

المبحث الأول

مفهوم ونشأة وتطور محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي علم مثل العلوم الأخرى له مبادئ وأركان وأهداف وخصائص ومقومات، ونظام التكاليف هو نظام ينطبق عليه تعريف النظام بأنه مجموعة من الأجزاء وحدات أو إجراءات أو طرق أو نظم فرعية مرتبة ترتيباً منطقياً تعمل في تناسق تام بغرض الوصول إلي هدف محدد، وبما أن هدف الباحث التوصل إلي نتائج تفضي إلي حساب تكلفة صحيحة ودقيقة للوحدة المنتجة كان لا بد أن يتطرق إلي مفهوم ومقومات هذا النظام بإعتباره الأساس الذي تبني عليه الدراسة.

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم ونشأة وتطور محاسبة التكاليف وذلك على النحو

التالي:-

أولاً: مفهوم التكلفة ومحاسبة التكاليف

فيما يلي يستعرض الباحث المفهوم العام للتكلفة والذي من خلاله يمكن الوصول إلي تعريف

شامل لمفهوم محاسبة التكاليف، وذلك على النحو التالي:-

(1) مفهوم التكلفة

تعني كلمة تكلفة من وجهة نظر المحاسبة تضحية إختيارية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، بمعنى تدفقات نقدية خارجة أو تعهدات بالدفع في الفترة المستقبلية أو نقص في قيمة الأصول المملوكة نتيجة الاستخدام¹.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أن الشيء المضحي به قد لا يكون في صورة مادية فقط

فقد تكون التضحية في صورة نقص مقابل استخدام الأصول وهو ما يعرف بالإهلاك.

كما يُعرّف آخر التكلفة بأنها أيّة تضحية إختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو

معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية

يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية².

أن التعريف السابق ألزم أن تكون التضحية إختيارية، لأنه إذا كانت التضحية من غير إرادة

فان قيمة المفقود لا تعتبر تكلفة وذلك لان المفقود أو الضائع لن يترتب عليه منفعة اقتصادية وهو

ما أشار في التعريف.

¹ - د.سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيق (عمان: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2012م)، ص 27.

² - د.عسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف (عمان : دار وائل للنشر ،2006م)، ص 15.

في حين عرّف آخر التكلفة بأنها تمثل تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر أو في المستقبل، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلي مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقاً لمبدأ المقابلة وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل فإن التكلفة تتحول إلي أصل يظهر في قائمة المركز المالي¹.

حيث بيّن التعريف السابق أن التضحية تتحول إلي مصروف إذا ترتب عليها منافع حالية، وتتحول إلي أصول إذا ترب عليها منافع مستقبلية ولم يوضح التعريف ما يحدث للتضحية حالة عدم تحقيق منافع مطلقاً، وبالطبع تتحول إلي خسارة.

كذلك بيّن آخر أن هنالك عدة مصطلحات قد تستخدم كمترادفات للتكلفة كالتكلفة (Expenditure) والمصروف (Expense) والخسارة (Loss)، وذلك بالرغم من إختلافها عن التكلفة، فالنفقة هي التضحية بموارد إقتصادية للحصول على منافع، أما المصروف فهو تكلفة مستنفدة فقدت قدرتها على تقديم منافع في المستقبل، أما الخسارة فهي التضحية بموارد إقتصادية دون الحصول على منافع².

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قصر دور النفقة بأنها تضحية بموارد إقتصادية دون الإشارة إلي إختيارية أو إلزامية التضحية، فإذا كان الشيء المضحي به رغماً عن الإرادة فقد يتعذر الحصول على المنافع إقتصادية.

كذلك عرّف آخر التكلفة أنها عبارة عن تضحية مالية مقابل الحصول على عائد، بمعنى أن الهدف الأساسي من استخدام الموارد المالية هو الحصول على عائد ولكن إذا تم الحصول على عائد فوري فإن التكلفة تتحول إلي مصروف (Expense) وهذا يعني أن المصروف عبارة عن الخطوة التالية لاستخدام الموارد المالية فهو عبارة عن تكلفة بعد الحصول على المنفعة الحالية، ومن ناحية أخرى فإن التكلفة إذا حققت منافع ولكنها مستقبلية ستصبح أصلاً، أما في حالة عجز التكلفة في تحقيق المنفعة الحالية فإنها تصبح خسارة (Loss) وفيما يتعلق بمصطلح النفقة (Expenditure) فهي مرادفة للمصروف وغالباً ما تستخدم النفقات في الوحدات الحكومية والوحدات الأخرى غير الهادفة إلي تحقيق الربح بينما المصروفات في الوحدات الربحية³.

¹ د. السيد عبدالمقصود ديبان ود. ناصر نور الدين عبداللطيف، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012م) ص 29.

² د.فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف (1) (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، 2007) ص 5.

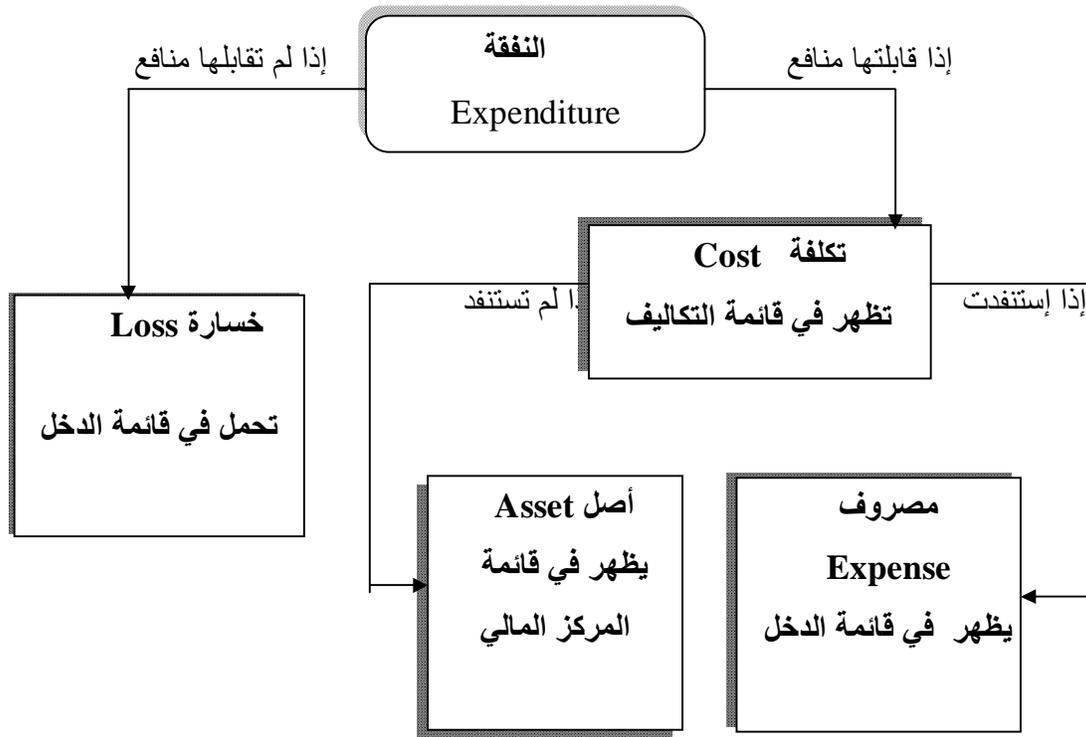
³ د.الهادي أم محمد إبراهيم، المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: د ن، 2011)، ص ص 8-9.

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قد قصر دور التكلفة بأنها عبارة عن تضحية مالية مقابل الحصول على عائد، في حين أن التكلفة قد تكون تضحية بموارد غير مالية أي مادية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية.

فيما يلي يستعرض الباحث شكل رقم (1/1/1) يوضح مفهوم العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1/1/1)

العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة



المصدر: د. فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف (1) (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، 2007) ص6.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (1/1/1) انه يعبر عن مدي إرتباط النفقة بالمنافع وعن مدي إرتباط التكلفة بالاستنفاد، كما يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (1/1/1) أن هنالك مصروفات قد تكون إيرادية أي تحمل في قائمة الدخل وهي مشابهة إلي حالة الاستنفاد، وهنالك مصروفات رأسمالية فتحمل على الأصول، مثل مصاريف التمويل كما أوضح المعيار المحاسبة الدولي رقم(23) بإمكانية رسملتها او اعتبارها مصروفات إيرادية مؤجلة تحمل على قائمة.

مما سبق ومن خلال التعريفات السابقة التي تناول مفهوم مصطلح التكلفة يستنتج الباحث النقاط التالية:-

- (أ) أن التكلفة هي تضحية إختيارية ذات قيمة اقتصادية.
- (ب) لا يلزم أن يكون الشيء المضحي به في صورة مادية فقط، بل قد تكون التضحية في صورة معنوية، فيعتبر الجهد العضلي والذهني المبذول تضحية معنوية في سبيل الحصول على منفعة (أجور)
- (ج) قد تكون المنافع حاضرة فتعتبر مصروفات أو مستقبلية فتعتبر أصول أو قد لا تقابلها منفعة فتعتبر خسارة.

مما سبق وعلى ضوء التعريفات التي تناولها الكتاب لمفهوم التكلفة يُعرّف الباحث التكلفة بانها أي تنازل طوعية عن ممتلكات مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية.

(2) مفهوم محاسبة التكاليف

فيما يلي يستعرض الباحث مفهوم محاسبة التكاليف وذلك على النحو التالي:-

محاسبة التكاليف هي أداة تحليلية تشتمل على مجموعة المبادئ والنظريات والمفاهيم والأصول العلمية والأساليب والإجراءات العملية التي تستخدم في تتبع وحصر وتجميع وتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالحركة الداخلية لعناصر التكاليف وذلك بغرض قياس التكاليف وإحكام الرقابة عليها وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أدائها لوظائف التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات وهي بذلك تعد نظاماً للمعلومات الإدارية¹

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قد حصر دور التكاليف من خلال وظائفها المتمثلة في الوظيفة التسجيلية والتحليلية والرقابية وحصر أهدافها المتمثلة في تزويد الإدارة بالمعلومات ولم يتناول الهدف الأساسي للتكاليف وهو تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، كما وصفها بأنها مجموع من المبادئ والنظريات، فمحاسبة التكاليف تعتبر علم مثل العلوم الأخرى له مبادئه ونظرياته ومفاهيمه.

¹ Jawahar Lal ,Seem Arsrivasava ,Cost Accounting,4th edition (NewDelhy: Mc.Graw.Hill Publishing.Co.Ltd,2009), P26.

كما تعرف محاسبة التكاليف بأنها ذلك العلم الذي يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استناداً إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة¹. يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قد قصر دور محاسبة التكاليف في تجميع وتبويب التكاليف وتحديد تكلفة الإنتاج، ولم يتناول دورها الرقابي. في حين عرّف آخر محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من الإجراءات التي تتصف بأنها منتظمة في مناهج منطقية وأنها تركز على علمية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى وأنها تشكل وظيفة أو وظائف معينة محددة لها هدف مطلوب². ان التعريف السابق وصف محاسبة التكاليف وصف مجمل بمعنى انه ذكر وظائف التكاليف اجمالاً دون تفصيل والأهداف دون تحديد والقواعد دون توضيح. فوظائف محاسبية التكاليف هي التسجيل والتحليل والرقابة وأهدافها عديدة منها قياس تكلفة الوحدات. بينما يري آخر أن محاسبة التكاليف تعمل على قياس وتحليل البيانات، وتزويد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق باغتناء واستخدام الموارد³. يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق أن هنالك خلط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

كما تعرف محاسبة التكاليف بأنها عبارة عن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق الأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة بشأنها ويكون ذلك من خلال القيام بعملية التسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية وبعبارة أخرى، مختصرة انها علم له موضوع محدد وأهداف ووظائف محددة⁴.

