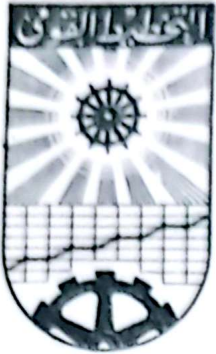


الجمهورية العربية المتحدة



المعهد التخطيط القومي

مذكرة داخلية رقم ٥٩

محاسبة التكاليف الصناعية

الدكتور منير محمود سالم

يولية ١٩٦٩

القاهرة

محاسبة التكاليف الصناعية

تعريف محاسبة التكاليف :

عرف نيونز محاسبة التكاليف بأنها امتداد للمحاسبة المالية فهي تمد الادارة بتكلفة انتاج او بيع الوحدات من الانتاج او الخدمات التي تقدمها للغير .

كما عرفها مجموعة اخرى من الكتاب (مائز وكسارى وفرانك) بأنها ذلك الجزء من الاجراءات المحاسبية الذي يهتم بتحديد وتقرير وتحليل ورقابة تكلفة مرحلة ، شغلته وحدة خدمة ، او في اى مشروع .

وفي تعريف آخر عرف جليس محاسبة التكاليف بأنها مجموعة الاجراءات التي تتخذ في سبيل تكلفة منتج معين وتكلفة الانشطة المتعددة المتعلقة بصنعه وبيعه الى جانب تخطيط وقياس كفاية التنفيذ ، وتختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية في ان الاولى تولى اهتمامها بنواحى النشاط صغير الحجم كوحدات الانتاج (الاقسام المختلفة التي تتكون منها المنشأة بينما تولى الثانية اهتمامها بالقوائم المالية الاجمالية للمشروع كوحدة .

ويمكننا ان نخلص من التعاريف من التعاريف السابقة أن المحاسبة التكاليف هي تطبيق للقواعد والمبادئ والاسس المحاسبية في تسجيل وتحليل وعرض عناصر التكاليف لبيان نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف والاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاية التشغيل في المشروع .

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

تقوم المشروعات بممارسة أنشطة متعددة تأخذ صورة معاملات واداءات تجارية يترتب عليها وجود علاقات دائنية ومديونية بين المشروع والغير وتقوم أنظمة المحاسبة المالية بتسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية وتبويبها في مجموعات متجانسة واستخلاص النتائج منها وعلى ذلك فان الفرض الاساسى من المحاسبة المالية هو تسجيل عمليات المشروع من الناحية المالية حتى يمكن :

١ - اظهار نتائج اعمال المشروع - ربحا او خسارة - عن فترة معينة .

٢ - تحديد المركز المالى للمشروع فى نهاية تلك الفترة .

وما من شك فى ان البيانات التى تظهرها الحسابات المالية لا تكون الا فى صورة مجملة . بمعنى انها لا تبين تفاصيل العمليات المختلفة واثركل منها على النتيجة النهائية سواء كانت ربحا او خسارة وذلك لان المفردات التى تظهرها الحسابات الختامية (حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر) تحمل طابعا عاما يرمز الى المشروع كله كوحدة واحدة دون بيان نصيب تكاليف انتاج الوحدة او ما يخص مراكز التشغيل او الاقسام منها . ويسهم ادارة المشروع الحصول على بيانات تفصيلية عن كل من هذه الوحدات او العمليات او الاقسام . . ومن هنا نشأت الحاجة الى ظهور فرع جديد من فروع المحاسبة يفى بالاغراض التى تسعى المشروعات لتحقيقها .

مما تقدم يتبين لنا ان الفرق الاساسى بين المحاسبة المالية وبين محاسبة التكاليف هو ان المحاسبة المالية تعمل على تحليل المصروفات والايرادات للمشروع بغرض تحميل كل فترة مالية بنصيبها منها بينما تهتم محاسبة التكاليف بتحميل المصروفات والايرادات بغرض تحديد نصيب الوحدة المنتجة من كل منها . وبالإضافة الى ذلك فان نطاق المحاسبة المالية ينحصر فى تسجيل عمليات المشروع الخارجية ممثلة فى قيم نقدية وبشكل اجمالى ، بينما ينحصر اهتمام محاسبة التكاليف فى تسجيل عمليات المشروع الداخلية لخدمة الادارة عن طريق مدها بالمعلومات والبيانات التحليلية التى تعتمد عليها فى ادائها مهامها الرئيسية من تخطيط ورقابة .

