

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية

Measurement of the Efficiency of the Cost Accounting System

عبد الشكور عبدالرحمن الفراء

Dr.farra@omsteel.com.sa

باحث فلسطيني

تاريخ الاستلام 2012/3/21 تاريخ القبول 2012/9/25

الملخص: يهدف هذا البحث إلى قياس كفاءة وفعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية واستطلاع آراء المختصين والمهنيين. كانت الفرضية تدور حول: إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة غير متكامل ولا ينسجم مع نظام المحاسبة المالية فإنه يؤدي إلى عدم دقة البيانات والمعلومات الخاصة بتكاليف الإنتاج، ولا يقدم البيانات والتحليلات المطلوبة، ويقلل من دوره في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، كما استخدم الاستبيان والمقابلات الشخصية كوسائل رئيسية لتجميع البيانات والمعلومات الصحيحة حيث تم تحليل وتصنيف نتائج الاستبيان وأدوات البحث الأخرى حسب فرضية البحث، بغية الوصول إلى النتائج والتوصيات اللازمة.

تم تقسيم البحث إلى قسمين: القسم الأول: الإطار النظري. والذي يوضح التعريف والمواصفات والخصائص السليمة لنظام محاسبة التكاليف حسب القواعد والمفاهيم والمعايير المحاسبية.

القسم الثاني: الدراسة الميدانية. التي تشتمل على تحليل البيانات التي تم جمعها والآراء التي تمت بشأنها، كما تشتمل على النتائج والتوصيات النهائية وتوصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. اتضح أن كل الشركات تستخدم طريقة التكاليف الكلية لاحتساب تكلفة الإنتاج نظراً لسهولة تطبيقها وملاءمتها لظروف العمل.

2. اتضح أن كل الشركات تقوم بإعداد تكلفة معيارية لمنتجاتها ينحصر استخدامها في عمل المقارنات وتكوين فكرة عن مدى الانحرافات في التكلفة وإمكانية تقييم الأداء.

3. كل الشركات موضع البحث تستخدم نظم محاسبية آلية وأنها تستفيد من القدرة العالية للمعالجة بالحواسيب. وقد توصل الباحث إلى التوصيات التالية:

1. تطوير أساليب الرقابة على أداء العاملين بالإنتاج.
2. ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المعيارية لكي يستفاد منها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

Abstract: These research aims at measuring the efficiency and effectiveness of the http://www.alazhar.edu.ps/journal123/human_Sciences.asp?typeno=0

cost accounting system adopted by the Saudi industrial companies and a survey of specialists and professionals.

The assumption revolve around if the cost accounting system implemented in the company is an integrated and consistent with the financial accounting system, it leads to inaccurate data and information on production costs, and does not provide data and analysis required, and reduces its role in the process of planning, control and decision-making.

The methodology Adopted by the researcher is analytical and descriptive, also using questionnaire and personal observation as main tools for collecting the relevant.

The out com of the questionnaires and the other tools has been classified organized and analyzed according to the assumption, in order to reach reasonable conclusions and recommendations.

The thesis has been divided into two major Chapters:

The first chapter: The Theoretical Framework. It provides an in depth descriptions of the specifications and characteristic of the cost accounting system model, as well as, the relevant accounting concepts and standards.

The second chapter: The Field Study. It includes analysis of collected data and comment on their implications and recommendations.

The major conclusions reached are:

_ All companies under review use full costing theory for calculate the total

Cost of production cost due to ease of application and suitability for working conditions.

_ All companies under review are setting a standard cost of their products is limited to use in making comparisons and an idea of the extent of deviations in cost and the possibility of assessing performance.

_ All the companies under review use the mechanism accounting systems and they take advantage of high capacity computer for processing.

The researcher has also proposed the following recommendations:

_ Develop methods of monitoring the performance of production workers.

_ It may be useful in most time to apply standard costing system in order to utilize in the planning, control and performance evaluation.

1. مقدمة.

تطورت النظم المحاسبية نتيجة لتطور حجم المنشآت والمشاريع التجارية والصناعية والخدمية لتلبية احتياجات إدارات تلك المنشآت والمشاريع، واحتياجات الجهات والأطراف الخارجية بتزويدهم بالبيانات والمعلومات والتقارير المحاسبية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الصحيحة. ولقد ظهر العديد من النظم المحاسبية ومنها: نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام المحاسبة الإدارية. ولقد تطورت الأساليب العلمية والفنية المستخدمة في النظام المحاسبي من حيث طرق التسجيل المحاسبية وأساليب عرض المعلومات والبيانات وإعداد التقارير والقوائم المالية. حيث يلاحظ الاتجاه العام نحو استخدام النظم المحاسبية المحوسبة بدلاً من النظم المحاسبية اليدوية، مما أدى إلى سرعة في تسجيل العمليات المحاسبية وإمكانية إجراء أكثر من عملية محاسبية في نفس اللحظة وفي أقل وقت ممكن، وكذلك

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

الحصول على المعلومات والتقارير المالية المطلوبة في الوقت المناسب، وتوفير الدقة والثقة في التقارير المالية، كما أن نظم المعلومات المحاسبية أصبحت جزءاً هاماً وأساسياً من نظام المعلومات الشامل في المنشأة، ومن غير المعقول إذاً ألا تكون المحاسبة والمحاسبون جزءاً غير أساسي في تكوين نظام المعلومات بالمنشأة.

ولم يعد النظام المحاسبي يهتم فقط بتجميع وتسجيل وتبويب البيانات المحاسبية ولكنه أصبح يهتم بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء لجميع المستويات الإدارية فضلاً عن توفير المعلومات لأصحاب الملكية والمقرضين والعاملين بالمنشأة.

ونظراً لأهمية النظام المحاسبي بمختلف أشكاله وتفرعاته فلقد كان من الضروري التفكير في مقومات نظام محاسبة التكاليف التي تفي بكل هذه الأغراض، زمن ثم محاولة مقارنتها مع الواقع العملي وتحديد مدى استيفاء هذا النظام الفعلي للقواعد النظرية للنظام.

2. مشكلة البحث.

لعله من الضروري تحديد المواصفات والمقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف وفقاً للمتطلبات العلمية والمهنية الصحيحة وبالصورة التي تخدم هذا النظام. إن تحديد المقومات والمعايير الأساسية لنظام محاسبة التكاليف يجعل من الممكن قياس مدى تطبيق هذه المقومات في الواقع العملي وبالتالي تحديد مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم. حيث تتمثل الوظيفة الأساسية لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة السلع والخدمات التي يتم إنتاجها في المنشأة وذلك بغرض تحديد أسعار البيع المناسبة، وأيضاً لغرض تقييم المخزون من المنتجات تامة الصنع، والمنتجات تحت التشغيل. كما يقوم بإنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات غير الروتينية من خلال تحليل بيانات التكلفة وإعداد الموازنات التقديرية.

ونظراً لأهمية الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فقد تم اختيار الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة بالمملكة العربية السعودية لمعرفة مدى استخدام وتطبيق نظام محاسبة التكاليف بكل مكوناته بشكل صحيح وسليم في تلك الشركات بالصورة التي تحقق الأهداف المرجوة.

وقد تمثلت مشكلة البحث في إطار قياس مدى فاعلية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في المملكة العربية السعودية. وبالتالي نشأت فكرة هذا البحث بالإجابة على سؤال مهم. ما مدى سلامة وفاعلية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية ذات المسؤولية المحدودة بالمملكة العربية السعودية في تحقيق أهدافها؟

وذلك من بداية المواصفات النظرية ومن ثم مقارنتها بالواقع المحسوس، وذلك لتحديد حجم المشكلة وتقديم المقترحات اللازمة.

3. أهداف وأهمية البحث.

يهدف البحث إلى:

- _ التعرف على نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية ذات المسؤولية المحدودة، وهل هي أنظمة يدوية أم أنظمة تعمل بواسطة الحاسب الآلي.
 - _ التحقق من مدى سلامة وفاعلية نظام محاسبة التكاليف.
 - _ التحقق من مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف في تحقيق أهداف الشركة.
 - _ التحقق من مدى تطبيق نظام محاسبة للتكاليف خالي من العيوب المحتملة التي تقصر بها عن أداء مهامها.
 - _ التحقق من مدى ملاءمة مخرجات نظام محاسبة التكاليف لاحتياجات الإدارة ومدى الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- كما ترجع أهمية البحث للآتي:
- أولاً: أن هذا البحث يتناول نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة مما يجعل هذا البحث يكتسب أهمية خاصة نظراً:
- _ اهتمام الدولة بقطاع الصناعة وتشجيع ودعم إقامة المشروعات الصناعية لتحقيق التنمية الصناعية.
 - _ أهمية الصناعة ودورها كدعامة رئيسية للاقتصاد ومظهر من مظاهر التقدم والسيادة الوطنية.
- ثانياً: الدور الفعال الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف في إنجاح هذه الشركات وذلك نسبة لحاجة هذه الشركات الصناعية إلى وجود نظام محاسبي سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات اللازمة والمناسبة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

4. فرضية البحث.

سوف يتم اختبار الفرضية التالية في الدراسة الميدانية من البحث. وهي:

إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركة غير متكامل ولا ينسجم مع نظام المحاسبة المالية فإنه يؤدي إلى عدم دقة البيانات والمعلومات الخاصة بتكاليف الإنتاج، ولا يقدم البيانات والتحليلات المطلوبة، ويقلل من دوره في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

5. حدود البحث.

تمثلت حدود البحث بالآتي:

- الحدود المكانية: الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في المملكة العربية السعودية.
- الحدود الزمانية: غطت الدراسة الميدانية الفترة الزمنية من عام 2007م _ 2011م.

ولا يتعرض البحث إلى المسائل المتعلقة بالنواحي الإدارية والفنية لهذه الشركات.

6. عينة البحث.

قام الباحث بإجراء الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة بالمملكة العربية السعودية بمدينة جدة. وقد شملت عينة البحث.

- مشروعات صناعة مواد غذائية.
- مشروعات صناعة الحديد التجاري.
- مشروعات صناعة الاسفنج.

وقد قام الباحث بتوزيع عدد (30) استمارة استبيان على تلك المشروعات الصناعية، وقد حصل الباحث على إجابة (30) استمارة استبيان بنسبة استجابة 100 %.

7. منهجية البحث.

بغرض إنجاز البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك لأن البحث يتطلب تحديد الموصفات النظرية بالإضافة إلى تحليل البيانات من الدراسة الميدانية. كما استخدم الباحث استمارة الاستبيان والاستعانة بأساليب إحصائية مناسبة بغرض تحليل البيانات واختبار صحة فرضية البحث. بالإضافة إلى أسلوب المقابلات الشخصية، والإطلاع على الكتب و المراجع العلمية ذات العلاقة بموضوع البحث، والدراسات السابقة.

