

الفصل الثانی

محاسبة التكاليف كأداة للرقابة المالية

تهتم محاسبة التكاليف بالحصول على معلومات عن التكلفة وذلك عن طريق حصر وتسجيل بيانات التكلفة وتحليلها وتبويبها ووضع التقارير اللازمة بشأنها والهدف من ذلك جميعا هو تحسين الربحية والرقابة الدقيقة على العمليات الجارية وتعتبر بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية.

كما يتأثر أى نظام لمحاسبة التكاليف بعدة عوامل منها حجم النشاط حيث تزداد الحاجة الى المعلومات اذا كبر حجم النشاط والعكس صحيح كذلك يتأثر النظام بطريقة الإنتاج المتبعة بالمنشأة سواء كان الإنتاج نمطى وخطى مستمر أو نظام مراحل انتاجية أو نظام أوامر انتاجية (مثل قيمة الورش) كما يؤثر على نظام محاسبة التكاليف أيضا تعدد وتنوع المنتجات بجانب تآثر النظام بمدى رغبة الإدارة فى تطبيق نظام لحسابات التكاليف بالمنشأة كما أن متطلبات الجهات الخارجية التى تعمل المنشأة فى ظلها ومدى حاجة هذه الجهات الى المعلومات التكاليفية قد تؤثر فى نظام حسابات التكاليف.

ومفهوم التكلفة يقصد به أجمالى قيمة ما أنفق فى سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة بعيدا عنه فى شكل نقدى وللوصول الى تكلفة الخدمة أو السلعة يجب أولا تحديد وحدة حساب التكلفة سواء كانت سلعة أو خدمة أو نشاط أو مرحلة أو ساعة عمل أو آلة الى غير ذلك مما تحدد لها عناصر التكلفة .

ويتم تحديد تكلفة المنتج عن طريق حصر عناصر التكاليف الصناعية المباشرة له مثل المواد الخام والعمالة بجانب العناصر الغير مباشرة مثل التكاليف الصناعية الإضافية ثم تضاف التكلفة التسويقية والبيعية ثم التكاليف الإدارية لتحصل على التكلفة الفعلية للمنتج .

وهناك أنواع أخرى من التكلفة مثل تكلفة التوزيع وتكلفة التعاقدات والتكلفة

الموحدة أو المتماثلة ويعتبر تحليل تكلفة التوزيع فى تحديد الربحية العامة عن طريق الجمع بين تحليل تكلفة التسويق وتكلفة الإنتاج كما يفيد فى تحليل تكاليف التسويق بالنسبة لكل منتج لتحديد ربحيته وكذلك تحليل التكلفة بالنسبة لكل فئة من فئات المستهلكين أو لكل منطقة من مناطق التوزيع.

وأن معرفة مسلك التكاليف ونهجها يعتبر أحد المتطلبات الأساسية للتخطيط ومراقبة التكلفة وبمجرد التعرف على الإتجاه الذى تتخذه كافة التكاليف فإنه يمكن الربط بين هذه الظروف وبين ظروف التشغيل على مختلف مستويات النشاط وتنقسم التكاليف فى علاقتها بالنسبة لحجم النشاط الى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة.

والتكاليف الثابتة هى التى تتضمن نفقات الإدارة والمرتببات والمباني والمنشآت بالإضافة الى حساب الإهلاك ونفقات البحوث والتطوير تظل ثابتة لفترة محدودة من الزمن ولا يتغير حجم النشاط خلال هذه الفترة.

أما التكاليف المتغيرة فهى التى تتغير بصورة مباشرة وبنفس نسبة التغير فى حجم الإنتاج ومع ذلك فهناك تكلفة متدرجة (شبه ثابتة) وتكلفة متدرجة شبه متغيرة وكلاهما يعتبر تكلفة مختلطة.

ولأغراض الرقابة لابد من التسليم بأن هناك العديد من العوامل التى تؤثر على التكاليف بخلاف مستوى الإنتاج ومن بين هذه العوامل التغير فى مستوى الأسعار، التعديل فى تنظيم المنشأة وكذلك عمليات الإحلال والتجديد.

