

محاسبة التكاليف

دكتور/ محمود عبد الرحمن
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
قسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

مفاهيم وتبويبات التكاليف

سمات بيئة منظمات الأعمال اليوم :

- الديناميكية وسرعة التغيرات على كافة المستويات المحلية والعالمية .
- قوة التحديات بما تتضمنها من كثرة الفرص وقوة التهديدات .
- المنظمات يمكنها أن تحقق التميز على غيرها من المنظمات الأخرى لو إستطاعت أن تستجيب بسرعة لتلك التغيرات .
- ظهور أدوات مالية وتحليلية حديثة تتفق مع أسلوب الفكر الإدارى الحديث .
- إن تغير المناخ الإقتصادى العالمى ، والتطورات التكنولوجية الكبيرة ، وتعدد عمليات التبادل بين منظمات الأعمال .
- زيادة التطورات الاقتصادية وزيادة الحاجة الى معلومات تكون أكثر ملائمة ويمكن الاعتماد عليها ، وتساعد المنظمة على خلق ميزة تنافسية تمكنها من خلق فرصة للتفوق على منافسيها ، كل ذلك أدى الى ضرورة وجود نظام معلومات للتكاليف يساعد إدارة المنظمة على رسم سياساتها وإستراتيجياتها .

تعريف محاسبة التكاليف:

تعتبر محاسبة التكاليف شريك للإدارة فى وظيفتى التخطيط والرقابة، فهى تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لتخطيط ومراقبة وتقييم الأنشطة.

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التى تختص بتسجيل وتحليل بيانات التكاليف المتعلقة بوحدة محاسبية معينة بهدف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة وفى مساعدة إدارة المشروع فى التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

أهداف محاسبة التكاليف :

بالرغم من تعدد وتنوع الأهداف التى يسعى نظام التكاليف الى تحقيقها إلا أنه يمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلى :

- ١ - إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى إستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية .
- ٢ - توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام وغير التام فى آخر الفترة حتى يمكن تصوير المركز المالى للمنشأة بشكل سليم .
- ٣ - توفير البيانات المحاسبية بالصورة التى تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة .
- ٤ - المساعدة فى رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات التنظيمية .

نظام معلومات محاسبة التكاليف : هو ذلك النظام الذى يتضمن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والإجراءات والطرق التى بموجبها يتم قياس وتحليل وعرض التكاليف بالصور المختلفة التى تلائم الاستخدامات المختلفة .

تبويب عناصر التكاليف:

تتمثل عناصر التكاليف فى ثلاث عناصر رئيسية وهى عنصر تكلفة المواد وعنصر تكلفة الأجور وعنصر التكاليف الإضافية (الخدمات) ، وهذه العناصر الثلاثة يمكن تبويبها بعدة طرق كما يلى :

أولاً : التبويب النوعى لعناصر التكاليف:

- ١ - **عنصر تكلفة المواد :** ويتمثل فى تكلفة المستلزمات السلعية من خامات رئيسية ومساعدة والتى تستخدم فى نشاط الوحدة الإقتصادية .
- ٢ - **عنصر تكلفة العمالة (الأجور):** وتتمثل فى تكلفة العمل الإنسانى المرتبط بعقد عمل وتشمل الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الصحية والإجتماعية .

٣ - **عنصر التكاليف الإضافية الأخرى :** وهى تكلفة ما يؤدى بواسطة الغير واللازم لمباشرة العملية الإنتاجية وتنظيمها وإدارتها ، وتشمل مصاريف النقل والتأمين والإيجار والعمولة والسمسرة ، والفوائد ومصاريف الصيانة ، والمياه والنور ... الخ .

ثانياً : التبويب الوظيفى لعناصر التكاليف:

١ - **تكاليف إنتاجية :** هى التكاليف التى تحدث داخل المراكز الإنتاجية بهدف تحويل المواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل الى وحدات تامة وكذلك تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية.

٢ - **تكاليف تسويقية :** هى التكاليف التى تحدث من أجل بيع وتسويق المنتج مثل الإعلان والعمولة والسمسرة وإيجار المعارض... الخ.

٣ - **تكاليف إدارية وتمويلية :** هى التكاليف التى تحدث من أجل ممارسة العمليات الإدارية داخل المنشأة .