إن التعريف السابق قصر دور التكاليف بانها تبحث في متابعة عناصر الإنفاق بغرض قياس التكلفة، فهذا يمثل الدور التقليدي للتكلفة، فقد أصبحت الأساليب الحديثة للتكاليف تقدم معلومات للإدارة تساعد في كسب ميزة تنافسية .

1 د. محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف(القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات العربي للنشر، 2009م) ص 8.

2 د. طلال عبد الحسن حمزة الكسار، د.محمود جلال احمد البياتي، محاسبة التكاليف قياس تخطيط رقابة (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010م) ص18

3 Horongren Charles T and Others, Cost Accounting Managerial Emphasis (New Jersey: Pearson Prentice Hall, Upper: 2006), P2.

4 د. صالح الرزق، و د.عطا الله خليل ورا، مبادئ محاسبة التكاليف (عمان: دار الزهران للنشر والتوزيع، 2011م) ص ص8-9.

كما عرّف آخر محاسبة التكاليف بأنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاءة¹.

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قصر دور محاسبة التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف، ولم يتعرض إلي أنها علم له مبادئ ووظائف وأهداف، كما لم يشمل التعريف هدف قياس تكلفة الإنتاج وإنما ركز على هدف رقابة عناصر التكاليف .

في حين عرّف آخر التكاليف بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات².

إن التعريف السابق قصر دور التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج والرقابة على عناصر الإنتاج، وهذا يمثل الدور التقليدي للتكاليف، أما الدور الحديث فيتمثل في مد الإدارة بمعلومات تساعد في ترشيد القرار.

كما عرّف آخر محاسبة التكاليف بأنها النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة، فهناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة³.

يلاحظ الباحث من خلال التعريف السابق انه قصر دور التكاليف في قياس وعرض التكاليف، ولم يتناول دورها الرقابي.

مما تقدم ومن خلال التعريفات المختلفة للتكاليف يستنتج الباحث النقاط التالية:-

(أ) أن معظم التعريفات تؤكد أن محاسبة التكاليف لا يقتصر دورها على جمع وتسجيل المعلومات المتعلقة بالتكاليف، إنما يمتد إلي تحليل تلك المعلومات بصورة سليمة ودقيقة وفي الوقت المناسب وتقديمها للإدارة وفقاً للأسس والمبادئ العلمية المتعارف عليها لتساعد في الرقابة على التكاليف وزيادة الكفاءة وبالتالي ترشيد ودعم القرار الإداري.

(ب) أن محاسبة التكاليف علم تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب والإجراءات والقواعد المتخصصة.

¹ د. محمد علي احمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية (عمان: زهران للنشر والتوزيع، 2012م) ص 10.

² د. عبد الناصر ابراهيم نور، أ. عليان الشريف (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006م) ص 12.

³ د. فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف(1) مرجع سابق، ص 8.

(ج) أن محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق غايات و أهداف محددة، ولها مقومات وأركان ووظائف تساعدها على تنفيذ هذه الغايات.

مما تقدم وعلى ضوء التعريفات والاستنتاجات السابقة يخلص الباحث إلي اقتراح تعريف لمحاسبة التكاليف بأنها عبارة عن نظام يبدأ بجمع وحصر وتسجيل البيانات ومعالجتها بمبادئ وأسس علمية، ثم تحليل المخرجات وراقبتها وتقديمها إلي الإدارة في شكل معلومات تساعدها في أداء وظائفها.

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والإدارية

بعد أن استعرض الباحث مفهوم محاسبة التكاليف، وحتى يتم التمييز بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يستعرض الباحث فيما يلي أهم أوجه العلاقة وذلك على النحو التالي¹:-

1- تعني المحاسبة المالية ببيان المعاملات المالية بين الوحدة الاقتصادية والغير، علاقات

الدائنية والمديونية، بينما تعني محاسبة التكاليف بالعمليات داخل المنشأة.

2- تحكم المحاسبة المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Generally

Accepted Accounting Principles) (GAAPs) بينما تحكم محاسبة

التكاليف بالأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية.

3- تتصف معلومات المحاسبة المالية بالشمول وهي تعرض في صورة إجمالية، أما

معلومات محاسبة التكاليف فهي تفصيلية.

أما العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، يري آخر انه لقد اختلف

المحاسبون في تحديد العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مما أدي إلي قول

البعض انه لا يوجد ما يسمى بالمحاسبة الإدارية واعتبروها احدي مجالات محاسبة

التكاليف، وفي واقع الأمر أن المحاسبة الإدارية فرع مستقل عن فروع المحاسبة لها

إطارها التطبيقي وأهدافها المستقلة، وهي أوسع من مجالات محاسبة التكاليف حيث تعتبر

محاسبة التكاليف أحد أساليب المحاسبة الإدارية².

من خلال توضيح العلاقات السابقة يري الباحث أن لكل فرع من فروع المحاسبة أهدافه

وظائفه وطبيعته، ويجب أن تتكامل وظائف تلك الفروع لتحقيق هدف المنشأة، وان الاختلاف

بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف يكمن في نوعية المعلومات التي تقدمها، حيث تتصف

¹ المرجع السابق، ص 13.

² د. الهادي آدم، مرجع سابق، ص 7-8.

المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بانها معلومات مالية، بينما المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية بأنها غير مالية.

بينما يري آخر أن معلومات المحاسبة الإدارية تستخدم التي داخل المؤسسات او الشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها أو الاطلاع عليها إلا من عدد قليل من المستخدمين ومتخذي وصناع القرار وتختلف عن المحاسبة المالية في عدة جوانب منها، أنها ليست إلزامية وتاريخية ومستقبلية¹.

يلاحظ الباحث من خلال تعريف المحاسبة الإدارية السابق بأنها تقدم معلومات سرية، يجعل منها أداة بوليسية وليس أداة رقابية، الأمر الذي يجعلها محل عدم ثقة من العاملين مما يؤثر على تحقيق أهدافها.

كذلك يصف آخر العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في أن محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات لغرضين رئيسيين، الغرض الأول احتساب التكاليف بهدف إعداد القوائم المالية، أما الغرض الثاني فهو توفير معلومات لاستخدامها من قبل إدارة المنشأة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، أما المحاسبة الإدارية فهي احد فروع المحاسبة، تعني بتزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها للمفاضلة بين البدائل المختلفة².

يلاحظ الباحث من خلال العلاقة السابقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أنهما فروع لأصل واحد وهو المحاسبة المالية، لكل فرع أهدافه واستخداماته المختلفة، ويجب أن تتلاقى تلك الأهداف الفرعية وتصب في الهدف العام للمنشأة.

في حين يري آخر أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مستقلان بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف تمثل عنصر مشترك في كلاهما وان نطاق كل منهما مختلف³.

التعريف السابق يبين أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يكملان بعضهما البعض البعض، وهذا بالطبع ينفي قول البعض انه لا يوجد ما يسمى بالمحاسبة الإدارية.

¹ د.مصطفى يوسف كافي، وآخرون، المحاسبة الإدارية،(عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،2012م)، ص 13.

² د.أحمد الظاهر، د.محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية،(القاهر: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات،2009م)، ص 16-17.

³ د.مصطفى نجم البشاري، المحاسبة الإدارية،(الخرطوم: دن، 2007م) ص 7.

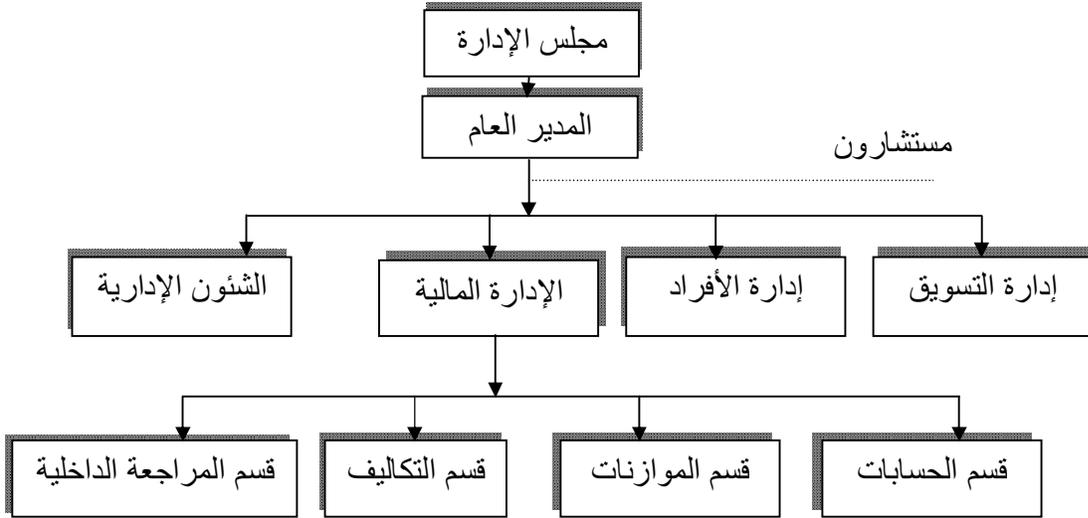
كما بيّن آخر العلاقة بين المحاسبة ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في أن المحاسبة الإدارية تقيس وتقدم تقارير مالية وغير مالية تهدف إلى مساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف، كما تركز المحاسبة المالية على تقديم تقارير لجهات خارجية، أما محاسبة التكاليف فهي تقدم تقارير مالية وغير مالية تتعلق باغتناء واستهلاك المنشأة كما تقدم معلومات للإدارة وللحسابات المالية¹.

يلاحظ الباحث من العلاقة السابقة بين المحاسبة ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أن شكل العلاقة أصبح دائرياً حيث يستفيد كل فرع من المعلومات التي يقدمها الفرع الآخر وفي نهاية الأمر تحقيق أهداف المنشأة.

مما تقدم وبعد أن قام الباحث باستعراض مفهوم محاسبة التكاليف والعلاقة بينها وبين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية يتبادر إلى ذهن الباحث سؤال حول أين موقع محاسبة التكاليف من الهيكل التنظيمي للمنشأة؟ للإجابة على هذا السؤال يستعرض الباحث شكل رقم (2/1/1) يوضح موقع التكاليف من الهيكل التنظيمي وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم(2/1/1)

موقع التكاليف في الهيكل التنظيمي



المصدر: د. محمد علي احمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية (عمان: زهران للنشر والتوزيع، 2012م) ص 24.

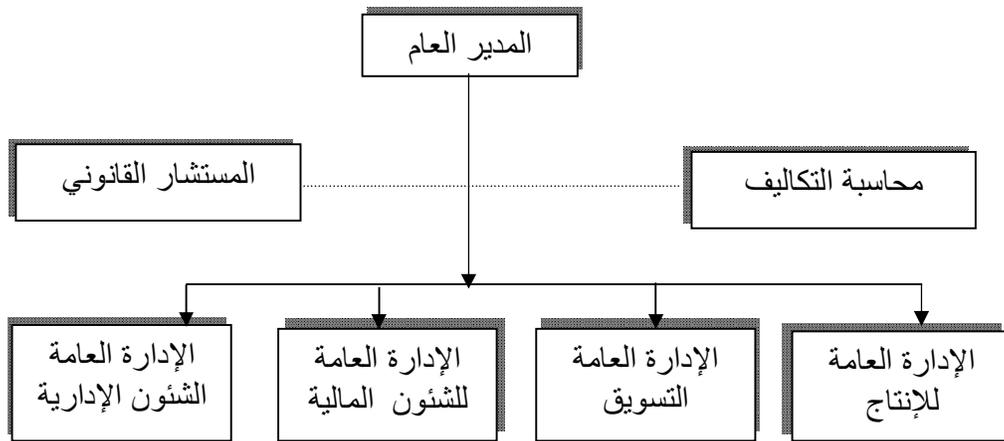
¹Horngrén Charles. T and Others, Management and Cost Accounting, Second Editions (London: Prentice Hall Europe, 2002), P6.

