

مدخل الى محاسبة التكاليف :-

ان اختلاف طبيعة النشاطات الاقتصادية وتنوعها في آفاق الاعمال نتيجة لتنوع مخرجات تلك الاعمال والتي تهدف الى تلبية رغبات المستخدمين لتلك المخرجات ، ولسد حاجة ملحة لدى الادارة لوجود بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الانتاج وتقييم الاداء والرقابة على استخدام تلك العوامل ، ومن هنا نجد ان مفهوم الكلفة ينبع من طبيعة هذا النوع من المحاسبة .

اذ نجد ان اهداف محاسبة التكاليف تختلف في ابعادها ومضمونها عن اهداف المحاسبة المالية مما يتطلب منا دراستها ومعرفتها بشكل تفصيلي لما لذلك من اهمية بالغة .

كما يتضح ان هناك علاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وايضا المحاسبة الادارية ولا بد من تسليط الضوء عليها ، اذ ان الفروع الثلاثة للمحاسبة (الكفوية والمالية والادارية) ذات علاقة وثيقة فيما بينهما .

وسوف يتم دراسة هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

- **المبحث الاول : محاسبة التكاليف نشأتها ، تعريفها ، اهدافها ، علاقتها بالفروع الاخرى.**
- **المبحث الثاني : عناصر التكاليف وطرق تبويبها.**

(المبحث الأول)

محاسبة التكاليف ، نشأتها ، تعريفها ، امدانها ، علاقتها بالفروع الأخرى

1. نشأة محاسبة التكاليف :-

اثبتت البحوث العلمية والدراسات التي اهتمت بتاريخ وتطور محاسبة التكاليف ، استخدامها وبطرق بدائية في القرن الرابع عشر الميلادي تقريباً ، اذ كان هذا الاستخدام نتيجة لتوسع النشاطات التجارية وظروف المنافسة بين بعض الدول الاوربية فقد استخدمت بعض السجلات التحليلية البسيطة لحساب تكلفة المنتج في القرنين (الخامس والسادس عشر) في بعض المشروعات في اوربا ، فتم استخدامها من قبل عائلة (ميرسي) في حوالي سنة 1431م وذلك في صناعة المنسوجات الصوفية كما تم استخدامها من قبل عائلة (فرجر) سنة 1577م في مشروعات المناجم والتعدين وانطلاقاً من هذه الفترة مروراً بالثورة الصناعية وما نالها من اشتداد المنافسة في سوق العمل بين الشركات الصناعية الكبيرة والحاجة الملحة من قبل تلك الشركات لتطوير اداة او وسيلة لقياس ورقابة عناصر الانتاج وهذا ما ادى الى تسليط الضوء على محاسبة التكاليف التي نتج عنها ظهور سجلات التكاليف ونظام اوامر التشغيل وتحليل النفقات لمصروفات نظرية الجرد المستمر وبذلك تم تحديد معالم محاسبة التكاليف العلمية والتي ما زالت مقبولة وفعالة حتى الان .

وخلال الفترة الزمنية بين القرنين (الثامن والتاسع عشر) تطور استخدام محاسبة التكاليف من خلال ظهور سجلات منظمة وخاصة باحتساب التكاليف وفقاً لنظرية القيد المزدوج ، وخلال هذه الفترة وصفت الكثير من القواعد والاسس والنظم والاجراءات العلمية لمحاسبة التكاليف .

اذ ان الحقبة الاخيرة من القرن الثامن عشر شهدت اصدار عدد من الكتب في هذا الاختصاص منها الكتاب الذي وضعه هنري فيكلف في عام 1889 بعنوان (تكلفة الصنع The cost of manufactures) الذي انتشر في الولايات المتحدة ثم انتشر في باقي الدول ، وكذلك صدر كتاب بعنوان (حسابات المصنع Factory Accounts) لـ جارك وفليير في عام 1893م في انكلترا ، وكذلك اصدار المحاسب الانكليزي نورثن في عام 1895م كتابه بعنوان (التكاليف في الانتاج المستمر) .

