

مراجع لكافة طلاب الجامعات السورية

محاضرات - سلايدات - اختبارات

مناهج عربية



[arabeducationsite.com](http://arabeducationsite.com)

## الفصل الأول إطار نظم التكاليف

- نظم التكاليف: النشأة والتطور.

- أهمية بيانات التكاليف في البيئة المعاصرة.

- أهداف نظام التكاليف.

- مقومات نظام التكاليف.

## ١/١ نظم التكاليف: النشأة والتطور:

ارتبطت نشأة وتطور النظم المحاسبية بصفة عامة بالظروف الاقتصادية والتطور فيها. فعندما اتسع مجال النشاط الاقتصادي اقتضت الحاجة ظهور نظم الحسابات المالية لتسجل وتحلل وتستخرج نتائج العمليات المالية للمنشأة وتعد مركزها المالي. ولقد كان هدف تلك النظم تقديم معلومات مفيدة للأطراف الخارجية كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين وجهات الإشراف ومصحة الضرائب وغير ذلك من الجهات التي لها اهتمام بالمنشأة.

ولقد تطورت نظم الحسابات المالية مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية. ولقد امتدت تلك التطورات في تلك النظم إلى مضمون وشكل الحسابات المالية ولكن ما يزال هدف تلك النظم كما هو لم يتغير وهو أساساً خدمة الأطراف الخارجية من خلال إعداد القوائم المالية والتقارير التي تشتمل على معلومات ذات نفع لتلك الأطراف.

وإذا كانت هذه هي ظروف نشأة وتطور نظم الحسابات المالية وتلك هي أهدافها ومستخدميها الأساسيين فإن ظروف نشأة نظم التكاليف وتطورها كان أكثر وضوحاً وتحديداً. فلقد نشأت نظم التكاليف بناء على ظروف اقتصادية بشكل خاص فعندما حدثت الثورة الصناعية في أوروبا ظهرت لأول مرة شركات المساهمة التي تتطلب رؤوس أموال كبيرة لإقامة واقتناء الأصول الثابتة الصناعية. وبظهور هذا الشكل القانوني في المنشآت الصناعية انفصلت الإدارة عن الملكية وأصبحت إدارة مهنية تقوم على إدارة الشركة المساهمة نيابة عن المساهمين. وأصبح استمرار الإدارة من عدمه متوقفاً على مدى نجاحها في تحقيق أهداف الشركة وأهداف المساهمين وهي الاستمرار والنمو كأهداف اقتصادية. وهذا الاستمرار والنمو إنما يتحقق فقط عند تحقيق الأرباح.

لذلك كان الشغل الشاغل للإدارة في تلك الشركات المساهمة محاولة تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وزيادته من فترة لأخرى. وحتى تتمكن الإدارة من تحقيق الأرباح كما ترغب، فإنه من الواجب أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في أداء الشركة وبالتالي تحتاج لبيانات تفصيلية عن الأداء ولا يكفيها تلك البيانات الإجمالية التي تقدمها نظم الحسابات المالية التي تقدم نتائج عامة وإجمالية عن الشركة. لذلك بدأ التفكير في نظام آخر يقف بجوار نظام الحسابات المالية ويفي بمتطلبات الإدارة بتقديم بيانات تحليلية عن الأداء والتكاليف.

ومن هنا ظهر نظام التكاليف بناء على حاجة الإدارة لتحليلات التكاليف حتى تتمكن من إدارة أعمال الشركة بشكل سليم وتحقق أهدافها وأهداف الشركة. ومنذ ظهور نظم التكاليف وهي تتطور من حيث الشكل والمضمون لتتلاءم مع متطلبات التطور الاقتصادي ومتطلبات إدارة المنشآت بصفة عامة. وعليه يمكن القول أن محاسبة ونظم التكاليف إنما نشأت أساساً لتخدم الأطراف الداخلية بالمنشأة والتي تتمثل في الإدارة بكافة مستوياتها.

وقد مرت محاسبة ونظم التكاليف بثلاث مراحل في تطورها التاريخي وكانت على النحو التالي:

#### **المرحلة الأولى: من بداية ظهور محاسبة التكاليف وحتى بداية القرن العشرين:**

لقد بدأ ظهور محاسبة ونظم التكاليف في القرن الرابع عشر ولكن الظهور الحقيقي لها كان مع الثورة الصناعية في أوروبا حين ظهرت المصانع الكبيرة التي تأخذ شكل شركة مساهمة وفيها انفصلت الملكية عن الإدارة وأصبحت الإدارة في حاجة إلى نظام مكمل لنظام الحسابات المالية ليتمدها بالتفصيلات والتحليلات الداخلية اللازمة. وقد أوضحت الدراسات التاريخية لمحاسبة التكاليف أنه قد ظهرت خلال هذه المرحلة (التي امتدت عدة قرون) أفكارا تبلورت خلال هذه المرحلة كما ظهر عدد من الأسس والمبادئ التي اعتمدت عليها محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في المراحل التالية: إلا أن الملاحظ خلال هذه المرحلة أن:

- تطور نظم التكاليف كان بطيئا وذلك عند نسبة محصلة تطورات نظم التكاليف في هذه المرحلة إلى الفترة الزمنية الطويلة التي امتدت خلالها هذه المرحلة. وربما يرجع ذلك في رأينا إلى أن التطورات الاقتصادية بصفة عامة والصناعية بصفة خاصة كانت بطيئة نسبيا خلال تلك المرحلة رغم ظهور الثورة الصناعية في هذه المرحلة.

وباعتبار أن نظم التكاليف بصفة خاصة قد ارتبطت في نشأتها وتطورها بالظروف الاقتصادية فإن هذا يفسر ببطء تطور نظم التكاليف الناتج عن بطء التطور الاقتصادي.

- التطورات الاقتصادية وخصوصا الصناعية وبالتالي التطورات في نظم التكاليف قد انحصرت في الدول المتقدمة التي كانت تسيطر على بقية دول العالم الفقيرة. ولم تصل التطورات بنوعيتها إلى الدول التي نطلق عليها الآن الدول النامية. وقد يرجع السبب في ذلك، في رأينا، إما إلى ضعف وسائل الاتصال وصعوبة انتقال الأفكار الجديدة بين دول العالم في هذه المرحلة أو لأن الدول المسيطرة في ذلك الوقت لم ترغب في تقديم أدوات التقدم للدول الفقيرة حتى تستمر تحت سيطرة تلك الدول المتقدمة.

#### **المرحلة الثانية: من بداية القرن العشرين وحتى بداية الثمانينات:**

تميز القرن العشرون بتطورات هائلة سواء كانت اقتصادية أو تكنولوجية أو فكرية، فاقت التطورات في أي قرن سابق بل ربما فاقت التطورات في كل القرون السابقة مجتمعة.

