاء.
- التميز بالتجديد، وذلك من خلال إيجاد الرغبة لدى العملاء في التجديد والتغيير، ومدخل ذلك الأبتكارات المتلاحقة والتعديل المستمر في خصائص ومواصفات المنتج سلعة كان أم خدمة، مع طرح مزايا جديدة أو قيمة أستخدامية أو منفعة جديدة، وبالتالي يمكن القول أن العناصر الثلاثة السابقة تمثل معاً الدرّة التنافسية، والتي تستند أساساً على القيمة/المنفعة للعملاء، ويمكن توضيح ذلك في الشكل رقم (١): (نصير، ٢٠٠٨)



شكل رقم (١) عناصر القدرة التنافسية

وفي المنشآت الخدمية يجب التركيز على مدى تمشي الخدمة المؤداه مع توقعات العميل وهل مستمر الخدمة على نفس المستوى أم لا، أي لابد أن تضع تلك المنشآت أمامها دائماً أجابة لكلاً من:

- ماذا يتوقع العميل عندما يطلب خدمة معينة؟
- ما هي القيمة والتكلفة التي يجب أن يسدها العميل من أجل الحصول على الخدمة؟

وبالتالي يصبح على عاتق المنشآت الخدمية العمل على تقديم خدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب، الامر الذي يبرز من خلاله الأهمية الكبيرة لقبني أنظمة تكاليف حديثة لتكون قادرة على مواكبة المستجدات التي تظهر في بيئة الاعمال (Garrison and Noreen, 2003)

٤/٤ مدى أهمية أنظمة التكاليف للمنشآت الخدمية:

يلعب نظام التكاليف المطبق دوراً هاماً في المنشآت الخدمية، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي:

١- تساعد أنظمة التكاليف دوراً هاماً في تحديد تكلفة الإنتاج لكل وظيفة أو عملية أو خدمة بشكل دقيق.

٢- تساعد أنظمة التكاليف على تحليل وتصنيف مختلف الأنشطة التي لا تصيف قيمة بما يساعد على الحد من التكاليف غير الضرورية.

٣- تساعد أنظمة التكاليف المنشآت الخدمية في وضع اجراءات التخلص من مواطن عدم الكفاءة، وأسباب الفاقد في الوقت او تعطل الآلات وعدم الوصول إلي النتائج المرضية للعميل.

٤- توفر أنظمة التكاليف للمنشآت الخدمية البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية وكذلك إعداد التقارير الخارجية، وايضاً عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٥- تستطيع أنظمة التكاليف أن تمد المنشآت الخدمية بالمعلومات اللازمة لتقييم مدى كفاءة وفعالية أنشطتها الحالية، ومدى الحاجة إلى تطوير أو تغيير تلك الأنشطة بما يحسن الأداء مستقبلاً.

ولما كانت نوعية البيانات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف تعتمد بشكل كبير على نظام إدارة التكلفة التي تطبقه المنشأة، كان على المنشأة أن تسعى نحو تبني نظام التكاليف الذي يتيح لها أفضل اجراءات وطرق وسياسات لتشغيل بيانات التكاليف، ويحقق لها مزايا تنافسية، من خلال حسن استخدام الموارد دون إسراف أو إهدار لهذه الموارد، بل ترشيد هذا الاستخدام بهدف تحقيق أفضل مستوى من الجودة، وتتطلب المنشآت الخدمية توافر أنظمة

تكاليف ملائمة لتوفير أفضل رقابة على التكاليف، وتحسين جودة وكفاءة وفعالية العمليات في بيئة تسيطر عليها المنافسة، وتحتاج إلى معلومات التكاليف لتحسين أداء الأنشطة (Krishnon, 2006)

وعلى الرغم من أن جميع المنشآت الخدمية تستخدم أنظمة تكاليف لتوفير المعلومات التي تساعد في إدارة مواردها المختلفة، إلا أن التطور السريع في واقع المنشآت الخدمية وتحولها إلى قطاعاً هاماً في اقتصاديات معظم الدول وأحتوائها على نسبة كبيرة جداً من العاملين، علاوة على النمو السريع في حجم إيرادات تلك المنشآت، جعلت الأنظمة التقليدية التي تنتهجها المنشآت الخدمية غير قادرة على تحقيق الإدارة الملائمة للتكلفة، وربما ساعد على ذلك العديد من المسببات منها: عيسى، ٢٠٠١، 2000, (Baker, 2000, Krishman, 2006,)

١- كبر حجم المنشآت الخدمية وتشعب أعمالها، علاوة على زيادة حدة المنافسة فيما بينها جعلها بحاجة إلى أنظمة تكاليف قادرة على توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة، والمقارنات مع مختلف المنشآت.

٢- حاجة المنشآت إلى ضرورة تفهم مسببات التكلفة غير المباشرة التي تتزايد قيمتها يوم بعد يوم بالنسبة لهيكل التكاليف الأجمالية.

٣- توجه المنشآت الخدمية نحو الاهتمام بدراسة وتحليل رغبات العملاء واحتياجاتهم وإمكانياتهم الشرائية، بهدف توفير الخدمة الأكثر جودة والأقل تكلفة والتي تلائم رغباتهم، وهو ما يتطلب معلومات تفصيلية تعجز النظم التقليدية للتكاليف عن توفيرها، ومن أجل الوقوف على أي من أنظمة التكاليف يعد الأكثر ملائمة للتطبيق في بيئة المنشآت الخدمية، سوف يتم استعراض مجموعة من أنظمة التكاليف للتعرف على مدى ملائمة أي منها لتلك البيئة.

٥/ تأصيل ممارسات أنظمة التكاليف المختلفة للحكم على مدى توافقها مع بيئة المنشآت الخدمية:

١/٥ مدى تكيف نظام التكاليف التقليدي مع متطلبات قياس التكلفة في المنشآت الخدمية:

درجت نظم التكاليف التقليدية على الاعتماد على حجم الإنتاج كمحدد لإجراء تخصيص التكاليف غير المباشرة، حيث يتم تجميع تكاليف مراكز الخدمات ثم توزيعها على مراكز الإنتاج اعتماداً على مقاييس استخدام الخدمة، ثم تخصيص التكاليف المرتبطة بمراكز الإنتاج باستخدام مقاييس حجم الخدمات، ولاشك أن هذا

النظام يتفق وحالة المنشآت التي تقدم خدمات متماثلة وتستهلك الموارد الانتاجية بشكل متماثل، وبالتالي تقل فرص اختلاف العمليات وتجنب المنشآت إمكانية حدوث أي تشوهات في تكاليف الخدمات (Perkinas and Scott, 2011)

وبالتالي يمكن القول أن نظم التكاليف التقليدية لا تلائم طبيعة المنشآت الخدمية، حيث أن مقاييسها تقوم على اساس حفز حجوم الإنتاج الكبيرة، وسوف تكون مقاييس الأداء في تلك النظم داعمة لهذا التوجه، ومحقة لأهدافه، من خلال خفض تكلفة الخدمة عن طريق زيادة حجم الخدمات المقدمة، وهذا أمر غير مضمون في المنشآت الخدمية، أو من ناحية زيادة حجم المخزون لمقابلة الطلب المستقبلي للعملاء، وهذا أيضاً غير محقق في منشآت الخدمات حيث أن الخدمات غير قابلة للتخزين، كما أن نظم التكاليف التقليدية تقوم على أسس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على الخدمات باستخدام أسسس التحميل المرتبطة بالحجم، دون الأخذ في الاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكلفة بالحجم مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف التي تدخل ضمن الخدمة (الدفن، ٢٠١٣، Baber, et al., 2006)

كما أن هناك بعض المحددات التي تجعل نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة للتطبيق في المنشآت الخدمية منها:

- ١- أنظمة التكاليف التقليدية مصممة أساساً لخدمة تقييم المخزون لأغراض اعداد القوائم المالية، في حين أن الخدمات غير قابلة للتخزين.
- ٢- أن أنظمة التكاليف التقليدية تؤدي إلى تشوية العلاقة بين عدد الخدمات التي يتم إنتاجها وحجم الأقسام المدعمة من خلال عاملين هما: (الدفن، ٢٠١٣، Cooper and Kapean, 1998)

- تصنيف معظم تكاليف الأقسام المعاونة على أنها تكلفة ثابتة، وبالتالي يصعب إدراك أن هذه التكاليف تتغير بانتظام.
- استخدام أسس التخصيص المرتبطة بالحجم يجعل من الصعب التعرف على أسلوب أو طريقة تغيير تكلفة الأقسام الداعمة.
- ٣- عدم دقة المعلومات الناتجة عن أنظمة التكاليف التقليدية، حتى يصعب إيجاد روابط واضحة بين تكلفة الخدمة وما أستفدته من موارد لأن تلك النظم تعتمد على حجم الأعمال فقط في تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة رغم تعدد مسببات الأنشطة (Helmi and Hinndi, 1996).

٤- عدم قدرة الأنظمة التقليدية للتكاليف على تصنيف تلك الأنشطة إلى الأنشطة تصنيف قيمة ونشاط لا تصنيف قيمة حتى يتم استبعادها، وتوجيه الأهتمام نحو الأنشطة التي تصنيف القيمة ودعمها (Krishman, 2006).

٥- تهتم أنظمة التكاليف التقليدية بقياس جزء فقط من تكلفة دورة حياة المنتج (سلعة/خدمة)، وهي تكاليف مرحلة تقديم الخدمة أو تصنيع المنتج، وبالتالي هي تتجاهل ما بين ٧٠% إلى ٩٥% من تكاليف المنتج أو الخدمة، والتي تحدث في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج أو الخدمة (Cooper and Caplan, 1992)

وبالتالي الاعتماد على أنظمة التكاليف التقليدية في المنشآت الخدمية سوف يؤدي إلى أن تكون سياسة تسعير الخدمات غير مناسبة، ولا تبني على أسس سليمة، وينعكس ذلك بالطبع على درجة رضا العملاء، ومنها الموقف التنافسي للمنشأة، ومستوى ربحيتها، ورغم كل ما ذكر عن أوجه قصور أنظمة التكاليف التقليدية حال تطبيقها في المنشآت الخدمية، لا تزال العديد من تلك المنشآت تطبق تلك النظم لأغراض قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

٢/٥ مدى تكيف نظام التكاليف المعيارية مع متطلبات المنشآت الخدمية:

يشكل نظام التكاليف المعيارية أحد المحاور الرئيسية في المنظور التقليدي لمحاكاة التكاليف، ويعتمد على هدف القياس لأغراض تحديد التكلفة بجانب الرقابة على عناصر التكلفة، وينبغي على أساس توفير متطلبات الإدارة وعمليات إتخاذ القرارات التي تتلائم مع حجوم الانتاج الكبيرة، ومن ثم فإن نظام التكاليف المعيارية لا يوفر المعلومات المطلوبة لدعم وحفز بيئة المنشآت الخدمية، نظراً لعدم ملائمة مقومات نظام التكاليف المعيارية لبيئة المنشآت الخدمية سواء ما يتعلق منها بتخصيص التكاليف والتي تؤدي إلى تحريف قياس تكلفة الخدمات في معظم الحالات، أو المتعلقة بالمقاييس المالية التي تتوافق مع حجوم دفعات الإنتاج الكبير والمخزون، وهذا لا يتمشى مع طبيعة الخدمات نفسها، أو المتعلقة بالفاقد حيث يكون الفاقد متخفياً داخل التكلفة المعيارية نفسها بدلاً من أن يقوم النظام التكاليفي بإظهاره (زغول، ٢٠٠٨، Maskell, 2006)، وبالتالي يمكن القول أن التوجه الأساسي لنظام التكاليف المعيارية هو رقابة التكاليف من خلال مدى زمني سنوي، في حين أن الهدف الهام للمنشآت الخدمية هو إجراء التحسينات المستمرة من خلال التركيز على خفض التكلفة في مراحل ما بعد تحديد مواصفات الخدمة.

علاوة على ذلك، هناك عدد من المحددات تجعل نظام التكاليف المعيارية غير كافي لتلبية متطلبات المنشآت الخدمية منها: (النشار، ٢٠٠٤، فؤاد، ١٩٩٤، Wilson, 1994, Balakrishnan. 2012)

١- يهتم نظام التكاليف المعيارية برقابة المخزون، وتكلفة البضاعة المباعة نظراً لأشتقاقه من أنظمة التكاليف المالية، أكثر من توجهه نحو تقديم معلومات مالية لها دلالة على تكلفة المنتج.

٢- تتجاهل نظم التكاليف المعيارية الموقف التكاليفي للمنافسين، وتركز فقط على الأنشطة والتكاليف الداخلية.

٣- ستكون عناصر التكلفة في ظل النظم المعيارية وعدم ملاءمتها للتغيرات الدورية المستمرة في رغبات العملاء واثراً على هيكل التكاليف.

٤- لا تسهم النظم المعيارية للتكاليف في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة ويجب استبعادها.

٥- عدم ملائمة معايير التكلفة وتحليل الانحرافات لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، حيث شهدت الأخيرة اتجاهاً يرى أن معايير التكلفة قد فقدت فعاليتها بالشكل الذي يجعل تحليل الانحرافات غير مفيد لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في ظل البيئة الحديثة، ومن هذا العرض يتضح أن نظم التكاليف المعيارية منفردة لا تلبى متطلبات قياس ورقابة التكلفة في المنشآت الخدمية.

٣/٥ مدى تكيف نظام التكلفة على أساس الأنشطة مع بيئة المنشآت الخدمية:

قدم Cooper and Caplan نظام الكلفة على اساس الأنشطة كبديل مناسب لتخصيص التكاليف وتحديد تكلفة المنتج على نحو أكثر دقة من عناصر التكلفة غير المباشرة، وذلك قياساً إلى نظم التكاليف التقليدية، عن طريق الربط بين الأنشطة والمنتجات من خلال الخطوات الآتية:

- تحديد الأنشطة المطلوب القيام بها.
- تحديد تكلفة الموارد التي سوف تستخدم في أداء الأنشطة في مجمع تكلفة الأنشطة من خلال استخدام مسببات التكلفة.
- تحديد مسبب التكلفة.
- تحديد معدل وحدة مسبب التكلفة.
- تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة بقدر ما يستفيد المنتج من وحدات مسبب التكلفة.