ثالثاً : تبويب عناصر التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج:

١ - **تكاليف مباشرة :** هى التكاليف التى يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدة التكلفة، وعناصر التكاليف المباشرة قد تكون:

- أجور مباشرة : وتتمثل فى تكلفة العمل المستخدم مباشرة فى وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التكلفة ، مثل أجور عمال الإنتاج .

- المواد المباشرة : وتتمثل فى تكلفة المواد التى يمكن تمييزها فى وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة ، مثل المواد الخام .

- المصروفات المباشرة : وهى تكلفة الخدمات التى تؤدى لوحدة الإنتاج أو لمركز التكلفة بصورة مباشرة ، مثل مصاريف التشغيل لدى الغير .

٢ - **تكاليف غير مباشرة :** وهى التى لا تنفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط معين أو عدد متجانس منها ، بل هى عناصر تكاليف عامة للنشاط ككل ، ويتم تحديد نصيب وحدة التكلفة منها بإستخدام أساس معين للتوزيع .

أسس ومعايير التفرقة بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة :

المعيار	التفرقة
التمييز العيني	- العناصر التى يمكن تمييزها عيناً فى وحدات المنتج النهائى تعتبر عناصر مباشرة . - العناصر التى لا يمكن تمييزها عيناً فى وحدات المنتج النهائى تعتبر عناصر غير مباشرة .
السببية	- إذا كانت وحدة المنتج النهائى هى المسؤولة مسئولية مباشرة عن إحداث النفقة تعتبر النفقة مباشرة. - إذا كانت وحدة المنتج غير مسئولة عن إحداث النفقة تعتبر النفقة غير مباشرة .
سهولة أو صعوبة التخصيص المالى للنفقة	- إذا كان من الصعب معرفة نصيب كل وحدة منتج من عنصر التكلفة تعتبر عناصر تكاليف غير مباشرة ، مثل الغراء فى صناعة الكتب ، الخيوط فى صناعة الملابس . - إذا كان من السهل معرفة نصيب كل وحدة منتج من عنصر التكلفة تعتبر عناصر تكاليف مباشرة ، مثل القماش فى صناعة الملابس .

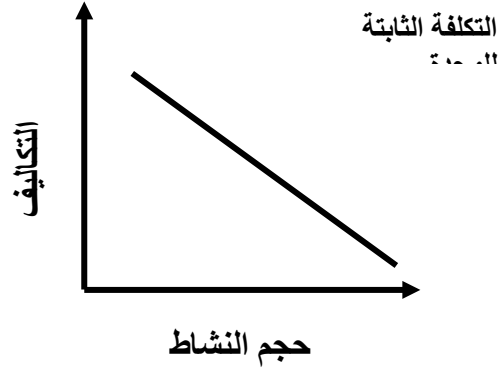
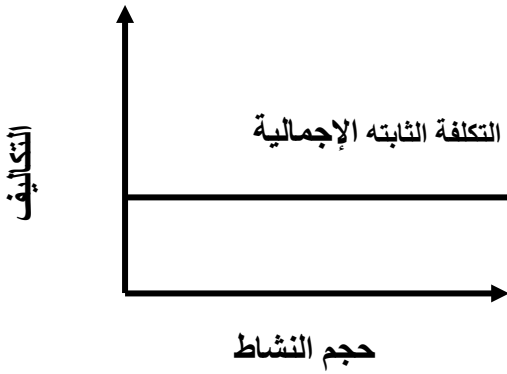
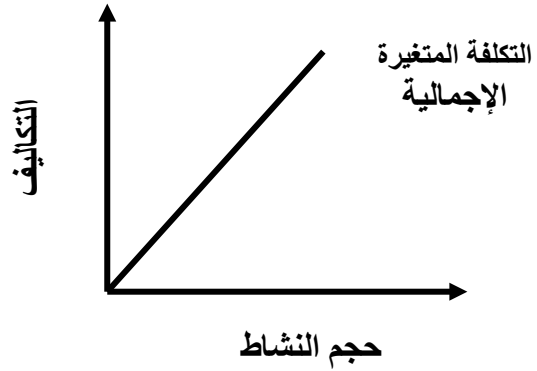
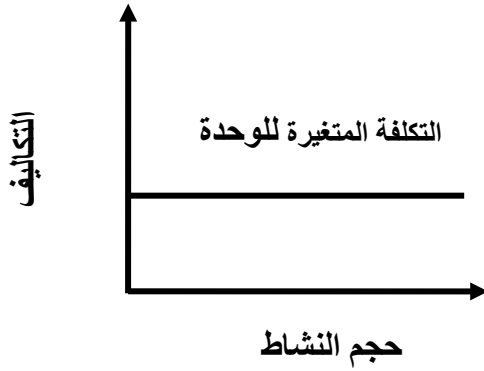
رابعاً : تبويب عناصر التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط :

١ تكاليف متغيرة: هى التكاليف التى تتغير فى مجموعها طردياً مع التغير فى حجم النشاط، وبنفس نسبة التغير ونصيب الوحدة من هذه التكلفة ثابت .