- إن هذا القرن قد شهد لأول مرة صراعا مثيرا بين القوى العالمية ترتب عليه حدوث حربين عالميتين أدت إلى تقدم هائل في صناعة أدوات الحرب المدمرة التي بلغت ذروتها بصنع وتفجير القنبلة الذرية في منتصف القرن.

- إن هذا القرن قد شهد غياب قوى عظمى وظهور قوى أخرى تسيطر على العالم بطريقة أو بأخرى.

- إن هذا القرن قد برز فيه لأول مرة السلاح الاقتصادي كأحد أسلحة السيطرة في الدول المتقدمة على الدول النامية.
- شهد هذا القرن المنافسة الحادة بين المنشآت الاقتصادية سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي.

إن هذه التطورات وغيرها قد أدت لحدوث تقدم صناعي هائل في معظم بلدان العالم، وخصوصا في دول العالم المتقدمة، وبدأت الدول النامية في هذا القرن، ولأول مرة، تأخذ بأسباب التقدم وتستعيده من الدول المتقدمة وذلك بعد تحررها من سيطرة الدول الكبرى. فنقلت التكنولوجيا والأساليب الاقتصادية المتبعة في الدول المتقدمة سواء في مجال الإنتاج أو التسويق أو الخدمات.

ونتيجة للتطورات التكنولوجية في الدول المتقدمة حدث تطور أيضا في نظم التكاليف كأحد الوسائل التي تساعد وتخدم تلك التطورات من خلال المعلومات المالية التي تقدمها. وكما انتقلت التطورات التكنولوجية والاقتصادية للدول النامية في هذا القرن انتقلت إليها التطورات الفكرية لنظم التكاليف من خلال الكتب والمراجع والبحوث والدراسات التي امتلأت بها مكاتب الدول النامية، وكذلك من خلال البعثات العلمية المرسلة ومن خلال وسائل الاتصال التي ظهرت حديثا في هذا القرن.

إلا أن الملاحظ بالنسبة للقرن العشرين أن النصف الثاني وتقريبا مع نهاية الحرب العالمية الثانية هو الذي شهد طفرة صناعية واقتصادية وفكرية بالمقارنة بما كان عليه الحال في النصف الأول من القرن. فقد ظهرت الشركات الدولية لأول مرة مع مشروع مارشال لتعمير أوروبا بعد الحرب واتسعت الأسواق وازدادت المنافسة. وبدأت الحاجة أكثر لنظم تكاليف لخدمة هذا التوسع مما كان له الأثر في التوسع في تطبيق نظم التكاليف في الدول المتقدمة وامتد هذا التطبيق للدول النامية وإن كان محدودا. واستمر هذا الوضع في الخمسينات والستينات من هذا القرن. ولكن خلال عقد السبعينات حدثت تطورات تكنولوجية واقتصادية على مستوى العالم جعلت من الضروري إعادة النظر في نظم التكاليف المطبقة حتى تتمكن من مواكبة هذه

التطورات. لذلك ازدادت في هذا العقد الانتقادات لنظم التكاليف المطبقة التي تم وصفها أحيانا بأنها تقليدية وأحيانا بأنها نظم قاصرة أو تقوم على افتراضات غير موجودة في الواقع العملي.

ونتيجة لهذه الانتقادات ظهرت بعض التطورات الفكرية في بداية السبعينات حيث قدم مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) ١٩ معيارا لتنظيم بعض الجوانب التي تعرضت لانتقادات في التطبيق. حيث وضعت أساسا لتخصيص التكاليف الزمنية على المنتجات والتي كانت تعتبر تكاليف فترة (أي تحمل على نفس الفترة التي حدثت فيها) وليست تكاليف منتج كما عملت هذه المعايير على تحليل التكاليف الإضافية لمجموعات تكلفة أصغر ليتم تخصيصها بناء على أساس مناسب لكل مجموعة على حده. ويرجع الفضل لمجلس معايير محاسبة التكاليف في تطوير أسس تخصيص أفضل للتكاليف الإدارية والعامة وتكاليف البحث والتطوير. ورغم هذا الإنجاز لمجلس معايير محاسبة التكاليف فقد توقف نشاطه قبل استكمال عمله ليعالج ما يستجد من جوانب التطوير.

#### **المرحلة الثالثة: من بداية الثمانينات وحتى نهاية التسعينات:**

تميزت هذه المرحلة من القرن العشرين بتطورات هائلة في تكنولوجيا التصنيع وطرق التسويق والمنافسة الشاملة وانفتاح بلدان العالم على بعضها البعض من خلال وسائل الاتصال هائلة الإمكانيات. كما ظهرت التكتلات الدولية وتم التوقيع على اتفاقية تحرير التجارة العالمية من قبل معظم دول العالم.

إن هذه الخطى كانت متلاحقة إلى درجة لم تمكن نظم التكاليف من مجاراتها. فقد استمرت معظم المنشآت الصناعية المتقدمة تكنولوجيا في استخدام نفس النظم التقليدية للتكاليف رغم التغيرات الجوهرية في هيكل التكاليف وتغير الأهمية النسبية لكل عنصر داخل هذا الهيكل. لذلك وخلال الثمانينات بدأت الانتقادات الشديدة لتلك النظم التقليدية على أساس أنها تشوه تكاليف المنتجات وتقدم معلومات غير دقيقة يترتب عليها قرارات غير سليمة.

وبناء على تلك الموجه من الانتقادات بدأ الباحثون والكتاب يقدمون أفكاراً ومقترحات جديدة لمعالجة قصور تلك النظم التقليدية والتغلب على تلك الانتقادات. ومن أهم هذه المقترحات التي لاقت رواجاً كبيراً في الفكر المحاسبي نظم التكلفة القائمة على الأنشطة (Activity- Based- Cost) كوسيلة تشتمل على عدة إجراءات للتغلب على مشكلة التكاليف غير المباشرة.

وقد ترتب على هذا الترويج لذلك النظام أن بدأت المنشآت تطبقه وتجنّب ثمار هذا التطبيق متمثلة في دقة معلومات التكلفة التي يحصل عليها المديرون والتي يتم على أساسها اتخاذ قرارات هامة في الأجل القصير والأجل الطويل. فقد أشارت إحدى الدراسات الميدانية (Colin Drury 1992) التي أجريت على عينة مكونة من ٣٠٠ شركة صناعية بريطانية أنه بعد وقت قصير من ظهور هذا النظام طبقته نسبة ٣% من الشركات، ٩% منها على طريق تطبيقه في القريب العاجل، ٣٨% يدرسون إمكانية تطبيقه.

