

نظام التكاليف -المفهوم والاهداف

1- مفهوم نظام التكاليف:

ويقصد به مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى.

2- أهداف نظام التكاليف:

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي:

(أ) تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو للنشاط.

(ب) الرقابة على التكاليف

(ج) توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.

(د) المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

3- مجالات استخدام نظام التكاليف:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي:

(أ) تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصراً على تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.

(ب) أملت المنافسة الشديدة بين الشركات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.

(ج) أدت ضخامة وكبر المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.

(د) إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفه، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.

4- علاقة نظام التكاليف بنظام المحاسبة المالية:

تتصف المحاسبة المالية بأن بياناتها تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلاً بعد حدوثها، وإن المحاسبة المالية تُركز على الإجماليات دون الاهتمام بتفصيلات الأحداث المالية.

أما نظام محاسبة التكاليف فبياناته تاريخية بما حدث فعلاً، وكذلك بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل. كما أن نظام محاسبة التكاليف يقدم بيانات تحليلية أي تفصيلية وليست إجمالية. أي أن محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجود في نظام المحاسبة المالية.

وعلى الرغم من استقلال نظام محاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية إلا أن هناك ارتباط وثيق بينهما تتضح مظاهره في الآتي:

(أ) مطابقة بيانات ونتائج كلا النظامين، فطالما أن النظامان يخدمان نشاطاً واحداً فإن تفصيلات محاسبة التكاليف لابد وأن تتفق مع إجماليات المحاسبة المالية.

(ب) هناك تداول بين النظامين للبيانات، فمحاسبة التكاليف تستفيد من البيانات التي يستخدمها نظام المحاسبة المالية. وفي الوقت ذاته هناك بيانات أخرى تنساب من نظام التكاليف إلى نظام المحاسبة المالية.

(ج) هناك تعاون بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي.

1- العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف:

هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

- (1) **تحديد طبيعة العملية الإنتاجية** المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها، فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقاً لمواصفات كل عميل، أي أن وحدات المنتجات غير متجانسة، ولا شك أن الأسلوب والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.
- (2) **الهيكل التنظيمي**، فكل منشأة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.

(3) **الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف**، إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام وقد سبق التعرف على أهداف نظام التكاليف.

(4) **الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف**، فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.

(5) **أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.**

(6) **نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.**

2- مقومات نظام التكاليف:

يقوم نظام التكاليف على عدد من المقومات تتمثل في الآتي:

- (1) **دليل عناصر التكاليف:** وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاوله النشاط حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:
 - أ) **المواد**، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواءً الرئيسية أو الفرعية.
 - ب) **الأجور**، سواءً في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية.
 - ج) **الخدمات**، وهي التسهيلات الضرورية لمزاوله العمل مثل السكن ويقابله الإيجار، وخدمة النقل ويقابلها مصروفات النقل.

وعند إعداد دليل عناصر التكاليف يسترشد المحاسب بعدد من العوامل منها:

- **الأهمية النسبية للعنصر.**

- **تكرار حاجة الإدارة إلى المعلومات.**

- **سهولة حصر العنصر.**

(2) **دليل مراكز التكاليف:** يقسم نشاط الشركة أو المنشأة إلى مراكز تكلفة، ويعبر مركز التكلفة عن دائرة أداء نشاط متجانس. ويمكن تقسيم مراكز التكاليف إلى:

- أ) **مراكز الإنتاج:** وتعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المنشأة.
- ب) **مراكز الخدمات الإنتاجية:** مثل مركز الصيانة للآلات والمعدات.
- ج) **مراكز الخدمات التسويقية:** وهي التي تعمل على ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك.
- د) **مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.**
- هـ) **مراكز العمليات الرأسمالية.**

(3) **دليل وحدات النشاط:** ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط. وتعتبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط.

(4) **الدورة المستندية:** والمستندات تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها، ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المنشأة، وبالتخطيط الفني للمصنع والعمليات الإنتاجية والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام سواءً كان يدوي أو نظام آلي. وعند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي:

أ) **الغرض من إعداد المستند.**

ب) **الجهات الفنية التي يعينها المستند.**

ج) **البساطة.**

د) **الاقتصاد في النفقات.**

(5) المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكيف ونظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج أم علاقة انفصال.