اغراض محاسبة التكاليف :

١ - تحديد تكاليف الانتاج - بعد تحديد تكاليف الانتاج هو الغرض الرئيسى لاي نظام لمحاسبة التكاليف ، حتى يتمكن المشروع من تحديد نتائج اعماله عن فترة معينة وتتضمن عملية تحديد تكاليف الانتاج تسجيل وتبويب وتوزيع التكاليف الاجمالية فى الشروع على الاشغال او الاقسام او وحدات المنتجات النهائية .

٢ - الرقابة على التكاليف - تعد الرقابة على التكاليف من اهم اغراض محاسبة التكاليف . فعن طريق مد قسم التكاليف لادارة المشروع ببيانات تفصيلية وافية عن أوجه النشاط المختلفة ،

فان المديرين يكونوا في مركز يسمح لهم برقابة تكاليف الوحدة المنتجة او تكاليف مراكز التشغيل او
الاقسام . ويقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الاستخدام الكفء للقوى العاملة والمواد والالات
وغيرها من عوامل الانتاج .

وما من شك في ان هناك علاقة شديدة بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف ، ويعنى
بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى التكاليف الحالي الى مستوى اقل منه اى انها تعنى تغيير نفس
الظروف التى تحسب على اساسها التكاليف وذلك يتمكن المشروع من انتاج نفس المنتج بتكاليف اقل
فمثلا يحدث التخفيض عندما تستحدث آلة جديدة تؤدى نفس الغرض ولكن بنفقات اقل ، او تعطى
انتاج اكبر بنفس التكلفة . واذا كان تخفيض التكاليف يعنى الانتقال من مستوى التكاليف الحالية
الى مستوى اقل منه ، الا ان الرقابة على التكاليف تعمل في اطار الظروف الحالية للمشروع في حدود
المستوى الحالي للتكاليف دون اى تغيير او تحرير . وهكذا يبدو واضحا ان الهدف النهائي لكل من
الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاية في استخدام الموارد المتاحة للمشروع .
بالاضافة الى ذلك فان تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث
المستمر عن طريق افضل للاستغلال في اى مجال من المجالات النشاط في المشروع .

٣ - تحديد الاسعار - تسترشد ادارة المشروع عادة بتكاليف الوحدات المنتجة في تحديد
اسعار منتجاتها . ومع ان هناك عوامل كثيرة - مثل حالة الطلب والعرض والسياسات الحكومية والاحوال
التجارية والاقتصادية - تؤثر في تحديد اسعار المنتجات ، الا ان تقديرات الاسعار التى يقدمها
المشروع لعملائه تعتمد بدرجة كبيرة على التكاليف التى يتكفلها المشروع في سبيل انتاج المنتجات المطلوبة
٤ - اتخاذ القرارات الادارية - ان محاسبة التكاليف تعمل كمد الادارة بالبيانات
والمعلومات التى تستخدمها في عملية الاختيار بين السياسات والقرارات البديلة التى تقوم بدراستها
مثال ذلك ؟

- أ - ما اذا كان المشروع يشتري قطعة او جزء معين يدخل في انتاج المنتج النهائي او يقوم بصنعها .
- ب - ما اذا كان المشروع يبيع منتج معين بسعر اقل من اجمالي التكلفة ام لا .
- ج - ما اذا كان المشروع يبيع منتج معين بسعر اقل من اجمالي التكلفة ام لا .

ومثل هذه البيانات تعد ذات أهمية خاصة لإدارة المشروع حيث ان اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يسبب تكبد المشروع لتكاليف اضافية لا يقابلها الحصول على ايراد كافى .