ورغم حداثة تطبيق هذا النظام فقد تعرض هو أيضاً لانتقادات على أساس أن تكلفة تطبيقه قد تزيد عن العائد منه. وأن له نظرة جزئية تركز على التكاليف غير المباشرة في حد ذاتها والأنشطة المرتبطة بها دون النظر لأجزاء ومكونات المنشأة ككل. وبناء عليه فقد ظهر مفهوم أشمل من نظام التكلفة حسب الأنشطة وهو ما يطلق عليه "إدارة التكلفة الشاملة" (Total Cost Management) الذي يشتمل بداخله على نظام التكلفة حسب الأنشطة مع التعامل مع الأنظمة الأخرى الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

إن إدارة التكلفة الشاملة لذلك تكون أكثر شمولاً ومرونة وذات فاعلية مسبقة بالمقارنة بالبدائل الأخرى. إن المبادئ التي تقوم عليها هي التي تجعلها فعالة. فهي تقوم على ثلاثة مبادئ أساسية: تحليل التشغيل الذي تقوم به المنشأة وتحديد التكلفة حسب الأنشطة، التحسين المستمر.



## ٢/١ أهمية بيانات التكاليف في البيئة المعاصرة:

تهدف أي منشأة اقتصادية إلى تحقيق أعلى معدلات أرباح لتحقيق الاستمرار والنمو كأهداف اقتصادية. وهناك أكثر من وسيلة لزيادة معدلات الأرباح ويمكن حصر أهم تلك الوسائل فيما يلي:

• إما عن طريق زيادة الإيرادات من خلال زيادة السعر أو زيادة كمية المبيعات أو بهما معا مع ثبات التكاليف.

• أو عن طريق تخفيض التكاليف مع ثبات الإيرادات.

• أو عن طريق تخفيض التكاليف وفي نفس الوقت زيادة الإيرادات.

إن الظروف الاقتصادية المعاصرة قد أوجدت هيكلًا محددًا يسود الآن في السوق المحلي والعالمي وهو هيكل سوق المنافسة الاحتكارية.

وفي ظل سوق المنافسة التي تزداد حدة يوما بعد يوم أصبح من الصعوبة بمكان التحكم في مقدار الإيرادات ومحاولة زيادتها لزيادة الأرباح لأن ظروف السوق ومدى قوة المنافسة هي التي أصبحت تحدد لكل منشأة حصتها السوقية والسعر الذي يتم البيع به وكذلك أصبحت تحدد المركز التنافسي للمنشأة.

لذلك لن تكون هناك فرصة متاحة أمام إدارة المنشآت لزيادة الربحية إلا من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على حصة المبيعات السوقية بمواجهة قوية للمنافسين.

ومن هذا المنطلق يسود الآن اتجاه عام على المستوى العالمي مفاده أن المنشآت التي ترغب في البقاء في مجال الأعمال يجب أن تفي بثلاثة متطلبات أساسية وهي: تحقيق رغبات المستهلك وتحقيق أفضل جودة ممكنة، وتخفيض التكاليف في نفس الوقت.

إن هذه المتطلبات الثلاثة تبدو متعارضة وبذلك يجب على المنشآت أن تعمل على التوازن بينها. ويستطيع نظام التكاليف الكفاء أن يحقق هذا التوازن من خلال بياناته التحليلية، كما يعمل في نفس الوقت على التحسين المستمر وتخفيض التكاليف لتتمكن من البقاء أولاً في مجال الأعمال وثانياً من مواجهة منافسيها والحصول على مركز تنافسي أفضل.

### ٣/١ أهداف نظام التكاليف:

مع نشأة وتطور محاسبة التكاليف نشأت وتطورت أهداف نظام التكاليف وإن كان الهدف الرئيسي للنظام هو خدمة الإدارة والأطراف الداخلية في المنشأة. ولقد تطورت أهداف نظام التكاليف مع التطورات الاقتصادية التي جعلت الإدارة تطلب بيانات أكثر وفي جوانب ومجالات جديدة. لذلك يمكن حصر أهم أهداف نظام التكاليف حسب ترتيبها التاريخي في أربعة أهداف أساسية.

#### ١/٣/١ تحديد تكلفة النشاط:

- يعتبر تحديد تكلفة النشاط أول وأقدم أهداف نظام التكاليف حيث كان الهدف من محاسبة التكاليف عند نشأتها هو تحديد التكلفة الفعلية على المستويات المختلفة:
- على مستوى وحدة النشاط (وحدة الإنتاج) لتحديد سعر بيع الوحدة أو أمر التشغيل ولدراسة معدلات تكلفة الوحدة للاستفادة منها في القرارات الإدارية.
- تحديد تكلفة كل عنصر من عوامل الإنتاج (مواد، عمالة، خدمات) حتى تتعرف الإدارة على التكلفة التي تتحملها عن كل عنصر لتقارنها بين كل فترة وأخرى وتقارنها مع المنشآت المماثلة لتدرس مدى تطور معدلات هذه العناصر من فترة لأخرى وبالمقارنة بالمنشآت الأخرى ومع المنافسين.
- تحديد تكلفة كل وظيفة في المنشأة- إنتاج وتسويق وإدارة وخدمات **أولا** للمساعدة في إعداد نتائج الأعمال **وثانيا** لدراسة التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل وظيفة وتقييم أداء كل وظيفة ومدى مساهمتها في تحقيق أرباح للمنشأة.
- على مستوى المنتج لتحديد جملة تكلفته ونتيجة أعماله من ربح أو خسارة .
- على مستوى القسم أو مركز التكلفة لبيان التكلفة التي تتحملها المنشأة في كل قسم لترشيد القرارات الخاصة بهذا المركز أو القسم.
- على مستوى مركز المسؤولية لتقييم أداء المسؤولين الإداريين ومحاسبتهم عن المسؤولية المكلفين بها.

- على مستوى المصنع بالكامل بما يشتمل عليه من منتجات وأقسام لتحديد التكلفة التي تتحملها المنشأة عن كل مصنع من مصانعها الفرعية ولتحديد ربحية كل مصنع وتقييم أدائه.

- على مستوى المنشأة أو الشركة بالكامل بما تشتمل عليه من مصانع فرعية. ويتم هذا التحديد للتكلفة على أساس تحليلي حتى تتحقق الاستفادة الكاملة من بيانات التكاليف، فكلما زاد التحليل وتعمق كلما استطاعت الإدارة أن تضع يدها على كل صغيرة وكبيرة في المنشأة. ولقد أصبحت محاسبة التكاليف وتحليلاتها أمراً ملحا للإدارة نظراً لصعوبة الإدارة المباشرة، فلقد أصبحت الإدارة تدير أعمالها في كثير من الأحيان عن بعد مما يلزم معه ضرورة توافر بيانات تحليلية تحت يد الإدارة للتغلب على هذه الصعوبة. فيجب أن تنقل بيانات التكاليف صورة واضحة للإدارة عن ظروف التشغيل بحيث تدير أنشطتها وكأنها ترى بنفسها.

