

د. صباح قدوري

محاسبة التكاليف دراسات

عنوان الكتاب: محاسبة التكاليف: دراسات

المؤلف: صباح قدوري

Ph.D في فلسفة الاقتصاد الكمي/ محاسبة التكاليف باحث أكاديمي متقاعد في النظام المحاسبي

الطبعة الأولى: 2022

حقوق النشر

بمقتضى قوانين حقوق النشر لا يحق لأي شخص أو جهة استساخ أو تصوير أو إعادة طبع أو حفظ هذا الكتاب في كومبيوتر أو جهاز إلكتروني لحفظ واسترجاع المعلومات دون الموافقة الخطية للناشر.

يمكن الاقتباس من الكتاب لأغراض الدراسة والبحث مع الإشارة إليه.

التأليف

يعلن صباح قدّوري بأنه مؤلف هذا الكتاب ويؤكد حقوقه المعنوية في الكتاب.

رغم الجهد والعناية التي بذلها المؤلف في البحث والكتابة فإن المؤلف والناشر لا يتحملان أية مسؤولية تجاه مستعملي الكتاب فيما يتعلق بأي خطأ أو نقص أوعيب في شكل الكتاب أو مضمونه.

المحتويات

2	مقدمة الكاتب
5	الفصل الأول: مدخل لدراسة محاسبة تكاليف الإنتاج
5	المقدمة
6	- أهمية در اسة محاسبة تكاليف الإنتاج في الوحدات الصناعية
8	الفرق بين مصطلح الكلفة والمصروف والخسارة
9	مفهوم الكلفة ووظائفها في ظل النظام الإداري والاقتصادي
14	تصنيف وتبويب عناصر التكاليف
26	الفصل الثاني: تقسيم عوامل الإنتاج الأساسية
59	الفصل الثالث: _ أنظمة ونظريات ونماذج التكاليف
59	١. تصميم نظم التكاليف:
79	ـ نظام التكاليف الموحد
80	ـ التكاليف المشتركة والمنتجات الفر عية، وطرق توزيع التكاليف المشتركة
85	ـ نظرية التكاليف الاجمالية ـ الكلية:
86	- نظرية التكاليف الحدية - المتغيرة:
87	- نظرية التكاليف المستغلة للطاقة: - نظرية التكاليف المستغلة للطاقة:
88	ـ نظرية التكاليف المباشرة:
91	٣. نماذج التكاليف:
91	- نموذج التكاليف التاريخية ـ الفعلية:
91	ـ نموذج التكاليف المخططة التقديرية:
91	ـ نموذج تكاليف المعيارية ـ المثلية:
101	الفصل الرابع: استخدام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات ـ المحاسبة المسؤولية
101	مفاهيم:
101	تقرير الكفاءة الإنتاجية وقياس الاداء
101	البيانات التي تنتجها محاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات:
108	المصادر
110	الفصل الخامس: محاسبة التكاليف (المعضلية)، أي محاسبة المسؤولية الاجتماعية
	(1) محاسبة عوامل الإنتاج/الموارد البشرية
	مقدمة
	أو لا: المفهوم المحاسبي لطبيعة الموارد البشرية كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية.
	ثانيا: الأصل البشري ومعالجته المحاسبية في التطبيق العملي، وفق معايير المحاسبة الدولية

116	ثالثًا: أهمية محاسبة الموارد البشرية ومردودها الاجتماعي
120	(2) محاسبة حماية البيئة
120	مقدمة
120	أو لا: المفهوم المحاسبي للتكاليف البيئية
121	ثانيا: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
125	ثالثًا: إنتاج وإفصاح البيانات عن تكاليف البيئية
125	رابعا: أهمية محاسبة التكاليف البيئية ومردودها الاجتماعي
129	(3) محاسبة تكاليف النوعية/الجودة
129	مقدمة
130	أو لا: مفهوم تكاليف الجودة
130	١. تكاليف النشاط الوقائي
131	٢ _ تكاليف تقييم الجودة
131	٣ . تكاليف الخسارة و العيوب
131	ثانيا: قياس تكاليف الجودة
133	ثالثًا: انتاج وافصاح البيانات عن تقارير تكاليف الجودة
133	رابعا: مزايا محاسبة تكاليف النوعية/ الجودة
وحدة في	الفصل السادس: تحديث نظام محاسبة التكاليف، دعما لتطبيق سياسة محاسبية م
137	القطاع الصناعي العراقي
137	عرض تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر
138	أو لا: القانون التجاري
139	ثانيا: قانون اصول المحاسبات العامة
140	ثالثًا: الانظمة المعدة من المكاتب المحاسبية والمراكز الادارية
141	رابعا: النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط
141	خامسا: نظام محاسبي خاص بالمصاريف وشركات التأمين
142	سادسا: النظام المحاسبي الموحد
143	النظام المحاسبي الموحد في العراق
144	بنية النظام المحاسبي الموحد
144	الدليل المحاسبي وإطاره العام
147	تحديث و تطوير و تو حيد نظام محاسية التكاليف في الاقتصاد العراقي

مقدمة الكاتب

ان النطور السريع في مجال تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات لا بد ان ينعكس بشكل كبير على تطوير المحاسبة التي أصبحت اليوم كنظام وفن معا، ويستخدم فيها برامج الكترونية متقدمة في النطبيق العملي. ويتألف هذا النظام من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وله جانب نظري وجانب اخر تطبيقي. فالأول يتمثل في النظرية المحاسبية ومبادئها وقواعدها، والجانب الآخر يتكون من شقين، الأول يتضمن القوانين والأنظمة والاعراف، والثاني هو الجانب الفني ـ القيد المزدوج، المستخدم في عملية انتاج البيانات الاقتصادية وقياس الاداء وتقييمه.

كما هو معروف فإن المحاسبة المالية تسجل المعاملات الاقتصادية بصورة اجمالية وتبويبها وتحليلها لغرض تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وتحليل نتيجة اعمالها، واعداد التقارير المالية التي تبين الوضع المالي للوحدة، وحقوق الغير خلال فترة معينة معبرا عنها بوحدة النقد. وهي بذلك مقيدة بالقوانين والأنظمة والأعراف والتقاليد على مر الزمن. اما محاسبة التكاليف فإن اهتماماتها تنصب على الواقع العملي للنشاط الاقتصادي من جهة، وارتباط تطورها بالاحتياجات المتطورة الى انتاج وتحليل البيانات والمعلومات عنها على شكل قوائم وتقارير كلفوية، وتزويد المستويات الادارية المختلفة بها والافصاح عنها، لغرض توفير المعلومات التي احتياجات مختلف فئات مستخدمي هذه المعلومات في داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، من العاملين والمستثمرين، والمالكين، والممولين، وغيرهم.

وبذلك تحررت محاسبة التكاليف من القيود والأعراف، واكتسبت القدرة على التلاؤم لتواكب مسيرة تطورها العلمي والمعرفي، بما يساعدها في تحقيق الأهداف على أحسن وجه، وزيادة الثقة بالبيانات التي تنتجها وتتلاءم مع رغبات مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات، ومن ثم أصبحت محاسبة التكاليف من اهم مقومات الادارة الرشيدة، بفضل إمكانية حصولها على بيانات مناسبة وملائمة، عبر استخدام نظام متطور وملائم لمحاسبة التكاليف.

لقد أصبحت محاسبة التكاليف اليوم أداة معلوماتية تحليلية، من خلال تبويب عناصر التكاليف وتجميعها في المراكز تمهيدا لتحميلها بالكلفة، من اجل: قياس عناصر الانتاج، والرقابة عليها، وانتاج المعلومات لعمليه اتخاذ القرارات، التي تساعد على عملية تقييم الاداء، عبر اعداد

التكاليف المخططة مقدما و/او المعيارية، ومقارنتها بالأداء الفعلي للوقوف على الانحرافات التي قد تحصل في عملية الإنتاج، وإيجاد حلول سريعة لمعالجتها.

يهدف هذا الكتاب إلى:

_ ابراز أهمية محاسبة التكاليف في توجيه النشاط الاقتصادي في وحدات إدارة الاعمال، اي على مستوى الاقتصاد الجزئي (الميكروي)، من خلال مهامها الحالية والتنبؤ بالمستقبل. ويتم ذلك عن طريق تحديد الأهداف من بين البدائل المتاحة، اي وظيفة التخطيط، والتنبؤ بالنتائج محتملة التحقيق من الاهداف، أي وظيفة الرقابة، ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة للحصول على النتائج. وتخدم هذه الوظائف بعضها لبعض، نتيجة المقارنة بين ما هو مستهدف طبقاً لما هو موضوع في الأهداف ونتائج الاداء الفعلي.

وفي شرح هذا الهدف:

_ تطرقنا الى تقسيمات عوامل الإنتاج الأساسية وتبويبها لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والرقابة عليها وإنتاج البيانات الضرورية واللازمة للإدارة في عملية اتخاذ القرارات. تنظيم أمور هذه العناصر ومعالجتها ومشاكل تطبيقها والتغلب عليها واحتسابها ومعالجتها محاسبياً.

_ وعرضنا أنظمة ونظريات ونماذج التكاليف المتعارف عليها والمقومات الأساسية لنظام تكاليفها، طرق احتسابها والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها وعمل القوائم والتقارير الكلفوية الناتجة عنها.

_ وعرضنا أيضاً استخدام بيانات التكاليف الملائمة في عملية اتخاذ القرارات، والطرق المستخدمة بهذا الخصوص، بهدف انتاج تقارير الكفاية الإنتاجية وقياس الاداء.

_ كما انفردنا بموضوع خاص لإبراز دور محاسبة التكاليف في المسؤولية الاجتماعية، اي ما يسمى بمحاسبة تكاليف المعضلية/الإشكالية، في مجال: الموارد البشرية، حماية البيئة، تكاليف النوعية/الجودة لحماية المستهلك.

_ وأخيرا، تناولنا موضوعاً خاصاً يتعلق بتحديث نظام محاسبة التكاليف في العراق، بهدف تطبيق سياسة محاسبية موحدة في القطاع الصناعي العراقي، من خلال تطوير النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق، وإيجاد موديل (نموذج)، في مواضيع: قياس الكلفة، والرقابة عليها، وإنتاج المعلومات لعملية اتخاذ القرارات.

ختاما، أود ان أوضح أن ما شجعني وحفزني لإعداد وإنجاز هذا الكتاب، هو زميلي وصديقي العزيز، الخبير والباحث في حقل التأمين مصباح كمال. فقد أشار عليَّ أن اجمع ما أنجزته في مجال المحاسبة، وخاصة ضمن اختصاصي الدقيق محاسبة التكاليف في وحدات إدارة الاعمال، من الكتابات والبحوث والمحاضرات لطلاب المحاسبة اثناء تدريسي وعملي في الجامعات ومزاولتي لمحاسبة التكاليف في القطاع الصناعي، وأن أعمل منها ملفاً وإعدادها بشكل اولي. وقد بادر بتقديم مساعدته الكريمة والقيمة بترتيب هذه المواد، بعد تصنيفها من قبلي الى الفصول الستة للكتاب، وقام بقراءة محتويات الملف والتدقيق في الجانب اللغوي للمحتويات، وقدّم الملاحظات والمقترحات بشأنها ومن ثم تحريرها على شكل كتاب، ليكون جاهزا للنشر بشكل الكتروني، كي يستفيد منه الطلاب والمعنيون والمختصون في حقل محاسبة التكاليف.

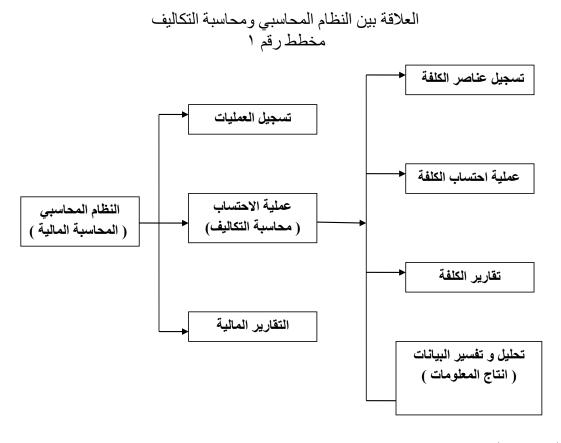
يسعدني ان أتقدم بخالص شكري وامتناني واحتراماتي لزميلي وصديقي العزيز مصباح كمال، لتخصيص جزء كبير من وقته وقدرته اللغوية والمعرفية في مجال الاقتصاد عامة والتأمين خاصة، في مساعدتي لإخراج هذا الكتاب الى حيز الوجود، ووصوله الى مرحلة النشر.

أيار/مايو 2022

الفصل الأول: مدخل لدراسة محاسبة تكاليف الإنتاج

المقدمة

لقد تطور مفهوم عمليات تسجيل المعاملات الاقتصادية خلال المراحل التاريخية المختلفة، من مفهوم ضيق، أي مسك الدفاتر، إلى أن أصبح معروفًا بمفهوم النظام المحاسبي الذي يستند على نظرية القيد المزدوج (double-entry system). اليوم يُعدّ النظام المحاسبي جزءًا من نظام المعلومات الاقتصادية، علم الضبط أو العلم الكمي والمعلوماتي (informatics). وهو العلم الذي يهدف إلى تجميع البيانات الاقتصادية وتصنيفها، تسجيلها ومعاملتها، تفسيرها وتحليلها، وعرضها وتقديمها على شكل تقارير معلوماتية، مُعبرًا عنها بوحدة نقدية وفي وقت محدد، وتزويد المستويات الإدارية المختلفة بهذه المعلومات لتستفيد منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية. ويُعدّ نظام محاسبة التكاليف من أهم أجزاء أو مكونات هذا النظام. ويوضح المخطط رقم (١) العلاقة بين النظام المحاسبي ومحاسبة التكاليف.



المصدر: عمل شخصي

وتجدر الإشارة هنا الى إنّ الدراسة الحديثة لنظام محاسبة التكاليف تُبنى على فرضية معرفة الربط بين كل من وظائف النظام والإدارة. وبمعنى آخر، دور هذا النظام ومساعدته للمحاسب الإداري والقادة الآخرين في وحدة إدارة الأعمال، في ممارسة مهام التخطيط والرقابة وعملية اتخاذ القرارات.

وتنصبُ محاسبة التكاليف، التي تسمى أيضا بالمحاسبة الداخلية، على قياس تكلفة الإنتاج، وإنتاج البيانات لأهداف المحاسبة المالية، وتسمى بالمحاسبة الخارجية وكذلك المحاسبة الإدارية. وتنصب هنا على إنتاج المعلومات على شكل تقارير لأهداف عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية قصيرة وطويلة الأمد. وترتبط محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية عبر احتساب كلفة الوحدة المنتجة. إلا أن دور محاسبة التكاليف برز بشكل أوضح في المحاسبة الإدارية لوحدات إدارة الأعمال، في إنتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على المستويات الإدارية المختلفة، وذلك في نهاية القرن الماضي، وفي الأدب المحاسبي في الربع الأخير منه.

- أهمية دراسة محاسبة تكاليف الإنتاج في الوحدات الصناعية

كما هو معروف فإن المحاسبة المالية تسجل المعاملات الاقتصادية بصورة إجمالية وتبويبها وتحليلها لغرض تصوير المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وتحليل نتيجة أعمالها وإعداد التقارير المالية التي تبين الوضع المالي للوحدة وحقوق الغير خلال فترة معينة، عادة تقدر بسنة واحدة، معبرًا عن ذلك بوحدة النقد.

إن الوحدات الصناعية التي تنتج عادة أكثر من صنف، يقتضي الأمر معرفة تكلفة إنتاج كل صنف على حده، ثم نتيجته من الربح أو الخسارة، حتى تستطيع تحديد الأصناف التي تتوسع في إنتاجها، والأصناف التي لا تُدرُّ الربح، تتوقف إنتاجها.

كل هذه المعلومات وغيرها لا يمكن الحصول عليها إلا بواسطة النظام المحاسبي للتكاليف، وهي الواقع امتداد للمحاسبة المالية ومتممة ومكملة لها. فالبيانات المالية التي تصور الوضع المالي للوحدة في نهاية فترة السنة المالية، قد تؤيدها البيانات التفصيلية التي تمدنا بها محاسبة التكاليف. وهي أداة نتمكن بواسطتها تحديد الكلفة لأغراض الإدارة، أي ان الهدف منها معاونة الإدارة ومساعدتها في مراقبة الكلفة وتوجيهها. إنها تُعنى بتحديد كلفة المراحل الإنتاجية وخاصة في الوحدات الكبيرة حيث يقتضي الأمر معرفة كل مرحلة على حده. وأكثر من هذا فانه كثيرا ما يُطلب من الوحدة الصناعية إنتاج سلع مختلفة في مواصفاتها، مما يترتب عليه حصر تكلفة كل طلبية على حده. وهذا يتطلب الزيادة في تحليل بنود التكاليف واستنباط القواعد الملائمة لتحميل كل عملية بنصيبها العادل من هذه البنود.

وقد يتميز الإنتاج في بعض الوحدات، بانه يستخرج من الخامات بجانب المنتج الرئيسي، مواد فرعية (by-products)، ومن الأمثلة على ذلك استخراج غاز المصباح من الفحم، إذا ينتج بجانب الغاز مواد أخرى، هي البترول والامونيا والغاز وغيرها، وهي كلها سلع ذات قيمة تبيعها الوحدة مما يتطلب استخراج نصيب كل منتج من التكاليف العامة.

ان تعدد عناصر التشغيل في الوحدات الصناعية، يتطلب تطبيق مبدأ تقدير وتخطيط التكاليف قبل الإنتاج. فعليه تضع الوحدة في أول فترة وقبل البدء بالتشغيل بيانات بالتكلفة المنتظرة للوحدة من

الإنتاج، مبينا فيها عناصر التكلفة تفصيلا، ونصيبها من كل عنصر، كمية وقيمة، وتستخرج الوحدة في نفس الوقت ما يقابل رقم في البيان التقدير من التكلفة الفعلية بعد إتمام عملية الإنتاج. وهكذا تستطيع الوحدة ان تقارن التكلفة الفعلية بالتكلفة التقديرية، وتستخرج مقدار الانحراف في كل عنصر. وهنا يمكن للإدارة ان تبحث عن أسباب هذا الانحراف وتعمل على علاج كل حالة في ضوء ما يُقدم لها من بيانات واحصائيات. ومن المعلوم ان هذه التكاليف التقديرية لا تعتبر أساسا صالحا إلا إذا انبثقت من ذات الوحدة في ضوء التكاليف الحقيقية في فترات مالية سابقة، فكلما قَدِم العهد بالوحدة كلما أمكن استخراج ارقام للتكاليف التقديرية أقرب الى الدقة. ولقد تطور هذا الموضوع الى ان استقر على ما يسمى بالتكاليف المعيارية، أو التكاليف القياسية أو المثلية (Standard Cost).

وبموجب هذا النظام يوضع في أول كل فترة بيان كمي قيمي بالتكلفة التقديرية لكل نوع من العمليات التي تقوم بها الوحدة في خلال الفترة المحددة، ويحسب هذا البيان على أساس متوسط الكلفة الفعلية في فترات سابقة في حدود الطاقة الإنتاجية المثلية للوحدة. كذلك يهتم نظام التكاليف بحصر الضياع من عناصر التشغيل والعمل، وتلافيه، لان الضياع (Waste)، سواء في الخامات أو في الأجور والتكاليف الأخرى، سيؤدي الى زيادة في مجموع التكاليف، وبالتالي يؤثر في تخفيض الربح وينتج عن ذلك اثار سلبية على نشاط وكيان الوحدة.

وعلى ضوء ما تقدم فإن جوهر موضوع محاسبة تكاليف الإنتاج، هو حصر عناصر التشغيل من وتقدير حدودها ثم تبويبها وتحليلها ومراقبتها. ويتتبع هذا الحصر ما يتخلف عن التشغيل من ضياع هنا وهناك، واستخراج تكلفة الوحدة جملة وتفصيلا قبل التشغيل عن طريق التنبؤ، وبعده عن طريق حصر التكلفة الفعلية، وكذلك تحليل عناصر الكلفة من الأجور والرواتب والمستلزمات السلعية والخدمية المستخدمة في الإنتاج وكذلك التكاليف الأخرى، لأجل متابعتها والرقابة عليها بشكل يضمن رفع كفاءتها وكفاءة العمليات المختلفة، بغية الوصول الى الحدود الدنيا للتكاليف مع المحافظة على العناصر المتميزة للمنتجات من حيث الجودة واشباع الرغبات. وبهذه العمليات تؤدي محاسبة التكاليف وظيفة الرقابة وإنتاج المعلومات لكافة المستويات الإدارية، وتحليل وتفسير هذه المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات.

وتظهر أهمية محاسبة تكاليف الإنتاج في العمليات الإدارية لكافة المستويات، من خلال إنتاج البيانات اللازمة للأقسام المختلفة ولها علاقة بها، منها:

1. إنتاج البيانات عن التكاليف المتعلقة بجميع أصناف المواد المطلوبة والأجور والمصاريف والوقت اللازم للتشغيل على الآلات، وهي بصدد اختيار التصميمات المختلفة أو رفضها، وتزويد إدارة الإنتاج بها، إذ ان جدولة الإنتاج والتصنيع والتفتيش على الوظائف والمنتوجات المختلفة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم باستخدام البيانات المتعلقة بالتكلفة.

7 ترتبط إدارة الأفراد بإدارة التكاليف من ناحية الهدف المشترك الخاص بتحقيق اقصى كفاءة ممكنة من جانب العمال، هذا بالإضافة الى ان إدارة الأفراد تمد إدارة التكاليف بالبيانات المتعلقة بالأجور والمكافأة والخدمات وغيرها من البيانات اللازمة لإعداد حساب الأجور.

٣. ترغب إدارة المبيعات في الحصول على منتج جيد بأسعار مغرية، حتى يمكن تصريفه بسهولة، لذا فإنها تهتم بالبيانات الخاصة بالتكلفة، وعلى أساسها ستحدد المنتجات الأكثر رغبة والتي ينبغي التركيز عليها عند رسم سياسة المبيعات.

فعليه نجد ان قسم التكاليف يرتبط بالعلاقة مع مختلف الأقسام في الوحدة، كلما احتاجت هذه الأقسام الى بيانات، وكلما كانت هناك أيضا بيانات لدى تلك الأقسام، ينبغي اخذها بنظر الاعتبار عند تسجيل التحليل التكاليف والرقابة عليها.

الفرق بين مصطلح الكلفة والمصروف والخسارة

ان مصطلح التكلفة يستخدم بمفاهيم مختلفة، بحيث لا يمكن وضع تعريف واحد يرضى جميع الأطراف.

تمثل التكلفة تضحية (عبء نقدي أو ارتباط لتحمل هذا العب في المستقبل) للحصول على فائدة معينة. والفائدة قد تكون في صورة ملموسة مثل: شراء مواد وآلات، أو تأخذ شكل خدمات، مثل: الأجور والإيجار والقوة المحركة. إن الفاظا مثل التكلفة والمصروف شائعة الاستعمال في المحاسبة دون تحديد واضح لمضمون كل لفظ من هذه الالفاظ. ففي قائمة الدخل فإن التخفيضات عن الإيرادات والتي تربطها به علاقة واضحة ومباشرة يطلق عليها لفظ تكلفة، بينما التخفيضات التي لا توجد بينها وبين الإيرادات هذه العلاقة الواضحة المباشرة يطلق عليها لفظ (مصروف). ان التكاليف هي البيانات الاصلية في المحاسبة ويجب استخدام اللفظ بمعناه الواسع. فمفهوم التكلفة يعادل مفهوم تجميع السعر الذي يساوي (وحدة السعر مضروبا بالكمية أو السعر المتفق عليه). ويمكن النظر الى المصروف على انه تكلفة مستخدمة، أي أعباء على الإيراد توضع في التقسيم المناسب لها. وعلى ضوء ما تقدم يمكن تجميع خواص الكلفة، كالأتي:

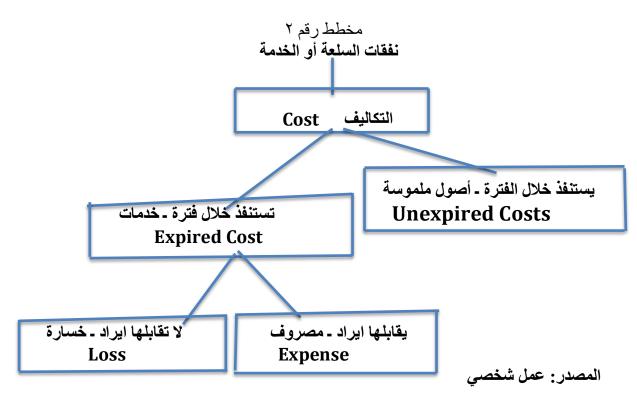
- ١. ان تكون التضحية اختيارية واقتصادية؛
- ٢. ان تكون التضحية قابلة للقياس بوحدة النقد؛
- ٣. ان تكون التضحية سابقة عن إلايراد وضرورية لتحقيقه؛
- ٤. ان تكون التضحية ضمن المفهوم المعياري للإدارة المرشدة.

ان العلاقة بين التكلفة والمصروف يمكن تحديدها، كالأتى:

- ان كلفة الوحدة الصناعية مرتبطة بالمصروف المحمل، في الوقت الذي نجد انه ليس كل مصروف ذات صفة كلفوية؛
 - ٢. إن قيام الكلفة في الوحدة يمكن إن لا تكون وقت نشوء المصروف؛
 - ٣. أن تقويم الكلفة المحملة للإنتاج، تعتمد على المصروفات التي تشتملها الوحدة.

اما الخسارة فيمكن تعريفها على انها استنفاد للتكلفة دون ان يقابلها عائد، بعكس التكاليف التي يمكن استيعابها كتحميل على الإيراد. وعلى هذا الأساس يمكن التفرقة بين الخسارة والمصروف. وبشكل عام يمكن ان نقول بأن كل التكاليف المستنفدة، تعتبر عبئاً على الإيراد، ما دامت ليست بعيدة عن المعايير العادية التي تضعها الإدارة. إلا ان هذه العمومية لا تمنع من أتباع مبدأ أضيق للتكلفة في حالة التحميل لإيرادات قسم من اقسام المشروع عنه في حالة التحميل للإيرادات الإجمالية للمشروع. فبعض التكاليف قد لا يجوز تحميلها لإيرادات قسم معين بذاته، ولكن يجوز تحميلها للإيرادات الإجمالية للوحدة. ان بعض الأعباء التي تتحملها الوحدة يمكن اعتبارها تكلفة أو يمكن اعتبارها خسارة بحسب الظروف المحيطة بتحميل هذا العب. فمثلا، المصروفات التي يتحملها المشروع في سبيل اكتشاف مواد طبيعية معينة، قد تكون غير منتجة إذا عاملناها يتحملها المشروع في سبيل اكتشاف مواد طبيعية معينة، قد تكون غير منتجة إذا عاملناها

بمفردها. ولكن يمكن اعتبار هذه المصروفات كتكلفة إذا أخذنا المشروع كوحدة واحدة. فالحفر والتنقيب عن النفط في بعض المناطق قد يثبت عدم وجود نفط في بعض الأبار. ولكن يمكن اعتبار هذه المصروفات بمثابة مصروفات لا يمكن تجنبها، وتمثل جزءاً هاما من أعمال الوحدة الإجمالية، وبهذا يمكن اعتبار هذه المصروفات كتكلفة وليس خسارة. وعلى ضوء ما تقدم يمكن التعبير عن العلاقة بين التكلفة والمصروف والخسارة، بالرسم رقم (٢)، الأتي:



مفهوم الكلفة ووظائفها في ظل النظام الإداري والاقتصادي

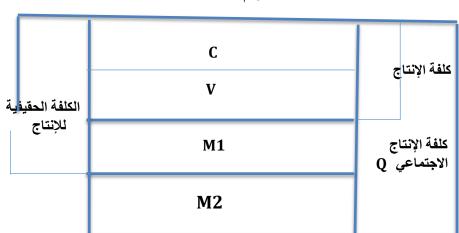
هناك اختلاف في مفهوم واهداف النشاط الاقتصادي بين النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي. ففي الأول تكون فيه وسائل وأدوات الإنتاج ملكية خاصة، وتحقيق مزيد من الربح، باعتباره عائدا للرأس المال، والذي يعتبر من أهم عنصر من عناصر الإنتاج. ولتحقيق ذلك يركز النظام اهتمامه على الكفاءة الاقتصادية في الإنتاج، ويوجه أرباحه نحو الرأسمال التي يتراكم لدى فئة محددة، أو توجه الارباح الى العمل، عبر الأجور التي تتجه نحو الاستهلاك.

اما في النظام الاشتراكي الذي يستند على التخطيط الاقتصادي، والملكية العامة لوسائل الإنتاج، حيث يهدف الى ربط البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي، لتحقيق مجموعة من الأهداف، من (دون الدخول في التفاصيل): التسعير المحلي، أسعار صرف العملة ودورها في تحديد هيكل أسعار الصادرات، استغلال الطاقة الإنتاجية، توزيع الدخل القومي بين عوامل الإنتاج، هياكل الإنتاج والمدخلات والمخرجات، قرارات مالية وائتمانية داخلية وخارجية ، وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية في آن واحد من النشاط الاقتصادي. لذلك فان العمل يعتبر هو اساس القيمة، التي تتكون من تكلفة اجوره، بالإضافة الى قيمة جديدة إضافية، تسمى (فائض القيمة)، الناتجة من الربح. ويعتبر العمل من اهم

عنصر من عناصر الإنتاج، ومشاركته بشكل عاد ل في توزيع الارباح وتحقيق العدالة الاجتماعية.

ان الاصطلاح الكلفة له معنى واسع في الادب الاقتصادي. ويدخل ضمن تعاريفه الأفكار الاقتصادية والإدارية والإحصائية. وفق المفهوم الماركسي، يمكن تصنيف ثلاث مقولات اقتصادية في تحديد الكلفة، وهي: كلفة الإنتاج الاجتماعي، كلفة الإنتاج، الكلفة الحقيقية للإنتاج، وفق المعادلة:

و العلاقة بينهما يمكن التعبير عنها بالرسم ($^{\circ}$) ، الآتي: Q = M + V + C



مخطط رقم ٣

المصدر: عمل شخصىي

العبر عن قيمة وسائل الإنتاج الضرورية للإنتاج؛

V ـ يعبر عن قيمة العمل المنفقة في الإنتاج؛

M - الإنتاج المضاف و هو عبارة عن:

M2, M1

Q - يمثل كلفة الإنتاج الاجتماعي الإجمالي

يمكن التعبير عن هذه المفاهيم بمفهومها المبسط، كالأتي:

V+C يمثل كلفة الإنتاج، و هو مفهوم الكلفة وفق الاقتصاد الجزئي، أي من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية.

أما C+M1+V

فهو يمثل الكلفة الحقيقية للإنتاج، أي كلفة الإنتاج مضافا اليها الجزء من الفائض للوحدة الإنتاجية.

O = C + V + M اما

فهو يمثل قيمة الناتج أو المنتوج الاجتماعي الإجمالي، وهو مفهوم الكلفة وفق زاوية الاقتصاد الكلي، أي على الصعيد الوطني. وهذا يعني تحميل كلفة الإنتاج تكاليف إضافية وهي بالأصل لا تعتبر تكاليف بالمعنى الكلي، ومنها على سبيل المثال: بعض الضرائب، مصاريف التأمين الاجتماعي للعمال، فوائد البنوك اللازمة لإعادة توزيع الإنتاج الاجتماعي، أي تحويل جزء من الفائض (M) إلى ميزانية الدولة، أي (M2) ويسمى هذا الفائض في الاقتصاد المخطط بالفائض الاقتصادي، ويسمى وفق الاقتصاد الرأسمالي بفائض القيمة.

ان تحديد مفهوم الكلفة بهذه الطريقة سيساعد الوحدة على أساسه احتساب الدخل القومي والذي هو Q = V + M)، أي الناتج الإجمالي، وتوزيع نصيب عوائد عوامل الإنتاج من هذا الدخل.

في بداية القرن العشرين وتحديدا في العشرينيات منه، كانت وظيفة محاسبة التكاليف تخدم إنتاج البيانات عن الكلفة والرقابة على عناصرها. وذلك بهدف تخفيض كلفة الإنتاج واحتسابها على أساس الكلفة الكلية، وتحديد سعر ملائم للبيع في السوق. في بداية الثلاثينيات، في الولايات المتحدة الأمريكية والاربعينيات في أوروبا، أصبح اهتمام الوحدات الاقتصادية ينصرف نحو وظائفها الداخلية، والتركيز على الإنتاج الواسع، ما أثر على توسيع وظيفة محاسبة التكاليف والحاجة الى تصنيف عناصر الكلفة الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، ومن ثم الى تصنيف عناصر الكلفة الى الثابتة والمتغيرة. وعلى توسيع مفهوم الرقابة على عناصر الكلفة الى استخدام محاسبة التكاليف المعيارية والقياسية، ومقارنتها بالتحقق الفعلي لغرض الوقوف على الانحرافات ومعالجتها في حينه. وظهرت الحاجة الى استخدام المعايير لقياس وظائف الوحدة الاقتصادية في ضوء درجة العائد المَرجِع على فعالية واستثمار رأس المال العامل واصول الوحدة الاقتصادية، على وفق الصياغة الهرمية، 1801 Pont، الصناعي والممول الأمريكي (1864 - 1935)، على وفق الصياغة الهرمية، المتاحة، وزيادة المبالغ المرصدة للأبحاث في ايجاد أسواق لتصريف البضائع على اسس تخفيض الكلفة، ورفع جودة الوحدات المنتجة، ومجابهة المنافسة في الاسواق بعدف تحقيق رغبات المستهلكين.

في ظل السوق الحر أصبحت نظرية محاسبة تكاليف الكلية غير مجدية، وذلك للأسباب الآتية:

١. عدم استجابة تركيبة الكلفة للتغيرات في استخدام الطاقة الإنتاجية، وكذلك السوق.

٢. تحديد كلفة الوحدة المنتجة على اسس الكلفة الكلية للوحدة الاقتصادية، وعدم الأخذ بنظر الاعتبار علاقة الإنتاج في السوق، وذلك بسبب ضعف المنافسة آنذاك.

٣. إنتاج البيانات على وفق الكلفة الكلية، كانت غير كفؤة وكافية لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

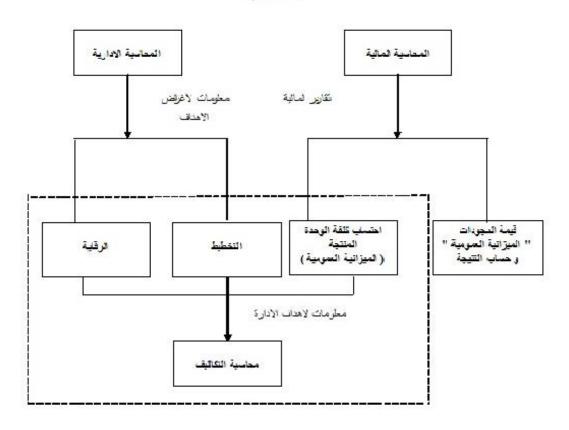
وبدلا من الاعتماد على مفهوم تحديد كلفة الوحدة المنتجة على أسس نظرية الكلفة الكلية وعلى وفق فرضية الحقيقة المطلقة، ظهرت فكرة، الحقيقة النسبية أي (كلف مختلفة لأهداف مختلفة)، ونماذج مختلفة لاتخاذ قرارات مختلفة. وبذلك ظهرت الحاجة الى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة (تقسيم عناصر الكلفة الى المتغيرة والثابتة) لاحتساب كلفة الوحدة المنتجة. وبذلك تم التخلص أيضا من صعوبة ومشكلة احتساب التكاليف الثابتة التي تحسب عادة بطريقة غير مضبوطة.

¹ R.S Kaplan, H.T. Johnson, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, p. 84-87.

وأثّرت هذه النظرية على تطوير طريقة تحليل الكفاءة الربحية والاستثمارية. وبذلك أصبحت وظيفة محاسبة التكاليف، اداة معلوماتية تقاريرية فعالة في تقييم الموجودات وحسابات النتيجة للمحاسبة المالية. واداة قراراتية فعالة للمحاسبة الإدارية، عبر تزويدها معلومات مختلفة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، والمعلومات عن درجة تنفيذ الخطة عن النتائج المتحققة، والوقوف على الانحرافات ومعالجتها في وقتها.

ولمزيد من الإيضاح تجد العلاقة بين محاسبة التكاليف كمصدر للمعلومات والمحاسبة المالية والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ، معبرا عنها في المخططرقم 4.

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والادارية محطط رقم2



المصدر : حمل شخصي

وفي ضوء مجمل ما تقدم، يمكن تصنيف وظائف محاسبة التكاليف، كالأتي:

- ١. احتساب الكلفة وتحديد السعر؟
 - ٢. الرقابة الاقتصادية؛
- ٣. اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط الإنتاج؟
 - ٤. تحديد النتيجة وتقييم الموجودات؛
- ٥. تقييم الكفاءة الإنتاجية لمختلف المنتوجات والعاملين؟
- ٦. تحليل ومراقبة التغيرات الهيكلية للوحدة في مراحل تطورها المختلفة.

تعدّ محاسبة التكاليف أداة لمساعدة الادارة على اداء مهامها الحالية والتنبؤ بالمستقبل. ويتم ذلك عن طريق تحديد الأهداف من بين البدائل المتاحة - التخطيط، والتنبؤ بنتائج محتملة التحقيق في ظل بدائل تحقق هذه الأهداف - الرقابة، ومن ثم اتخاذ القرارات اللازمة للحصول على النتائج. وتنتج عن كل هذه العمليات تغذية عكسية Feedback للمعلومات، ويقصد بها خدمة هذه الوظائف بعضها لبعض نتيجة المقارنة بين ما هو مستهدف طبقا لما موضوع في الاهداف ونتائج الاداء الفعلى.

إن نظام محاسبة التكاليف من خلال أدائه الوظيفتين الرئيستين، التحليلية والرقابية، ينتج المعلومات لأغراض الادارة ، يمكن إجمالها كالآتي:3

أو لا: - تزويد المعلومات اللازمة لعملية اعادة الإنتاج الذي يساعد على:

أ. تزويد المعلومات لعملية التخطيط والإنتاج وتحديد السعر.

ب. قياس العائد على الاستثمار.

ج. عمل حساب النتيجة وتقويم المخزون.

ثانيا: - تساعد على عملية اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ خطط وأهداف متوسطة وقصيرة الأجل ذات صفات خاصة.

ثالثًا: - ان إنتاج المعلومات يساعد على عملية تحليل الكلفة ومقارناتها في:

أ. أو قات مختلفة.

ب. بين الوحدات المتشابهة للاقتصاد الوطني.

ج. على الصعيد العالمي.

د. تحليل النفقات الادارية والتسويقية.

أما عملية الرقابة فتعتمد على مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف الفعلية، والتأكد من تحقيق الاهداف في ضوء المعايير المحددة، والوقوف على الانحرافات إن وجدت وتحليلها، وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات. ان مهمة الرقابة تساعد وحدة إدارة الأعمال في معرفة كفاءة العاملين وتحديد المسؤوليات من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، اي ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها، بحيث تنصب عملية الرقابة على الاشخاص المسؤولين عن الانفاق على عناصر الكلفة، وليست على العناصر ذاتها. ويعد هذا النظام من أحدث المداخل العلمية لعملية الرقابة. وتمارس مهمة الرقابة أيضا لضمان التأكد من صحة القرارات المتخذة. ويشمل هذا تقييم الاداء من خلال متابعة وظائف الاداريين والمديرين، بهدف قياس عملية الاداء والمساهمة في تنفيذ الاهداف الموضوعة. ان الوظائف المذكورة، تكمل إحداها الأخرى، والاختلاف بينها يرجع الى تعددها المنهجى.

إن إعداد التقارير المالية بدقة تتطلب بيانات تكاليف موثوقة، تلك التي تنعكس فيها طبيعة الإنتاج، نوعية وكمية البيع والمخزون، إنتاجية العمل، الاستفادة من الطاقة المتاحة للإنتاج، السياسة

A. Wakar, Morfologia bodzcow ekonomicznych, PWW, Warszawa 1963s.12 باللغة البولندية

_

A. Wakar أماغ عملية الادارة بوظائفها الثلاثة: الاسعار، طرق الاحتساب، التحفيز. الاسعار - يعني اتخاذ القرارات؛ طرق الحتساب التكاليف - اي التخطيط والرقابة؛ التحفيز - اي إعداد وتنمية روح العاملين.

 $^{^{2}}$ تشارلز ت هونجرن، محاسبة التكاليف، مدخل اداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والانتاج الغني، الرياض 3 ص. 2

السعرية، وغيرها من البيانات الضرورية التي تحتاجها الادارة في عملية التخطيط والرقابة وتحديد المسؤولية، وعملية اتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية.

تصنيف وتبويب عناصر التكاليف

بعد عرضنا الموجز والمركز للعلاقة الوظيفية بين نظام محاسبة التكاليف والادارة في الفقرة السابقة، نحاول ان نعالج في هذه الفقرة اهم تبويبات عناصر التكلفة، وكيفية الاستفادة منها في خدمة وظائف الادارة الفعالة.

يقصد بتبويب عناصر التكلفة تسهيل عملية تسجيلها وتوجيهها ومتابعتها وتحليلها ومن ثم الرقابة عليها، تمهيدا لمرحلة احتسابها وتحميلها على وحدة التكلفة التي تتخذ اساسا لقياس تكلفة الإنتاج أو الخدمة قياسا نقديا. ومن هذا التوصيف يتبين ان اتباع اي أسلوب في تبويب عناصر التكلفة، لابد ان يؤثر مباشرة على كمية ونوعية المعلومات المطلوبة، على وفق حاجة ورغبة معينة للوحدة الاقتصادية. كما ان عملية التبويب تعد المرحلة الأولى-المدخل ضمن مراحل المعالجات المحاسبية في نظام محاسبة التكاليف. وعليها تتوقف النتائج بوصفها منبعا ومصدرا لإعداد تقارير الكلفة وتحليلها وتفسيرها في مرحلتها الاخيرة.

ويمكن تبويب عناصر التكلفة بطرق عديدة علما بأن كل تقسيم يخدم اغراضا معين، وكالاتي:4

- ١. تقسيم عناصر الكلفة حسب النوع (التبويب الطبيعي)؛
- ٢. تقسيم عناصر الكلفة حسب محل إنشاءها، أي تحميلها (مراكز الكلفة)؛
- تقسيم عناصر الكلفة حسب طريقة الاحتساب، أي بحسب إمكانية تتبع الكلفة و علاقتها بوحدة الإنتاج (المباشرة و غير المباشرة)؛
- ٤. تغير سلوك عناصر التكلفة بتأثير تغير حجم الإنتاج أو المبيعات، أي تقسيم عناصر الكلفة الى (التكاليف الثابتة والمتغيرة وشبه الثابتة والمتغيرة)؛
 - أ. التبويب على وفق مدة التكاليف (تكاليف تاريخية، وتكاليف مقدرة مقدما ــ معيارية).

سنحاول هنا تحليل كل نوع من هذه التبويبات بما تنتجه من المعلومات في خدمة الادارة الفعالة لوحدات إدارة الأعمال.

أولا: تقسيمات الكلفة حسب النوع:

تتلخص العمليات الإنتاجية في الوحدات الصناعية، في شراء المواد الأولية واجراء مجموعة من العمليات التحويلية عليها عن طريق تضافر مجموعة من عوامل الإنتاج، بهدف الوصول الى المنتج النهائي. وتتمثل عناصر التكاليف حسب التقسيم النوعي وبشكلها الأولي كما متعارف عليه في الاقتصاد الرأسمالي، الى:

عناصر التكاليف Elements of costs

Charles T. Horngren, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Fourth Edition, PHI, London 1977

-

[.] تناول هذا الموضوع كثير من الباحثين والمختصين في حقل محاسبة التكاليف، نذكر بعض منهم على سبيل المثال وليس الحصر. Bigg W.W; Cost Accounts, Mac Donald and Evans Ltd, Great Britain 1972.
Owler L.W.J Brown J.L; Cost Accounting and Costing Methods, Great Britain 1975

- المواد والخامات؛
- قوة العمل-الاجور؛
- الخدمات الاخرى.

في الاقتصاد الموجه والمخطط، يمكن التعبير عن هذا المفهوم بشكل أكثر توسعا وتحليلا، وتقسيمها من وجهة نظر احتساب الدخل القومي والأغراض الاقتصاد الكلي الي ما يلي:

- التكاليف المادية: وهي عبارة عن تلك العناصر في التكلفة التي ترتبط بشكل مباشر بعملية لإنتاج

المادي للسلعة أو الخدمة المنتجة، وتتضمن:

أ. استخدام المواد والطاقة؛

ب. الاندثار ؟

ج. الخدمات الإنتاجية من الغير؛

د. الخدمات المادية: النقل و المو اصلات، الصيانة، خدمات إنتاجية أخرى.

- التكاليف غير المادية: وهي عادة تتكون من تلك عناصر الكلفة التي لا تشترك بشكل مادي مباشرة بعملية الإنتاج المادي للسلعة أو الخدمة، بالرغم من أن قوة العمل هي العنصر الأساسي في الإنتاج، الا أن مساهمتها في الكلفة تعتبر بمثابة عمل بشري اجتماعي غير مادي الذي يتضمن: العمل، مساهمات اجتماعية ومضافات العمل، التخصيصات الخاصة للعمل؛

- الخدمات غير الإنتاجية: الضرائب، خدمات مالية/البنوك، خدمات أخرى غير مادية.

ان تقسيم النوعي لعناصر الكلفة وفق ما هو موضح أعلاه يعد المدخل الأولي لحسابات التكاليف والمتفق عليه من جميع محاسبي التكاليف، باعتباره تقسيما أساسيا يجب استخدامه، وكذلك يطلق عليه في بعض الأحيان بالتقسيم الطبيعي لعناصر التكاليف. وتعد البيانات التي ينتجها هذا التقسيم قليلة الفائدة للأغراض الادارية، وخاصة من وجه نظر أداء وظيفة الرقابة وتخطيط التكاليف ومن ثم تحليلها وتحديد نتيجة نشاط الوحدة والتعبير عنها في التقارير الدورية بشكل دقيق، وذلك للأسباب الاتية:

- أ. إن هذا التبويب يعبر بشكل إجمالي عن عناصر الكلفة لتتمثل بها الوحدة الاقتصادية، لذا من الضروري الرقابة عليها، وخاصة بالنسبة الى التشكيلات الإنتاجية المختلفة.
 - ب. وهي تتضمن تكاليف عن الفترات القادمة، لذا يتطلب تحليلها في العمليات الجارية، وتحميل نصيب كل فترة بالكلفة الحقيقية التي تخصمها (مثلا شهريا).
 - ج. لا تساعد على اجراء عملية مقارنة بشكل مباشر بين التكلفة المخططة والفعلية، لأنها تعتمد على التقديرات الإجمالية للفترات السابقة.
- د. ان هذا التبويب لا يميز تأثير سلوك الكلفة بالنسبة لتغير حجم الإنتاج أو المبيعات، اي لا يفصل بين (التكاليف المتغيرة والثابتة)، والتي تعد مهمة في عملية تحديد الأسعار، وتنظيم التقارير الداخلية للإدارة على وفق اسس تحليل: التكلفة/الحجم/الربح.

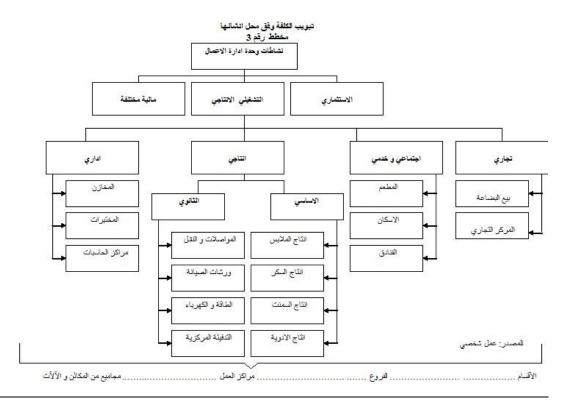
ان تقسيم عناصر الكلفة على اساس نوعي يساعد على إنتاج البيانات التي تخدم الاقتصاد الكلي أكثر من الاقتصاد الجزئي، أي الوحدة الاقتصادية. وتستخدم في عملية تخطيط السياسة الاقتصادية، عمل جداول واحتساب الدخل القومي والناتج، (input-output) – المستخدم –

المنتج أو المدخلات - والمخرجات الإجمالي والصافي، وفحص التركيب الكلفوي بشكل إجمالي للوحدات الاقتصادية وفروعها، واجراء مقارنات فيما بينها.

ثانيا: تقسيمات الكلفة حسب محل انشاءها، أي تجميعها (مركز الكلفة).

ان محل انشاء أو تجميع الكلفة يمكن ان يكون في الاقسام أو الفروع المختلفة أو ان يكون محل العمل أو مجاميع من المكائن والألات. ويتوقف نوعيته على طبيعة الأنشطة التي تزاولها الوحدة، هيكلها التنظيمي، حجمها، وغير ها.

يمكن التعبير عن تقسيمات الكلفة حسب محل انشاءها، بالمخطط (٥)، كالآتي:



ان نوع النشاط الذي تزاوله الوحدة الاقتصادية له تأثير كبير على مجمل تجميع الكلفة. فمثلا في مجال النشاط الاستثماري الذي يتم تمويله من المبالغ والاعتمادات المخصصة لأغراض الاستثمار، بغرض إعادة الإنتاج الموسع، نجد ان موضوع الاستثمار يعتبر محل انشاء وتجميع الكلفة (الأبنية والمعدات والمكائن وإنتاج موجودات ثابتة، وغيرها)، باعتبارها كأصل من أصول الوحدة.

اما في مجال الأنشطة المالية المختلفة والذي يجري تحويلها عادة من التخصيصات الخاصة بذلك، فيكون محل انشاء الكلفة مثلا: تقديم الخدمات الاجتماعية السكنية والصحية، نفقات روضة الأطفال والعائدة للوحدة الاقتصادية، وغير ها.

اما نشاط التشغيل فهو النشاط الأساسي للوحدة الإنتاجية، فيمكن تقسيمه الى النشاط الأساسي وتصنف فيها التكاليف وفق الاقسام الرئيسية للإنتاج. فمثلا في صناعة الغزل والنسيج فإن محل انشاء الكلفة، هو تكاليف الغزل، وفي صناعة السكر، إنتاج السكر، وفي صناعة الادوية، اقسام

إنتاج الادوية، وكذلك في صناعة السكاير وهكذا، والى النشاط الثانوي تصنف فيها التكاليف وفق الاقسام الخدمية والمساعدة للإنتاج. فمثلا، محطات توليد القوى الكهربائية، وورشات الصيانة وغيرها، وفي مجال النشاط الاجتماعي فيكون محل انشاء الكلفة الوحدات السكنية للعاملين، والفنادق العمالية، المطاعم، مدارس روضة الأطفال وهكذا.

في مجال التكاليف الادارية، فيكون محل انساء الكلفة الوحدات الادارية المختلفة، فمثلا: المخازن، المختبرات، مراكز استخدام حاسبات الإنتاج البيانات وغيرها، أو تكون مراكز الكلفة وفق الوظائف النوعية للوحدة (الإنتاج، الخدمات الإنتاجية، التسويقية، الادارية).

ان تقسيم الكلفة وفق محل إنشاءها ضرورة لتحقيق الغرضين الأساسيين، وهما: الرقابة، واحتساب الكلفة (تحديد تكلفة الإنتاج)، ويساعد ايضا الى حد ما على اجراء عملية الرقابة وتحديد مسؤولية الأشخاص عن التكاليف الناشئة في اقسام وأماكن العمل المختلفة. الا أننا نجد في بعض الحالات أن مراقبة كل التكاليف التي تنشأ في القسم المعين غير ممكن لصعوبة تحميل بعض التكاليف بشكل مباشر في هذا القسم، وخاصة التكاليف غير المباشرة (الادارية العامة). ومن المعلوم ان مثل هذا التكاليف توزع على الإنتاج والاقسام بالطرق الفعلية أو النسبية، وعلى فق الأسس المتفق عليها في محاسبة التكاليف، فهي اذن تقديرية، لذا تعرقل عملية اجراء الرقابة الفعلية بشكل فعال عن محل انشاء التكاليف في الاقسام.

كما ان المسؤولين الإداريين لبعض الاقسام ليس لهم تأثير على بعض التكاليف التي تنشأ في اقسامهم. وهذه الحالات تؤدي الى تجاوز التكاليف الفعلية عن المخطط لها، مما يصعب عملية الرقابة عليها واعتبار مركز انشاء الكلفة هو مركز مسؤولية عملهم أيضا. فعليه ومن اجل أداء عملية الرقابة الفعلية على التكاليف الناشئة في الاقسام المختلفة، وتحديد المسؤولين عنها، يجب تجميع هذه التكاليف (المباشرة وغير المباشرة)، وتحميل الاقسام المختلفة بشكل محدد بها.

اما بخصوص عملية احتساب الكلفة، فنجد ان محل انشاء الكلفة في الاقسام المختلفة، يسهل هذه العملية لكل قسم على حدة، ومن ثم تجميع تكاليف هذه الاقسام المختلفة في نهاية الفترة المالية، وإعداد التقارير للوصول الى الكلفة النهاية للوحدة الواحدة بغض النظر عن انشائها في القسم المعين أو المنقول اليها من قسم اخر، وخاصة في الإنتاج الذي يتألف من عدة مراحل أو عمليات متتابعة ومتعددة.

ان تقسيم الكلفة حسب محل انشاءها يظهر في بعض الحالات غير كاف لعملية احتساب كلفة الوحدة المنتجة، ومن هذه الحالات، ما يلى:

1. في الاقسام قد تكون هناك مكائن أو معدات مختلفة تستخدم منها بشكل (يدوي والآخر آلي). لذلك فإن تقسيم جزء من تكاليف الاقسام الخدمية على هذه الاقسام بشكل متساوي، قد يؤدي الى عدم تحديد كلفة الإنتاج النهائي لهذه الاقسام بشكل دقيق. اذ ان تكاليف ما تنتجه المكائن الآلية في القسم قد تكون اقل من تكاليف المكائن اليدوية، عليه يجب تقسيم تكاليف الاقسام الخدمية على هذه الاقسام بنسب مختلفة.

