



ISSN1813-1719

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

تعنى بالبحوث الإدارية والاقتصادية والمحاسبية والمعلوماتية
دورية فصلية علمية محكمة

الرقابة على التكاليف في الخدمات المهنية
(رؤية مقترحة)

م. م. عماد صالح نعمة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

٢٠٠٧

عدد (٦)

مجلد (٣)

الرقابة على التكاليف في الخدمات المهنية (رؤية مقترحة)

م.م. عماد صالح نعمة(*)

مقدمة

مع ارتفاع الأسعار وزيادة حدة التنافس وندرة المصادر ، أدركت المنظمات التي تقدم الخدمات المهنية أهمية معرفة تكاليف الخدمات التي تقدمها ، كما أدركت أيضا هذه المنظمات أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية أصبحت غير ملائمة لتقديم بيانات دقيقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات ، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن نظم تكاليف تتلاءم مع النشاط الخدمي المهني . وقد تسارع هذا التوجه في مختلف مجالات الأنشطة الخدمية ، كالخدمات المصرفية والنقل والتعليم والصحة والإعلان والخدمات البلدية و الخدمات المهنية كالمحاماة والتدقيق والاستشارات الهندسية وما إلى ذلك . ونتيجة لمحدودية الموارد وزيادة النفقات أصبح من المهم معرفة كلف الأنشطة التي تقدمها بشكل أكثر تفصيلا وبيان مدى مساهمتها في تحقيق الأرباح.

COST CONTROL FOR THE PROFESSIONAL
SERVICE FIRM

Emad Salih naama

Abstract

In the last years the organizations started to use a new kind of accounting system that is suitable with professional service activity, since of the traditional cost accounting system is not adequate for this kind of activities , and does not provide accurate information for decision making . This research aims at providing a complete system for controlling the elements of cost and reports for professional service company which has a limited number of personnel like auditing firms or legal profession firms , so that the objective of cost accounting and methods of allocating the elements of costs on the job orders or clients are discussed in this research, as well as detailed reports and statements were modified for controlling the performance of the personnel and detect the results of the works .

(*) مدرس مساعد / كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة تكريت

المبحث الاول ..منهجية البحث

نتيجة لتوسع القطاع الخدمي الذي أصبح يمثل نسبة كبيرة من الانتاج المحلي ، ونتيجة لتوسع وانتشار شركات الخدمات المهنية التي تقدم مثل هذه الخدمات التي أصبحت لاغنى عنها في الحياة الاقتصادية اليومية وما تقدمه من خدمات كبيرة ومتخصصة تقوم على اساس الخبرة المهنية التي يمتلكها مالكي هذه الشركات والعاملين فيها، كشركات التدقيق والمحاسبة وشركات المحاماة والمكاتب الاستشارية ، واصبح من الملح وضع نظم تكاليفية لاحتساب الخدمات التي تقدمها واحتساب عناصرها لاغراض التخطيط والرقابة اسوة بالشركات الصناعية . ولكن كون هذه الشركات لاتقدم منتجا ملموسا يمكن قياسه اصبح من الضروري وضع نظام للتكاليف يتميز بخصوصية معينة يجب دراسته ودراسة النقاط التي تميزه عن نظم التكاليف التقليدية .

اهمية البحث :

- تستمد اهمية هذه الدراسة من العناصر التالية :-
- ١- الدور الكبير الذي تلعبه شركات الخدمات المهنية في عملية التنمية الاقتصادية باعتبارها احدى الوحدات الاقتصادية الوسيطة الذي تقوم به في الاقتصاد الوطني وحاجتها الماسة الى احتساب تكاليفها وانشطتها وخططها .
 - ٢- تتعامل مع شركات ذات عدد محدود من العاملين المؤهلين تاهيلا كبيرا وذو احتراف مهني ، أي انها تتعامل مع عناصر كافة يتم تحديد تكاليفها على اساس الخبرة المهنية .
 - ٣- زيادة اعداد العاملين والمتعاملين مع الشركات التي تقدم الخدمات المهنية وزيادة تأثيرها في الاقتصاد الوطني .
 - ٤- الدور المالي الذي تلعبه هذه الشركات مع عملائها ، فيمكن لشركة محامين ان تعطي استشارة لها تأثير بملايين الدنانير، او ان يقدم مكتب استشاريا هندسيا مخططات هندسية بمليارات الدنانير او يقدم مكتب خدمات معلوماتية في خبرة في بناء شبكات الحاسبات بملايين الدنانير .
- هدف البحث :** يهدف هذا البحث إلى تقديم أنموذج متكامل للرقابة على تكاليف الخدمات المهنية مع بيان للنماذج والتقارير الرقابية التي تستخدمها شركات التدقيق او المحاماة ذات عدد محدود من العاملين فيها .
- محاور البحث :** تدور محور هذا البحث حول الموضوعات التالية :-
- ١- سيتم التطرق الى اهداف محاسبة التكاليف بشكل عام ونقاط الاختلاف مع محاسبة تكاليف الخدمات المهنية.
 - ٢- تناول مميزات نظم محاسبة التكاليف في مجال الخدمات المهنية .
 - ٣- والاسباب المؤدية الى العزوف عن تطبيق نظم محاسبة التكاليف في مجال الخدمات المهنية .
 - ٤- عناصر الكلفة في مجال الخدمات المهنية وطرق تحميلها على المنتج النهائي .
 - ٥- ووضع نموذج رقابي مقترح في مجال محاسبة التكاليف للخدمات المهنية .