و تعتبر الفترة الاخيرة من القرن التاسع عشر فترة متقدمة لمحاسبة التكاليف فقد عرف نظام (محاسبة تكاليف الاوامر) كما استخدمت حسابات التكاليف في الرقابة والتحكم في عناصر التكاليف وكذلك تطبيق نظام محاسبة تكاليف المراحل .

ومع بداية القرن التاسع عشر ظهرت العديد من النظريات مستمدة من الاساسيات التي تبناها الرواد الاوائل ، فقد ظهرت النظرية المعروفة (نظرية مراكز التكاليف) لـ سكندر هاملتون عام 1901م والتي اهتمت بتسجيل التكاليف الغير مباشرة على مراكز الانتاج ، وفي نفس الفترة ظهرت (نظرية التكاليف التاريخية) التي اهتمت بالتكاليف الفعلية التاريخية (تكاليف ما بعد التنفيذ) لتحديد كلفة الوحدة الواحدة من الانتاج لمعرفة قياس الارباح .

كما ظهرت (نظرية التكاليف المتغيرة) لمعالجة مشكلة التكاليف الثابتة واسلوب تحميلها كما ظهرت نظرية التكاليف المستغلة والتي تعالج مشكلة الطاقة الانتاجية العادية وتكلفة الطاقة العاطلة (الغير مستغلة) ، كما ظهرت دراسات عديدة لكل من (تايلور ، أمرسون ، هايسون ، نويل ، جون ، اينمور) وغيرهم في اثبات ان التكاليف الفعلية غير كافية لغرض تحديد تكلفة المنتج قبل الانتاج او قياس كفاءة الانتاج والعمليات الانتاجية عموماً ، واستنادا على هذه

الدراسات قام اتحاد الطباعة في الولايات المتحدة الامريكية عام 1909م بوضع (نظام التكاليف المعيارية) وتطبيقه في صناعة الطباعة الامريكية .

واستمر التطور في مجال محاسبة التكاليف من خلال ابتكار الطرق التقديرية للقياس والتحميل للتكاليف الغير مباشرة او المحملة وكذلك معالجة الفروقات الناتجة عن استخدام معدلات التكاليف غير المباشرة الفعلية والاضافية التقديرية .

كما تطورت محاسبة التكاليف كسائر مفاصل العلوم الاخرى تماشياً مع التطور التكنولوجي في مفهومها واهدافها واساليبها معتمدة في ذلك على العلوم المتعددة كالاقتصاد والاحصاء والرياضيات والهندسة وغيرها وبذلك اصبحت اشمل واوسع من خلال توسع افق مفهومها ليشمل جانب جميع وتحليل التكلفة ، ودراسة العلاقة بين التكلفة وحجم الانتاج والارباح وايضاً الاستخدامات الادارية لبيانات التكاليف وكذلك التكلفة المعيارية .

2. مفهومها وتعريفها :-

تعتبر عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة من أهم واكبر المشاكل التي تواجه الشركات وقد مرت عملية التخصيص هذه بعدة مراحل حسب الحاجة اليها وحسب تطور الأسواق والموارد والتقنيات فخلال قرن العشرين بدأت محاسبة التكاليف بشكل أساسي بالاهتمام بحساب تكلفة المخزون السلعي والذي تمحور في بداية الأمر حول التكاليف المباشرة غير ان ذلك الاهتمام اتسع فيما بعد ليشمل الأعباء الإضافية وكيفية تخصيصها على المنتجات والخدمات وصولاً لتحديد أدق لتكلفة المخزون وتركز اهتمام الأسلوب التقليدي للتخصيص على مجرد توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون وتحديد تكلفة البيع ومع تسارع التطور التكنولوجي والتقني في عوامل الانتاج واجتياح

