

# المقدمة

تتضمن على :

اولا : الاطار المنهجي

ثانيا : الدراسات السابقة

## اولا :الاطار المنهجي

### تمهيد

تلعب محاسبة التكاليف دوراً مهماً وخطيراً في إتخاذ القرار الإستراتيجي وذلك من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة والملائمة لصنع القرارات ، وبالشكل الذي يعين الإدارة . عند كافة مستوياتها . علي أداء وظائفها علي ( بصيرة ) وبأعلي قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية . وذلك إلي الحد الذي يمكن مع القول دون مغالاة . بأن نجاح كل إدارة وكل قرار يعتمد إلي حد كبير علي ما توفره المحاسبة عن التكاليف لها من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة وفي الوقت المناسب . اذدياد الحاجة الي المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف أزداد الاهتمام بتطوير المفاهيم والاساليب المستخدمة في عملية احتساب التكلفة وضبطها ، فظهرت العديد من التطورات في هذا المجال منها ، اسلوب التكاليف المبني على الانشطة . مما يعني أن هذه المعلومات تساعد الادارة في اتخاذ القرار الإستراتيجي . والقرار الإستراتيجي هو من إدارة الألفية الثالثة مما يشير إلي مدي أهمية القرار الإستراتيجي وحتى مشارف القرن الجديد خاصة مع الإتجاه الحالي نحو العولمة ومايترتب عليه من زيادة ملموسة في درجة المنافسة وتتووعها . ويجب علي مديري اليوم تفهم كل من الأسواق المحلية ومتغيرات ممارسة الأعمال في الأسواق الأجنبية ضد منافسين مختلفين ومتووعين . والواقع أن الإتجاه المتزايد تجاه العولمة مرتبط بدرجة كبيرة بالتأثير القوي للتكنولوجيا علي الأعمال وإعادة تشكيلها ويتطلب التعامل مع السوق العالمي والتكنولوجيا المتغيرة بصفة مستمرة ظهور شكل جديد من القيادة . ومن الضروري أن يمكّن المديرين من التعامل مع متغيرات البيئة الديناميكية وأن يكونوا قادرين علي توفير التوجه الإستراتيجي مما يساعد المنظمة علي خوض غمار المستقبل المجهول . ويقع علي عاتق الإدارة العليا توفير النظرة المستقبلية للشركة من خلال قدرتها علي تتبع الأبعاد الجديدة للتغير من حيث سرعته وكثافته سواء علي مستوي البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية . وحقيقة الأمر توجد داخل كل منظمة مقومات للنجاح وأخرى للفشل ، ومايميز منشأة عن أخرى هو مدى إستفادتها من مقومات النجاح وتحسين فرصها في السوق . خصوصاً عندما يوصف القرار الإستراتيجي بأنه قرار يقتضي قيامه علي نظرة متطورة ومتعمقة في حقائق وواقع المنظمه .

### مشكلة البحث :

تمثلت مشكلة البحث في غياب للعلاقة بين محاسبة التكاليف والقرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي السوداني حيث لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف يوفر معلومات تكلفية ملائمة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في هذا القطاع.

سيحاول الباحث من خلال هذا البحث الإجابة على التساؤلات التالية :-

- ماهو أثر تطبيق الطرق التقليدية على توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي؟

- هل هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في القطاع الصناعي؟
- ماهو أثر تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط على قياس تكلفة الانتاج وتوفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي؟

### هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :

- 1/ تأكيد اهمية اعتماد نظام منفصل للتكاليف عن نظام المحاسبة المالية يعتمد على مخرجات أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بالقطاع الصناعي السوداني في تقديم معلومات تحليلية تفيد الادارة في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية الرشيدة.
- 2/ توضيح اهمية العلاقة بين تكلفة الانتاج واتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- 3/ بيان اهمية علاقه بين الميزة التنافسية واتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- 4/ بيان مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في القطاع الصناعي السوداني .
- 5/ توضيح دور أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في تفعيل القرارات الاستراتيجية .

### أهمية البحث :

يسلط البحث الضوء على طريقة تقدير التكاليف في القطاع الصناعي محاولاً إبراز بعض عيوبه و ثغراته ، و يبين أهمية تغيير الوضع القائم و ضرورة تطويره بما يتناسب مع طبيعة الصناعة و خصائصها وعلى ذلك يمكن تحديد كل من الاهمية العلمية والعملية كالاتى :

**الاهمية العلمية :** أهمية هذه الدراسة تنبع من كونها محاولة للمقارنة بين الاساليب التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف يسعى من خلالها الباحث الى استكشاف الفرص المتوفرة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في القطاع الصناعي السوداني .وعما اذا كانت هناك معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام .من هنا فإن النتائج التي ستكشف عنها الدراسة ومن ثم التوصيات التي ستبنى على تلك النتائج ستخدم جميع الفئات ذات العلاقة بالقطاع الصناعي .

**الاهمية العملية :** تساعد هذه الدراسة القطاع الصناعي على معرفة الطريقة التي توفر فيها معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات باستخدام نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، (ABC) ، لتحسين عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

### مناهج البحث:

يتم الإعتماد علي مجموعة من المناهج العلمية وهي :

- 1/ المنهج الإستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
- 2/ المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات البحث .

3/ المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث .

4/ المنهج الوصفي بإستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة العلاقة بين أسلوب التكلفة وفقا للنشاط والقرارات الاستراتيجية .

### **فرضيات البحث :**

يسعى الباحث الى أختبار الفرضيات الآتية :-

1/الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لاتمكن من تحديد وقياس تكلفة الانتاج بصورة عادلة ودقيقة .

2/ الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لاتمكن من توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية .

3/أن تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يقدم معلومات تساعد فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

4/تساعد القرارات المبنية على معلومات أسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى خفض التكلفة .

### **مصادر جمع البيانات:**

البيانات الأولية : الملاحظة والمقابلات الشخصية .

البيانات الثانوية : الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير .

### **حدود البحث :**

تتمثل حدود البحث فى الآتى :

الحدود المكانية : القطاع الصناعى السودانى ولاية الخرطوم (المنطقة الصناعية الخرطوم بحرى) .  
الحدود الزمانية : 2013م .

### **هيكل البحث :**

يتكون البحث من مقدمة وتشمل الاطار المنهجى والدراسات السابقة واربعة فصول ثم خاتمة تحتوي على النتائج و التوصيات ، يتناول الفصل الأول من البحث مفهوم وأهداف واساليب وطرق تخصيص محاسبة التكاليف فى ثلاث مباحث يتناول المبحث الاول مفهوم واهداف محاسبة التكاليف والمبحث الثانى يتناول اساليب تحميل التكاليف والانتقادات الموجهة لها والمبحث الثالث يتناول تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والانتقادات الموجهة لها . يتناول الفصل الثانى أسلوب التكلفة وفقا للنشاط يتناول المبحث الاول مفهوم واهمية أسلوب التكلفة وفقا للنشاط والمبحث الثانى يتناول مقومات واهداف أسلوب التكلفة وفقا للنشاط والمبحث الثالث يتناول تطبيق وتقويم أسلوب التكلفة وفقا للنشاط . ويتناول الفصل الثالث اتخاذ القرارات

في ثلاث مباحث يتناول المبحث الاول مفهوم وخطوات ومقومات اتخاذ القرارات والمبحث الثاني يتناول مفاهيم التكلفة المرتبطة باتخاذ القرارات والمبحث الثالث يتناول اتخاذ القرارات الاستراتيجية . الفصل الرابع يتناول الدراسة في مبحثين أولهما يتناول نبذة تعريفية عن القطاع الصناعي ( موضوع الدراسة ) و الثاني يتناول الدراسة الميدانية ، التحليل و إختبار صحة الفرضيات .

## ثانيا : الدراسات السابقة

سيتناول الباحث في هذا البحث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث على النحو التالي :-

دراسة د.نصرالدين عبدالكريم محمد . ورشيد فائق الكخن (1997م)<sup>1</sup>:

تمثّلة مشكلة الدراسة في حاجة الإدارة الي نظام محاسبي كفاء وقادر علي توفير المعلومة المناسبة لمتخذي القرار في الوقت المناسب ،وخاصة القرارات التي تمس بصورة مباشرة موقع الشركة التنافسي وتسعير منتجاتها وخدماتها ، حيث هدفت الدراسة الي التعريف بنظام التكاليف علي اساس النشاط من حيث مفهومه ،خصائصه واستخدامته وتقديمه لمتخذي القرارات في الشركات الصناعية الفلسطينية و المهتمين من الاكاديمين لاتاحت الفرصة امامهم للاستفادة من تطبيقاته ، كما هدفة الي البحث في امكانية استخدام هذا النظام كبديل عن انظمة التكاليف غير المتطورة والمستخدمة حالياً من قبل الشركات الفلسطينية في محاولة لمساعدتها علي مواجهة تحديات المرحلة الجديدة .

تبرز أهمية الدراسة من كونها تبحث في احد اهم واحداث انظمة التكاليف التي قد يسهم استخدامه من قبل المصانع الفلسطينية في رفع كفاءتها الانتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة اكثر ملائمة لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة ، كما انها تفتح آفاق جديدة امام الممختصين في البحث العلمي في مجال المحاسبة مما يعزز من مستواها المهني والاكاديمي ويدعم هدف تحديث الاساليب الادارية في المؤسسات الفلسطينية الخاصة والعامه .

اجري في هذه الدراسة مسحاً " ميدانين " لتعرف علي نظم التكاليف المستخدمة في المصانع الفلسطينية وبالذات فيما يتعلق باسس توزيع التكاليف الاضافية ، وفحص امكانية استخدام أسلوب توزيع التكاليف علي اساس النشاط في هذه المصانع .

تشير نتائج الدراسة الي ان العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية وخاصة تلك القوية المؤثرة منها قد احدثت تغيرات جوهرية علي انظمتها الانتاجية والادارية ، اذ ارتفعت نسبة التكاليف الاضافية الي التكاليف الاجمالية للوحدة المنتجة بنسبة(33%) ويلاحظ انه لم يصاحب هذه التغيرات الفنية ومتغيرات موازية علي انظمة هذه الشركات الادارية والمعلوماتية وخاصة تلك المتعلقة ببيانات التكاليف ، الامر الذي ادي الي احداث فجوة بين المستويين الفني والاداري في هذه الشركات مما يسبب لها الكثير من المصاعب في المستقبل .

اوصت الدراسة بالاتجاه الفوري نحو تحديث أساليب الشركات الادارية لتستجيب لتحديات المرحلة الجديدة واكنعكاساتها علي اليات تشغيلها من النحيتين الانتاجية والادارية ، لابدة لهذة الشركات من تحديث

---

<sup>1</sup> د.نصرالدين عبدالكريم محمد . ورشيد فائق الكخن ' مستلزمات تطبيق نظام التكاليف علي أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية الفلسطينية ، مجلة الإدارة العامة معهد الإدارة العامة ،الرياض ، المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع ، شوال 1417هـ مارس 1997م

انظمتها المحاسبية خاصة ذلك الجزء المتصل بجمع وتلخيص وتحليل بيانات التكاليف ، والشروع في فحص امكانية تطبيق أسلوب التكاليف المبنية علي اساس النشاط في المستقبل والابقاء علي فكرة استخدامه دائماً في اذهان ادارات هذه الشركات نظراً لما يتمتع به من مزايا استراتيجية كثيرة . ركزت هذه الدراسة على مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط بالتركيز على مفهومه وخصائصه واستخداماته بينما تميزت دراسة الباحث بانها تركز على القياس التكملي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية من خلال توضيح العلاقة بين تكلفة الانتاج واتخاذ القرارات الاستراتيجية .

دراسة د.رضا ابراهيم صالح(2002)<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة بشكل عام تقديم اطار لبيان كيفية قياس تكاليف الخدمات الصحية بناء على اسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح امكانية استخدام هذا الاطار في مجال ترشيد ورقابة تكلفة الخدمات الصحية . وبالتالي تحديد اسعارها اعتمادا على بيانات التكلفة التي يتم قياسها على اسس علمية . وتمثلت طبيعة المشكلة في هذه الدراسة في ظل ضعف الامكانيات والموارد المالية المتاحة للدول النامية وضالة ما تخصصه معظم الدول من اعتمادات للانفاق على الخدمات الصحية اذدادت الحاجة الي ضرورة الاستعانة ببيانات التكاليف لتشييد القرارات واستغلال الموارد المحدودة المخصصة لتلك الخدمات افضل استغلال .

هدفت الدراسة بصورة رئيسية الى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية ، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الادارية ، وتحديد اسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على اسس موضوعية دقيقة . واندرجت اهداف فرعية اخرى مثل دراسة وتحليل مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط من حيث مفهومه ومقوماته وخصائصه واستخداماته ، ودراسة اهم مشكلات قياس وترشيد التكاليف في مجال الخدمات الصحية ، وبيان مدى امكانية استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط في علاج هذه المشكلات ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات اللازمة لتسعير تلك الخدمات . لذلك تظهر اهمية البحث في دراسة مدى امكانية استخدام احد انظمة التكاليف الحديثة المطبقة في القطاع الصناعي على قطاع الخدمات الصحية وبما يتلاءم مع طبيعة هذا النشاط . فحاول الباحث على ضوء هذه المشكلة واهداف البحث الاجابة على التساولات التالية :

1/ ما مفهوم مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط ؟ وما مقوماته وخصائصه مقارنة بالانظمة التقليدية الاخرى في مجال قياس وترشيد التكلفة ؟

---

<sup>1</sup> رضا ابراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كاساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، مجلة الادارة العامة معهد الادارة العامة ، الرياض، مجلد42 العدد الاول ، 2002م .

2/ ما اهم مشكلات قياس التكاليف فى مجال الخدمات الصحية فى المستشفيات ؟

3/ ما توفر مقومات استخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط فى مجال قياس التكلفة وتحديد اسعار الخدمات الصحية بالمستشفيات ؟

فى محاولة تحقيق اهداف البحث فقد تم استخدام المنهج الاستقرائى ، وذلك لمراجعة ادبيات الدراسة بهدف التعرف على مساهمات الفكر المحاسبى وكذلك الممارسة العلمية ، واستعراض اهم مشكلات القياس فى مجال الخدمات الطبية . وقد تم استخدام المنهج الاستنباطى لدراسة مدى امكانية استخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لمعالجة القصور واستنباط اوجه التطوير الممكنة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات الطبية .

وعلى ذلك توصل الباحث الى عدة نتائج اهمها :

1/ نتيجة تميز أنشطة الخدمات الصحية بسمات خاصة عن اوجه النشاطات الاخرى ظهرت العديد من المشكلات المرتبطة بقيا س وتحليل عناصر التكاليف الخاصة بها مثل اختيار الاسلوب الملائم لتحليل عناصر التكاليف كالتحليل النوعى او الوظيفى او الحدى وما يرتبط بذلك من مشكلات تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة ويرى الحل فى استخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط والذى يستخرج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها ، ويتطلب ذلك العمل على تقسيم أنشطة الخدمات الصحية الى مجموعات متجانسة من الأنشطة واختيار محركات التكلفة المناسبة لكل منها مع مراعاة تبادل الخدمات بين الأنشطة المختلفة .

2/ كما اوضحت الدراسة امكانية التغلب على مشكلة التحميل الراسمالى وذلك عن طريق قياس وتحميل تكلفة الاصول الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية واختيار طريقة الاستهلاك التى تتاسب عامل التقادم لبعض اجهزة المستشفيات وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها .

3/ وفى اطار تسعير الخدمات الصحية اوضحت الدراسة ان التسعير على اساس بيانات التكلفة يفيد كلا من ادارة المستشفى والمتعاملين معها وبما يسهم فى زيادة الوعي التكاليفى ، والذى ينعكس اثره على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة والمستخدمه بالمستشفيات بما يحقق الاهداف المرغوب فيها . واوضحت الدراسة امكانية استخدام الاسلوب فى مجال تسعير الخدمات الصحية وذلك بدراسة العوامل السوقية المؤثرة على اسعار الخدمات المقدمة وطبقا لذلك يتم تحديد سعر الخدمة المرغوبة وصولا الى تقدير تكاليف تقديمها ، مما يمثل ترشيد لتكاليف الخدمات الصحية والاستغلال الامثل للموارد . ووفقا لذلك يمكن تحديد اسعار الخدمات الصحية والاستغلال الامثل للموارد . ووفقا لذلك يمكن تحديد اسعار الخدمات الصحية بدقة وموضوعية استنادا الى الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بما فيها اسلوب التكلفة على اساس النشاط الذى وصى الباحث باستخدامه فى القطاع الصحى بصفة خاصة .



تناول هذه الدراسة مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط كاساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية فى اطار لبيان كيفية قياس الخدمات الصحية فقط بالمستشفيات بينما تميزت دراسة الباحث بانها تركز على القياس التكلفة بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية فى القطاع الصناعى .

دراسة محمد عثمان حمد ابو دقن (2004)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة فى تعدد الطرق المستخدمة فى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج وعلى بيئة التصنيع واختلافها فى معالجتها لمشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. لذلك هدفت الدراسة إلى دراسة طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الحديثة ومقارنتها واختيار ما يناسب منها مع الواقع الصناعى السودانى .

اعتمده الدراسة على المناهج الآتية :

الإستنباطى والإستقرائى والوصفى ( أسلوب دراسة الحالة ) .

للوصول لهدف الدراسة افترض الدراسة الفرضيات التالية :

1. الأسس المستخدمة فى أنظمة التكاليف المطبقة حالياً فى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة غير دقيقة وتظهر التكلفة للمنتجات على غير حقيقتها .

2. يساهم نظام التكاليف على أساس النشاط فى تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيصاً دقيقاً .

3. يساهم نظام المحاسبة عن الإنجاز باستخدام قيمة الوقت المستنفذ فى الإنجاز فى تخصيص معدلات التحميل الصناعية على المنتجات التى تنتج فى مركز تكلفة واحدة .

4. تطبيق نظام الإنتاج فى الوقت المحدد يساهم فى تخفيض وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

وفقاً لنتائج هذه الدراسة توصلت الدراسة لإثبات الفرضيات ما عدا الفرضية الرابعة التى لا يمكن تطبيقها إلا فى المنشآت الإنتاجية والتطبيق نظام الأوامر .

فيما خلصت الدراسة لأهم النتائج الآتية :

أ. ضرورة تطبيق الإتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف .

---

<sup>1</sup> محمد عثمان حمد ابودقن ،الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، دراسة تحليلية تطبيقية رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة ام درمان الاسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2004م .

ب. يساعد نظام التكاليف على أساس النشاط على التخصيص الأفضل للتكاليف الصناعية غير المباشرة ولتجاوز الكثير من العقبات التي تعترض الطرق التقليدية . بجانب الموضوعية والدقة والعدالة في توزيع التكاليف وتحديد تكلفة الإنتاج .

لقد أوصى الدارس بعدد من التوصيات أهمها :

1. ضرورة تطبيق نظام التكاليف الحديثة .

2. ضرورة توجيه إنتباه الباحثين والإدارة والملاك والمساهمين لدراسة وتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط باعتبار توجهاً جديداً ولما يتمتع به من مزايا وموضوعية ودقة في توزيع وتحديد تكاليف الإنتاج مما يحفز ويدعو لتطبيقه إجراء المزيد من البحوث والدراسات حول استخدام نظام المحاسبة عن الإنجاز في مرحلة البحث والتطوير .

تناولت هذه الدراسة الاتجاهات الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بالتركيز على أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط واسلوب المحاسبة عن الانجاز بينما تميزت دراسة الباحث بانها ركزت على نظام التكاليف على اساس النشاط ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في القطاع الصناعي.

**دراسة د. سليمان حسين البشتاوى. د. غسان فلاح المطارنة (2005)<sup>1</sup> :**

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بسبب التطورات التكنولوجية التي صاحبت العملية الإنتاجية وزيادة حدة المنافسة بالاسواق ، فرضت على المنشآت ضرورة تخفيض كلفة منتجاتها وتحسين نوعياتها وزيادة كفاءة آداءها . وحتى تصل المنشأة إلى ذلك لا بد لها من محاولة استخدامها لعناصر الانتاج ومواردها بكفاءة وإزالة معوقات الانتاج والانشطة غير الضرورية التي تصاحب العملية الانتاجية فصيغت مشكلة البحث في شكل اسئلة وهي هل يؤدي تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد إلى تخفيض كلفة المنتج وتحسين نوعيته وهل يجعل نظام تكاليف الانتاج بالوقت المحدد المخزون قريبا من الصفر وبالتالي تقل تكلفته وهل يعمل النظام على إعطاء تصور اكثر وضوحا لعملية تقييم الأداء التشغيلي واخيرا هل يساعد هذا النظام على إعتتماد المنشأة على مقاييس الأداء المتقدمة التي تحقق قرارات استراتيجية للادارة.

جاءت أهمية البحث كونه يسلط الضوء على نظام تكاليف الانتاج في الوقت المحدد ( JIT ) وطاره النظرى ، فضلا عن تسليط الضوء على مقاييس ومعايير تقييم الأداء المتقدمة APM الملائمة لنظام تكاليف الانتاج بالوقت المحدد والتي تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية. وهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الانتاج عن طريق إلغاء الانشطة الغير

---

1 د. سليمان حسين البشتاوى. د. غسان فلاح المطارنة، نظام تكاليف الانتاج الآنى (JIT) في المنشآت الصناعية الاردنية ودوره في إتخاذ القرارات الاستراتيجية، بحث منشور، جامعة آل البيت - الاردن 2005 م،

<http://www.jpjs-dir.com/Forum/uploads/1364/35.pdf>

ضرورية التي تصاحب العملية الانتاجية وتعمل على زيادة كلفة المنتج مما يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي والاستغلال الامثل للموارد.

تركزت فرضيات الدراسة على ان نظام الانتاج فى الوقت المحدد يقوم على تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته ويؤدى هذا النظام إلى ان يكون المخزون قريبا من الصفر وبالتالي تقل تكلفته كما ويقوم النظام على إعطاء تصور اكثر وضوحا لعملية تقييم الأداء التشغيلي إضافة إلى انه يقدم مقاييس ومعايير أداء متقدمة تساعد على إتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة .

تلخصت أهم نتائج الدراسة فى أنه يقوم نظام الانتاج فى الوقت المحدد على تخفيض تكلفة المنتج وتحسين نوعيته كما ويؤدى نظام تكاليف الانتاج فى الوقت المحدد إلى ان يكون المخزون قريبا من الصفر وبالتالي تقل تكلفته و يقوم نظام الانتاج فى الوقت المحدد على إعطاء تصور اكثر وضوحا لعملية تقييم الأداء التشغيلي إضافة إلى أنه يقدم معايير أداء متقدمة تساعد على إتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة . أما أهم التوصيات فتلخصت فى ضرورة الأنتقال من نظام الانتاج والتكاليف الحالى المطبق فى الشركات الصناعية الاردنية إلى نظام تكاليف النتاج فى الوقت المحدد (JIT) لما له من فوائد متعددة على صعيد الربحية والمنافسة والاستمرارية وأن تقوم إدارة الشركات على ضرورة استخدام مقاييس أداء ومعايير متقدمة ( APM ) بالإضافة إلى نظام التكلفة المعيارية وذلك لزيادة رشادة القرارات الادارية المختلفة واختيار افضل البدائل المتاحة وضرورة إزالة الانشطة عديمة القيمة المضافة والتي تعمل على زيادة كلفة المنتج وتضعف من استمرارية المنشأة وذلك من خلال تطبيق نظام JIT وبالتالي محافظتها على حصتها السوقية فى بيئة العصر الحالى واخيرا قيام إدارة المنشآت بتدريب موظفيها نحو فهم ومعرفة كافة متطلبات هذا النظام لضمان جودة وكفاءة تطبيقه والاستفادة من خبرات الشركات المطبقة لهذا النظام. تناولت هذه الدراسة نظام تكاليف الانتاج الآتى (JIT) فى المنشآت الصناعية الاردنية ودوره فى إتخاذ القرارات الاستراتيجية بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكملى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط ودوره فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية مع بيان امكانية تطبيق نظام التكاليف على اساس النشاط فى القطاع الصناعى السودانى .

#### دراسة د. رياض مصلح ضيف الله الشفاحين (2007م)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن غالبية الشركات الصناعية فى الأردن تفتقر إلى أسلوب تخصيص التكاليف على أساس النشاط وخاصة فى مجال تخفيض التكاليف وهو ما يفقدها فرص لتطوير أنشطتها وتحسين كفاءة الأداء فيها، وهل تواجه الشركات الصناعية الأردنية مشكلات ومعوقات لتطبيق أنظمة

<sup>1</sup> د رياض مصلح ضيف الله الشفاحين،الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني علي الأنشطة فى الشركات الصناعية الاردنية ،مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ،العدد الثامن والتسعون 2007م

التكاليف الحديثة، وإذا كان هناك مشكلات فهل تعود للشركة وسياستها أم للتشريعات الحكومية أم لعدم الرغبة في التطوير أو لكلفة الأنظمة الحديثة.

تهدف هذه الدراسة بصورة رئيسية إلى التعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط لما لهذا الأسلوب من أهمية ودور في رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية، بالإضافة إلى اقتراح بعض الحلول المناسبة لهذه الصعوبات ورفع الروح المعنوية لدى الشركات على تطبيق مثل هذه الأساليب الحديثة والمفيدة والمتطورة مما يساعدهم على الإرتقاء بمستوى الشركات الصناعية إلى الأفضل لمواكبة أحدث التطورات والتقدم العلمي.

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية والمستندة إلى مشكلة الدراسة:

الفرضية الأولى: لا تواجه الشركات الصناعية الأردنية صعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

الفرضية الثانية: لا تختلف الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية باختلاف تاريخ تأسيس الشركة ورأسمالها وعدد فروعها وعدد منتجاتها وامتلاكها حق امتياز وحصولها على شهادات دولية وعدد موظفي قسم المحاسبة فيها ووجود قسم التكاليف فيها.

لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والاستبيان للبيانات الأولية .

النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

1- أن رقابة التكاليف تعتبر من أنواع الرقابة التي يجب أن تمارسها كافة المستويات الإدارية واتخاذ الإجراءات التي تهدف إلى الحد والإقتصاد في الإنفاق وتخفيض التكاليف إلى أقل قدر ممكن وأن قصور المدخل التقليدي في معالجة ومواكبة التطورات الصناعية وما تبعها من أعباء القياس وتحليل للمعلومات التكاليفية قديمه مضللة ينتج عنها قرارات خاطئة، وأن مدخل أسلوب التكلفة على أساس النشاط عالج هذا القصور .

2 - تواجه الشركات الصناعية الأردنية مجموعة من الصعوبات في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط فيها وهذه الصعوبات تتمثل في عدم وجود تشريعات محاسبية في الأردن تلزم الشركات بتطبيق أساليب حديثة للتكاليف كأسلوب التكلفة على أساس النشاط وعدم وجود دور إرشادي أو توجيهي من قبل مدققي الحسابات في توعية إدارة الشركات بأهمية ومزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط. وعدم قيام الجامعات والمعاهد بالقيام بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأهميته للشركات.

3 - إن الصعوبات والمعوقات التي تواجه الشركات الصناعية تكمن في عدم تبني معايير وقواعد محاسبية تخص البيئة الأردنية أدى إلى صعوبة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالإضافة إلى ارتفاع تطبيقه وعدم وجود خبراء في مجال تطبيقه. أهم التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة:

إصدار تشريعات محاسبية وتبني معايير وقواعد محاسبية خاصة بأسلوب التكلفة على أساس النشاط تخص البيئة الأردنية تلزم الشركات بتطبيقه. تناولت هذه الدراسة المشاكل والصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكاليفي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

### دراسة : د.شوقي السيد فودة (2007)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة في ندرة الدراسات والبحوث العلمية التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكلفة الأنشطة خلال مراحل ودورة حياة المنتج بالبحث والتحليل والتكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة في تخفيض تكاليف الأنشطة وكيفية الربط بينها. اما اهداف الدراسة فتمثلت في محاولة بناء اطار مقترح للتكامل ما بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشاه في ظل بيئة الانتاج الحديثة ، ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال الاهداف الفرعية التالية :

أ/ بيان مدي فاعلية التكلفة المستهدفة في تحقيق تكلفة الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشاه في الاجل الطويل.

ب/ بيان مدي فعالية اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في توفير المعلومات عن تكاليف الأنشطة خلال مرحلة التصميم وما بعدها .

تمثلت منهجية الدراسة في اتباع الدارس المنهج الاستنباطي لمحاولة دراسة متكاملة بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي بهدف تخفيض الأنشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة بالاضافة للمنهج الاستغرائي لبناء اطار متكامل بين اداتين من ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية (اسلوب التكلفة المستهدفة - التحليل الاستراتيجي للتكلفة ). بفرض تخفيض تكاليف الأنشطة في ظل البنية التنافسية المعاصرة .

---

<sup>1</sup> د.شوقي السيد فودة ، اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة ، العدد الاول ، المجلد (44) 2007م

اما فروض الدراسة فتمثلت فى الاتى :-

1-مدى معرفة ملاءمة تطبيق مفهوم التحليل الاستراتيجى للتكلفة فى الشركات الصناعية المصرية من خلال مفهوم سلسلة القيمة .

2-مدى معرفة ملاءمة تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة Cمن خلال مفهوم سلسلة القيمة على عينة البحث الميدانى .

3-مدى وجود درجة تكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم التحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة .

توصلت هذه الدراسة الى النتائج الاتية :-

1-يمثل اسلوب التكلفة المستهدفة احد ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة التى تهدف الى تفيض دورة حياة المنتج مع الحفاظ على جودة المنتج .

2-يساعد التحليل الاستراتيجى للمنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم الى تخفيض تكاليف الانشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة .

3-يعتبر مفهوم تحليل سلسلة القيمة اداة ربط بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة .

اما اهم التوصيات فيمكن ايجازها فيما يلى :-

1-ضرورة نشر وتوضيح الاطار الفكرى والاستكشافى الخاصة باسلوب التكلفة وادوات التكلفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية ز

2-ضرورة وجود الاطار المتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم تحليل سلسلة القيمة .

3-ضرورة سد الفجوة بين البحث العلمى والواقع العملى من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الفنية والادارية بالشركات الصناعية المصرية .

تناولت هذه الدراسة اطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجى للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الانشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكملى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

## دراسة كمال الدين الصافي علي أبو ضلع (2007)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في قصور الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في قياس التكلفة بدقة وتأثير ذلك على المعلومات المنشورة بتقارير مالية .

هدف الدراسة إلى بيان كيفية تحليل وتحديد الأنشطة بالشركة العربية للزيوت النباتية المحدودة ( محل التطبيق ) و ابراز دور مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحقيق القياس الدقيق للتكلفة والرقابة عليها ( مدخل المقترح ) . وتوضيح دور المدخل المقترح في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة . للوصول لهدف الدراسة افترضت الدراسة الفرضيات التالية :

1. يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( المقترح ) إلى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على المنتجات .

2. نظام التكاليف المطبق بالشركة لا يؤدي إلى القياس الدقيق للتكاليف وتخصيصها على المنتجات .

3. نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات أكثر جودة من النظام الذي تستخدمه الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة ( محل التطبيق ) التي تفيد غدارة الشركة بصورة أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة .

لإثبات فرضيات هذه الدراسة استخدمت الدراسة كل من المنهج الإستنباطي والإستقرائي والوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة .

توصلت هذه الدراسة الى النتائج الاتية :-

أ. تطبيق النظام المقترح يؤدي إلى قياس أدق لتكلفة الوحدة المنتجة مقارنةً مع النظام الذي تستخدمه الشركة الذي يقوم على أسس تقليدية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

ب. النظام الذي تستخدمه الشركة في تكلفة وحدة الإنتاج لا يؤدي إلى قياس دقيق لتكلفة الوحدة المنتجة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

ج. تطبيق النظام المقترح يؤدي إلى قياس أدق للتكاليف مقارنةً مع نظام الشركة المستخدم وبالتالي فإن المعلومات التي يوفرها أكثر جودة وتفيد الإدارة بشكل أفضل في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

اما اهم التوصيات فيمكن ايجازها فيما يلي :-

أ. ضرورة إيلاء الإهتمام إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بالشركة العربية للزيوت في ضوء مدخل التكلفة على أساس النشاط .