يلاحظ الباحث من خلال شكل رقم (2/1/1) أن التكاليف قسم يتبع للإدارة المالية، وأن وضع التكاليف في الهيكل التنظيمي السابق لا يساعدها في تحقيق أهدافها، فإن التكاليف تحتاج إلي علاقات أفقية بين الإدارات الأخرى لكي تستطيع من خلالها الحصول على بيانات تقوم بتحليلها وترجمتها في شكل قوائم أو تقارير، فهذا الوضع يضعف دور التكاليف كثيراً في الحصول على البيانات المطلوبة، يري الباحث أن تكون التكاليف إدارة تنفيذية وليست استشارية تتبع للمدير العام مما يكسبها قوة في التعامل مع الإدارات الأخرى للقيام بوظائفها.

في هذا الإطار يوضح آخر أن موقع التكاليف في الهيكل التنظيمي عندما تكون كجهة استشارية يختلف عن موقعها عندما تكون كجهة تنفيذية كما يظهر في الشكل (2/1/1)، ولتوضيح هذا، يستعرض الباحث الشكل رقم (3/1/1) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (3/1/1)

موقع التكاليف في الهيكل التنظيمي باعتباره نشاط استشاري



المصدر: د. فتح الرحمن الحسن منصور، د. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف (1) (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، 2007) ص 12.

يلاحظ الباحث من خلال الشكل رقم (3/1/1) ان محاسبة التكاليف تتبع للمدير العام مباشرة، فيري الباحث أن وضعها كجهة استشارية قد يبعدها من الجانب التنفيذي.

مما تقدم يري الباحث أن محاسبة التكاليف تخدم أطرف عديدة داخل المنشأة، فهي تخدم الإدارة المالية بتقديمها معلومات عن تكلفة الإنتاج والمخزونات والإنتاج تحت التشغيل تساعدها في إعداد القوائم المالية، وتخدم المحاسبة الإدارية بتقديمها لمعلومات عن عناصر التكلفة تساعدها في المفاضلة بين البدائل، لذا يري الباحث ضرورة اهتمام المنشآت بالتكاليف.

ثالثاً: نشأة وتطور محاسبة التكاليف

تناولت الكثير الدراسات والبحوث العلمية نشأة وتطور محاسبة التكاليف وتعددت وجهات النظر حول عمر وتاريخ نشأة التكاليف بالضبط، فيما يلي يستعرض الباحث تلك الآراء وذلك على النحو التالي:-

تعتبر المحاسبة المالية أقدم فروع المحاسبة ظهوراً، بحيث يمكن إعتبارها المحاسبة الأم، والأصل الذي تفرعت عنه معظم الفروع الأخرى، وقد ظلت المحاسبة المالية حقبة طويلة من الزمن المصدر الرئيسي للبيانات ولقياس نتائج الأعمال، وإلتصقت بشكل وثيق بالمنشآت التجارية ولكي تحقق المحاسبة المالية هذه الأهداف فإنها قد إهتمت بنتائج الإحداث المالية وقيدها أولاً بأول في سجلات تتناسب وطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل التطبيق، ولكن مع توسع النشاط وظهور الحاجة إلي وجود الوكلاء مثل مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين كوكلاء عن أصحاب رأس المال في إدارة النشاط ومن ثم الحاجة إلي مساءلتهم عن نتائج العمليات ظهرت الحاجة إلي بيانات ومعلومات أكثر دقة وتحليلاً وتفصيلاً لا تتسع مقاصد المحاسبة المالية للوفاء بها، الأمر الذي أدي إلي ظهور محاسبة التكاليف وتبلورها كفرع جديد من فروع المحاسبة (1).

في بداية الأمر كانت محاسبة التكاليف في شكلها المبدئي مستمدة من الحسابات المالية بالمنشآت الصناعية ثم أصبحت محاسبة التكاليف كفرع من النظام المحاسبي الشامل مستقلة بمبادئها وفروضها وأسس قياسها وأهدافها ووسائل تحقيقها كما بدأت تظهر في ضوء حاجة الإدارة إلي تفاصيل وتحليل حول التكلفة الفعلية من ناحية والحاجة إلي استخدام طرق أخرى لإثبات حركة المواد الأولية وإمساك حسابات مراقبة المخازن فيما يخص مراقبة المواد وضبط تكلفة العمل وحصر وقياس حسابات الخدمات والمصروفات الأخرى تمهيداً لقياس التكلفة الفعلية للمنتجات (2).

كذلك عُرفت محاسبة التكاليف من قديم الأزل وقد لازمت طبيعة مشاريع الأعمال وكانت هنالك جهود للدراسات الخاصة بالتكلفة لبعض الكتاب والمفكرين مثل (F.W. Taylor) الأب العلمي للإدارة وغيره حيث اهتمت جهودهم بزيادة إنتاجية العمالة حتى يتم تخفيض تكلفة أجر الوحدة للأجر المباشر كما ثبت أيضاً ان هنالك عوامل ادت للاهتمام بدراسة محاسبة التكاليف مثل

¹ - د.سامي نجدي محمد رفاعي، المحاسبة عن التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي(القاهرة: بن د، 2012م)، ص ص13- 14

² - أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف المنظور التقليدي والحديث(عمان: دار اليازوري العلمية للنشر، 2011 م) ، ص ص31- 32

زيادة العمالة، حماية المستهلكين من فرض نفوذ المنتجين بزيادة الاسعار بالإضافة إلي زيادة حدة المنافسة وزيادة الإنتاج¹.

من الثابت تاريخياً أن استخدامات محاسبة التكاليف ظهرت بطرق بدائية في (القرن الرابع عشر) تقريباً، وفي القرن التاسع عشر ظهرت سجلات منتظمة لحسابات التكاليف ووضعت لها الكثير من القواعد والأسس والنظم والإجراءات العلمية، وقد ثبت أن الحقبة الأخيرة من القرن التاسع عشر تعتبر التاريخ العلمي لنشأة المحاسبة عن التكاليف بشكل مستقل عن المحاسبة المالية، فقد صدر كتاب هنري ميتكالف في العام 1889م بعنوان تكلفة المصنع، وقد وضع جارك فلر كتاب بعنوان حسابات المصنع عام 1893م، ومع بداية القرن العشرين قدم الكسندر هاملتون عام 1901م نظرية مراكز التكاليف، وفي نفس الفترة ظهرت نظرية التكاليف التاريخية، وفي أواخر عام 1909م قام اتحاد الطباعة في الولايات المتحدة الأمريكية بوضع نظام التكاليف المعيارية، واستمر التطور في مجال محاسبة التكاليف كنتيجة لتطور الفكر المحاسبي وتمشياً مع كل تطور تكنولوجي تطورت محاسبة التكاليف في مفهومها وأهدافها وأساليبها².

في المنتصف الثاني من القرن التاسع عشر شهدت محاسبة التكاليف تطورات ملموسة جعلت يطلق على هذه الفترة "عصر النهضة لمحاسبة التكاليف" لقد اتسمت هذه الفترة بظهور صناعات عملاقة تميزت بالاستثمارات الكثيفة فيها مثل صناعة الحديد والصلب، صناعة البترول وتصنيع الآلات والمعدات الثقيلة، ولقد اتضح التطور في محاسبة التكاليف خلال هذه الفترة من خلال توجيه اهتمام أكبر لمشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة، وفي أوئل القرن العشرين تركزت التطورات في هذا المجال في التأكيد أكثر على التكاليف المحددة مقدماً للرقابة على عناصر التكاليف، وفي المنتصف الثاني من القرن العشرين تم التأكيد على استخدام محاسبة التكاليف كأداة لمساعدة الإدارة فقد تم التأكيد أكثر على التكاليف المحددة مقدماً والتي أدركت الشركات أهميتها أثناء الحرب العالمية الثانية، أما في العقد الاخير من القرن العشرين لقد شهد ظهور أساليب تقنية وإدارية حديثة مثل اسلوب التوريد اللحظي للمواد JIT ورقابة الجودة الشاملة TQC وتظم التصنيع المرنة والإدارة على أساس النشاط ABM، من الواضح أن النظام التقليدي للتكاليف لن يتوافق مع البيئة الصناعية الجديدة³.

¹Arora S.P and Soni T.S, Cost Accounting: (NewDelhi: Pitambra Publishing Company, 2005) P.P 1-5.

² د.سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص ص 18-19.
³ يوسف عبد الباقي محمد بخيت، مرجع سابق، ص 2.

مما تقدم تختلف بيئة الأعمال الحديثة إختلافاً جوهرياً عما كانت عليه في الماضي حيث الاستقرار في السواق وفي التكنولوجيا، وغيرها من العناصر المؤثرة على المنشآت، وتتصف بيئة الأعمال الحديثة بالتغيرات السريعة المتلاحقة بحيث يصعب التنبؤ بالإحداث في المستقبل، ومن ثم زيادة عدم التأكد المحيط بعملية اتخاذ القرار، ومن هنا أصبح تحليل بيئة الأعمال الخارجية والداخلية يلعب دوراً هاماً في تحديد استراتيجيات المنشأة في المستقبل¹.

إن حاجة القرارات الإدارية للمعلومات تفرض على المحاسبة الإدارية البحث عن الأساليب والأدوات الحديثة المناسبة للتطوير، ويعتبر مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية أداة لإدارة التكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية متواصلة، ومن مفاهيم التحليل الاستراتيجي للتكاليف مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management².

نظراً لأهمية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، والتي قام الباحث في الدراسة التطبيقية باستخدام التكاليف بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأداتين للإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وفي إطار التطور التاريخي الذي صاحب محاسبة التكاليف يستعرض الباحث مفهوم وأهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وذلك على النحو التالي:-

حيث يعتبر مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من المفاهيم الحديثة التي استخدمت للتعبير عن ممارسة الإدارة للرقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر بهدف إرضاء عملاء المنشأة وتحقيق القدرة التنافسية ومتطلبات البقاء والاستمرار، وقد انتشر هذا المفهوم وتباينت تطبيقاته حسب ظروف كل منشأة إلي أن تبين ضرورة التوافق وأهمية التفاعل بين مفاهيم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة³.

يلاحظ الباحث من التعريف السابق أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أضافت إلي محاسبة التكاليف بعد أعمق وهو الاهتمام بالبيئة الخارجية والنظرة إلي العملاء باعتبارهم الركائز الأساسية في استمرار المنشأة وبقائها.

في حين بين آخر أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تعني الإدارة التي تعمل من منظور فكري إداري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة وبتكلفة اقل وبأسعار منخفضة ارتكازاً على أساليب فنية وأدوات متطورة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة⁴.

¹ المرجع السابق، ص 7.

² د.محمد مسعد الشناوي، دراسات في محاسبة التكاليف،(القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م) ص 3-4.

³ د. عاطف عبد المجيد، مرجع سابق، ص 129.

⁴ المرجع السابق، ص 129.

يبين التعريف السابق التركيز على عوامل النجاح المهمة، وهي إشباع رغبات العملاء وتقليل تكلفة المنتجات ثم الجودة وهذه العوامل تمثل سمات البيئة الصناعية الحديثة.

كذلك يعرف آخر التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو نظام منهجي يهدف إلي توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة وهي تحليل سلاسل القيمة وتحليل مسببات التكلفة ثم تحليل الموقف الاستراتيجي بغرض كسب مزايا مستمرة في سوق المنتج¹.

يلاحظ الباحث أن التعريف السابق قصر الأدوات التحليلية في سلاسل القيمة وتحليل مسببات التكلفة، بينما هنالك أدوات أخرى مثل بطاقة الأداء المتوازن التي تهتم أيضاً بالجوانب المالية وغير المالية.

