

نظام واحد للتكاليف أم نظم متعددة ؟

One cost System or Several Systems ?

دكتور

أحمد محمد زامل

مدرس المحاسبة

كلية التجارة جامعة الزقازيق



## نظام واحد للتكاليف ام نظم متعددة ؟

### One cost System or Several Systems ?

مقدمة :

لقد نبعت فكرة هذا البحث من واقع مقابلات شخصية أجراها الباحث مع المسؤولين فى العديد من الشركات الصناعية - قطاع عام وخاص - فى مدينتى الزقازيق والعاشر من رمضان ، حيث تبين وجود اجماع فى الرأى على عدم كفاية نظم التكاليف التقليدية فى ظل المنافسة القوية سواء فى الأسواق المحلية أو الأسواق الخارجية ، فهذه النظم مصممة أساساً لخدمة هدف أساسى وهو تحديد تكلفة وحدة المنتج وبالتالي تقييم المخزون السلى وتحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ، ومن ثم فهذه النظم لاتستطيع توفير معلومات دقيقة ومناسبة فى الوقت المناسب للمسؤولين بما يساعدهم فى مجالات الرقابة واتخاذ القرارات ، الأمر الذى ينعكس أثرة على كفاية التشغيل بما يرفع مستواها ويحقق لها الفاعلية .

وكرر فعل لذلك - كما أوضحت للباحث - حاولت بعض الشركات اعادة تصميم النظم الحالية بها ، ولكن النتائج جاءت مخيبة للأمال بكل أسف ، وفيما يلى عرض لبعض من هذه المحاولات فى مجالات نشاط مختلفة على سبيل المثال :

١ - شركة للغزل والنسيج أدى نظام التكاليف بها دوراً كبيراً فى مجال تقدير التكاليف الاجمالية للمنتج ، ولكن النظام فشل فى مجال الرقابة على التكاليف وأيضاً فى مجال اتخاذ القرارات . حيث يعتمد - النظام - على تجميع تكاليف المنتج فى كل خطوة من خطوات الإنتاج كما حدث فعلاً ، ومن ثم فان أى أنحرافات ( فروق ) فى التكاليف تمتص اولاً بأول طوال العملية الإنتاجية . وبعبارة مختصرة فان هذا النظام يوفر تقارير دورية عن التكاليف الفعلية التى تتحملها الشركة فى سبيل انتاج كل منتج من منتجاتها ، ولكنه لا يوفر معلومات تمكن من تشجيع وتقييم مجهودات تخفيض التكلفة التى يبذلها مديرو الانتاج .

ونظراً لتحول المنافسة الى مجال التكلفة ، بمعنى أن العامل الذى تتحكم فيه المنشأ هو جانب التكلفة وليس السعر الذى تتحكم فى تحديده الكثير من العوامل التى تخرج من نطاق ادارة وتحكم الادارة ، ومن ثم فان المنشآت تتنافس فيما بينها على توفير السلعة المطلوبة بالجودة المطلوبة

بتكلفة اقل ، فانها - أى المنشأة - تكون مضطرة الى وضع نظام جديد أو على الاقل تطوير النظام القائم بما يوفر للمسؤولين معلومات يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها عن كفاية الانتاج .

ومن هذا المنطلق قامت الشركة المذكورة باستبدال نظام التكاليف السابق الاشارة اليه بنظام آخر جديد يمكن من فصل فروق التكلفة فى مراكز التكلفة التى تحدث فيها ، الامر الذى أثار اعتراض رجال التسويق والمسؤولين على الادارة التجارية بالشركة نظراً لان هذا النظام الجديد لا يوفر إلا معلومات عن التكلفة المعيارية للانتاج ، بالتبعية فانهم فقدوا المعلومات التى كان يوفرها لهم النظام القديم والخاصة بالتكاليف الفعلية وبعد الكثير من النقاش والجدال والخلاف قامت الشركة بفحص النظام الجديد وتقييمه وتعديله بغرض الحصول على مخرجات النظام القديم ولكن النتيجة كانت غير مشجعة أيضاً غير مرضية ومن ثم فان الخلاف مازال مستمراً

٢- شركة أخرى لديها نظام ممتاز للتكاليف يوفر أساساً سليماً للرقابة على التكاليف وقياس كفاية الانتاج حيث يوفر تقارير دورية عن عناصر التكاليف المختلفة وكفاية استخدامها إلا أن هذا النظام لا يوفر المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية التى تعكس نتائج الاعمال والمركز المالى للمنشأة . كما أنه لا يوفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الادارية .

هذا وقد قامت الشركة باعادة تصميم النظام فى الفترة الاخيرة حتى يمكن توزيع الاعباء الاضافية على المنتجات باستخدام الاساس المناسب الامر الذى أدى تحول النظام الى هدف تحديد نتائج الاعمال وتقييم المخزون السلى وابتعاده عن هدف الرقابة على التكاليف .

٣- شركة ثالثة لديها نظام التكاليف ممتاز يمكنها من تجميع التكاليف والتقارير عنها حسب مراكز التكلفة المختلفة ، وحسب المناطق الجغرافية ، وكذلك حسب مستويات المسئولية المختلفة ، وعن طريق مقارنة تكاليف التشغيل مع أرقام الموزانة التخطيطية المحددة مقدماً وأيضاً مع البيانات المتعلقة بنفس الفترة من السنة السابقة يوفر النظام أداة ممتازة للرقابة على التكاليف وزيادة الانتاجية .

ولكن نتيجة لعدم التنظيم والمنافسة القوية تدهور حال الشركة وإتضح للمسؤولين ان نظام التقارير الخاص بالشركة لا يوفر أى معلومات يمكن أن تساعدهم فى تحديد تكلفة المنتج أو فى تحديد السعر المناسب أو تقرير التوقف عن مزاولة النشاط بصفة مؤقتة أم الاستمرار فيه .