المكنة وما نتج عن ذلك من تخفيض للتكاليف المباشرة المتمثلة في اجور الأيدي العاملة وتخفيض الفاقد ، كل ذلك ادى الى تزايد الانتقادات الموجهة الى الأسلوب التقليدي لتخصيص التكاليف حيث بات عاجزاً عن توفير البيانات الاضافية التي تخدم الادارة في اتخاذ قرارات التشغيل والإستراتيجيات ، هذا القصور شكل اهم عائقاً أمام مواجهة المنافسة المحلية والخارجية وادى الى خلق اهم المشاكل التي كانت وما زالت موضع العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية وهو ايجاد حلول مناسبة لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة لتوفير معلومات مفيدة ودقيقة في مجال قياس تكلفة المنتج او الخدمة ولأغراض التخطيط والرقابة

ان التقدم الاقتصادي والصناعي اوجب على محاسبة التكاليف ان تكون ذات جوانب اخرى وفوائد اكبر من كونها اداة محاسبة ، حيث اصبحت الحاجة ملحة لقياس وتقويم الاداء وكذلك الرقابة على عناصر التكاليف مما ادى الى تطوير محاسبة التكاليف لتحقيق الغرض المطلوب منها في القياس والرقابة .

وان مصطلح كلمة تكلفة لدى المجتمع المحاسبي تعني ((تضحية ذات قيمة اقتصادية بجزء من مواد وموارد المشروع في سبيل الحصول على منفعة او خدمة ما في الماضي او الحاضر او المستقبل)) ، بمعنى تدفقات نقدية خارجة او تعهدات بالدفع في الفترة المستقبلية او نقص في قيمة الاصول المملوكة نتيجة الاستخدام .

ولقد وردت تعاريف عديدة لمحاسبة التكاليف منها (هي الوسيلة التي تساعد الادارة في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الانتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاءة) وايضا تعني (العلم الذي يشمل مجموعة من الاسس والمبادئ المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع

بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة او خدمة والرقابة عليها ومساعدة الادارة في رسم السياسات الانتاجية والتسويقية والاختيار بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الادارية وكذلك القيام بوظائفها مثل التخطيط والرقابة وترشيد اتخاذ القرارات (كما يمكننا ان نعرف الكلفة مستنديين على ما تقدم) بانها تضحية اقتصادية بجزء من موارد و مواد المشروع بهدف الحصول على سلعة او خدمة وتقاس تلك التضحية بوحدات نقدية وكذلك الرقابة عليها من اجل مساعدة الادارة في رسم سياستها الانتاجية والتسويقية وتحديد الانحرافات ومعالجتها).

وبناءً على ما تقدم يتضح لنا ان مفهوم التكلفة يعبر عن عملية قياس للمنفعة التي يتم الحصول عليها سواء كانت سلعة او خدمة معبراً عنها بالأرقام ((وحدات نقدية)) كما تعد وسيلة للرقابة على عناصر التكاليف سواء كانت هذه العناصر خاصة بسلعة معينة او قسم معين او ادارة معينة والتي ينبغي لها تحقيق الاهداف والغايات المرسومة لها .

3- اهداف محاسبة التكاليف:

بعد ان تعرفنا على مفهوم محاسبة التكاليف وكونها وسيلة للرقابة على عناصر الانتاج سواء كانت خاصة بسلعة او خدمة معينة او قسم معين وكذلك تقييم الاداء فلا بد ان تحقق التكاليف الاهداف التي نشأت من اجلها وهي :-

1. قياس تكاليف المنتجات ورقابتها :-

ان من الاهداف الاساسية التي نشأت من اجلها محاسبة التكاليف هو تبويب وتحليل البيانات المتعلقة بتكلفة المنتج من اجل التخطيط والرقابة عليها ، ففي مجال التخطيط تساعد الادارة في التحديد

المبكر للكف اما في الرقابة فهي تقارن النتائج الفعلية بما هو محدد مسبقاً ((الكف المخططة)) ،
ومن الغايات التي يمكن الوصول اليها هي :-