8. هيكلية البحث.

قسم البحث إلى: التمهيد: خطة البحث.

تناول فيه الباحث مقدمة عن البحث ومشكلة البحث وأهداف البحث وتوضيح أهمية البحث وفرضية البحث وحدود البحث وعينة البحث ومنهجية البحث وهيكلية البحث والدراسات السابقة.

أ. الإطار النظري.

وتناول فيه الباحث الجوانب النظرية التي تتعلق بتعريف ومفهوم نظام محاسبة التكاليف، وأهداف محاسبة التكاليف، والعوامل التي تؤثر في تصميم نظام محاسبة التكاليف ومكونات ومفومات نظام محاسبة التكاليف.

ب. الدراسة الميدانية.

وفيه يتم تعريف عينة البحث وتصنيف البيانات وتحليلها لاختبار صحة فرضية البحث المطروحة.

9. الدراسات السابقة.

1. دراسة. سكيئة أحمد إبراهيم القریش. 2010م

تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف المعيارية وأهدافه ومميزاته وكيفية إعدادة ودوره في التخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية وكذلك معرفة معوقاته. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه

الدراسة. أن ضبط وتخفيض تكاليف الإنتاج يعتمد بشكل كبير على تطبيق نظام التكاليف المعيارية، نظام التكاليف المعيارية أداة فعالة لمساعدة الإدارة في تخطيط وتتبع تكاليف الإنتاج ومراقبتها بصورة سليمة، تساهم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية.

2. دراسة. شوقي عوض الكريم أحمد. 2010م.

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف في قياس تكلفة المشروعات الزراعية، ومدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف بصورة علمية في المشاريع الزراعية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. عدم وجود نظام تكاليف علمي يضعف الرقابة على المشروع مما يرفع من نسبة الأخطاء في التسجيل وتخصيص التكاليف على مراكز التكلفة، عدم وجود إدارة تكاليف متخصصة يؤدي إلى تداخل المسؤوليات.

3. دراسة. آدم عباس إسماعيل إبراهيم. 2010م.

تهدف الدراسة إلى قياس تكاليف مختلف مراحل الإنتاج الألبان وإبراز دور محاسب التكاليف وأهمية معرفة تكلفة المنتج لتحديد سعر البيع. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. أن استخدام التكنولوجيا الحديثة في صناعة الألبان أدى إلى تخفيض التكاليف الكلية خاصة الأجور ومصاريف الصيانة، إمكانية تطبيق نظام تكاليف المراحل الإنتاجية على المنتجات المتعددة بمصنع الألبان، صعوبة قياس وتتبع تكاليف الإنتاج للوحدات المختلفة لصعوبة فصلها إلا بعد اكتمال عملية الإنتاج.

4. دراسة. اللوبية علي عثمان علي. 2009م

تهدف الدراسة إلى التعرف على توفر المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في صناعة النفط بالسودان، وماهي المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النظام والاستفادة منه. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. أن صناعة النفط تتسم بتنوع وتعقيد العمليات الإنتاجية مما يدفع بقوة نحو تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة وفي مقدمتها نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC)، توفر الأنظمة المحاسبية السليمة والكوادر الفنية المؤهلة والخبرة بهذه النظم المحاسبية الحديثة يساهم في تطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط (ABC) في شركات النفط بالسودان.

5. دراسة. أشرف عزمي أبو مغلي. 2008م

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان، الأردن. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. إن انظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات وذلك لدورها في تزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية. يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

6. دراسة. منى خالد فرحات. 2004م.

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام ABC بصفته نظام تكاليف جديد صمم للوفاء بحاجة

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

الإدارة للمعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كما هدفت الدراسة إلى إعداد نموذج ABC يمكن تطبيقه في كل من الشركتين العامتين لمرافئ اللاذقية وطرطوس. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. أن القيمة الحقيقية لنظام ABC تكمن في استخدام المعلومات التي يقدمها من أجل دعم جهود إعادة هندسة العملية والتحسين المستمر، ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وأن استخدام نظام ABC يؤدي إلى قياس التكلفة وقياس الأداء المتكامل وتزويد المديرين بالمعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

7. دراسة. رضا إبراهيم صالح. 2002م.

تهدف هذه الدراسة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها، أن تسعير الخدمات الصحية على أساس بيانات التكاليف يفيد إدارة المستشفى والمتعاملين معها ما يسهم في زيادة الوعي التكاليفي والذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة بالمستشفيات.

8. دراسة. Cooper, Robin & Kaplan, Robert 2000

تعد هذه الدراسة امتداد للدراسة التي أجريت عام 1988، وقد هدفت هذه الدراسة أيضاً إلى بيان دور نظام تكاليف الأنشطة في قياس تكاليف الإنتاج وبالتالي اتخاذ القرار الإداري السليم. وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أو استخدام نظام تكاليف الأنشطة إلى جانب نظم التكاليف التقليدية.

9. دراسة. Cooper, Robin & Kaplan, Robert 1998

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على إدارة المشتريات في شركة ABB Ltd الأمريكية من خلال تقسيم إدارة المشتريات إلى مجموعة أنشطة تم دراستها من خلال تطبيق المنهج التحليلي الوصفي. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى خفض التكاليف عن طريق استبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة لوحدة المنتج والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة لوحدة المنتج مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات.

10. دراسة. عبدالكريم والكخن. 1997م.

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف النظري بكافة جوانب نظام تكاليف الأنشطة، كما هدفت إلى معرفة مدى استجابة الشركات الصناعية الفلسطينية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة. عدم رضا إدارات الشركات الفلسطينية عن أدائها وإلى إمكانية تطبيق نظام

تكاليف الأنشطة بعد إحداث التعديلات على النظم الإنتاجية والإدارية.

11. دراسة. Partridge, 1994

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الأسباب التي جعلت الشركات الأمريكية تتخلى عن أنظمة التكاليف التقليدية والتحول إلى نظام ABC، وقد أجريت هذه الدراسة بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على الشركات الصناعية والتجارية الأمريكية. وقد توصلت الدراسة إلى أن 29 % من الشركات الأمريكية تحولت إلى تطبيق نظام ABC في حين أن 56 % من الشركات تستخدم نظام ABC فقط للتحليل والرقابة بالإضافة إلى الأنظمة التقليدية.

12. دراسة. Cooper, Robin & Kaplan, Robert 1988

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في احتسابه لتكاليف المنتجات بشكل دقيق وأثر ذلك على اتخاذ القرارات المختلفة، حيث بينت أن القياس الدقيق للتكلفة يؤدي إلى اتخاذ قرارات صحيحة. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والصحيحة يعتمد بدرجة أساسية إلى الاحتساب السليم لتكاليف الإنتاج.

ويرى الباحث أن الدراسات السابقة بعضها يهدف إلى دراسة نظام التكاليف المعيارية ودوره في التخطيط والرقابة، ودور محاسب التكاليف في قياس تكلفة المشروعات الزراعية، قياس تكاليف مراحل إنتاج الألبان. وبعضها يهدف إلى التعرف على المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة في صناعة النفط، وأثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة، والبعض الآخر يهدف إلى بيان أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط وأسباب تحول الشركات من أنظمة تكاليف تقليدية إلى نظام ABC لتخفيض تكاليف المنتجات.

بينما يهدف هذا البحث إلى قياس مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية ذات المسؤولية المحدودة في نشاط صناعة المواد الغذائية، ونشاط صناعة الحديد التجاري، ونشاط صناعة الاسفنج.

1- الإطار النظري

1/1_ نظام محاسبة التكاليف

1/1/1: مقدمة.

تفتح محاسبة التكاليف بمفهومها الحديث آفاقاً جديدة لخدمة إدارات المشروعات المختلفة، ومساعدتها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بعد أن كان دورها قاصراً على تحديد تكلفة المنتج، نتيجة التطور الكبير لمحاسبة التكاليف في السنوات الأخيرة، وتؤدي محاسبة التكاليف دوراً هاماً من خلال توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة لكافة المستويات الإدارية في المشروعات بأعلى

قدر من الكفاءة والفعالية.

ويتناول الباحث الإطار النظري كما يلي:

2/1/1: تعريف ومفهوم نظام محاسبة التكاليف.

نظام محاسبة التكاليف هو أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وهو عبارة عن مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة والمتكاملة مع بعضها البعض لتحقيق أهداف محددة. فالنظام يهدف أولاً إلى تحديد تكلفة كل عملية من عمليات المنشأة من خلال إجراءات محاسبية لكل عناصر تكاليف نشاط المنشأة بصفة عامة ثم إجراءات تحليلها، وإجراءات تخصيصها على كل عملية من تلك العمليات. كما أن النظام يهدف إلى المساهمة في إعداد الخطط المختلفة بأنشطة المنشأة، ثم الرقابة على تنفيذ الخطط الخاصة بالتكاليف .

3/1/1: أهداف نظام محاسبة التكاليف.

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف وقد عملت محاسبة التكاليف منذ ظهورها على خدمة هدف أساسي واحد هو تحديد تكلفة الإنتاج. ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وتعدد وتنوع الاحتياجات والاستخدامات التي من أجلها تُطلب بيانات التكاليف، جعل الأمر إلزاماً على محاسبة التكاليف أن تتطور وتساير بالعمل إشباع تلك الاحتياجات والاستخدامات فأصبحت أهداف نظام محاسبة التكاليف متعددة. ويرى الباحث أن أهداف نظام محاسبة التكاليف تتمثل في:

- أ. استخدام الأسس الصحيحة في تحديد تكلفة الإنتاج والخدمات والأنشطة المختلفة الأخرى بالمنشأة بقصد الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة.
- ب. مساعدة الإدارة في تحقيق الرقابة من خلال تزويدها بالبيانات اللازمة عن التكاليف بصورة تحليلية تجعلها قادرة على التعرف على مراكز الإسراف والكفاية في المنشأة.
- ج. مساعدة الإدارة في رسم سياسات الإنتاج والتشغيل والسياسة العامة للمنشأة في صورة خطة عمل بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة مع التكاليف المعيارية .

4/1/1: العوامل التي تؤثر في تصميم نظام التكاليف.