وفي ظل نظام التكاليف الأنشطة كل تكاليف أداء الأنشطة يتم تعيينها على نحو تناسبي مع موضوعات القياس التكاليفي، أو وحدات التكلفة وذلك على أساس مسبب الأنشطة، وترجع الحاجة إلى استخدام مدخل تكلفة الأنشطة في إدارة التكاليف إلى التغيرات الكثيرة التي لحقت في البيئة التنافسية لمنشآت الخدمات كشركات النقل والمستشفيات والبنوك والفنادق وغيرها، وتحرر الأسعار لدى تلك المنشآت، أيضاً رغبة مديري المنشآت الخدمية في الحصول على المعلومات التي تساعدهم في تحسين جودة الخدمات، والفهم الدقيق والقياس السليم لعناصر تكلفة الخدمات، والوقوف على مدى ربحية تلك الخدمات.

ويحقق استخدام مدخل تكلفة الأنشطة في المنشآت الخدمية العديد من المزايا منها:

- ١- الوقوف على حجم الخدمات المنتجة كمحرك أساسي في تخصيص التكاليف، وما يتبعه من مشاكل في قياس وإدارة التكلفة.
- ٢- شمول عناصر التكلفة التي تقع خارج نطاق عملية إنتاج الخدمة، مثل تكاليف التسويق، والتكاليف الإدارية العامة.
- ٣- تبويب الأنشطة المختلفة في مجموعات تكاليفيه.
- ٤- دخول مجموعة متنوعة من موضوعات القياس التكاليفي كالعلاء.
- ٥- إمكانية تصنيف التكاليف الخاصة بالخدمات إلى تكاليف حجم وتكاليف دفعات إنتاجية وتكاليف منتجات وأخرى تسهيلات إنتاجية، مما يمكن من السيطرة عليها وتحسين أدائها.
- ٦- التوصل إلى تكاليف دقيقة للخدمات وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لدراسة الموقف التنافسي، وعمل التحسينات المستمرة.
- ٧- إتاحة الفرصة أمام المنشآت الخدمية لخفض التكاليف من خلال التحديد الواضح للنشاط ورقابة التكاليف الخاصة بها، والتخلص من الأنشطة الزائدة وأختيار البديل الأقل تكلفة لإنجاز الأنشطة .
- ٨- إدارة التكاليف والرقابة عليها من خلال تتبع تدفق التكاليف نحو الأنشطة، وبالتالي حصر وتحديد المسؤوليات والرقابة على التكاليف.
- ٩- مساعدة المنشآت في إتخاذ القرارات الملائمة لتخصيص الموارد، وفي تحليل رأس المال المستمر، والتعديلات التي تحدث فيه.

- ١٠- يساهم في توفير المعلومات الغير مالية عن عمليات المنشأة، ويظهرها فيأنشطة يكن قياسها وترشيد استخدامها بمايخفض من التكلفة عموماً.
- وعلى الرغم من المزايا العديدة التي يوفرها نظام تكاليف الأنشطة ABC إلا أن هناك بعض المحددات التي تجعل استخدامه منفرداً في المنشآت الخدمية غير كافي لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة التكلفة بشكل تنافسي، ومن هذه المحددات ما يلي: (زغلول، ٢٠٠٨، Grasso, 2005).
- ١- عدم نجاح نظام تكلفة الأنشطة في قياس الطاقة غير المستغلة للموارد الثابتة المتاحة أمام المنشآت التي تقدم خدمات، حيث يعد نموذج أستهلاك موارد طويل الأجل.
 - ٢- عدم توجه نظام تكلفة الأنشطة مباشرة ناحية العميل، لأنها نظم تجميعية تقف عند عرض كيفية مساهمة أداء الأفراد، أو مجموعات العمل في تحقيق رضاء العملاء (Johnson.1992).
 - ٣- صعوبة ضبط وتوفير البيانات في المنشآت الخدمية لأن هناكأنشطة عديدة تعتمد على مهام بشرية غير متكررة، ولا يمكن تسجيلها مباشرة.
 - ٤- العديد من من التكاليف في المنشآت الخدمية هي تكاليف أنشطة متمثلة في التسهيلات العامة قد لا يمكن تتبعها ونسبتها لأي من الخدمات التي تقدمها المنشأة (الدنف، ٢٠١٣).
 - ٥- أحياناً يكون من الصعب في المنشآت الخدمية تحديد الوقت المستنفذ فعلاً في أداء الأنشطة المؤدي إلى الخدمة، وبالتالي استخدام معدل تكلفة الأنشطة عند تقدير تكلفة الخدمة قد يعطي نتائج خاطئة (Bets and kock, 1995)
 - ٦- مركزية الرقابة في ظل تكلفة الأنشطة يجعله غير ملائم لأغراض الرقابة التشغيلية، وبالتالي قد يهدر مبدأ المساءلة الفردية عن الأداء، لأن النظام يدعم أداء الفريق أكثر من أداء الفرد.
 - ٧- على الرغم من أهمية المقاييس غير المالية للأداء، إلا أن المقاييس المالية تظل هي المسيطرة في ظل نظام تكلفة الأنشطة، وهذا لا يتفق مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية، والتي تحتاج إلى المقاييس غير المالية، وخصوصاً ما يرتبط منها بالوقت والجودة.

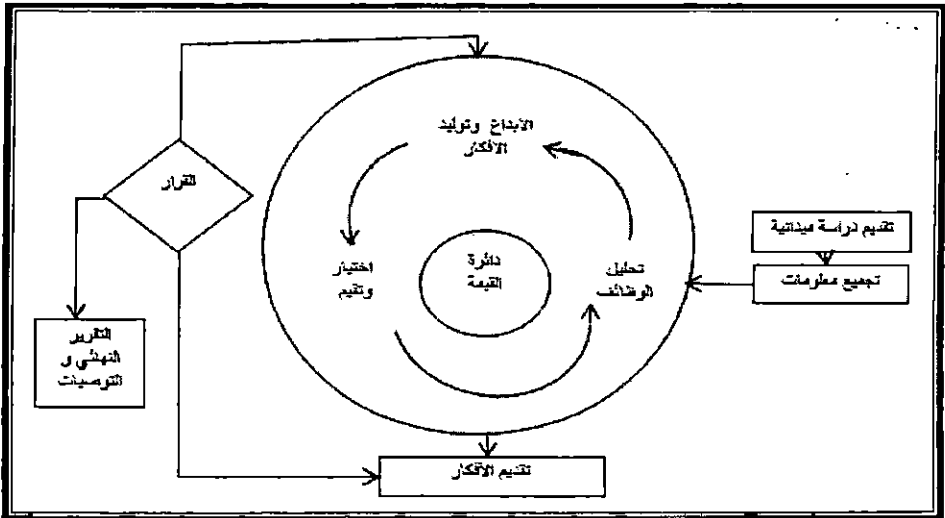
ومن أستعراض الباحث للمزايا المحققة من نظام الأنشطة وكذلك المحددات، وأوجه القصور التي يعاني منها هذا النظام، يمكن القول أن نظام تكاليف الأنشطة لا يعد كافياً منفرداً

لإدارة التكلفة في المنشآت الخدمية، ولكن يمكن الاستفادة من في عملية تتبع الأنشطة وتحليلها، حيث أن النقطة المحورية التي يركز عليها هي الأنشطة ، ويعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم وربطها بطلب الأنشطة للموارد، فإذا كان طلب الأنشطة على هذه الموارد بالقدر المستخدم أقل من المتوفر منها فإن نظام تكاليف الأنشطة يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى طاقة غير مستخدمة، وتكلفة الطاقة غير المستغلة هذه تستخدم في قرارات تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد.

٤/٥ مدى تكيف نظام التكلفة المستهدفة (TC) مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية:
تعد التكلفة المستهدفة Target Cost أسلوباً لتخفيض التكلفة في مرحلة تطوير واعداد المنتج أو الخدمة، وقبل دخول مرحلة الإنتاج أو التنفيذ، وهي مرحلة تتضمن نسبة كبيرة من التكاليف، ويرتكز هذا الأسلوب على وضع خطة مستهدفة للتكلفة قبل البدء في الإنتاج وفي ضوءها يتم أحداث تعديلات متعاقبة على أنشطته تطوير تصميم المنتج أو الخدمة بهدف تخفيض التكلفة بدون التأثير على المواصفات أو مستوى الأداء الوظيفي للمنتج أو الخدمة، والتي ترضي رغبات العملاء (النشار، ٢٠٠٤)، وبالتالي ترتكز فلسفة TC على تحديد أرقام تكلفة مستهدفة قبل البدء بالإنتاج، ومن خلال جهود هندسة القيمة تتجه نحو إحداث خفض تكاليف التصميم عن طريق إعادة النظر في مكونات الخدمة ومراحل تصميمها، ثم التوصل إلى أقل رقم تكلفة مستهدف دون المساس بالمكونات الرئيسية المنتج أو الخدمة، أو مستوى الجودة الذي يطلبه العميل (إيمان، ٢٠٠٣)، ويعد مدخل التكلفة المستهدفة مفيداً في مجال المنشآت الخدمية، إذ تعد عملية تطوير الخدمة إحدى الطرق الرئيسية لأكتساب الميزة التنافسية، وهذا يتطلب التركيز على عاملين أساسيين هما أداء الخدمة وتكلفة الخدمة، وهذين العاملين يجب تحديدهما بدقة في مرحلة التطوير.

ويركز أسلوب التكلفة المستهدفة على أليتين أساسيتين هما، هندسة القيمة Value Engineering(VE)، وتحليل القيمة Value analysis (VA)، حيث تتولى هندسة القيمة خفض التكاليف في مرحلة الأنشطة المعاونة التي تبذل قبل الإقدام على تقديم الخدمة وكافة الخطوات الأولية للخدمة، في حين تركز آلية تحليل القيمة على خفض التكلفة فيأنشطة تقديم الخدمة وإنتاجها، وما بعد الإنتاج (زغلول، ٢٠٠٨)، وتعد هندسة القيمة أداة للتحقق من مدى استيفاء كافة الخصائص الضرورية في الخدمة المقدمة للعميل، وعند أدنى حد ممكن للتكلفة الكلية، وبما يحقق رغبات العملاء والمنشآت المقدمة للخدمة.

ويتم تطبيق هندسة القيمة خلال خطوات ثلاث تبدأ بالمفهوم النظري ويركز على المفاهيم التطويرية والابتكارات الوظيفية المتعلقة بالمنتج أو الخدمة مثل الجودة والخدمات الإضافية مثل التشغيل والصيانة والمتانة والشكل المناسب، ثم المشروع المقترح وهو مرحلة تصميم العمليات التشغيلية لتقديم المنتج أو الخدمة، والتكاليف خلال دورة حياة المنتج أو الخدمة، ثم الالتزام التطبيقي أي تنفيذ المشروع المقترح في الخطوات السابقة، ويوضح الشكل رقم (٢) خطة عمل منظومة هندسة القيمة: (منصور، ١٩٩٨، 2006, Caldwell)



شكل رقم (٢) خطة عمل منظومة هندسة القيمة

ويحقق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة مزايا عديدة للمنشآت الخدمية منها:

١- التوجية بالعملاء، ويقصد بذلك تبني فلسفة إدارية وإيجاد ثقافة تنظيمية من جانب المنشأة تسعى باستمرار نحو كسب رضا العملاء، بأعتبار أن ذلك هو أساس إيجاد واستمرار للميزة التنافسية للمنشأة، وتمثل التكلفة المستهدفة توجه مختلف المنشآت صناعية أو تجارية أو خدمية نحو زيادة حصتها السوقية (زغلول، ٢٠٠٨، Chen and chung, 2002).

٢- محاولة إيجاد قيمة ملائمة، حيث يتمثل الهدف الاساسي لهذا الدخول في محاولة إيجاد قيمة للعميل، وهذا ما تسعى إليه المنشآت الخدمية خصوصاً وأن أحد أهم المشكلات التي تواجهها هي صعوبة إيجاد قيمة معينة ملموسة للخدمات المقدمة، إلا أن هذه القيمة تتحقق من خلال خفض التكلفة المستهدفة، وإجراء التحسينات المستمرة.

٣- دعم الحصة السوقية وتقوية المركز التنافسي، فتمتى أستطاعت المنشأة دعم القيمة المقدمة للعميل سوف يقودها ذلك إلى دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

٤- يحقق مدخل التكلفة المستهدفة أمراً مهماً للمنشآت الخدمية وهو مفهوم التكلفة، حيث يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على مدخلات عملية التطوير وليس المخرجات (Ibuski and Kaminski, 2007).

وعلى الرغم من تلك المزايا التي يحققها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن هناك بعض المحددات التي تجعله لا يكفي منفرداً لإدارة التكلفة في المنشآت الخدمية، ومن هذه المحددات ما يلي: (Davila and Wouters, 2004).

١- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على محركات التكلفة مع أهمل محركات الإيراد، ومن أمثلتها الاستجابة لطلبات العملاء المنتظرة، وسرعة التواجد في الأسواق، ولا شك أن تلك المحركات في بيئة الخدمات هي الأكثر ملائمة مقارنة بمحركات التكلفة التي تبعد عن عوامل النجاح الحرجة.

٢- يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلي كم هائل من المعلومات التفصيلية الواقعية حيث يتم تقييم أداء الخدمة أو المنتج وتحليل العلاقة بين التكاليف والمقابل الذي يدفعه العميل لقاء الخدمة، كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلي نماذج أو مداخل تكلفة معقدة مثل التكلفة وفقاً للنشاط، وذررة حياة الخدمة حتى يمكن الوصول إلى توصيف دقيق لنشاط سلسلة القيمة.