المحاسبة على تكلفة المستلزمات السلعية الواردة

1- الدورة المستندية للمستلزمات السلعية الواردة:

عادة الدورة المستندية والإجراءات المتبعة في شراء المستلزمات السلعية لها قواعد عامة وإن كانت تختلف من منشأة إلى أخرى حسب ظروف كل منها

(أ) طلب شراء المستلزمات:

إدارة المخازن هي عادة الجهة التي تملك حق طلب الشراء، ويحتوي طلب الشراء على البيانات التالية: رقم طلب الشراء وتاريخه، الأوصاف المطلوبة ومواصفاتها، الكميات، سبب الاحتياج إليها، الميعاد المناسب للتوريد، الجهة الطالبة، توقيع المسئول عن الطلب..

(ب) أمر توريد المستلزمات السلعية:

تقوم إدارة المشتريات بتحرير أمر التوريد أو أمر الشراء ويحتوي هذا الأمر على البيانات التالية: رقم الأمر وتاريخه، عنوان واسم المورد، بيان بالأوصاف المطلوبة، شروط التوريد والشحن والتفتيش، الأسعار والالتزامات المالية، مكان التسليم، توقيع المسئول.

(ج) استلام المستلزمات السلعية وتخزينها:

في حالة وصول المواد إلى المخازن يقوم باستلامها قسم الاستلام بعد مطابقتها بأمر الشراء، ويحرر بذلك إذن الاستلام وتقرير فحص ومنه تقوم إدارة المخازن بإثبات المواد في بطاقة الصنف في خزانة الوارد وبالكميات فقط.

(د) إثبات المستلزمات السلعية بحساب الصنف:

تقوم إدارة التكاليف بقيد المواد الواردة وتسعيدها بحسابات الصنف بدفتر أستاذ المخازن ولا يتم ذلك إلا بعد مطابقة طلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام وتقرير الفحص وفاتورة المورد..

2- تسعير المستلزمات السلعية الواردة:

تسعير المواد الواردة يتم حسابه كالتالي:
ثمن شراء البضاعة بعد استئزال الخصم التجاري وأي مسموحات أخرى.
يضاف إلى ثمن الشراء المصاريف التالية:

- تكاليف النقل والتأمين

- الرسوم الجمركية.

- عمولات وكلاء الشراء.

وتحدد تكلفة الوحدة من خلال قسمة ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف السابقة على عدد الوحدات.

3- معالجة الفاقد والتالف والمرتجع من المستلزمات السلعية الواردة:

في حالة ما يبين تقرير الفحص عن وجود مواد تالفة أو فاقدة فإنه يتم الرجوع إلى نصوص عقد الشراء فقد يتحملها المورد أو تتحمل التكاليف إدارة المنشأة وفي الحالة الأخيرة تتحمل الوحدات السليمة بتكلفة الوحدات التالفة والفاقدة.

المحاسبة على تكلفة المستلزمات السلعية المنصرفة

1- الدورة المستندية للمستلزمات السلعية المنصرفة:

يتم تصميم الدورة المستندية للمستلزمات السلعية المنصرفة بهدف التحقق من الرقابة على صرف هذه المواد وإعلام أثر صرف المواد على الأقسام المختلفة في المنشأة سواءً كانت إدارة المخازن أو إدارة

التكاليف أو غيرها.
وتتم الدورة المستندية لعملية صرف المواد بالآتي:

(أ) إعداد إذن الصرف:

يحتوي إذن الصرف على البيانات التالية: رقم العملية المطلوب لها الخامات، رقم المادة ومواصفاتها، الكمية المطلوبة، رقم وتاريخ إصدار الإذن وتاريخ الصرف، صيغة الأمر الصادر لأمين المخزن بالصرف، توقيع الشخص الذي يحق له صرف المواد وكذا توقيع المستلم وأمين المخزن.

(ب) قيد المستلزمات السلعية بالحسابات المختصة:

يقوم حسابات المخازن بإدارة التكاليف بعد استلامه نسخ من إذن الصرف بالتسجيل في حسابات الصنف في دفتر أستاذ المخازن في خانة المنصرف وتسعير هذه المواد حسب طريقة التسعير المتبعة.

