

جامعة القاهرة
كلية التجارة بنى سويف
قسم المحاسبة

نموذج كمي مقترن لتحسين برامج تشخيص وخفض تكالفة خلايا التصميم والإنتاج - دراسة تطبيقية

رسالة مقدمه للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد
وسام عبد الظاهر على منصور

تحت إشراف
الأستاذ الدكتور / محمد مصطفى أحمد الجبالي
أستاذ المحاسبة والتكاليف بالكلية
ووكيل الكلية لخدمة المجتمع وتنمية البيئة

ويتعاون في الإشراف
د/ جاكلين رمزي
مدرس المحاسبة بالكلية

2005

اهداء

إلى والدي رمز الحنان

إلى والدي رمز العطاء

إلى أخواتي رمز الوفاء

إلى زوجي رمز الإخلاص

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، الذي كرم العلم والعلماء وخاصة العلماء العاملين والباحثين الذين تستفيد منهم البشرية بأبحاثهم.

فقال تعالى: (يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أتوا العلم درجات...).

وصفة هؤلاء العلماء هم الذين خصهم الله بالحكم والمعرفة والبحث فيما ينفع الناس في حياتهم وأخرتهم.

والصلة والسلام على رسول الله معلم البشرية والذي رسم طريق العلماء وأمرهم بالمنهج حتى ينفع كل صاحب علم مجتمعه بما وفقه الله من علم.

ومما تقدم تقف الباحثة شاكرا كل الشكر والتقدير السيد الأستاذ الدكتور / محمد مصطفى الجبالي - أستاذ المحاسبة والتكاليف بكلية المشرف على الرسالة . كل الشكر والتقدير والعرفان لسيادته، حيث منحني الثقة ووضع قدمي على الطريق للوصول إلى الأهداف المنشودة. وكانت توصياته ولاحظاته اكبر الأثر في بناء هذا البحث وكأنه يقول لي معنى حديث النبي صلى الله عليه وسلم (إن الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع) فإن وصلت إلى الهدف المنشود فالفضل لأهل العلم بما أرشدوني . وإن كان غير ذلك فالتقدير مني ولا ينقص من أجراهم عند الله شيء . ولا يفوتنـي أن أقدم كل الشكر والتقدير لـالدكتورة/ جاكلين رمزيـالمشرف المعاونـ لما قدمـته من إرشادات ولاحظـات وتوجـيهـاتـ،ـ كان لها دور لا ينسـىـ في الوصولـ إلىـ الـهدفـ المـنشـودـ.

وتشكر الباحثة كذلك الأستاذ الدكتور / منير محمود سالم -أستاذ المحاسبة والتكاليف وعميد كلية تجارة القاهرة سابقا رئيس لجنة الحكم والمناقشة على تفضله بالحضور وقبوله رئاسة اللجنة المؤقـرةـ .ـ وـتشـكرـ تـفضـلـهـ بـوضـعـ مـلاحـظـاتـهـ وـتـوصـيـاتـهـ عـلـىـ هـذـاـ الـبـحـثـ المـتوـاضـعـ .ـ وـأـسـأـلـ اللهـ أـنـ يـمنـحـهـ درـجـاتـ الـعـلـمـاءـ العـامـلـينـ فـيـ الجـنـةـ .ـ

وتشكر الباحثة كذلك السيد الأستاذ الدكتور / نجاتي إبراهيم عبد العليم - أستاذ المحاسبة والتكاليف بكلية ووكيل الكلية على تفضله وقبوله المشاركة في لجنة الحكم والمناقشة وعلى تفضله

بوضع ملاحظاته وتوصياته على هذا البحث المتواضع. وأسأل الله أن يمنحه درجات العلماء العاملين في الجنة.

كما تشكر الباحثة جميع العاملين بمكتبة كلية تجارة بنى سويف، وكلية تجارة القاهرة الذين قدموا كل ما في وسعهم للوصول إلى إتمام البحث أسأل الله أن يجازيهم خيرا .

أساتذتي الأفاضل هذا ما نطق به لساني أما ما في قلبي لكم فالله يعلم وهو الهدى إلى صراط مستقيم.