٢ تكاليف ثابتة : هى التكاليف التى تظل ثابتة بقيمتها الإجمالية تحت أى مستوى من مستويات النشاط (فى الأجل الطويل نسبياً) ، أى التى لا تتغير بتغير حجم النشاط فى حدود مدى زمنى معين ، ونصيب الوحدة منها متغير فى اتجاه عكسى.

٣ التكاليف المختلطة: هي تكاليف تتضمن جزء ثابت والجزء الآخر متغير ، فإذا كان الجزء الثابت أكبر يطلق عليها تكاليف شبه ثابتة ، أما إذا كان الجزء المتغير أكبر يطلق عليها تكاليف شبه متغيرة . ولأغراض إتخاذ القرارات الإدارية يجب فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير بإستخدام طرق إحصائية مثل طريقة المربعات الصغرى ، أو طريقة أعلى وأدنى مستوى نشاط .

وهذا ما توضحه الأشكال التالية



ولأغراض تخطيط التكلفة ولدعم اتخاذ القرار فإنه يجب الفصل بين الجزء المتغير والجزء الثابت في التكاليف المختلطة، حيث أنه في الواقع العملي غالباً يتم تسجيل هذه العناصر المختلطة وتجمع في نهاية فترة معينة ثم تحلل إلى جزئها المتغير والثابت، حيث يضاف الجزء المتغير على البنود المتغيرة، ويضاف الجزء الثابت على البنود الثابتة.

وهناك عدة طرق تستخدم في فصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت في التكاليف المختلطة منها

ما يلي:

١ - طريقة المربعات الصغرى.

٢ - طريقة أعلى وأقل مستوى نشاط.

خامساً: تبويب عناصر التكاليف حسب خصائصها الاقتصادية:

طبقاً لهذا التبويب يمكن تصنيف التكاليف إلى:

(أ) التكاليف الاقتصادية، التكاليف الاجتماعية:

التكاليف الاقتصادية: وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المنشآت نظير استخدام عوامل الإنتاج في ظل ظروف التشغيل الاقتصادي مثل: تكلفة المواد المستخدمة - أجور العاملين.

التكاليف الاجتماعية: وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المنشأة دون الحصول مقابلها على خدمة أو منفعة مباشرة، حيث أن المقابل يعود على المجتمع بصفة عامة. مثل: الأجور المدفوعة للعمال المجندين.

(ب) التكاليف الغارقة، التكاليف المضافة (المنتظرة):

التكاليف الغارقة: هي التكاليف التي حدثت في الماضي، نتيجة الاستثمار في أصول ثابتة أو الارتباط بعقود طويلة الأجل، بحيث يكون من الصعب التخلص منها أو استعاضتها، وهي لا تختلف من بديل لآخر، وبالتالي فهي غير مناسبة لاتخاذ القرار.

التكاليف المضافة (المنتظرة): وهي التكاليف المتوقعة إنفاقها نتيجة اتخاذ قرار معين، وهي تختلف من بديل لآخر، وبالتالي فهي مناسبة لاتخاذ القرار.

(ج) التكلفة الضمنية، تكلفة الفرصة البديلة:

التكاليف الضمنية: هي عبارة عن المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو منافع لم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقات فعلية: مثل الفائدة على رأس المال المملوك، إيجار المباني المملوكة.

تكلفة الفرصة البديلة: هي عبارة عن التضحية التي يمكن قياسها بقيمة نقدية والتي تتحملها المنشأة نتيجة اختيارها بديل ورفضها لبديل آخر.

(د) تكاليف تفاضلية، تكاليف حدية:

تكاليف تفاضلية: هي عبارة عن قيمة التغير في إجمالي التكاليف نتيجة لاتخاذ قرار يتعلق بالانتقال من مستوى نشاط إلى مستوى آخر أو تغيير أسلوب أو طريقة الإنتاج أو التوزيع أو ما إلى ذلك.