### ٢/٣/١ تخطيط تكاليف النشاط:

حقيقة تحديد التكلفة الفعلية قد يكون من أساسيات أي نظام تكاليف فعلي نظراً لأهمية تحديد التكلفة الفعلية على مستوياتها المختلفة المشار إليها فيما سبق. ولكن التكاليف الفعلية تحدث كيفاً اتفق ولا نستطيع أن نتحقق مما إذا كانت قيم التكلفة الفعلية سليمة أم بها خلل وانحرافات.

لذلك ومع تطور الفكر المحاسبي أصبح من المهام الرئيسية لنظام التكاليف أن يخطط تكاليف النشاط أولاً لتعتبر بمثابة مرشد للتنفيذ الفعلي. بمعنى أن يتم التنفيذ للنشاط والتكاليف بناء على ما تم تخطيطه وثانياً لتكون تلك التكاليف المخططة أو المحددة مقدماً بمثابة أساس لرقابة التكاليف الفعلية لبيان ما إذا كانت تلك التكاليف الفعلية بها انحرافات في صالح أو غير صالح المنشأة.

ويتسع إطار هذا الهدف ليقدم إدارة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية حيث تشتمل الموازنات التخطيطية على عديد من بنود التكاليف التي يستطيع نظام التكاليف أن يقدرها على أساس سليم مما يدعم وظيفة الموازنات التخطيطية كأساس للتنفيذ والرقابة.

### ٣/٣/١ الرقابة على التكاليف:

إذا كان هدف تحديد تكلفة النشاط هو أول وأقدم أهداف محاسبة التكاليف فإن الرقابة على التكاليف يعتبر أحدث أهداف محاسبة التكاليف، ورغم ذلك فإنه يعتبر في ظل الظروف المعاصرة أهم أهداف محاسبة ونظم التكاليف. فلم يعد محاسب التكاليف مجرد محاسب يسجل ويحلل البيانات وينتهي دورة عند هذا الحد. ولكن مهام محاسب التكاليف اتسعت في الوقت الحاضر لتشمل التدخل في كل أنشطة المنشأة للتحقق مما إذا كان الأداء الفعلي وتكاليفه تسير وفق المخطط لها ثم التقرير عن نتائج هذه المتابعة واقتراح أفضل السبل لتحسين الأداء. إن الدور الهام للمحاسب في ظل البيئة المعاصرة قد جعل المحاسب متغيراً أساسياً في منظومة عمل أي منشأة، فهو الذي يساعد المنشأة على تخفيض تكاليفها من خلال أساليب الرقابة التي يتبعها. وهذا التخفيض في التكاليف أصبح مطلباً ملحا في البيئة المعاصرة حتى تتمكن المنشأة من البقاء في مجال الأعمال وتتمكن من مواجهة منافسيها.

لذلك يعتبر هدف الرقابة على التكاليف أهم أهداف نظام التكاليف في ظل الظروف الحديثة التي أصبحت فيها المنافسة المحلية والعالمية أكثر حدة.

### ٤/٣/١ ترشيد القرارات الإدارية:

نظام التكاليف يشتمل على حصيلة وفيرة من البيانات التحليلية عن كل جوانب المنشأة الرئيسية والفرعية.

إن اتخاذ القرارات أحد الوظائف الرئيسية لإدارة المنشأة بل ربما تكون هي الوظيفة الأساسية للإدارة. وهذه القرارات قد تكون تخطيطية مثل تقديم منتج جديد أو قبول طلبيات بسعر منخفض عن السعر العادي أو اختيار تشكيلة مثلى من المنتجات وقد تكون قرارات رقابية مثل اتخاذ قرارات لتحسين الأداء في أحد الأقسام أو المراكز التي حدث بها خلل أو انحرافات في التكاليف.

إن توافر البيانات التفصيلية للتكاليف من خلال نظام التكاليف يجعل محاسب التكاليف قادراً في أي وقت على ترشيد قرارات الإدارة التخطيطية أو الرقابية سواء في الأجل القصير أو في الأجل الطويل.

## ٤/١ مقومات نظام التكاليف:

قبل تناول نظام التكاليف نحاول أولاً تحديد العوامل المؤثرة في نظام التكاليف.

### ١/٤/١ العوامل المؤثرة في نظام محاسبة التكاليف:

هناك عوامل واعتبارات كثيرة تؤثر وتحدد مدى تعقيد أو تبسيط نظام محاسبة التكاليف، وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه ... من هذه العوامل:

١ - **حجم المنشأة:** إن حجم بيانات ومعلومات التكاليف التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم كل منشأة. حيث أن مراحل تجهيز وإعداد وتحليل بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيداً في المنشآت كبيرة الحجم عنها في المنشآت صغيرة الحجم.

وعليه يمكن القول بأن حجم بيانات التكاليف ودرجة تعقيد نظام التكاليف تزداد كلما زاد حجم المنشأة.

٢ - **نظام وطريقة الإنتاج:** يعتمد محاسب التكاليف في تحديد تكاليف الإنتاج على أساس نظام أو طريقة الإنتاج، فإذا كان الإنتاج يتسم بالاستمرارية والنمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أو يتم على أساس متقطع وغير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية. بالإضافة لذلك كلما تعقدت طريقة الإنتاج أو أنظمتها ومراحله كلما زاد هذا من صعوبة وتعقيد أنظمة التكاليف.

٣ - **تنوع المنتجات وتعددتها:** لو أن المنشأة تقوم على إنتاج منتج واحد فإن نظام التكاليف يكون من السهولة بمكان، لأن كل التكاليف في هذه الحالة تحمل على هذا المنتج وحده ولن يمثل ذلك مشكلة. ولكن عندما يتنوع الإنتاج فإن محاسب التكاليف عليه أن يقوم بتوزيع تكاليف الإنتاج على هذه المنتجات على تنوعها واختلافها. وفي هذا السبيل نجد أن هناك عناصر تكاليف ذات علاقة واضحة بالمنتجات كالمواد الخام التي تحمل مباشرة على هذه المنتجات وعناصر أخرى كثيرة علاقتها غير

واضحة بالمنتجات وبالتالي تتطلب جهداً لتحميلها على المنتجات. هذه العناصر الأخيرة تزيد كثيراً كلما زادت وتنوعت المنتجات.