والسؤال الذى يطرح نفسه فى ضوء ما سبق هو :

### لماذا تواجه العديد من المنشآت مثل هذه الصعوبات ؟

ولعل الاجابة تكمن - فى رأى الباحث - فى فشل مصمم نظم التكاليف فى ادراك أن هذه النظم تهدف فى المقام الاول الى توفير المعلومات اللازمة لمقابلة كل من :

١ - الاحتياجات الداخلية ، التى تتمثل فى تخطيط الأرباح ، وضع موازنة النشاط ، الرقابة على عناصر التكاليف ، تقييم ربحية المنشأة ، تقييم الأداء وترشيد القرارات الادارية .

٢ - الأحتياجات الخارجية ، التى تتمثل فى تقييم المخزون السلى بغرض تحديد صافى دخل المنشأة ، مقابلة أحتياجات النظام المحاسبى الموحد ، الحصول على قروض ، الوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية من معلومات وبيانات عن المنشأة .

وهكذا يتضح تعدد المجالات التى تتطلب وجود نظم للتكاليف توفر المعلومات المناسبة لها ، هذه المجالات أو الأهداف يمكن تبويبها فى ثلاث مجموعات شاملة هى :

١ - تقييم المخزون السلى وتحديد نتائج الأعمال .

٢ - الرقابة على عناصر التكاليف والعمليات .

٣ - ترشيد السياسات والقرارات الادارية .

وتجدر الاشارة الى أنه حتى إذا أدرك مصممون نظم التكاليف مدى أهمية هذه الأهداف وكيف تختلف متطلبات كل منها من معلومات ، فإن مجهوداتهم تصطدم باصرار المسئولين بالمنشآت المختلفة على ضرورة وجود نظام واحد معتمد للتكاليف . . . الامر الذى يتعرض له هذا البحث وهو محاولة الاجابة على التساؤل الذى أتخذ كعنوان له وهو :

### نظام واحد للتكاليف أم نظم متعددة بالمنشأة ؟

وتجدر الاشارة الى أن المقصود هنا ليس هو نظام التكلفة الموحدة الذى يعنى مجموعة من المبادئ والأسس والطرق والاجراءات المحاسبية التى تصلح لتطبيق فى جميع المنشآت المكونة لصناعة معينة ، وذلك لتوحيد طرق قياس الانتاج فى المنشآت المتماثلة ، حتى يمكن اجراء مقارنات صحيحة بين تكلفة الاصناف الموجوده فى هذه المنشآت وفرض الرقابة الخارجية عليها . ولكن المقصود هنا هو نظام واحد للتكاليف يوفر - فى نفس الوقت - كافة متطلبات الأهداف الثلاثة

السابق الإشارة إليها من معلومات مناسبة .

فالتفرقة هنا بين النظام الواحد والنظم المتعددة تتأسس على مدى قدرة النظام على توفير المعلومات المناسبة لتحقيق الأهداف المتعددة جميعها ( أى نظام واحد ) أم لا يستطيع النظام إلا توفير المعلومات المناسبة لهدف واحد فقط ومن ثم تتعدد النظم بتعدد الاهداف التى تتطلبها الادارة (نظم متعددة) .

وحتى يمكن الاجابة على التساؤل السابق بشكل مقنع للمسئولين بأى منشأة ، يتطلب الامر التعرف على متطلبات كل هدف من أهداف نظم التكاليف من معلومات حتى يكون هؤلاء المسئولين على بينة من أمرهم وتكون درجة مهمتهم لهذه المعلومات أكثر عمقاً وإدراكاً .

فى ضوء ماسبق فان الدراسة فى هذا البحث تنقسم إلى ثلاثة أجزاء متكاملة هى :

١ - تعريف نظام التكاليف .

٢ - متطلبات أهداف نظم التكاليف من المعلومات .

٣ - الخلاصة والنتائج .

### أولاً : تعريف نظام التكاليف

بصفة عامة " النظام هو وحدة تتكون من أجزاء تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق عديد من الاهداف " . (١) أما نظام التكاليف فهو مجموعة من المستندات والسجلات والدفاتر والتقارير والاجراءات الخاصة بحصر وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها وتحميلها والتقارير عنها بغرض تحقيق الاهداف التى تصبو إليها إدارة المنشأة من هذا النظام . (٢)

---

(1) S. A . Moscove & M. G. Simkin , " Accounting Information Systems

: Concepts and practice for Effective Decision Making , "  
John Wiley & Sons, N. Y ., 3 ed ed ., 1987, P . 2 .

(2) a : J. Gray & D. Ricketts, " Cost and Managericil Accounting " ,  
.Mc Graw \_ Hill Int . Book Co ., London, 1982 , P.2

b : C.T. Horngren , " Cost Accounting : A Managerial Emphasis, "  
prentice \_ Hall , Inc ., N.J ., 5 th ed ., 1982 , p . 4

فالنظام المحاسبي للتكاليف ماهو إلا وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمشروع طبقاً لمبادئ وأسس عملية يتفق عليها وعرض هذه البيانات بطريقة منظمة باستخدام تقارير دورية لبيان ظروف ونتائج العمليات ، وذلك لتحقيق أهداف التكاليف فى تحديد تكلفة الانتاج والتخطيط والرقابة (٢) ويتم التقرير عن بعض من هذه المعلومات فى قوائم الدخل والمركز المالى التى تقدم للأطراف الخارجية مثل حملة الاسهم والدائنين ، أما معلومات التكاليف الاخرى فتقدم فى تقارير خاصة لادارة المنشأة لأستخدامها فى تقرير مايجب أن يكون عليه النشاط بالمنشأة . فنظام التكاليف هو نظام معلومات كمى رئيسى فى كل منشأة ، يجب أن يوفر المعلومات اللازمة للوفاء بالاغراض الثلاثة السابق الاشارة إليها فى مقدمة هذا البحث بمعناها الشامل :

١- اعداد تقارير خارجية لحملة الاسهم ، الدائنين ، الجهات الحكومية ، وغيرها من الجهات الخارجية الاخرى

٢- اعداد تقارير داخلية للاستخدام فى مجال تخطيط ورقابة العمليات العادية التى تتم يوميا

٣- اعداد تقارير داخلية للاستخدام فى مجال اتخاذ القرارات الغير عادية ووضع الخطط والسياسات العامة .