- أ. تحديد تكلفة كل عنصر وكذلك عناصر التكاليف داخل المراكز الانتاجية والخدمية .
- ب. تحديد التكاليف الاجمالية .
- ج. رقابة الاداء وتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات التصحيحية لها قبل تفاقمها .
- د. قياس التكاليف الإجمالية للمصنع ككل

2. تقديم التقارير للإدارة :-

ان من الاهداف التي تسعى محاسبة التكاليف اليها هي التقارير المقدمة الى الادارة والتي تبين
رسمية المنتجات كذلك تقييم اداء الاقسام ومنافذ التوزيع وغيرها من المعلومات التي تساعد الادارة
في اتخاذ القرارات الرشيدة وتطوير نشاطها .

3. توفير البيانات الخاصة بالمخزون :-

ان توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون من اجل اعداد التقارير المالية لاسيما كلفة المخزون
بمختلف أنواعه سواء كانت نصف مصنعة تحت التشغيل او تامة الصنع كونها احد البنود التي تظهر
في كشف المركز المالي والذي يعرض امام الاطراف الخارجية .

4- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية والادارية :

أ. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :-

ان نشوء محاسبة التكاليف جاء لتلبية الحاجة الملحة لسد العجز في البيانات الذي لم تستطيع
المحاسبة المالية من توفيرها فيما يخص المنتج ومواكبة التطور الذي حدث بعد الثورة الصناعية
والتي وفرت الظروف الى نشوئها كمحاسبة متخصصة تواكب هذا التطور ، في حين ان المحاسبة

المالية كانت ولا زالت تقوم بتسجيل وتبويب الاحداث المالية التي تحدث داخل المنشأة بشكل اجمالي وتحليلها بقصد الوصول الى تحديد نتيجة ذلك النشاط من ربح او خسارة خلال فترة محددة وبالتالي اعداد المركز المالي في نهاية تلك الفترة المالية ، بينما ظهرت محاسبة التكاليف لتتنقل بطبيعتها التفصيلية والتحليلية للعمليات الانتاجية ، ومن هنا يمكن ان نبين اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بما يأتي :-

1. تهتم المحاسبة المالية بتسجيل وتبويب البيانات بصورة اجمالية دون الدخول بالتفاصيل التحليلية بينما محاسبة التكاليف تأخذ كافة البيانات التفصيلية لعناصر الانتاج والتي تساعدها في الرقابة والتخطيط .
2. تقدم المحاسبة المالية المعلومات والبيانات المحاسبية في نهاية الفترة المالية بينما تقدم محاسبة التكاليف كافة المعلومات اللازمة عن عناصر الانتاج الى الادارة في اي وقت مع تأشيرها كل استخدام يسعى لعناصر الانتاج .
3. تقدم المحاسبة المالية بياناتها الى الاطراف الخارجية مثل المستثمرين والاجهزة الرقابية والباحثين بينما تقدم محاسبة التكاليف معلوماتها الى الاطراف الداخلية ((الادارة)) .
4. تقيس المحاسبة المالية الاحداث بوحدات نقدية فقط بينما تقوم محاسبة التكاليف بقياس وتحديد كميات العناصر اضافة الى قيمتها النقدية وبذلك تستطيع مراقبة الكميات وكذلك قيم تلك العناصر وتحديد مواطن الانحراف من اجل معالجتها واتخاذ القرارات الرشيدة بذلك .
5. تتصف بيانات المحاسبة المالية بالواقعية كونها تعتمد في اعدادها على عمليات حدثت فعلا بينما تتصف معلومات محاسبة التكاليف بالتخطيطية و التنبؤية والتقديرية .