2- تسعير المستلزمات السلعية المنصرفة:

هناك سياستين للتسعير، سياسة التسعير المعياري، وسياسة التسعير الفعلي، لكن في الواقع العملي يتبع سياسة التسعير الفعلي، ويوجد ثلاث طرق رئيسية مستخدمة في عملية التسعير الفعلي للمواد المنصرفة من المخازن وهناك عدد من الاعتبارات يجب مراعاتها عند اختيار أي طريقة من الطرق الثلاث.

وتتمثل طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن في الآتي:

(أ) طريقة الأول في الأول (الوارد أولاً منصرف أولاً):

تقوم هذه الطريقة على فكرة الوارد أولاً إلى المخازن منصرف أولاً بمعنى أن أي كمية منصرفة للإنتاج يتم تسعيرها حسب أسعار المواد الواردة أولاً للمخازن وهكذا حتى نهاية الفترة أو العام حيث يتم تقييم المخزون آخر الفترة بأخر أسعار وصلت إلى المخازن. ويفضل اتباع طريقة الأول في الأول في حالة الأصناف مرتفعة التكاليف، وكذلك في حالة اتجاه الأسعار في السوق إلى الانخفاض.

ويجاب على هذه الطريقة أنها تكون مضللة في فترات ارتفاع الأسعار لأنها تؤدي إلى تضخيم الأرباح على غير الحقيقة.

(ب) طريقة الأخير في الأول (الوارد أخيراً منصرف أولاً):

هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بأخر أسعار وصلت إلى المخازن، وبالتالي يتم تقييم المخزون آخر الفترة من المواد بأقدم الأسعار التي وصلت إلى المخازن. ويفضل اتباع هذه الطريقة في حالة اتجاه أسعار المواد في السوق إلى الارتفاع.

(ج) طريقة متوسط التكلفة:

ووفق هذه الطريقة يكون هناك سعر واحد للمخزون يتغير هذا السعر عند ورود أي كميات جديدة للمخازن، حيث يستخرج متوسط التكلفة التي تعبر عن سعر المواد، ويحسب هذا المتوسط بالمعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة} = (\text{تكلفة الكميات الموجودة في المخازن (الرصيد)} + \text{تكلفة الكمية الواردة}) / (\text{كمية الرصيد} + \text{كمية الوارد})$$

وبالتالي يتم تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بالسعر المتوسط ولا يتغير هذا السعر المتوسط إلا في حالة شراء كميات جديدة من المواد وإدخالها للمخازن. ويفضل استخدام هذه الطريقة في حالة حدوث تقلبات وتغيرات مستمرة في الأسعار وبالتالي من مزايا هذه الطريقة تخفيف تقلبات الأسعار وتقريب التكلفة من أسعار السوق.

3- معالجة المرتجع والتالف والفاقد وفروق الجرد:

أحياناً بعد الانتهاء من تنفيذ أمر إنتاجي معين يكون هناك فائض من المواد المنصرفة له، والسبب في ذلك يكون إما المبالغة في تقدير الكمية اللازمة، وإما لانخفاض كمية الإنتاج وإما لارتفاع كفاءة العاملين، كما قد يتضح عند الجرد وجود عجز أو فائض في رصيد المخزون.

(أ) معالجة المرتجع من المواد للمخازن:

تعالج المواد المرتجعة إلى المخازن كالمواد الواردة، وتسعر المواد المرتجعة بنفس السعر الذي سبق وأن صرفت به، إلا في حالة وجود أكثر من سعر صرفت به هذه المواد. فإن هناك معالجات يتم اتباعها حسب نوع الطريقة المستخدمة في عملية تسعير المواد المنصرفة.

(ب) معالجة التالف والفاقد من المواد وفروق الجرد:

يعامل الفاقد والتالف معاملة المنصرف على أن يسعر وفقاً لسياسة التسعير المستخدمة في تسعير المنصرف من المواد.

وفي حالة وجود زيادة في المخزون الفعلي عن الرصيد الدفترى فإن هذه الزيادة تعامل معاملة الوارد وتسعر طبقاً لآخر سعر وردت به كمية للمخازن أو بالسعر السائد في السوق وقت الجرد.

المحاسبة عن تكلفة العمل

1- أهداف الدورة المستندية لحركة العمل:

- عند قيام المحاسب بتصميم الدورة المستندية لحصر وتحليل تكلفة العمل في المشروع الصناعي يسعى من ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:
- حصر وقياس تكلفة العمل التي يتحملها المشروع في سبيل تحقيق أهدافه
 - تحليل هذه التكلفة إلى مباشر وغير مباشر.
 - قياس كفاية استخدام وتشغيل القوى العاملة.
 - تحقيق رقابة فعالة على عنصر الأجور.

