

مقدمة في محاسبة التكاليف

اولاً: نشأة محاسبة التكاليف :

لم يعد الهدف من المحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المحاسبية للمنشأة وتحديد المركز المالي ، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية . وإنما تطرق علم المحاسبة في القرن الأخير إلى العديد من المجالات الأخرى .

وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة .

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف موجود منذ عصر الفراعنة حيث كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري . وكذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف . ويرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات إلى :

١- أنها تهتم بالإجماليات دون التفاصيل

٢- تاريخية والمطلوب التخطيط للمستقبل و وضع تقديرات ما يمكن أن يكون عليه المستقبل

٣- تهتم بالتسجيل دون التحليل مما يؤدي الى عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم إمكانية الرقابة .

تعريف محاسبة التكاليف :

هي علم يشتمل على مجموعة من المبادئ و الأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية ، والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات) .

ثانيا : مقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف :

زاوية المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الغرض (الهدف)	تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي	تحديد تكلفة وحدة الإنتاج ، والرقابة على التكاليف ،ومساعدة الإدارة
الجهة المستفيدة	أصحاب المنشأة والجهات الخارجية	إدارة المنشأة
وحدة المحاسبة	المنشأة ككل	الإدارات وأقسام ومراكز النشاط بها
الفترة المحاسبية	السنة المالية	الفترة التكاليفية (يوم ، أسبوع ،شهر)
القوائم المالية	الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي	قائمة نتائج الأعمال ، وقائمة التكاليف
نوعية البيانات المستخدمة	مالية	كمية ومالية
أساس إعداد البيانات	فعلية	تقديري وفعلي
نوعية البيانات المنتجة	بياناتها منشورة وعلنية	بياناتها سرية وداخلية
درجة وضوح وتفصيل البيانات	إجمالية	تفصيلية وتحليلية

- وعلى الرغم من الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف إلا أنهما يتشابهان في :
- 1- إتباع نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الوحدة المحاسبية ، ومبدأ الاستحقاق ، ومبدأ الاستمرار
 - 2- استخدام القيد المزدوج ، وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية
 - 3- يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة ، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية
 - 4- تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة المخزون (مواد ، خام ، إنتاج تحت التشغيل ، إنتاج تام) وتكلفة الإنتاج التام المباع ، وهذه التكاليف مهمة للمحاسبة المالية لتحديد نتيجة نشاط المنشأة والمركز المالي في نهاية السنة .
- إذا المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يكملان بعضهما البعض .

ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف :

١- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة

ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة . ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية :

- أ- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها
- ب-دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التشغيل
- ج- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة ، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة .
- د- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية .

٢- الرقابة على التكاليف :

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج . وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها . وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة ، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فغنه يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة .

هل تخفيض التكاليف يعنى الرقابة على التكاليف ؟

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف . ويقصد بتخفيض التكاليف الإنتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل ، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة . أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل . أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع ، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي ، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات) .

إذا الرقابة على التكاليف : تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع
أما تخفيض التكاليف : يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع ، أي الانتقال من مستوى
تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه .
مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق
الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة . بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر
كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد
المتاحة .

٣- المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات :

تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد
التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج . كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه
من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات . ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين
وجهتي نظر المنتج والمستهلك .

ويظهر دور محاسب التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الإدارة على تحديد الأسعار
على أساس من الترشيح العلمي .

٤- ترشيح القرارات الإدارية :

عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة . ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن
يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة
بتكلفة اقتصادية .

أمثلة على بعض القرارات الإدارية :

أ - شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج

ب- التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج

ج- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية

و تقوم عملية اتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة . فالأساس في
اتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل . كما أن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الاختيار .
وتشمل عملية اتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية :

❖ تحديد المشكلة الإدارية

❖ اقتراح الحلول البديلة

❖ تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة .

و لا يعني إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة . فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة . وتعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها .

٥- التخطيط للمستقبل :

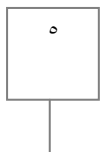
تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة . وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها . و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع . و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى .

رابعاً: الأركان الرئيسية (مقومات) نظام محاسبة التكاليف :

١- دليل وحدات الإنتاج أو التكلفة :

الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي تقوم المنشأة بإنتاجها والتي تعبر عن الهدف الأساسي من قيامها . ويطلق على وحدات الإنتاج النهائي سواء كانت سلعة أو خدمة وحدات التكلفة .

وقد تعد وحدات التكلفة في إحدى المنشآت منتجات تامة الصنع بالرغم من أنها تعتبر مادة خام بالنسبة لمنشأة أخرى . على سبيل المثال في مصنع الغزل تعتبر خيوط غزل القطن منتج تام الصنع ، بينما يعد نفس المنتج مواد من وجهة نظر مصنع النسيج . وكذلك الحال بالنسبة للنسيج الخام الذي يعتبر منتج تام الصنع في مصنع النسيج في حين يعتبر نفس المنتج مواد من وجهة نظر مصنع الصباغة والطباعة .