الباحثة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
إِنَّمَا يَخْشَىُ اللَّهَ مِنْ عِبَادِهِ
الْعُلَمَاءُ
صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة فاطر – الآية رقم 28

فهرس البحث

رقم الصفحة	الموضوع	م
أ : د	مقدمة البحث .	1
1	الفصل الأول : دراسة انتقادية لأساليب تخفيض التكلفة المختلفة.	2
2	مقدمة.	3
4	المبحث الأول : الأساليب التقليدية لتخفيض التكلفة.	4
14	المبحث الثاني : الأساليب الفنية والإنتاجية الحديثة لتخفيض التكلفة.	5
29	الفصل الثاني : التخفيض المنهجي للتكلفة - في خلايا التصميم.	6
30	مقدمة.	7
32	المبحث الأول : إدارة التكلفة.	8
44	المبحث الثاني : التكلفة المستهدفة	9
82	المبحث الثالث : تعريف القيمة.	10
86	المبحث الرابع : هندسة القيمة .	11
105	الفصل الثالث : التخفيض المنهجي للتكلفة - في خلايا الإنتاج .	12
106	مقدمة .	13
108	المبحث الأول : ماهية تحليل القيمة والأهداف التي يحققها تحليل القيمة.	14
119	المبحث الثاني : دور تحليل القيمة من خلال سلسلة تحقيق القيمة.	15
125	المبحث الثالث : مراحل تحليل القيمة والأبعاد الرئيسية لتحليل القيمة.	16
132	المبحث الرابع : دور تحليل القيمة في تخفيض التكلفة.	17
139	المبحث الخامس : علاقة تحليل القيمة بهندسة القيمة.	18
145	المبحث السادس : أسباب نجاح برنامج تحليل القيمة والمشاكل الناجمة عن تحليل القيمة .	19
151	الفصل الرابع: النموذج المقترن لتخفيض التكلفة في ظل التكامل بين مدخلات هندسة القيمة وتحليل القيمة.	20
152	مقدمة .	21

تابع فهرس البحث

رقم الصفحة	الموضوع	م
154	المبحث الأول : مراحل إحداث التكامل بين مدخلٍ هندسيٍّ للقيمة وتحليل القيمة من خلال تحليل سلسلة القيمة.	22
163	المبحث الثاني : دور وكلاء الأداء الداخلي في التأثير على العلاقة بين خلايا التصميم وخلايا الإنتاج.	23
167	المبحث الثالث : المبارزة التنافسية بين خلايا التصميم وخلايا الإنتاج.	24
174	المبحث الرابع : النموذج المقترن لتوضيح التكامل بين هندسة القيمة وتحليل القيمة من أجل تخفيض التكلفة.	25
186	الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية.	26
187	المقدمة .	27
188	المبحث الأول: الدراسة التطبيقية ومجتمع الدراسة.	28
189	المبحث الثاني: نتائج التطبيق العملي.	29
204	النتائج والتوصيات.	30
209	الملاحق .	31
210	الملحق الأول: المراجع.	32
-	الملحق الثاني: النتائج الإحصائية.	33

الفصل الأول

دراسة انتقادية للأساليب المختلفة لتخفيف التكلفة

الفصل الأول

دراسة انتقادية للأساليب المختلفة لتخفيض التكالفة

مقدمة :

يعتبر هدف تخفيض التكالفة أهم الأهداف الاستراتيجية التي تسعى كثير من المشروعات وخاصة المشروعات المتطرفة تكنولوجيا إلى تحقيقه ، تحديداً لأهداف التطور المستمر ومواكبته بيئه التصنيع الحديثة . فقد أثرت التكنولوجيا الحديثة على أنظمة التكاليف والإنتاج وظهرت أنظمة حديثة تتطلب في أدائها ضرورة التوفير في الوقت والجهد والتكلفة . (د . الجبالي - 1998 - ص 1) حيث تعتبر عملية تخفيض التكالفة هدفاً ومطلباً لجميع المشروعات وخاصة المشروعات المتطرفة تكنولوجياً ، وعلى المنشأة أن تهتم بعملية تخفيض التكالفة لكي تتمكن من توفير منتجات بتكلفة مخفضة تلقى قبولاً لدى المستهلك مع الحفاظ على جودة المنتج ومواصفاته بما يحقق رغبات واحتياجات المستهلك . وبذلك يمكن تحقيق تخفيض حقيقي للتكلفة يمكن المنشأة من مواكبة بيئه التصنيع الحديثة وتحقيق اعتبارات التطور المستمر .