## ثانياً : متطلبات اهداف نظم التكاليف من المعلومات

مما لاشك فيه أن كلاً من ادارة المنشأة والجهات الخارجية المختلفة تهتم بأهداف نظم التكاليف السابق الاشارة اليها وان اختلفت درجة التركيز على كل منها ، ويعرض ابحاث فى الجزء متطلبات كل هدف من معلومات تستمد من نظام التكاليف كأس لابد منه حتى الوصول الى اجابة محددة ومقنعة للتساؤل المطروح كعنوان لهذا البحث .

( أ ) تقييم المخزون السلعى وتحديد نتائج الاعمال :

اقتصر مهمة نظم محاسبة التكاليف فى أول الامر على مقابلة الاحتياجات من معلومات

---

(٢) د . محمد كمال عطية ، عبدالله عبد الرحمن باغشن ، المعانى العلمية لمصطلحات ، محاسبة التكاليف منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨١ ، ص ٧٦ .

التكاليف اللازمة لاعداد قوائم الدخل والمركز المالى . ففى ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP يجب أن توزع التكاليف الجارية للانتاج على كل البنود المنتجة ، ومن ثم فان نظم تقييم المخزون السلى تقسم هذه التكاليف ( مواد مباشرة ، اجور مباشرة ، وأعباء اضافية ) بين البنود المباع ( المبيعات ) والبنود التى مازالت بمخازن المنشأة ( المخزون السلى ) . وطالما أن التوزيع قد تم بشكل يتسم بالدقة - وان كان اجماليا - التقارير المالية يكون قد تم الوفاء بها .

هذا الامر يتطلب التحديد الواضح لتكلفة المنتج ، والتى يقصد بها عناصر التكاليف التى لها القدرة على الالتصاق أو التجمع لتكون جزء من تكلفة السلعة والتى تتبعها اينما اتجهت ، فاذا بيعت السلعة المنتجة اصبحت هذه التكاليف هى تكاليف البضاعة المباع ( تكلفة الصنع للمبيعات ) ، أى تحوت الى مصروف واتجهت الى قائمة الدخل لمقابلة ايرادات الفترة تمهيدا لقياس الربح ، أما اذا تحوت السلعة المنتجة الى مخزون سلى بقيت معها تكاليفها وأصبحت تكلفة غير مستنفذة ، أى أصل من أصول المنشأة وتظهر فى قائمة المركز المالى .

إن عدم التحديد الدقيق والواضح لتكلفة المنتج يؤدى بلاشك بالمسؤولين إلى إختيار إستراتيجيات تنافسية خاسرة ، مثل عدم التركيز على المنتجات ذات الربحية العالية ، أو تسعير هذه المنتجات بأسعار مغالى فيها أو التوسع فى التعهدات بالنسبة لخطوط إنتاج تتسم بالتعقيد وفى نفس الوقت ذات ربحية منخفضة . أن إصرار المسؤولين على مثل هذه الاستراتيجيات الخاسرة والاستمرار فيها يرجع إلى عدم توافر مصادر بديلة للمعلومات توفر للمسؤولين مؤشرات معينة عندما تتسم تكلفة المنتج بعدم الدقة ، فقط لاتتضح الامور الا بعد عدة سنوات بواسطة مؤشرات أخرى مثل إنخفاض ربحية المنشأة او انخفاض حصتها فى السوق .

وعند تحديد المعلومات اللازمة لتقييم المخزون السلى وتحديد نتائج الاعمال يجب أخذ مايلى فى الحسبان :

### (١) توزيع التكاليف الغير مباشرة :

من الضرورى عند تحديد تكلفة المنتج أن يتم تقدير نصيب وحدة المنتج من التكاليف الغير مباشرة سواء التى تتفق فى أقسام الانتاج أو فى أقسام الخدمات . وتجدر الاشارة فى هذا الصدد إلى أن مبادئ المحاسبة المالية لاتقتضى بالضرورة توافر علاقة سببية بين الاعباء الاضافية المحملة من ناحية وأساس التحميل وأيضا متطلبات كل منتج من المنتجات من ناحية أخرى ومن ثم فالعديد من المنشآت مازالت تستخدم الاجور المباشرة كأساس لتوزيع الاعباء الاضافية



بالرغم من أن هذه الاجور قد لاتمثل إلا نسبة لاتزيد عن ٥ ٪ من إجمالي التكاليف الصناعية .

علاوة على ذلك فإن المنشآت يمكن أن تستخدم معدل تحميل شامل لتحديد نصيب وحدة المنتج من الاعباء الاضافية بغض النظر عن تنوع وتعدد العمليات الصناعية التي تمر بها وحدة المنتج هذه . لهذا فإن تقديرات تكلفة المبيعات أو قيم المخزون السلى لن تكون موضع شك مراجعى الحسابات ومن ثم لن تخضع لفحص دقيق من جانبهم نظراً لان المنشأة أتبعث طريقة إجمالية تتسم بالبساطة فى توزيع الاعباء الاضافية على المنتجات وذلك على الرغم من أن خطة المنشأة لتوزيع هذه الاعباء ربما لاتتوافق مع عملية الانتاج الاساسية أو مع متطلبات المنتجات المختلفة التى تستنفذ موارد المنشأة .

### (٢) مرونة التكاليف :

كما هو معلوم تبوب عناصر التكاليف فى ضوء علاقتها بالتغيرات فى حجم النشاط فى الاجل القصير الى تكاليف متغيرة واخرى ثابتة ، وتتطلب عملية تحديد تكلفة المنتج ومن ثم تقييم المخزون السلى وتحديد نتائج الاعمال ضرورة تحديد اى من عناصر التكاليف متغيرة وأيها ثابتة واختيار نظرية التكاليف التى يتم فى ضوءها تحديد تكلفة المنتج وتكلفة الفترة ، هل هى نظرية التكاليف الاجمالية ام المستغلة ام المتغيرة ام المباشرة .