إن تحديد إجراءات وأساليب تتبع تحديد تكلفة الإنتاج تتأثر بالظروف الخاصة بالمنشأة التي يطبق فيها نظام التكاليف. وبالتالي فإنه عند القيام بتصميم نظام التكاليف لأي منشأة وحتى يكون النظام ملائم لطبيعة نشاط المنشأة وظروفها الخاصة بها يجب أن يتم دراسة تلك الظروف والاعتبارات وأن يتم أخذها في الاعتبار عند تصميم النظام. ويرى الباحث أن من تلك الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف ما يلي:

أ. طبيعة العملية الإنتاجية المطلوب قياس تكلفتها والنظام المتبع.

ب. الهيكل التنظيمي للمنشأة .

ج. الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف . التي تكفل تحقيق هذا الغرض⁽¹⁾.

د. أنواع المنتجات أو الخدمات المطلوب قياس تكلفتها.

هـ. نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.

5/1/1: مكونات ومقومات نظام التكاليف.

نظام التكاليف يتكون من مجموعة من المكونات والمقومات التي تكفل أداء وظائف النظام في المنشأة وكذلك تحقيق الأهداف المطلوبة منه وهي:

1/5/1/1 : دليل عناصر التكاليف .

أ. تكلفة المواد المباشرة.

ويقصد بها التكاليف الخاصة بالمواد التي تم استخدامها فعلاً في عملية الإنتاج وبشكل مباشر للمنتج مثل تكلفة المواد الأولية (الخام) المباشرة وكذلك قيمة مواد التعبئة والتغليف التي تخص المنتج⁽²⁾. وهي تتضمن تكاليف لحصول على المواد التي يمكن اعتبارها جزءاً من غرض التكلفة، كما يمكن تتبعها⁽³⁾. وهي تعتبر تكاليف متغيرة تتغير بتغير حجم الإنتاج أي تتناسب طردياً مع حجم النشاط لكنها تبقى ثابتة على مستوى الوحدة الواحدة من الإنتاج⁽⁴⁾. ويمكن للباحث أن يضيف أن تكلفة المواد المباشرة هي تكلفة المواد المستخدمة في عملية تصنيع السلعة وهي تشكل الهيكل الأساسي للسلعة وتظهر بصورة واضحة في المنتج النهائي.

ب. تكلفة الأجور المباشرة.

وهي تتمثل في تكاليف كافة العمالة التي يمكن اعتبارها جزءاً من غرض التكلفة والتي يمكن تتبعها، مثل أجور العمالة القائمة على تشغيل الآلات⁽⁵⁾. ويرى الباحث أن المقصود بالأجور المباشرة هي التكلفة التي تتحملها المنشأة بصورة مباشرة للعاملين بقسم الإنتاج مقابل المجهود البشري في سبيل تحقيق الإنتاج.

¹ د. محمد توفيق بلبع، د. محمد أبو العلا الطحان، د. ثناء عطية فراج، مبادئ محاسبة التكاليف (إعداد الأصول والطبع مركز كومبيوتر كلية الصيدلة جامعة القاهرة، 1994)، ص 19.

² د. أحمد حسن ظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، 2008م)، ص 41.

³ تعريب د. أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول (الرياض: دار المريخ للنشر، 1417هـ - 1996م)، ص 77.

⁴ د. يوحنا آل آدم، د. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000م)، ص 66.

⁵ د. تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، مصدر سبق ذكره.

ج. تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة.

وهي تتضمن كافة التكاليف الصناعية التي يمكن اعتبارها جزءاً من غرض التكلفة لكن لا يمكن تتبعها لهذا الغرض⁽¹⁾. ويرى الباحث أن تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة هي التكلفة التي تتحملها المنشأة لمزاولة نشاطها مثل قيمة قطع الغيار المستخدمة في صيانة الآلات وقيمة الزيوت والشحومات، قيمة لوازم نظافة المصنع، إيجار المصنع، مصاريف الكهرباء، تأمين المصنع، رواتب وأجور ومزايا مدير الإنتاج ومشرفي وملاحظي الإنتاج والصيانة، الأجر الإضافي، ملابس العمال..... الخ. والتي يتم توزيعها على المنتجات تامة الصنع التي تم إنتاجها باستخدام أساس التحميل والتوزيع المستخدم بالمنشأة.

ويطلق على تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة التكاليف الأولية Prime Costs لأنها تشكل أساس عملية التصنيع⁽²⁾. ويطلق على تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة تكاليف تحويل Conversion Costs لأنها تشكل الوسيلة التي تعمل على تحويل المواد الخام إلى سلعة مصنعة أو شبه مصنعة⁽³⁾.

2/5/1/1: تحديد مراكز التكلفة وإعداد دليل لها.

النشاط الرئيسي للمنشأة يتكون من عدة أنشطة فرعية وكل نشاط فرعي يتكون من أنشطة ثانوية. وبالتالي فإن القيام بهذه الأنشطة يحتاج إلى استخدام عناصر تكاليف يتم إنفاقها للقيام بتلك الأنشطة. كما أن العملية الإنتاجية تتم خلال مجموعة من الأقسام يقوم كل قسم بتأدية دوره في العملية الإنتاجية، ويرى الباحث أنه قد يكون هناك استحالة أو صعوبة لتخصيص جميع عناصر التكاليف وتحملها مباشرة على المنتجات التي تم إنتاجها بالمنشأة وكذلك يستحيل إيجاد علاقة سببية مباشرة بين كل عنصر تم استخدامه من عناصر التكاليف والمنتج الذي استفاد من هذا العنصر، بخلاف المواد الأولية حيث أنه يمكن بسهولة تحديد مقدار استفادة كل منتج من تكلفة المواد الأولية بدقة وتحميل المنتج بتلك التكلفة.

لذا يجب استخدام ما يعرف بمراكز التكلفة بهدف حصر وتجميع العناصر المتعلقة بكل مركز تكلفة لتحميلها على الوحدات التي استفادت منها. وتقسم مراكز التكلفة إلى:

__ مراكز الإنتاج __ مراكز خدمات الإنتاج.

¹ د. تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار، مصدر سبق ذكره.

² Horngren, C., Foster, G. and Datar, S. Cost Accounting & Managerial Emphasis. 11th. Ed., Prentice-Hall International, New Jersey. INC, USA, 2003, P.42.

³ Garrison., R.H and Noreen, E.W. Managerial Accounting. 10th ed., Newyork, NY: McGraw-Hill, 2003, P.38.

1/2/5/1/1: مراكز الإنتاج.

يتم تقسيم مراكز الإنتاج حسب المنتجات التي يتم إنتاجها بالمنشأة بحيث يتم تخصيص مركز إنتاج لكل منتج بغرض حصر عناصر تكلفة هذا المنتج حتى يكتمل إنتاجه. وأن وجود دليل حسابات لمراكز الإنتاج ضروري لإظهار تكلفة كل منتج بشكل واضح وسليم. ويرى الباحث ضرورة وجود دليل حسابات لمراكز الإنتاج يتم من خلاله تقسيم المنتجات إلى مجموعات رئيسية متجانسة ثم عمل مركز إنتاج فرعي لكل صنف فرعي في المجموعة الرئيسية.

2/2/5/1/1: مراكز خدمات الإنتاج.

وهي تلك المراكز التي تؤدي نشاط مساعد لمراكز الإنتاج. وهي مراكز نشأت أساساً لخدمة مراكز الإنتاج، وتقوم بتوفير خدماتها إلى كل قسم يطلبها بالمنشأة سواء كان مركز إنتاج أو مركز خدمات إنتاج آخر.

ويرى الباحث أن مراكز خدمات الإنتاج قد تختلف من منشأة إلى أخرى. ويمكن تقسيم مراكز خدمات الإنتاج . ويتم حصر وتجميع تكاليف كل مركز بشكل مستقل عن بقية المراكز الأخرى من خلال التحميل المباشر على المركز ومن ثم يتم تحميل تكاليف مراكز الخدمات حسب طريقة التوزيع المستخدمة في المنشأة.

3/2/5/1/1: طرق توزيع تكاليف مراكز خدمات الإنتاج.

توجد عدة طرق لتوزيع تكاليف مراكز خدمات الإنتاج على المراكز المستفيدة منها وهي:

أ. طريقة التوزيع الإجمالي.

ب. طريقة التوزيع الانفرادي.

ج. طريقة التوزيع التنازلي.

د. طريقة التوزيع التبادلي.

ويرى الباحث أن من فوائد ومزايا وجود مراكز التكلفة بالمنشأة.

أ. فاعلية الرقابة. من خلال الرقابة على عوامل الإنتاج وعناصر التكلفة المستخدمة من مواد خام وتعبئة وتغليف وأجور مباشرة ومصاريف صناعية غير مباشرة. مما يؤدي إلى زيادة في كفاءة الإنتاج وتنفيذ رقابة فعالة على عناصر تكلفة الإنتاج.

ب. تسهيل إعداد موازنة تقديرية للمنشأة من خلال إعداد موازنات تقديرية لمراكز التكلفة بالمنشأة ثم تجميعها للوصول إلى موازنة تقديرية للمنشأة ككل.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

- ج. سهولة إجراء المقارنات بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية لكل قسم بالمنشأة على حده.
- د. إمكانية عمل حوافز تشجيعية للأقسام والمراكز بالمنشأة لتشجيعها على تشديد الرقابة على الكفاءة الإنتاجية.
- هـ. تساعد على مراقبة التكاليف الثابتة المستخدمة في كل مركز تكلفة.

3/5/1/1: تحديد وحدات التكلفة وإعداد دليل لها.

وحدة التكلفة هي الوحدة القياسية التي يمكن أن تُنسب إليها التكلفة. كما أن الحصول على منتج نهائي قد يحتاج القيام بعدة أنشطة فرعية ينتهي كل نشاط فرعي منها بمنتج محدد. ويرى الباحث أن وحدة التكلفة يجب أن تعبر عن المنتج النهائي، وحتى يكون قياس التكلفة دقيقاً ومعبراً فإنه يجب أن تتعدد وحدات التكلفة بتعدد أنواع المنتجات واختلاف مواصفاتها. وأن هناك عدة اعتبارات يلزم مراعاتها عند اختيار وتحديد وحدات التكلفة أهمها:

- أن تعبر وحدة التكلفة عن المنتج النهائي للنشاط.
- أن يتفق اختيار وحدة التكلفة مع الغرض من قياس التكلفة.
- أن تتميز وحدات التكلفة بالثبات لكي لا تفقد وظيفتها كمقياس للتكلفة يستخدم في عمل مقارنات التكلفة لعدة فترات.

4/5/1/1: الدورات المستندية.

تعتبر المستندات وسيلة لتجميع البيانات وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية وأن لكل مستند خط سير أو دورة يمر بها داخل المنشأة بداية من إعداد المستند وتداوله بين أقسام المنشأة لإستيفاء بياناته وحتى تسجيله بالدفاتر والسجلات المحاسبية وحفظه في الملفات الخاصة به.