أما استخدام إدارة التكلفة كمدخل استراتيجي يؤدي إلي تحقيق العديد من الأهداف منها²:

1. زيادة الإنتاجية مع التحسين المستمر في تطوير الأداء وتحسين الجودة .
 2. تخفيض التكلفة إلي ادني حد ممكن دون المساس بالجودة خلال دورة حياة المنتج.
 3. تحقيق قدر مناسب من المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية.
 4. خلق زيادة في الربحية في الأجل الطويل ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية.
- مما تقدم ومن خلال السرد التاريخي لمحاسبة التكاليف يلاحظ الباحث أن محاسبة التكاليف مرتبطة بالبيئة الصناعية من حيث الظهور ومن حيث التطور، وأنها ظهرت بعد ظهور المحاسبة المالية، وذلك بعدما وضع الكاهن الايطالي لوقا باتشيلو نظرية القيد المزدوج في القرن الرابع عشر الميلادي³. يري الباحث ضرورة تطبيق مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لأنها تهدف إلي خفض التكلفة وصولاً إلي التكاليف التنافسية وبالتالي البقاء والاستمرار في عالم المنافسة، ولسد هذه الفجوة التي أشارت إليها كثير من الدراسات السابقة، تقدم الباحث بدارسته التي تهدف إلي التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط(ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء.

المبحث الثاني

أهداف ووظائف وخصائص وتصنيفات محاسبة التكاليف

أولاً: أهداف محاسبة التكاليف

¹ المرجع السابق، ص 130.

² د. شوقي السيد فوده، مرجع سابق، ص 201.

³ د.مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 13.

محاسبة التكاليف هي الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام الموارد، كما تساعد في التخطيط للمستقبل وذلك بوضع الموازنات التخطيطية ثم الرقابة عليها بغرض ضمان الاستخدام الأمثل للموارد. يعتبر تحديد الأهداف عنصر هام في جميع نواحي الحياة، وان أول وظيفة من وظائف الإدارة هي التخطيط تعتمد اساساً على وضع الأهداف، وان محاسبة التكاليف هي علم له أهداف ومبادئ وقواعد تحكمه، كما سبق الإشارة إلي ذلك في المبحث الأول، ولمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقها، حيث لا توجد أهداف موحدة متفق عليها من قبل الكتاب والباحثين ولعل أهم هذه الأهداف ما يلي¹:-

(1) تقديم التقارير الداخلية للإدارة:

وذلك بغرض تخطيط التكلفة والرقابة عليها، حيث تهتم محاسبة التكاليف بالمستقبل من حيث التحديد المسبق للتكلفة، أما في مرحلة الرقابة فإنها تهتم بالحاضر حيث تقارن النتائج الحالية مع المعايير المحددة مسبقاً وبالموازنات التخطيطية.

(2) تقييم أداء الأفراد والأقسام:

ذلك من خلال توفير أساس علمي للإدارة العليا تساعد في بناء قراراتها المستقبلية.

(3) توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون:

وذلك بغرض إعداد التقارير المالية لاسيما وان تكلفة المخزون بمختلفة أنواعه تمثل أحد البنود الرئيسية التي تظهر في كشف المركز المالي والذي سيقدم للأطراف الخارجية.

(4) قياس تكلفة الأداء:

وهي أولي الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، حيث قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف الأوامر الإنتاجية وصولاً إلي تكلفة الوحدة.

(5) قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية:

وذلك من خلال إعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوي جميع الأنشطة وبصورة تفصيلية لكي تمكن الإدارة من الاطلاع على هذه التفاصيل ومساعدتها في اتخاذ الكثير من القرارات المهمة.

(6) الكشف عن نواحي الإهمال والإسراف والتلاعب في استخدام المواد:

¹ د. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار الحامد للنشر، 2010م)، ص 26.

ذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد وتصحيح الانحرافات الناتجة عن هذه المقارنة وتحديد مسئولية رؤساء الأقسام وتطبيق مبادئ الإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج¹.

(7) الكشف عن نواحي الضعف وعدم الكفاية الإنتاجية:

وذلك عن طريق مراقبة شراء المواد وتخزينها واستخدام العمال وصرف أجورهم وتتبع سير الإنتاج وتسجيل الكميات الجديدة والتالفة وحصر الوقت الضائع ومقارنة الإنتاج بالتوزيع بالقدر الذي يرشد الإدارة إلى أفضل وسائل الإنتاج وانسب أنواع الآلات والعمالة والمواد².

(8) تقديم معلومات لاتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص:

أسعار البيع أو زيادة السعر الحالي، وتخمينات المقاولات وفتح أسواق جديدة وإنتاج سلع جديدة.

(9) المساعدة في اتخاذ القرارات:

لا يعتمد محاسب التكاليف في المعلومات التي يقدمها للإدارة على البيانات التاريخية المتوفرة في السجلات المحاسبية، بل يضيف إليها معلومات تعتمد على خبرته الشخصية وتوقعاته المستقبلية والمعلومات التي يقدمها محاسب التكاليف تطرح البدائل المتاحة مثل الآتي³:

(أ) شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

(ب) زيادة إنتاج سلعة معينة وتخفيض إنتاج سلعة أخرى.

(ج) شراء آلة جديدة بدلاً من القديمة.

(د) توسيع خط إنتاجي معين بدلاً من شراء خط آخر.

مما تقدم يلاحظ الباحث أن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة المنتج، وتقويم المخزون، وبعد التطور الذي حدث في أساليب الإنتاج تعقدت العملية الإدارية وأصبحت تلك الأهداف الرئيسية من سمات النظام التقليدي للتكاليف وتلك الأهداف كانت كفيلة بتحقيق متطلبات تلك البيئة والتي توصف بالاستقرار، أما البيئة الحديثة التي تمتاز بسرعة التقدم التكنولوجي وحدة المنافسة ورضا العميل، أصبح الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تقديم معلومات تساعد الإدارة في التخطيط الاستراتيجي من أجل تحقيق مزايا تنافسية تفوق بها المنشأة منافسيها.

¹ أ.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 36.

² المرجع السابق، ص 36.

³ د. محمد علي احمد السيدية، مرجع سابق، ص 13.

مما سبق يري الباحث أن من واجب إدارات المنشآت الاهتمام بحاسبة التكاليف، والنظر إليها ليست من اجل التحكم الجيد في التكاليف، فحسب بل في إدارة التكاليف من ناحية إستراتيجية لتحقيق القدرة التنافسية ومتطلبات البقاء والاستمرار.

ثانياً : وظائف محاسبة التكاليف

يخلط البعض بين أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها، فأهدافها هي الأغراض والفوائد التي يستفاد منها في تحقيق النتائج النهائية كتحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الرقابة على التكاليف، أما وظائف محاسبة التكاليف فهي الأساليب والإجراءات التي تستخدمها وتعتمد عليها محاسبة التكاليف في تحقيق الأهداف، فيما يلي يستعرض الباحث وظائف محاسبة التكاليف وذلك على النحو التالي¹:-

الوظيفة التسجيلية: وهي أول الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وان الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل وهناك طريقتين لتسجيل بيانات التكاليف أما عن طريق الاندماج وهو إضافة حقول في السجلات المحاسبة المالية خاصة بسجلات محاسبة التكاليف، أو على أساس الانفصال أي مسك سجلات التكاليف مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية.

الوظيفة التحليلية: تقوم محاسبة التكاليف بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف الأساسية الهامة التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد معايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة ومقارنة هذه المعايير بما يحقق فعلاً لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها التي اما ان تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة وغير ملائمة عندما تكون أكثر.

الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تحدد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق حيث تقوم برفع هذه المعلومات للإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

الوظيفة التحفيزية: هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف وهي الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة والنتيجة للتحفيز استخدام كفاء وبشكل اقتصادي مما يساعد الإدارة في تحقيق أهدافها المرسومة².

¹ د. إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 25
² المرجع السابق، ص 26

مما تقدم يستنتج الباحث أن أهداف محاسبة التكاليف هي ترجمة للوظائف محاسبة التكاليف، بمعنى إذا أخذنا هدف الرقابة وهو من الأهداف الرئيسية التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها وهو في واقع الأمر وظيفة من الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، هذا التقارب في المهام دعي بعض الكتاب إلي القول بأنه ليس هنالك إختلاف بين وظائف وأهداف محاسبة التكاليف، ولكن في حقيقة الأمر وبرأي الباحث أن وظائف محاسبة التكاليف تختلف عن الأهداف، حيث تتمثل الوظائف في الأساليب والإجراءات والطرق التي يعمل بها نظام التكاليف وهي إجابة لسؤال كيف يعمل نظام التكاليف؟ وتكون الإجابة يعمل نظام التكاليف بتسجيل العمليات ثم تحليلها والرقابة عليها وتقديمها في شكل معلومات إلي الإدارة، أما أهداف محاسبة التكاليف فهي فتتمثل في النتائج أو الفوائد التي يمكن الحصول عليها من تطبيق نظام التكاليف.

مما سبق يري الباحث ضرورة أن تهتم إدارات المنشآت بتحفيز العاملين الذين يحققون المعايير الموضوعية لهم وان يكون ذلك التحفيز مبني على أسس سليمة مرتكزة على بذل الجهد وتحقيق النتائج، فعندما يشعر العامل أن هنالك عدالة في التحفيز سيزيد ذلك من الإبداع والابتكار ويحدث العكس عندما يري العامل انه تم تحفيز أشخاص على حساب مجهود آخرين سيؤدي هذا الأمر بمساواة العامل المجتهد بالعامل الكسول، ويقود بدوره إلي آثار سلبية على الإنتاج وتحقيق الأهداف.

ثالثاً : المبادئ العلمية الواجب توافرها لنظام محاسبة التكاليف

يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مبادئ علمية حتى يتمكن من تحقيق أهدافه ببسر وسهولة ويمكن إيجاز أهم هذه المبادئ فيما يلي¹:-

(1) مبدأ التكلفة التاريخية:

حيث تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول والممتلكات، وطبقاً لهذا المبدأ فان العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع وهي التي تخضع للقيود المحاسبي في دفاتر التكاليف.

(2) مبدأ التحليل الحدي للتكاليف:

¹ د. أحمد كبلونة وآخرون، الأصول المحاسبية الأساس العلمية في محاسبة التكاليف، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 21-23.

لتحقيق هدف التحليل الحدي للتكاليف، فإن نظام التكاليف يعتمد على تبويب النفقات الي ثابتة ومتغيرة وذلك على أساس سلوك التكاليف وتغيرها مع تغير حجم الإنتاج.

(3) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

إن استمرار المنشأة يؤدي إلي تقسيم حياتها الطويلة إلي فترات محاسبية، ويقتضي ذلك تحديد الإيرادات للوصول إلي صافي الدخل الخاص بالفترة يعني ذلك إن النفقات ينبغي أن تقابل بالإيرادات الخاصة بها.

(4) مبدأ محاسبة تكاليف المسؤولية:

يقضي هذا المبدأ ضرورة ربط المسؤولية عن كل نفقة (تكلفة) بشخص معين تدخل في إطار مسؤوليته، لذلك يتم تقسيم المنشأة إلي مراكز مسؤولية وفقاً للهيكل التنظيمي للمنشأة، ومن ثم قياس تكاليف كل مركز مسؤولية على حدة.

بما يري آخر انه لا ينبغي الخلط بين مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية، عند تصميم نظام محاسبة التكاليف، فمراكز التكلفة في المنشأة هي الأقسام الفنية والبيعية والإدارية والتي تتخذ أساساً لحصر التكاليف وتحليلها ثم تحميلها على وحدات التكلفة، أما ابرز ما يميز مراكز المسؤولية فانه يتم فيها تجميع عناصر المسؤولية بهدف تحقيق الرقابة على الأفراد وكيفية تصرفهم في تلك العناصر¹.

(5) مبدأ معايرة التكاليف:

يقصد من تطبيق هذا المبدأ ضرورة ربط الأرقام الفعلية للتكاليف بالمقاييس المحددة مقدماً، والتي تتخذ أساس لقياس كفاءة الأداء وقياس الانحرافات ودراسة سبابها والعمل على تخفيضها بقدر الإمكان أو منع تكرارها.

(6) مبدأ تغطية التكاليف:

يقضي هذا المبدأ بضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف على الإنتاج سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة.