٣- يحتاج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى وقت كبير جداً لرصد بدائل التصميم مسارات تقديم الخدمة، وأثر كل بديل على التكلفة لأختيار البديل الأقل تكلفة، ومع تعدد بدائل تنفيذ الأنشطة يصبح هدف القائمين على التطوير الوصول إلي بديل بشكل سريع ليتم الانتقال إلى بديل آخر، وكل هذا على حساب الأمثلية.

ومن هذا العرض يمكننا القول أن أسلوب هندسة القيمة قد يصلح كأداة داعمة لأي نظام تكاليف يتم تطبيقه في المنشآت الخدمية، إلا أنه لا يصلح منفرداً للتطبيق في تلك المنشآت.

٥/٥ مدى تكيف نظام التحسين المستمر (KC) مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية:

يقصد بنظام التحسين المستمر مجموعة من الإجراءات القادرة على خفض التكاليف إلى مستوى أقل مما هي عليه، وذلك من خلال أستغلال ما هو قائم من موارد تحمل أستثمارات كبيرة وإحداث تحسين مستمر على العمليات وصولاً إلى أعلى مستوى أداء

(Alexandex, 2002, Briley and Fowler, 2000)، ويدعم هذا النظام دورة المنتج/الخدمة، وخفض وقت إنجازها والتخلص من الفاقد، ويركز نظام التحسين المستمر Kaizen Cost على وظيفتين أولهما المحافظة Maintenance على المستوى الحالي للتكلفة في ظل مجموعة من معايير التكلفة مع التوجه الدائم لتحسين هذه المعايير لإمكانية الانتقال بالتكلفة من مستواها الحالي إلى مستوى أدنى منه وصولاً إلى تحقيق فرص خفض التكلفة وثانيها التحسين Innovation (Gregoy, 2009).

ويركز نظام التحسين المستمر (KC) في سعية لخفض التكلفة على تبنى حزمة إجراءات مخفضة للتكلفة مدعومة بأسلوب المشاركة بين العاملين وتدريبهم بصورة مستمرة، بجانب تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة وألغاء غير المضيئة منها، وصولاً إلى أفضل مستوى من الأداء التشغيلي وتنمية القدرة التنافسية (Heldy, 2002).

وتستغرق عملية التحسين المستمر خلال عدة خطوات إجرائية تبدأ من التركيز على الموارد البشرية والمعدات والأدوات والطرق ومقاييس الأداء لإمكانية توفير اجابات حول المالذي يتم عمله ؟ وكيف يؤدي ؟ وهل هو مهم ؟ وسبب تأديته ؟ وهل هناك إمكانية أفضل لأدائه ؟ ومدى ملاءمة توقيت أداءه ؟ والوقت المستغرق في أداءه ؟ وما هي تكلفة أداءه الآن ؟ وماهي التكلفة المتوقعة مستقبلاً ؟ (ماضي، ١٩٩٨، خليل، ٢٠١١).

ويمكن القول أن نظام التحسين المستمر يعتمد على تحديد العمليات الحرجة، التي تحتاج إلى تحسين وتحديد المسؤولية عن تنفيذها وعن نتائجها، وأدائها وحل مشكلاتها، وتطوير معايير الأداء الحالية وإجراء المراجعة من أجل المطابقة تمهيداً لتحديد وتحليل إنحرافات الأداء، والتعامل معها على أنها تمثل فرصاً للتحسين أكثر من أنها تمثل مشكلات (الجبالي، ١٩٩٤).

ويشكل نظام التحسين المستمر أداة هامة داعمة لأي نظام تكاليف يطبق في المنشآت الخدمية، حيث أنه يتمتع بالعديد من المزايا من أهمها اعتماده على الجهود المستمرة دون توقف لتحسين أداء عمليات التشغيل وحل المشكلات المصاحبة لهذا الأداء، أيضاً اعتماده على العمل الجماعي والمشاركة بين جميع القائمين على العمل بمختلف مستوياتهم الإدارية لاستغلال الموارد المتاحة بطريقة إقتصادية والتخلص من فاقد الموارد والأنشطة بمختلف أشكاله من أجل تحسين أداء الخدمات.

٦/٥ مدى تكيف نظام محاسبة أستهلاك الموارد (RCA) مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية:

مع وجود بعض أوجه القصور في نظام تكاليف الأنشطة ABC أقترح Sharman نظاماً بديلاً للتكاليف وهو Grenplankostenrechnung (GPK) ويترجم إلى نظام التكاليف الحدية المرنة (Sharman, 2003)، ومن خلال الربط بين هذا النظام ونظام تكاليف الأنشطة ظهر لنا نظام محاسبة أستهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA) حيث يركز هذا النظام على محاور ثلاثة تتضمن الموارد، والعلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد، ثم كيفية أستهلاك المخرجات للموارد (خطاب، ٢٠٠٩، Benjamin, 2003).

وفي ظل محاسبة أستهلاك الموارد يتم تعيين التكاليف المستهدفة والفعالية على أساس ما يتم أستهلاكه من الموارد لخدمة رغبات العملاء في شكل كمي، وتلك التكلفة تتدفق من مجتمعات التكلفة Resources Pools إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة Cost Objects سواء كانت أنشطة أو عمليات أو عملاء، مع الأخذ في الحسبان العلاقات التشابكية المتداخلة التي تنشأ بين الموارد أي مقدار أستفاد كل مورد من الموارد الأخرى، وايضاً مراعاة أن بعض الموارد قد تنفيذ مباشرة موضوع القياس، وبالتالي فهي تشكل أداة تحليلية تدعم طبيعة التكلفة وتظهر مواطن الطاقة الزائدة/العاطلة.

وتعد محاسبة أستهلاك الموارد تطويراً لنظام تكاليف الأنشطة ، من خلال تركيزها على أستهلاك الموارد عن طريق زيادة عدد مجتمعات الموارد، حيث يسمح بتتبع مباشر لتدفق تكاليف الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي بشكل أفضل من نظام تكاليف الأنشطة ، ويتكامل نظام محاسبة أستهلاك الموارد مع أنظمة تخطيط الموارد بالمنشأة والتي تسمح بوجود تحديد دقيق للتكلفة عن طريق زيادة عدد مراكز التكلفة، وبالتالي زيادة الفرصة لتتبع التكاليف مباشرة إلى الخدمات، ويكون تخصيص التكاليف اعتماداً على علاقة السبب والنتيجة (الدفن، ٢٠١٣، Blocher, et al., 2010).

ويعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على مجموعة من الدعائم منها: (Benjamin and Siman, 2003, Balakrishnan, et al., 2003, krumwiede and Suessmair, 2007، الدفن، ٢٠١٣،

١- الطبيعة المتجانسة لمقاييس الطاقة في كل مجمع موارد.

- ٢- يتم الحكم على التكلفة في ضوء الموارد المستثمرة، والمتغيرات في التكلفة ووقت استهلاك الموارد.
- ٣- أتباع نظام تكاليف الأنشطة ABC، ونظام التكاليف القائم على أساس كمي.
- ٤- العلاقات المتبادلة والمتشابهة بين مجموعات الموارد.
- ٥- تتم معالجة التكاليف الثابتة وفقاً لنظام التكاليف الكلية المستوعبة.
- ٦- مشاركة كافة المستويات الإدارية والتشغيلية في إدارة الموارد ودعم القرارات. وهناك عدد من الآليات التي تعتمد عليها محاسبة استهلاك الموارد منها:
(Perkins and Scovall, 2011, White, 2013)
- ١- تحديد الموارد المتاحة للمنشأة وكذلك الأحتياجات المتوقعة من تلك الموارد، ثم تجميع كلاً من الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات موارد مع مراعاة أن تكون الموارد التي يتم تجميعها داخل المجمع متجانسة.
- ٢- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي سواء كان ساعات عمل مباشر أو آلي أو عدد الكيلو وات من الكهرباء أو غيرها.
- ٣- تجميع كلاً من الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد مع مراعاة تجانس الموارد بكل مجمع.
- ٤- التأكيد على دراسة العلاقات التبادلية المتشابهة فيما بين مجموعات الموارد، لمعرفة مقدار استفادة كل مجمع من غيره من المجموعات من أجل التحديد الواضح لتكلفة كل مجمع موارد.
- ٥- رصد مسارات تدفق تكاليف مجموعات الموارد نحو موضوعات القياس التكاليفي، ورصد التدفق الكمي للموارد المستهلك منها.
- ٦- تحديد الطاقات العاطلة والزائدة في مجموعات الموارد.
- ٧- تحديد تكلفة موضوعات القياس التكاليفي بمقدار ما يستخدم من موارد. ويحقق تطبيق محاسبة استهلاك الموارد مزايا عديدة منها: (خطاب، ٢٠٠٩، Clinton and Webber, 2004)
- ١- الدقة في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لنشاط أداء معين مما يؤدي إلي نتائج أفضل من تخصيص التكاليف وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد.
- ٢- الدقة في تخصيص التكاليف وبالتالي زيادة القدرة على تخطيط الموارد.
- ٣- أن تكلفة الخدمة أو المنتج سوف تشمل فقط التكلفة بالقدر المستخدم من الموارد.
- ٤- تحسين عملية إدارة الطاقات العاطلة/الزائدة.

- ٥- يؤدي إلى الفهم الجيد من جانب الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد إلى دقة تخصيص التكاليف.
- ٦- توفير المناخ الملائم لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.
- ٧- يدعم نظام تكلفة استهلاك الموارد فلسفة الإدارة على أساس القيمة Value-based Management بأبعادها الثلاثة، وذلك من خلال توفير خدمة مناسبة للعملاء تلبي رغباتهم تحقق طموحاتهم وبالتالي دفع العملاء المقابل المناسب للخدمة، ومنها زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وزيادة ربحيتها.
- ورغم كل ما يحقق نظام تكاليف محاسبة استهلاك الموارد من مزايا، إلا أن هناك بعض المحددات التي ربما تقلل تلك المزايا ومن تلك المحددات:
- ١- ضخامة عدد مراكز التكلفة، فنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والذي يحقق المنافع التي تتطلبها معايير مراكز التكلفة، يتطلب إنشاء عدد كبير جداً من مراكز التكلفة، ولا شك أن هذا قد يكون صعب تحقيقه أحياناً (Krumwiede, 2008).
- ٢- زيادة تكاليف تطوير نظام التكاليف ليصبح نظاماً لاستهلاك الموارد (RCA)، كما أن النظام ينطوي على بعض التعقيدات المرتبطة بالعلاقات التشابكية بين مجتمعات التكلفة (Grasso, 2005).
- ويمكن القول أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد تقدم نظرة مستقبلية لاستهلاك الموارد بناءً على متطلبات الأنشطة، وفقاً لرغبات العميل، ومنافع الطلب على الخدمات، ويعتبر أداة لإدارة التكلفة توفر معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة، وبالتالي زيادة الإنتاجية، وخفض تكلفة الخدمة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة، ودعم المركز التنافسي (الكومي، ٢٠٠٧).
- وفي ظل هذا التناقض أحياناً والتكامل أحياناً أخرى بين أنظمة التكاليف المختلفة ومدى إمكانية تطبيقها في بيئة المنشآت الخدمية، يتعين علينا البحث عن نظام تكاليف ملائم لتلك البيئة في ضوء مجموعة من المبادئ التي تتفق وبيئة المنشآت الخدمية، وبصورة تساعد على الوصول إلى المسببات الحقيقية للتكلفة، وكذلك الأنشطة وتساهم في خفض التكلفة، ومنها زيادة القدرة التنافسية لتلك المنشآت، وحتى تتماشى المنشآت الخدمية مع التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة، يجب على تلك المنشآت أن تطور أنظمة محاسبة التكاليف لديها وتحاول أن تدير التكلفة بشكل شامل، ويجب أن يتوافق في هذا النظام ما يلي:

- ١- أن يساهم نظام التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة بشكل سليم بحيث لا تقل ولا تزيد عما يجب أن تكون عليه التكلفة.
- ٢- أن يتسم نظام التكاليف بالبساطة وسهولة التطبيق قدر الإمكان.
- ٣- أن يحقق نظام التكاليف التجانس في مجتمعات التكاليف.
- ٤- أن يساعد نظام التكاليف في إمكانية أحداث أي تغيير أو تعديل بما يضمن عدم تذبذب التكلفة.
- ٥- أن يوفر نظام التكاليف المعلومات التي تمكن الإدارة من إدارة الطاقة من حيث أين وكيف ومتى يمكن تحديد التكلفة العاطلة وتحديد تشكيلة الخدمات المناسبة.
- ٦- أن يكون نظام التكاليف محققاً للجدوى الاقتصادية، أي أن تكلفة تطبيق وتشغيل النظام تتناسب مع المنافع المحققة من تطبيقية.
- ٧- أن يتسم نظام التكاليف بالمرونة بما يساعد على الإجابة على اسئلة مهمة مثل ماذا.... لو What....If..... ، والتي ترتبط بين بدائل تقديم الخدمة في ضوء رغبات العملاء، وردود أفعال المنافسين، وأمكانيات المنشأة، والأستفادة من ذلك في ترشيد اتخاذ القرارات.
- ٨- أن يقدم نموذج التكاليف نموذجاً للرقابة على التكاليف على مستوى الموارد، من خلال إحداث الربط المباشر بين الموارد، وموضوعات القياس التكاليفي، بما يساعد في توفير معلومات ملائمة ودقيقة، وتساعد الإدارة في إتخاذ القرارات (Webber and Cilnton, 2004)

٦/ الإطار المقترح لتطوير نظام تكاليف يلائم بيئة المنشآت الخدمية:

في محاولة لتدعيم وتفعيل دور محاسبة التكاليف في خدمة المنشآت الخدمية، خاصة في عملية إدارة وخفض التكلفة، من خلال نظام تكاليف يعبر عن حقيقة أداء العمليات والأنشطة الداخلية والخارجية المؤثرة على أهداف تلك المنشآت مع الملائمة والمواكبة لتغيرات البيئة الحديثة وضغوط المنافسة، فإن البحث يهتم بتحديد الإطار المقترح والمتطلبات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام.