٤ - **الوعي لدى إدارة المنشأة:** إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل المنظمات على اختلاف أنواعها في ظل البيئة المعاصرة ولكن يمكن القول بأن حجم ونوعية المعلومات والبيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجة الإدارة إلى هذه المعلومات وتلك البيانات. إن وعي إدارة المنشأة بأهمية التكاليف وبياناتها هو الذي يحدد مدى الإجمال والتفصيل لتلك البيانات. فكلما زاد وعي الإدارة كلما طلبت الإدارة بيانات تكاليف أكثر تفصيلاً لتحديد موقف التشغيل بشكل أكثر والعكس صحيح.

#### ١/٤/٢ مقومات نظام التكاليف:

يشتمل نظام التكاليف على عدة أركان أو مقومات حتى يتمكن من تقديم المعلومات المطلوبة منه بشكل سليم وهذه المقومات يجب توافرها في أي نظام تكاليف في أي منشأة ولكن يختلف مضمون تلك المقومات حسب طبيعة وظروف التشغيل بالمنشأة محل التطبيق.

وأهم هذه المقومات وأكثرها شيوعاً المقومات الخمسة التالية:

#### أ - دليل عناصر التكاليف:

عنصر التكلفة هو عبارة عن قيمة كمية من عوامل الإنتاج يستلزمها التشغيل وتم استخدامها والاستفادة منها طبقاً لما هو مخطط لها.

ويتم تبويب عناصر التكاليف حسب نوعها إلى ثلاث مجموعات هي (تكلفة المواد، تكلفة العمالة، تكلفة الخدمات).

**تكلفة المواد:** وتشمل تكلفة كل ما هو ملموس سواء كانت مواد خام أو مواد مساعدة أو قطع غيار أو غير ذلك من المواد.

**تكلفة العمالة:** وتشتمل على تكلفة الجهد البشري الذي تتحمله المنشأة عن عمالة مرتبطة مع المنشأة بعقد عمل. وتتضمن هذه التكلفة أجور عمال الإنتاج والعمال المساعدين وعمال الخدمات والتسويق والإدارة.

**تكلفة الخدمات:** وتشتمل على كل التكاليف الأخرى التي لا تندرج تحت عنصر المواد أو عنصر العمالة. ويطلق على هذا العنصر تكاليف أخرى أو تكلفة الخدمات باعتبار أن الهدف منها هو تقديم خدمات فنية أو بشرية. وهذه الخدمات قد تكون من داخل المنشأة مثل الإيجار أو الإهلاك وقد تكون من خارج المنشأة مثل النقل والصيانة والإعلان الذي يقوم به الغير لصالح المنشأة.

والغرض من إعداد دليل لتلك العناصر بأنواعها الرئيسية والفرعية هو حصر وتحديد تلك العناصر التي تتحملها المنشأة لتأدية أنشطتها ثم لسهولة التمييز بين العناصر الرئيسية والفرعية عند تسجيل وتحميل التكاليف. ويعد هذا الدليل على أساس رقمي بحيث تظهر فيه المجموعات الثلاث كمجموعات رئيسية وما يتفرع منها يأخذ أرقاماً فرعية وتحليلية.

#### ب - دليل مراكز التكاليف:

يمكن تعريف مركز التكلفة بأنه "دائرة نشاط" تتعاون فيها وتتفاعل عوامل الإنتاج (عناصر التكاليف) مع بعضها البعض لإنتاج منتج أو لتقديم خدمة أو للقيام باختصاص معين. وتتعدد مراكز التكاليف وتتنوع بحسب حجم وطبيعة نشاط المنشأة محل التطبيق. وغالبا ما يتم الاعتماد على الهيكل أو الخريطة التنظيمية لتكون الأساس في تحديد عدد ومسميات تلك المراكز. ولكن قد يزيد أو يقل عدد تلك المراكز عن عدد المستويات الوظيفية في الخريطة التنظيمية حيث أن التوسع في عدد المراكز أو التقليل منها يحكمه عدة متغيرات أهمها:

- مدى التفصيل في البيانات والمعلومات التي تطلبها الإدارة من نظام التكاليف، تكلفة التوسع في عدد المراكز مقارنة بقيمة المعلومات الناتجة عن هذا التوسع، أثر دمج المراكز أو فصلها على دقة بيانات التكاليف.

وقد جرى العرف المحاسبي على تقسيم مراكز التكاليف في المنشآت الصناعية إلى خمس مجموعات على النحو التالي:

- **مراكز الإنتاج:** وهي المراكز التي تحقق هدف المنشأة الرئيسي متمثلاً في تصنيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل إنتاجه.

- **مراكز التسويق:** وهي المراكز التي تتولى بيع وتوزيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل تصنيعه وبيعه.

- **مراكز الإدارة والتمويل:** وهي المراكز التي تتولى إدارة وتمويل عمليات وأنشطة المنشأة. وتتضمن المستويات الإدارية المختلفة والإدارات المالية (الحسابات والتكاليف).

- **مراكز الخدمات العامة:** وهي المراكز التي يتم إنشاؤها لتقديم خدمات عامة للمراكز الأخرى (إنتاج، تسويق، إدارة، عمليات رأسمالية). ومن هذه الخدمات العامة ورشة الصيانة والمخازن والنقل والعيادة الطبية والمطعم التي تقدم خدماتها لكل العاملين في المراكز الأخرى المذكورة.

- **مراكز العمليات الرأسمالية:** وهي المراكز التي تتولى اقتناء أو انشاء أو تركيب الأصول الثابتة كالمباني والآلات والمعدات. وبشكل خاص تعتبر كل تكاليف هذه المراكز تكاليف رأسمالية عندما يتم إنشاء أو تركيب الأصل الثابت وبيدأ العمل.

ويتم إعداد دليل لتلك المراكز الرئيسية منها والفرعية على أساس رقمي وذلك لسهولة التمييز بين تلك المراكز ولسهولة تحميلها بالتكاليف التي استفادت منها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

### ج - دليل وحدات النشاط:

وحدة النشاط هي الوحدة التي قامت المنشأة من أجل إنتاجها أو تقديمها كخدمة. وهذه الوحدة بهذا المعنى إنما تعنى وحدة النشاط الرئيسية على مستوى المنشأة ككل أو هي تمثل آخر وحدة نشاط في سلسلة وحدات النشاط الفرعية التي تشتمل عليها الأنشطة الفرعية التي تنتج في آخر السلسلة وحدة النشاط الرئيسية التي يتم بيعها أو تقديمها للمستهلك النهائي.