مقومات الرقابة على التكاليف :

تتضمن الرقابة على التكاليف ثلاث خطوات رئيسية هي :

- ١- وضع المعايير او المقاييس - وهى تتضمن تحديد العلاقة بين الجهد المبذول والنتائج المحققة التى تعتبر اذا مرضيا .
- ٢- تقييم الاداء - وتهتم هذه الخطوة بتحديد ما اذا كانت الاعمال قد انجزت طبقا للخطط والمعايير الموضوعة من عدمه . وعلى ذلك فان هذه الخطوة تعد الوسيلة التى بواسطتها تقف الادارة على درجة انجاز الخطط والمعايير .
- ٣- معالجة الانحرافات - وتتضمن هذه الخطوة معرفة اسباب الانحرافات وانجاز الاجراءات المصححة فى الوقت المناسب لكى يتم حل المشاكل والصعاب التى تتعارض مع التنفيذ السليم للبرنامج الموضوع .

التكاليف التاريخية والرقابة على التكاليف :

تقوم التكاليف التاريخية على اساس حصر عناصر التكلفة بعد اتمام الانتاج ، وذلك يؤدى الى عدم تحقيق اغراض التكاليف بكفاية وذلك يرجع للأسباب الآتية :

- ١- عدم وجود مقياس للحكم على النتائج الفعلية .
 - ٢- التأخر فى اعداد البيانات نتيجة للانتظار من انتهاء الفترة الانتاجية حتى يمكن حساب التكلفة .
 - ٣- عدم القدرة على اتخاذ الاجراء المصحح اللازم على وجه السرعة نتيجة للتأخر فى اعداد البيانات .
- وقد تقارن نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة - او عدة فترات - السابقة كوسيلة لتحقيق الرقابة على التكاليف . وهذا يتضمن ان الاداء السابق يعتبر مقياسا للحكم على النتائج الحالية . وان كان لهذه المقارنة بعض الفائدة فى التعرف على الاتجاهات الا انها تعتبر غير كافية لاغراض الرقابة نتيجة لعدة اسباب من بينها الآتى :

- ١- تغيير بعض الظروف الاقتصادية والفنية . . مثل استحداث منتجات جديدة ، تطوير المنتجات الحالية ، استخدام وسائل واساليب انتاجية حديثة ، او تغيير حجم الانتاج .
 - ٢- اختلاف التنبؤ المحاسبي في الفترة الحالية عنه في الفترات السابقة وهذا له اثره الواضح على النتائج النهائية التي لا تعدو ان تكون ملخصا للعمليات التي تنجز خلال الفترة .
 - ٣- اختلاف اداء الفترة - او الفترات السابقة عن اداء الفترة الحالية . . ففي حالة ما تكون نتائج الفترة السابقة متضمنة اسراف او ضياع فان من الواجب فصله ، واستبعاده قبل عمل المقارنة .
 - ٤- وجود بعض الاخطاء المتكررة من فترة لآخرى . . وبالتالي لا يظهر هناك اختلافا واضحا عند مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة السابقة . . وهذا يؤدي بدوره الى صورة التعرف على هذه الاخطاء ومعرفة اسبابها والعمل على تلافيها .
- وعلى ذلك فان من العيب الحكم على كفاية نتائج الفترة الحالية عن طريق مقارنتها بنتائج فترة - او فترتين - سابقة لم تسودها نفس الظروف والاحوال .

التكاليف المحددة مقدما والرقابة على التكاليف :

ما من شك في ان مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج فترة او فترات سابقة تعتبر اقل فاعلية من مقارنة نتائج الفترة الحالية بما كان محدد او مقررا ان تكون علمية تلك النتائج في بداية الفترة وعلى ذلك فان من الضروري ان يكون قد روعي في اعداد الوسيلة - التي تتخذ في الحكم على نتائج الفترة الحالية - والظروف والاحوال والاعتبارات الخاصة بهذه الفترة حتى يمكن اعتبارها وسيلة مقارنة وفعالة . ومن هنا كان مراد التكاليف المحددة مقدما هي بداية مرحلة جديدة من مراحل استخدام التكاليف كاداة للتخطيط والرقابة حيث انها لم تكن موجودة في صورة سليمة وممكنة في ظل نداء التكاليف التاريخية .