2- المستندات الخاصة بتتبع وحصر تكلفة العمل:

أ) بطاقة الحالة المالية:

وتسجل فيها المعلومات الشخصية بالعامِل إلى جانب تحديد العبء المالي الذي سيتحمله المشروع في سبيل الحصول على هذا الجهد البشري وما يطرأ على هذا العبء المالي من تغير زيادة أو نقصاً.

ب) بطاقة الوقت:

وتستخدم في حصر الوقت الذي يقضيه العامل داخل المشروع ابتداءً من وقت الدخول حتى وقت خروجه.

ج) بطاقة تحليل الوقت:

وتستخدم في معرفة الوقت الذي قضاه العامل في إنجاز عمل معين وبين الوقت الضائع الذي قضاه في غير فائدة للمشروع، ولمعرفة هذه الأوقات تستخدم بطاقة تشغيل، ومُلخصات التشغيل وأذون السماح.

3- الدورة المستندية لقياس وقت وتكلفة العمل:

4- عناصر تكلفة العمل:

تتكون تكلفة العمل من عدة عناصر هي:

أ) **الأجور النقدية:** وتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل نقداً والمتمثلة في الأجور العادية والإضافية والبدايات والمكافآت والجوائز المادية.

ب) **المزايا العينية:** وتمثل في قيمة ما تقدمه المنشأة للعامل من مزايا بشكل غير نقدي كالملابس والأغذية والنقل والعلاج والسكن... الخ.

ج) **حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية للعمال.**

5- تحديد صافي الأجور المستحقة:

ويحدد صافي الأجور المستحقة للعامل في نهاية الشهر أو الأسبوع حسب الفترة المقررة وذلك بحساب إجمالي الاستحقاقات للعامل عن الأوقات العادية وغير العادية مطروحاً منه الاستقطاعات مثل الضرائب والغرامات والتأمينات وأي استقطاعات أخرى.

تحليل تكلفة عنصر العمل

1- المقصود بتحليل الأجور:

يقصد بتحليل الأجور التفرقة بين تكلفة العمل المباشر الذي يبذل مباشرة على وحدات إنتاج معينة وبين تكلفة العمل غير المباشر والتي لا تقابل عملاً مباشراً على وحدات معينة. ولتحليل الأجور تحليلاً سليماً يتم عمل الآتي:

- (أ) إعداد كشف حصر وتحليل الأجر.
(ب) إعداد ملخص الأجر المباشرة.
(ج) إعداد قوائم تحليل الأجر غير المباشرة.

2- مشاكل تحليل عنصر تكلفة العمل البشري:

تواجه المحاسب عدة بنود تثير بعض المشاكل عند تحليل عنصر تكلفة العمل منها:
(أ) تكلفة الوقت الضائع:

وهو ذلك الوقت الذي لا يستفاد منه في الإنتاج ويساوي الفرق بين الوقت المحسوب للعامل من واقع بطاقات الوقت، وبين الوقت المحسوب للعامل من واقع بطاقات الشغلة والمعبر عن الوقت الفعلي في الإنتاج. هذا الوقت الضائع ينقسم إلى:

- وقت ضائع مسموح به، وهو الوقت الذي لا يمكن تجنبه أو تلافيه أو التحكم فيه.
- وقت ضائع غير مسموح به، وهو الوقت الذي يمكن التحكم فيه وتلافيه.

(ب) الأجر الإضافي:

ويعبر عن الأجر الذي يتقاضاه العامل عن الأوقات الإضافية خلافاً لساعات العمل الرسمية.
(ج) المكافآت:

وتكون هذه المكافآت إما مقابل زيادة الكفاية الإنتاجية للعاملين عن المعدلات المقررة، وإما مقابل مناسبات معينة مثل الأعياد، وإما مشاركة في الأرباح. وبالتالي لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأجر في هذه الحالة وإنما توزيعاً للربح.

(د) أجر الإجازات:

الإجازات نوعان: إجازات مدفوعة الأجر، مثل الإجازات السنوية، أو الأسبوعية، الإجازات المرضية والعرضية، وتعتبر كلها تكاليف غير مباشرة، والنوع الآخر إجازات غير مدفوعة الأجر، وهي تستقطع من مستحقات الموظف.