مما سبق يلاحظ الباحث من خلال مبادئ محاسبة التكاليف، أنها تتسق مع مبادئ المحاسبة المالية، وفيما يتعلق بمبدأ التكلفة التاريخية، هو حسب رأي الباحث مبدأ إختياري يطبق حسب ظروف كل منشأة فقد ترغب منشأة في استخدام مبدأ تكلفة إعادة التقييم، وبعضها يطبق التكلفة الجارية، وإذا كانت المنشأة على وشك التصفية تطبق التكلفة وفقاً لسعر السوق.

¹ د. سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 37.

رابعاً: خصائص نظام محاسبة التكاليف:

هنالك مجموعة من الخصائص يجب أن يتصف بها نظام محاسبة التكاليف وهي كالآتي¹:-
(1) **المرونة:** وهي القدرة على مواكبة التطورات واستيعاب المستجدات، ونظراً للتطورات العالمية في مجال التقنية والاقتصاد، يجب أن يكون نظام التكاليف مرناً ليستوعب كافة هذه التطورات.

(2) **عملية الاسلوب:** يقوم المنهج العلمي بجمع البيانات عن الظاهرة موضوع البحث ثم تحليل هذه البيانات ثم استنباط النتائج، لما كان المطلوب من نظام التكاليف مساعدة الإدارة في أداء وظائفها، فيجب ان يلتزم المنهج العلمي ليصل إلي أفضل النتائج وبأقل تكلفة ممكنة.
(3) **الخدمات على المستويات المختلفة:** يجب أن يصمم نظام محاسبة التكاليف بحيث يخدم كافة المستويات الإدارية.

(4) **الكفاءة التخطيطية:** إن قدرة نظام محاسبة التكاليف على التحليل ودراسة سلوك واتجاهات عناصر التكاليف تؤهله للتنبؤ مما يمكن من إعداد المعايير والتقديرات والموازنات التقديرية.

(5) **الكفاءة الرقابية:** ليؤدي نظام محاسبة التكاليف دوره الرقابي يجب أن يستصحب معه محاسبة التكاليف المعيارية.

(6) **المحاسبة الكمية:** ان نظام محاسبة التكاليف يعني بطريقة استخدام عوامل الإنتاج المتاحة، حيث يهتم بمتابعة الكميات المستهلكة منها ومدى كفاءة هذا الاستخدام وتحديد نصيب النشاط.

مما تقدم يري الباحث أن الخصائص التي يمتاز بها نظام محاسبة التكاليف تجعله في مصاف الأنشطة التي تضيف قيمة للمنظمة، وان جودة مخرجات نظام التكاليف تعتمد بشكل أساسي على الكادر المؤهل ذوى الخبرة، ثم تعاون كل الإدارات والأقسام المختلفة لمند نظام التكاليف بالمعلومات المطلوبة مما يزيد من قدرة النظام في تحقيق اهدافه.

خامساً: طرق نظام محاسبة التكاليف

يري احد الكتاب أن هناك خطأ بين مفهوم نظام التكاليف وطريقة حساب التكلفة حيث يستخدمان كمترادفين مما أدى إلي اعتقاد شائع بان نظم التكاليف تختلف باختلاف المشروعات

¹ د. فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف(2) (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، 2007) ص27.

وبالطبع هذا الاعتقاد خطئ حيث يوجد نظام واحد للتكاليف بمقومات وأسس معينة مع وجود عدة طرق لتطبيقه وتتمثل طرق نظام محاسبة التكاليف في الآتي¹:

أ- طريقة محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية:

تتبع هذه الطريقة المشروعات التي يتم فيها الإنتاج عبر مراحل إنتاجية متتابعة، حيث تؤدي كل مرحلة دوراً معيناً للمنتج وبانتهائه تدفعه إلى المرحلة اللاحقة، يلاحظ أن المنتجات هنا نمطية ومتجانسة وتنتج غالباً بطريقة الإنتاج الكبير Mass Production، حيث يكون لكل مرحلة تكاليفها المنفصلة، لتكون تكلفة المنتج النهائي عبارة عن نصيبه من تكاليف كل مرحلة إنتاجية.

ب- طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية:

تتبع هذه الطريقة في المشروعات التي يتم فيها الإنتاج بناءً على طلب العميل وبمواصفات يحددها، مما يؤدي إلى عدم تجانس الإنتاج، حيث يتم العمل عن طريق أوامر الإنتاج، ويحمل أمر الإنتاج بالتكاليف التي تسبب فيها.

سادساً : تبويبات التكاليف

حتى تستفيد الإدارة من معلومات التكاليف في تحقيق أهدافها، كان من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه، فيما يلي يستعرض الباحث الاسس المختلفة لتبويب التكاليف وذلك على النحو التالي²:-

(1) التبويب حسب طبيعة عنصر التكلفة:

يطلق على هذا التبويب "التبويب النوعي للتكاليف" حيث يتم تصنيف التكاليف حسب طبيعة العنصر والتي يمكن أن تكون تكلفة سلعة أو مستلزمات سلعية تتمثل في المواد الخام والمواد الأولية، ويتم تبويب التكاليف نوعياً على النحو التالي:-

(أ) تكلفة المواد الخام: وهي كافة العناصر الملموسة والضرورية لعملية انتاج السلعة او الخدمة مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف.

(ب) تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في النفقات التي تدفع مقابل تحويل المواد الخام إلى سلعة

(ج) التكاليف الصناعية الأخرى: تتمثل في كل التكاليف الصناعية ما عدا المواد المباشرة والعمل المباشرة³.

¹ المرجع السابق، ص6.

² ا.د. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف نظام تكاليف المراحل-الاورام-التكاليف الصناعية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م) ص ص 48-49.

³Garrison R.H and Others, Management Accounting Eleventh Edition(New York :McGrw-Hill/Irwin,2006) P38

(2) التبويب حسب علاقة عنصر التكلفة بالوظائف المختلفة للمنشأة:

وتنقسم التكاليف وفقاً لهذا التبويب ألي الأنواع الآتية¹:

- أ- تكاليف الإنتاج أو المصنع (التكاليف الصناعية): وهي العناصر المتعلقة بإنتاج منتج معين وتتضمن كل تكاليف العمليات التصنيعية، وهي تعبر عن تكلفة وظيفة التحويل.
- ب- تكاليف البيع والتسويق: وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تصريف وتوزيع المنتج أو الأجزاء التي تقوم المنشأة بتصنيعها، وتتضمن كل التكاليف الخاصة بنشاط تسويق وبيع السلعة والخدمات بما في ذلك مواد التعبئة والتغليف والنقل المبيعات وأجور رجال البيع ومصاريف الوكلاء.
- ج- التكاليف الإدارية والتمويلية: وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة لإدارة المشروع، تتمثل في مرتبات وأجور العاملين في الأقسام الإدارية، بالإضافة إلي تكلفة الفوائد ومصاريف البنك.

(3) تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط :

يقوم هذا التبويب على تتبع مدي التغيير ف إجمالي عنصر التكلفة وفقاً للتغيير في حجم النشاط حيث تصنف عناصر التكاليف وفقاً لذلك كالتالي²:

- (أ) عناصر تكاليف متغيرة تشمل عناصر التكاليف التي تتغير إجمالياً مع التغيير في حجم النشاط سواء كان إنتاج أو مبيعات، بنفس نسبة التغيير، مع ملاحظة أن نصيب الوحدة منها يكون ثابتاً.
- (ب) عناصر تكاليف ثابتة: هي التي لا تتغير بتغيير حجم النشاط، وتكلفة الوحدة منها متغيرة³.
- (ج) عناصر تكاليف مختلطة: تتضمن جزء الثابت وآخر متغير، تتمثل في تكاليف الصيانة والتي تمثل الجزء الثابت منها مرتبات العاملين بقسم الصيانة، أما الجزء المتغير فيرتبط بعملية الصيانة التي تتم لماكينات الإنتاج و أن هذه التكلفة تزداد مع زيادة الإنتاج ولكنها ليست بنفس النسبة.

(4) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت استنفادها:

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت استنفادها إلي الآتي¹:

¹ د. محمد سامي راضي، مرجع ، ص 50.

² د. فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف(1)، مرجع سابق، ص 33.

³ Brock Horace R. and Linda. A.Herrington, Cost Accounting Principle and Applications sixth Edition(New York: McGraw Companies,1999) P 485.

(أ) عناصر تكاليف إيرادية: هي عناصر التكاليف التي يتوقع استنفادها والاستفادة منها في ذات الفترة التكاليفية التي أنفقت فيها.

(ج) عناصر تكاليف إيرادية مؤجلة: هي عناصر إيرادية بطبيعتها ولكنها تتميز بأنها ضخمة نسبياً ويمكن ان تمتد منافعها إلي أكثر من فترة تكليفية حيث تستهلك عُرفاً من ثلاثة إلي خمس سنوات.

(د) عناصر تكاليف رأسمالية: هي عناصر التكاليف التي تمتد منافعها إلي عدة فترات وهي تكاليف ترتبط بالحصول على الطاقة الإنتاجية، كتكاليف الآلات والمعدات والسيارات والمباني.

(5) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لقياسها ومقارنتها بتوقيت الإنتاج:

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها بتوقيت الإنتاج إلي الآتي²:

تكاليف محددة مقدماً هي عناصر التكاليف التي تحدد قبل البدء في الإنتاج، والتي يمكن تصنيفها وفقاً لطريقة إعدادها إلي:-

(أ) تكاليف تقديرية: هي تكاليف محددة مقدماً وفقاً للخبرة والتحكم الشخصي.

(ج) تكاليف معيارية: هي تكاليف محددة مقدماً وفقاً لأساليب علمية معتمدة على الإحصاء والأساليب الكمية والبحوث العلمية.

كما يري آخر ان التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدماً بصورة مسبقة تبين ما يجب ان تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد استناداً الي دراسات لجنة فنية مشتركة مؤلفة من مهندسين وإقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حده وذلك تحت ظروف الكفاية الانتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع حجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتي تتمكن الادارة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة³.

(د) تكاليف فعلية: هي التكاليف التي حدثت فعلاً في شراء الأصول أو القيام بالنشاط، لذلك يطلق على المحاسبة المالية محاسبة التكاليف الفعلية لأنها تتعامل مع عمليات مالية حدثت فعلاً⁴.

(6) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت مقارنتها بإيرادات الفترة.

¹ د.فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق،، محاسبة التكاليف(1) مرجع سابق، ص 49.

² المرجع السابق، ص 50

³ أ. جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان(عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011م) ص 28.

⁴ د.محمد تيسير الرجبى، مرجع سابق، ص 54.

حيث تبوب التكاليف وفقاً لهذا الأساس إلي ما يلي¹:-

تكاليف منتج: وهي التكاليف التي تحمل للوحدات المنتجة، وتعتبر هذه التكاليف مستنفدة عند بيع الوحدات التامة لذلك فان تكلفة المبيعات تحمل لإيرادات الفترة.
تكاليف زمنية: هي التكاليف التي لا يمكن تحميلها للإنتاج، وإنما تحمل في قائمة الدخل.

(7) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لإمكانية التحكم فيها:

تصنف إلي الآتي:-

أ- عناصر تكاليف يمكن التحكم فيها: تشمل جميع التكاليف التي يمكن التحكم فيها بواسطة مستوى إداري معين، مدير الإنتاج يستطيع التحكم في كمية المواد المستخدمة في الإنتاج، ولكنه لا يتحكم في أسعارها، كذلك يمكنه التحكم في ساعات العمل ولكنه لا يتحكم في أجور العمال الذي يرتبط بقوانين العمل والحد الأدنى للأجور.

ب- عناصر تكاليف لا يمكن التحكم فيها:

هي عناصر التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين ان يتحكم فيها، فان مدير الإنتاج لا يستطيع التحكم في إهلاك آلات الإنتاج.