ويمكن أيضا التمييز بين أنواع أخرى من التكاليف ومن بينها التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الممكن التحكم فيها وتلك التى لا يمكن التحكم فيها والتكاليف المشتركة أو العامة والتكاليف المستغرقة والتكاليف المبرمجة وأخيرا التكاليف الحدية.

هناك نظم لمحااسبة التكاليف التاريخية مثل تكلفة العمليات أو المراحل وتكلفة الأوامر ونظم محاسبة التكاليف المعيارية حيث يتميز عن النظام الأول إذ يعتبر تحليلى ويتم فى تاريخ سابق على العملية الإنتاجية.

وتنقسم عناصر التكلفة الي التكلفة المباشرة للمواد والعمل والتكاليف الإضافية Over Head وتعتبر التكاليف المباشرة للمواد والعمل بمثابة تكلفة أولية Primery Cost أما التكاليف الغير مباشرة للعمل والمواد والتكاليف الإضافية فتعتبر تكاليف تحويلية ولأماكن تحميل كل وحدة من التكلفة بنصيبها العادل من التكاليف الإضافية وذلك للحصول على التكلفة الكاملة للمنتج يتطلب ذلك فى البداية التمييز بين مراكز الخدمات ومراكز الإنتاج ثم توزيع تكاليف المراكز الأولى على المراكز الثانية وفقا للأسس والمعايير المعمول بها ثم تحديد المراحل الإنتاجية المختلفة وفقا لطبيعة المنتج وأقفال تكلفة كل مرحلة فى التالية لها حتى نصل الى تكلفة الإنتاج.

فإذا أخذنا بعناية الأسس التى يمكن على أساسها توزيع التكاليف الإضافية فأننا نستطيع التوصل الى تكلفة المنتج والإنتاج تحت التشغيل وحساب ربحية المنتج.

أن محاسبة التكاليف تخدم غرضين أساسيين هما حساب تكلفة المنتج كما ذكر أعلاه ثم الرقابة على الأداء حيث يمكن أن يتم توزيع التكاليف التى يمكن التحكم فيها فى Controled على مراكز المسئولية ذلك عن طريق أسلوب تحليل الانحرافات وهذا ما يسمى بمحاسبة المسئولية Accounting responsebility أن المعايير والاعتمادات المدرجة بالموازنة تعتبر بمثابة مقاييس لما يجب أن تكون عليه التكلفة بحيث تشير الانحرافات بين التكلفة الفعلية وبين تلك المعايير الى مستوى الكفاءة التى تحققت وعلى المراقب المالى بعد أن يتأكد من سلامة المعايير وتقبلها أن يميز ما بين الانحرافات التى يمكن التحكم فيها وتلك التى لا يمكن التحكم فيها وذلك بالنسبة لكل مستوى من المستويات التى يقدم اليها تقاريره بحيث لا تتضمن هذه التقارير الى سوى النوع الأول من الانحرافات وبحيث تشير التقارير الى موقع الانحرافات والمسئول عنها والسبب فى نشأة هذه الانحرافات.

ومن أهم متطلبات تحليل الانحرافات لخدمة أغراض الرقابة الربط بينها

وبين محاسبة المسئولية وأن هناك مقاييس لدلالة كل من هذه الانحرافات على ضوء حدود السماح التي أشير إليها من قبل ويستخدم تحليل الانحرافات في حفز المديرين وتقويم إنجازاتهم وفي الرقابة على الربحية وسوف نشير إلى تحليل الانحرافات بشيء من التفصيل بعد إيضاح مدلول ومهام الميزانيات للرقابة والتخطيط.

التكاليف المعيارية: Standard Costs

التكاليف المعيارية هي عبارة عن التكلفة المحددة مقدما Cost Predetermined لأننتاج الوحدة من سلعة معينة في فترة مقبلة مع الأخذ في الاعتبار الظروف المتوقعة في هذه الفترة. وهي تحدد مقدما طبقا لطرق علمية ودراسات جادة حتى تتكون معياراً سليماً ومناسباً وعادلاً لقياس الأداء. والتكلفة المعيارية لها شقين أحدهما خاص بالكمية والثاني خاص بالتكلفة ويمكن استخدام نظام التكاليف المعيارية بكفاية في أغراض الرقابة على التكلفة لوجود المعيار الذي يحدد المستوى الذي يجب أن تكون عليه تكاليف الأعمال والخدمات.