(هـ) المزايا العينية وحصص المنشأة في التأمينات الاجتماعية:

وتدخل هذه المزايا ضمن حساب الأجر الشامل للعامل.

3- حساب معدل الأجر الشامل:

يتم حساب معدل الأجر لكل عامل على حدة، أو لكل مجموعة عمال كفريق متكامل بنفس التخصصات والظروف المحيطة، وبحسب هذا المعدل طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل الأجر الشامل} = \frac{\text{الأجر الشامل خلال الفترة}}{\text{المدة المستحق عنها الأجر}}$$

ويتضمن الأجر الشامل خلال الفترة عناصر الأجر الثلاثة (الأجر النقدية ، المزايا العينية، حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية) الدائمة والمتكررة مع ضرورة استبعاد أي بنود مؤقتة أو عرضية.

المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة وأسس توزيعها

1- ماهية التكاليف غير المباشرة:

تتضمن التكاليف غير المباشرة عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج "أي أنها عناصر عامة وليست خاصة". ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواءً مراكز إنتاج، أو مراكز خدمات إنتاجية، أو مراكز خدمات تسويقية ، أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية. وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي في حين أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على وحدات المنتج النهائي.

2- أنواع التكاليف غير المباشرة:

هناك ثلاثة أنواع متميزة من التكاليف غير المباشرة، وهي:

- التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- التكاليف البيعية غير المباشرة.

- التكاليف الإدارية غير المباشرة.

والتكاليف الصناعية غير المباشرة منها:

- (أ) مواد غير مباشرة: مثل مواد تشحيم ونظافة، ومهمات ... الخ
(ب) أجور غير مباشرة: مثل أجور ملاحظي العمال، وعمال النظافة..الخ.
(ج) مصروفات أخرى غير مباشرة: مثل الضرائب، التأمين على العمال، استهلاك المباني والآلات..الخ.

3- معايير توزيع التكاليف غير المباشرة:

- لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية أو التسويقية أو الإدارية يسترشد بالمعايير التالية:
(أ) معيار الخدمة أو المنفعة: ويعتمد على تحديد العلاقة المباشرة بين كل بند من بنود التكاليف غير المباشرة وبين مراكز التكلفة واتخاذ هذه العلاقة أساساً لتحميل البند على المراكز المستفيدة.
(ب) معيار الطاقة القصوى: يرتبط هذا المعيار أساساً بتوزيع التكاليف الثابتة عن المراكز المستفيدة والتي تنشأ أصلاً بسبب الطاقة القصوى للمنشأة وترتبط بها.
(ج) معيار التحليل: حيث يتم تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة على أساس تحليل عنصر النفقة والظروف التي تتحكم فيها.

4- أسس توزيع التكاليف غير المباشرة:

- (أ) توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة: وهذه التكاليف غير المباشرة نوعان: تكاليف خاصة بمراكز محددة، مثل مواد غير مباشرة مستهلكة داخل المركز، إهلاك آلات مركز معين، وتكاليف عامة أو مشتركة يستفيد منها أكثر من مركز: مثل إيجار مبنى المصنع، مياه، كهرباء، مرتبات المديرين، ..الخ.
(ب) اختيار أساس توزيع التكاليف المشتركة (العامة) بين المراكز: هناك بعض الأسس المستخدمة في الحياة العملية والتي لها صفة العمومية وهذه موجودة في جدول خاص في الوحدة الدراسية من الكتاب المقرر.
(ج) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة: عند توزيع هذه التكاليف المتعلقة بمراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يجب تحديد أساس التوزيع المناسب لهذا المركز، فمثلاً يتم توزيع تكاليف مركز صيانة الآلات (وهو مركز خدمي) على المراكز المستفيدة على أساس مناسب يتمثل في عدد ساعات دوران الآلات في كل مركز أو قيمة هذه الآلات.

طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على المراكز المستفيدة

1- طريقة التوزيع الإجمالي:

- ووفق هذه الطريقة يتم تجميع تكاليف جميع مراكز الخدمات الإنتاجية في رقم واحد ثم يوزع إجمالي هذه التكاليف مرة واحدة على مراكز الإنتاج فقط وذلك باستخدام أحد أسس التوزيع. وتتميز هذه الطريقة بأنها سهلة التطبيق وبسيطة في الحساب والإجراءات ويقتصر تطبيقها على الصناعات الصغيرة ذات الإنتاج النمطي والتي تمثل فيها تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية قيمة بسيطة. ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:
(أ) أن تجميع تكاليف مراكز الخدمات في مبلغ إجمالي واحد يوزع مرة واحدة يشوبه نواحي قصور.
(ب) اقتصار توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط دون غيرها باعتبارها المراكز الرئيسية في المنشأة التي تؤدي إلى وجود المنتج النهائي يشوبه القصور.

2- طريقة التوزيع الانفرادي:

- ووفق هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدة باستخدام أساس توزيع مناسب يتفق مع طبيعة الخدمة التي يؤديها المركز وطريقة الاستفادة من تلك الخدمات. ويلاحظ على هذه الطريقة:
- أنها خصصت أساساً لكل مركز خدمات توزع بمقتضاه تكاليف هذه المراكز طبقاً لطبيعة الخدمة التي تؤديها. وبذلك تكون أدق من الطريقة السابقة.
- عالجت أحد عيوب الطريقة السابقة بأن استخرجت تكلفة الخدمة التي استفاد بها كل مركز إنتاج من مركز خدمات على حدة.
- لم تراعى هذه الطريقة مثل الطريقة السابقة مسألة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بل سعت أيضاً إلى توزيع تكاليف كل مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط.

3- طريقة التوزيع التنازلي:

تأخذ هذه الطريقة في الحسبان الاستفادة جميع مراكز التكاليف من نشاط مراكز الخدمات الإنتاجية، ويتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات التي تؤدي خدمات لأكثر عدد من المراكز الأخرى سواءً كانت إنتاج أو مراكز خدمات إنتاجية أو تسويقية أو إدارية ثم توزع تكاليف المركز الذي يليه على المراكز الأخرى المستفيدة منه، فتكالف المركز الذي يليه، وهكذا. ويلاحظ على هذه الطريقة ما يلي:

- تعتمد هذه الطريقة على توزيع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات على حده وبالتالي تحقق مزايا التوزيع الانفرادي من حيث استخدام أساس توزيع مناسب لكل مركز وتحديد نصيب كل مركز مستفيد من كل مركز خدمة على حدة.

- الطريقة راعت احتمال الاستفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر إلا أنها لم تراع فكرة تبادل الخدمات بالكامل حيث لا يتم تحميل مركز الخدمة الذي تم توزيع تكلفته بما استفاد به من المراكز التالية له في الترتيب.

4- طريقة التوزيع التبادلي:

هذه الطريقة عالجت القصور والعيوب الموجودة في الطرق السابقة، حيث أنها تأخذ في الاعتبار قيمة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات مع بعضها البعض. بمعنى أنها تأخذ في الحسبان التكلفة الحقيقية لكل مركز من مراكز الخدمات. ويعاب على هذه الطريقة أنها تحتاج إلى عمليات حسابية معقدة في حالة ازدياد عدد مراكز الخدمات التي تتبادل الاستفادة مع بعضها البعض

معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة

1- العوامل المتحكممة في اختيار أساس التحميل:

- طبيعة النشاط الإنتاجي ومدى اعتماده على عنصر العمل البشري.
- طبيعة عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز إنتاجي ولأهمية النسبية لكل عنصر.
- مدى استقرار أسعار عوامل الإنتاج الأساسية.
- عدد المنتجات في المنشأة ونوعها ومدى تجانسها.
- درجة الدقة المطلوبة في معدل التحميل.
- نوعية العمل اللازم للإنتاج ومستوى الكفاءة المطلوبة.

2- معدل التحميل على أساس الوحدات المنتجة.

تعتمد هذه الطريقة على اعتبار عدد وحدات الإنتاج هي الأساس الذي يستخدم في حساب معدل التحميل. وذلك بقسمة إجمالي التكاليف غير المباشرة في المركز على عدد الوحدات المنتجة داخل المركز. ويمكن استخدام هذا الأساس فقط في المنشآت التي تنتج سلعة واحدة وتتم بمرحلة تشغيل واحدة وتأخذ نفس الوقت داخل مركز الإنتاج.

3- معدل التحميل على أساس تكلفة المواد المباشرة.