الخلاصة : أن ما تبدأ به المنشأة يعتبر مادة خام وما تنتهي منه يعتبر منتج تام الصنع حتى ولو لم يكن قابلاً للاستعمال النهائي .

تعريف وحدة التكلفة (الإنتاج) :

عبارة عن وحدة التعبير عن الإنتاج و توصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الإنتاجية أو للوحدة الاقتصادية . ويكون هذا التعبير بالحجم أو بالوزن أو الطول وذلك في حالة تجانس المنتجات . أما في حالة عدم التجانس فيتم تجميعها في مجموعات بحيث يتفق مكونات كل مجموعة في بعض المواصفات الأساسية أو يعتبر أمر التشغيل هو وحدة التكلفة .

ويتطلب إعداد دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الآتية :

- ١- حصر المنتجات النهائية التي تقوم المنشأة بإنتاجها والتي تعبر عن هدف المنشأة
- ٢- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد البنود المتشابهة .

أمثلة لوحدات تكلفة مستخدمة في بعض مجالات النشاط :

(a) نشاط النقل بالسيارات

- أ- نقل ركاب
راكب / كيلو (عدد)
- ب- نقل بضائع
طن / كيلو (وزن)

(b) صناعة النسيج
متر أو ياردة (طول)

(c) صناعة الأدوية :

- أ- أقراص
١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
- ب- كبسولات
كبسولة من مستحضر معين (عدد)
- ج- شراب
مللتر من شراب معين (حجم)

(d) صناعة الإسمنت
كيس / طن (بالوزن)

(e) صناعة الملابس
ثوب / عباءة / قميص (عدد)

(f) صناعة السيارات
سيارة موديل (عدد)

٢- دليل مراكز التكاليف :

يتم ربط نظام التكاليف بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة مع تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات . فنقسم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز التكاليف وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف بشكل سليم

ويعرف مركز التكلفة : بأنه دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة . ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل الإنتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس

ويحقق دليل مراكز التكاليف الأهداف التالية :

- ١- تحديد مراكز الإنفاق والمسؤولية بما يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
- ٢- حصر وقياس التكلفة الفعلية المرتبطة بكل مركز من مراكز النشاط ومن ثم تحليل وتوزيع وتحميل تكاليف المراكز على وحدات التكلفة .
- ٣- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز التكاليف وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة التقديرية لنفس المركز .

خطوات إعداد دليل مراكز التكاليف :

- ١- التعرف على مجالات النشاط المختلفة (رئيسية ، فرعية) في المنشأة .
- ٢- دراسة التخطيط الفني للمنشأة الذي يبين العمليات والمراحل الصناعية .
- ٣- دراسة التنظيم الإداري للمنشأة بهدف تحديد السلطات و المسؤوليات المتعلقة بكل وحدة .
- ٤- مراعاة العوامل الاقتصادية بحيث لا تحدد مراكز التكاليف على أساس أكثر تفصيلاً مما يجب حتى لا يؤدي إلى تحميل المنشأة بتكاليف إدارية لا تبررها النتائج التي تحصل عليها .

وتنقسم مراكز التكاليف إلى :

١- مراكز تكاليف مرتبطة بمجالات النشاط الجاري وتتضمن :

أ- مراكز تكاليف نشاط إنتاجي وتنقسم إلى :

- (١) مراكز إنتاج : وتختص بتأدية العمليات الصناعية اللازمة للمنتج (مثال مصنع الملابس : مركز التفصيل ، مركز الخياطة ، مركز التطريز)

٢) مراكز خدمات إنتاجية : تؤدي مجموعة من الوظائف المساعدة لمراكز الإنتاج .

مثال مركز الصيانة ، مركز قوى محرك ، مركز التخزين ،.....

ب- مراكز تكاليف نشاط تسويقي : وهي تختص بنشاط تسويق وتصريف منتجات الوحدة الاقتصادية (مثال مركز الإعلان ، مركز ترويج المبيعات ، مركز بحوث تسويق ، مركز نقل للخارج)

ج- مراكز تكاليف نشاط إداري وتمويلي : مجموعة مراكز الخدمات التي تقوم بأداء الأعمال

الإدارية والإشرافية والرقابية في الوحدة (مثال : إدارة مالية ، إدارة أفراد)

٢- مراكز تكاليف النشاط الرأس مالي :

تعرف مركز العمليات الرأس مالية عبارة عن مجموعة المراكز التي تختص بتركيب آلات والمعدات أو بأداء الصيانة التي تزيد من عمرها الإنتاجي أو طاقتها الإنتاجية وغيرها من العمليات الرأس مالية التي تتعدى الفائدة منها سنة مالية .

٣- دليل عناصر التكاليف :

تتحمل الوحدة الاقتصادية في سبيل إنتاج المنتج أو أداء الخدمة نفقات كثيرة لذا من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي للعمليات التي تتم في الوحدة الاقتصادية .

وتنقسم عناصر التكاليف عادة إلى ٣ مجموعات رئيسية :

١- عنصر تكلفة المواد : ويتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في

نشاط الوحدة الاقتصادية

٢- عنصر تكلفة العمالة : ويتمثل في الأجور والمرتببات المدفوعة للعاملين .

٣- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى : ويتمثل في بنود المصروفات الأخرى (الإيجار ،

الإضاءة