المبحث الثاني

التكاليف المهنية ... مدخل نظري

من المعروف ان هناك نظامين اساسيين في احتساب التكاليف وهي نظام كلفة الاوامر (Job-costing system) من خلال تحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة على اساس كل امر عمل مستقل ، او نظام كلفة المراحل (Process-costing system) من خلال تحميل التكاليف على اساس الخدمة او الوحدة او الرزمة او المجموعة باستخدام معدل عام لتحميل التكاليف على الوحدات المتشابهة . وان اغلب المنشآت تتبنى نظم تكاليف تجمع ما بين صفات النظامين . وفي مجال الخدمات المهنية كشرركات المحاسبة وشركات المحاماة او المكاتب الاستشارية فانه عادة مايستخدم نظام تكاليف الاوامر . اما نظام المراحل فعادة مايستخدم في منشاة الصيرفة والائتمان والبريد وغيرها

اولا- نظم تكاليف الخدمات :-

عادة ماتتكون عناصر التكاليف لاي منتج من العناصر الاساسية المتعارف عليها لاي نظام تكاليفي والتي تحمل على المنتج النهائي . ولكن في شركات الخدمات المهنية تتميز بانها تتعامل مع منتج يصعب قياسه او وصفه فقد يكون المنتج اعلان او استشارة او خطة عمل او مخطط هندسي .. الخ وبالتالي فان التكاليف لهذه المنتجات عادة ماتتمثل بالرواتب او الاجور التي تدفع الى المهنيين ذوي الخبرة ومايتعلق بها من مصاريف اخرى كالمكافئات وحصص الارباح او اجور النقل ... الخ وهي التي تمثل الجزء الاكبر من تكاليف هذه الخدمات ، كما ان موجودات هذه الشركات تتمثل في الات لايمكن احتساب اقيامها او احتساب اندثاراتها او كفاءتها بشكل ملموس . هذه الموجودات تتمثل في العنصر البشري ذو الخبرة المهنية . فمن السهل احتساب عدد الساعات التي تعملها أي آلة و احتساب ساعات التوقف لها ، كما يمكن احتساب تكاليف عملها بشكل يقرب من الدقة في حين ان تكاليف أي موجود في الشركات المهنية نراه يتباين من شركة الى اخرى فنرى شخص يعمل ساعات اقل وباجر كبير وسخص اخر يعمل بنفس الاختصاص بساعات اكبر وباجر قليل .

ثانيا - أهداف محاسبة التكاليف

أن الأهداف الرئيسية لنظم محاسبة التكاليف هي توفير بيانات لأغراض تقييم المخزون والرقابة على التكاليف والتخطيط قصير الأجل وتحليل الربحية للمنتجات (١) . فمن المبادئ الأساسية في المحاسبة ان الموجودات يجب أن يعبر عنها في الميزانية في نهاية كل فترة بقيمة الحصول عليها أو بمجموع الكلف التي تنفقها المنظمة والتي تضيف قيمة مخزنيه للمنتج . وعادة ما يكون المخزون أما بشكل منتج تام الصنع أو إنتاج تحت التشغيل او بشكل مواد اولية . أما في مجال الخدمات المهنية فلا يوجد منتج مميز أو مخزون بضاعة تامة الصنع أو نصف مصنعة لذا أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية ليست لها أهمية اقتصادية في تحديد كلف الخدمات . كما أن اغلب نظم التكاليف تستخدم نظم التكاليف المعيارية للمقارنة ما بينها وبين التكاليف الحقيقية لغرض تحديد الانحرافات ومعالجتها ، ولكن في اغلب الأحيان أن منتجات منظمات الخدمات المهنية هي منتجات غير ملموسة ، ومتباينة ، وسريعة في تغييرها بالمقدار والمواصفات، وكذلك في اختلاف طرق إنتاج الخدمة أو الحصول عليها ،

وتعدد وتنوع الخدمات المؤداة وتداخلها في مراكز الكلف، وصعوبة قياس ما ليس له مواصفات مادية ملموسة، فهو منتج لا يرى ولا يلمس ولا يتم عرضه في مراكز بيع، كما أن هناك صعوبة في تحديد علاقة فنية واضحة ما بين المدخلات والمخرجات، أو تكون هذه المنتجات سريعة الزوال والتلاشي وهذا ما يؤدي إلى صعوبة استخدام الأساليب التقليدية في احتساب كلف أنشطة الخدمات (٢).

كما تستخدم نظم محاسبة التكاليف في العمليات الصناعية لتقدير الأثر المالي للقرارات الإدارية التي تتصل بحجم المبيعات في الآجل القصير مثل اثر زيادة الأسعار على حجم المبيعات أو اثر زيادة مصاريف الإعلان على زيادة المبيعات أو فيما يتعلق بالمزيج الإنتاجي الأفضل. ولاحتساب الأثر المالي فإنه يتطلب معرفة التكاليف المتغيرة لعمليات التصنيع والتوزيع، وحيث إن هذه التكاليف تشكل نسبة عالية في الإنتاج الصناعي لذا يكون لها دورا كبيرا في احتساب التأثير المالي بشكل دقيق بعكس الأنشطة الخدمية حيث إن التكاليف المتغيرة لا تمثل سوى نسبة قليلة من التكاليف الكلية، وعليه فإن دراسة التأثير المالي للقرارات الإدارية في المنظمات الخدمية سوف لن يكون له معنى لأنه يحتسب على أساس أثره على العوائد الكلية للمشروع ككل.