١/٦ اعتبارات بناء الإطار المقترح:

حتى نضمن نجاح نظام التكاليف المقترح تطبيقه في المنشآت الخدمية، يتعين علينا مراعاة بعض الضمانات وهي:

١/١/٦ أهداف نظام التكاليف المقترح تطبيقه في المنشآت الخدمية: يجب أن يحقق نظام التكاليف المقترح الأهداف التالية للمنشأة: (Kulmala, 2002)

- توفير معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة نظراً لأهمية تلك المعلومات في تخطيط سياسات المنشأة.
 - أن يكون النظام المطبق موجهاً نحو أراضاء العملاء من خلال تقديم الخدمة التي ترضي رغباتهم بالتكلفة المناسبة، مع توفيرها في التوقيت المناسب.
 - أن يحقق النظام خفض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب في الخدمات المقدمة.
 - أن يحقق النظام المحافظة على الموقف التنافسي من خلال التركيز على البعد الاستراتيجي للتكلفة.
- ٢/١/٦ مفاهيم التكلفة في ظل النظام المقترح: يجب أن يعاد النظر في مفاهيم التكاليف التقليدية وأهميتها مع إضافة مفاهيم تلائم البيئة الحديثة، وذلك من خلال:
- إبراز المفاهيم المرتبطة بمدخل إدارة التكلفة، مثل التكلفة المستهدفة، وتحليل القيمة، والتحسين المستمر.
 - التركيز على المفاهيم المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة، مثل خدمة العملاء، والتحليل الاستراتيجية للتكلفة.
- ٣/١/٦ آليات قياس التكلفة: يجب أن يراعي نظام التكاليف المقترح تطبيقه في المنشآت الخدمية مجموعة من الاعتبارات وهي:
- أن تغطي عملية القياس كافة الأنشطة التي تحتوي عليها الخدمة بدءاً من مراحل التصميم والتطوير حتى تقديم الخدمة للعملاء.
 - وجود بعض الآليات التي تدعم النظام وتتشكل من بعض أساليب إدارة التكلفة التي تستطيع دعم خفض ورقابة التكلفة، وهي تتمثل في أسلوب التحسين المستمر شمولاً بالتكلفة، وهندسة القيمة ومنها تحليل القيمة.
 - قدرة النظام على تحليل الأنشطة المنشأة من حيث مدى مساهمتها في إيجاد القيمة ما بين أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.
- ٤/١/٦ بيئة القياس: يجب أن تشمل عملية القياس عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، لأن الاعتماد على قدرات وإمكانات وموارد المنشأة الداخلية فقط وتحليلها وقياسها بشكل مجرد قد يقود إلى نتائج غير واقعية، ويخفي العديد من مواطن الإسراف والضياع (هاشم، ٢٠٠٣)، ويتطلب الأمر التركيز أيضاً على البيئة الخارجية بجانب البيئة الداخلية، فالبيئة الخارجية، وما تتضمنه من منافسين وموردين وعملاء يدركون قيمة الخدمة، سوف يوفر معلومات مالية وغير مالية تقيّد في أغراض التخطيط وإتخاذ القرارات (Ward, 1993)

٢/٦ مكونات نظام التكاليف المقترح للتطبيق في المنشآت الخدمية:

من خلال استعراض أنظمة التكاليف المختلفة السابق عرضها يستخلص الباحث أن تحقيق متطلبات المنشآت الخدمية بشأن نظام التكاليف الملائم، والذي يلبي متطلبات تلك المنشآت يمكن تحقيقه من خلال إحداث ربط وتكامل بين أكثر من نظام من الأنظمة التي تم استعراضها وكذلك يكون من المنطقي في هذا الشأن أن يبني نظام التكاليف المقترح على متطلبات بيئة المنشآت الخدمية، فإذا ما أخذنا في الحسبان أن أحد الأهداف الهامة التي تسعى إليها تلك المنشآت هو تحقيق أعلى أرباح ممكنة، وأن هذا لا يمكن أن يحدث دون ترشيد استهلاك الموارد المتاحة، وإذا ما أخذنا في الحسبان أن الموارد تستهلك من خلال الأنشطة التي هي جوهر مختلف الخدمات، نجد أننا بحاجة إلى نظام يتبع الأنشطة بشكل جيد، وكذلك يراقب الموارد بشكل جيد، ونجد أن أكثر الأنظمة إفادة هما نظام تكاليف الأنشطة (ABC)، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA)، حيث يمكن الاستفادة من كلاهما على النحو التالي:

- تعمل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) على ما يلي:
- التركيز على الموارد وحصرها، وتحديد أهداف المنشآت والموارد اللازمة لإنجازها أساسية كانت أو داعمة، والتركيز على أي قرار سينتج عنه استحواذ على موارد، مع دراسة كافة بدائل تنفيذ الخدمات
- تصنيف مجموعات الموارد إلى مجموعات أساسية وثانوية تضم عناصر متجانسة، وفي المنشآت الخدمية تساعد محاسبة استهلاك الموارد في إبراز نوعين من مجموعات التكلفة هما:
- أ- مجموعات موارد أساسية ودورها دعم الأنشطة التي تنتج الخدمة، وتقوم بتسويقها وتلقي الشكاوي، على سبيل المثال في أي نوع من أنواع الخدمات سيكون هناك مجمع ساعات عمل المتخصصين في أداء الخدمة، ومجمع ساعات عمل المساعدين، و مجمع موارد الأجهزة والأدوات المستخدمة وغيرها.
- ب- مجموعات موارد ثانوية ودورها دعم مجموعات الموارد الأساسية مثل تدعيم تكنولوجيا المعلومات وتسهيلات تقديم الخدمة، ويتوقع أن تتضمن أي منشأة خدمية مجمع موارد لساعات العمل المساعدين، ومجمع موارد الصيانة، مجمع موارد الخدمات.

- دراسة وتحديد العلاقات المتشابكة بين مجموعات الموارد بعضها/ البعض وهذا يعد أمراً مهماً في بيئة المنشآت الخدمية، والتي تقدم خدمة يصعب قياس منفعتها في حالات عدة، فقد يشترك مورد معين مع مورد آخر في تشغيل أنشطة معينة، بحيث يدعم كلاً من الموردين بعضهما البعض.
 - استخدام مسببات استهلاك الموارد في توزيع تكاليف الموارد داخل مجموعات الموارد، وهذا أمر يؤثر في قرار تخصيص الموارد على الاستخدامات البديلة المختلفة، والتي تمثل موضوعات القياس التكاليفي (الأنشطة ، المشروعات، المنتجات، العملاء)، وهي تمثل علاقات سببية لاستخدام الموارد.
 - حصر القدر المستخدم من طاقة الموارد، وكذلك تحديد الطاقات العاطلة.
 - ويعمل نظام تكاليف محاسبة الأنشطة (ABC) على ما يلي:
 - التركيز على الأنشطة التي تضمنها أي خدمة من الخدمات التي تقدمها المنشأة، وتصنيفها إلى مضيفة وغير مضيفة للقيمة.
 - تعيين مسبب التكلفة الملائم للأنشطة ، أي تحديد المسببات التي تسببت في حدوث التكلفة، والتي يتم على أساسها تحديد معدل التحميل للأنشطة .
 - تعيين تكلفة الموارد المستخدمة في أداء الأنشطة في مجمع تكلفة الأنشطة .
 - تحديد مقاييس الأداء، حيث يساهم نظام تكاليف الأنشطة في الوصول إلى مقاييس أداء بصورة أدق تفيد في عملية اتخاذ القرارات، وتساعد الإدارة في حسن استخدام الموارد وتحسين الربحية.
 - تحديد موضوعات القياس التكاليفي، والتي تتمثل في الخدمات النهائية التي تقدم للعملاء.
- ومن خلال الدمج بين مزايا نظام تكاليف الأنشطة ، والذي تشكل الأنشطة نقطة أهتمامه المحورية، وما يتبع ذلك من تحليل مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة، ومزايا نظام استهلاك الموارد والذي تشكل الموارد نقطة أهتمامه المحورية، وما يتبع ذلك من تحليل للطاقة، وأستهلاكها، والتخطيط، والرقابة نستطيع أن نلبي بدرجة كبيرة متطلبات بيئة المنشآت الخدمية، فإذا كانت بؤرة أهتمام محاسبة الأنشطة هي التركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد وتحديدها، ستولى محاسبة استهلاك الموارد دراسة تلك الموارد، وتحديد قرار الاستثمار الذي ينتج عنه الاستحواذ على تلك الموارد، ثم تجميع تلك الموارد في مجموعات تحوي عناصر متجانسة، ثم دراسة العلاقات التشابكية بين تلك المجموعات، إلى جانب

التكامل بين كلاً من ABC، RCA هناك بعض الأدوات والأساليب الداعمة والتي تشكل جزءاً رئيسياً من الإطار المقترح نعرض لها في البند التالي.

٣/٦ الأدوات والأساليب الداعمة للإطار المقترح:

وتتمثل تلك الاساليب في أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب هندسة القيمة، وأسلوب تحليل القيمة، علاوة على أسلوب التحسين المستمر، وفيما يلي عرض مختصر لمضمون كل أسلوب من هذه الأساليب:

١/٣/٦ أسلوب التكلفة المستهدفة: Target Costing (TC) يشكل هذا الاسلوب أحد أهم أدوات إدارة التكلفة، وتعرف بأنها أداة تخصيص التكاليف خلال المراحل المختلفة لدورة الخدمة، وهو يمتد ليشمل كافة مراحل إنتاج وتقديم الخدمة، وتحدد التكلفة المستهدفة بخطوات محددة هي: (بخيت، ٢٠٠٣، عبد الدايم، ٢٠٠١)

- تحديد مقابل الخدمة في ضوء ما أسفرت عنه جهود تحليل الأنشطة وحصر الموارد في الخطوات السابقة ويجب أن يحقق هذا المقابل فرصة المنافسة في السوق، في ضوء محاور ثلاث هي منظور العميل وما يرغب فيه، وأسعار المنافسين الذين يقدمون نفس الخدمة، والاهداف الاستراتيجية للمنشأة.

- تحديد العائد من الخدمة، ويجب أن يكون العائد واقعياً وكافياً لتعويض تكاليف دورة حياة الخدمة.

- تحديد التكلفة المستهدفة وتحسب على أساس الفرق بين مقابل الخدمة المستهدفة والمقبول من جانب العملاء، وبين معدلات العائد المستهدف

التكلفة المستهدفة = مقابل الخدمة - العائد المستهدف

ويمثل هذا الاسلوب أداة هامة لدعم إدارة التكلفة ودعم نظام التكاليف المقترح.

٢/٣/٦ أسلوب هندسة القيمة: Value Engineering (VE) ويهدف هذا الاسلوب إلى خفض التكلفة المستهدفة من خلال خطوات ثلاث هي:

- تحديد الأهداف، حيث يتم تحليل الخدمة إلى مجموعة من الأنشطة التي تتجزأ الخدمة وهذا ما يقوم به نظام تكاليف الأنشطة المقدمة للعملاء ABC، وفي ضوء ذلك يتم تحديد نصيب كلأنشطة من الموارد في ضوء محاسبة RCA، ومن هنا نصل إلى تحديد فجوة التكاليف.

- اقتراح الحلول والأفكار التي تعالج الفجوة الحادثة بين تكلفةأنشطة والتكلفة المستهدفة له، مثل استبدال بعض الأنشطة أو حذفها في إطار آليات نظام ABC، كل ذلك في ضوء ما تقدمه محاسبة الأنشطة RCA .

