

دور التحليل الوظيفي للتكاليف في محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات

قزي رفيق*

Abstract:

Costs professional analysis has an important role in taking decision dye responsibility accounting system at the level of professional centers so as to practice standard costs method, deviation analysis and taking the managed decisions on all professional cost centers which contributes greatly in improving the management in the economy organization. We can say that taking the decisions must be done in cost centers then practicing it in any the economy organization.

Keys Word : accounting responsibility, centers responsibility, cost centers, costs professional analysis.

Résume :

L'analyse fonctionnelle des coûts a un rôle très important dans la prise de la décision, et cela à partir du système de comptabilité de responsabilité au niveau des centres fonctionnels, qui sont considérés comme des centres des coûts, afin d'appliquer la méthode de la normalité des coûts et d'analyser la déviations et restriction des responsabilités pour améliorer les décisions gestionnaires au niveau des centres de coût fonctionnels qui permettent l'amélioration de la gestion dans les entreprises économiques .On peut dire aussi que la prise de la décision au niveau des entreprises n'améliore qu'avec la bonne prise au niveau des centres du coût.

Les mots clés: la comptabilité de responsabilité, centres de responsabilité, centres de coût, L'analyse fonctionnel du coût.

* أستاذ مساعد. أ.جامعة البليدة 02.

الملخص:

للتحليل الوظيفي للتكاليف دورا كبيرا في عملية اتخاذ القرار من خلال نظام محاسبة المسؤولية على مستوى المراكز الوظيفية التي تعتبر مراكز تكلفة، وهذا من أجل تطبيق طريقة التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات، وذلك بهدف تحسين القرارات التسييرية على مستوى مراكز التكلفة الوظيفية، والتي تساهم في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية. فقد نستطيع القول بأن عملية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة لا تتحسن إلا بحسن اتخاذها على مستوى مراكز التكلفة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، مراكز المسؤولية، مراكز التكلفة، التحليل الوظيفي للتكاليف.

مقدمة:

في ظل التطورات الحاصلة في علم التسيير أصبح من الضروري توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات، حيث أن المحاسبة الإدارية تسعى دائما لتوفير المعلومات اللازمة لمديري المنشآت الاقتصادية قصد ترشيد قراراتهم، وذلك على مستوى مراكز المسؤولية للوحدات الإدارية المشرفين عليها، ويتم ذلك بتحديد المسؤوليات المتعلقة على سبيل المثال بتكاليف تلك المراكز وتصنيفها وتحليلها من منظور المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى تبويب عناصرها لتحديد مراكز التكلفة منها باعتبارها تكاليف مخرجات ومحاولة دراستها والتحكم فيها بطريقة عقلانية.

مما سبق، يمكن صياغة إشكالية البحث في ما يلي: هل للتحليل الوظيفي للتكاليف دورا في

محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن دراسة ومناقشة العناصر الأساسية التالية:

✓ مفهوم التكاليف وتحديد عناصرها من منظور المحاسبة الإدارية؛

✓ تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط؛

✓ مفاهيم التخطيط والرقابة على التكاليف؛

✓ استخدام طريقة التكاليف المعيارية لتقييم أداء مراكز التكلفة ومحاسبة المسؤولية.

1) مفهوم التكاليف وتحديد عناصرها من منظور المحاسبة الإدارية:

تعتبر محاسبة التكاليف مجموعة من الأساليب والطرق والإجراءات، التي تستخدم في ظل مجموعة من الفروض والمبادئ لتجميع وتحليل وتبويب وتسجيل البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، بهدف ترشيد القرارات، والذي يجعل منها نظام لتشغيل بيانات تفي بمتطلبات إعداد تقارير عن أداء مراكز التكلفة.

1-1) الدراسات العلمية السابقة لمفهوم التكاليف:

تعر التكاليف عن التضحية الاقتصادية بجزء من موارد المنشأة معبراً عنها بوحدة نقدية أو مالية من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي استخدامها إلى تحقيق الأهداف التي من أجلها قامت المنشأة.¹

كما تعرف التكلفة باعتبارها مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة معينة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف أهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتجات. في حين الأعباء أو العبء يتقابل مع الناتج لتحديد نتيجة الدورة بما في ذلك استهلاك البضائع والمواد واللوازم... ومخصصات الاهتلاكات، والأعباء تعتبر تجريدية وقابلة للتقييم.²

قد تختلف التكاليف عن المصاريف والخسائر فهذه الأخيرة (الخسائر) ما هي إلا تخفيضات لصافي الموجودات الناتجة من صفقات محيطة أو عرضية ومن أحداث أخرى قد تكون خارج سيطرة المنشأة بشكل كبير، وعليه فالمصاريف وثيقة الصلة بالعمليات التشغيلية الرئيسية أو المركزية المستمرة.³

التكاليف في معناها العادي تعبر عن القيمة النقدية أو المالية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة، إلا أن معناها العلمي في مجال الدراسات التجارية لا يفيد معنًاً محدداً إلا

إذا أضفنا لها الصفة الدالة عما نقصده من أغراض القياس والحساب، فالتكاليف أداة من أدوات القياس وإن اختلفت طرق حسابها باختلاف الغرض من القياس نفسه.

ففي مجال الدراسات الاقتصادية ندرس التكلفة الكلية والتكلفة المتوسطة والتكلفة الحدية، وتتخذ هذه المقاييس دراسة مسلك التكاليف بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج، وفي مجال الدراسات المحاسبية ندرس تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة والتكلفة الإدارية والهدف من هذا القياس هو تحديد تكلفة النشاط الوظيفي داخل المشروع.