(8) تبويب حسب استخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات :

عندما تواجه الإدارة مشكلة المفاضلة بين عدة بدائل توجد لديها حاجة لاتخاذ القرارات الإدارية، يأتي دور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل ووفقاً لذلك تبوب التكاليف حسب ارتباطها بموضوع القرار يتناول الباحث بعض منها وذلك على النحو التالي:-

أ- **التكاليف التفاضلية : Differential Costs** : وهي الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند اختيار أحدهما دون الآخر، وتطبق فقط في حال وجود بدائل مختلفة للاختيار، مثل مجموع تكلفة لإنتاج سلعة معينة أو التوقف عن إنتاج تلك السلعة يكون الفرق هو التكلفة التفاضلية عند إختيار احد البديلين واستبعاد البديل الآخر².

ب- **التكاليف الغارقة: (Sunk Costs)** وهي التكاليف عن القرارات الماضية واصبحت تمثل جزء من هيكل تكاليف المشروع لا يمكن تغييره او استرداده عن طريق اتخاذ قرار

¹ المرجع السابق، ص 50

² د. نائل عدس، دنضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث (عمان: دار اليازوري للطباعة والنشر والتوزيع، 2013م) ص 53-54 .

مستقبلي أي هي التكاليف التي لا تتغير باختلاف القرار وبهذا يمكن تجاهل هذا النوع من التكاليف عند اتخاذ القرار¹.

كما يري آخر ان التكاليف الغارقة هي التي ليس لها صلة باتخاذ القرار وهي التي

تحدث في الماضي ولا يمكن تحملها بغض النظر عن لمسيحدث مستقبلاً²

ج- تكلفة الفرصة البديلة (Opportunity Cost) : تمثل المنفعة أو الفائدة التي يتم

التضحية بها نتيجة رفض بديل معين واختيار بديل آخر لاستخدام المواد المتاحة من

مواد خام وعمل وإمكانيات مختلفة، كما يعبر عن الفرصة البديلة بأنها أقصى منفعة كان

يمكن الحصول عليها لو تم إختيار احسن ثاني بديل³.

د- التكاليف المضافة (Incremental Cost): وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة

نتيجة نشاط معين يؤدي الي تغير النشاط الحالي فمثلاً عند زيادة الانتاج بقدر من

الوحدات فان بعض التكاليف مثل المواد المباشرة والاجور المباشرة سوف تزداد وهذه

الزيادة تعرف بالتكاليف المضافة ويمكن ان يطلق عليها اسم التكاليف ذات العلاقة

الملائمة لانها مرتبطة بقرار معين يؤدي الي تغيير وضع الحالة الراهنة⁴.

مما تقدم لعرض تبويب التكاليف بشكل بسيط يستعرض الباحث أسس تبويب التكاليف وعلاقتها

بانواع التكاليف التي يتضمنها التبويب وذلك من خلال شكل (1\2\1) وذلك على النحو التالي:-

شكل رقم (1\2\1)

أساس التبويب وعلاقته بأنواع عناصر التكاليف

أنواع التكاليف التي يتضمنها التبويب	أساس التبويب
-مواد -أجور -التكاليف المباشرة الأخرى -التكاليف غير المباشرة	1- طبيعة عنصر التكلفة
-تكاليف صناعية	

¹ المرجع السابق، ص 57.

²Oliver Suzanne and Charles T.Horngren, Managerial Accounting (New Jersey: Pearson Prentice Hall,2010). P 460.

³ د. نائل عدس، د.نضال الخلف، مرجع السابق، ص 56.

⁴ د. محمد تيسير الرجبى، مرجع سابق، ص 54.

-تكاليف بيعية -تكاليف إدارية	2- من الناحية الوظيفية
-التكلفة الكلية (الإجمالية) -تكلفة الوحدة	3- من ناحية وحدة القياس
-تكلفة مستنفذة -تكلفة غير مستنفذة	4- من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية
-تكلفة مباشرة -تكلفة غير مباشرة	5- تبعاً لإمكانية تتبعها
-تكلفة متغيرة -تكلفة ثابتة -تكلفة مختلطة (جزء متغير جزء ثابت) -تكلفة درجية (تتزايد عند مستويات معينة من النشاط)	6- تبعاً لإمكانية تغييرها مع حجم الإنتاج
-تكاليف تاريخية -تكاليف إحلال واستبدال -تكلفة تقديرية	7- وقت حدوث التكلفة
-تكاليف العمليات الجارية -تكاليف العمليات الرأسمالية	8- تبعاً لعلاقتها بالفترة التكلفة
-تكاليف إنتاج - فترة	9- من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد
-التكاليف على أساس المسؤولية -التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة -التكلفة المضافة -التكلفة الممكن تجنبها -التكلفة النقدية -تكلفة الفرصة البديلة -التكاليف الضمنية	10- من ناحية أثر التكلفة على اتخاذ القرارات
-لإغراض قياس تكلفة الإنتاج	11- طبقاً للهدف المزمع تحقيقه من قياسها

-لإغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة. -لإغراض فرض الرقابة	
--	--

المصدر: أ.د. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف نظام المراحل –الأوامر-التكاليف الصناعية ،
 (القاهرة: دار التعليم الجامعي، 2011) ص 47

يلاحظ الباحث من خلال شكل (2\21) انه يوضح شرح مبسط وسهل الفهم والتصنيف
 لأسس التبويب وعلاقتها بعناصر التكلفة، مما يؤكد أن نظام التكاليف نظام مرن أي يمكن أن
 تستفيد منه مختلف المنشآت ذات الأغراض والأهداف المتعددة، فمن خلال الشكل (2\21) توجد
 خيارات متعددة لأسس التبويب، من خلال هذه الخيارات يمكن الربط بين عناصر التكاليف
 والأساس الملائم للتصنيف الذي يتلاءم مع طبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية .
 مما تقدم يري الباحث أن التصنيف الأساسي للتكاليف أو التصنيف حسب طبيعة العنصر
 والذي يتضمن مواد، وأجور، والتكاليف المباشرة وغير المباشرة ، يمتاز بالبساطة وعدم التعقيد
 وان المنشآت التي تستخدم التصنيف تبعاً لإمكانية التغيير مع حجم الإنتاج وهو التقسيم إلي ثابت
 ومتغير ومختلط ، تواجه بضرورة فصل التكاليف الثابتة من التكاليف المتغيرة مما يتطلب القيام
 بكثير من الإجراءات الحسابية المعقدة مثل الرسم البياني وطريقة المربعات الصغرى وطريقة
 الخط المستقيم فهذا التصنيف يفيد في تخطيط الأرباح ولكن يري الباحث أن ينظر إلي اختيار
 التصنيف الذي يحقق الأهداف المرجوة مع مراعاته تكلفه تطبيقه.

بناء على ما سبق يستنتج الباحث النقاط التالية:-

1. أن وظائف محاسبة التكاليف تتشابه إلى حد كبير مع أهداف محاسبة التكاليف.
2. يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مبادئ وأهداف مما يوضح أن محاسبة التكاليف علم
 مثل العلوم الأخرى.
3. إن خاصية المرونة تجعل من نظام التكاليف قابل للتطور واستيعاب المستجدات.
4. تختلف طرق محاسبة التكاليف من منشأة لأخرى وذلك باختلاف العمليات الإنتاجية أو
 الخدمية الخاصة بالمنشأة عن غيرها مما يؤكد أن نظام التكاليف نظام واحد ولكن طرق
 تطبيقه تكون مختلفة.

5. تعدد خيارات التصنيفات يجعل من كل منشأة أن تختار التصنيف الذي يتلاءم مع طبيعة عملياتها الإنتاجية أو الخدمية.

مما تقدم يري الباحث أهمية العمل بالتكلفة المحددة مقدماً وذلك بهدف رقابة وضبط التكاليف، ويرأي الباحث أن نظام تكاليف بدون رقابة على عناصر التكلفة هو نظام ناقص يحتاج إلي مراجعة، وان ضبط التكاليف من خلال المقارنة بين الرقم الفعلي والرقم التقديري لتكلفة الوحدة من كل عنصر، يستفاد منه في معرفة الانحرافات والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، فإذا كانت انحرافات سلبية فيجب التقرير عنها والتوصية بمعالجتها، أو كانت انحرافات ايجابية يجب العمل على تحفيزها، كما يري الباحث أن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يمكن أن يكون أداة رقابية ويمكن أن يتكامل مع نظام التكاليف المعيارية في ضبط ورقابة التكلفة.

المبحث الثالث

مقومات نظام التكاليف

تعتمد جميع الأنظمة إلي مجموعة من المقومات التي تسهل عملية تطبيق إجراءاتها وتحقيق أهدافها، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على عدد من المقومات الأساسية، ترتبط وتتكامل هذه المقومات بشكل يساعد في تحقيق وظائف وأهداف نظام محاسبة التكاليف. كما إن تصميم أي نظام للتكاليف وتحديد أركانه التي يقوم عليها، يتطلب ضرورة القيام بدراسة عامة للعمليات الصناعية، والهيكل الإداري في المنشأة، لتحديد مراكز التكاليف، ووحدات التكاليف، وعناصر التكاليف، وتحديد وحدات القياس وعناصر القياس، وهذا التحليل الفني لأركان نظام التكاليف يحدد الأركان الرئيسية لأي نظام تكاليف¹. تتمثل المقومات الأساسية لنظام التكاليف فيما يلي²:

أولاً دليل التكاليف:-

يقصد المحاسبون عادة من استخدامهم لمصطلح دليل التكاليف عدة أدلة، وليس دليلاً واحداً، تمثل أساس حركة نظام التكاليف وهذه الأدلة هي:

(1) دليل وحدات التكلفة :-

¹ د. سامي محمد الوقاد، مرجع سابق، ص 35.
² د. مجدي عمارة، وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية (غريان: جامعة غريان، 1992م) ص 295.

وحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم تحميلها بعناصر التكاليف، أو توجيه عناصر التكاليف إليها، وتتمثل وحدات التكلفة عادة في وحدات الإنتاج أو الخدمات التي يقوم المشروع بإنتاجها، والتي تختلف من المشروع لآخر حسب طبيعة نشاط المشروع، ففي صناعة الفحم والحديد والفوسفات مثلاً يستخدم الطن كوحدة تكلفة، وفي صناعة الذهب مثلاً يستخدم الكيلو كوحدة تكلفة، وفي صناعة النسيج يستخدم المتر الطولي كوحدة وفي قطاع التشييد والبناء تعتبر المقاوله وحدة تكلفة وفي الصناعات التي تسير على أساس نظام الأوامر الإنتاجية يعتبر أمر الإنتاج وحدة تكلفة، ويشترط في تحديد وحدة التكلفة بالنسبة للمشروع ما يلي¹:

(أ) سهولة توجيه عناصر التكاليف إليها بسهولة ويسر.

(ب) أن يكون منتجاً نهائياً سواء سلعة أو خدمة، وتعتبر المنتجات نصف المصنوعة في الصناعات المتخصصة بذلك منتجات نهائية.

(ج) أن تكون قابلة للقياس بوحدات كمية حتى في صناعة الخدمات، حيث تعتبر وحدة الخدمة المقدمة وحدة القياس، كالقضية لدي المحامي المقاوله لدي المقاول.

(د) أن تتصف بالثبات أو التجانس، ولا يتم تغييرها من فترة لأخرى، أما إذا تعددت المنتجات فتعتبر وحدات التكلفة متعددة هي الأخرى.

يمكن توضيح دليل وحدات التكلفة كما يظهر في شكل رقم (1/3/1) علي النحو التالي:-

شكل رقم (1/3/1)

دليل وحدات التكلفة

الرمز	عنوان المنتج	وحدة القياس
1	خيوط الغزل	
11	غزل القطن	طن
12	غزل الفبران	طن
13	غزل مخلوط	طن
2	النسيج	
21	أقمشة نسيج قطنية	الف متر
22	أقمشة نسيج مخلوط	الف متر
23	أقمشة نسيج صوفية	الف متر

¹ د. زهير الحدرب، د. لوي وديان، محاسبة التكاليف (عمان : دار البداية، 2010) ص 19.