ويرى الباحث أن تصميم الدورات المستندية يتأثر بالتنظيم الإداري المتبع في المنشأة والعملية الإنتاجية ووسيلة تشغيل النظام المحاسبي (تشغيل يدوي أو تشغيل بواسطة الحاسب الآلي). كما أن تصميم الدورة المستندية يتأثر بشكل العلاقة بين نظام التكاليف ونظام المحاسبة المالية. وأهم تلك الدورات المستندية:

1. الدورة المستندية للمواد. تهدف هذه الدورة إلى حصر وتحليل تكلفة المواد الخام والبضائع التجارية وذلك لقياس كفاءة الشراء والتخزين والإمداد.

1/4/5/1/1: الدورة المستندية للمواد الواردة.

أ. طلب الشراء. تحتفظ المنشأة بحد أدنى لكل صنف من المخزون من المواد الأولية الأساسية بالمخازن

تعرف بمخزون الأمان. وعند وصول رصيد كمية أي صنف من المواد الأولية إلى مستوى إعادة الطلب (كمية إعادة الطلب هي الكمية التي يجب عند وصولها أن لا يقل المخزون عن الحد الأدنى) يتم إعداد طلب الشراء عن طريق أمين المخازن.

ب. أمر الشراء. وهو مستند يصرح للمورد بإرسال المواد المطلوبة، يتم إعداده عن طريق إدارة المشتريات ويوضح فيه سعر شراء المواد وطريقة التسليم وشروط السداد .

ج. سند استلام المواد. عند وصول المواد المطلوبة يقوم أمين المخازن بإعداد سند استلام موضحاً به وصف المواد المستلمة طبقاً لفاتورة الشراء الواردة من المورد وطبقاً لأمر وطلب الشراء بغرض الرقابة والفحص.

ويعتبر سند استلام المواد مع فاتورة الشراء أساس التسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية. بالقيود المحاسبية التالي:

من د/ مراقبة مخزون المواد الأولية. (حسب المادة)

إلى د/ الموردين (شركة 0000)

إثبات شراء مواد على الحساب من شركة 0000000

ثم يرحل هذا القيد إلى د/ مخزون المواد الأولية بالأستاذ المساعد وإلى بطاقات الصنف المستقلة حسب كل صنف.

2/4/5/1: الدورة المستندية للمواد المنصرفة.

يتم صرف المواد الأولية من المخازن إلى قسم الإنتاج لبدء عملية إنتاج الأصناف من خلال نموذج إذن صرف المواد، الذي يتم إعداده واعتماده عن طريق قسم الإنتاج حيث يقوم أمين المخازن بصرف المواد المطلوبة.

أ. طرق تسعير المواد المنصرفة. حيث يتم اختيار طريقة واحدة من الطرق الآتية تستخدم طيلة الفترة بصورة مستمرة.

- طريقة المتوسط المتحرك (المرجح). تستند هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة للإنتاج من المخازن على افتراض أن وحدات النوع الواحد من المواد تمثل مجموعة متناسقة لا يمكن تمييز مكوناتها . لذا فإن استخدام متوسط التكلفة للتسعير يعتبر أساس منطقي ومقبول. ((يقصد بهذه الطريقة أن يتم تسعير المواد المنصرفة على أساس متوسط أسعار الشراء مرجحاً بالكميات حيث يتم استخراج متوسط جديد للسعر عقب ورود كل رسالة جديدة من المواد، ويستخدم هذا المتوسط في تسعير المواد المنصرفة طالما أنه لم ترد رسالة جديدة، أي أن المتوسط المتحرك يتم حسابه بعد كل عملية شراء مواد أو بعد كل عملية إضافة للمخازن مهما كان مصدرها))⁽¹⁾. ويتم حساب المتوسط المتحرك بالمعادلة التالية:

¹ د. محمد مسعد المنشاوي، دراسات في محاسبة التكاليف (القاهرة: دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، 2012، المجلد 14، العدد 2) (262)

$$\text{المتوسط المتحرك (المرجح)} = \text{تكلفة الكمية الموجودة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}$$

$$\text{الكمية الموجودة} + \text{الكمية الواردة}$$

- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. ((طبقاً لهذه الطريقة فإنه يتم تسعير كل كمية تصرف من المخازن بسعر أقدم كمية موجودة في المخزن وقت الصرف، وإذا ما انتهت هذه الكمية القديمة دفترياً يتم التسعير بعد ذلك بسعر الكمية التي تلي الأولى في الأقدمية - وهكذا..)) (1) وبذلك يتم تقييم المخزون على أساس آخر الأسعار للمواد الواردة.

- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً. تقوم هذه الطريقة في تسعير المواد المنصرفة للإنتاج من المخازن على أساس تحميل تلك المواد بأسعار أحدث الكميات الواردة وعندما تستنفد الكمية الأخيرة دفترياً يتم تحميل المواد المنصرفة بسعر الكمية التي تسبق آخر كمية واردة. وهكذا. ((هذه الطريقة تفترض أن أحدث سعر شراء تقريباً سعر الإحلال للمواد المستخدمة في الإنتاج يعد أكثر ملاءمة لمقابلة التكاليف بالإيرادات عند قياس الربح المحاسبي)) (2). وفيها يتم تقييم المخزون على أساس الأسعار الأبعد (الأقدم) للمواد الواردة.

وتكون المعالجة المحاسبية للمواد المنصرفة من المخازن للإنتاج كالتالي:

من د/ الإنتاج تحت التشغيل (تكلفة مواد أولية مباشرة)

إلى د/ مخزون المواد الأولية. (حسب المادة)

إثبات صرف المواد الأولية لأمر إنتاج رقم 00000

- طريقة التكلفة المعيارية. تقوم هذه الطريقة على تحديد سعر ثابت لكل مادة يستخدم في تسعير المنصرف من المواد للإنتاج، وأن السعر المعياري لكل مادة يتم تحديده مسبقاً حسب الدراسات الفنية والعلمية والمالية السليمة والدقيقة. (يشترط هذا السعر المعياري أن يعبر عن أسعار الشراء المنتظر أن تسود خلال الفترة التكاليفية أي يكون المعيار معياراً جاريّاً متوقعاً بلغة المتخصصين)⁽³⁾. ويرى الباحث أنه يجب أن يتميز السعر المعياري بالثبات وأن لا يتغير إلا إذا كانت هناك ضرورة، مما يساعد على عمل المقارنات الفعالة بين نتائج الفترات المختلفة. وقد يستخدم السعر المعياري في تسعير المنصرف من المواد فقط أو في تسعير المواد الواردة والمواد المنصرفة لذلك تظهر انحرافات بين التكلفة الفعلية والسعر المعياري مما يتطلب تسوية الانحرافات في حساب تسوية

1419هـ، 1998م)، ص 147.

¹ المرجع السابق

² المرجع السابق

³ د. مجدي عمارة، أ. ميلود خليفة، أ. الهادي السحيري. دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية. (ليبيا: منشورات كلية المحاسبة - غريان، الطبعة الأولى 1992)، ص 480.

ويمكن صياغة التكلفة المعيارية حسب المعايير التالية:

1. معايير التكلفة المثالية. التي يتم إعدادها على أساس استخدام معدلات الإنتاج الهندسية التي يجب عدم تعديلها أو تغييرها إلا إذا حدثت تغيرات أساسية في المنتج أو المراحل الصناعية. (ويبدو أن هذه المعايير بعيدة عن الواقع العملي حيث أنه من الصعوبة تحقيقها خلال فترات طويلة)⁽¹⁾.
2. معايير التكلفة الأساسية. وهي تمثل التكلفة المقررة لسنة الأساس والتي توضع على أساس حجم إنتاج ومستوى أداء يمكن تحقيقهما، وعلى أساس مستوى الأسعار المتوقع، ويؤخذ في الاعتبار الضياع والعطل الذي لا تستطيع المنشأة التحكم فيه.
3. معايير التكلفة العادية. وهي تمثل ما يجب أن تكون عليه التكاليف أثناء دورة تشغيل كاملة وهي لا تعدل حتى تنتهي الدورة بأكملها.
4. معايير التكلفة المتوقعة. التي توضع على أساس الأسعار المتوقع دفعها خلال الفترة القادمة، كما توضع على أساس حجم الإنتاج المتوقع للفترة القادمة بناءً على حجم المبيعات المتوقعة خلال نفس الفترة ((ومن المتوقع حدوث بعض الانحرافات التي ترجع إلى اختلاف مستوى التشغيل الفعلي عن المستوى المتوقع أو عدم الكفاية في التشغيل)⁽²⁾. ((ويندر استخدام المعايير المثالية أو الأساسية كأساس للتخطيط والرقابة المحاسبية نظراً لأنها غير مرنة وغير واقعية))⁽³⁾.
- ب. معالجة المرتجع من المواد. قد يلاحظ بعد الانتهاء من أمر إنتاجي معين وجود فائض من المواد المنصرفة لهذا الأمر الإنتاجي. بناءً على ذلك يتم إرجاع المواد الزائدة إلى المخازن بموجب إذن إرجاع وينفس السعر الذي سبق وأن صرفت به مع مراعاة طريقة التسعير المتبعة.
- ج. معالجة الفاقد من المواد. نتيجة لطبيعة وظروف التخزين لكل مادة تقوم إدارة المنشأة مع المختصين بوضع تقديرات في شكل نسب مئوية للمواد التي تتلف أو تضيع من كل صنف والتي لا يمكن نقادها وهي تسمى كمية الفاقد الطبيعي (المسموح به). وتتم معالجة الفاقد من المواد كالتالي:
- تعتبر تكلفة كمية الفاقد الطبيعي (المسموح بها) بنود التكاليف غير المباشرة وتعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعي (غير المسموح به) خسارة تُحمل على ح/ الأرباح والخسائر أو على حساب المتسبب حسب ما تقرر إدارة المنشأة.

¹ د. منير محمود سالم. المحاسبة الإدارية. اتحاد المصارف العربية (بيروت. لبنان 1989)، ص 325.

² د. منير محمود سالم. مرجع سابق، ص 325، 326.

³ د. منير محمود سالم. مرجع سابق، ص 325، 326.

ويرى الباحث أن الدورة المستندية لحركة المواد تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- أ. جمع بيانات عن حركة المواد من بداية دورتها حتى النهاية.
- ب. حصر تكلفة المواد المشتراة والمستخدمه في الإنتاج.
- ج. تقديم بيانات عن التكاليف الفعلية لأغراض إعداد الميزانيات التقديرية.
- د. حصر التلف والفاقد العادي (المسموح به) وغير العادي (غير المسموح به).
- هـ. ضبط أرصدة كميات المخزون المختلفة.