وتنقسم انظمة التكاليف المحددة مقدما الى نوعين رئيسيين وهما :

- ١- التكاليف التقديرية .
- ٢- التكاليف المنمطية .

وتقوم التكاليف التقديرية على أساس تقدير ما ستكون عليه تكاليف المنتج النهائي في نهاية فترة معينة . ولقد كان استخدام التكاليف التقديرية خطوة هامة في مساعدة الادارة على الحصول على البيانات اللازمة لانجاز القرارات الهامة المتعلقة بالتكاليف ، هذا الى جانب تحقيق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالارقام الموضوعة مقدما .

وتتوقف درجة فاعلية الرقابة باستخدام نطاق التكاليف التقديرية على الدقة عند احتساب الارقام التقديرية . ويستوجب تجديد الاختلافات او الفروق بين التكاليف الفعلية والتقديرية في نهاية الفترة والتحرى عن اسبابها ومعالجتها والاسترشاد بها في عمل التقديرات في الفترة المقبلة .

ومن الملاحظ ان اى منشأة تطبق مبدأ الادارة بالاستثناء عادة ما تقوم بتقدير تكاليف الانتاج مقدما - قبل البدء في الانتاج - التى تتخذ اساسا لتقييم النتائج الفعلية وللتعرف على الاستثمارات . ويجب ان يكون عند الادارة ثقة في التكاليف المحددة مقدما حتى يستطيع اعضاء الادارة ان يقرروا اى الاستثمارات تتطلب اهتمامهم الشخصى . . وعلى ذلك فليس من الضرورى ان يتابع هؤلاء الاشخاص المسئولين باستمرار كل التفاصيل .

وحيث انه قد اعتمد في اعداد التكاليف التقديرية على بيانات الفترة او الفترات السابقة بما تحويه من خطأ او صواب ، بمعنى اذا تضمنت التكاليف الفعلية في الفترة السابقة - التى تتخذ اساسا في تقدير تكاليف الفترة القادمة - على اسراف او ضياع فان ذلك سوف يؤدى الى تضمين التكاليف التقديرية للفترة المقبلة على اسراف او ضياع . وعلى ذلك لا تعد التكاليف التقديرية وسيلة ناجحة في تحديد الاختلافات او الفروق التى تعد اسرافا او وفرا حقيقيا . ولكسب ثقة اعضاء الادارة يجب ان توضع التكاليف المحددة مقدما وطريقة علمية بدلا من ان توضع في صورة تقديرات اجمالية وطرق اجتهادية . . ومن هنا ظهرت الحاجة الى وضع أنظمة التكاليف النمطية .

وتعرف التكاليف النمطية بانها التكاليف الموضوعة مقدما على اساس علمى وعملى ، والى التى بموجبها تقاس وتقارن النتائج الفعلية في فترة معينة . . وهى تمثل ما يجب ان تكون عليه تكلفـة المواد والعمالة والخدمات الصناعية الاخرى .