---

<sup>1</sup> كمال الدين الصافي علي أبو ضلع ، اطار مقترح لنظام التكاليف في القطاع الصناعي في ضوء مدخل التكلفة على أساس النشاط ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2007.

ب. إذا كان البحث اقتصر على تطبيق المدخل المقترح على الأنشطة الصناعية يتعين توجيه المزيد من البحوث لباقي الأنشطة .

ج. ضرورة توفير مجموع من السجلات والدفاتر الإحصائية اللازمة لمسببات التكلفة .

د. المقارنة بين التكلفة والعائد من وراء تطبيق المدخل المقترح .

هـ. أن تقوم الجامعات والمعاهد بعقد دورات تدريبية وبرامج توعية حول أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

تناولت هذه الدراسة اطار مقترح لنظام التكاليف فى القطاع الصناعى فى ضوء مدخل التكلفة على أساس النشاط بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكلفى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط مع توضيح العلاقة بين تكلفة الانتاج واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

### دراسة : عبدالمنعم احمد محمد عبدالله (2008)<sup>1</sup>:

تناوت هذه الدراسة نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة فى تحديد تكلفة صناعة السكر فى السودان .

تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بالإضافة الى عدم الدقة والموضوعية فى النتائج التى تقضى لها الطرق التقليدية المستخدمة فى توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات فى بيئة التصنيع الحديثة .  
هدف الدراسة الى تحقيق الأتى :

1/ التعرف على ميول طرق التكاليف التقليدية المستخدمة فى تحديد التكلفة

2/ دراسة طرق التكاليف الحديثة بهدف تحديد امكانية تطبيقها فى صناعة السكر بالسودان .

3/ توفر اطار علمي لتطبيق نظم التكاليف الحديثة فى قطاع انتاج السكر فى السودان

استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والتاريخي بالإضافة الى المنهج الوصفي التحليلي القائم على دراسة الحالة .

### لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية :

1/ لا يمكن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة صناعة السكر فى السودان بصورة دقيقة .

2/ يساعد استخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقة

3/ يمكن النموذج المحاسبي المقترح فى وضع اطار تطبيقي لنظم التكاليف الحديثة على صناعة السكر فى السودان

<sup>1</sup> عبد المنعم احمد محمد عبدالله، نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة فى تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان ، رسالة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة غير منشورة ،جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا ،2008م .



لقد توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها :

1/ لا تمكن الطرق التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد التكلفة الوحده المنتجة بصورة دقيقة لاعتمادها علي حجم الانتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة

2/ يساعد استخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف علي قياس وتحديد تكلفة انتاج السكر بصورة دقيقة لاستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحميل التكاليف الوحده المنتجة .

توصلت الدراسة الي عدة نتائج اكدت صحة الفروض اهمها :

1/ ضرورة استخدام نظم التكاليف الحديثة لتحديد تكلفة الوحده المنتجة في صناعة السكر .

2/ ضرورة معالجة اثار النظم التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحده المنتجة لصناعة السكر في السودان.

3/ تطبيق نظام التكلفة علي اساس النشاط لتخصيص التكاليف علي مراكز التكلفة

تناولت هذه الدراسة نموذج محاسبي لاستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكملي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز علي نظام التكاليف علي اساس النشاط في القطاع الصناعي بمختلف نشاطاته .

دراسة د.عصافت سيد احمد عاشور (2008) <sup>1</sup>:

تناولت هذه الدراسة احد المشاكل الهامة التي تواجه نموذج قياس تكاليف النشطة وهي مشكلة القصور في الاطار الفكري لهذا النموذج . وتناولت مشكلة الدراسة علي وجه الخصوص القصور الذي يعاني منه الاطار الفكري لمخطط النشطة ، باعتبار ان ذلك المخطط هو المحور الاساسي والعمود الفقري الذي يستند اليه نموذج قياس تكاليف النشطة في بناء نظم قياس التكاليف غير المباشرة علي اساس النشطة . واستهدف هذا البحث اساسا اقتراح اطار فكري لمخطط النشطة بما يشتمل عليه من مفاهيم مرجعية ومعايير واجراءات ووظائف وعلاقات يعتمد عليها في بناء هذا المخطط ، وذلك كخطوة في اجاه تحقيق اكتمال الاطار الفكري لنموذج تكاليف النشطة . ولتحقيق هذا الهدف العام تم تقسيمه اهداف فرعية كما يلي :

1- اقتراح المفاهيم المرجعية والمعايير اللازمة لبناء المخطط المفاهيمي للنشطة وذلك اعتماد علي دراسة وتحليل واستقراء واستنباط واستخلاص ماينطوي عليه التراث الفكري والمتخصص في هذا المجال وتطويره وصياغته من خلال النمذجة المفاهيمية في شكل مفاهيم ومعايير مرجعية .

<sup>1</sup> د . عصافت سيد احمد عاشور ، نحو اكتمال الاطار الفكري لنموذج قياس تكاليف النشطة ، نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط النشطة ، المجلة العلمية ،كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الاول ، 2008 م .

2- اقتراح المفاهيم المرجعية والمعايير اللازمة لبناء مخطط العلاقات والتدفقات النقدية وذلك اعتماد على النمذجة المفاهيمية لصياغة المفاهيم المرجعية لمجموعات الأنشطة ومعايير تحديدها ووظائفها داخل المخطط تحقيقا لميكانيكية العمل التي يعتمد عليها في وضع فلسفة القياس موضع التطبيق .

حتى يمكن التوصل الى الاطار المفاهيمي المقترح للانشطة كما من الضروري التطرق الى ما اطوى عليه التراث الفكرى المحاسبى من زاوية ترصد المتطلبات اللازمة لاجراء النمذجة المفاهيمية والتي تتطلب دورها اعلى قدر ممكن من التحليل واستقراء دلالة الظواهر والاجراءات والمقومات المختلفة والمفاهيم والعلاقات . وهكذا فرض المخطط للانشطة نفسه كنقطة بداية باعتبار ان البناء المفاهيمي الاساسى الذى يشكل نقطة مرجعية لاي من جوانب مخطط الانشطة المستهدف او لاي اجراء من اجراءات صيانتة او تطويره . وتم تعريف المخطط المفاهيمي بانه توصيف مرجعى لكل من مفهوم النشاط ومحكات التكلفة وخصائص كل منها والمعايير المستخدمة والاقسام المفاهيمية للانشطة فى ضوء الفلسفة التي يرتكن اليها نموذج قياس تكاليف الانشطة .

توصل الباحث الى ان النشاط هو كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عمليات او تنفيذ اجراءات من خلال ما يتوفر له من مقومات مادية وبشرية . على ان تتوفر الصورة العينية الكمية لعلاقة ربط الاث بالسبب بين ما تستهلكه العمليات من موارد وما يترتب على هذا الاستهلاك من مخرجات . وتم ايضا استنباط معايير لتحديد الانشطة تمثلت فى الكيان المادى الملموس والصورة العينية الكمية لعلاقة ربط الاثر بالسبب والتكلفة والمنفعة او الاهمية المادية للموارد المستهلكة ووحدة الطلب على مخرجات العمليات الداخلة فى بناء النشاط .

تناولت هذه الدراسة المشاكل الهامة التي تواجه نموذج قياس تكاليف النشطة وهى مشكلة القصور فى الاطار الفكرى لهذا النموذج بينما تميزت دراسة الباحث بانها القياس التكملى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على توضيح دور نظام التكاليف على اساس النشاط فى تفعيل القرارات الاستراتيجية .

دراسة سالم عبدالله صالح بن كليب، 2009.<sup>1</sup> :

تمثلت المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة فى عجز نظام التكاليف التقليدى عن القيام بتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها للقيام بوظائفها المختلفة ، وكذلك مدى إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى الشركات الصناعية اليمنية .

---

<sup>1</sup> سالم عبدالله صالح بن كليب ، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى الشركات الصناعية اليمنية، رسالة دكتوراه الفلسفة فى التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا 2009 م .

أما المناهج التي إعتد عليها الباحث في سبيل إتمام هذا البحث فهي المنهج الإستنباطي للتعرف على حقيقة المشكلة ولتحديد محاور البحث ووضع الفروض ، والمنهج الإستقرائي لإختبار فروض البحث ، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة الدراسة وتحليل بيانات الدراسة بإستخدام الأساليب الإحصائية الحديثة ، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بموضع هذا البحث.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة التكاليف وما يتعلق به من أهداف ومقومات وخصائص ومبادئ وتوضيح وظائف محاسبة التكاليف من قياس تكلفة النشاط وتخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وكذلك معرفة مفهوم التكلفة على أساس النشاط ومدى دقته في توزيع التكاليف غير المباشرة ، كما تناول البحث مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد JIT وما يحققه من مزايا يكون لها الأثر الكبير في تخفيض أو التخلص من تكاليف الإحتفاظ بالمخزون وهدف البحث أيضا إلى توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز ومساهمته في تخفيض التكاليف غير المباشرة إضافة إلى معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية.

أما فرضيات هذه الدراسة فبنيت على أنه هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية اليمينية وعدم قدرتها على تلبية إحتياجات الإدارة الحديثة ، كما أن هنالك علاقة أيضا ذات دلالة إحصائية بين مخرجات نظام التكاليف الذي يعتمد على بعض الأساليب الحديثة وقدرتها على تلبية إحتياجات الإدارة الحديثة ، وهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور في بيئة التصنيع الحديثة ومدى تقبل الشركات الصناعية اليمينية لضرورة تطوير نظم التكاليف الخاصة بها إضافة إلى العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين عدم تطبيق بعض أساليب تطوير نظام التكاليف وعدم قدرة الشركات الصناعية اليمينية على تنفيذ هذا التطوير.

تلخصت أهم نتائج الدراسة في أن أنظمة التكاليف الحالية بالشركات اليمينية ( عينة البحث) لاتوفر معلومات بالدقة المطلوبة لقيام الإدارة بوظائفها المختلفة وإن إتباع الأساليب الإنتاجية الحديثة أوجب ضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة كما وأن زيادة الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة إضافة إلى أن غياب الوعي بأهمية تطوير نظم التكاليف الحديثة أحد المعوقات نحو إنتشار هذه الأساليب ومن أهم نتائج البحث أيضا هو إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية اليمينية.

أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تطوير نظم التكاليف لتلائم مع البيئة الصناعية الحديثة وعلى الشركات الصناعية أن تختار أيا من الأساليب الحديثة الذي يناسب طبيعة عملها وإمكاناتها وقدراتها على تطبيقه.

تناولت هذه الدراسة إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف فى الشركات الصناعية اليمنية بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكملى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

دراسة فيصل القاسم سنين على (2009)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة الدراسة فى قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة فى تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة لياساعد ادارة مصنع سكر عسلاية باداء وظائفها بكفاءة وفعالية حيث تستخدم ادارة المصنع الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة لتحديد تكلفة منتجاتها وعدم القدرة على رقابة وتخفيض تكلفة الوحدات المنتجة .

هدفت هذه الدراسة لدراسة مقومات محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الاطار العلمى لاسلوب التكاليف وفقا للنشاط فى تحديد تكلفة الانتاج بالمصنع وتوضيح فاعلية الاسلوب فى تقديم بيانات دقيقة تساعد الادارة على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة وبيان معوقات اسلوب التكلفة وفقا للنشاط .

استخدم الباحث عدد من المناهج العلمية منها : المنهج الاستنباطى لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائى لاختبار فرضيات البحث والمنهج التاريخى لتتبع الدراسات السابقة التى لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفى باستخدام اسلوب دراسة الحالة لتطبيق اسلوب التكلفة وفقا للنشاط فى مصنع سكر عسلاية .

لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية :

1- لايمكن تحديد تكاليف الانتاج بصورة عادلة ودقيقة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

2- ان استخدام اسلوب التكلفة وفقا للنشاط سيؤدى الى تحديد تكلفة الوحدة بصورة عادلة ودقيقة بمصنع سكر عسلاية .

3- يوفر الاسلوب معلومات تساعد الادارة على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة .

قد توصلت الدراسة الى عدة نتائج اكدت صحة الفروض اهمها :

1 - ان اسلوب التكلفة وفقا للنشاط يحدد تكلفة مجتمعات الانشطة بدقة فى مصنع سكر عسلاية .

2 - يساعد الاسلوب فى تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية ( سكر - بقاس - مولاى - خدمات زراعية )

<sup>1</sup> فيصل القاسم سنين على ، اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط ABC على رقابة وتخفيض التكلفة فى المنشآت الصناعية فى قطاع السكر دراسة حالة مصنع سكر عسلاية ، رسالة ماجستير تكاليف ومحاسبة ادارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

3 - يعمل أسلوب أسلوب التكلفة وفقا للنشاط على اظهار الانشطة المختفية فى ظل النظام التقليدى مما يساعد الادارة على الرقابة .

بناء على النتائج وصى الباحث بدراسة محركات التكلفة وفقا لاساليب علمية للتعرف على ارتباطها بالانشطة عند تطبيق أسلوب التكلفة وفقا للنشاط بالمصنع . وتحليل الانشطة وفقا لاسس علمية وموضوعية اعتمادا على خبرة القائمين على الانشطة عند تطبيق الاسلوب . واعتبار مجتمعات الانشطة مراكز مسئولية واسناد ادارتها لافراد متخصصين لاحكام الرقابة على الانشطة بالمصنع . تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط ABC على رقابة وتخصيص التكلفة فى المنشآت الصناعية فى قطاع السكر بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكملى بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره فى دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط فى القطاع الصناعى بمختلف نشاطاته .

### دراسة Justo Wani Jada Lado (2010م):<sup>1</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة فقدان القرينة الملاءمة فى الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف مما دع لاهمية وجود منهج جديد للمحاسبة الادارية

هدفت الدراسة الي اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط ،في مصانع السكر السودانية ، والتغيرات التي حدثت نتيجة المنافسة الحادة وتعقيدات الإنتاج من خلال النماذج النظرية لعملية التعليم التنظيمي .

اعتمدت الدراسة علي المناهج العلمية التالية ،الإستنباطى والإستقرائى والوصفي التحليلي . لتحقيق هدف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

- (1) هنالك تباين مهم فى درجة تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط ، فى مصانع السكر السودانية ، التابعة للشركة السودانية للسكر .
- (2) التغيرات فى الادوار الوظيفية المختلفة ، فى المنشأة عبر المراحل المختلفة من تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط تبيان بصورة كبيرة .
- (3) هنالك اختلافات كبيرة بين الشركات طبقت نظام التكاليف علي اساس النشاط وتلك التي انصرفت عن تطبيقه لما تري كلاً منهما من أهمية التطبيق أوعدمه .
- (4) هنالك اختلاف كبيرة فى ادراك أهمية المتغير السلوكي والتغير التنظيمي فى المستويات المختلفة من النجاح تطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط .

---

<sup>1</sup> Justo Wani Jada Lado , The Adoption and Implementation of Activity Based Costing In Sudanese Sugar Industry , Unpublished Ph.D Dissertation College of Graduate Studie University Juba,2010

توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها :

- 1-ان تبني مستجدات المحاسبة الادارية يعمل علي ترقية التعليم التنظيمي في هذه المصانع.
- 2-ان نجاح المستجدات يعتمد الي حد كبير علي المستوي التعليم التنظيمي .

توصلت الدراسة الي التوصيات التالية:

- 1-العمل الجاد من جانب ادارة شركة السكر السودنية ، لتطبيق نظام التكاليف علي اساس النشاط ، المصانع السكر السودانية .
  - 2-علي الجامعات السودانية اتاحة الفرص للمهنيين والاكاديميين والمهتمين بالمحاسبة للاطلاع علي الدراسات المتوفرة في مجال التكاليف علي اساس النشاط ،حتي يتمكنوا من تطوير هذا المجال ، بالمعرفة والخبرات التي اكتسبوها .
- تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق اسلوب التكاليف وفقا للنشاط ABCعلى رقابة وتخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية في قطاع السكر بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكلفي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

**دراسة : صلاح مهدي جواد وحسين عمران الرفاعي (2010)<sup>1</sup>:**

هدفت الدراسة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية وفق الأسس العلمية من خلال إجراء التحليل التفاضلي للتكاليف بهدف التمييز بين العناصر الملائمة وغير الملائمة لأثرها في قرارات المنظمة وبما يحقق الأهداف المرجوة من القرار.

مشكلة الدراسة تكمن في عدم وجود فهم واضح من قبل محاسبي التكاليف في منظمات الأعمال للتكاليف الملائمة وغير الملائمة وذلك لغياب معايير التمييز بينهما لاهمية ذلك في اتخاذ القرارات غير الروتينية التي تتخذها المنظمة.

وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج أهمها ما يفيد بعدم قيام الشركة عينة البحث بإتباع الخطوات العلمية لعملية اتخاذ القرارالمتعلق بقبول طلبية خاصة مع عدم قيامها بإجراء التحليل التفاضلي للتكاليف لما له من دور في مساعدة المدير في اتخاذ مثل هذه القرارات .

تناولت هذه الدراسة دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية بالتركيز على قرار قبول الطلبيات الخاصة فقط بينما تميزت دراسة الباحث بانها تناولت القياس التكلفي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

---

<sup>1</sup>صلاح مهدي جواد وحسين عمران الرفاعي ، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية ، مجلة جامعة بابل المجلد 18، العدد الاول ، 2010 م

## دراسة : محمد البشير إبراهيم أحمد (2011)<sup>1</sup>:

تمثلت مشكلة البحث في ظهور الحاجة إلى تطوير التكاليف التقليدية لمواجهة احتياجات المنشآت من المعلومات اللازمة لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ولتحقيق أهداف المشروعات الحديثة القائمة، وبالتالي ضرورة تطوير الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بالمنشآت الصناعية لتواكب تلك التطورات، إضافة إلى ضعف الوعي التكلفة بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وعدم الالمام بأهمية ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكاليف إنتاج، ويقوم الباحث بصاغية المشكلة من خلال الاجابة على التساؤلات التالية :

- 1- هل يمكن للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف أن تحدد تكاليف الإنتاج بصورة عادلة ودقيقة ؟
  - 2- هل يمكن للأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف أن تقدم معلومات ملائمة تساعد في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية ؟
  - 3- هل يمكن تساعد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة على التكاليف ؟
  - 4- هل تساعد الأساليب الحديثة للمحاسبة التكاليف في توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات؟
- هدف الدراسة الى تحقيق الأتى :

- 1- معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وابرار دورها في تحديد تكاليف إنتاج السكر .
  - 2- التعرف على اثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر سنار وعسلاية في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .
  - 3- تبيان دراسة وتحليل الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف من حيث مفهومها ومقوماتها وخصائصها وطرق استخدامها .
  - 4- تبيان مقومات تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وكيفية التغلب عليها .
  - 5- التعرف على مدى فاعلية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في توفير معلومات ملائمة من الأنشطة بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية وكيفية تحديد تكلفتها .
- للولصول لهدف الدراسة افترضت الدراسة الفرضيات التالية :

- 1- تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية لايساعد الإدارة على اداء وظائفها .
- 2- تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحديد وقياس تكاليف الإنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة .

---

<sup>1</sup> محمد البشير إبراهيم أحمد، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الادارية غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2011 .

3-تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف .

4-تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

لآثبات الفرضيات هذه الدراسة استخدمت الدراسة كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي .

توصلت الدراسة الى صحة جميع الفرضيات .

حيث خلصت الدراسة الى اهم النتائج :

1-أستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساعد في تحقيق التكاليف الإنتاجية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية .

2-تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساهم في توفير معلومات ملائمة تمكن من تحديد الرقابة على التكاليف .

3-تطبيق الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر سنار وعسلاية لايساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية .

4-عدم قدرة الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف على توفير البيانات والمعلومات الكافية للإدارة.

وفقا لهذه النتائج أوصت الدراسة إلى معالجة الآثار المترتبة عن أستخدام الأساليب التقليدية

لمحاسبة التكاليف بمصنعي سكر غرب سنار وعسلاية في تحديد تكاليف إنتاج السكر . وكذلك أوصت الدراسة إلى استخدام الأساليب الحديثة بمصنعي غرب سنار وعسلاية لتحديد وقياس تكاليف إنتاج السكر . بالإضافة الى ذلك الأهتمام بتطبيق أساليب التكاليف الفرعية والمشاركة وفصلها عن المنتج الرئيسي بمصنعي غرب سنار وعسلاية حتى يمكن تحديد تكاليف إنتاج السكر بصورة عادلة ودقيقة .

تناولت هذه الدراسة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية وقد كانت التكلفة المستهدفة جزء من الدراسة بينما تميزت دراسة الباحث بأنها تناولت القياس التكاليفي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

**أوجه الإختلاف والإتفاق ما بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث:**

يمكن القول أنه إضافة لما سبق ذكره أن دراسة الباحث كغيرها من الدراسات تتفق معها في بعض الأمور وتتميز عنها في أمور أخرى.

**أوجه الإتفاق:**

1-توضيح المفهوم العام لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وخطوات

تطبيقه.



- 2-مدى حاجة الشركات لنظم تكاليف حديثة وأثرها على السياسات الإنتاجية.
- 3-أثر وأهمية البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لمتخذي القرارات في الشركة.

4-مدى حاجة الإدارة للبيانات الدقيقة.

#### أوجه الإختلاف

- 1-ركزت دراسة الباحث علي شركات صناعية صغيرة ومتوسطة,وكبيرة في القطاع الصناعي السوداني مقارنة بالشركات الأخرى التي جرت عليها الدراسة سواء في دول عربية أو أجنبية.
- 2-ركزت دراسة الباحث على أثر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدة المنتج النهائية.
- 3-ركزت دراسة الباحث على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع توضيح العلاقة بين تكلفة الانتاج واتخاذ القرارات الاستراتيجية .
- 4- تناولت دراسة الباحث القياس التكلفي بين الاساليب التقليدية والاساليب الحديثة ودوره في دعم القرارات الإستراتيجية بالتركيز على نظام التكاليف على اساس النشاط.

# الفصل الأول

## مفهوم وأهداف واساليب وطرق تخصيص محاسبة التكاليف

سيتناول الباحث في هذا الفصل محاسبة التكاليف، متناولا مفهوم وتعريف محاسبة التكاليف من خلال إستعراض عدد من التعريفات لعدد من الكتاب لهذا العلم و تعرض هذا الفصل ايضا لأهداف محاسبة التكاليف والتي أتفق عليها عدد كبير من الكتاب, ومقومات محاسبة التكاليف إضافة إلى أساليب تحميل التكاليف والانتقادات الموجهة لها بالاضافة الى طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والانتقادات الموجهة لها وذلك من خلال المباحث التالية :-

المبحث الأول : مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

المبحث الثانى : اساليب تحميل التكاليف والانتقادات الموجهة لها

المبحث الثالث : تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والانتقادات الموجهة لها



التعهد بوقوعها مستقبلاً من أجل الحصول على سلعة أو خدمة لذا تكون تكلفة الأصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل فإذا كان الأصل مثلاً عبارة عن سيارة فإن تكلفتها تكون من ثمن شرائها من البائع زائداً قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيلها في دائرة السير وبالمثل فإن تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام وأجور العمال والمصروفات اللازمة لإنتاج المنتج ، وتقوم محاسبة التكاليف باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات التي تساعد في تحديد تكلفة الإنتاج وهذه الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة تعرف بنظام التكاليف ، لذلك يمكن تعريف نظام التكاليف على أنه مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة ، لذلك يمكن تعريف هذا النظام على أنه يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة إتخاذ القرارات ، لقد أعطى التعريف الأخير إهتماماً لدور محاسبة التكاليف في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج ، وعليه نستطيع القول أن نظام التكاليف يحتوي على مجموعة من المبادئ والإجراءات الرسمية اللازمة لتحقيق أهداف النظام وأنه يعمل على تجميع وتخصيص وتحليل تكاليف الإنتاج أو النشاط بهدف تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والتكاليف التي تحدث في الوحدات الإدارية المختلفة ، وتقديم معلومات مفيدة للأغراض الإدارية بما فيها رقابة وتخطيط تكاليف الإنتاج.<sup>1</sup>

يعرف أيضاً مصطلح التكلفة في المحاسبة المالية على أنها التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية المنفقة أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة وما إلى ذلك. ويستخدم مصطلح التكلفة في المحاسبة الإدارية بعدة طرق والسبب في ذلك يرجع إلى أن هناك عدة أنواع للتكاليف وتبويب هذه التكاليف بشكل مختلف حسب حاجة المدير الفورية أو العاجلة.<sup>2</sup>

في تعريف آخر لمفهوم التكلفة عرفت على أنها لفظ مطاطة لها عديد من المعاني ويختلف مضمونها طبقاً للعديد من الإعتبارات فالتكلفة من وجهة نظر العامة مثلاً عادة ما يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي ترتبط بإقتناء سلعة أو الحصول على خدمة وتترتب على الفعل المحقق لهذه الرغبة وفي هذا الصدد عادة ما لا يتم التمييز بين التكلفة Cost والنفقة Expenditure والمصروف Expense ، حيث عادة ما يخلط العامة بينها وتقع هذه المصطلحات ( المختلفة في المفهوم العلمي) من وجهة نظرهم كبدائل للتعبير عن نفس المفهوم وعليه يمكن تعريف التكلفة تعريفاً عاملاً وشاملاً بأنها " أية تضحية إختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة

<sup>1</sup> د. محمد تيسير عبد الحكم الرجبى ، مبادئ محاسبة التكاليف، د.م : دن ، 1999، ص ص 5 - 6.

<sup>2</sup> ري آتش جاريسون واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1422هـ - 2002م. ص 43.

اقتصادية ، فى سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية يتحتم أن لا تقل فى قيمتها وقت إتمام التضحية فى قيمتها قيمة التضحية.<sup>1</sup>

تعرف التكلفة بانها تضحية اقتصادية تقاس بوحدة النقد، حدثت او يتوقع حدوثها ، لانجاز غرض محدد.<sup>2</sup>

تعرف الكلفة بصفة عامة على أنها" قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة" أما التعريف الحديث للكلفة فهي مقدار التضحية بالموارد "دون الإشارة على الحصول للمنفعة " حيث أن الكلفة المستنفدة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة إذن الخسارة هي أيضا كُلفه بالرغم من عدم تحقيق منفعة.<sup>3</sup>

فى تعريف آخر للتكلفة عرفها الكاتب بأنه عادة مايعرف الباحثون التكلفة على أنها مورد يضحى به من أجل تحقيق هدف معين وتقاس التكلفة محاسبيا بالقيمة التى يجب التضحية بها من أجل تحقيق هدف معين وتقاس بأنها القيمة التى يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات. وعادة ما يتم قياس التكلفة وفقا للحاجة أو الغرض الذى من أجله تتم عملية القياس . ونظرا للتنوع الكبير فى إحتياجات وأغراض الإدارة من قياس التكلفة توجد مجموعة كبيرة من المصطلحات والمفاهيم التى يمكن أن تستخدم فى عملية القياس ، لذلك يجب أن يحدد محاسب التكاليف الهدف من قياس التكلفة لى يوفر بيانات التكلفة الملائمة لتحقيق هذا الهدف . بمعنى أن محاسبة التكاليف ليست غاية فى حد ذاتها ولكنها وسائل لتحقيق غاية أو هدف محدد.<sup>4</sup>

يرى الباحث أن هذا الكاتب قد أشار إلى أن المحاسب يجب ان يحدد الهدف من قياس التكلفة ثم يقوم بتوفير البيانات الملائمة لذلك فى الوقت الذى يفترض فيه ان تكون بيانات التكاليف الجاهزه ملائمة لكل الاهداف لأجل ان تؤدى الهدف المناط بها فى مساعدة الادارة على إتخاذ القرارات فى الوقت المناسب.

كما عرف كاتب آخر محاسبة التكاليف على أنها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من القواعد والمبادئ وتهتم بحصر وتسجيل عناصر وبنود التكاليف وتحليلها وتوزيعها بقصد الوصول إلى تكلفة وحدة

---

<sup>1</sup> د. عبد الحى مرعى ، د. زينات محرم، فى محاسبة التكاليف، الاسكندرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1985. ص ص 5 - 6

<sup>2</sup> Pandey, Im, (1995) , " Essentials of management Accounting", Vikas publishing house  
PYT. . p.129

<sup>3</sup> د. محمود علي الجبالي ود. قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، عمان ، دار وائل للنشر، 2000م ، ص 9.

<sup>4</sup> أ.د. أحمد حسين على حسين ، مقدمة فى محاسبة التكاليف الصناعية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2002-  
2003، ص 8.

الإنتاج ، ثم ترتيب تلك العناصر والبنود فى تقارير وكشوف تمكن الإدارة من القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التى تكفل وصول المنشأة إلى أقصى درجة من الكفاية.<sup>1</sup>

حدد الكاتب الأغراض والأهداف المختلفة للتكلفة بشكل مختصر وهى قياس التكلفة لأغراض التسعير Pricing وقياس التكلفة لأغراض التخطيط Planning وقياس التكلفة لأغراض الرقابة Control وتقويم القرارات  
عرفت أيضا :

"A type of accounting process that aims to capture a company's costs of production by assessing the input costs of each step of production as well as fixed costs such as depreciation of capital equipment. Cost accounting will first measure and record these costs individually, then compare input results to output or actual results to aid company management in measuring financial performance."<sup>2</sup>

نوع من أنواع المحاسبة يساعد المنشآت فى رصد تكلفة الإنتاج وذلك بتقييم تكاليف المدخلات لكل خطوة من خطوات الإنتاج بالإضافة إلى التكلفة الثابتة مثل إهلاك الأصول الثابتة . ومحاسبة التكاليف فى المقام الاول تهتم بقياس وتسجيل هذه التكلفة بشكل منفرد ثم تقوم بمقارنة نتائج هذه المدخلات بنتائج المخرجات او بالنتائج الفعلية لمساعدة إدارة الشركة فى قياس الأداء المالى.

قد قدم معهد محاسبى التكاليف بلندن " The Institute of cost and works Accounting " منذ اكثر من ربع قرن من الزمان تعريفا لمحاسبة التكاليف حيث عرفها على أنها " عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا الى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة وفى معناها الاوسع تتضمن إعداد البيانات الإحصائية وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحديد ربحية الأنشطة سواء المنفذه أو المخططة"

" The process of accounting for cost from the point at which expenditure is incurred " committed to the establishment of its ultimate relationship with cost centers and cost unit. In its widest usage it embraces the preparation of statistical data. The application of cost control methods and the ascertainment of the profitability of activates carried out or "planned.

ينظر إليها ايضا على أنها توظيف مبادئ وطرق واساليب التكاليف لخدمة علم وفن وممارسة الرقابة على التكاليف وتحديد الربحية. وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لغرض إتخاذ القرارات الإدارية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سليم ، توفيق الحاج ، محاسبة التكاليف الصناعية والنظام المحاسبى الموحد والمحاسبة الحكومية، دمشق، المؤسسة العامة للطبوعات والكتب المدرسية، 1990-1991، ص 9 .

<sup>2</sup> GYUth WWW user survey. (n.d). Retrieved August , 2000 from [www.investopedia.com/terms/c/cost-accounting.asp](http://www.investopedia.com/terms/c/cost-accounting.asp)

<sup>3</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، دراسات منهجية معاصرة فى محاسبة التكاليف الفعلية ، غريان ، منشورات كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربى ، 1992، ص 50

يرى الباحث ان هذا التعريف فيه نوع من القصور حيث انه ركز بصورة كبيرة على الرقابة واتخاذ القرارات وتجاهل الاهداف الاخرى المرجوة من محاسبة التكاليف .