ومن خلال ما تقدم نرى ان الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لا تعني عدم وجود صلة بينهما مما يجعلهما اداتان لدى الادارة كل منهما يقدم البيانات التي انتجها، ومن تلك الواجهه ((التشابه)) نوجزها بالآتي :-

1. ان من اهم اهداف المحاسبة المالية هو تقديم القوائم المالية الختامية (المركز المالي للمنشأة) وكذلك (كشف الملخص للدخل ، كشف حقوق الملكية) وبذلك ان محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وكذلك تكلفة البضاعة المباعة والتي تعتبر احد العناصر الاساسية في قائمة كشف الدخل .
2. تزود محاسبة التكاليف المحاسبة المالية بالمعلومات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن انتاج تحت التشغيل وكذلك الانتاج تام الصنع والتي تعتبر من الاصول المتداولة التي تظهر في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية .
3. تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بشراء المواد الاولية وكذلك الاجور المباشرة وباقي التكاليف الاخرى التي تدخل في عملية الصنع بعد تحليلها من قبل المحاسبة المالية لغرض تسجيلها بقيمتها الاجمالية وربطها بمركز الكلفة لغرض تحميلها على وحدة المنتج .
4. تعد البيانات المالية المقدمة من قبل المحاسبة المالية الى محاسبة التكاليف اداة رقابية على صحة البيانات المقدمة .

ب. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية:-

ان محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية يتداخلان فيما بينهما بشكل كبير جدا نتيجة لما يقدمه كلاً منهما للآخر ، حتى اصبح الكثير من الكتاب لا يرون وجه اختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية مستنداً بذلك لوظيفة كل منهما من خلال تقديم المساعدة للإدارة في جانب التخطيط والرقابة

واتخاذ القرار ، وتهتم المحاسبة الادارية بالأحداث المستقبلية وهذا اصبح جلياً عند ظهور نظام (A.B.M) نظام الادارة على اساس الانشطة وكذلك نظام (A.B.B) نظام الموازنات على اساس الانشطة والذي يعتمد على نظام التكاليف على اساس الانشطة (A.B.C) والذي يهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف الغير مباشرة وكذلك ما تتحمله هذه الانشطة من تكاليف مباشرة والذي يعزز القدرة التنافسية من خلال تخصيص التكاليف ، ومن هنا نجد ان علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية علاقة وثيقة كونهما يسعيان للمساعدة في تحقيق اهداف المشروع .

((المبحث الثاني))**عناصر التكاليف وطرق تبويبها**

ان التكاليف تتواجد في جميع المنظمات سواء كانت تلك المنظمات هادفة للربح او غير هادفة للربح خدمية كانت او سلعية ، جملة او تجزئة ، علماً ان انواع التكاليف التي تتحملها تلك المنظمات وطرق تبويبها يعتمد على انواع تلك المنظمات سواء كانت صناعية او تجارية او خدمية .

ويمكن تبويب عناصر التكاليف وفقاً لما يأتي :-

أ. التبويب على الاسس الطبيعية :-

يهدف هذا النوع من التصنيف او التبويب للتكاليف الى تحديد تكلفة عوامل الانتاج المعروفة من حيث طبيعتها اذ ان عوامل الانتاج حسب طبيعتها تقسم الى ثلاثة عوامل هي :

1. المواد : يقصد بعامل الانتاج المواد كل ما تتحمله الوحدة الاقتصادية من مواد خام او مواد نصف مصنعة او مصنعة جزئياً او كلياً من منتجاتها في عملية التصنيع ومن الامثلة على ذلك الاطارات المصنعة من شركة معينة تعتبر مادة اولية تستخدمها شركة صناعة الطائرات .

2. الاجور : يعتبر عنصر الاجور من العناصر الرئيسية التي تدفع لقاء تحويل المواد الخام الى منتجات ، وبغض النظر ان كانت الاجور نقدية او عينية او ما تدفعه المنظمة من تأمينات اجتماعية للعاملين .

3. **المصروفات** : هو كل ما تتحمله المنظمة او الوحدة الاقتصادية لغرض اتمام العملية

الانتاجية وتعد العنصر الثالث لتكلفة المنتج .