أقمشة نسيج بطاطين	24	الف قطعة
أقمشة التريكو	3	
أقمشة تريكو قطنية	31	طن
أقمشة تريكو صوفية	32	طن
الجوارب	4	
جوارب صوف رجالي	41	الف دستة
جوارب نسائية	42	الف دستة
جوارب أطفال	43	الف دستة

المصدر: د. مجدي عمارة، وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية (غريان: جامعة غريان، 1992م ص 312).

يلاحظ الباحث من خلال جدول (1/3/1) انه تم التمييز بين وحدات التكلفة باعتبارها وحدة قياس للخدمة داخل مراكز الخدمات الإنتاجية، وتختلف وحدة التكلفة باختلاف المنتج النهائي فقد تكون وحدة التكلفة عبارة عن المريض بالنسبة للطبيب أو قد تكون المحاضرة بالنسبة للأستاذ الجامعي أو قد تكون الكيلوواط/ساعة بنسبة لتحديد تكلفة الطاقة الكهربائية والتي سوف يتناولها الباحث في الدراسة التطبيقية، وايضاً يلاحظ الباحث من خلال التعامل التجاري أن تاجر الجملة قد يشتري بضاعة ملابس أطفال مثلاً ويقوم ببيعها بالدسته لتاجر القطاعي، ويقوم الأخير ببيعها للمستهلك بالقطعة مما يشير إلى أن وحدة التكلفة تختلف باختلاف المعاملات.

(2) دليل مراكز التكاليف:-

مراكز التكلفة عبارة عن وحدات إدارية أو طبيعية، لكل منها استقلاله عن الآخر من حيث الوظيفة أو الاختصاص، وهي تمثل الوحدات التي يتألف منها المشروع، والهدف من تحديد مراكز التكلفة، هو استخدامها كأساس لحصر عناصر التكاليف وتجميعها في هذه المراكز، لكي يتم تحميلها بعد ذلك على وحدات التكلفة، وليس لمركز التكلفة مواصفات محددة يمكن تطبيقها في أي مشروع، بل يجب أن يكون مركز التكلفة مميزاً عن غيره من المراكز، وأن ينتج عنه منتج معين أو خدمة معينة يمكن قياسها، وقد يكون من المفيد أخذ الاعتبارات التالية في الحسبان، عند تحديد مراكز التكلفة في المشروع وهي كما يلي¹:-

(أ) قد يكون مركز التكلفة آلة أو مركزاً إنتاجياً أو مركز خدمات إنتاجية، أو مرحلة إنتاجية

كما في نظام المراحل الإنتاجية.

¹ د. زهير الحدرب، د. لوي وديان، مرجع سابق، ص 20.

(ب) أن يستخدم مراكز التكلفة لتوجيه عناصر التكاليف إليها بصورة مؤقتة، تمهيداً لتحميل التكاليف على وحدات الإنتاج، استخراج تكلفة الوحدة.

(ج) أن يباشر مركز التكلفة نشاطاً متجانساً يختلف عن غيره من المراكز.

(د) أن يكون النشاط في المراكز قابلاً للقياس سواء كان المنتج سلعة أو خدمة.

(هـ) أن يفيد تحديد مراكز التكلفة في الرقابة على نشاط المركز، حيث أن وظيفة التكاليف لا تقتصر على تحديد التكلفة فقط، بل والرقابة عليها أيضاً.

بعد تحديد مراكز التكلفة في المشروع، يتم إعداد دليل مراكز التكلفة، الذي يتضمن جميع مراكز التكاليف في المشروع، مبوبة وفقاً لمجموعات متشابهة أو متماثلة، ويتم ترقيم محتويات الدليل، لتسهيل تمييز مراكز التكاليف التي تم تقسيم المشروع إليها، وكذلك لتسهيل استخدام الحاسب الآلي في العمل المحاسبي، وتبويب مراكز التكاليف في المشروعات الصناعية الي خمس مجموعات رئيسية يتفرع عنها مجموعات فرعية، ويعطي كل مركز منها رقماً يميزه عن غيره من المراكز.

خصائص وتصنيفات مراكز التكلفة كما يلي¹:-

أ- مراكز الإنتاج: مراكز الإنتاج عبارة عن وحدات طبيعية أو إدارية يتم تقسيم المشروع إليها، وتتم فيها العمليات الإنتاجية، ل يتم في النهاية إنتاج وحدة الإنتاج تامة الصنع.

ب-مراكز الخدمات الإنتاجية:تعتبر مراكز الخدمات الإنتاجية أيضاً وحدات طبيعية أو إدارية تقوم بتقديم خدمات معينة لمراكز الإنتاج، سواء كانت هذه الخدمات فنية مثل قسم الصيانة، أو عملية مثل قسم بحوث الإنتاج، أو أمنية مثل قسم الأمن والحراسة، أو مخزنية مثل مخزن المواد الأولية.

ج-مراكز الخدمات التسويقية: تتمثل مراكز الخدمات التسويقية في وحدات طبيعية أو إدارية، يقع على عاتقها مهمة تسويق وبيع المنتج النهائي، وإيصاله من مخازن المواد تامة الصنع للمستهلك، وتتكون مراكز الخدمات التسويقية من مجموعة من الأنشطة، مثل نشاط تخزين المنتجات التامة، نشاط النقل والتوزيع، ونشاط دراسة السوق لتلبية رغبات المستهلكين، إقامة المعارض المختلفة، والاتصال بالعملاء، والإعلان عن السلع.

د-مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية: وهي التي تؤدي خدمات إدارية أو تمويلية أو إشرافية لكافة أنشطة المشروع، بالإضافة لعمليات تخطيط أهداف المشروع ووضع السياسات والإجراءات التي تحقق الرقابة الفعالة خلال تنفيذ تلك الأهداف.

¹ المرجع السابق ص 22.

هـ-مراكز العمليات الرأسمالية: وهي التي تقوم بمشاريع معينة للمشروع ذاته، مثل إنتاج قطع الغيار أو إنشاء مباني أو غيرها من المنتجات، التي لا يتم إنتاجها بغرض بيعها بل لاستخدامها في المشروع نفسه، بدلاً من الحصول عليها عن طريق الشراء، ويعتبر كل مشروع من هذه المشاريع مركزاً للتكلفة وقد يتم تقسيمه إلى مراكز أخرى فرعية.

لتوضيح الترميز العددي لمراكز التكلفة يظهر ذلك من خلال شكل (2/3/1) على النحو التالي:

شكل رقم (2/3/1)

دليل مراكز التكاليف

العام	المساعد	الفرعي	بيان
5			<u>مراكز تكلفة الإنتاج</u>
	51		مركز الغزل
		511	❖ مركز فرعي
		512	❖ مركز فرعي
	52		مركز النسيج
		521	❖ مركز فرعي
		522	❖ مركز فرعي
6			<u>مراكز تكلفة الخدمات الإنتاجية</u>
	61		مركز الصيانة والاصلاح
		611	❖ مركز فرعي
		612	❖ مركز فرعي
7			<u>مراكز الخدمات التسويقية</u>
	71		إدارة التسويق والمبيعات
	72		مركز خدمات النقل
	73		مركز بحوث التسويق
8			<u>مراكز الخدمات الإدارية</u>

إدارة الشؤون المالية		81	
❖ قسم الحسابات	811		
❖ قسم التكاليف	812		
إدارة شؤون الموظفين		82	
❖ شؤون العاملين	821		

المصدر: د. زهير الحدرب، د. لؤي وديان، محاسبة التكاليف (عمان: دار البداية، 2010م) ص 23.

من خلال شكل (2/3/1) يلاحظ الباحث انه تم تصنيف مراكز التكلفة بواسطة الترميز الرقمي حيث تعطي كل مجموعات رئيسية رقماً مفرداً ثم يعاد تقسيمها إلى مجموعات فرعية تبدأ بالرقم المزدوج ثم يعاد تصنيفها إلى فروع تبدأ بالرقم الثلاثي، يهدف هذا التصنيف الدقيق لسهولة الحصول على المعلومة بواسطة استخدام الأرقام (الكود) وخاصة عند استخدام قاعدة بيانات أو البرامج المحاسبية بواسطة الكمبيوتر لان لغة البرمجة بالكمبيوتر تعتمد على الأرقام أكثر من الحروف لتسهيل إدخال البيانات ومعالجتها ومن ثم سرعة استخراج التقارير الدورية والقوائم المالية.

(3) دليل عناصر التكاليف

من مقومات نظام التكاليف ضرورة إعداد دليل يشتمل على جميع عناصر التكاليف مع تقسيمها إلى مجموعات رئيسية وفرعية تحمل أرقاماً ثابتة مثل ، الأجر ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية، كما يحتاج نظام التكاليف يدوي كان أو آلياً دائماً إلى تصنيف وفهرسة وترميز لعناصر التكاليف التي سوف تؤثر على حسابات ودفاتر النظام، وتمر عملية إعداد دليل حسابات العناصر بالخطوات التالية:-

الخطوة الأولى : حصر جميع العناصر الرئيسية المسببة للأنشطة في المشروع.

الخطوة الثانية : تحديد درجة الإجمال أو التفصيل في حسابات كل عنصر وهو أمر يتوقف على:-

1. الأهمية النسبية للعنصر.

2. التكرار والدورية بشكل يسمح بتتبع العمليات.

3. الدقة في حصر النفقة وربطها بالحسابات.

4. حاجة الإدارة إلى أرقام مفصلة محللة.

الخطوة الثالثة : ترتيب الحسابات في مجموعات متجانسة بحيث تعكس أسماؤها بقدر الإمكان طبيعة النفقات التي تشملها والغرض من إعدادها مع ترقيم هذه الحسابات.

الخطوة الرابعة : وضع تعليمات تفصيلية تفسر طبيعة كل حساب من حسابات الدليل وعناصر جانبية المدين والدائن وهو اصبح معروفاً تحت اسم حسابات المراقبة(1).
كما يتضح ذلك من خلال شكل (3/3/1) وذلك علي النحو التالي:-

شكل رقم (3/3/1)

دليل عناصر التكاليف

العام	المساعد	الفرعي	بيان
3			عناصر التكاليف
	31		تكلفة عنصر الأجور
		311	أجور ومرتببات
		312	مزايا اجتماعية
		313	تأمينات اجتماعية
	32		تكلفة عنصر المواد
		321	مواد خام أولية
		322	مواد نصف مصنعة
		323	مواد كاملة التصنيع
		324	مواد تعبئة وتغليف
	33		تكلفة عنصر الخدمات
		331	صيانة وإصلاح
		332	إهلاك آلات
		333	إهلاك المركبات

المصدر: د.مجدي عمارة، وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية (غريان: جامعة غريان، 1992م) ص 314.

يلاحظ الباحث من خلال شكل رقم (3/3/1) انه يقوم بتصنيف وفرز المصروفات ثم إعطائها ارقماً مختلفة حسب المجموعة الرئيسية والتي تنفرع منها مجموعات فرعية أكثر تفصيلاً تأخذ أرقام مزدوجة، بذلك يقدم دليل عناصر التكاليف نموذجاً لتبويب عناصر التكاليف حسب

1- د.مجدي عمارة، مرجع سابق، ص 313.

طبيعة الإنتاج (التبويب الأساسي لعناصر التكاليف)، (أجور – مواد – مصروفات) وبذلك يتحقق الهدف من إعداد دليل عناصر التكاليف وهو تجميع وتبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف مما يساعد في التخطيط والرقابة عليها.

يظهر شكل (4/3/1) الربط بين أدلة التكاليف ومراكز التكلفة التي أوردها الباحث.

شكل رقم (4/3/1)

الربط بين الأدلة ومراكز التكلفة

مراكز التكلفة				عنصر التكلفة
خدمات إدارية	خدمات التسويق	خدمات الإنتاج	الإنتاج	
8	7	6	5	أجور-31
8/31	7/31	6/31	5/31	مواد-32
8/32	7/32	6/32	5/32	خدمات-33
8/33	7/33	6/33	5/33	

المصدر: د.مجدي عمارة، وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية (غريان: جامعة غريان، 1992م) ص 315.