وتبدو الحاجة ملحة إلى تخفيض التكالفة حيث أصبحت هدفاً منشوداً للكثير من المنشآت تحقيقاً لاعتبارات التطور المستمر وإرضاء لرغبات المستهلكين . فلم تكن التكاليف مركز اهتمام المشروع في الماضي ولكن كان الإنتاج هو الجانب الأساسي الذي تعطيه الإداره أهمية كبيرة ، حيث كان المديرون يركزون اهتمامهم على كمية الإنتاج وتحديد مواصفاتها ومستلزماتها ، وشجع على ذلك الظروف الاقتصادية التي تربت على حرب 1956، 1967، وقد شهدت هذه الفترة إقبالاً شديداً على المنتجات وزيادة الطلب عليها مما أدى إلى ارتفاع الأسعار والاهتمام بتحقيق ربحية أكبر (د . محمد محمد الجزار - 1972 - ص 8) ، وكان لا بد بالإضافة إلى ما تقدم الاهتمام بالتكاليف وتخفيضها في سبيل زيادة الربحية والوفاء باحتياجات الأفراد وتحقيق رغباتهم مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة وبذلك يمكن وصف السوق في هذه الفترة بأنه سوق المنتج وليس سوق المستهلك .

وتقع مسئولية تخفيض التكاليف على عاتق جميع الوحدات داخل المشروع بهدف الوصول إلى إجمالي تكلفة مخفضة بالاستعانة بالخبرات والجهود والأموال . ولقد ظهرت الأساليب الحديثة التي تعمل على تخفيض التكالفة ، بحيث يأخذ منهاج تخفيض التكالفة وضعماً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي يركز على تخفيض التكلفة الكلية للمنتج أو بمعنى أدق بعد أن يصبح المنتج جاهزاً ، أي أن التخفيض يأخذ شكل لحظي في لحظة معينة هذا مع الحفاظ على مستوى الجودة ومحاولة تحقيق بالمحافظة على التكاليف في حدود التكاليف المعيارية . بمعنى أن عملية الرقابة على التكاليف تركز على أن التكاليف الفعلية لا تتجاوز التكاليف المعيارية ، أي أنها تفترض حالة من السكون في الأمور، لهذا فهي تأخذ

الشكل الثابت وتحقق التخفيض المستمر في التكلفة . ولكن نظراً للتغيرات احتياجات المستهلك بإضافة مواصفات وخصائص جديدة للسلعة دون زيادة في التكاليف وبذلك يتطلب العمل على التخفيض المستمر لتكلفة السلعة. (د. الجبالي - 1998-ص ص 2:3)

وعلى اعتبار أن تخفيض التكلفة هو الهدف الأساسي الذي تصبو إليه جميع المشروعات المتطورة ، لذا يمكن تحقيق تخفيض التكلفة في محاولة للقضاء على الضياع والإسراف ، وزيادة سرعة أداء العمليات ، وزيادة الإنتاجية ، وإيجاد الوسائل والأساليب لتخفيض تكاليف الوحدة . فعملية تخفيض التكلفة تعتبر أسلوب فني ، وينبغي على جميع الإدارات داخل المنشأة ، الاعتراف بتحفيض التكلفة باعتباره مقوماً من المقومات الأساسية لوجودها .