تكاليف حدية: هي عبارة عن قيمة التغير في إجمالي التكاليف نتيجة زيادة حجم النشاط - عند مستوى نشاط معين - بوحدة واحدة.

سادسا : تبويب عناصر التكاليف حسب ملائمتها لاتخاذ القرار:

يمكن تبويب التكاليف حسب ملائمتها لاتخاذ القرار إلى:

(أ) تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار: وهي التكاليف التي تتأثر بالقرار المتخذ سواء بالزيادة أو بالنقص، سواء وجوداً أو عدماً، بمعنى أن المنشأة سوف تتحملها في حالة اتخاذ قرار معين، وتتجنبها إذا لم تتخذ هذا القرار.

(ب) تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار: وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة في جميع الأحوال سواء اتخذت هذا القرار أم لا، بمعنى أنها غير مرتبطة وجوداً أو عدماً بالقرار المتخذ.

سابعا: تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التحكم فيها:

يمكن تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التحكم فيها إلى:

أ- تكاليف يمكن التحكم فيها: وهي عبارة عن تلك العناصر التي يمكن تغييرها بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي هي التكاليف التي تتأثر بما يتخذه رئيس مركز التكلفة من قرارات، أي يكون قادراً على التحكم في هذه التكلفة والرقابة عليها.

ب- تكاليف لا يمكن التحكم فيها: وهي عبارة عن تلك العناصر التي يمكن تغييرها بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي هي التكاليف التي لا تتأثر بما يتخذه رئيس مركز التكلفة من قرارات، أي يكون غير قادر على التحكم في هذه التكلفة أو الرقابة عليها.

مقومات نظام التكاليف:

إن نظام التكاليف – كنظام محاسبي – يجب أن يحتوى على مجموعة من الوسائل أو المقومات التي يجب توافرها في نظام التكاليف والتي تتمثل فيما يلي:

1- دليل مراكز التكاليف:

وهو عبارة عن دليل يحتوى على جميع الإدارات والأقسام الموجودة بالمنشأة سواء كانت أقسام إنتاجية أو خدمية أو تسويقية أو إدارية وتمويلية.

2- دليل عناصر التكاليف:

وهو عبارة عن دليل يشتمل على جميع عناصر التكاليف التي تنفق داخل المنشأة في سبيل قيامها بأنشطتها المختلفة.

3- دليل وحدات التكلفة أو النشاط (دليل المنتجات):

وهو عبارة عن دليل يشتمل على حصر لجميع منتجات المنشأة.

4- المجموعة المستندية:

وهي المستندات التي تتخذ أشكالاً مختلفة مثل الأذن والفواتير والكشوف التي تثبت وتؤيد حدوث المعاملات الخاصة بعناصر التكاليف، مثل إذن صرف المواد، إذن ارتجاع المواد، إذن تحويل المواد، بطاقة الوقت.

5- المجموعة الدفترية:

وهي المجموعة الدفترية التي تستخدم في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف مثل: دفتر يومية المواد الواردة، دفتر يومية المواد المرتجعة، دفتر يومية المواد المنصرفة، دفتر الأجور، دفتر الأصول.

6- تقارير وقوائم التكاليف:

وهي تعتبر بمثابة مخرجات نظام التكاليف، وهي تمثل الأداة التي تستخدم في توصيل المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف إلى المستويات الإدارية المختلفة. ومن أمثلة تقارير وقوائم التكاليف: تقرير الإنتاج التام، تقرير الإنتاج التالف، تقرير عن الوقت الضائع، تقرير عن انحرافات عناصر التكاليف، قوائم التكاليف.

عرض وتقديم بيانات التكاليف للإدارة بغرض الرقابة

أولاً"- بيانات التكاليف التي يمكن تقديمها للإدارة:

من أهم البيانات التي يجب أن يتم تقديمها للإدارة ما يلي:

1- بيانات عن عنصر المواد المستخدمة في العمليات الصناعية ويجب أن تحتوي هذه البيانات على معلومات عن المواد الواجب استخدامها والمواد المستخدمة فعلاً، ومقدار التلف والضياع الخاص بهذا العنصر وأسباب حدوثه.