3/4/5/1/1: الدورة المستندية للأجور.

تسعى هذه الدورة إلى حصر وتحليل تكلفة العمل وذلك لقياس كفاية استخدام الجهد البشري في المنشأة، ووضع سياسة تشغيل القوى العاملة، وتحقيق الرقابة الفاعلة على العناصر المباشرة وغير المباشرة للأجور.

ويرى الباحث أن من أهم أهداف الدورة المستندية للأجور.

أ. حصر وقياس تكلفة العمل التي تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق الأهداف.

ب. تحليل تكلفة العمل إلى:

ـ تكلفة مباشرة. أي ما يخص الإنتاج مباشرة وتحمل هذه التكلفة على مراكز إنتاج الأصناف بطريقة مباشرة.

ـ تكلفة غير مباشرة. حيث يتم تحميلها على مراكز تكلفة خدمات الإنتاج.

ج. قياس كفاية استخدام الجهد البشري في المنشأة بغرض الوصول إلى بيانات تساعد في وضع سياسة تشغيل القوى العاملة.

د. تحقيق الرقابة الفعالة على الأجور من حيث إجمالي المبالغ المنصرفة للعاملين وتحليل أوقات كل عامل إلى وقت مستخدم في الإنتاج ووقت غير مستخدم في الإنتاج كوقت العطل والانتظار. وبيان كفاءة إنتاجية العامل مقابل الأجر المستحق له.

ويرى الباحث أن مشكلة تحليل عنصر تكلفة العمل البشري تتمثل في.

1. تكلفة الوقت الضائع. ((الوقت الضائع هو الوقت الذي لا يستفاد منه في الإنتاج)) (1) وهو يمثل الفرق بين الوقت الذي يتواجد فيه العامل داخل المنشأة والوقت الذي يقضيه العامل في الإنتاج فعلاً من واقع بطاقات التشغيل. والوقت الضائع يتمثل في:

أ. الوقت الضائع العادي. يشتمل الوقت الضائع العادي على:

ـ الوقت الذي يستغرقه العامل من باب المصنع إلى مكان العمل. (2)

¹ د. محمد توفيق بليغ، د. محمد أبو العلا الطحان، د. ثناء عطية فراج. مرجع سابق، ص 97، 98.
² المرجع السابق

- ـ الوقت الخاص بصيانة الآلات.
- ـ وقت الانتقال من عملية إلى عملية أخرى.
- ـ وقت التوقف عن التشغيل بسبب انقطاع التيار الكهربائي (توقف لإرادي) أو عدم وصول المواد الخام أو وقت تهيئة الآلة للإنتاج.... الخ.
- وتعتبر أجور الوقت الضائع العادي من ضمن بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة (أجور غير مباشرة).
- ب. الوقت الضائع غير العادي. ((الوقت الضائع غير العادي يرجع لأسباب يمكن التحكم فيها وليس لها علاقة بالعملية الإنتاجية أي أنه يمثل أجور عمل غير منتجة لأسباب إرادية مثل تكاسل العاملين وتمارضهم)). (1)
- وتعتبر أجور الوقت الضائع غير العادي من عناصر الخسائر التي تتحملها المنشأة ولا يجب تحميلها على وحدات الإنتاج. كما أنها يمكن أن تخصم من رواتب وأجور العمال المتسببين في ضياع الوقت حسب قرار إدارة المنشأة.
2. الأجر الإضافي. هو نتيجة قيام العامل بالعمل لساعات تزيد عن ساعات العمل المحددة. في هذه الحالة يتقاضى العامل عن الأوقات الإضافية معدل أجر يزيد عن معدل الأجر في أوقات العمل العادية. ويحتسب الأجر الإضافي بـ عدد ساعات العمل الإضافي \times معدل أجر العامل.
- أما تكلفة الأجر الإضافي فهي تعد عنصر من ضمن عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة.

5/4/5/1: الدورة المستندية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

- المصاريف الصناعية غير المباشرة هي النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة إنتاج، فهي نفقات عامة وليست خاصة. ويرى الباحث أن مشكلة توزيع عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة تعود إلى:
- أ. أن عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة كثيرة ومتعددة ولها طبائع مختلفة مما يستدعي القيام بدراسة كل عنصر على حده وبحث طريقة توزيعه على وحدات الإنتاج.
- ب. أن عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعددة لا تمت بصفة خاصة إلى وحدات نشاط معين. ولتوزيعها على وحدات الإنتاج لابد من إيجاد علاقة وسيطة بينها وبين وحدات الإنتاج. كما يتم تحديد نصيب كل وحدة من وحدات الإنتاج من المصاريف الصناعية غير المباشرة بموجب

¹ د. محمد توفيق بليغ، د. محمد أبو العلا الطحان، د. ثناء عطية فراج. مرجع سابق، ص 98.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

معدل التحميل. حيث يمكن استخدام معدلات التحميل على أساس عدد الوحدات المنتجة و تكلفة المواد المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة في المنشآت التي لا يوجد لديها إمكانيات لحصر البيانات الخاصة بساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات. ويرى الباحث أنه يمكن استخدام معدل التحميل على أساس ساعات العمل المباشر و ساعات دوران الآلات إذا توفر التنظيم الدقيق والبيانات السليمة والدقيقة الخاصة بساعات العمل المباشر وساعات دوران الآلات.

5/5/1/1: المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية للتكاليف.

تحديد المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية لنظام التكاليف يتوقف على نوع العلاقة بين نظام التكاليف ونظام المحاسبة المالية بالمنشأة. حيث أن الدفاتر والسجلات التحليلية المحاسبية تختلف في حالة طريقة الاندماج عنها في طريقة الانفصال. " وأن لكل نظام دفاثره وسجلاته الخاصة"⁽¹⁾.

6/5/1/1: تحديد طريقة قياس وتحميل التكاليف.

يتم تجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على أساس فعلي أو على أساس معياري ثم يتم تحميلها حسب علاقة عنصر التكلفة بالوحدة المنتجة أو بعلاقتها بحجم الإنتاج. ويرى الباحث أن تحميل التكاليف للمنتجات وقياسها يتم طبقاً لأساليب التحميل التالية:

أ. أسلوب التحميل الشامل.

الذي بمقتضاه يتم تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من جميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة. متغيرة أم ثابتة. وهذا الأسلوب هو أساس طريقة التكاليف الكلية.

ب. أسلوب التحميل الجزئي.

بموجب هذا الأسلوب يتم تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط أو المتغيرة فقط أو المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة وأن هذا الأسلوب هو أساس لطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة الطاقة المستغلة، كما يمكن تحديد طرق قياس وتحميل التكاليف كمايلي:

1/6/5/1/1: طريقة التكاليف الكلية.

طبقاً لهذه الطريقة فإن كافة عناصر التكاليف الإنتاجية سواء مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة هي تكاليف إنتاج يتم تحميلها على إنتاج الفترة وتدخل في تقييم مخزون الإنتاج التام. وكافة التكاليف البيعية والتسويقية والإدارية والتمويلية تحمل الوحدات المباعة. وبذلك تعتبر التكاليف الكلية للوحدة هي الحد الأدنى لسعر البيع الذي لا يجب أن ينخفض عنه تجنباً لحدوث خسائر.

¹ د. سامي معروف، محاسبة التكاليف التطبيقية (بيروت: مؤسسة عزالدين للطباعة والنشر، 1990م)، ص 27.

ويتم قياس نتيجة الأعمال طبقاً لهذه الطريقة من خلال مقابلة التكلفة الكلية للوحدات المنتجة المباعة بإيراد الفترة (صافي المبيعات)⁽¹⁾.

ويرى الباحث أن مزايا هذه الطريقة يتمثل في:

1. أنها لا تقلل من أهمية التكاليف الثابتة نظراً لأن التكاليف الثابتة أصبحت جزءاً أساسياً من تكاليف الإنتاج وبالتالي يجب أن يتضمنها تقييم المخزون.
 2. عندما يكون حجم الإنتاج ثابت نسبياً وحجم المبيعات متقلب فإن التغيرات في نتيجة نشاط المنشأة تكون أقل. وأنها تقدم حساب الربحية بشكل أكثر منطقية.
 3. أنها تفيد في القرارات المتعلقة بالتسعير في الأجل الطويل لأن وحدة الإنتاج تتحمل بنصيبها من كافة التكاليف الثابتة.
 4. أنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشأن تقييم الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام. وكذلك مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات لنفس الفترة.
 5. تقييم المخزون يتم على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستحواذ.
- كما يرى الباحث أن من عيوب هذه الطريقة.
- أ. أنها لا تفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة مما يؤدي إلى تذبذب تكلفة الوحدة المنتجة تبعاً للتغير في حجم الإنتاج لأن التكاليف الكلية تتضمن تكاليف ثابتة وأن متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يتأثر بالارتفاع والانخفاض تبعاً لحجم الإنتاج الفعلي.
 - ب. صعوبة اختيار الأساس المناسب لتحصيل عناصر التكاليف غير المباشرة مما ينتج عنه تذبذب في تكلفة الوحدة المنتجة.
 - ج. قد يتم تحميل وحدة المنتج بأعباء ليست سبباً في إيجادها كتكاليف الطاقة غير المستغلة.
 - د. إن تحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل.
 - هـ. يصعب الاعتماد على أرقام التكلفة الكلية في مجال التخطيط والرقابة والتسعير في الفترات الأولى من بداية حياة المنشأة لارتفاع التكلفة الكلية للوحدة المنتجة بسبب كبر حجم التكاليف الثابتة وقلة الإنتاج.

2/6/5/1/1: طريقة التكاليف المباشرة.

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بعناصر التكاليف المباشرة فقط. وتحميل الوحدات

¹ د. محمد تيسير الجبي، محاسبة التكاليف (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الثانية 2002م)، ص 207.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

المباعة بنصيبها من تكاليف البيع والتسويق فقط. أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا يتم تحميلها على الإنتاج وتعتبر أعباء ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر.

ويمكن للباحث أن يضيف أن هذه الطريقة تقوم على فصل عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة إلى جانب قياس تكلفة الإنتاج على أساس التكلفة المباشرة فقط، كما يرى الباحث أن من مزايا هذه الطريقة ثبات في متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من فترة إلى أخرى نظراً لاستبعاد عناصر التكاليف الثابتة. ومن عيوب هذه الطريقة:

1. أنها تستبعد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الإنتاج، وتعتبر التكاليف غير المباشرة أعباء زمنية تتحمل بها الفترة الزمنية التي تحدث فيها ويتحمل بها حساب الأرباح والخسائر في حين أن هذه التكاليف الغير مباشرة ومنها التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تحدث من أجل خدمة الإنتاج.