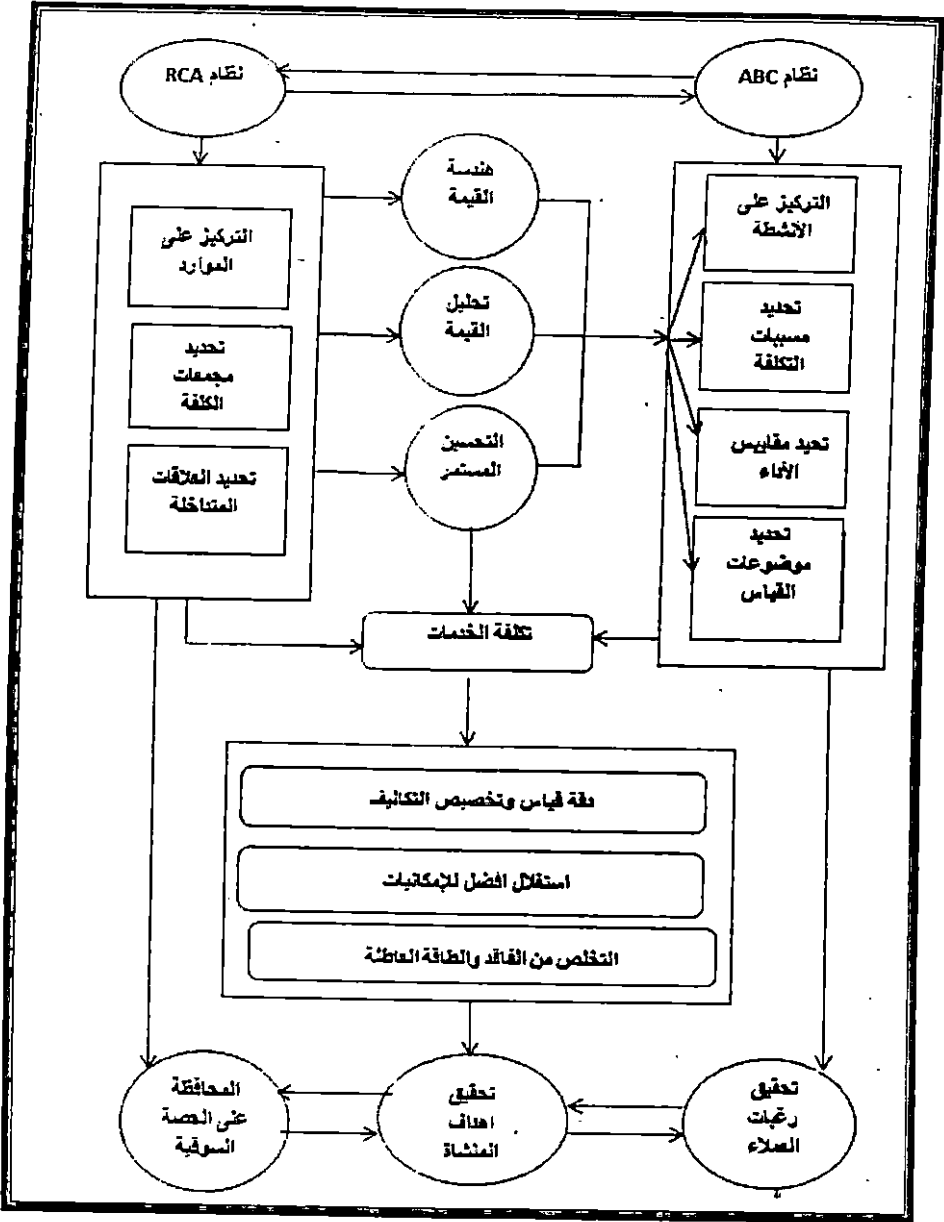
- تنفيذ الأفكار المتفق عليها والتي تحقق التكلفة المستهدفة، بما لا يتعارض مع اعتبارات جودة الخدمة وأرضاء العملاء.

وبالتالي تهدف التكلفة المستهدفة، إلى تحديد التكلفة المرغوب فيها، بينما يهدف أسلوب هندسة القيمة إلى تحديد الأنشطة التي تجعل الخدمات تؤدي بأقصى كفاءة.

٣/٣/٦ أسلوب تحليل القيمة: **Value analysis (VA)** ويختلف هذا الأسلوب عن هندسة القيمة في توقيت التنفيذ، فإذا كانت هندسة القيمة تعمل في مرحلة تصميم وتطوير الخدمة، فإن أسلوب تحليل القيمة يبدأ في مرحلة تقديم وإنتاج الخدمة، ويتضمن تحديد الهدف من العمليات التي تحتاج إليها الخدمة تحقيقاً لرغبات العملاء، وتسجيل الأنشطة اللازمة لأتمام الخدمة، ثم تحليل تلك الأنشطة إلى تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة في ضوء ما يقدمه نظام تكاليف الأنشطة **ABC**، والعمل على زيادة فعالية الأنشطة التي تضيف قيمة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (الجبالي، ١٩٩٨).

٤/٣/٦ أسلوب التحسين المستمر: **Kizen Costing (KC)** يعرف التحسين المستمر بأنه العمل على إجراء عمليات تطوير وتحسين لأساليب وإجراءات تقديم الخدمة، وتقليل الفاقد في الأنشطة المؤدية للخدمة، وبالتالي يسعى التحسين المستمر إلى تخفيض التكاليف عن طريق إزالة أي معوقات في الأداء وبالتالي فهو يركز على طريقة أداء الخدمة وليس الخدمة ذاتها، ويتطلب تطبيق التحسين المستمر تحديد التكلفة المقدره لكلأنشطة ثم محاولة تخفيض الفارق بما لا يؤثر على جودة الخدمة المؤداة للعميل.

ويرى الباحث أن تلك الأدوات الأربعة يجب أن تتضمن في نظام التكاليف المقترح للتطبيق في المنشآت الخدمية، لأنها ستساهم بشكل كبير في تخطيط الخدمة واختيار الأنشطة المناسبة، وتدعم التحليل الأستراتيجي للتكلفة، وبالتالي تحقق الخفض الإيجابي لتكلفة الخدمة بشكل عام، ويعرض الشكل رقم (٢) الإطار المقترح لنظام إدارة التكاليف في المنشآت الخدمية.



شكل رقم (٢) الإطار المقترح لنظام إدارة التكاليف في المنشآت الخدمية

٤/٦ آلية التطبيق الفعلي للإطار المقترح:

يهدف هذا الجزء إلى بيان كيفية تطبيق الإطار الذي تم اقتراحه لإدارة التكلفة في المنشآت الخدمية، والذي يجمع بين كل من نظام ABC ومحاسبة RCA مدعوماً بالتكلفة المستهدفة وهندسة وتحليل القيمة مع التحسين المستمر:

١/٤/٦ الخدمة محل التطبيق: تم أختيار خدمة صيانة السيارات كأحد الأنشطة الخدمية لتطبيق الإطار، وتم الأطلاع على بيانات الخدمة من أحد مراكز خدمة السيارات التابعة لشركة تويوتا وهو تويوتا مصر لخدمة السيارات الكائن في كايرو فستيفال سيتي، بالتجمع الخامس، ويضم الرکز عدد من الورش المتخصصة تشمل:

- ورشة صيانة المحرك وناقل الحركة.
- ورشة صيانة الفرامل والشكمان.
- ورشة صيانة الإطارات وضبط الزوايا وأتزان العجل.
- ورشة صيانة المكيف.
- ورشة غيار الزيت وضبط السوائل.

٢/٤/٦ خطوات تطبيق الإطار المقترح: من خلال محاسبة استهلاك الموارد RCA تم تحديد الموارد ومجمعات الموارد كما يلي:

١/٢/٤/٦ حصر الموارد المتاحة للمركز: ويقصد بها الموارد التي تصلح لتطبيق نظام محاسبة الموارد، وهذه الخطوة تعد ركيزة اساسية في تطبيق النظام، وتم تقسيم الموارد إلى: ١/١/٢/٤/٥ موارد رئيسية: وهي التي تساهم بشكل أساسي في إنجاح الخدمة وتتضمن:

أولاً: ساعات عمل الفنيين وتشمل:	أولاً: ساعات عمل الفنيين وتشمل:
١- ساعات عمل مساعدي الفنيين في توضيب المحرك.	١- ساعات عمل الفنيين في توضيب المحرك.
٢- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح ناقل حركة.	٢- ساعات عمل الفنيين في اصلاح ناقل حركة.
٣- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح القزامل.	٣- ساعات عمل الفنيين في اصلاح القزامل.
٤- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح نظام العادم.	٤- ساعات عمل الفنيين في اصلاح نظام العادم.
٥- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح المكيف.	٥- ساعات عمل الفنيين في اصلاح المكيف.
٦- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح ليردياتور.	٦- ساعات عمل الفنيين في اصلاح ليردياتور.
٧- ساعات عمل مساعدي الفنيين في اصلاح الإطارات.	٧- ساعات عمل الفنيين في اصلاح الإطارات.
٨- ساعات مساعدي عمل الفنيين في ضبط الزوايا.	٨- ساعات عمل الفنيين في ضبط الزوايا.
٨- ساعات مساعدي عمل الفنيين في غيار الزيت والسوائل	٨- ساعات عمل الفنيين في غيار الزيت والسوائل
رابعاً: المعدات والعدد اليدوية المستخدمة:	ثالثاً: الآلات والمعدات المستخدمة:
١- لمسحان بمختلف أنواعه.	١- معدات الرفع ولتحميل للسيارات أو المحرك.
٢- فلر قياس الخنوص لوزن البلوف بالسيارة.	٢- معدات الكشف عن الشروخ في جسم المحرك.
٣- مفاتيح العزم المتنوعة.	٣- معدات الكشف عن استواء السطح.
٤- أدوات أخال وتركيب الشناير.	٤- معدات تأهيل أنواع التوصيل.
٥- جهاز منتزة الهابط.	٥- معدات اصلاح قواعد الصمامات (البلوف).
٦- لمفكات بمختلف أنواعها.	٦- معدات اصلاح صود المرفق.
٧- سكينه التنظيف.	٧- ماكينة خراطة وتعميم الاسطوانات.
٨- الأمازك الورقية لعمل مختلف القياسات.	٨- أدوات فك واصلاح وتركيب الإطارات.
٩- زربيات وقطاعات مختلف المقاسات.	٩- جهاز ضبط لزوايا.
١٠- مفاتيح البراجي و لطقم حبوب لمفكات.	١٠- جهاز اصلاح جنوط الإطارات.
١١- لمناشير بمختلف الترش.	١١- جهاز ماجيك لاصلاح الصدمات.

٢/١/٢/٤/٦ موارد ثانوية: وهي التي تساعد جنباً إلى جنب مع الموارد الرئيسية في إنجاح

الخدمة وتتضمن عنصرين هما:

أولاً: ساعات عمل الموظفين الإدارية وتشمل:	ثانياً: الخدمات الأخرى وتشمل:
١- ساعات عمل مهندسي الاستقبال والتسيير.	١- خدمات الكهرباء.
٢- ساعات عمل موظفي الإدارة المالية.	٢- خدمات الهاتف والفاكس والبريد الإلكتروني.
٣- ساعات مسؤولي التأمين والتعويضات.	٣- خدمات الاستقبال والضيافة والحراسة.
٤- ساعات عمل الموظفين الإداريين.	٤- خدمات المياه.
٥- ساعات عمل الحراسة والأمن.	٥- خدمات النظافة

٢/٢/٤/٦ تحديد مجتمعات الموارد: تعني هذه الخطوة استخدام RCA في تحديد الوحدات التي يترتب عليها إحداث كل التكاليف أي أستهلاك الموارد، من خلال تحديد مجتمعات الموارد الرئيسية والثانوية، فتمتى تم هذا التحديد وتم تجميع كل مجموعة موارد متجانسة في

مجمع واحد مهد ذلك لتخصيص تلك الموارد على الأنشطة التي تستهلك تلك الموارد، ومن خلال أفكار RCA تم تحديد مجوعات الموارد التالية:

١/٢/٢/٤/٦ مجوعات موارد رئيسية وتشمل:

أولاً: مجوعات موارد ساعات عمل الفنيين	ثانياً: مجوعات موارد ساعات عمل مساعدي الفنيين
١- مجمع ساعات عمل فنيين توضيب المحرك	١- مجمع ساعات عمل مساعدي توضيب المحرك.
٢- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح ناقل الحركة	٢- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح ناقل الحركة
٣- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح الفولمل.	٣- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح الفولمل.
٤- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح نظام العالم	٤- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح نظام العالم
٥- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح المكيف.	٥- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح المكيف.
٦- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح الريتايرز.	٦- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح الريتايرز.
٧- مجمع ساعات عمل فنيين اصلاح الإطارات.	٧- مجمع ساعات عمل مساعدي اصلاح الإطارات.
٨- مجمع ساعات عمل فنيين ضبط الزوليا.	٨- مجمع ساعات عمل مساعدي عمل ضبط الزوليا.
٩- مجمع ساعات عمل فنيين غيار الزيت وضبط	٩- مجمع ساعات عمل مساعدي عمل غيار الزيت وضبط
الغازات	الغازات
ثالثاً: مجوعات الآلات والأدوات المستخدمة:	رابعاً: مجمع المعدات والعدد اليدوية المستخدمة:
١- مجمع معدات الرفع والتحميل للسيارات أو لمحرك.	نظراً لتعدد والتنوع الضخم لمفردات العدد والأدوات
٢- مجمع معدات الكشف عن لثروخ في جسم المحرك.	اليديوية المستخدمة في صيانة سيارات ، مع صغر حجم
٣- مجمع معدات الكشف عن استواء المسطح.	الثقفة لكن منها، سوف يتم جمعها في مجمع تكلفة واحد
٤- مجمع معدات تأهيل ألذرع لثروصون.	هو مجمع تكلفة لعدد والأدوات اليديوية المستخدمة.
٥- مجمع معدات اصلاح قواعد التصاممت (البلوب).	
٦- مجمع معدات اصلاح عود المرفق.	
٧- مجمع ماكينة خرطة وتعيم الامطولات.	
٨- مجمع أدوات فك واصلاح وتركيب الإطارات.	
٩- مجمع تكلفة جهاز ضبط الزوليا.	
١٠- مجمع جهاز اصلاح جنوط الإطارات.	
١١- مجمع جهاز ماجيك لا اصلاح الصنمات.	

وفي مجال قياس مخرجات كل مجمع من هذه المجموعات، سوف يتم الاعتماد على ساعات العمل المباشرة المستهلكة في كل نشاط، وبالتالي يجب حصر الأنشطة التي تعتبر محركات تكلفة والتي تتدفق إليها التكاليف التي يتضمونها كل مجمع من هذه المجموعات، وبالتالي يمكن تقدير الطاقة العاطلة لكل مجمع كما يلي:

الطاقة العاطلة = عدد ساعات العمل المتاحة لكل مجمع (الطاقة النظرية) - عدد الساعات الفعلية المنقضية في هذه الأنشطة (الطاقة الفعلية).

٢/٢/٢/٤/٦ مجوعات موارد ثانوية وتشمل:

أولاً: مجمع المعدات والعدد اليدوية:	ثانياً: مجمع الخدمات الأخرى:
١- ساعات عمل ميكانيكي الاستقبال والتسجيل.	يحتوي هذا المجمع على عناصر تكاليف عامة
٢- ساعات عمل موظفي الإدارة المالية.	مثل خدمات الكهرباء، خدمات الهاتف والفاكس
٣- ساعات مسؤولي التأمين والتعويضات.	والبريد الإلكتروني، خدمات الاستقبال والضيافة،
٤- ساعات عمل الموظفين الإداريين.	خدمات المياه، خدمات النظافة، وتم وضع تلك
٥- ساعات عمل الحراسة والأمن.	العناصر في مجمع تكلفة واحد، هو مجمع موارد
	الخدمات الأخرى.