ويقوم نظام التكاليف بصفة عامة علي تعريف رُئسي وهو أن نظام التكاليف مجموعة من المفاهيم و الإجراءات والمستندات والسجلات والتقارير التي يتم تحديدها لوحدة اقتصادية معينة. وذلك لأغراض تزويد الإدارة بمعلومات دورية عن تكاليف الأنشطة و المنتجات التي يتم إنجازها خلال فترة محاسبية معينة. ويرتكز ذلك كله علي مجموعة من المبادئ والأصول العلمية الملائمة للتطبيق لأغراض حصر وتحليل وتحميل عناصر التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة و المنتجات<sup>1</sup>

عرفت التكلفة أيضا بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع في حدوده في الحاضر والمستقبل ويتوقف ذلك على نسبة المنافع المستفده في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول ، وعندما تصل الأصول إلى مقر الشركة يتحول رصيد النفقات حتى تاريخه إلى تكلفة ويضاف إليها باقى الثمن النقدي المتفق عليه لهذه الأصول عند التعاقد عليها وماقد يلزم من تكاليف أخرى لتجهيتها للاستخدام لأول مره بإعتبارها تكاليف رأسمالية مرتبطة بإقتناء الأصل وليست مصروفات إيرادية مرتبطة بتشغيلها.<sup>2</sup>

رأى الباحث:

لعل هذا التعريف قد ركز على تعريف التكلفة على أنها للموجودات الرأسمالية فقط في الوقت الذي تتعدى فيه كلمة تكلفة (Cost) ذلك المفهوم إلى كل التكاليف المتكبده مقابل الموجودات والسلع والخدمات وغيرها.

كما يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة المبادئ و المفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة، فهناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة<sup>3</sup>

يرى الباحث أن محاسبة التكاليف هي :

هي احد فروع العلوم الاجتماعية التي تتدرج تحت فروع علم المحاسبة التي تقوم بجمع وتحليل البيانات بطريقة تجعلها قادرة على تحديد أسعار تكلفة المنتجات والخدمات المختلفة بصورة عادلة ودقيقة بالإضافة الى المعلومات الكافية والمناسبة والتي تمكن الادارة من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

<sup>1</sup> د.جمال الدين عوض ود. أمال محمد كمال. دراسات تطبيقية في التكاليف ،القاهرة، مركز التعليم عن بعد ، د ت، ص4

<sup>2</sup> أ.د.عبد الحى مرعى و أ.د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك و د.عطية عبد الحى مرعى،محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة،الأسكندرية،الدار الجامعية،2002 ص 5

<sup>3</sup> د. فتح الرحمن الحسن منصور ، و د. بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 2، الخرطوم، جامعة السودان المفتوحة ، 2007م . ص 7 .

## التطور التاريخي في محاسبة التكاليف:

ترتب على تطور النشاط الحرفي وظهور النشاط الصناعي وانتقال الصانع من المنازل إلى المصانع ، ظهور الحاجة إلى نوع جديد من المعلومات لم تكن هناك حاجة إليها قبل ذلك في المشروعات الزراعية والتجارية ، كما أن ظهور المشروعات الصناعية أدى إلى إظهار عجز نظام المحاسبة المالية عن القيام بالوظائف وتحقيق الأهداف التي درج على القيام بها في المشروعات غير الصناعية، فلم يعد نظام المحاسبة المالية قادرا على ان يقوم بمفرده بقياس نتائج الأعمال في المشروعات الصناعية قياسا دقيقا، حيث تطلب الأمر ضرورة الدخول في قياس تكاليف النشاط وتحديد تكلفة كل نوع من وحدات قياس هذا النشاط، ولتلبية كل هذه الإحتياجات كانت حتمية وجود نظام جديد للمعلومات هو ما عرف بمحاسبة التكاليف.<sup>1</sup>

ليست محاسبة التكاليف من مجالات الدراسة الحديثة التي نتجت عن التطورات الهائلة في مختلف نواحي الحياة الإقتصادية التي لازمت العصر الحديث ولكنها من مجالات الدراسة القديمة العهد، شأنها في ذلك شأن الكثير من المعارف الإجتماعية الأخرى فإذا كان بعض الباحثين يرجعونها إلى اوائل القرن الرابع عشر فإن هناك من يرجعونها إلى قبل الميلاد.<sup>2</sup>

لا شك أن محاسبة التكاليف تعد ضمن مجموعة من العلوم الحديثة التي تأصلت قواعدها ونظرياتها في الأونة المعاصرة ، إلا أن جذورها تمتد بعيدا بعيدا في أعماق التاريخ وإذا كان هناك نصف اتفاق حول النصف الأول من هذه العبارة .فإن الجدل كبير حول تحديد المدى المعنى في النصف الثاني منها. فبينما يؤرخ البعض لظهور الوعي التكاليفي الحقيقي في عالم المال والأعمال بنهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالى حيث ارتبط بداءة بتوسع أحجام المشروعات وبحاجة الإدارة إلى البيانات الخاصة بحركة الاصول داخل المنشأة ، وجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف في صورتها الحالية قد جرى تطبيقها في بعض المصانع في القرن الرابع عشر في إطار ما كان يسمى آنذاك "المحاسبة الصناعية" كما أن طرقا بدائية لتحديد التكلفة قد جرى إستخدامها في القرن السادس عشر في بعض مشروعات التعدين في اوربا. وأن السجلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف كالتكلفة الاولية Primary Cost وتكلفة الإنتاج Cost of Production .

يذهب البعض بعيدا إلى حد كبير فيرى أن أنظمة التكاليف في صورة اولية او مبسطة قد تأكد إستخدامها من قبل الفراعنة وقدماء المصريين فيقول البروفيسير السوفيتي إيفان لاميكين إن المؤرخين وعلماء الآثار أثبتوا إستخدام مثل هذه الأنظمة الدفترية في القرن الثالث عشر قبل الميلاد لدى قدماء المصريين وفي فترة ما بين القرنين الخامس والثالث قبل الميلاد لدى الفينقيين والفرس، وتأكد الاعتماد

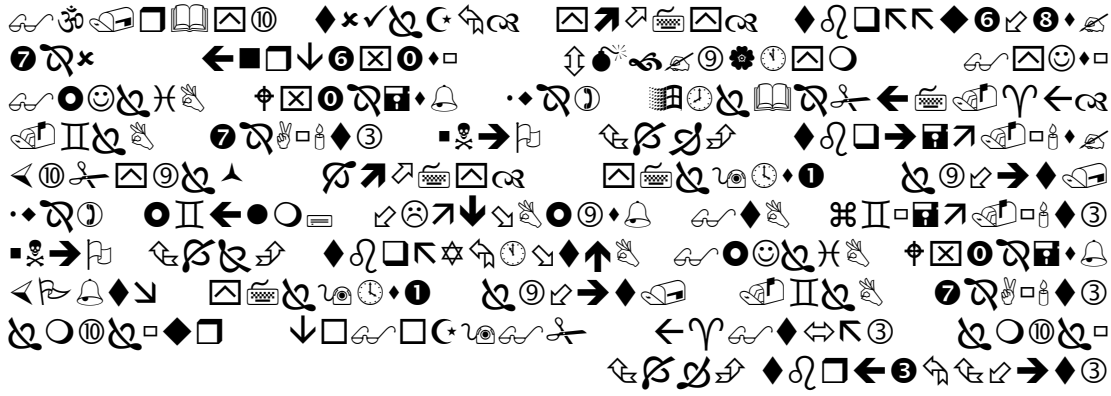
<sup>1</sup> د. حنفى زكى عيد، الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة، دن، 1985، ص 3.

<sup>2</sup> د. على عبد العليم عبد الحميد ، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، المنصورة، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع،



على أنظمة أكثر تطور في مشروعات الدولة الرومانية القديمة.<sup>1</sup> وقد ذكر أن الفراعنة كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري تشبه أنظمة وإجراءات محاسبة التكاليف المعروفة الآن ، كما أن قصة سيدنا يوسف عليه السلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف.<sup>2</sup>

قال الله تعالى :-



سورة يوسف ، الآيات (47) - (49).

بيد أن هذه الإشارات التي تدلل على قدم استخدام أنظمة ومفاهيم التكلفة لم تقدم أية تفصيلات عن مدى تطور أو بساطة هذه الأنظمة بباقي أنظمة المعلومات في المشروع نفسه وهو ما يجعل الحديث عن مثل هذا الاستخدام مبهما ومشوبا بالضبابية الأمر الذي يدفع البعض ونحن بينهم إلى تجاوز تلك الإشارات ولسقاط ذلك جزئيا عند الحديث عن تاريخ محاسبة التكاليف .

من ثم يمكن تقسيم مسيرة نشوء وتطور الفكر التكاليفي الحقيقي إلى عدة مراحل نوردتها على النحو التالي:

### المرحلة الأولى :

يمكن تسمية هذه المرحلة مجازا بإسم مرحلة الاجتهادات والمحاولات المتفرقة لغرض ابتكار نظام معلومات محاسبية جديده يكون قادرا عمليا على توفير وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بتكلفة الوحدات المنتجة . وتحدد هذه الفترة تاريخيا بالفترة ما بين بدايات القرن الرابع عشر وحتى بدايات القرن السابع عشر .

تتميز هذه المرحلة بمجموعة من الإجهادات على المستوى العملي لغرض تطوير نظام معلومات المحاسبة المالية وتطويره لخدمة الطلب المتزايد على بيانات التكلفة في المشروعات الصناعية. وأن ذلك يتم غالبا من خلال إضافة حقول (خانات) تحليلية جديدة لنفس السجلات والدفاتر المستخدمة

<sup>1</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق - ص ص 35 - 36

<sup>2</sup> د. محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، القاهرة ، مكتبة الشباب للنشر ، 1975 ، ص 8

لغرض تقديم بيانات تشمل الشقين المالى والتكاليفى بالمشروع نفسه . ولم يكن ذلك بطبيعة الحال بصورة منهجية ومنتظمة.<sup>1</sup>

يرى الباحث ان هذه المرحلة والتي كانت مابين بدايات القرن الرابع عشروحتى بدايات القرن السابع عشر هى عبارة عن مرحلة اجتهادات فردية فقط لم يتكون فيها نظام تكاليفى متكامل الا انها تعتبر اساس ونواة للتطور عمليا ونظريا للمراحل اللاحقة لها .

### المرحلة لثانية :

جاءت بظهور المصانع الكبيرة والإنتاج الكبير المتعدد ، حيث ظهرت محاسبة التكاليف كأداة للرقابة ووسيلة لتطوير قوائم التكاليف وبدأت فى هذه المرحلة تظهر مشاكل إختيار وحدة التكلفة وتبويب عناصر التكاليف وإختيار أساس لتحميل النفقات غير المباشرة إلى وحدات التكلفة.<sup>2</sup> يمكن وصف هذه المرحلة بأنها مرحلة السعى نحو التأصيل العلمى والبلورة الفكرية وتشذيب ما عرف وذاع فعلا من الإجتهدات العلمية التى عرفتها المرحلة الأولى. وتحد هذه المرحلة زمنيا بالفترة ما بين بدايات القرن السابع عشر وحتى مطلع القرن التاسع عشر .

اتسمت هذه الفترة بظهور الكتابات النظرية الرائدة فى مجال محاسبة التكاليف والتي طالبت أول ما طالبت بالتمييز بين المحاسبة فى المشروعات التجارية والمشروعات الصناعية وهو ما طالب به جون كولنز اولاً ، ثم روجر نورث الذى اهتم بطريقة تنظيم الدفاتر والسجلات كى تسمح بالمحاسبة على كل نشاط على حده.

يرى الباحث ان هذه المرحلة والتي كانت ما بين القرن السابع عشر وحتى مطلع القرن التاسع عشر هى عبارة عن مرحلة للتأصيل المنهجى وكانت ثمرته ظهور عدد من الكتابات فى مجال محاسبة التكاليف ولكنها ايضا لم تحسم جميع الموضوعات بصورة متكاملة .

### المرحلة الثالثة :

يمكن أن يطلق عليها مرحلة الإنتشار الحقيقى لمحاسبة التكاليف واعتمادها كمصدر أساسى من مصادر المعلومات التى تخدم الإدارة فى الاساس كى تزيد من فاعلية استخدامها للموارد الاقتصادية المتاحة فى المشروع وتحقيق افضل النتائج المتوخاه . والواقع ان هذه المرحلة بدأت عمليا فى أعقاب الثورة الصناعية الكبرى واستمرت على امتداد القرن التاسع عشر وحتى مطلع القرن العشرين وان أول ما تميزت به يتمثل فى استكمال حسم الكثير من القضايا التى لم تكن حسمت تماما رغم إشارتنا إليها فى المرحلة السابقة وخصوصا تلك المرتبطة بمحاسبة المخازن والرقابة على المخزون والرقابة على الاجور والاهلاكات.<sup>3</sup> ، إضافة إلى ماصاحب تلك الثورة من تطوير فى المنشآت وظهور نظام

<sup>1</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق - ص ص 37

<sup>2</sup> أ.عبد الرحيم الكسم ، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها فى إدارة الشركات،دمشق ، دار الرضا للنشر ، 2001، ص 11.

<sup>3</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق ، ص 50

المصنع وحلوله محل نظام الإنتاج المنزلى وكبر حجم المنشآت الصناعية وظهر شركات الأموال لتمويل الصناعات العملاقة، وظهر مبادئ الإدارة الحديثة سببا في مواجهة الإدارة بالكثير من المشكلات الإدارية والتكليفية ، ولقد تطلب حل هذه المشاكل الاهتمام بأنظمة التكاليف وتطويرها الامر الذى أدى أصول وقواعد محاسبة التكاليف وانتشارها على نطاق واسع بقية الاستفادة من تطبيقها.<sup>1</sup>

### أغراض قياس التكلفة:

بدأت محاسبة التكاليف بالتركيز أساساً على قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المباع ومخزون آخر الفترة من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وهو ما يعرف باسم تسعير المنتجات وتحديد نتيجة عمليات الفترة . مع زيادة أحجام الشركات الصناعية نتيجة للتوسع والتنوع في العمليات الإنتاجية مع زيادة حدة المنافسة ودرجة المخاطرة التي تعمل في ظلها هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى قياس التكلفة لأغراض أخرى لا تقل أهمية عن الغرض الأول وهي قياس التكلفة لأغراض التخطيط أو لأغراض الرقابة ولأغراض تقييم القرارات البديلة للاختيار من بينها .

### قياس التكلفة لأغراض الرقابة:

تشتمل عملية الرقابة على وضع معايير لأداء الأقسام المختلفة داخل الشركة ثم مقارنة النتائج الفعلية لهذه الأقسام مع معايير الأداء المحددة مقدماً وذلك بغرض تحديد الانحرافات ثم تحليلها لمعرفة أسبابها و التقرير عنها للإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة . وتساعد محاسبة التكاليف في هذه الأنشطة من خلال إعداد الموازنات التقديرية، وإعداد تقارير الأداء للأقسام المختلفة.<sup>2</sup>

## أهداف محاسبة التكاليف Purposes Of Cost Accounting :-

يلاحظ الباحث انه فيما يختص بأهداف محاسبة التكاليف نجد ان لمحاسبة التكاليف عدد من الاهداف وضعت بواسطة عدد كبير من الكتاب ، ورغم إختلاف هؤلاء الكتاب فى وجهات النظر والجوانب التى تتناول منها كل منهم تلك التعريفات إلا أننا نجد أنه هناك تشابه كبير بين تلك التعريفات ونورد فى الجزئية التالية من هذا المبحث تلك الأهداف والتي يمكن حصرها بوجه عام فى تحديد تكلفة المنتج و التسعير و التخطيط والتوجيه والرقابة ومساعدة الإدارة فى إتخاذ القرارات الرشيدة.

محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة له مبادئ وأسس وقواعد وسجلاته وإجراءاته التي تهدف إلي تحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو النشاط والرقابة على عناصر التكاليف وتحديد أسعار بيع المنتجات ومداد الإدارة بالبيانات اللازمة لتقييم البدائل واتخاذ القرارات، وإعداد الموازنات التخطيطية

<sup>1</sup> د.عباس أحمد رضوان، د.سامى نجدى محمد على رفاعى، المحاسبة عن التكاليف إطارها النظرى ومجالها

التطبيقي،د.م ، د.ن ، 1983 ص 11

<sup>2</sup> د. احمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003-2002م

، ص-ص8-10

وذلك عن طريق حصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف والربط بينها وبين المنتجات النهائية. مما سبق يمكن حصر الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف فيما يلي<sup>1</sup>:-

### أولاً : تحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو النشاط:

إن تحديد وحدة التكلفة يعتمد على طبيعة النشاط و طريقة الإنتاج ومدى تماثل أو تباين المنتجات وأخيراً على نوع المنتج النهائي ومواصفاته. وقد تكون وحدة التكلفة بسيطة تتكون من عنصر واحد وقد تكون مركبة تتكون من عنصرين.

### ثانياً : الرقابة على التكاليف : Controlling

تعد الرقابة على التكاليف من اهم اهداف محاسبة التكاليف ولقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور مفهوم وظيفة الرقابة ، عموماً فقد كان يقصد بالرقابة بصفة عامة التحقق من ان العمل تم طبقاً لما هو مخطط له من قبل والرقابة بهذا المفهوم تعتبر لاحقة على الاحداث ، وبتطبيق هذا المفهوم في مجال محاسبة التكاليف فإننا نجد ان الرقابة على التكاليف كانت تعنى التحقق من تطابق التكاليف التي حدثت فعلاً مع التكاليف التي كان ينبغي ان تحدث وهي التكاليف المعيارية ، ولكن الرقابة بالمفهوم السابق لم تحقق اهدافها ، حيث انها رقابة لاحقة على التنفيذ لا تساعد على إكتشاف الإنحرافات والأخطاء في توقيت حدوثها للعمل على تلافيها ومعالجة اسبابها فوراً ويظهر المفهوم الحديث للرقابة والذي يهتم بتحقيق التطابق المنشود للاداء الفعلي مع الاداء المخطط تطور مفهوم الرقابة في مجال التكاليف واصبح يهتم بتحقيق التطابق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية ، وبذلك إرتقى دور محاسبة التكاليف في هذا المجال واصبح اكثر ايجابية حيث تعدى حد الإكتفاء بالتسجيل الفعلي للتكاليف ثم حصر الأخطاء وتحليلها وتبليغها ، إلى القيام أول باول بمطابقة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ومساعدة الإدارة على الإحتفاظ بالتكاليف الفعلية في حدود المدى المعيارى المسموح به للتكاليف ، والرقابة بهذا المفهوم الحديث تمكن من تحقيق رقابة على المعايير ذاتها وترشد الإدارة إلى الوقت الملائم الذي تحتاج فيه المعايير إلى تعديل . وهذا المفهوم الحديث للرقابة يساهم في خفض التكلفة بدراسة العمليات وتطوير اسلوب تنفيذها لزيادة مخرجات النشاط مع ثبات المدخلات أو ثبات مخرجات النشاط مع تخفيض المدخلات مما يؤدي لإرتفاع الكفاءة.<sup>2</sup>

يكون على نظام التكاليف في مجال الرقابة بصفة خاصة :-

أ - إحكام الدورات المستندية التي تؤيد حدوث العناصر ومن المبادئ العامة في ذلك الا يحدث عنصر بدون مستند يؤيده ويكون صادراً ومعتمداً من الجهة الإدارية صاحبة السلطة المخولة لذلك وفي إطار نظام المراقبة الداخلية تراجع المستندات من نواحيها الموضوعية والشكلية قبل الأخذ بالعناصر أو البيانات التي تحملها مأخذ الجد والصدق في عمليات التسجيل والتحليل.

<sup>1</sup> د. فتحي سعيد عيد، و د. خيرى محسب . الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف، القاهرة، مكتبة عين شمس، د ت

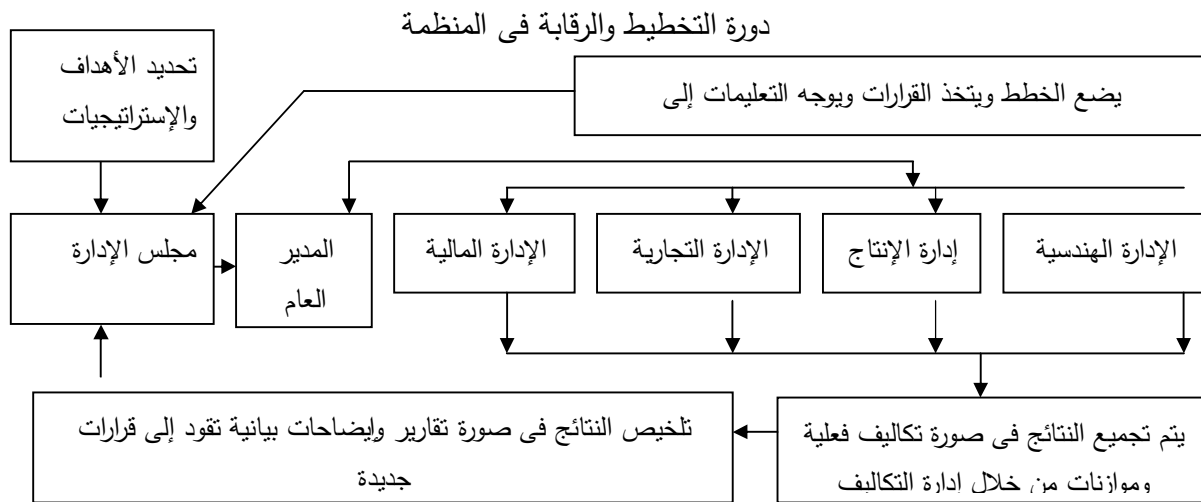
ص - ص 17-18،

<sup>2</sup> د. جمال صلاح الدين عوض ، د. آمال محمد كمال ، مرجع سابق، ص ص 2 - 3

ب - الأهتمام بتحليل بيانات التكاليف بعمق وتفصيل وفيين ، وفى إتجاهات ولأغراض مختلفة حتى تستبين الإدارة من خلال ذلك صوراً متعددة الزوايا متنوعة للتكاليف. ولا شك أنه نتيجة لهذه التحليلات والتجميعات يمكن الحصول على بيانات وفيرة من ناحية ، وإمكانية دراسة بنود التكاليف من ناحية أخرى وحساب نتيجة النشاط فى كل مركز وعلى مستوى كل مسئولية ودراسة تنفيذ المخططات من ناحية ثالثة.

ج - هذا وعلى مستوى المؤسسة العامة فإن نظام التكاليف يكون عليه أن يعد الصور والنماذج التى تحمل البيانات إلى هذا المستوى من القاعدة التى تتكون من مجموعه الوحدات الإقتصادية التابعة للمؤسسة ، حتى يمكن دراسة التكاليف ونتائج الأعمال فى كل وحدة إقتصادية على حده.<sup>1</sup> والشكل رقم (1/1/1) يوضح دورة التخطيط والرقابة فى المنظمة وذلك على النحو التالى :

شكل رقم (1/1/1)



المصدر : د. السيد عبد المقصود دبيان، د. ناصر نور الدين عبد المطلب، محاسبة التكاليف، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2002-2003 ص 28

يتضح من الشكل رقم (1/1/1) أن الأهداف والأستراتيجيات تحدد بواسطة مجلس الإدارة الذى يضع الخطط ويتخذ القرارات التى توجه إلى المدير العام الذى يوجهها بدوره إلى الإدارات المختلفة ، ويجب ملاحظة أن النتائج يتم تجميعها فى صورة تكاليف فعلية وموازنات من خلال قسم التكاليف حيث تصاغ هذه التكاليف فى شكل تقارير تمرر إلى مجلس الإدارة بحيث تقود إلى قرارات جديدة،

يرى الباحث ان المقصود بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية من جميع مدخلات الإنتاج المستخدمة. و تؤدي الرقابة على التكاليف إلي تعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف. وقد تحقق الرقابة على التكاليف الفعلية للفترة الحالية بالتكلفة الفعلية لفترة أو فترات سابقة وتفيد هذه المقارنة في معرفة اتجاه التكاليف ومدى التغيرات التي تطرأ على تكلفة كل عنصر من فترة لأخرى. إلا أنه يؤخذ على هذه الطريقة ضرورة الانتظار حتى انتهاء الفترة التكاليفية

<sup>1</sup> محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ص ص 20 - 21

بما لايسمح باكتشاف الأخطاء في وقت مبكر، إن اعتبار الأداء السابق بما يحويه من أخطاء قياساً للحكم على الأداء الحالي يؤدي إلى صعوبة التعرف على هذه الأخطاء ومعرفة أسبابها والعمل على تلافيها. هذا فضلاً عن اختلاف التبيوب المحاسبي الذي يحدث من فترة إلى أخرى يصعب من عملية المقارنة و يجعلها غير ذات جدوى .

كما يرى الباحث ان الرقابة على التكاليف من افضل الاساليب التي تمكن من تحديد الانحرافات ودراستها والتعرف على مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تمنع من تكرارها في المستقبل .

### ثالثاً : تحديد أسعار بيع المنتجات أو تأدية الخدمات :

يعتبر تحديد بيع المنتجات أو تأدية الخدمات من القرارات الهامة التي تتخذها إدارة المشروع لتغطية واسترداد تكاليف المنتجات التي ينتجها أو الخدمات التي يؤديها وتحقيق فائض يساهم في تمويل وتنفيذ خطته الإنمائية .

تتولى محاسبة التكاليف إمداد إدارة المشروع بالبيانات اللازمة والمتعلقة بالتكلفة الإجمالية للمنتج أو الخدمة مما يساعد على تحديد السعر ودراسة أثر تغيير هذا السعر على ربحية المشروع . يرى الباحث ان ادارة اى مشروع لم تكون قادرة على تحديد اسعار بيع المنتجات (السلع والخدمات ) مالم تكون قادرة على تحديد تكلفة المنتجات بصورة عادلة ودقيقة .

### رابعاً : إتخاذ القرارات: Decision Making

عند إتخاذ القرارات فإن ما يهتم به المحاسب هو قياس التكلفة التي يمكن ان تؤثر فى القرار، ولذلك نميز دائماً بين التكلفة والتي يطلق عليها تكلفة ملائمة Relevant Cost وتلك التي يطلق عليها تكلفة غير ملائمة Irrelevant Cost ، وتعرف التكلفة الملائمة بأنها التكلفة التي تختلف بإختلاف البدائل المتاحة بمعنى أنها تؤثر فى القرار ، أما التكلفة غير الملائمة فهي تلك التكلفة التي لا تختلف من بديل لآخر، إذ يتم تحملها فى ظل كل من البديلين ومثال ذلك تكلفة التعبئة بالنسبة للمنتج المذكور سواء تم إنتاجه أو شراؤه فإن تكلفة التعبئة تظل كما هي ، فهي لا تختلف بإختلاف القرار ، وبصفة عامة تتميز التكلفة الملائمة بأنها تكلفة مستقبلية بطبيعتها وتختلف بإختلاف القرار . فهي تكلفة تتعلق بما يتوقع أن تكون عليه التكلفة فى حالة إتخاذ قرار معين. وهذا يعنى أن التكلفة التاريخية تعتبر ملائمة بطبيعتها لإتخاذ القرارات نظراً لأنها تعتبر تكلفة غارقة ولايمكن التأثير فيها بقرار معين، قد تكون هذه التكلفة ملائمة لأغراض التنبؤ بما يتوقع حدوثه فى المستقبل، إلا أنها فى حد ذاتها لاتعتبر ملائمة لإتخاذ القرارات .

يفيد المدخل التفاضلى Differential Approach كثيراً فى قياس التكلفة لأغراض إتخاذ القرارات . ويعتمد هذا المدخل على قياس ما يطلق عليه التكلفة الإضافية Incremental Cost أو الوفر فى التكلفة Decrement Cost والتي تترتب على إتخاذ قرار معين . بحيث يتخذ القرار على ضوء ما

يترتب عليه من زياده أو وفر فى التكلفة مقارنة بالزيادة فى الإيرادات المترتبة على القرار.<sup>1</sup> وتتفاوت حاجة المستويات الإدارية المختلفة إلى بيانات التكاليف التى تلزمها لإتخاذ القرارات على ضوء الإعتبارين التاليين :-

أ - إعداد بيانات التكاليف بطريقة ما بحيث تفى بالإحتياجات الخاصة بكل شخص فى المشروع وبما يلزمه من بيانات لممارسة مهام وظيفته ، فبينما يهتم الأشخاص بالحصول على بيانات التكاليف التفصيلية عن العمليات التى تمكنهم من تنفيذ العمل اليومي الروتيني ، نجد أن المستويات العليا بالحصول على ملحقات بنتائج الأقسام وتحليل للإتجاهات التى تساهم فى رسم السياسات والتخطيط للمستقبل.

ب - إختلاف الفترة التى تعد عنها البيانات طبقا للمستوى الإدارى للشخص الذى ترفع إليه البيانات ، فبينما يحتاج الأشخاص المنفزين إلى بيانات عن التكاليف تغطى فترات قصيرة من الزمن يوم أو أسبوع نجد بعض المديرين فى المستويات الأدارية العليا يحتاجون إلى بيانات عن التكاليف تغطى فترات أطول.<sup>2</sup>

يرى الباحث ان اتخاذ القرارات يعد من اهم اهداف محاسبة التكاليف وبل من اهداف اى ادارة والتي تؤثر بصورة كبيرة على نتائجها مما تحتاج إلى بيانات تفصيلية حتى تتمكن من اتخاذ القرار الأفضل أو الأمثل. الإدارة تتخذ قراراتها من بين عدد من البدائل فإنها فى حاجة لبيانات تفصيلية تساعدها فى تقييم النتائج المتوقعة من استخدام كل بديل وتتولى محاسبة التكاليف تقديم الجزء الأكبر من هذه البيانات. و من بين المشاكل التى تواجه الإدارة ما يلي:

- قرار الإنتاج أم الشراء لجزء معين يدخل فى إنتاج المنتج النهائي .
  - فتح الأسواق الجديدة .
  - قرار التسعير إمكانية السعر بأقل من إجمالي التكلفة .
  - هل توجه الحملات الإعلامية للسلع الخاسرة حيث تصبح رابحة أم توجه إلى السلع الأعلى ربحاً فيزيد ربحها .
  - أيهما أفضل التخزين بمخازن المنشأة أم المخازن العمومية .
  - فى حالة حاجة المنشأة إلى أموال فهل تلجأ إلى زيادة رأس المال أم إلى الاقتراض .
- يرى الباحث ان محاسبة التكاليف هى الدينمو المحرك والقلب النابض لكل ادارة لما تقدمه من بيانات تفصيلية عن عناصر التكاليف والتي بدونها تكون قرارات الإدارة مبنية على أساس غير علمي.
- خامساً : إعداد الموازنات التخطيطية ( الميزانيات التقديرية) :**

<sup>1</sup> د. زينات محرم، د. محمد محمد عبد الغنى، نظم التكاليف فى المنشآت الصناعية، الأسكندرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1994، ص 26، 27

<sup>2</sup> د. منير محمود سالم ، نظم التكاليف الصناعية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1991 ، ص 11.

تعتبر الموازنة التخطيطية خطة عينية و مالية و نقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة الاقتصادية لفترة محددة مقبلة . إذا كانت الموازنة التخطيطية أسلوب رقابي يستلزم التخطيط ( أي وضع الخطط) و الرقابة ( عن طريق متابعة و تقييم الأداء الفعلي و حصر و تحليل الانحرافات تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ) فإنه يمكن إبراز دور محاسبة التكاليف في مجال التخطيط و الرقابة كما يلي<sup>1</sup>:

(أ) في مجال التخطيط :-

- 1- تحليل البيانات المحاسبية التاريخية يعطي مؤشرات تساعد كثيراً في عملية التنبؤ. كما يحدث عن دراسة البيانات التاريخية للمبيعات قياس الاتجاه العام وهو من المؤشرات الهامة للتنبؤ بالمبيعات.
- 2- إعداد التقارير في شكل يمكن الإدارة من تقييم البدائل المتاحة ، وهو الأمر الحيوي في مجال التخطيط و اتخاذ القرارات.
- 3- استخدام المعايير و معاملات تغيير عناصر التكاليف بالنسبة لحجم النشاط في إعداد قوائم مستلزمات الإنتاج على أساس علمي .
- 4- أيضاً العلاقة بين التكاليف والربح وحجم النشاط ، وهذا أمر حيوي في مجال التخطيط.
- 5- وضع الموازنة في صيغة مالية، أي تحويلها من الشكل العيني المتمثل في وحدات قياس فنية مثل كمية المواد وساعات التشغيل إلى شكل مالي ، ومحاسبة التكاليف هي التي تقوم بتوفير البيانات اللازمة لتحقيق ذلك .

(ب) في مجال الرقابة :

- 1- قياس نتائج الأداء الفعلي .
  - 2- إعداد تقارير رقابية مبيناً بها انحرافات الأداء الفعلي عن تقديرات الموازنة تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- يرى الباحث ان محاسبة التكاليف هي القلب النابض للموازنات التخطيطية حيث انها تقدم معلومات لا يمكن من دونها التخطيط واعداد التقارير وهي التي تقدم العلاقة بين التكلفة والربح وحجم النشاط وهذا هو جوهر التخطيط .