٢. تختلف درجة استفادة الطاقة الإنتاجية للمكائن المختلفة. ففي حال استخدام نسبة المعدل في توزيع تكاليف الاقسام الخدمية، نجد ان المكائن المستخدمة بكامل طاقتها الإنتاجية، تكون تكاليفها في إنتاج الوحدة اقل من تلك المكائن التي لم تستخدم بكامل طاقتها الإنتاجية، وتسبب هذه الحالة في تكاليف اضافية يتحملها القسم. لذلك يجب اخذ هذه الحالات بنظر الاعتبار، واستخدام معدلات

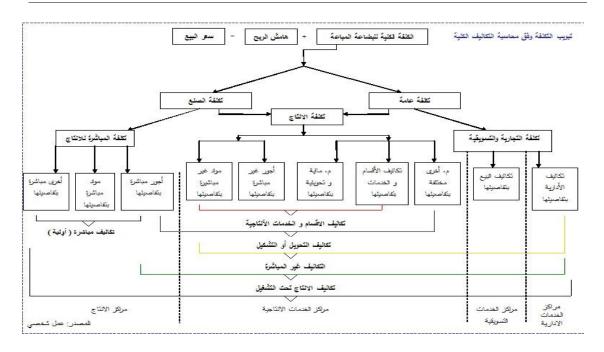
مقاربة للواقع، بهدف ازالة هذه الفروقات في تحديد كلفة الوحدة الواحدة للأقسام المختلفة. أما بالنسبة (لمحل انشاء الكلفة) للمكائن والمعدات المتماثلة في تركيب العمل (كالخراطة، والمبرادة، والمثقابة، والمصقلة) والموضوعة في المساحات المحدودة، والتي نسبيا تنفذ نفس الوظائف، يتطلب امر تجميعها وبحسب كلفة العمل لها على اساس مثلا (دينار واحد من الاجور المباشرة)، ما يقرب هذا من دقة في احتساب الكلفة.

ثالثا: تبويب عناصر التكلفة على وفق طريقة الاحتساب، اي بحسب امكانية تتبع الكلفة وعلاقتها بوحدة النشاط أو أوجه التكاليف (المباشرة وغير المباشرة).

ان عملية احتساب الكلفة تعني تحميل عناصر تكاليف الإنتاج للتشكيلة البضائعية أو مجموعة منها أو على اساس البضاعة التامة أو العمل أو الخدمة، وذلك لتحديد تكلفة المنتج لغرض تقييم المخزون وتحديد الدخل. تعد عملية احتساب الكلفة من الاجزاء الرئيسة لنظام محاسبة التكاليف. يتم تبويب عناصر الكلفة الرئيسة بحسب امكانية تتبعها لوحدة التكلفة الى عناصر مباشرة وغير مباشرة. فالأولى هي عناصر الكلفة التي يسهل تمييزها وتحمل مباشرة على وحدة المنتج النهائي. اما الثانية فلا يمكن تتبعها وتحميل وحدة تكاليف معينة منها من دون الرجوع الى قواعد واجراءات تحكيمية. فالتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، يمكن ان يشار اليهما بالتكاليف التابعة والتكاليف العامة. ان تبويب التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة، يعتمد بدرجة أولى على وحدة التكلفة التي تحتسب تكلفتها.

ان معيار التبويب يقوم اساسا على ايضاح العلاقة بين عناصر الكلفة من ناحية ووحدة المنتج من ناحية اخرى. ان التكلفة التي تتحملها الوحدة تكون خاصة ولازمة لوحدات منتج معين على وجه التحديد، فهي بذلك تكون عناصر مباشرة. اما ان تتحمل الوحدة تلك التكاليف عادة وبصفة عامة للنشاط كله مثل مرتب المدير والإداريين أو ما شابه ذلك، فإنها تكون عناصر غير مباشرة.

ان عناصر التكاليف المباشرة يتم تبويبها وتحميلها واحتسابها على وحدات المنتج النهائي مباشرة من خلال واقع المستندات المصدرية والاصلية. اما عناصر التكاليف غير المباشرة فيتم احتسابها على وحدات المنتج النهائي على وفق المعدلات أو النسب والقواعد المعمول بها في نظام محاسبة التكاليف، لذا لا يمكن تحميلها مباشرة من المستندات الاصلية. ويمكن تبويب التكاليف غير المباشرة على وفق محل انشائها الى تكاليف الاقسام والتكاليف الادارية العامة. وتكاليف الاقسام هي الاخرى تقسم الى تكاليف ذات علاقة بحركة وتشغيل المكائن والمعدات الإنتاجية، وهي عادة تكون متغيرة، وكذلك التكاليف العامة للأقسام وتكون ثابتة. ان مثل هذا التبويب يعتمد بشكل مباشر أو غير مباشر، بعلاقة الكلفة مع مراحل الاحتساب. يمكن التعبير عن ذلك على وفق محاسبة التكاليف الكلية، بالمخطط ٢ الاتى:



ان تسجيلات الكلفة على وفق هذا التبويب، يساعد الوحدة الاقتصادية على معرفة وفحص وتقييم تركيب الكلفة الحقيقية لإنتاج الوحدة المنتجة. كما انه يسهل على عملية المقارنة بين الكلفة الفعلية المتحققة والمخططة سابقا، بهدف الوصول الى تخفيض كلفة الإنتاج مستقبلا.

ان المراحل والمعلومات المطلوبة في عملية الاحتساب، تخضع الى نوع الإنتاج، اسس تخطيط ومراقبة الكلفة، الامكانية الفنية اللازمة لاحتساب كل حالة من هذه المراحل.

ان احتساب الكلفة حسب هذا التبويب، تساعد الوحدة الاقتصادية على عملية اتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية في المجالات التالية:

- التغيرات في التشكيلة الإنتاجية عن طريق اضافة إنتاج جديد في مراحل الإنتاج، أو زيادة في إنتاج التشكيلة الموجودة.
 - ٢. تحديد حجم الإنتاج من كل تشكيلة إنتاجية.
 - ٣. اختيار الطرق الفنية اللازمة في تحديد وحدة المنتج.
- عرفة مستوى استخدام المواد والعمل في احتساب كلفة الوحدة المنتجة، ومن ثم معرفة ربحية الإنتاج أو الخدمة، وذلك من خلال الرقابة الفعلية المباشرة على عناصر المواد والعمل المباشر،

والرقابة غير المباشرة على عناصر التكاليف غير المباشرة، من خلال تخطيطها في ضوء معرفة وخبرات الوحدة الاقتصادية لتكاليف الإنتاج.

ان عملية احتساب الكلفة على وفق تبويب عناصرها الى مباشرة وغير مباشرة تكون اسهل من عملية احتسابها على وفق محل انشائها. وهذا ناجم وفق التقسيم الأول، عن حقيقة وجود لوائح وتعليمات توضح المفاهيم والاسس والبيانات التي تتضمنها كل مرحلة من مراحل احتساب كلفة الوحدة المنتجة، وهذه، اي عملية احتساب الكلفة تساعد على تحديد تركيب عملية احتساب الكلفة للفروع التابعة للوحدة، وكذلك الحصول على البيانات اللازمة والضرورية لعملية تخطيط وتسجيل التكاليف، وكما تسهل ايضا في اجراء عملية المقارنة بين تكاليف الوحدة المنتجة لهذه الفروع. ان كفاية البيانات الناتجة عن تبويب الكلفة على اساس الاحتساب ومحل انشائها في

عملية اتخاذ القرارات الادارية، تتوقف بدرجة كبيرة على مدى تحليل عناصر الكلفة في مراحل تسجيلها على وفق هذين التبويبين.

رابعا: التبويب على وفق سلوك التكلفة تجاه التقلبات في مستوى النشاط، اي تبويب عناصر الكلفة الى التكاليف الثابتة والمتغيرة والمختلطة.

ان تحديد تكلفة الإنتاج يتطلب فصل مجموعة بنود التكاليف الناشئة في سبيل استخدام عوامل الإنتاج، عن مجموعة البنود التي تتحملها الوحدة بنتيجة السياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية. ان لهذا الفصل اهمية، وذلك من اجل اظهار العائد الحقيقي لكل وحدة اقتصادية ولكل قطاع نوعي، ورسم السياسة السعرية السليمة. تتفاوت عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم الإنتاج أو المبيعات. هناك عناصر تكاليف معينة تميل عموما الى التغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط، وبهذا تسمى بالتكاليف المتغيرة. في حين تبقى بعض العناصر الاخرى ثابتة، وتسمى بالتكاليف الثابتة. ان مقدار تكلفة الإنتاج يرتبط ارتباطا وثيقا بالتغيرات التي تطرأ على حجمها، اي ان تكلفة الإنتاج لابد ان تكون دالة في حجم الإنتاج. ويمكن التعبير عن درجة خضوع الكلفة وعلاقتها بتغير حجم الإنتاج، بالمعادلة التالية:

 $c=\Delta$ ك: Δ أ (c. cرجة خضوع الكلفة لتغيرات حجم الإنتاج، Δ ك. دالة زيادة الكلفة الحقيقية ، Δ أ. دالة زيادة حجم الإنتاج).

وعليه فان علاقة مجموعة من عناصر التكلفة، بتغير حجم الإنتاج ، يمكن ان تكون بأشكال مختلفة.

مجموعة التكاليف الثابتة نسبيا يمكن ان تكون العلاقة c = c بالنسبة لمجموعة بنود التكاليف التي تتغير بشكل متناسب، بتغير حجم الإنتاج، تكون c = c واحد. اما بالنسبة لمجموعة بنود تكاليف شبه ثابتة، متغيرة، فإن العلاقة تكون c > c صفر.

تنشأ التكاليف الثابتة عادة خلال فترة زمنية معينة، نتيجة ايجاد طاقة إنتاجية أو فنية أو بيعية أو ادارية، استعدادا للإنتاج. ان اكثر بنود هذه التكاليف تنشأ نتيجة لقرارات الادارة العليا، سواء كانت لفترات طويلة أم متوسطة من الزمن. لذلك نجد صعوبة في الرقابة عليها من المستويات الادارية المختلفة في فترات قصيرة، لكونها لا ترتبط مباشرة بحجم الإنتاج.

اما التكاليف المتغيرة، فهي عناصر التكاليف المسموح بها لاستخدام الطاقة في الإنتاج وتسويق وحدات الإنتاج، طالما بقيت العناصر الاخرى على ماهي عليه. وهي تتميز بانها تتغير بشكل يتناسب مع التغير في حجم النشاط، وتحمل بها الوحدة المنتجة مباشرة. وتخضع للرقابة في الفترة القصيرة، لكونها تكاليف إنتاج الوحدة الواحدة، لذا تسمى بتكاليف الإنتاج. وهي تأخذ اشكالا مختلفة (تكاليف تناسبية، تصاعدية، تنازلية).

هناك مجموعة من التكاليف تجمع بين خصائص عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة. فهي تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن بنسبة بسيطة. كما انها تنشأ حتى لو كان حجم الإنتاج صغيرا، لذا تسمى بتكاليف شبه متغيرة. اما تكاليف شبه الثابتة، فهي خليط ما بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، ولكنها اقرب الى الثبات منها الى التغير.

ان تبويب عناصر التكلفة الى الثابتة والمتغيرة، له اهمية كبيرة من وجهة نظر الوظائف الادارية، وذلك لأغراض التخطيط والرقابة والتنبؤ بالأرباح وتحليلها، وفي عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية. والاستفادة المثلى من استخدام الطاقة الإنتاجية، بهدف زيادة الإنتاج وتخفيض الكلفة، ومن ثم تحديد الحد الادنى لمستوى الاسعار في الفترة الزمنية القصيرة، وما له من تأثير كبير على السياسة البيعية واختيار المفاضلة في العروض المقدمة، وخاصة للمنتوجات المعدة للتصدير. ويمكن تلخيص ذلك كالاتي:

1. في مجال تحديد تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير: تحديد متوسط التكلفة المتغيرة للمنتوجات ذات الاهمية، اذ لا تستطيع الوحدة الاقتصادية ان تحقق ارباحا من حجم معين، الا إذا كانت الاسعار المحددة تغطي تكلفتها النقدية التي تتحملها في سبيل الإنتاج. بينما يمكن تحديد الاسعار باقل من التكلفة الكلية (المتغيرة + الفترية) وتحقيق الربح، وذلك لان تحقيق الربح يتوقف على عائد أو هامش المساهم (المبيعات - التكاليف المتغيرة) المتحصل عليه من بيع المنتجات المختلفة في تغطية الاعباء الفترية للوحدة.

٢. في مجال المراقبة: بما ان التكاليف المتغيرة تتأثر بالنشاط السائد، فإن عملية تخطيطها ومن ثم الرقابة عليها تكون سهلة من خلال حصر مسؤولية الانحرافات الخاصة بعناصرها التي تكشفها عملية المقارنة، وتقع على عاتق المشرفين بالأقسام والمراكز الإنتاجية.

7. في مجال التخطيط: بما ان عملية حصر عناصر التكاليف المتغيرة ممكنة وتحديدها مسبقا وتنسيبها مباشرة الى النشاط السائد، فإن عملية تخطيطها تكون سهلة. ونجد ان عملية المقارنة والمفاضلة بين تكلفة كل امر أو سياسة والايراد المنتظر منها تقوم على مقارنة عناصر التكاليف التى تتأثر بهذه السياسات وتنحصر في عناصر التكاليف المتغيرة.

٤. في مجال قوائم التكاليف: ان عرض البيانات للقوائم المالية على اساس التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة ، تعطي للإدارة فكرة واضحة عن حجم اعبائها التي تشير لمدياتها الزمنية، ومدى نجاحها في تغطيتها، وتسهل عملية اتخاذ القرارات الادارية. فتقسيم مراحل قياس الربح على اساس من هامش الربح أو لا (صافي المبيعات ـ تكلفة المتغيرة)، ومن ثم صافي الربح في المرحلة الثانية، هو اكثر دقة من التقسيم التقليدي، الذي يقوم على اساس من مجمل الربح (المبيعات ـ تكلفتها الكلية)، وصافي الربح واظهار هما بمرحلة واحدة. ففي الحالة الأولى يظهر هامش الربح الحقيقي من النشاط البيعي، ويظهر صافي الربح مدى نجاح الادارة في تغطية الاعباء الدورية. اما في الحالة الثانية، فيتضمن مجمل الربح بعض عناصر التكاليف الفترية التي تخص نصيب المخزون السلعي، وذلك بترحيلها الى السنة التالية، ومن ثم لا يمثل مجمل الربح، مدى نجاحها في تغطية الاعباء الفترية. وتستخدم هذه الطريقة في عرض التكاليف، عادة في اعداد قوائم التكاليف للأغراض الداخلية.

خامسا: تبويب عناصر الكلفة على وفق مدة التكاليف: على وفق هذا الاسلوب يتم تبويب عناصر التكلفة على الأساس التاريخي - الفعلي. وهذا يعني تجميع عناصر التكلفة واحتسابها حسب حدوثها الفعلي، وبذلك فإنه يمد الادارة بالبيانات التاريخية بعد انتهاء فترة النشاط، ما يكون قليل الفائدة للاعتماد عليه في مجالات المقارنة والتخطيط والرقابة وعملية اتخاذ القرارات. ان هذا التبويب لا يأخذ بنظر الاعتبار الظروف المستقبلية.

وفي مجال الرقابة ستعتمد الادارة في اكتشاف الانحرافات على مقارنة القوائم الفعلية للفترة الحالية بالقوائم الفعلية للفترة السابقة والفترة المماثلة من العام المنصرم، ومن ثم فإن نتيجة المقارنة قد لا تكون دقيقة، وذلك لاختلاف الظروف السائدة في الفقرات التي اتخذت اساسا للمقارنة. وان هذا التبويب لا يساعد الادارة والمرؤوسين في وحدات ادارة الأعمال بان يؤدوا وظائفهم الادارية على وجه فعال، لكونها تعبر عن عناصر الكلفة بمعلومات تاريخية متأخرة.

استخدم هذا التبويب بشكل واسع في الماضي، عندما كانت انظمة محاسبة التكاليف تركز فقط على هدف أو غرض واحد يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج، وذلك لتقويم المخزون وتحديد الدخل. اما نظم التكاليف الحديثة، فهي تهدف فضلا عن ذلك الى إنتاج وتوفير عديد من بيانات التكاليف لخدمة مجموعة كبيرة من القرارات الاقتصادية، لعل اهمها، ما يلى:

- ١. ايّ المنتجات يجب ان تنتجها الوحدة، وأيّها يجب التوقف عنها؟
- ٢. هل من الافضل تصنيع جزء من الإنتاج النهائي، أو الحصول عليه من مصادر اخرى؟
 - ٣. ماهي الاسعار التي يتم بموجبها تسعير الإنتاج؟
 - ٤. هل يجب التوسع في الاقسام الإنتاجية، أو التوقف عن بعض خطوطها؟
 - ٥. هل يتم الإنتاج للتسويق المحلي ام للخارج؟
 - ٦. هل يلزم تغير طرق التصنيع؟

ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة الى تبويب عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المنتظر تحقيقها عناصر التكلفة مقدما، وخاصة بالنسبة لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المنتظر تحقيقها خلال الفترة القادمة. اما التكاليف الأولية للإنتاج ، فتعتمد على اساس فعلي. وبهذا تتألف التكلفة الصناعية من العنصرين (التكاليف الأولية الفعلية + التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة). أو تحاول الادارة التنبؤ بعناصر التكاليف من المواد والاجور والتكاليف غير المباشرة المنتظر تحقيقها خلال الفترة التالية. وبالتالي فإن الإنتاج الذي يسلم للمخازن، يقوم على اساس تقديري-- مخطط (يحمل عادة بالتكاليف التي يجب ان تكون عليه، بدلا من التكلفة الفعلية). بحيث تكون التكلفة الصناعية عبارة عن (التكلفة الأولية المخططة + تكاليف صناعية غير مباشرة مخططة ايضا). ففي هذه الحالة تظهر عملية الرقابة بشكل فعال. ويمكن المقارنة بين ما هو المقدر أو المخطط سابقا، وما يتحقق فعلا ومعالجة الفروقات في نهاية الفترة حسب الاصول. على وفق هذا التبويب يمكن إنتاج المعلومات التي تساعد المرؤوسين واقسام الادارة المختلفة على وفق هذا التبويب يمكن إنتاج المعلومات التي تساعد المرؤوسين واقسام الادارة المختلفة للوحدة، واستخدامها لأغراض عمليات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية.

من خلال ما عرضناه انفا، نستطيع استنتاج أهم النقاط الرئيسة فيما توصل عليه هذا البحث، يمكن إجمالها بما يلى:

١. ان المعلومات التي يمكن الحصول عليها من اتباع تبويب عناصر التكلفة حسب النوع، تخدم بالدرجة الأولى الاقتصاد الكلي. وهي قليلة الفائدة للاقتصاد الجزئي. لذلك تظهر اهمية هذا التبويب وبشكل اكثر تفصيلا في النظام المحاسبي للتكاليف في الاقتصاد المخطط أو الموجه، عنها في اقتصاد السوق. فمثلا في المؤسسات الأمريكية التي تأثر المحاسبة نسبيا في عملية اتخاذ القرارات الادارية، لا يعار أهمية لهذا التبويب، ولا يظهر بشكل مفصل، بل يعتمد على تبويب

عناصر الكلفة على وفق وظيفي، وحسب امكانية تتبع الكلفة و علاقتها بوحدة النشاط (الاحتساب)، في تقارير الكلفة.5

ان الأخذ بهذا التبويب، هو امر ضروري ولابد منه، لأنه يعد المدخل الأولي لحسابات الكلفة. وبمعنى اخر يشكل حلقة الوصل بين حسابات نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

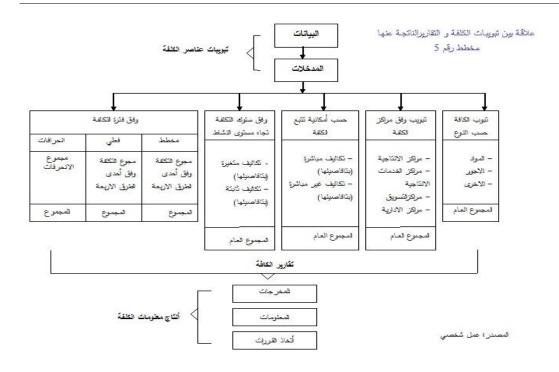
٢. ان البيانات التي ينتجها اسلوب تبويب عناصر التكلفة حسب امكانية تتبع الكلفة وعلاقتها بوحدة النشاط ـ أوجه التكلفة، تخدم بالدرجة الأولى الاقتصاد الجزئي (على مستوى الوحدة الاقتصادية). وهي سهلة التطبيق وخاصة عندما تكون هناك عادة لوائح وتعليمات توضح المفاهيم والاسس والبيانات التي تتضمنها كل مرحلة من مراحل احتساب كلفة الوحدة المنتجة.

٣. ان استخدام اسلوب تبويب عناصر التكلفة الى المتغيرة والثابتة والمختلطة، يساعد على تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة في عمليات احتساب الكلفة وتقييم المخزون وتحديد الدخل، وكذلك إنتاج المعلومات عن طريق إعداد التقارير الداخلية وما تحتويه هذه المعلومات من الفوائد في عملية تحليل (الكلفة/الحجم/الربح)6، واتخاذ القرارات الداخلية. ومن جهة اخرى نجد ان هناك صعوبة في تطبيق هذا الاسلوب في الحياة العملية، ويحتاج الى جهود وخبرة كبيرتين لتحليل وفصل بين عناصر الكلفة.

٤. من الضروري استخدام اكثر من تبويب واحد لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تتميز أنشطتها بالمحدودية، ولا تحتاج طبيعة عملها الى إنتاج كمية كبيرة من المعلومات الادارية، يمكن الاكتفاء بنوعين من هذه التبويبات على ان يكون من ضمنه التبويب النوعي. اما في الوحدات المتوسطة والكبيرة، يفضل اتباع اكثر من تبويبين في ان واحد، بل في بعض الاحيان (اذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، اتباع كل هذه الانواع من التبويبات المذكورة ، وإعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، كما موضح هنا في المخطط ٧:

⁵ T. Lang, Cost Accountants Handbook, New York 1945 P.117-118

 $^{^{-6}}$ تشارلز ت. هونجرن، المصدر السابق ص. $^{-86}$ المزيد من التفاصيل انظر .



فمثلا إعداد تقرير عن التكلفة على وفق التبويب النوعي للجهات الخارجية ـ المركز، للاستفادة منها في اغراض الاقتصاد الكلي. كذلك إعداد تقرير عن التكلفة على وفق تبويب امكانية تتبع الكلفة (المباشرة وغير المباشرة)، وبيان مراحل متعددة لاحتساب الكلفة مبينا فيه بنفس الوقت تبويب عناصر كلفة على الأساس التاريخي والمقدر مقدما، وذلك لأغراض المقارنة والرقابة الفعلية. كذلك إعداد تقرير عن الكلفة على وفق التبويب على اسس مراكز الكلفة لأغراض تحديد المسؤوليات ومتابعة وتوجه عناصر الكلفة، وهكذا.

ومن جهة اخرى نجد ان اتباع اكثر من تبويب لعناصر الكلفة تشكل صعوبة كبيرة في الحياة العملية، من حيث تعدد التسجيلات والسجلات والزيادة في الموظفين، ولا سيما اذا كان تطبيق النظام يقوم على الاداء اليدوي. ويمكن القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الالكترونية في عملية إنتاج المعلومات، ما يسهل عملية تطبيق اكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم إعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الاتصال الى المستوى الاداري المناسب. واذا احسن تصميم انظمة التقارير وحدد في الخطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي الى التكامل في عملية الرقابة وإنتاج المعلومات.7

٥. يمكن تبويب انواع التكلفة هذه، وخاصة تبويب التكلفة حسب (مراكز الكلفة)، وذلك بإضافة تبويب اخر لعناصر التكلفة، وهو حسب (مراكز المسؤولية)، اي ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها وليست على العناصر ذاتها. ان مركز المسؤولية في هذه الحالة يختلف عن مراكز التكاليف المعروفة بتحميل التكاليف على وحدات النشاط. في حين ان مركز المسؤولية يضم فقط تلك المجموعة من العناصر التي تحدث بمعرفة شخص معين وتحت المسؤولية الشخصية. ففي هذه الحالة يستوجب ضرورة تبويب عناصر التكاليف عند المنبع، اي مع حدوث الانفاق (الصرف) الى ما يمكن التحكم فيه (خاضع للرقابة) وما لا يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة)

صفحة | 24

⁷ منير محمود سالم "انظمة المحاسبة الالية" مكتبة الجلاء الحديثة بالمنصورة مصر 1969 ص. 10-20

عند مستوى اداري معين. وذلك حتى نستطيع تطبيق نظام محاسبة تكاليف المسؤولية، التي تعد من احدث المداخل العلمية لعملية الرقابة.8

والخلاصة يمكن القول ان اختيار الوحدة الاقتصادية في تطبيق اي من هذه التبويبات المذكورة، تتحدد بعوامل كثيره، نذكر اهمها على سبيل المثال وليس الحصر، فيما يلى:

- ١. حجم وطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية.
- ٢. طبيعة ونوع الإنتاج والتشكيلة الإنتاجية التي تنتجها.
 - ٣. الهيكل الاداري والتنظيمي للوحدة.
- ٤. درجة تنظيم وتطبيق النظام المحاسبي بشكل عام، والتكاليف بشكل خاص في الوحدة.
 - ٥. النظام الاداري المعمول به (المركزية واللامركزية).
 - ٦. التكنيك والتكنولوجيا المستخدمة في العمليات الإنتاجية.
 - ٧. استخدام البرامج والموديلات الإلكترونية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
 - ٨. امكانية وخبرات الكوادر الموجودة في الوحدة.
 - ٩. الغرض من كمية ونوعية المعلومات المنتجة للأغراض الادارية.
 - ١٠. توفير الامكانيات الفنية والادارية والمالية في تطبيق النظام وغيرها.

صفحة | 25

⁸ Charles T. Horngren, Cost Accounting: A Managerial Emphasis; Fourth Edition, PHI, London 1977 P.250-260

الفصل الثاني: تقسيم عوامل الإنتاج الأساسية

أولا: تنظيم وتخطيط ومراقبة عنصر المواد الخام (مفهوم الخامات والمواد، دور شراء المواد، تسعير الخامات والمواد المصروفة للإنتاج، القيود المحاسبية لمعالجة المواد)

تتألف عوامل الإنتاج الأساسية من:

العمل؛
 وسائل الإنتاج، وتنقسم الى:
 أ- وسائل العمل،
 ب- مواضيع العمل

وسائل العمل: هي جميع الوسائل المادية التي يؤثر الانسان بها على مواضيع العمل ليتغير شكلها بما يتلائم واهدافه (الألات والتجهيزات والأدوات وغيرها). وهي كذلك الظروف المادية الضرورية لسير العملية الإنتاجية كافة في ظروف طبيعية، كالأبنية والمنشآت.

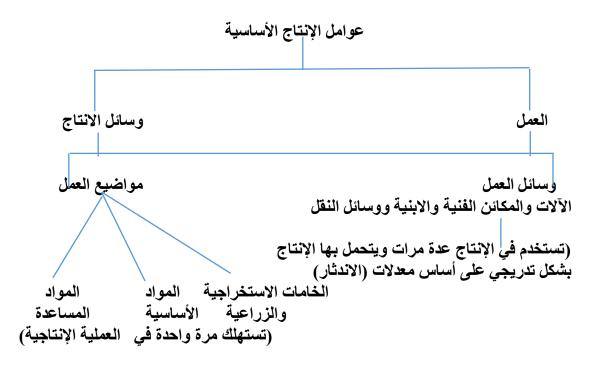
مواضيع العمل: هي كل ما تتعرض للتحويل والتصنيع أثناء العملية الإنتاجية، مثل الخامات، المواد الأساسية، المواد المساعدة، التي يعالجها الانسان بمساعدة أدوات العمل، بهدف تحويلها الى منتجات نصف مصنوعة والى سلع تامة الصنع.

الخامات: وهي مواضيع العمل التي تتعرض لتأثير العمل، وتمثل عادة منتوجات الصناعة الاستخراجية او الزراعية. تشكل الخامات بشكل عام مادة الانطلاق للصناعات التحويلية، وهي تشمل: النفط الخام، والفلزات، القطن، الصوف، الحرير، وغيرها.

المواد الأساسية: وهي مواد العمل التي تشكل الأساس المادي للمنتجات المصنعة، مثل القطن، الصوف، الحرير في صناعة الغسل والنسيج، والمعادن في صناعة الاليات، والجلود في صناعة الأحذية والمنتوجات الجلدية، والاخشاب في صناعة الموبيليات.

المواد المساعدة: وهي المواد التي تساعد على تنفيذ العملية الإنتاجية وتضاف الى المادة الأساسية، لتكسبها مزايا نوعية خاصة، و/او لتغيير شكل المنتوج النهائي، مثل الاصباغ والنشا في صناعة الغزل والنسيج، او الدهون في صناعة الاليات او مواد تستعمل لتسهيل سير العملية الإنتاجية ذاتها، مثل الوقود والطاقة الكهربائية كتدفئة وتهوية أماكن الإنتاج، كذلك المواد اللازمة لتغليف او تعبئة او لف المنتوجات التامة الصنع، مثل الورق، والمقوي (كارتون)، الاكياس، الصناديق وغيرها.

تختلف وسائل العمل عن مواضيع العمل التي تستهلك بمجملها في دورة إنتاجية واحدة، بانها تساهم في الإنتاج لفترة زمنية طويلة (عدة مرات)، وتحمل قيمها على المنتجات المصنعة بالتدريج، أي بمقدار النقص التدريجي (الاستهلاك) الحاصل في قيمتها نتيجة لمساهمتها في العملية الإنتاجية. يمكن التعبير عن عوامل الإنتاج، بالمخطط ٨ الاتي:



تهتم محاسبة التكاليف بتنظيم الخامات والمواد الأساسية والثانوية (المساعدة) في مراحل دورتها، كالاتى:

الشراء ____ التخزين ___ التسعير ___ التصريف ___ الإنتاج (تحميل الإنتاج بها) ___ الجرد وتحديد المتبقى منها وتسعيرها ___ الرقابة عليها خلال هذه الدورة.

تلعب الخامات والمواد الاساسية والمساعدة دورا أساسيا في عملية إنتاج الخيرات المادية، لذا يقتضي اعارة أهمية كبيرة للتنظيم العقلاني لهذه المواد في دورتها الإنتاجية، وتقويم المخزون السلعي منها. معايرتها والرقابة الفعلية لحفظها وصيانتها. ان كل اسراف او تبذير وعدم عقلانية في استخدام الخامات والمواد، يؤثر في زيادة التكلفة الاجمالية للمنتجات، والعكس صحيح في حالة تجنب ذلك، مما يوفر مبالغ كبيرة يمكن للوحدة الصناعية الاستفادة منها في المجالات الأخرى. لذا على الوحدة الصناعية ان تعير أهمية خاصة لمحاسبة المواد، وتتضمن الاتي:

 إثبات وتوثيق كافة العمليات المحاسبية المتعلقة بحركة المواد في مراحل دورتها المشار اليها أعلاه، بشكل منتظم وصحيح وفي الوقت المناسب؛

٢. تسعير المستلزمات السلعية الواردة الى المخازن، ومن ثم المصروف منها (بالكمية والقيمة) الى التشغيل، لتحميلها على المراكز المستفيدة منها؛

٣. اعداد دليل ترقيم للمواد وتعديله ومتابعة استخدامه، مع استخدام بطاقات الرقابة اللازمة بالكمية والقيمة؛

٤. مراقبة مستويات المخزون من الحد الأعلى والادنى، وذلك بالتنسيق مع الإدارات المعنية؛
 ٥. تنظيم ومتابعة الجرد المستمر والجرد الفعلي في نهاية الدورة المالية، وكلما اقتضت الحاجة

الى ذلك؛

7. تنظيم كشف شهري بحركة المواد يتضمن الرصيد في أول المدة لكل مادة، المدخلات والمخرجات والرصيد في نهاية الشهر بالكمية والقيمة؛

٧. تنظيم عملية صرف المواد من المخازن الى أماكن الإنتاج في حدود والمعابير الموضوعة، والتأكد من أن جميع الكميات المسحوبة من المخازن قد استعملت في عمليات صنع المنتجات، وكذلك مراقبة المرجعات من المواد غير المصروفة الى المخازن، وتأشير ذلك على بطاقات الرقابة؟

 ٨. تحليل المستلزمات السلعية المصروفة حسب نوعها على مراكز التكاليف الانتاجية والخدمية

والتسويقية والإدارية؛

 ٩.حصر وتحديد مقدار ما تستهلكه كل وحدة تكاليفه من الخامات والمواد، وفق معايير طبيعية

ونقدية؛

- ١٠ . إقامة رقابة فعالة ومستمرة على:
- أ تخزين المستلزمات السلعية في أماكن ملائمة، تجنبا لحدوث أي تلف او تلاعب، وتسهيل عملية صرفها، بأقل الجهود والتكاليف؛
- ب ـ حسن استعمال المستلزمات السلعية المصروفة في التشغيل، والقضاء على كل هدر او ضياع؛
- 11. إجراء الجرد الفعلي وتقديم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية، تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية؛
- 11. إظهار المواد قليلة الحركة والراكدة في مستودعات مخازن الوحدة، والتي لا تستخدم في الإنتاج والمصنوعات، التي لا تلاقي رواجا في السوق، تمهيدا لاتخاذ الإجراءات لبيعها، بهدف تعبئة الإنتاج الداخلي، ولتجنب تلف المواد لطول زمن تخزينها، وعدم تعطيل رؤوس الأموال فيها. ة

ان عملية مراقبة وضبط تكاليف المواد أمر ضروري في وحدات الصناعية. ومن أجل تحقيق هذه الرقابة، لابد في اتباع الاجراءات التنظيمية والتشغيلية الاتية:

- استخدام الميز انيات التقديرية للمبيعات والمخزون السلعي وجداول الإنتاج، واعتبار ذلك أساسا لإدارة المشتريات للاسترشاد بها في اعمالها؛
- تنظيم وتنميط الإجراءات المتعلقة بشراء واستلام وتخزين المواد، وصرف جميع أنواع المواد؛
- استخدام مجموعة كاملة من المستندات والدورة المستندية في عملية شراء وخزن وصرف المواد
- في الوحدة. وفي بعض المصانع الكبيرة يتم اعداد هذه المستندات والسجلات، لتسجيل البيانات على بطاقات بشكل الكتروني؛
 - تنظيم الجهاز الإداري الخاص بالرقابة على المواد، بطريقة تكفل اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بها في الوقت المناسب، وتحديد العلاقة بين المخازن والإنتاج، ومحاسبة المواد من خلال وجود نظام مراقبة داخلية فعالة؛
- المحافظة على المواد أثناء الخزن ومراقبتها عن طريق استخدام نظام دقيق للضبط الداخلي يوفر
 - تحديد المسؤولية والمحاسبة عن المواد، وذلك لمنع الغش والتلاعب او السرقة؛
 - ضرورة استخدام نظام لتسعير المواد الصادر من المخزن، بحيث يتمشى مع ظروف الوحدة وطبيعة المواد المستخدمة ودورية مخزونها.

تجري مراقبة وضبط تكاليف المواد خلال دورتها الكاملة بحيث تغطي جميع الاعمال المتعلقة بالمواد، ابتداء من مرحلة طلبية المواد وخزنها واصدارها للاستخدام في العمليات الإنتاجية. وتتكون هذه الدورة من:

اعداد مواصفات المواد المستخدمة في الإنتاج من قبل قسم التخطيط وتنظيم الإنتاج، ودراسة
 كل ما يتعلق بها؟

٢. قيام قسم المشتريات بمهام شراء وتوفير هذه المواد، وبذلك تؤدى الأنشطة التالية:

أ. اعداد طلبية الشراء لصنف المواد؛

ب. حصول الأسعار من الموردين والمقارنة بينها، واختيار أفضل الأسعار وبنوعية أحسن

لشراء المواد؛

ج. إصدار أوامر الشراء؛

د. استلام فواتير الشراء ومراجعتها وارسالها الى إدارة الحسابات لإثباتها في الدفاتر؟ ٣. إرسال المواد الى قسم الاستلام بغية تايد باستلامها ومطابقتها بالمواصفات المطلوبة في طلبية الشراء، من حيث الوزن والكمية والجودة، وتثبيت النواقص ان وجدت. وعادة تجري عملية الاستلام عن طريق اللجنة التي تحرر محضر بالاستلام وترسل نسخة منه الى إدارة المشتريات وقسم المخازن؟

٤. يقوم قسم المخازن بتايد استلام المواد بعد تأكد وتحقيق في الكمية والنوعية وتخزين المواد في الأمكنة الملائمة في المخازن، بعد تنزيلها في بطاقة الصنف وبطاقات المراقبة. ويصدر المواد الى اقسام الصنع المختلفة بموجب اذونات صرف معتمدة، ويرسل كشف دوري بأذونات الصرف الى قسم محاسبة التكاليف، وذلك لإثبات القيود اللازمة لتسجيل المشتريات من المواد ومردوداتها الى الموردين، واستخداماتها في اقسام الانتاج او الخدمات، ورد المواد والمهمات الزائدة في تلك الاقسام الى قسم المخازن، وتسجيل الإنتاج التالف او المعيوب، كما يجب الاحتفاظ بسجلات تحليلية لأصناف المخزون.

والخلاصة يمكن القول، ان النماذج التي يمكن ان تستخدم في رقابة شراء واستلام المواد واصدار ها للتشغيل هي كالاتي:

طلب الشراء ___ أمر الشراء ___ تقرير الاستلام __ تقرير مردودات المشتريات ___ بطاقة أستاذ المخازن ___ بطاقة التخزين.

تتضمن عادة تكاليف شراء المواد العناصر، الاتية:

- عمولة المشتريات ورسوم التأمين والرسوم الجمركية؛
 - مصروفات النقل؛
 - الخصم النقدى؛
 - مصروفات التخزين؛
 - مصروفات أخرى.

ان المعالجة المحاسبية لهذه المصروفات يتم عن طريق تخصيص حساب خاص لها، ويجعل مدينا بما تتحملها الوحدة الصناعية من هذه المصروفات عند استحقاقها، على ان تحمل كل كمية

من المواد المنصرفة للإنتاج بنصيبها من هذه المصروفات على أساس معدل تقديري محسوبا مقدما في اول الفترة المالية وعلى أساس مجموع المصروفات التقديرية، وتحسب وفق المعادلة الاتبة:

القيمة التقديرية لمشتريات المواد مضروبا بمعدل " يساوي معدل تقديري لتحميل هذه المصروفات على المواد المصروفة.

يمكن أن تضاف هذه المصروفات الى قيمة المواد الأولية عند صرفها من المخازن لأقسام الإنتاج بدلا من إضافتها الى قيمة هذه المواد عند ورودها للوحدة الصناعية. فمثلا إذا فرضنا ان المواد الأولية المصروفة الى امر انتاج يساوي ٠٠٠ دينار، ومصروفات الشراء ١٠٠ دينار، وكان معدل تحميل مصروفات الشراء ٥٪، فإنه تضاف الى قيمة هذه المواد ٤٠ دينار، ويمكن تعبير عن ذلك بالقيود المحاسبية كالاتى:

أولا: في سجلات المحاسبة المالية

١. عند الشراء: ٨٠٠ من ح/مشتريات المواد والخامات

١٠٠ من ح/ مصروفات الشراء

٩٠٠ الى ح/ الصندوق، البنك، الدائنون

شراء المواد ومصروفاتها، أما نقدا، البنك او على الحساب

ثانيا: في سجلات محاسبة التكاليف

٢ . ٨٠٠ من ح/احتساب المواد والخامات

١٠٠ من ح/احتساب مصروفات الشراء

٨٠٠ الى ح/ مشتريات المواد والخامات

١٠٠ الى ح/ مصروفات الشراء

غلق شراء المواد ومصروفاتها

٨٤٠.٣ من ح/ مراقبة تكاليف انتاج الأساسية

۸۰۰ الى ح/ احتساب المواد والخامات

٤٠ الى ح/ احتساب مصروفات الشراء

تحميل الإنتاج بالمواد المصروفة مع المصاريف

هناك طرق عديدة لتسعير الخامات والمواد المصروفة من المخازن الى الإنتاج، واهمها، كالاتى:

1. طريقة سعر التكلفة الفعلية. Actual Cost

٢. طريقة القيمة الاستبدالية. Replacement Value

٣. طريقة وارد أولا المنصرف أولا FiFo

٤. طريقة الوارد أخير ا المنصرف او لا LiFo

٥. طريقة متوسط سعر الشراء (المتوسط المتحرك) The Average

٦. طريقة السعر الثابت (المعياري) Purchase Price

ان الطرق المذكورة أعلاه كلها متبعة في الحياة العملية، وهي متباينة في أسسها ولذلك فإن ما يصلح منها لصناعة ما قد لا يصلح لصناعة أخرى. ويتوقف اختيار الواحدة منها لأحدى هذه الطرق على طبيعة الإنتاج والخامات المستخدمة وكالاتى:

- ما إذا كانت الخامات مشتراة خصيصا لطلب او بموجب عقد معين؟
- ما إذا كانت الخامات مسحوبة من كمية تخزنها الوحدة، بحيث يتطلب العمل الى تعويض المستهلك منها لشراء جديد أول بأول (أي توفرها بشكل دائم)؛
- ما أذا كانت الخامات من النوع الذي يترتب على تخزينها او توزيعها زيادة او نقص في قيمتها.

ونحاول ان نشرح بشكل موجز طبيعة كل طريقة من هذه الطرق، مزاياها وعيوبها.

- ا. طريقة سعر التكلفة الفعلية: ويقصد بها السعر الذي اشتريت به الخامات فعلا كما بفاتورة المورد، بما في ذلك مصاريف الشراء والنقل. ويترتب على هذا ان سعر الخامات (أستاذ المخازن) بسعر التكلفة الفعلي لها، فاذا سبقت تقدير ها بسعر (٢) دينار للوحدة مثلا، ثم اشتريت فعلا بسعر (٣) دينار، فالسعر الأخير هو الذي يكون أساسا في اثبات القيود، ومعالجة الفرق بين المقدر والمخطط، بحساب مستقل.
- ٢. طريقة القيمة الاستبدالية: يعني هذا سعر السوق الذي يمكن ان تعوض به كمية الخامات المطلوبة بالشراء طبقا لحالتها في تاريخ سحبها للتشغيل. تستخدم هذه الطريقة في حالة الرغبة في جعل التكاليف الفعلية قريبة قدر الإمكان من التكاليف التقديرية.
- ٣. طريقة وارد أولا والمنصرف أولا: تقوم هذه الطريقة على تسعير المواد المنصرفة من المخازن باستخدام أقدم المشتريات، وعند استنفاذ تلك المشتريات تسعر المواد المنصرفة بعد ذلك بأسعار الشراء التالية، وهكذا. ولتوضيح ذلك كما في المثال الاتى:

ورد للمخزن ما يلي:

في ٢/١٠ ، ٣٠٠ وحدة بسعر تكلفة ٢ دينار في ٢/٢٠ ، ٢٠٠ وحدة بسعر تكلفة ٥ ر ٢ دينار ونفرض تم سحب من المخزن الى الإنتاج، ما يلي:

> في ۲/۲ ، ۱۵۰ وحدة في ۳/۱ ، ۲۵۰ وحدة

> > <u>الحل:</u>

في
$$7/7 = .0. * 7 = ...$$
 دينار في $9/7 = ...$ دينار في $1/7 = ...$ في $1/7 = ...$ دينار مينار دينار دينار

تتميز هذه الطريقة، بما يلى:

 انها تتماشى مع المبادئ الرئيسية للتكاليف، لان بمقتضاها تحمل كل عملية إنتاجية أو امر تشغيل بالتكلفة الفعلية للخامات والمواد؛

٢ . تحول دون تعرض الخامات والمواد للتلف او الفساد، لسبب تقادمها وتخزينها في المخازن

مدة طويلة؛

 ٣. لا حاجة لأجراء قيود التسوية للخامات والمواد المستعملة في نهاية الفترة، كذلك فإن المواد الموجودة كمخزون في اخر المدة تسعر على أساس اخر الأسعار، وبذلك تعبر قائمة المركز

المالي عن الصورة الحقيقية للمخزون، وتتغلب على المشاكل الخاصة بارتفاع مستويات الأسعار.

ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:

ا. صعوبة التطبيق و لا يمكن تطبيقها الا في حال تنظيم التخزين بالوحدة بشكل بضمن تميز
 الكميات الواردة بعضها عن البعض بشكل منتظم وواضح

 ٢. كثرة العمليات الكتابية ببطاقات المخزون عند الصرف مما يؤدي الى تضخيم وتعقيد العمل المحاسبي.

٣. الاختلاف في تكاليف المنتوجات والعمليات والاوامر، رغم التشابه في ظروف انتاجها،
 بسبب الاختلاف في تكلفة الخامات والمواد المصروفة للإنتاج.

٤. صعوبة معالجة الخامات والمواد المعادة من الإنتاج الى المخازن.

3. **طريقة الوارد أخيرا المنصرف أولا**: هذه الطريقة هي عكس الطريقة السابقة، وتقوم على الساس صرف الخامات للتشغيل في اخر الارساليات الواردة، اي بسعر ما يسحب للتشغيل باخر سعر اشترت به الوحدة، وبثمن التكلفة الفعلية الذي وردت به الى المخازن. ولتوضيح ذلك كما في المثال، الاتى:

ورد للمخزون ما يلي:

```
في ١/١٠ وحدة بسعر تكلفة ٢ دينار
في ٢/٢٠ ٢٠٠ وحدة بسعر تكلفة ٥ر ٢ دينار
ونفرض تم سحب من الخزن الى الإنتاج، ما يلي:
في ١٥٠ ٢/١ وحدة
في ٢٥٠ ٣/١ وحدة
في ٢/٣ ٥٠٠ وحدة
في ٢/٢ ٢٠٠ وحدة
في ٢/٢ ٢٠٠ وحدة
```

ومن مزايا هذه الطريقة الآتى:

- لا تسمح بظهور أرباح صورية دفترية ناتجة عن تضخيم قيمة المخزون السلعي، وذلك لان أسعار المواد المخزونة تبقى الى حد ما ثابتة واقل بكثير من السعر الذي اشترت به أحدث الخامات والمواد.
- تكاليف المنتجات والاوامر والعمليات تكون أقرب ما يكون للواقع، لأنها تعكس الأسعار السائدة للقيم المادية.

ومن عيوب هذه الطريقة الأتى:

- محدودية الاستخدام وتكون ملائمة للوحدات التي لا يتعرض فيها المخزون السلعي للتلف او الفساد، نتيجة لاحتفاظ بها مدة طويلة كما في الزيوت، الغاز، قطع الغيار، وغيرها.
 - كثرة العمليات الكتابية ببطاقة المخزون عند كل عملية صرف، مما يؤدي الي تعقيد العمل المحاسبي.
- التذبذب في تكاليف المنتجات صعودا وهبوطا، رغم التشابه في ظروف الإنتاج، بسبب الاختلاف
 - في أسعار الخامات والمواد المصروفة للتشغيل.
- صعوبة التطبيق ويتطلب ذلك وجود تنظيم جيد في المخازن، يضمن تميز الكميات الواردة بعضها
 - عن البعض بشكل منتظم وواضح.
 - صعوبة معالجة الخامات والمواد المعادة الى المخزن من أماكن التشغيل.
- ٥. طريقة متوسط أسعار الشراء (المتوسط المتحرك المرجع): تعتمد هذه الطريقة على أساس تسعير الخامات والمواد المصروفة بمتوسط سعر تكلفة الكميات الموجودة فعلا وقت السحب وليس كل الكميات التي سبقت شراءها. وبعبارة أخرى فإنه يدخل في استخراج متوسط السعر لباقي الكميات القديمة، بسعر تكلفتها والكميات الواردة حديثا بسعر تكلفتها أيضا، ونحصل على سعر التكلفة الوسطى عن طريق تقسيم تكلفة الخامات والمواد الموجودة في المخازن والمواد المصروفة للتشغيل، مع ملاحظة انه يجب إعادة متوسط أسعار الشراء بعد كل عملية ورود مواد جديدة الى المخزن. فعليه تكون متوسط تكلفة الواحدة، كالاتي:

مثال على ذلك، كالاتي:

في اول كانون الثاني/ يناير كان الموجود من سلعة 1.7 وحدة، مقدرة بسعر 1/7 في 1/7 ورد من نفس السلعة (1.7) وحدة بسعر (0.0) دينار في 1/9 سحب من نفس السلعة (1.7) وحدة في 1/1 سحب من نفس السلعة (1.7) وحدة في 1/1 سحب من نفس السلعة (1.7) وحدة بسعر (1.7) دينار في السلعة (1.7) وحدة بسعر (1.7) دينار في (1.7) سحب من نفس السلعة (1.7) وحدة (1.7) وحدة أو كان حساب السلعة في أستاذ المخزن في شهر كانون الثاني/ يناير، كلاتي:-

یکون متوسط السعر فی
7
 ینایر = 7 ینایر = 7

ثانیا: تسعیر الکمیة المسحوبة في 1/9 بسعر 1100 وتکون کلفتها تساوي 1700 1100 1100 دینار ثالثا: تسعیر الکمیة المسحوبة في 1/100 بسعر السابق 1100 وتکون کلفتها 1100 1100 1100 1100 1100 1100 وتکون کلفتها 1100

$$7^{\circ} + (7^{\circ} * 7^{\circ})$$
 متوسط سعر يوم $7^{\circ} / 1 = \frac{1}{1 + 1 \cdot 1} = 9^{\circ}$ متوسط سعر يوم $1/7^{\circ} / 1 = \frac{1}{1 \cdot 1}$ خامسا: تسعير الكمية المسحوبة في يوم $1/7^{\circ} / 1 = \frac{1}{1 \cdot 1}$ بسعر $1/7^{\circ} / 1 = \frac{1}{1 \cdot 1}$ دينار تكون كلفتها تساوي $1/7^{\circ} / 1 = \frac{1}{1 \cdot 1}$ دينار

7. طريقة السعر الثابت: تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير الخامات والمواد المصروفة للإنتاج بسعر ثابت تحدده الإدارة وفق اسس علمية مدروسة، ويعتمده خلال فترة التكاليف. تثبت الخامات والمواد الواردة بثمن التكلفة الفعلي. وفي نهاية فترة التكاليف تتم معالجة الفرق بحساب تسوية، يحمل او يجعل دائنا بالفروق بين التكاليف الفعلية للقيم المادية وسعر الصرف المعتمد (التكلفة المعيارية). وهي على عكس الطريقة الأولى، أي (طريقة أسعار الشراء الحقيقية) الفعلي. ان هذه الطريقة تؤدي الى تبسيط العمل المحاسبي، وتسهل عملية تسعير الخامات والمواد المصروفة.

ومن الأساليب المستخدمة في عملية الرقابة على المواد، هي طريقة الجرد، ويقصد بها اجراء عملية المطابقة بين الرصيد الدفترى للمواد وما موجود منها فعليا في المخازن. وتتم هذه العملية من وقت لآخر، وذلك للتحقق من الكميات الموجودة بالمخازن من كل صنف من أصناف المواد، وذلك اما بعدها او وزنها او قياسها على حسب الأصول. وهناك طريقتان للجرد الفعلى:

الجرد الفعلي في نهاية السنة، والجرد الفعلي المستمر:

يقصد بالجرد الفعلي، التطابق بين الرصيد الدفتري والفعلي للمواد في نهاية السنة المالية. أي مرة واحدة في السنة، لأغراض الرقابة واعداد الحسابات الختامية.

اما وفق الطريقة الثانية، الجرد المستمر، وهي سائدة في الوحدات الصناعية الكبيرة، والتي تمتلك أصناف مختلفة من المواد. وبموجب هذه الطريقة، توضع الوحدة الصناعية جدولا زمنيا تجري على أساسه جرد مجموعة من الأصناف يوميا، بحيث يمكن التأكد من ان أي صنف تم جرده فعليا ولو لمرة واحدة خلال السنة المالية، وان كان من المرغوب فيه ان يجرد الصنف مرات خلال السنة.

وبالانتهاء من الجرد الفعلي للأصناف، تقارن نتيجة الجرد بأرصدة بطاقات الصنف، وبالتالي يمكن اكتشاف الفرق بين الرصيد الجردي والرصيد الدفتري لكل من الأصناف على حده، وتعد قائمة بالفروقات الناتجة عن عجز الصنف لإثباتها في الدفاتر. وتستخدم في هذه العملية بطاقة جرد الصنف ومن ثم قائمة الجرد.

ويقسم التلف في المواد والخامات الى نوعين: تلف عادي أي مسموح به في حدود معينة في مراحل صنع الإنتاج، ويحمل بحساب التكلفة الصناعية غير المباشرة. اما التلف غير العادي فيرحل الى حساب الارباح والخسائر، باعتباره خسارة.

- العمل: وهو عنصر مهم من عناصر الإنتاج. ويمكن تعريفه، بانه النشاط الإنساني الواعي الهادف الى خلق الخيرات المادية والخدمية. ويتقاضى العامل لقاء مساهمته في العملية الإنتاجية على أجر يختلف مفهومها في النظام الرأسمالي عنه في النظام الاشتراكي، سبق وان وضحنا ذلك في الفصل الأول.

ان عملية تنظيم القوى العاملة تمثل أهمية كبيرة واهتمام خاص من قبل إدارة الوحدات الصناعية، وذلك بهدف زيادة الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الرقابة على عنصر العمل. ومن اجل تحقيق هذه المهمات، لابد للوحدة الصناعية اتباع الوسائل التالية:

- ١. تخطيط عناصر الإنتاج؛
- ٢. استخدام معايير العمل: اعداد لائحة توضح فيها الاعمال والوقت اللازم لإنجازه، ومستوى الأجور، وتصنيف الأجور الى مباشرة وغير مباشرة؛
 - ٣. استخدام الميز انيات التقديرية لبرمجة العمل
 - ٤ استخدام تقارير أداء العمل؛
 - ٥. در اسة، مدى فاعلية أنظمة الأجور المحفزة والتشجيعية؛
 - ٦. تنظيم أمور المحاسبة على تكلفة العمل، باستخدام المتطلبات المطلوبة، وكالاتي:
 - وجود سجلات او بطاقات تسجيل أوقات العمل، والوقت المصروف في كمية المنتوجات ونوعيتها، والزمن المنصرف على العمليات المختلفة، الأجور المدفوعة؛
 - تنظيم المجموعة المستندية للعمل واحكام دوريتها؛
 - اعداد أنظمة متقدمة لدفع الرواتب والأجور والمكافأة، وتحقيق سياسة ربط الأجرة بالإنتاج؛
- وضع أنظمة تستخدم لوائح و عقوبات تحول دون تأخير العامل او غيابه عن العمل ونقص في سرعة دوران اليد العاملة.