لكي نستطيع أن نفهم ماهية التكاليف حسب الدراسات المختلفة التي دارت حول تحديد مدلولها من طرف علماء الاقتصاد والمحاسبة والإدارة، لا بد أن نستعرض وجهات النظر المختلفة بينهما. فعند علماء الاقتصاد يكون اهتمامهم بالتكاليف منحصراً في مستويين للدراسة، سواء دراسة التكاليف لتحديد الأسعار في السوق، أو دراسة دور التكاليف في تحديد حجم الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع.

فعلى مستوى السوق اعتبرت التكاليف إحدى القوى المشتركة في تحديد السعر مع عنصر الطلب وتحدد أهمية عنصر التكاليف كعامل مشترك في تحديد سعر الوحدة الواحدة من سلعة ما في السوق خلال فترة زمنية محددة، وتلعب التكاليف دوراً كبيراً كلما كانت الفترة الزمنية طويلة الأجل، وقد قامت النظرية الكلاسيكية بمعالجة المشاكل الاقتصادية طويلة الأجل واعتبرت على أن السعر يتحدد بالتكلفة.

أما على مستوى المشروع فقد اهتم الاقتصاديون بالتكاليف كعامل هام في تحديد الإنتاج الأمثل بالنسبة للمشروع تحت ظروف التشغيل المختلفة، التي تدرس تحت عنوان توازن المشروع، وتقوم نظرية توازن المشروع على أن الإنتاج الأمثل هو الذي يحقق أكبر صافي فائض ممكن، ويتحدد ذلك إذا تعادل عند هذا الحجم الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية بافتراض أن المنظم على علم تام بظروف الطلب على إنتاجه وعلى علم تام بظروف هذا الإنتاج ومسلكه.

يهتم علماء الاقتصاد في تحليلهم لفكرة التكلفة الحدية في دراسة مسلك التكاليف في المستقبل، وليس بفكرة التكلفة المتوسطة، وذلك لأن التكلفة الحدية تعتبر القياس الأمثل للتغيرات المنتظرة في

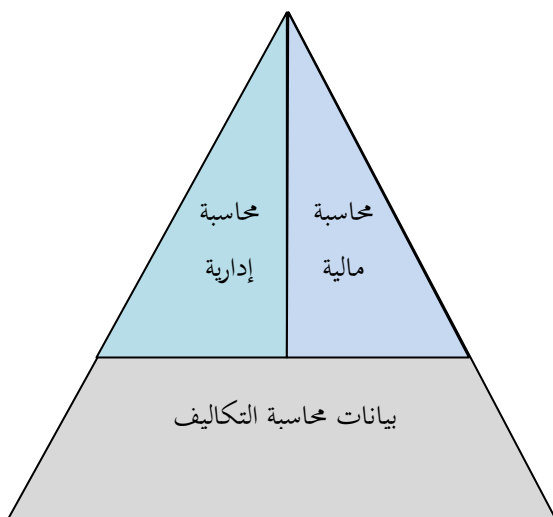
التكاليف الكلية نتيجة للتغيرات الضئيلة في حجم الإنتاج في الفترة قصيرة الأجل. فالتكاليف الحدية وإن كان قياسها الدقيق صعبًا من وجهة النظر التطبيقية إلا أنها الأسلوب العلمي للتحليل السليم في هذه الدراسات، أما التكاليف المتوسطة فهي قياس حسابي لمسلك التكلفة في الماضي لأنها مشتقة من التكلفة الكلية التاريخية بالإضافة إلى أنها مقياس لا يتأثر بالتغيرات السريعة في حجم الإنتاج والتي تتصف بظاهرة الحركة، وبالتالي فإن فكرة التكلفة المتوسطة لا تفيد في التنبؤ بأثر التغيرات في حجم الإنتاج على التكاليف. قد ترتب على دراسة توازن المشروع اهتمام علماء الاقتصاد في نماذجهم التحليلية لما لها من أثر على مسلك التكاليف، حيث تبين أن عناصر التكاليف تختلف في مسلكها بالنسبة للتغيرات في أحجام الإنتاج في الفترة القصيرة، فمنها ما له علاقة مباشرة بهذه التغيرات فيتأثر بها ارتفاعًا وانخفاضًا، وأطلق على هذه المجموعة عناصر التكاليف المتغيرة، ومنها ما ليس له علاقة مباشرة بهذه التغيرات فيظل ثابتًا ويطلق على هذه المجموعة عناصر التكاليف الثابتة، ولذلك فإن الاقتصادي يهمل المجموعة الأخيرة في تحليله قصير الأجل باعتبار أنها لا تتأثر بالقرارات الإدارية قصيرة الأجل.

أما الدراسات المحاسبية فقد أولت اهتمامها في مجال التكاليف بالأسس والمبادئ لإجراءات محاسبة التكاليف، من حصر وتسجيل وتحليل وتوزيع ومقارنة عناصر التكاليف التي تتحقق في فترة زمنية معينة وذلك لاستخدام البيانات التي تم تسجيلها في تحديد تكلفة المنتجات لأغراض التسعير، وتقييم المخزون السلعي لأغراض إعداد الحسابات الختامية وللرقابة على الكفاءة التشغيلية. كما أن الحاجة إلى طريقة محاسبية أكثر كفاءة تعتمد على ما فيها إذا كان جانب الدراسة معقدًا، فتكاليف الإنتاج أو تكاليف إدارة منشأة تجارية بحاجة لمراقبة لكي يتم التسيّد لجهزي السلع والخدمات في تواريخ الاستحقاق و وضع أسعار للبيع بشكل صحيح، وكذلك لأجل تحديد الربح. وفي أواخر القرن التاسع عشر ظهرت الشركة المتكاملة عموديًا وبالأخص في الولايات المتحدة الأمريكية، فهذا النوع من التكامل يساعد المدراء على تنسيق الأنشطة المتعددة الكفاءة، وبالتالي فإن استخدام معلومات محاسبة التكاليف من قبل المدراء يساعد على صنع القرارات.