وفي مجال قياس مخرجات كل مجمع من هذه المجمعات، يتم الاعتماد على مقدار نسبة الاستفادة كل خدمة من الخدمات التي يقدمها المركز.

٣/٢/٤/٦ حصر الأنشطة التي المستهلكة للموارد: تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في نظام تكاليف ABC، ومن خلال منهج تحليل الأنشطة يتم حصر الأنشطة في مركز الصيانة محل الدراسة، واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، وذلك بع الاستعانة بآليات تحليل القيمة VA والعمل على زيادة فعالية الأنشطة التي تضيف القيمة، وقد لاحظ الباحث ضخامة و وتداخل الأنشطة المتضمنة في صيانة السيارات، وتم حصر الأنشطة الآتية:

أولاً: الأنشطة المتعلقة بالأنشطة الفنية:	ثانياً: مجمع موارد ساعلك عمل مبيعاتي الفنيين:
١- أنشطة تشخيص أعطال المحرك والأنظمة الملحقة بها (Tech.1).	١- أنشطة مساعد توصيب المحرك والأنظمة الملحقة بها (Tech.1).
٢- أنشطة رفع وتحويل السيارة أو المحرك.	٢- أنشطة مساعد اصلاح ناقل الحركة
٣- نشاط فحص وتركيب شتاير المكابيس.	٣- نشاط فحص وتركيب شتاير المكابيس.
٤- أنشطة رسم كفاءة شرارك البرواحي.	٤- أنشطة رسم كفاءة شرارك البرواحي.
٥- أنشطة اختبار البخاخات الالكترونية للمحرك.	٥- أنشطة اختبار البخاخات الالكترونية للمحرك.
٦- أنشطة تجليخ أعداد المرفق اثناء العمل.	٦- أنشطة تجليخ أعداد المرفق اثناء العمل.
٧- أنشطة تجليخ وتنعيم تجاويرف أسطوانات المحرك	٧- أنشطة تجليخ وتنعيم تجاويرف أسطوانات المحرك
٨- أنشطة اصلاح لا محورية عمود المرفق.	٨- أنشطة اصلاح لا محورية عمود المرفق.
٩- أنشطة تسوية رأس الماكينة.	٩- أنشطة تسوية رأس الماكينة.
١٠- أنشطة معالجة شروخ المحرك.	١٠- أنشطة معالجة شروخ المحرك.
١١- أنشطة ضبط وحدة الكهرباء.	١١- أنشطة ضبط وحدة الكهرباء.
١٢- أنشطة اصلاح وحدة رفع الزجاج.	١٢- أنشطة اصلاح وحدة رفع الزجاج.

وبعد تحديد الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد في عمليات صيانة السيارات، يتم من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة TC تحديد المقابل المنافس لكل نشاط من هذه الأنشطة، في ضوء ما يتوقعه العميل ويرغب فيه، وأسعار المنافسين، والأهداف الاستراتيجية للمركز،

ومن خلال آليات هندسة القيمة VE يتم العمل على خفض تكلفة تلك الأنشطة من خلال تحديد نصيب كل نشاط من الموارد بالاستعانة بآليات RCA .

٤/٢/٤/٦ تحديد تكلفة الخدمات: في ضوء كمية الأنشطة المتدفقة من مجتمعات الموارد والمستهلكة في إنجاز كل خدمة، ومن خلال التكلفة المحددة لكل نشاط يتم الوصول إلى تكلفة كل خدمة والتي تعد إلى حد كبير معبرة عن تكلفة مكونات الخدمة.

٥/٦ الاثار المترتبة على الإطار المقترح:

يحتق تطبيق إطار التكاليف المقترح _ والذي يحقق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ABC، ومحاسبة استهلاك الموارد RCA، مدعوماً بالتكلفة المستهدفة ومقوماتها هندسة وتحليل القيمة، والتحسين المستمر_ العديد من المزايا، فإذا ما وضعنا أمامنا أن المنشآت الخدمية بما تواجهه من منافسة العديد من المنشآت، وكل منشأة تسعى وراء تحقيق أعلى أرباح ممكنة، ولا يمكن أن يحدث ذلك دون ترشيد أستهلاك الموارد المتاحة، نجد أن تطبيق هذا التكامل يحقق ما يلي:

١/٤/٦ توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة إتخاذ القرارات، حيث تعكس تلك المعلومات رؤية واضحة عن علاقات السببية بين الموارد بعضها البعض داخل المنشأة، وبين الموارد والأنشطة المحددة بدقة والمتسببة في استهلاك موارد (Benjamin, 2003, White, 2009).

٢/٤/٦ تحليل دقيق للأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة مضيئة للقيمة، وأخرى لا تضيف قيمة، وبالتالي استبعاد أو الحد من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، بما يحقق دقة أكبر في تخطيط الموارد، وبالتالي قرارات إدارية أكثر دقة.

٣/٤/٦ تحديد دقيق لكمية الطاقة العاطلة وما يرتبط بها من تكاليف، من خلال تحليل الطاقة إلى طاقة إنتاجية مرغوب في استخدامها، وتمدنا بقيمة مضافة محققة للعملاء، ويجب أن تسعى نحو أقصى أستغلال ممكن لها، وطاقة غير إنتاجية متاحة للإستخدام بشكل مؤقت وهي عناصر غير إنتاجية بسبب الإعدادات أو التجهيزات أو المواعيد المجدولة، أو التوقف، وطاقة عاطلة يظهرها التحليل استخدام الموارد حيث لا يتم استخدامها بشكل كامل بسبب تطبيق السياسات الإدارية (Ahmed and Moosa, 2011).

٤/٤/٦ توفير دقيق واضح لمعلومات عن التكاليف من خلال التركيز على انعكاس طبيعة التكاليف الخاصة بالموارد الأساسية والعمليات التي تعمل على إيجاد قيمة للعملاء/الخدمات، وكذلك المحافظة على علاقة السبب والنتيجة بين الموارد والخدمات.

٥/٤/٦ تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة، فأى منشأة تريد البقاء والنمو والاستمرار لابد لها أن تتبنى تلك الفلسفة، وهذه الفلسفة تتطلب بيئة معينة لتحقيق الهدف منها وهو تحسن القيمة للأطراف المتعاملة مع المنشأة وتشمل حملة الأسهم والعملاء والعاملين، وهذا ما يحققه الإطار المقترح للتكامل (خطاب، ٢٠٠٩).

٧/ الدراسة الميدانية: يهدف هذا الجزء من البحث إلى استكشاف آراء القائمين على المنشآت الخدمية حول الإطار المقترح، ومدى ملائمته للتطبيق في تلك المنشآت، ويتضمن هذا الجزء ما يلي:

١/٧ مرحلة جمع البيانات: وفي تلك المرحلة سوف يعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات التي تساعد في تحقيق أهداف البحث وتتطوي تلك البيانات على:

- آراء المستقصى منهم حول مدى ملائمة نظام تكاليف الأنشطة لمتطلبات بيئة المنشآت الخدمية، والجوانب التي لا يستطيع أن يحققها هذا النظام لتلك البيئة.
- آراء المستقصى منهم حول مدى ملائمة نظام محاسبة استهلاك الموارد لمتطلبات بيئة المنشآت الخدمية والجوانب التي لا يحققها هذا النظام لتلك البيئة.
- آراء المستقصى منهم حول مدى ملائمة نظام التكاليف الذي يجمع بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ومحاسبة استهلاك الموارد لمتطلبات بيئة المنشآت الخدمية.
- آراء المستقصى منهم حول دور كلاً من أسلوب التكلفة المستهدفة، وأساليب هندسة وتحليل القيمة، وأساليب التحسين المستمر في دعم نظام التكاليف الذي يجمع بين محاسبة الأنشطة، ومحاسبة استهلاك الموارد من أجل تلبية متطلبات بيئة المنشآت الخدمية.

٢/٧ عينة الدراسة: تم اختيار عينة عشوائية من المنشآت الخدمية العاملة في مجال صيانة السيارات داخل جمهورية مصر العربية، وتم توجيه قائمة استقصاء لكل من محاسب التكاليف والمدير المالي و المراجع الداخلي في تلك المنشآت، وبلغ عدد القوائم التي تم توزيعها ٣٢ قائمة، استبعد منها ٩ أستمارة غير مستوفاة، لتخضع ٢٣ أستمارة صالحة لإجراء الدراسة عليها وخضعت للتحليل الأحصائي.

٣/٧ أساليب التحليل المستخدمة: اعتمد الباحث على البرنامج الأحصائي SPSS وهو أحد البرامج الجاهزة في تحليل البيانات التي يتم تجميعها في قوائم الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث وتضمنت الأختبارات ما يلي:

- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach Alpha للحكم على مصداقية قائمة الاستقصاء وماتضمنته من محتويات، لأغراض الحكم على مدى تجانس البنود المستخدمة في قياس المتغيرات.

- اختبار " ت " (T.test) للحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض فروض البحث وذلك بمقارنة "T" المحسوبة مع مستوى المعنوية (٠,٠٥) ، مع مراعاة أن عدد مفردات العينة لم يتجاوز ٢٣ مفردة.

٤/٧ : نتائج الدراسة الميدانية:

١/٤/٧ نتيجة اختبار " ألفا " Alpha: وهو الاختبار الذي يهتم بتحديد مدى مصداقية قائمة الاستقصاء وما تتضمنه من محتويات ، وطبقاً لهذا الاختبار كلما اقتربت قيمة " ألفا " من الواحد الصحيح . دل ذلك على التجانس وبالتالي المصداقية على العكس كلما اقتربت قيمة " ألفا " من الصفر دل ذلك على عدم التجانس وبالتالي عدم المصداقية ، ومن واقع مخرجات تشغيل برنامج SPSS ويظهرها جدول رقم (١) :

جدول رقم (١) نتيجة اختبار Alpha

Prob.	F	Alpha
٠,٠٠٠	١٣,٩٢٤	٠,٧٢١٨

وتظهر لنا قيمة " ألفا " (٧٢,١٨%) وهي تدل على أن هناك علاقة جوهرية عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ مما يدل على التجانس وزيادة المصداقية، وبالتالي ملائمة اختيار مجموعة متغيرات الدراسة.

٢/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الأول: يتناول هذا الفرض ما إذا كان نظام تكاليف محاسبة الأنشطة ABC يحقق متطلبات دقة تخصيص التكاليف من عدمه في المنشآت الخدمية، ولأغراض التحليل الاحصائي تم صياغة الفرض كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحقق نظام تكاليف الأنشطة ABC أي من متطلبات دقة تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية.

الفرض البديل H_1 : يحقق نظام تكاليف الأنشطة ABC أي من متطلبات دقة تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية.

وتتكون المتغيرات المؤثرة على الفرض من $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6, X_7, X_8, X_9, X_{10}$ ، ويظهر الجدول رقم (٢) نتائج الاختبار كما يلي:

جدول رقم (٢) نتيجة اختبار الفرض الأول

المتغير	عجارة الاستقصاء	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	درجات الحرية	مستوى المعنى
X1	يتمثل نظام تكاليف النشاط بنموذج استهلاك موارد طويل الأجل يقوم بتعيين التكاليف بشكل تناسبي مع موضوعات القياس.	٣,٩١	٠,٧١١	٤,٧٠	٢٣	٠,٠٠٠
X2	يساهم نظام تكاليف النشاط في تحقيق دقة قياس التكاليف.	٤,٠١	٠,٧٣٤	٤,٦٩	٢٣	٠,٠٠١
X3	يساهم نظام تكاليف النشاط في خفض تكلفة المنتج من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	٤,٠٢	٠,٧٢١	٤,٠٢	٢٣	٠,٠٠٠
X4	يوفر نظام تكاليف النشاط بيانات أفضل لإعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت الخدمية.	٣,٧٩	٠,٧٥١	٣,٩٩	٢٣	٠,٠٠١
X5	يخفق نظام تكاليف النشاط في قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة.	٣,٩٩	٠,٧١٢	٤,٠١	٢٣	٠,٠٠٢
X6	لا يملك نظام تكاليف النشاط توجه مباشر نحو الصلح لكونه مجعماً	٤,٠١	٠,٧٧١	٣,٩٩	٢٣	٠,٠٠١
X7	يركز نظام تكاليف النشاط على تحقيق التكاليف المثلثي على مستوى التنظيم ككل دون مستوى الأداء الداخلي.	٤,٠٣	٠,٧٦٣	٣,٩٧	٢٣	٠,٠٠١
X8	الصيغة المعدلة لنظام تكاليف النشاط تجعله لا يتوافق مع خاصية التبسيط في التطبيق المطلوبة في المنشآت الخدمية	٤,٠١	٠,٧٩٩	٤,٠٢	٢٣	٠,٠٠٠
X9	لا يعالج نظام تكاليف النشاط مشكلة استغلال الموارد المتاحة ويتجاهل وجود قيود على الموارد.	٣,٩٦	٠,٧١٦	٣,٩٩	٢٣	٠,٠٠١
X10	يخلط نظام تكاليف النشاط بين نقاط الاختلاف للموارد والطاقة الفائضة	٣,٩٧	٠,٧٢٩	٣,٦٩	٢٣	٠,٠٠٠
جميع الفقرات						
		٣,٩٦	٠,٨١١	١٠,٧٣	٢٣	٢٣

ويتضح من نتائج هذا الاختبار أنه يجب رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) والوزن النسبي لمجمع الفقرات المرتبطة بالفرض (٨١,١%)، وقيمة (T) المحسوبة (١٠,٧٣) وهي تزيد عن الجدولية التي تم حسابها وبلغت (١,٩٦) عند مستوى معنوية (٠,٠٠)، وبالتالي ننتهي إلى القبول بأن نظام تكاليف الأنشطة ABC يستطيع أن يلبي بعض متطلبات تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية ولا يستطيع تلبية البعض الآخر.