ويتطلب نظام التكاليف النمطية وضع انماط كمية وقيمة لكل عنصر من عناصر التكلفة . فبالنسبة للمواد مثلا توضع انماط كمية المواد وانماط سعر المواد ، وتختص انماط كمية المواد بكميات المواد المباشرة التي تدخل في تكوين المنتج النهائي ، بينما تهتم انماط سعر المواد بمعدلات الاسعار التي ينتظر دفعها للموردين عند شراء كميات المواد اللازمة للانتاج . وبعد انقضاء فترة معينة تتحدد تكلفة المواد الفعلية ويسبب انحراف تكلفة المواد الذي هو عبارة عن الفرق بين تكلفة المواد الفعلية وتكلفة المواد النمطية ، وتحليل انحراف تكلفة المواد ينتج نوعين من الانحرافات الفرعية هما :
انحراف كمية المواد وانحراف سعر المواد . اما بالنسبة لعنصر العمل فان انحراف تكلفة العمل يتحلل الى انحراف وقت العمل وانحراف معدل اجر العمل . اما بالنسبة للمصروفات الصناعية الاخرى تتم مقارنة بين المصروفات الصناعية والمصروفات النمطية للانتاج في نهاية الفترة ومثل الفرق بين هذين الرقمين انحراف تكلفة المصروفات الصناعية . ويتحلل انحراف تكلفة المصروفات الصناعية الى ثلاثة انحرافات فرعية هي : انحراف الميزانية وانحراف الطاقة وانحراف الكفاية .

وبعد تحليل الانحرافات والتعرف على اسبابها يجب اتخاذ الاجراءات المصححة - التي تعمل على تنمية الوفورات ، ومجوا او تقليل الاسراف - بغرض تحقيق مستوى النشاط المرغوب ورفع الكفاية في التشغيل في الفترات المقبلة .

تحديد تكلفة الوحدة المنتجة

تتأثر طريقة تحديد تكلفة الوحدة بطبيعة العمليات الصناعية وكيفية تنفيذها . فمثلا تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في شركة النصر للتليفزيون يختلف عن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في شركة اسمنت بورتلاند .

وعموما يمكن تقسيم أنظمة التكاليف على اساس طبيعة العمليات الصناعية الى نظامين رئيسيين

هما :

- ١- نظام تكاليف الاوامر .
- ٢- نظام تكاليف المراحل .

ويطبق نظام تكاليف الاوامر في حالة توافر الاعتبارات الاتية

- ١- وجود انتاج غير نمطى على اساس طلبات العملاء وعلى اساس مواصفات خاصة تختلف عن مواصفات الطبقات الاخرى . وهذا يعنى ان عناصر التكلفة تختلف من طلبية الى اخرى .
- ٢- ليس من الضرورى ان تمر كل طلبية (امر) على كل الاقسام الانتاجية وهذا يستتبع ان الاقسام الانتاجية لا تباشر العمليات الصناعية على اساس اوامر تصدر لها بالعمل ، وهنا تقع على عاتق الادارة مسئولية اعداد جداول للتشغيل حتى تضمن حسن استخدام الطاقات الانتاجية بالاقسام المختلفة .
- ٣- بما ان كل طلبية لها مواصفات خاصة فانه من السهل تمييز الوحدات المنتجة الخاصة بكل امر اثناء التشغيل ، وعلى ذلك تحصر التكاليف على اساس الاوامر وليس على اساس العمليات أو المراحل الانتاجية . فعن طريق تحليل كل عنصر تكلفة (مواد ، اجور ، مصروفات) يمكن تحديد نصيب كل امر منها .

ويطبق نظام تكاليف المراحل في حالة توافر الاعتبارات الاتية

- ١- وجود انتاج متصل ومستمر لاتمام منتجات نمطية وهذا يستتبع ضرورة تسجيل عناصر التكاليف على اساس زمنى .
- ٢- مرور الانتاج على مراحل او عمليات متتابعة ومتعددة ويقوم كل قسم بالقيام بعمليات صناعية متكررة ومتماثلة ، وعلى ذلك تجمع وتبويب تكاليف الانتاج على اساس المراحل او الاقسام الانتاجية .
- ٣- عدم القدرة على تمييز شخصية الوحدات المنتجة لاندماجها وتماثلها مع الوحدات الاخرى وعلى ذلك فان تكلفة الوحدة تحدد في نهاية الفترة بقسمة اجمالى تكلفة القسم على عدد الوحدات المنتجة بالقسم . وحيث ان الوحدة التامة تمر على عدة مراحل انتاجية قبل تسليمها للمخازن فان تحديد التكلفة الاجمالية للوحدة يتطلب ترحيل تكلفة الانتاج من مرحلة لاخرى حتى يتم تجميع التكلفة النهائية للمنتج التام في المرحلة الاخيرة .