كما اهتمت الدراسات الإدارية بالتكاليف بوصفها أداة إدارية، فابتكرت فكرة الموازنات التقديرية والضبط المنهجي إلى جانب اهتمامها بأشكال معينة للتكاليف تستغلها في التخطيط واتخاذ القرارات. وقد اهتمت الدراسات التقنية والهندسية بموضوع الكفاءة الإنتاجية باعتبارها المقياس السليم لنجاح الإدارة فاستخدمت نظرية دراسة الوقت والحركة وأنظمة التكاليف المعيارية، كما نجد أن محاسبة التكاليف شملت جميع النواحي السابقة واستفادت منها لتقديم نظام فعال لمعالجة المشاكل التي يتعرض لها المشروع.⁴ وتمثل أهمية بيانات محاسبة التكاليف في كونها المورد الأساسي لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة، كما أنها المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه تقارير المحاسبة الإدارية في الحصول على البيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة وبخاصة في المنشآت الصناعية، وعليه فإن بيانات محاسبة التكاليف تعدُّ أمرًا حيويًا عند إعداد تقارير المحاسبة الداخلية أو الخارجية.⁵ هذا التنسيق والتحليل لدراسة مختلف وجهات النظر نعتبه (قيمة مضافة) في الفهم الصحيح والدقيق للتكاليف وعناصرها والمعلومات المفيدة عنها للقيام بالمحاسبة الإدارية باعتبارها مجال بحث في ثنایا محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات.

ذلك ما يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01 بيانات محاسبة التكاليف



المصدر: ليستراي هيتجر & سيرج ماتولتش، «المحاسبة الإدارية»، ترجمة أحمد حامد حجاج، ط. دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص29.

2-1) تحديد عناصر التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية:

تنقسم عناصر التكاليف من منظور المحاسبة الإدارية إلى تكاليف صناعية وأخرى غير صناعية كما تنقسم إلى تكلفة فترة وتكلفة منتج.

1-2-1) التكاليف الصناعية:

يطلق عليها بتكاليف الصنع أو تكاليف المنتج، ويظهر هذا النوع بشكل واضح في المنشآت الصناعية التي تعمل على تحويل المواد الخام في شكل منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة، حيث تتمثل العناصر الأساسية لهذا النوع من التكاليف بشكل عام في:

1-2-1) المواد المباشرة:

تشمل المواد الأولية التي تدخل بشكل مباشر في تكوين الوحدات المنتجة، ويمكن تتبعها بوحدة المنتج، وبالتالي يمكن أن تتحدد تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في عملية التصنيع من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 01 تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في التصنيع

المبالغ	سعر الوحدة	الكمية	البيان
كمية مخ1 × س.و. مخ1	س.و. مخ1	كمية مخ1	تكلفة مخزون أول الفترة
كمية م.ف. × س.و. م.ف.	س.و. م.ف.	كمية م.ف.	(+) المشتريات خلال الفترة
(كمية مخ2 × س.و. مخ2)	(س.و. مخ2)	(كمية مخ2)	(-) تكلفة مخزون آخر الفترة
ت.مخ1 + ت.م.ف - ت.مخ2	تكلفة الوحدة	الكمية المستخدمة	تكلفة المواد المباشرة المستخدمة

المصدر: من إعداد الباحث.

مع العلم أن تقييم المخزون يكون حسب الطرق المحددة في النظام المحاسبي والمالي Scf.

2-1-2) العمل المباشر:

تتمثل تكلفة العمل المباشر في أجور العمل المباشرة المدفوعة للعاملين القائمين على تحويل المواد الأولية الخام إلى منتجات تامة، بعبارة أخرى تكلفة العمل هي التكلفة التي يمكن تتبعها ونسبها إلى الوحدات المنتجة بشكل مباشر، وهي تتغير بتغير حجم الإنتاج فتزداد بزيادته وتنقص بنقصانه أي هنالك علاقة طردية مع حجم الإنتاج.

3-1-2-1) تكاليف الصنع الإضافية:

وهي التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي يطلق عليها أيضاً بمصروفات التصنيع أو التكلفة الإضافية، وبالتالي فهي تعبر عن جميع تكاليف الصنع باستثناء المواد المباشرة والعمل

المباشر، فهي تمثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة المتمثلة في رواتب الإداريين والمشرفين عن العمل لأكثر من منتج واحد أو لأكثر من قسم واحد، مما يصعب تحميلها بشكل مباشر لكل منتج أو قسم، وكذلك جميع المصاريف كالإنارة والتكييف والتأمينات والإيجار وما شابه ذلك من الأعباء المتعلقة بأكثر من قسم أو منتج أو أي عنصر من عناصر تكاليف الصنع الإضافية الواجب تحميلها على تكاليف المخرجات من المنتجات.

يتم تحميلها على كل منتج أو قسم يتطلب توزيعاً ثانوياً أو تبادل الخدمات لتحديد مجموع التوزيع الثانوي لكل قسم أو ورشة عمل وعلى أساس طبيعة وحدات عمل أو قياس على مستوى كل مركز أو قسم لتحديد تكلفة وحدة العمل أو القياس، والتي على أساسها تحمل الأعباء غير المباشرة على تكاليف المنتجات لتحديد عناصر تكاليف المنتج.