٣/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الأول: يتناول هذا الفرض ما إذا كان نظام محاسبة استهلاك RCA يحقق متطلبات دقة تخصيص التكاليف من عدمه في المنشآت الخدمية، ولأغراض التحليل الإحصائي تم صياغة الفرض كما يلي:

فرض العدم H0: لا يحقق نظام محاسبة استهلاك RCA أي من متطلبات دقة تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية.

الفرض البديل H1: يحقق نظام محاسبة استهلاك RCA بعض من متطلبات دقة تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية.

وتتكون المتغيرات المؤثرة على الفرض من X11, X12, X13, X14, X15, X16,

X17, X18, X19، ويظهر الجدول رقم (٣) نتائج الأختبار كما يلي:
جدول رقم (٣) نتيجة اختبار الفرض الأول

المتغير	عبارة الاستقصاء	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	درجات الحرية	مستوى المعنوي
X11	يركز نظام تكاليف استهلاك الموارد على الطاقة غير المستغلة ويعمل على التخلص منها.	٤,٩١	٠,٨١٧	٥,١٢	٢٣	٠,٠٠٠
X12	يساهم نظام تكاليف استهلاك الموارد في دعم عملية اتخاذ القرارات في ك من المدى الزمني طويل الأجل.	٤,٨٢	٠,٨٢١	٥,١٦	٢٣	٠,٠٠١
X13	يساهم نظام تكاليف استهلاك الموارد في توفير بيانات التكاليف الإضافية والمفاضلية في الأجل القصير .	٤,٧٧	٠,٨١٩	٦,٧١	٢٣	٠,٠٠٠
X14	يساهم نظام تكاليف استهلاك الموارد في توفير بيانات تساهم في إعداد الموازنات التخطيطية.	٤,٦١	٠,٨٢١	٥,٩١	٢٣	٠,٠٠١
X15	يحقق نظام استهلاك الموارد فهم أصدق لمناطق العمليات المعقدة وجودة أعلى في عمليات التشغيل.	٥,٠١	٠,٨٧١	٦,١١	٢٣	٠,٠٠٠
X16	يركز على نظام تكاليف استهلاك الموارد زيادة مراكز التكلفة	٥,١٧	٠,٩٠١	٦,٧٢	٢٣	٠,٠٠١
X17	يطلب تطبيق نظام تكاليف استهلاك الموارد تكاليف مرتفعة في مديول تطويرة نظراً لتقدمه.	٤,٩١	٠,٩٢٣	٦,٧١	٢٣	٠,٠٠٠
X18	يساهم نظام استهلاك الموارد في تحقيق الإبتلاء على مستوى الوحدات الداخلية مع التركيز على أمثله النظم ككل.	٤,٩٢	٠,٩١٢	٦,٦١	٢٣	٠,٠٠٠
X19	يساعد نظام تكاليف استهلاك الموارد على توفير المطومات اللازمة لتقييم الأداء في المراكز والأقسام المختلفة داخل المنشأة.	٤,٧٨	٠,٨١٧	٥,٩٩	٢٣	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٤,٩٩	٠,٧٧٩	٧,٢٤	٢٣	٢٣

يتضح من نتائج هذا الأختبار أنه يجب رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) والوزن النسبي لمجمع الفقرات المرتبطة بالفرض (٧٧,٩%)، وقيمة (T) المحسوبة (٧,٢٤) وهي تزيد عن الجدولية التي تم حسابها وبلغت (١,٩٦) عند مستوى معنوية (٠,٠٠)، وبالتالي تنتهي إلى القبول بأن نظام نظام محاسبة استهلاك RCA يستطيع أن يلبي بعض متطلبات تخصيص التكاليف في المنشآت الخدمية ولا يستطيع تلبية البعض الآخر.

٤/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الثالث: يتناول هذا الفرض ما إذا كان الاستعانة بأساليب التكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، وتحليل القيمة، والتحسين المستمر سوف يدعم نظام التكاليف القائم على التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة، ونظام محاسبة استهلاك الموارد ويساهم في دعم إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية من عدمه، ولأغراض التحليل الاحصائي تم صياغة الفرض كما يلي:

فرض العدم H0: لا يؤدي الاستعانة بأساليب التكلفة المستهدفة، و هندسة القيمة، وتحليل القيمة، والتحسين المستمر إلى دعم نظام التكاليف القائم على التكامل بين

نظام تكاليف الأنشطة ، ونظام محاسبة استهلاك الموارد ويساهم في دعم إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية.

الفرض البديل HI: يؤدي الاستعانة بأساليب التكلفة المستهدفة، و هندسة القيمة، وتحليل القيمة، والتحسين المستمر إلى دعم نظام التكاليف القائم على التكامل بيننظام تكاليف الأنشطة ، ونظام محاسبة استهلاك الموارد ويساهم في دعم إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية.

وتتكون المتغيرات المؤثرة على الفرض من X20, X21, X22, X23, X24, X25، ويظهر الجدول رقم (٤) نتائج الأختبار كما يلي:

جدول رقم (٤) نتيجة اختبار الفرض الأول

المتغير	عبارة الاستقصاء	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	درجات الحرية	مستوى المعنوي
X20	يتم أسلوب هندسة لقيمة على خفض تكلفة المنتج أو الخدمة للوصول بها إلى التكلفة المستهدفة.	٤,٤٩١	٠,٩١٠	٩,١٢	٢٣	٠,٠٠٠
X21	يشكل أسلوب هندسة لقيمة أداة مناسبة لأسلوب التكلفة المستهدفة.	٤,٣٦٢	٠,٨١٦	٨,٧٧	٢٣	٠,٠٠١
X22	يساعد أسلوب هندسة لقيمة كأداة مناسبة لأي نظم تكاليف يتم تطبيقه في المنشآت الخدمية.	٤,٣٦٧	٠,٨٨١	٨,٢٦	٢٣	٠,٠٠٠
X23	يساعد أسلوب تحليل لقيمة على الربط بين أغراض المستخدم النهائي للخدمات وبين بدائل تقديمها وقاؤها وبالتالي التكلفة.	٤,٩١٢	٠,٩١٧	٨,٨٣	٢٣	٠,٠٠٠
X24	يساعد أسلوب تحليل لقيمة على تتبع التكاليف في مرحلة تقديم الخدمة وما بعدها.	٤,٧١٢	٠,٨٦٥	٩,٧١٢	٢٣	٠,٠٠٠
X25	يساعد أسلوب التحسين المستمر على التطوير والتحسين على طول مراحل أداء الخدمة ويساعد على تقليل الفاقد في إجراءات الخدمة	٤,٦١٧	٠,٩١٥	٩,٦٥٠	٢٣	٠,٠٠١
	جميع الفقرات	٤,٨٩	٠,٩٤٧	٩,٩٣	٢٣	٢٣

يتضح من نتائج هذا الأختبار أنه يجب رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) والوزن النسبي لمجمع الفقرات المرتبطة بالفرض (٩٤,٧%)، وقيمة (T) المحسوبة (٩,٩٣) وهي تزيد عن الجدولية التي تم حسابها وبلغت (١,٩٦) عند مستوى معنوية (٠,٠٠)، وبالتالي ننهي إلى القبول بأن الاستعانة بأساليب التكلفة المستهدفة، و هندسة القيمة، وتحليل القيمة، والتحسين المستمر تؤدي إلى دعم نظام التكاليف القائم على التكامل بنظام تكاليف الأنشطة ، ونظام محاسبة استهلاك الموارد ويساهم في دعم إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية.

٤/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الرابع: يتناول هذا الفرض ما إذا كان أحداث التكامل بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ، ومحاسبة استهلاك الموارد، مدعوماً بكل من أسلوب التكلفة

المستهدفة، وهندسة وتحليل القيمة، والتحسين المستمر سوف يحقق متطلبات بيئة المنشآت الخدمية من عدمه، ولأغراض التحليل الاحصائي تم صياغة الفرض كما يلي:
فرض العدم H0: لا يحقق التكامل بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ، ومحاسبة استهلاك الموارد، مدعوماً بكل من أسلوب التكلفة المستهدفة، وهندسة وتحليل القيمة، والتحسين المستمر متطلبات دقة تخصيص التكاليف والأستغلال الأمثل للموارد، وإدارة أفضل للطاقة الزائدة، وتحسين القيمة للأطراف المهتمة بالمنشآت الخدمية.

الفرض البديل H1: يحقق التكامل بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ، ومحاسبة استهلاك الموارد، مدعوماً بكل من أسلوب التكلفة المستهدفة، وهندسة وتحليل القيمة، والتحسين المستمر متطلبات دقة تخصيص التكاليف والأستغلال الأمثل للموارد، وإدارة أفضل للطاقة الزائدة، وتحسين القيمة للأطراف المهتمة بالمنشآت الخدمية.

وتتكون المتغيرات المؤثرة على الفرض من X11, X12, X13, X14, X15, X16, X17, X18, X19, ويظهر الجدول رقم (٥) نتائج الأختبار كما يلي:

جدول رقم (٥) نتيجة اختبار الفرض الأول

المتغير	عبارة الاستقصاء	المكوّن الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	درجات الحرية	مستوى المعنوي
X26	من الممكن التمجيع بين كلاً من نظام تكاليف النشاط ومدخل استهلاك الموارد وتحقيق فعالية إدارة للتكلفة مع وجود بعض الأثوث فداعة.	٤,٢٨١	٠,٩١٠	٩,١٢	٢٣	٠,٠٠٠
X27	يؤدي التكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف للمنشآت الخدمية.	٤,٣٧١	٠,٨٧٣	٨,٧٧	٢٣	٠,٠٠١
X28	يؤدي للتكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد إلى قرارات إدارية أكثر دقة في المنشآت الخدمية.	٤,٢١٩	٠,٨١٥	٨,٢١	٢٣	٠,٠٠٠
X29	يؤدي للتكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد إلى الاستغلال الأمثل للموارد في المنشآت الخدمية.	٤,١٦٧	٠,٩٠١	٨,٨٣	٢٣	٠,٠٠٠
X30	يحقق للتكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد والأساليب الداعة لفئة الإدارة على أساس القيمة للمنشآت الخدمية.	٤,٨١٨	٠,٩١٦	٩,٧١٢	٢٣	٠,٠٠٠
X31	يعزز للتكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد والأساليب الداعة لفئة الإدارة على أساس القيمة للمنشآت الخدمية.	٤,٦١٧	٠,٨٨٩	٩,٦٥٠	٢٣	٠,٠٠١
X32	يؤدي للتكامل بين نظام تكاليف النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد والأساليب الداعة إلى تحسين القيمة للأطراف المختلفة لمتاملة مع المنشأة الخدمية.	٤,٩٦	٠,٩١٦	٩,١٢٣	٢٣	٠,٠٠٠
	جميع الفترات	٤,٨٩	٠,٩١٠	٨,٩٩١	٢٣	٢٣

ويتضح من نتائج هذا الأختبار أنه يجب رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) والوزن النسبي لمجمع الفقرات المرتبطة بالفرض (٩١,٧%)، وقيمة (T) المحسوبة (٨,٩٩) وهي تزيد عن الجدولية التي تم حسابها وبلغت (١,٩٦) عند مستوى معنوية (٠,٠٠)، وبالتالي يحقق التكامل بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة، ومحاسبة استهلاك الموارد، مدعوماً بكل من أسلوب التكلفة المستهدفة، وهندسة وتحليل القيمة، والتحسين المستمر متطلبات دقة تخصيص التكاليف والأستغلال الأمثل للموارد، وإدارة أفضل للطاقة الزائدة، وتحسين القيمة للأطراف المهمة بالمنشآت الخدمية.

٨/ النتائج والتوصيات:

١/٨ النتائج:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن إيجاز أهم نتائج البحث في:

١- هناك العديد من التغيرات والتطورات التي أدت إلى زيادة الاهتمام بدراسة وتحليل سلوك العملاء تجاه المنشآت الخدمية، على رأسها تميز متلقي الخدمة بالثقافة والوعي، والتغير في أنواق العملاء وعدم انتمائهم لخدمة يعينها خصوصاً مع زيادة حدة المنافسة في أسواق الخدمات.

٢- أن أختيار المنشآت الخدمية للإستراتيجية المناسبة يتطلب منها التركيز على ثلاث محاور داعمة للقدرة التنافسية، تتضمن التميز التكاليفي، والجودة، والتجديد، استناداً على أساس القيمة/المنفعة للعملاء.

٣- تلعب المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المطبق في المنشآت الخدمية، دوراً محورياً في تحقيق المزايا التنافسية، من خلال حسن إدارة الموارد دون إسراف أو أهدار، وترشيد أستخدمها.

٤- أن الفلسفة التي يركز عليها كلاً من نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المعيارية تجعلها غير قادرة على تحقيق متطلبات إدارة التكلفة في المنشآت الخدمية.

٥- على الرغم من أن نظام تكاليف الأنشطة ABC يتيح الفرصة أمام المنشآت الخدمية لخفض التكاليف من خلال التحديد الواضح للنشاط ورقابة التكاليف الخاصة بها، والتخلص من الأنشطة الزائدة، وأختيار البديل الأقل تكلفة لإنجاز الأنشطة، إلا أنه لا ينجح في قياس الطاقة غير المستغلة للموارد الثابتة المتاحة أمام المنشآت الخدمية، حيث يعد نموذج استهلاك موارد طويل الأجل.