ولكى يعكس نظام التكاليف بيانات التكاليف هذه يجب أن يتضمن ليس فقط أنوات القياس المرتبطة بحجم النشاط والخاصة بتتبع ربط التكاليف بالمنتجات مثل ساعات العمل المباشر ، ساعات دوران الآلات ، وكميات الخامات ، بل يجب أن يتضمن أيضاً المقاييس التى تخص عدد مرات اعداد وتجهيز الآلات ، عدد مرات المحص والاستلام ، قطع الغيار ، . . . الخ وبعبارة مختصرة يجب أن يوضح كيفية تغير تكاليف الانتاج غير المباشرة بالنسبة لكل من حجم النشاط والانشطة الضرورية لانتاج منتجات متعددة باستخدام نفس التسهيلات .

### (٣) نطاق النظام :

نظام التكاليف الجيد الذى يوفر المعلومات اللازمة لتقييم المخزون السلى وتحديد نتائج الاعمال يجب ان يوفر تقارير لاتتضمن فقط تكلفة الموارد اللازمة لتحويل المواد الخام والمكونات الاخرى المشتراه الى بنود تامة الصنع ، بل تتضمن أيضاً تكلفة الموارد المستنفذة فى سبيل ايجاد قناة تسويق جديدة ، خلق الطلب على منتجات المنشأة والوفاء به ، خدمة المنتج ، توفير الخدمات المعاونة مثل التصميم الهندسى ، تطوير العمليات ، الشراء ، نظم المعلومات ، التحليل المالى ، تحليل

## التكاليف ، والادارة العامة .

وجدير بالذكر ان نظام التكاليف الجيد الذى يوفر المعلومات اللازمة لتقييم المخزون السلى وتحديد نتائج الاعمال يمكن ان يتجاهل مجموعتين من التكاليف هما :

# التكاليف المدفوعة للحصول على منافع مستقبلية ، مثل تكاليف البحوث والتطوير . فقواعد المحاسبة المالية تقتضى إستنفاد هذه التكاليف خلال الفترة التى أنفقت فيها . أما للاغراض الادارية فيجب اعتبار هذه التكاليف إستثمارات فى منتجات مستقبلية و ليست تكاليف للمنتجات الحالية .

# تكاليف الطاقة العاطلة ( الغير مستغلة ) وهى تكلفة فى فترة معينة ترجع الى إنخفاض لودى فى المبيعات أو إستثمار لمواجهة نمو السوق فى المستقبل . ومن البديهي أن توزيع هذه التكاليف سوف يؤدى بلا شك الى تشويه تقديرات تكاليف الانتاج .

### (ب) الرقابة على التكاليف والعمليات :

تهتم الرقابة - طبقاً لمفهومها الحديث - بمراقبة تصرفات الاشخاص الذين يقومون باستخدام وتشغيل العناصر المادية المختلفة بالمنشأة ، مثل عناصر التكاليف والايادات والاصول والخصم ، وذلك بدلاً من مراقبة هذه العناصر نفسها . وبعبارة أخرى يمكن التحكم فى أداء الاشخاص المسؤولين عن العناصر المادية بالمنشأة ، فاذا كانت هناك اخطاء فى الاداء أو إنحرافات عن الاهداف المخططة وجب دراستها وتحديد مسبباتها ومعرفة المتسبب فيها حتى يمكن تجنبها مستقبلاً .

لهذا يجب أن يوفر نظام الرقابة على التكاليف والعمليات معلومات دقيقة ومناسبة للمسؤولين عن أدائهم وأداء مرؤوسيهم ، الامر الذى يتطلب ضرورة توافق نظام التكاليف مع مستوى المسؤولية الذى يضطلع به هؤلاء المسؤولين ، ويفرض الرقابة على التغيرات المعروفة فى سلوك التكلفة ، وكذلك يخفض تأثير توزيع التكاليف ومن ثم يمكن القول أن العمليات الحسابية فى محاسبة التكاليف لايجب أن تكون جزء من نظام الرقابة على التكاليف والعمليات نظراً لأنها تحجب المعلومات التى يحتاجها المسئول عن مركز التكلفة لكى يزاول نشاطه بفاعلية .

وعند تحديد المعلومات اللازمة لاحكام الرقابة على التكاليف والعمليات يجب أخذ ما يلى فى

الحسيان :

## (١) تكرار قياس الاداء :

تقوم المنشآت بقياس الاداء عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع المستويات المعيارية أو المخططة . هذه المقارنات يمكن أن تتم دورياً أو عند إتمام العمل . وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تتبع التقارير التي تتضمن هذه المعلومات دورة عملية الانتاج التي تخضع لعملية القياس ففى الاقسام التي تنتج مئات الاجزاء كل ساعة يجب التقرير عن المستنفذ من الخامات وساعات العمل البشرى والآلى والخدمات الاخرى بشكل يومى أو حتى كل ساعة . اما فى نظام الرقابة فى اقسام الخدمات فيمكن ان تكون الفترة التي يغطيها التقرير اطول .

من الواضح انه من غير المفيد الحصول على تقارير تكاليف شهرية لعملية صناعية ينتج عنها العديد من وحدات المنتج النهائى كل ثمانية ، فالمسئول الذى يراقب عمل كل ساعة أو كل يوم لايرغب فى أستلام تقرير اجمالى للانحرافات التي حدثت فى هذا العمل فى منتصف الشهر التالى مثلا . ومن ناحية اخرى وينفس المنطق فان تقارير التكاليف الدورية اليومية أو الاسبوعية سوف تؤدي الى ارباك أو تشويش المعلومات فى الاقسام التي تستغرق عدة أشهر فى تجميع آلة معقدة أو انتاج منتج معين .