- تقوم هذه الطريقة على افتراض وجود علاقة طردية ثابتة بين تكلفة المواد المباشرة التي تستخدم في العمليات الإنتاجية وبين مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة بمركز الإنتاج. ويتم حساب المعدل بقسمة مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة بمركز الإنتاج على إجمالي تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج.
- ويجاب على معدل التحميل وفق هذه الطريقة ما يلي:
- في العديد من الصناعات لا يوجد ارتباط بين التكاليف الصناعية غير المباشرة لمراكز الإنتاج وبين تكلفة المواد المباشرة لوحدات الإنتاج.
 - تفترض هذه الطريقة ثبات أسعار المواد الأولية في الفترات الزمنية المختلفة.
 - ترتبط معظم التكاليف الصناعية غير المباشرة أساساً بالفترة الزمنية التي تعد عنها قوائم التكلفة وليس بالمادة الأولية المستخدمة مثل الاستهلاك، الإيجار.

4- معدل التحميل على أساس عدد ساعات العمل المباشر.

ووفق هذه الطريقة يعد معدل التحميل على أساس ما يخص كل ساعة من ساعات العمل البشري المباشر في مركز الإنتاج من التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بهذا المركز.

معدل التحميل وفق هذه الطريقة = التكاليف الصناعية غير المباشرة/عدد ساعات العمل المباش

ويناسب معدل التحميل هذا المنتجات التي يعتمد إنتاجها على عنصر العمل البشري كما هو الحال في الصناعات اليدوية.

5- معدل التحميل على أساس الأجر المباشرة:

ووفق هذه الطريقة يحسب المعدل كالتالي:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/الأجر المباشرة

ويختلف هذا الأساس عن الأساس السابق في أنه يتخذ تكلفة العمل المباشر في المركز بدلاً عن عدد ساعات هذا العمل. ويستخدم هذا المعدل إذا كانت التكاليف الصناعية غير المباشرة مرتبطة بشكل مطرد وملموس بمعدلات الأجر أكثر من ارتباطها بساعات العمل.

6- معدل التحميل على أساس التكلفة المباشرة (الأولية):

التكلفة المباشرة هي مجموع الأجر المباشرة والمواد المباشرة والمصروفات المباشرة وعليه يكون معدل التحميل كالتالي:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/التكاليف المباشرة

7- معدل التحميل على أساس عدد ساعات دوران الآلات:

وفيها يكون:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/عدد ساعات دوران الآلات

ويستخدم هذا المعدل عندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة ترتبط بشكل كبير بساعات دوران الآلات.

دور بيانات التكاليف في ترشيدالقرارات الإدارية

1- مفهوم القرار الإداري:

القرار الإداري في المنشآت الاقتصادية هو الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة وتعتمده وتتخذه من بين آراء بديلة مختلفة. ولما كان القرار الإداري له التأثير المباشر على اقتصاديات المنشأة فلا بد أن ينال من الإدارة كل الاهتمام والجديد حتى يكون قراراً رشيداً.

2- تبويب القرارات الإدارية:

يمكن تبويب القرارات إلى مجموعة من القرارات التخطيطية ومجموعة القرارات التنفيذية ومجموعة القرارات الرقابية.

أ) القرارات التخطيطية (الاستراتيجية): وتتعلق هذه القرارات بتخطيط الحصول على الطاقة وإنتاجها من ناحية، وتخطيط استخدامها والانتفاع بها من ناحية ثانية.

ب) القرارات التنفيذية: وهي قرارات تصدر بالإجراءات والتنظيمات الواجبة لتنفيذ القرارات التخطيطية وتصدر القرارات التنفيذية بإجراءات نمطية وأخرى توجيهية. وجميع هذه القرارات تستهدف تحقيق الهدف المقرر في القرارات التخطيطية.

ج) القرارات الرقابية: القرارات الرقابية تتعلق بمعالجة الانحرافات التي تصب في صالح المنشأة. ويتضمن القرار الرقابي مبدأ الثواب والعقاب للمتسببين في الانحرافات.

3- مساهمة محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية :

تساهم محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية من خلال توفيرها للبيانات التحليلية عن كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المنشأة وذلك باعتبار محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات، وتعد القوائم التكاليفية لكل نشاط على حدة وذلك باعتبارها نظام محاسبي، وتعد معايير التكلفة والأداء باعتبارها نظام رقابي. وإعداد الموازنات التخطيطية باعتبارها نظام تخطيطي.