1-2-2-1) التكاليف غير الصناعية:

تتمثل في مختلف عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعمليات التصنيع، وتشمل كافة التكاليف المتعلقة بعمليات تسويق المنتجات إضافة إلى التكاليف الإدارية والتمويلية المتعلقة بالإدارة العامة للمنشأة، والتي يمكن توضيحها كما يلي:

1-2-2-1) تكاليف التسويق:

تمثل تكاليف التسويق عمليات البيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع وكذلك ما يتعلق بطلبات الزبائن، وتشمل كذلك بحوث السوق التي تجريها إدارة التسويق لمعرفة اتجاهات ورغبات المستهلكين وتقدير حجم المبيعات المتوقعة على منتجات المنشأة في السوق، وما يتصل بها من حملات دعائية وإشهار ومعارض بيع ونقل السلع وعمولات البيع وما شابه ذلك.

1-2-2-2) التكاليف الإدارية العامة:

هي جميع التكاليف الأخرى التي لا يمكن تصنيفها كتكاليف تسويقية أو صناعية، وهي بذلك تمثل أجور ورواتب العاملين في الإدارة العامة من إداريين وماليين وقانونيين وغيرهم، وإيجار المباني العامة أو مصاريف احتلاكها إذا كانت مملوكة من قبل المنشأة ومصاريف الماء

والكهرباء والهاتف والانترنت وكل ما يتعلق بتمشية الأعمال الاعتيادية للمنشأة بغض النظر عن كونها مستمرة بالإنتاج أو متوقفة عنه، أي لا تربطها علاقة مباشرة بالعمليات التصنيعية.⁶ من الجدير بالذكر أن هذه التوضيحات الاقتصادية لا تقتصر على ما تتحمله المنشأة من إنفاق فعلي أو ما تلتزم به من إنفاق، بل تشتمل أيضًا على ما يعرف بالتكاليف غير التعاقدية أو المحسوبة فهي تقديرات مقابل خدمات حصلت عليها المنشأة دون أن ينشأ عنها إنفاق أو التزام بإنفاق، ومن ثم يجب احتسابها ضمن تكاليف مزاوله النشاط.⁷

كما يمكن تقسيم عناصر التكاليف في شكل الشائبة (تكلفة فترة، تكلفة منتج) كما يلي:

- أ- تكلفة الفترة : تبنى هذه التكاليف على أساس الاستحقاق الذي يقضي بمقابلة تكاليف كل فترة زمنية بالإيرادات المتحققة لتلك الفترة، ويمكن التعبير عنها بأنها تكاليف غير قابلة للتخزين، فإيجار المباني وأقساط التأمينات وعمولات البنك لا يمكن اعتبارها ضمن تكاليف شراء المواد الأولية أو صنع المنتجات القابلة للتخزين، لذلك تعامل كمصروفات وتخصم من إيرادات الفترة التي حصلت فيها، والتي تمثل تكلفة مستنفذة مقابل الحصول على منفعة، وبناءً على ذلك فإن تكاليف الإشهار ورواتب المديرين وعمولات البيع والتكاليف الإدارية الأخرى وغيرها من التكاليف غير الصناعية تعتبر تكاليف الفترة التي تظهر في قائمة الدخل كمصروفات في الفترة الزمنية التي حصلت فيها؛

- ب- تكلفة المنتج : يتكون هذا النوع من التكاليف من تكلفة شراء السلع الجاهزة، وفي السلع المصنعة من تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، وتسمى هذه التكاليف بتكلفة المنتج والتي يمكن نسبها أو مقابلتها للمنتج أفضل من مقابلتها بالفترة الزمنية، وينظر إلى تكلفة المنتج على أنها مرتبطة بالوحدات المنتجة أو المشتراة ويستمر ارتباطها بهذه الوحدات حتى تصبح مخزون سلعي في انتظار عملية البيع، وعند نقطة البيع تتحرر هذه التكاليف من المخزون السلعي وتعتبر مصروفًا، ويطلق عليها عادةً تكلفة الوحدات المباعة ويتم مقابلتها بإيراد المبيعات، لذا لا تعامل هذه التكاليف كمصروفات في نفس الفترة الزمنية التي حدثت فيها بالضرورة وإنما في الفترة الزمنية التي تم فيها بيع تلك الوحدات، ومعنى آخر أن

تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر تنفق في فترة زمنية معينة ولكن لا تعامل كمصروفات إلا في الفترة الزمنية التي يتم فيها بيع المنتجات الجاهزة.⁸

2) تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التبويب يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، بحيث يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط، وعلى أساس ذلك التبويب توجد هناك ثلاثة أنواع من التكاليف سواء ما كان منها متغيراً أو ثابتاً أو شبه متغير وهي كما يلي.

1-2) التكاليف المتغيرة:

هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع تغير حجم النشاط سواءً بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتتناقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج. ووجد أيضاً من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتاً مهما تغير حجم الإنتاج، وتشمل التكاليف المتغيرة ما يلي:

✓ المواد المباشرة؛

✓ الأجور المباشرة؛

✓ المصاريف المباشرة.⁹

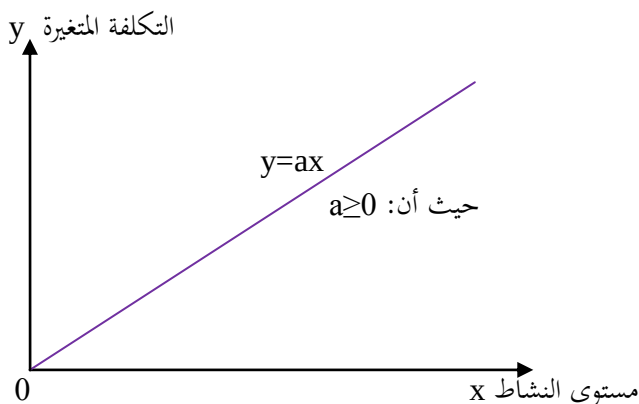
كما أن التكلفة المتغيرة تعبر عن المصاريف الناتجة عن الحركة الديناميكية لنشاط المؤسسة الاقتصادية، بعبارة أخرى هي تلك المصاريف المرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطور حجم نشاط المؤسسة، فعلى سبيل المثال نجد مصارف المواد المباشرة ترتبط ارتباطاً مباشراً بعدد الوحدات المصنعة من المنتجات التامة المطلوب إنجازها ببرنامج الإنتاج.¹⁰

تتمثل القوى المحركة للتكلفة في حجم الإنتاج أو تلك المرتبطة بالتوزيع أو المرتبطة بالتمويل.

يمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 02 التكاليف المتغيرة وحجم النشاط

حيث أن معادلة التكلفة المتغيرة "y": $y=ax$ في حين أن "x" يمثل مستوى النشاط/a تمثل التكلفة المتغيرة للوحدة: $(a=\frac{y}{x})$ (*)
 بداهة فإن التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة لأن بتعويض $y=ax$ في المعادلة (*) نجد $\frac{ax}{x}$ وتساوي a.



المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ بأن علاقة مستوى النشاط "x" بالتكلفة المتغيرة "y" هي علاقة طردية: أي في حالة ما يكون مستوى النشاط معدوم نلاحظ بأن التكاليف المتغيرة تكون معدومة وعند ارتفاع مستوى النشاط ترتفع التكاليف المتغيرة.

2-2) التكاليف الثابتة:

هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا

انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها حتى تنخفض تكلفة الوحدة الثابتة، بما فيه من فائدة للمنشأة في ظل سوق المنافسة، من أمثلة هذه التكاليف:

✓ مصاريف الإيجار؛

✓ مصاريف التأمين؛

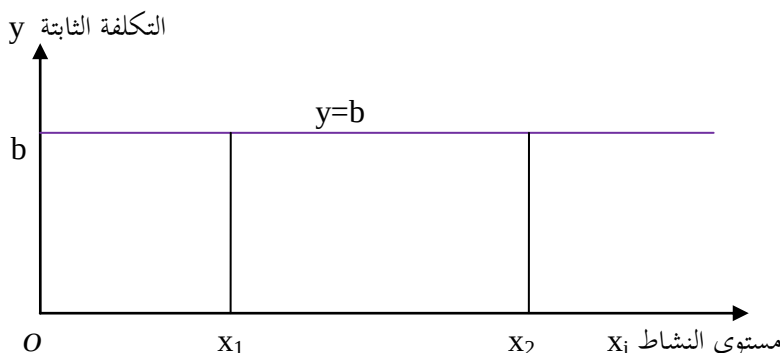
✓ المصاريف الإدارية ومصاريف الإشهار.

يمكن توضيح هذه الأنواع من التكاليف الثابتة بيانياً من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 03 التكاليف الثابتة وحجم النشاط

حيث أن معادلة التكلفة الثابتة "y": $y=b$

في حين أن "x" يمثل مستوى النشاط



المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ بأنه مهما تغير مستوى النشاط أو كان معدوماً فإن التكاليف تبقى ثابتة $y=b$. ذلك ما يظهر من خلال الشكل البياني بأنه مهما تغير x_1 من 0 إلى x_1 أو x_2 فإن y ثابتة.

3-2 التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة:

هي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف

المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

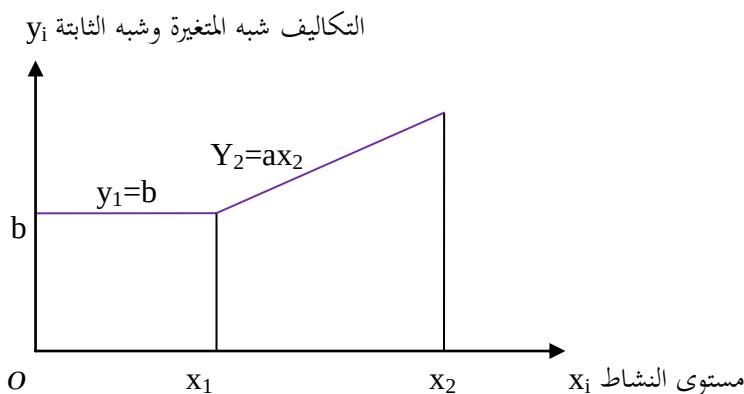
✓ طريقة خارطة الانتشار؛

✓ طريقة المربعات الصغرى أو باستخدام مركبة دالتين.

يمكن توضيح نوع من هذه التكاليف (تكاليف صيانة الآلات) بيانياً من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 04 التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

بحيث $y_1 = b$ التي تمثل الجزء الثابت من مستوى النشاط أو حجم الإنتاج $x_1 \in [0, x_1]$
 $Y_2 = ax_2$ تمثل الجزء المتغير من مستوى النشاط أو حجم الإنتاج $x_1 \in [x_1, x_2]$



المصدر: من إعداد الباحث.

من أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات (مستوى النشاط يمثل عمل تلك الآلات) أي أنها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات وتتغير تكاليف هذا النوع وتزداد بسبب بدء عمل تلك الآلات.¹¹

نلاحظ تكاليف الصيانة تزداد بسبب بدء عمل الآلات من المستوى x_1 إلى المستوى x_2 .

3) مفاهيم التخطيط والرقابة على التكاليف:

إن عملية اتخاذ القرارات لا تعتمد بصفة عامة على التكاليف الفعلية، بل تعتمد على التكاليف المستقبلية، ولا يعني هذا أن بيانات التكاليف الفعلية غير مفيدة على الإطلاق عند اتخاذ القرارات بل تكمل أهميتها في هذا المجال باعتبارها مؤشراً هاماً عند تحديد التكاليف المستقبلية، وبالتالي سنحدد مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات التخطيطية من جهة، ومفاهيم التكلفة وترشيد القرارات الرقابية من جهة ثانية.