2. يتم تقويم المخزون بأقل من التكلفة الحقيقية. مما يضلل الإدارة عند عمل دراسة لأسعار المنتجات والتخطيط للفترات القادمة إلى جانب إظهار المركز المالي بصورة غير حقيقية.

3/6/5/1/1: طريقة الطاقة المستغلة.

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بمقدار نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية في المنشأة (نسبة الطاقة الإنتاجية الفعلية إلى الطاقة الإنتاجية القصوى). أما التكاليف الثابتة غير المستغلة فتعتبر عبئاً يتم تحميله على حساب الأرباح والخسائر.

ويرى الباحث أن من مميزات هذه الطريقة.

أ. أنها تتفق مع المفهوم العلمي للتكلفة حيث أن الإنتاج يجب أن يتحمل بكافة ما استخدم في إتمامه من العناصر.

ب. أنها تساعد إدارة المنشأة على التعرف على الطاقة الإنتاجية غير المستغلة ومقدار تكلفتها ووضع الحلول المناسبة لها.

كما يرى الباحث أن من عيوب هذه الطريقة.

1. تحميل الوحدة المنتجة بجزء من التكاليف الثابتة يترتب عليه تقويم المخزون بنصيب من تلك التكاليف الثابتة.

2. يصعب الاعتماد عليها في نواحي التخطيط والرقابة والتسعير.

4/6/5/1/1: طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية).

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المتغيرة فقط سواء كانت

مباشرة أو غير مباشرة، أما عناصر التكاليف الثابتة غير المباشرة فتعتبر أعباء دورية يتم تحميلها على الفترة المالية. وتقوم هذه الطريقة على أساس تقسيم عناصر التكاليف إلى: تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة واعتبار التكاليف المتغيرة هي تكاليف الإنتاج ويتم تقويم المخزون على أساس التكلفة المتغيرة.

ويعتبر الفرق بين المبيعات وتكلفتها (التكلفة المتغيرة) هو هامش المساهمة. الذي يساهم بعد ذلك في تغطية التكاليف الثابتة والأعباء الأخرى بالمنشأة. ويرى الباحث أن من مميزات هذه الطريقة.

1. أنها توفر البيانات اللازمة لإدارة المنشأة لوضع سياسة التسعير والبيع وتخطيط الإنتاج لأنها توضح الربح الحدي الذي يساعد على تغطية التكاليف الثابتة وتحديد نقطة التعادل.
2. يتم تطبيق إجراءات الرقابة على عناصر التكاليف باستبعاد التكاليف الثابتة التي لا تخضع لمسئولية الرؤساء والمشرفين.

كما يرى الباحث أن من عيوب هذه الطريقة.

- أ. صعوبة التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وكذلك التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة.
- ب. تتجاهل التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء دورية لاعلاقة لها بتغير حجم الإنتاج حتى لو أن تلك التكاليف الثابتة وجدت في الواقع من أجل تحقيق الإنتاج. حيث أنها تقوم بتحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط.

5/6/5/1/1: طريقة التكاليف المعيارية (القياسية).

التكاليف المعيارية (القياسية) هي عبارة عن التكاليف المحددة مسبقاً على أساس علمي وعلمي والتي بموجبها تتم إجراءات مقارنة وتقييم النتائج الفعلية لفترة زمنية معينة. ويمكن للباحث أن يضيف أن التكاليف المعيارية (القياسية) هي ما يجب أن تكون عليه تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف من مواد وأجور مباشرة ومصاريف صناعية غير مباشرة. ويرى الباحث أن نظام التكاليف المعيارية (القياسية) يقوم على أساس استخدام معايير لكل عنصر من عناصر التكاليف (المواد و الأجور و المصاريف الصناعية غير المباشرة) بهدف الوصول إلى التكلفة المعيارية (القياسية) للعملية الإنتاجية. وأن تحديد هذه المعايير يتأثر بمستوى الإنتاج ومستوى الأسعار ودرجة واقعية المعيار، من حيث: إمكانية التحقق والوضوح والمرونة . ويرى الباحث أنه يمكن استخدام طريقة الأوامر الإنتاجية أو طريقة المراحل الإنتاجية لحصر و تجميع عناصر تكاليف المنتجات، حيث تستخدم طريقة الأوامر الإنتاجية في المشروعات الصناعية ذات المنتجات غير النمطية، بينما تستخدم طريقة المراحل الإنتاجية في المشروعات الصناعية ذات

المنتجات النمطية، ويتم تحديد تكلفة الإنتاج كالتالي:

أ. يتم تحديد تكلفة الإنتاج في طريقة المراحل الإنتاجية بمتوسط تكلفة الفترة للمرحلة الإنتاجية بينما يتم تحديد تكلفة الإنتاج في طريقة الأوامر الإنتاجية على أساس تكلفة إنتاج كل أمر على حده.
ب. تكلفة الإنتاج داخل المرحلة الإنتاجية تقوم على تجميع عناصر التكاليف التي حدثت خلال الفترة على أساس الأقسام أو المراحل الإنتاجية فقط. بينما يتم إعادة توزيع عناصر التكلفة في المراكز الإنتاجية على أوامر الإنتاج التي تم تنفيذها خلال الفترة في ظل طريقة الأوامر الإنتاجية.
ج. تحديد التكلفة النهائية للإنتاج في ظل طريقة المراحل الإنتاجية يتطلب ترحيل التكلفة من مرحلة إنتاجية إلى مرحلة أخرى لكي يتم حصر التكلفة النهائية للمنتج في آخر مرحلة إنتاجية. بينما لا ينطبق ذلك في طريقة الأوامر الإنتاجية لاستقلال كل أمر إنتاج عن الآخر.

وترتبط مخرجات النظام أساساً بمدخلاته فإن كانت مدخلات النظام من البيانات سليمة تكون مخرجات النظام سليمة والعكس صحيح⁽¹⁾. وتتمثل مخرجات نظام محاسبة التكاليف في بيانات التكاليف والقوائم والتقارير التحليلية التي تتضمن كافة عناصر التكاليف مبوبة حسب أنواعها وعلاقتها بوحدة المنتج وحجم الإنتاج كما يتم إعداد قائمة التكاليف الفعلية التي توضح تكلفة الوحدة المنتجة في كل مرحلة إنتاجية، وكذلك تكلفة كل أمر إنتاجي، وأيضاً بيانات التكاليف المعيارية (القياسية) التي تبين التكاليف اللازمة لأمر إنتاج معين وقياس الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية (القياسية).

ومن الأساليب التي يمكن أن تستخدم في تقييم نظام التكاليف. البحث عما إذا كان النظام يحقق أهدافه من عدمه، وهل يوفر النظام البيانات الملائمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات الإدارية⁽²⁾.

ويمكن للباحث أن يضيف بأنه كجزء من تقييم نظام محاسبة التكاليف. البحث عن مدى الفوائد التي تعود على المنشأة من استخدام مخرجات نظام التكاليف في توجيه الأفراد نحو الإرتفاع بمستوى كفاءتهم.

ومن الأسباب التي تدعو إلى ضرورة قيام المنشأة بإنشاء نظام لمحاسبة التكاليف يساعد على زيادة كفاءة العمليات⁽³⁾:

¹ د. عبدالحى مرعي، د. صلاح الدين عبدالله، د. عطية عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص 90.

² د. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، 1986م)، ص 278.

³ J.W. Neuner, Cost Accounting Principles and Practice. Irwin 1973.

تحديد تكاليف المواد والأجور والمصاريف الصناعية المرتبطة بأمر إنتاج معين أو مرحلة إنتاجية معينة لأغراض تقرير التكاليف ومراقبتها والتي تستخدم كأساس لتقييم مدى ملائمة أسعار البيع، وعن طريق نظام التكاليف يمكن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في الوقت المناسب وبناءً عليه يمكن تعديل الأسعار في الوقت المناسب.

ومما سبق يستخلص الباحث أن وجود نظام التكاليف في المنشآت الصناعية يعمل على تحقيق فرض رقابة على تكاليف الإنتاج، وإيجاد أساس مناسب وسليم لتقييم الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام في آخر الفترة المالية، وتوفير البيانات والمعلومات عن مراكز التكلفة لإعداد الموازنات التخطيطية، والمساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات على مستوى المنشأة أو على مستوى الدولة.

2/ الإطار العملي (التحليلي)

نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة

1/2: مقدمة.

قامت الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في مدينة جدة. وتم اختيار مدينة جدة باعتبارها من المدن الكبيرة بالمملكة العربية السعودية وتوفر بها مدينة صناعية كبيرة تتكون من خمس مراحل وتنتشر فيها الشركات الصناعية و ذات موقع ممتاز يتميز بسهولة الوصول إليه، كما أن مدينة جدة تتمتع بنشاط صناعي وتجاري كبير.

2/2: مجتمع البحث.

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية وكذلك آراء المهنيين والمختصين فيما يتعلق بفرضية البحث.

3/2: عينة البحث.

شملت الدراسة (30) شركة صناعية ذات مسؤولية محدودة تم تغطيتها عن طريق استبياناه خاصة بالإضافة إلى الاستبيان الخاصة بالمختصين والمهنيين والتي شملت عدد (30) من المهنيين والمختصين بهدف استطلاع آرائهم فيما يتعلق بفرضية البحث. ولقد اختار الباحث هذه العينة المكونة من عدد (30) مشروعاً صناعياً لزيادة درجة الثقة بأن البيانات والمعلومات التي حصل عليها الباحث من الدراسة الميدانية تمثل واقع المشروعات الصناعية السعودية، وتوضيح أهمية نظام محاسبة التكاليف في الأنشطة الصناعية السعودية، حيث أن لكل نشاط صناعي سمات وخصائص مميزة.

ولقد راعى الباحث عند تصميم أسئلة الاستبيان الدقة والوضوح في صياغة أسئلة الاستبيان،

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

السهولة في عرض أسئلة الاستبيان مما يسهل الإجابة عليها، الموضوعية في وضع أسئلة الاستبيان.

4/2: المنهجية وأدوات البحث.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و التحليلي والذي يمثل الاستبيان الأداة الرئيسية له، ولقد تم وضع أسئلة الاستبيان لتخدم أهداف البحث وهي التعرف على نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة بالمملكة العربية السعودية. ولقد تم توزيع عدد (30) استبيان على الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة وكانت نسبة الإجابة 100% .

كما تم توزيع أسئلة استبيان آخر بهدف استطلاع آراء المختصين والمهنيين فيما يتعلق بفرضية البحث وتم توزيع عدد (30) قائمة استبيان وكانت نسبة الإجابة 100% .