وبالطبع فإن هذا الدليل يكون مطلباً ملحا عندما تتعدد وتتعدد منتجات (وحدات النشاط) المنشأة. فقد يكون عدد المنتجات كبيراً ويشتمل كل منتج على تشكيلة من



الأحجام أو الأشكال أو الألوان مما قد يجعل من الصعوبة على المنشأة أن تحصرها أو تميز بينها بسهولة بدون دليل رقمي لكل منتج رئيسي ولكل مجموعة فرعية. كما أن الدليل الرقمي يسهل عملية تحميل كل منتج بالتكاليف التي استفاد منها مباشرة مثل المواد الخام أو بطريقة غير المباشرة من خلال مروره بمراكز الإنتاج التي استفاد منها.

ووحدة النشاط تختلف من منشأة لأخرى فقد تكون أمر التشغيل في نظام تكاليف الأوامر وقد تكون المقاوله أو العقد في صناعة المقاولات وقد تكون وحدات الإنتاج في نظام المراحل ذو الإنتاج المستمر.

#### د - المجموعة المستندية:

تعتمد المحاسبة بصفة عامة على مبدأ الموضوعية عند إثبات العمليات المالية، فلا يتم تسجيل أي عملية مالية إلا بناء على مستند يؤيدها وكذا الحال أيضا في نظام التكاليف فإنه يثبت أيضا العمليات المالية الخاصة بالتكاليف ولكن بشكل تحليلي وأيضا بناء على مستند يؤيد حدوث تلك التكلفة. وهذه المستندات قد تكون فاتورة شراء المواد أو إذن صرفها أو كشف الأجور أو فاتورة كهرباء.

وهذه المستندات في الغالب يعتمد عليها نظام الحسابات المالية فيثبت العملية بشكل إجمالي كما تنتقل لنظام التكاليف، بطريقة أو بأخرى، ليثبتها أيضا نظام التكاليف بصورة تحليلية. ويمر أي مستند بدورة أو خط سير محدد وفقا لنوعية وكمية البيانات التي يشتمل عليها والجهات التي تستفيد منه. وباعتبار أن كل عنصر تكلفة يختلف عن غيره في طبيعته وكيفية ومنبع حدوثه لذلك تختلف الدورة المستندية من عنصر لآخر. وتختلف أيضا النسخ التي يتم إعدادها من المستند حسب طبيعة العنصر والجهات المستفيدة منه.

ويجب مراعاة الدقة عند إعداد تلك الدورات المستندية لأنها تعتبر من ناحية إثباتا لحدوث وحركة عنصر التكلفة داخل المنشأة كما تعتبر من ناحية أخرى بمثابة رقابة على العنصر حيث يراقب كل إجراء على الإجراء السابق له.

- ويؤكد استاذنا (الدكتور بلبع) على ضرورة مراعاة الدقة عند إعداد المستند وعند تصميم الدورة التي يتحرك فيها المستند فيحدد الأساسيات التالية:
- ١- يجب مراعاة المبدأ المعروف "أن لكل وسيلة غرض" فإن انتفى الغرض منه انتفت معه الوسيلة وصارت غير ذى موضوع أو ضرورة، كما أنه إذا لم تحقق الوسيلة الغرض منها صارت أيضا غير ذى موضوع أو ضرورة وصارت ضياعا للجهد والوقت.
  - ٢- يجب ألا يتسع تداول المستندات ودورتها بين من ليسوا في حاجة أكيدة لها. لذلك يجب أن يحدد نظام التكاليف دورة كل مستند من بدء استيفائه من الجهة المختصة حتى تصل النسخ إلى الجهات المختصة أيضا والمحتاجة إليه.
  - ٣- يجب ألا تكثر المستندات عن العدد الضروري، ويجب مراعاة أن المستند الواحد يمكن أن يخدم أكثر من جهة واحدة ولأكثر من غرض واحد.
  - ٤- يجب مراعاة البساطة والوضوح عند تصميم المستند حتى تتحقق المنفعة عند استخدامه.
  - ٥- يجب أن يكون هناك وعيا لدى الجهات المصدرة والمستفيدة بأهمية المستندات والدور المفيد الذي تقوم به.
- هـ- المجموعة الدفترية:**
- التسجيل في نظام التكاليف يقوم على أساس تحليلي، لذلك تصبح المجموعة الدفترية أساسية في نظام التكاليف. إن المجموعة الدفترية هي التي تعمل على ربط عناصر التكاليف بمراكز التكاليف بوحدات النشاط (وحدات الإنتاج) اعتمادا على المجموعة المستندية التي تثبت حدوث هذا العنصر وتثبت اختصاصه بمركز التكلفة وبوحدة النشاط.
- وتشتمل المجموعة الدفترية على سجلات نوعية وسجلات وظيفية وسجلات لأوامر التشغيل. وتشتمل السجلات النوعية على سجل إثبات حركة المواد (دفتر أستاذ المخازن) وسجل المواد وسجل الأجور وسجل التكاليف الأخرى.

أما السجلات الوظيفية فتشتمل على السجلات الخاصة بالوظائف (المراكز) الرئيسية في المنشأة (إنتاج، تسويق، خدمات، إدارة وتمويل) وتشتمل سجلات أوامر التشغيل على صفحات يتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل أمر تشغيل تحمل عليه مباشرة العناصر المختصة به والمباشرة عليه وتحمل عليه البنود غير المباشرة طبقاً لمعدلات التحميل، ليتم التوصل إلى جملة تكلفة الأوامر.

ويذكر أستاذنا الدكتور بلبع أن سجلات ودفاتر التكاليف يجب أن يراعى في تصميمها:

- ١- أن تحتوى على الحوادث الفعلية وتسجلها في صورة منتظمة طبقاً للأصول العلمية المناسبة لذلك.
- ٢- أن تمهد للعمليات التحليلية والاستنتاجية التي تستند على البيانات الواردة بتلك السجلات.

#### ١/٤/٣ مراحل إعداد نظام التكاليف الملائم للمنشأة:

في رأينا أن نظام التكاليف حتى يكون ملائماً للمنشأة محل التطبيق يجب أن يمر بالمراحل التالية:

١/٣/٤/١ مرحلة تصميم نظام التكاليف.

٢/٣/٤/١ مرحلة تنفيذ نظام التكاليف.

٣/٣/٤/١ مرحلة رقابة جدوى نظام التكاليف.

١/٣/٤/١ مرحلة تصميم نظام التكاليف:

عند الرغبة في تصميم نظام للتكاليف أو إجراء تعديلات جوهرية عليه فإن هناك خطوات منطقية يجب اتباعها وبترتيب معين حتى يمكن إعداد نظام تكاليف ملائم لطبيعة وظروف المنشأة وله جدوى اقتصادية ونرى أن يكون ترتيب تلك الخطوات كما يلي:

#### ١- دراسة جدوى نظام التكاليف:

قبل تصميم أي نظام يجب إجراء دراسة جدوى لهذا النظام كما في دراسة جدوى المشروعات الاقتصادية، حتى يمكن الاختيار، من بين بدائل النظام، ذلك النظام (من

حيث الشكل والمضمون) الذي يفوق فيه العائد أو يساوى على الأقل تكلفة إعداده وتنفيذه.