وتجدر الاشارة الى أنه بالنسبة للعمليات التي تخضع للرقابة بواسطة الحاسب الآلى فان البيانات الرقمية يمكن الحصول عليها لتسجيل ماذا أنتج ومتى تم الانتاج وكمية الانتاج . فالمنشآت لم تعد فى حاجة الى تجميع بيانات الانتاج بواسطة النظم التقليدية مثل ساعات الايقاف وغيرها ، فنظم الرقابة على التكاليف يمكنها تسجيل هذه البيانات وتغيير تقارير دورية تتسم بالدقة بخصوص المخرجات الفعلية والموارد المستنفذة .

## ٢ - مرونة التكاليف :

تتطلب عملية الرقابة على التكاليف والعمليات معرفة وفهم أى من عناصر التكاليف ثابتة وأيها يتغير فى الاجل القصير مع التغيرات فى حجم النشاط . وغنى عن البيان أن تبويب التكاليف بهذا الاسلوب يسمح باعداد الموازنة المرنة التي يمكن تعديلها فى ظل التغيرات فى مستويات النشاط فيما يتعلق بالمستنفذ من ساعات العمل البشرى ، الخامات ، ساعات العمل الآلى ، الطاقة ، والخدمات الأخرى .

مما لاشك فيه أنه من الاسهل وضع موازنة بغرض الرقابة على العمليات عندما يتتبع المحللون القوانين العملية والهندسية الاساسية التي تحكم العملية الانتاجية ، انهم يستطيعون بعد ذلك بناء

نظام للرقابة على التكاليف على أساس معايير الانتاج التي تتأسس بواسطة الانتاجية .

ومن البديهي أن تجنب عملية توزيع التكاليف الغير مباشرة يمكن من أعداد تقارير رقابية لاتحتوى الا على بيانات دقيقة وتتصف بالموضوعية فيما يتعلق باستهلاك كل مركز من الموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة ، وتجدر الاشارة هنا الى أنه اذا كانت رغبة الادارة العليا هي مشاركة المسؤولين عن مراكز التكلفة المختلفة فى ترشيح التكاليف فان التكاليف العامة او الغير مباشرة يمكن ان توزع على مراكز التكلفة مرة واحدة بفرض الحصول على معلومة معينة فقط .

(٤) البيانات الغير مالية :

فى مجال الرقابة على العمليات لاتقتصر محتويات التقارير الرقابية التى تقدم للادارة مباشرة على بيانات التكاليف فقط ، بل تتضمن بالاضافة إليها مقاييس أخرى ذات أهمية كبيرة فى هذا المجال مثل : العائد ، العجز ، المخرجات ، أوقات إعداد الآلات ، الكميات المستنفذة من المواد الخام ، مستويات المخزون . أما على مستوى الادارة المتوسطة فتتضمن التقارير الدورية للرقابة على العمليات ملخصات لرقابة الجودة ، متوسط كمية الخامات المستنفذة ، متوسط أوقات التشغيل ، النسبة المثوية لتعهدات التسليم التى تم الوفاء بها ، مستويات المخزون ، الوقت المناسب لطرح المنتج الجديد فى السوق ، احصائيات التسويق والتوزيع ، هذه المعلومات تكون بلاشك فيما بينها أفضل مجموعة مناسبة من مقاييس الاداء .

وتجدر الاشارة الى أنه بالرغم من أهمية البيانات المالية فى مجال المقارنة الدورية بين المصروفات الفعلية والمصروفات المخططة فى كل قسم ، فان الاعتماد على هذه البيانات بشكل اساسى وتجاهل الفرص القوية للتطور المستمر التى توفرها البيانات غير المالية تؤثر بلاشك بشكل سلبى على عملية تطوير نظام الرقابة على العمليات .

ومن الجدير بالذكر ان هذه المعلومات الغير مالية يوفرها نظام التكاليف بالمنشأة ، فنوعية المعلومات التى توفرها نظم محاسبة التكاليف يمكن التوسع فيها ، فبالاضافة الى المعلومات الخاصة بالتكاليف ، فانها قد تتضمن معلومات عن المبيعات والانتاج بالكمية والقيمة . (٤)

هـ - نطاق النظام :

نظام التكاليف الجيد الذى يوفر المعلومات اللازمة للرقابة على التكاليف والمعلومات يجب ان

يعتمد بصفة أساسية على مفهوم محاسبة انسؤلية ، والذي يعنى ربط التكلفة بشخص ادارى مسؤل يمكن مواجهته وسؤاله عن تفسير اسباب حدوث انحرافات او فروق فى التكاليف الواقعة داخل نطاق مسؤليته وبالتالي سيطرته وتحكمه . ويعتمد تطبيق مفهوم محاسبة المسؤلية على تجميع التكاليف على اساس مراكز للمسؤلية يتم تحديدها طبقاً لتدرج السلطة والمسؤلية بالهيكل التنظيمى للمنشأة .

ويجب ان يوفر النظام تقارير لاتتضمن الا البيانات والمعلومات التى تهم الشخص المسؤل المقدم اليه التقرير وتخضع لرقابته وتحكمة وتتعلق بنتائج تصرفاته وتصرفات مرؤوسية سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية .

### (ج) ترشيد القرارات والسياسات الادارية :

تمثل المعلومات التى يوفرها نظام التكاليف الدعامة الاساسية التى ترتكز عليها الادارة فى اى وحدة اقتصادية فى عملية اتخاذ القرارات . وحيث أن هذه العملية تنطوى على الاختيار بين البدائل المختلفة التى ترتبط بالمستقبل فانها لاتعتمد بدرجة كبيرة على التكاليف الفعلية (التاريخية) . بل تعتمد بالدرجة الاولى على التكاليف المستقبلية ، التى يقصد بها تلك التى تحدد قبل حدوثها وتمثل آراء القائمين عليها ، وهى بذلك ليست حقائق مؤيدة بمستندات . . . . . وبعبارة مختصرة فانه لكى تتم عملية الاختيار بين البدائل على أفضل وجه يجب ان تكون مبنية على أكبر قدر من المعلومات المناسبة .