5/2: المقابلات الشخصية.

لم يقتصر الباحث في جمع البيانات والمعلومات على استمارة الاستبيان لكنه اعتمد أيضاً على أسلوب المقابلات الشخصية للعديد من أصحاب المشروعات الصناعية والمسؤولين عن إدارة الحاسب الآلي والإدارة المالية وإدارة الإنتاج وإدارة المبيعات والتسويق، وكذلك المختصين والمهنيين. حيث أن إجراء المقابلات الشخصية يعطي معدلاً عالياً للإجابة، كما أن وجود الباحث ساعد في توضيح كثير من الأسئلة والتعرف على وجهة نظر المسؤولين في المشروعات الصناعية السعودية وكذلك المختصين والمهنيين في مدى فعالية وسلامة نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المشروعات الصناعية السعودية في توفير البيانات والتحليلات الملائمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

6/2: اختبار صحة فرضية البحث.

1/6/2: نتائج اختبار فرضية البحث على مستوى إجمالي عناصر كل فرضية باستخدام النسبة العامة للإجابات.

الهدف من فرضية البحث قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية في توفير البيانات والمعلومات والتحليلات الخاصة بتكاليف الإنتاج المطلوبة والملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

– يتضح من إجابات الاستبيان للأنشطة الصناعية السعودية على مستوى إجمالي عناصر فرضية البحث باستخدام النسبة العامة للإجابات ما يلي :

– إن إجابات نعم في نشاط صناعة المواد الغذائية وصناعة الحديد التجاري وصناعة الإسفنج هي 86%، 83%، 88% على التوالي. ومتوسط نسبة 94%، وهي نسبة قوية تدل على فعالية نظام

محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية في توفير البيانات والمعلومات والتحليلات الخاصة بتكاليف الإنتاج المطلوبة والملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

2/6/2: نتائج اختبار كل عنصر من عناصر فرضية البحث باستخدام النسبة العامة للإجابات.

_ يتضح من نتائج اختبار إجابات كل عنصر من عناصر فرضية البحث في المشروعات الصناعية السعودية، باستخدام النسبة العامة لإجابات نعم والنسبة العامة كما يلي:

1. يتضح أن نسبة إجابة نعم لمعظم عناصر فرضية البحث في كافة المشروعات الصناعية السعودية كبيرة وقوية. وهذا يدل على مدى اهتمام المسؤولين بنظام محاسبة التكاليف.

ومن ذلك يستنتج الباحث مدى فعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية، وهو يعتبر تأييداً كلياً لفرضية البحث.

النتائج و التوصيات

أولاً: النتائج.

- استهدف هذا البحث قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركات الصناعية السعودية ذات المسؤولية المحدودة، و انتهى الباحث من دراسته التحليلية لبيانات الاستبيان و زيارته الميدانية و مقابلات الشخصية للمسؤولين بالشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة في مدينة جدة باستخلاص النتائج التالية:
1. عدم وجود قسم أو إدارة خاصة للتكاليف في معظم الشركات وهذا يعني عدم اهتمام المسؤولين في الشركات بإنشاء قسم أو إدارة متخصصة للتكاليف، مما يعني عدم سلامة سياسة التسعير المبنية على سعر تكلفة الإنتاج.
 2. اتضح أن كل الشركات تستخدم طريقة التكاليف الكلية لاحتساب تكلفة الإنتاج نظراً لسهولة تطبيقها وملاءمتها لظروف العمل.
 3. اتضح أن 75 % من الشركات تستخدم طريقة الأوامر الإنتاجية وأن 25 % من الشركات تستخدم طريقة المراحل الإنتاجية لقياس تكلفة الإنتاج.
 4. اتضح أن كل الشركات تقوم بإعداد تكلفة معيارية لمنتجاتها ولكن لا يتم استخدامها لتسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية وأن استخدام التكلفة المعيارية ينحصر في عمل المقارنات وتكوين فكرة عن مدى الانحرافات في التكلفة وإمكانية تقييم الأداء.
 5. اتضح أن قسم الحسابات في كل الشركات يقوم بمراجعة التكلفة المعيارية وعمل التعديلات اللازمة مره كل سنة، و هذا يدل على عدم وجود اهتمام كافي من المسؤولين بالشركات بالتكلفة المعيارية وبالتغيرات التي تحدث في عناصر التكلفة وكذلك ضعف الرقابة وتقييم الأداء نظراً لعدم وجود قسم خاص للتكاليف في معظم الشركات.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

6. تبين أن كل الشركات تتمشى مع تطبيق مقومات نظام محاسبة التكاليف من خلال تحديد مراكز تكلفة إنتاج ومراكز تكلفة خدمات إنتاج وذلك بغرض تسهيل عملية حصر التكاليف الخاصة بكل مركز إنتاج وتسهيل عملية توزيع تكاليف مراكز خدمات الإنتاج على مراكز الإنتاج. وهذا يعني وجود مراكز إنتاج ومراكز خدمات إنتاج في كل الشركات.
7. اتضح أن حصر تكاليف أمر الإنتاج وإعداد قائمة التكاليف يتم في نهاية كل شهر بمعرفة قسم الحسابات ويتم استخدام النماذج الخاصة بذلك والتي يتم إعدادها عن طريق قسم الحسابات. مما يتطلب ضرورة وجود قسم خاص للتكاليف يتولى إعداد النماذج اللازمة وترتيب عملية حصر تكلفة كل أمر إنتاج على حده.
- كما اتضح أنه يتم الاعتماد على الخبرة العملية والتقدير الشخصي للمسؤولين بالشركات في تقدير تكلفة أمر الإنتاج.
8. اتضح أن مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية تتم بشكل إجمالي للتكلفة في نهاية الشهر بعد حصر وتسجيل كافة العمليات المتعلقة بتكلفة الإنتاج.
9. اتضح عدم القيام بمقارنة التكلفة الفعلية لكل أمر إنتاجي مع تكلفته المعيارية مما يعني عدم توفر الرقابة الكافية. بسبب النقص في عدد المحاسبين العاملين بقسم الحسابات وعدم وجود قسم خاص للتكاليف في معظم الشركات.
10. اتضح أن تحديد تكلفة المواد لأمر الإنتاج يعتمد على الخبرة العملية والتقدير الشخصي للمسؤولين ومعادلات الإنتاج التقديرية ويضرب كمية المواد التقديرية في تكلفة الوحدة من كل مادة نحصل على تكلفة المواد لأمر الإنتاج.
11. اتضح أنه بعد انتهاء قيد وتسجيل عمليات صرف المواد بنهاية الشهر يتم تحديد تكلفة المواد الخاصة بأوامر الإنتاج فعلياً خلال الشهر ومن خلال تحديد عدد الوحدات المنتجة يتم الوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من المواد المباشرة ويضرب عدد الوحدات المنتجة لأمر الإنتاج في متوسط تكلفة الوحدة من المواد نحصل على تكلفة المواد لأمر الإنتاج.
12. اتضح أن تحديد تكلفة الأجور المباشرة لأمر الإنتاج يتم بمعرفة عدد العمال الذين سيقومون بإنجاز أمر الإنتاج وعدد الساعات اللازمة لإنجاز أمر الإنتاج وتحديد أجر الساعة على أساس تقديري، ويضرب عدد الساعات اللازمة في أجر الساعة نحصل على تكلفة الأجور المباشرة لأمر الإنتاج.
13. اتضح أن تحديد تكلفة الأجور المباشرة الفعلية لأمر الإنتاج تتم في نهاية الشهر بعد انتهاء عمليات قيد وتسجيل الأجور الفعلية بنهاية الشهر يتم تحديد الأجور المباشرة للإنتاج وبقسمة تكلفة الأجور المباشرة الفعلية للإنتاج على عدد الوحدات الفعلية المنتجة نحصل على متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من الأجور المباشرة ويضرب متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من الأجور المباشرة في عدد الوحدات

- المنتجة بأمر الإنتاج نحصل على تكلفة الأجور المباشرة الفعلية لأمر الإنتاج.
14. اتضح أنه يتم تحديد المصاريف الصناعية غير المباشرة لأمر الإنتاج على أساس نسبة محددة قياساً على المعلومات المتوفرة والخبرة العملية والتقدير الشخصي للمسؤولين بالشركات.
15. اتضح أنه بعد انتهاء قيد وتسجيل كافة المصاريف الصناعية غير المباشرة الفعلية في نهاية الشهر يتم تحديد إجمالي المصاريف الصناعية غير المباشرة للإنتاج ككل، ويتم توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة على مراكز الإنتاج باستخدام تكلفة المواد المباشرة أو حجم الإنتاج الفعلي كأساس للتحميل.
16. اتضح أن إجراءات الرقابة على المواد تتم من خلال مراجعة جميع أذون صرف المواد في نهاية الشهر حيث يقوم قسم الحسابات بمراجعة كمية المواد المنصرفة من المستودع بموجب أذون الصرف ومراجعة كمية الإنتاج الفعلي ومقارنتها بكمية الإنتاج المتوقع عند صرف المواد وحصر التالف من الإنتاج كما تتم الرقابة على المواد من خلال القيام بجرد فعلي للمواد ومقارنة النتائج بالرصيد الدفترى حسب كل مادة.
17. اتضح أن تقارير حركة المواد قادرة على توضيح أي انحرافات قد تحدث، وهذا يدل على استخدام أساليب التكاليف المعيارية في وضع الأنماط والمعايير اللازمة لعنصر المواد ولكن بشكل محدود والتي يغلب عليها الخبرة العملية للمسؤولين بالشركات نظراً لعدم وجود إدارة متخصصة للتكاليف في معظم الشركات.
18. اتضح أن أساليب الرقابة على أداء العمال تتم بواسطة مراقبي الإنتاج وبطاقات الدوام وحجم أوامر العمل التي ينفذها العامل وبواسطة المشرفين ورؤساء الأقسام وهذا وضع طبيعي في النشاط الصناعي، وهذا يدل على عدم كفاية أساليب الرقابة المتبعة على أداء العمال.
19. اتضح أن 50 % من الشركات تستخدم الطن _ اللتر _ الكرتون كوحدة للتكلفة، وأن 25 % من الشركات تستخدم المتر المكعب كوحدة للتكلفة. وأن 25 % من الشركات تستخدم الكيلوجرام كوحدة للتكلفة. مما يدل على أن وحدة التكلفة تختلف من شركة لأخرى تبعاً لنوع وطبيعة المنتج وملاءمته لوحدة القياس.
20. اتضح أنه لا يتم عمل مطابقة لتكلفة الإنتاج الفعلي حسب الأصناف التي تم إنتاجها وتكلفة الإنتاج على أساس معياري، مما يعني عدم الاستفادة من تطبيق التكلفة المعيارية في معظم الشركات.
21. اتضح أنه يتم تحليل تكلفة الإنتاج إلى مكوناتها من المواد والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة بشكل واضح.
22. اتضح أنه يتم تحديد الانحراف في متوسط التكلفة الكلية للإنتاج ككل، وأن الانحرافات في تكلفة الإنتاج هي انحرافات موجبة في كل الشركات نتيجة عدم توفر الدقة الكافية عند إعداد التكلفة المعيارية والتي يغلب عليها الخبرة العملية لدى المسؤولين.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

23. اتضح أنه لن يتم عمل أي معالجة محاسبية للانحرافات بين التكلفة الفعلية للإنتاج والتكلفة المعيارية لأن تلك الانحرافات ليس لها تأثير على الدفاتر والسجلات المحاسبية.

24. اتضح أن نسبة 50 % من الشركات تتعامل مع تالف الإنتاج بإحرقه ولا يستفاد منه، وأن نسبة 25 % من الشركات تستخدم تالف الإنتاج كمادة أولية لإنتاج منتج جديد، وأن 25 % من الشركات تقوم بتجميعه وبيعه.

مما سبق توضح نتائج الدراسة الميدانية والتحليلية لنظام محاسبة التكاليف المطبق في الشركات الصناعية السعودية موضع البحث تأييداً كلياً لفرضية البحث. وأن هذه الشركات تستخدم نظام التكلفة الكلية كنظام أساسي ونظام التكلفة المعيارية كنظام موازي، وقد قلل من أهمية نظام التكاليف في هذه الشركات استخدام أساليب التقدير الشخصي في تحديد بعض عناصر التكلفة.

_ النتائج المستخلصة من آراء المختصين والمهنيين.

اتضح أن المختصين والمهنيين أجابوا بنعم بنسبة 100 % فيما يتعلق بفرضية البحث، ويرى المختصين والمهنيين أن وجود نظام لمحاسبة التكاليف غير متكامل ولا يناسب ظروف العمل بالشركة يعني عدم وجود حصر وتحديد سليم لتكلفة الإنتاج حسب كل صنف منتج، وأن عدم توفير البيانات والمعلومات التحليلية اللازمة والسليمة والمناسبة لعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وعدم وجود معايير وأنماط صحيحة لتكلفة الإنتاج حسب المنتجات تستند إلى الأسس العلمية، وعدم القدرة على تحليل بنود التكلفة واكتشاف الانحرافات وتقييم الأداء. يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد سعر البيع المناسب لكل منتج ويجعل عملية تحديد أسعار البيع تعتمد على الخبرة الشخصية للمسؤولين بالشركة مما يؤثر على وضع الشركة التنافسي بالسوق، وعلى سلامة اتخاذ القرارات.

وتم استطلاع آراء المختصين والمهنيين فيما يتعلق بالنتائج التي توصل إليها الباحث من تحليل الاستبيان. لقد اتضح أن الآراء قد اتفقت لحد كبير حول سلامة النتائج التي توصل إليها الباحث وأن هذه النتائج قد وضعت الأسس السليمة لبناء نظام لمحاسبة التكاليف يتمتع بدرجة عالية من الفعالية. وبصورة عامة فقد وردت بعض التحفظات حول نتائج البحث مما يعكس أهمية التجربة العملية في تحديد سلامة النتائج النهائية للبحث، وهو أمر يظل موضع اختلاف باختلاف المؤسسات والإدارات التي تديرها، ولقد تمثلت هذه التحفظات في الآتي:

1_ إن النظام المحاسبي وحدة لا يضمن القياس السليم للربح أو الخسارة، حيث أن تشغيل النظام وفقاً للمعايير المحاسبية يمثل بعداً آخر مهماً لا بد من تحقيقه.

2_ أن النظام المحاسبي هو أحد أنظمة الرقابة الداخلية وهو يساعد إدارة المنشأة في تحقيق أهدافها، ولكي يصلح النظام المحاسبي لابد أن تصلح أهداف المنشأة وأن تكون هذه الأهداف محققة للفائدة المرجوة.

3_ إن سلامة النظام المحاسبي المتكامل لا تتحقق إلا من خلال تكاملة مع النظم الإدارية الأخرى.

ثانياً: التوصيات:

توصل الباحث إلى التوصيات التالية:

1. ضرورة إنشاء قسماً للتكاليف بالشركات الصناعية يتولى عملية تحليل التكلفة وضبطها، ووضع الأنماط والمعايير وتصميم النماذج اللازمة وتطوير نظام محاسبة التكاليف وتوفير كافة البيانات والمعلومات السليمة اللازمة عن تكاليف الإنتاج التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة. ومن تجربة الباحث فإن هذه التوصية لها ما يؤيدها في الواقع العملي خاصة في الشركات الصناعية.
2. ضرورة تطوير الرقابة على أداء العاملين وتطبيق استخدام بطاقة تشغيل لكل عامل في المصنع وذلك من أجل الاستفادة القصوى من ساعات العمل المتاحة. ومن تجربة الباحث فإن هذه التوصية والتي تتعلق بأهم عناصر التكلفة مهمة للغاية في إطار الوصول إلى تكلفة العمالة المباشرة.
3. يوصي الباحث بضرورة الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف القياسية (المعيارية) في الشركات الصناعية لكي يستفاد منها في أغراض التسعير والرقابة.
4. أن يتم تقسيم الشركة إلى مراكز تكلفة وفقاً لأساس سليم وبالصورة التي تحقق تحديد المسؤولية عن التكلفة مما يساعد في السيطرة على التكلفة.

توصيات عامة:

1. يوصي الباحث بضرورة الاهتمام بالعنصر البشري في الشركات الصناعية وتوفير برامج تدريبية للعاملين لرفع معدلات أدائهم والمحافظة على استمرار نجاح استخدام النظام المحاسبي. ومن تجربة الباحث فإن هذه التوصية لها ما يؤيدها في الواقع العملي.
2. يوصي الباحث بضرورة الاستمرار في تطوير وتحديث نظام الحاسب الآلي والاستفادة من التكنولوجيا الحديثة في التعامل مع البيانات والمعلومات من حيث النقل والتداول والمعالجة، حيث أصبحت تكنولوجيا المعلومات تحتل مركز الصدارة في قائمة الموارد الرئيسية اللازمة لتحقيق القدرة التنافسية الصناعية في العصر الحالي.

المصادر والمراجع

- القرآن الكريم.
الكتب العربية.
د. أحمد نور. محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية - مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع - إسكندرية - 1986م.

قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف

- د. أحمد حسن ظاهر، د. محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، 2008م).
- د. يوحنا ال آدم، د. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، السياسات الإدارية الحديثة (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000م).
- د. مجدي عمارة، أ. ميلود خليفة، أ. الهادي السحيري، دراسات منهجية في محاسبة التكاليف الفعلية - منشورات كلية المحاسبة - غريان - ليبيا - الطبعة الأولى - المكتبة الأكاديمية - الدقي - القاهرة - 1992م.
- د. محمد توفيق بلع، د. ثناء عطية فراج، د. محمد أبو العلا الطحان
- مراجعة. د. محمد توفيق بلع - مبادئ محاسبة التكاليف - إعداد الأصول والطبع مركز كومبيوتر كلية الصيدلة - جامعة القاهرة - 1994م.
- د. محمد مسعد الشناوي. دراسات في محاسبة التكاليف. الجزء الأول. أساسيات التكاليف - عناصر التكلفة - طرق قياس وتحميل التكاليف - الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - القاهرة - 1419هـ - 1998م.
- د. محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الثانية، 2002م).
- منير محمود سالم، المحاسبة الإدارية (بيروت: اتحاد المصارف العربية، 1989م).
- د. عبد الحي مرعي، د. صلاح الدين عبدالله، د. عطية عبدالحى مرعي. محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة - الدار الجامعية - الإسكندرية - 2002م.
- تشارلز هو نجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار. محاسبة التكاليف - مدخل إداري. تعريب د. أحمد حجاج - الطبعة العربية الثانية - دار المريخ للنشر - الرياض - 1417هـ - 1996م.
- د. سامي معروف. محاسبة التكاليف التطبيقية - مؤسسة عز الدين للطباعة والنشر - بيروت - لبنان - 1990م.

الكتب الأجنبية.

- 1-Horngren, C., Foster, G. and Datar, S. Cost Accounting & Managerial Emphasis. 11th ed., Prentice-Hall International, New Jersey. INC, USA, 2003.
- 2-Garrison., R.H. and Noreen, E.W. Managerial Accounting, 10th ed., Newyork, NY: McGraw-Hill, 2003.
- 3-J.W. Neuner, Cost Accounting Principles and Practice. Irwin, 1973.

الدوريات العربية.

1. دراسة. عبدالكريم والكخن، " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة نظرية وتطبيقية " مجلة دراسات، المجلد 24، العدد الثاني، 1997م.
2. دراسة. رضا إبراهيم صالح، " مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات

الدوريات الأجنبية.

1. Partridge, Miker Perven, "More Companies Turn To ABC", Journal of Accountancy, Vol 178, Issue 1, Jul, 1994.
2. Cooper, Robin & Kaplan, Robert. "Cost Cutting Activity" Economist, Vol. 348, 1998.

الرسائل العلمية.

1. دراسة. آدم عباس إسماعيل إبراهيم، قياس تكاليف مختلف مراحل إنتاج الألبان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير، 2010م).
2. دراسة. اللوبية علي عثمان علي، المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة وفقاً للنشاط في صناعة النفط بالسودان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير، 2009م).
3. أشرف عزمي أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة بالأردن (عمان: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، رسالة ماجستير، 2008م).
4. منى خالد فرحات، تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة ABC دراسة تطبيقية على مرفأى اللاذقية وطرطوس (دمشق: جامعة دمشق، قسم المحاسبة، رسالة دكتوراة، 2004م).
5. شوقي عوض الكريم أحمد، دور محاسب التكاليف في قياس تكلفة المشروعات الزراعية، ومدى تطبيق محاسبة التكاليف بصورة علمية في المشاريع الزراعية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير، 2010م).
6. سكينه أحمد إبراهيم القريش، دور نظام التكاليف المعيارية في التخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج بالمنشآت الصناعية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير، 2010م).

أبحاث أجنبية.

1. Cooper, Robin & Kaplan, Robert. Measure Costs Right: Make the Right Decisions, Harvard Business Review, Sep. _ Oct. 1988.
2. Cooper, Robin & Kaplan, Robert. Measure Costs Right: Make the Right Decisions, Harvard Business Review, 2000.