لذلك يجب على المنشأة إذا رغبت في نظام تكاليف ملائم، أن تعد دراسة جدوى لنظام التكاليف يترتب عليها اختيار نظام تكاليف ملائم لواقع التطبيق بصفة عامة وملائم من الناحية الاقتصادية بصفة خاصة.

وتعتمد دراسة الجدوى على تجميع بيانات عن أهداف الإدارة من النظام والبيانات عن ظروف الواقع وإجراءاته وعن طريقة تنفيذ ومتابعة النظام.

وبناء على ذلك يمكن التوصل إلى البنود التالية:-

- التكلفة المتوقعة لدراسة ظروف الواقع وإجراءات تنفيذ الأعمال الفنية للمنشأة من كافة نواحيها.

- التكلفة المتوقعة لتصميم نظام التكاليف القائم على ظروف الحال السائدة.

- التكلفة المتوقعة لتنفيذ النظام من خلال محاسبين وإدارات ودورات مستندية.

- التكلفة المتوقعة لرقابة ومتابعة النظام لإجراء أي تعديلات أو تحسينات عليه.

- تكلفة دراسة جدوى النظام.

- حساب القيمة المتوقعة للمعلومات التي ترغب الإدارة في الحصول عليها من نظام التكاليف.

وتتم مقارنة قيمة المعلومات على مدار فترة ملائمة لتطبيق النظام (مثلا ٥ سنوات) مع تكلفة تصميم وتنفيذ ورقابة النظام خلال هذه الفترة. ويكون القرار بناء على هذه المقارنة.

ويكون النظام المقترح ملائما وذا جدوى عندما يكون مجموع القيم المتوقعة للتكاليف أصغر من أو تساوى القيمة المتوقعة للعائد من النظام ، فإذا زادت تكلفة النظام عن العائد منه، يجب في هذه الحالة إعادة النظر في مكونات النظام لتبسيطه لتقليل تكلفته أو بزيادة كفاءة النظام لزيادة قيمة معلوماته أو بالاثنتين معا حتى يصبح النظام ملائما من حيث جدواه الاقتصادية.

## ٢ - دراسة ظروف وطبيعة النشاط محل التطبيق:

يقوم نظام التكاليف على أسس ومبادئ علمية تتصف بالمرونة. وتظهر خاصية المرونة هذه في استجابة النظام لظروف الحال السائد في مجال التطبيق. وهذا ما أكده (د. بليغ) في قوله إجمالاً أن ظروف الحال التي تسود في المنشأة محل التطبيق هي سيدة الموقف عند تصميم نظام تكاليف المنشأة، بمعنى أن نقطة البداية عند تصميم نظام التكاليف لمنشأة ما هي دراسة كافة الجوانب الفنية والتنظيمية والإدارية للتعرف على كل تفاصيل وإجراءات العمل في هذه المنشأة، ثم تكون الخطوة التالية وهي تطويع أسس ومبادئ التكاليف لتتلاءم مع هذه الظروف الواقعية. وتزداد أهمية هذه الخطوة بشكل خاص عندما يكون التصميم لمنشأة تستخدم تكنولوجيا متقدمة، حيث أصبحت تفاصيل وإجراءات العمل كثيرة جداً ومتخصصة إلى حد كبير ومختلفة عن الإجراءات التي تم تصميم النظم التقليدية للتكاليف على أساسها وبالتالي فهي تتطلب جهداً ووقتاً أطول من مصمم النظام.

## ٣ - تصميم نظام تكاليف ملائم لظروف الواقع محل التطبيق:

بناء على دراسة تفاصيل وإجراءات العمل في الخطوة السابقة يقوم مصمم النظام بإعداد نظام للتكاليف بمقومات وإجراءات تتلاءم مع متطلبات المنشأة. فيقوم بإعداد أدلة النظام (دليل عناصر التكاليف، دليل مراكز التكاليف، دليل وحدات النشاط) وتصميم الدورات المستندية وتصميم المجموعة الدفترية.

وفي هذه الخطوة يحاول المصمم أن يلائم بين أهداف ومتطلبات الإدارة من نظام التكاليف والوسائل التي تحقق تلك الأهداف والمتطلبات وذلك من خلال التبسيط والإجمال أو التعقيد والتفصيل لمكونات النظام.

## ٤ - إعداد دليل لمسببات التكلفة:

بناء على دراسة ظروف الواقع العملي (خطوة (٢)) يتم التعرف على تفاصيل أنشطة المنشأة. وبناء على مكونات نظام التكاليف التي تأسست وفق ظروف هذا الواقع العملي (خطوة (٣)) (وخصوصاً دليل عناصر التكاليف) يمكن تكوين علاقات

سببية بين تلك الأنشطة وعناصر التكاليف، بمعنى هذا النشاط تسبب في هذا العنصر أو أن هذا العنصر نتج عن هذا النشاط وبالتالي يمكن إعداد تلك الأنشطة ومسببتها في شكل دليل مثل أدلة التكاليف الأخرى. ونرى أن التوصل لمسببات التكلفة يمكن أن يساعد إلى درجة كبيرة في استنتاج أساس تخصيص أكثر ملاءمة لتلك التكلفة ولظروف التشغيل.

### ١/٤/٣ مرحلة تنفيذ نظام التكاليف:

بعد الاستقرار على نظام التكاليف الملائم لظروف الحالة السائدة والملائم فيما يختص بالجدوى الاقتصادية فإنه عند حدوث تكاليف يتم بالطبع تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات والعمليات مباشرة ثم يكون التركيز على مجموعة التكاليف غير المباشرة. ويقترح الباحث أن يكون توزيع التكاليف غير المباشرة طبقاً للإجراءات التالية:

١ - يتم فحص دليل مسببات التكلفة (خطوة ٤) ومحاولة تحويل أكبر قدر ممكن من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة. وكلما كانت نسبة التكاليف غير المباشرة المحولة إلى مباشرة كبيرة كلما زادت دقة توزيع التكاليف غير المباشرة بصفة عامة.

ونرى أن القدر المحول إلى تكاليف مباشرة من التكاليف غير المباشرة يتوقف من ناحية على دقة تحديد مسببات التكلفة في الدليل المشار إليه، ومن ناحية أخرى على مقدرة إدارة المنشأة على تخصيص أقسام أو آلات معينة لعمليات أو منتجات معينة.