يلاحظ الباحث من خلال شكل (4/3/1) أن مفهوم مضمون هذا الجدول يوضح قيود اليومية التي يقوم بإدخالها قسم الحسابات العامة ويكون شكل القيد على النحو التالي :-

من ح 31 أجور قسم الإنتاج
من ح 31 أجور قسم خدمات الإنتاج
من ح 31 أجور قسم خدمات التسويق
من ح 31 أجور قسم الخدمات الإدارية
من ح 31 أجور قسم خدمات التسويق
إلي ح الخزينة او البنك

ثم يقوم قسم التكاليف بتحميل تلك التكاليف على المنتجات وفقاً لأساس نظريات التحميل المعمول بها في المنشأة، وان اربط عناصر التكلفة مع مراكز التكلفة يسهل عملية تخصيص عناصر التكاليف علي الأقسام المختلفة (إنتاجية ، خدمات إنتاجية ، تسويقية ، إدارية) ويكون أكثر فاعلية باستخدام الحاسب الآلي لان لغة الحسابات الآلية مبنية اساساً على الأرقام .

مما تقدم يري الباحث أن تصنيف مراكز التكلفة بصورة علمية منظمة، وتصنيف دليل الوحدات بصورة علمية يؤثر على مخرجات نظام التكاليف بالمنشآت، والبداية الصحيحة في التصنيف تؤدي إلي جودة مخرجات نظام التكاليف وبالتالي يستطيع نظام التكاليف أن يقدم معلومات مفيدة تساعد الإدارة في ترشيد القرارات وتحقيق أهداف المنشأة.

ثانياً تحديد فترة التكاليف :-

فترة التكاليف هي الفترة الزمنية التي يتخذها المحاسب لتجميع وحصر عناصر التكاليف بغرض إعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنة، وفي مجالات الإنتاج الزراعي ترتبط فترة التكاليف في العادة بطول دورة الإنتاج بغرض تفادي المشكلات المحاسبية الخاصة بتقييم الإنتاج الزراعي غير التام في آخر الفترة، ويتوقف طول فترة التكاليف في هذه الحالة على الدورة الزراعية الطبيعية للمنتجات النباتية كالحبوب والفواكه والخضروات وغيرها، أو الفترة الزمنية التي تستغرقها تربية المواشي إعتباراً من تاريخ التوالد حتى إعدادها للبيع أو الإنتاج أو غيره. وأنه كلما قصرت فترة التكاليف كلما زادت أهمية بيانات التكاليف بالنسبة للإدارة لغرض متابعة التنفيذ ومراقبة سلوك عناصر التكاليف ومقارنتها بالمخطط لها بغرض اكتشاف الانحرافات بسرعة ومعالجة مسبباتها في الوقت المناسب¹.

كما يري آخر أن طول فترة التكاليف يتأثر بعدة اعتبارات أهمها الآتي²:-

1. مدي حاجة الإدارة إلي معلومات نظام التكاليف لأداء وظائفها.
2. نوع النشاط، ففي النشاط الزراعي مثلاً تكون الفترة التكاليفية محددة بزراعة وجني المحصول.
3. مدي موسمية النشاط.
4. توقيت وصول بعض المستندات من الغير خارج المنشأة مثل فواتير المياه والكهرباء والتلفون.

ثالثاً المجموعة المستندية:-

تعتبر المستندات هي دليل إثبات في المحاسبة ولا يمكن إثبات أي عملية من العمليات المالية إلا إذا كان لها مستند يؤيدها ويؤكدها كما أنها مصدر القيد الأولي في الدفاتر ومن ثم يجب حفظها في مكان أمين وعلى المحاسب عند تصميم نظام التكاليف أن يحدد المستندات وأشكالها

¹ د. محمود جلال احمد، د. إيهاب نظمي إبراهيم، محاسبة التكاليف الزراعية (عمان: مكتبة المجمع العربي، 2010م) ص 60.
² د. فتح الرحمن الحسن منصور ود.بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف(2)، مرجع سابق، ص 19.

وعدد النسخ لكل منها وما تحتويه من بيانات تكفل الحصول على الأرقام والمعلومات بدقة وبسرعة، كما تعتبر المستندات الدليل الموضوعي القابل للمراجعة عند الاختلاف مع أي عنصر من عناصر البيئية الخارجية فإنها أيضاً تساعد على تحديد المسؤوليات وتيسير أعمال الرقابة الداخلية والخارجية على أنشطة الوحدة الاقتصادية¹.

تشمل المستندات على النماذج والاذونات والإشعارات التي تستخدم في تجميع البيانات عن التكاليف والإنتاج وذلك تمهيداً لتحليلها في السجلات والدفتر ويجب أن يراعى عن تصميم المستندات ما يلي:-

1. أن يتضمن المستند البيانات اللازمة للوفاء بالغرض المعد من أجله.
 2. ألا يمر المستند إلا على الجهات المختصة التي يهملها فقط.
 3. إذا كان المستند يمكن أن يخدم أكثر من غرض تعد صور من المستند بدلا من التكرار.
 4. يجب مراعاة البساطة والوضوح في بيانات المستند .
 5. نشر الوعي لدي المسؤولين عن استيفاء المستندات للدقة.
- إن اعتماد نظام التكاليف على مستندات القيد الأول يرجع في الأساس إلى اعتماده مبدأ الموضوعية في القياس والإثبات، ذلك المبدأ الذي يقضى بتوافر الدليل المادي المؤيد لوقوع الحدث المالي أو التكميلي قبل إثباته في الدفاتر، والمستندات هنا باعتبارها أحد أشكال الأدلة المادية سوف تؤثر بالضرورة على صحة بل دقة وسلامة التسجيل والتوجيه المحاسبي للأحداث التي تتضمن بيانات عنها فوظيفتها عموماً تتمثل في إشعار قسم المحاسبة (وقسم التكاليف) بأن عملية ما قد وقعت وينبغي أن تؤثر على حسابات محددة²
- يمكن تقسيم المستندات إلي عدة نواحي أهمها ما يلي³ :-
- من حيث المصدر: قد تنشأ مستندات داخل المنشأة مثل فاتورة الشراء كما قد تنشأ مستندات من خارج المنشأة فهي لا تعد من مقومات النظام ولكنها تعد فقط مصدراً للبيانات.
- من حيث ما ينشأ عن المستند: هناك مستندات ينشأ عنها تسجيل في الدفاتر والسجلات لأنها مستندات تتعلق بالأحداث المالية والتكليفية، وهناك مستندات لا ينشأ عنها تسجيل في الدفاتر لأنها غالباً تكون مستندات إحصائية.

¹ د. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية (القاهرة: المكتبة العصرية ، 2008م) ص ص88-89.

² د. مجدي عمارة وآخرون ، مرجع سابق ص 294.

³ د. محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 89.

من حيث طبيعة المستندات : توجد مستندات ذات صبغة عامة وهي تلك التي تتداول في عدد كبير من مراكز التنفيذ المختلفة على حين توجد مستندات أخرى ذات طبيعة خاصة وتعد لغرض معين أو خاص وبالتالي لا تصلح للاستخدام في غير الغرض المصممة من أجله.

رابعاً المجموعة الدفترية:-

تعتبر المجموعة الدفترية من أهم مكونات نظام التكاليف في المنشأة، تشتمل على مجموعة البطاقات والسجلات والدفاتر التحليلية التي تستخدم في تسجيل وتحليل بيانات التكاليف والتي تحتفظ بها المنشأة لتستطيع من خلال استخدامها القيام بالوظائف المختلفة الملقاة على عاتق محاسب التكاليف وكقاعدة عامة يجب أن تغطي المجموعة الدفترية بالتسجيل والتبويب والتحليل كافة عناصر التكاليف بغرض تحديد علاقة هذه العناصر بوحدات النشاط النهائي، إلا أن ذلك لا يمنع اختلاف حجم وعدد الدفاتر والسجلات من مشروع لآخر¹.

خامساً : تحديد أساس قياس التكلفة:-

يعني إعتداد أحد مبادئ التحميل الخاصة بعناصر التكاليف، إما مبدأ التحميل الشامل أو مبدأ التحميل الجزئي، وهو ما يعني اختيار نظرية التكاليف المناسبة لظروف المشروع والتي تحدد على أساسها تدفق عناصر التكلفة في حسابات المراقبة المختلفة، وإن إدارة المشروع بالتعاون مع قسم التكاليف لها المفاضلة بين خصائص كل نظرية وبين احتياجاتها للبيانات والمعلومات المستخرجة من قوائم التكاليف .

سادساً: مجموعة القوائم والتقارير:-

تقاس كفاءة نظام التكاليف بمدى فعالية القوائم والتقارير التي ينتجها هذا النظام ومدى إستفادة مستخدمي المعلومات ويمكن تقسيم التقارير إلي أنواع من عدة زوايا أهمها ما يلي²:-

1. من حيث مدى دورية وانتظام التقارير:

أ- تقارير منتظمة وهي عبارة عن الأداء التي تفيد في إجراء الرقابة على مستويات الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط وتحديد الانحرافات.

ب- تقارير خاصة وتعد بطريقة غير دورية لمقابلة مشكلة طارئة أو غير مكررة.

من حيث الفترة التي يمكن أن تغطيها التقارير:

تقارير تغطي فترة مستقبلية (تخطيطية) وهي التي من خلالها يتم تحديد دالة الهدف ودراسة البدائل واختيار البديل الأفضل.

¹ مجدي عمارة وآخرون ص 297.

² د. محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 91.

تقارير تغطي فترات جارية(فعلية) وتتضمن جميع أنواع التقارير التي تعد عن أنشطة مراكز التنفيذ بالمنشأة وتشمل تقارير الأداء وتقارير الاستثناء.

من حيث الجهة المقدم إليها التقرير:-

أ- هي التقارير التي توجه إلي مراكز اتخاذ القرارات في المنشأة، هذا النوع التقارير التخطيطية والتقارير الاستثناء والتقارير الخاصة وتقارير الأداء الفعلية المنتظمة.

ب- تقارير خارجية وهي التي تقدم لعناصر البيئة الخارجية المهمة بنشاط المنشأة من بينهم المساهمون ومصصلحة الضرائب والهيئات الحكومية الرقابية والمقرضون واتحادات العرف التجارية والصناعية.

الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد التقارير¹:-

- 1- أن تتماشى مع مراكز المسؤولية في المنشأة.
- 2- أن تقدم في الوقت المناسب.
- 3- أن تلتزم بالموضوعية وتكامل المعلومات.
- 4- أن تتميز بالبساطة والوضوح.
- 5- أن تتضمن خانة للأداء المخطط في شكل مقاييس تعبر عن ما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي وتعتبر مقاييس عادلة للحكم علي كفاءة التنفيذ.

مما تقدم يستنتج الباحث أن نجاح نظام التكاليف يكمن في تحقيقه للأهداف التي تسعى الإدارة للوصول إليها حتى تتمكن من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، ولكي يحقق نظام التكاليف هذه الأهداف لا بد أن يستند إلي مقومات ونظام عمل وفقاً للمبادئ والأسس العلمية الصحيحة، ويرى الباحث أن الهدف من تقسيم المنشأة لمراكز تكلفة لضمان تحقيق الرقابة على التكاليف ومحاسبة المسؤولية عن الانحرافات وهذا الجانب مفقود في كثير من المنشآت لعدم الاهتمام بالتطبيق السليم لمحاسبة التكاليف ويرى الباحث أن استخدام برامج المحاسبة (Software) بواسطة الحاسب الآلي يساعد المحاسبين كثيراً في تسهيل عمل التكاليف خاصة في ظل التطورات التي صاحبت النظم الإدارية المختلفة سواء كانت على مستوى الإنتاج أو الخدمات، والحوجة إلي المعلومة السريعة في ظل بيئة العولمة والتجارة الالكترونية.

¹ المرجع السابق، ص ص 94-95.