أما الهدف الأخير لمحاسبة الكلفة فهو تحليل ربحية المنتجات التي تقدمها المنظمة. فعلى الإدارة في المنظمات عموما أن تكون متحركة دائما من سلامة المنظمة، ومعرفة نتائج العمليات التشغيلية لكل منتج من منتجاتها وما يحققه من ربح أو خسارة من خلال التقارير الدورية التي تقدم لها. وهذا الهدف نفسه يجب أن يطبق أيضا في المنظمات الخدمية من خلال معرفة مدى مساهمة كل زبون أو أمر عمل أو مشروع في تحقيق الربح أو الخسارة. فعلى الإدارة أن تقوم بأعداد وتحليل تقارير محاسبة الكلف في المنظمة بعمق والتعرف على العملاء الغير المربحين أو الذين يساهمون في تحقيق الخسائر. فإذا لم يوجد مثل هذا النظام في المنظمة فإنها لن تكون قادرة على تحديد مدى مساهمة كل زبون في نتائج عملياتها مما يؤدي إلى الاستخدام السيئ للعاملين وعدم إمكانية الاستفادة من الوقت الوظيفي لمنتسبيها أو معرفة العائد على موجوداتها (العاملين). كما أن نظام الكلفة في المنظمات الخدمية يقدم فرصة لفهم تدفق التكاليف الداخلية والذي يشكل أساسا للموازنات التخطيطية الدقيقة، وعلى الإدارة أن تعطي الاهتمام لمحاسبة الكلفة لأغراض التفاوض حول الأجور مع زبائنها.

ثالثا- معالم نظم محاسبة التكاليف في مجال الخدمات المهنية

إن أعمال الخدمات المهنية لها نظم محاسبة كلفة تتصف بمعالم تختلف عن نظم الكلفة التقليدية، ومن أهم هذه المعالم صعوبة وصف وقياس المنتج، فالمنتج يمكن أن يكون عبارة عن استشارة أو توصية أو تقرير. كما أن أغلب عناصر تكاليف أعمال الخدمات المهنية هي تكاليف تتعلق بالعنصر البشري كالرواتب والعلاوات والامتيازات الإضافية.. الخ والتي تمثل نسبة كبيرة من التكاليف التشغيلية، أما بقية عناصر التكاليف الأخرى فهي أيضا ذات صلة مباشرة بالعنصر البشري كمصاريف السفر والتأمين وكذلك المصاريف المكتبية كالتجهيزات والاستئجار.... الخ.

كما أن من صعوبات محاسبة الكلفة في الخدمات المهنية هي صعوبة احتساب تكلفة الأشخاص الذين يقومون بإنتاج الخدمة بشكل سريع وواضح بسبب اختلاف الخبرات واختلاف الأجر المقدم وعدد ساعات العمل المبذولة في إنتاج الخدمة .
وللأسباب أعلاه فإنه لم تكن هناك طريقة متاحة وسريعة للرقابة على التكاليف باستثناء الرقابة على العنصر البشري من خلال الاستغناء عن خدماته

رابعاً- أسباب عدم تطبيق نظم محاسبة تكاليف الخدمات

- هناك عدد من الأسباب جعلت من تطبيق نظم محاسبة الكلفة على منظمات الخدمات أمراً غير مرغوباً فيه و العزوف عن تطبيقها ، بعكس منظمات الإنتاج الصناعي التي طبقت فيها نظم التكاليف منذ زمن طويل ومن هذه الأسباب هي (٣) :-
- ١- أن أعمال الخدمات المهنية غير ملزمة على احتساب تكاليف خدماتها حيث أن إنتاجها يبدأ وينتهي في منظمة الخدمات المهنية بعكس المنتج الصناعي حيث يدخل المنظمة في علاقات واسعة مع تجهزين ومشتريين وكذلك مع القطاع الصناعي التي تعمل بها أو مع الحكومة مما يوجب الحاجة إلى توثيق تكاليف منتجاتها .
 - ٢- عدم وجود فاصل ما بين المالك والإدارة في أعمال الخدمات المهنية فهذه الخدمات عادة ما تؤسس من قبل أشخاص يملكون الخبرة والاهتمام في مجال معين وبالتالي فإن اهتمامهم ينصب إلى نتائج أعمالهم بدلاً من الإدارة ، لذا يكون المالكين غير مدركين لأهمية احتساب تكاليف الخدمات .
 - ٣- وحتى في حالة وجود فهم من قبل الإدارة على إدارة الموجودات يبقى هناك سوء فهم حول ماهية محاسبة الكلفة وكيف يمكن ملاءمتها مع نظم المعلومات المحاسبية ، فمثلاً هناك اعتقاد لدى الكثير من العاملين في مجال الخدمات المهنية من أنه يمكن تطبيق نظم محاسبة الكلفة للمنتج الصناعي على أعمال الخدمات .
 - ٤- هناك اعتراض من قبل بعض إدارات أعمال الخدمات ممن يفهمون دور محاسبة التكاليف على موضوع التخلي عن المشاريع أو الزبائن أو أمر العمل غير المربح أو ذو الربحية القليلة . أي أنه يفضل الإبقاء على هؤلاء الزبائن بالرغم من الخسارة على أمل الاستفادة منهم مستقبلاً وهذا بالتالي يفقد الهدف الأساسي لمحاسبة الكلفة .
 - ٥- وجود معارضة من قبل العاملين على فكرة المحاسبة على أوقات عملهم لأنهم يعتقدون أن تسجيل ساعات العمل والرقابة عليها تدخل من قبل الزبون أو المشروع في أعمالهم حيث يفرض عليهم إدامة سجلات الوقت الخاصة بالعمل الذي يعمل فيه ، والخوف من اعتمادها كأساس لتقييم الأداء ، على الرغم من أن هذه السجلات ضرورية في توزيع تكاليف الجهود المبذولة على العملاء أو المشاريع أو أوامر العمل .
 - ٦- الحاجة إلى عمل وجهد كتابي كبير لتحصيل التكاليف على كل زبون أو أمر عمل مما قد يجعلها عديمة الفائدة أو أن كلفة استخدام هذا النظام غير مشجعة في المنظمات الكبيرة . ولكن بدخول الحاسوب في مجال الأعمال أصبحت العملية أكثر سهولة وأقل كلفة .