وتفيد التكاليف المعيارية في أغراض التخطيط وأخذ القرارات المستقبلية كما توفر المعايير ووسائل فعالة لتقييم الأداء.

أهمية التكاليف المعيارية كوسيلة للرقابة وتقييم الأداء :

تعتبر التكاليف المعيارية أداة هامة لرقابة هذه التكاليف ليست لتخصيص هذه التكاليف تحسب بل لمقابلة هذه التكاليف بمنافعها بجانب التحقق من أن هذه التكاليف حقيقية ونجمل فيما يلي أهمية استخدام التكاليف المعيارية كوسيلة للرقابة:-

١ - تحديد تكلفة الإنتاج المعيارية مقدما يساعد الوحدة على :-

أ- تحديد الإنتاج وكمياته وعناصر مكوناته بسهولة.

ب- تحديد حجم المخزون - كميته وقيمه.

ج- يساعد على معرفة التدفقات النقدية والعينية.

د- تسعير المنتجات.

هـ- اعطاء تكلفة موحدة لجميع الوحدات المنتجة من ذات السلعة الواحدة.

٢ - تخدم التكاليف المعيارية المخطط وتساعد الإدارة على رسم

السياسات فى ضوء توقعات المستقبل، فالتكاليف المعيارية تشكل جزء هاماً من الميزانيات التقديرية التى توجه أعمال المشروع خلال فترة قادمة. كما أنها تعتبر وسيلة فعالة فى تحقيق أهداف الإدارة أو مايسمى الإدارة بالأهداف Management Objective عندما يتوفر لدى مؤسساتهم نظم للتكاليف المعيارية حيث تساعد المعايير فى تحديد الأنحافات عن مستويات الأداء المقبولة بسهولة وفى الوقت المناسب لإمكان إتخاذ القرارات الصحيحة فى حينها.

٣ - يحقق نظام التكاليف المعيارية رقابة فعالة على عناصر التكاليف

وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل ما يظهر من انحرافات ومعرفة أسبابها وأتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات بين التكاليف المعيارية الموضوعه على أساس سليم وبين التكاليف الفعلية يودى الى زيادة الكفاية الانتاجية لأن التكلفة المعيارية لاتأخذ فى اعتبارها نسب التلف والعجز غير الطبيعى والوقت الضائع.

ويستفيد من هذه التقارير الكثير من القرارات سواء التى تمس النشاط

الجارى الحالى أو فى المستقبل وتخدم فى الرقابة على هذه التكاليف كما توفر الإدارات اللازمة لقياس وتقييم الأداء وتحسينه.

ويمكن تحليل هذه الانحرافات وحسابها بدقة كل فترة زمنية وفقاً

المستويات عناصر الكلفة المختلفة أى حساب أنحراف المواد المباشر الى شقيها الكمية والقيمي (أنحراف كمية وأنحراف سعر) وكذلك الأجر المباشرة الى إنحراف (معدل أجر وأنحراف كفاءة) وتجديد أنحرافات المصروفات الصناعية الإضافية الى إنحرافات (أنفاق، كفاءة، حجم) هذا وسوف نتناول موضوع الأنحرافات تفصيلاً فى فصل لاحق.

أنواع المعايير: Types of standard:

تعدد المعيار ويختلف المستوى الذى توضع على أساسه باختلاف الظروف وحجم النشاط وعموما يوجد أربعة أنواع من المعايير وهى كما يلي:-

١- المعيار المثالى: Ideal Standard:

وهو يتطلب أفضل مستوى للأداء فى ظل أفضل الظروف السوقية والانتاجية ويتطلب انتاج أكبر الكميات بأفضل المعدلات، فالتكاليف المعيارية المثالية هيا أدنى التكاليف التى يمكن تحقيقها.