ومن الملاحظ في الصناعات المتقدمة تكنولوجياً أن نسبة التكاليف غير المباشرة وإن كانت أكبر مما في الصناعات التقليدية مما يعقد المشكلة أكثر فإنه من الناحية الأخرى ومع زيادة تخصص العمليات الآلية والتحديد الدقيق لكل إجراء فإنه يمكن في هذه الحالة إيجاد علاقات سببية مباشرة، أكثر مما في الصناعات التقليدية، بين

الإجراءات أو النشاط أو المنتج وبين عنصر التكلفة غير المباشر وبالتالي تحويله إلى مباشر .

٢ - عناصر التكاليف غير المباشرة التي يصعب تحويلها إلى مباشرة يمكن من خلال الاستعانة بالأساليب العلمية (مثل تركيب عدادات لقياس استهلاك الطاقة ثم تخصيص تكلفة الطاقة بناء على هذا الأساس العلمي) الاقتراب بها لحالة المباشرة .

٣ - يتم تقسيم عناصر التكاليف غير المباشرة المتبقية إلى عدة مجموعات متجانسة على النحو التالي:

#### - تكلفة التكنولوجيا أو المجموعات الآلية في الصناعات الأتوماتيكية:

إذا كانت هذه التكنولوجيا متجانسة وتقدم خدمات متساوية لكل وحدة في كل المنتجات فيمكن تحميلها مباشرة على تلك المنتجات وتصبح تكلفة مباشرة وذلك كما نادت بعض الدراسات.

أما إذا كانت مجموعة الآلات التي تتكون منها التكنولوجيا غير متجانسة أو تقدم خدمات غير متجانسة للمنتجات فيكون تحميل تلك التكلفة على المنتجات بناء على أساس تحميل لكل عنصر تكلفة من تكاليف التكنولوجيا، ويتحدد هذا الأساس الملائم بالرجوع لدليل مسببات التكلفة فقد يكون هذا الأساس وقت أو عدد مرات تجهيز الآلات أو ساعات الآلات حسب طبيعة النشاط المسبب للتكلفة.

- التكلفة غير المباشرة المرتبطة بالمواد مثل تكلفة النقل والتأمين والرسوم الجمركية، يتم فصلها في مجموعة مستقلة ولا تحمل على المواد المشتراة (التي قد يتبقى منها مخزون للفترة التالية) ويتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات على أساس قيمة أو كمية أو حجم أو وزن المواد لكل منتج حسب سبب التكلفة لكل بند من هذه البنود.

- التكلفة غير المباشرة المرتبطة بالعمالة مثل الفنيين والمهندسين والمشرفين والعمالة المساعدة حتى مستوى مدير المصنع، ويتم توزيعها على المنتجات على أساس ساعات العمل المباشر أو قيمة الأجور المباشرة وذلك بناء على ما ورد بدليل مسببات التكلفة بالنسبة لهذه البنود.

### ٣/٣/٤/١ مرحلة رقابة نظام التكاليف:

بعد تصميم النظام وتجربته وتدريب المحاسبين عليه وإجراء أي تعديلات قد تظهر أثناء هذه الفترة ليكون النظام أكثر ملاءمة، فإنه من الواجب متابعة التنفيذ الفعلي للنظام وذلك على فترات دورية وإعداد تقرير متابعة لكل فترة تتم فيها المقارنة بين مكونات النظام. كما تم تصميمها بدليل النظام وبين إجراءات التنفيذ الفعلي للنظام. وعند ظهور اختلافات بين المخطط والفعلي تتم دراستها واتخاذ قرار إما بإجراء تعديلات على النظام المصمم ليتلاءم مع متطلبات الواقع أو بتعديل إجراءات التنفيذ الفعلي التي يقوم بها المحاسبون إذا كانت هناك تجاوزات في التنفيذ أو بإجراء تعديلات فيهما معا.

إن رقابة النظام تضمن استمرار تحسن أداء نظام التكاليف أو على الأقل تمسكه بالمخطط له؛ بالإضافة إلى إمكانية إجراء أي تغييرات عليه ليتلاءم مع التغيير في عمليات التشغيل أو نوعيات المنتجات أو عناصر التكلفة.

ونرى أن الإطار المقترح لمنهج تحميل التكاليف والمكون من ثلاث مراحل يساعد ليس فقط في إجراء توزيع ملائم للتكاليف غير المباشرة ولكن أيضا يضع القواعد الأساسية لنظام تكاليف كفاء يستطيع أن يمد الإدارة بمعلومات مفيدة لترشيد قراراتها وذلك بالدقة وبالكمية وبالنوعية المناسبة وفي الوقت المناسب مما يزيد من قيمة المعلومات التي ينتجها ويصبح أكثر جدوى وأكثر ملاءمة.

### ٤/٤/١ أنواع نظم التكاليف:

يشتمل نظام التكاليف على أهداف بعضها يعتمد على التسجيل الفعلي (تحديد فعلي) وبعضها يعتمد على التحديد المسبق للتكاليف (تخطيط) وبعضها يعتمد على كل من الفعلي والمحدد مسبقا في نفس الوقت (الرقابة). لذلك نظم التكاليف تشتمل على نظم تكاليف فعلية تتولى تسجيل وتحليل وتحميل التكاليف الفعلية ونظم تكاليف معيارية تقي بهدف التخطيط والرقابة بالتعاون مع النظم الفعلية.



وعليه يشتمل هذا المقرر على نظم التكاليف الفعلية وتطبيقاتها وكذلك نظام التكاليف المعيارية الذي يحدد كيفية تقدير عناصر التكاليف ورقابتها من خلال تحليل الانحرافات والمحاسبة عنها.

وفيما يختص بنظم التكاليف الفعلية فإن الفكر المحاسبي وكذلك الواقع العملي يشتمل على نوعين من نظم التكاليف الفعلية.

نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية. إن تطبيق أي نظام منهما إنما يتوقف على طبيعة وطريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج مستمراً ونمطياً فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف المراحل الإنتاجية أما إذا كان التصنيع يتم بشكل متقطع أو حسب الطلب فيكون النظام الملائم هو نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية. وأحياناً يمكن أن يكون هناك نظاماً مختلطاً من المراحل والأوامر إذا كانت المنشأة تتبع أساساً نظام تكاليف المراحل وفقاً لطريقة تصنيعها ولكن أحياناً يمكن أن تنتج دفعات أو طلبيات معينة فتحدد تكلفتها بشكل مستقل.

وعلى ذلك تشتمل الفصول التالية على الموضوعات التالية:

- نظام تكاليف المراحل الإنتاجية.
- تكاليف المنتجات المشتركة والفرعية.
- نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية.
- نظام تكاليف المقاولات أو العقود.
- نظام التكاليف المعيارية.