## وظائف محاسبة التكاليف Cost Accounting Functions :

- لكي يحقق محاسب التكاليف الأهداف الأساسية المطلوبة منه عليه القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسة و هي<sup>2</sup>:
- 1- الوظيفة التسجيلية.
  - 2- الوظيفة التحليلية .

<sup>1</sup> المرجع السابق ص ص 23-25.

<sup>2</sup> د. مجدي عمارة و أ.ميلود خليفة وأ. الهادي السحيري . مرجع سابق ص ص 63-65



3- الوظيفة الرقابية .

4- الوظيفة التفسيرية و الإخبارية .

يلاحظ أن تحقيق أي هدف من أهداف نظام التكاليف لا يتم في خطوة واحدة أو في إجراء واحد و إنما يتحقق الهدف الواحد من خلال القيام بعدة خطوات أو مراحل أو إجراءات. و بمعنى آخر فإن تحقيق أي وظيفة معينة من وظائف نظام التكاليف يتطلب القيام بعدة وظائف فرعية يتكفل بالقيام بها جزء معين في النظام، لذلك فإن نظام التكاليف يتكون من أجزاء أو أركان أو مقومات يختص كل منها بوظيفة محددة. وهذه الأجزاء عندما تعمل متناسقة فهي تتعاون مع بعضها لكي تحقق أهداف النظام<sup>1</sup>.

### مقومات محاسبة التكاليف :

تتكون مقومات نظام محاسبة التكاليف من الآتي<sup>2</sup>:

#### أولاً : أركان نظام محاسبة التكاليف:

تحتاج المنتجات النهائية إلى تضافر عوامل إنتاج (عناصر تكاليف) معينة بنسب متفاوتة تختلف حسب نوع المنتج و العمليات الصناعية التي يمر بها ولا شك في أن هناك ارتباط وثيق بين هذا التحليل الفني أركان التصميم المحاسبي لنظام التكاليف في المشروع. فمن المنتجات أو الخدمات النهائية يحدد دليل وحدات التكلفة أو النشاط . ومن العمليات و المراحل و الوحدات الإدارية يوضح دليل مراكز التكلفة . ومن تحليل العناصر الضرورية المستخدمة في المراكز يحدد دليل بنود التكاليف أو الاستخدامات .

#### 1- دليل وحدات التكلفة أو النشاط :

إن الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف هي تحديد نوع المنتجات النهائية التي يقوم المشروع من أجل إنتاجها و التي تعبر عن الهدف الأساسي من قيامه . ويطلق على وحدات الإنتاج النهائي سواء كانت سلع أو خدمات وحدات التكلفة . وقد تعد وحدات التكلفة في أحد المشروعات ، منتجات تامة الصنع بالرغم من أنها تعتبر مادة خام بالنسبة لمشروع آخر . مثلاً مصنع الغزل تعتبر خيوط غزل القطن منتج تام الصنع بينما يعد نفس المنتج خامات من وجه نظر مصنع النسيج. ولم يستخدم اصطلاح "وحدة التكلفة" في النظام المحاسبي الموحد وإنما استخدم بدلاً منه اصطلاح "وحدة الإنتاج" وقد عرف

<sup>1</sup> د. جمال صلاح الدين عوض و د. أمال محمد كمال ، مرجع سابق ص - ص 4-5 .

<sup>2</sup> د. منير محمود سالم ، مرجع سابق، ص 14.

النظام المحاسبي الموحد "وحدة الإنتاج" بأنها عبارة عن وحدة التعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو المرحلة الإنتاجية أو للوحدة الاقتصادية. ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول أو العدد في حالة التجانس المطلق في مواصفات الوحدات المنتجة. و في حالة عدم التجانس المطلق في المواصفات بين المنتجات و بعضها البعض يمكن لتسهيل العمل و تبسيطه تبويب المنتجات المتشابهة في مجموعات تتفق مكونات كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريبية على المجموعة، و في غياب التجانس وعدم اشتراكها في المواصفات الأساسية يتخذ أمر التشغيل للتعبير عن وحدة الإنتاج و قياسها. ويتطلب وضع دليل وحدات التكاليف اتخاذ الخطوات الآتية:

(أ) حصر المنتجات النهائية (سلع أو الخدمات) التي يقوم المشروع من اجلها و التي تعبر عن الهدف الرئيسي للمشروع .

(ب) تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة في النواحي العامة على أن تقسم كل مجموعة داخلياً حسب الاختلافات الرئيسية بين البنود. (ج) اختيار وسيلة فنية اقتصادية للتعبير عن الوحدات التي يقاس بها الإنتاج النهائي من السلع و الخدمات. يستنتج الباحث من خلال سرده لهذا الركن من اركان نظام محاسبة التكاليف حتمية تحديد وحدات الانتاج النهائية للمشروع والتي يطلق عليها وحدات التكلفة .

## 2- دليل مراكز التكاليف :

لاشك أنه من الضروري ربط نظام التكاليف بالتنظيم الإداري القائم في المشروع. فمن الأهمية بمكان عمل تحديد واضح للسلطات و المسؤوليات مما يتطلب خريطة تنظيمية للمشروع تبين الوحدات الإدارية القائمة بتنفيذ أوجه النشاط المختلفة أو تعديل الخريطة التنظيمية القائمة بما يتماشى مع الواقع . من الضروري تقسيم المشروع إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز التكاليف. وتكون كل وحدة تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة التكاليف على أساس سليم. و تعرف مراكز التكاليف بأنها عبارة عن الوحدات الطبيعية الفنية والإدارية التي يتكون منها المشروع، والتي تتخذ أساساً لحصر عناصر النفقات بشكل مباشر، وتتميز كل وحدة منها بنشاط تختلف مقوماته عن النشاط الذي يؤدي في وحدة أخرى . وقد أتبع النظام المحاسبي الموحد تبويب مراكز التكاليف في الوحدات الاقتصادية على أساس وظيفي كما يلي :

### (أ) مراكز الإنتاج :

تعكس مراكز الإنتاج النشاط الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية فهي مراكز إنتاج الغزل و النسيج بالنسبة لوحدة الغزل و النسيج و النقل بالنسبة لوحدة النقل، وورشة أو عنبر صيانة لوحدة الصيانة . ويقوم الفنيون المتخصصون بتحديد العمليات الإنتاجية المرهنية داخل هذه المراكز .

### (ب) مراكز الخدمات الإنتاجية :

هي المراكز التي تخدم مراكز الإنتاج وتوفر المستلزمات وغيرها ، و من أمثلة هذه المراكز أسطول النقل وورش الإصلاح و محطات القوى و الصيانة. ولا يرتبط مركز الخدمة الإنتاجية ارتباطاً مباشراً بخدمة منتج بذاته و إنما يرتبط ارتباطاً غير مباشر بالإنتاج التام .

### (ج) مراكز الخدمات التسويقية (البيعية) :

هي المراكز التي تتم فيها أبحاث و عمليات تسويق وتصريف المنتجات في الوحدة الاقتصادية .

### (د) مراكز الخدمات الإدارية و التمويلية :

هي مراكز خدمات الأجهزة المالية و الإدارية و أجهزة الإشراف و الرقابة و المتابعة الداخلية في الوحدة الاقتصادية.<sup>1</sup>

يستنتج الباحث مما سبق عرضه ان اسلوب المحاسبة عن المسؤولية من احد الاساليب الفعالة حيث انه تقوم على تقسيم المشروع الى مراكز تكلفة ويكون على كل مركز تكلفة من هو مسؤول عن هذا المركز .

### 3- إعداد دليل عناصر التكاليف :

إذا كانت مراكز التكلفة في المنشأة تحدد المناطق التي يتم بها النشاط فإن العوامل التي تتصافر لتأدية هذا النشاط تمثل التكلفة التي تنتج من هذا النشاط و تتحملها المنشأة. وتحليل هذه التكلفة إلى مكوناتها الأساسية هو ما يصطلح عليه في المحاسبة بعناصر التكلفة. ويجب أن يراعى الاعتبارات التالية عند إعداد دليل عناصر التكلفة<sup>2</sup> :

(أ) يجب أن ترتب الحسابات و تصمم بطريقة توفر أقصى قدر من المعلومات المطلوبة. ومع قدر معقول من الدقة و النفقة الاقتصادية .

(ب) عناوين الحسابات يجب أن تعكس هدف عنصر التكلفة وطبيعة العنصر .

(ج) الحسابات المتعلقة بعناصر تكلفة الصنع أو الإنتاج وعناصر تكلفة التسويق وعناصر التكلفة الإدارية، يجب أن تعطى الاهتمام اللازم، حيث أن هذه الحسابات تستخدم لتوجيه الإدارة ناحية التغيرات في الكفاءة ،

(د) يجب أن ترمز الحسابات في شكل حروف أو أرقام أو أي رموز أخرى حيث ترميز الحسابات ييسر التوجيه المحاسبي وتشغيل المعلومات .

### 4- استخدام التكاليف المعيارية :

<sup>1</sup> المرجع السابق ص- ص 17-18.

<sup>2</sup> د. عبد السميع الدسوقي . أساسيات محاسبة التكاليف، القاهرة ، دار النهضة العربية للنشر ، د.ت ص- ص 43-

استخدام نظام التكاليف المعيارية يعتبر أمراً ضرورياً في نظام التكاليف حيث أن نظام التكاليف الفعلية يجمع التكلفة كما تحدث، ويتم تأخير النتائج حتى تتم كل عمليات الصنع وتأدية الخدمات و الأجور. إلا أن تحميل الوحدة بنصيبها من التكلفة غير المباشرة غالباً ما يتم على أساس معدلات تقديرية. وهكذا فإن نظام التكلفة الفعلية لا يعتمد تماماً على التكلفة الفعلية وبالتالي فإن نظام التكاليف يتضمن ليس فقط نظام التكلفة الفعلية و لكن يتضمن أيضاً التكلفة المعيارية و سواء كانت المنشأة تتبع نظام تكلفة الأوامر أو نظام تكلفة المراحل .

يستنتج الباحث مما سبق ان نظام محاسبة التكاليف يتضمن نظام التكلفة المعيارية وليس فقط التكلفة الفعلية ويمكن عن طريقهما تحديد الانحرافات وتصويبها في المستقبل .

## ثانياً : المبادئ العلمية لنظام محاسبة التكاليف:

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج من سلع أو خدمات و في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط و رقابة و تقويم أداء و في سبيل ذلك يصبح في حاجة أكيدة إلي أن يقوم علي أصول علمية تشكل القواعد التي تبني عليها أعمدة الإطار العام للنظام أي يكون عليه أن يتبنى مبادئ علمية تدعم الاطمئنان إلي سلامة إجراءاته و تؤمن تحقيق الأهداف المرجوة منه<sup>1</sup>

### 1- مبدأ التسجيل التاريخي:

حيث يتم تسجيل الوقائع الفعلية المؤيدة بالمستندات ليحقق أهداف قياس التكاليف الفعلية لأنشطة المشروع وقياس نتائج أعماله ومركزه المالي، ومن ناحية أخرى فإن بيانات التكاليف الفعلية هامة لعملية الرقابة علي التكاليف، حيث تقارن هذه البيانات بالمعايير المقررة .

2- مبدأ معايرة التكاليف: إن معايرة التكاليف هي عملية إعداد المقاييس التي تستخدم كأداة للحكم علي درجة كفاءة التكاليف التي حدثت فعلاً و مدي مطابقتها لما يجب أن تكون عليه. و معايرة التكاليف بذلك توفر وجهين لنظام محاسبة التكاليف الوجه الأول هو التخطيطي والوجه الثاني هو الرقابي، حيث تقاس الفعليات على الأهداف المخططة و بذلك تصبح المعايرة مبدأ هام من مبادئ النظام.

3- مبدأ التحليل: تعتبر وظيفة التحليل هي الوظيفة الأهم لنظام محاسبة التكاليف، حيث نجد التحليل النوعي و التحليل الوظيفي و التحليل المرتبط بعلاقة عنصر التكلفة مع وحدة الإنتاج و تحليل سلوك التكاليف مما يوفر البيانات اللازمة للتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

4- مبدأ محاسبة المسؤولية: يقتضي هذا المبدأ تقسيم المنشأة إلي مراكز مسئولية، ويعرف مركز المسؤولية بأنه وحدة فرعية في تنظيم يكون مديرها مسئول عن نتائج مالية محددة لأنشطة هذه الوحدة و هناك أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي :

### (أ) مركز التكلفة

<sup>1</sup> د. فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق ص. 17.

(ب) مركز الإيراد .

(ج) مركز الربحية .

(د) مراكز الاستثمار .

يرى الباحث ان نظام محاسبة التكاليف حتى يكون نظام فعال ويحقق الاهداف المرجوة منه لابد من الاسترشاد فيه بمبادئ علمية تمثل قواعده والتي يمكن حصرها في مبدأ التسجيل التاريخي ومبدأ معايرة التكاليف ومبدأ التحليل ومبدأ المحاسبة عن المسؤولية .

### ثالثاً : خصائص نظام محاسبة التكاليف:

هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتصف بها نظام محاسبة التكاليف هي<sup>1</sup> :

1- المرونة :

المرونة هي القدرة علي مواكبة التطورات واستيعاب المستجدات، ولأننا في عالم تتوالي فيه التطورات التقنية والاقتصادية والاجتماعية عليه يجب أن يكون نظام التكاليف مرناً ليستوعب كافة هذه التطورات الحالية منها والمتوقعة.

2- علمية الأسلوب:

يقوم المنهج العلمي علي الخطوات الآتية:

(أ) جمع البيانات عن الظاهرة موضوع البحث .

(ب) تحليل هذه البيانات.

(ج) استنباط النتائج .

(د) عرض النتائج و التوصيات بالصورة المناسبة .

3- الخدمات على المستويات المختلفة .

4- الكفاءة التخطيطية .

5- الكفاءة الرقابية .

6- المحاسبة الكمية .

أتضح للباحث مما تقدم تناوله من دراسة الأهمية القصوى لوجود نظام محاسبة التكاليف لكل وحدة اقتصادية ويلاحظ أن لكل وحدة ظروف تختلف عن الوحدات الاقتصادية الأخرى، لذلك تكون لكل وحدة طرق و إجراءات تطبيق تختلف عن الوحدات الاقتصادية الأخرى لكن المبادئ و الأصول التي يقوم عليها نظام التكاليف واحدة. ضرورة وجود نظام لمحاسبة التكاليف يناسب ظروف الوحدة الاقتصادية يتكفل بتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهدافه.

### حدود ونطاق استخدام محاسبة التكاليف:

<sup>1</sup> المرجع السابق ص - ص 18-21.

نشأت محاسبة التكاليف في أحضان المشروعات الصناعية ولكن سرعان ما تبين قدرتها على خدمة المشروعات الاقتصادية التي تنتمي إلى قطاعات أخرى بخلاف القطاع الصناعي. فأصبحت الآن قابلة للاستخدام في المنشآت الخدمية و المشروعات الزراعية و التجارية و المالية بل حتى في الوحدات الحكومية . فقط ينبغي توفير المناخ المناسب الذي يساعد على تقديم خدماتها للإدارة . ويعتمد هذا المناخ على توافر العوامل التالية<sup>1</sup>:

- 1-اقتناع الإدارة العليا للوحدة بأهمية محاسبة التكاليف بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط و التنظيم و الرقابة ويجب أن يأخذ هذا الاقتناع صورة عملية .
- 2-لا يجب أن يقتصر الاقتناع على الإدارة العليا فقط بل ينبغي أن يشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع محاسب التكاليف سواء بإفادته أو الاستفادة منه .
- 3-يجب أن يكون لتنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحاً كاملاً خطوط السلطة و المسؤولية. فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم المساءلة المحاسبية ، التي هي قرين السلطة والمسئولية .
- 4-يجب أن يعمل الجميع في التنظيم الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون الذي يسعى لتحقيق هدف واحد.
- 5- لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسب الكفء ذا العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها والقادر أيضاً على إرسال هذه البيانات إلى الجهات المستفيدة. بتوافر هذا المناخ يصبح من الممكن، بل من المطلوب الاعتماد على نظام فعال للتكاليف يحقق الأهداف المنشودة بأفضل الطرق والوسائل. على أن يراعى بطبيعة الحال تكاليف تصميم و تشغيل النظام حتى لا يكون نظام غير تكاليفي(أي ينبغي تطبيق مدخل التكلفة المنفعة الذي يعني أن المزايا التي ينبغي تحقيقها من وراء النظام تفوق تكاليف تصميمه وتشغيله).

#### **تبويب التكاليف:**

يستعرض الباحث تبويب التكاليف حسب وظيفتها كما يلي:

#### **تبويب التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة:**

يتم تصنيف التكاليف وفقاً لهذا التبويب على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي استفادة من هذه التكلفة ويسمى التقسيم الوظيفي، والنشاط الاقتصادي لأي منشأة يتكون من

<sup>1</sup> د. عباس شافعي ، محاسبة التكاليف، قياس تحليل ورقابة ، القاهرة ، د.ن ، 1979م ، ص-ص30-31

ثلاث وظائف هي إنتاجية، وتسويقية، وإدارية وفما يلي تصنيف التكاليف وفقاً للتصنيف الوظيفي كالآتي<sup>1</sup>:

### 1- تكاليف الإنتاج:

هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع. وتتضمن تكاليف الإنتاج المواد المباشرة لإنتاج السلعة والأجور المباشرة للعاملين ومصاريف الخدمات في الأقسام الإنتاجية المختلفة.

### 2- تكاليف التسويق:

هي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل المطبوعات، المحروقات، مواد الصيانة ومرتبآت وأجور موظفي إدارة المبيعات، نفقات الإعلان، ترويج المبيعات، نقل السلع وتوزيعها للعملاء، عمولة وكلاء البيع.. الخ.

### 3- التكاليف الإدارية:

هي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري، و تتمثل في تكاليف القرطاسية والمطبوعات، مرتبآت وأجور الموظفين الإداريين، المياه و الإنارة لمباني الإدارة الهاتف والبريد ومصاريف النقل.

### تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

يتم تبويب التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط إلى الأقسام التالية :

#### (أ) التكلفة المتغيرة:

هي التكلفة التي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادة الإنتاج وتقل بانخفاض الإنتاج وفي حالة التوقف فإنها تعادل صفراً. أي هي التكلفة الثابتة للوحدة ومتغيرة لإجمالي الإنتاج.

#### (ب) التكلفة الثابتة:

هي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج بل تظل ثابتة إلى مدى معين من الإنتاج. و من صفات هذه التكاليف أنها ثابتة بالإجمالي ومتغيرة للوحدة الواحدة فكلما زاد حجم الإنتاج انخفضت التكلفة الثابتة للوحدة.

### تبويب التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة :

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بالسلعة المنتجة إلى الأتي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. السيد عبدالمقصود دبيان، د. زينات محمد محرم ، محاسبة التكاليف الصناعية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، 1992م ، ص- ص 129-131.

## (أ) التكاليف المباشرة :

هي المصاريف التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة و تتكون من :

- تكلفة المواد المباشرة ,
- تكلفة العمل المباشر .

## (ب) التكاليف غير المباشرة :

هي المصاريف التي يدفعها المشروع لخدمة الوحدة الإنتاجية، وليس بينها و بين الوحدة ارتباط

مباشر ولكنها ضرورية لإتمام عملية التصنيع و هذه النفقات لا تخص سلعة معينة ومنها:

### 1- تكاليف صناعية غير مباشرة :

تستخدم في إنتاج عدة سلع منها المواد الصناعية غير المباشرة كالوقود وزيوت التشحيم و المسامير و منها أجور العمال و الموظفين و المستخدمين في المصنع. وأجور المهندسين و عمال الصيانة. وهناك تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع والإضاءة والتدفئة وتكلفة الوقت الضائع وتكلفة البضاعة التالفة .

### 2- التكاليف التسويقية غير المباشرة :

هي المصاريف التي يدفعها المشروع بعد الانتهاء من مرحلة الإنتاج مثل البيع و التوزيع

وكافة الخدمات والمواد المستخدمة في البيع والتوزيع .

### 3- التكاليف الإدارية :

هي تكاليف الإدارات المختلفة مثل تكاليف التمويل والتسويق والمواد والأجور والخدمات

وتستبعد التكاليف غير المباشرة من مجمل الربح عادة .

## تبويب التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية :

### (أ) التكاليف الإيرادية :

هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المالية و تحمل عادة على إيرادات تلك

الفترة، فإن المشروع الصناعي يحمل المنتجات خلال العام المالي بجميع المصاريف التي أنفقت عليها. وإذا كانت المنتجات غير مبيعة فإن التكلفة ترحل للعام التالي و تحمل عليها عند البيع .

### (ب) التكاليف الرأسمالية :

هي النفقات التي يدفعها المشروع الصناعي لتغطي أكثر من فترة مالية وبالتالي فإنها تكون

مدفوعة مقدماً ويستخدمها المشروع خلال فترات قادمة حيث توزع هذه النفقات على تلك الفترات، ومنها التكاليف الرأسمالية على المباني والآلات والسيارات والأثاثات. وهي أصول المشروع. ويتم احتساب استهلاك لها تبعاً لعمرها الإنتاجي وتكلفتها التاريخية وقيمتها الخردة . على الفترة المحاسبية التي تخصها ,

<sup>1</sup> د. عبد الناصر إبراهيم نور و أ. عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان، دار المسيرة للنشر ، 2002م



تبويب التكاليف على أساس عامل الزمن :

تصنف التكاليف بالنسبة لعمل الزمن إلى نوعين هما <sup>1</sup> :

(أ) التكاليف التاريخية (الفعلية) Actual Cost :

التكاليف الفعلية أو التاريخية هي تكاليف حدثت فعلاً ومعززة بمستندات تؤيدها وثبانات وأدلة دقيقة وصحيحة ولا يتدخل فيها عنصر التقدير الشخصي .

(ب) التكاليف المعيارية :

هي التكاليف المقدره سلفاً و التي يجب مقارنتها مع التكاليف الفعلية ويتم تحديدها استنادا إلى دراسات علمية و موضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية . و تهدف إدارة المشروع الصناعي من تحديد التكاليف المعيارية إلى استعمالها كأساس و معيار لقياس التكلفة الكلية وتحديد الانحرافات في التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية، والعمل على تصحيحها. و تعتبر التكلفة المعيارية أداة من أدوات الرقابة على الكفاءة الإنتاجية من حيث المواد و الأجر و التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى.

تبويب التكاليف لأغراض الرقابة :

(أ) التكاليف القابلة للتحكم :

هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها و تحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة. وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة.<sup>2</sup>

(ب) التكاليف غير القابلة للتحكم:

هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها و رقابتها عند مستوى إداري معين و ليست لديه السلطة للتحكم في تحقق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام أو مراكز الإنتاج .

دور التكاليف في مجال الرقابة و تقييم الأداء:

التكاليف الخاضعة (وغير الخاضعة) للرقابة: Controllable Vs. Non Controllable Cost

تعتبر عملية الرقابة على عمليات الوحدة الاقتصادية من الأغراض الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف وتحليل أداء الوحدة الاقتصادية بفعالية، فإنه يجب وضع معايير للأداء لتحديد الانحرافات عن المعايير وتحديد المسئول عن هذه الانحرافات. ويحاول محاسب التكاليف لهذا الغرض تقسيم التكاليف وفقاً لمدى خضوعها للرقابة فالتكاليف تكون خاضعة للرقابة بواسطة مدير مركز المسئولية عندما يكون عنصر التكلفة يخضع لتأثيره وتحكمه. و

<sup>1</sup> المرجع السابق ص - ص 28-29.

<sup>2</sup> د. السيد عبد المقصود ديبان، د. زينات محمد محرم مرجع سابق . ص - ص 149-150

من المفضل تجزئة عناصر التكلفة إلى مكوناتها عند إعداد التقارير. فتكلفة المواد الأولية يمكن أن تنقسم إلى كمية المواد (تخضع لرقابة مدير الإنتاج) وسعر شراء المواد (يخضع لرقابة مدير المشتريات) وينبغي القول أن كافة عناصر التكاليف تكون خاضعة للرقابة بدرجة ما بواسطة شخص ما في المنشأة، إن التكاليف التاريخية تعتبر تكاليف غير خاضعة للرقابة لأنه لا يمكن تغييرها أو التحكم فيها بينما التكاليف المستقبلية تعتبر تكاليف خاضعة للرقابة لأنه يسهل التحكم فيها و ضبطها و الرقابة عليها. كذلك فإنه كلما كان التوجه نحو المستويات الإدارية العليا كلما زادت عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها و اتخاذ القرارات بشأنها لان التكاليف التي لا تخضع لرقابة المستويات الدنيا تخضع بالتالي لرقابة المستويات الإدارية الأعلى. لان إمكانية التحكم في التكاليف ترتبط بسلطة اتخاذ القرارات. فإن الإدارة العليا و التي تتركز في يدها سلطة اتخاذ القرارات تستطيع التحكم في معظم عناصر التكاليف. ونظراً لان التكاليف الثابتة ترتبط بمستوى الطاقة الإنتاجية بينما التكاليف المتغيرة ترتبط بعمليات التشغيل فإن الأولى تخضع لرقابة الإدارة العليا بينما معظم عناصر الثانية تخضع لرقابة مدير مركز التكلفة. الخطوة الأولى للرقابة على التكاليف هي الحصول على المعلومات الخاصة بمكان حدوث التكاليف ومن المسئول عنها و الخطوة الثانية هي تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية و تحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و لمعرفة مدى مسئولية المدير عنها<sup>1</sup>.

### أسس الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة و غير الخاضعة للرقابة:

لأجل تحليل عناصر التكاليف لأغراض الرقابة يمكن الاسترشاد بالأسس التالية<sup>2</sup>:

- 1- تحديد سلطة و مسئولية المشرف عن مركز مسئولية معين بوضوح في طلب تكلفة معين.
- 2- تحديد سلطة و مسئولية المشرف عن مركز مسئولية معين بوضوح في الإشراف على كفاءة الأداء عند استخدام عنصر التكلفة .
- 3- تحديد مجال المسئولية الإدارية، أي مدى ارتباط السلطة و المسئولية بشخص مسئول في مركز مسئولية ينتمي لمستوى إداري عن عنصر تكلفة معين.

حيث تعمل هذه الأسس الثلاثة متزامنة في تحديد درجة التحكم في عنصر التكلفة .

في حقيقة الأمر، إن عملية الفصل بين التكاليف الخاضعة وغير الخاضعة للرقابة ليست بالأمر اليسير، و إن كانت ليست بالأمر العسير، فإن صعوبة تحقيق عملية الفصل لا تعتبر مبرراً (كافياً) لنبذ هذه الفكرة لأهميتها لأغراض الرقابة الفعالة.

---

<sup>1</sup> د. كمال خليفة أبوزيد ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث للنشر، 2007، ص109 .

<sup>2</sup> د. مكرم عبد المسيح بأسيلي ، المحاسبة الإدارية الأصالة و المعاصرة ، المنصورة ، المكتبة العصرية للنشر ، 2007، ص 247.

## دور العامل البشري في رقابة التكاليف:

قد ينظر إلى نظام رقابة التكاليف على أنه نظام فقط يتضمن إعداد المعايير و الموازنات و تقارير الانحرافات واستقصاء وأسباب الانحرافات. وانه لخطأ كبير أن نقاضى النظر عن وجود الإنسان داخل نظام رقابة التكاليف. من الواضح أن مسؤولية رقابة التكاليف إنما هي مسؤولية فردية، أي أنها مسؤولية الأشخاص. كما يجب تحديد انحرافات التكاليف على أساس الأشخاص المسؤولين عن رقابتها. وحتى يعمل الأفراد في تنسيق تام و جيد يجب أن تكون خطوط السلطة و المسؤولية واضحة تماماً حتى يمكن تحديد الشخص المسئول عن كل عمل. ولتحقيق ذلك يجب أن يسمح للأشخاص المرتبطين بعمل معين بالاشتراك في وضع المعايير حتى يمكن قبولها. وأن يتم تحفيزهم على الرقابة وإعطائهم التوجيهات و الإرشادات اللازمة من رؤسائهم و يجب أن يتمكن الأشخاص المسئولون من فهم عملية الموازنة و تبويب التكاليف، واعداد وفهم نماذج التقارير التي تتضمنها<sup>1</sup>.

أتضح للباحث مما تقدم تناوله من دراسة الأهمية القصوى لوجود نظام محاسبة التكاليف لكل وحدة اقتصادية ويلاحظ أن لكل وحدة ظروف تختلف عن الوحدات الاقتصادية الأخرى، لذلك تكون لكل وحدة طرق و إجراءات تطبيق تختلف عن الوحدات الاقتصادية الأخرى لكن المبادئ و الأصول التي يقوم عليها نظام التكاليف واحدة. ضرورة وجود نظام لمحاسبة التكاليف يناسب ظروف الوحدة الاقتصادية يتكفل بتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهدافه.

يرى الباحث أنه يمكن تعريف محاسبة التكاليف بانها احد فروع العلوم الاجتماعية التي تندرج تحت فروع علم المحاسبة التي تقوم بجمع وتحليل البيانات بطريقة تجعلها قادرة على تحديد أسعار تكلفة المنتجات والخدمات المختلفة بصورة عادلة ودقيقة بالإضافة الى المعلومات الكافية والمناسبة والتي تمكن الادارة من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

يرى الباحث ان المقصود بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية من جميع مدخلات الإنتاج المستخدمة. و تؤدي الرقابة على التكاليف إلى تعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف. وقد تحقق الرقابة على التكاليف الفعلية للفترة الحالية بالتكلفة الفعلية لفترة أو فترات سابقة وتفيد هذه المقارنة في معرفة اتجاه التكاليف ومدى التغيرات التي تطرأ على تكلفة كل عنصر من فترة لأخرى. إلا أنه يؤخذ على هذه الطريقة ضرورة الانتظار حتى انتهاء الفترة التكاليفية بما لايسمح باكتشاف الأخطاء في وقت مبكر، إن اعتبار الأداء السابق بما يحويه من أخطاء قياساً للحكم على الأداء الحالي يؤدي إلى صعوبة التعرف على هذه الأخطاء ومعرفة أسبابها والعمل على تلافيها. هذا فضلاً عن اختلاف التبويب المحاسبي الذي يحدث من فترة إلى أخرى يصعب من عملية المقارنة و يجعلها غير ذات جدوى .

<sup>1</sup> د. كمال خليفة أبوزيد ، مرجع سابق، ص-ص 11-12

كما يرى الباحث ان الرقابة على التكاليف من افضل الاساليب التى تمكن من تحديد الانحرافات ودراستها والتعرف على مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية التى من شأنها تمنع من تكرارها في المستقبل

## المبحث الثانى

### اساليب تحميل التكاليف والانتقادات الموجهة لها

إن عملية تبويب عناصر التكاليف ماهى إلا اولى الخطوات فى طريق تحديد سعر السلعة أو الخدمة وبهذا يجب علينا عند إحتساب تكلفة المنتجات إحتساب كاهه مايتحمله المشروع من نفقات لغرض خلق وتسويق سلعه أو خدماته . سواء كانت ذات علاقة مباشرة أوغير مباشرة وسواء كانت ثابتة أو متغيره .

ولقد إختلف محاسبو التكاليف فيما بينهم وتراوحت آرائهم ما بين تحميل وحدات المنتج النهائى بكافة عناصر التكاليف وبين الإكتفاء بتحميل هذه الوحدات بالتكاليف المباشرة فقط والحقيقة ان هذا الاختلاف اسفر عن ظهور عدة أساليب لتحميل للتكاليف تقدم كل منها محاولة خاصة للإجابة عن هذه التساؤلات . وتعتمد كل منها على أحد مبدئى التكاليف المتعارف عليهما الآن وهما :-<sup>1</sup>

- مبدأ التحميل الشامل

- مبدأ التحميل الجزئى

### 1- مبدأ التحميل الشامل Full (Total) Absorption Concept

هو ما يعرف بمبدأ التحميل الشامل ويقصد به تحميل وحدات المنتج النهائى بما يخصه من جميع عناصر التكاليف سواء فى ظل أسلوب التحميل بالطريقة الإجمالية ( حيث تبوب عناصر التكاليف إلى ماهو مباشر أو غير مباشر ) أو فى ظل أسلوب التحميل بالطريقة الحدية " المتغيرة " حيث يتم تبويب عناصر التكاليف إلى ما هو متغير وثابت.<sup>2</sup> وهو مايقوم عليه<sup>3</sup> :-

- أسلوب تحميل التكاليف الإجمالية Full Costing Technique.