(1-3) مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات التخطيطية:

سيتم تحديد مختلف التكاليف التي تتطلبها الدراسة باعتبارها الأساس الذي يعتمد عليه في هذا المجال وهي كما يلي:

(1-1-3) التكاليف المستقبلية:

وهي تكاليف مرتبطة بالمستقبل وتحدد قبل حدوثها وتمثل آراء القائمين عليها، وهي بذلك ليست حقائق مؤكدة بمستندات، وقد تكون هذه التكاليف تقديرية تعتمد في تحديدها على الخبرة الشخصية وبيانات الماضي، كما قد تكون هذه التكاليف معيارية يعتمد تحديدها على الدراسات العلمية والتجارب العملية.

(2-1-3) التكاليف التفاضلية:

التكاليف التفاضلية لبديل معين هي عناصر التكاليف التي يمكن تجنبها في حالة عدم اختيار هذا البديل، وبعبارة أخرى هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة فقط في حالة اختيار تنفيذ هذا البديل، وترتبط هذه التكاليف بوجود عدة بدائل معروضة من خلال بنود التكاليف التي تتغير باختلاف البدائل، وارتباطها بالمستقبل فهي ليست تكاليف تاريخية، كما توقف مكوناتها على طبيعة المشكلة موضع الدراسة ونوعية الحلول البديلة المتاحة، كما أنها لا ترتبط بتبويب معين للتكاليف، فهي ليست قاصرة على تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.

3-1-3) التكاليف المضافة (الحدية):

وهي الزيادة في التكلفة التفاضلية الخاصة ببديل معين عن التكلفة التفاضلية الخاصة بأقل البدائل تكلفةً، أي أنها تمثل التكلفة التفاضلية الصافية.

4-1-3) التكاليف المناسبة (الملائمة):

وهي التكاليف المرتبطة بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار، أما التكاليف التي ليس لها ارتباط بهذا القرار ولا تختلف باختلاف البدائل المتاحة فهي تكاليف غير مناسبة وليس من اللازم دراستها، بعبارة أخرى فإن طبيعة التكاليف المناسبة لاتخاذ القرارات تعتمد على نوع المشكلة، وبصفة عامة تتصف التكاليف المناسبة أو الملائمة بما يلي:

✓ أنها تكاليف مستقبلية محددة مسبقاً تخدم عملية اتخاذ القرارات؛

✓ أنها تكاليف تفاضلية ترتبط بوجود عدة بدائل معروضة.

5-1-3) تكلفة الفرصة البديلة:

يقصد بتكلفة الفرصة البديلة لبديل معين، تلك المكاسب الضائعة نتيجة عدم اختيار أفضل البدائل الأخرى المتاحة، أي أنها لا تمثل إنفاقاً فعلياً أو مخططاً.

6-1-3) التكاليف المغرقة (الغارقة):

هي عناصر التكاليف التي لا تختلف باختلاف البدائل المعروضة، أي أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل المتاحة، وبالتالي فإنها لا تؤثر في اختيار متخذ القرارات الإدارية، فهذه التكلفة يمكن أن تكون تكلفة تاريخية حدثت في الماضي ولا يمكن الرجوع فيها أو تفاديها عند المفازلة بين البدائل، مثل إهلاك الآلات أو أجور العمال الدائمين، فهذه التكاليف تعتبر مغرقة لا يمكن الرجوع فيها وبالتالي تعتبر غير مناسبة لاتخاذ القرار، وقد تكون التكلفة المغرقة تكلفة مستقبلية ولكنها متساوية بين البدائل المعروضة، مثل تشغيل العمل الدائمين وقتاً إضافياً فإنه لا يختلف باختلاف البديل المختار.¹² بذلك فهذا النوع من التكاليف لا يمكن استرجاعها بقرار.¹³

7-1-3) التكاليف النقدية:

هي التكاليف المدفوعة نقدًا خلال الفترة موضع التحليل، وتعتبر هذه التكاليف ذات أهمية خاصة عند اتخاذ بعض أنواع القرارات مثل قرارات الاستمرار في التشغيل أو الإغلاق في أوقات الكساد، كما أنها تعتبر محور الدراسة عند تحديد الاحتياجات النقدية للمشروع خلال فترة الدراسة، وأيضًا عند المفاضلة بين القرارات الاستثمارية المعروضة.

8-1-3) التكاليف الاستبدالية:

هي القيمة المقدرة لشراء أصل جديد أو تقييم أصل قائم بسعر السوق في الوقت الحالي أو في المستقبل.¹⁴ كما تمثل الاستبدال لقيمة محاسبية (دفترية) بقيمة فعلية (سوقية).¹⁵ كما أن هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة، منها:

✓ قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين؛

✓ قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي؛

✓ قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين وعدم الاستمرار به... وهذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف ومنها كما سبق وتمت دراستها التكاليف الغارقة وتكاليف الفرصة البديلة والتكاليف التفاضلية.¹⁶

2-3) مفاهيم التكلفة وترشيد القرارات الرقابية:

عندما تستخدم بيانات التكاليف بغرض ترشيد القرارات الرقابية فإن المفاهيم التالية للتكلفة تحتاج إلى دراسة وفهم باعتبارها الأساس الذي يعتمد عليه في هذا المجال:

1-2-3) التكاليف المعيارية:

وهي تكاليف محددة مسبقًا على أساس الدراسات العلمية والتجارب الميدانية والعملية، فهي تمثل هدفًا ينبغي تحقيقه باعتبارها التكاليف التي يجب أن تحدث في المستقبل، كما تسمى التكلفة المعيارية بالتكلفة النمطية، فتتميط التكلفة يعني أنه لا يمكن بأي حالٍ من الأحوال أن تتخذ المؤسسة الحديثة خطوات أو قرارات هامة على مستوى العملية الاستغلالية دون تحديد مسبق للتكلفة أو تقدير لما ينتظر أن تكون عليه التكلفة.¹⁷

2-2-3) لتكاليف الخاضعة للرقابة:

وهي عناصر التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، وتخضع هذه التكاليف لإرادة الشخص المسؤول عن المركز، ويمكنه التحكم فيها والتأثير عليها في حدود وقت معين وتحت ظروف وإمكانيات محددة.