وعند تحديد المعلومات اللازمة لترشيد الادارة فى مجال اتخاذ القرارات يجب أخذ مايلى فى الحسبان :

### ١ - تكرار عملية اتخاذ القرار :

تنقسم القرارات الادارية فى ضوء تكرار عملية اتخاذ القرارات الى نوعين رئيسيين هما :

# **القرارات قصيرة الاجل :** وهى تلك القرارات التى تتخذ دورياً بشأن مزاولة نشاط المنشأة ومواصلة تقدمها ، وذلك باستبعاد اسباب الفشل والتخلص منها اولاً باول . فهذه النوعية من القرارات تهدف الى تحقيق الكفاية واكبر قدر من الدخل للمنشأة ، حيث يقتصر اثرها على الفترة المحاسبية القادمة وبالتالي فيمكن استبعاد او تجاهل تأثير عنصرى عدم التأكد والزمن عند دراسة ومعالجة هذه النوعية من القرارات . وبعبارة اخرى فان هذه القرارات تتسم بقدر كبير من الدقة

نظراً لأنها تتعلق بالمستقبل القريب وليس البعيد .

# **القرارات طويلة الاجل :** وهى تلك القرارات التى لانتصف بالدورية وانما تتعلق بوضع السياسات العامة وتحديد الاستراتيجيات التى تسيير عليها المنشأة فى الاجل الطويل ويمتد أثرها ليشمل فترة طويلة من الزمن . وبالتالي لايمكن استبعاد أو تجاهل تأثير عنصرى عدم التأكد والزمن عند دراسة هذه النوعية من القرارات ، الامر الذى يتطلب عمليات دقيقة تأخذ فى الحسبان أموراً مستقبلية وإحتمالات متعددة بشأن العديد من العوامل مثل التقدم التكنولوجى والمركز النقدى للمنشأة .

فى ضوء هذا التقسيم للقرارات الادارية فمن البديهي أن تختلف المعلومات التى يوفرها نظام التكاليف بغرض مساعدة الادارية فى مجال إتخاذ القرارات قصيرة الاجل عن تلك المعلومات التى يوفرها النظام بغرض المساعدة فى مجال إتخاذ القرارات طويلة الاجل ، حيث تتطلب تلك النوعية الاخيرة من المعلومات من المحاسب الحذر الكافى والعناية الفائقة للعديد من الاسباب التى لايتسع المجال هنا لذكرها (٥) .

ومما هو جدير بالذكر أن التقسيم السابق للقرارات الادارية وان كان يساعد فى القاء الضوء على نوعية المعلومات المحاسبية اللازمة ، ويأخذ فى اعتباره بصفة اساسية وجهة نظر منتجى المعلومات وبالتالي يوضح الدور الذى يجب ان يقوم به المحاسب الادارى ، إلا أنه يعتبر تقسيماً حكيماً فالمشاكل الادارية فى واقع الامر هى مزيج من النوعين ، كما أنه يصعب وضع حد فاصل بين الظواهر قصيرة الاجل والظواهر طويلة الاجل .

## ٢ - الهدف فى اتخاذ القرارات :

يمكن تبويب القرارات الادارية فى ضوء الهدف منها الى نوعين رئيسيين هما :

# **قرارات تخطيطية :** هذه النوعية من القرارات تحدد أهدافاً معينة للمنشأة وتضع الخطط

وتحدد الاجراءات والتصرفات اللازمة لتحقيق هذه الاهداف وتتضمن هذه القرارات مايلى على

سبيل المثال :

---

(٥) يرجع تفصيلاً بخصوص هذه الاسباب الى : د . محمد محمد الجزار ، المحاسبة الادارية : الاطار

- هل يجب إنتاج وتسويق منتج جديد ؟
- هل يجب التوقف عن إنتاج وتسويق منتج قائم فعلاً ؟
- ماهى كمية الانتاج التى يجب إنتاجها من كل منتج لمواجهة الطلب خلال السنة القادمة ؟
- هل يجب التوسع فى الطاقة الانتاجية ؟
- ماهى احتياجات المنشأة من النقدية خلال السنة ؟ وهل يستدعى الامر التفاوض بشأن الحصول على قروض من البنوك ؟
- ماهو مقدار ما يجب أن ينفق على الاعلان ؟
- ماهو مقدار ما يجب أن ينفق على البحث والتطوير ؟
- هل من الافضل اقتصادياً شراء جزء معين من خارج المنشأة أم إنتاجه ( تصنيعه ) داخل المنشأة ؟

# قرارات رقابية : هذه النوعية من القرارات تنتج عن طريق وضع الخطط موضع التنفيذ وملاحظة النتائج الفعلية لمعرفة مدى تحقيق الاهداف فاذا لم تكن هذه الاهداف قد تحققت فان القرارات الرقابية يجب ان تتخذ لعمل شىء مختلف او تغير الخطط او الاهداف او تعديلها الى مستويات يمكن تحقيقها. وتتضمن القرارات الرقابية التى يستلزم اتخاذها توافر بيانات التكاليف مايلى على سبيل المثال :

- ماهى الاجراءات اللازمة لكى تتساوى المبيعات الفعلية مع المبيعات المخططة ؟
- كيف يمكن استخدام العمال بشكل اكثر كفاءة بحيث لاتزيد التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة ؟

- هل يتطلب الامر اجراء اى تعديلات فى مشروعات البحث والتطوير للوصول الى النتائج المخططة ؟

- هل يتطلب الامر تعديل حجم الانتاج الفعلى لكى يتساوى مع حجم الانتاج المخطط ؟

فى ضوء ماسبق يتضح ان القرارات التخطيطية تتطلب تقديرات للتكاليف المستقبلية واحياناً تقديرات للايرادات المستقبلية . فهذه القرارات باعتبارها تحدد مجموعة الاجراءات التى سوف تتبعها المنشأة لتحقيق اهدافها ، لاتأسس على ماحدث فى الماضى بل تتأسس على توقعات الادارة بما سوف يحدث فى المستقبل ، اما القرارات الرقابية فتعتمد على مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة التى حددت بواسطة القرارات التخطيطية ، هذه المقارنة تحتاج الى قرارات ادارية اضافية للتأكد من واقعية الخطة الاصلية وهل من الممكن تحقيقها ام يتطلب الامر اجراء تعديلات فيها حتى تتماشى مع الظروف التى تواجهها المنشأة .