خامساً - عناصر التكاليف وطرق احتسابها في مجال الخدمات المهنية

قبل البدء بأعداد نموذج للرقابة على التكاليف في هذا المجال فإنه يجب أن نعرف أن محاسبة الكلفة بصورة عامة توفر أساساً منطقياً لأعداد هذا النموذج ويجب أن نأخذ بنظر الاعتبار نقطتين هامتين هما :-

١- بما أن تكاليف العنصر البشري تشكل الجزء الرئيسي أو الأكبر من التكاليف (كما ذكر سابقا) فإنه يجب أن نضع موازنة للأجور على أساس القدرات الفردية وعلى أساس الأقسام .

٢- أن التكاليف التشغيلية التي تحمل على العملاء أو المشاريع أو أوامر العمل يجب أن تتضمن تلك التكاليف التي حدثت أو وقعت أثناء عملية إنتاج الخدمة ، و عدم تحميل الزبائن أو المشاريع أو أوامر العمل بالتكاليف الاستثنائية غير المتكررة كتكاليف خسارة الدعاوى القضائية أو خسارة الموجودات نتيجة عدم التأمين عليها كما يجب أن تحمل كل كلفة على أمر العمل بشكل مباشر ما أمكن ذلك دون اللجوء إلى جمعها وتحميلها بشكل تكاليف إضافية.

تتمثل عناصر تكاليف الخدمات المهنية بالعناصر الاعتيادية الثلاثة وهي المواد والأجور والتكاليف الإضافية . ولكن ما يميز نظم التكاليف في مجال الخدمات أن عنصر العمل هو العنصر الأساسي في مجموع التكاليف وتشكل النسبة الكبيرة فيها. أما كيفية احتساب تكاليف أوامر العمل أو الزبون أو المشروع فهناك عدة طرق منها :-

- ١ . احتساب الكلف باستخدام التكاليف الحقيقية (Actual Cost) .
 - ٢ . الطريقة الطبيعية (Normal Costing) .
 - ٣ . الطريقة الطبيعية الموسعة (Extended Normal costing) .
 - ٤ . طريقة التكاليف على أساس توزيع التكاليف بصورة متساوية (Broad Averaging Via Peanut-Butter Costing Approaches) .
 - ٥ . طريقة نظام الكلفة المعدلة (Refining Costing System) .
- وستتناول كل طريقة من هذه الطرق بإيجاز وعلى النحو الآتي:-

١- احتساب الكلفة باستخدام التكاليف الحقيقية

في هذه الطريقة يتم احتساب التكاليف من خلال تحميل التكاليف المباشرة على موضوع الكلفة باستخدام نسبة (أو نسب) تكاليف مباشرة حقيقية مضروبة بالمقدار الحقيقي من مدخلات التكاليف المباشرة وتحمل التكاليف الغير المباشرة استنادا إلى نسبة (أو نسب) تكاليف غير مباشرة حقيقية مضروبا في الكمية الحقيقية لأساس تحميل الكلفة . أي أنه يتم الانتظار إلى نهاية الفترة لاحتساب كلفة كل أمر عمل أو مشروع أو بعد انتهاء المشروع ليتم تحميله بالتكاليف غير المباشرة .

مثال رقم (١)

نفرض أن شركة ص هو شركة تدقيق، والنفقات أدناه تمثل تكاليف تدقيق أحد العملاء ولتكن شركة ع ، ولنفرض أن شركة ع دفعت مبلغ ٢٨٠٠٠٠٠ دينار كأجور تدقيق ، علما ان عدد ساعات العمل المهني هي ٨٠٠ ساعة ، وكانت التكاليف غير المباشرة للساعة الواحدة ١٢٠ دينار ، وعليه ستكون قائمة الدخل كما يلي:-

كشف الدخل لشركة ع

البيان	دينار	دينار
--------	-------	-------

الإيرادات		٢٨٠.٠٠٠
تكاليف أمر العمل المباشرة	١٢٠.٠٠٠	
أجور العمل المهني ١٥٠٠ دينار x ٨٠٠		
تكاليف أمر العمل غير المباشرة (مصاريف إضافية ١٢٠ دينار x ٨٠٠)	٩٦.٠٠٠	
مجموع التكاليف		٢١٦.٠٠٠
الدخل التشغيلي		٦٤.٠٠٠

ومن عيوب هذه الطريقة انه يجب الانتظار حتى نهاية المدة للحصول على التكاليف الحقيقية. وهذه الطريقة غير ملائمة من الناحية العملية ، حيث أن الإدارة عادة ما تحتاج إلى المعلومات في بداية أمر العمل أو أثناء تنفيذه لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

٢- احتساب التكاليف بالطريقة الاعتيادية

وهي طريقة لتحميل التكاليف المباشرة على موضوع الكلفة باستخدام نسبة (أو نسب) كلف مباشرة حقيقية مضروبة بالمقدار الحقيقي من مدخلات التكاليف المباشرة وتحمل التكاليف غير المباشرة بالاعتماد على نسبة (أو نسب) تكاليف غير مباشرة مقدرة مضروبا بالمقدار الحقيقي لأساس تحميل الكلفة . وتختلف هذه الطريقة عن الطريقة الاولى في أنها تستخدم نسبة تحميل تكاليف غير مباشرة مقدرة مسبقا . ولاعتماد هذه الطريقة يجب أن نحدد مقدما موازنة التكاليف غير المباشرة وعادة ما تجمع كل التكاليف غير المباشرة في حوض واحد (Bool).