4- التكاليف الملائمة للقرارات الإدارية:

وليست كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد اتخاذه. لكن هناك بعض الصفات التي يجب أن تتميز بها التكاليف حتى تعتبر ملائمة ومنها:
- أن تكون البيانات التكاليفية متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان أثر الزمن على النقود التكاليفية كالتضخم وأسعار الصرف الأجنبي وأسعار الفوائد على القروض وأن تأخذ حالة عدم التأكد في الحسبان.
- أن تؤدي هذه التكاليف إلى اختيار أفضل البدائل المتاحة، وأن تأخذ في حسبانها التكاليف الضمنية إلى جانب البنود الصريحة.

5- عناصر تكاليف القرار الإداري:

تختلف عناصر تكاليف القرار حسب نوعية القرار الإداري الذي سيتم اتخاذه.
(أ) إذا كان القرار متعلق بالحصول على الطاقات الثابتة لأجل طويل فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف استثمارية، وعناصر تكاليف رأسمالية.
(ب) إذا كان القرار متعلق بالحصول على موارد ثابتة قصيرة الأجل، فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف رأسمالية، وعناصر تكاليف مدفوعة مقدماً، وعناصر تكاليف دورية ثابتة.
(ج) إذا كان القرار متعلق بالانتفاع بالموارد المتاحة واستخداماتها، فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف جارية متغيرة، وعناصر تكاليف ضمنية.

نماذج تطبيقية لدور بيانات التكاليف في ترشيد القرار الإداري

1- أهمية دراسة سلوك التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية:

يمكن توضيح هذه الأهمية من خلال استعراض الآتي:

(أ) نموذج تحليل التعادل:

يقصد بالتعادل تساوي إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف بمعنى أن الأرباح أو الخسائر تساوي صفر. ويمكن الوصول إلى نقطة التعادل إما بيانياً وإما رياضياً من خلال المعادلات التالية:

$$\text{كمية مبيعات التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{سعر بيع الوحدة التكلفة المتغيرة للوحدة}} - \frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{هامش المساهمة للوحدة}}$$

(ب) استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح:

كمية المبيعات التي تحقق الربح المستهدف = (التكاليف الثابتة +
الربح المستهدف) / هامش المساهمة للوحدة

قيمة المبيعات التي تحقق الربح المستهدف = التكاليف الثابتة / (نسبة هامش المساعدة
للوحدة - نسبة صافي الربح المستهدف)

(ج) استخدام تحليل التعادل في تحديد حجم التوسع في الطاقة.

(د) التكاليف الملائمة لترشيد قرار تخفيض سعر البيع لأغراض التصدير أو لتلبية طلبات
إضافية أو الدخول في مناقصات.

2- التكاليف التفاضلية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.

(أ) مفهوم التكاليف التفاضلية.

تتمثل التكاليف التفاضلية في الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين ، فإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل
زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف التفاضلية في هذه الحالة التكاليف المتزايدة، وإذا كان هناك
نقص نتج عن المفاضلة تسمى هذه الحالة الخاصة من التكاليف التفاضلية بالتكاليف المتناقصة.

(ب) استخدام التكاليف التفاضلية في ترشيد القرارات الإدارية:

يفيد مفهوم التكاليف التفاضلية والتحليل التفاضلي في ترشيد كثير من القرارات الإدارية مثل قرار تسعير
الصادرات أو قرار تصنيع أو شراء الأجزاء الجاهزة وقرار إضافة آلات جديدة أو خطوط إنتاج جديدة وقرار
الاستمرار في أداء النشاط أو إيقافه مؤقتاً حتى تزول العقبات المؤقتة وغير ذلك من القرارات الإدارية.

3- التكاليف الغارقة ومدى تأثيرها في القرارات الإدارية:

(أ) مفهوم تكاليف الغارقة:

تتمثل التكلفة الغارقة في تلك التضحيات التي حدثت في الماضي، وبذلك تعتبر تكاليف غير مناسبة
لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمستقبل.
وتتصف التكاليف الغارقة بأنها لا تختلف من بديل إلى بديل آخر عند اتخاذ قرار معين، كما أن التكاليف لا
يمكن استردادها في موقف إداري معين.