ب. التبويب على الاسس الوظيفية :-

يهدف هذا النوع من التبويب الى حصر التكاليف التي تنشأ داخل كل وظيفة داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معرفة التكلفة الخاصة لكل وظيفة بشكل مستقل من اجل تحديد نصيب المنتج من تلك التكلفة وذلك من اجل الرقابة والتخطيط المستقبلي لعناصر التكاليف ويتضمن هذا التبويب على ثلاث وظائف هي :-

1. **تكاليف الانتاج (الصنع) .**

2. **التكاليف التسويقية او البيعية .**

3. **التكاليف الادارية .**

تتضمن كل وظيفة من تلك الوظائف على ما يتعلق بها من تكاليف المنظمة من المواد والاجور والخدمات الاخرى (التي تم عرضها في التبويب السابق) وفقاً لهذا التبويب يتم فصل عناصر التكاليف حسب الوظائف الاساسية للوحدة الاقتصادية .

ج. التبويب على اساس العلاقة بوحدة المنتج :-

يهدف هذا التبويب الى تصنيف تكاليف المنتج من مواد واجور ومصروفات حسب علاقتها بعملية انتاج الوحدة الواحدة فيما اذا كان عنصر التكلفة يدخل بإنتاج الوحدة بصورة مباشرة او غير مباشرة وبذلك يقسم هذا التبويب الكلفة الى نوعين هما :-

1. **تكاليف مباشرة :** هي جميع النفقات الخاصة بإنتاج الوحدة من مواد واجور ومصروفات والتي لها علاقة مباشرة بوحدة المنتج وتنفق خصيصاً لإنتاج ذلك النوع والذي يمكن تتبعه وتخصيصه وكذلك اظهر علاقة الكلفة ووحدة المنتج بشكل مباشر .

2. **تكاليف غير مباشرة :** وهي تلك النفقات التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج اذ لا يمكن تحديد نصيب الوحدة الواحدة من ذلك المنتج من تلك التكاليف .

د. التويب على اساس العلاقة بحجم النشاط :-

بناءً على هذا التويب يتم تويب التكاليف على اساس علاقتها بحجم النشاط فقد وجد ان هناك تكاليف تتغير مع تغير حجم النشاط ومنها من يبقى ثابتاً بالرغم من التغير في حجم النشاط وبناءً على ذلك تم تقسيم عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط الى الانواع التالية :-

1. **التكاليف الثابتة :** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير مع تغير حجم النشاط بل تبقى ثابتة في مجموعها اذا تغير حجم النشاط ضمن حدود معينة اي حدود الطاقة التي اعدت للاستخدام بأنفاق عناصر التكاليف الثابتة .

2. **التكاليف المتغيرة :** هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط اذ تزداد تكلفتها بازدياد حجم النشاط وينخفض بانخفاض حجم النشاط وهذا فيما يخص مجموعها اما نصيب الوحدة من تلك التكاليف سيبقى ثابتاً .

3. **تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة :** وهي تلك التكاليف التي ليست متغيرة تماماً وليست ثابتة ايضاً ، اذ ان بنود هذه التكلفة ليست بمتغيرة او ثابتة كلياً ، فجزء منها سيتغير مع تغير مستوى النشاط وجزء آخر لا يتغير مع تغير مستوى النشاط

التكاليف المتغيرة = ثابتة في نصيب الوحدة الواحدة متغيرة في المجموع

التكاليف الثابتة = ثابتة في المجموع متغيرة في نصيب الوحدة الواحدة

وهناك عدة طرق لتحليل التكلفة من هذا النوع وهي :-

- أ. طريقة التقدير المباشر .
- ب. طريقة التحليل الهندسي .
- ج. طريقة التحليل الباني .
- د. طريقة المربعات الصغرى .
- هـ. طريقة اعلى مستوى و اقل مستوى (الحد الاعلى والادنى) .