3-2-3) التكاليف غير الخاضعة للرقابة:

وهي عناصر التكاليف التي تحدث في مركز مسؤولية معين، ولا تخضع لإرادة أو تأثير الشخص المسؤول عن المركز.¹⁸

4) استخدام التكاليف المعيارية لتقييم أداء مراكز التكلفة ومحاسبة المسؤولية:

من خلال ما سبق عرضه من أساليب مختلفة للتحليل الوظيفي للتكاليف يتبين لنا بأن الطريقة الممكن استخدامها هي طريق التكاليف المعيارية، لمحاسبة المسؤولية ومراقبة التسيير والأداء. في حين أن تحليل التكاليف باستخدام الطرق السابقة الذكر يعد غير كافياً لاتخاذ القرارات في جميع الحالات، وعليه فإنه يجب أن يكون هذا التحليل عقلانياً وذلك بتحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهذه المعايير تدعى بالنموذج حيث يُرجع إليه عند تحليل عناصر التكاليف الحقيقية الفعلية في المؤسسة، وتحديد الفروق التي يمكن أن تنتج بين النوعين من التكاليف أي المعدة مسبقاً والمحققه فعلياً.

1-4) مفهوم التكاليف المعيارية:

التكاليف المعيارية عبارة عن مقادير محددة لكل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة التي تدخل في إنتاج وتكوين المنتجات والأنشطة. كما تعتبر التكاليف المعيارية أو التكاليف القياسية مقاييس أو مقادير، معبر عنها بوحدات القياس المستعملة، التي توضح ما يجب استعماله من كل عنصر من عناصر التكاليف المختلفة لإنجاز عملية معينة أو مرحلة محددة أو منتج ما، كما أن هذه المعايير يمكن أن يعبر عنها كمياً أو بالقيمة ، فهي ليست تقديرات للتكاليف التقديرية وإنما هي نتائج لدراسات علمية ومراقبة دقيقة للعملية الإنتاجية ومكوناتها ، في محاولة

لمعرفة وتحديد المقادير الدقيقة للعملية اللازمة، وإن هذه الفكرة قد ظهرت مع ظهور الإدارة العلمية وظهور مبادئ "TAYLOR" المعروفة.

2-4) المعايير اللازمة لقياس أداء المراكز الإنتاجية:

يمكن تقسيم أنواع معايير قياس الأداء من ناحية الظروف الإنتاجية للمنشأة إلى قسمين رئيسيين هما:

2-4-1) المعايير المثالية:

ينظر هذا النوع من المعايير إلى عملية تفسير وقياس الأداء على أنها عملية يمكن تحقيقها في ظل ظروف الإنتاج المثلى، وحسب هذه المعايير فإن المشاكل المتعلقة بالعملية الإنتاجية مثل: (تعطل الآلات، أخطاء العمال، النقص في التموين بالمواد من حين آخر، غياب العمال) لا يسمح بها كونها ظروف غير مناسبة لذلك النوع من المعايير، كما يهتم هذا النوع من المعايير بالدرجة الأولى في كيفية وجوب بلوغ الأهداف بدلاً من كيفية تحقيقها.

2-4-2) المعايير العملية:

يعتبر هذا النوع من المعايير عكس المعايير الأولى فهو يهتم بقياس أداء المنظمة من وجهة نظر تطبيقية، بالتالي فهو يسمح بالمشاكل المتعلقة بالعملية الإنتاجية كالأعطال الطبيعية للآلات الإنتاجية، وأخطاء العمال والنقص في تموين المخزون من حين لآخر...، وعلى هذا الأساس فإن هذا النوع من المعايير يعد أكثر منطقية ويمثل المعايير الأكثر شيوعاً واستخداماً.¹⁹ يمكن أن نستخلص بأن المعايير المثالية تعد في ظروف إنتاجية خالية تماماً من المشاكل الإنتاجية، وبذلك فهي تفقد صفة الواقعية والقابلية للتطبيق، على غرار المعايير المثالية، فإن المعايير التطبيقية العملية تعد أكثر واقعية من المعايير المثالية.

مما يمكن الإشارة إليه أنه في حالة وجود ظروف إنتاجية كتعطل الآلات وغياب العمال وانقطاع التموين ينتج عنه ما يسمى بالتكاليف الخفية: أي غير المحملة محاسبياً بما يعبر عن خسائر واقعية ملموسة وغير موجودة أو محسوبة كتدفقات اقتصادية في الدفاتر المحاسبية للمنشأة الاقتصادية رغم وقوعها فعلاً.

3-4) محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة:

تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية، في حين يعتبر مركز التكلفة كمركز مسؤولية باعتباره وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف، وتحدد بحدود مسؤولية شخص معين يكون مسؤولاً عن التكاليف التي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته. كما يعتمد قياس الأداء بمركز التكلفة على المقاييس التي تعكس فعالية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز، بذلك تتم محاسبة المسؤولية بالمنشأة التي تتوفر على مراكز للتكلفة، وذلك بالتركيز على المراكز الإنتاجية والخدمية باعتبارها تمثل تكاليف مخرجات.