بعد تنظيم عملية الرقابة على الأجور، تأتي عملية تنظيم الحسابات الخاصة في كيفية توزيع تكلفة العمل على أوامر التشغيل المختلفة، لكي تحمل كل شغلة او مرحلة او أوامر الإنتاج بنصيبه من تكلفة عنصر العمل. وهنا تبرز اهمية التفرقة بين العمل المباشر والعمل غير المباشر. حيث الأول يمكن تخصيصه مباشرة على الإنتاج، ويحمل المراكز الإنتاجية والخدمية بها. والثاني فإنه

يحول مباشرة الى التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويوزع مع تلك التكاليف باستخدام معدلات التحميل المختلفة.

على ضوء ما تقدم، فإن عملية تنظيم وتسجيل الاجر على أساس الوقت واساس الإنتاج، لابد ان يتحقق منه الأهداف الأساسية، فهي:

 أ. حصر الوقت الذي يتواجد فيه العامل داخل المصنع، وساعة الانصراف، وحصر اسماء المتأخرين والغائبين والمنصر فين قبل انتهاء وقت العمل او الذين يعملون وقتا إضافيا، حتى يتم احتساب وصرف الأجور المستحق على أساس سليم؛

ب. حصر الوقت المستنفد من كل عملية على حدة، حتى يتم تحليل الأجور على الإنتاج؛

ج. حصر الوقت الضائع وتحليله، بهدف الحد منه؛

د. تقديم إحصاءات دقيقة عن عدد العاملين في الوحدة الصناعية وعن كمية العمل.

ان عنصر الأجور يمثل عاملا أساسيا وجزا كبيرا من تكاليف الإنتاج في الوحدات الصناعية، مما يتطلب الامر تحليلها للتعرف على نصيب الإنتاج والخدمات من هذا العنصر. ويتم التحليل من خلال:

- بطاقات تسجيل الوقت وبطاقات العمل؟

- كشف تحليل الأجور، وبموجبه يتم تحليل اجمالي الأجور على مراكز التكلفة، وتمثل التشغيل والخدمات والفصل بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، وتحليل الأجور المباشرة على مراكز الإنتاج، ثم على المنتجات او العمليات بالتفصيل. اما الأجور غير المباشرة فتوزع على مراكز الخدمات (صناعية، تسويقية، ادارية)، وذلك بالتفصيل وفق أنواعها.

يمكن التوصل الى نصيب كل عملية او امر من الأجور المباشرة من واقع بطاقات تسجيل العمل بعد تسعيرها في قسم التكاليف، على أساس معدل اجرة الساعة او وحدة الإنتاج، ويتضمن، معدل الاجر والمكافأة التشجيعية، و/او علاوات الإنتاج. ومن الطبيعي ان يستبعد الوقت الضائع، بحيث يتم معالجته من ناحية وحسب التكاليف وفقا للنوعية، اما بالنسبة للأجور غير المباشرة، يتم تبويبها وفقا لنوعيتها، أي العاملون في مراكز الخدمات الصناعية، المراكز التسويقية، المراكز الادارية.

ولتوضيح المعالجات المحاسبية (من دون الدخول في التفاصيل)، وفق المثال الاتي:

لنفرض: بلغ اجمالي الأجور المستحقة، والمدفوعة بالشيك على البنك، لاحد الوحدات الصناعية لشهر شباط/فبراير ٢٠٢٢، ٢٠٠٠ دينار، وبلغت مجموع الاستقطاعات من الأجور خلال نفس الشهر ٢٠٠٠ دينار، تكون الإجراءات المحاسبية كالاتى:

تثبيت الأجور في حسابات المالية، تكون:

(۱) من ح/تسوية الرواتب والأجور اللي/ المذكورين المي/ المذكورين عساب الاستقطاعات المختلفة/ الدائنون ١٠٠٠ خسريبة الرواتب والأجور ١٢٠٠ ح/ الضمان الاجتماعي

```
    ٦٠٠ ح/ سلف العمال المدفوعة
    ٤٠٠ ح/ جمعية المساكن
    ١١٠٠٠ ح/ صافي الأجور المستحقة
    تثبيت قيد الاستحقاق ودفع الأجور
```

(۲) ۱۱۰۰۰ من ح/ صافي الأجور المستحقة ۱۱۰۰۰ الی/ ح البنك دفع أجور مستحقة بشيك

(٣) دفع الاستقطاعات الى الجهات المعنية من ح/ الدائنون
١٢٠٠ ح/ ضريبة الرواتب
١٨٠٠ ح/ الضمان الاجتماعي
٢٠٠٠ ح/ سلف العمال المدفوعة
٠٠٠ ح/ جمعية المساكن
٠٠٠ ع/ البنك

تثبيت الأجور في حسابات التكاليف على فرض بان هذه الاجور توزع على مراكز التكاليف كالاتى:

مركز انتاج (أ) ٤٠٪ مركز انتاج (ب) ٣٠٪ مركز انتاج الخدمات الإنتاجية ١٥٪ مركز الخدمات التسويقية ١٠٪ مركز الخدمات الادارية ٥٪

أ. قيد في حسابات الكلفة، على أساس النوعي:

۱۵۰۰۰ من ح/ الرواتب والأجور ۱۵۰۰۰ الى ح/تسوية الرواتب والأجور العمل

ب. على أساس مراكز التكاليف، أي محل انشاء الكلفة:

من المذكورين ١٠٠٠ ح/ مركز انتاج (أ) ٤٥٠٠ ح/ مركز انتاج (ب) ٢٢٥٠ ح/ مركز الخدمات الإنتاجية ١٥٠٠ ح/ مركز الخدمات التسويقية ٧٥٠ ح/ مركز الخدمات الادارية والتحويلية ١٥٠٠٠ الى ح/ الرواتب والاجور

معالجة تكاليف الصناعية غير المباشرة، والمصاريف الادارية العامة، والمصاريف التسويقية

سبق وان وضحنا مفهوم كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، حيث ان الأخيرة لا تخص منتج او مرحلة محدودة، وانما تعود الى الإنتاج بأكمله. مثل التكاليف المرتبطة بالأقسام الخدمية والتكاليف الادارية العامة. ويلجأ بعض المحاسبين الى استخدام تعبير مصروفات غير مباشرة او المصروفات الإضافية، نظرا لان طبيعة معظم بنودها تمثل مصروفات عن خدمات. اما لفظ (التكاليف)، فإنه يمثل مجموع تكلفة عناصر المواد والعمل والحدمات. أي التكلفة المباشرة للمواد والعمل والمصاريف غير المباشرة للخدمات.

من المواضيع الهامة في محاسبة التكاليف، موضوع معالجة كيفية تحميل المصروفات غير المباشرة على الإنتاج. ان تحميل الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة لا تشكل اية صعوبة لمحاسب التكاليف، في حالة ان الوحدة الصناعية تنتج نوعا واحدا من المنتجات المتجانسة، ولا توجد اقسام خدمات. ففي هذه الحالة يحمل المنتج بنصيبه من التكاليف، بإضافة نصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة، وفقا للمعادلة التالية:

اما إذا كانت الوحدة الصناعية تنتج أنواع مختلفة من المنتوجات، لابد ان يكون لديها اقسام خدمية وإدارية متعددة، وبذلك تتنوع وتتعدد بنود تكاليفها المباشرة والمصروفات غير المباشرة، الامر الذي يجعل من الصعب توزيعها او تخصيصها على الانتاج. إذ لابد في هذه الحالة من التفكير باستخدام اسس صحيحة وسليمة لتوزيع المصاريف غير المباشرة حتى نصل الى الطريقة المناسبة للتحميل على الإنتاج، والتي تحقق أكبر قدر من العدالة في تحديد ما يخص المنتج، على اعتبار ان هناك علاقة مباشرة بين طرق توزيع هذه المصاريف وصحة تكاليف الإنتاج.

ان المصاريف غير المباشرة يمكن تصنيفها حسب أماكن ظهورها، الي:

مصاريف القسم (الورشة) العامة؛
 المصاريف الادارية العامة.

كما يمكن تقسيمها حسب النشاط الاقتصادي الذي تمارسه كل إدارة من إدارات الوحدة الانتاجية، الي:

ا.مصروفات صناعية (إنتاجية)، وهي المصروفات التي ترتبط بعملية صنع المنتجات؛
 ٢.مصروفات إدارية عامة، وهي التي ترتبط عادة بتمويل وادارة الوحدة؛
 ٣.مصروفات بيعيه، وهي التي ترتبط بتسويق وتصريف منتجات الوحدة؛

ان الخطوات الواجب اتباعها في توزيع المصروفات غير المباشرة، هي كالاتي:

- تحديد وحدة التكلفة، وهي تتمثل في اغلب الحالات في وحدات المنتجات التي تتم تشغيلها في المصنع التي يراد استخراج تكلفتها؛

- حصر بنود المصروفات غير المباشرة ودراستها دراسة تحليلية وتقسيمها وفقا للتقسيم الوظيفى:
 - (إنتاجية، إدارية، تسويقية)، وتحليلها بحيث يمكن تجميع تكاليف كل منها.
- وكل مجموعة من المصاريف السابقة تبدأ إدارة محاسبة التكاليف في توزيعها على مراكز التكلفة،
- سواء كانت متعلقة بإدارات واقسام إنتاجية وإدارات واقسام خدمات. أي يتم تحليل المصارف فقا
 - للجهة المستفادة؛
- بعد ان يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل مركز، يبدأ محاسب التكاليف بتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، وبذلك يتم تجميع التكاليف غير المباشرة في كل مركز من مراكز الإنتاج (إدارات واقسام).
- تحديد نصيب كل وحدة تكلفة (شغلة، عملية، منتج، مجموعة منتجات) من المصاريف غير المباشرة، وتسمى هذه العملية بتحميل الإنتاج الذي يتم في كل مركز انتاج (بالتكاليف الإضافية).
- ان عملية التحميل لا يتم الا بعد تجميع المصاريف غير المباشرة في المراكز الإنتاجية، وذلك لان
 - الإنتاج ذاته لا يتم نهائيا الا في تلك المراكز.

هناك بعض الاتجاهات لدى المختصين في محاسبة التكاليف، تدعو الى عدم تحميل المنتج بهذه التكاليف للأسباب التالية:

- ان كثير من التكاليف غير المباشرة ثابتة بطبيعتها، لأنها مصروفات لا تتعلق بالإنتاج، بل تتعلق بالفترة، كمصروفات الايجار والفوائد، لذا يجب تنزيلها مباشرة في حساب الارباح والخسائر، دون اظهارها في حساب كلفة الإنتاج؛
- ٢. ان تحميل الإنتاج بالمصروفات غير المباشرة، يعتمد على اسس تقريبية، تقديرية، وكثيرا ما يختلف المحاسبون فيما بينهم على تلك الأسس، الامر الذي يترتب عليه أن يكون للوحدة الواحدة أكثر من تكلفة وفقا لوجهات النظر.

ان الاختلاف في فروع الصناعة وتشعب الاقسام والورش داخل كل منها، واختلاف ميزاتها وخصوصياتها وحجمها وطبيعة انتاجها والتكنيك المستخدم في الإنتاج والتكنلوجيا في صنع المنتجات، ومن حيث تنظيم العمل والإنتاج، يحول دون تطبيق طريقة موحدة لتوزيع المصاريف غير المباشرة بحيث تشمل كافة الوحدات الصناعية. وعليه يتطلب الامر مرونة كاملة في اختيار طريقة التوزيع التي تتناسب وطبيعة كل مصروف، وكذلك العوامل التي تؤثر على تحديده. فمثلا، مصروفات القوة المحركة، فإذا حللنا العوامل التي تؤثر على مستوى هذا المصروف، نجد هناك عاملين أساسيين:

- طول الفترة التي تعمل بها الآلات والتجهيزات لتصنيع المنتوج؛
 - طريقة التصنيع المتبعة؛

وعليه نجد ان أفضل مؤشر لتوزيع مصروفات القوى المحركة بين المنتجات، هو فترة عمل الآلات وطريقة التصنيع المتبع، أي التوزيع بنسبة عدد ساعات عمل الآلات، وقوة هذه الآلات، ويعبر عنها بالاصطلاح: ساعة عمل/ الآلة.

كذلك اثناء توزيع تكلفة الإضاءة على الاقسام المختلفة، يجب تحليل كافة العوامل التي تؤثر على حجم هذه التكلفة: كعدد اللمبات في كل قسم، وقوة كل لمبة، وعدد ساعات الانارة في كل قسم، لكي نتوصل الى اختيار أساس مناسب وسليم لتوزيع مصروفات الإنارة. وهكذا بالنسبة للمصروفات الصناعية الاخرى غير المباشرة.

تتبع الوحدات الصناعية طرق متعددة لتوزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة، واهمها كالاتي:

- ١. على أساس قيم الخامات والمواد المباشرة؛
 - ٢. على أساس الرواتب والأجور المباشرة،
- ٣. على أساس قيم الأصول الثابتة (كأقساط التأمين ضد الحريق والسرقة، واقساط استهلاك قيم
 - الأصول)؛
 - ٤. على أساس عدد الآلات والمكائن، نفقات تشغيلها (قيمة القوى المحركة والمواد)؛
 - ٥. على أساس عدد ساعات عمل الآلات، نفقات الصيانة؛
 - ٦. على أساس عدد العمال، نفقات الترفيه عن العمال، الخدمات الصحية؛
 - ٧. على أساس المساحة، كالإجار، الإضاءة، والتدفئة؛
 - ٨. على أسس تقديرية.

مثال، عن كيفية واسس توزيع المصاريف غير المباشرة بين الاقسام الأساسية والمساعدة.

ديثار	البيانات
٤٠٠٠	- زيوت ومحروقات
19	- الخامات والمواد غير المباشرة
~~	- الرواتب والأجور غير المباشرة
0	- الإضاءة والتدفئة
~	- الصيانة والتصليحات
٤٠٠	- استهلاك مبانى المصنع
Y	- ايجار المصنع
۲	- أقساط تامين ضد الحريق
۰۰۰ر۲۶	المجموع العام

الملاحظات	المجموع	الأقسام	الاقسام	الاقسام	الاقسام	الاقسام	البيان
		المساعدة	المساعدة	الاساسية	الاساسية	الاساسية	
		٥	7	<u> </u>	·ſ	Í	
	19	10	70	0	٤٠٠	7	- المواد غير المباشرة
	۳۲	0	10	1	۸ • • •	17	-الأجور غير المباشرة
	١	-	1	-	-	-	- زيوت والمحروقات
	۲	۲	۲	٤ • • •	7	7	- قيمة المصنع الأصول
	%1	<u>/</u> ,0	<u>/</u> ,0	٪۲۰	٪۳٠	1. 2 •	- المساحة

٦,	۲	٣	١.	۲.	70	- عدد الآلات

بيان توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة بين الاقسام الأساسية والمساعدة.

ملاحظا	المبلغ	أساس	القسام	الاقسام	الاقسام	الاقسام	الاقسام	البيان
ت	الاجمالي	التوزيع	المساعدة	المساعدة	الاساسية	الاساسية	الاساسية	
			٥	د	.	Ļ	1	
								المصاريف الخاصة
	19		10	70	0	٤٠٠٠	٦٠٠٠	-المواد غير المباشرة
	٣٢٠٠٠		0.,	10	١٠٠٠	۸۰۰۰	17	-الأجور غير
	1			١	_			المباشرة
	, , , , ,			, , , , ,				- زيوت ومحروقات
	07		۲	0	10	17	1	المجموع
								<u>المصاريف</u> المشتركة
*٥٠٠ ٤٠/وه	o	المساحة عدد	70	70	١	10.	۲.,	- الإضباءة والتدفئة
کذا کذا	٤٠٠	عدد الألات	١	10.	0.,	1	170.	والسطة - الصيانة
**	7	قيمة	٤٠٠	٤٠٠	۸	17	17	- , <u></u> - استهلاك
٦٠:٢٥	٣٠٠.	المصنع			, ,			المباني
*		المساحة	١	١	٤٠٠	٦.,	۸.,	-أيجار
7		ء عدد						المصنع _
:	J	الآلات	١	10.	0	1	170.	زيوت
* 7	۲							ومحروقات (۲۰۰۰
7. 2 .								(1
**		قبمة	۲	۲	٤٠٠	٦.,	٦.,	*** • • • =
٦٠:٢٥		قيمة المصنع						- أقساط
								التامين
۲	120		970	1.70	YV. .	٤٥٥,	07	مجموع
7*				' ' ' ' '	1 7 4 4	£00.		المصاريف
:								<u>المصاريف</u> المشتركة
7	٥٢						1	<u>مجموع</u>
	07		۲	0	10	17	1	المصاريف
					, - , , ,			<u>الخاصة</u>

770	7970	7.70	177	1700.	777	المجموع
						العام

اما المرحلة التالية لتوزيع المصاريف المشتركة بين الاقسام الأساسية والمساعدة، فهي احتساب التكاليف الفعلية لكل قسم من الاقسام المساعدة، ومن ثم توزيعها وفق اسس محددة على اقسام الإنتاج الأساسية.

لتحديد تكاليف منتجات الاقسام المساعدة التي تقوم بتصنيع نوع واحد من المنتجات، كالطاقة الكهربائية او البخار، نتبع الطريقة البسيطة لحساب تكاليف الإنتاج.

مثال، لنفرض يوجد لدى احدى شركات الغزل والنسيج محطة لتوليد الطاقة الكهربائية للمصنع. بلغت نفقات تشغيل المرحلة خلال شهر شباط/فبراير ٢٠٠٢، (٢٧٠٠٠) دينار، موزعة كالاتى:

المبلغ/دينار	البيان
٣٠٠٠	 مواد
0	أجور
1 /	وقود
۲	اشتر اكات التامين الاجتماعي للعمل
0	استلاك المكائن والآلات
٣٠٠	نفقات أخرى
****	مجموع نفقات التشغيل

على فرض أن المحطة انتجت خلال الشهر المذكور كمية (٢٠٠٠) ألف كيلوواط/ساعة كهرباء. استهلكت منها المحطة لاحتياجاتها الخاصة كمية (٢٠) ألف كيلوواط/ساعة، الكمية الباقية استهلكتها الاقسام المختلفة، وكان نصيب كل منها، وفق التوزيع التالي:

أسم القسم المستهلك	الكمية الكيلوواط/ساعي
- قسم الغزل والنسيج - ورشة الصيانة والتصليح - قسم الحلج - الإدارة العامة	1 V T
المجموع العام	٣٠٠٠

الحل:

٣٠٦٠ _ ٣٠ = ٣٠٠٠ ألف كيلو واط/ساعة

الطاقة المستهلكة من قبل الاقسام:

أثبات القيود المحاسبية:

٠٠٠٠ من ح/ كلفة قسم محطة توليد الطاقة

۳۰۰۰ مواد

٥٠٠٠ أجور

۱۸۰۰۰ وقود

٢٠٠ اشتراكات التامين الاجتماعي

٠٠٠ استهلاك المكائن والألات

۳۰۰ نفقات اخري

٬۷۰۰۰ الى ح/ احتساب الكلفة

تحميل قسم محطة التوليد بتكاليفها

من المذكورين

١٦٢٠٠ ح/ قسم تشغيل معمل الغزل

٠٠١٠ ح/ قسم تشغيل ورشة الصيانة والتصليح

٢٧٠٠ ح/ قسم تشغيل الحلج

١٨٠٠ ح/ قسم الإدارة العامة

٠٠٠٠٠ الى ح/ كلفة قسم محطة توليد الطاقة

تحميل الاقسام بتكاليف القوة الكهربائية المستهلكة

ان الأمور تكون أكثر تعقيدا عندما تنتج الورش عدة أنواع من المنتوجات وتقدم خدمات مختلفة ولا تملك وحدة قياس موحدة، مثل ورش الصيانة والتصليح او في حال وجود خدمات متبادلة بين الورش.

في الحالة الأولى، يتم تحديد تكاليف كل منتج او خدمة على انفراد، على أساس اتباع طريقة أو امر التشغيل.

اما في حالة وجود خدمات متبادلة بين الورش، كأن تقدم محطة توليد الطاقة الكهربائية الطاقة الى قسم المراجل البخارية، وهذا الاخير يقدم لمحطة توليد البخار، او ان تقوم ورشة الصيانة والتصليح، بتقديم خدمات الى ورشة النقل، وتقوم الأخير بنقل الحملات العائدة لورشة الصيانة، عندئذ يجب حساب مقدار الخدمات التي تقدمها كل قسم الى الاخر.

بعد توزيع المصروفات الصناعية غير المباشرة بين كلفة المراكز الإنتاجية والخدمية، يقوم محاسب الكلفة بإعادة توزيع اجمالي مصروفات المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية.

تستخدم الوحدات الصناعية طرق متعددة لتوزيع مصروفات الاقسام المساعدة على الاقسام الأساعدة الأساسية، وتختلف باختلاف ظروف العمل في كل وحدة، وبحسب حجم نفقات الاقسام المساعدة التي تخضع للتوزيع. وبشكل عام يمكن تميز طرق التوزيع التالية:

- ١. الطريقة المباشرة؛
- ٢. طريقة توزيع اللاتبادلي (التنازلي)؛
 - ٣. طريقة توزيع التبادلي.

- طريقة التوزيع المباشر: حسب هذه الطريقة يتم توزيع اجمالي مصروفات كل مركز خدمة او إجمالي مصروفات مراكز الخدمات ككل على المراكز الإنتاجية، وفق اسس مناسبة، وعدم تحميل أي مركز من مراكز الخدمات الاخرى، بأي جزء من تكاليف مركز خدمات أخرى، حتى ولو استفادة فعليا من خدمات ذلك المركز.

من مزايا هذه الطريقة، هي سهولة التطبيق في الحياة العملية. ومن مساوئها انها تتجاهل تبادل الخدمات بين الاقسام المساعدة، ولا تبين التكلفة الفعلية للأقسام المختلفة.

طريقة التوزيع اللاتبادلي او التنازلي: تنطلق هذه الطريقة من نقطة جوهرية، وهي ان الاقسام المساعدة لا يقتصر دورها على تقديم خدمات ومنافع لأقسام الإنتاج الأساسية، وانما يمكن أن تستفيد هذه الاقسام من منتجات وخدمات بعضها البعض. الا انه يؤخذ عليها ان طريقة التوزيع تتم في اتجاه واحد ولا تراعي تبادل الخدمة والمنفعة بين بعضها البعض. بمعنى ان القسم المساعد الذي يوزع مصروفاته على الاقسام المساعدة الاخرى، لا يعاد لتحميله بأي مبلغ من مصروفات هذه الاقسام، حتى لوكان هذا القسم قد استفاد عمليا من خدمات الاقسام الاخرى. وبموجب هذه الطريقة ترتب الاقسام المساعدة تنازليا بحسب أهميتها، وتوضع في البدء الاقسام التي تقدم خدمات كبيرة الى الاقسام الاخرى، ولا تستفيد من خدمات تلك الاقسام، الا بمقدار ضئيل، ومن ثم توزيع تكلفة الاقسام بالتسلسل على كافة الاقسام التي تليها والتي استفادت فعليا منها.

توجد مساوئ في تطبيق الطريقتين السابقتين، وان كان مساوئ الطريقة الثانية (طريقة التوزيع التنازلي)، اقل من الطريقة الاولى، نتيجة لترتيب مراكز الخدمات التي يتبدل انشطتها بحيث توزع أولا تكاليف مراكز الخدمات التي تخص نشاطها لأكثر عدد من مراكز التكلفة الاخرى، وان كانت تكاليفها أكبر من تكاليف المراكز الاخرى التي تتشابه معها في الأهمية، ولذلك كان لا بد من استخدام الطريقة الأكثر معقولية والصحيحة، وهي طريق التوزيع التبادلي.

- طريقة التوزيع التبادلي: تقوم هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع، فمثلا يستفيد قسم ما من خدمات الاقسام المساعدة الاخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الاقسام. لتحديد
- مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للأخر، نتبع احدى الطريقتين (من دون الدخول في التفاصيل):
 - أ. على أساس التكلفة الفعلية للفترات السابقة، او على أساس التكاليف المقدرة لفترة زمنية؛ ب. على أساس الطرق الجبرية، أي وضع معادلة ذات مجهولين (أو أكثر)، ومن ثم يتم حل هذه المعادلة، للتوصل الى معرفة المجهولين، الذي يشكل أحدهما مثلا كلفة الاعمال المقدمة الى محطة التوليد، والآخر تكلفة الطاقة الكهربائية المقدمة الى ورشة الصيانة والتصليح.

بناء على ما تقدم، نجد ان لكل من الطرق المذكورة لها مزايا ومساوئ. وان اختيار اية طريقة تتوقف على عوامل كثيرة، منها: الطبيعة الإنتاجية للوحدة، حجم الإنتاج، التنظيم الإداري، البساطة والسهولة في عملها، وغيرها، مما تساعد على تحميل مواضيع التكاليف بنصيبها العادل من المصروفات الصناعية غير المباشرة.

- المصاريف الادارية والمالية: وهي عبارة عن كافة المصروفات المتعلقة بالإدارة العامة في تنظيم وتنسيق وتقديم الخدمات كافة لأوجه النشاط الاقتصادي للوحدة الصناعية ككل، وتشمل:

ا. مصروفات المواد المساعدة، كالقرطاسية والمطبوعات، وأدوات الكتابة، وغيرها؛
 رواتب واجور العاملين في الإدارة العامة وفي إدارات واقسام الخدمات العامة
 و متمماتها؛

 ٢.مصروفات أخرى كالنور والمياه، والبريد والهاتف والبرق والتلكس، الايجار، استهلاكات ابنية ومكاتب الإدارات والأصول الادارية، الصيانة والتصليح المرافق الادارى، الضرائب والرسوم، وغيرها

٣. المصروفات المالية، وتضم كافة النفقات المرتبطة بتمويل كافة أوجه النشاط الاقتصادي

في الوحدة؛ مثال، فوائد القروض والمستندات الخاصة بها، وغيرها.

توجد وجهتين أساسيتين في كيفية معالجة المصروفات الادارية والمالية، وهما:

أ. بما ان الإدارة العامة تقدم خدمات لوظيفتي الإنتاج والتسويق، لذلك يجب توزيع كافة المصروفات الإدارية والمالية على هذين المجالين من النشاط، وذلك وفق اسس تقديرية او معدلات تعد لهذا الغرض، علما ان اتباع هذه الطريقة ستلاقي صعوبة بالغة في اختيار اسس مناسبة لتوزيع كل من هذه المصروفات على مراكز الإنتاج والتسويق، وتوزيع نصيب كل من هذه المراكز على الوحدات المنتجة والمباعة.

ب. اما وجهة النظر الثانية فإنها تعتبر ان مصروفات الإدارة العامة، هي مصروفات ثابتة ترتبط بالمدة التي انفقت فيها، ولا تتأثر بحجم الإنتاج والمبيعات، لذلك يتم تحميلها على حساب الارباح والخسائر بشكل مباشر، وليس توزيعها على ادارتي الإنتاج والتسويق. ويعتبر هذا الاجراء أكثر منطقيا ومقبولا ومتبعا في نظام محاسبة تكاليف الحديثة. وهو يعطي صورة واقعية لكلفة البضاعة المنتجة، ويساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات بين البدائل المتاحة.

- **مصروفات البيع والتوزيع**: وهي عبارة عن كافة المصروفات المرتبطة بعملية تصريف وتسريق

منتجات الوحدة الصناعية الى الغير، وتشمل، المصروفات الاتية:

- ١. مصروفات المواد المساعد، كالقرطاسية والمطبوعات وأدوات الكتابة، ومواد التعبية والتغليف، وغيرها الإقسام إدارة المبيعات
 - ٢. الرواتب والأجور ومتممأتها المدفوعة للعاملين في إدارة المبيعات؛
- ٣. مصروفات أخرى، كنفقات دراسة السوق، الحملات الاعلانية والدعاية، عمولات الوكلاء والمندوبين، نفقات النقل للخارج، نفقات النور والمياه والتخزين، الاستهلاك، البريد والبرق والهاتف والتلكس، الايجار، نفقات الصيانة والتصليح، الاشتراك في الصحف لنشر الإعلان

او المجلات، والمعارض الداخلية والخارجية، وغيرها.

هناك طريتان لمعالجة المصاريف الادارية والتسويقية محاسبيا، اما ترحيلها مباشرة الى حساب الارباح والخسائر، واما تحميلها وتوزيعها بين المنتجات، وفق طبيعة كل مصروف، وهي: على أساس تقديري، على أساس قيمة المبيعات او كميتها، على أساس مدى استفادة كل منتوج من المصروفات، وغيرها.

- الحسابات الختامية في الوحدات الصناعية، واحتسب كلفة الوحدة المنتجة

تختلف الحاجة ونوعية الحسابات الختامية التي تعدها الوحدة الاقتصادية باختلاف طبيعة النشاط الاقتصادي التي تمارسها هذه الوحدة. فاذا كانت الوحدة تمارس نشاطا تجاريا، ويقتصر عملها على شراء وبيع السلعة بقصد الربح دون اجراء اية تغيرات او عمليات صناعية عليها، فانه يكتفي في هذه الحالة، بإعداد حساب المتاجرة، الذي يبين مجمل الربح او الخسارة، وحساب الارباح والخسائر، الذي يبين صافي الربح او الخسارة.

اما إذا كان نشاط الوحدة صناعيا، وتقوم بعملية تحويل الخامات والمواد الى منتوجات تامة او نصف تامة، ففي هذه الحالة يجب اعداد حساب إضافي يبين التكلفة الصناعية للمنتوجات، ويطلق على هذا الحساب، بحساب كلفة الإنتاج للبضاعة، او حساب (التشغيل). اما إذا كانت الوحدة تقوم على تقديم خدمات للغير، فإنه يكتفي بإعداد حساب التشغيل والارباح والخسائر، دون الحاجة لحساب المتاجرة.

أولا: حساب التشغيل، وهو حساب يعد في نهاية فترة زمنية معينة، او يمكن تعبير عنه بشكل تقرير كلفوي، يتضمن كشف بعناصر التكلفة الفعلية للمنتجات المصنعة خلال تلك الفترة، وكالاتى:

- ١. رصيد الخامات والمواد لدى الوحدة الإنتاجية في أول المدة.
- ٢. رصيد الخامات والمواد المتبقية لدى الوحدة في نهاية المدة.
- T. قيمة صافي المشتريات من الخامات والمواد، بما فيها مصاريف شراء تلك المواد، أي (1-1).
 - ٤. تُكلفة الأُجور المباشرة المدفوعة للعاملين الذين يقومون بالعمليات الإنتاجية.
 - ٥. تكاليف صناعية غير المباشرة (الوقود، الطاقة، والصيانة، واستخدام مواد أخرى).
 - ٦. رصيد بضاعة تحت التشغيل (غير تامة الصنع) في أول المدة.
 - ٧. رصيد بضاعة تحت التشغيل (غير تامة الصنع) في اخر المدة.

ثانيا: حساب النتيجة (حساب الارباح والخسائر)، وهو عبارة عن كشف حساب يعد على شكل قائمة، يبين نتائجه مقارنة بين الدخل المتحقق من عملية بيع انتاج السلع والخدمات او البضاعة، مع التكاليف المنفقة في تحقيق هذا الدخل. وتكون هذه النتيجة اما موجبة، ويعني ذلك تحقيق ربح عادي، او سالبة، ويعني ذلك وجود خسارة عادية. ويطلق أحيانا على هذا الكشف حساب العمليات الجارية، لأنه يخص نتيجة عمليات النشاط الأساسي للوحدة الصناعية. وبعد اضافة الربح او طرح الخسارة الناجمين عن عمليات النشاط غير الأساسي (غير عادي)، ستحصل على صافي الربح او الخسارة النهائية لنشاط الوحدة. ان هذا الكشف، أي الارباح والخسائر، يعتبر أداة مهمة لقياس وتقيم أداء نشاط الوحدة، ومعرفة مدى الالتزام في تنفيذ الوحدة لخطط المبيعات وتكاليف الإنتاج. إذ يحتوي على المعلومات التي تبين بشكل تحليلي التغيرات التي تحصل على الأموال

وممتلكات الوحدة ومصادر اقتنائها وتحديد الانحرافات بين المخطط والفعلي. وهو بذلك يعتبر أداة رقابة على النشاط. وتعتبر هذه المعلومات في نفس الوقت أساسا لاتخاذ القرارات الادارية في المستقبل. كما ان هذا التقرير يعتبر مهما من وجهة نظر الاقتصاد الكلي أيضا، اي عملية ادارة الاقتصاد الوطني. إذ انه يتضمن معلومات يمكن الاستفادة منها في خدمة الاغراض التالية:

أ. حساب الدخل القومي وتوزيعه؛
 ب. عمل جداول المدخلات والمخرجات Input – Output؛
 ج. عمل جداول المدفوعات المالية.

ولتوضيح ما تقدم أنفا، نستعين بهذا المثال لعمل حساب التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر، من المعلومات المتوفرة أدناه، لإحدى الشركات الصناعية، وذلك بتاريخ ٢٠٢١/١٢/٣١

	دينار
 الخامات والمواد (اول المدة)	10
البضاعة تحت التشُغيل (اولْ المدة)	7
بضاعة تامة الصنع (اولُ المدة)	1
مشتريات الخامات والمواد	٣٤
مصاريف نقل الخامات والمواد	17
الرسوم الجمركية وعمولات شراء الخامات	0
الرواتب والأجور الأساسية لعمال الإنتاج	74
مصاريف صناعية مباشرة أخرى	V • • •
أجور صيانة وتصليح	٣٠٠٠
ايجار المصنع	۸
مصاريف الكهرباء والاضاءة وتهوية المصنع	1
رواتب واجور عمال الاقسام والورش	۲
استهلاك الآلات	9
مردودات الخامات والمواد	1
القوى المحركة والبخار	۲۱
رواتب واجور الإدارة العامة	۸
مصاريف العمومية	٣
الخصم المكتسب	70
عمو لات وكلاء البيع	٣٠٠٠
مصاريف اللف والحزم	0
مصاريف الدعاية والاعلان	٤
رسوم الاشتراك في المعارض الدولية	9
الانارة والتدفئة ومياه للإدارة	۲
المبيعات	17
مردودات المبيعات	9
مصروفات قضائية	۸
فوائد قروض مدينة	10
برید وبرق و هاتف	19

وأظهرت نتيجة الجرد في اخر المدة، ما يلي:

```
أ. خامات ومواد قيمتها ٨٠٠٠ دينار
                                    ب. بضاعة تحت التشغيل قدرت قيمتها ٧٠٠٠ دينار
                                          ج. بضاعة تامة الصنع قيمتها ٢٠٠٠ دينار
                                                                            الحل:
                                                   ١. تسجيل قيود المحاسبية اللازمة؛
                                                     ٢. اعداد تقرير حساب التشغيل،
                                    ٣. تصوير حساب التشغيل وبيان ثمن تكلفة الصنع؛
                              ٤. تصوير حساب المتاجرة وبيان اجمالي الربح والخسارة؟
                      ٥. تصوير حساب الارباح والخسائر وبيان صافى الربح والخسارة
                                                             أولا: القيود المحاسبية
(١)
                              ١٠١٤٠٠ من ح/ التشغيل
                             الى المذكورين
     ٠٠٠٠ ح/ بضاعة تحت التشغيل أول المدة
           ٠٠٠٠ ح/ خامات ومواد أول المدة
             ١٦٠٠ ح/م. نقل الخامات والمواد
         ٠٠٠٠ ٣٤٠٠ مشتريات الخامات والمواد
             ٠٠٠٠ ح/ رسوم وعمولات شراء
        ٢٣٠٠٠ أجور ورواتب عمال الإنتاج
            ٣٠٠٠ ح/ أجور الصيانة والتصليح
                       ٨٠٠ ح/ إيجار المصنع
        ٠٠٠٠ / ح/ المصاريف الصناعية المباشرة
 ٠٠٠ ح/م. الكهرباء والاضاءة وتهوية المصنع
         ٢٠٠٠ ح/ رواتب واجور عمال الاقسام
                     • • ٩ ح/ استهلاك الآلات
              ٢١٠٠ ح/ القوى المحركة والبخار
         تحويل المصر وفات الى حساب التشغيل
                                                                         (7)
                                  من المذكورين
                     ٨٠٠٠ ح/ الخامات والمواد اخر المدة
                    ٠٠٠٠ ح/ مردودات الخامات والمواد
             ٧٠٠٠ ح/ بضاعة تحت التشغيل في اخر المدة
                        ، ، ، ۲۵ الى ح/ التشغيل
                  اثبات قيمة أرصدة اخر المدة والمردودات
                                  ٧٦٤٠٠ من ح/ المتاجرة
                          ٠٠٠ ٢٦٤ الى ح/ التشغيل
تحويل رصيد حساب التشغيل، أي البضاعة التامة الصنع الى حساب المتاجرة بثمن
                                                                   الكلفة
```

```
١٩٠٠٠ من ح/ المتاجرة
        ١٠٠٠٠ الى ح/ بضّاعة تامة الصنع اول المدة
                 ٩٠٠٠ الى ح/ مردودات المبيعات
تحويل بضاعة اول مدة ومردودات المبيعات الى حساب المتاجرة
                                  من ح/ المذكورين
                                  ١٢٠٠٠٠ ح/ المبيعات
                  ٢٠٠٠ ح/ بضاعة تامة الصنع اخر المدة
                          ١٦٢٠،٠ الى ح/المتاجرة
           اقفال حساب المبيعات واثبات قيمة بضاعة اخر المدة
                                                                        (T)
                                    ٦٦٦٠٠ من ح/ المتاجرة
                 ٦٦٦٠٠ الى ح/ الارباح والخسائر
          اثبات ترحيل مجمل الربح آلى حساب الارباح والخسائر
                             ۳۸۲۰۰ من ح/ الارباح والخسائر
                                     الى المذكورين
               ٨٠٠٠ ح/رواتب واجور الإدارة العامة
                               ٣٠٠٠ ح/م. العمولة
                     ٢٠٠٠ ح/الانارة والتدفئة والمياه
                     ١٩٠٠ ح/البريد والبرق والهاتف
                        ٨٠٠ ح/ مصروفات قضائية
                      ٣٠٠٠ ح/عمولات وكلاء البيع
                           ٠٠٠٥ ح/م. اللف والحزم
                       ٤٠٠٠ ح/م. الدعاية والاعلان
              ٩٠٠٠ ح/ رسوم اشتراك في المصاريف
                      ١٥٠٠ ح/ فوائد قروض مدينة
  تحميل حساب المصروفات في حساب الارباح والخسائر (اقفال)
                      ۲۵۰۰ من ح/ خصم المكتسب
۲۵۰۰ الى ح/ الارباح والخسائر
        اقفال حساب خصم المكتسب في حساب الارباح والخسائر
                                                                        (٤)
                                 ٣٠٩٠٠ من ح/ الارباح والخسائر
                            ، ۹۰۰ آلی ح/ التوزیع
                اقفال حساب الارباح والخسائر في حساب التوزيع
                                                                        (°)
```

۳۰۹۰۰ من ح/ التوزيع الى المذكورين

```
٠٠٠ ح/ العمال
                             ٥٠٠٠ ح/ التخصيصات الاخرى
      توزيع حساب الارباح والخسائر، واقفال حساب التوزيع بالنسبة المحددة
                                                            ثانيا: اعداد حساب التشغيل:
                                                                                (1)
                              ح/ التشغيل
            له
                                                           منه
                                                                                     المبلغ
                                  المبلغ
                                                            البيان
           البيان
من ح/ مردودات الخامات والمواد
                                 1 . . . .
                                                 الى ح/ الخامات والمواد (اول المدة)
                                                                                     10...
من ح/ الخامات والمواد اخر المدة
                                                             الى ح/م. نقل الخامات
                                                                                     17..
                                  ۸...
                                                   الى ح/ مشتريات الخامات والمواد
   من رصيد (ثمن تكلفة الخامات
                                 ٣٧٦..
                                                                                     ٣٤...
   والماد المستخدمة في الإنتاج)
                                                  الى ح/الرسوم الجمركية وعمولات
                                                                                     0...
                                 007..
                                                                                     007.,
                                             الى رصيد ثمن تكلفة الخامات المستخدمة
                                                                                     ٣٧٦..
                                                                        في الإنتاج
من ح/ بضاعة تحت التشغيل اخر
                                  ٧...
                                                الى ح/ بضاعة غير تامة الصنع (اول
                                                                                     7...
                                                         الى ح/ أجور عمال الإنتاج
  من رصيد التكلفة الأولية للمواد
                                 777..
                                                                                     77...
                                                الى ح/ المصاريف الصناعية المباشرة
                                                                                     ٧...
                                                                                     ٧٣٦٠.
                                 ٧٣٦..
                                                            الى رصيد الكلفة الأولية
                                                                                     777..
                                             الى المصروفات غير المباشرة الصناعية
                                                                                     ۲...
                                                          الى ح/ الصيانة والتصليح
                                                                                     ٣...
                                                             الى ح/ ايجار المصنع
                                                                                     ۸.,
                                                     الى ح/ التهوية وإضاءة المصنع
                                                                                     1 . . .
                                                      الى ح/القوى المحركة والبخار
                                                                                     71..
                                                                 الى ح/ الاستهلاك
                                                                                     9..
                                                 الى ح/ رواتب واجور عمال الاقسام
                                                                                     ۲...
                                                            والورش (غير مباشرة)
                                                                                     ٧٦٤٠٠
من ح/ المتاجرة، ثمن تكلفة الصنع
                   (الصناعي)
                               ٧٦٤٠٠
```

۱۰۰۰ ح/ راس المال مراس المال المال المال مراس المال المساهمين

ح/ المتاجرة	(٢)
له المبلغ البيان المبلغ البيان المبلغ البيان المدة ١٢٠٠٠ من ح/ المبيعات من المبيعات	المبلغ البيان ١٠٠٠٠ بضاعة تامة ا ٧٦٤٠٠ الى ح/ التشغي ٩٠٠٠ الى ح/ مردود
ح/ الارباح والخسائر	(٣)
منه له المبلغ البيان	ال ال ال
ان المبلغ البيان ماريف الادارية والمالية ٦٦٦٠٠ من ح/ المتاجرة (مجمل ح/ رواتب واجور الإدارة الربح) مة ٢٥٠٠ من ح/ خصم المكتسب	مم الح
	الي
مياه ح/ م. البريد والبرق هاتف	۱۹۰۰ المي وا
ح/ فوائد قروض مدينة ح/ مصروفات القضائية	الم
ماریف البیع والتوزیع ح/ عمولات وکلاء البیع	
ح/م. اللف والحزم ح/م. الدعاية والاعلان ح/ رسوم اشتراك في ٢٩١٠٠	الح ال ٤٠٠٠
رصيد (صافي الربح)	ما ۳۰۹۰۰

ويمكن التعبير عن حسابات الكلفة، وكذلك دمج حسابي المتاجرة والارباح والخسائر في كشف واحد في الوحدات الصناعية، كالاتي:

تقرير كلفة الإنتاج عن الفترة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١

الكلفة	عناصر الكلفة وتقسيماتها
۲	1
٣٤٠٠٠	+ مشتريات الخامات والمواد
77	م. نقل وشراء الخامات
١	_ مردودات الخامات والمواد
10	+ مواد أولية في بداية المدة
۸	_ مُواد أُولَية في اخر المدة
۳٧٦	= كلفة المواد المستخدمة في الانتاج
77	+ الأجور والرواتب الأساسية والمتممة لعمال الانتاج
7.7	= التكاليف المباشرة، أجور ومواد
٧	+ مصاریف صناعیة مباشرة اخری
777	١ = التكاليف المباشرة للإنتاج (الكلفة الأولية)
91	٢ + تكاليف صناعي غير مباشرة
٧٧٤	٣ = اجمالي التكاليف الصناعية
٦	+ بضاعة تامة الصنع اول المدة
Y • • •	ــ بضاعة غير تامة الصنع نهاية المدة
٧٦٤	٤ = التكلفة الصناعية للإنتاج التام
1	+ بضاعة تامة الصنع بداية الفترة
٤٢	ـــ بضاعة تامة الصنّع في نهاية الفترة
222	٥ = كلفة البضاعة المباعة
71	+ تكاليف التسويقية (البيع والتوزيع)
705	٦ = الكلفة الحقيقية للبضاعة المباعة
1 77	+ التكاليف الادارية والمالية
٠٠, ٢٢٨	٧ = الكلفة الكلية الحقيقية للبضاعة المباعة

تقرير حساب المتاجرة والارباح والخسائر

تفاصيل البيانات	المبلغ	الملاحظات
•	7	٣
المبيعات	17	رصيد حساب المبيعات
ــ مردودات المبيعات	9	رصيد حساب مردودات المبيعات
= صافي قيمة المبيعات <u>يطرح</u> : كلفة البضاعة المباعة	111	رصيد تقرير الكلفة
= الربح او الخسارة الاجمالية	777	

رصيد حسابه من المحاسبة المالية	70	يضاف: الإيرادات الاخرى (خصم مكتسب)
	791	(
المجموع		
تقارير الكلفة	71	يطرح: تكاليف تسويقية
تقارير الكلفة	1 7 7	تكاليف الإدارة والمالية
رصيد حساب من المحاسبة المالية ان وجد		مصاريف وخسائر غير العادية
المجموع	۳۸۲۰۰	·
	٣٠٩٠٠	= الربح او الخسارة الصافية

احتساب كلفة الوحدة الواحدة: يقصد بكلفة الوحدة الواحدة، عملية احتساب الكلفة في المرحلة الأخيرة من عمليات التسجيل، بهدف تحديد نصيب كلفة الوحدة من السلعة او الخدمة المنتجة (التامة وغير التامة). ان الهدف من تحديد تكلفة المنتج، هو تقويم المخزون وتحديد الدخل (من خلال تحديد السعر).

ان اتباع الطريقة الملائمة في عملية الاحتساب، يتوقف على نوع وطبيعة وحجم ودرجة تنظيم الإنتاج في الوحدة الصناعية. ويكون موضوع احتساب الكلفة، اما الوحدة الطبيعية (العدد، الوزن، الطول، الحجم) او على اساس أوامر الطلبية او المرحلة من مراحل الإنتاج، وهكذا.

ومن حيث وقت اعداد وتحديد عملية الاحتساب، قد يكون:

- أ. احتساب أولي: اذ يتم ذلك في البداية لمعرفة الكلفة التقديرية للوحدة المنتجة؛
- ب. احتساب مخطط: إذ يتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة على ضوء البيانات التي تمتلكها الوحدة الصناعية، من خلال الخبرات والمراقبة والمتابعة، فعندئذ تجري احتساب المخطط لكل وحدة الإنتاج.
- ج. احتساب معياري: أي على أساس وضع معايير ومقايس لعناصر الكلفة، وعلى ضوء ذلك يتم احتساب كلفة الوحدة الواحدة.

إجراءات احتساب كلفة الوحدة الواحدة، اما على أساس تقسيم الكلفة الاجمالية للسلعة المنتجة في الفترة المحددة على الوحدات المنتجة (تامة وغير تامة). وتستخدم هذه الطريقة عادة في الوحدات الصناعية التي تنتج سلع متجانسة ومتقاربة فيما بينها، ومن نفس المواد المستخدمة في الإنتاج وكذلك مراحل والتكنلوجية الواحدة. ويتم اما بشكل مباشر للكميات المنتجة من المنتوج الواحد، كما في انتاج الطاقة الكهربائية او انتاج السمنت والسكر والخبز وغيرها، او على أساس المعايير المشتركة بين الكمية المنتجة مختلفة فيما بينها او متقاربة ومن نفس المواد المستخدمة في الانتاج وكذلك المراحل والتكنلوجية الواحدة، كما في انتاج الطابوق بأحجام مختلفة، والدهونات والمربات الاخرى بإحجام مختلفة، كذلك في معظم صناعات التعليب والمواد الغذائية والجلود، وغيرها. قد تتصف الطبيعة الانتاجية للمنتوج بمرورها في المراحل المختلفة، وتقتضي احتساب كلفة كل مرحلة على حده، كما في صناعات التعليب والمواد الغذائية والإنتاج النباتي (الفواكه والخضروات).

او طريقة احتساب الثاني على أساس احتساب التكاليف المباشرة والتكاليف الصناعية الاخرى المباشرة، بشكل مباشر على وحدات من السلع المنتجة (تامة وغير تامة). اما المصروفات الصناعية غير المباشرة فتحمل بها هذه الوحدات على أساس استخدام المعايير والمفاتيح المتبعة في توزيع هذه المصروفات، وبجمع التكاليف المباشرة مع التكاليف الصناعية غير المباشرة، نحصل على الكلفة الاجمالية للوحدة المنتجة. تستخدم هذه الطريقة في الوحدات الصناعية التي تنتج سلع مختلفة في المواد والخامات المتعددة، وتستخدم المكائن والأدوات المختلفة عبر المراحل الإنتاجية والتكنلوجية المختلفة أيضا. ويتم الاحتساب على أساس التشكيلة الإنتاجية، او على أساس أوامر الطلبية والشغلة، كما في صناعات انتاج المكائن والسيارات والسفن والطائرات، وغيرها.

ففي حالة اتباع أية طريقة من الطرق المذكورة سابقا، يعتمد على طبيعة وحجم ونوع ودرجة تنظيم الإنتاج في الوحدات الصناعية، ويحبذ ان يتم تحديد كلفة الوحدة الواحدة على أساس كلفة الإنتاج (الصنع) Manufacturing cost، التي هي عبارة عن (التكاليف المباشرة + تكاليف الاقسام الخدمية الإنتاجية)، اما المصروفات الاخرى غير المباشرة الادارية العامة والتسويقية، تحمل بها حساب الارباح والخسائر، كما ذكرنا في مكان ما سابقا.

لتوضيح مثال كيفية تقسيم الكلفة الاجمالية بشكل مباشر للكميات المنتجة. لنفرض على ضوء التقارير الشهرية في احدى الوحدات الصناعية، تبين بان عدد الوحدات المنتجة بلغ ١٥٠٠ وحدة، وكانت كلفتها كلاتى:

المبلغ/ دينار	البيان
19	المواد الأجور
20	م. الاقسام
79 £	المجموع

كانت السلعة الموجودة في بداية المدة ٥٠٠ وحدة، ٣٠٠ وحدة تامة ٤٠٪ كلفة العمل، (الأجور و م. الاقسام) و ٢٠٠ وحدة تامة ١٥٪ كلفة العمل. اما من حيث المواد فهي تامة، واجمالي كلفتها كالاتي:

المبلغ/ دينار	البيان
1 · · · · · · · · · · · · · · · · · · ·	المواد الأجور م. الاقسام
710	المجموع

الحل:

احتساب كلفة الوحدة التامة، وبيان ذلك بجدول تحديد عدد الوحدات التامة من حيث المواد، كلاتى:

وحدة γ وحدة γ

إيجاد عدد الوحدات التامة من حيث كلفة العمل ١٥٠٠ تامة من حيث (المواد، الأجور و م. الاقسام)

10.

170.

جدول احتساب كلفة الوحدة الواحدة

كلفة	كلفة	كلفة	عدد	المجموع	المنتج	كلفة	البيان
الوحدات	الوحدات	الوحدة	الوحدات		خلال الفترة	السلعة	
التامة	التامة	الواحدة	المنتجة			الموجودة	
اخر المدة	اخر المدة	تامة				في بداية	
						المدة	
%1°	% £ •						
١	١	1	۲	7	19	1	مواد
٦	١٦	٤.	170.	77	09	Y	الأجور
ەر غ	١٢	٣.	170.	٤٩٥	٤٥٠٠٠	٤٥	م. الأقسام
							·
٥ر١١٠	١٢٨	١٧.		7100	792	710	المجموع

علی أساس ٤٠٪ * علی أساس ٤٠٪ * علی أساس ١٥٪ * ۲۲۰۰ علی أساس ١٥٪

المجموع ٣١٥٥٠٠ الكلفة الفعلية

مثال، تقسيم الكلفة على أساس المعدلات المشتركة: ظهرت نتيجة انتاج احدى الشركات الصناعية خلال التقارير الشهرية، المعلومات الاتية:

نوع الإنتاج عدد الوحدات — — طابوق ۲۰ * ۲۰ سم

بلغت اجمالي تكاليف الانتاج للسلع المنتجة اعلاه، ١٨٩٠٠٠ دينار ومن تقارير الإنتاج، الا انها تختلف ومن تقارير الإنتاج ظهر بأن الطابوق متشابه من حيث المواد وعملية الإنتاج، الا انها تختلف فيما بينها حسب الوزن، وهي بالتسلسل (٢٠ كيلو، ٥ كيلو، و ٣٠ كيلو)، أي بمعدل (٤، ١،٢).

الحل:

جدول احتساب الكلفة

اجمالي	الكلفة	كلفة الوحدة	الوحدات الخاصة	المعدل	العدد	
اجمالي الكلفة	المعدلة	المحتسبة	للاحتساب			
17	١٢	٣	٤٠٠٠	٤	1	
10	٣	٣	0	1	0	
0 2	١٨	٣	1	٦	٣٠٠٠	
1 / 9 · · ·			74			المجموع

مثال اخر:

في احدى المعامل التي تصنع الصفائح المعدنية، كانت أجمالي التكاليف خلال الفترة، كالاتي:

المبلغ/ دينار	البيان
72 1040.	المواد الأجور م. الاقسام
0.70.	المجموع

وفي تلك الفترة تم انتاج الصفائح، كالاتي:

العدد	النوع على أساس المساحة
٣٠.	۱ * ۱ متر
۲.,	۱ * ۲ متر
١	۱ * ٥ متر

كلفة المواد تحمل على أساس المساحة، وهي (٢٠١) على التوالي.