### 2 - مبدأ التحميل الجزئى Partial Absorption Concept

يقوم عل تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التى تعتبر مسئولة عن حدوثها فقط أى التى تربطها بها علاقة سببية واضحة وتستبعد تلك التكاليف التى ليس لها علاقة مباشرة

<sup>1</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق ، ص 187

<sup>2</sup> د. عبدالله محمد عبد المنعم ، تطبيقات فى محاسبة التكاليف ، دم . دن . دت ، ص 32

<sup>3</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق ، ص 187

بوحداث النشاط ، حيث تحمل على دخل الفترة وتطبيقا لهذا المبدأ هناك ثلاث أساليب يجتهد كل منها فى تحديد الجزء المرتبط بعلاقة سببية واضحة مع وحدات النشاط والذي ينبغى تحميله على هذه الوحدات وهذه الأساليب هى :-

- أسلوب تحميل التكاليف المباشرة **Direct Cost Technique**

- أسلوب تحميل التكاليف المتغيرة أو الحدية **Variable or Marginal Cost Technique**

- أسلوب تحميل التكاليف المستغلة **Utilized Costing Technique**

لعل أوجه الاختلاف بين النظريات الأربع ينصب على ما ينبغى أن يحسب ضمن تكاليف الفترة . فتكاليف المنتج هى تلك التى تؤخذ بعين الاعتبار عند إحتساب متوسط تكلفة الإنتاج أو البيع للسلعة أو الخدمة التى يتعامل فيها المشروع . ذلك المتوسط الذى يختلف من نظرية لأخرى لأسباب سنتعرف عليها بطبيعة الحال عندما نتناول كل نظرية بالتفصيل أما تكاليف الفترة فهى تلك التكاليف التى لم تدخل ضمن المجموعة الأولى " تكاليف المنتج" وتعالج على أنها عبئا على دخل الفترة المحاسبية ، أى تستنزى من مجمل الأرباح المحققة خلال الفترة.<sup>1</sup>

إن عملية تبويب عناصر التكاليف ماهى إلا أولى الخطوات فى طريق تحديد سعر السلعة أو الخدمة وبهذا يجب علينا عند إحتساب تكلفة المنتجات إحتساب كاه مايتحملة المشروع من نفقات لغرض خلق وتسويق سلعه أو خدماته . سواء كانت ذات علاقة مباشرة أوغير مباشرة وسواء كانت ثابتة أو متغيره .

ولقد إختلف محاسبو التكاليف فيما بينهم وتراوحت آرائهم ما بين تحميل وحدات المنتج النهائى بكافة عناصر التكاليف وبين الإكتفاء بتحميل هذه الوحدات بالتكاليف المباشرة فقط والحقيقة ان هذا الاختلاف اسفر عن ظهور عدة أساليب لتحميل للتكاليف تقدم كل منها محاولة خاصة للإجابة عن هذه التساؤلات . وتعتمد كل منها على أحد مبدئى التكاليف المتعارف عليهما الآن وهما :-

- مبدأ التحميل الشامل

- مبدأ التحميل الجزئى

يتم تسليط قليلا من الضوء على هذين المبدئيين مع التناول بالتفصيل أساليب تحميل التكاليف التى تعتمد على أى منهما :-<sup>2</sup>

### 1- مبدأ التحميل الشامل **Full (Total) Absorption Concept**

هو ما يعرف بمبدأ التحميل الشامل ويقصد به تحميل وحدات المنتج النهائى بما يخصه من جميع عناصر التكاليف سواء فى ظل أسلوب التحميل بالطريقة الإجمالية ( حيث تبويب عناصر التكاليف إلى

<sup>1</sup> المرجع السابق ، ص 187

<sup>2</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق ، ص 187

ما هو مباشر أو غير مباشر ) أو فى ظل أسلوب التحميل بالطريقة الحدية " المتغيرة " حيث يتم تبويب عناصر التكاليف إلى ما هو متغير وثابت.<sup>1</sup> وهو ما يقوم عليه<sup>2</sup> :-

- أسلوب تحميل التكاليف الإجمالية **Full Costing Technique**.

## 2 - مبدأ التحميل الجزئى **Partial Absorption Concept**

يقوم عل تحميل وحدة الإنتاج أو المبيعات بنصيبها من التكاليف التى تعتبر مسئولة عن حدوثها فقط أى التى تربطها بها علاقة سببية واضحة وتستبعد تلك التكاليف التى ليس لها علاقة مباشرة بوحدة النشاط ، حيث تحمل على دخل الفترة وتطبقا لهذا المبدأ هناك ثلاث أساليب يجتهد كل منها فى تحديد الجزء المرتبط بعلاقة سببية واضحة مع وحدات النشاط والذى ينبغى تحميله على هذه الوحدات وهذه الأساليب هى :-

- أسلوب تحميل التكاليف المباشرة **Direct Cost Technique**

- أسلوب تحميل التكاليف المتغيرة أو الحدية **Variable or Marginal Cost Technique**

- أسلوب تحميل التكاليف المستغلة **Utilized Costing Technique**

لعل اوجه الاختلاف بين النظريات الأربع ينصب على ما ينبغى أن يحسب ضمن تكاليف الفترة . فتكاليف المنتج هى تلك التى تؤخذ بعين الاعتبار عند إحتساب متوسط تكلفة الإنتاج أو البيع للسلعة أو الخدمة التى يتعامل فيها المشروع . ذلك المتوسط الذى يختلف من نظرية لأخرى لأسباب ستعرف عليها بطبيعة الحال عندما نتناول كل نظرية بالتفصيل أما تكاليف الفترة فهى تلك التكاليف التى لم تدخل ضمن المجموعة الأولى " تكاليف المنتج" وتعالج على أنها عبئا على دخل الفترة المحاسبية ، أى تستنزل من مجمل الأرباح المحققة خلال الفترة.<sup>3</sup>

قبل التعرف على مكونات تكاليف المنتج وتكاليف الفترة فى ظل كل أسلوب نتناول بالتعريف المختصر بعض المصطلحات المستخدمة فى هذه الأساليب بشكل عام وذلك على النحو التالى<sup>4</sup>

### **التكلفة الاولية (المباشرة)**

تتكون من مجموعة المواد الصناعية المباشرة والاجور الصناعية بالاضافة الي الخدمات الصناعية المباشرة أن وجدت . وغالبا لا يختلف ثمن التكلفة الاولي من اسلوب الي اخر

### **تكلفة المصنع :**

تتكون من مجموعة التكلفة الاولية بالاضافة للتكاليف الصناعية الاخرى التى تتوقف بنودها على كل من الأساليب المختلفة . وبعبارة اخرى يتضمن ثمن تكلفة المصنع تلك التكاليف الصناعية المستخدمة

<sup>1</sup> د. عبدالله محمد عبد المنعم ، مرجع سابق، ص 32

<sup>2</sup> د.مجدى عمارة وأ. ميلود خليفة و أ. الهادى السحيرى ، مرجع سابق ، ص 187

<sup>3</sup> المرجع السابق ، ص 187

<sup>4</sup> د. مجدي عمارة واخرون، مرجع سابق، ص ص 188-189

بالوظيفة الانتاجية سواء بمراكز الانتاج أو مراكز خدمات الانتاج مع مراعات الفكرة الاساسية لكل اسلوب علي حده

### **الانتاج تحت التشغيل :**

هو عبارة عن الوحدات الانتاجية التي اجريت عليها بعض العمليات التشكيلية والتحويلية خلال المراحل الانتاجية المحددة ولم يصل الي مستوي الاتمام النهائي الذي يجعل منها وحدات تامة الصنع ومن ثم لايمكن بيعها غالباً الا بعد استكمال باقي عمليات الانتاج وترحل محاسبياً في نهاية الفترة الي الفترة التالية تحت عنوان رصيد اخر الفترة من الوحدات تحت التشغيل .

### **الانتاج التام**

هو عبارة عن الوحدات الانتاجية التي اجريت عليها كافة عمليات التشكيل والتحويل حيث اصبحت معده للبيع أو التاجير أو التوريد وينبغي هنا أن نفرق بين ثلاثة مفاهيم :

### **تكلفة انتاج الوحدات التامة خلال الفترة :**

حيث تتمثل في مجموع تكلفة الصنع خلال الفترة مضافاً اليها تكلفة انتاج تحت التشغيل أول الفترة ومستبعداً منها تكلفة الوحدات تحت التشغيل اخر الفترة .

### **تكلفة انتاج الوحدات التامة القابلة للبيع :**

تمثل مجموع تكلفة انتاج الوحدات التامة خلال الفترة (المفهوم الاول ) مضافاً اليها تكلفة الوحدات التامة اول المدة (المرحلة من الفترة المحاسبية السابقة ) .

### **تكلفة انتاج الوحدات التامة المباعة:**

هو عبارة عن مجموع تكلفة الانتاج التام القابل للبيع مطروحاً منه رصيد اخر الفترة من الانتاج التام.

### **تكلفة المبيعات :**

هي عبارة عن مجموع تكلفة الوحدات الانتاج المبيعة مضافاً اليه تكلفة التسويق الواجبة تحميلها علي وحدة المبيعات التي تتوقف علي كل من الاساليب الاربعه

### **مجمل الدخل :**

هو عبارة عن الفرق بين ايرادات المبيعات وتكلفة المبيعات التي تختلف من اسلوب لآخر .

### **صافي الدخل :**

هو عبارة عن مجمل الدخل بعد استبعاد تكاليف الفترة المالية باعتبارها تمثل وجهاً من اوجه الخلاف بين الاساليب الاربعه

### **أساليب تحميل التكاليف**

تعد قوائم التكاليف مخرجات محاسبة التكاليف ، حيث انه كلما قصرة فترة اعداد هذه القوائم كلما كانت البيانات التي تحويها اكثر دقة واكثر فائدة للادارة في عمليات الرقابة واتخاذ القرارات

والعكس صحيح عندما تطول فترة إعداد هذه القوائم . فيما يلي يتم تناول هذه الاساليب بشي من التفصيل :

### أولاً : أسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الإجمالية :- Full ( Total ) Absorption Technique

يعتمد هذا الاسلوب على اساس تحميل الوحدة الواحدة بنصيبها من التكلفة الكلية والمقصود بالتكلفة الكلية هي مجموع التضحيات اللازمة للحصول على حجم معين من الانتاج وهذه القائمة قياسية للاستخدام فى التطبيق العملى حيث انه بموجب هذه القائمة يتم تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة وعليه فإن تكلفة الإنتاج بموجب هذا الأسلوب يساوى مجموع تكلفة الأجرور المباشرة ، وبالتالي على هذا الأساس يتم تقييم تكلفة الإنتاج التام وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة.<sup>1</sup>

يقوم اسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الاجمالية علي ضرورة تحميل وحدات الانتاج والمبيعات بنصيبها من كافة عناصر التكاليف سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة ، ثابتة أو متغيرة وذلك طبقاً لمبدأ التحميل الكلي أو الشامل . و بقسمة التكلفة الاجمالية علي عدد الوحدات المنتجة نحصل علي التكلفة المتوسطة الشاملة للوحدة.<sup>2</sup> يعد هذا الاسلوب من اقدم الاساليب في الظهور واكثرها تأثيراً بالمبادئ والمفاهيم المحاسبية المالية وخصوصاً مبدأ التغطية أو الاسترداد الذي يربط بين النفقة الكلية والايرادات الكلية الناجمة عن البيع للوقوف علي نتائج اعمال المشروع باعتبار ان إيرادات المبيعات تمثل عملية استرداد أو تغطيه للنفقات والتكاليف التي تمثلها هذه المبيعات .

يتم تحميل الوحدات المنتجة والوحدات المباعه التكاليف الانتاجيه والتسويقه كالآتي:<sup>3</sup>

1- يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشره على الوحدات المنتجه .

2- نظراً لعدم وجود علاقه مباشره بين عناصر التكاليف غير المباشره ووحدات الانتاج فانه يتم توسط مراكز التكلفة مع استخدام اسس توزيع معينه لتحميل عناصر التكاليف .

يرتكز اسلوب التكاليف الاجماليه على عدد من الاسس أو المبادئ ، تتمثل فى الآتى:<sup>4</sup>

1- يتم تحميل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد واجور ومصروفات) وحسب وظائف

المنشأه (صناعيه وتسويقيه واداريه) وحسب علاقه عنصر التكلفة بوحدة النشاط (عناصر

تكاليف مباشره واخرى غير مباشره ) وبذلك يكون اسلوب التكلفة الاجماليه استخدمت التحليل

الثلاثى لعناصر التكاليف .

<sup>1</sup> د. محمود على الجبالى ، د. قصى السامرائى، محاسبه التكاليف ، عمان، دار وائل للنشر، 2000 ، ص 142

<sup>1</sup> المرجع السابق ، ص 190

<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 190

<sup>3</sup> د.فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر ابراهيم الصديق ، محاسبه التكاليف (1)، الخرطوم ، منشورات جامعه

السودان المفتوحه ، 2007م ص 72

<sup>4</sup> د.محمود محمودالسجاعي ، محاسبه التكاليف في المنظمات الصناعيه والصحيه، المنصوره ، المكتبة العصريه

للنشر والتوزيع ، 2008، ص 168-169



2- يتم تحميل وحدات المنتج النهائي بجميع عناصر التكاليف الصناعية ( المباشرة وغير المباشرة) كما يتم تحميل الوحدات المباعه بجميع عناصر التكاليف التسويقية (مباشرة وغير مباشرة ) بحيث لايبقى من التكاليف الصناعية والتكاليف التسويقية التي تخص الفترة اى جزء دون ان تحمل به الوحدات المنتجة والمباعه اما عناصر التكاليف الاداريه والتمويلية فقد تعددت الاراء بشأن معالجتها ، حيث يرى البعض تحميلها ايضاً على الوحدات حتى لايبقى اى نوع من عناصر التكاليف بدون تحميل ، وهناك راي اخر يقول بان العناصر (الاداريه والتمويلية لاترتبط بالنشاط بالتالى لاتحمل عليه ولكنها ترتبط بالفترة الزمنية ومن ثم تحمل عليها .

3- يتم تقويم المخزون السلعي من الانتاج التام وغير التام ( تحت التشغيل ) سواءً كان اول الفترة أو اخر الفترة على اساس التكلفة الاجماليه .

4- يتمشى هذا الاسلوب مع مبدأ المقابلة ( مقابلة الايرادات بالنفقات ) وهو من مبادئ المحاسبه الماليه ، حيث يتم مقابلة التكاليف الاجماليه للوحدات المباعه بالايرادات الاجماليه المحصله من ثمن بيعها ، ويترتب على ذلك اتفاق صافى ربح أو خساره مستخرج من قائمة نتائج الاعمال طبقاً لاسلوب التكلفة الاجماليه مع صافى الربح أوالخساره المستخرج من الحسابات الختاميه فى المحاسبه الماليه.

5-ينبغي ان لايقبل سعر البيع للوحدات المباعه عن التكلفة الاجماليه لها وذلك فى ظل ظروف التشغيل العاديه ، حيث ان البيع باقل منها يترتب عليه حدوث خساره للمنشأ.

يمكن الوصول الي التكلفة الاجمالية طبقاً لهذا الاسلوب كالآتي:<sup>1</sup>

#### التكلفة المباشرة :

= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج + الاجور المباشرة +تكلفة الخدمات الصناعية المباشرة

#### تكلفة الانتاج (تكلفة المصنع )

= التكلفة المباشرة +تكلفة المنتجات تحت الصنع اول المدة - تكلفة المنتجات تحت الصنع اخر المدة

+ تكاليف صناعية غير المباشرة

#### تكلفة البضاعة التامة الصنع

= تكلفة الانتاج +تكلفة المنتجات تامة اول المدة - تكلفة المنتجات تامة اخر المدة.

#### تكلفة المبيعات

= تكلفة البضاعة التامة الصنع + تكلفة بيعية والتسويقية .

#### التكلفة الكلية :

= تكلفة المبيعات + تكاليف ادارية وتمويلية .

<sup>1</sup> د.صالح عبدالله الرزق ود.عطا الله وراد خليل ،محاسبة التكاليف الفعلية ،عمان ،دار زهران للنشر والتوزيع

## اسلوب التكلفة الكلية واحتياجات الادارة للبيانات

إن الادارة العليا للمشروع في حاجة ماسة للبيانات التحليلية لاستخدامها في اتخاذ القرارات بصدد السياسات قيد البحث وان طبيعة هذه البيانات تختلف باختلاف طبيعة هذه السياسات فإن كانت ذات طبيعة طويلة الاجل فإن البيانات اللازمة هي التي تشمل عناصر التكاليف الكلية ، أما إذا كانت ذات طبيعة قصيرة الاجل فإن البيانات اللازمة هي التي تشمل عناصر التكاليف المتغيرة التي تتأثر بهذه القرارات ،يري بعض الكتاب: أن اتخاذ المحاسب اسلوب التكلفة الكلية اساساً لاعداد هذه البيانات في هذا المجال يعتبر إجراء خاطئاً ومضلاً، عليه يجب علي محاسب الكاليف أن يتجه نحو اسس التحليل الحدي قصيرة الاجل واستبعادالعناصر التي لا تتأثر باجراءات المفاضلة بين السياسات البديلة قيد البحث .

لعل من الواضح فشل الاسلوب في مد الادارة بالبيانات التي تلزم لاتخاذ القرار مثل لذلك :  
يودي اتباع الاسلوب الي تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بحيث تكون مرتفعة في اوقات الكساد نظراً لقلة الكمية المنتجة ،بينما تكون منخفضة في اوقات الرواج نظراً لضخامة الكمية المنتجة منه وهذا لايتماشى مع اتجاه هبوط الاسعار في الحالة الاولى ولا مع ارتفاع الاسعار في الحالة الثانية .

### قصور أسلوب التكاليف الكلية في مد الادارة بالبيانات

- 1-لايمكن الاسلوب من إمداد إدارة المشروع بالبيانات التي تلزمها للرقابة علي التكاليف فالرقابة علي التكاليف لاتهتم بمبدأ التحميل الشامل بقدر ما تهتم بتقسيم وتبويب عناصر التكاليف علي اساس درجة التحكم فيها في كل مستوي إداري.
- 2-لايساعد الاسلوب إدارة المنشأة علي تحقيق الكفاية الاقتصادية في استخدام عوامل الانتاج . إذ لايسمح تحميل الوحدات المنتجة بكافة التكاليف ببيان مدى إستغلال الطاقة العاطلة . وكان من الواجب استبعاد هذا الجزء الاخير وعدم تحميلها علي الوحدات المنتجة نظراً لانه لايقابلها خدمة أو منفعة بالنسبة لتلك الوحدات .
- 3-لايمكن الاسلوب من مد إدارة المنشأة بالبيانات التي تحتاجها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل .مثال لذلك بيانات تكاليف الفرصة البديلة أو البيانات التي تلزم لدراسة العلاقة بين حجوم النشاط والايرادات والتكاليف .

لم يسلم اسلوب التكاليف الاجمالية من النقد ،حيث وجه إليه بعض الانتقادات اهمها مايلي:<sup>2</sup>

- 1-تذبذب سعر بيع الوحدة من فترة الي اخرى خاصة في الاجل القصير إذ أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع اكبر من التكلفة الاجمالية في كل الحالات ،ومن هنا يمكن القول بعد جدوى الاعتماد علي هذا الاسلوب في تسعير المنتجات ، ويرجع السبب في ذلك الي ان معظم بنود

<sup>1</sup> د.محمد احمد خليل ود.عمر حسنين،التكاليف في المجال الاداري،الاسكندرية،دار الجامعات المصرية،د.ت،ص 199.

<sup>2</sup> د.محمود محمود السجاعي،مرجع سابق،ص ص 169-170

التكاليف غير المباشرة تعتبر ثابتة ومن ثم فإن نصيب الوحدة المنتجة منها وكذلك لتكلفة الكلية للوحدة تتغير في اتجاه عكس للتغير في حجم النشاط .

2-يفترض هذا الأسلوب إمكانية توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بسهولة وبطريقة علمية ، ولكن الواقع يقتضي بعكس ذلك حيث توجد صعوبه في اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج كما ان معظم الاسس المستخدمة تخضع للتقدير والاجتهاد الشخصي مما يؤدي الى اختلاف النتائج المستخرجه عند تحديد تكلفة الوحدة المنتجه .

3-يترتب على اتباع أسلوب التكاليف الاجماليه ان تكون تكلفة الوحدة المنتجه مرتفعه في اوقات الكساد وذلك بسبب انخفاض الكمية المنتجه ، في حين تكون تكلفة الوحدة المنتجه منخفضة في اوقات الازدهار بسبب زيادة الكمية المنتجه ، وهذا لايسير اتجاهات الاسعار في الاسواق التي تتسم بالهبوط في اوقات الكساد وتتسم في اوقات الازدهار ، ويؤثر ذلك كله على الاداره لعدم توفير البيانات التي تساعد في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات .

4-يتطلب تحقيق هدف الرقابه على التكاليف توجيه الاهتمام نحو تحليل عناصر التكاليف حسب علاقة عنصر التكلفة بوحدة الاشراف والمسؤليه اى من حيث درجة التحكم فيها واحكام الرقابه عليها عند كل مستوى ادارى ولكن أسلوب التكاليف الاجماليه يهتم بالتحليل الثلاثى ( التحليل النوعى والتحليل الوظيفى والتحليل حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط).

5-تشمئل عناصر التكاليف غير المباشرة على التكاليف المتغيره والتكاليف الثابته واذا كانت التكاليف المتغيره كلها ترتبط بحجم النشاط ( الطاقة المستقله ) فان التكاليف الثابته لا ترتبط بالنشاط الا بالقدر الذى يرتبط باستقلال الطاقه ، وبما ان أسلوب التكاليف الاجماليه يحمل الوحدات المنتجه بالتكاليف الاجماليه فانها بذلك تحملها بتكاليف الطاقه غير المستقله (بمقدار التكاليف الثابته غير المستقله ) وان كان من الواجب عدم تحميلها على الوحدات المنتجه لانها لم تستفيد منها باى خدمه أو منفعة ، كما ان تحميل التكاليف الثابته على الوحدات المنتجه يؤدي الى تقويم المخزون من الانتاج بالتكلفه الاجماليه بما فيها التكلفة الثابته وهذا يؤدي الى نقل جزء من التكاليف الثابته الخاصه بالفترة الحاليه الى الفتره المقبله وهذا يتعارض مع اساس الاستحقاق فى المحاسبه الماليه ، من منطلق ان التكاليف الثابته تعتبر تكاليف زمنيه تحمل على الفتره التي نشأت فيها .

6-لا يمكن هذا الأسلوب من توفير البيانات اللازمه لدراسة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والايرادات أو الأرباح ، كما لا توفر كثير من البيانات اللازمه للإدارة في مجال التخطيط ورسم السياسات المستقبلية .

7 -بري بعض الكتاب ان أسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الاجمالية يحمل وحدات الإنتاج بكل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابته بغض النظر عن مستوي الطاقة

المستغلة مما يجعل تكلفة الوحدة مضخمه بتكلفة الطاقة غير المستغلة ،وبذلك يتحمل بها المستهلك ضمن السعر الذي يدفعه ثمن للسلعة أو الخدمة التي يحصل عليها.<sup>1</sup>

بناء على ماسبق يري الباحث أن أسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الإجمالية لا يمكن من تحديد التكلفة بصورة دقيقة وبالتالي يقود الى اتخاذ قرارات غير رشيدة اذا ماتم الاعتماد عليها وخاصة قرارات التسعير لان التسعير يحتاج البيانات متغيرة تتماشى مع التغيرات الاقتصادية (رواج،كساد) وقد تضيع للإدارة بعض الأرباح من تلبية طلبه إضافية إذا استخدمه التكلفة الاجمالية كحد ادني لسعر البيع.

مهمة هذه الطريقة تتلخص في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الإنتاج وكذلك قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تخص كل مركز خدمة في ظل علاقات التبادل.<sup>2</sup>

### ثانيا : أسلوب تحميل التكاليف المباشرة Direct Costing Technique

عندما فند المحاسبون طبيعة الإنتقادات التي وجهت لأسلوب تحميل التكاليف الإجمالية ، وجدوا أنها جميعا تنصب على الأمور المتعلقة بعناصر التكاليف غير المباشرة ، سواء من حيث الاعتماد على الطرق الاجتهادية والتقديرية لتوزيعها أو من حيث إدخالها ضمن تكلفة الوحدة للمنتج النهائي . وسعيا منهم نحو التخلص من هذه الإنتقادات إتجهوا نحو التخلص من التكاليف غير المباشرة تماما ونادوا بإستبعادها من التحميل على وحدات الإنتاج والمبيعات، على أن يعتبر بمثابة تكاليف زمنية يتحملها دخل الفترة المحاسبية.<sup>3</sup> وطبقا لهذا الأسلوب يتم تحميل وحدات النشاط بكل عناصر التكاليف المتغيرة سواء كانت عناصر تكاليف مباشرة او عناصر تكاليف غير مباشرة ، أما عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة فتعتبر أعباء زمنية ترحل إلى قائمة نتيجة الأعمال أو حساب الأرباح أو الخسائر ، حيث يقتضى الأمر ضرورة إجراء تحليل دقيق لفصل عناصر التكاليف المتغيرة عن تلك الثابتة ، فهذا الأسلوب يقوم على الفرض العلمى الذى يقضى بأن عنصر التكلفة المتغيرة يبدأ مع النشاط ويستمر بإستمراره وينقضى بإنقضائه.<sup>4</sup>

لقد أستخدم البعض إصطلاح التكاليف الحدية معبرا عن الأسلوب المباشر ، إلا أن إطلاق إصطلاح التكاليف الحدية على هذا الأسلوب قد يثير شيئا من اللبس ، ذلك لأن التكلفة الحدية تعنى الزيادة أو النقص فى التكلفة الكلية نتيجة زيادة او نقص الإنتاج بوحدة واحدة وحيث أنه من الصعب عمليا قياس التكلفة الحدية ، او قياس الوحدة المضافة إلا بواسطة القوانين الرياضية ، وحيث أن هذه الوحدة بالنسبة للإنتاج بأكمله طفيفة جدا ، لذلك تعتبر زيادة الانتاج وحدة واحدة زيادة نظرية ، لهذا

<sup>1</sup> د. فتح الرحمن الحسن منصور ود. بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف 1، مرجع سابق ص 79

<sup>2</sup> غريب جبر غنام، تطور طرق تحميل التكاليف في ظل اقتصاد المعرفة، المؤتمر العلمى السنوي الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2005، ص: 67.

<sup>3</sup> د.مجدى عمارة ، أ. ميلود خليفة ، أ. الهادى السحيرى، مرجع سابق ص 213

<sup>4</sup> د. فتح الرحمن الحسن منصور و د.بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف2 ، مرجع سابق، ص 85

الأفضل الا يطلق هذا الإصطلاح على اسلوب التحميل المباشر حيث أنها لاتقوم على فكرة قياس الزيادة الطفيفة للإنتاج بل تقوم على اسس محاسبية جديدة الغرض منها إقامة نظام شامل للتكاليف.<sup>1</sup> يتضح فى ظل هذا الأسلوب مايلى :

التكلفة الاولية = مواد صناعية مباشرة + اجور صناعية مباشرة + خدمات صناعية مباشرة  
التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة = ثمن التكلفة الاولى ( المباشر ) + إنتاج تحت التشغيل أول الفترة (مقوم بالتكلفة المباشرة فقط) - إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة ( مقوم بالتكلفة المباشرة فقط)  
التكلفة المباشرة للإنتاج المبيع = التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة + إنتاج تام اول الفترة ( مقوم بالتكلفة المباشرة) - إنتاج تام آخر الفترة ( مقوم بالتكلفة المباشرة فقط)  
تكلفة المبيعات = التكلفة المباشرة للإنتاج المبيع + تكلفة تسويقية مباشرة  
مجمل الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات  
صافى الربح = مجمل الربح - تكاليف صناعية غير مباشرة - تكاليف تسويقية غير مباشرة - تكاليف إدارية وتمويلية.

حيث تتمثل خصائص هذا الأسلوب فى الآتى<sup>2</sup> :-

- 1- يسهل الأسلوب إلى حد كبير مهمة احتساب تكلفة وحدة الإنتاج والمبيعات وذلك إعتامادا على فكرة المتوسط الحسابى البسيط.
  - 2- هذا الأسلوب يجنب المحاسب مشقة اللجوء إلى الاساليب التقديرية والاجتهادية لمعالجة التكاليف غير المباشرة سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية والتمويلية فمآلها جميعا إلى حساب الارباح والخسائر
  - 3- يتم تقييم المخزون السلعى سواء من الوحدات تحت التشغيل أو الإنتاج التام بثمن التكلفة الاولى أو المباشر فقط أول وآخر الفترة
  - 4- لا تتأثر تكلفة الوحدة فى ظل هذا الأسلوب بالتقلبات التى تطرأ على أحجام النشاط زيادة أو نقصانا. وتبقى تكلفة الوحدة ثابتة طالما بقيت أسعار عوامل الانتاج على ما هى عليه واستمرت الكفاءة الانتاجية على حالها.
  - 5- يمكن الإعتاماد على هذا الأسلوب فى حالة دخول المشروع حلبة المنافسة الخارجية ولجوءة إلى ما يسمى بسياسة " الاغراق " حيث ينشد المشروع عندئذ استرداد تكاليفه المباشرة فقط على ان يتم تغطية تكاليفه الاخرى غير المباشرة من الاسواق الداخلية.
- أما الإنتقادات الموجهه لهذا الأسلوب فهى كما يلى<sup>3</sup> :-

<sup>1</sup> محمد احمد خليل، د. عمر حسنين، مرجع سابق، ص 201.

<sup>2</sup> د.مجدى عمارة ، أ. ميلود خليفة ، أ. الهادى السحيرى، مرجع سابق ص ص 215 - 216

<sup>3</sup> د . فتح الرحمن الحسن منصور ، د.بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف1، مرجع سابق ، ص ص 80-81

1- لم يحاول هذا الأسلوب حل مشكلة التكاليف غير المباشرة وإنما تهرب منها تماماً بحجة صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة ولكن الواضح أن هذه الحجة تبرر إعفاء وحدات النشاط من نصيبها من التكاليف غير المباشرة.

2- إن التكلفة المباشرة ليست هي التكلفة الوحيدة التي يتسبب فيها الإنتاج ، فالإضافة إلى العوامل المباشرة فهناك عوامل أخرى لازمة لتهيئة إمكانيات وبيئة الإنتاج.

3- إن التكاليف غير المباشرة تتضمن عناصر تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة ، أمكن تبرير إستبعاد التكاليف غير المباشرة الثابتة بحجة أنها تكلفة طاقة نتيجة للسياسات الإدارية ، فإن التكاليف غير المباشرة المتغيرة والتي تتغير بنسب ما مع التغير في حجم النشاط ستكون الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة عنها ولا يمكن أستبعادها من تكلفة الإنتاج والتسويق ، وعلى هذا الأساس فلا يمكن أن تعبر التكلفة المباشرة عن التكلفة الحقيقية للإنتاج للتسويق.

4- أن تقييم المخزون السلعي بالتكلفة المباشرة فقط يؤدي إلى تحميل نصيبه من تكاليف الإنتاج غير المباشرة على الوحدات المباعة مما يضخم تكلفة المبيعات ويؤدي إلى إنخفاض الأرباح

5- يؤدي إستخدام هذا الأسلوب إلى تذبذب تكلفة المبيعات ونتائج الأعمال نتيجة للتغيرات التي تطرأ على حجم المخزون مما يؤدي إلى ترحيل الأرباح من فترة لأخرى .

6- لا يوفر هذا الأسلوب معلومات يمكن أن تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات في الأجل القصير فقد يكون من الأفضل للوحدة الإنتاجية أن تتوقف عن الإنتاج مؤقتاً طالما أن سعر البيع لا يغطي التكاليف المتغيرة ، والا فإنها ستتحمل خسائر تزيد عن تلك التي ستتحملها إذا توقفت عن الإنتاج ، كذلك لا تساعد مثل هذه المعلومات في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل حيث لا تتضمن التكلفة المباشرة كافة عناصر التكاليف التي يجب إستردادها في الأجل الطويل لأنه يجب أن يتم إسترداد وتغطية كل التكاليف الكلية.