بالتركيز على عملية تخفيض التكلفة ، لابد أن نفرق بين مفهومي تخفيض التكلفة والرقابة على التكاليف . لذلك ترى الباحثة أن الرقابة على التكاليف هي وظيفة تهتم بالتغييرات السريعة في الظروف العملية ، وهذا يتطلب أن تتغير التكاليف المعيارية لمواجهة هذه التغييرات السريعة لذلك فإن الرقابة على التكاليف لا تستطيع القيام بوظيفتها بشكل دقيق وتصبح عملية تخفيض التكاليف هي الأشمل والأدق لمواجهة التغييرات السريعة في الظروف العملية . ونتيجة لذلك فإن تخفيض التكاليف هو برنامج مستمر يخضع للمراجعة بصفة مستمرة ، ولهذا يأخذ تخفيض التكلفة الشكل المتحرك نظراً لأن عملية تخفيض التكلفة تراعي التغييرات السريعة في الظروف العملية وتأخذ عامل الوقت في الاعتبار حتى تصبح عملية التخفيض أدق وأشمل . أما الرقابة على التكاليف فهو يخضع للمراجعة بصفة دورية . فتحفيض التكاليف يركز على مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وتحليليها وفحصها واتخاذ الإجراءات التصحيحية للتخلص من هذه الانحرافات للوصول إلى أن تصبح التكاليف الفعلية في حدود التكاليف المعيارية ، ومن هنا نستنتج أن تخفيض التكاليف أدق وأشمل من عملية الرقابة على التكاليف .

وستعرض الباحثة في الأجزاء التالية أهم المحاولات والدراسات السابقة التي ناقشت موضوع تخفيض التكلفة .

وينقسم هذا الفصل إلى المباحثين التاليين :

المبحث الأول :- الأساليب التقليدية لتخفيض التكلفة .

المبحث الثاني :- الأساليب الفنية والإنتاجية الحديثة لتخفيض التكلفة .

وسوف يتم تناولها على النحو التالي :

المبحث الأول

الأساليب التقليدية لتخفيض التكلفة

يوجد مجموعة من الأساليب التقليدية التي استخدمت لتخفيض التكلفة فقد كان لها دور كبير في ذلك عندما كان حجم الإنتاج صغير ومستوى الجودة المطلوبة قليل ، وذلك لأنها تتسم بالسكون وعدم الحركة ولكن مع التطورات والتغيرات التي شهدتها بيئة التصنيع الحديثة أصبحت لا تصلح كأساليب تستخدم في تخفيض التكلفة ، وهذه الأساليب تمثل فيما يلي :- (د. الجبالي - 1998 - ص ص 14:11)

- 1/ نظام الرقابة الإدارية .
 - 2/ نظام الرقابة المفتوح.
 - 3/ مدخل تحليل نظم الأداء الاجتماعي.
 - 4/ منهج محاسبة الانحرافات.
- وسوف يتم تناول كل أسلوب بشكل مختصر
- 1/ نظام الرقابة الإدارية :-**

ويتضمن هذا النظام تحديد الأهداف ، وقياس نتائج التنفيذ ، ثم مقارنة الأهداف المخطططة مع نتائج التنفيذ الفعلي ، للوصول إلى أفضل أساليب العلاج التي تعدل بها الأهداف لتصبح واقعية . ويعتمد هذا النظام على التغذية العكسية لتجنب تكرار حدوث الانحرافات في الفترات المستقبلية . ولكن يتسم هذا النظام بالسكون وعدم الحركة ويركز على رقابة التكلفة بدلاً من رقابة مسببات حدوث التكلفة. بالإضافة لذلك فقد ركزت جهود التخفيض على المراحل التنفيذية، دون مراعاة أن تأتي خطة التخفيض شاملة لكافة المراحل التي يمر بها المنتج .

-2/ نظام الرقابة المفتوح :-

يحتاج هذا النظام إلى نموذج مستقبلي ، للتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها ، و اختيار أفضل أساليب العلاج الممكنة قبل حدوث الانحراف . وهذا يؤكد أن هذا النظام هو بمثابة نموذج للتغذية الأمامية ، ولكن يصعب تطبيقه في حالة البيئة التي تتسم بالдинاميكية والحركة

-3/ مدخل تحليل نظم الأداء الاجتماعي :-

يعتبر بمثابة مدخل منظم يستهدف تحديد أساليب الرقابة المناسب استخدامها ، وتحديد الشخص الذي سيقوم بالإشراف على تنفيذها . وهو بهذه الطريقة يدمج بين احتياجات الأفراد والتغيرات في تكنولوجيا الإنتاج ، واستنتاج أهم العقبات الفنية التي تواجه سير الإنتاج . ويعتبر هذا المدخل فعالاً في حالة حدوث تأثير متبادل لمراكز الأداء المختلفة أو لخلايا الإنتاج على بعضها البعض .