### ٣- مرونة التكاليف :

كما هو معروف فإن تبويب عناصر التكاليف في ضوء علاقتها بالتغيرات في حجم النشاط الى عناصر متغيرة واخرى ثابتة يعتمد على الفترة الزمنية موضع القياس ، وتعتبر جميع عناصر التكاليف متغيرة في الاجل الطويل ، وفي مجال اتخاذ القرارات فانه يجب ان تعتمد المنشأة في قراراتها الانتاجية الهامة على تقديرات التكاليف المتغيرة لكل منتج على حدة في الاجل الطويل . لهذا يجب على المسؤولين من الناحية العملية عند قياسهم لتكاليف المنتج ان يعتبروا ان كل عناصر التكاليف متغيرة ، هذا الامر يتطلب توجية جديد للمسؤولين بحيث يعترفوا بان العديد من عناصر التكاليف التي تعلموا انها تقليدياً عناصر ثابتة تتغير من الناحية العملية في ضوء تنوع ودرجة تعقيد المنتجات والتسهيلات الانتاجية المتاحة .

### ٤ - معيار مناسبة المعلومات ومصداقيتها :

حدد بيان المفاهيم رقم (٢) الذي اصدره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

الخصائص النوعية التي يجب ان تتصف بها المعلومات المحاسبية المفيدة . (٦)

وفي هذا البيان حدد المجلس خاصية فائدة المعلومات في مجال اتخاذ القرارات

Desision Usefulness كاهم خاصية نوعية للمعلومات المحاسبية ، وفي نفس الوقت

حدد المجلس الملائمة Relevance والمصدقية Reliability كخاصيتين اساسيتين للمعلومات المحاسبية المفيدة ، وبعبارة اخرى فان التمييز بين المعلومات الاكثر فائدة والمعلومات الاقل فائدة يتم بشكل رئيسي على أساس مدى ملائمة هذه المعلومات ومدى مصداقيتها .

فالمعلومات الملائمة (المناسبة) هي المعلومات التي لها ارتباط بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس هذا القرار . فمثلاً التكاليف المناسبة التي ينتظر حدوثها في المستقبل والتي لها ارتباط بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار . وبصفة عامة تتصف التكاليف المناسبة بما يلي :

# أنها تكاليف مستقبلية محددة مقدماً ، فعملية إتخاذ القرار هي عملية متعلقة بالمستقبل واذك



فهى تتأثر بالتكاليف والإيرادات التى ينتظر حدوثها فى المستقبل أما تكاليف الماضى فهى غير مناسبة وفائدتها الوحيدة تكمن فى مساعدة المحاسب فى تصور إتخاذ التكاليف المستقبلية .

# انها تكاليف تفاضيلية Differential Costs ، فالتكاليف التفاضيلية لبديل معين هى عناصر التكاليف التى يمكن تجنبها فى حالة عدم إختيار هذا البديل سواء كانت هذه العناصر مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت متغيرة أو ثابتة .

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متاحة لمستخدميها فى الوقت المناسب وأن تكون لها قيمة فى مجال التنبؤ فى مجال التغذية المرتدة . أما لكى تتسم المعلومات بالمصداقية ومن ثم يمكن الثقة بها ولاعتماد عليها يجب ان تكون هذه المعلومات قابلة للمراجعة والتحقق ، وأن تمثل أو تصور المضمون الذى تهدف الى تقديمه تمثيلاً أو تصويراً دقيقاً وصادقاً ، وأيضاً يجب أن تتصف بالحياد والدقة . (٧)

وتجدر الاشارة هنا الى ان حكم مستخدمى المعلومات على منفعة هذه المعلومات يتأثر بالعديد من العوامل مثل الطريقة المستخدمة فى عملية اتخاذ القرار ، والمعلومات المتاحة من مصادر اخرى ، وقوة متخذ القرار على تشغيل المعلومات والاستفادة منها ، والا هم من ذلك نوعية القرار هل هو قرار تخطيطى أم قرار رقابى ، وهل هو قرار طويل الاجل ام قرار قصير الاجل . (٨)

ه - نطاق النظام :

نظام التكاليف لجيد فى مجال ترشيد القرارات والسياسات الادارية هو النظام الذى يوفر المعلومات المناسبة للموقف القرارى الذى يواجه متخذ القرار . فكما سبق الذكر تختلف المعلومات المناسبة حسب نوع المشكلة التى يواجهها المسئول : هل هى مشكلة تخطيطية أم رقابية وهل يتطلب الامر اتخاذ قرار طويل الاجل أم قصير الاجل .

---

(٧) لمزيد من التفاصيل حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يرجع إلى : Lbid

(٨) لمزيد من التفاصيل عن المعلومات المناسبة وكيفية استخدامها فى إتخاذ القرارات يرجع الى

L. E. Teitger & S. Matulich, " Managerial Accounting, "

Mc Graw -Hill Int. Book Co., London, 1982, pp.8-10, 197-221

وطالما ان المعلومات المناسبة هي معلومات مرتبطة بالمستقبل وتعبير عن رأى القائمين عليها وغير مؤيدة بمسستندات ، فهذا يعنى أنها عبارة عن تنبؤات ونظام التكاليف الجيد هو الذى يوفر أسس اعداد هذه التنبؤات وتوفيرها فى الوقت المناسب

كما يجب أن يوفر النظام تقارير لاتتضمن الاالتكاليف المناسبة اما التكاليف المغرقة فلا يجب ان تتضمنها تقارير اتخاذ القرارات باعتبار انها عناصر التكاليف لاتختلف باختلاف البدائل المعروضة اى انها متساوية بالنسبة لكل البدائل المتاحة ، هذه التكلفة يمكن ان تكون تكلفة تاريخية حدثت فى الماضى ولايمكن الرجوع فيها او تغايرها عند الاختيار بين البدائل ، وقد تكون تكلفة مستقبلية ولكنها متساوية ولاتختلف من بديل لآخر من البدائل المعروضة .