نتيجة للانتقادات التي وجهت إلي أسلوب تحميل التكاليف الكلية خاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، والذي تستخدم فيه كثير من الأسس التقديرية والاجتهادية وقد حاول بعض محاسبي التكاليف التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وذلك بعدم تحميلها للإنتاج وإنما اعتبارها أعباء زمنية تحمل مباشرةً إلي قائمة نتيجة الأعمال .

علية طبقاً لهذا الأسلوب يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط ، إما التكاليف غير المباشرة ترحل كإعباء زمنية الي نتائج الاعمال .أو الأرباح أو الخسائر .

تسميت أسلوب التكاليف المباشرة بناً علي الخصائص التالية:<sup>1</sup>

1-يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث انها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط

<sup>1</sup> د.عبدالناصر ابراهيم وأ.عليان الشريف ،مرجع سابق ص 243.

2- تحليل عناصر التكاليف علي اساس وظائف المشروع إنتاجية و تسويقية و ادارية وتمويلية.

3- عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة تامة الصنع او بضاعة تحت التشغيل أول و اخر المدة بتكلفتها المباشرة .

4- مجمل الربح في هذا الاسلوب الفرق بين ثمن بيع الوحدات وبين تكلفتها المباشرة

5- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزياده أو النقص حجم الانتاج .

اما الحجة التي إستند عليها انصار هذا الاسلوب: <sup>1</sup> تتمثل في ، ان البنود غير المباشرة ليست بنوداً اصلية من مكونات المستلزمات السلعية التي تخلق وتتم وحدات النشاط ،صعوبة وعدم دقة توزيع البنود غير المباشرة علي وحدات النشاط المتنوعة.

يمكن الوصول الي التكلفة المباشرة طبقاً لهذا الاسلوب كالآتي: <sup>2</sup>

**التكلفة المباشرة:**

= تكلفة المواد المباشرة + الاجور المباشرة + المصروفات الصناعية المباشرة .

**التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة :**

= التكلفة المباشرة + تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول المدة . تكلفة الوحدات تحت التشغيل آخر

المدة

**التكلفة المباشرة للوحدات المباعة**

= التكلفة المباشرة للوحدات المنتجة + تكلفة الوحدات التامة أول المدة . تكلفة الوحدات التامة آخر

المدة.

**تكلفة المبيعات**

= التكلفة المباشرة للوحدات المباعة +مصروفات تسويقية مباشرة .

**التخطيط والرقابة في ظل اسلوب التكلفة المباشرة**

سوف يستعرض الباحث في هذا الجزء مدي مساهمة أسلوب التكلفة المباشرة في التخطيط والرقابة

**أولاً : التخطيط**

من الممكن التخطيط للتكاليف المستقبلية وكذلك الارباح المتوقعه في ظل النظام التكاليفي حيث يمكن أن تستخدم البيانات الفعلية المتعلقة بالتكاليف المباشرة الكلية للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية إذا اخذنا في الاعتبار ظروف وكفاءة التشغيل المتوقعة و المتغيرات المحتملة في كل من اسعار المواد الخام والاجور والمرتببات واحجام المبيعات .

<sup>1</sup> د.صالح عبدالله الرزق ود.عطا الله وراذ خليل،مرجع سابق ، ص 95

<sup>2</sup> د.منير محمود سالم ود .محمد عصام الدين زايد ،محاسبة التكاليف المبادي العلمية والعملية، القاهرة،دار النهضة

من بين نقاط الضعف التي يتميز به هذا الاسلوب في مجال التخطيط انه ينبغي أن يحدد المشروع مقدماً حجم المبيعات اللازم تحقيقها حتي يتمكن من الوفاء بالاعباء الثابتة ، ويجب ان يستخدم المشروع دراسات التعادل للوصول لتلك الاحجام .

حيث ان التخطيط الناجح يتوقف علي الاختيار السليم لعوامل الانتاج التي يترتب عليها انخفاض التكاليف وازدياد الارباح التي تحققها المؤسسة ،لهذا تبدو اهمية استخدام الميزانيات التقديرية في المنشآت الصناعية .

### الميزانيات التقديرية في ظل التكاليف المباشرة

ان إعداد الميزانيات التقديرية في المنشأة الصناعية طبقاً لقواعد اسلوب التكاليف المباشرة يؤدي الي خلق نوع من المقياس الدقيق الثابت الذي يمكن الاعتماد عليه في الحكم علي نتائج النشاط الفعلي للقطاعات المختلفة ويرجع ذلك للأسباب الآتية:<sup>1</sup>

- 1-أن المعايير النمطية في ظل التكاليف المباشرة لاتشمل سوى المعايير المباشرة لعناصر التكاليف .وحيث ان هذه العناصر من السهل ردها إلي المنتجات دون اللجوء الي التوزيع الحكمي ،فان هذه المعايير تظل ثابتة طالما أن مستويات اسعار عوامل الانتاج المباشرة ثابتة .
- 2-أن المعايير المباشرة للإنتاج لاتتأثر بالطاقة الإنتاجية المستغلة والتي تتعرض للتقلبات من فترة إلي لآخري .

3-اختفاء مشكلة استيعاب المصاريف الإضافية والتي كانت تمثل نقطة ضعف التي تسيطر علي الميزانيات التقديرية في ظل اسلوب التكاليف الكلية .

### ثانياً : الرقابة .

يعتبر نظام التكاليف ذو فائدة محدده من ناحية الرقابة ذلك لأنه لا يوجد معايير مقدمة للأداء وقياس الكفاءة التشغيلية فأى انحراف في التكاليف يمكن تتبعها فقط عن طريق تحميل النتائج السابقة والبحث أسباب الانحرافات الحالية التي تحتاج إلي اجر تصحيحه .

قد يكون سبب تلك التقلبات في التكاليف نظام التكاليف نفسه الذي قد يدرج ضمن التكاليف المباشرة عناصر لارتبط بالمنج ارتباطاً مباشراً وبنا عليه فان تكلفة الوحدة قد تتأثر بالتغيرات في أحجام الإنتاج أو بإدخال منتج جديد أو بإلغاء خط من خطوط الإنتاج الموجودة حالياً . وجميع هذه العوامل ليست لها علاقة بكفاءة التشغيل أو الكفاءة الإنتاجية للمصنع .

في ظل اسلوب التكاليف المباشرة أصبح من السهل للادارة الحصول علي البيانات المفيدة التي تساعد علي عملية التنبؤ بالاضافة الي الدراسات المتعلقة بالامور التالية:<sup>2</sup>

### تقيم ورقابة كفاية التشغيل

<sup>1</sup> د. محمد احمد خليل ود. عمر حسنين ،مرجع سابق ص 241

<sup>2</sup> المرجع السابق،ص ص 242-243



- أ- تخفيض التكاليف . وذلك بالاختيار السليم للمراحل والوسائل الصناعية الممكنة والتحكم في الاعباء القطاعية .
- ب- تحديد المنتجات التي تتطلب عناية خاصة من ناحية التسويق والبيع .
- ج- تطبيق سياسة اسعار سليمة بالنسبة للمنتجات المختلفة علي حسب قوة تصريفها . ومدى المنافسة التي تواجهه في الاسواق ومدى مرونة الطلب عليها .
- د- اتخاذ القرارات السليمة بالنسبة لإضافة أو وقف نشاط قطاع أو منتج معين .
- هـ- دراسة تخطيط الارباح وعلاقتها بحجم المبيعات .
- و- دراسة تحليل التعادل عن طريق البيانات التي تظهرها القوائم المباشرة .
- بالرغم مما يتميز به اسلوب التكاليف المباشرة من التغلب علي صعوبة توزيع عناصر التكاليف المباشرة ، وسهولة حساب تكلفة المنتجات وتحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف نظراً لان العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الانتاج ، لانه يوجه اليها بعض الانتقادات التالية مما أدى الي ابتعاد المحاسبين عن تطبيقه<sup>1</sup>
- 1- لم يحاول هذا الاسلوب حل مشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة وانما تهرب منها تماماً بحجة صعوبة تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ولكن من الواضح ان هذا الحجة لا تبرر إعفاء وحدات النشاط من نصيبها من التكاليف غير المباشرة .
- 2- ان التكلفة ليست التكلفة الوحيدة التي يتسبب فيها الانتاج ، بالاضافة الي العوامل المباشرة فهناك عوامل اخرى لازمة لتهيئة إمكانيات وبيئة الانتاج .
- 3- ان التكاليف غير المباشرة تتضمن عناصر تكاليف متغيرة واخرى ثابتة ، واذا أمكن تبرير استبعاد التكاليف غير المباشرة الثابتة بحجة انها تكاليف طاقة نتيجة للسياسات الادارية ، فان التكاليف غير المباشرة المتغيرة والتي تتغير بنسبة التغير في حجم النشاط ستكون الوحدات المنتجة والمباعة مسؤولة عنها ، ولا يمكن استبعادها من تكلفة الانتاج والتسويق ، لأنه لا يمكن ان تعتبر التكلفة المباشرة أنها التكلفة الحقيقية للانتاج والتسويق .
- 4- إن تقويم المخزون السلعي بالتكلفة المباشرة علي الوحدات المباعة مما يضمن نصيبه من تكلفة المبيعات ويؤدي الي انخفاض الارباح .
- 5- يؤدي استخدام هذا الاسلوب الي تذبذب تكلفة المبيعات ونتائج الاعمال نتيجة للتغيرات التي تطرأ علي حجم المخزون مما يؤدي الي ترحيل الارباح من فترة الي اخرى .
- 6- لا يوفر هذا الاسلوب معلومات يمكن ان تساعد الادارة في اتخاذ القرارات في الاجل القصير فقد يكون من الافضل للوحده الانتاجية أن تتوقف عن الانتاج مؤقتاً طالما ان سعر البيع لا يغطي التكاليف المتغيرة . والا فانها ستتحمل خسائر تزيد عن تلك التي

<sup>1</sup> د. فتح الرحمن الحسن منصور ، ود. بابكر ابراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف 1 ، مرجع سابق ص 80

ستحملها اذا توقفت عن الإنتاج. كذلك لاتساعد مثل هذه المعلومات في مجال تسعير المنتجات الا في الاجل الطويل حيث لاتضمن التكلفة المباشرة كافة عناصر التكاليف التي يجب استردادها في الاجل الطويل لانه يجب استرداد وتغطية كل التكاليف .

### مقارنة بين اسلوب التكاليف الكلية واسلوب التكاليف المباشرة

ان كل من الاسلوبين يتفان علي تحميل المنتجات بالتكاليف لتي تسببت في حدوثها حتي تتمكن من تحديد التكلفة النهائية للوحده المنتجة لكي تساهم في اتخاذ القرارات ،مثل قرارات (التسعير ،أضافة ، وقف نشاط أو منتج معين).

لكن نجد ان اسباب أختلافهما يرجع اساساً الي اختلف طريقة معالجة الاعباء الصناعية في كل منهما .

فاسلوب التكلفة الكلية يعتبر الاعباء الصناعية من تكلفة الإنتاج. وذلك طبقاً لمبدأ التحميل الشامل .وقد يترتب علي ذلك ان الفترات المتتالية لاتحمل إلا بنصيب الوحدات المباعة من هذه الاعباء .اما نصيب الانتاج غير المباع من هذه الاعباء فانه يحول الي الفترات المتتالية عن تقويم المخزون السلعي آخر الفترة .

اما اسلوب التكلفة المباشرة ،فلا يعتبر الاعباء الصناعية من تكلفة الانتاج ،ولذلك فإنها تحمل كل فترة باعبائها دون النظر لحجم الانتاج أو حجم المبيعات .

بنأ على ما سبق يرى الباحث ان اسلوب التكاليف المباشرة تهرب كثيرا من قضيت التكاليف الصناعية غير المباشرة وبحجة صعوبة تخصيصها وهذا غير منطقي لان الوحدات المنتجة لا تتحمل نصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي يعتبرها هذا الاسلوب اعباء زمنية تحمل الي قائمة الدخل .

### ثالثا : أسلوب تحميل التكاليف المتغيرة أو الحدية **Variable or Marginal Costing Technique**

عندما واجه الاقتصاد العالمي مشكلة الكساد الذي لاح في الافق أواخر العقد الثاني وأوئل العقد الثالث من القرن الماضي . كان من الطبيعي ان ينخفض الانتاج الصناعي وأسعار السلع والخدمات وكان من المفترض أن تولي المشروعات الاقتصادية المزيد من الاهتمام والتنظيم للعوامل القابلة للرقابة مما ادى ذلك إلي الحاجة الماسة الي لبحث عن طرق لإستقرار الانتاج وتوظيف العمال وضمان مستويات مناسبة من الارياح .وفي سنة 1936م قام جانتات هاريس بتقديم مقالته المشهوره التي صاغ فيها اساسيات اسلوب التكاليف المتغيره باعتبارها تمثل الحل الامثل للقضايا المطروحة علي الساحة الاقتصادية انذاك وقد تبع مقالة هاريس العديد من المقالات الاخرى التي تناولت مدي سلامة هذا الاسلوب من الناحية التطبيقية.الي ان جاء اعتراف جمعية محاسبي التكاليف بالولايات المتحده الامريكية بوجاهة بعض ماتنادي به اسلوب عام 1951م .

بذلك أصبحت المدرسة الأمريكية ( المتغيره ) امتداداً طبيعياً للمدرسة الانجليزية الفكرية المسماة (بالحدية) .

لذلك مازلنا نجد أن هذا الاسلوب قد يسمى (اسلوب التكاليف المتغيره أحياناً أو اسلوب التكلفة الحدية) وفقاً لهذا لاسلوب يحمل المنتج النهائي بنصيبه من التكاليف الصناعية والتسويقية المتغيرة باعتبارها تكاليف انتاج نشأت بسببه اما التكاليف الثابتة فهي ترتبط بالطاقة الاصلية للمشروع وغير مرتبطة بالانتاج أو المبيعات ومن ثم فهي تكاليف زمنية يتحملها داخل الفترة المحاسبية ويقوم هذا الاسلوب علي مايلي

- 1-اعتبار التكاليف المتغيرة تكاليف انتاج تحمل علي الوحدات المنتجة والمباعة .
  - 2-اعتبار التكاليف الثابتة تكاليف فترة زمنية تحمل علي الدخل .
  - 3-يقوم المخزون السلعي تحت التشغيل وتام الصنع اول واخر المدة بتكلفة المتغيرة وذلك لاغراض إعداد الحسابات الختامية .
  - 4-تعرض قائمة التكاليف تسلسل التكاليف حسب اولوية استردادها من الايرادات الكلية.
  - 5-بمقارنة سعر بيع الوحدة بتكلفتها المتغيرة يمكن استخراج الربح الحدي أو عائد المساهمة للوحدة الذي يمثل مدي مساهمة وحدة الانتاج من تغطية التكاليف الثابتة.
- يمكن الوصول الي التكلفة المتغيرة طبقاً لهذا الاسلوب كالاتي:.

**التكلفة الاولية أو المباشرة :** تشمل كافة التكاليف المباشرة (مواد واجور وخدمات) باعتبارها تكاليف متغيرة .

**تكلفة الانتاج :**تشمل التكلفة الاولية (المباشرة) + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة .

**تكلفة المبيعات :**تشمل تكلفة الانتاج +التكاليف التسويقية المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة .

**مجمل الربح الحدي = المبيعات . تكلفة المبيعات (المتغيرة)**

**صافي الربح = مجمل الربح الحدي . (التكاليف الصناعية غير المباشرة ثابتة + تكاليف التسويق ثابتة +تكاليف ادارية وتمويلية )**

### **مزايا اسلوب التكاليف المتغيرة**

- 1-تتمتع التكلفة المتغيرة بدرجة عالية من الثبات من فترة لآخرى لعدم تاثرها بالتغير في حجم النشاط .
- 2-يساعد هذا الاسلوب علي اظهار الارياح الحقيقية ولاتظهر اي ارباح وهمية تنتج عن المبالغة في تقدير تكلفة الإنتاج، وخصوصاً إذا ماتبقي جزء كبير في المخازن .

3-يؤدي الاعتماد علي هذا الاسلوب الي توفير البيانات اللازمة للادارة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الانتاج ووضع سياسات التغيير في المدى القصير في اعداد الموازنات وتقييم الاداء وتحليل التعادل والمفاضلة بين البدائل .

4-توفير الرقابة علي التكاليف المتغيرة بهدف تخفيضها الي ادني مستوي ممكن اما التكاليف الثابتة فتوكل مهمة الرقابة عليها للمستويات الادارية العليا .

5-لاشك ان تطبيق هذا الاسلوب يساعد جزائياً في حل مشكلة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحميلها علي الوحدات المنتجة من خلال الاكتفاء بتحميل الجزء المتغير فقط . وهو ما يربطه اساساً باحجام النشاط ، اما الجزء الثابت من تلك التكاليف الصناعية غير المباشرة فيعامل معاملة التكاليف الدورية التي تحمل علي الدخل .

6-ان هذه المعالجة تتفق مع مبدأ لاستفاده الذي يقتضي بان تكلفة المنتج تحتوي فقط علي التكاليف التي تتاثر بمستوي النشاط .

### الانتقادات الموجهة لاسلوب التكاليف المتغيرة :

علي الرغم من المزايا التي يتمتع بها اسلوب تحميل التكاليف المتغيرة إلا أنه وجهت إليه بعض الانتقادات منها مايلي:<sup>1</sup>

1-لم يحل اسلوب التكاليف المتغيرة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل .فما زال المحاسب يواجه مشكلة نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وعناصر التكاليف البيعية غير المباشرة المتغيرة. فبالرغم من ارتباط تلك بحجم النشاط إلا انه نتيجة لاعتبارها من العناصر غير المباشرة فان المحاسب يواجه مشكلة تحميلها علي وحدات المنتج النهائي .

2-ليس من السهل الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة نتيجة للربط بين عناصر التكاليف وحجم الانتاج والمبيعات . فهناك بعض عناصر التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة التي يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة تماماً بالنسبة لحجم النشاط . ولكي يتمكن المحاسب من طبيعة عنصر التكلفة بالنسبة للحجم فانه يقوم بدراسة سلوك هذا العنصر اتجاه تغيرات حجم النشاط خلال فترة طويله من الزمن . وبعد ان يصل المحاسب الي التبيوب المطلوب قد يتغير طبيعة العنصر مما يؤدي الي ضرورة اعاده تبويبه ولهذا فانه لا يوجد حد فاصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة .

3-لكي يتم الاستفادة من اسلوب التكاليف المتغيرة يفترض المحاسب ثبات اسعار عوامل الإنتاج وكفاءة استخدامها ، كما أنه يفترض ثبات اسعار البيع . ولايعتبر هذا الفرض واقعي خلال الزمن

<sup>1</sup> د.منير محمود سالم ،محاسبة التكاليف المبادي العلمية والعملية، القاهرة،دار النهضة العربية ،د ت،ص ص 108-

القصير جداً فالاسعار تتغير من آن لآخر كمان الكفاءة التي تستخدم بها عوامل الانتاج تتغير هي الاخر طبقا للتطور التكنولوجي .ولهذا فان التغير في حصيله الربح الحدي للمشروعات لا يكون مرجعه فقط التغير في حجم لانتاج والمبيعات . ولكي يمكن تحديد اثر التغير في الحجم يجب تحليل اسباب التغير في الربح الحدي.

4-لا تعتبر التكلفة المتغيرة لوحده الانتاج أو المبيعات عن التكلفة الحقيقية لتلك الوحدة نظراً لانه طبقاً لاسلوب التكلفة المتغيرة يتم تحميل وحدات الانتاج بما يخصها من التكاليف الصناعية المتغيرة ، كما تحمل وحدات المبيعات بما يخصها من التكاليف البيعية المتغيرة فقط ، بينما لاتحمل عناصر التكاليف الثابته لهذه الوحدات . ولاشك أن التكاليف الثابته تعمل علي المحافظه علي الطاقات المشروع في حالة التاهب والاستعداد للتشغيل حتي يستطيع المشروع مباشرة عملياته والقيام بالنشاط الانتاجي والبيعي ، وذلك من الضروري أن تتضمن تكلفة الوحدة المنتجة نصيبها من هذه التكاليف المتغيرة حتي تكون معيره عن تكلفة الوحدة.

5-لايساعد اسلوب التكلفة المتغيره إدارة المشروعات في تسعير المنتجات في الاجل الطويل . اذ يؤدي اتخاذ التكلفة المتغيره كاساس في تحديد أسعار بيع المنتجات علي المدى الطويل الي عدم المحافظه علي الاموال المستثمرة في المشروع .وان كانت سياسة تسعير المنتجات الضرورية تقتضي في حالات كثيره الاسترشاد بالتكلفة المتغيرة في اعداد التسعير الجبري لتك المنتجات<sup>1</sup>.

#### مقارنة بين أسلوب التكاليف الكلية والمتغيرة:

يتركز الاختلاف بين الأسلوبين التكاليف الكلية والمتغيرة على مسألة التوقيت، فحسب أسلوب التكاليف الكلية يجب مقابلة التكاليف الإضافية الثابته على الدخل شيئاً فشيئاً حسب الوحدات المباعة، ومن هنا فان الوحدات التي لا تباع خلال الفترة ترحل معها تكلفتها الكلية إلى الفترة التالية ضمن المخزون.

وعليه فان الاختلاف بين الأسلوبين يتركز في طريقة معالجة تكاليف التصنيع الثابته، وينتج عن ذلك اختلاف رقم الربح للفترة حسب كل اسلوب.

وفيما يلي مقارنة بين الأسلوبين:

أسلوب التكلفة الكلية:

تعامل كل تكاليف الإنتاج على أنها تكاليف منتج وتشمل المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية المتغيرة والتكاليف الإضافية الثابته  
أسلوب التكلفة المتغيرة :

---

<sup>1</sup> المرجع السابق ،ص، 109

تعامل تكاليف الإنتاج التي تتغير بتغير الإنتاج على أنها تكاليف منتج وتشمل المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الإضافية المتغيرة فقط

تكلفة الوحدة الصناعية

أسلوب التكلفة الكلية : التكاليف الكلية ÷ عدد الوحدات

أسلوب التكلفة المتغيرة : التكاليف المتغيرة ÷ عدد الوحدات.

### تكلفة الوحدات المباعة

أسلوب التكلفة الكلية : التكاليف الصناعية الكلية + كافة تكاليف البيع الثابتة والمتغيرة

أسلوب التكلفة المتغيرة : التكاليف الصناعية المتغيرة + كافة تكاليف البيع المتغيرة

### تكلفة وحدة المنتج من المخزون

أسلوب التكلفة الكلية : تتضمن جزء من التكاليف الإضافية الثابتة

أسلوب التكلفة المتغيرة : لا تتضمن إلا الجزء المتغير من تكاليف الإنتاج

### الدخل:

أسلوب التكلفة الكلية : توزع التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة خلال المدة لذلك فإن مبلغ

التكاليف الثابتة الذي يحمل إلى قائمة الدخل ( كجزء من تكلفة المبيعات ) وذلك الذي يظهر في

الميزانية ( كجزء من تكلفة المخزون ) يتوقف على حجم المبيعات مقارنة بالإنتاج

تحمل قائمة الدخل بكل التكاليف الثابتة للفترة مباشرة

خلاصة المقارنة:

المقارنة بين النتائج المستخرجة من قوائم التكاليف ونتائج الأعمال في ظل الأسلوبين فإننا سوف

نوجه احتمالين لا ثالث لهما، فقد تتساوى النتائج في كليهما وقد تختلف وعليه نلاحظ ما يلي:

1 . إيرادات المبيعات لا يختلف بين الأسلوبين لأنهما تتعلقان بالتكاليف ولا تأثير لهما في الإيرادات من

قريب أو بعيد . (التسعير علي أساس التكلفة)

2 . يختلف رقم تكلفة المبيعات بين الأسلوبين فهو يظهر أكبر في ظل أسلوب التكاليف الإجمالية ،

وذلك نظراً لاحتوائه على كافة أنواع التكاليف .

3 . مجمل الربح سيكون أقل في ظل أسلوب التكاليف الكلية وذلك لان تكلفة المبيعات تتضمن كافة

التكاليف حسب هذا الأسلوب .

4 . يتساوي صافي الربح في الأسلوبين وهو أمر شرطي، وهو أن ما يتم إنتاجه يتم بيعه بالكامل،

والسبب في ذلك أن ما لا يتم احتسابه أسلوب التكاليف المتغيرة على وحدات الإنتاج لابد أن يستنزى من

مجمل الربح .

وعليه فان التكاليف التي يتم استنزالها من مجمل الدخل تكون أقل في ظل اسلوب التكاليف الإجمالية، وبالنسبة لاسلوب التكاليف المتغيرة يكون أكبر، وبالتالي يتساوى صافي الدخل حسب الأسلوبين طالما تحقق الشرط الأساسي وهو عدم وجود مخزون آخر الفترة.

5. إن اختلاف صافي الدخل بين الأسلوبين مرجعه إلى عدم تحقق الشرط الأساسي وهو وجود مخزون آخر الفترة أي أن قيمة الاختلاف مساوية لمقدار التغير في تقييم المخزون بينهما .  
عليه فان: التغير في المخزون = التغير في تقييم الوحدات تحت التشغيل + التغير في تقييم الإنتاج التام.

يرى الباحث ان اسلوب التكلفة المتغيرة يساعد الى حد ما في عملية اتخاذ القرار والتخطيط المتعلقة بالانتاج وايضا يساعد بصورة جزئية على حل مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة الا انه غير عملي حيث انه توجد صعوبة في فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة في الواقع العملي وايضا من غير المنطقي استبعاد الجزء الثابت من عناصر التكاليف والتي تعتبر جزء اصيل من تكلفة الانتاج .

#### رابعا : أسلوب تحميل التكاليف المستغلة Utilized Capacity Costing Technique

نشأت طريقة التكلفة المستغلة كتعديل لوجهة نظر الطريقة الكلية في التكلفة الثابتة ، وكحل وسط بين وجهتي نظر الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة في التكلفة الثابتة وتقوم هذه الطريقة على اساس أن يحمل الإنتاج بكل التكلفة الإنتاجية المتغيرة ، متمشية في ذلك مع الطريقة الكلية والطريقة المتغيرة ، ويحمل الإنتاج ايضا بجزء من التكلفة الثابتة يتساوى مع النسبة المستغلة من الطاقة الإنتاجية أما ذلك الجزء من التكاليف الثابتة والذي يتساوى مع النسبة غير المستغلة من الطاقة الإنتاجية فإنه لايعتبر تكاليف إنتاجية بل أعباء ويجب الا على الإنتاج ، بل يحمل على حساب الأرباح والخسائر وعلى هذا الأساس فإن الإنتاج طبقا للطريقة المستغلة يحمل بكل التكلفة الإنتاجية المتغيرة مضافا إليها التكلفة الإنتاجية الثابتة بمقدار إستغلال الطاقة الإنتاجية ، ويتم تطبيق نفس المفهوم على التكلفة التسويقية ، حيث يحمل النشاط التسويقي بتكلفة التسويق المتغيرة مضافا إليها التكلفة التسويقية الثابتة بمقدار إستغلال الطاقة التسويقية.

#### مفهوم الطاقة الإنتاجية

يتطلب تطبيق طريقة التكلفة المستغلة ضرورة تحديد مفهوم الطاقة الإنتاجية على أنها ذلك المقدار الثابت من الآلات والمعدات والأفراد والخدمات الأخرى المساعدة ، وغالبا ما تقاس الطاقة الإنتاجية بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة زمنية محددة.<sup>1</sup>

أن فكرة هذه النظرية تتطابق مع ما تتطلبه به نظرية التكاليف الإجمالية وذلك في حالة الإستغلال الكامل للطاقة أما في حالة الإستغلال غير الكامل فينبغي ألا يتحمل الانتاج أو المبيعات بتكلفة الطاقة غير المستغلة ، حيث يقتصر التحميل هنا على التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى الجزء المستقل من التكاليف الثابتة.

<sup>1</sup> د. عبد السميع الدسوقي ، مرجع سابق، ص ص 131 - 132.

من ثم فإن تكاليف الطاقة غير المستقلة هنا ( إنتاجية كانت أو تسويقية) تعامل بإعتبارها تكاليف فترة زمنية تستنزل من حساب الارباح والخسائر أو الدخل.

هذا ويمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها هذه النظرية فيما يلي :

1-تعتمد النظرية فكرة التبيوب حسب علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط أى التبيوب إلى ثابت ومتغير .

2-تعتمد أيضا على تبيوب التكاليف الثابتة إلى تكاليف مستغلة وأخرى غير مستغلة وذلك بناء على نسب معدلات إستغلال الطاقة التي تستخرج من خلال قسمة الطاقة الانتاجية أو البيعية الفعلية على الطاقة الإنتاجية أو التسويقية القصوى وتكون قيم التكاليف المستغلة عبارة عن حاصل ضرب:

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة } x \text{ الطاقة المستغلة فعليا خلال الفترة}}{\text{الطاقة القصوى خلال الفترة}}$$

3-يتم تقييم المخزون من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع أول وآخر الفترة على أساس تكاليف الإنتاج المتغيرة مضافا إليها نصيب هذه الوحدات من التكاليف الثابتة والمستغلة.

4-يتم إعتبار الجزء غير المستغل من الثابت عبئا على دخل الفترة .ويحسب هذا الجزء من بالمعادلة  
الجزء غير المستغل = التكاليف الثابتة - الجزء المستغل  
أو من خلال المعادلة :

$$\frac{\text{الجزء غير المستغل} = \text{التكاليف الثابتة } x \text{ الطاقة غير المستغلة خلال الفترة}}{\text{الطاقة القصوى خلال الفترة}}$$

من البديهي أن تكون النتيجة واحدة فى الحالتين. هذا وتعرف الطاقة القصوى بأنها عبارة عن طاقة الانتاج المحددة خلال فترة زمنية معينة وفقا لمواصفات عوامل الانتاج مع فرض توافر مجموعة متكاملة من الاشتراطات كالصيانة المنتظمة ، وعمالة مدربة ذات كفاءة إنتاجية معينة ، وتوافر مستلزمات الانتاج بالمواصفات المحددة ، ويستبعد من حساب الطاقة القصوى ذلك الجزء الذى لايمكن تحقيقه بسبب إعداد الآلات للإنتاج والصيانة والانتقال من عملية لأخرى فى حدود المعدلات الفنية المستقرة وتقاس الطاقة الانتاجية القصوى على مستوى الوحدة الاقتصادية بالقدرة الانتاجية القصوى للمرحلة الرئيسية او المراكز الانتاجية.

تعرف الطاقة المتاجة بأنها عبارة عن الطاقة القصوى مستبعدا منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز الانتاج .وتقاس بالطاقة المتاحة لاضعف مرحلة او عملية إنتاجية.

كما تعرف طاقة برامج الإنتاج بأنها الطاقة التي يستلزمها برنامج الانتاج فى الوحدة الاقتصادية ، أما عن الطاقة المستغلة فيقصد بها الطاقة التي حققها المشروع خلال فترة زمنية محددة.<sup>1</sup>  
يتضح فى ظل هذا الأسلوب مايلى :

التكلفة الأولية : وتتحدد بنفس الكيفية فى ظل النظريات السابقة

<sup>1</sup> د.مجدى عمارة ، أ. ميلود خليفة ، أ. الهادى السحيرى، مرجع سابق ص ص 239 - 242.



تكلفة الانتاج = مجموع التكلفة الاولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

تكلفة المبيعات = تكلفة الانتاج + تكاليف تسويقية متغيرة + الجزء المستغل

مجمل الربح = إيراد المبيعات - تكلفة المبيعات

صافى الربح = مجمل الربح - الجزء غير المستغل من تكاليف الانتاج - الجزء غير المستغل من

تكاليف التسويق - تكاليف تسويقية وادارية.<sup>1</sup>

قد تختلف معدلات استغلال الطاقة التسويقية عن معدلات استغلال الإنتاجية . عندئذ فالجزء المستغل من تكاليف التسويق الثابتة = التكلفة التسويقية الثابتة x معدل استغلال الطاقة التسويقية ( وليست الانتاجية ).

إن مزايا تطبيق نظرية الطاقة المستغلة تتمثل فى الآتى<sup>2</sup> :-

1- تتلافى هذه النظرية العيوب والانتقادات الموجهه للنظريات الاخرى وتحقق كثيرا من العدالة عند تحديد تكلفة الوحدة .