اما بالنسبة للتكاليف المتبقية (الأجور، م. الاقسام)، تقسم على أساس معدل ساعة العمل المشترك، كالاتى:

صفائح ۱ * ۱ صفائح ۱ * ۲ صفائح ۱ * ٥ ١ ساعة معيارية ۲ ساعة معيارية ٥ر ٣ ساعة معيارية

الحل: احتساب كلفة الوحدة الواحدة، وبيان ذلك بجدول، كلاتي:

كلفة الوحدة المحتسبة للمواد = ______ = ٢٠٠٠ دينار _____

احتساب كلفة المواد (٢٤٠٠٠)

الكلفة	كلفة	كلفة	عدد	معدل	العدد	نوع
الكلية	الوحدة	الوحدة	الوحدات	المشترك		الصفائح
	الواحدة	المحتسبة	الخاصة			
			للاحتساب			
=٧	٦	٥	٤	٣	۲	1
(**)						
7	۲.	۲.	٣٠٠	١	٣.,	1 * 1
۸	٤٠	۲.	٤	۲	۲.,	7 * 1
1	١	۲.	0	٥	١	0 * 1
7 2			17			المجموع

كلفة الوحدة المحتسبة للأجور = ______ = ١٠٥٠

احتساب كلفة الأجور (١٥٧٥٠)

الكلفة	كلفة	كلفة	عدد	معدل	العدد	نوع
الكلية	الوحدة	الوحدة	الوحدات	المشترك		الصفائح
	الواحدة	المحتسبة	الخاصة			
			للاحتساب			
=٧	٦	٥	٤	٣	۲	1
(۲*۲)						
٤٥٠٠	10	10	٣	1	٣	1 * 1
7	٣.	10	٤٠٠	۲	۲.,	7 * 1
070.	ەر ۲ە	10	٣٥.	٥ر٣	١	0 * 1
1040.			1.0.			المجموع

كلفة الوحدة المحتسبة، م. الاقسام = ______ = ١٠٥٠

احتساب كلفة م. الاقسام (١٠٥٠٠)

الكلفة	كلفة	كنفة	عدد	معدل	العدد	نوع
الكلية	الوحدة	الوحدة	الوحدات	المشترك		الصفائح
	الواحدة	المحتسبة	الخاصة	-		
			للاحتساب			
=٧	٦	٥	٤	٣	۲	١
(۲*۲)						
٣٠٠٠	١.	١.	٣٠.	1	٣	1 * 1
٤٠٠٠	۲.	١.	٤	۲	۲.,	7 * 1
ro	30	١.	70.	٥ر٣	١	0 * 1
1.0			1.0.			المجموع

احتساب كلفة الوحدة الواحدة

صفائح ۱ * ٥	صفائح ۱ * ۲	صفائح ۱ * ۱	البيان
١	٤٠	۲.	المواد
ەر ۲ە	٣.	10	الأجور
80	۲.	١.	م. الاقسام
٥ر١٨٧	٩.	£0	المجموع العام

احتساب الكلفة الإجمالية

الكلفة الكلية	كلفة الوحدة	العدد	نوع الصفائح
140	٤٥	٣.,	1 * 1
1	٩.	۲.,	Y * 1
1 / / 0 .	٥٧٧٨	١	0 * 1
0.70.			المجموع

الفصل الثالث: - أنظمة ونظريات ونماذج التكاليف

١. تصميم نظم التكاليف:

ان المبادئ والقواعد العامة لمحاسبة التكاليف واحدة، الا انها تختلف في الشكل والنماذج والغاية في التطبيقات لهذه المبادئ والقواعد. وسبب هذا الاختلاف يعود الى: وجود الاختلافات بين الوحدات الصناعية، من حيث أحجامها، درجة هيكلها التنظيمي، نوع الإنتاج وطبيعته، التكنيك والتكنولوجيا المستخدمة في العمليات الإنتاجية، النظام الإداري للوحدة، مستوى الكادر واعباء إدارة التكاليف، وغيرها.

ان المقومات الأساسية لتصميم أي نظام للتكاليف، هي: تحديد مراكز التكاليف للإنتاج، ومعرفة وحدات القياس، وكذلك عناصر القياس في الوحدة الصناعية. يؤثر حجم الوحدة على اختيار النظام المناسب الذي يمكن الاستفادة منه في مجال الاشراف على نواحي النشاط السائد. فالنظام الذي يطبق في وحدة صغيرة الحجم، يختلف عن ذلك يصلح لوحدة كبير الحجم. فالأول يتطلب نظاما بسيطا، اما الثاني يتطلب نظاما متقدما من الناحية الفنية والإدارية، وغيرها.

ان درجة تنظيم الهيكل الإداري، يلعب دورا مهما في اختيار النظام الملائم للتكاليف. كلما برز هذا التنظيم العلاقات بين المستويات الادارية المختلفة، وتحديد المسؤوليات والواجبات والاختصاصات، كل ذلك يساعد على تطبيق نظام متقدم للتكاليف في الوحدة، والعكس صحيح. كما تحدد لنا طبيعة الصناعة الاتجاه العام لتصميم التكاليف، فمن الصناعات ما يتم الإنتاج فيها طبقا لنظام المراحل الصناعية، كصناعة الغزل والنسيج، يتم بموجبها تحديد مراكز التكاليف لكل مرحلة ومعرفة وحدات وعناصر قياسها. ومنها ما يتم الإنتاج فيها طبقا لنظام العمليات الصناعية، وهكذا.

ان استخدام نظام للتكاليف يتطلب توفير كل المقومات والمستلزمات اللازمة من النواحي الفنية والإدارية والمالية لإنجاح تطبيق النظام. ويقصد بالنواحي الفنية والإدارية والمالية، مدى قدرة الوحدة على تحمل أعباء هذه الادارة من تكلفة الحصول على الآلات الحاسبة بأنواعها المختلفة وتكلفة السجلات والقوائم واستخدام البرامج الالكترونية، ومرتبات موظفي الإدارة، وغيرها.

بعد دراسة حجم الوحدة الاقتصادية وهيكلها الإداري وطبيعة العمليات الصناعية، لابد من تحديد مراكز التكاليف وحدات التكاليف وعناصر التكاليف.

مراكز التكاليف (Cost Centers)

ان مركز التكلفة، هو دائرة أداء نشاط معين متجانس او خدمات من نوع معين متجانسة. ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل الإنتاج المتماثلة، وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز او خدمة متميزة قابلة للقياس، ويتطلب ان يكون كل مركز تكلفة متمثلا لوحدة مسؤولية تبعا للتنظيم الإداري في الوحدة.

ومن التعريف يتبين، ان هناك شروط معينة في اختيار مركز التكلفة، وهي:

- 1. ان يكون مركز التكلفة تحت اشراف مسؤول معين على ضوء خريطة التنظيم الإداري للوحدة؛
- ٢. يشمل مركز تكلفة الإنتاج، مجموعة متماثلة في الآلات تشترك في تنفيذ عملية صناعية محددة؛
- ٣ يشغل مركز التكلفة مساحة معينة محددة يسهل الاشراف عليه، ويمكن اتخاذ المساحات أساسا لتوزيع بعض بنود النفقات؛
- ٤ يضّم مركز التكاليف عمال معينين يمكن تحديد عمل كل منهم، وبالتالي قياس تكلفة العمل في المراكز عند تحليل عنصر الاجور؟
 - و. يحدد عدد مراكز التكاليف في الوحدة على ضوء الأهداف المتوخاة في بيانات التكاليف،
 ويؤخذ بنظر الاعتبار تكلفة العمل اللازمة؛
- ٦. يجب ان يتسم دليل مراكز التكاليف بالمرونة اللازمة لأي تعديل ينشأ في تنظيم الوحدة، او في تسلسل العمليات الصناعية للسلعة.

ومن امثلة مراكز التكاليف: مراكز الإنتاجية، الخدمات الإنتاجية، الإدارة العامة، التسويقية، وهكذا.

وحدة التكلفة، هي التي تنسب اليها عناصر نفقات التكلفة التي تنشأ في الاقسام الصناعية الإنتاجية والخدمية والإدارية، ومن ثم تتخذ وحدة التكلفة أساسا لقياس تكلفة المنتج او الخدمة قياسا نقديا.

ان وحدة الإنتاج، هي وحدة للتعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة، او المرحلة الانتاجية للوحدة الاقتصادية. ويكون هذا التعبير بالحجم، الوزن، العدد، الطول.

و عليه، يمكن تمييز وحدات التكلفة على أساس:

- وحدات سلعية عندما تكون وحدات الإنتاج نمطية وقابلة لتوزيع التكاليف عليها مثل، مصنع كرسي من نوع واحد؛
- طريقة المجموعات: وذلك بتقسيم وحدات الإنتاج الى مجموعات سلعية توجد فيما بينها مميزات مشتركة مثل (صناعة المعلبات)؛
- طريقة الأوامر: وذلك عندما تتباين المنتجات بدرجة يصعب معها تمييز وحدات المنتج، من حيث
- الطريقة الصناعية، مثل (صيانة السيارات)، وهذا يستدعي اعتبار كل "امر انتاج"، ممثلا لوحدة

تكلفة مستقلة؛

- وحدات التكلفة في مراحل التشغيل: وذلك في حالة اختلاف وحدات المنتجات في مراحل التشغيل.
 - ومن هذه الحالة تختلف وحدات التكلفة باختلاف نتائج كل عملية، مثل (مراحل صناعة الغزل والنسيج)
- الوحدات الخدمية كمنتج نهائي تباع بسعر اقتصادي، وتكون هي الهدف الأساسي من قيام العمل مثل (صناعة النقل).

الشروط الواجب اتباعها في اعداد دليل وحدات التكلفة، هي ما يلي:

- أ. در اسة المراحل الفنية والتكنلوجية للعمليات الصناعية؛
- ب. حصر التشكيلة الإنتاجية والخدمية التي تقوم بها الوحدة، وبحث العلاقة بين وحدة البيع ووحدة الإنتاج؛
 - ج. اختيار وحدة القياس الملائمة للمنتوجات والخدمات؟
- د. تحويل الكميات المنتجة من الأصناف المختلفة في حالة عدم التجانس، الى تكلفة يكون بينها نوعا من التجانس والتماثل؛
 - ه. تحديد الطاقة الإنتاجية لوحدات الإنتاج حتى يمكن تحديد عدد الوحدات التي يمكن انتاجها،
 بحيث تحقق اقل نفقة اقتصادية؛

وفي الصناعات التي يتم الإنتاج فيها بناء على طلب ومواصفات معينة، تكون وحدة التكلفة في هذه الحالة، هي امر التشغيل، الإنتاج، الطلبية او العقد، ويعبر عن وحداتها، بالعدد، الوزن، او الحجم على أساس معرفة نوعها.

بعد تحديد مراكز التكاليف وتعين وحدة التكاليف، يتم دراسة ربط عناصر التكاليف بهذه المراكز، بهدف الرقابة عليها، واجراء عملية احتساب الكلفة الاجمالية، ومن ثم كلفة الوحدة الواحدة.

نظم التكاليف:

- نظام تكاليف او امر الإنتاج (الشغلة) Job Costs:

يطبق هذا النظام في الصناعات التي تنتج سلعا ذات مواصفات خاصة، او تنتج مجموعة من السلع. وهذه المنتجات يتم انتاجها طبقا لرغبات وطلبات العملاء ومواصفات المستهلك. بموجب هذا النظام يتم تجميع تكلفة المواد والأجور والمصاريف الصناعية على أساس اوامر الإنتاج، وعادة يتم اثبات هذه التكاليف في بطاقات او قائمة تكاليف الامر التي تأخذ رقما مسلسلا هو رقم امر الإنتاج نفسه. مثال على ذلك: الوحدات الصناعية في المطابع، ورش الصيانة، مصانع الاثاث، صناعة الطائرات، وغيرها. تتميز الوحدات الصناعية التي تعتمد على اوامر الإنتاج، بالصفات التالية:

- ان الإنتاج غير نمطي، وهذا يعني أنه يتم التنفيذ وفق مواصفات خاصة لكل امر انتاج، وعليه يمكن تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل أمر في الاوامر تحت التشغيل؛
- ٢. إن الاقسام الإنتاجية تباشر العمليات الصناعية على أساس أو امر انتاج او او امر تشغيل تصدر لها بالعمل، مما يساعد على الإدارة تنظيم هذه الأو امر، بحيث تستفيد بشكل عقلاني من الطاقة الإنتاجية المتاحة لها؟
 - ٣. إن نظام الأوامر يساعد على تحديد الربح والخسارة الناتجة لكل امر انتاج على حدة، فور الانتهاء من تشغيله، وذلك بمقارنة تكلفة امر الإنتاج بسعر بيعه او قيمته التعاقدية؛
- ٤. ليس من الضروري ان يمر كل انتاج على جميع مراكز الإنتاج، وذلك طبقا لمواصفات كل امر، وهذا يستدعي ان يعد جدول تشغيل لكل امر، ويكون لكل مركز انتاج معدلات لتكلفة او تحميل مستقل عن المركز الاخر؛
- في نظام الأوامر تحتسب التكاليف على أساس حصر تكلفة الامر في الاقسام المختلفة، ويكون امر الإنتاج أساسا لاحتساب الكلفة؛
 - ٦. يستخدم نظّام تكاليف او امر الإنتاج في حصر تكاليف الخدمات الداخلية، مثل الصيانة، وذلك

تمهيدا لتحميلها على الاقسام او المراكز المستفيدة في جميع الوحدات الصناعية أيا كان نظام الإنتاج فيها.

يستخدم نظام اوامر الإنتاج للرقابة على تنفيذ طلبات العملاء والمحاسبة عن تكلفتها حسب الاتي:

- بعد الاتفاق على شروط التعاقد، تصدر إدارة (او امر الإنتاج) متضمنة رقم العملية والمواصفات والكمية المطلوبة وموعد بدء التشغيل او الفترة المحددة للانتهاء من انتاجها؛
- تخصيص إدارة التكاليف حسابات مستقلة لكل امر انتاج، يمكن تتبع عناصر التكاليف لمراكز تكلفة الامر. عادة تنظم لهذا الغرض سجل على شكل بطاقات تكلفة او تقارير تكلفة، ويحمل حساب امر الإنتاج بتكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة، ونصيبه من المصاريف الصناعبة،
 - تحسب عادة على اساس تقديري، باستخدام معدلات التحميل؛
 - تمسك إدارة التكاليف حساب مراقبة تكاليف او امر الإنتاج تحت التشغيل، كوسيلة للرقابة على حسابات او امر الانتاج التحليلية، ويرحل الى حساب المراقبة في نهاية الفترة اجمالي التكاليف التي اثبتت تفاصيلها ببطاقات التكلفة؛
- تمثّل بطاقات التكاليف حسابات او امر الإنتاج تحت التشغيل الى ان يتم الانتهاء من الإنتاج. تقفل بطاقات التكلفة الخاصة بأمر الإنتاج تام الصنع، ويرحل رصيدها الى حسابات مخازن منتجات جاهزة الى ان يتم تسليم الطلبية للعميل. وعند تسليم المنتجات للعميل، ترحل تكلفة الإنتاج من حساب مخازن المنتوجات الجاهزة الى حساب تكلفة المبيعات، لمقابلة التكلفة بإير ادات البيع؛
- او امر الإنتاج تامة الصنع التي لا يتسلمها أصحابها خلال الفترة المحاسبية، تظهر في المخازن كرصيد سلعة جاهزة، وتمثل تكلفة او امر الإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المحاسبية، قيمة الإنتاج تحت التشغيل الذي يظهر كرصيد لحساب مراقبة او امر الإنتاج تحت التشغيل.

تنظم أمور حسابات التكاليف للأوامر الإنتاج، كالاتي:

إ. يعتمد نظام تكاليف اوامر الإنتاج على فتح حساب خاص لكل اوامر انتاج، ويرحل الى حساب الشغلة نصيبها من الأجور بالكامل. وتعد قائمة الأجور اما كل أسبوع او شهر، مصنف فيها الأجور الى المباشرة وغير المباشرة، وذلك لأغراض التحليل والمقارنة. ان الأجور المباشرة توزع على الاشغال والعمليات المختلفة، ويقتضي هذا عمل ملخص الأجور الذي بواسطته يمكن معرفة نصيب كل شغلة او عملية من الأجور المباشرة، ويرحل الى حسابها الخاص. اما عن الأجور غير المباشرة، يتم تجزئتها على الاقسام صناعية مختلفة او إدارية،

ب. تسحب الخامات اللازمة لكل عملية بأذن صرف خاص، يحمل رقم الشغلة، ومن هذه الاذونات تحمل كل عملية بمقدار ما استهلكت من الخامات؛

ج. يحمل أيضا كل امر بنصيبه من تكاليف أخرى مباشرة، وكذلك بنصيبه من المصروفات الصناعية غير المباشرة الخاصة بكل قسم يتم فيه تشغيل جزء من الامر الإنتاجي؛

د. عند الانتهاء من التشغيل وتسليم المنتج الى المخازن، يتم التقويم على أساس تكلفة المصنع؛

ه. عند البيع يحمل بنصيبه من التكاليف التسويقية، ويضاف الى تكاليف المصنع بمعدل معين، ويحسب بإحدى الأسس المعروفة. قد يحسب بنسبة مئوية من العمل او التكاليف الرئيسية وبمبلغ ثابت او غير ذلك من المعدلات، وبذلك نتوصل الى تكلفة الإنتاج المباع.

تختلف فترة ترحيل عناصر التكاليف من (المواد والاجور والخدمات الصناعية) المتعلقة بالأمر الى حساب امر الإنتاج المحاسب ظروف الطلبية الخاصة. بصفة عامة يظل حساب امر الإنتاج مفتوحا، وترصيد عناصر التكاليف الخاصة به، حتى يتم انتاجه بالكامل.

على ضوء ما ورد سابقا، يمكن تميز خصائص المحاسبة عن عناصر التكلفة في نظام أوامر الإنتاج، كما يلى:

- التركيز على استخدام طريقة تبويب عناصر التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة بالنسبة لكل امر انتاج؛
 - ٢. استخدام قائمة تكاليف مستقلة لكل امر من او امر الإنتاج تحت التشغيل الذي يتم تحميله بإجمالي تكلفة المواد والعمل والخدمات الاخرى؛
- ٣. يتم تحميل او امر الانتاج بنصبها من المصاريف الصناعية غير المباشرة، باستخدام معدلات تقديرية تحدد مقدما. ويتم تسجيلها في قوائم تكاليف الأو امر، ثم تقارن هذه التكاليف بالتكاليف غير المباشرة الفعلية، لتحديد الانحر افات والفروقات بين المحدد الفعلي، وعمل قيود حسابية لتسوية هذه الفروقات ان وجدت.

ولتسهيل فهم عمليات التسجيل في نظام تكاليف الإنتاج، نستعين بالنموذج والإجراءات اللازمة بهذا الصدد، كلاتى:

1- شراء مواد وخامات الى ح/ الدائنون، الصندوق، البنك الى ح/ الدائنون، الصندوق، البنك الى ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل الى ح/ مراقبة المخازن الله عير مباشرة الله عير مباشرة المخازن الله ح/ مراقبة المخازن الله ح/ مراقبة المخازن عند الاجور الله عير المباشرة المخازن الله عير المباشرة التكاليف الصناعية غير المباشرة القسم
 ٢- صرف مواد مباشرة من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل الي ح/ مراقبة المخازن ٣- صرف مواد غير مباشرة من ح/مراقبة تكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم الي ح/ مراقبة المخازن ٤- توزيع الأجور من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل
الى ح/ مراقبة المخازن "- صرف مواد غير مباشرة من ح/مراقبة تكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم الى ح/ مراقبة المخازن ع- توزيع الاجور من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل
 ٣- صرف مواد غير مباشرة من ح/مر اقبة تكاليف الصناعية غير المباشرة للقسم الى ح/ مراقبة المخازن ٤- توزيع الاجور من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل
الَّى ح/ مراقبة المخازن ٤- توزيع الاجور من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل
٤- توزيع الأجور من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل
من ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة القسم
القسم
1
الى ح/ الأجور المستحقة
٥ ـ سداد الأجور المستحقة
الى ح/ الاستقطاعات المستحقة
الى ح/ البنك
 ٦- مصروفات صناعية غير مباشرة من ح/ مراقبة التكاليف غير المباشرة للقسم
(الاستهلاك، التأمين، الضرائب، الخدمات الى ح/ الدائنون او المستحقات الصناعية)
 ٧- تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة من ح/ مراقبة انتاج تحت التشغيل عن المنتج، الاقسام الاخرى (الادارية من ح/ مراقبة المراكز التسويقية
عن المنتج، الاقسام الاخرى (الادارية من ح/ مراقبة المراكز التسويقية والتسويقية من ح/ المراكز الادارية
والتسويعية) المراحد الأدارية التكاليف الصناعية غير الدي ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير
المهاشرة
المجسرة الإنتاج التام الى مخزون البضاعة من ح/ مراقبة الإنتاج التام الى مخزون البضاعة من ح/ مراقبة الإنتاج التام
البضاعة التامة التشغيل الله على الله على الله على التشغيل
٠ - المبيعات من ح/ مراقبة المدينين ٩ - المبيعات من عام
الَّي ح/ المبيعات

من ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٠ - تكلفة بضاعة مباعة
من ح/ مراقبة انتاج تام	
الى ح/ مراقبة المراكز التسويقية	

مثال تطبيقي شامل

تتبع احدى الوحدات الصناعية طريقة أوامر الإنتاج في تحميل التكاليف. وقد ظهرت البيانات التالية في الوحدة لشهر شباط/فبراير ٢٠٢١، كالاتي:

٢ ـ كلفة او امر التشغيل في بداية الشهر كانت، كالاتي:

المجموع	تكاليف صناعية اضافية	مواد مباشرة	أجور مباشرة	رقم الأمر
70	7	10	٣٠٠٠	• 1
110	70	٣٠٠٠	0	٠٢
70	0	1	۲	٠٣
710	4	00,,	1	المجموع

ثانيا: بلغت التكاليف المباشرة للأوامر تحت التشغيل خلال الشهر المذكور، كالاتى:

المجموع	مواد مباشرة	أجور مباشرة	رقم الامر
70	1	10	• 1
70	70	٣٠٠٠	٠ ٢
٣٦٠.	74	17	٠٣
00	70	۲	٠٤
~~.	10	1 /	• 0
٣٦٠٠	17	1 2	٠٦
7 2	18	11	المجموع

ثالثا: - تحمل التكاليف الصناعية الإضافية بمعدل ٥٠٪ من الأجور المباشرة = ١١٠٠٠ * ٥٠٪ من الأجور المباشرة = ١١٠٠٠ * رابعا: بلغت تكاليف غير المباشرة الفعلية، كما يلي:

الادارية	التسويقية	الصناعية	البيان
70	17	۲۸	الأجور
1 ٧ • •	7 2	٣٠٠٠	المواد
1 /	10	77	مصروفات اخرى
7	00.,	۸۰۰۰	المجموع

بلغ التلف العادي في المواد الصناعية ٣٠٪ من تكلفة المواد المباشرة

خامسا: تم انتاج الأوامر ۲۰، ۲۰، ۲۰، ۵۰ خلال الشهر. سادسا: منتوجات الأوامر للإنتاج ٢٠٠١، ٥٣٠ سلمت الى العملاء، وقد بلغت القيمة التعاقدية لها، (۲۰۰۰، ۱۸۰۰، ۱۸۰۰۰) دينار على التوالي

المطلوب:

- أ. تصوير بطاقة التكلفة للأوامر التي تم تشغيلها خلال الشهر؟
- ب. اعداد قائمة حصر الأوامر التامة، وقائمة حصر الأوامر المباعة؛
 - ج. تصوير حسابات المراقبة؛
 - تصوير قائمة التكاليف ونتائج الاعمال عن ذلك الشهر.

<u>الحل:</u> أو لا بطاقة التكلفة:

الشغلة ١٠

الاجمالي	خلال الشهر	رصيد اول الشهر	البيات
٤٥	10	٣٠٠٠	أجور مباشرة
70	1	10	مواد مباشرة
۲۷0.	٧٥.	۲	تكاليف صناعية
			إضافية
			(/.0.* 10)
9 7 0 .	770.	70	المجموع

الشغلة ٢٠

الاجمالي	خلال الشهر	رصيد اول الشهر	البيان
۸	٣٠٠٠	0	أجور مباشرة
70	70	٣٠٠٠	مواد المباشرة
0	10	٣٥	تكاليف الصناعية
			(%0. * ٣)
190	۸۰۰۰	110	المجموع

الشغلة ٣٠

الاجمالي	خلال الشهر	رصيد اول شهر	البيان
٣٣٠٠	17	۲	أجور مباشرة
٣٣٠٠	77	1	مواد مباشرة
110.	70.	0	تكاليف صناعي
			إضافية
			(%0, *1٣)
٧٧٥.	٤٢٥.	٣٥	المجموع

الشغلة ٤٠

الإجمالي	خلال الشهر	رصيد اول الشهر	البيان
۲	7		أجور مباشرة
70	٣٥		مواد مباشر
1	1		تكاليف صناعية
			إضافية
			(%0. * ٢)
70	70		المجموع

الشغلة ٥٠

الاجمالي	خلال الشهر	البيان
١٨٠٠	١٨٠٠	أجور مباشرة
10	10	مواد مباشرة
9	9	تكاليف صناعية إضافية
		(%0 * 1 /)
٤٢	٤٢	المجموع

الشغلة ٦٠

الاجمالي	خلال الشهر	البيان
1 2	1	أجور مباشرة
17	17	مواد مباشرة
٧	٧	تكاليف صناعية إضافية
		(%0 * \$)
**	٣٣٠٠	المجموع

بطاقة الأوامر التامة

		مر العامات	بعد- ۱۵ و ۱		
المجموع	. ٤	٠,٣	٠,٢	.1	البيان/ رقم
					الامر
1 4 4	۲	٣٣٠.	A • • •	٤٥	الأجور
10/	70	٣٣٠.	70	70	المباشرة
99	1	110.	0	740.	مواد مباشرة
					تكاليف
					صناعية
					اضافية
٤٣٥	70	٧٧٥.	190	9 40.	المجموع

ثانيا: حصر الأوامر التامة المباعة وحساب اوامر تحت التشغيل

(١) الأوامر التامة المباعة

اجمالي الكلفة	البيا ن/ رقم الامر
9 40.	• 1
190	. ۲
٧٧٥.	٠٣
***	المجموع

(٢) او امر تحت التشغيل

الاجمالي	• 7	. 0	البيان/ رقم الامر
۳۲	1 2	1	الأجور المباشرة
۲۷	17	10	المواد المباشرة
1 ٧ • •	Y • •	9	المصاريف الصناعية
			الاضافية
٧٥٠٠	٣٣٠.	٤٢	المجموع

ثالثا: تصوير حسابات المراقبة

حساب مراقبة الاجور

له

منه

ط ۱۷۹۰۰ الى المذكورين ح/ البنك ح/ الاستقطاعات

179..

حساب مراقبة المواد

له

منه

۱۳۰۰۰ او امر تحت التشغیل (مواد و خامات مباشرة) ۲۰۰۰ تکالیف صناعیة غیر مباشرة المراکز والخدمات الإنتاجیة)

٢٤٠٠ التكاليف التسويقية ١٧٠٠ التكاليف الادارية

۹۰۰ من ح/ مصروفات المخزن ۲۰۰۰۰ رصيد اخر المدة

۲۹۰۰۰ رصيد اول المدة

۲۲۰۰۰ ح/ مخزون (مشتریات)

٣٠٠٠٠ رصيد اخر المدة

01...

01...

ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة (١٣٠٠٠ * ٣٪) = ٣٩٠ ٠٥٠٠ من ح/ التكاليف الصناعية ٢٨٠٠ الى ح/مراقبة الأجور المحملة ٣٠٠٠ الى ح/ مراقبة المواد ۲۲۰۰ مصروفات أخرى ٣٩٠ تلف عادى للمواد الصناعية ۲۸۹۰ من ح/فرق التحويل 179. 129. ح/ مراقبة المصروفات له ۲۲۰۰ ح/ مراقبة التكاليف ٠٠ ٥٥ المذكورين الصناعية غيرت المباشرة ١٥٠٠ ح/ مراقبة التكاليف التسويقية ١٨٠٠ ح/مراقبة التكاليف الادارية 00. ح/ مراقبة التكاليف التسويقية ٠٠٠٠ الى ح/ تكاليف ١٦٠٠ أجور ۲٤۰۰ مو اد المبيعات ۱۵۰۰ مصروفات أخرى 00.. ح/ التكاليف الصناعية الإضافية المحملة ح/تكاليف الادارية oo·· = (/.o· * \ \ \ · · ·) له منه ٦٠٠٠ ح/ الارباح والخسائر ٢٠٠٠ الى ح/ مراقبة ۰۰۰۰ من ح/ ٢٥٠٠ الاجور مراقبة تكاليف ١٧٠٠ المواد الصناعية غير اوامر تحت تحت التشغيل المباشرة

صفحة | 68

مصروفات خری			••	
	1		00.,	00
= ====				
منه	ح/ فروقات		al	
الى ح/ مراقب الصناعية غير		۲۸۹۰ من ح/	الارباح والخسائر	
		7/9.	=	
ح/ ه منه	ر اقبة أو امر	تحت التشغيل ل	4	
٢ رصيد اول١ الى مراقبةالى التكاليف١ الى مراقبة	الاجور الصناعية	٤٣٥٠٠ من ع ٧٥٠٠ رصيد	ح/ مراقبة الأوامر التامة اخر الشهر	
		01		
منه		مراقبة الإنت ح/ مخزن اواد		
11/ 1/4	مر تحت التنا	ىغىل	۳۷۰۰۰ من ح/ تكلفة المبيعان	ات (اوامر تام
ع الى ح/ او ا	•		مباعة) ٦٥٠٠ رصيد اخر المدة للشغ	شغلة (٠٤)

ح/ تكليفه المبيعات منه له
۳۷۰۰۰ الى مخزن الأوامر التامة
۲۵۰۰ من ح/ المذ ۵۵۰۰ ح/ مراقبة المركز
٤٢٥٠٠
من من ٤٠٠٠ ح/ تكلفة المبيعات ١١٥٠٠ ح/ الارباح والخسائر (مجمل الربح)
έ
ح/ منه ۲۰۰ الى ح/ مراقبة التكاليف الادارية ۲۸۹۰ فرق التحميل ۱۰۰ الى ح/ فروقات مخزنيه ۲۱۰۰ صافي الربح
110

	72
 ٢ـ تكلفة المصنع للإنتاج + تكلفة الاوامر تحت التشغيل اول مدة ٢١٥٠٠ ــ تكلفة الأوامر تحت التشغيل اخر المدة ٧٥٠٠	790
12	1 2
	£٣0 70
	۳۷۰۰۰
•••	٤٢٥٠٠
٥ - اجمالي الربح (٢٠٠٠ ـ ٢٥٠٠ = ١١٥٠٠)	110
تطرح: التكاليف الادارية فرق تكاليف صناعية اضافية ٢٨٩٠ فرق مخزون مواد صناعية	
(غير عادي)	
95	95
 ٦- صافي الربح 	71

ـ نظام تكاليف مراحل الإنتاج Process Cost (صفاته، احتساب كلفة المراحل، نماذج للقيود والإجراءات المحاسبية، وتقارير الكلفة):

يستخدم هذا النظام في الصناعات التي يمر بها الإنتاج عادة بمراحل متعددة قبل ان يتم صنع المنتج النهائي، وفق الصفات الأساسية لهذ المراحل، وهي كالاتي:

- ١. ان المادة الرئيسية لمنتوج ترحل الى مرحلة تليها، وتحول بسعر تكلفتها الفعلية؛
- ٢. يكون الإنتاج نمطي والوحدات متشابهة ولا يمكن التمييز بينها. تكلفة الإنتاج او حصر تكلفة الوحدة يتم عن طريق متوسط تكلفة الفترة لكل مرحلة او القسم الإنتاجي؛
- تحويل وحدات الإنتاج غير التامة في بداية ونهاية الفترة الى ما يعادلها من وحدات تامة، عن طريق تقدير مستوى الاتمام الذي وصلت اليه هذه الوحدات؛
 - ٤. يتطلب تحديد التكلفة النهائية للمنتوج، بترحيل التكلفة من مرحلة لأخرى على حسب انتقال الإنتاج من قسم الى اخر الذي يليه؛
- تتميز تكاليف المراحل في الغالب، بان المادة الأولية تصرف للمرحلة الأولى فقط، ويتم تحويلها الى المراحل المختلفة المتتالية، حتى تصبح منتجات تامة الصنع. ويقتصر دور المراحل التالية إضافة تكلفة التشكيل او التحويل، وهي تكلفة العمل والخدمات الاخرى. وفي الصناعات ذات المراحل المتعددة يكتفي بحصر تكلفة عنصرين فقط، هما تكلفة الخامات والمواد، وتكلفة التشغيل. اما المصروفات غير المباشرة بالنسبة للمرحلة، فيتم تحميل نصيبها منها؛
 - آ. قد يتم بيع انتاج بعض المراحل الصناعية، بينما يسلم البعض الاخر الى المرحلة التي تليها.
 فيحسب تحويل وحدات الإنتاج الى المرحلة التالية، بسعر البيع بدلا من سعره، وذلك لقياس نتيجة كل مرحلة من ربح او خسارة على حدة؛
- ٧. تتبع وحصر كمية الوحدات المنتجة لكل مرحلة، واعداد تقرير عن حركتها من مراحل الإنتاج خلال الفترة؛ ومن الصناعات التي تطبق فيها نظام تكاليف المراحل، صناعة الغزل والنسيج، الادوية، السكر، الورق الاسمنت، والزيوت، البلاستيك، التعدين، والبترول، وغيرها.

ويكمن عمل مقارنة بين نظام تكاليف انتاج الأوامر وتكاليف إنتاج المراحل على الشكل التالي:

مراحل الانتاج	أوامر الانتاج	البيان
- انتاج مستمر	- وفق طلبات العملاء	نظام الانتاج
- عمليات صناعية نمطية	- بموجب مواصفات مطلوبة	
- مراحل منتظمة	عمليات صناعية غير متشابها	
- تحديد التكاليف لكل مرحلة	- تحدید تکالیف لکل امر انتاج	نظام التكاليف
- على أساس تجميع عناصر	- على أساس تحليل عناصر التكاليف	
التكاليف للمرحلة	- تحديد التكاليف الاجمالية عند انتهاء	
- تحديد التكاليف في نهاية فترة	العمل	
التكاليف، وترحل من مرحلة		
لأخرى		

حسابات تكاليف المراحل: من الخطوات الرئيسية لحسابات تكاليف المراحل، هي التحديد لكل مرحلة اختصاصها وبدايتها ونهايتها. كما تحدد لها عناصر تكافتها، وكذلك حصر كل عنصر من هذه العناصر، كمية وقيمة، مع تحديد مواصفات التشغيل في كل مرحلة ودرجة الجودة المطلوبة في انتاجها، ومعدلات الإنتاج المطلوبة، والنسب المقبولة للمبيعات.

أن الصناعات التي تتصف طبيعتها بالمراحل، من المفروض ان تمر السلعة قبل اتمامها بأكثر من مرحلة، لذا تقتضي معرفة تكاليف انتاج كل مرحلة على حده اثناء فترة معينة، وهذا يتطلب بفتح حساب خاص بها.

يجعل هذا الحساب مدينا بتكاليف الإنتاج (المواد والخامات، الأجور، والمصروفات الاخرى). واجمالي التكاليف في خلال فترة التكلفة، يقابله الإنتاج التام. وهو يتمثل عادة في انتاج تام وإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام المحول الى مرحلة تاليه. وما رفض يعاد الى التشغيل، ويتم التصرف فيه حسبما تراه الإدارة.

اما المبلغ المحمل للإنتاج السليم، يتم التصرف به كالاتي:

١. يرحل مباشرة الى الجانب المدين من حساب المرحلة التالية، فيجعل حساب المرحلة دائنا
 (المرحلة الأولى) بالمبلغ وحساب المرحلة التالية (المرحلة الثانية) مدينا، و هكذا؛

 ٢. أن يرحل المبلغ الى حساب وسيط، هو (حساب مخزن المرحلة)، على ان يجعل هذا الحساب فيما بعد دائنا بكل ما تسحبه المرحلة التالية من المخزن طبقا لاذن صرف خاص.

ويتم المحاسبة على عناصر التكاليف، كالاتي:

_ تكلفة المواد: تصرف المواد اللازمة للتشغيل من المخزن، بناء على أذونات صرف من المسؤول، ويتم قيد المواد المنصرفة للتشغيل، بجعل (حساب تشغيل المرحلة مدينا، وحساب مراقبة مخازن المواد دائنا). وتتم معالجة كافة عناصر المواد التي تتم في أي مرحلة من مراحل، سواء كانت تلك المواد مباشرة او غير مباشرة، باعتبار انها عنصر تكلفة مباشرة على المرحل. _ تكلفة العمل: تحمل كل مرحلة بنصيبه من تكلفة العمل، وذلك بواسطة ملخصات وكشوفات الأجور، بعد تحديد الزمن الفعلي الذي استنفذ لإتمام المرحلة، باستخدام بطاقات الوقت سواء كان هذا الوقت مباشرا او غير مباشرا بطبيعته والأجور المستحقة لكل مرحلة. وعند تحميله، تكون حساب (تشغيل المرحلة مدينا، وحساب مراقبة الأجور دائنا).

- التكاليف الصناعية غير المباشرة: تحمل كل مرحلة من مراحل الإنتاج بنصبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة، اما على أساس فعلي او على أساس تقديري، باستخدام معدلات التحميل. وفي نظام مراحل ذات الإنتاج المستمر يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية، وذلك بجعل (حساب تشغيل المرحلة مدينا وحساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشر دائنا). بعد تحميل كل مرحلة بتكاليفها من عناصر الإنتاج، لابد من حصر كمية الإنتاج وتحديد مستوى الاتمام. ففي بعض الحالات نجد ان كمية الإنتاج في اخر فترة معينة، تتضمن وحدات تامة ووحدات تحت التشغيل اخر الفترة. ولكي نتمكن قياس حجم الإنتاج خلال الفترة بكل مرحلة، يجب توفير التجانس بين الوحدات التامة والوحدات تحت التشغيل، والوصول الى (كمية الإنتاج المعادل)، يتم تحويل الوحدات تحت التشغيل الى ما تساويه او توازيه هذه الوحدات من المنتجات التامة، عن طريق ضرب عدد الوحدات من الإنتاج غير التام في نسبة الاتمام. ويجب عند تحديد كمية الإنتاج المعادل التميز بين عناصر تشكيل الكلفة.

مثال توضيحي: لو فرضنا تم انتاج ٦٠٠ وحدة تامة في المرحلة الاولى و٢٠٠ وحدة تحت التشغيل في نهاية الفترة، وكانت مستوى اتمامها، كالاتي:

١٠٠٪ مواد، ٦٠٪ الأجور ومصاريف أخرى (تكاليف الأجور ومصاريف اخر).

كمية الإنتاج الفعلي =
$$1 \cdot 1 + 1 \cdot 1 = 0$$
 وحدة تامة من حيث المواد كمية الإنتاج المعادل = $1 \cdot 1 \cdot 1 \cdot 1$ تامة أجور ومصاريف

٣٢.

الإنتاج المعادل م. اضافية	الإنتاج المعادل اجور	الإنتاج المعادل مواد	الإنتاج الفعلي	البيان
٦.,	٦.,	7	٦.,	ـ وحدات تامة مرحلة
				الى المرحلة التالية
				ـ وحدات تحت
				التشغيل اخر الفترة
				(۱۰۰٪ المواد، ۲۰٪
١٢.	١٢.	۲	۲.,	مُ. إضافية)
٧٢.	٧٢.	٨٠٠	۸۰۰	أجمالي الإنتاج المعدل
				<u> </u>

بعد تجميع تكلفة المواد والأجور والتكاليف الصناعية وحصر كمية الإنتاج في كل مرحلة، يمكن تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج المختلفة، بقسمة تكلفة عنصر الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة بالمرحلة. فالإنتاج غير التام في بداية الفترة ونهايتها، يجب ان لا يُحمل بنفس التكاليف التي تتحملها الوحدات التامة. وحتى نتمكن من قياس تكلفة الإنتاج تحت التشغيل، فانه يجب قياس مستوى إتمام الوحدات من كل عنصر من عناصر التكلفة على حده، لتحديد كمية الإنتاج المعادل.

ففي المثال السابق، على فرضن ان تكلفة المواد المنصرفة هي١٦٠٠ دينار وتكلفة الأجور ٢٦٠٠ دينار والمصروفات الاضافية١٠٨٠ دينار. تكون كلفة الوحدة، كالاتي:

الاجمالي	كلفة التشغيل/م.	كلفة	كلفة	البيان
	اضافية	تشغيل/الاجور	التشعيل/المواد	
٤٨٤ ٠	١.٨.	۲۱٦٠	17	اجمالي
	تقسم	تقسم	تقسم	التكاليف
	٧٢.	٧٢.	۸	

				الإنتاج المعادل
٥ر٦	٥ر١	٣	۲	متوسط التكلفة

بعد إتمام هذه العمليات الحسابية، يعد تقرير تكاليف الإنتاج بالوحدات التامة وبالإنتاج المعادل وتعتبر تكلفة إنتاج الوحدات التامة في المرحلة السابقة كمادة أولية للمرحلة التالية، ويجري قيد تسجيلها، كالاتى:

۳۹۰۰ من ح/ تشغيل المرحلة الثانية ٣٩٠٠ الى ح/ تشغيل المرحلة الأولى

ويكون احتسابها كلاتي:
١٠٠ * ٢ = ١٢٠٠ المواد
١٠٠ * ٣ = ١٨٠٠ الأجور
١٠٠ * ٥ ر ١ = ٩٠٠ م. إضافية

٠٠٠ * ٥ر ٦ = ٣٩٠٠ الإجمالي

مثال توضيحي: في احدى الشركات الصناعية يمر الإنتاج على المرحلتين، وظهرت البيانات الخاصة بالإنتاج خلال شعر شباط/ فبراير ٢٠٢٢، كلاتي:

في المرحلة الأولى بدأ بصنع ٢٠٠٠٠ وحدة من معدات (X)، صرفت لها مواد خام تكافتها معدات بنار، ولم تصرف لها مواد في المرحلة الثانية. بلغت الأجور المباشرة لهذه المرحلة خلال الشهر ٩٥٠٠ دينار، والتكاليف الصناعية غير مباشرة ٩٠٠٠ دينار

في خلال الشهر تم انتاج ١٨٠٠٠ وحدة وحولت الى المرحلة الثانية، وبقيت ٢٠٠٠ وحدة تحت التشغيل، قدر مستوى اتمامها بالنسبة لتكاليف التشغيل (الأجور، المصاريف الصناعية الاضافية) ٥٠٪، ولكنها حصلت على كامل نصيبها من المواد.

وفي المرحلة الثانية كانت الأجور المباشرة ٠٠٠٠ دينار، والتكاليف الصناعية ٠٠٠٠ دينار. وتم انتاج ١٠٠٠ وحدة تحت التشغيل، قدر مستوى اتمامها ٢٠٠٠.

المطلوب: تصوير تكاليف الإنتاج، والقيود المحاسبية، وحسابات مراقبة كل من المرحلتين عن الشهر المذكور.

الحل:

تقدير كمية الإنتاج عن شهر شباط/فبراير ٢٠٢٢ كميات بدأت بها التشغيل خلال الشهر كميات انتهى بها التشغيل: وحدات تامة محولة الى المرحلة الثانية

مصاریف تحت التشغیل اخر الشهر (من حیث تکالیف التشغیل) ۲۰۰۰ وحدة ۵۰٪ تامة

_____ ۲۰۰۰۰ وحدة

تقرير انتاج المعادل عن شهر شباط/ فبراير ٢٠٢٢

مصروفات صناعية	اجور	مواد	البيان
١٨٠٠٠	1 /	1 /	وحدات تامة محولة
			للمرحلة الثانية
1	1	۲	وحدات تحت التشغيل
			كاملة المواد، نصف
			تامة بالنسبة لتكاليف
			التشغيل (الأجور،
			ومصروفات
			الصناعية)
19	19	Y	اجمالي الإنتاج
			المعادل

تقرير تكلفة الإنتاج عن شهر شباط/ فبراير ٢٠٢٢

تكلفة الوحدة	الكلفة الإجمالية	ير نصف الإساع على لا	
تكلفه الوحدة	الكلفة الإجمالية	الإنتاج المعادل	البيان
			تكلفة الإنتاج:
٠٥٠,	1	7	مواد
٠٥٠,	90	19	أجور
٤٧٤ر٠	9	19	مصروفات صناعية
			اجمالي تكلفة تامة
٤٧٤ر١	710		المحاسبة عن تكلفة
			الإنتاج
			تكلفة معدات تامة
٤٧٤ر١	7707.	1 /	محولة الى المرحلة
			الثانية
			تكلفة الإنتاج تحت
			التشغيل اخر الشهر
۰ ٥٠ ٠	1	۲	مواد
٠٥٠.	0	1	أجور
٧٤٠	٤٧.	١	مصروفات صناعية
			اجمالي تكلفة انتاج
	194.		تحت التشغيل اخر
			الشهر
	۲۸٥٠٠		اجمالي التكاليف

المرحلة الثانية

تقدير كمية الإنتاج عن شهر شباط/ فبراير ٢٠٢٢

كميات بدأ بها التشغيل خلال الشهر شباط/ فبر اير ٢٠٢٢ وحدات مستلمة من المرحلة الأولى كميات انتهى بها التشغيل وحدات تامة محولة للمخزن وحدات تحت التشغيل اخر الشهر ٢٥٪

1....

تقرير عن الإنتاج المعادل عن شهر شباط/ فبراير ٢٠٢٢

	J. J	_ · ·	3.3
مصروفات صناعية	الاجور	المواد	البيان
10	10	10	معدات تامة محولة
			للمخزن
٧٥.	Yo.	٣٠٠٠	معدات تحت التشغيل
			(%٢٥)
1040.	1040.	1 /	اجمالي الإنتاج
			المعدل

تقرير تكاليف الانتاج

تكلفة الوحدة	تكلفة اجمالية	الإنتاج المعادل	البيان
٤٧٤ر ١	7707.	14	تكلفة الإنتاج: تكلفة المستلمة من المرحلة
۱۹۱ر ۰ ۳۸۱ر ۰	۳٠٠٠ ۲۰۰۰	1040.	الأولى تكلفة المرحلة الأخيرة أجور
۲۶۰۲۲	~~~~	:	مصروفات صناعية
۲۶۰۲۲	٣٠٦٩٠	10	المحاسبة عن تكاليف الإنتاج تكلفة وحدات تامة محولة الى المخزن
۲٤۷	٤٤١٢	٣٠٠٠	تكلفة معدات تحت التشغيل اخر الشهر
۱۹ر. ۳۸ر.	1 £ T 7 1 0	Yo. Yo.	ار أجور مصروفات صناعية

٤٨٤٠	
========	
7007.	اجمالي التكلفة

قيود اليومية العامة للعمليات السابقة:

۱۰۰۰ من ح/ تشغیل المرحلة الاولى
 ۱۰۰۰ الى حساب مراقبة مخازن المواد

و الخامات

المواد المنصرفة للتشغيل للمرحلة الأولى

من المذكورين ٩٥٠٠ ح/ تشغيل المرحلة الأولى ٣٠٠٠ ح/ تشغيل المرحلة الثانية ١٢٥٠٠ الى ح/ مراقبة الأجور توزيع الأجور خلال شهر على المراحل

من المذكورين ٩٠٠٠ ح/ تشغيل المرحلة الأولى ٢٠٠٠ ح/ تشغيل المرحلة الثانية ١٥٠٠٠ ح/ مراقبة مصاريف الصناعية غير

المباشر ة

توزيع المصروفات الصناعية على المراحل

٢٦٥٣٠ من ح/ تشغيل المرحلة الثانية ٢٦٥٣٠ الى ح/تشغيل المرحلة الأولى تكلفة المحولة الى المرحلة الثانية

٣٠٦٩٠ من ح/ مراقبة مخازن الانتاج التام ٣٠٦٩٠ ال ح/ تشغيل المرحلة الثانية تكاليف محولة الى المخازن الإنتاج التام

> ح/ تشغيل المرحلة الأولى منه

۲۲۵۳۰ من تشغیل المرحلة الثانیة ۱۹۷۰ رصید فی ۲۰۲۲/۲۷۹

۱۰۰۰ الى مراقبة مخازن المواد
 ۹۵۰۰ الى مراقبة الأجور

٩٠٠٠ الى مراقبة م. الصناعية	
٠ ٢٨٥٠٠	۲۸۰.
 ۱۹۷۰ الرصيد	
ح/ تشغيل الم	رحلة الثانية
منه	ي .
۳۰۰۰ الى مراقبة الأجور ۲۰۰۰ الى مراقبة م. الصناعية ۲۲۵۳۰ الى تشغيل المرحلة الاولى	٣٠٦٩٠ من مخازن الإنتاج التام ٤٨٤٠ رصيد في ٢٠٢/٢/٢٩
T00T.	T00T.
	=======================================

ـ نظام التكاليف الموحد

Uniform Cost System

النظام الموحد للتكاليف، هو الاتفاق على مجموعة من التعاريف والمبادئ والاسس والطرق والإجراءات المحاسبية التي تصلح للتطبيق في جميع الوحدات الصناعية، التي تتشابه من حيث النوع، أي استخدام نفس الأسس التكاليف في وحدات صناعية واحدة، وفق مجموعة من المبادئ الموحدة. وفي بعض الحالات مجموعة من الطرق، والتي عندما تتضمنها نظم التكاليف للمنشأة التي تتتمي الى احدى الصناعات، وتهدف الى الحصول على الأرقام التكليفية في كل هذه الوحدات، بحيث تؤدي الى استخلاص نتائج تكافيه يمكن ان تتخذ أساسا للمقارنة بينها. فالمقارنة بين نتائج الوحدات الصناعية، هي أبرز خصائص نظام التكاليف الموحد، وكالاتي:

- ١. وجود مجموعة من المبادئ والاسس الموحدة والمتفق عليها؟
 - ٢. اختصاصها انتاج بضاعة متشابهة في النوع؛
- ٣. صلاحية أرقام التكاليف للمقارنة بين الفروع التي تعمل في هذه الصناعة.

ان الخطوات الرئيسية لهذا النظام، تشمل مجموعة من الإجراءات التالية:

- توحيد المصطلحات المستخدمة في نظم التكاليف الموحدة في كافة القطاعات الصناعية و/أو على المستوى القومي؛
 - وحدة الطرق المحاسبية عن طريق توحيد تبويب الحسابات، أي الاتفاق على دليل محاسبي موحد، سواء ذلك للحسابات المالية أو التكاليف.
 - تحديد وحدة المنتج وتوحيد تميزها، سواء من ناحية النوع أو الوزن وعمل دليل موحد للأصناف؛
- توحيد نظام المخازن وتسعير الخامات المنصرفة والرقابة المخزنية ومعالجة عجز المخازن ان وحد؟

- ـ الاتفاق على اسس تقييم الأصول الثابتة واسس استهلاكها؛
- الاتفاق على نظرية التكاليف المناسبة لقياس تكلفة الإنتاج، وتحديد الأسعار؛
 - توحيد التقارير الكلفوية واسس ترتيب وعرض البيانات الختامية؛
- ـ توحيد فترة التكاليف وتقسيمها ضمن الفترة المالية، التي تبدأ عادة من اول كانون الثاني/يناير حتى اخر كانون الأول/ديسمبر في كل عام، الى فترتين او ثلاث و/أو أربع فترات لإعداد بيانات التكاليف وتقديمها الى هيئات الرقابة المركزية؛
 - توحيد اسس توزيع المصاريف غير المباشرة؛
 - توحيد عناصر التكاليف وطرق تصنيفها.

يمكن إيجاز مزيا استخدام نظم التكاليف، فيما يلي: -

- أ. عند تطبيق نظام التكاليف الموحد، نتمكن من الحصول على بيانات موحدة تصلح لعملية المقارنات السليمة بين الوحدات الصناعية متعددة ذات النشاط الواحد، ومن ثم قياس الاداء؛
- ب. تساعد على رسم سياسات سليمة موحدة تعتمد عليها الدولة في تحقيق التوسع الانتاجي أو الاستثمار، وفي عدالة توزيع الدخول بين مختلف فئات المجتمع، او توزيع هذه الدخول فيما بين الاستهلاك والادخار وغير ذلك، مما يدعم سياسة التوحيد الاقتصادي للدولة؛
 - ج. تساعد أيضا على تحقيق وظيفة الرقابة الداخلية في الوحدات الصناعية، ورفع الكفاءة الإنتاجية لها. ويتم تحقيق هذه الوظيفة عن طريق مقارنة الكفاية الإنتاجية بالمستويات المناظرة لها في الوحدات الاخرى؛
- د. في تطبيق هذا النظام تستطيع اجهزة الرقابة الخارجية والاجهزة المركزية، الاعتماد على
 ارقام التكاليف التي يتم تحديدها على اسس موحدة في الوحدات التي تنتمي الى نشاط نوعي
 واحد، من تحقيق اعمالها بكفاية عالية. كما ان متوسطات أرقام التكاليف المجمعة على مستوى
 كل نشاط نوعي تكون ذات معنى كامل، ويمكن استخدام هذه المتوسطات كمرشد للمسؤولية
 لتحديد القيمة وقياس الكفاءة الإنتاجية في صناعة معينة، وخاصة عند رسم الخطة العامة
 للدولة.

- التكاليف المشتركة والمنتجات الفرعية، وطرق توزيع التكاليف المشتركة

تنتج بعض الصناعات عدة منتجات في وقت واحد من مواد وخامات معينة، ومن خلال نفس المراحل الصناعية. وإذا كانت هذه المنتوجات ذات قيمة بيعية متقاربة، تطلق عليها بالمنتجات المشتركة

Joint products أي الرئيسية. اما إذا كانت متفاوتة القيمة تسمى بالإنتاج العرضي By product، والامثلة على ذلك: تكرير السكر، او الزيوت، وصناعة الأسمدة او القطن او الخشب وغيرها.

ان توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المتعددة، سواء كانت رئيسية او عرضية، تشكل إشكالية بالنسبة لمحاسبة التكاليف، الا ان هذا الاجراء يعتبر في غاية من الأهمية، منها كالاتي:

- ـ قياس ربحية المنتجات المختلفة لأغراض الرقابة والتسعير والتخطيط؛
- تقيم المخزون السلعي من المنتجات المتعددة في نهاية الفترة المحاسبية، لان الإنتاج لا يتم دائما بيعه بالكامل خلال الفترة؛
 - ـ ترشيد القرارات الادارية، من خلال تقييم الإنتاج الحالي، ودراسة سياسات التعديل في الطاقة الإنتاجية.

تستخدم طرق متعددة في توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المتعددة، بغيته استفاد منها عدة أنواع المنتجات، ومن هذه الطرق، هي:

```
١. كمية الخامات؛
```

٢. عدد الوحدات؛

٣. المتوسط المرجح؛

٤. القيمة البيعية؛

٥. المعدلات النمطية

ان التوزيع وفق هذه الأسس، عادة تكون تقديرية، وبالتالي فإنه يصعب قياس التكلفة الفعلية لكل منتج بدقة. ونحاول توضيح موجز للطرق السابقة، كالاتي:

طريقة كمية الخامات: تعتمد هذه الطريقة على أساس مقدار ما يحتويه كل منتج من المادة الخام مقدرة بأي من وحدات الوزن او القياس. تستخدم هذه الطريقة في بعض الصناعات التي تنتج من المادة الخام الرئيسية المستخدمة عدة أنواع من المنتجات. وفي حالة وجود عجز في كمية الخامات الرئيسية، نتيجة لوجود عوادم او غير ذلك، فان قيمة العجز يعاد توزيعه على المنتوجات.

مثال توضيحي: استخدمت المنتوجات (أ، ب، ج، ء) خامات رئيسية بمقدار (٢٠٠، ٢٠٠، ٠٠٠، ٠٠٠) كيلوجرام على التوالي، إي بمعدلات (٣، ٢، ٤، ١)، وكان عجز الخامات (عادم) ٠٠٠ كيلو، والتكاليف المشتركة بلغت ١٠٠٠ دينار، فيكون التوزيع حسب الاتي: ـ

كمية الخامات المستخدمة = ... + ... + ... + ... + ... (عادم) عادم) کمية

 $\mathbf{1} \cdot = \mathbf{1} + \mathbf{2} + \mathbf{7} + \mathbf{7}$

احتساب توزيع العجز وفق نسب اعلاه:

منتج أ ٥٠٠ : ١٠ * ٣ = ١٥٠

منتج ب ٥٠٠: ١٠ * ٢ = ١٠٠

المجموع ، . ٥

الوحدات المعدلة: منتج أ ٢٠٠٠ + ١٥٠ = ٧٥٠ منتج ب ٤٠٠ + ١٠٠٠ = ١٠٠٠ منتج ج - ٢٠٠ + ٢٠٠ = ١٠٠٠ منتج ء - ٢٠٠ + ٥٠٠ عادم

المجموع العام ٢٥٠٠ الكمية المعدلة

توزيع تكاليف المشتركة: ١٠٠٠: ١٠ = ١٠٠

نصيب منتج أ ٣ * ١٠٠ = ٣٠٠ أو ١٠٠٠: ٢٥٠٠ * ٣٠٠ = ٣٠٠ دينار. و هكذا بالنسبة للىقية

نصیب منتج ب ۲ * ۱۰۰ = ۲۰۰

 $٤٠٠ = 1 \cdot \cdot * ٤$ نصیب منتج ج

نصيب منتج ۽ ١ * ١٠٠ = ١٠٠

مجموع توزيع التكاليف ١٠٠٠

تمتاز هذه الطريقة بسهولتها، الا ان ما يؤخذ عليها، هو:

- أ. اخذ عنصر واحد من عناصر الإنتاج، وهو المواد والخامات، دون اخذ عناصر التكاليف الاخرى بنظر الاعتبار.
- ب. تحميل المنتجات ذات القيمة البيعية المرتفعة بنفس التكلفة التي تحمل بها المنتجات ذات القيمة البيعية المنخفضة، وتؤثر ذلك على تقويم الوحدات الأخيرة بأعلى من قيمتها البيعية.

طريقة عدد الوحدات (متوسط التكلفة): بمقتضى هذه الطريقة يتحدد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة، بنسبة عدد الوحدات المنتجة من كل منها. تستخدم هذه الطريقة في الصناعات التي تمر فيها المنتجات المشتركة بنفس العمليات الصناعية. ويتم التعبير عن الوحدات المنتجة من الأصناف المختلفة بوحدة قياس يتفق عليها.

يتم قياس تكلفة كل منتج بضرب عدد الوحدات المنتجة من كل صنف في متوسط تكلفة الوحدة يتم احتسابها، بقسمة التكاليف المشتركة على عدد الوحدات المنتجة.

مثال توضيحي: لو فرضنا ان المنتجات (أ، ب، ج)، أنتج منها (١٠٠، ٢٠٠، ٢٠٠) وحدة على التوالي. وان أجمالي التكاليف المشتركة بلغ ١٨٠٠ دينار. فتوزع التكاليف كالاتي:

مجموع الوحدات = ۲۰۰ + ۲۰۰ + ۳۰۰ = ۲۰۰ وحدة

تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف = ١٨٠٠: ٢٠٠ = ٣ دينار

توزيع التكاليف المشتركة:

 $T \cdot \cdot = T * 1 \cdot \cdot \cdot$ نصیب منتج أ نصیب منتج ب ۲۰۰ * ۳ = ۲۰۰

نصیب منتج ج ۳۰۰ * ۳ = ۹۰۰

۱۸۰۰ دینار اجمالي التكاليف المشترك

تعتبر هذه الطريقة مقبولة في بعض الصناعات، بينما هناك صعوبة في التطبيق في الصناعات التي يصعب فيها تحويل كمية المنتجات المتعددة الى وحدات قياس متجانسة، او في الصناعات التي تنتج اصنافا متعددة من المرحلة المشتركة، ذات أسعار بيع متفاوتة.

طريقة المتوسط المرجح: وفق هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المشتركة على أساس ارقام مرجحة لقياس متوسط تكلفة الوحدة المرجحة، حيث ان نقط الترجيح للمنتج =

عدد الوحدات المنتجة * نقط ترجيح للوحدة

متوسط تكلفة الوحدة المرجحة = إجمالي التكاليف تقسم على إجمالي نقط الترجيح للمنتجات

ففي مثال السابق إذا كانت نقط الترجيح للمنتجات (أ، ب، ج)، هي (٢، ٣، ٤)، فيمكن توزيع التكاليف المشتركة كالاتي:

توزيع التكاليف	المتوسط المرجح	نقطة ترجيح للمنتج	نقطة الترجيح للوحدة	وحدات منتجة	منتج
1 / .	۹ر ۰	۲.,	۲	١	ĺ
0 2 .	۹ر ۰	٦.,	٣	۲.,	ب
1.4.	۹ر ۰	17	٤	٣	7
1		۲			

هذه طريقة تراعي عوامل اختلاف المنتجات، مثل كمية المادة الخام او صعوبة الإنتاج او زمن التشغيل، فيعطي للوحدات المنتجة وزنا معينا يتناسب مع هذه المعامل، وبذلك تساعد على تلافي عيوب الطريقة السابقة، ومن عيوبها انها تعتمد على بيانات تقديرية، قد تسبب الى عدم الدقة في اختيار عوامل الترجيح وسوف يؤدي الى أرقام مضللة.

طريقة القيمة البيعية: تستند هذه الطريقة على وجود علاقة بين سعر البيع وما يحققه المنتج من إيرادات. حيث ان التكاليف تمثل ما يبذل من الجهد في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وبالتالي تقتضي هذه الطريقة توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المتعدة على اسس القيمة البيعية لكل منها.

وتعني القيمة البيعية، حاصل ضرب عدد الوحدات المنتجة مضروبا في سعر البيع. وكل ما كان المنتج قيمته البيعية كبيرة، سيحصل على نصيب أكبر من التكاليف المباشرة.

ففي المثال السابق، إذا كانت أسعار البيع للمنتوجات (أ، ب، ج)، هي (٤، ٦، ٨) دينار للوحدة، يتم توزيع التكاليف المشتركة، حسب الاتي:

توزيع التكاليف المشتركة	القيمة	سعر السوق	الكمية	المنتج
	البيعية		المنتجة	
١٨٠	٤٠٠	٤	١	١
0 % .	17	٦	۲.,	ب
١.٨.	7 2	٨	٣	.
1	٤٠٠٠			

حصة أ =
$$...$$
1 : $...$ * $...$ 3 = $...$ 1 حصة ب = $...$ 1 : $...$ 4 : $...$ 2 * $...$ 2 = $...$ 2 حصة ج = $...$ 1 : $...$ 3 * $...$ 2 * $...$ 2 = $...$ 1 : $...$

توجه الى هذه الطريقة عدة انتقادات، أهمها:

- أسعار البيع عرضه للتقلبات المستمرة خلال الفترة، مما يصعب عملية احتساب القيمة السوقية للمنتج، فعليه من المستحسن استخدام متوسط السعر خلال الفترة؛
 - ٢. عدم ثبات أسعار البيع، ما يجعل أساس التوزيع غير ثابت في الفترات المتتالية،
 - ٣. انها تؤدي على تساوي الحاصل الحدي او حد المساهمة لكل المنتج؛
- ٤. تفترض هذه الطريقة أن المنتجات المشتركة تباع بعد الانفصال، ولكن في اغلب الحالات تمر بمرحلة صناعية إضافية حتى تكون صالحة للبيع، وهذه المراحل تختلف كلفتها، مما يسبب الى اختلاف الربح الناتج من كل نوع.

يرى البعض بان توزيع التكاليف الاجمالية (التكاليف المشتركة والخاصة بعد الانفصال) على المنتجات المشتركة، على أساس القيمة البيعية لكل منها. ويرى الاخرون انه من المستحسن توزيع التكاليف المشتركة على أساس سعر البيع الصافي، أي بعد استبعاد التكاليف الاحقة للانفصال.

ولتوضيح ذلك، نفرض ان التكاليف الإضافية بعد الانفصال للمنتجات (أ، ب، ج)، في المثال السابق بلغت، (١٠٠، ٢٠٠، دينار على التوالي، فيكون الحل، كالاتي:

توزيع التكاليف المشتركة	القيمة البيعية الصافية	التكاليف الخاصة	القيمة البيعية	سى ع ر السىوق	الكمية المنتجة	منتج
109	٣.,	١	٤٠٠	٤	١	١
079	١	۲.,	17	٦	۲.,	ب
1117	۲۱	٣	7 2	٨	٣	ا ج
1 /	٣٤					

طريقة المعدلات النمطية: تأخذ هذه الطريقة بنظر الاعتبار جميع الظروف الصناعية والبيعية والإدارية للمنتجات المشتركة في عملية توزيع التكاليف المشتركة. يتم دراسة هذه الظروف بالتعاون بين الادارة ودراسات الفنيين والاستعانة ببيانات التكاليف في الوحدة الاقتصادية، وذلك لتحديد نسب ثابتة من فترة لأخرى، وعلى أسسها يتم توزيع هذه التكاليف. وعند الحاجة ولظروف طارئة يمكن تغيير هذه المعدلات. رغم ان هذه الطريقة تقديرية، إلا انه من المستحسن استخدامها، لان هذه المعدلات تراعي جميع الظروف المتوقعة عن اعدادها.

وفي جميع الطرق المذكورة سابقا، يجب الأخذ بنظر الاعتبار تحويل الوحدات تحت التشغيل الى ما يعادله من وحدات تامة على أساس مستويات اتمامها، وإضافتها على الوحدات التامة قبل توزيع التكاليف المشتركة.

۲. نظریات التکالیف Cost Theories

سبق وان تكلمنا عن تصنيفات عناصر الكلفة ووضحنا ان هذه التصنيفات ليست هدفا بحد ذاتها، بل هي وسيلة لبلوغ غاية محددة فإذا كان هدف الإدارة من البيانات، هو احتساب وتحديد تكاليف الإنتاج وتقويم المخزون السلعي في نهاية المدة فالتكاليف في هذه الحالة تقسم الى مباشرة وغير مباشرة. وإذا كان الغرض من البيانات معرفة تكاليف الوظائف الأساسية للوحدة الاقتصادية، فالتكلفة تقسم الى الصناعية والإدارية والتسويقية. اما إذا كان هدف الإدارة، هو التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تتعلق بالاختيار بين الحلول البديلة، فالتكاليف في هذه الحالة تقسم الى الثابتة والمتغيرة وشبه متغيرة. واستنادا الى الأهداف المذكورة في أعلاه، ظهرت أربع نظريات لقياس الكلفة، كالاتى:

- ١. نظرية التكاليف الإجمالية الكلية؛
- ٢. نظرية التكاليف الحدية المتغيرة؛
- ٣. نظرية التكاليف المستغلة للطاقة؛
 - ٤. نظرية التكاليف المباشرة.

- نظرية التكاليف الإجمالية - الكلية:

بمقتضى هذه النظرية يتم التجميع الكامل لعناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، للتوصل الى التكلفة الكلية. فبعد تجميع التكاليف المباشرة من أجور ومواد ومصروفات أخرى، تضاف التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك للتوصل الى تكلفة الصنع للإنتاج، كما تحمل معدات التكلفة المباعة بتكاليف التسويق، للتوصل الى تكلفة المبيعات، وبإضافة التكاليف الادارية، نحصل على التكاليف الاجمالية. وعلى ضوء ما تقدم نجد ان هذه النظرية تنطلق من مبدأ التحميل الشامل لعناصر التكاليف، الذي يقوم على أساسه تحميل الوحدات المنتجة خلال فترة تكاليفية معينة بنصبها من كافة المصروفات التي انفقتها الوحدة الصناعية لإنتاج وتخزين وبيع وتوزيع هذه السلعة، وذلك على اعتبار ان هذه النفقات حدثت بسبب الإنتاج وساهمت في تصنيع السلعة، وعليه ان يتحملها لتكون تكلفة فعلية وصحيحة. ومن مزايا هذه النظرية، هي:

أ. يتم تخطيط الربحية في الاجل الطويل على أساس مقابلة التكاليف الاجمالية بالإيراد، بعد استبعاد

تكلفة المنتجات التامة الصنع والمنتجات تحت التشغيل الباقية في نهاية الفترة؛ ب اجراء التحليل الاقتصادي المقارن لكون كلفة الإنتاج تتضمن كافة التكاليف المنفقة؛ ج. تحديد السياسات السعرية لأمد الطويل.

عيوب هذه النظرية، وهي:

- عدم التفرقة بين التكاليف الفترية الثابتة والتكاليف المتغيرة وشبه المتغيرة؛

- ان التكاليف الاجمالية قاصرة على تزويد الإدارة بالبيانات التي تساعدها على اتخاذ قرارات مهمة

في الاختيار البدائل المتعددة؛

- يتم تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على أساس تقديري او المعدلات، مما يشكل صعوبة محاسبية في عمليات احتسابها ومن ثم توزيعها على مراكز التكاليف المختلفة، وبالتالي ان احتسابها ضمن التكاليف دون نظر الى مدى استغلال الطاقة الإنتاجية، وقد يترتب على ذلك ان متوسط التكلفة يصبح غير ثابت بنتيجة لتغيرات في حجم الإنتاج ومورد ذلك ما تتحمله الكلفة الكلية من عناصر لا عباء فتريه؛

- ان تقيم المخزون السلعي في نهاية المدة على أساس تكلفته الكلية، يعني تحويل جزء من الأعباء الثابتة الخاصة بالفترة المنتهية الى الفترة التالية، وبالتالي الخروج على مبدأ المحاسبة الذي يفترض بان تتحمل كل فترة زمنية نصيبها بالمصروفات التي حدثت خلالها، وبالتالي فإن هذه النظرية تؤدي الى عدم اظهار الارباح الحقيقية للوحدة الصناعية، وذلك نتيجة لتقيم المخزون في اخر المدة على اساس تكلفته الكلية من جهة، ونتيجة لاختلاف كمية اول المدة عنها في اخر المدة من جهة أخرى. وعليه، إذا زاد المخزون السلعي في اخر المدة عنه في اولها يرتفع اجمالي الربح، وإذا ارتفع في اول المدة عنه في اخرها ينخفض اجمالي الربح، رغم ثبات المبيعات وسعر البيع. ان ذلك يعود الى أثر التكاليف غير المباشرة الثابتة المرحلة بالزيادة او النقص الى الفترات التالية، تبعا لتغير كمية المخزون السلعي.

_ نظرية التكاليف الحدية _ المتغيرة:

تقوم هذه النظرية على أساس فصل بين عناصر التكاليف وتبويبها الى نوعين رئيسيين لا علاقة بينهما. الأول التكاليف المتغيرة، وهي تكلفة الإنتاج الحقيقي، والثابتة الأعباء الفترية تمثل التكلفة الزمنية للطلقة الإنتاجية، ويحول الى حساب الارباح والخسائر بشكل مباشر، باعتباره أعباء عامة تتحملها الوحدة الصناعية. وفق هذه النظرية، تقوم المخزون السلعي التامة وتحت التشغيل في نهاية الفترة على أساس تكلفتها المباشرة والمتغيرة. وتتميز التكاليف المتغيرة بالصفات التالية:

١. تأثرها بحجم الإنتاج والنشاط؛

٢. سهولة تخصيصها لمنتج معين؟

٣. مساهمتها بشكل مباشر في خلق وتصنيع المنتجات؛

٤. ثباتها بالنسبة لوحدة المنتج.

ويمكننا تلخيص سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة من حيث علاقتها بحجم الإنتاج والنشاط، كالاتي:

اجمالي التكاليف	تكلفة الوحدة	البيان
تبقى ثابتة مع	تغير عكسيا مع التغيير في حجم النشاط	التكاليف الثابتة
التغيير في حجم		
النشاط	1	
	= °ر · = °۲ ر ·	
	٤٠٠٠	
تتغير طرديا مع	تبقى ثابتة مع التغيير في حجم النشاط	التكاليف المتغيرة
التغير في حجم		

النشاط

تتصف هذه النظرية بالمميزات، التالية:

١. مقارنة التكاليف المتغيرة مع المبيعات نحصل على اجمالي الربح الحاصل نتيجة النشاط
 الاقتصادي، مما يساعد هذا إدارة التكاليف نسبيا على البحث عن اسس ومعدلات التوزيع
 الدوربة

على وحدات الإنتاج المصنعة، وبذلك يتم حل مشكلة التكاليف الثابتة، بتحميلها على حساب الارباح والخسائر؛

- ٢. تساعد على رسم السياسات السعرية في المدى القصير؟
- ٣. تمكين إدارة الوحدات الصناعية من رسم سياستها المختلفة: الإنتاجية، التسويقية، التمويلية والإدارية، على ضوء العلاقة الجدلية من كميات الإنتاج والتكاليف والارباح، في الوصول الى نقطة التعادل، والتي يقصد بها النقطة التي تتساوى عندها إير ادات النشاط الجاري مع التكاليف الكلية. ويمكن التعبير عن نقطة التعامل بالأسلوب الرياض او البياني. فالأسلوب الرياضي يمكن الوصول اليه من خلال تطبيق المعادلة التالية:

التكلفة الثابتة = ______ حجم المبيعات

 ٤. تعتبر أداة إدارية تمد الوحدة الصناعية بكلفة البيانات التفصيلية، التي تساعدها على اعداد الميزانيات التقديرية، واجراء التحليل الاقتصادي المقارن لمعرفة السلع الرابحة والخاسرة خلال

الفتر ات القصيرة؛

و. تساعد على اثبات متوسط التكلفة خلال الفترات الزمنية المختلفة، وذلك بفرض ثبات عوامل الكفاء والاسعار.

أهم الانتقادات الموجة الى هذه النظرية، هي:

- صعوبة الفصل في التطبيق بين عناصر التكاليف الثابتة وعنصر التكاليف المتغيرة؛
- ـ تعتبر هذه النظرية متطرفة، وذلك لعدم اعترافها بعناصر التكاليف الثابتة كجزء من تكاليف الإنتاج؛
- لا يمكن الاعتماد على هذه النظرية لرسم السياسة السعرية للمنتجات، خلال الفترات الطويلة الأمد، لأن الإدارة في مثل هذه الحالات تحتاج الى تكلفة المنتجات الكلية؛
- ـ لا تتمكن الإدارة من اجراء تحليل اقتصادي مقارن من تكاليفها المتغيرة وتكاليف الوحدات التي تتبع طريقة التكاليف الكلية.

- نظرية التكاليف المستغلة للطاقة:

بمقتضى هذه النظرية فإن تكاليف الإنتاج خلال فترة زمنية تتآلف من عنصرين، تكاليف متغيرة والفترية. الا انها تأخذ في الاعتبار ان الإنتاج لا يجب ان يحمل بالأعباء الفترية كاملة، الا في حالة الاستغلال الكامل الطاقة الإنتاجية. اما في حالات الاستغلال دون الكامل الطاقة فلا يجب ان

يتحمل الإنتاج بتكلفة الطاقة غير المستغلة، بل يتحمل بها حساب الارباح والخسائر الفترة. ويطلق على هذه النظريتين، وتقوم على تحميل التكاليف غير المباشرة التامة بنسبة استغلال الطاقة الإنتاجية. ومن الانتقادات الموجهة، هي:

- ـ صعوبة تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة في كل مركز من مراكز التكاليف؛
- تؤدي الى تذبذب متوسط تكلفة الوحدة الواحدة في الفترات التكاليفية المختلفة، بنتيجة الاختلاف مكونات التكاليف الثابتة، وإختلاف مستويات استغلال الطاقة الإنتاجية؛
- تؤدي الى عدم تظهير صافي نتيجة الاعمال الحقيقية، باعتبار ان جزء من التكاليف الثابتة المقابلة

للطاقة المستغلة المجسم في الموجود السلعى اخر المدة مصروفات إراديا مؤجلا.

- نظرية التكاليف المباشرة:

يتم وفق هذه النظرية تحميل التكاليف المباشرة لوحدات الانتاج للحصول على كلفتها، اما التكاليف غير المباشرة الاخرى، فتحمل على قائمة الدخل للفترة الجارية (قائمة الربح والخسارة).

على ضوء ما تقدم، يمكن تلخيص نظريات التكاليف المختلفة، كالاتي:

- أ. نظرية التكاليف الكلية = جميع التكاليف المباشرة، غير المباشرة، والثابتة والمتغيرة.
- ب. نظرية التكاليف الحدية المتغيرة = التكاليف المتغيرة + تكاليف غير مباشرة متغيرة الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة
 - ج. نظرية التكاليف المباشرة = مواد مباشرة + اجور مباشرة + مصروفات مباشرة.

في ظل نظرية تكاليف الكلية ستحصر جميع العناصر والمصاريف الصناعية المتغيرة والفترية التي تخص المركز الإنتاجي، ومنها ستعد المعدلات الصناعية الكلية، وبالتالي ستحمل اوامر الإنتاج بنصبها من المصاريف المتغيرة والفترية.

وفي ظل التكاليف المتغيرة ستحصر عناصر المصاريف الصناعية للمراكز، وتعد منها المعدلات الصناعية المتغيرة فقط، وتحول الأعباء الفترية كاملة الى حساب الارباح والخسائر.

اما في ظل التكاليف المستغلة للطاقة المعدلة، ستحصر جميع عناصر المصاريف الصناعية المتغيرة والفترية للمركز يستبعد منه الجزء الذي يتحمل تكلفة الطاقة غير المستغلة عند اعداد المعدلات الصناعية، وبالتالي ستحمل اوامر الإنتاج بنصيبها من المصاريف المتغيرة كاملة، ونصيبها من الأعباء الفترية المستغلة للطاقة. اما الاعباء الفترية غير المستغلة لجميع مراكز الإنتاج، تحتسب في قائمة خاصة ويحمل بها حساب الارباح والخسائر في نهاية الفترة.

اما وفق نظرية التكاليف المباشرة، فإن متوسط التكلفة للوحدة الواحدة تحمل بها فقط كافة التكاليف المباشرة، اما المصروفات غير المباشرة ترحل مباشرة ويحمل بها حساب الارباح والخسائر.

في ادناه مثال توضيحي لإعداد قائمة التكاليف على اسس النظريات السابقة المذكورة.

مثال: تقوم احدى الشركات الصناعية بإنتاج ثلاثة أنواع رئيسية من السلع (أ، ب،ج). وادناه البيانات والمعلومات الخاصة بنتائج الاعمال خلال شهر شباط/ فبراير ٢٠٢٢

سلعة ج	سلعة ب	سلعة أ	البيان
7	7	٤٨٠٠	خامات ومواد أول المدة
٤٦٠٠	٤١٠٠	1 2	خامات ومواد اخر المدة
174	٨٦٠٠	788	مشتريات خامات ومواد
7	1	17	مواد في سبيل الصنع اول المدة
154.	170.	۲	مواد في سبيل الصنع اخر المدة
07	750.	7 5 7 .	أجور تشغيل مباشر
٣٧	1 /	Y1Y.	مصاريف صناعية غير المباشرة
0	٣٠٠٠	۸	بضاعة جاهزة اول المدة
٥٨	70	11	بضاعة جاهزة اخر المدة
٣٠٠٠	17	70	المبيعات

وقد بلغت مصروفات البيع والتوزيع ٣٣٥٠ دينار، توزع بنسبة المبيعات، والمصروفات الادارية العامة ٤٥٠٠ دينار، توزع بالتساوي.

لمطلوب:

- اعداد قائمة التكاليف للسلعة (أ)، وفق نظرية التكاليف الكلية.
- ٢. اعداد قائمة التكاليف لسلعة (ب)، وفق نظرية التكاليف المستغلة للطاقة.
- ٣. اعداد قائمة التكاليف لسلعة (ج)، وفق نظرية تكاليف المتغيرة، علما ان ٧٠٪ من النفقات الصناعية غير المباشرة متغيرة و ٥٠٪ من نصيبها من مصاريف البيع والتوزيع متغيرة، والباقى ثابتة.

الملاحظات	سلعة ج	سلعة ب	سلعة أ	البيان
	7	7	٤٨٠٠	خامات مواد اول المدة
	١٦٨٠٠	٨٦٠٠	778	مشتريات المواد والخامات
	YYA	1.7	7A7 · ·	المجموع _ الخامات والمواد اخر المدة
	174	70	1 2 7	= خامات مستهلكة للإنتاج
	7	1	17	+ مواد في سبيل الصنع اول المدة
	7.7	٧٥	105	المجموع
	1 8 % .	170.	۲٠٠٠	ــ مواد في سبيل الصنع اخر المدة
	١٨٧٧٠	٥٨٥،	188	
	٥٣٠٠	740.	7 5 4 .	قيمة المواد المباشرة
	7 5 . 7 .	۸۲	1017.	+ أجور تشغيل مباشر
٧.* ٣٧	709.	١٨٠٠	٧١٧.	= كلفة الصنع

				+ مصاريف صناعية واضافية
١		1	77	١ مصاريف عماعية والعمانية
Y09. =	0	٣	۸	: 11 7.1611 7:1611 —
1011	· · · ·	1 • • •	/···	= الكلفة الكلية للصنع
			<u> </u>	+ بضاعة جاهزة اول المدة
	۳۱٦٦٠	18	۳۱۰۰۰	•
	٥٨	70	11	المجموع
				ـــ بضاعة جاهزة اخر المدة
	7017.	1.0	7	
0.*10	٧٥٠			كلفة البضاعة المصنوعة
				م. بيع والتوزيع المتغيرة
١	7771.			
∀∘ ⋅ =	٣٠٠٠	17	70	
	779.	10	0	المبيعات
				مجمل الربح (المبيعات _ كلفة
				البضاعة المصنوعة)
				م. نفقات صناعية غير مباشرة
	10	٦.,	170.	م. ــــــ ـــــ عير البسرة الثانية:
٤٥	10	10	10	دبت. م. البيع
10=	1011	1011	1011	
<u> </u>	٣٠٠٠	71	770.	م. الإدارية العامة، بالتساوي
1	1 * * *	11 • •	1 7 8 4	- 11
				المجموع
	٣٩.	٦.,	770.	
	=====	=====	=====	
	ربح	خسارة	ربح	
				صافي الربح/ خسارة

طريقة توزيع م. البيع، توزع على اساس نسبة المبيعات، كالاتي:

٣. نماذج التكاليف:

يمكن تقسيم التكاليف بصورة عامة الى ثلاثة نماذج، وهي:

١. نموذج التكاليف التاريخية الفعلية؛

٢. نموذج تكاليف المخططة التقديرية؟

٣. نموذج التكاليف المعيارية

- نموذج التكاليف التاريخية - الفعلية:

بمقتضى هذا النموذج يتم تسجيل البيانات التكاليفية التي تحقق فعلا، وبهذا فإنه يمد الإدارات بالبيانات التاريخية بعد انتهاء فترة النشاط، مما تكون قليلة الفائدة للاعتماد عليها في مجالات المقارنة والتخطيط والرقابة. وبموجب هذا النموذج فإن الإدارة ستعتمد على البيانات التاريخية، دون اخذ بنظر الاعتبار الظروف المستقبلية. وفي مجال الرقابة ستعتمد الادارة في اكتشاف الانحرافات على مقارنة القوائم الفعلية للفترة الحالية بالقوائم الفعلية للفترة السابقة او الفترة المماثلة في العام المنصرم، وبالتالي فإن نتيجة هذه المقارنات قد تكون غير دقيقة، لاختلاف الظروف السائدة في الفترات التي اتخذت أساسا للمقارنة.

- نموذج التكاليف المخططة التقديرية:

وفق هذا النموذج يتم مسبقا التنبؤ بتكلفة النشاط الفعلي الذي تقرره الادارة ويتم تنفيذه في الفترة التالية. ويتم تقدير او تخطيط عناصر التكلفة مقدما، وخاصة بالنسبة لعناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة، المنتظر تحقيقها خلال الفترة القادمة. اما التكلفة الأولية للإنتاج فإنها تتحدد على أساس فعلي، وبهذا تؤلف التكلفة الصناعية من العنصرين، أي التكلفة الأولية الفعلية زائدا المصاريف الصناعية غير المباشرة – التقديرية، او تحاول الادارة التنبؤ بعناصر التكاليف من المواد والأجور والمصاريف المنتظرة تحقيقها خلال الفترة التالية، وبالتالي فان الإنتاج الذي يسلم للمخزن يقدم على أساس تقديري، بحيث تكون التكلفة الصناعية عبارة عن التكلفة الأولية التقديرية زائدا مصاريف الصناعية التقديرية. وفي كل هذه الحالات يتم المقارنة بين ما هو مخطط او المقدر وما يتحقق فلا، وتعالج الفروق في نهاية الفترة في حساب الارباح والخسائر والحسابات الاخرى التي تتأثر بها.

- نموذج تكاليف المعيارية - المثلية:

هي إحدى الوسائل المحاسبية العلمية التي تستعين بها الادارة في مباشرة مهامها. وهي تعد أحد أنواع التكاليف المحددة مقدما. حيث ان تكلفة الإنتاج تتحدد على أساس وضع معايير نمطية لكل عملية من عمليات الإنتاج، على أساس تحديد الكمية المعيارية للمواد اللازمة والسعر المعياري لها. وكذلك الزمن المعياري والقيمة المعيارية للأجرة، أي (تعريفة مثلية)، وبالمثل بالنسبة للمصاريف الصناعية الاخرى. وبهذا يتم تحديد ما يجب ان تكون عليه التكاليف بمستوى كفاءة يمكن تحقيقه، ولذلك فهي تبني على دراسة علمية مع مراعاة الظروف العملية للوحدة الصناعية، وتصبح التكلفة المعيارية للإنتاج، هي التكلفة التي يجب ان تكون، وبالتالي تقاس بها كفاءة التشغيل، وذلك بمقارنة القوائم المعيارية للنشاط، وتعالج الفروقات بعد اجراء بمقارنة بين التكاليف المحددة مقدما على أساس المعياري وبين ما يتم فعلا، في حساب الارباح والخسائر والحسابات الاخرى التي تتأثر بالإجراءات السابقة. وتؤدي التكاليف النمطية الي احكام الرقابة الادارية، ووسيلة لقياس وتحليل الاداء واثبات الانحرافات او التغيرات عن الأنماط الموضوعة الادارية، ووسيلة لقياس وتحليل الاداء واثبات الانحرافات او التغيرات عن الأنماط الموضوعة

ومعرفة مواطن الضعف والاسراف، حتى تتمكن الادارة من اخذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الوضع في الحال، وهي بهذه العمليات تعتبر بحد ذاتها أداة لرفع الكفاءة.

يمكن تطبيق اسس كل من نظريات التكاليف المذكورة سابقا، أي (الكلية، المتغيرة، المعدلة) في ظل نموذج التكاليف (التاريخية، والتقديرية، والمعيارية). وكما ان اختيار نموذج التكاليف المذكورة أعلاه، يتحدد بعوامل كثيرة منها على سبيل المثال:

- ١. حجم الوحدة الاقتصادية ونشاطها؟
- ٢. طبيعة ونوع الإنتاج والتشكيلة الإنتاجية التي تنتجها؛
 - ٣. الهيكل الإداري والتنظيمي للوحدة الاقتصادية؛
- ٤. التكنيك والتكنلوجيا المستخدمة في العمليات الإنتاجية؛
- و. إمكانية الخبرات والكوادر الموجودة في الوحدة الاقتصادية، خاصة في إدارة محاسبة التكاليف؟
 - ٦. توفر الإمكانيات الفنية والإدارية والمالية في تطبيق النموذج، ودرجة تنظيم إدارة المحاسبة؛ في الوحدة الاقتصادية، وغيرها.

تقصد بالتكلفة المعيارية، بانها تكلفة تقديرية ـ محددة تعد مقدما للإنتاج مبنيا على مواصفات فنية للخامات والمواد ومحسوبة وفق معدلات مقدرة للأسعار والأجور في مدة مختارة مع إضافة المصروفات غير المباشرة تقدر لنفس المدة وفي ضوء ظروف معروفة للعمل. ففي محاسبة التكاليف المعيارية، وابراز فائدتها في توضيح النتائج المالية للأعمال، عن طريق قياس انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية، وتحليل أسباب هذه الانحرافات، بهدف وصول الادارة الى اقصى درجة الكفاءة الإنتاجية.

ان تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية يساعد على تحقيق الأهداف الاتية:

- يعتبر أداة لرسم السياسات في الوحدة الاقتصادية، عن طريق وضع مقياس نمطي محددة، وبذلك
 - تصبح هدفا، معيارا، ومقياسا؛
- ـ هي من أدوات الرقابة الداخلية في الوحدة، وتؤدي الى احكام الرقابة الادارية، ومعرفة مدى ما حققتها الوحدة من السياسات التي رسمتها والاهداف التي أمكن الوصول اليها من تنفيذ هذه السياسات؛
- تقديم التقارير الدورية للإدارة متضمنة الانحرافات، حتى يتم دراستها والوقوف الى معرفة موطن
 - الضعف والاسراف، حتى تتمكن الادارة من اتخاذ القرارات والإجراءات الكفيلة بتصحيح الوضع، وعلاج الانحرافات السالبة وتنمية العوامل الموجبة؛
- ـ تعتبر المعايير الموضوعة حافزا للعاملين لتحقيق الأهداف، خاصة إذا كانت تلك المعايير واقعية،
 - ومن ثم فهي تزيد من درجة الوعي والاحساس بسلوك التكاليف؛
- ـ تساعد التكلُّفة المعيارية في التوصَّل الى تسعير للمنتوجات، مبنيا على حقائق حسبت لتحديد السعر
 - العادل بين المنتج والمستهلك؛

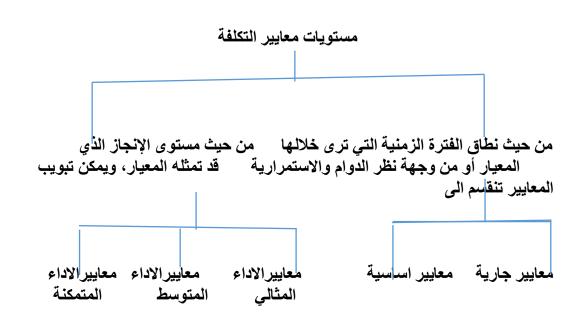
هناك مستويات مختلفة لمعايير التكلفة، تذكر منها أهمها، مستفيدا بذلك بالتعريف التي أصدره معهد محاسبي التكاليف في لندن، ويمكن تقسيمها الي:

- أ. من حيث نطاق الفترة الزمنية التي ترى خلالها، او من وجهة نظر الدوام والاستمرار. وتنقسم
 الى:
- معايير جارية: وهو المعيار الذي يتم وضعه للاستخدام خلال فترة متغيرة، مع ربطه بالظروف

الجارية؛

- ـ معايير أساسية: وهو المعيار الذي تم وضعه للاستخدام دون تعديل لفترة غير محددة، قد تدوم طوبلا؛
 - ت. من حيث مستوى الإنجاز الذي قد يمثله المعيار، يمكن تبويبه الى:
- معايير الاداء المثالي: وهو المعيار الذي يمكن الوصول اليه في ظل أفضل الظروف الملائمة، كتو فبر
- المواد بالمواصفات المطلوبة، والعمالة الماهرة اللازمة، مع عدم وجود تلف او ضياع في الانتاج،
 - ومع افتراض اعلى مستوى للإنتاج والأداء، مفترضا أفضل الظروف؟
- ـ المعيار العادي: ويمثل متوسط المعيار المنتظر، والذي يمكن التوصل اليه في خلال فترة مستقبلية،
 - يفضل ان تطول لتغطى دورة تجارية كاملة؛
 - معايير الاداء الممكنة: وهي تعبر عند مستوى الاداء الذي يجب ان يحدث تحت ظرف تشغيل ذات كفاءة معينة، يمكن تحقيقها بمستوى الاداء الممكن اقل من المستوى المثالي، بمقدار المسموحات الحقيقية التي تتحملها ظروف التشغيل.

ويكمن التعبير عن هذه التقسيمات بالمخطط ٩، التالي:



يتم وضع معايير التكلفة باتباع إجراءات فنية وهندسية ومحاسبية، بحيث تصل الى معايير واقعية يمكن اتخاذها كأساس للقياس والرقابة. يتم اعداد هذه المعايير اما باستخدام البيانات التاريخية لعمليات تمت في الماضي، سواء خلال فترة واحدة أو عدة فترات، بحيث يتم دراسة هذه البيانات واتخاذها كأساس لتوضيح الاتجاه العام، وبالتالي تحديد التكاليف المتوقعة خلال الفترة التي تعد فيها المعايير، مع الأخذ بنظر الاعتبار البيانات الإحصائية أساسا عند وضع المعايير لبعض البنود.

ويمكن اعداد المعايير مباشرة وفق اسس وأساليب علمية ودراسات تكنيكية وتكنولوجية وتجارب معملية، تتعلق بتصميم وحدة المنتج ودرجة الجودة التي يجب ان تكون عليها والخطوات او المراحل التي تمر بها عملية الإنتاج ومواصفات المواد والخامات اللازمة توافرها، هذا الى جانب الأسعار الخاصة باستخدام عناصر الإنتاج. ومن الضروري الأخذ بمبدأ المشاركة في وضع المعايير، حتى تلقى قبو لا من قبل المنفذين.

عملية وضع المعايير: هي اعداد معايير عناصر التكاليف الثلاثة الاتية:

١. معايير عناصر المواد المباشرة

٢. معايير عنصر العمل المباشر

٣. معايير عناصر المصروفات الصناعية غي المباشر

- معايير عناصر المواد المباشرة: ان تكاليف المواد المباشرة تتأثر بعامل كمية المواد التي تستخدم في العمليات الإنتاجية، وكذلك بعامل السعر الذي يتم الحصول على المواد المختلفة. يتحدد معيار كمية المواد بنتيجة: فحص المواصفات الفنية والتكنلوجية، واحتياجات وحدة المنتج لكل نوع من المواد، درجة الجودة، تركيب المواد، نسبة التلف او العادم (عادي وغير عادي). ان مسؤولية وضع هذه المعايير، تقع على عاتق إدارة التشغيل أو التخطيط. وأن الانحرافات التي تحدث نتيجة مقارنة هذه المعايير الكمية بالفعلي يتحملها فنيي الإنتاج، وحيث ان الكمية والسعر هما العاملين الإساسين التي تتأثر بها تكلفة المواد المباشرة، فإن التفرقة بين العوامل المؤثرة في كل منها (الكمية والسعر)، يسهل في امر الرقابة على الكمية. فالسعر ولا شك قد يتأثر بعوامل قد لا تخضع لرقابة المستويات الادارية المختلفة في الوحدة بدرجة أكبر من الكمية.

يتطلب تحديد معيار السعر أجراء تنبؤ باتجاه أسعار المواد خلال فترة مقبلة، بحيث أن سعر المواد المختلفة، يتأثر بعوامل كثيرة، منها: المنافسة السائدة في السوق، مدى تدخل الوحدة في مكونات الطلب على المواد، مدى التدخل الحكومي في تحديد الأسعار، مدى ارتباط أسعار السوق المحلي بالأسعار العالمية، ومدى الزيادة في المستويات العامة للأسعار، وغيرها من العوامل التي قد لا تخضع في كثير من الأحيان الى رقابة أجهزة الوحدة، فإن معايير السعر لا تعدو ان تكون أفضل التوقعات عما ينتظر ان تكون عليه الأسعار في فترة قادمة في ظل الظروف التي يتوقع ان يسود فيها، وبالتالي فإن اختلاف الأسعار الفعلية عن المعايير المحددة قد لا يخرج عن كونه راجعا الى عوامل التأكد التي دائما ما تصاحب أية توقعات يتم اتخاذها عن المستقبل. ورغم ذلك فلا شك ان كفاءة إدارة المشتريات في اختيار طرق شراء الملائمة واتباع أفضل إجراءات الشراء المناسبة وتحديد أفضل مصادر التوريد، قد يؤدي الى تحقيق مفضلات لا يستهان بها في تكلفة المواد عن طريق الشراء بأسعر الفل، لذل فإن إدارة المشتريات تعتبر الجهة التي غالبا ما يقع عليها مسؤولية اختلاف السعر الفعلى المعياري.

- معايير عنصر الأجور المباشرة: كما هو الحال في المواد المباشرة، فإن معايير الأجور المباشرة تتحدد بعاملين، هما: الوقت اللازم لوحدة المنتج من عنصر العمل المباشر، ومعدل الاجر الزمني الذي يتقاضاه العاملين.

وكما في المواد، فإن معدل الاجر (المقابل للسعر) يتأثر أيضا بعوامل كثيرة قد يخرج العديد منها عن نطاق الادارة.

يتم تحديد الاجر المعياري على أساس مستويات المادة، وعلى أساس العمل الذي يؤديه العامل. ويتأثر تحديد معدل الاجر المعياري بمجموعة من العوامل، أهمها: درجة المهارة، الخبرة في الخدمة السابقة، نوع العمل، درجة خطورته، وحجم العمل الذي يقوم به العامل، وعوامل أخرى، مثل ما تصدره الدولة من تشريعات مختلفة تنظم تحديد الحد الأدنى لأجرة التصنيع، بالإضافة الى نظم الأجور المتبعة، وتائر الطلب والعرض على العمل بشكل عام، او على بعض فئات بشكل خاص، وهكذا.

اما وقت المعياري فيتم تحديده على أساس ما يحتاجه انتاج معين بمواصفات يحدده من وقت الإتمامه في ضوء تسهيلات متاحة. ويتوقف تحديد الوقت المعياري على عدة اعتبارات، أهمها:

نوعية وحجم الإنتاج، طرق وسائل العمل، نوع التسهيلات الالية المتوفرة، نوعية وجودة المواد المستخدمة في التشغيل، ومستويات مهارة العمالة المتوفرة، وغيرها.

يدخل الزمن المعياري في اختصاص كل من إدارة الافراد وادارة البحوث والتصميم وتبسيط العمل إذا كان هناك إدارة لها. وتحديد الزمن المعياري يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار جميع المطروف الخاصة والمحيطة بذات الوحدة في الحسابات حتى يعتبر الزمن المعياري فعلا كأداة قياس ورقابة وتحقيق كفاءة الاداء.

- معايير عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة: نظراً لتعدد بنود التكاليف معيارية غير المباشرة، وتتصف بانها ذات طبيعة عامة لا يمكن ربطها بمنتج معين، ومشاركة جميع المراكز سواء إنتاجية أو خدمية في منفعتها، لذا فإنه يصعب من الناحية العملية وضع قاعدة واحدة لتطبيقها، فنجد ان الرقابة على العناصر المباشرة عادة ما يكون أكثر فاعلية لوضح العلاقة بين عناصر التكلفة والمخرجات عنها في حالة عناصر متغيرة، لذا تكون الرقابة صعبة عليها. وهذا لا يعنى ان الصعوبات المشار اليها حائلا دون وضع معابير للمصروفات الصناعية غير المباشرة، خاصة وان أهميتها تتزايد في الصناعات التي تعتمد على الطاقات الالية التي تتطلب تكاليف أكبر يستعان بمعايير للمصروفات الصناعية غير المباشرة، اما على أساس المعدلات الصناعية الفنية والاقتصادية، او باستخدام الموازنات التخطيطية وعلى الأخص المرنة منها. فالموازنات التخطيطية الثابتة، هي تلك التي يتم اعدادها لمستوى واحد من مستويات النشاط أو التشغيل الذي يمثل المستوى المتوقع عن الفترة المقبلة، لذلك فهي ترتبط بحجم معياري واحد من احجام النشاط الانتاجي، الذي يمكن ان تحدد خلال فترة زمنية معينة. او ان الموازنة المرنة فإنها تعدد مستويات النشاط ما يمكن التوصل الى التكلفة المعيارية لمستوى التشغيل الفعلى، ويتحدد مستويات النشاط المتعددة التي يتم اعدادها منها، طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، وهي بذلك تتخذ في الواقع شكل علاقة دالية بين عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة وحجم النشاط. الانحرافات التي تحدث عادة بين المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية والمعيارية، لأسباب، كالاتى:

```
١. فرق في حجم تلك المصروفات والناتجة عن:
```

ـ تغيير أسعار سوق المواد والخامات غير المباشرة؛

- تغيير تعريف الأجور للعاملين في الاقسام المختلفة؛

ـ تغيير في نوعية المواد المستخدمة في الإنتاج؟

ـ تغيير معيارية وقت العمل؛

٢ تغيير في الطاقة الإنتاجية والناتجة عن:

ـ توقف العمال عن الإنتاج؛

ـ توقف المكائن وخطوط الإنتاج؛

ـ زيادة عدد ساعات العمل؛

- تقليص استلام مواد وخامات أو مكائن أو الآلات في الإنتاج؟

- تغير ات موسمية في حجم الطاقة الإنتاجية؟

ـ تغيرات في علاقة الموردين والعملاء، وغيرها.

عند الانتهاء من وضع المعايير لعناصر التكاليف المباشرة (الاجور والخامات والمواد)، وكذلك للمصروفات الصناعية غير المباشرة، يقوم محاسب التكاليف باستفاء بطاقة معيار تكلفة عنصر الأجور، والتي تتضمن بيانات تفصيلية بمكونات معيار تكلفة عنصر الأجور، وكذلك بطاقة معيار تكلفة عنصر المواد، وبطاقة معيار تكلفة عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة، ما دامت التكلفة المعيارية هي أداة القياس. اما التكاليف الفعلية فيتم قياسها اجمالا وتفصيلا على التكلفة المعيارية، وذلك لتحديد الفرق بينهما، وبهذا يتم على المستويات الادارية المختلفة تحليل الفروقات السالبة والموجبة بين الكلفتين، حتى يتم اتخاذ الإجراءات الصحيحة لمعالجة هذ الفروقات، ويكون فرق الانحراف سالبا في حالة زيادة التكلفة عن المعيارية، وموجبا في حالة حدوث عكس ذلك. ان تحديد الفرق لا يعتبر وحده من الاعمال الرقابية، وانما لابد من التعمق في تحليل وتبويب الفرق، بحيث تحدد الشخص أو الأشخاص المسؤولين في سبب حدوث الفروق، وذلك لمعرفة هل ان هذا الفرق يقع داخل سلطاته ومسؤولياته، ام انه يقع خارج هذا النطاق.

لغرض توضيح ما ذكرناه سابقا عن محاسبة التكاليف النمطية والانحرافات التي تظهر بينها والتكلفة الفعلية، نورد المثال التالي، تطبيقا لذلك، كالاتي:

لنفرض بيانات التكلفة النمطية لوحدة يتم انتاجها في القسمين، هما: قسم الإنتاج وقسم التجميع. المطلوب احتساب التكلفة النمطية للإنتاج.

```
دينار
  77
                - مواد مباشرة لقسم الإنتاج: (٥ قطعة بسعر ٢ر٥ دينار)
                                                      ـ عمل مباشر: ـ
                           قسم الإنتاج (٦ ساعة بمعدل ٥ر ١ دينار)
                              قسم التجميع (٧ ساعة بمعدل ١ دينار)
                                                    المجموع
ـ خدمات أخرى: ـ
  ١٦
```

```
٦
                                         قسم الإنتاج (٦ ساعة بمعد ١دينار)
                              ١٤
                                           قسم التجميع (٧ ساعة بمعدل ٢)
                                                                 المجموع
           ۲.
           77
                                      اجمالي التكاليف النمطية للإنتاج الوحدة
وقد أنتج قسم الإنتاج (١٢٠٠ وحدة، بينما أنتج قسم التجميع ٨٠٠ وحدة، وتوجد ٤٠٠
                                    وحدة في القسم الاول جاهزة ومعدة للنقل).
                                     والعمليات التي تمت خلال الفترة، كالاتي:
                                            ١. مواد مشترات (٦٦٠٠ قطعة)
                       777..
                                                    بسعر فعلی (٥٥٥)
                                                   بسعر نمطی (۲ر٥)
                       7577.
                                        تغير السعر (٥ر٥ ـ٧ر٥) =٣ر٠
                        194.
                                            ٢. التكلفة النمطية للمواد اللازمة
                                                  لإنتاج ١٢٠٠ وحدة ( ١٢٠٠ * ٥ * ٢٠٥)
                        717..
                                             تكلفة زيادة عدد القطع المستعملة
                                          (تغير الكمية) ٦٦٠٠٠ =
                                                    ۰۰ ۲ * ۲ ره = ۲۲ ۲
                             717.
                                                  ٣. التكلفة النمطية للعمل: -
                                                في قسم الإنتاج
(١٢٠٠ * ٦ ساعة * ٥ر ١)
                             1.4..
                                            على فرض ساعات العمل الفعلى
                                                ٧٥٠٠ ساعة. الأجور الفعلية
                                               المدفوعة (٦ر١) دينار/ساعة
                                                 * ۲۰۰۰ ار ۱ = ۲۰۰۰
                              17...
                                      في قسم التجميع ٨٠٠ * ٧ * ١= ٠٦٠٠
                                                         ٤. نفقات أخرى: -
                                          قسم الإنتاج (١٢٠٠٠ * ٦ * ١)
                                ٧٢..
                                            قسم التجميع (۸۰۰ * ۷ * ۲)
                               117..
                             112..
                                                               المجموع
                                         تغيرات تكلفة الخامات نفقات أخرى
                                                            فعلبة ٣٠٠٠
                              712..
                                                       ٥. مواد لقسم الإنتاج
            717..
                                                   أجور عمل قسم الإنتاج
                              1.4..
```

٧. التكلفة النمطية لانتاج ٨٠٠ وحدة في المرحلة الأخيرة المنقولة الى المخازن للبيع.

الإنتاج التام	التكلفة النمطية	الوحدة	عناصر
	للوحدة		
۲٠٨٠٠	۲٦	۸	مواد وخامات
١٢٨٠٠	١٦	۸	أجور عمال
17	۲.	۸ • •	خدمات اخرى
٤٩٦٠٠	٦٢		المجموع

اثبات القيود اليومية، كالاتي:

من المذكورين من المذكورين من ح/ تكلفة العمل المباشر (نمطي)، قسم الإنتاج 0.000 من ح/ تغير معدل الاجر (الساعة الفعلية * المعدل النمطي _ الفعلي 0.000 من ح/ تغير معدل 0.000 المحدل 0.000 المحدل 0.0000 المحدل 0.0000

```
٠٥٠ من ح/ تغير كمية العمل
          (المعدل النمطي * (ساعات نمطية _ ساعات الفعلية)،
                     ٥ر ١ * (۲۰۰ – ۲۰۰۰)
                           ٥٠ = ٣٠٠ * ١٥
                              ١٢٠٠٠ الى ح/ مراقبة الأجور
أثبات التكلفة النمطية للعمل والتغير ات عنها ١٢٠٠ وحدة
                                من المذكورين
                                                                     (٤)
             ٥٦٠٠ من ح/ تكلفة عمل المباشر (نمطي)
           ١٠٠ من ح/ معدل تغير الأجور، الساعات *
             (المعدل النمطي _ المعدل الفعلي)
                           ٣٠٠ من ح/ تغير الكمية =
(المعدل النمطي للساعات النمطية _ الساعات الفعلية)
                    ٠٠٠٠ الى ح/مراقبة الأجور
   أتباث التكلفة النمطية للعمل والتغيرات عند ٨٠٠ وحدة
                                                           قسم التجميع: ـ
                                  من المذكورين
           ١٨٤٠٠ من ح/ تكلفة الخدمات الأخرى (نمطي)
             ٠٠٠٠ من ح/ تغيرات تكلفة الخدمات الاخرى
            ٠٠٠ ٢١٤ الى ح/ مراقبة تكلفة الخدمات
                    الأخرى الفعلبة
                                                                     (7)
                      ٦٦٠٠٠ من ح/ تكلفة الإنتاج النمطي
               ٣١٢٠٠ الى ح/ تكلفة المواد المباشرة
                  ١٦٤٠٠ ال ح/ تكلفة عمل مباشر
             ١٨٤٠٠ الى ح/ تكلفة الخدمات الاخرى
              تحميل حساب الإنتاج بالتكلفة النمطية
                ٠٠٠٤ من ح/ مخازن بضاعة تامة الصنع
                      ٩٦٠٠ الى ح/ تكلفة الإنتاج
  اثبات التكلفة النمطية ٨٠٠ وحدة تم نقلها الى مخازن البيع
                                                                     (\forall)
                         ٩٧٠٠ من ح/ الارباح والخسائر
                           الى المذكورين
                     ١٩٨٠ ح/ تغير سعر المواد
                     ٣١٢٠ ح/ تغير كمية المولد
                    ٠ ٥٠ ح/معدل تغيير الأجور
                      ، ٧٥ ح/ تغير كمية العمل
         ٣٠٠٠ ح/ تغير تكاليف الخدمات الاخرى
                     اقفال حسابات التغير ات
```

عرا تكلفة الإنتاج
منه البضاعة الإنتاج البضاعة المناعة المناعة المناعة المناعة المناعة المناعة المناعة عمل مباشر المناعة عمل مباشر المناعة الم

قائمة رصيد انتاج اخر المدة

الكلفة الإجمالية	عدد الوحدات	كلفة الوحدة	العناصر
1.2	٤٠٠	77	مواد مباشرة
			قسم الإنتاج
٣٦	٤ ٠ ٠	٩	عمل مباشر قسم الإنتاج
			خدمات اخرى
7 2	٤ ٠ ٠	٦	
172	٤	٤١	المجموع

الفصل الرابع: استخدام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات ـ المحاسبة المسؤولية

مفاهيم:

تقرير الكفاءة الإنتاجية وقياس الاداء

سبق وان ذكرنا ان من الوظائف الرئيسية لمحاسبة التكاليف، هي انتاج البيانات اللازمة لكافة المستويات الادارية المختلفة، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، وفي تحقيق اقصى كفاءة ممكنة لعناصر الإنتاج.

ان عملية اتخاذ القرارات هي احدى الوظائف الرئيسية لعملية الادارة ويقصد بها، اختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة. وللوصول الى هذا الاختيار لابد من وجود وتوفر البيانات الدقيقة تتعلق بموضوع القرار. وان تلك البيانات يمكن تصنيفها الى نوعين، كالاتى:

- 1. معلومات غير مالية تتعلق ببيانات لا تدخل في نطاق الدراسة المعروفة، ولكن يجب على الادارة ان تأخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار؛
 - ٢. بيانات مالية وتكاليفية، وهي بيانات كمية تفيد في تقييم البدائل، وبالتالي اتخاذ القرار. ولهذه البيانات دور هام في مجال اتخاذ القرارات، حيث انها تساعد الادارة في تحديد نوع البديل، من خلال، الاتي:
 - تقديم تحليل لتقييم تلك البدائل، وتحديد البيانات المطلوبة لعملية التقييم؛
 - تقديم المعلومات اللازمة لاختيار أفضل بديل.

وتعتبر البيانات التي يقدمها محاسب التكاليف، هي البيانات الموضوعية التي تتعلق بموضوع القرار قيد البحث. وهذه تختلف من موضوع الى آخر، في ضوء مفاهيم التكاليف المناسبة للحالة المعنية المعروضة. ومن ثم حيث أن التكلفة الثابتة عادة لا تتغير بالنسبة للبدائل، فإنها تستبعد عند اجراء دراسات المفاضلة، وبذلك يتم التركيز على التكلفة المتغيرة كأساس عند تقييم البدائل، وتتيح فرصة تحديد الفروض بوضوح.

البيانات التي تنتجها محاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات:

التكاليف المتغيرة، التكاليف التفضيلية، التكلفة الملائمة، تكلفة الفرص البديلة، التكلفة الفارقة، تحليل نقطة التعادل، بحوث العمليات والأساليب الإحصائية، المحاسبة المسؤولية.

إن الأساليب التي يلجأ اليها محاسب التكاليف لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات، هي:

- أ. التكاليف المتغيرة؛
- ب. التكاليف التفاضلية؛
- ج. التكاليف الممكن تجنبها، وغير الممكن تجنبها (التكاليف الملائمة)؛
 - ء. تكلفة الفرصة البديلة؛
 - ه. التكلفة الفارقة؛
 - و. تحليل نقطة التعادل،
 - ز. بحوت العمليات والأساليب الإحصائية.
 - ح. مبدأ المحاسبة المسؤولية

- التكاليف المتغيرة: لتوضيح مدى تأثير النفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة على اتخاذ القرار في انتاج البضاعة المحددة، نفترض ان سعر العملاء للوحدة الصناعية لشراء بضاعة معينة بسعر ١٥٠ دينار، وان تكاليف تلك البضاعة تتكون، كالاتى:

تكاليف متغيرة ١٠٠ دينار تكاليف ثابتة ٧٠ دينار ______ مجموع التكاليف ١٧٠ دينار

في حالة اتخاذ القرار والأخذ بنظر الاعتبار إجمالي التكاليف، فإن الطلب يرفض مباشرة، لأن السعر المقدم من قبل العميل لا يغطى اجمالي التكاليف، وهناك خسارة ٢٠ دينار (١٧٠ $_{-}$ ١٥٠) = ٢٠ د.

ولكن إذا اخذنا بنظر الاعتبار التكاليف المتغيرة في القرار، باعتبارها ترتبط مباشرة بتكاليف انتاج تلك السلعة، فعندئذ تربح الوحدة \circ دينار \circ دينار \circ د د وهو الفرق بين السعر المقدم والتكاليف المتغيرة. وعليه يمكن الاستنتاج ان التكاليف الثابتة في كل الحالات، سواء اخذنا هذه السلعة ام لا، لابد منها التحميل.

في حالة اتخاذ القرار بقبول العرض، فإن كل وحدة سوف تحقق بما قدره ٥٠ دينار، بينما في حالة رفضنا لهذا العرض، فإن ربحنا في انتاج سلع أخرى سيكون بمبلغ ٥٠ دينار، اقل، لان كل وحدة من هذه الوحدات تتحمل نصيبها من هذه التكاليف الثابتة.

عند تطبيقنا لنظرية التكاليف المتغيرة، من الممكن تحديد سعر الوحدة المنتجة بأكثر من الكلفة الحقيقية الاجمالية، أي (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة)، مع ضمان تحقيق ربح للوحدة الصناعية، وذلك لأن تحقيق الربح في هذه الحالة يعتمد على الهامش، أي (المبيعات _ التكاليف المتغيرة)، من خلال بيع التشكيلة السلعية المختلفة.

- التكلفة التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف بديلين وتعد هذه التكلفة في المقارنة بين البدائل للوصول الى قرار بشأن أفضلها.

- التكلفة الملائمة: وهي التكلفة التي تلازم بديلًا معينًا، فاذا رفض هذا البديل تصبح هذه التكلفة لاغية.

وتجدر الإشارة انه يجب اعتبار وتحليل التكاليف الملائمة للقرار فقط. إذ ان ذلك سوف يقلل من التفاصيل التي يجب فحصها عند الوصول الى القرار. ولتوضيح كيفية استخدام التكلفة التفاضلية والملائمة في عملية اتخاذ القرار، نورد المثل التالى:

الطريقة المبتكرة	الطريقة الحالية	عناصر التكلفة
~	٣٠٠٠	مواد
TV	2	عمل
77	Yo	م. صناعية غير مباشرة
9	90	المجموع

المطلوب: أي الطريقتين هي الأفضل؟ وماهي التكاليف الملائمة؟ وما هي التكاليف التفاضلية؟

الحل:

- ١. تعبر تكلفة المواد غير الملائمة للمقارنة، لتشابهها في كلا الحالتين.
- ٢. تكلفة العمل والمصروفات الصناعية غير المباشرة، ملائمة للقرار لا اختلافها في كلتا الطريقتين.
- ٣. التكلفة التفاضلية تساوي ٥٠٠٠ دينار، وتكون من (٣٠٠٠ دينار الفرق في تكاليف عنصر العمل
 و٢٠٠٠ الفرق في المصروفات الصناعية غير المباشرة) في الطريقتين.
- ٤. بما ان التكلفة الجديدة اقل من تكلفة الطريقة الحالية بمقدار ٥٠٠٠ دينار، إذا فإن الطريقة المبتكرة أفضل.

- تكلفة الفرصة البديلة: تتحدد هذه التكلفة في ضوء البدائل المتاحة لمورد معين، فهي الفرصة الضائعة نتيجة سوء توصيف معين في أفضل بديل من البدائل الذي استخدمت من اجله، فاذا انعدم البديل فلا توجد تكلفة فرصة بديلة. ولتوضيح ذلك، نضرب المثال الاتي:

تستخدم احدى الوحدات الصناعية آلة في انتاج السلعة (أ)، والتي تبلغ قيمة مبيعاتها السنوية ٢٠٠٠ دينار، وتكاليف انتاجها ١٢٠٠٠ دينار. تبحث الوحدة في إمكانية صنع السلعة (ب)، كبديل للسلعة (أ). قدرت مبيعات السلعة (ب) بمبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار سنويا، وتكاليف انتاجها ١٤٠٠٠٠ دينار.

السؤال هل يجب انتاج السلعة (ب) أم لا؟

الحل:

سلعة ب	سلعة أ	البيان
10	17	المبيعات
1 2	1	يطرح تكلفة المبيعات
1	Y	= محمل الريح

مع مقارنة المبيعات أعلاه فمن الأفضل الاستمرار في انتاج وبيع السلعة (أ)، لأنها تعطي ربح أكبر من السلعة البديلة. وتجدر الإشارة الى ان استهلاك الالة يعتبر تكلفة غير ملائمة، وكذلك المصروفات البيعية والإدارية على اقتراض انها لن تختلف سواء أنتج وباع الوحدة، سلعة (أ) أو (ب).

- التكلفة الفارقة: تمثل مبلغا من المال استثمر في أصل معين، بحيث يصعب استرداد قيمته بالكامل وتساوي التكلفة الفارقة بين القيمة الدفترية للأصل في وقت معين، وقيمة النفاية بهذا الأصل في نفس الوقت. ونوضح ذلك بالمثال التالي:

اشترت احدى الوحدات الصناعية آلة بمبلغ ٢٠٠٠٠ دينار، لاستعملها في الإنتاج، وقدر العمر الإنتاجي لها بعشر سنوات، ولكن تبين للوحدة بعد فترة وجيزة ان القرار كان غير حكيم وانه من الأفضل للوحدة ان تتخلص منها. عرضت الوحدة الالة للبيع وكان اقصى ثمن يمكن الحصول عليه هو، ٢٥٠٠٠ دينار. ما هي التكلفة الفارقة للآلة؟

الحل:

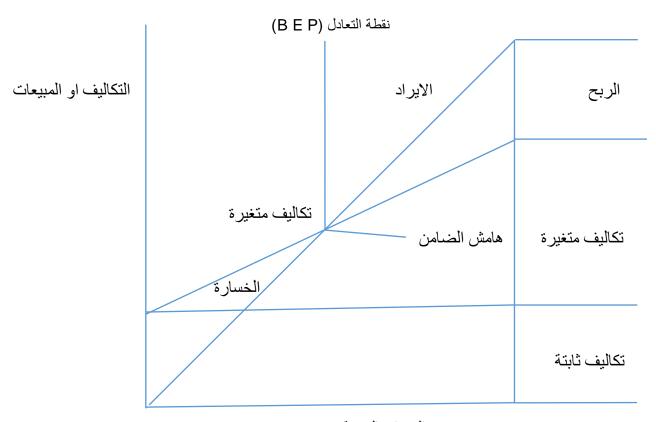
- تحلیل نقطة التعادل: Break -even point

تقصد بنقطة التعادل، النقطة التي يلتقي عندها خط الايراد الإجمالي مع خط التكاليف الاجمالية، اي عندما يغطي ايراد المبيعات، كل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. فاذا نظرنا الى تحليل نقطة التعادل من هذه الزاوية، فإنها تقتصر على التوصل الى حجم المبيعات الذي يتحقق عنده التعادل، وذلك عند مستويات معينة من التكاليف والايرادات والتي تتأثر بمعدلات التكاليف المتغيرة وسعر البيع للوحدة ومقدار التكاليف الثابتة. اما من الزاوية الثانية، فإنها تأخذ بنظر الاعتبار إطار متكامل لدراسة العلاقة بين التكلفة _ الربح _ وحجم النشاط، فهي أكثر شمولا واتساعا، ويطلق عليه التحليل التقليدي لتحليل نقطة التعادل، والذي يستند على أساس خطي ويبنى على مجموعة من الفروض معظمها غير سليمة. ومن اهم هذه الفروض (دون الدخول في التفاصيل)، كالاتى:

- ـ ان الوحدة الاقتصادية تبيع جميع الوحدات التي انتجتها في نفس الفترة، اي لا يوجد لديها مخزون اول وإخر المدة؛
- ـ ان الوحدة تبيع جميع الوحدات التي تنتجها والتي لها نفس الخصائص اي من نفس النوع، بسعر . واحد
 - دون النظر الى حجم المبيعات؛
- ان نصيب جميع الوحدات من التكاليف المتغيرة متساوي، بمعنى ان معدل التكاليف المتغيرة لجميع الوحدات ثابت دون نظر لحجم الإنتاج؛
 - _ ان الوحدة تعمل في ظروف التأكد التام، وهذا يعني ان جميع المتغيرات والعناصر التي تؤثر في التحليل سوف تحدث كما تم توقعها تماما.

نستطيع ان نقول بان إجراء هذا التحليل يكون أكثر واقعية ومنطقية عندما يتم في إطار ديناميكي وليس في حالة السكون، وعندئذ يجب أخذ حالة عدم اليقين والتأكد والمخاطر في الحسبان، والتفاعل مع طبيعة المتغيرات والاحداث. في ادناه مخطط ١٠ عن نقطة التعادل.

التحليل التقليدي لنقطة التعادل على أساس الخطى



الوحدات المنتجة

- بحوث العمليات والإساليب الإحصائية: وهي أسلوب استخدام دراسات رياضية عميقة في انتاج المعلومات والبيانات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات. ومن أساليب بحوث العمليات المعروفة، أسلوب في تقيم البرامج، وتسمى (تقييم البرامج والأسلوب الفني)، وهو أسلوب علمي محدد المعالم، يتضمن الفهم السليم لنواحي العمل ودراسة الوقت واحتمالات الخطأ وحصر المشكلات، وفق الطرق لحلها ومواضيع التنسيق بين الأنشطة وفترات الانتظار، وإعادة النظر في انتاجية العمل والتوفير في المواد، وما الى ذلك، بهدف اخراج برنامج العمل في صورة ملائمة. يستخدم في كل هذا الوسائل الألية الالكترونية وغيرها. ان استخدام بحوث العمليات يتطلب الامر الاستعانة بالبرمجة الخطية، في حالة وجود منتجين وبطريقة البرامج الخاصة بذلك.

- مبدأ محاسبة المسؤولية: يقوم هذا المبدأ على اسس ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها، ومن ثم فإن عملية الرقابة تنصب على الأشخاص المسؤولين عن صرف عناصر التكلفة، وليس على العناصر ذاتها. وبمعنى آخر، هو تحديد مسؤولية كل شخص ومحاسبته عن عناصر التكاليف التي تحدث بمعرفته وتدخل في دائرة مسؤوليته، وهي تسمى (مركز المسؤولية)، أي مركز المسؤولية عن مجموعة من عناصر التكاليف التي تحدث بمعرفة شخص مسؤول عن عمل معين. وعليه فإن مركز المسؤولية يختلف عن مراكز التكاليف المعروفة في إجراءات تحميل التكاليف على وحدات النشاط، في حين ان مركز المسؤولية تقييم فقط لتلك المجموعة من العناصر التي تحدث بمعرفة شخص معين تحت مسؤوليته الشخصية.

عند تحديد مسؤولية شخص من قيود التكاليف، يجب الأخذ بنظر الاعتبار الأمور التالية:

- ١. تقسيم قيد التكاليف بالمسؤولين عنه، بحيث يتحدد لكل مسؤول نصيبه في صورة مبلغ محدد يدرج ضمن قائمة التكاليف الخاصة بالمسؤولين؛
 - ٢. اعتبار البند كله من مسؤولية الشخص صاحب الاستفادة الأكبر منه؛
- البند الذي يحدثه الشخص وسيفيد منه شخص اخر، فمن الاسلم ان يكون من مسؤولية الشخص المقصود والمستفيد. وهذه الحالة تتمثل في الخدمات التي تؤديها مراكز الخدمات لمراكز الإنتاجية. فمثلا تكلفة انتاج الكهرباء في محطة الكهرباء تتغير تبعا لحجم وكمية الكهرباء التي تستهلكها الجهات المختلفة، ولذلك فإن تكاليف محطة الكهرباء تكون من مسؤولية هذه الجهات المختلفة، الا إذا اثبتت بنتيجة التحليل وجود مبالغ تعتبر من مسؤولية محطة الكهرباء، نتيجة اهمال او خطأ او سوء انتفاع و تنظيم من جانب المسؤول عن المحطة.

ومن اجل تطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، يجب ان توفر الأدوات والمقومات اللازمة لتحقيق ذلك، ومن اهم هذه الأدوات، الآتى:

- أ. وجود نظام للتكاليف المحددة مقدما، ليكون مقياسا تقاس عليه الاحداث الفعلية؛
 - ب. وجود نظام للتقارير لتحقيق الاتصال بين مختلف المستويات الادارية؛
- ج. تنظيم اداري وخرائط تنظيمية واضحة تحدد خطوط المسؤوليات والسلطات؟
 - د. اعداد دليل أمراكز المسؤولية بجانب الخرائط التنظيمية؛
 - ه. وجود نظام مدروس للحوافز، (يكافأ) الكفوء ويعاقب (المُقصر)؛
- و. ضرورة الاهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك حتى توجه التقارير في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب الى المسؤول عن عنصر إنفاق الكلفة؛
- ز. يتوجب ضرورة تقسيم عناصر التكاليف الى ما يمكن التحكم فيه (خاضع للرقابة)، وما لا يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة) عند مستوى اداري معين؛
- ح. من أجل خلق رقابة فعالة وموضوعية، يتطلّب ضرورة تحقيق الرقابة على الانفاق عند المنبع، أي مع حدوث الانفاق (الصرف)، وليس الانتظار حتى مرور مدة معينة، ثم تقسيم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم، وهذا يقتضي ضرورة التمييز بين ما يمكن التحكم فيه وما لا يمكن التحكم فيه من عناصر التكاليف عند المنتج، أي وقت الانفاق؛
- ط. الاستفادة من الوسائل الآلية الحديثة في إعداد هذه التقارير الفورية، وتوجيه كل منها في قناة الاتصال المناسب، أي الى المستوى الإداري المناسب. وإذا امن تصميم أنظمة وحدد في خطوط تسييرها بوضوح، سوف يؤدى هذا الى تكامل عملية الرقابة والتكامل أيضا في المعلومات.

ان أفضل الأساليب للحكم على مستوى اداري مسؤول، هو الحكم عليه طبقا لتحليل التكاليف التي تدخل في مجال رقابته. ويتطلب الامر تحديد نوع التكاليف تحديدا قاطعا للتفرق بين:

- التكاليف التي تدخل في مجال الرقابة على المستوى الإداري والتي يسأل عنها منطقيا، وهي تلك التكاليف التي يتحكم فيها المستوى الإداري في حدود سلطاته والتي تتأثر مباشرة بالمسؤول في حدود فترة معلومة.
- التكاليف التي لا تدخل في مجال رقابة المستوى الاداري والتي لا يسأل عن سلوكها لخروجها عن نطاق رقابته.

و على ضوء ما تقدم يمكن القول ان الرقابة بأسلوب المسؤولية عن التكاليف تخضع العاملين، هما:

أ. نطاق ومجال سلطات المستوى الاداري
 ب. الفترة الزمنية

في المدى القصير تخضع الرقابة على التكاليف بدرجات متفاوتة، بل وبعض بنودها لا تخضع للرقابة، بحيث يمكن التأثير عليها، ومن ثم نجد أن تبويب التكاليف ينقسم الى القسمين في المدى القصير، أحدهما يخضع للرقابة والأخر لا يخضع لها. وهذه الظاهرة هي التي تستغل في أسلوب المسؤولية من التكاليف.

والخلاصة، يمكن القول إنه في المدى القصير لا تخضع التكاليف لرقابة المستوى الإداري في أي مرحلة، بينما في المدى الطويل تخضع لرقابة المستوى الإداري الذي يقرر الاستمرار ام لا. في نطاق تلك التكاليف تتطلب مسؤولية التكاليف ان يتوفر نظام تكاليفي يسمح بتجميع التكاليف الفعلية طبقا لمراكز المسؤولية الواردة في التنظيم الإداري، حتى يمكن مقارنتها بالتكاليف المحددة مقدما لتلك المراكز، واستخراج الانحرافات التي يتم ربطها بمسؤول او أكثر، وذلك حتى تتم عملية تقييم الأداء.

المصادر

تم استخدام المصادر للفصول الأربعة الأولى، على الوجه الآتى:

- مجموعة من المحاضرات، ألقيت على طلاب السنة الثالثة في مادة محاسبة التكاليف، وتم اعدادها على شكل ملزمة لطلبة كلية المحاسبة/جامعة الفاتح في طرابلس بمدينة غريان لسنوات الدراسية ١٩٨٨ ١٩٩٠.
- ـ خبرة الكاتب لمدة عشر سنوات في مجال المحاسبة، وخاصة التكاليف في معمل تنقيح التبوغ في مدينة السليمانية/العراق، للسنوات من ١٩٧٦ ـ ١٩٧٦.
 - نور احمد، "مذكرات في مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية" مؤسسة شباب جامعة اسكندرية.
 - ـ عامر شرف حسين، "مبادئ محاسبة التكاليف" الجزء الاول، دار النهضة العربية.
 - ـ توفيق على على، "التكاليف الصناعية"، الطبعة السابعة، مطبعة معهددون بوسكو، اسكندرية
 - ـ احمد خليل محمد، "التكاليف في الوحدات الصناعية" دار الجامعات المصرية الإسكندرية.
 - احمد خليل محمد وحسنين عمر ، "محاسبة التكاليف الصناعية" مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، ١٩٧٨ م.
 - ـ المتولي المرسي السيد، "در اسات في أنظمة محاسبة التكاليف الفعلية"، مطبعة وتجليد النسر الذهبي ـ القاهرة، ١٩٨٢م.
- محمد السيد الجزار محمد، "محاسبة التكاليف، قرارات رقابة قياس" مكتبة عين شمس ١٩٧٨ م.
 - ـ عطية محمد كمال، "نظم محاسبة التكاليف" دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٦ م.
 - عطية محمد كمال، "تطبيقات في محاسبة التكاليف النمطية" دار النهضة العربية مصر، ١٩٦٨ م.
- كامال الحاروني محمد، التكاليف الصناعية وادارة المصانع، المجلد الاول والثاني، دار المعارف
 - بمصر، الطبعة السادسة، ١٩٦٩ م.
 - ـ كامال الحاروني محمد، المحاسبة الراقية.
- ـ على ضؤ خلّيفة، "محاسبة التكاليف: نظريات وتطبيق" الشركة العامة للنشر والتوزيع والاعلان،
 - طرابلس ـ ليبيا، الطبعة الأولى ١٩٧٧ م.
 - ضيف خيرت، الميزانيات التقديرية.
 - ـ قداح سليمان، " محاسبة التكاليف" مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٧ م.
 - ـ شافعي عباس "التكاليف المتغيرة" مكتبة عين شمس، ١٩٧٤ م.
- هورنجرن تشارلز، محاسبة التكاليف مدخل اداري" الجزء الاول، دار المريخ للنشر الإنتاج الفني، الرياض ١٩٨٦ م.
- ـ مرعي عبد الحي، " محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة" دار المطبوعات الجامعية، اسكندرية، ١٩٨٠ م.

باللغة الاجنبية

- 1-Abdallah W.M., International Transfer Pricing Policies. Decision-Making Guidelines for Multinational Companies, Quorum Books, London 1989.
- 2-Arnold J, Hope T., Accounting for Management Decisions, second edition, Prentice Hall, 1990.
- 3-Barfield J.T., Rainborn C.A; Dalton M.A., Cost Accounting. Traditions and Innovations, West Publishing Company, St. Paul, 1991.
- 4- Benke R.L., Jr Edwards J.D., Transfer Pricing. Techniques and Uses, National Association of Accountants, New York 1980.
- 5- Burch J.G., Cost and Management Accounting. A Moderns Approach, West Publishing Company, New York 1994.
- 6- Bigg W. W .Cost Accounts, Macdonald & Evans Ltd, Great Britain 1972.
- 7- Deakin E.B., Maher M.W., Cost Accounting, second edition, Irwin, Homewood, Illinois, 1987.
- 8- Drury C., Management and Cost Accounting, second edition, Chapman & Hall, 1991.
- 9-Emmanuel C.R., Mehafdi M., Transfer Pricing, Academic Press, London 1994.
- 10- Horngren Ch.T., Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- 11- Horngren Ch.T., Sundog., Introduction to Management Accounting, seventh edition, Prentice-Hall International 1987.
- 12-Kaplan R.S., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, third edition, Prentice Hall International 1998

الفصل الخامس: محاسبة التكاليف (المعضلية)، أي محاسبة المسؤولية الاجتماعية*

يتضمن بحث محاسبة التكاليف المعضلية في هذا الفصل ثلاثة أقسام:

- (1)محاسبة عوامل الإنتاج/الموارد البشرية
 - (2)محاسبة حماية البيئة
 - (3) محاسبة تكاليف النوعية

(1) محاسبة عوامل الإنتاج/الموارد البشرية

مقدمة

ظهر في أوائل السبعينيات من القرن الماضي اهتمام كبير بمسألة ما يسمى بمحاسبة التكاليف المعضلية، وصدرت العديد من الدراسات والأبحاث بهذا الخصوص. وهي تشمل: محاسبة العنصر البشري في الإنتاج، محاسبة وقاية الطبيعة، محاسبة الرقابة النوعية [١]. اي بمعنى آخر، استحداث وظيفة إضافية لمحاسبة التكاليف، تحت باب المسؤولية الاجتماعية للمحاسبة. كان الهدف من ذلك هو الربط بين الأهداف الاقتصادية النقدية للوحدة الاقتصادية ومردودها الاجتماعي، الذي أصبح يمثل عنصر التمييز والتغيير في ظل الاقتصاد المعرفي والتكنولوجيا المعلوماتية المتطورة وانفتاح السوق، التي تتطلب عمالة بشرية على مستوى عال من المهارة، والتغليم، والخبرة، والتخصص. وبذلك أصبحت الوحدات الاقتصادية أمام مسؤولية المساهمة والاهتمام بالعنصر البشري وتطويره وتنميته، والحفاظ على البيئة وإدامتها وحمايتها من التلوث، والرقابة على نوعية وجودة الإنتاج لحماية المستهلك وتقديم أفضل الخدمات إليه، وفي تحسين القرارات الإدارية في على الوحدات.

نحاول في هذه الفصل أن نركز بشكل خاص على محاسبة العنصر البشري في وحدات إدارة الأعمال، فقد برزت آراء ووجهات نظر مختلفة حول المعالجة المحاسبية للموارد البشرية. وهنا نتناول الموضوع من منظور، عليه اجماع كبير في أواسط المحاسبين والجمعيات المحاسبية المهنية والباحثين في النظام المحاسبي، والذي يعتبر هذه الموارد أصلا من أصول الوحدة الاقتصادية، وكنشاط استثماري يدّر بعائد عليها، يمكن قياسها بالوحدة النقدية، والرقابة عليها، وإنتاج البيانات والمعلومات عنها، والتي تساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ قرارات إدارية سليمة، والجهات المتعاملة معها في تحسين قراراتها واتجاهها.

وانطلاقا من المفهوم الذي يعتبر أن العنصر البشري يعد عاملا مهما وأساسيا في العملية الإنتاجية، من خلال المساهمة في الأهداف وتقديم الخدمات الحالية والمستقبلية، ورفع الإنتاجية الذي يعتمد على العنصر البشري بدرجة أولى، ولتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، فقد از دادت الحاجة الى الاهتمام بالموارد البشرية واعتبارها تكلفة رأسمالية يمتد مردودها الاقتصادي والاجتماعي لعدة سنوات، وبذلك تُعامل محاسبيا كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية. ومن هنا أصبحت الحاجة ملحة لتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية لمعالجة أسس الاستثمار في هذا المجال، وهو ما يعرف بمحاسبة تكاليف الموارد البشرية.

نحاول تسليط الضوء على الموضوع، باتباع أسلوب وصفى وتحليلي للموارد البشرية، ضمن المحاور الاتية:

- ١ .المفهوم المحاسبي لطبيعة الموارد البشرية كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية.
- ٢. الاصلُ البشري ومعالجته المحاسبية في التطبيق العملي، وفق معايير المحاسبة الدولية.
 - ٣. أهمية محاسبة الموارد البشرية ومردودها الاجتماعي.

أولا: المفهوم المحاسبي لطبيعة الموارد البشرية كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية

في ظل العولمة والانفتاح على السوق والتطور التكنلوجي وخاصة المعلوماتية منه، أصبحت هناك حاجة الى الاهتمام بالموارد البشرية وأهميتها كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية، وذلك لإيجاد طرق جديدة لتحقيق اهدافها وتحسين اداءها وتوفير مكانة تنافسية لها.

تعتبر تكاليف الموارد البشرية نفقات رأسمالية وليست نفقات جارية يُحمّل بها عادة حساب الأرباح والخسائر دفعة واحدة عند حدوثها خلال السنة المالية للوحدة الاقتصادية. وعليه لابد من تعريف المفهوم المحاسبي لهذه الموارد، ليتسنى لنا قياسها والرقابة عليها وإنتاج المعلومات الخاصة بها والتي تساعد الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة لأنشطتها الإنتاجية والمالية والإنسانية.

لقد ظهرت مفاهيم وتعريفات عديدة لمحاسبة الموارد البشرية، فعلى سبيل المثال عرَّفها أريك فلامهولتز Flamholtz، بأنها المحاسبة عن الافراد كموارد تتضمن التكاليف المحققة من قبل الوحدة الاقتصادية في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الاصول البشرية، وتشمل ايضا قياس القيمة الاقتصادية للعاملين فيها [٢]. وعرَّفت جمعية المحاسبين الامريكيين (AAA) محاسبة الموارد البشرية بأنها، عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وتوصيل المعلومات الخاصة بها الى متخذي القرارات [٣]. كما عرفها (Matzy& Usry)، بأنها عملية تطوير التقييمات المالية للأفراد والجماعات في الوحدة الاقتصادية والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن [٤].

وتتركز هذه التعاريف وغيرها في الجوهر، على تحديد قياس التكلفة والرقابة على عناصرها وإنتاج البيانات والمعلومات، وتحديد أسلوب معالجة الموارد البشرية وتقييم قيمتها الاقتصادية بالنسبة للأفراد والوحدة الاقتصادية والمجتمع، وتقديم هذه المعلومات الى الجهات المعنية للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات.

ولتحقيق هذه الوظائف لابد من وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية والإفصاح عنها بشفافية ومصداقية عاليتين باعتبارها تكلفة اقتصادية تتحملها الوحدة الاقتصادية مقابل عائد تحصل عليه مستقبلا، وترجمة ذلك في صورة نقدية وإظهارها ضمن التقارير والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف تحقيق نوع من التخطيط السليم لأعباء القوى العاملة المتوقعة، الذي يساهم في تطوير العاملين، عن طريق إتباع فهم جديد لتصميم وتنظيم العمل، وإيجاد أفضل الطرق للاستفادة من الاستثمارات في الاصول البشرية، وقياس العائد من استخدام هذه الاصول، باعتبار ان العنصر البشري يمثل موردا هاما من موارد الوحدة الاقتصادية [٥].

و لأجل إظهار كلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، يتطلب ذلك تطبيق المبادئ، كالاتي:

- إظهار التكلفة كأصل ضمن الاصول كنفقات إير إدات مؤجلة.
- إطفاء التكلفة وفق الطرق المعروفة في النظام المحاسبي لأصول الوحدة الاقتصادية، على اساس العمر الإنتاجي لكل منتسب، وتنظيم حسابات شخصية لكل منهم لهذا الغرض.
 - التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرسمالية.
 - متابعة دورية للحسابات الشخصية لتحديد عدد تاركي العمل.
 - وجود خطة تدريبية مستمرة سنويا للعاملين.

ثانيا: الأصل البشري ومعالجته المحاسبية في التطبيق العملي، وفق معايير المحاسبة الدولية

وفق معيار (٣٨) لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فإن الاصل الثابت يتضمن الأركان التالية:[٦]

- ـ يستخدم لأكثر من فترة مالية.
 - ـ يحدد بعمر إنتاجي معين.
- له خاصية ملكية لاستخدامه في العملية الإنتاجية والخدمية وللأغراض الإدارية للوحدة الاقتصادية.

إن تحديد وقياس تكاليف الموارد البشرية والرقابة عليها وإنتاج البيانات والمعلومات الخاصة بها ومعالجتها محاسبيا باعتبارها أصلا من اصول الوحدة الاقتصادية، والتعبير عنها بشكل نقدي وحقوق محددة للمنافع والخدمات التي تحصل عليها مستقبلا، وتكون مملوكة للشخص أو الوحدة الاقتصادية، فإنها لابد أن تخضع لطريقة الإطفاء خلال فترة زمنية معينة تحدد بمدة عقد العمل. وتظهر في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية، كأصل غير ملموس، مطروحا منه قسط الإطفاء (الإهلاك) سنويا، الذي يعتبر عبئا ماليا يتحمله حساب الارباح والخسائر للسنة المالية.

ويمكن قياس تكلفة الاصل من خلال تبويبها الى عناصرها: كلفة الحصول على العاملين، فمثلا (الإعلان عن الوظيفة، وأتعاب هيئة التوظيف، ونفقات السفر، وتكاليف المقابلات والاختبارات والتعيين، وغيرها)، وكلفة التأهيل والتعليم، مثلا (تكاليف التدريب، والتطوير، والدورات التأهيلية، الدراسة والبعثات، والمشاركة في المؤتمرات وكتابة الأبحاث، وغيرها. وكذلك تكلفة ترك الوظيفة مثلا (صرف المكافأة والتعويضات والاستحقاقات، وغيرها). لذا فإن قيمة المورد البشري يتضمن كل التكاليف المذكورة والمرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري التي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري في الوحدة الاقتصادية.

بالمقابل، يجب إظهار عناصر تكاليف الموارد البشرية المذكورة في اعلاه بتفاصيلها بشكل تحليلي في حساب تكوين الأصل الثابت (الموارد البشرية) على أساس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من العامل. ويحسب وفق راتبه السنوي الذي يساوي القيمة الفعلية للخدمات التي يقدمها للوحدة الاقتصادية، معتمدا على استخدام معدل خصم وعمر العامل عند التحاقه بالعمل وعدد السنوات المتوقعة للعمل في الوحدة الاقتصادية حتى سن التقاعد. وبذلك تقدم محاسبة الموارد البشرية المقاييس المالية لقيمة الموارد البشرية بصورة شفافة وصادقة وعادلة.

نحاول وباختصار شديد (من دون الدخول في التفاصيل)، عرض نموذج تطبيق محاسبة الموارد البشرية عمليا في الوحدة الاقتصادية، على ضوء المبادئ المتعارف عليها في النظام المحاسبي ووفق معايير المحاسبة الدولية رقم (38)، الذي يستند على الفكر المحاسبي لقياس القيمة الاقتصادية لراس المال البشري، مما يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبة له، والاعتراف به كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية، الذي يقدم منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة، وإمكانية قياس تكلفته وإظهاره ايضا في جانب أصول الوحدة. وهذا يتطلب الإجراءات، التالية:

١ فصل التكاليف الرأسمالية عن النفقات الجارية، وتجميعها ضمن العمليات الرأسمالية، تحت عنوان
 (الموارد

البشرية).

٢. إعداد الحسابات الشخصية للعاملين لهذا الغرض، تسجل فيها عناصر التكاليف بتفاصيلها.

٣. يمكن تجميع وتصنيف التكاليف المشار اليها سابقا، تحت حسابات إجمالية، وهي: تكاليف الاقتناء،
 و تكاليف

التأهيل والتعليم، وتكاليف ترك العمل وبتفاصيلها [٧].

- ٤. تحمل هذه التكاليف على مركز مراقبة العمليات الرأسمالية تحت عنوان (الموارد البشرية).
 - ٥. ولقياس هذه التكلفة، هناك طرق ووجهات نظر مختلفة بذلك، منها:
 - التكاليف الكلية التاريخية، وتشمل كل التكاليف المشار اليها سابقا في اعلاه. [٨]
- تكلفة الإحلال، وهي التضحية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجود الان. وهي تشمل: تكلفة الإحلال الوظيفي، اي إحلال شخص محل وظيفة معينة، يشغلها شخص أخر والقادر على القيام بنفس المهام والخدمات التي تخص تلك الوظيفة. وتكلفة الإحلال الشخصي، اي إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادرا على تقديم المهام والخدمات التي يوديها الشخص الحالي، وتشكل تكلفة إحلال الفرد والتنظيم البشري كله. [1]
- العوائد المستقبلية، يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل الى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العامل في المستقبل حتى نهاية العمر الإنتاجي للوحدة. ويتم الوصول الى حساب القيمة الإجمالية للأصل البشري من واقع متوسط الرواتب لمجموعة متماثلة من العاملين. ويعاب على هذه الطريقة بانها تأخذ بنظر الاعتبار فقط عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول الى قيمة الموارد البشرية، وإهمال العوامل الاخرى، كسن وكفاءة وخبرة العامل.
- تكلفة الفرصة البديلة، وهي قيمة الاصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي. وتصنف هذه الطريقة العاملين الى فئتين، المهرة والعاديين. الاولى، وهي نادرة ويتم

- تقويمها باعتبارها أصل بشري يمكن استخدامها في أكثر من نشاط، اي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل الاستخدام. والثانية، يسهل إحلالهم بآخرين، ويتم تقسيمهم على أسس نفقات الاستدعاء. [10]
- التكلفة الاقتصادية، وبموجبها يتم تقيم الاصل البشري وفقا لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، اي تحديد قيمة الشخص في الوحدة الاقتصادية بما يساوي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية، ويعتمد على مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.
- تجمع كل التكاليف التي تنفق على الاصل البشري وتسجل في الدفاتر المحاسبية بشكل منفرد وتحليلي وفي الدفاتر الفرعية لكل العاملين.
 - ٧. إظهار هذه التكاليف في القوائم المالية (حساب تكوين الاصل، قائمة المركز المالي).

على ضوء ما ورد اعلاه، نتبع اسس المعالجة المحاسبية لموارد البشرية، كالاتى:

- تسجيل القيد الخاص بعناصر التكاليف في الدفاتر المحاسبية: (من ح/مفردات تكلفة الاقتناء، ح/تكلفة التأهيل والتعليم، ح/تكلفة ترك الخدمة الى ح/ النقد، البنك)، دفع التكاليف إما نقدا أو عن طريق البنك.
- تحميل حساب الاصل: (من ح/الموارد البشرية الي ح/تكلفة الاقتناء، تكلفة التأهيل والتعليم، تكلفة ترك الخدمة)، غلق هذه التكاليف بتفاصيلها في حساب تكوين أصل المورد البشري.
- في نهاية السنة المالية يظهر حساب الموارد البشرية بكلفته الكلية والتاريخية ضمن أصول الوحدة الاقتصادية في كشف المركز المالي لها كأصل غير ملموس مطروحا منه قسط الإطفاء السنوي.

 ٨. هناك طرق لاحتساب الاستهلاك السنوي على أساس: القسط الثابت اي الخطي أو القسط المتناقص،
 ونفضل في هذه الحالة تطبيق القسط الثابت اي بنسبة ثابتة خلال العمر الإنتاجي للأصل، لكون هذا الاستثمار طويل الاجل، وكالاتي:

• يسجل كل سنة: من ح/إطفاء الموارد البشرية الى ح/الموارد البشرية. يقفل ح/إطفاء الموارد البشرية في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر الحساب المقابل في جهة الاصول بصافي قيمة الاصل اي مطروحا منه قسط الإطفاء (الإهتلاك)، ويحسب قسط الاطفاء السنوي وفق المعادلة الخطية التالية:

قسط الإطفاء السنوي = تكلفة الأصل البشري مقسوم على العمر الإنتاجي للأصل البشري.

ووفق طريقة القسط الثابت فإن القيمة الدفترية لأصل الموارد البشرية تصبح صفرا في نهاية فترة العقد، إذا لم تحدث التعديلات على هذه القيمة خلال تلك الفترة.

• ففي حالة ترك الشخص الوظيفة لأسباب: النقل او البيع أو الوفاة، سيتم التسوية بقيمة أصل الموارد البشرية لكل حالة على حدة، وكالاتي:

- عند الحصول على الربح او الخسارة من النقل او البيع، يكون القيد: من ح/النقد أو البنك الى ح/الموارد البشرية وح/الربح عن الموارد البشرية.

ـ عند حصول الخسارة يكون القيد: من ح/النقد أو البنك وح/خسارة الموارد البشرية الى ح/الموارد البشرية.

- عند الوفاة: من ح/إطفاء الموارد البشرية الى ح/الموارد البشرية.

٩. توجد طرق عدة لتقييم الموارد البشرية ويعتمد على طريقة توزيع الاصل البشري على فترات زمنية باستخدام معدل مناسب. وللوصول الى قيمة التخفيض في الموارد البشرية، يفضل التفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكلفة التأهيل والتعليم، وكالاتى:

• إطفاء تكلفة الاقتناء، يعتمد على فترة بقاء الفرد في العمل لحين إحالته على التقاعد، مطروحا منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في الوحدة الاقتصادية، وفق المعادلة ادناه.

قسط الإطفاء السنوي (r+1) = (r+1) مقسوم على الفترة الزمنية لخدمة الشخص (N).

حبث:

Ta: قسط الإطفاء السنوي

C: تكلفة اقتناء العاملين

r: المعدل المستخدم خلال الفترة

N: الفترة الزمنية المتوقعة لخدمة الشخص

• إطفاء تكاليف التأهيل والتعليم، يتوقف على مدة الاستفادة المتوقعة من برامج التأهيل والتعليم، وعادة تكون أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الشخص في الخدمة، وتحسب وفق المعادلة الخطية الآتية:

إطفاء العنصر البشري (Ta) = تكلفة الأصل البشري Cd (r+1) مقسوم على العمر الإنتاجي للأصل البشري محدد في مدة العقد (SN).

حيث:

Ta: إطفاء العنصر البشري

Cd: تكلفة الاصل البشري

r: المعدل المستخدم خلال الفترة

S N: العمر الإنتاجي للأصل البشري محدد في مدة العقد، وهو: حاصل ضرب (الفترة الزمنية المتوقعة للمهارات المعينة يقدمها الفرد للوحدة الاقتصادية (N) مضروبا في (S) التي اكتسبها من برنامج التدريب وتنمية الافراد.

• ١. بغية ممارسة رقابة فعالة على عناصر تكاليف الموارد البشرية، لابد من جود نظام محاسبي للتكاليف يعتمد على التخطيط للموارد البشرية ضمن موازنتها التخطيطية، وبوجود نظام فعال لمحاسبة المسؤولية،

تستند على الادوات، كالاتى: [١١].

- نظام للتكاليف المحددة مقدما و/أو المعيارية، ليكون مقياس تقاس عليه هذه التكاليف.
 - تنظيم إداري تحدد المسؤوليات والسلطات.
 - نظام مدروس للحوافز.
 - نظام للتقارير بين مختلف المستويات الإدارية.
- تصميم نظام مستندي خاص بعناصر هذه التكاليف، يساعد على الرقابة عليها من المنبع.
 - الفصل بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية.

 ١١. ضرورة وجود مجموعة من التقارير تنتجها محاسبة الموارد البشرية، وتقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها الى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. وتعتمد على الأركان التالية:

- معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الداخلية، وتكون عادة دورية.
- معلومات تفيد جهات خارجية مختلفة، كالبنوك والمؤسسات المالية والائتمانية والمستثمرين، وأصحاب العلاقة بالوحدة الاقتصادية.
- •إتباع قواعد وسياسات محاسبية واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية، والاعتماد على الجودة بدلا من الكمية.
- اعتماد مبدأ الشفافية في عملية إعداد القوائم المالية الخاصة بالموارد البشرية، وتكون قابلة للفهم،
 مع الأخذ بنظر الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعدادها.
- يمكن الاستفادة من الوسائل الالكترونية في إعداد هذه التقارير، وإذا أحسن تصميم أنظمتها، وتوجيهها في قناة الاتصال المناسب، وتحديد خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي هذا الى تكامل عملية المراقبة وتكامل المعلومات أيضا.

ثالثا: أهمية محاسبة الموارد البشرية ومردودها الاجتماعي

نحن اليوم في عصر الاقتصاد المعرفي، وما يفرضه من تحديات جديدة على الوحدة الاقتصادية، من أجل المواصلة والبقاء والتفوق في السوق، ومواكبة المتغيرات المتسارعة في محيطها، واكتشاف طرق جديدة ومفضلة للمنافسة والجودة، وذلك عن طريق مواردها البشرية وامتلاكها للمعارف والمهارات والقدرة على التطوير واستغلالها لتفعيل الموارد الاخرى (المالية، المادية، والتكنلوجيا الحديثة...الخ). ولأهمية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية، يمكن أن ننظر اليها من زاوية الوحدة الاقتصادية، والأفراد العاملين، والمستثمرين. [17]

١ .الوحدة الاقتصادية:

- تستفيد الوحدة الاقتصادية من خلال إنتاج المعلومات عن الموارد البشرية في تحسين: قرارات التوظيف، وتحديد مستوى الرواتب، وتحقيق الكفاءة والإنتاجية للعاملين، والدقة في اتخاذ القرار عند إنهاء خدمات الأفراد وفق عملية تقييم الفرد العامل، وذلك ارتباطا بأن الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.
- زيادة إنتاجية الفرد العامل من خلال تقييم المهارات والقدرات والتصاق العاملين بالإدارة،
 وتطبيق مبدأ الحوافز المادية والمعنوية، ورفع الروح المعنوية والمبادرة والتطور لديهم.
- بما أن قيمة المؤسسة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيم الاصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية، بما فيها أصل الموارد البشرية، مطروحا منها مطلوبات الوحدة الاقتصادية، لذا من الضروري أن تتضمن القوائم المالية تفاصيل شفافة وصادقة ودقيقة عن الاستثمارات في الموارد البشرية منفصلة عن المصروفات العامة، وذلك لان المستثمرين يحتاجون الى مثل هذه المعلومات لعملية اتخاذ قراراتهم.
 - تحسين تنافسية الوحدة الاقتصادية وقراراتها الإدارية.
- الحصول على تسهيلات أكثر من المؤسسات الائتمانية والبنوك لمنحها قروض طويلة الاجل بفوائد مناسبة، بضمان الأصول بما فيها أصل المورد البشري.
- وجود هذه الموارد والإفصاح عنها بالشفافية والمصداقية، يساعد على تحسين قرارات المستثمرين ورؤيتهم وانطباعهم لقيمة الوحدة الاقتصادية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية على مشاركة الوحدة الاقتصادية في المسؤولية الاجتماعية،
 وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية الى جانب الأهداف الإنتاجية.

٢. بالنسبة للعاملين:

- تؤثر محاسبة الموارد على سلوكية العنصر البشري، والشعور بأنهم جزء مهم من الوحدة الاقتصادية، وينعكس ذلك على مزيد من الولاء والإخلاص في العمل.
- الاهتمام بالعاملين من حيث التأهيل ورفع قدراتهم في التكنولوجيا الحديثة، وخاصة المعلوماتية منها،
 مما يساعدهم على البقاء والاستمرارية في العمل.
 - يساعد على تحسين المرتبات والترقيات الوظيفية للعاملين.
- حصولهم على المؤهلات والمعرفة والخبرة، يؤهلهم على حسن التنظيم والتطور ورفع الإنتاجية في العمل.

٣. بالنسبة للمستثمرين والممولين:

- وجود معلومات شفافة وصادقة وصحيحة في التقارير المالية (حساب تكوين الاصل وحساب النتيجة، وكشف المركز المالي) للموارد البشرية، يساعد في إجراء التحليلات المالية الخاصة بها، لما لها من أثر على تحسين القرارات للتعامل مع الوحدة الاقتصادية.
 - إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المتنافسة على أسس سليمة.
- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الاداء الاجتماعي للمؤسسة واتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومى.

• رغبة المستخدمين الخارجيين الاطلاع على الكشوفات المالية لمعرفة درجة رضا ومعنويات العاملين، والحصول على الصورة الحقيقية للوحدة الاقتصادية، واتخاذ القرارات الصائبة والصحيحة والمناسبة اتجاهها.

ختاما، نقول، إن العنصر البشري يعتبر عاملا مهما من عوامل الإنتاج، وبذلك يتزايد اهتمام وحدات إدارة الأعمال في إنفاق أموال كبيرة في هذا المجال، من أجل تطوير وتدريب وتأهيل العاملين، باعتبار ذلك نوع من الاستثمار والتعامل معه كأصل من أصول الوحدة. وهذه الرؤية تتطلب وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية كوحدة إدارية ضمن الوحدات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية، يستطيع تحديد وقياس هذه الموارد والرقابة عليها وإنتاج معلومات تفصليه عنها بغية اتخاذ قرارات إدارية سليمة والاستفادة منها في تطوير خدمات العاملين، وتحقيق أهداف الوحدة، وفي نفس الوقت يتحقق ايضا مردود اجتماعي للمجتمع بصورة عامة. بالرغم من أهمية محاسبة الموارد البشرية، إلا أن تطبيقها ما زال محدودا، وتكون غالبا في خدمة القرارات الإدارية للوحدة الاقتصادية.

هناك ضرورة لإظهار معلومات كافية وشفافة عن العاملين، وبشكل دوري في تقارير تتضمن بيانات عن دوران العاملين وأعدادهم واختصاصاتهم وخبراتهم، وكذلك الإفصاح عن تكاليف التأهيل والتدريب والتعليم في تبويبات خاصة ملحقة بالقوائم المالية (حساب النتيجة وكشف الميزانية العمومية)، مما له أثر في تقيم الوحدة الاقتصادية.

المصادر:

- [1] قدوري، صباح، تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي ـ العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة Łód ż، بولندا 1985، الفصل الرابع، ص 171 ـ 180.
- Kumar, Depak, 2002, Human Resource Planning, Excel Book, New Delhi, [۲] PP. 326-346
 - Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill [*] Publishing Co, New Delhi, PP. 342-361.
 - ـ موسي، أحمد، در اسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٧٩، ص ٣١٤.
- Matz_Usry, 1980, Cost Accounting Planning and Control, South-Western [4] Publishing Co, USA. Pp 421-423
- [٥] عبد الوهاب علي محمد، وعامر، سعيد ياسين، محاسبة الموارد البشرية: عرض وتحليل، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٤، ص١٩٠.
 - [7] مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد الرابع. جمعية المحاسبين والمراجعين، غزة، ١٩٩٤، ص ٤٩.
 - Wasiel. J. Rachunkowość zasobów Ludzkich. ZeszytyTeoretyczne Rady [۷] . (باللغة البولندية). 23 Naukowej S. K.wp. , tom.V11, 1984r. s. 45
- [٨] عبد الرحيم الهادي، خالد، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن،

- ۲۰۱۰، ص ۲۰۱۰
- [٩] عبد الحميد، ممدوح، المحاسبة الإدارية والتكاليف، دار الحريري، مصر، ٢٠٠٥، ص199، ٢٠٠
 - [١٠] جمعة، كمال حسين، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشرى، عن الموقع: fulltext et dla= unciasjzf.www=52794 ص11، على النيت.
- [١١] قدوري، صباح، نظام محاسبة التكاليف ووظائف الإدارة في وحدات إدارة الإعمال، ورقة بحثية منشورة على موقع شبكة الاقتصاديين العراقيين، ٢٠١٥، ص١٣.
- [١٢] فلامهولتز، أريك، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض ١٩٩٢.

* بحث للكاتب منشور في مجلة الثقافة الجديدة العدد ٤٠٦ أيار ٢٠١٩، وكذلك على شبكة الاقتصاديين العراقيين، بتاريخ ٢٠١٨.

(2) محاسبة حماية البيئة*

مقدمة

شهدت أواخر القرن العشرين المزيد من الاهتمام العالمي بمسالة البيئة من قبل الحكومات ووحدات إدارة الاعمال والمنظمات الدولية والمجتمع المدني والمعنيين بأمور البيئة، بعد ان أصبحت مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية. ولذلك جرى اتخاذ إجراءات، على المستوين الوطني والدولي، لحماية وصيانة وخفض آثار البيئة من التلوث والتدهور والاضرار التي تصييها نتيجة: التطور التكنولوجي الذي بدأ يطل بآثاره الإيجابية والسلبية على المجتمعات الإنسانية، ومن جراء مزاولة الوحدات الاقتصادية للأنشطة الإنتاجية والخدمية والتسويقية ذات التأثير على تلوث البيئة، والناتجة عن انبعاث الادخنة التي تسبب تلوث الهواء او تلوث الماء و/او تصريف المخلفات الملوثة للبيئة، وكذلك لما لهذه المسالة من أثر كبير على استمرار التنمية المستدامة على المدى البعيد، من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية والاحتفاظ بها وتنميتها في الوقت ذاته.

وبذلك صدرت الجهات المعنية، القوانين والتشريعات البيئية التي تُحمّل الوحدات الاقتصادية المسؤولية الاجتماعية عن سلامة البيئة، بجانب أهدافها المالية والنقدية. وظهرت ايضا الحاجة الى وجود الإدارة البيئية، التي تهتم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية، من خلال توفير إطار علمي وإجرائي له، بهدف قياس وتحليل ورقابة كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج، وأثر مخرجاتها على مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع. وصدر بهذا الخصوص العديد من الدراسات والابحاث العلمية في البلدان الاوربية والولايات المتحدة الامريكية، والقليل منها في الدول العربية، وذلك لتدني التعليم والوعي والثقافة وضعف القوانين والتشريعات البيئية فيها.

أن مسالة البيئة وحمايتها موضوع واسع، يمكن معالجتها من الجوانب الطبيعية (Ecology) والقانونية، والاجتماعية، والاقتصادية، والمحاسبية. ومن خلال هذه الورقة نحاول التركيز على الجوانب المالية والمحاسبية لمشاكل البيئة والأثار الاقتصادية الناجمة عنها، وباتباع أسلوب وصفي وتحليلي للتعرف على كيفية القياس المحاسبي لتكاليف البيئة والافصاح عنها في التقارير المالية، من اجل جودة المعلومات المحاسبية، التي يتحقق بموجبها: إجراءات تبويب التكاليف البيئية، التزام الإدارة بالمعايير البيئية، وعملية اتخاذ القرارات لمستخدمها، بهدف تحسين الأداء البيئي، وضمن المحاور الآتية:

١ المفهوم المحاسبي للتكاليف البيئية؛

٢ القياس المحاسبي للتكاليف البيئية؛

٣. انتاج وافصاح البيانات عن التكاليف البيئية؟

٤. أهمية محاسبة التكاليف البيئية ومردودها الاجتماعي

أولا: المفهوم المحاسبي للتكاليف البيئية

عُرّفت محاسبة التكاليف البيئية، على انها عملية دمج ومقارنة المعلومات البيئية مع الأصول والموارد، والدخل والتكلفة، بحيث تنعكس هذه المعلومات على تكلفة المنتج أو الخدمة، وتظهر في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية. [1]

لذا، تولى محاسبة التكاليف البيئية اهتماما خاصا بالمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية. وذلك من خلال تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة، لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الأنشطة والعمليات الانتاجية للوحدة الاقتصادية، كما تساعد على تحديد التوقيت الزمني لتطبيق استراتيجيات الأعمال اللازمة لتوقع واستغلال الفرص المتاحة لتحسين البيئة. [٢]

وهي تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية اختياريا او إلزاميا، تطبيقا للقوانين واللوائح البيئية، بهدف حماية البيئة بصورة سليمة وموضوعية، وبالتالي تحسين الأداء البيئي.

إن قياس ورقابة هذه التكاليف والافصاح عنها بشكل معلومات في التقارير المالية وفق اسس ومعايير محاسبية مناسبة، وتزويد الأطراف المعنية الداخلية والخارجية بها، تساعد هذه الأطراف في تقييم الكفاءة الاقتصادية للوحدة، ومدى الالتزام بمسؤوليتها تجاه حماية البيئة من التلوث، وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية على مستوى الوحدات الاقتصادية او على مستوى الاقتصاد الوطنى.

تتمثل تكاليف البيئة كافة عناصرها التي تساهم بتخفيض الفاقد في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة، بالإضافة الى تكلفة اعادة تدوير المخلفات، (الصلبة، السائلة، الغازية)، هذا الى جانب تكلفة منتجات صديقة للبيئة. [7]

يمكن أن نميز ثلاث صفات في محاسبة البيئية، كالآتي:

- الاقتصادية: قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج، وأثرها على مستوى الرفاهية الاقتصادية على

الفرد والمجتمع؛

- ـ المحاسبية: تتداخل مع المحاسبة المالية في اعداد القوائم المالية وفق المعايير والاسس المحاسبية، وتتضمن معلومات للآثار البيئية، للمستفيدين الخارجيين من مالكي الأسهم والمستثمرين والمقرضين والممولين والمستهلكين، وغير هم؛
- الإدارية: تحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية والافصاح عنها لمساعدة الإدارة في التخطيط

والرقابة وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية.

ثانيا: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

تتحمل الوحدة الاقتصادية عند قيامها بمزاولة نشاطها الإنتاجي والخدمي والتسويقي، تكاليف بيئية داخلية تلتزم كثير من الشركات الصناعية بها، وتكاليف بيئية خارجية التي تتحملها قطاعات المجتمع غير مرتبطة بشكل مباشر بالوحدة الصناعية نتيجة الاثار البيئية المتلوثة عن نشاطها، وذلك للمساهمة في تخفيض اثار

البيئة السلبية. [٤] ففي حالة عدم تخصيص هذه التكاليف بشكل مباشر على المراحل والمنتوجات، مما يسبب بأن تظهر كلفة الإنتاج بأقل من حقيقتها، وبالتالي لا تعكس تسعير المنتج تكلفته الحقيقية. عادة تظهر في التطبيق العملي صعوبات في قياس ومعالجة هذه التكاليف، على الرغم من إصدار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي بجنيف، مجموعة المعايير البيئية والتي تسمى بالأيزو

(ISO 14000) و التي نتعلق بعدة جوانب مرتبطة بنظام ادارة وقياس التكاليف البيئية، بما فيها معايير مراجعة الإدارة البيئية، والتي تتعلق بعدة جوانب مرتبطة بنظام ادارة وقياس التكاليف البيئية، بما فيها معايير مراجعة الحسابات البيئية (14012)، (لمزيد من المعلومات بهذا الخصوص، انظر، ويكيبيديا، الموسوعة الحرة)، إلا أنه لايزال هناك نقص كبير في المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس والتقرير عن صافي المنافع والتكاليف البيئية الخاصة بأنشطة الوحدات الصناعية، وصعوبة التحديد للتكاليف البيئية الخارجية، وغيرها، مما يؤدي الى صعوبة توحيد أهداف واشكال الإفصاح البيئي. هناك إمكانية تطبيق المقاييس الكمية على الأنشطة غير الملموسة في الوحدة الاقتصادية، والتي يدخل من ضمنها التكاليف والالتزامات البيئية. [٥]

يمكن تصنيف هذه التكاليف، كالآتي: [٦]

- تكاليف (المنع)، تتضمن تكاليف حماية البيئة ومنع التأثيرات السلبية لأنشطتها على المجتمع الداخلي والخارجي، وتشمل تكاليف البحث والتطوير لمنع التلوث والفاقد والحصول على التكنولوجيا النظيفة لإنتاج منتوجات صديقة للبيئة؛
- تكاليف المعالجة (التخلص)، تشمل تكاليف معالجة الانبعاث والضوضاء والتخلص من النفايات المترتبة على
- أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدوير ها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة؛
- التكاليف التشغيلية، وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعمليات التصنيع او انتاج خدمة من اجور ومستلزمات
- سلعية وخدمية وإدارية والتي تسبب التلوث، او متابعة مستويات التلوث في المخلفات وتكاليف معالجتها والغرامات والعقوبات الناتجة عن الحوادث البيئية، وغيرها. تُحمَّل هذه التكاليف سنويا على حساب تكلفة الانتاج مع تكاليف النشاط الاعتيادي للمنتج ضمن الحسابات المالية ويجب ان تظهر تفاصلها أيضا في تقارير

الكلفة؛

- التكاليف الرأسمالية، وهي تكاليف مرتبطة بإنتاج أصول تستخدم في رفع كفاءة استخدام الموارد البيئية (معدات
- تقنية وخدماتها ومهمات التشغيل، تكاليف البحث والتطوير والتدريب، وغيرها). وتظهر كأصل من أصول الوحدة الاقتصادية في جانب الأصول من الميزانية العمومية، وتخضع لطريقة الإهلاك خلال عمرها الإنتاجي،
 - ويحمل قسط الإطفاء (الإهلاك) السنوي على تكاليف البيئية؛
- ـ تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة (عامة)، الأولى ترتبط مباشرة بالنشاط الذي أحدثها، والأخيرة
- يصعب ربطها بشكل مباشر بنشاط معين، وتجمع عادة تحت وعاء تكاليفي واحد، ويعاد توزيعها على الأنشطة

المستفادة منها، باستخدام معدلات تحميل مناسبة.

يتوقف القياس المحاسبي لتكاليف تلوث البيئة على حجم ونطاق الأنشطة البيئية المراد قياسها. من الممكن استخدام أسلوب القياس النقدي أو الكمي، والاخير متعدد الابعاد، مما يصعب اختيار وحدة القياس المناسبة، و/او استخدام الأسلوب القياسي الوصفي، أي بالتوصيف الإنشائي لخصائص الحدث. [٧]

و على ضوء ذلك يمكن اعداد دليل حسابات الموارد الطبيعة، تعتمد تفاصيل تبويبها على حجم ونوعية البيانات البيئية المرغوب حصول عليها، وهي تشمل على سبيل المثال الأراضي الزراعية، المياه، الهواء، الطاقة بمختلف أنواعها.

كذلك من الممكن الاستعانة بالتكاليف الفعلية، إي اجراء مقارنة تكاليف الاداء البيئي بالفترة الحالية بالفترات السابقة، او استخدام التكاليف المعيارية و/او المخططة مقدما، وذلك بالاستناد الى المؤشرات المحاسبية، الآتية:

أ. معدل التكلفة السنوية للتحكم في تلوث السلعة المنتجة، فمثلاً بطن:

التكلفة السنوية للتحكم في التلوث
$$xx = -\frac{1}{2}$$
 دينار / طن كمية الإنتاج الفعلية السنوية بالطن

ب. نسبة تكلفه التحكم الى التكلفة الصناعية:

معدل تكلفة التحكم للطن
$$_{\rm XX}=1 \cdot \cdot \, *$$
 التكلفة الصناعية الفعلية للطن

ج. نسبة التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث الى اجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية (الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ)، كالآتى:

التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث
$$xx = 1 \cdot \cdot *$$
 التكاليف الرأسمالية السنوية للوحدة الاقتصادية

د. نسبة صافى التكاليف الجارية السنوية للتحكم في التلوث، الى إجمالي تكاليف الإنتاج السنوي:

التكلفة الجارية السنوية للتحكم في التلوث
$$xx = 1 \cdot \cdot \cdot = xx$$
 تكاليف الإنتاج السنوية الفعلية

ه. معدل التحكم في التلوث لكل فرد متأثر بالتلوث ويحسب كالآتي:

التكاليف السنوية للتحكم في التلوث

 $XX = \frac{1}{2} \times XX$ دینار / فرد متأثر عدد السکان الکلی بالمنفعة * نسبة السکان المتأثرین

ز. على أساس نسبة التحكم في التلوث مضروبًا بالربح الصافي للوحدة الاقتصادية:

تكاليف التلوث

XX[']/₋ = \ • • * _____

المصر وفات السنوية للوحدة

صافى الربح للوحدة * نسبة التحكم في التلوث المستخرجة من المعادلة السابقة.

بغية اجراء القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، لابد من جمع تفاصيل عناصر هذه التكاليف وفق التصنيفات المشار إليها سابقا والمعتمدة من الوحدة الاقتصادية من دليل حساباتها والتقارير والكشوفات الصادرة عن إدارة محاسبة تكاليف البيئية بالتنسيق مع الوحدات الاخرى التي تمارس أنشطة بيئية. وتحميل هذه التكاليف على مركز التكاليف البيئية، مما يسهل عملية قياسها ورقابتها وتحميلها على الأنشطة التي تسبب التلوث البيئي، والافصاح عنها بشكل معلومات تساعد على عملية التخطيط، وترشيد القرارات الادارية ذات الأثار البيئية، التي تساعد الإدارة على الرقابة عبر تطبيق أركان المحاسبة المسؤولية [8]، التي تتضمن: نظام التكاليف المحددة مقدما و/أو المعيارية تقاس عليه تكلفة البيئة، ونظام إداري يحدد المسؤوليات والسلطات، ونظام مدروس للحوافز، ونظام التقارير بين مختلف المستويات الإدارية المنخرطة في الأنشطة البيئية، وتصميم نظام مستندي خاص بعناصر تكاليف البيئية، للرقابة عليها من المنبع، والفصل بين تكاليف الإنتاج وتكاليف البيئة، بهدف تخفيض التكاليف البيئية والقياس السليم لتكاليف المنتوجات، ومن ثم زيادة ربحية وتكاليف البيئة، بهدف تخفيض التكاليف البيئية والقياس السليم لتكاليف المنتوجات، ومن ثم زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية.

من الممكن تتبع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية، كالاتي:

- ا. تسجيل القيد الخاص بعناصر التكاليف في الدفاتر المحاسبية:
 (من ح/تكاليف البيئية الى ح/ النقد، البنك، الدائنون)؛
 عند دفع التكاليف البيئية (بتفاصيل مفرداتها) نقدا او على الحساب.
 - ٢. (من ح/تكاليف البيئية الى ح/الموارد البيئية)
 إطفاء قسط الاستهلاك السنوي للموارد البيئية؛
- ٣. (من ح/مركز تكاليف البيئية الى ح/تكاليف البيئية)، تحميل مركز التكلفة بهذه التكاليف؟
 - ٤. (من ح/كلفة الإنتاج للسلعة او الخدمة المنتجة الى ح/مركز التكاليف البيئية).

تحميل تكاليف الإنتاج بتكاليف البيئية؛

وفي نهاية السنة المالية يتم غلق حساب كلفة الإنتاج للسلعة او الخدمة في ح/المتاجرة، والرصيد الناتج من الحساب الأخير ينقل الى حساب النتيجة/الأرباح والخسائر. وهكذا تضاف التكاليف البيئية الى تكلفة المنتج للحصول على الكلفة الحقيقية للإنتاج، وينعكس ذلك أيضا على تسعير المنتج النهائى.

ثالثا: إنتاج وإفصاح البيانات عن تكاليف البيئية

أن العلاقة ما بين المحاسبة والتلوث البيئي، تتمثل في دور النظام المحاسبي بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتحديد مدى التزام الوحدة الاقتصادية بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ازاء البيئة. فعليه تقوم إدارة محاسبة التكاليف البيئية وبالتنسيق مع الوحدات التي تمارس أنشطة بيئية، بإعداد مجموعة من التقارير بالاستناد الى: مبدأ الشفافية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتكون موثوقة قابلة للفهم وملائمة لمتخذ القرار، ومرتبطة بهدف المراد تنفيذه، والافصاح عنها لجهات مختلفة داخلية وخارجية للاستفادة منها لأغراض ترشيد واتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، وتقييم الأداء البيئي.

ويمكن الاسترشاد بالمعرفة المهنية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتعني " International ويمكن الاسترشاد بالمعرفة المهاية المجلس معايير المحاسبة الكمية المجال، والاعتماد على الجودة المعلومات بدلا من الكمية.

ان أثر التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، تكمن في دور المحاسبة البيئية في اتخاذ إجراءات لقياس وتحليل هذه التكاليف، باعتبارها وسيلة وقائية واستباقية للحد من التلوث، باتباع الأسس الإدارية عن طريق إدخال تغيرات معينة في تصميم المنتوجات او طرق الإنتاج، والتطبيق الفعال لنظام الإدارة البيئية، والدور المحاسبي في تفسير وتتبع هذه التكاليف ومسبباتها، وتسليط الضوء على تحليلها وضمها الى اجمالي التكاليف عند تحديد نتيجة النشاط، وإمداد الجهات الإدارية المختلفة بالمعلومات للمساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات وتحسين الأداء. [٩]

من الممكن الاستعانة بالوسائل الالكترونية في اعداد هذه المعلومات. وإذا أحسن تصميم أنظمتها، وتوجه في قناة الاتصال المناسب، وتحديد خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي هذا الى تكامل عملية المراقبة والتكامل أيضا في المعلومات.

رابعا: أهمية محاسبة التكاليف البيئية ومردودها الاجتماعي

اليوم تواجه الوحدات الاقتصادية تحديات كبيرة لمواكبة المتغيرات في محيطها، نتيجة التطور التكنولوجي السريع على مختلف الصعد، وخاصة المعلوماتية منها، وذلك لأجل الاستمرارية والبقاء والمنافسة والتفوق في السوق. كما ان هناك الترابط والتكامل والتأثير المتبادل بين البيئة والتنمية، إذ لا يمكن استمرار التنمية في ظل الموارد البيئية المتدهورة، ولا يمكن حماية البيئة إذا اهملت التنمية تكلفة الاضرار البيئية. فعليه ان مسألة حماية البيئة أصبح امرا ضروريا، وعلى الوحدات الاقتصادية المنخرطة في النشاط الإنتاجي او الخدمي. الاعتراف بمسؤوليتها الاقتصادية والاجتماعية والإنسانية والأخلاقية تجاه البيئة، ومن خلال تطبيق

نظام محاسبة التكاليف البيئية وتعزيز دوره وأثره بهذا الخصوص، وما له من الاهمية والمزايا على الوحدة وعلى صعيد المجتمع، وكالآتي: [١٠]

 ا. إنتاج المعلومات عن التكاليف البيئية، التي تساعد الإدارة في ترشيد القرارات وتخفيض تكاليف البيئية،

وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتقييم الأداء. وتساعد ايضا على تحسين قرارات المستثمرين

التعامل مع الوحدة الاقتصادية؛

٢. نشر الثقافة البيئية لدى العاملين ورفع معنوياتهم والتصاقهم بالإدارة، بما لها من تأثير على رفع الإنتاجية

في الأداء؛

- ٣. المساهمة الجادة في عملية تحقيق التنمية المستدامة عن طريق ممار سات وتطبيقات المسؤولية الاجتماعية، ووضع مجموعة من الأنشطة البيئية من خلال نظم للمحافظة على البيئة؛
- ٤. الحصول على فرصة تنافسية أفضل في السوق، من خلال المساهمة في تخفيض الأثار البيئية،
 وتحسين

تصميم وجودة منتجات تكون صديقة للبيئة، رغم ان إضافة التكاليف البيئية الى كلفة الانتاج ستؤدي الى

ارتفاع في سعر المنتوج، الا أن البعد الاجتماعي لهذه التكاليف على صعيد الوحدة والمجتمع والمستهلك

سيكون أكبر من ذلك؛

- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الاداء الاجتماعي وتحليل التأثيرات البيئية للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية ومدى التزامها للمعايير والتشريعات البيئية، واتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط ومعدلات النمو والأداء الاقتصادي على المستوى القومي والدولي؛
 - ٦. المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة الاقتصادية؛ [١١]
- ٧. يساعد على بناء قاعدة بيانات عن نشاطات الوحدة الاقتصادية، بهدف القياس السليم للتكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي؛
 - ٨. توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- ٩. ضرورة حصول الوحدات الاقتصادية على شهادة 14000 ISO، لما لها من تأثير على شروط التصدير

الى أسواق دول الوحدة الاوربية، والحصول على القروض والتسهيلات من المصارف العالمية.

ختاما، ان مسالة حماية البيئة أصبحت اليوم عنصرا مهما من عناصر الإنتاج، مما يتطلب وجود نظام محاسبي بيئي يوفر المعلومات اللازمة حول استراتيجية وخطط الوحدات الاقتصادية تجاه القضايا البيئية، وذلك من خلال: قياس ورقابة التكاليف البيئية، وإنتاج البيانات والمعلومات عنها، وتزويد مستخدمي القرارات والمجتمع بها، والتي تعكس الأداء البيئي لهذه الوحدات ويعزز الثقة بدرجة اكبر في كسب الرضا الاجتماعي والأطراف ذات المصلحة، وتعزيز التنمية المستدامة، وتحسين سمعتها ودعم قدراتها التنافسية، وجودة المعلومات المحاسبية مما يؤثر على ربحيها، غيران تطبيقها ما يزال محدودا في الوحدات الصناعية العراقية بسبب: تدنى الوعى والثقافة البيئية في المجتمع، وضعف القوانين والتشريعات البيئية، وعدم التزام معظم

الوحدات الاقتصادية بتطبيقها، ونقص في معايير المحاسبية الوطنية التي تخص البيئة، مما يؤثر سلبا على تقييم أدائها.

لذا ارى ضرورة الاعتناء بهذا الموضوع، من خلال:

- أ. زيادة الوعي المؤسسي والجمعيات المعنية والمدنية في البيئة، من خلال منظومة الوعي البيئي، بأهمية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية في الوحدات الاقتصادية؛
- ب. أصدر معيار محاسبي من الجهات والمنظمات المهنية الوطنية توافق مع معايير المحاسبة الدولية لتنظيم عملية القياس والرقابة والافصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية في تقاريرها المالية والكلفوية، فيما يؤدي الى

جودة المعلومات المحاسبية؛

ج. مساهمة الدولة في توفير بيانات بيئية قابلة للقياس الكمي، وفرض القيود على الوحدات الاقتصادية

الصناعية منها، باتباع القوانين البيئية، ومن خلال منح خصومات على ضريبة خضراء للوحدات التي هتم

بالببئة؛

د. مساهمة الجهات المختصة والمنظمات المهنية في تهيئة الكوادر المحاسبية وتدريبها على تطبيقات المحاسبة

البيئية في الوحدات الاقتصادية، مع ادخال موضوع المحاسبة الاجتماعية، ضمن الحصص الدراسية في الجامعات المختصة، ونشر الدراسات والأبحاث في هذا المجال؛

- ه. ضرورة تطوير نظام المعلومات البيئية من خلال مشاركة المختصين والباحثين في وضع مجموعة من الأسس النظرية وفق المبادئ والأسس المحاسبية الملائمة، لتطوير وحل المشاكل المرتبطة بقياس التكلفة البيئية وجودة انتاج المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية على مستوى الوحدات الاقتصادية والاقتصاد القومي؛
- و. عدم الاستناد الى تقييم أداء الوحدات الاقتصادية على اساس ما تحققها من أرباح فقط، بل الاخذ بنظر الاعتبار

ايضا ما تتحمله من تكاليف بيئية من اجل الحفاظ على البيئة.

المصادر:

- Kirschner. E, Full-cost accounting for the environment, Chemica Week, .\
 1994, 154/9, P. 25-26
 - William G. Russell, (On Green Accounting), "Environmental Today", . Y Jan/Fab 1995, No.1, p.20
 - Robert J Gale, Peter Stokoe, (2001) Handbook of Environmentally . Conscious Manufacturing Environmental cost accounting and busines strategy (Kluwer Academic publisher), pp. 4 6

٤. سيد علي، أيمن صابر، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقيم أداء البعد البيئي في مص، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، السنة ١٢، العدد٢، ٢٠٠٨، ص ٢٨٩.
 ٥. المرزوقي، مها عباس، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، جدة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٨، ص٨١

7. قدوري، صباح، تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي ـ العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة £ δ dź، بولندا 1985(باللغة البولندية) ، ص 172-173

Stępień M., Koszty ochrony środowiska i ich klasyfikacja, Zeszyty - Teoretyczne Rady Naukowej S.K.W, P., tom 1V, Warszawa 1980, s.58-59 (باللغة البولندية).

٧. بدوي، محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية،
 الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، ٢٠٠٠ ص ٢٠٠١ م ١٥٦ م
 ٨. قدوري، صباح، نظام محاسبة التكاليف ووظائف الإدارة في وحدات إدارة الاعمال، ورقة بحثية منشورة على موقع شبكة الاقتصاديين العراقيين، ٢٠١٥ ص، ١٣.

9 السيد، رانية عمر محمد الباز" أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، ٢٠٠٨ ص ٢٠٠٨

1.

Department of Economic and Social Affairs Statistics Division United Nations, (2005) Preliminary Meeting of UN Committee on Environmental Economic Accounting, Global Initiative for Environmental Accounting, New York 29-31 August, P 4-6

11. عطية، محمد راضي، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد ٢، ص٢٧٣.

*ورقة بحثية منشورة في مجلة الثقافة الجديدة العدد ٤١٩ ـ ٤٢٠ آذار ٢٠٢١

(3) محاسبة تكاليف النوعية/الجودة*

مقدمة

ان التطور والتقدم الفني والتكنلوجي والمعلوماتي، الذي يشهده عالمنا المعاصر في وسائل الإنتاج لشركات الكبرى ذات الانتاج الواسع والمتنوع، ينعكس اثره على نظم المعلومات المحاسبية، ومنها نظام محاسبة التكاليف، ليصبح جزءا من نظم المعلومات الاقتصادية، بالمفهوم الكمي والضبط المعلوماتي (Cybernetics and Informatics)، وذلك لإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل تقارير دورية، وتزويد المستويات الإدارية المختلفة بها، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، عبر تصميم نظم المعلومات والرقابة ومحاسبة المسؤولية والأساليب الكمية والاحصائية المستخدمة في توزيع وتخصيص التكاليف والتنبؤ بها، بهدف تسهيل عملية القياس النقدي لتكلفة الانتاج والرقابة على عناصرها، وفي عملية التخطيط أيضا. وقد ساعد ذلك على ظهور فرع متخصص لمحاسبة التكاليف، تسمى بمحاسبة (المعضلية)، وأو محاسبة التكاليف الاجتماعية، ومنها محاسبة تكاليف النوعية، اي تكاليف الجودة، الذي أصبحت اليوم عنصرا مهما من عناصر الإنتاج في الوحدات الإنتاجية الصناعية، والمنافع المترتبة على ذلك.

تشمل محاسبة تكاليف النوعية على جميع التكاليف التي ترتبط بأنشطة النظام الاشرافي على تحسين الأداء النوعي للإنتاج، من خلال: تقليل الخسائر والوقاية من عيوب التصنيع او اكتشافها من قبل الزبائن، والتحسين المستمر للجودة، مما يتطلب الامر، بوجود إدارة محاسبة تكاليف الجودة، التي تقوم بمهمة التنسيق مع كل الوحدات الادارية المعنية في ممارسة أنشطة الجودة في الإنتاج والتوزيع والمستهلك.

ويتم تبويب وتسجيل وتحليل وتفسير تفاصيل عناصر كلفة الجودة ضمن سجلات محاسبة التكاليف، وذلك لتوفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة للجودة، وحجم هذه التكلفة ونسبتها الى المبيعات، وأثرها على أرباح الوحدة الاقتصادية، والافصاح عنها ضمن مجموعة مخرجاتها من التقارير المالية للوحدة الاقتصادية، بهدف تحسين الجودة، وتخفيض الكلفة التي تساعد على تعزيز قدرتها لمجابهة التنافس في تصريف انتاجها، وتلبية حاجات الزبائن بمنتجات ذات مستوى جودة عالية، بما تضمن حصتها السوقية وتحقيق الأرباح.

ان درجة تنظيم وتطبيق نظام محاسبة تكاليف النوعية، يكون قادرا على توفير بيانات دورية تحليلية دقيقة وصحيحة عن الجودة، تتطلب تكلفة مرتفعة في انشائها وتشغيلها، وجهدا كثيرا لمنع الإخفاقات والفشل في العمليات الإنتاجية، وأثرها على أرباح الوحدة الاقتصادية في المدى الطويل. وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تترد في استخدامه. ولكن تطبيق هذا النظام ايضا يكون مقرونا بعوامل أخرى، منها: مدى إدراك الوحدة الاقتصادية بأهمية تكاليف الجودة، وجدوى تطبيق النظام، وتوفر الكوادر المؤهلة في مجال الجودة، والاهتمام بتخفيض تكاليف الجودة، واستخدام البرامج والموديلات الالكترونية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف، وغيرها.

نحاول من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على هذا الموضوع، باتباع منهج وصفي وتحليلي، لعملية قياس تكاليف جودة الإنتاج والرقابة على عناصرها والافصاح عنها ضمن مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، ووفق المحاور الأتية:

- ١. مفهوم تكاليف الجودة.
- ٢. قياس تكاليف الجودة.
- ٣. انتاج وافصاح البيانات عن تقارير تكاليف الجودة.
 - ٤. مزايا محاسبة تكاليف الجودة.

أولا: مفهوم تكاليف الجودة

هناك اراء وتعاريف عديدة عن مفهوم الجودة، منها، أنها عبارة عن التكاليف اللازمة لتحسين نوعية الانتاج، وتخفيض الكلف الناتجة عن الخسارة او العيوب، وجميع الكلف المرتبطة بالنظام الاشرافي على تحسين الجودة [١]

كما عرفت الجودة بانها مجموعة الكلف التي تؤثر على المزايا وخصائص السلعة او الخدمة قابلة على تابية حاجات معينة للزبائن [٢]

كذلك تعتبر الجودة انعكاسا للمنفعة المتحققة لكل من: المنتج، المستهلك، والمجتمع. بالنسبة للمنتج، تعني الجودة مدى تلبية ومطابقة التصميم لرغبات المستهلك، بالنسبة للمستهلك فتعني الجودة كقيمة تحقق له الغرض المقصود وبالتكلفة المقبولة، وبالنسبة للمجتمع فإن المنافع المتحققة من الأول والثاني ستعود بالمنفعة على المجتمع. [٣]

أما مفهوم الجودة بالنسبة للمنتوج، فهو يشمل: جودة التصميم Conformance Quality وجودة المطابقة Quality of Design

يقاس الأول على مدى مطابقة مواصفات السلعة او الخدمة لمتطلبات ورغبات المستهلك، اما الثاني، فيتضمن تصنيع المنتج وفقا لمواصفات الهندسية والصناعية [٤]

تنشأ تكاليف الجودة، اما لمنع حدوث الجودة المنخفضة، و/أو نتيجة اجراء لتحسين الجودة على الإنتاج.

ويمكن تصنيف تكاليف الجودة، كما يلي: [٥]

١. تكاليف النشاط الوقائي

- ـ تكاليف مخططة لتحسين جودة الإنتاج؛
- تكاليف شراء جودة المستلزمات السلّعية والخدمية من مصادر تجهيزها؟
 - ـ تكاليف اشراف ورقابة الجودة؟
 - ـ تكاليف خاصة بمعدات الرقاية؛

- ـ تكاليف تدريب الدورات الخاصة بالجودة؟
- تكاليف برامج التحفيز والاعلانات عن الجودة؛
 - تكاليف الاختبار للمنتوجات المماثلة؛
 - ـ تكاليف ناتجة عن مجالات الاستخدام؛
 - ـ تكاليف وقاية اخرى.

٢ . تكاليف تقييم الجودة.

- ـ تكاليف تقيم المجهزين؛
- ـ تكاليف تقيم جودة المواد الأولية؛
- ـ تكاليف جودة البضاعة المنتجة؛
- ـ تكاليف استخدام أدوات ومعدات التحكم؛
 - ـ تكاليف تجارب واختبارات المختبرية؛
- تكاليف حصول على علامات الجودة، التي تؤمن معيار الإنتاج؟
 - ـ تكاليف تقيم أخرى.

٣ . تكاليف الخسارة والعيوب

- أ. الداخلي
- غير مصلح؛
- ـ تكاليف التصليح.
 - ب. الخارجي
 - غير مصلح؛
- تكلفة شكاوي الضامنين؟
- ـ تكلفة تصليح الضامنين داخل البلد.
- تكلفة تصليح الضامنين خارج البلد.

ثانيا: قياس تكاليف الجودة

بغية تطبيق نظام محاسبة تكاليف النوعية، لابد من اعداد الدليل المحاسبي للكلفة (خارطة الحسابات) بتفاصيل بنود التكاليف المذكورة آنفا في المحور الاول، وتسجيلها بشكل تحليلي عن طريق المستندات الخاصة بذلك والرقابة عليها من المنبع، ومقارنتها ومطابقتها بالتسجيلات الاجمالية التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية، وذلك لوجود العلاقة المتينة التي تربط بين المحاسبة المالية والتكاليف، حتى تكون محاسبة التكاليف مصدرا لا نتاج البيانات عن الجودة.

يمكن ان يتم التسجيل بشكل احصائي و/أو استخدام القيود أيضا في معالجة وتحليل بنود هذه التكاليف، وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة.

ويتم قياس تكلفة الجودة، وفق صياغة المعادلة التالية: [٦]

التكلفة الكلية للجودة = تكلفة الوقاية + تكلفة التقييم + تكلفة الخسارة والعيوب، والاخيرة، تتضمن (تكلفة الداخل والخارج والمفقود).

يتم تحميل هذه التكاليف على انشطة الجودة التي تزاولها الوحدات الإنتاجية، ويمكن تقسيمها إلى مراحل، كالآتى: [٧]

المنتج:
 نوع الجودة المطلوبة؛

ـ تكلفة الجودة؛

ـ تكلفة بحوث الإنتاجية.

٢. التوزيع:

ـ جودة السوق؛

ـ تكلفة ضمان تسويق المنتج؛

ـ تكلفة بحوث التوزيع.

٣. المستهلك:

ـ جودة المستهلك؛

ـ تكلفة المستهلك؛

ـ تكلفة بحوث المستهلك.

بغية اجراء القياس المحاسبي لتكاليف الجودة، لابد من تسجيل جميع تفاصيل عناصر كلفة الجودة المشار اليها انفا، وتحميل المراحل الثلاث المشار اليها في أعلاه بهذه التكاليف، تحت اسم نشاط/مركز تكاليف الجودة لكل من هذه المراحل، بحيث تسهل عملية قياسها نقدا والرقابة عليها، وإنتاج البيانات والمعلومات التي تساعد على عملية التخطيط وترشيد القرارات الإدارية.

وعلى ضوء ذلك يمكن تتبع المعالجة المحاسبية، كالأتى:

١. من ح/ تكلفة جودة المنتوج

من ح/ تكلفة جودة التوزيع

من ح/ تكلفة جودة المستهلك

الى ح/ النقد، البنك، الدائنون

دفع تكاليف الجودة، نقدا او بنك او على الحساب.

٢. من ح/ تكلفة الجودة

الى ح/ موارد الجودة

أطفاء قسط الاستهلاك السنوي لموارد الجودة (المعدات والآلات) المستخدمة في المراحل الثلاث.

٣. من ح / نشاط مركز تكاليف الجودة

الى ح/ تكلفة جودة المنتوج

ح/ تكلفة جودة التوزيع

ح/ تكلفة جودة المستهلك ح/ تكلفة الجودة تحميل نشاط/مركز الجودة بالتكاليف

كلفة الإنتاج للسلعة او الخدمة المنتجة الى ح/ مركز تكاليف الجودة
 تحميل تكاليف الإنتاج بتكاليف الجودة

ويغلق في نهاية السنة المالية، حساب كلفة الإنتاج في حساب المتاجرة، والرصيد الناتج من هذا الحساب ينقل الى حساب الأرباح والخسائر. وبذلك تضاف تكاليف الجودة الى تكلفة المنتج للحصول على الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي.

ثالثًا: انتاج وافصاح البيانات عن تقارير تكاليف الجودة

تقوم إدارة محاسبة تكاليف الجودة بالتنسيق مع الوحدات الادارية التي تمارس أنشطة الجودة (إدارة الجودة الشاملة)، بإعداد القوائم المالية عن تكاليف الجودة، التي تتكون مفردات عناصرها من: تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الخسارة والعيوب الداخلية والخارجية، في مراحلها الثلاث: المنتج، التوزيع، المستهلك، ويتم الإفصاح عنها بشكل تقارير دورية. وهناك تكاليف أخرى، مثل هامش المساهمة الضائع بسبب انخفاض جودة الإنتاج و/أو هامش المساهمة الناتج عن انخفاض المبيعات وحصة السوق والاسعار، لا تتم عادة الإفصاح عنها. وتكمن جودة هذه المعلومات في دور محاسبة الجودة في اتخاذ إجراءات تفسير وتتبع وقياس هذه التكاليف ومسبباتها، وتسليط الضوء على تحليلها وضمها الى اجمالي تكاليف الانتاج عند تحديد نتيجة النشاط، وإمداد الجهات الادارية المختلفة بالمعلومات، وذلك للمساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات، وتحسين الإداء، وتحديد السعر، واعتبارها من أحد مخرجات نظم المعلومات المحاسبية الهامة.[٨]

يجب اعداد هذه التقارير وفقا لمبدأ الشفافية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لذلك يجب أن تكون: موثوقة، وقابلة للفهم، وملائمة لمتخذ القرار، ومرتبطة بالهدف المراد تنفيذه، والافصاح عنها لجهات مختلفة داخلية وخارجية للاستفادة منها لأغراض ترشيد القرارات من قبل مستخدميها، وتقيم اداء الجودة.

وبهذا الصدد يمكن الاسترشاد بالمعرفة المهنية لمجلس معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، وذلك بالاعتماد على جودة المعلومات بدلا من الكمية. كما أن بالإمكان الاستعانة بالوسائل الالكترونية في اعداد المعلومات. وإذا أحسن تصميم أنظمتها، وتوجهت الى قناة الاتصال المناسب، وتحديد خطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي الى تكامل في عملية المراقبة والتقييم والتكامل أيضا في المعلومات.

رابعا: مزايا محاسبة تكاليف النوعية/ الجودة

تشير الأبحاث والدراسات المحاسبية، وكذلك تجارب وخبرات المؤسسات الصناعية، على تزايد الاهتمام بمحاسبة تكاليف الجودة، نتيجة لتعاظم تكاليفها التي أصبحت تلعب دورا في التأثير على ربحية الوحدة الاقتصادية، وقدرتها على المنافسة في السوق وزيادة المبيعات، من خلال تخفيض

التكلفة، وتقديم سعر ملائم، والاهتمام المتزايد من المستهلك بالجودة، وترشيد القرارات الادارية عبر انتاج البيانات والمعلومات عن عناصر تكلفة الجودة، والتحسين المستمر للمنتجات، من خلال إدارة محاسبة تكاليف الجودة، ورفع وعي العاملين بأهمية تكاليف الجودة. عليه فإن تطبيق نظام تكاليف الجودة في الوحدة الاقتصادية، له من الأهمية والمزايا على كل من المنتج والمستهلك والمجتمع، وكالآتي:

- تقديم منتوجات ذات تصميم وجودة عالية، وبأسعار ملائمة، مما تساعد على مواجهة المنافسة في السوق؛
 - تحقيق عائد مناسب، يضمن الاستمرار وتطوير الإنتاج؛
- احتساب تكاليف الجودة بالطريقة الدقيقة والصحيحة، تساعد على تقليل التالف وإعادة العمل، وبالتالي تقليل الكلفة وزيادة الإيرادات؛
- تطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، من خلال تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات الذي يساعد على تقليل شكوى المستفيدين من هذه الخدمات؛
 - ترشيد القرارات وتخفيض تكاليف الجودة، وقياس الاداء بفاعلية، من خلال اعداد الموازنات والقياس السليم لتكاليف الجودة، والرقابة والتقييم؛
 - ـ تطوير وتشغيل الإدارة الشاملة للجودة؛
- ـ بناء قاعدة بيانات عن أنشطة الجودة، مما يسهل على عملية حفظها وتداولها وافصاحها.
 - ـ نشر ثقافة الجودة للعاملين والمستهلكين وفي المجتمع؛
 - إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المتنافسة على أساس سليم؛
- وجود معلومات صحيحة ودقيقة وشفافة عن تكاليف الجودة، ينعكس أثره بشكل إيجابي على قرارات التعامل مع الوحدة الاقتصادية؛
 - المشاركة في المسؤولية الاجتماعية، عن طريق وضع أهداف لتنمية جودة الإنتاج، ورفع معنويات العاملين وزيادة انتاجيتهم؛
 - اتباع المقاييس والمواصفات المحلية والعالمية في الجودة؛
 - سهولة حصول الوحدات الاقتصادية على قروض طويلة الاجل بفوائد مناسبة من المؤسسات والبنوك الائتمانية.
- زيادة التعاون مع الباحثين في مجال محاسبة التكاليف و الأبحاث و الدر اسات العلمية، لما لها من المنافع تعود للشركات الصناعية، والمستهلك و على المجتمع بشكل العام.

ختاما، تقوم تكاليف الجودة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ، التي من الممكن لأي إدارة إنتاجية او خدمية أن تتبناها، وذلك من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، ومواجهة شدة المنافسة المحلية والعالمية في السوق.

ان تطبيق الوحدات الإنتاجية او الخدمية للأنظمة التي تهتم بالجودة، تهدف بشكل اساس الى تلبية احتياجات ورغبات الزبائن والاحتفاظ بهم، وكسب ثقة زبائن جدد، وذلك لزيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية، وتحقيق ميزة تنافسية، وخفض التكاليف، وبالتالي الى زيادة أرباحها.

تنشأ تكاليف الجودة في كل مراحل النشاط الإنتاجي: التصنيع، للحصول على جودة التصميم، بما يتوافق مع توقعات وسلوك المستهلك، وجودة المطابقة، طبقا لمواصفات التصميم الهندسية والصناعية، والتوزيع لضمان تسويق المنتج والحفاظ على الحصة السوقية، والمستهلك، لتقديم أحسن الخدمات، من الشكاوى وتعويض الضامنين. [٩]

يمكن القول، بأن عملية التحسين المستمر للجودة، تساعد على تحقيق التكامل بين الرقابة على جودة التصنيع، وتسليم منتج ذي جودة عالية للمستهلك. والحالة هذه، تقتضي الاهتمام بزيادة الاستثمارات في سياسات تخفيض تكاليف وقاية وتقييم الجودة، وذلك لوجود العلاقة العكسية بين كل من تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم)، وتكاليف عدم المطابقة (فشل الداخلي والخارجي).

وبالرغم من أهمية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الجودة، الا ان هناك قلة في الدراسات التطبيقية في مجال تكاليف الجودة في المؤسسات الصناعية العراقية، بسبب ان نظام محاسبة التكاليف المطبق في العراق، لم يتطور الى مستوى ليصبع نظاما لإنتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على المستويات الادارية المختلفة، وليساهم في عملية قياس عناصر الكلفة والرقابة عليها بشكل دقيق وسليم، وفي عملية التخطيط، ولم يتضمن معالجة تسجيلات وتحليل البيانات في الأنشطة الاجتماعية، ومنها تكاليف الجودة. لذا أرى ضرورة الاعتناء بهذه المسالة، من خلال: نشر ثقافة الجودة لدى المؤسسات الإنتاجية والخدمية، وبين العاملين فيها، والمستهلك والمجتمع بصورة عامة، وتطوير نظام محاسبة التكاليف المعمول بها حاليا، والاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، وزيادة مشاركة المختصين والباحثين والمنظمات المهنية، في وضع الأسس النظرية وفق مبادئ المحاسبية الملائمة بذلك [١٠]

المصادر:

!. Sojak,S, Termin koszty Jakośc w literaturze ekonomicznej, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, tom.V,Warszaw.1981, s.66

(باللغة البولندية)

2. Malcom, Smith, Management Accounting for Total Quality Management Accounting, Vol.68.6, June 1990, pp. 44_48.

7. عبد الحميد محمد نور، أروى "إدارة الجودة الشاملة"، الخرطوم، مطابع السودان للعملة 7. عبد الحميد محمد نور، أروى "إدارة الجودة الشاملة"، الخرطوم، مطابع السودان للعملة 7.

٤. هورنجرن، تشارلز، واخرون" محاسبة التكاليف: مدخل إداري" الجزء الثاني"، تعريب، أحمد حامد، حجاج، الرياض، دار المريخ للنش، ١٩٩٦ ص١٢٢٢.

5.wytycz w sprawie rachunku kosztów jakości, praca zbiorowe pod 5. kierunkiem .5 A.Fedaka, M.P.M. Ośrodek Badania i Kontroli Jakości باللغة) Wyrobów Przemysłu Maszynowego, Warszawa 1980. S. 5. البولندية)

حجاج، احمد حامد، وباسيلي، مكرم عبدالمسيح، المحاسبة الادارية، مدخل معاصر:
 التخطيط ـ الرقابة ـ أتخاذ القرارات، (الطبعة الثالثة) ، المنصورة: المكتبة العصرية، ٢٠٠١،
 ٣٠٠٠ .

7. S. Sojak, Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwie przemysłowym maszynopis Toruń 1981, s.168_188 (باللغة البولندية)

الدرادكة، مأمون، وآخرون، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء للنشر والتوزيع،
 (الطبعة الأولى)، عمان: الأردن ، ٢٠٠١، ص. ١٥.

9 . حجاج، أحمد محمد حامد، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، ط١ الرياض، دار المريخ ١٩٩٦ ص. ١٢٢٣.

١٠. قدوري صباح، محاسبة تكاليف (المعضلية): محاسبة حماية البيئة انمودجا، مجلة الثقافة العدد ١٤٣٠ - ٢٠٢١، ص١٤٣٠.

^{*} ورقة بحثية منشورة في مجلة الثقافة الجديدة، العدد ٤٢٤ ـ٤٢٥، أيلول/ ٢٠٢١.

الفصل السادس: تحديث نظام محاسبة التكاليف، دعما لتطبيق سياسة محاسبية موحدة في القطاع الصناعي العراقي

يهدف الموضوع الى تقديم رؤية منهجية لانبثاق نظام محاسبي جديد يلزم تطبيقه بشكل موحد في المؤسسات والشركات العراقية للقطاعين العام والخاص. يقتضي ذلك قبل كل شئ الحاجة الملحة بإجراء الإصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي.

ان تعدد الأنظمة المحاسبية في المؤسسات والشركات العراقية للقطاعين العام والخاص، لا يساعد على بناء أنظمة المعلومات الإدارية لإنتاج البيانات الموحدة، تلك البيانات التي تبقى ضرورية على مستويات الاقتصاد الكلي (الماكروي) والجزئي (المايكروي)، وتساعد بالتأكيد على برمجة التخطيط المركزي للميزانية العامة، واتخاذ القرارات على مستوى الوحدات الاقتصادية والأعمال، وتطوير أساليب الرقابة المالية وجودتها، ورفع القدرات المهنية للعاملين في حقلي المحاسبة والادارة في العراق، والانتقال الى اقتصاد جديد للمحاسبة، واستخدام أدوات جديدة لمعالجة وظيفة النظام المحاسبي، من اجل توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المستثمرين، والماكين، والممولين، وغير هم.

يحتاج العراق في المرحلة الراهنة الى تعزيز دور القطاع العام في عملية التنمية الاقتصادية والبشرية المستدامة، بجانب تفعيل دور إيجابي مميز للقطاع الخاص في هذه العملية، والانتقال الى اللامركزية الادارية في تسيير الاقتصاد. يتطلب الأمر تطوير النظام المحاسبي الحالي، والاستعانة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل تدريجي ومدروس، ووفق الامكانيات الضرورية، سواء تعلق الامر بالجانب المهني والاكاديمي و/او الجانب العملي والتطبيقي، وتتجاوب ايضا مع البيئة الجديدة للوحدات الاقتصادية العراقية، وتتسجم مع متطلبات الاتحاد الأوروبي والشركات متعددة الجنسية والمنظمات المالية والتجارية العالمية.

وأمام هذه الحالة تعاظمت الحاجة للتفكير بإجراء الاصلاحات الضرورية في بنية الاقتصاد العراقي، ومنها النظام المحاسبي، وتوحيد الانظمة المحاسبية المتعددة المعمول بها في القطاعين العام والخاص.

عرض تاريخي مناسب لتطور النظام المحاسبي في العراق المعاصر

كما هو معروف، تعتبر المحاسبة اليوم جزءًا من نظام المعلومات الاقتصادي العلمي الكمي والمعلوماتي، (سبيرنتك وانفورمتك (Cybernetics and Informatics). وتطبق على شكل البرامج الالكترونية المتقدمة التي تلبي متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال تكنلوجيا المعلومات. وهي ايضا كنظام من ناحية، وكفن من الناحية الاخرى، لها جانب نظري وجانب اخر تطبيقي. ان تركيب النظام المحاسبي، هو الذي يحدد وظائفه. اذ يمكن تقسيم تركيب النظام المحاسبي الى الانظمة الفرعية الاتية:

- ١. قسم التبويب وتسجيل المعاملات الاقتصادية ـ مسك الدفاتر
- ٢. قسم الاحتساب، قياس الموارد الاقتصادية للوحدة ـ محاسبة التكاليف
- التقارير المحاسبية، تتمثل في انتاج البيانات وعرضها وتزويد المستويات الادارية المختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية بهذه المعلومات، للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية.
- ٤. التحليل المالي، ويعني ترجمة وتفسير هذه البيانات بشكل عملي، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات

الاقتصادية والادارية النهاية.

يمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الآتي:

التقارير المالية المحاسبة لقومية (الاقتصاد الكلي) مسك الدفاتر محاسبة الوحدات محاسبة التكاليف (الاقتصاد الجزني)

النظام المحاسبي - شكل (1)

المصدر: عمل شخصيي

وعلى الرغم من تطبيق النظام المحاسبي الموحد في القطاعين الانتاجي والتجاري الحكومي، الا ان الدوائر الحكومية النابعة للميزانية العامة تتبع المحاسبة الحكومية، والنشاط الاستثماري العائد لوزارة التخطيط، والمؤسسات المصرفية والتأمين، ومؤسسات قطاع الخاص، هي الاخرى تتبع انظمة مختلفة. وهنا نحاول وبشكل مكثف تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها عملية التنظيم المحاسبي، ولغاية تطبيق النظام المحاسبي الموحد، نوردها كالآتي:

أولا: القانون التجاري

يعمل النظام المحاسبي في جمهورية العراق، على وفق مجموعة من القوانين والتعليمات، منها القانون التجاري رقم ٦٠٠ لسنة ١٩٧٠، المادة ٤٧، كذلك قانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٧٠ المادة

٣١، واخيرا قانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤. لقد ألزمت هذه المواد التاجر العراقي، بعدد من الواجبات.

القانون التجاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ وتعديلاته، حدد في الباب الثاني/ الفصل الاول المواد٧، ٨، ، منه، صفة وأهلية والاسم التجاري ومسك الدفاتر التجارية للتاجر. وفي الفصل الثالث/الفرع الاول من المادة ١٢ (الدفاتر التجارية)، وتنص على:

التاجر الذي لا يقل رأسماله (٣٠٠٠٠) ثلاثين الف دينار (مقدر بقيمة العملة في ذلك الوقت)، ان يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته واهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي. وعليه في جميع الاحوال ان يمسك الدفترين الآتيين:

دفتر اليومية
 دفتر الاستاذ

1. دفتر اليومية: وفق المادة ١٣ من القانون المذكور، يقيد في دفتر اليومية على وفق المستندات الأصولية تفصيلات كافة المعاملات التجارية التي يقوم بها التاجر يوما بيوم، من شراء وبيع الموجودات وراس المال والبضاعة، والمدينين والدائنين، الأوراق المالية، النقد والبنك، وكذلك الإيرادات والمصروفات كافة، بالإضافة الى مسحوباته الشخصية.

٢. دفتر الاستاذ: وفق المادة ١٤ من القانون المذكور، للتاجر ان يمسك دفاتر يومية مساعدة، لقيد تفصيلات الانواع المختلفة من المعاملات التجارية التي يقوم بها. ويتم ذلك وفق قيد اجمالي لهذه العمليات المرحلة من دفتر اليومية الاصلي شهريا.

ويكون استخدام هذين الدفترين الزاميا. وفضلا عن ذلك فقد أجاز هذا القانون ايضا إمكان استخدام الدفاتر الاخرى المساعدة على وفق مقتضيات حجم اعمال الشركة لتسجيل بعض العمليات التجارية. واجازت المادة ١٩ من القانون المذكور للتاجر بان يستخدم الاجهزة التقنية والاساليب الجديدة المتطورة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي وفي اصول مراسلاته التجارية. وتهدف هذه الإجراءات الى تنظيم وتوحيد الاجراءات المحاسبية في المعاملات التجارية للتجار.

ثانيا: قانون اصول المحاسبات العامة

لمزيد من التوضيح [التاريخي] نشير إلى أنه كان قد صدر في سنة ١٩٤٠، أول قانون لتنظيم المحاسبة الحكومية-الميزانية العامة، الذي كان يعتمد على القانون العثماني لسنة ١٩٢٦، والذي يتضمن المبادئ العامة للمحاسبة، والنظام المالي الوارد في القانون ٢١٧ لسنة ١٩٢٤. ان قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته، يعد خطوة جيدة لتطبيقات مماثلة في الدوائر التابعة للميزانية العامة. إذ ان القانون قد اوضح في فصوله الخمسة كل ما يلزم بخصوص ايرادات الدولة والرقابة على الصرف والدورة الحسابية وفي المراقبة والتنقيق والسنة المالية، وكل ذلك جاء بهدف توحيد الإجراءات المالية للدوائر التابعة والمرتبطة حسابتها مركزيا بالميزانية العامة للدولة.

يعد هذا بداية تطور النظام الحاسبي الحكومي، على الرغم من تأخير تسجيلات القيود المحاسبية، وهو ما وإعداد التقارير المالية- والنتيجة النهائية الموحدة للدوائر المرتبطة بالميزانية العامة. وهو ما

يزال بعيدا عن النظام المحاسبي الحكومي الحديث من حيث المبادئ والاستخدام في التطبيق العملي، ولا يتلائم مع الهيكلية المالية والتغيرات البنيوية الحالية للاقتصاد الوطني.

بشكل عام يمكن القول بأن هذا النظام يتصف بالمميزات الثلاث الآتية:

- ١. عدّ شراء الموجودات الثابتة مستهلكة دفعة واحدة عند شرائها، وهذا يعني عدم تطبيق نظام الاندثار على هذه الموجودات.
 - ٢. اعتماد الاساس النقدي في تسجيل المصروفات والايرادات، اي عدم تطبيق أسلوب المستحقات والمدفوعات المقدمة.
 - ٣. المركزية في اعداد الحسابات الناجمة عن المصروفات والايرادات والميزانية العامة.

ثالثا: الانظمة المعدة من المكاتب المحاسبية والمراكز الادارية

بعد ثورة تموز ١٩٥٨، استخدمت انظمة محاسبية مختلفة في بعض المؤسسات الصناعية والحكومية منها على سبيل المثال، كالاتى:

معامل التبوغ والسيكاير العامة، الغزل والنسيج، الالبان، الاسمنت، السكر، وغيرها متبعة انظمة متقدمة عن سابقتها. وبعد اجراءات التأميم في سنة ١٩٦٤ التي طالت المؤسسات الصناعية مثل، شركات الدخان، والغزل والنسيج، ومعامل فتاح باشا، والبنوك وشركات التأمين الخاصة، اصبح هناك ضرورة لاستخدام النظام المحاسبي المتقدم في هذه المؤسسات، بغية المتابعة والرقابة والتدقيق وانتاج البيانات اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولهذا الغرض تم اعداد انظمة متقدمة للمحاسبة من قبل:

1. مكاتب المحاسب القانوني المجاز والمعترف بها قانونيا، حيث أعدت أنظمة محاسبية متطورة للقطاع الصناعي الحكومي والخاص.

٢. المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري في العراق، الذي بدأ اعماله في سنة ١٩٦٣، و أعد انظمة محاسبية متطورة للقطاع الانتاجي والتجاري والخدمي الحكومي، ولعب دورا مهما في تطوير الانظمة الادارية والمحاسبية، خاصة في مجالات محاسبة التكاليف والتدقيق ورفع الانتاجية والرقابة النوعية، التحليل المالي، والميزانيات التخطيطية وغيرها، وإعداد دورات تأهيلية وتدريبية للعاملين، بهدف رفع مستوى معرفتهم في امكان تطبيق الانظمة المحاسبية المتقدمة في المؤسسات الصناعية والتجارية الحكومية.

كان هناك انظمة متعددة للمحاسبة في المؤسسات الصناعية والتجارية والدوائر الحكومية، والانشطة الاستثمارية. فكانت تلك المؤسسات بالمحصلة تختلف فيما بينها من حيث، احتساب الكلفة، واسس اعداد الحسابات النهائية والتقارير المالية. فمثلا كانت شركات القطاع الصناعي الحكومي تستخدم في تسجيل المعاملات الاقتصادية، الدفاتر التالية:

- ١. دفتر اليومية
- ٢. دفتر الاستاذ العام
- ٣. دفتر يومية الصندوق

- ٤. الدفتر المساعد للإيرادات والمصروفات
 - ٥. دفتر تفاصيل الموجودات الثابتة
 - ٦. دفتر المخازن
 - ٧. الدفتر المساعد للمدينين والدائنين

ويتم على وفق التسجيلات الواردة في هذه الدفاتر استخراج التقارير الأتية:

- ١. تقرير كلفة الانتاج
- ٢. تقرير حساب النتيجة اي الارباح والخسائر على شكل مراحل
 - ٣. اعداد الميز انية العمومية

ومن أجل تصور أفضل يمكن أن تعود إلى نماذج هذه التقارير مرفقة في نهاية البحث.

بعد التأميم واتساع حجم القطاع الصناعي، بادر المركز القومي للاستشارات والتطوير الاداري، وكذلك مكاتب المحاسب القانوني المجازة، بإعداد النظام المحاسبي للتكاليف لقسم كبير من هذه الشركات المؤممة، ولكن لم يكن ملزما للتطبيق من قبلها.

رابعا: النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط

ان النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط، يتم بطريقة مركزية من قبل الوزارة التخطيط، وفق اللوائح المالية المعتمدة من قبل الوزارة، معتمدا على الكشوفات الحسابية المستخلصة من اليومية العامة، والتي ترسل الى الوزارة من الجهات المسؤولة عن تنفيذ المشروع الاستثماري من اجل اجراء التسويات اللازمة بالمبالغ المحولة من الوزارة على حساب المشروع.

خامسا: نظام محاسبي خاص بالمصاريف وشركات التأمين

في البنوك وشركات التأمين تم اعداد نظام محاسبي موحد للمصارف وشركات التأمين من قبل لجنة مشكلة في وزارة المالية. وبدأ بتطبيقه اعتبارا من ١٩٨٨/١/١. وهو نظام خاص لهذا القطاع بالنظر لخصوصيات الوظائف التي تمارسها المصارف وشركات التأمين، واختلاف انظمتها عن المنشاة من حيث طبيعة الخدمات المقدمة، واسلوب انجاز المعاملات اليومية، مما يقتضي ابراز نشاطها بشكل مستقل يتصف النظام بالبساطة والمرونة، وتطبيقات لمبادئ حسابات التكاليف، ويتبع نظام الرقم العشري لحسابات الدليل من (١-٤)، وتمثل حسابات الميزانية، كالآتي:

- ١. الاصول
- ٢. الخصوم
- ٣. الاستخدامات
 - ٤. والموارد

وحسابات مراكز الانتاج لشركات التأمين (الكلفة) من (٥-٩)، وتمثل حساباتها، كالأتي:

- ٥. التأمين البحري
- ٦. التأمين غير البحري
 - ٧. التأمين على الحياة
- ٨. اعادة التأمين الواردة
 - ٩. النشاطات الاخرى

والنظام مقسم الى ثلاثة اجزاء:

- اولا: الدليل المحاسبي وشرح الدليل، كما في اعلاه
 - ثانيا: المعالجات القيدية
 - ثالثا: القوائم المالية والموازنات التخطيطية

اما المبادئ والاسس التي اعتمدها النظام المحاسبي للمصارف وشركات التأمين، هي كالأتي:

- مبدا الاستحقاقات في الاير ادات والمصروفات
 - حسابات متقابلة ضمن حسابات الميزانية
- تبويب الحسابات وفق دليل النظام المحاسبي الموحد
- التميز بين النشاط الجاري والنشاط الاستثماري، وبين النشاط العادي والنشاط الاستثنائي
 - تبويب الأصول الثابتة حسب طبيعتها واستخدامها في النشاط
- التأكيد على عدم استخدام الحسابات الاخرى اين ما وردت بالدليل الا اذا توفر تحليل محدد للمستويات التي تليها.

والسجلات المحاسبية المستخدمة في المصارف، وهي كالآتي:

- السجلات الالزامية: وتمثل بسجلات اليومية العامة، وسجل الاستاذ العام
- السجلات الاختيارية: وهي السجلات (المساعدة) التي تتطلب حاجة العمليات المصرفية، مثل سجلات حسابات التوفير، وسجلات الحسابات الجارية

سادسا: النظام المحاسبي الموحد

بالمقابل يمكن الإشارة إلى انه، ظهر إلى الوجود بعد فترة نظام موحد للمحاسبة في المؤسسات التي كانت تابعة للمؤسسة العامة للتجارة. قد أعد المركز العربي للبحوث والادارة المعروف ب (آراك) في سنة 1979 نظام التسجيل والعمليات المحاسبية واللوائح القانونية اللازمة لتطبيق هذا النظام، ويتضمن الدليل وخارطة الحساب على أسس المجموعة، كما يلي:

- ١. الموجودات
 - ٢ المطلوبات
- ٣. كلفة الانتاج او الخدمة
- ٤ كلفة البضاعة أو الخدمة المباعة
- ٥. الايرادات والمصروفات بما في ذلك الربح والخسارة
 - ٦. تقسيم الربح

وكل حساب من هذه الحسابات مقسمة على حسابات تفصيلية وفرعية.

وعلى سبيل المثال نشير إلى ان ادارة المؤسسة العامة للغزل والنسيج اصدرت قرارها المرقم ٥ في ٣٨/١/١ ابتطبيق النظام المحاسبي الموحد. وفي ١٩٧٢/٤/١ تم تعميم تطبيقه في فروع شركات هذه المؤسسة كافة. وفي ١٩٧٣/٤/١ طبق هذا النظام على كل مؤسسات القطاع الصناعي الحكومي. واصبح هذا النظام اساسا في تكوين النظام المحاسبي الموحد الذي توسع تطبيقه فيما بعد، وشمل كل قطاعات الصناعية والتجارية الحكومية. ان هذا النظام المسمى بالنظام المحاسبي الموحد لم يشمل كل قطاعات الاقتصاد.

وعليه وفي ضوء نظرة مباشرة وعن كثب، نجد اليوم في العراق انظمة محاسبية مختلفة في التطبيق، وهي:

- ١. المحاسبة الحكومية
- ٢. النظام المحاسبي الموحد للقطاعين الصناعي والتجاري الحكومي
- ٣. النظام المحاسبي للنشاط الاستثماري على وفق الخطط الاستثمارية لوزارة التخطيط
 - ٤. نظام محاسبي خاص بالبنوك وشركات التأمين
 - ٥. انظمة محاسبية متعددة في وحدات الاعمال للقطاع الخاص

ومن الطبيعي أن نشير هنا إلى ان هذه الانظمة تختلف فيما بينها من حيث السجلات والدفاتر والتسجيل واعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية ومن ثم إلى نتائج هذه التعددية والاختلاف فيما بينها.

النظام المحاسبي الموحد في العراق

إن انبثاق النظام المحاسبي الموحد في العراق قد ساعد على تطوير نظام المحاسبة المالية والادارية في الوحدات الاقتصادية للقطاع العام وادارات التمويل الذاتي والجمعيات التعاونية وجميع شركات القطاع المختلط، التي تتعامل على اسس اقتصادية وتستهدف لتغطية كلف انتاجها، بغض النظر عن ارتباطها الاداري.

يتصف هذا النظام بالمرونة. ويمكن تطبيقه يدويا والكترونيا في انتاج البيانات المحاسبية.

لقد ساهم هذا النظام في توحيد اللوائح والقوانين المحاسبية، وعملية تسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الشركات والصناعات النوعية وعلى المستوى القومي باوسع معانيه، من جهة اعداد الحسابات الختامية والميزانية التخطيطية في اطار محدد من الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية. وهو يتناول مفردات رئيسة متضمنا المحاسبة المالية، والمحاسبة الادارية، ومحاسبة التكاليف.

وعليه يمكن إجمال محاور [ونتائج] التوحيد بالأتي:

- توحيد الاسس والمبادئ والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية
 - توحيد اسس تقييم المخزون من المواد والمنتجات وبقية الاصول

- توحيد معدلات الاندثار لكافة الاصول
- توحيد السنة المالية مع توحيد تاريخ اعداد حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي
 - توحيد الحسابات الختامية
 - توحيد حسابات الاحتياطيات والتخصيصات
 - توحيد الميز إنيات التخطيطية النقدية والمالية والفنية
- توحيد الدليل المحاسبي الذي يتم على اساسه تحليل وتبويب وتصنيف وتقسيم العمليات والبيانات المحاسبية.

بنية النظام المحاسبي الموحد

ساعد النظام المحاسبي الموحد على سهولة تسجيل العمليات الحسابية وانتاج البيانات على مستوى الشركات والمؤسسات العامة النوعية والاقتصاد الوطني. لتضمنه المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الادارية. وفي ضوء ذلك نرصد مفردات تركيبه الآتية:

- الدليل المحاسبي الموحد واطاره العام (خارطة الحسابات)
 - ـ شرح الدليل المحاسبي
 - الدفاتر والسجلات المحاسبية

وتباعا لمفردات تركيبه التي تضمنها، فإنه يمكن القول ان النظام المحاسبي الجديد قد استخدم الآليات الآتية في إطار عمله:

- . توحيد الميزانية التخطيطية
- . توحيد حسابات النتيجة (الارباح والخسائر، والميزانية العمومية)
 - . تطبيق نظام الجرد المستمر والمتابعة

الدليل المحاسبي وإطاره العام

يعتمد الدليل المحاسبي في اسس تصنيف حساباته وترقيمها على تسعة مجموعات، كالآتي:

- ١. الأصول
- ٢. الخصوم
- 3. الاستخدامات
 - ٤. الموارد

حسابات الميزانية

٢. الخصوم (المطلوبات)	١.الاصول (الموجودات)
٢١. راس المال	١١.اصول ثابتة
٢٢. احتياطي وفائض مرحل	١٢. مشروعات تحت التنفيذ
۲۳. تخصیصات	١٣. المخزون
٢٤. قروض طويلة الاجل	١٤. قروض طويلة الاجل
٢٥. بنوك دائنة	١٥. استثمارات مالية
۲٦. دائنون	١٦. مدينون

۲۷. حسابات دائنة اخرى	۱۷. حسابات مدینة اخری
۲۸. نتیجة العام	١٨. نقدية في الصندوق والبنوك

حسابات النتيجة

	· ·
٤. الموارد (الايرادات)	٣ الاستخدامات (المصروفات)
١٤. اير ادات النشاط الجاري	٣١. الاجور
٤٢. اعانات	٣٢. مستلزمات سلعية
٤٣. اير ادات اور اق المالية	٣. مستلز مات خدمية
٤٤. اير ادات تحويلية	٣٤. مشتريات بغرض البيع
٤٥. ارباح مشروعات التعمير والاسكان والاراضي	٣٥. مصروفات تحويلية جارية
	٣٦. تحويلات جارية تخصيصية

وتتفرع هذه الحسابات على المستويات الثالث والرابع والخامس والسادس.

مراكز الكلفة

٥- مراقبة مراكز الانتاجية

٦- مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية

٧- مراقبة مراكز الخدمات التسويقية

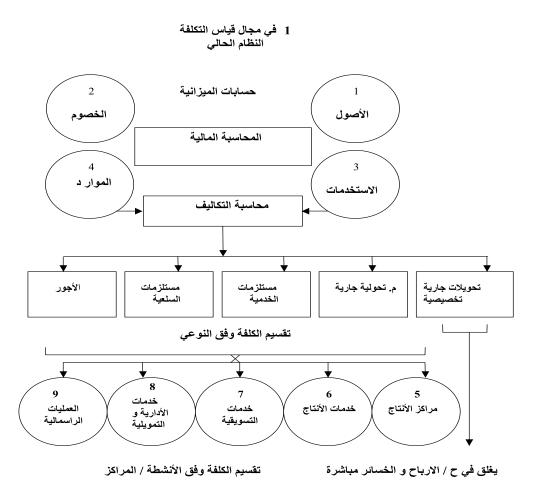
٨- مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

٩ - مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية

ان الحسابات الاربعة الاولى من ١-٤ والمذكورة في أعلاه تمثل حسابات اجمالية (المحاسبة المالية).

اما محاسبة التكاليف، فقد خصصت لها حسابات اجمالية من 9-9. ويتأثر هذا التقسيم الى حد ما من الناحية النظرية بالتقسيمات الموجودة في الادب المحاسبي للبلدان ذات اللغة الانكليزية والالمانية اي (الانجلوسكسوني). وتقسم كل هذه الحسابات الى حسابات تفصيلية وفر عية متعددة، اذ اظهرت من خلال تطبيقها في القطاع الصناعي، بانها غير عملية، وتحتاج الى عمل ووقت كثيرين.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الموحد في العراق، بالمخطط رقم ١، كالآتي:



المصدر: عمل شخصي

الدفاتر والسجلات المحاسبية

حدد النظام المحاسبي الموحد المجموعة الدفترية التي تجمع فيها العمليات والنشاطات المالية للوحدة الاقتصادية كافة، وهي كالآتي:

١ ـ دفاتر رئيسة

٢ - دفاتر تحليلية (استاذ مساعدة)

٣-دفاتر الحسابات الشخصية (استاذ مساعدة ـ مفردات)

٤ دفاتر وسجلات الكلفة وكشوف دورية

تحديث وتطوير وتوحيد نظام محاسبة التكاليف في الاقتصاد العراقي

ان النظام المحاسبي الموحد والمطبق في الوحدات الصناعية الحكومية، وضع في حينه لاحتياجات الاقتصاد الموجه او المخطط، وفي ظل هيمنة القطاع العام في النظام المركزي لتسيير الاقتصاد، وانتاج البيانات لخدمة الاقتصاد الكلي اكثر من الاقتصاد الجزئي، ولم يتغير حتى الان. وفي ظل تنامي عولمة الاقتصاد، نجد اليوم بأن سياسة العراق الاقتصادية تتوجه نحو اللبرالية والانفتاح، وتبني مبدأ اقتصاد السوق- الحر، الانتقال من تسيير الاقتصاد مركزيا الى اللامركزي، وتفعيل دور القطاع الخاص في معظم القطاعات الاقتصادية. والحالة هذه تستوجب البحث عن ادوات مالية جديدة لتوفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الوحدات الانتاجية، والمستثمرين والممولين. فعليه نجد ان العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في تصميم النظام المذكور، جاءت لتركز على الاول على حساب الثاني، وبذلك اهمل دور الوحدات الانتاجية على اعتبارها المنتج الاساسي للبيانات التحليلية التي تنتجها محاسبة التكاليف. وظائفها في مجالات قياس التكلفة، الرقابة عليها، واتخاذ القرارات الرشيدة في الوحدات الانتاجية.

وفي ضوء هذه الاشكالية، يمكن القول بان النظام المحاسبي الموحد بشكله الحالي، لا يعد ان يكون الا مسودة النظام المحاسبي للتكاليف. فعليه ارى بان هناك ضرورة وحاجة ماستين الى تحديث وتطوير النظام المحاسبي الموحد الحالي والتركيز بالشكل الخاص على تحديث محاسبة التكاليف.

ساحاول هنا بتكثيف عرض دور محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الموحد في مجالات:

- ١. قياس التكلفة
- ٢. الرقابة عليها
- ٣. وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثم يتبع ذلك بما اراه ضروريا لتطوير وتحديث محاسبة التكاليف، حتى تكتمل وتصل الى المستوى العلمي، من خلال بلورة نموذج (موديل) للنظام المحاسبي للتكاليف، وكالأتي:

١. في مجال قياس التكلفة:

اقتصر النظام المحاسبي الموحد على توزيع عناصر الاستخدامات على مراكز التكلفة حسب الانشطة، ولكنه لم يذكر او يتعرض لعلاقة قياس التكلفة بنظريات التكاليف. هذا باستثناء ما ذكره في مجال قياس تكلفة الانتاج تحت التشغيل. اقترح من الضروري تطوير سجلات ودفاتر وجداول التكاليف في اطار النظام المحاسبي الموحد، بحيث يساعد على تصنيف بنود التكاليف على الأساس النوعي الى تكاليف مادية وتكاليف غير مادية اي (انتاجية وغير انتاجية)*، ومن ثم الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة من ناحية، والمتغيرة والثابتة من ناحية اخرى، ولها اهمية خاصة في تحديد تكلفة الانتاج والقرارات التي يمكن ان تترتب عليه، مثل استغلال الطاقة، وتحديد الحد الادنى للأسعار في المدى القصير، ودراسة العلاقة المثلى بين التكلفة وحجم الانتاج

والربح. كذلك تبرز اهميتها الخاصة ايضا، عند اعداد الميزانيات التخطيطية، وفي مجال الرقابة والتخطيط، وعرض القوائم المالية. وهذا التطوير في السجلات والدفاتر، يسهل على تطبيق اية نظرية من نظريات التكاليف عند قياس التكلفة اي (التكاليف الكلية، التكاليف الحدية، والتكاليف المتغيرة). بل اكثر من ذلك يمكن قياس تكلفة الوحدة بأكثر من اسلوب، وهذا في حد ذاته يعتبر انتاجا للمعلومات تتناسب مع الموقف يطالب من اجله. كما ان هذا الاسلوب، يرشد تسعير المنتجات الضرورية، وتلك التي تعتبر كمالية، وتلك التي تنتج بهدف تصديرها الى الخارج.

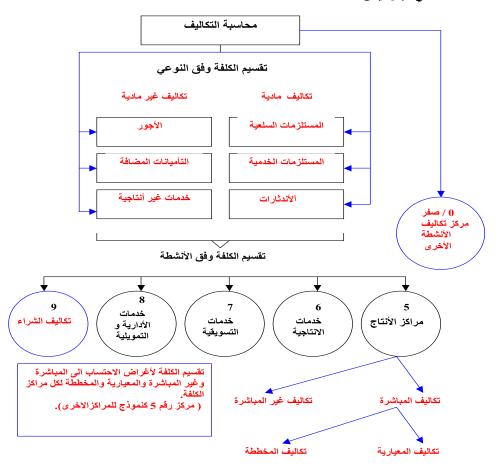
ومن الامور التي اثارت اهتمامي، ما يتبع حاليا في النظام المحاسبي الموحد عند توزيع عناصر الاستخدامات (الكلفة) على مراكز التكلفة، وبالأخص ما يتبع بالنسبة لمركز رقم /٩ (العمليات الرأسمالية)، والذي توزع عليه عناصر التكلفة المتعلقة بالمشغولات الداخلية، اي التكوين الاستثماري الذاتي، التي تنتجها الوحدة الاقتصادية للاستخدام الذاتي، فأنا أقترح ما يلي:

اولا: - ان العناصر التي توزع على هذا المركز ليست من عناصر التكلفة في شيء، لأنها تعتبر قيمة لأصول تكونها الوحدة الاقتصادية بنفسها لنفسها، وهذه لا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. وقد تنبه النظام المحاسبي الموحد لتلك الحقيقة، وامر بتوزيعه على هذا المركز تمهيدا لإضافته الى اصول الوحدة.

ثانيا: _ ان ما يتبع حاليا بخصوص هذه العناصر في مركز (() (

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والاضافات المقترحة كنموذج (موديل) من قبلي، والمؤشرة باللونين (الأزرق الحالي، والاحمر المقترح)، المخطط رقم ٢.

1 في مجال قياس التكلفة



المصدر: عمل شخصي

٢- في مجال الرقابة على عناصر التكاليف:

اكتفى النظام المحاسبي الموحد بالموازنة التخطيطية، باعتبارها اداة من ادوات الرقابة على التكاليف، بل وعلى مختلف الانشطة التي تزاولها الوحدة الاقتصادية. وهذه الموازنة غالبا ما تعد ارقامها من متوسطات السنوات السابقة. وان حدث شيء من الاجتهاد او التطوير في اعدادها، يكون على اساس تقديري او تخميني، غير مبني على اسس علمية صحيحة، اذ لم يلزم النظام اية من الوحدات الاقتصادية بضرورة اتباع اسلوب معين عند اعداد وتقدير ارقام الموازنة المذكورة. فعليه اطرح مقترحات متعددة في هذا المضمار، وخاصة في الجانب المتعلق بعناصر التكاليف، وهي كالاتي:

اولا: _ ارى من الضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بما يسمى بنظام التكاليف المحددة مقدما. وان تذكر الوحدة في ذيل الموازنة على كيفية اجراء تقديرات ارقام التكاليف. هل من خلال المتوسطات للسنوات السابقة، او بتعديل تلك المتوسطات مع شيء من التقدير، اوالاستناد على معايير عملية بجانبها المادي والمالي (الكمي والقيمي). كما على الوحدة ايضا ان تحدد لنفسها فترة تصل خلالها الى نظام المعايير، وذلك تحت اشراف المؤسسة او القطاع المختص. ولا شك ان اعتماد الموازنة التخطيطية على المعايير، يجعلها من ادوات الرقابة الفعالة من ناحية، ومن الادوات الاقتصادية من ناحية اخرى، والمقبولة من طرفي الادارة والمنفذين من ناحية ثالثة.

<u>ثانيا:</u> الاهتمام بالمعايير في مجالات التكاليف، سوف يسهل بلا شك على التمييز بين العناصر المباشرة وغير المباشرة للكلفة، ومن ثم التمييز تدريجيا بعد اكتساب الخبرة لدى الوحدة في التطبيق بين العناصر المتغيرة والثابتة، وعليه فإن هذه تعتبر من الموضوعات المتشابكة، والتي تخدم بعضها البعض ويرفع من كفاءة احدهما ما يسمى بالتغذية العكسية Feedback.

<u>ثالثا:</u> الاهتمام بنظام محاسبة المسؤولية، وبالأخص في مجال التكاليف. وهذا يحقق مبدأ ربط التكلفة بالمسؤول عن حدوثها. ومن ثم فإن عملية الرقابة تنصب هنا على الاشخاص المسؤولين عن صرف عناصر الكلفة وليست على العناصر ذاتها. ويعتبر هذا من احدث المداخل العلمية لعملية الرقابة. وحتى يمكن تطبيق نظام فعال لمحاسبة المسؤولية، ارى ان يوفر النظام مجموعة من الادوات والمقومات لتحقيق هذا النظام وجعله فعالا. ومن اهم هذه الادوات:

- _ نظام للتكاليف المحددة مقدما، ليكون مقياسا تقاس عليه الاحداث الفعلية
 - _ نظام للتقارير لتحقيق الاتصال بين مختلف المستويات الادارية
 - ـ تنظيم اداري وخرائط تنظيمية واضحة تحدد المسؤوليات والسلطات
 - _ دليل لمراكز المسؤولية بجانب الخرائط التنظيمية
- ـ نظام مدروس للحوافز وفق مبدأ الثواب والعقاب يثاب الكفوء ويعاقب المقصر

وتحتاج كل واحدة من هذه الادوات والمقومات الى مزيد من البحث والدراسة، حتى تضمن وجود نظام كفوء لمحاسبة المسؤولية. وان هذا الاسلوب من العرض يتماشى مع مبدأ تقسيم النظام الكبير الى انظمة فرعية او جزئية، بحيث يعتني بكل جزء، ثم يتم تجميع هذه الانظمة اوالاجزاء بما يضمن تحقيق اعلى كفاءة وفاعلية. وارى ايضا ضرورة الاهتمام بتصميم نظام مستندي خاص بخطوط المسؤولية، وذلك حتى توجه التقارير في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب الى المسؤول عن عنصر انفاق الكلفة. وفي هذا المجال يستوجب ضرورة تقسيم عناصر التكاليف الى ما يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة) عند الى ما يمكن التحكم فيه (غير خاضع للرقابة) عند مستوى اداري معين. وحتى تكون الرقابة فعالة وموضوعية، ارى ضرورة تحقيق الرقابة على الانفاق عند المنبع، اي مع حدوث الانفاق (الصرف)، وليس الانتظار وحتى مرور مدة معينة ، تقسم التكاليف حسب مستويات المسؤولية والتحكم.

ويمكن الاستفادة من الوسائل الالكترونية الحديثة في اعداد هذه التقارير الفورية، وتوجيه كل منها في قناة الاتصال المناسب، واذا احسن تصميم انظمة التقارير، وحدد في خطوط تسييرها بوضوح، سوف يؤدي هذا الى تكامل عملية الرقابة وتكامل ايضا في المعلومات.

رابعا: _ الرقابة على التكلفة الادارية والتمويلية، غالبا ما توجه الادارة اهتمامها للرقابة على تكلفة الانتاج وتكلفة التسويق، وتجهل الاهتمام المطلوب بتكلفة النشاط الاداري، باعتبار ان هذه التكلفة تعبر عن نشاط الادارة ذاتها، التي تقوم بعملية الرقابة. فعليه ارى ضرورة توجيه المزيد من الرقابة الى عناصر بنود التكلفة الادارية، والتي حددها النظام عند توزيع عناصر الاستخدامات على مركز/8 (الخدمات الادارية والتمويلية)، ولا سيما ان هذه التكاليف في تزايد يوما بعد يوم في الوحدات الاقتصادية. ومن الممكن ان تحصر هذه التكاليف سنويا، تمهيدا لتوزيعها على المراكز الانتاجية على اساس التكاليف المباشرة لكل مركز تكلفة. او اعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الارباح والخسائر للوحدة الاقتصادية. والاخيرة هي نظرة قاصرة لهذا البند الهام من التكلفة، وما يترتب عليه من حساب غير واقعي لأسعار المنتوجات. حيث ان الاساس المنطقي التكلفة، ومن ثم اظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح او خسارة على حقيقته التكلفة الحقيقية، ومن ثم اظهار صافي حساب نتيجة التشغيل من ربح او خسارة على حقيقته النصا.

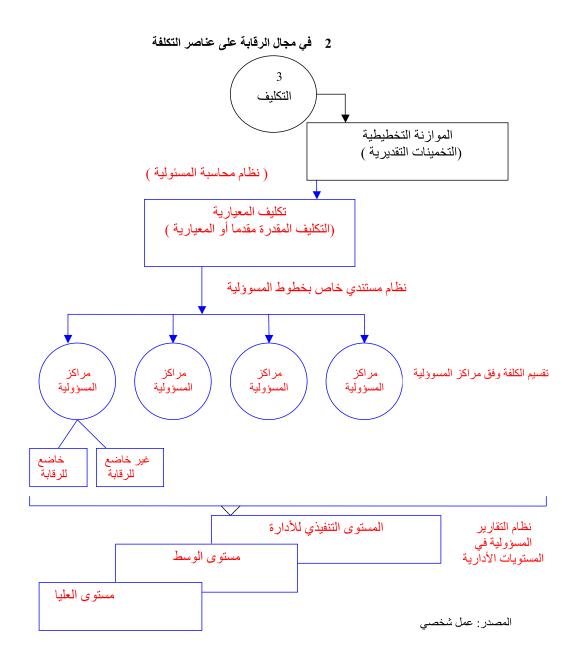
ومن الضروري ايضا الفصل بين التكاليف الادارية والتمويلية. من ناحية يجب ان تخضع التكلفة الادارية للرقابة عند المنبع من قبل الجهات الإشرافية والرقابية على الوحدة الاقتصادية، ولتكن المؤسسة او القطاع. كما انه من جانب اخر، يجب ان يتم تحليل التكلفة التمويلية (الفوائد على القروض والسندات وللبنوك) الى بنودها المختلفة، وذلك لتمكن الرقابة على انواع القروض. ان التكلفة التمويلية تنتج من بعض العناصر المذكورة في الخصوم اي التي تحمل رقم /2 في الدليل المحاسبي للنظام، ولا تعتبر من الناحية النظرية من عناصر التكلفة. ولذلك ارى من الضروري توجيه مزيد من الاهتمام الى تحليل العلاقة بين هذه العناصر في الخصوم او الالتزامات، وتحميلها تحت رقم / صفر (تكاليف الانشطة الاخرى/الاستثمارية والمالية)، المقترح في الفقرة الثانية المذكورة انفا، تحت عنوان في مجال قياس التكلفة، وما يظهر بنتيجة لها في هذا المركز، بدلا من مركز/8، واعتبارها بشكل مباشر عبئا على حساب الارباح والخسائر للوحدة الاقتصادية، حتى يمكن ترشيد سياسات الاقتراض والرقابة عليها، واقترح بان يكون مناسبا لسداد هذه القروض او تجديدها او ابرام عقد قروض جديدة...الخ.

خامسا: - اقترح اضافة مركز مراقبة تكاليف الشراء تحت رقم/9 الى مراكز التكاليف الواردة في النظام، وذلك بهدف الرقابة على هذه التكاليف من المنبع، وتوزيعها على قيمة المواد والبضائع والاموال التي تشتريها الوحدة الاقتصادية، وذلك للوصول الى التكلفة الحقيقية. وما دام موجود في النظام مركز تحت رقم/٧ بعنوان الخدمات التسويقية، اذن لماذا لم يكن هناك مركز لمراقبة تكاليف الشراء؟! ان هذه الاضافة تؤدي الى تغيير في طبيعة الدليل المحاسبي للنظام، وتحويله من دليل غير صفري الى دليل صفري. وبرأيي ان هذا لا يؤثر على جوهر الموضوع، بقدر ما يؤثر على عملية استخدام النظام المذكور في البرمجة الالكترونية.

<u>سادسا:</u> ضرورة الاهتمام بالرقابة على مستوى الجودة للمنتوجات بالإضافة الى الرقابة على مستوى التكلفة، وذلك للتأكد من بلوغ الجودة المطلوبة عند المستوى المطلوب او المناسب من التكلفة. وهذا النوع من الرقابة تضمن الاجهزة التخطيطية، بأن مستوى التكلفة الذي يحدث، يتحقق معه مستوى مناسب ومقبول من جودة الانتاج. حيث قد يكون تخفيض التكلفة على حساب الجودة، او ان التكلفة تكون عند نفس المستوى، ولكن مستوى الجودة قد انخفض عما كان عليه من قبل.

وتتم الرقابة على مستوى الجودة عن طريق تطبيق ما يسمى بمحاسبة تكاليف النوعية. وذلك من خلال تخطيط التكاليف اللازمة لعملية الرقابة النوعية في مراحلها المختلفة، اي (مرحلة شراء المواد والخامات والبضائع، مرحلة الانتاج، وكذلك مرحلة تسويق وتوزيع الانتاج)، ومتابعتها بما يحدث من التكاليف الفعلية، بحيث تستطيع الوحدة الصناعية تضمين مستوى جيد للجودة في كل مرحلة من هذه المراحل.

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والاضافات المقترحة كنموذج (موديل)، والمؤشرة باللونين الازرق والاحمر، المخطط رقم ٣.



٣- في مجال اتخاذ القرارات:

اشار النظام المحاسبي الموحد بالنص الى مجموعة من التقارير، تقوم الوحدة الاقتصادية بإعدادها وتقديمها الى الجهات الإشرافية والرقابية المختلفة. غالبا ما يتم اعداد هذه التقارير بشكل يرضي ادارة الوحدة الاقتصادية من ناحية، ويرضي الجهات الإشرافية من ناحية اخرى. وينشا هذا من عدم وجود قواعد او اطار تحكم اعداد هذه التقارير، وخاصة في كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف، وعدم تصنيف الدوافع والقرارات التي تنتج او تهدف من اجلها هذه التقارير. ان التقارير الاساسية التي ينتجها النظام المحاسبي الموحد، يلاحظ في التطبيق العملي قلة فوائد هذه التقارير لأغراض الادارة الفعالة في الوحدات الاقتصادية الانتاجية، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية متأخرة. اعتماد مبدأ التكاليف التاريخية (تكلفة الشراء او تكلفة الاقتناء)، والمعروف بان هذا المبدأ يقر بتسجيل مكونات الميزانية على اساس تكلفة الاقتناء او الانتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستخدم في القياس المحاسبي. فعليه ان هذا المبدأ، لا يعطي صورة حقيقية على حالة الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الاسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي اعادة تقيمها بطريقة تتماشي مع الاقتصاد التضخمي، الذي لا يزال عاليا في العراق.

لذا ارى ان النظام المحاسبي الموحد بعد تحديثه ليكون نظاما متكاملا للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتكاليف والمحاسبة المسؤولية، يجب ان ينتج انواعا من المعلومات والتقارير، تفيد في مختلف القرارات.

يمكن تصنيف المعلومات التي يعد النظام لإنتاجها، الى ما يلي:

1. معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الداخلية، اي على مستوى الوحدة الاقتصادية. وهذه البيانات يجب ان ينتجها النظام بصفة دورية وفورية، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات اللازمة على مستوى الوحدة الاقتصادية.

٢. معلومات تفيد في اتخاذ القرارات على مستوى القطاع اي ما يسمى بالمعلومات الخارجية. وهذه يمكن ان ينتجها النظام، ويقدمها في تقارير الى الجهات الإشرافية للتنسيق بين مختلف الوحدات الاقتصادية التي يشرف عليها القطاع، ومعرفة اي الوحدات الاقتصادية يمكن ان يعطي عائدا للاستثمار. ويجب ان تعد هذه المعلومات والتقارير طبقا لقواعد واسس موحدة ينص عليها في اطار النظام، حتى تكون المؤشرات ذات معنى، وحتى يمكن اجراء المقارنة بين مختلف الوحدات الاقتصادية، ويسهل الامر على قياس ادائها.

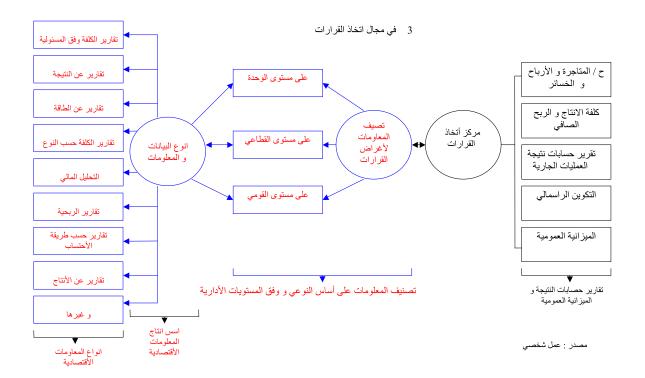
٣. معلومات على المستوى القومي. وتزداد اهمية هذه المعلومات في ظل الاقتصاد الموجه او المخطط. ويمكن ان ينتجها النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية ويرفعها الى القطاع المشرف عليها، ثم يقوم القطاع بدوره، برفع هذه المعلومات الى مختلف الوحدات التابعة له، في محاولة للتنسيق بين مختلف القطاعات على المستوى القومي، حتى يمكن ترشيد السياسات العامة الاجتماعية المتعلقة بتخطيط الانتاج، والانفاق القومي، والسياسات الضريبية، وتسعير المنتوجات المختلفة للغرض المحلي والتصدير، ودراسة عناصر الانتاج والطاقة الانتاجية، وسياسات التمويل، والقروض والاستثمارات سواء الداخلية او الخارجية، عملية احتساب الدخل القومي،

والناتج القومي الاجمالي والصافي، واعداد جداول التشابك الصناعي (input-output)، كما إنها تعبر عن وضوح الايدولوجية الاقتصادية – الاجتماعية للمجتمع، وغير ذلك.

واقترح لتحقيق هذه الاهداف ما يلي:

- _ ضرورة وضع دليل لمراكز اتخاذ القرارات، وتصنيف هذه القرارات حسب اهميتها، وحسب المستوى الاداري التابع له. ويسهل هذه الخطوة على تحديد المسؤولية.
- وضع اطار لطريقة اعداد المعلومات والبيانات المحاسبية اللازمة لا تخاذ القرارات، والاسس التي يمكن الاستناد اليها عند اعدادها، وعرضها بأشكال مختلفة (الجداول، والرسوم البيانية) للجهات المعنية، حتى لا تخضع في جانب كبير منها للتقدير والاجتهاد. ويمكن في هذا المجال الاستفادة من التحليل المالي، والنسب المالية والمؤشرات الاقتصادية والمقارنات، والاستفادة من مفاهيم التكلفة المختلفة، مثل، الفرص الضائعة، وتكلفة البدائل، والتكاليف التفاضلية، والتكلفة المتغيرة... الخ.
- ـ يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية، واستخدام المعرفة المهنية للمعايير المحاسبية الدولية والمراجعة والتحليل المالي، والتي تساعد على الافصاح عن هذه المعلومات والبيانات على السس
 - جودة النوعية بدلا عن الكمية، وتعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية.
- _ إن عملية اعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية، حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم، كذلك ينبغي
 - ان يؤخذ بنظر الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند اعداد القوائم المالية والتكاليف.

ادناه الرسم التخطيطي بالنظام المحاسبي الموحد الحالي، والاضافات المقترحة كنموذج (موديل)، والمؤشرة باللونين الازرق والاحمر، المخططرقم ٤.



المحور الرابع: الخلاصة والاستنتاجات:

ان النظام المحاسبي الموحد عندنا، ليس موحدا بالمعنى الدقيق [والمكتمل] للكلمة. لذلك هناك حاجة ماسة لتحديثه واجراء الاصلاحات الضرورية واللازمة في تركيبه، ليربط هذه الانشطة التي تزاولها عادة كل الوحدات الانتاجية المتوسطة والكبيرة في نظام محاسبي واحد، بحيث يعالج تسجيلات هذه الانشطة، ومن ثم توحيدها بشكل يسهل عملية تطبيقه في كافة فروع الاقتصاد الوطني، حتى يستطيع النظام انتاج المعلومات الاقتصادية اللازمة لعملية اتخاذ القرارات على كافة المستويات الادارية المختلفة. يتصف هذا النظام بقسمين، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، ان النظام ممكن ان يتكون فقط من المحاسبة المالية، من دون التكاليف، وخاصة للوحدات الانتاجية الصغيرة، التي لا تحتاج الى استخدام محاسبة التكاليف بالشكل التحليلي، وكما يمكن عن طريق المحاسبة المالية، تزويد الجهات المسؤولة بالمعلومات المحاسبية الاجمالية الضرورية لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما هو مطبق حاليا بهذا الشكل.

كذلك لا يمكن ان تكون هناك محاسبة التكاليف من دون المحاسبة المالية وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، والتي تحتاج الى انتاج المعلومات الاقتصادية التحليلية للمستويات الادارية كافة. ومن فوائد هذا التقسيم ايضا، انه يوضح العلاقة المتينة التي تربط محاسبة المالية بمحاسبة التكاليف، من خلال مقارنة ومطابقة التسجيلات الاجمالية التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية، وتلك التسجيلات التحليلية التي تخص التكاليف والموارد، ويتم تسجيلها في محاسبة التكاليف عن طريق المستندات الخاصة بذلك. ويجري التقسيم الاولي لبنود التكاليف على وفق مراكز المسؤولية، ويتم تسجيلها في دفاتر وسجلات محاسبة التكاليف بشكل احصائي، اذ يمكن

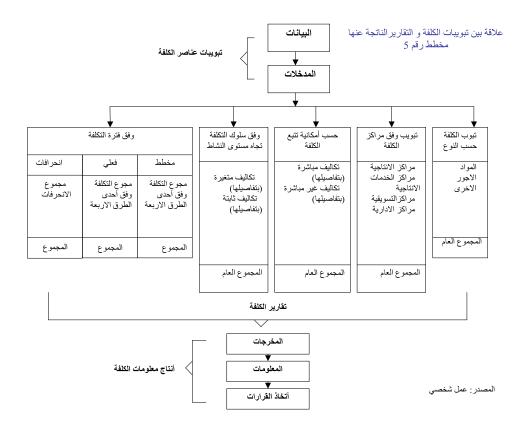
استخدام القيود ايضا في تسجيلات هذه البنود، وخاصة في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة.

لم يتطرق النظام المذكور الى كيفية تصنيف التقارير في مجال محاسبة التكاليف. ان الوحدات الصناعية ملزمة بتقديم تقارير مالية تنتجها المحاسبة المالية الى الجهات المسؤولة في اوقاتها المحددة لأغراض الرقابة والضريبة. واهم التقارير الاساسية التى حددها النظام هى:

. الميز انية العمومية . حسابات النتيجة (العمليات الجارية) . الحالة المالية

في التطبيق العملي، يلاحظ قلة فوائد هذه التقارير المالية لأغراض الادارة الفعالة. ولا تساعد المرؤوسين في الوحدات الصناعية المتوسطة والكبيرة، بأن يؤدوا وظائفهم الادارية بالشكل الامثل، لكونها تحتوي على معلومات تاريخية ومتأخرة. لذا يجب ان يتسع مفهوم النظام لينتج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على صعيد الوحدة، القطاع، وعلى مستوى الاقتصاد الكلي.

من الضروري استخدام اكثر من تبويب واحد لعناصر التكلفة عند تطبيق النظام المحاسبي للتكاليف. فمثلا في الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي تتميز أنشطتها بالمحدودية، ولا تحتاج طبيعة عملها الى انتاج كمية كبيرة من المعلومات الادارية، يمكن الاكتفاء بنوعين من التبويبات على ان يكون من ضمنه التبويب النوعي. اما في الوحدات المتوسطة والكبيرة، يفضل اتباع كلى أن واحد، بل في بعض الاحيان (اذا توفرت المستلزمات اللازمة بذلك)، اتباع كل هذه الانواع من التبويبات المذكورة، واعداد تقارير الكلفة على وفق كل نوع منها، كما موضح هنا في المخطط رقم ٥.



ومن جهة اخرى نجد ان اتباع اكثر من تبويب لعناصر الكلفة تشكل صعوبة كبيرة في الحياة العملية، من حيث تعدد التسجيلات والسجلات والزيادة في الموظفين، ولا سيما اذا كان تطبيق النظام يقوم على الاداء اليدوي. ويمكن القضاء على هذه الصعوبات باستخدام البرامج الالكترونية في عملية انتاج المعلومات، مما يسهل عملية تطبيق اكثر من تبويب واحد لعناصر الكلفة عبر مراحلها المختلفة، ومن ثم اعداد التقارير الفورية وتوجيهها في قناة الاتصال الى المستوى الاداري المناسب. واذا احسن تصميم انظمة التقارير، وحدد في الخطوط تسييرها بوضوح، فسوف يؤدي الى التكامل في عملية الرقابة وانتاج المعلومات.

ان الاجراءات المطروحة مجتمعا في النموذج (الموديل) لتصميم نظام موحد للتكاليف على اسس العلمية، ستحقق بالتأكيد اهداف متعددة، منها:

- ١. بناء قاعدة المعلومات والبيانات للتكاليف اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية
- ٢. تخفيض التكاليف، رفع من الكفاءة الانتاجية، العناية بالجودة والنوعية، وتقييم الكفاءة الادارية
 - ٣. تلبية احتياجات المستثمرين و الممولين
 - ٤. تأهيل القوى البشرية المهنية والمدربة في مجال محاسبة التكاليف
- ايجاد مبدأ التوافق بين الانظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم امور ها مصادر مختلفة، كالقانون التجاري، الضريبي، اصول ميزانية الدولة، قانون اصول محاسبة

الشركات التجارية والصناعية (في العراق النظام المحاسبي الموحد)، والجمعيات وغيرها،

ضمن نظام محاسبی عراقی موحد.

٦. الخروج بالمعايير القياسية، بحيث تكون مقبولة على الصعيد العالمي

٧. تفعيل وتنشيط دور كل من لجنة التنظيم المحاسبي ومجلس المعايير المحاسبية والرقابة في

جمهورية العراق، كي تأخذ على عاتقها مهمة إصلاح وتطوير النظام المحاسبي، بهدف توحيده، والتحفيز على مبدأ التنسيق والتوافق والتوحيد مع معابير المحاسبة الدولية في هذا المجال.

ملحق ١ قائمة تقرير كلفة الانتاج للفترة من الى

البيان	المبلغ	المبلغ الاجمالي
كلفة المواد المستخدمة. ١		
مواد اول مدة	XX	
مشتريات المواد+	XX	
مجموع المواد	XX	
مواد اخر مدة-	XX	
المواد المستخدمة فعلا في الانتاج=		XXX
الاجور. ٢		XX
تكاليف اخرى. ٣		XX
1+2+3) كلفة الانتاج). ٤		XXX
الانتاج غير تام اولمدة + .٥		XX
الانتاج غير تام اخر المدة ـ . ٦		XX
كلفة صنع البضاعة . ٧ (٤+٥- ٦)		XXX

ملحق ٢ قائمة تقرير حساب النتيجة- الارباح والخسائر

البيان	المبلغ	المبلخ الاجمالي
صافي المبيعات. ١		XXX
كلفة البضاعة المنتجة-		
بضاعة تامة اول مدة	XX	
كلفة صنع البضاعة ٧، من تقرير السابق+	XX	
قيمة البضاعة المعدة للبيع=	XX	
بضاعة تامة اخر مدة _	XX	
كلفة البضاعة المباعة= ٢٠		XXX
اجمالي الربح او الخسارة (١-٢=٣)		XX
تكاليف البيع (التسويقية) والادارية، ممكن اظهارها		XX
بشكل تحليلي . ٤		
صافي الربح او الخسارة (٣-٤=٥)		xxx

۱ـ۳ تمثل حساب المتاجرة ٤ـ٥ تمثل حساب الارباح والخسائر

ملحق ٣ الميز انية العمومية بتاريخ

• • •					
		الموجودات الثابتة			
XX		الاراضي		XX	
XX		المباتي	XX		
XX	XXX		XX	XX	
XX		الات والمعدات المكتبية	XX		
XX		- اندثار الات والمعدات	XX	XX	
XX		وسائل النقل	XX		
XX		- اندثار وسائل النقل	XX	XX	
XX		المكائن والمعدات الانتاجية	XX		
XX		- اندثار المكائن والمعدات الانتاجية	XX	XX	Xxx
XX		الموجودات المتداولة			
XX	XXX	مخزون بانواعها المختلفة	XX		
		ايرادات مستحقة غير مقبوظة	XX		
		مصروفات مدفوعة مقدما	XX		
		اوراق القبض	XX		
		استثمارات مالية	XX		
		قروض مدينة، طويلة وقصيرة الاجل	XX	XX	
		مدينون	XX		
		- احتياطي ديون المعدومة	XX	XX	
	-	حسابات مدينة اخرى	XX	XX	
		النقدية بالصندوق والبنوك			
		في الصندوق	XX		
		في البنك	XX	XX	Xxx
	XXX				Xxx
	XX XX XX XX XX XX XX XX	XX	الاصول (الموجودات) الموجودات الثابتة الاراضي المباتي المباني XX - اندثار المباني XXX XXX الات والمعدات المكتبية XX XX XX XX XXX - اندثار الات والمعدات XX	الاصول (الموجودات) الموجودات الثابتة الاراضي الاراضي الاراضي الات المباني الات والمعدات المكتبية الات والمعدات المكتبية الله وسائل النقل الله الله وسائل النقل الله الله وسائل النقل الله الله الله الله الله الله الله الل	الاصول (الموجودات) الموجودات الثابتة الموجودات الثابتة الاراضي المراقي المباتي المباتي المكتبية الا المحال المكتبية المكتبية الا المحال المكتبية الا المكتبية الا المكتبية الا المكتبية الا المكتبية الا المكان والمعدات المكتبية الله المكان والمعدات الانتاجية المكان والمعدات الانتاجية المكان والمعدات الانتاجية الله المكان والمعدات الانتاجية الله الموجودات المتداولة الله المختلفة الله المحتلف الله المحتلفة الله الله الله الله الله الله الله الل

هذه الميزانية مستخدمة قبل ظهور النظام المحاسبي الموحد، وهي على وفق النظام المحاسبي الانكليزي، اي الموجودات والمطلوبات الثابتة اولا، ثم الموجودات والمتطلبات المتداولة.

* التمييز بين التكاليف الانتاجية وغير الانتاجية على صعيد الاقتصاد الوطني لها اهميتها في مفهوم احتساب الدخل القومي. ففي الاقتصاد الاشتراكي، يدخل في احتساب الدخل القومي عن القطاعات الانتاجية فقط، دون الخدمية، والاخيرة لها حصتها من عملية توزيع الدخل القومي عن طريق الميزانية العامة للدولة. على عكس ما هو متبع في الدول الرأسمالية، حيث يجري احتساب الدخل القومي على اساس القطاعات الانتاجية والخدمية معا.

** موجز البحث منشور كمقال في مجلة الثقافة الجديدة العدد ٣٧٢ الصادر في اذار/مارس ٢٠١٥.

البحث منشور ايضا بشكل كامل على شبكة الاقتصاديين العراقيين بتاريخ ٥/٤/٢٠. ٢٠١٥.

راجع المصادر الاتية:

اولا: في النظام المحاسبي الموحد

- (١) احمد رضوان عبد الباسط: المحاسبة في منشآت القطاع الاشتراكي (النظام المحاسبي الموحد)،
 - دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل ١٩٧٧.
 - (٢) حافظ عبد اللطيف، واسيلي موريس ،العشري فؤاد: النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي ، القاهرة ١٩٧٦ .
 - (٣) المستوفي صاحب حميد: النظام المحاسبي الموحد لخدمة الوحدات والاغراض القومية، دار الزمان، بغداد ١٩٧٤، الطبعة الاولى.
- (٤) المستوفي صاحب حميد، الحيالي عبدالرزاق خالد: النظام المحاسبي الموحد والمعالجة الدفترية

للحسابات، دار الزمان- بغداد ١٩٧٢، الطبعة الاولى.

- (°) النظام المحاسبي الموحد في القطاع الصناعي الحكومي في العراق: وزارة الصناعة، المديرية
 - العامة للتخطيط والرقابة المالية، المؤسسة العامة للغزل والنسيج ١٩٧٢.
 - (٦) محمود محمود الشجاعي" النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعابير المحاسبية"، المكتبة العصرية، المنصورة ٢٠٠٦.

ثانيا: في المحاسبة الحكومية

- (١) رزوقي، صائغ حنا: المحاسبة الحكومية، الطبعة الثالثة، دار الزمان، بغداد ١٩٧١. ـ صالح ماهر: نموذج (موديل) المحاسبة الحكومية في العراق، رسالة دكتوراه، جامعة لودز، بولندا ١٩٨٠، (باللغة البولندية).
- (٢) قانون ٢٨ لسنة ١٩٤٠، مبادى المحاسبة، وزارة المالية، مديرية المحاسبات العامة، جريدة الحرية، بغداد ١٩٧٦.

ثالثا: في محاسبة التكاليف والمالية والادارية

- (١) احمد ياسين حازم: نظام التكاليف في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٨٠.
- مرعي عبد الحي: محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٠.
- (٢) مرعي عبد الحي، سمير الصبان محمد: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٨٨.

- (٣) عبد الرحمن على: الموازنة التخطيطية، مكتبة الفجالة، القاهرة ١٩٦٩.
- (٤) قدوري صباح: تحديث محاسبة التكاليف في القطاع الصناعي الحكومي- العراق، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة لودز، بولندا 1985، (باللغة البولندية).
- (°) هونجرك تشارلز: محاسبة التكاليف مدخل اداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والإنتاج
 - الفنى، الرياض ١٩٨٦.
 - (٦) توفيق بليع محمد: محاسبة التكاليف، مطبعة الشباب، القاهرة ١٩٨٥.
 - (\dot{V}) احمد خليل محمد، حسنين عمر: محاسبة التكاليف الصناعية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1977
 - (٨) السيد الجزّار محمد: محاسبة التكاليف قياس ورقابة اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٥
- (٩) شرويدر ريشارد واخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد على احمد كاجيجي واخرون، دار المريخ للنشر السعودية، ٢٠٠٦.
- (1) Abdallah W.M., International Transfer Pricing Policies. Decision-Making Guidelines for Multinational Companies, Quorum Books, London 1989.
- (2) Arnold J, Hope T., Accounting for Management Decisions, second edition, Prentice Hall, 1990.
- (3) Barfield J.T., Rainborn C.A; Dalton M.A., Cost Accounting. Traditions and Innovations, West Publishing Company, St. Paul, 1991.
- (4) Benke R.L., Jr Edwards J.D., Transfer Pricing. Techniques and Uses, National Association of Accountants, New York 1980.
- (5) Bigg.W.W: Cost Accounts, Mac Donald& Evans, Ltd, Great Britain 1972
- Burch J.G., Cost and Management Accounting. A Moderns Approach,
 West Publishing Company, New York 1994.
- (6) Deakin E.B., Maher M.W., Cost Accounting, second edition, Irwin, Homewood, Illinois, 1987.
- (7) Drury C., Management and Cost Accounting, second edition, Chapman & Hall, 1991.
- (8) Emmanuel C.R., Mehafdi M., Transfer Pricing, Academic Press, London 1994.

- (9) Horngren Ch.T., Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice- Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1991.
- (10) Kaplan R.S., Atkinson A.A., Advanced Management Accounting, third edition, Prentice Hall International 1998.
- (11) Killough L. N., Leininger W. E., Cost Accounting. Concept and Techniques for Management. West Publishing Company, St. Paul 1984.
- (12) Kotas R., Management Accounting for Hotels and Restaurants, second edition, Chapman & Hall, London 1994.
- (13) L.W. J Owler & J.L.Brown, Wheldons, Cost Accounting and Costing Methods, thirteenth. Edition. Macdonald & Evans Limited 1975
- (14) Wakar A; Morfologia bodzcow ekonomicznych, PWW, Warszawa 1963

رابعا: في معايير المحاسبة الدولية

- (١) القاضي حسين، حمدان مأمون: المحاسبة الدولية ومعايير ها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان ٢٠٨٨.
- (٢) مصطفى هلالي حسين: المعايير المحاسبية الدولية (الجذور -الحصاد-المستقبل)، ادوار المحاسبين ومراقب الحسابات في قرارات الادارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، الشارقة ٢٠٠٦.
- (٣) السيد احمد لطفي أمين: اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار الجامعية،

مصد ۲۰۰۸

- هيني فان جريوننج: معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق، ترجمة طارق حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة ٢٠٠٦.
- (٤) شريف توفيق محمد، على محمد سويلم حسن: استراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية مع

عولمة المعابير الدولية للمحاسبة ـ الزقازيق، مصر ٢٠٠٥ .

(°) قدوري صباح: اهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في الاقتصاد العراقي، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني عشر (التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور)، المنعقد بتاريخ ١٦-١٧ /٥/ ٢٠١٢ والمنشور في مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ٩٣ لسنة ٢٠١٢ المجلد الثاني، الصادرة عن كلية الادارة والاقتصاد في جامعة المستنصرية.