وتمثل فلسفة نظام الأداء الاجتماعي في تحليل احتياجات ورغبات الأفراد ، بهدف استنتاج تلك العناصر التي تؤثر في عملية الرقابة . ولكن هذه النظم لا تركز إلا على الاهتمام بعلاج مشاكل الأداء الجماعي لأطراف الأداء ، وأيضاً فإن هذه النظم مثل سابقتها من النظم الأخرى لا توجه الاهتمام نحو التخفيض . بمعنى أن الهدف يقتصر فقط على محاولة كشف أوجه الانحرافات وتحديد الأعطال باعتبار أن ذلك هو السبيل الوحيد نحو تخفيض التكالفة ، وهو ما لا يتمشى مع الهدف الأساسي لهذا البحث.

-4/1- منهج محاسبة الانحرافات :-

اهتمت الصناعات في الآونة الأخيرة برفع كفاءة الإنتاج بهدف استمرارية تحقيق مستوى جيد من الجودة ، وزيادة الربحية ، ولذلك يهتم المديرون بتحسين الإنتاج وفحص انحرافات التكالفة وتحديد المسئولية عن كل منها .

ويطلق على منهج محاسبة الانحرافات اسم تحليل الانحرافات باستخدام معايير التكالفة والموازنات وهو أسلوب رقابي لاحق لمراحل الإنفاق المختلفة لحدوث التكالفة . وتمثل عملية فحص وتحليل انحرافات التكالفة بداية اهتمام الإدارة بالتكليف المعيارية . ويمكن تحديد إطار العمل النظري لمحاسبة الانحرافات من خلال التكليف المعيارية ، عن طريق تقسيم الانحرافات إلى ثلاثة أنواع :-

1- انحرافات يمكن رقبتها.

2- انحرافات لا يمكن رقبتها.

3- أحداث غير عادية وغير متوقعة ينتج عنها انحرافات غير عادية.

إذا واجهت الإدارة أي قصور في نظام التكليف الفعلية ، فيمكنها اتباع طريقة المحاسبة عن الانحرافات ، حتى أنها إذا لم يكن لديها نظام تكاليف فعلية فيمكنها أن تتبع ثلاثة طرق وهي :

(tait 1985-pp 36:37)

1- شطب كل الانحرافات . Write off all variances.

2- تأجيل كل الانحرافات . Defer all variances.

3- تسوية كل الانحرافات . Compromise.

-1/4/1- هدف منهج محاسبة الانحرافات :-

يهدف هذا الأسلوب إلى رقابة ومحاولات تجنب الإسراف والتخلص من الانحرافات غير الحتمية وذلك عن طريق مقارنة التكالفة الفعلية للمنتج النهائي بمعايير التكالفة وتحديد الانحراف بين التكالفة الفعلية والتكلفة المعيارية ، ثم حصر مجالات الانحرافات وتحليلها والتخلص من الانحرافات غير الحتمية بإتباع منهج التغذية العكسية Feed Back للوصول إلى واقعية المعيار .

ويركز هذا الأسلوب على الإنفاق وليس على مسببات حدوث الإنفاق ولهذا السبب لم تستطع أساليب الرقابة التقليدية تخفيض التكلفة مواكبة التطورات الحديثة في بيئة الصناعة المتطرفة في الوقت الحاضر وتحقيق اعتبارات التطور المستمر . وبالتالي ظهرت عدم كفاءة وفعالية أساليب الرقابة على التكلفة باستخدام معايير التكلفة التقليدية والموازنات (Lyall 1990:44-45) كما يوجد أساليب تقليدية أخرى مثل رقابة ولاحظة العمال ، الرقابة باستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية .

فالرقابة بهدف تخفيض التكلفة لا بد أن تصبح رقابة على الجودة ورقابة على زمن التسليم ورقابة على مستوى خدمة ما بعد البيع حتى نضمن مواكبة أسلوب الرقابة لبيئة التصنيع الحديثة . وأشار أحد الكتاب (د. محمد محمود يوسف - 1993 ص 46) إلى دراسة أجريت لفحص انحرافات التكلفة تتطلب ضرورة دراسة نوعان من الظواهر ، الظاهرة الأولى هي أنه يجب التأكد من استبعاد ما يعرف بالمشاهدات المتطرفة . ويتم ذلك عند فحص هذه البيانات حيث تكون هذه المشاهدات غير متسقة مع باقي البيانات ويترب على عدم استبعاد هذه المشاهدات المتطرفة ، التوصل إلى معايير للتكلفة يترب عليها انحرافات يصعب عند فحصها التعرف على مسبباتها الحقيقة . أما الظاهرة الثانية فهي ضرورة استبعاد المشاهدات المؤثرة على تحيز المعايير ، وتظهر هذه المشاهدات عند إجراء صيانة أو إحلال أو إصلاح مكثف لبعض خطوط الإنتاج عند مستوى معين من النشاط ، مما يترب عليه ظهور قيم للتكلفة لا تناسب وحجم الإنتاج خلال الفترة وبالتالي يجب استبعاد كل من المشاهدات المتطرفة والمشاهدات المؤثرة من البيانات التاريخية قبل إعداد معايير التكلفة .

ولكن يشوب هذا الأسلوب أن تحليل انحرافات التكاليف لا يعطي نتائج كافية وملائمة لطبيعة المشروعات الحديثة لأنخفاض أهمية انحرافات العمل المباشر . كما أن مقاييس الانحرافات غير مناسبة حيث أن مستوى الأداء قد تم تقييمه في ضوء الخطط المحددة في الموازنة .

وبالتالي يتطلب الأمر إحداث رقابة على التكاليف لإمكان تخفيضها وتخفيض الانحرافات السلبية غير المرغوب فيها . ويتتحقق ذلك عن طريق الرقابة التشغيلية التي تحدد مسؤولية الأفراد عن التكاليف التي يتم رقتابتها ، وتحديد كيف يتم رقابة هذه التكاليف وتتضمن الرقابة التشغيلية أسلوبين أساسيين هما (Cooper - 1996:pp240:241)

- 1- تحليل الانحرافات .
- 2- مراكز المسئولية .

- 1- تحليل الانحرافات :-

يمكن استخدام تحليل الانحرافات في متابعة كيف يكون الأفراد مسؤولون عن إحداث رقابة على التكاليف والهدف من تحليل الانحرافات هو التأكد من تحقق الموازنة فمعظم الشركات اليابانية تستخدم تحليل الانحرافات بهذه الطريقة وبعض الآخر يستخدم تحليل الانحرافات لمتابعة كيف يمكن تحقيق أهداف التطور المستمر . ويستخدم تحليل الانحرافات لتحديد أية تغيرات قد تطرأ على سير العملية الإنتاجية وذلك باستخدام المعايير . هذه المعايير إما أنها تعكس التحسينات المتوقعة التي تؤدي إلى أنشطة التحسين المستمر أو تحليل الانحرافات التي تنتج عن التعديلات المتوقعة.

- 2- مراكز المسؤولية :-

توضح مراكز المسؤولية الأفراد المسؤولين عن التكاليف . فالتكاليف يجب أن تخصص مباشرة على المراكز التي يقوم الأفراد برقتبتها . ويكون من غير الممكن تحديد مسؤولية الأفراد عن أي تغيرات في مستوى استهلاك الموارد . إذا استخدمت طريقة تخصيص التكاليف الغير مباشرة ، وذلك لعدم وجود طريقة يمكن من خلالها معرفة ما إذا كانت التغيرات في استهلاك الموارد يؤدي إلى تغيير أو تحريف في عملية التخصيص غير المباشرة أو يؤدي إلى تغير فعلي في مستوى الاستهلاك .