2- يعد ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حساب الارياح والخسائر أو حساب الدخل إجراء طبيعيا ومنطقيا ضمن المنظور العلمى لمفهوم التكلفة، بالإضافة إلى أن عملية الترحيل نفسها تساعد على توجيه نظر الادارة الى الطاقة غير المستغلة ودفعتها نحو محاولة تشغيلها واستخدامها .

3- يميل متوسط تكلفة الوحدة فى ظل نظرية الطاقة المستغلة إلى الثبات النسبى رغم اختلاف حجم النشاط وهو مايعنى أن هذه النظرية تمثل الميزة نفسها التى تحققها نظرية التكاليف المتغيرة وتتفادى فى نفس الوقت العيب الموجهه للنظرية الاجمالية بالخصوص .

4- إذا ماتم الاسترشاد بالتكاليف المستغلة للانتاج فى تحديد سعر بيع الوحدة فسوف يخفف هذا على المستهلك كى لايتحمل أعباء التكاليف غير المستغلة التى لم يستفد منها شيئا .

5- توفر هذه النظرية بيانات مفيدة لعملية التخطيط وأتخاذ القرارات والرقابة على معدلات استغلال الطاقة .

كما وجهت بعض الانتقادات لنظرية الطاقة المستغلة وهى :-

1- إذا كان من السهل نظريا التفرقة بين مفهومي الطاقة القصوى والطاقة المستغلة فإن الواقع العملى يدل على صعوبة تحديد نسبة المستغل من الطاقة ، نظرا لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات المستخدمة فى كل مرحلة، واختلاف المنتجات التى تنتجها الالة الواحدة ، ناهيك عن تعدد نقاط الأختناق والعطل الذى تصعب بدورها من تحديد معدلات أستغلال الطاقة بوجهه عام .

2- يفرض أنه من الممكن فى بعض الاحيان تحديد معدلات استخدام الطاقة بصورة قريبة من الدقة ، فإنه يبقى من الصعب توزيع تكاليف الطاقة المستغلة على وحدات الانتاج باسس علمية وبدون

<sup>1</sup> المرجع السابق ص ص 240-245

<sup>2</sup> المرجع سابق ، ص ص 244 - 246

الإجتهاد والتقدير ، ومن ثم فالنظرية هنا لم تحل نهائيا قضية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تحدثنا عنها فى نظرية التكاليف الاجمالية ( خصوصا الجزء الثابت المستغل).

3- ربما لا تتمشى هذه النظرية عند التسعير مع مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف وهذا يؤدي بطبيعة الحال إلى اختلاف النتائج المستخرجة فى ظلها عن النتائج المستخرجة من الحسابات المالية.

4- رغم فكرة أن هذه النظرية تدفع الادارة إلى محاولة إستغلال طاقات المشروع أفضل أستغلال ألا أن ذلك لا يعنى أنها تخدم كثيرا حل المشاكل الادارية المتعلقة بتحديد سياسة الانتاج والتسويق وتخطيط الارباح . فإستغلال كامل طاقات المشروع دون القدرة على تصريف المنتجات قد يدفع بالمشروع إلى تحمل خسائر بدلا من تحقيق الارباح.

### مقارنة بين أساليب التحميل :-

تهدف أساليب التحميل أساسا إلى تحميل المصروفات المختلفة إما على الإنتاج ضمن قائمة التكاليف او على إيرادات المدة الجارية فى قائمة الدخل وبناء على ذلك سيترتب على الإختلاف بين أساليب التحميل ما يأتى :-

1- إختلاف فى تكلفة المنتج وتقييم المخزون فى نهاية المدة.

2- إختلاف فى نتائج المتاجرة والارباح والخسائر على المدة ومن البديهي بأن الإختلاف الثانى " فى نتائج المتاجرة والأرباح والخسائر " ناتج عن الإختلاف الأول فى تقييم المخزون لأن إختلاف أساليب التحميل فى تقييم المخزون إختلاف قيمة التكاليف المرحلة ، الأمر الذى يترتب عليه إختلاف فى نتائج الأعمال عن المدة ، أما فى حالة عدم وجود أى مخزون ، بمعنى أن جميع المنتجات من سلع و خدمات قد تم بيعها أثناء المدة ولا يوجد تكاليف مرحلة فإن النتيجة النهائية لرصيد الأرباح والخسائر لن تتغير بإختلاف أسلوب التحميل ، وقد يختلف مجمل الربح فقط نتيجة عدم تحميل النتج ببعض المتغيرة واعتبارها مصروفات فى الأرباح والخسائر ولكن الإختلاف فى مجما الربح سيلغى فى الأرباح والخسائر عندما يحمل ح/ الأرباح والخسائر بكل ما لم يحمل به حساب التشغيل والمتاجرة<sup>1</sup>

**العلاقة بين أساليب تحميل التكاليف وعناصر التكاليف :**

إن العلاقة بين أساليب تحميل التكاليف الأربعة السابقة وعناصر التكاليف المختلفة يمكن توضيحها فى الشكل رقم ( 1/2/1 ) كما يلى :-

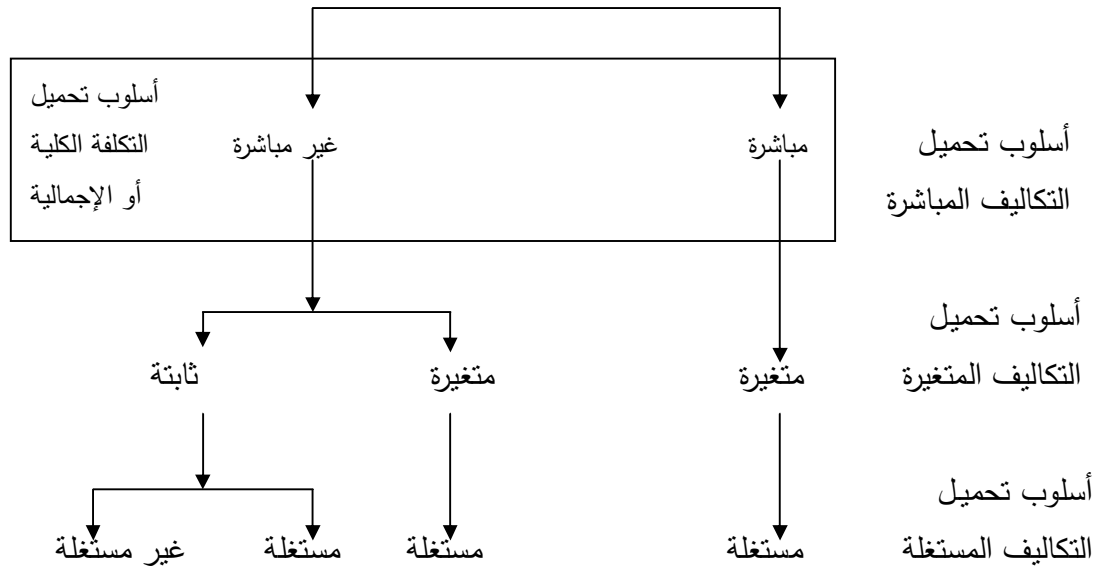
شكل رقم (1/2/1)

العلاقة بين أساليب تحميل التكاليف وعناصر التكاليف

عناصر التكاليف

<sup>1</sup> د. سمير بباوى فهمى ، التحليل الرياضى لمشاكل التكاليف ، الموسوعة الكمية فى المحاسبة ، القاهرة ، الكتاب

الثانى ، د.ن ، 1968-1969 ، ص 50



المصدر : د . فتح الرحمن الحسن منصور ، د.بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليف ، الخرطوم ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007 ، ص 98 ،

من الشكل رقم (2/2/1) يتضح للباحث الآتى :-

1- أن كل تكلفة مباشرة هي تكلفة متغيرة ، ولكن هنالك تكاليف غير مباشرة متغيرة.

2- أن كل تكلفة متغيرة هي تكلفة مستغلة ولكن هنالك تكاليف غير مباشرة ثابتة مستغلة.

عليه فإن ما يعتبر تكلفة يحمل لقائمة التكاليف وما يعتبر أعباء يحمل لقائمة نتيجة الأعمال وفقا لأساليب تحميل التكاليف المختلفة والتي يمكن التعبير عنها في الشكل رقم ( 2/2/1 ) كالتالى :-

شكل رقم ( 2/2/1 )

عناصر التكاليف والأعباء وفقا لأساليب تحميل التكاليف

الأعباء المخصومة من مجمل الربح في قائمة نتيجة الأعمال	عناصر التكلفة المدرجة في قائمة التكاليف	الأسلوب
الأعباء ( التكاليف ) الإدارية والتمويلية	عناصر التكاليف المباشرة (+) عناصر التكاليف غير المباشرة	أسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الإجمالية
الأعباء ( التكاليف ) غير المباشرة (+) الأعباء ( التكاليف ) الإدارية والتمويلية	عناصر التكاليف المباشرة فقط	أسلوب تحميل التكاليف المباشرة
الأعباء ( التكاليف ) غير المباشرة الثابتة (+) الأعباء ( التكاليف )	عناصر التكاليف المباشرة (+) عناصر التكاليف غير المباشرة	أسلوب تحميل التكاليف المتغيرة

التكاليف (الإدارية والتمويلية)	المتغيرة	
الأعباء ( التكاليف) غير المباشرة الثابتة غير المستغلة (+) الأعباء ( التكاليف) الإدارية والتمويلية	عناصر التكاليف المباشرة(+) ) عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة (+) عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة المستغلة	أسلوب تحميل التكاليف المستغلة

المصدر : د . فتح الرحمن الحسن منصور ، د.بابكر إبراهيم الصديق ، محاسبة التكاليفه 1 ،

الخرطوم ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2007 ، ص 99

يتضح للباحث من الشكل رقم (2/2/1) ان إدراج كل التكاليف المباشرة فى قائمة التكاليف بينما التكاليف الإدارية والتمويلية تخصم من مجمل الربح فى قائمة نتيجة الأعمال بالنسبة لكل الأساليب وتختلف من حيث التكاليف غير المباشرة أو المتغيرة أو غير المباشرة الثابتة المستغلة.

بناء على ماسبق يرى الباحث أن أسلوب تحميل التكاليف الكلية أو الإجمالية لا يمكن من تحديد التكلفة بصورة دقيقة وبالتالي يقود الى اتخاذ قرارات غير رشيدة اذا ماتم الاعتماد عليها وخاصة قرارات التسعير لان التسعير يحتاج لبيانات متغيرة تتماشى مع التغيرات الاقتصادية (رواج،كساد) وقد تضيع للإدارة بعض الإرباح من تلبية طلبيه إضافية إذا استخدمه التكلفة الاجمالية كحد ادنى لسعر البيع.

يرى الباحث وبالرغم من صعوبة تطبيق اسلوب تحميل التكاليف المستغلة فى الواقع العملى الا انه من اعدل الاساليب التقليدية التى تعرض لها الباحث لانه اسلوب حاول الجمع والتفريب بين وجهتى اسلوب التكلفة الكلية واسلوب التكلفة المتغيرة فى التكلفة الثابتة متماشيا مع الاسلوبين حيث انه يقوم على اساس ان يحمل الانتاج بكل التكلفة الانتاجية المتغيرة ، متمشية مع اسلوب التكلفة الكلية والمتغيرة .

يرى الباحث أن قصور جميع هذه الطرق فى تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات هو ما أدى إلى ظهور طرق كثيرة جديدة وحديثة ورغم ما قدمته تلك الطرق الحديثة فى مجال تحديد أدق لتكاليف المنتجات وما إلى ذلك من تحقيق الأهداف المرجوة من محاسبة التكاليف كالتخطيط الجيد والرقابة المحكمة والمساعدة فى اتخاذ القرارات الرشيدة وفى الوقت المناسب إلا أنها اولا أستندت بشكل اساسى على الطرق آنفة الذكر علاوة على انه لا يزال يشوبها بعض القصور فى الاتجاه الرامى إلى تحديد التكلفة الدقيقة تماما للمنتجات والخدمات وتلبية الاهداف الأخرى ولربما يتأتى هذا المقصد لو أن أى منشأة إختارت الطريقة التى تناسبها تماما وأستجابت إلى متطلبات تلك الطريقة بدقة متناهية والمعروف أن الطرق الحديثة متباينة ايضا من حيث وجهات النظر التى تم تناول القضية من جوانبها مما يجعل كل طريقة اكثر ملائمة لمنشأة ما من غيرها والباب لا زال مفتوحا لمزيد من التجويد والتطبيق ايضا إذ ان الجانب التطبيقى مهم جدا فكثيرا من مؤسساتنا اليوم تنظر لتلك الطرق بعين المراقب الحذر ربما خوفا من مما تجلبه تلك الطرق من أعباء إضافية لإستيفاء متطلباتها قبل العمل

الفعلى وظهور النتائج تلك النتائج التى ربما تحدث نقلة كبيرة فى المنشأة فقط بقليل من الصبر والمتابعة ، وكمثال لذلك اسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الانجاز وطريقة الإنتاج فى الوقت المحدد JIT .

### المبحث الثالث

#### تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والانتقادات الموجهة لها

##### ماهية التكاليف الصناعية غير المباشرة :

تقع التكاليف الصناعية فى الترتيب الثالث لعناصر التكاليف بعد المواد والأجور ولا يعنى هذا الترتيب أنه أقل أهمية حيث تقترب إلي حد كبير من تكلفة المواد والأجور أو تزيد ، كما أن أهمية عنصر تكلفة تتوقف على طبيعته الصناعية فمثلاً تعتبر المواد أكثر أهمية فى الإنشاءات، والأجور الأكثر أهمية فى الصناعات الآلية .

يتمثل الهدف من تحليل التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج إلي تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة هو محاولة تحميل تلك التكاليف على الوحدات المنتجة بدرجة مقبولة من الدقة والعدالة . نظراً لوجود علاقة واضحة بين التكاليف المباشرة والوحدات المنتجة يكون من اليسير تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بعدالة ودقة فى كثير من الأحيان . أما عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة فلا توجد علاقة واضحة بينها وبين الوحدات المنتجة . حيث تنتم تلك العلاقة بالغموض مما يجعل تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها - دون إتباع أسس علمية سليمة - بعيداً عن الدقة والعدالة .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أ.د. محمود محمود السجاعي ، مرجع سابق ، ص ص 469

يرى الباحث انه يمكن تعريف التكاليف الصناعية غير المباشرة بانها تلك التكاليف التي لايمكن ربطها او نسبتها الى منتج معين او امر انتاجي معين بصورة مباشرة  
 إن تخصيص التكاليف غير المباشرة يعني توزيع هذه التكاليف على أسس معينة ملائمة حيث ينبغي أن تكون هنالك علاقة سببية ومفهوم بين عنصر التكاليف المراد توزيعه وبين الأساس المستخدم في إجراء التوزيع ، وقد تكون التكلفة في شكل رقم واحد إجمالي ويمكن أن يوزع على مختلف الأقسام على أساس المساحة التي تشغلها تلك الأقسام ، وذلك لان هنالك علاقة سببية واضحة ومفهومة بين تلك العناصر وبين المساحة التي يشغلها كل قسم وبالتالي يمكن استخدام المتر المربع كأساس لتوزيع لتلك التكاليف<sup>1</sup> كما يرى احد الكتاب<sup>2</sup> أنه لايمكن تحميل هذه التكاليف غير المباشرة وربطها بمنتج محدد بذاته بالعمومية وبالتالي على محاسب التكاليف أن يجد طريقة مناسبة لتوزيع وتخصيصها على المنتجات في إطار منطقي .

يمكن التفرقة بين عناصر التكاليف الصناعية المباشرة من خلال الاتي<sup>3</sup>:

- العلاقة بوحدة الإنتاج : حيث تعتبر عناصر التكاليف المباشرة خاصة بمنتج بذاته أما عناصر التكاليف غير المباشرة فتعتبر عناصر عامة أنها تخص جميع المنتجات خلال فترة زمنية محددة .
- العلاقة بحجم الإنتاج : حيث تعتبر عناصر التكاليف المباشرة مرتبطة تماماً بحجم الإنتاج وحجم المنتج ، أما عنصر التكاليف غير المباشرة فترتبط بطريقة غير تامة بحجم المنتج وحجم الإنتاج وذلك لأنها تتضمن تكاليف ثابتة ترتبط بحجم الطاقة والفترة الزمنية في الأجل القصير .

أن كان لمحاسبة التكاليف مشكلة فان قضية التكاليف الصناعية غير المباشرة تعد أم المشاكل ليس لان هذه القضية لم تحسم أو تحل حتى لان بل لهذه التكاليف خصائص تميزها عن غيرها من التكاليف وتجعل من مهمة المحاسبة والرقابة عليها مهمة صعبة بالنسبة لمحاسب التكاليف وذلك للأسباب التالية.<sup>4</sup>

- 1/ تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة بنود مباينة قاصرة على نوع معين من التكاليف مما يصعب إجراءات متابعة بنود هذه التكاليف .
- 2/ فقدان العلاقة الواضحة بين هذه التكاليف ووحدة النشاط مما يجعل من الصعب تحديد نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف بصورة سهلة ودقيقة.

<sup>1</sup> د. السيد عبد المقصود محمد ديبان ، و د . ناصر نور عبد اللطيف ، مبادي محاسبة التكاليف ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 198م . ص 335

<sup>2</sup> د . مجدي عمارة وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 595 - 596

<sup>3</sup> أ.د. محمود محمود السجاعي ، مرجع سابق ، ص 470

<sup>4</sup> المرجع السابق ، ص 596

3/ تشتتين وتوزيع مسؤولية الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بين العديد من الأقسام والأفراد في المشروع ، حيث يستفيد من هذه التكاليف العديد من مراكز التكلفة التي تتباين فيما بينها من حيث نوع النشاط والعمل الذي تمارسه .

4/ صعوبة حصر وقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية قبل نهاية الفترة المالية فكثر منها تكاليف ثابتة مرتبطة بالزمن وليس لها علاقة بالتغير في حجم النشاط.

5/ تحتوي هذه التكاليف على تكاليف خاصة منها مركز واحد وتكاليف عامة أو مشتركة يستفيد منها مراكز التكلفة في أن واحد .

6/ إيقاف جزء كبير من هذه التكاليف داخل مراكز الخدمات الإنتاج التي تفتقد لوجود منتج عيني خاص بها يمكن أن تحمل عليه هذه التكاليف يجعل من الصعب الربط بين هذه المراكز وبين المنتجات كل هذه الأسباب وغيرها تجعل معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة أمراً صعباً ، والنظام التقليدي يستوجب تحديد معدلات التحميل الصناعية الملائمة ، حيث أن معدلات التحميل هي أسهل طريقة لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وبالتالي توزيعها على المنتجات حيث يتم الانتظار إلى آخر الفترة المحاسبية حيث يتم حصر هذه التكاليف فعلياً وتوزيعها على المنتجات وهذه الطريقة معيبة لسببين<sup>1</sup> :-

1) قد تكون الفترة المحاسبية طويلة لدرجة أنها لأتضمن من توفير بيانات سريعة عن تكاليف على نتائج مما يعيق اتخاذ العديد من القرارات ولعل أهمها قرار تسعير الأوامر الإنتاجية التي تم إنجازها سريعاً خلال تلك الفترة حيث يتطلب الأمر في هذه الحالة الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية وحصر هذه التكاليف فعلياً وتوزيعها على المنتجات المختلفة وتحديد نصيب تلك الأوامر منها تمهيداً لتسعيرها ، وهو امر غير منطقي وغير عملي .

2) قد تكون الفترة المحاسبية لدرجة أنها لاتمكن من مراعاة مؤثرات والتغيرات الموسمية ومما يؤدي الى توفير بيانات عن تكلفة المنتجة غير مستقرة وغير دقيقة لعدم مراعاتها لتلك المؤثرات والتغيرات الموسمية مما يؤدي الي ارتفاع أو انخفاض تكلفة بعض عناصر التكاليف غير المباشرة

**- خصائص التكاليف الصناعية غير المباشرة :**

تتمثل أهم خصائص التكاليف الصناعية غير المباشرة فيما يلي<sup>2</sup>:

1/ عدم وجود علاقة واضحة بين حجم الوحدات المنتجة أو حجم الإنتاج وبين التكاليف الصناعية المباشرة .

2/ تتضمن عناصر ثابتة وعناصر متغيرة وعناصر شبه ثابتة وعناصر شبه متغيرة وترتب على ذلك اختلاف سلوك هذه العناصر مع التقلبات في حجم النشاط .

<sup>1</sup> د . السيد عبد القصود محمد ديبان ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سابق ص 345

<sup>2</sup> أ.د. محمود محمود السجاعي ، مرجع سابق ، ص 470

3/ عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بطبيعتها عامة أو مشتركة .

4/ يكون من الضروري تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة في بداية الفترة وتحديد معدلات التحميل ثم مقارنة التكاليف المقدرة بالتكاليف الفعلية وتحديد فروق التحميل وتسويتها ، ويرجع ذلك أساسا إلي صعوبة معرفة التكاليف الفعلية قبل نهاية الفترة التي تحسب التكلفة عنها .

أن الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم تستخدم معدل تحصيل واحد التكاليف الصناعية غير المباشرة وكذلك الوحدات الاقتصادية متوسطة الحجم أما الشركات الكبيرة فعادة ما تستخدم أكثر من معدل تحميل لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة وهو ما يعرف بمعدلات التكاليف الإضافية المتعددة لان معدل التحميل الواحد لا يحقق العدالة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة .<sup>1</sup>

مما سبق فإنه يجب تحديد معدل تحميل تقديري واحد أو أكثر في بداية كل فترة محاسبية حيث يتم تحديد هذا المعدل بناء على تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم إنتاجي خلال الفترة القادمة وتقدير اساس التحميل لهذا القسم خلال نفس الفترة القادمة سواء كان وحدات الانتاج مباشرة أو ساعات العمل المباشر أو ساعات التشغيل للآلات ، حيث يتم قسمة التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدره على اساس المقدر للحصول على معدل لتحصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة وبعد ذلك يتم تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ويعتبر ذلك التحميل أقرب من التحميل الفعلي والهدف من ذلك توفير بيانات سريعة عن تكاليف المنتجات المختلفة يكون من شأنها تسهيل وترشيد القرارات الإدارية ، وأي فروقات تظهر بين التحميل التقديري والتحميل الفعلي تعالج في نهاية الفترة المحاسبية .

نظرية مراكز التكلفة في المشروعات للتغلب على مشكلة تحميل المنتج النهائي بنصيبه من التكاليف الصناعية حيث تأسس هذه النظرية على مبدئين<sup>2</sup>:-  
المبدأ الأول الاقتراب من المباشر :-

هذا المبدأ يبحث في إيجاد العلاقة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة واوامر التشغيل أو العمليات الإنتاجية المستفيدة بظهور نظرية مراكز التكلفة امكن التوصل الى مثل هذه العلاقة عن طريق تحميل كل مراكز بصورة مباشرة بينود التكلفة غير المباشرة التي وقعت داخله وتم تخصيصها عليه وأن كانت هذه البنود غير المباشرة على المنتج وانما يمكن القول بانها مختصره بصورة مباشرة على المراكز .  
المبدأ الثاني : مبدأ الاستفادة والمنفعة :-

أن أوامر التشغيل والعمليات الإنتاجية أو الوحدات المنتجة تستفيد بصورة مباشرة من بنود التكاليف الموجهة إليها أما بنود التكاليف غير المباشرة فانه يصعب تحديد مدى استفادة أوامر التشغيل أو الوحدات المنتجة منها ولكن عن طريق مراكز التكلفة يمكن تحديد المراكز التي استفادت بصورة مباشرة

<sup>1</sup> ري انتش جاريسون واريك نورين ، مرجع سابق ، ص 108 .

<sup>2</sup> د. أحمد خميس ، محاسبة التكاليف ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 1989م ، ص ص 184-185



من بنود التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتجميعها في مراكز الإنتاج حتى يسهل تحليلها على الأوامر الإنتاجية أو الوحدات المنتجة

المبادئ والأسس العلمية المتبعة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة تختلف طريقة توزيع أي من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة . باختلاف طبيعة هذا العنصر وباختلاف علاقته بمراكز النشاط أو مراكز التكلفة. لذا فإن عدداً لا حصر له من احتمالات تعدد طرق التوزيع يمكن أن يواجه به المحاسب عند تعرضه لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة .

### معايير توزيع التكاليف غير المباشرة :

حتى يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة يجب مراعاة تحميل الجهات المستفيدة بالتكاليف التي تناسب مدى الاستفادة.

ونظراً للعلاقة غير المباشرة بين هذه التكاليف وأهداف التكلفة النهائية فإنه توجد صعوبة كبيرة في تحديد نصيب هذه الأهداف من هذه العناصر بصورة عادلة . ولتحقيق آثار ذلك والحصول على توزيع مقبول , يمكن الاسترشاد بالمعايير الآتية :<sup>1</sup>

#### أولاً : التمييز الطبيعي :

حتى يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأهداف التكاليفية فاليند يمكن تمييزه أو تتبعه على أهداف التكلفة يجب أن يتحمل عليه . لذلك يجب أن تحمل قطع الصيانة التي تصرف لمصلحة مركز معين عليه الوضع نفسه ينطبق على مواد النظافة والمهمات , وكذلك يجب تحميل المواد المباشرة على وحدات الإنتاج لأنه يمكن تتبعها عليها وتعتبر أجور العمال المشرفين أجور مباشرة على المراكز التي يعملون فيها , وعلى الرغم من إمكانية استخدام هذا المعيار في توزيع عدد من عناصر التكاليف إلا أنه يصعب تطبيقه على العديد من عناصر التكاليف الأخرى .

#### ثانياً : التسهيلات المقدمة :

توزع التكاليف حسب هذا المعيار على الخدمات المخطط استخدامها وليس كمية الخدمات الفعلية المستخدمة لأن الخدمات المخططة هي التي أدت إلى تخطيط حجم الخدمات .

هنا نجد أن استخدام الخدمات الفعلية لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات يؤدي إلى نقل التكلفة من قسم إلى آخر .

#### ثالثاً : معيار المنافع التي تم الحصول عليها :-

<sup>1</sup> د. محمد تيسير الرجبى, محاسبة التكاليف، القدس، جامعة القدس المفتوحة 2007م، ص ص 304-307

يتطلب هذا المعيار توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة علي اساس المنفعة النسبية للاقسام المستفيدة , فمثلاً عند توزيع مصروفات الحملة الاعلانية التي تعمل علي تحسين صورة المنشأة فانه يمكن استخدام رقم المبيعات لكل قسم علي افتراض ان القسم الكبير مستفيد منها اكثر من القسم الصغير , وهنا تكون علاقة التكلفة بالمنفعة ضعيفة حتي يتم استخدام معيار المنافع للتوزيع يجب تبرير وجود المنافع علي اساس شخصي .

#### رابعاً: القدرة علي التحمل :

تحدد حصة الاقسام علي اساس قدرتها علي تحمل التكاليف , وقد تقاس القدرة باستخدام رقم صافي المبيعات او عدد العمال او اي مقياس اخر للحجم . فمثلاً يمكن توزيع راتب المبيعات علي المناطق الجغرافية علي اساس حجم مبيعاتها او توزيع مصروفات ادارة الانتاج المركزية علي اساس عدد العمال في الاقسام المختلفة

#### خامساً : العدل والمساواة :

يتطلب هذا المعيار عند توزيع التكاليف البحث عن علاقات عادلة ويكون نصيب هدف التكلفة من المبلغ الموزع معقولاً ومقبولاً حتي لا يؤدي التوزيع اثار سلبية علي الحوافز , فالعلاقة العادلة هي العلاقة المقبولة من قبل رؤساء الاقسام وهي التي تتناسب مع اهدافهم .<sup>1</sup>

#### خطوات تحميل تكاليف غير المباشرة علي وحدات الإنتاج :-

تمر عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة علي وحدات الإنتاج بالخطوات التالية:<sup>2</sup>

#### أولاً : حصر التكاليف غير المباشرة :-

تتمثل الخطوة الأولى في المحاسبة علي عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة في حصر هذه التكاليف وتحديد قيمتها سواء كان ذلك من خلال الحصر الفعلي أو من خلال الحصر التقديري .

يتم الحصر الفعلي لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال الاعتماد علي المستندات الأصلية كأذون الصرف والاستلام بالنسبة للمواد غير المباشرة وبطاقات الوقت والإنتاج أو ملخصات الأجور بالنسبة للأجور غير المباشرة وقيم الأصول مثلاً بالنسبة للخدمات الصناعية غير المباشرة كالأهلاكات الصناعية وأقساط التأمين ومن الطبيعي الا تتم هذه الخطوة إلا في نهاية الفترة التكاليفية ( المحاسبية ) . حيث يتطلب الأمر تحديد قيمة المنفعة فعلياً من هذه التكاليف وتحميلها علي انتاج الفترة المرتبطة بها . حتي لو قمنا بتبويب التكاليف الصناعية غير المباشرة . الي شقيها الثابت والمتغير , فان عملية حصر

<sup>1</sup> المرجع السابق ،ص 307

<sup>2</sup> د. مجدي عمارة وآخرون، مرجع سابق 602

الجزء الثابت قد لا تمثل صعوبة كبيرة اذ من الممكن تحديد قيمتها في وقت ما ام الجزء المتغير فانه مرتبط بالتغيرات في احجام النشاط . ولا يمكن حصره فعلياً الا بعد الانتظار لحين انتهاء الفترة المحاسبية للتعرف علي الحجم الحقيقي للانتاج خلال الفترة .  
وتفتقد هذه الطريقة (طريقة الحصر الفعلي ) لاهمية النتائج التي يقدمها محاسب التكاليف نظراً لتأخر تقديمها واعتبارها بمثابة بيانات تاريخية<sup>1</sup>

اما عن طريقة التحديد التقديري فهي تتفادي عيوب تأخر تقديم البيانات او المعلومات حيث يتم حصر وتقدير التكاليف مقدماً او في اول كل فترة , ويتم ذلك اعتماداً علي نتائج الفترات السابقة ودراسة اتجاه التكاليف مع الاخذ بعين الاعتبار تغيرات العوامل المختلفة كالتغير في حجم النشاط او التغير او الاسعار او معدلات الاجور . بموجب طريقة التحديد التقديري يمكن تحميل كل عملية او وحدة بنصيبها من التكاليف الاضافية اول باول او عقب الانتهاء من هذه العملية او الوحدة مباشرة مما يساعد علي سرعة تقديم النتائج , ولكن من الطبيعي ان يواجه محاسب التكاليف بعض الفروق الناتجة عن اختلاف التكاليف الفعلية عن تلك التي حملت تقديراً علي الانتاج وهو ما يستوجب اعتبار هذه الفروق ربحاً او خسارة (حسب حالتها).

يرى الباحث ان مرحلة حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة هي الاساس في عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم ذلك عبر طريقتين طريقة الحصر الفعلي والتي يعاب عليه انها انها غير ملائمة حيث انها متأخرة في تقديم البيانات والمعلومات حيث انه لا يتم تقديمها الا في نهاية الفترة المحاسبية ، اما الطريقة الثانية فهي طريقة التحديد التقديري التي تتفادي عيوب تأخر المعلومات ولكنها ايضا غير ملائمة حيث ان هناك تغلب في الاسعار واسعار الصرف على ذلك يرى الباحث انه يمكن الجمع بينهما حيث يمكن الاعتماد على بيانات التحديد التقديري مع امكانية جعل معلوماتها مرنة تتلاءم مع المعلومات الفعلية .

### ثانياً : تقدير احجام الطاقات المتاحة :

من الطبيعي ان ترتبط التكاليف الصناعية غير المباشرة وخصوصاً الشق الثابت منها , بحجم الطاقة الانتاجية المتاحة في المشروع , ولكي يتم المحاسب مهمة تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة , ويتم التعبير عن احجم الطاقات بعدة انواع من وحدات قياس الطاقة , فاما ان تقاس بساعات العمل اليدوي أو الآلي أو بإى وحدة قياس أخرى . والغرض من ذلك يتمثل في تحديد الطاقة التي سيتم على اساسها إستخراج معدلات التحميل الخاصة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة ككل ويراعي هذا تطبيق مبدأ الطاقة القصوى كي لا تتحمل وحدات الإنتاج بنصيب مرتفع من التكاليف الصناعية غير المباشرة

<sup>1</sup> المرجع السابق ،ص602

### ثالثاً: تحديد مراكز التكلفة:-

أن تقسيم المشروع إلى مراكز للتكلفة يعد شرطاً أساسياً لخلق نظام فعال للتكاليف بالمشروع وذكرنا آنذاك أن هذه المراكز تستخدم لإغراض القياس والرقابة على هذه التكاليف . ونضيف أن أهمية هذه المراكز تظهر بشكل أكثر جلاء على مستوي التكاليف غير المباشر فهي ( أي مراكز التكلفة ) تساعد على تحليل وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس سليم وعلى تسهيل الرقابة على تكاليف كل مركز من خلال مقارنة تكاليف نشاطه من فترة لآخري للتعرف على أوجه الضعف ومواطن القوة في أدائه .