### ثالثاً الخلاصة والنتائج

بعد المناقشة السابقة نصل الآن الى السؤال الذى طرحه الباحث كعنوان لهذا البحث وهو :  
نظام واحد للتكاليف أم نظم متعددة بالمنشأة ؟

فى ضوء ماسبق لايستطيع المرء التعميم بخصوص سهولة تصميم نظم دقيقة للتكاليف توفر المعلومات اللازمة لتحقيق الاهداف الثلاثة السابق الاشارة اليها فمثلاً بالنسبة للشركات التى تنتج منتجاً واحداً يمكنها التنبؤ بتكاليف الوحدة باستخدام نظام بسيط يعتمد على تجميع كل التكاليف الضرورية خلال الفترة وإستبعاد ما يخص المنتجات المستقبلية أو الطاقة الزائدة من تكاليف وقسمة الباقي على عدد الوحدات المنتجة ، بالمثل فان المنشأة التى تتسم عمليات الانتاج فيها بالتدقيق المستمر وينتج عنها مخرجات متجانسة لاتجد أى صعوبات فى قياس تكلفة الوحدة من المنتج ، ونفس الشئ بالنسبة للشركات الكبرى مثل شركات المقاولات أو بناء السفن أو تصميم وتصنيع آلات ومعدات ثقيلة ، وعلى العكس من ذلك فإنه من الصعوبة بمكان تقدير تكلفة الوحدات من المنتج بواسطة عمليات إنتاج معقدة ينتج عنها عدة منتجات فى نفس الوقت .

من ناحية أخرى فان نظم الرقابة على التكاليف والعمليات تكون سهلة من ناحية التصميم والانشاء فى ظل ظروف الانتاج التى تتصف بالتكرار ، وبصفة خاصة تلك التى تحكمها علاقات عملية محكومة بين المدخلات والمخرجات . بعكس الحال وتكون عملية تصميم وإقامة هذه النظم صعبة فى ظل ظروف الانتاج التى لاتتسم بالتكرار أو تلك الصناعات التى ينتج عنها منتجات - تستغرق عدة فترات محاسبية مثل شركات المقاولات وبناء السفن وتصميم وتصنيع آلات ومعدات ثقيلة .

وفى ظل إقتصاديات المعلومات فان النظم الحديثة لتجميع وتشغيل المعلومات والتقارير عنها أتاحت الفرصة لامكانية إقامة نظم متعددة للتكاليف ، وعن طريق إستغلال الاتجاهات الحديثة الآلية لتطوير نظم لامركزية للتكاليف كلاً منها يخدم أحد الاهداف السابق الاشارة إليها ، ولكن هذا التوسع فى عدد نظم التكاليف داخل المنشأة الواحدة يتعارض مع الفكر المحاسبى المستقر والذي ينادى بضرورة وجود نظام مقياس واحد فقط يوفر المعلومات اللازمة لتحقيق الاهداف . ومن الناحية العملية فان مصممى النظم ربما يكونوا على درجة كبيرة من المهارة الامر الذى يمكنكم من تصميم وإنشاء هذا النظام الوحيد ولكن حتى الان لا يوجد مثل هذا النظام .

فالامر الطبيعى هو نظرة العلماء الى ما هو أحدث واكفاً ومن ثم رغبتهم فى تطوير مالىديهم من أجهزة والبحث عن نظم أكثر تعقيداً وتقدماً وكفاءة . فمثلاً عندما أعلن علماء الطب الحرب على مرض السرطان فى أواخر السبعينات ، أعتقدوا أنهم قد يحتاجون إلى دراسات متخصصة لمئات الانواع من الامراض المختلفة ، ولكن عبر الزمن وبعد تجارب مكثفة ومستقيضة بدأوا فى تطوير نظريات موحدة وقدموا الامل لمرضى السرطان فى علاج عام وشامل . وينفس الاسلوب فالمحاسبون الان فى البداية المبكرة لاكتشاف نظام عام واحد للتكاليف يفى بكل متطلبات واحتياجات المنشأة من المعلومات الخاصة بالتكاليف ، ومن ثم يجب أن يبدأ مصمموا النظم بدراسة الاجزاء كل على حدة ، ثم بعد ذلك وبدرجة أكبر من الحكمة وبعد النظر من الناحية العملية فأنهم سوف يتوصلون الى نظام عام للتكاليف يفى بمتطلبات جميع الوظائف الادارية . الشركات التى قررت الانتظار حتى يظهر هذا النظام العام سوف تعاني لفترة من نتائج إستخدام معلومات غير دقيقة خاصة بتحقيق الاهداف الثلاثة سالفة الذكر

المحصلة النهائية أنه حتى يومنا هذا لا يمكن لنظام تكاليف واحد أن يوفر معلومات التكاليف التى تفى بمتطلبات الاهداف المختلفة السابق الاشارة إليها . فمن المناقشات السابقة من واقع ما توصل إليه الباحث من المقابلات الشخصية مع المسؤولين فى بعض الشركات الصناعية التى سبق الاشارة إليها فان الشركات التى حاولت الوفاء بكل الاحتياجات من المعلومات عن التكاليف بإستخدام نظام واحد للتكاليف إكتشفت إنها لاتستطيع اداء وظيفة إدارية هامة بدقة . نظراً لانه عند الاضطرار إلى اجراء عملية توفيق وموائمة بين هذه الاهداف فسوف يطغى هدف منها على الهدفين الاخرين وغالباً ما يطغى هدف تقييم المخزون السلعى وتحديد نتائج الاعمال على الهدفين الاخرين . علاوة على ذلك فان نظام التكاليف الذى يعمل بصورة جيدة فى منشأة ما ربما يفشل فى منشأة أخرى ظروفها مختلفة ، الامر الذى يتطلب ضرورة تصميم نظام للتكاليف بما يناسب منتجات وعمليات المنشأة .