2-بيانات عن عنصر العمل من حيث نواحي استخدامه وكيفية هذا الاستخدام، ويجب أن تحتوى هذه البيانات على معلومات عن عدد الساعات المستخدمة مباشرة فى الإنتاج، وعدد الساعات المستخدمة فى أداء خدمات فنية أو خدمات عامة، كذلك عدد الساعات التى تمثل وقت ضائع أو وقت أعطال وانتظار مع بيان الأسباب.

3-بيانات عن عناصر النفقات الأخرى ونواحي الاستفادة من هذه النفقات.

4-بيانات عن التكاليف الإجمالية للمنتجات أو أوامر الإنتاج التى تمثل الغرض الأساسي للمنشأة وكذلك قد تطلب الإدارة بيانات عن التكاليف الإجمالية للمنشأة ككل.

5-بيانات عن التكاليف لاتخاذ قرارات خاصة .

ثانياً"- وسائل عرض بيانات التكاليف:

تتمثل وسائل عرض بيانات التكاليف فيما يلي:

● بيانات عن عناصر التكاليف:

أ- تكلفة المواد:

قد تستخدم ملخصات المواد كوسيلة لعرض البيانات عن استخدامات المواد المنشأة.

فملخصات المواد المباشرة تعطى للإدارة بيانات عن المواد المستخدمة فى إنتاج المنتجات الرئيسية والفرعية، كذلك تقوم القوائم التحليلية للمصروفات غير المباشرة (والمضمنة المواد غير المباشرة) بإعطاء الإدارة ببيانات عن نواحي استخدام المواد فى النواحي الأخرى للعمليات الصناعية غير الاستخدام المباشر للوحدات المنتجة.

ولأغراض الرقابة يجب إضافة بيانات مقارنة بين ما يجب أن تكون عليه تكلفة استخدام المواد. فقد تظهر تكلفة المواد المستخدمة فى فترات سابقة، أو بيانات تقديرية أو معيارية من المواد التى يجب استخدامها فى العمليات الصناعية وبيان الانحرافات المختلفة.

ب- تكلفة العمل (الأجور):

وفى هذه الحالة أيضا قد تستخدم ملخصات التشغيل وبطاقات حصر وتحليل وقت كل عامل والقوائم التحليلية للمصروفات غير المباشرة (والمضمنة الأجور غير المباشرة) فى إعطاء بيانات مهمة للإدارة عن نواحي استخدام القوى العاملة فى المنشأة وتحليلها إلى أجور مباشرة وأجور غير مباشرة، وأوقات الأعطال والانتظار والأسباب المتعلقة بها.

وبالإضافة إلى البيانات الفعلية يجب أن تحمل هذه البطاقات والكشوف بيانات مقارنة (تقديرية أو معيارية) والانحرافات الخاصة بكل ناحية من نواحي الاستخدام.

ج- المصروفات الأخرى:

تستخدم الكشوف التحليلية التي يستعان بها في تحليل وتوزيع عناصر المصروفات على المراكز المختلفة التي استفادت منها في إعطاء بيانات للإدارة عن نواحي استخدام هذه المصروفات وعناصر الإسراف والكفاية في هذا الاستخدام.

كذلك يجب أن تحتوى هذه الكشوف على بيانات مقارنة وذلك لتحديد الانحرافات واستخدامها في أغراض الرقابة.

⦿ بيانات إجمالية عن تكاليف الإنتاج:

في هذه الحالة تعد قوائم تكلفة لكل منتج، أو لكل قسم إنتاجي، أو للمنشأة ككل، وذلك تبعاً لرغبات الإدارة.

وتحتوى قوائم التكاليف بيانات عن التكلفة الفعلية والتكلفة التقديرية أو المعيارية أو التكاليف في فترات سابقة (كبيانات مقارنة) وكذلك انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المقارنة، بالإضافة إلى ذلك يجب أن ترفق تقارير تفصيلية وظيفتها تحليل الانحرافات المستخرجة وبيان أسباب حدوثها ولكي تستفيد الإدارة من البيانات التي تحتويها تقارير التكاليف كأداة للرقابة يجب توفر عدة عوامل في هذه التقارير منها:

١ - التوقيت:

٢ - لغة التقرير والمستوى الإداري:

٣ - محاسبة المسؤوليات وأثرها على التقارير:

٤ - طريقة العرض المناسبة:

٥ - التفصيل والإجمال: