



محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئية

محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات المنشئي

تمهيد: تعريف أهم المفاهيم المستخدمة خلال هذه المحاضرة

مفهوم التكاليف والأعباء المالية

مفهوم الظاهرة الاقتصادية

ج- مفهوم مراكز التكلفة

وظيفة وأهداف محاسبة التكاليف

مبادئ توزيع (تحميل) التكاليف

مبدأ السببية

مبدأ الاستطاعة

ج- مبدأ الوسط الحسابي

4 - نظم محاسبة التكاليف SYSTEMS COSTING

4-1 نظام محاسبة التكاليف الواقعية SYSTEM COSTING ACTUAL

4-2 نظام محاسبة التكاليف المعيارية SYSTEM COSTING STANDARD

4-3 نظام محاسبة التكاليف العادية SYSTEM COSTING NORMAL

4-4- نظام محاسبة تكاليف جزئية

نظام محاسبة تكاليف واقعية جزئية

نظام محاسبة تكاليف معيارية جزئية

5- أساليب محاسبة التكاليف METHODES COSTING

1-5- محاسبة أنواع التكاليف

2-5- محاسبة مراكز التكلفة

3-5- محاسبة حملة التكلفة (المنتجات)

آ- طريقة القسمة البسيطة

ب- طريقة القسمة متعددة المراحل

ج- طريقة أرقام التكافؤ (التعادل)

د- طريقة العلاوات المجملة

هـ- طريقة العلاوات متعدّدة المراحل

4-5- محاسبة الإنتاج القسري (المتربط)

5-5- محاسبة المنتجات الداخلية

6- تحديد الانحرافات التكلفة

7- أسباب عدم انتشار محاسبة تكاليف حديثة في الاقتصادات غير الناضجة

عدم وجود كادر خبير لدى المنشأة

قصور في الهيكلية المطبقة في المحاسبة العامّة و في المنشأة

ج- جهل في معرفة مهام محاسبة التكاليف لدى الإدارة العليا للمنشأة

الخوف من ظهور الواقع المنشئي غير المرضي للعيان

هـ- صعوبات في تطبيق محاسبة تكاليف حديثة

8- أخطار عدم تطبيق محاسبة تكاليف حديثة

أخطار اقتصادية

أخطار إدارية واجتماعية

9- خاتمة

1- تعريف أهم المفاهيم المستخدمة خلال هذه المحاضرة

في أدبيات إدارة الأعمال - والتي تشكل المحاسبة ركناً هاماً من أركانها - يجد المرء مفاهيم أساسية كثيرة يختلف أو يتباين مضمونها من مؤلف لآخر. لذا أجد من الضروري قبل البدء بمعالجة هذا الموضوع الاتفاق على مضمون المفاهيم الأساسية التي ستستخدم خلال هذه المحاضرة.

أ- مفهوم التكاليف والأعباء المالية

إن استخدام وحدات عوامل الإنتاج (ساعات يد عاملة، ساعات آلات واليات،

مواد، مباني، عرصات ، إلخ.....) لصالح عملية الإنتاج يؤدي عادة لحصول

الظاهرة الاقتصادية المستثمرة (المنشأة) على إنجازات عينية و/أو خدمية تامة

الصنع أو نصف مصنعة. هذا الاستخدام الهادف المنشئي لوحدات عوامل الإنتاج

لا يعني استهلاكاً نهائياً (كما هو الحال في مجال الأسر) لهذه الوحدات وإنما

يعني استهلاكاً تحويلياً أو وسيطاً حيث بوساطته تنشأ إنجازات أخرى غالباً ما

تكون قيمتها السوقية أعلى من الأعباء المالية الذي سببها هذا الاستهلاك

التحويلي ، يطلق على هذا الاستهلاك التحويلي لوحدات عوامل الإنتاج تكلفة .

فالتكلفة إذن كل ما يستعمل من وحدات عوامل إنتاج في مجال تهيئة وشراء

وتخزين وتصنيع ومبيع الإنجازات في ظاهرة اقتصادية ما. وباختصار :

التكلفة هي قيمة استهلاك إنجازات خلال عملية إنتاج إنجازات أخرى. وهي

تشكّل القسم الأعظم من الأعباء المالية في الظاهرة الاقتصادية خلال الفترة

الإنتاجية .

كثيراً ما تستخدم الظاهرة الاقتصادية خلال الفترة الإنتاجية بعض وحدات

عوامل الإنتاج العينية أو الخدمية أو على شكل نقود خارج مجال عملية الإنتاج

(هدايا، تبرعات) فهذه الاستخدامات لوحدات عوامل الإنتاج تعدّ كلها أعباء

مالية وليست تكلفة. إذا نشأ العبء المالي بسبب عملية الإنتاج فهو عبء

إنتاجي وإلا فهو إما عبء مالي خارجي كالتبرعات والهدايا(وبعضهم يضيف

الضرائب للأعباء الخارجية) أو عبء مالي فوق العادة (حريق،سرقات،إفلاس

أحد الزبائن،إلخ.....).

هناك بعض التكاليف لا يقابلها عبء مالي إطلاقاً أو لا يقابلها عبء مالي بنفس

المقدار المحتسب فيطلق عليها تكاليف إضافية أو تكاليف محسوبة، مثلاً: أجرة رب العمل (المالك) ، فائدة رأس المال الخاص، علاوة المجاسرة الخاصة، أجرة العقارات الخاصة برب العمل والمستعملة لأغراض الظاهرة الاقتصادية. فهذه تقدم وحدات عوامل إنتاج وتستهلك خلال عملية الإنتاج ولكنه لا ينشأ عن استخدامها عبء مالي وإتمام محاسبة التكاليف يجب مراعاتها كتكاليف إضافية.

ب- مفهوم الظاهرة الاقتصادية

الظاهرة الاقتصادية هي تنظيم هادف لمجموعات عديدة من تركيبات عوامل الإنتاج COMBINATIONS-FACTORS-PRODUCTION بغرض خلق إنجازات عينية وغير عينية لإشباع رغبات سوقية أو اجتماعية بقصد الربح أو بقصد تأمين سلع أو خدمات بسعر التكلفة (لعدم إمكانية تقديمها من جهات أخرى). يطلق على الظاهرة الاقتصادية في الحياة العملية تسميات مختلفة: شركة، مؤسسة، مشروع، منشأة، مصنع، معمل، إدارة، الخ..... بما أن مفهوم الظاهرة الاقتصادية مفهوم عام وشامل ومضلل نوعاً ما سوف أستخدم كلمة منشأة خلال هذا العرض بمعنى ENTERPRISE في الإنكليزية و UNTERNEHMUNG في الألمانية حيث المنشأة تسعى باستمرار لتجديد وتحديث فعاليتها بغية خلق الجديد من الإنجازات أو تحسين نوعية الإنجازات (المعدّة للسوق) بهدف الحفاظ على استمراريتها السوقية.

ج- مفهوم مراكز التكلفة CENTERS COSTING

انطلاقاً من أن كلمة إنتاج بمعناها الواسع تعني أية تركيبة منشئية لعوامل الإنتاج يمكن تقسيم المنشأة وفقاً للوظائف الإنتاجية التالية: مشتريات، تخزين، تصنيع، نقل، مبيعات، إدارة، تطوير، خدمات اجتماعية. كما تقسم هذه المجالات المنشئية إلى أجزاء تحتية يطلق عليها عادة تسميات إدارية مختلفة وكل منها يشكل مركزاً إنتاجياً وتكلفياً بنفس الوقت ، لأنه خلال عملية الإنتاج تستهلك وفقاً لتعريف التكلفة سابق الذكر إنجازات أي تحوّل

لإنجازات أخرى.

لأغراض محاسبة التكلفة - التي تنطلق من وجهة نظر أخرى غير تلك التي تعتمد لوضع الهيكلية الإدارية للمنشأة - يعاد النظر في حدود المجال الوظيفي والعملي لكل مركز إنتاج/تكلفة ولتقسيماته الفرعية وتحدد الجهة المسؤولة عن استخدام عوامل الإنتاج في كل مكان عمل. كما أنه لضرورات العمل المحاسبي تنشأ مراكز تكلفة قيديّة تحمّل عليها بعض التكاليف لسريتها أو لعدم التمكن من تحميلها إلى جهة أخرى. وهنا يمكن القول: كل مركز إنتاج هو مركز تكلفة والعكس غير صحيح. باختصار التقسيم الهيكلي لا يتطابق بالضرورة مع التقسيم المحاسبي للمنشأة.

2 - وظيفة وأهداف محاسبة التكاليف

وظيفة محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً

أو PLANNING COSTS ستنشأ والتي ACTUAL COSTS

وتحديد معينة فترة خلال (معيارية أو تخطيطية تكاليف) STANDARD COSTS

أسباب الانحرافات الاستخدامية لعوامل الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصانعي

ومتخذي القرارات المنشئية خاصة في مجال السياسة السعريّة.

لتحقيق هذه الأهداف الرئيسة تحصر التكاليف وتبويب وفقاً لأنواعها (تكاليف يد عاملة،

تكاليف مواد، استهلاك أصول ثابتة، فوائد، إلخ.....) ولكل مركز تكلفة على انفراد. هذا

التوزيع يساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف ، كما

يسهل عملية توزيع التكاليف وفقاً لمبدأ السببية على حملة التكاليف (الإنجازات

المنشئية) خلال مدة معينة (سنة، شهر).

لتسريع عملية اتخاذ القرار المنشئي تستخدم المقارنة المحاسبية قصيرة الأجل (مثلاً

الشهرية) فبوساطتها تتم المقارنة بين تكلفة وحدة المنتج (حامل التكلفة) وبين قيمتها

السوقية الفعلية أو المتوقعة. تعدّ محاسبة التكاليف قصيرة الأجل من أهم ما تعتمد عليه الإدارة الحديثة أثناء صنع واتخاذ القرارات ، لأن هذا النوع من محاسبة التكاليف يتميّز بصفتين أساسيتين لا تتميّز بهما المحاسبة المالية السنوية:

إن المحاسبة المالية السنوية تأتي عادة متأخرة عدة أشهر بعد انتهاء العام المالي أي خلال العام المالي الجديد. بينما يمكن الحصول على نتائج محاسبة التكاليف عند الطلب.

تظهر المحاسبة المالية في قائمة الأرباح والخسائر التكاليف وفقاً لأنواعها والإيرادات وفقاً لأنواع الإنجازات المنشئية (المنتجات = حملة التكلفة) وبهذا

لا تستطيع المحاسبة المالية بيان الجدوى الإنتاجية (إيرادات إنتاجية ناقص أعباء

إنتاجية) لكل منتج على انفراد. وبذلك تضيع على الإدارة معلومات هامة لا يمكن الحصول عليها إلا بوساطة محاسبة تكاليف دقيقة (محاسبة حملة التكلفة).

3- مبادئ توزيع (تحميل) التكاليف

أسباب عملية ولأسباب تتعلق بسياسة المنشأة نفسها لا يمكن توزيع التكاليف وفق نفس الطريقة

(المبدأ) على مراكز التكلفة و/أو على حملة التكلفة (المنتجات). فمبادئ التوزيع (التحميل)

المتعارف عليها عديدة وتستخدم في المنشأة الواحدة لجانب بعضها البعض وأهمها مبدأ السببية ومبدأ الاستطاعة ومبدأ الوسط الحسابي .

مبدأ السببية

وفقاً لمبدأ السببية يحمل كل مركز تكلفة وكل منتج التكلفة التي سببها فعلاً وهذا يتطلب

تنظيماً دقيقاً لحصر أنواع التكاليف والمنتجات على مستوى أمكنة العمل . في حال عدم

إمكانية تطبيق هذا المبدأ على بعض التكاليف يمكن استخدام أحد المبدأين الآخرين.

مبدأ الاستطاعة الربحية

بما أن التكاليف الثابتة على المدى القصير لا تتغير بتغير درجة استخدام الطاقة الإنتاجية

لذا لا يمكن توزيع هذا النوع من التكاليف وفقاً لمبدأ السببية، بل يجب توزيعه على حملة

التكاليف وفقاً لنسبة مشاركة كل حامل تكلفة (منتج) في تكوين الربح في الفترات السابقة،

(أو وفقاً لنسبة مساهمة المنتج في المبيعات المنشئية إذا كان الربح لعدة فترات مالية صفراً).

ج- مبدأ الوسط الحسابي

عندما لا يستطيع توزيع أحد أنواع التكاليف على مركز التكلفة أو على حامل التكلفة وفقاً

لأحد المبدئين سابقى الذكر يستعان بنسبة الوسط الحسابى لتكاليف مركز التكلفة وللمنتج من التكاليف الوسطية الكلية للمنشأة خلال الفترات المالية السابقة. هذا يجبر محاسب التكاليف على استخدام ما يسمى بنظام محاسبة التكاليف العادية COSTING NORMAL SYSTEM .

4- نظم محاسبة التكاليف SYSTEMS COSTING

عملياً تستعمل فى المنشآت الكبرى خاصة (فى البلدان الناضجة اقتصادياً) عدة نظم تكاليف لجانب بعضها البعض بغية إجراء عملية المقارنة والمراقبة التكلفة واتخاذ القرار المنشئى السديد. سأشرح الآن باقتضاب هذه الأنظمة المحاسبية التكلفة الشهيرة.

4-1- نظام محاسبة التكاليف الواقعية SYSTEM COSTING ACTUAL

يتضمن هذا النظام حصر وتبويب وتوزيع التكاليف الواقعية (الوحدات المستخدمة فعلاً لكل عامل من عوامل الإنتاج مضروبة بأسعارها الحقيقية) وبدون تنقية تأرجح الأسعار ومع مراعاة الاستخدام الفعلى للموارد والطاقة الإنتاجية. هذا النظام يعتمد إذن على واقعات التكلفة الفعلية للزمن الماضى وللفترة الجارية. يطلق على المحاسبة الواقعية أيضاً المحاسبة اللاحقة لاستخدامها واقعات الزمن الماضى.

4-2- نظام محاسبة التكاليف المعيارية COSTING STANDARD

SYSTEM (or PLANNING COSTING)

فى المنشأة الألمانية والأميركية المتوسطة والكبيرة تحتسب مسبقاً تكلفة كل نوع من أنواع التكاليف بعد دراسة وافية وذلك استناداً إلى لوائح التصنيع ودراسات ساعات العمل فى أمكنة العمل واستثناساً بالتكاليف الوسطية العادية المنقاة من تأرجح الأسعار وعوامل الصدفة، أى تعتمد مسبقاً تكاليف يتوقع حدوثها وفقاً لبرنامج الإنتاج خلال الفترة المالية المقبلة وتوزع قبل البدء بتنفيذ برنامج الإنتاج المقبل على مراكز التكلفة وعلى حملة التكلفة (المنتجات) ويطلب من المسؤولين عن مراكز التكلفة/الإنتاج الالتزام بها. أى أن هذه التكاليف لها صفة الإلزام.

تعدّ التكاليف المعيارية (التخطيطية COSTS PLANNING) الأساس فى المقارنة مع التكاليف الواقعية COSTS ACTUAL من أهم ركائز صنع واتخاذ القرارات المنشئية

وهي نوع من أنواع محاسبة التكاليف المسبقة لكونها تحدد التكاليف قبل حدوثها.

4-3- نظام محاسبة التكاليف العادية (الوسطية) COSTING NORMAL

SYSTEM

يعتمد هذا النظام لمحاسبة التكاليف على التكاليف الوسطية فيحسب لكل نوع من أنواع التكاليف الوسط الحسابي لوحداته التي استعملت خلال عمليات الإنتاج للفترات الماضية ولكل مركز تكلفة ولكل منتج على انفراد. يحصل المرء على التكلفة العادية لأحد أنواع التكلفة عن طريق ضرب الوسط الحسابي لوحداته المستخدمة مع الوسط الحسابي لسعر هذه الوحدات. إذن يعتمد هذا النظام على واقعات وأسعار وسطية لفترات مالية سابقة لذا يطلق على هذه المحاسبة محاسبة وسطية لاحقة .

4-4- محاسبة تكاليف جزئية

في حال حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف كافة (ثابتة ومتغيرة) في منشأة ما يطلق على هذه المحاسبة محاسبة تكاليف تامة وبغض النظر عن نظام محاسبة التكاليف المتبع (واقعي، معياري، عادي/وسطي)، ولكن لأسباب عملية وللدقة في التوزيع تقسم التكاليف في المنشآت ذات المحاسبة الحديثة إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة ولأهداف المراقبة تستخدم في محاسبة التكاليف التكاليف المتغيرة فقط وذلك لسهولة تحميلها للإنجازات وفقاً لمبدأ السببية. يطلق على هذا النظام محاسبة تكاليف جزئية وهو على نوعين:

محاسبة تكاليف جزئية واقعية

محاسبة تكاليف جزئية معيارية.

أ- محاسبة تكاليف جزئية واقعية

إذا اعتمدت في نظام محاسبة التكاليف الجزئية التكاليف المتغيرة الواقعية، يطلق على هذا النظام نظام محاسبة التكاليف الجزئية الواقعية. هذا النظام يحمل كل نوع من حملة التكاليف (المنتجات) المنشئية التكلفة الواقعية المتغيرة التي سببها وبراغي التكاليف الثابتة ككتلة واحدة في نهاية الفترة المالية الجارية.

ب- محاسبة تكاليف جزئية معيارية

يعتمد هذا النظام لمحاسبة التكاليف التكاليف المعيارية المتغيرة حيث على أساسها تتم

مراقبة مراكز التكلفة ومراقبة تكلفة كل منتج على انفراد وذلك عن طريق مقارنة التكاليف الواقعية المتغيرة مع التكاليف المعيارية المتغيرة لكل مركز تكلفة ولكل منتج على حدة.

تجدر الإشارة بأنه يطلق في أدبيات إدارة الأعمال على محاسبة التكاليف الجزئية أيضاً محاسبة التكاليف الحدية أو الهامشية وذلك بافتراض أن دالة التكاليف تابع من الدرجة الأولى وهو لهذا خطي المنحنى . بهذه الحالة فقط تتطابق التكلفة الحدية مع التكلفة الجزئية لكون ميل الدالتين متساوٍ في كل نقاط المنحنى.

تعدّ محاسبة التكاليف الجزئية ضرورية، بل لا يمكن الاستغناء عنها لتحديد سعر العطاء على المدى القصير ولمساعدة المنشأة على التأقلم السريع من جرّاء تآرجحات درجة استخدام الطاقة الإنتاجية. غير أنها قاصرة في تحديد التكلفة التامة للمنتج ولكل نوع من أنواع الإنجازات المنشئية. لذا تستعمل لجانبها محاسبة التكاليف التامة.

5- أساليب محاسبة التكاليف METHODES COSTING

لتحديد وحصص وتوزيع التكاليف المنشئية على مراكز التكلفة وعلى حملة التكلفة ومقارنتها مع التكاليف الإلزامية (المعيارية) تستعمل عدة أساليب (METHODS) يتم بعضها بعضاً. سأشرح في الفقرات التالية أهمها:

5-1- محاسبة أنواع التكاليف

مهمة محاسبة أنواع التكاليف تحديد أنواع التكاليف وحصص تكاليف كل منها تدريجياً حسب نشوتها خلال عملية الإنتاج. فهي تجيب على السؤال: ما هي التكاليف التي وقعت خلال عملية الإنتاج وخلال مدة معينة؟ للتعرف على بنية التكاليف من وجهات نظر مختلفة وذلك تسهياً لعملية صنع واتخاذ القرار المنشئي يجري عادة حصص وتبويب أنواع التكاليف وفقاً لوجهات النظر التالية:

وفقاً لعوامل الإنتاج المستخدمة:

تكاليف يدعامة، تكاليف مواد، تكاليف استهلاك الأصول الثابتة، تكاليف فائدة

رأس المال (غريب وخاص)، تكاليف خدمات غير(النقل، القضاء، التأمين، الاستشارات، الخ.....)، تكاليف الطاقة(كهرباء، محروقات، غاز' بخار)، تكاليف متفرقة (هاتف، ماء، ضرائب، رسوم، اشتراكات).

وفقاً للوظائف الإنتاجية الطبيعية:

ج- وفقاً لإمكانية التحميل المباشرة أو عدمه

تكاليف مباشرة: (تكاليف وحيدة) وتكاليف غير مباشرة (مشتركة) وتكاليف شبه مشتركة،

التكاليف الوحيدة: يمكن توزيعها مباشرة على حملة التكلفة.

التكاليف المشتركة: لا يمكن توزيعها مباشرة وفقاً لمبدأ السببية على حملة التكلفة بل يجب تجميعها مؤقتاً في مركز تكلفة قيدي (مثلاً استهلاك الأصول الثابتة للمباني والآليات والآلات والعدد ورسوم التأمين والخ.....) ثم توزع على حملة التكلفة وفقاً لنظم العلاوات المختلفة.

تكاليف شبه مشتركة: تسهياً لعملية توزيع التكاليف تعدّ بعض التكاليف الوحيدة تكاليف مشتركة مع أنه بالإمكان حصرها وتوزيعها كتكاليف مباشرة وفقاً لمبدأ السببية (مثلاً كتكاليف الإنارة والماء والغراء والمسامير) بل يجري توزيعها على حملة التكلفة وفقاً لأحد قواعد علاوات التوزيع المتبعة في الحياة العملية.

د- وفقاً لمطابقة التكاليف مع الأعباء المالية أم لا

تقسم التكاليف إلى تكاليف مطابقة للأعباء المالية وتكاليف محسوبة (غير مطابقة للأعباء المالية) أو إلى تكاليف جرى حصرها في المحاسبة المالية وتكاليف