مثال رقم (٢)

فيما يلي البيانات الخاصة لموازنة شركة تدقيق ص :
عدد ساعات العمل المهنية ٨٠٠ ساعة ، التكاليف المباشرة (مجموع تكاليف العمل المهني) ١٢٠.٠٠٠ دينار ، التكاليف غير المباشرة المخططة وتتكون من تكاليف متصلة بالعمل ٦٠.٠٠٠ دينار و تكاليف غير متصلة بالعمل ٢٠.٠٠٠ دينار .هنا يجب أن نحدد نسبة تحميل التكاليف غير المباشرة باستخدام المعادلة التالية :

مجموع حوض التكاليف غير المباشرة

نسبة تحميل التكاليف غير المباشرة =

أساس تحميل التكاليف غير المباشرة

$$٦٠.٠٠٠ \text{ دينار} + ٢٠.٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$= \frac{١٠٠٠ \text{ دينار/ساعة}}{٨٠٠ \text{ ساعة}}$$

$$٨٠٠ \text{ ساعة}$$

ولذلك ستكون قائمة الدخل في ضوء هذه الطريقة كما يلي :

البيان	دينار	دينار	دينار
الإيرادات		٢٨٠٠٠٠٠	
التكاليف المباشرة ٨٠٠×١٥٠٠		١٢٠٠٠٠٠	
التكاليف غير المباشرة ٨٠٠×١٠٠٠		٨٠٠٠٠٠	
مجموع التكاليف		٢٠٠٠٠٠٠	
الربح التشغيلي			٨٠٠٠٠٠

ان هذه الطريقة مناسبة لمعالجة القصور في طريقة احتساب التكاليف على أساس الكلف الحقيقية . ولكن من عيوب هذه الطريقة ايضا إن التكاليف الحقيقية عرضة للتغيرات قصيرة الأجل التي تجعل من عملية تحميل التكاليف أمرا مضللا . فمثلا دفع علاوة على أجور الأعمال الإضافية . أو العمل في العطل تجعل من عملية استخدام النسب الحقيقية غير عملي .

٣- احتساب التكاليف بالطريقة الاعتيادية الموسعة

وهي طريقة لاحتساب التكاليف من خلال تحميل التكاليف المباشرة على موضوع الكلفة باستخدام نسبة (أو نسب) كلفة مباشرة مقدرة مضروبة بالمقدار الحقيقي لمداخلات التكاليف المباشرة وتحمل التكاليف الغير المباشرة بالاعتماد على نسبة (أو نسب) تكاليف غير مباشرة مقدرة مضروبة بالمقدار الحقيقي لا أساس التحميل الكلفة . وهذه الطريقة تستخدم النسب المخططة لكل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

مثال رقم (٣)

فيما يلي البيانات الخاصة بموازنة شركة ص لسنة قادمة:

موازنة تكاليف العمل المباشر ١٢٠٠٠٠٠٠ دينار ، موازنة عدد ساعات العمل المباشرة ٦٠٠ ساعة. ومن ذلك يمكن أن نستخرج معدل تحميل التكاليف المباشرة بقسمة موازنة التكاليف المباشرة البالغ قدرها ١٢٠٠٠٠٠٠ دينار على موازنة عدد الساعات فيكون ٢٠٠٠ دينار / ساعة ، وباستخدام نفس نسبة التكاليف غير المباشرة المستخدمة في المثال رقم (٢) تكون قائمة الدخل كما يلي :

البيان	دينار	دينار	دينار
الإيرادات		٢٨٠٠٠٠٠	
التكاليف المباشرة (٢٠٠٠×٨٠٠)		١٦٠٠٠٠٠	
التكاليف غير المباشرة (١٠٠٠×٨٠٠)		٨٠٠٠٠٠	
مجموع التكاليف		٢٤٠٠٠٠٠	
الربح التشغيلي			٤٠٠٠٠٠

٤- طريقة احتساب التكاليف على أساس توزيع التكاليف بصورة متساوية

وبموجب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف باستخدام معدل عام لتحميل التكاليف بصورة متساوية على وحدات الكلفة في حين أن المنتجات أو أوامر العمل حقيقة لم تستخدم مصادر التكاليف بصورة متساوية. ومن عيوب هذه الطريقة ستظهر حالتان وهي أما الإفراط في احتساب الكلفة أي أن الكلفة الحقيقية هي اقل من التكاليف التي ستظهر في تقرير الإنتاج أو تخفيض في احتساب الكلفة أي أن الكلفة الحقيقية هي اكبر من الكلفة التي ستظهر في تقرير الإنتاج، وهذا يمكن أن يؤدي إلى بيع خدمات تحقق خسائر بانطباع مخطوء أنها تحقق ربحا أو أنها تبيع خدمات بأسعار عالية مما يجعلها تفقد أسواقها أو عملائها. وفي هذه الطريقة يتم تحميل كل عميل بنفس الكلف بغض النظر عما استخدم من تكاليف، وهذه الطريقة تنجح عندما تكون كل وحدات الكلفة بمستوى متقارب من استخدامها للمصادر.