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مستوى مركز التكلفة في المنشأة الاقتصادية لا بد من وجود معايير ومقاييس لتحديد التكاليف وتصنيفها، ومقارنة الفعلية منها بالمعيارية لتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤوليات وتقديم التقارير المحاسبية لترشيد القرارات على مستوى الوحدات الإدارية، وذلك في حدود التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات. ويمكن اعتبار محاسبة المسؤولية أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ثم ربط عناصر الأنشطة المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها.²⁰

فمحاسبة المسؤولية على مستوى مراكز التكاليف تتم من خلال تحديد التكاليف الفعلية (الحقيقية) والتي تسمى بالتكاليف المحاسبية وهي التكاليف التي وقعت فعلاً. ذلك ما يسهل إعداد تقارير رقابية أكثر دقة وواقعية لترشيد قرارات المنشأة الإدارية.

خلاصة:

لقد تبين من خلال هذه الدراسة بأن التحليل الوظيفي للتكاليف يساعد على تحديد مراكز التكلفة كونها مراكز مسؤولية، وبخاصة التي تكون لها تكاليف مخرجات، وبالتالي يساعد هذا التحليل على توضيح عناصر التكاليف الحقيقية مما يسمح بتحديد المسؤوليات المرتبطة بمراكز التكلفة الإنتاجية والخدمية بهدف محاسبة المسؤولية وترشيد القرارات، وذلك في إطار ما يسمى نظام محاسبة المسؤولية الذي يتطلب استخدام طريقة التكاليف المعيارية.

كما أن محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة تساعد الإدارة بشكل كبير على ترشيد عملية القرارات من خلال وتحديد الانحرافات على مستوى مراكز التكاليف (الإنتاجية، الخدمية)، وتحليل تكاليفها وأنشطتها باستخدام طريقة التكاليف المعيارية، باعتبارها طريقة أكثر عقلانية بحيث توجد من خلالها عملية المقارنة بين الأداء المخطط والأداء المنجز، فهي جد مهمة في تحديد والمسؤوليات المتعلقة بكل مسؤول عن كل مركز تكاليفي.

من النتائج المتوصل إليها:

1. التحليل الوظيفي للتكاليف يساعد على تحديد مراكز المسؤولية؛
 2. تعتبر مراكز المسؤولية مراكز تكلفة باعتبارها تكاليف مخرجات؛
 3. طريقة التكاليف المعيارية أداة تساعد على تحديد الانحرافات ومراقبة الأداء؛
 4. محاسبة المسؤولية تسمح بتحديد المسؤوليات وتصحيح الانحرافات وترشيد القرارات.
- بناء على نتائج التحليل، هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تأخذ بها المنشآت الاقتصادية لغرض ترشيد قراراته الإدارية وهي:

1. ضرورة تحديث الأساليب التسييرية للمؤسسات الاقتصادية للرفع من مستوى الأداء؛
2. القدرة على التحكم في التحليل الوظيفي للتكاليف بطريقة عقلانية؛
3. التركيز على المراكز الإنتاجية والخدمية باعتبارها تكاليف مخرجات لمحاسبة المسؤولية؛
4. تحديد المسؤوليات على مستوى الوحدات الإدارية لتصحيح الانحرافات في الأداء؛
5. العمل على ترشيد القرارات التسييرية من خلال التقارير المحاسبية الموضوعية؛

6. ضرورة الرفع من الكفاءات والمهارات التسييرية لمختلف المستويات الإدارية.

الهوامش والمراجع:

- ¹ مؤيد محمد الفضل & عبد الناصر إبراهيم نور& عبد الخالق مطلق الراوي، «المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى»، ط. دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص 63.
- ² ناصر دادي عدون، «المحاسبة التحليلية»، ط. دار المحمدية العمة، الجزائر، 1999، ص 14.
- ³ Vernon Kam، «نظرية المحاسبة»، ترجمة رياض العبد الله، ط. دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2000، ص 387.
- ⁴ محمد أحمد خليل، «التكاليف في الوحدات الصناعية»، ط. دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 15.
- ⁵ ليستراي هينجر & سيرج ماتولنش، «المحاسبة الإدارية»، ترجمة أحمد حامد حجاج، المرجع نفسه، ص 29.
- ⁶ المرجع السابق لمؤيد محمد الفضل & عبد الناصر إبراهيم نور& عبد الخالق مطلق الراوي، ص 68.
- ⁷ أحمد محمد زامل، «المحاسبة الإدارية»، ط. معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 97.
- ⁸ المرجع السابق لمؤيد محمد الفضل & عبد الناصر إبراهيم نور& عبد الخالق مطلق الراوي، ص 69.
- ⁹ إسماعيل يحيى التكريتي، «محاسبة التكاليف»، الطبعة الأولى، ط. دار الحامد، عمان، الأردن، 2010، ص 38.
- ¹⁰ عبد الجليل بوداح، «مدخل إلى المحاسبة التحليلية»، الطبعة الثانية، مكتبة اقرأ قسنطينة، الجزائر، 2009، ص 68.
- ¹¹ المرجع السابق لإسماعيل يحيى التكريتي، ص 41.
- ¹² المرجع السابق لأحمد محمد زامل، مرجع سابق، ص: 118-119 .
- ¹³ المرجع السابق لعبد الجليل بوداح، ص 21.
- ¹⁴ المرجع السابق لأحمد محمد زامل، ص: 118-119 .
- ¹⁵ المرجع السابق لعبد الجليل بوداح، ص 21.
- ¹⁶ المرجع السابق لإسماعيل يحيى التكريتي، ص 43.
- ¹⁷ المرجع السابق لعبد الجليل بوداح، ص: 19-20.
- ¹⁸ المرجع السابق لأحمد محمد زامل، ص: 123-124.
- ¹⁹ سليمان سفيان & محمد الشرع، «المحاسبة الإدارية»، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان، الأردن، ص 224.
- ²⁰ إبراهيم عمر ميهده، «نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات»، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 19 العدد الثاني، 2003، ص 325.