-تعريف محاسبة المسؤولية :-

وتندرج مراكز المسؤولية ضمن نظم محاسبة المسؤولية فمحاسبة المسؤولية هي نظم تصمم لتجميع وإعداد تقارير التكاليف من خلال الأفراد المسؤولون عن رقابة التكاليف . وتضم محاسبة المسؤولية كلاً من أساليب الرقابة والتخطيط فمحاسبة المسؤولية تهتم بتحديد المسئول عن الإنفاق وليس تحديد نوع الإنفاق وما معناه - فهي منهج مختلف لتجميع التكاليف والتأكد من التحول من تكلفة المنتج إلى تقييم الأداء . (Polimeni and Fabozzi-1991-pp960:961)

وتعتبر مراكز المسؤولية نشاط أو مجموعة من الأنشطة يشرف عليها أفراد معينين . وتصبح مراكز المسؤولية لها تأثير هام في عملية رقابة التكاليف بهدف تخفيضها وتهتم كذلك بعملية تقييم الأداء . (Moriarity and Allen – 1991-pp5:6)

وتقسم مراكز المسؤولية إلى ثلاثة مراكز هم :- (Letricia Gayle –1996-p580)

- 1- مراكز التكلفة .
- 2- مراكز الربحية .
- 3- مراكز الاستثمار .

- 1- مراكز التكلفة :-

هي أقسام مسئولة عن التكاليف داخل المنظمة ، وهي إما أن تكون قسم واحد أو مجموعة أقسام داخل القسم الواحد ويتم تعين مدير تنفيذي لمركز التكلفة وهو من داخل الشركة لأنه يصبح مسؤولاً عن أداء واجبات تخص المنظمة ككل . ويعتبر مركز التكلفة وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف وتتحدد بحدود مسئولية شخص معين وتتركز المسئولية في جانب التكاليف التي يمكن لها المسئول أن يؤثر فيها بالقرارات التي قد يتبعها ويعتمد قياس الأداء بمركز التكلفة على المقاييس التي تعكس كفاءة وفعالية تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز . (أحمد محمود يوسف 2004-ص 125)

وتقسيم التكاليف بواسطة مراكز التكلفة يجب أن يتبع نظام محاسبة المسئولية للمنظمة . فالتكاليف يجب أن تخصص طبقاً لخطوط المسئولية والسلطة داخل المنظمة . كما يراعي محاسبى المنظمة خريطة المنظمة كإطار عمل أساسى لنظام محاسبة المسئولية . فخريطة المنظمة تحدد المسئولية الوظيفية لكل مدير داخل المنظمة .

وتجد بعض المنظمات أن مراكز التكلفة أكثر ربحية لتأسيس مراكز الربحية حيث أنها تسمح للمديرين بالتحكم أو التأثير على الإيرادات مثلها مثل التكاليف . والتغيير والانتقال من مركز التكلفة إلى مركز الربحية يجعل المديرين أكثر اهتماماً بإيجاد طرق لزيادة إيرادات المراكز ، وذلك عن طريق التوسيع في الإنتاج أو تحسين طرق التوزيع .

- 2- مراكز الربحية :-

تجد بعض الشركات أن تأسيس مراكز الربحية يمكن من خلالها السماح للمديرين برقابة والتأثير على الإيرادات مثلها مثل التكاليف . والتغيير من مركز التكلفة إلى مركز الربحية يجعل المديرون أكثر اهتماماً بإيجاد طرق لزيادة ربحية المركز بواسطة التوسيع في الإنتاج أو تحسين طرق التوزيع . ومركز الربحية هو المحاسبة عن كلّاً من الإيرادات والتكاليف ، فمركز الربحية يمتلك سلطة تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات.

- 3 - مراكز الاستثمار :-

مديري مركز الاستثمار مسؤولون عن المصارييف ، الأرباح ، والأصول الخاصة بالمركز ، ويرتبط مركز الاستثمار برأس المال المستثمر لتحديد العائد على الاستثمار داخل كل قسم.