- ٦- أن نظام تكاليف استهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لأستهلاك الموارد بناءً على طلب الأنشطة ، ووفقاً لرغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات، ويعتبر أداة لإدارة التكلفة توفر معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد، وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساعد على خفض التكلفة.
- ٧- أن نظام التكاليف القائم على تحقيق التكامل بين كلاً من نظام تكاليف الأنشطة ABC ومحاسبة استهلاك الموارد RCA مع الأستعانة بأسلوب التكلفة المستهدفة، وآليات هندسة وتحليل القيمة، علاوة على أسلوب التحسين المستمر، سيكون هو الأكثر ملائمة لإدارة التكاليف في المنشآت الخدمية، لما يترتب عليه من دقة في تخصيص التكاليف، وأستغلال أفضل للموارد، وإدارة أفضل للطاقات الزائدة، كما أنه يعمل على تحسين القيمة لأطراف المنشأة الخدمية، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة الميدانية.

٢/٨ التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

- ١- على المنشآت الخدمية باعتبارها أحد دعائم الاقتصاد القومي، أن تسعى دائماً نحو تطوير أنظمة المعلومات الخاصة بها بشكل عام، وأنظمة معلومات التكاليف بشكل خاص، بما يضمن قدرة تلك الأنظمة على مواكبة التطورات الحادثة في بيئة الاعمال.
- ٢- أن تسعى المنشآت الخدمية نحو تبني وتطبيق نظام التكاليف المقترح في هذا البحث، والذي يجمع بين نظام تكاليف الأنشطة ، ومحاسبة استهلاك الموارد، مدعوماً بأسلوب التكلفة المستهدفة، وهندسة وتحليل القيمة ، بالإضافة إلى أسلوب التحسين المستمر، لما يحققه هذا النظام من دقة في تخصيص التكاليف، وأستغلال أفضل للموارد، وإدارة أفضل للطاقات الزائدة، كما أنه يعمل على تحسين القيمة لأطراف المنشأة الخدمية، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة الميدانية وأتفقت عليه آراء عينة البحث.
- ٣- أن تعمل المنشآت الخدمية على توفير المناخ الملائم الذي يضمن نجاح تطبيق نظام التكاليف المقترح، بدءاً من التوصيف الدقيق للنشاط المكونة للخدمات التي تقوم بتقديمها وأنتهاءً بمتابعة تنفيذ النظام ودراسة الآثار الناتجة عن هذا التطبيق.
- ٤- أن تهتم المنشآت الخدمية بشكل مستمر بدعم قدرات القائمين على تطبيق نظام التكاليف المقترح من خلال عمل الدورات اللازمة لأكسابهم مهارات التطبيق اللازمة.
- ٥- ربط نظام التكاليف المقترح بتطبيقه بأساليب الرقابة وتحليل الإنحرافات داخل المنشأة بما يضمن دقة التطبيق، وتحقيق الأهداف المرجوة من النظام.

٣/٨ مجالات البحث المقترحة:

بناءً على نتائج البحث يرى الباحث أن هناك العديد من مجالات البحث المستقبلية من بينها:

١. إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول نظام التكاليف المقترح لا سيما دراسة أثر النظام على إعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت الخدمية.
٢. إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول مدى ملائمة تطبيق نظام التكاليف المقترح في المنشآت الصناعية.
٣. إجراء المزيد من الدراسات حول أثر النظام المقترح على موقف المنشأة المالي، وريحتها.

٩/ المراجع

١/٩ المراجع العربية:

٤. الجبالي، محمد مصطفى . ١٩٩٤. دراسة تحليلية لمتطلبات نظم التكاليف المدعمة للنشاط الإداري لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة، مجلة *التكاليف*، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الأول، يناير.
٥. الجبالي، محمد مصطفى . ١٩٩٨. نموذج مقترح لتخصيص التكلفة من خلال التكامل بين مدخل تحليل القيمة وهندسة القيمة، مجلة *الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، السنة الثامنة، ملحق العدد الثالث.
٦. الدنف، محمد عمر محمد . ٢٠١٣. تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١٣.
٧. الطنطاوي، هبة السيد إبراهيم . ٢٠٠٨. تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية باستخدام مدخل إدارة الأنشطة : دراسة تطبيقية على المؤسسات العلاجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
٨. الكومي، أمجاد محمد . ٢٠٠٧. إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ص ١٦٩ - ٢٤٢.

٩. النشار، تهاني محمود ١٩٩٦٠. أستاذنا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في البنوك التجارية في مصر: منهج إجرائي مقترح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ١٠٥.
١٠. النشار، تهاني محمود ٢٠٠٠. استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية: نموذج محاسبي مقترح، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ٤٤-٤٤.
١١. النشار، تهاني محمود ٢٠٠٤. 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، ص ٢٨٣-٣٣٥.
١٢. الهلباوي، سعيد محمود، تهاني محمود النشار ٢٠١٠. *دراسات في محاسبة التكاليف الفعلية: مدخل معاصر*، كلية التجارة، جامعة طنطا، بدون ناشر.
١٣. بخيت، يوسف عبد الباقي، *التجليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، دراسة نظرية تطبيقية*، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٣.
١٤. خطاب، محمد محمد شحاته ٢٠٠٩. إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة، دراسة نظرية وميدانية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، المجلد الأول، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ١٣٥-١٨٥.
١٥. خليل، عطا الله داود ٢٠١١. استخدام نظام التحسين لدعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران السوري، دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الأول، العدد ٣، يوليو.
١٦. شاهين، محمد ٢٠١٠. دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس الأنشطة، *المجلة العلمية للإقتصاد*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ٢٣٠-٢٦٠.

١٧. عبد الدايم، صفاء محمد . ٢٠٠١. نحو إطار مقترح لإدارة التكاليف المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثامن والثلاثون، سبتمبر.
١٨. عبد الصادق، أسامة سعيد . ٢٠٠٢. التقييم المحاسبي لكفاءة وفعالية نظم المعلومات الاستراتيجية في ظل عولمة الأنشطة الاقتصادية بالتطبيق على البيئة المصرية، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، السنة ١٢، العدد ٢، يوليو.
١٩. عيسى، حسين محمد أحمد . ٢٠٠١. إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، دراسة تحليلية مقارنة، للتجربة اليابانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، عين شمس، العدد ٢.
٢٠. فؤاد، محمد نشأت . ١٩٩٤. تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة في ضوء المدخل الإيجابي، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
٢١. زغلول، جودة عبد الرؤف. ٢٠٠٨. إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع بيئة الانتاج الخالي من الفاقد، *المجلة العلمية للإدارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ٩٠-١.
٢٢. ماضي، محمد توفيق . ١٩٩٨. الخطط المستقبلية للإدارة المصرية لأستخدام الجودة الشاملة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، العدد الثاني، سبتمبر
٢٣. نصير، عبد الناصر عبد اللطيف . ٢٠٠٨. تطوير نظم قياس التكاليف باستخدام مدخل تكلفة المواصفات، دراسة نظرية وتطبيقية، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
٢٤. هاشم، محمد صالح . ٢٠٠٣. تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة، *مجلة العلوم الإدارية*، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الحادية والعشرون، أبريل/يوليو/أكتوبر.

- Abd Allah, A. A . 2008. Why did ABC Fail at the bank of china, *The Journal of Management Accounting*, Vol.9, No.3, spring, pp.7-14.
- Ahmed, sayed A .& Mehboob, M .2011. Application resources consumption Accounting (RCA) in Educational institute, *Pakistan Business Review*, Vo.12, No.4, pp.755-775.
- Alexander, S . 2001. Kaizen Ethics and Care of The Operations: Management After, Empow Empewerment. *Journal of Management studies*, Vol.38, issue 6, spet.
- Baker, M., et al.,.2000. *Marketing Strategy and Management, third Edition*, MacMilan Business:(landan).
- Balakrishnan, R., Eva, labro & K. Sivaramakrichnan .2012. Proudct costs as decision aids: an alternative oppoaches (Part 1), *Accounting Horizons*, Vol.26, No.1, pp. 1-20.
- Barber, F. Dewhurstz & Pritchard .2006. Cost Allocation for Business process simulation Models, *Proquest Science Journals*, Vol. 26, No.1, pp.695-705.
- Benjamin, Lynn & Todd, Simon .2003. A Planning and control Model based on RCA principles, *Cost Management*, Vol.17, No.4, July/August, pp.20-27.
- Blocher, Stout & Gary, Cokins .2010. *Cost Management: Strategic Emphasis*, Fifth Edition, McGraw-Hill Companies.
- Brilley, R., Fowter, P. and Tell, J. 2000. Continous Improvement, *Jornal of Enviroment Health*, Jan., Feb.
- Bruggeman, W.A .2010. Identifying operational improvements during the design Process of A time-driven ABC system, the role of collective worker participation and leadership stvle, *Manage Account Res* 21(3), pp.185-198.
- Chen, R.C. and E.H., chung .2002. analysis for Target costing, *Management Accounting*, Quarterly, Vol.4, No.2, pp.1-9.
- Clinton, B.D., & A. W.Sally .2004. RCA at clopay here,s innovation in management accounting with resources consumption accounting, *Strategic Finance*, Oct.
- Cooper, R. & S. K, Robert .1988. How cost accounting distors product costing, *Management Accounting (USA)*, Apr., Vol.69, No.10, pp. 20-27.
- Cooper, R. & S. K, Robert .1992. Activity-Based systems: Measuring usage, *Accounting Horizons*, sep., pp.1-14.

- Grasso, Lawrence P.2005. Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management?, *Management Accounting Quarterly*, Fall, Vol.7, No.1, pp.12-27.
- Davila, A. and Wouters, M..2004. Designing cost-competitive technology product through cost management, *Accounting Horizons*, Vol.18, No.1, March.
- Garrison, R.H . and E.W., Noreen .2008. *Managerial Accounting*, eighth edition, Richard D.Irwin.
- Gregory, H. Jacobson .2009. Kaizen: A Method of process improvement in the emergency department, *Academic Emergency Medicine*, Vol.16, issue12,Dec.
- Hedley, M .1997. Strategic & HRM aspects of Kaizen a case study, new technology, *Work & Employment*, Vol.12, Sep.
- Helmi, Medhat & N. Hindi . 1996. Activity Based Casting ABC in Banking: A big challenge, *The Journal of Bank cost & Management Accounting*, Vol.9, No.2, p.5.
- Ibusuki, U. and P.C. Kaminski .2007. Product development process with focus on value engineering and target costing: A case study in an automotive company, *International Journal of Production Economics*, Vol.105, Feb., p.459.
- Johnson, H.T .2007. Management by financial targets isn't lean, *Manufacturing engineering*, Dearbon, Vol.139, Iss.6, Dec.
- Krishnan, A .2006. An application of activity based costing in higher learning institution: A local case study,, *Contemporary Management Research*, Vol.2, No.2, pp.75-90.
- Krumwide, K. R .& Augustin,S.2007. Getting down to specifics to specifics on RCA, *Strategic Finance*, Jun, pp.50-56..
- Krumwide, K. R . 2008. Rewards and realities of german cost accounting, *Strategic Finance*, April, Vol.86, No. 10, pp.26-34.
- Kulmala, H.L, et al . 2002. The Role of cost Accounting in the Network relationships, *International Journal of production economics*, Vol.79.
- Mackie, B .2006. Merging GPK and ABC on the road to RCA, *Strategic*, Vol.88, No.5, p.32.
- Mahdi, S., A.rezvan, B. Hejazj, B.& Nazanin, B .2010. Activity Based Costing model for cost calculation in gas companies: Empirical Evidence of Iran, *International Review of Accounting, Banking and Finance*, Vol.2, No.5, Spring, pp.31-43.
- Major, M. & Trevor, H .2005. Managers Divided: Implementing ABC in A Portuguese Telecommunications company, *Management Accounting reseach*, Vol.16, pp.205-229.

- Mia, L. and B., Clark .1999. Market Competition Management Accounting systems and Business unit performance, *Management Accounting Research*, Vol.10, No.2, June.
- Marquis, Linda M .2006. Cost accounting for the services industry: A new approach, *The Journal of 21st Century Accounting*, Vol.6, No.2, p. 91.
- Neumann, Rucer, James, H. & Christine, O .2004. Cost Management using ABC for IT Activities and services, *The Journal of Management Accounting*, Vol.6, No.1, pp.29-40.
- Perkins, Davied, & Scott, Stovall .2011. Resources consumption Accounting wherendoes it fit?, *Journal of Applied Business research*, Vol.27, No.5, September, pp.41-49.
- Pernot, E., & van, D. Abbeele .2007. Time driven activity based costing for inter-library services: A cose study in a university, *Journal of Academic Libarianship*, 33(5), pp.551-560.
- Sarokolaei, M., Ebrati, M., Khanghah, V. & Ebrati, M .2012. A comparative study of activity-based costing systems and the traditional system, A case study of refeh bank, *African Journal of business Management*, Vol.6(45).
- Stenzel, Joe & Catherine, Stenzel .2003. From Cost to Performance Management: A Blueprint for Organizational development, <http://books.google.com.eg/books>.
- Scott, E. & J. Propri .2012. Implmenting Time-Driven activity-based costing at a medium-sized ElectronicCompany, *Management Accounting Quarterly*, spring, Vol.12.
- Tanis, V. & Ozyapici .2012. The measurement and management of unused capacity in a Time-Driven Activity-based costing, *IAAMR.* Vol.10, No.2, pp.43-56.
- Wang, Y., Yanqing, Z. & Zherhehao, J . 2009. Study on the application of RCA in college education cost accounting, *International Journal of Business and management*, Vo.4, No.5(May), pp.84-88.
- Webber, Sally & Douglas, Cliton .2004. RCA at clopy, *Strategic Finance* (October), pp.21-26.
- White, R. Larry .2009. resource accounting manager- focused management accounting, *The Journal of corporate accounting & Finance*, (May/June), PP.63-77.
- Wilson, R .1993. Strategic Cost Analysis, *Management Accounting*. Oct.