مثال رقم (٤)

فيما يلي البيانات الخاصة بعناصر تكاليف أربعة شركات ووفق الجدول أدناه:

اسم الشركة	تكاليف مباشرة	تكاليف غير مباشرة	تكاليف إضافية	المجموع
شركة رقم ١	١٥٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠٠
شركة رقم ٢	٠١٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٥٠٠	١٨٥٠٠
شركة رقم ٣	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠٠
شركة رقم ٤	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠	٣٤٠٠٠
المجموع	٧٤٠٠٠	١٥٥٠٠	٨٠٠٠	٩٧٥٠٠
المعدل	١٨٥٠٠	٣٨٧٥	٢٠٠٠	٢٤٣٧٥

وفي هذا المثال نرى أن معدل التكاليف للشركة الواحدة ٢٤٣٧٥ دينار وهذا يعني انه ستظهر حالتان أما حالة أن تكون التكاليف الحقيقية اقل من المعدل وبهذه الحالة ستكون هناك حالة الإفراط في الكلفة كما في الشركات (١) و(٢) و(٤)، والعكس صحيح ستكون التكاليف الحقيقية أعلى من المعدل مع الشركة رقم (٣).

٥- طريقة احتساب التكاليف باستخدام نظام التكلفة المعدلة

وهذه الطريقة تعني إجراء تغييرات على نظم التكاليف الموجودة بحيث تستخدم مقاييس دقيقة لتحميل وحدات الكلف بعناصر التكاليف المختلفة. ولعمل ذلك يتطلب ملاحظة النقاط التالية (٤):

أولاً: تصنيف كل التكاليف إلى تكاليف مباشرة (Direct-Cost Tracing) على موضوع الكلفة كلما كان ذلك مجدياً اقتصادياً.

ثانياً: زيادة عدد أحواض التكاليف غير المباشرة (Indirect-Cost pools) مادامت الأحواض متجانسة. ويقصد بأحواض الكلفة المتجانسة بأن كل الكلف تملك نفس علاقة (التأثير - السبب) مع أساس تحميل الكلفة.

ثالثاً: تحديد أساس ملائم لتحميل الكلفة (Cost-Allocation Bases) على موضوع الكلفة لكل حوض كلفة. ويمكن توضيح هذه الطريقة بموجب المثال التالي:

مثال رقم (٤): فيما يلي البيانات الخاصة بشركة تدقيق ص

أجور العمل المهني للشركاء ٢٠٠٠ دينار/ ساعة وعدد الساعات المخططة ٣٠ ساعة،
أجور العمل المهني للمساعدین ١٥٠٠ دينار/ ساعة وعدد الساعات المخططة ٤٠ ساعة،

أجور عمل متخصص معلومات (حاسوب) ١٠٠٠ دينار/ ساعة وعدد الساعات المخططة ١٠ ساعات ، مصاريف الهاتف والاستنساخ ٣٠٠٠ دينار ومصاريف النقل والضيافة ٥٠٠٠ دينار ، وهناك مصاريف غير مباشرة كمصاريف العمل الساندة للتدقيق بمقدار ٣٠٠ دينار لكل ساعة عمل ، ومصاريف التأمين بمقدار ٥% من اجور العمل المهني ومصاريف السكرتارية بمقدار ١٠٠ دينار لكل ساعة عمل للمدققين المؤسسين ، علما أن مجموع الإيرادات المتحققة من العميل هي ٢٠٠٠٠٠ دينار وعليه يمكن احتساب قائمة الدخل كما يلي:

البيان	دينار	دينار	دينار	دينار
الإيراد				٢٠٠٠٠٠
التكاليف المباشرة				
أجور عمل الشركاء ٢٠٠ x ٣٠	٦٠٠٠			
أجور عمل المساعدين ٤٠ x ١٥٠٠	٦٠٠٠			
أجور عمل متخصصي المعلومات	١٠٠٠			
أجور اتصالات واستنساخ	٣٠٠			
أجور النقل والضيافة	٥٠٠			
مجموع التكاليف المباشرة		١٣٨٣٠٠٠		
التكاليف غير المباشرة				
مصاريف متنوعة ٧٠ x ٣٠٠٠	٢١٠٠٠			
التأمين ١٢٠٠٠ x ٥%	٦٠٠٠			
مصاريف السكرتارية	٦٠٠٠			
مجموع التكاليف غير المباشرة		٣٣٠٠٠		
مجموع التكاليف			١٤١٦٠٠٠	
الدخل التشغيلي				٥٨٤٠٠٠

من المثال أعلاه يمكن أن نرى أن عملية تحميل التكاليف أصبح أكثر دقة من الطرق السابقة حيث يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة كلما أمكن ذلك وتحميلها بشكل دقيق . إذ تم تحديد تكاليف ساعات العمل المهنية للشركاء والمساعدين و أجور عمل متخصص المعلومات (الحاسوب) ووضع أساس محدد لتحميل تكاليف الاتصالات والاستنساخ والسفر والضيافة بشكل تكاليف مباشرة لكل دفعة من الأجور التي يدفعها العميل .

وعادة ما يمكن تمييز صنفين من التكاليف المباشرة فأما أن تكون تكاليف تستخدم حصراً لأمر عمل محدد وهذه المصادر يمكن تحميلها على أمر العمل مباشرة كمصاريف السفر التي تستخدم لتنفيذ أمر عمل معين. أو تكاليف تستخدم لأكثر من أمر عمل ومثل هذه المصاريف تحتاج عادة إلى جهد لكي يمكن تحميلها بشكل منفصل على أوامر العمل الفردية كالمبالغ التي تدفع شهرياً إلى محاسب تم استئجاره للعمل في مكتب تدقيق، وأكثر عناصر الكلفة في منظمات الخدمات هي أجور العمل والتي تكون ضمن نطاق النوع الأخير . أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فقد تم وضع عدد من الأسس لتحميل التكاليف المباشرة على أساس السبب والتأثير . إذ استخدم عدد ساعات العمل المهنية أساساً لتحميل المصاريف الساندة للتدقيق ونسبة محددة من أجور العمل لتحميل مصاريف التأمين وعدد ساعات