٢- المعيار العادى: Current Attainable standard:

وهو يمثل هدفا ممكن التحقيق فى ظل ظروف عمل تتميز بالكفاءة ويسمح هذا المعيار بوجود بعض أسراف فى المواد وبعض التلف فى الانتاج وعدم كفاءة العمل المثلى والأعطال فى الآلات ولكن ضمن حدود موضوعية طبقا لما تقتضيه طبيعة العمل وظروفه، ومن المتوقع أن تكون التكلفة الممكنة التحقيق أعلى من التكلفة المثالية، وفى المعيار العادى يرتفع مستوى التكاليف بحيث لا يمكن تحقيقه بسهولة لكون تحسين معدلات الأداء، ويعتبر هذا المعيار مفضلاً عن غيره من المعايير ويعتبر أكثر المعيار استخداما بجانب أنه يعتبر الأساس لقياس كفاءة الأداء فى ظل البيئة والظروف العادية إذا فهى معايير واقعية وليست مثالية.

٣- المعيار الأساسى: Basic standard:

وهو معيار يستخدم لقياس الأداء خلال فترة طويلة (لعدة سنوات) وهوىظل ثابتا طالما لم تتغير السلع أو الظروف الخاصة بالإنتاج وبعد هذا المعيار عن سنة معينة هى سنة الأساس، وتقارن التكاليف الفعلية فى كل سنة بمعيار سنة الأساس، ويندر استعمال هذا المعيار نظراً للظروف سريعة التغير بالنسبة للسلع وطرق الإنتاج وإنما قد يستعمل لقياس اتجاه الأداء فقط .

٤- المعيار المتوقع فعلاً: Expected Standard:

وهو يمثل ظروف العمل المتوقعة فى الفترة القادمة وبذلك يعبر عن الهدف

الذى تسعى المنشأة الى تحقيقها فى الفترة المقبلة وأى انحراف عن هذا المعيار يعود لعدم كفاءة العمليات الإنتاجية ما لم يكسب عوامل طارئة لرقابة المنشأة ولم تتمكن من التنبؤ بها
نظام التكاليف المعيارية:

ان أى نظام للتكاليف المعيارية يتكون أساسا من ثلاثة أنشطة رئيسية :-

- اعداد المعايير التى يمكن استخدامها كأساس لقياس الأداء.

- تجهيز وأعداد بيانات التكاليف الفعلية.

- تحليل انحرافات التكلفة الفعلية عن المعايير الموضوعية.

اعداد المعايير :- Standard setting

ان عملية اعداد المعايير تتطلب الكثير من الجهد والمشقة والخبرة الفنية والتنفيذ لأمكان التوصل الى وضع معايير عادلة ومنطقي؛ ويمكن الاعتماد عليها وتتفق مع طبيعة النشاط الداخلى للمنشأة ومستوى النشاط التقنى فى الصناعة ككل، وان نجاح أى نظام للتكاليف المعيارية يتوقف بالدرجة الأولى على كيفية أعداد المعايير ويجب أن يتوفر للقائمين بأعدادها كثير من الخبرة المكتسبة والمتعلمة والحكمة الشخصية بجانب ضرورة توافر متطلباتها من البيانات التاريخية لتكلفة النشاط بجانب البيانات الفنية والهندسية اللازمة. كما تعتمد فى أعدادها على كثير من الدراسات العلمية الحديثة مثل دراسة الوقت والحركة دراسة المحاكاة وغيرها من النماذج الرياضية التى ساعد انتشار وتقديم أجهزة الكمبيوتر فى سهولة استخدامها وتطبيقها.

تجهيز وأعداد بيانات التكاليف الفعلية :- Preparation of Actual Cost

يستلزم وجود نظام للتكاليف المعيارية وجود نظام كامل للتكاليف الفعلية وعلى درجة عالية من الدقة فى الأعداد والتوقيت والتنظيم وبحيث تتفق كل تفاصيله مع مستويات أعداد المعايير وبحيث تكون التكاليف الفعلية جاهزة الأعداد لأمكان مقارنتها بالتكاليف المعيارية لأظهار الانحرافات ودراستها وتحليلها لأتخاذ الإجراءات المصححة أول بأول

تحليل الانحرافات :- Variance analysis

إذا اختلفت الأداء الفعلى عن الأداء المعيارى تحدث الانحرافات فى التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية هذه الإنحرافات يتم دراستها وتحليلها وإعداد تقارير عنها سواء للإدارة العليا أو الوسطى أو الدنيا وفقا لمستوى الجهة المرفوع إليها التقرير.