يرى الباحث ان تحديد مراكز التكلفة يسهل من مهمة محاسب التكاليف كثيرا في تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف وايضا ان تحديد مراكز التكلفة يمثل اداة جيدة للرقابة وبمن عبرها تحديد نصيب وحدات المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة سهلة .

#### رابعاً : تقسيم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى تكاليف خاصة وتكاليف عامة :

اعتماداً علي مبادئ يتم الاسترشاد بها عند تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم في هذه الخطوة اختبار كل من مبدأ الخدمة أو المنفعة ومبدأ التحليل لكي تقسم التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى مجموعتين ، مجموعة التكاليف الخاصة ومجموعة التكاليف العامة :

1- التكاليف الخاصة: هي التي تفيد تقسيم أو مركز إنتاجي أو خدمي محدد ومعروف مدى استفادة هذا القسم أو المركز من هذه التكاليف ومن ثم فيمكن الربط بين هذه التكاليف مباشرة وبين المراكز المستفيدة منها أو المسئولة عنها أو المسببة لها .

2- التكاليف العامة أو المشتركة :- هي التكاليف التي يشترك في الاستفادة منها أكثر من مركز واحد في نفس الوقت وغير معروف بدقة مدي استفادة كل قسم منها أو مسئولية أي قسم عنها وبحيث لايمكن تحديد نصيب كل منها إلا اعتمادا على الأسس التقريبية .

#### خامساً: تحميل التكاليف: التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة:

يقصد بتحميل التكاليف غير المباشرة تخصيص وتوزيع هذه التكاليف على مراكز أو وحدات التكلفة لغرض الوصول إلى قياس متوسط تكلفة المنتج أو الخدمة وإذا ما ربطنا خطوتنا هذه بالخطوة السابقة لأمكن القول أن عملية التخصيص ماهي إلا تحميل التكاليف الخاصة على مراكز التكلفة المستفيدة منها . أما عملية التوزيع فما هي إلا تحميل للتكاليف العامة أو المشتركة على مراكز التكلفة المختلفة.

أي أن عملية التخصيص ترتبط بالتكاليف الخاصة وعملية التوزيع ترتبط بالتكاليف العامة أو المشتركة.

وكلتا العمليتين يطلق عليهما تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المراكز المختصة . وتتطلب عملية التوزيع البحث على أسس عادلة ومناسبة لاحتساب نصيب كل مركز تكلفة من التكاليف العامة.

هناك مجموعة من المبادئ الخاصة بعملية توزيع التكاليف العامة على مراكز التكلفة المستفيد منها . ولا ترتبط هذه المبادئ باختيار الأساس المناسب فقط ولكن بعملية التوزيع نفسها وهي:

#### أ - مبدأ صحة المجموع :-

بمعنى أن تجزئة النفقة المراد توزيعها يؤدي إلي البديهية القائلة بأن مجموع الأجزاء الموزعة من النفقة لا بد وأن يتساوي مع إجمالي قيمة النفقة قبل التوزيع وبما لا يزيد على ذلك أو يقل .

#### ب - مبدأ الوضوح ( عدم الغموض) :-

يجب أن يكون أساس التوزيع واضحاً . سهل الاستخدام وأن الأجزاء التي تم تحميلها على مراكز التكلفة المختلفة لا يمكن تحليلها أو تجزأتها بعد ذلك بطريقة أخرى

#### ج - مبدأ إمكانية الدفاع عنه :-

قناعة المحاسب باختيار أساس ما لتوزيع النفقة العامة أو المشتركة، ينبغي أن تكون ذات حجة وموضوع ويجب على المحاسب أن يكون قادراً على إقناع كل من يشكك في صحة وعدالة هذا الأساس على أن تكون مبرراته مرضية ومنطقية.

يرى الباحث ان هذه الخطوة اي خطوة تحميل التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة من اهم خطوات تحميل التكاليف غير المباشرة حيث انه يتم فى هذه الخطوة تحديد ما يخص كل مركز تكلفة من التكاليف الصناعية غير المباشرة .

#### سادساً: إعادة توزيع التكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية

الغرض من تحميل مراكز التكلفة بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة هو العمل علي امتصاص هذه التكاليف من خلال المنتجات النهائية التي تمر بهذه المراكز وفقاً لمعدل التحميل المناسب لكل مركز، وتطبيق هذه الفكرة علي مراكز تكاليف الإنتاج ولا يمكن تطبيق ذلك علي مراكز الخدمات الإنتاجية علي مراكز الإنتاج علي أن يسبق هذه الخطوة محاولة استخراج معدلات تحميل بمراكز الإنتاج وتتم عملية إعادة التوزيع لسببين هما:<sup>1</sup>

1-مراكز الخدمات الإنتاجية لأتقدم منتجات عينية خاضه بها حتي تتحمل بنكاليها ولا

توجد اية علاقة مباشرة بين هذه المراكز و وحدات المنتج النهائي .

2-الجهة المستفيدة من مراكز الخدمات الانتاجية هي مراكز الانتاج ، إذ أن مركز الخدمات لم تنشأ كفاية في حد ذاتها وانما وسيلة لخدمة مراكز الانتاج .

#### خطوات إعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج

<sup>1</sup> تشالزت هورنجرن و آخرون ،محاسبة التكاليف :مدخل إداري الجزء الأول ،ترجمه وتعريب د . احمد حامد حجاج ،الرياض ،دار المريخ للنشر 2003م ص 159 .

تتمثل خطوات إعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج في الأتي :

### **1-تحديد الأساس الذي يعتمد عليه في عملية إعادة التوزيع :**

يتم تحديد الأساس من خلال التعبير عن النشاط كل مركز خدمة بوحدة قياس معينه تختلف باختلاف نوعية النشاط وتستخدم وحدة القياس هذه في توزيع تكاليف المركز وفي بعض الأحيان يصعب إيجاد وسيلة للقياس دخل النشاط أو المركز لذا يلجا محاسب التكاليف إلي توزيع مراكز وقهاً لأسس حكمية أو تقديرية تتناسب مع مدي استفادة المراكز الإنتاجية من خدمات ذلك المركز .

### **2-اختيار طريقة إعادة التوزيع :**

بعد أن يتم اختيار أساس مناسب لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية يتم اختيار احدي الطرق المناسبة

### **أسس وطرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية:**

سيتطرق الباحث إلي الأسس التي تحكم عملية توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية وهي :

#### **أولاً: أسس توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الإنتاجية**

يتطلب اختيار اعدال الاسس لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الاجراء دراسة تحليلية لكل مركز خدمة بهدف التعرف علي طبيعة النشاط الذي يمارسه .  
ونوع الخدمة التي يؤديها للمركز الاخر . ووحدة قياس هذه الخدمة (وحدة النشاط ) ومن ثم يسهل اختيار الاساس العادل السليم الذي يناسب كل مركز خدمة والذي يمكن لادارة التكاليف بالمنشأة من تحديد التكلفة الحقيقية التي تخص كل مراكز مستفيد باكبر قدر من العدالة الممكنة و التي تتناسب مع درجة استفادته .

سوف يعرض الباحث بعض الاسس التي تتناسب مراكز الخدمات الانتاجية بالمنشأة:<sup>1</sup>

**1-مركز المباني :** ويمارس هذا المركز عدة أنشطة . فقد يقدم حق الانتفاع او الاستغلال بالمباني الموجودة لممارسة النشاط الانتاجي (مباني المصنع ) او النشاط التسويقي ( مباني المعارض ) او النشاط الاداري ( مباني الادارة ) ونهتم في هذا الفصل بالجزء الخاص بالنشاط الانتاجي حتي تقاس الخدمة المؤداة لكل مراكز مستفيد بمقدرا المساحة التي يشغلها او حجم المباني التي ينتفع بها وسواء كانت هذه الخدمة مؤداة للمراكز الانتاجية او اي مركز اخر من مراكز الخدمات المستفيدة . لذلك تعتبروحدة قياس الخدمة في هذه الحالة هي المساحة مقدرة بعدد الامتار او الاقدام المربعة .

<sup>1</sup> أ.د.مكرم عبدالمسيح باسيلي ، الرقابة والمحاسبة عن التكاليف روية استراتيجية مدخل كمي ، المنصورة ، المكتبة العصرية ، 2007 ص ص 209-212

**2-مركز القوي المحركة :** ويمارس هذا المركز نشاطاً معيناً ، يتمثل في توليد القوي المحركة للالات وتغذيتها بالقدر اللازم من القوي لتشغيل هذه الالات . وعليه طبيعة الخدمة المؤداة من هذا المركز تصبح قاصرة علي المراكز التي تشمل علي الالات والتي تحتاج لقدر من هذه القوي لتشغيلها , و تقاس الخدمة في هذا المركز بعدد ساعات الدوران بكل مركز مستفيد مرجحة بقوة الالات بكل منها وتعتبر وحدة النشاط هي الحصان / ساعة دوران .

### **3-مركز الصيانة :**

يمارس هذا المركز عمليات الصيانة الدورية وغير الدورية والتي يطلبها المسئولون عن اجراء عمليات الصيانة , وتتولي ورشة الصيانة بالمنشأة هذه المهمة الملقاة علي عاتقها وتقديم هذه الخدمة لكل من يطلبها من المراكز الاخرى . مقدار الخدمة التي يحتاجها مركز عن اخر باختلاف عدد ساعات دوران الالات بكل منها , فمن المنطقي ان المركز الذي يعمل عدد من الساعات اكبر من مركز اخر يحتاج الي درجة اكبر من الصيانة التي يحتاجها من العمل عدد اقل من الساعات , ولذلك فان اساس توزيع مركز الصيانة علي المركز المستفيدة هو عدد ساعات الدوران بكل مركز .

### **4-مركز التخزين :**

يتولي تخزين كافة انواع المواد الخام منها او نصف المصنعة او قطع الغيار , او حتي الوحدات التامة ويستوي في ذلك مختلف الانشطة التي يخدمها سواء اكانت انتاجية او تسويقية ام ادارية , وبالنسبة لتخزين المواد والمهمات التي تخدم النشاط الانتاجي فان تحديد مدي استفادة مختلف المراكز عن هذا المركز تتوقف علي حجم معاملات المركز المستفيدة مع مركزالتخزين , ويقدر هذا الحجم من المعاملات بعدد مرات الصرف او عدد اذن صرف المواد من المخازن الي المراكز . وفي هذه الحالة يمكن استخدام المساحة كاساس لتوزيع تكاليف هذا المركز علي المراكز المستفيدة .

### **5-مركز شؤون العاملين**

يقدم هذا المركز خدمات عديدة للعاملين في مختلف مراكز المنشأة ويهدف هذا المركز الي تعيين العاملين وحصر اجازاتهم العارضة والعادية والمرضية وتحديد علاواتهم وترقياتهم ومكافاتهم , فضلاً عن تحديد الاجور النقدية والمزايا العينية التي يحصلون عليها وتحديد نصيبهم في التامينات الاجتماعية وغيرها , ويترتب علي ذلك مجموعة من النفقات تتجمع في المراكز ويعاد توزيعها علي المراكز المستفيدة سواء كانت تمارس نشاطاً تسويقياً أو ادرياً وفيما يختص بالنشاط الانتاجي توزع تكاليف هذا المركز علي المراكز التي تمارس النشاط الانتاجي والمستفيدة منه علي اساس عدد العمال بكل مراكز او مجموع ساعات العمل المباشر وغير المباشر بكل منها .

## 6-مركز حسابات التكاليف

ويتولي هذا المركز تجميع وتبويب وتحليل عناصر تكاليف كل نشاط علي حدة، وإعادة توزيع تكاليف هذا المركز علي المراكز المستفيدة ولتحديد نصيب المراكز المستفيدة التي تمارس النشاط الانتاجي من تكاليف هذا المركز يجب تحديد اعدل اسس لتوزيع تكاليف هذا المركز عليها وفق درجة استفادتها ويفصل في هذا المقام اختيار اساس ساعات العمل المباشر لتوزيع تكاليف مركز الخدمة علي المراكز المستفيدة.

بناءً علي ما تقدم يتضح انه يمكن تقسيم مراكز الخدمات الي مجموعتين من المراكز , وتتولي الاولي خدمة المراكز الانتاجية فقط , وتتولي الثانية خدمة مراكز الخدمات ايضاً . بمعنى انه من المتصور ان يؤدي مركز خدمة معين خدمات لمركز خدمة اخر فضلاً عن خدمة مراكز الانتاج ايضاً وبالإضافة الي اهمية تحديد اسس توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز المستفيدة , فان الامر يحتاج الي التواصل الي طريق توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز المستفيدة .<sup>1</sup>

يرى الباحث ضرورة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج لان مراكز الانتاج هي الاساس في العملية الانتاجية بينما مراكز الخدمات هي الفرع وما جاءت مراكز الخدمات اساساً لخدمة مراكز الانتاج وان جميع المنتجات تمر بمراكز الانتاج وليس مراكز الخدمات ومراكز الانتاج هي المراكز المحققة للايراد .

### طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الانتاج :

هناك عدة طرق لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز المستفيدة وتعتبر هذه الخطوة هي الثانية بعد تحديد اسس توزيع هذه التكاليف . ويمكن حصر هذه الطرق في أربعة وبعض آخر من الكتاب يعتبرون أن طريقة التوزيع الإجمالي و طريقة التوزيع الانفرادي علي انه طريقة واحدة وهي.<sup>2</sup>

### الطريقة الاولي المباشرة:

يتم في ظل هذا الأسلوب تجاهل الخدمات التي تقدمها مراكز الخدمات إلي غيرها من مراكز الخدمات بمعنى أنه يفترض أن مراكز الخدمات لا يستفيد منها إلا مراكز الإنتاج وفي حالة استفادت مراكز الخدمات من مراكز خدمات أخرى فهذه يتم تجاهلها عند توزيع تكاليف مراكز الخدمات ،ومن ثم يتم توزيع هذه التكاليف علي مراكز الإنتاج فقط . ويتميز هذا الأسلوب بالبساطة والسهولة . وبالتالي فهو أكثر الأساليب شيوعاً في توزيع تكاليف مراكز الخدمات إلا أن دقته وعدالته موضع شك ومحل تساؤل مما ادي إلي تطبيقه عملياً باحد الطريقتين ذلك علي النحو التالي :

<sup>1</sup> المرجع السابق ،ص 212

<sup>2</sup> د. كمال الدين علي ،محاسبة التكاليف د.م.د.ن ،د.ت ،ص 63



## أ- طريقة التوزيع الإجمالي :

سوف يعرض الباحث اجراءات ومزايا وعيوب طريقة التوزيع الاجمالي من خلال الاتي:<sup>1</sup>  
تقوم هذه الطريقة على افتراض أساسي - مفادة أن جميع الخدمات التي تحصل عليها مراكز الإنتاج تتمثل من حيث الجوهر - في مجموعة واحدة من الخدمات - ولا يوجد فرق بين خدمة وأخرى - لان هدف تواجد مراكز الخدمات الإنتاجية هو تقديم هذه الخدمات دفعة واحدة .

وتتكون إجراءات تطبيق طريقة الخدمات الإجمالية مما يلي :

(أ) - يتم إيجاد حاصل جمع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية واستخراج ذلك الإجمالي لكافة مراكز الخدمات الإنتاجية في رقم واحد لتكاليف خدمات تلك المراكز .

(ب) - يتم توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج ، وفقا كالأساس الملائم للتطبيق ، فقد يكون ذلك الأساس ساعات العمل المباشر ، أو ساعات دوران الآلات ، أو التكاليف المباشرة ( المواد المباشرة ، الأجور المباشرة ، والتكاليف المباشرة الأخرى .

مزايا طريقة الخدمات الإجمالية :

(أ) - تتميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق وعدم اعتمادها على عمليات حسابية معقدة .

(ب) - تتمشى هذه الطريقة مع مفهوم وحدة الخدمات ، أى أن الخدمات اللازمة لمراكز الإنتاج في واقع الأمر مجموعة متكاملة من الخدمات - فالتيار الكهربائي لا يمكن أن يوفر كافة الخدمات الأزمنة لتمكين مراكز الإنتاج من استكمال عملياتها الإنتاجية .

(ج) - تعتمد هذه الطريقة في توزيع التكاليف الإجمالية لمراكز الخدمات الإنتاجية على أساس واحد ، ويؤدي ذلك إلي سهولة البحث عن ذلك الأساس دون استخدام عدة أسس في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز المستفيدة منها .

عيوب الطريقة :

(أ) - تفترض طريقة الخدمات الإجمالية لدى استخدامها في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية هي خدمات ذات طبيعة واحدة - وهذا افتراض خاطئ لا يمكن أن يحدث في الواقع العملي ، ولا يتفق مع الأصول العلمية التي تتعامل مع هذه الخدمات وتعالجها بالاعتماد على الأسس والمفاهيم العلمية التي نوضحها في الأجزاء التالية .

(ب) - تختلف أسس الاستفادة من خدمات كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية مما يؤدي إلي ضرورة توزيع تكاليف كل مركز خدمات على حدة واستخدام الأساس الملائم لكل مركز منها .

(ج) - يؤدي الخلط بين مراكز الخدمات من حيث الخدمات التي تقوم بتقديمها إلي مراكز الإنتاج - نتيجة توزيع تكاليف هذه المراكز دفعة واحدة بين مراكز الإنتاج إلي عدم تحقيق العدالة في تحميل تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز المستفيدة منها ، مما يترتب عليه إنتاج بيانات غيري

<sup>11</sup> احمد فرغلى محمد حسن، اصول محاسبة التكاليف، القاهرة : المكتبة العصرية ،2009م ص ص399-401

سليمة عن تكاليف مراكز الإنتاج والمنتجات التي تمر بهذه المراكز .  
وعلى الرغم من العيوب التي تلحق بطريقة الخدمات الإجمالية والتي تعتمد عليها بعض الشركات الصناعية في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية بها على مراكز الإنتاج ، إلا انه يمكن الاعتماد عليها في الواقع العملي وخاصة في المصانع وورش الإنتاج صغيرة الحجم .  
يرى الباحث ان طريقة التوزيع الاجمالي تقوم على توزيع تكاليف مراكز الخدمات باستخدام أساس واحد فقط بالرغم من اختلاف طبيعة اختلاف مركز كل خدمة عن الآخر وبالتالي يتأثر حجم التكاليف بتغيرات مختلفة عن المتغيرات الموثرة في حدوث تكاليف المراكز الاخرى ،ومن ثم وجوب استخدام أسس مختلفة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج وهذا ما ادي إلي تفضيل استخدامها في حالة تشابه الخدمات وتأثيرها بمتغيرات مماثلة أو متشابهة.

### ب- طريقة التوزيع الانفرادي :

سوف يعرض الباحث اجراءات ومزايا وعيوب طريقة التوزيع الانفرادى من خلال الاتي:<sup>1</sup>  
تقوم هذه الطريقة على الاجراءات التالية :  
(أ) - يتم توزيع إجمالي تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج بشكل منفرد وباستخدام الأساس الملائم لمركز الخدمات الإنتاجية الذي يتم توزيع تكاليفه .  
(ب) يترتب على تطبيق هذه الطريقة تحميل كل مركز من مراكز الإنتاج بما يخصه من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على دفعات ، ويظهر أثر ذلك في كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة - والذي يظهر به توزيع تكاليف لمراكز الخدمات الإنتاجية على دفعات .

#### مزايا الطريقة :

(أ) - لا عالجت الطريقة العيوب الخاصة بالخط بين خدمات مراكز الخدمات الإنتاجية ، ذلك الخط الذي يؤدي إلي عدم عدالة وسلامة تحميل تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز المستفيدة .

(ب) تتعامل تلك الطريقة مع كل مركز خدمات إنتاجية على حدة وبالتالي يتم استخدام الأساس الملائم لكل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية لدى توزيع تكاليفه على مراكز الخدمات الإنتاجية

#### عيوب الطريقة :

(أ) - لا تأخذ بهذه الطريقة في الحسبان أن مراكز الخدمات تقوم بتقديم خدماتها إلي مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى .

وبالتالي يؤدي تطبيق هذه الطريقة على تضخيمي تكاليف مراكز الإنتاج بما يخص مراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى من تكاليف مراكز خدمات إنتاجية أخرى .

<sup>1</sup> المرجع السابق ،ص ص 404-406

(ب) - يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلي ضرورة البحث عن مجموعة من الأسس - قد يتزايد عددها في حالة تعدد مراكز الخدمات الإنتاجية - وذلك لدى توزيع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدة .

ولكن من ناحية أخرى ، فغن طريقة التوزيع الانفرادي على الرغم من توجيه بعض النقد لها - إلا أنها تعتبر طريقة مقبولة في الواقع العمل لأنها تتعامل مع كل مركز خدمة على حدة لدى توزيع تكاليفه على مراكز الإنتاج .

يرى الباحث من أهم مميزات هذه الطريقة بأنها تربط بين كل مركز خدمة وبين مراكز الإنتاج المستفيدة منه كما أنها تستخدم أساس مستقل مناسب في توزيع تكاليف كل مركز. كما يعاب عليها تجاهلها لاستفادة مركز خدمة آخر واقتصر التوزيع علي مراكز الإنتاج فقط.

### **الطريقة الثانية : طريقة التوزيع التنازلي :**

تعتمد هذه الطريقة علي مراعاة فكرة ان مركز خدمة من المحتمل ان يخدم مركز خدمة اخر بجانب مراكز الانتاج , وعليه تراعي هذه الطريقة هذا المعني فتري انه يجب عند توزيع تكاليف مراكز الخدمات ان ترتب اولاً ترتيباً تنازلياً بمعني ان يوزع اولاً تكاليف مركز الخدمة الذي يخدم عدد اكبر من المراكز المستفيدة سواء كانت مراكز انتاج يليه مركز الخدمة الذي يخدم عدد اقل من المراكز المستفيدة وهكذا .

اذا كانت هذه الطريقة قد تلاقت عيوب الطريقتين السابقتين اللتان تجاهلتا ان يقوم مركز خدمة بتقديم خدمة لمركز خدمة اخر , الا انها تجاهلت فكرة تبادل المنافع والخدمات ايضاً ولا يراز هذا المعني .

خطوات توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج وفقاً لهذه الطريقة:<sup>1</sup>

1-ترتيب مراكز الخدمات تنازلياً حسب شمولية الخدمة فالمراكز التي تقدم خدمات اشمل من غيرها تحدد أولاً ويستعان في تحديد شمولية الخدمات بعدد المراكز المستفيدة وفي حالة التساوي يضاف تكلفة مركز الخدمة

2-البدء بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الذي كان ترتيبه أولاً ثم ينتقل إلي المركز الذي يليه وهكذا ويراعى عند التوزيع أن يتم علي كافة المراكز المستفيدة سواء كانت انتاجية أو خدمية ويكون التوزيع وفقاً للاساس المناسب لمركز الخدمة .

### **عيوب الطريقة التنازلية**

بسبب توزيعها إلي كل مركز مرة واحده فقط حسب الترتيب التنازلي تترتب عليه بعض العيوب:<sup>2</sup>  
1-لا يتحمل مركز الخدمة الذي يتم توزيع تكلفته ويقفل بتكلفة استفادته من مراكز الخدمات التالية له في الترتيب وهذا يعني أن تكاليفه تعتبر ناقصة وغير شاملة .

<sup>1</sup> د. محمد علي احمد السيدية، محاسبة التكاليف ، عمان، دار زهران ، 2002م ص ص 204-205

<sup>2</sup> محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ، ص 238

2-توزيع تكلفة أي مركز من مراكز الخدمة علي المراكز التالية له في الترتيب ، فان هذه المراكز تتحمل بالأنصبة من هذه التكلفة والتي يلزم تحميلها علي المراكز التي تسبق هذا المركز .

### الطريقة الثالثة : طريقة التوزيع التبادلي:

سوف يعرض الباحث اجراءات ومزايا وعيوب طريقة التوزيع التبادلي من خلال الاتي:<sup>1</sup>  
تعتمد طريقة التوزيع التبادلي على مفهوم " تبادل الخدمات بن مراكز الخدمات الإنتاجية " وبالتالي فغن إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية يتمثل في التكاليف غير المباشرة الخاصة بالإضافة غلي ما يخصه من تكلفه استفادته من خدمات مراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى .  
ويتم استخدام المعادلات الرياضية في إيجاد التكلفة الخاصة بكل مركز خدمات إنتاجية بعد استفادته من خدمات المراكز الأخرى .

#### مزايا الطريقة :

(أ) - قامت طريقة التوزيع التبادلي بإيجاد حل للمشكلة الخاصة بتبادل الخدمات بين مراكز الخدمات الإنتاجية قبل توزيع تكلفته على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى المستفيدة .  
(ب) - تمكن هذه الطريقة من تحديد معدل تكلفة وحدة الخدمة الواقعي لكل مركز من مراكز تكاليف الخدمات الإنتاجية .  
(ج) - يؤدي تحقيق التحميل المتبادل الكامل لتكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية ، إلي تحقيق رقابة فعالة على تكاليف خدمات تلك المراكز ، والحصول على بيانات تكاليف حقيقة عن تلك الخدمات .

#### عيوب الطريقة :

(أ) - يتطلب تطبيق طريقة التوزيع التبادل ضرورة توافر الإمكانيات البشرية ، وبرامج الحاسب الآلي المتقدمة التي تكون قادرة على بناء نماذج معادلات تكاليف مراكز الخدمات في ظل تواجد أسس ومعدلات تبادل الخدمات بينها - وهذا ما يفوق طاقة وإمكانيات بعض الشركات والمؤسسات .  
(ب) - إن توزيع الخدمات المتبادلة في ضوء طريقة التوزيع التبادلي ، يتطلب ضرورة أعداد نسب معيارية محددة لتحديد الاستفادة المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية في شكل نسب محددة - وهذا يصعب تحديده والتوصل إليه من الناحية العملية ، ويتطلب ضرورة متابعة تعديل هذه النسب من فترة لأخرى .

وتعتمد هذه الطريقة علي تأكيد افتراض تبادل المنافع بين مراكز الخدمات وهي بهذا الشكل تعالج ما سبق ان وقعت فيه الطرق السابقة .

<sup>1</sup> احمد فرغلي محمد حسن،مرجع سابق، ص ص 417-418ص

فمن المنطقي ان مراكز القوي المحركة يقدم خدمات من نوع معين لمركز الصيانة وبنفس المنطق من المتصور ان مركز الصيانة بالتالي يقدم خدماته هو الاخر لمركز القوي المحركة , هذا بجانب خدماتهما لمركز الانتاج بالمنشأة .

لذلك فان تحديد اجمالي تكاليف كل مراكزالخدمات التي تتبادل المنافع , يتطلب اولاً حصر تكاليف كل منها مع اضافة نصيب من التكلفة بقدر انتفاعه من خدمات مركز الخدمة الاخر. ويلبها اعادة توزيع التكاليف الاجمالية لمركز الخدمة علي المراكز المستفيدة الاخري التي تنتفع منه فقط تعتبر هذه الطريقة من افضل طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات علي المراكز الانتاجية.ولكن من النادر أن تستخدم طريق التخصيص التبادلي في الحياة العملية ويرجع ذلك لسببين<sup>1</sup>:

### السبب الأول

أن الطريقة حسابها معقد،ويزيد هذا التعقيد بزيادة عدد الاقسام الخدمية عن قسمين ،ومع هذا التعقيد قد يمكن التغلب عليه باستخدام الكمبيوتر إلا انه يوجد دليل علي استخدام الكمبيوتر ادي إلي شيوع استخدام هذه الطريقة .

### السبب الثاني

أن تطبيق طريقة التخصيص التنازلي يعطي عادة نتائج تقترب قياساً لما تعطيه طريقة التخصيص التبادلي لذلك فلا يوجد ما يشجع الشركات علي استخدامها . يرى الباحث ان طريقة التوزيع التبادلي بالرغم من صعوبتها وارتفاع تكلفتها انها من اعدل الطرق التقليدية حيث انها قامت بحل المشاكل الخاصة بتبادل الخدمات بين مراكز الخدمات وتكون اكثر سهولة في تحديد معدل تكلفة وحدة الخدمة لكل مركز وأيضاً تعتبر هذه الطريقة فعالة في الرقابة على تكاليف الخدمات الا انها غير مطبقة في الواقع العملي لارتفاع تكلفتها .

### مقارنة بين طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات :

ان طريقة التوزيع المباشرة اسهلها , ولكن عيبها الاساسي هو اهمال تكلفة الخدمات التي تحصل عليها مراكز الخدمات من بعضها البعض , وهذا يؤدي بدوره الي عدم دقة تكلفة مراكز الانتاج ومن ثم عدم دقة تكاليف الوحدات المنتجة , وادي هذا العيب الي ظهور طريقة التوزيع التنازلي وطريقة التوزيع التبادلي وتعالج طريقة التوزيع التنازلي بعضاً من عيوب طريقه التوزيع المباشرة . ولكن لا تزال يمكن انتقادها لانها لا تحمل بعض مراكز الخدمات بتكلفة الخدمات التي تحصل عليها من الاقسام الاخري , لان القسم الذي توزع تكاليفه اولاً لا يتم تحميله بتكاليف الخدمات التي تحصل عليها من مراكز الخدمات الاخري

<sup>1</sup> ري إنش جاريسون واريك نورين، مرجع سابق ص 855

التي توزع بعده وهذا الامر عالجته طريقة التوزيع التبادلي , لذلك تؤدي طريقة التوزيع التبادلي الي نتائج افضل , وعيها الوحيد هو تعقيدها عندما تتكون المنشأة من عدد كبير من مراكز الخدمات علي اية حال , ولا يعتبر هذا الامر انتقاداً مقبولاً بعد ان اصبح الحاسوب متوفراً ويمكنه حل المصفوفات الكبيرة الحجم .

يرى الباحث ان تحديد مراكز التكلفة يسهل من مهمة محاسب التكاليف كثيرا في تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف وايضا ان تحديد مراكز التكلفة يمثل اداة جيدة للرقابة ويمكن عبرها تحديد نصيب وحدات المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة سهلة .

كما يرى الباحث ان مرحلة حصر التكاليف الصناعية غير المباشرة هي الاساس في عملية تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ويتم ذلك عبر طريقتين طريقة الحصر الفعلي والتي يعاب عليه انها غير ملائمة حيث انها متاخرة في تقديم البيانات والمعلومات حيث انه لا يتم تقديمها الا في نهاية الفترة المحاسبية ، اما الطريقة الثانية فهي طريقة التحديد التقديري التي تتفادى عيوب تاخر المعلومات ولكنها ايضا غير ملائمة حيث ان هناك تغلب في الاسعار واسعار الصرف على ذلك يرى الباحث انه يمكن الجمع بينهما حيث يمكن الاعتماد على بيانات التحديد التقديري مع امكانية جعل معلوماتها مرنة تتلاءم مع المعلومات الفعلية .

يرى الباحث ان طريقة التوزيع الاجمالي تقوم على توزيع تكاليف مراكز الخدمات باستخدام أساس واحد فقط بالرغم من اختلاف طبيعة اختلاف مركز كل خدمة عن الآخر وبالتالي يتأثر حجم التكاليف بتغيرات مختلفة عن المتغيرات المؤثرة في حدوث تكاليف المراكز الاخرى ،ومن ثم وجوب استخدام أسس مختلفة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات علي مراكز الإنتاج وهذا ما ادي إلي تفضيل استخدامها في حالة تشابه الخدمات وتأثيرها بمتغيرات مماثلة أو متشابهة.

كما يري الباحث أن جميع الطرق التقليدية ركزت على توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون وتحديد سعر البيع ولكنها غير قادرة على توفير بيانات تفصيلية تمكن الادارة من اتخاذ قراراتها ووضع استراتيجياتها حتى تتمكن من مجابهة متغيرات البيئة .