- العمل المهنية للشركاء لاحتساب مصاريف السكرتارية. وهذه الطريقة تتيح مجالا اكبر لتقديم معلومات اكثر دقة والتي تساعد في مجابهة تحديات المنافسة.
- وتتمثل عادة التكاليف المباشرة بعدد ساعات العمل المهنية المصروفة على كل أمر عمل ومصاريف التنقل والضيافة إضافة إلى بعض المصاريف الأخرى من المواد كالأقراص المرنة أو غيرها والتي تكون عادة قليلة نسبيا ، أما بالنسبة للتكاليف الغير المباشرة فتتمثل بتكاليف عدد الساعات المبذولة من قبل الموظفين للأنشطة غير المتعلقة يزبون محدد كأعمال الإدارة والسكرتارية والاجتماعات والإجازات المرضية وما شابه ذلك كما تتضمن المصاريف الإضافية كالإيجار والتجهيزات والتأمين والاندثارات ومصاريف البحث والتطوير وان الآلية الخاصة بجمع المعلومات لغرض احتساب هذه التكاليف هي بسيطة نسبيا ولكن تحتاج إلى جهد عملي وكتابي كبيرين ، والمعلومات التي تجمع عادة على الأساس الشهري يجب أن تتضمن التقارير التالية
- ١- معلومات تخص كل موظف على حدة وتتعلق بعدد ساعات العمل المبذولة من قبله لكل عميل كذلك الوقت المبذول لأغراض الإدارة والاجتماعات والبحث وما إلى ذلك.
 - ٢- معلومات بالإيرادات المقبوضة من كل عميل خلال الفترة المحددة .
 - ٣- معلومات بالتكاليف الخاصة بالضيافة والتنقل .
 - ٤- معلومات بالتكاليف التشغيلية خلال الفترة .
 - ٥- موازنة تخطيطية لكل عميل .
 - ٦- معلومات توضح مجموع المصاريف في أي لحظة .

المبحث الثالث

الانموذج الرقابي المقترح

يتضمن الأنموذج الرقابي المقترح نوعين من التقارير. النوع الأول يتضمن تقارير رقابية للسيطرة على أداء الموظفين والثاني جداول النتيجة. ومن تقارير النوع الأول جدول رقم (١) جدول اداء العاملين وهو نموذج لتسجيل البيانات الخاصة بأداء كل موظف، حيث يتضمن هذا الجدول اسم الموظف ومجال عمله و الجهات التي يعمل بها وعدد الساعات التي أنجزها و تكاليف العمل المنجز ومجموع هذا التكاليف تسمى تكاليف الخدمات المباشرة ، كما يتضمن أيضا تكاليف العمل الغير المباشرة والتي تمثل ساعات العمل التي أنجزها الموظف في أعمال أخرى من غير عمله الأساسي كأعمال الإدارة والبحث والتطوير أو تكاليف الإجازات الاعتيادية أو المرضية أو أية تكاليف أخرى .

جدول رقم (١)

جدول اداء العاملين

اسم الموظف ومجال عمله:						
اسم الشركة	المنجز الحالي ساعة	المنجز سابقا ساعة	المنجز الكلي ساعة	المنجز الحالي دينار	المنجز سابقا دينار	المنجز الكلي دينار

شركة س						
شركة ص						
شركة ع						
مجموع تكاليف الخدمات المباشرة						
التكاليف غير المباشرة						
إجازات						
اعتيادية						
إجازات						
مرضبة						
بحث وتطوير						
أعمال إدارية						
أخرى						
مجموع تكاليف الخدمات غير المباشرة						
المجموع الكلي للتكاليف						

أما الجدول رقم (٢) جدول ساعات عمل الموظفين الشهري فيقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بساعات العمل المنجزة من قبل كل الموظفين خلال الشهر مع تحديد ساعات العمل المنجزة والمكرسة للتعامل أو ما تسمى بساعات العمل المباشرة والأعمال الخاصة بالشركة أو ما تسمى بساعات العمل غير المباشر .

جدول رقم (٢) ساعات عمل الموظفين الشهري

اسم الموظف	المنجز الحالي		المنجز سابقا		الكلي	
	ساعات عمل مباشر	ساعات عمل غير مباشر	ساعات عمل مباشر	ساعات عمل غير مباشر	ساعات عمل مباشر	ساعات عمل غير مباشر
المجموع الكلي للساعات المنجزة						

أما الجدول رقم (٣) جدول تكاليف ساعات عمل الموظفين الشهري فيزود الإدارة بالمعلومات عن مجموع الساعات المنجزة من قبل كل موظف مع تكاليفها في أي لحظة خلال الشهر، ويعد هذا الجدول دورياً .

جدول (٣) جدول تكاليف ساعات عمل الموظفين الشهري

اسم الموظف	عدد الساعات المنجزة			تكاليف الساعات المنجزة	
	المنجز الحالي	المنجز سابقا	الكلي	المنجز الحالي	المنجز سابقا

						المجموع الكلي

أما الجدول رقم (٤) جدول نتائج اعمال المشاريع فهو عبارة عن كشف يزود الإدارة بالتفاصيل الضرورية عن حساب كل زبون من خلال نظرة سريعة ، فهذا الجدول عبارة عن كشف يتضمن مجموع الإيرادات والتكاليف المتحققة لزبون معين خلال الفترة مع المقارنة بما هو مخطط لذلك لبيان أماكن الانحراف والخلل.

جدول رقم (٤)

جدول نتائج اعمال المشاريع

اسم الشركة :					
البيان	حالي	سابق	الكلي	التراكمي المخطط	النسبة
الإيراد					
تكاليف مباشرة					
تكاليف غير مباشرة					
تكاليف إضافية					
مجموع التكاليف					
نتائج الأعمال					
الربح المخطط					
الانحراف					

أما الجدول رقم (٥) جدول تكاليف اوامر العمل فيقدم للإدارة معلومات تفصيلية عن عناصر التكاليف التشغيلية لشركة الخدمات المهنية ، فهذا الجدول يقدم معلومات عن تكاليف الخدمات المباشرة والتكاليف الإضافية ، كما يوضح هذا الجدول تكاليف الساعات التي تتحملها الشركة دون أن يكون الموظف قد قدم خدمات مباشرة للزبون كالإجازات المرضية أو الاعتيادية أو أعمال إدارية أو أعمال البحث والتطوير الخاصة بالشركة الخ.....

جدول رقم (٥)

جدول تكاليف اوامر العمل

عدد الساعات			تكاليف الخدمات			التكاليف الإضافية		اسم الشركة
المنجز الحالي	المنجز سابقا	الكلي	المنجز ز الحالي	المنجز سابقا	الكلي	المصروف سابقا	المصرف الحالي	
								شركة س
								شركة ص
								شركة ع
								مجموع التكاليف المباشرة
								إجازات اعتيادية

									إجازات مرضية
									بحث وتطوير
									أعمال إدارية
									أخرى
									مجموع التكاليف غير المباشرة
									الكلي

أما الجدول رقم (٦) كشف نتائج الاعمال المنفذة فيقدم كشفا بحساب الأرباح والخسائر حيث يتضمن الجدول كشفا بالإيرادات والتكاليف المتحققة لكل زبون مع المقارنة بما هو مخطط لبيان الانحراف .

جدول رقم (٦) جدول نتائج الاعمال المنفذة

اسم الشركة	الإيراد	تكاليف خدمية	تكاليف غير مباشرة	تكاليف إضافية	مجموع التكاليف	نتائج الأعمال	الربح المخطط	الانحراف
شركة س								
المنجز الحالي								
النسبة								
المنجز سابقا								
النسبة								
الكلي								
النسبة								
شركة ص								
المنجز الحالي								
النسبة								
المنجز سابقا								
النسبة								
الكلي								
النسبة								

أما الجدول رقم (٧) فهو عبارة عن كشف بنتائج الاعمال الشهري الاجمالي فيقدم كشفا بالأرباح والخسائر لكل زبون على الأساس الشهري حيث يعرض عناصر التكاليف ممثلة بتكاليف الخدمات المباشرة والتكاليف غير المباشرة والتكاليف الإضافية ، مع مقابقتها بالإيرادات لمعرفة نتائج الأعمال على الأساس الشهري كما يتم مقارنة الإيراد الشهري المخطط بالإيراد الحقيقي لكل شهر للتعرف على الأداء الشهري.

جدول رقم (٧) كشف نتائج الاعمال الشهري

الإيراد	تكاليف الخدمات	تكاليف ساعات العمل غير المباشرة	التكاليف الإضافية	التكاليف الكلية	نتائج الأعمال	الربح المتوقع	الانحراف
كانون ثاني							
بالدينار							
النسبة							
شباط							
بالدينار							
النسبة							
آذار							
بالدينار							
النسبة							
نيسان							
بالدينار							
النسبة							
مايس							
بالدينار							
النسبة							
حزيران							
بالدينار							
النسبة							
تموز							
بالدينار							
النسبة							
أب							
بالدينار							
النسبة							
أيلول							
بالدينار							
النسبة							
تشرين أول							

								بالدينار
								النسبة
تشرين ثاني								
								بالدينار
								النسبة
كانون أول								
								بالدينار
								النسبة
المجموع السنوي								
								بالدينار
								النسبة

الاستنتاجات

- من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج إن إدخال نظم محاسبة الكلفة في قطاع الخدمات المهنية أصبح ضرورة ملحة خصوصا إذا ما ادخل الحاسب الإلكتروني للأسباب التالية:
- ١- أنه يقدم معلومات دقيقة وسريعة للإدارة عن تكاليف الأداء الوظيفي للعاملين من خلال السيطرة على الوقت والاستخدام الأمثل للعاملين .
 - ٢- يقدم معلومات دقيقة عن الإيرادات والتكاليف في أي وقت ويساعد في المقارنة مع ما هو مخطط لمعرفة أماكن الخلل والانحراف .
 - ٣- يساعد الإدارة في تحديد العملاء غير المربحين أو ذوي الربحية القليلة و استبعادهم .
 - ٤- يساعد هذا النموذج في أعداد الموازنات التقديرية بدلا من الاعتماد على البيانات التاريخية في اتخاذ القرارات وخصوصا فيما يتعلق بقرارات تحديد الأجور.

المصادر

- 1- Jon, Dearden, "Cost Accounting Comes to Service Industries", Harvard Business Review, 1978, pp 132-140.
- ٢- الملاح، نزار علي والتميمي ، خالد غازي " دراسة تحليلية لوحدة حساب الكلفة في الأنشطة الصناعية والخدمية " تنمية الرافيدين ١٩٩٢ ص ٢٥٧-٢٧١
- 3-Mc Donald, Howard E. and Stromberger, T. L. "Cost Control for the Professional service Firm", Harvard Business Review, 1969, pp 109-121..

4-Horngren, Charle T., Foster, George and Datrar, Srikant M., "Cost Accounting" A Managerial Emphasis 9th edition, Prentice Hall International Inc, New Jersey, Ch. 4, p96,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.