التكاليف والاعباء

وعلاقتها بالتسعير وتحديد نتائج الأعمال

مقدمة :

- * لقد تطلبت ظروف التحول الاشتراكي وضع اهداف قومية يتحمل القطاع العام في تحقيقها العبء الاكبر .
- * وسما لاشك فيه ان الدولة تسعى الى مضاعفة الدخل القومي وعدالة توزيعه بين فئات الشعب - هذا الى جانب تحقيق العمالة الكاملة وزيادة الصادرات بهدف زيادة الحصيلة من العملات الاجنبية للوفاء بمتطلبات خطة التنمية الاقتصادية ولتحقيق هذه الاهداف اقتضت الظروف التوسع في النشاط الصناعي بالدخول في مجالات جديدة لم تطرق من قبل وقد استتبع ذلك التوسع في الاستثمارات واستيراد مستلزمات الانتاج وزيادة حجم العمالة مع ما اقترنت به من مكاسب عالية .

وتتولى كل قطاع نوع مسئولية تحقيق الاهداف القومية المتعلقة بمجال نشاطه . وتلتزم كل وحدة اقتصادية بتنفيذ جزء من خطة القطاع النوع في حدود عوامل الانتاج المتاحة من آلات وعمال ومستلزمات .

التكاليف الاقتصادية والاعباء :

تتحمل كل وحدة اقتصادية في سبيل تحقيق ما تلتزم به من اهداف الانتاج والتسويق نفقات كثيرة للحصول على عوامل الانتاج المختلفة ول ممارسة نشاطها .

وتنقسم هذه النفقات الى مجموعتين رئيسيتين :

١ - التكاليف الاقتصادية :

وهي عبارة عن قيمة ما تتحمله الوحدة الاقتصادية نظير استخدام عوامل الإنتاج في ظل ظروف التشغيل الاقتصادي ، التي تتضمن :

- أ - الحجم المناسب للاستثمار .
- ب - الحجم الاقتصادي للتشغيل .
- ج - الكميات اللازمة من الخامات من الأنواع وبالسعار المناسبة .
- د - العدد اللازم من العاملين بالمهارات المطلوبة .
- هـ - القدر اللازم من الخدمات بالسعار الاقتصادية .

٢ - اعباء مفروضة :

وهي عبارة عن النفقات التي تتكبدها الوحدات الاقتصادية ولا تحصيل في مقابلها على خدمة أو منفعة مباشرة ، وتفرض الدولة هذه الأعباء على الوحدات الاقتصادية نتيجة لظروف اجتماعية واقتصادية وسياسية معينة ومن ثم فانه لا دخل لتلك الوحدات الاقتصادية في تحديدها أو التحكم فيها .

ونورد فيما يلي تبويبا موجزا لهذه الأعباء حسب مجموعاتها الرئيسية :

أ - اعباء المستلزمات السلعية المستوردة :

- ١ - رسوم جمركية
- ٢ - رسوم احصاء
- ٣ - رسوم تفتيش وتأمين
- ٤ - رسوم تخزين (ارضيات)
- ٥ - الزيادة في النولون والتأمين البحري نتيجة للالتزام بأسعار شركات محلية معينة .

- ٦ - عمولة شركات التجارة نتيجة لاستيراد المستلزمات عن طريق شركات التجـارة الخارجية بدلا من حصول الوحدات الاقتصادية على احتياجاتها بنفسها مباشرة من الخارج - وكذلك العمولة التي تتحملها الشركات نتيجة للتصدير عن طريق شركات التجارة الخارجية .
- ٧ - فوائد تمويل الشراء الآجل نتيجة للإجراءات العديدة التي يتطلبها فتح الاعتمادات وتوفير العملات الأجنبية اللازمة .
- ٨ - الزيادة في الأسعار نتيجة للالتزام بالاستيراد من دول معينة في ضوء ما تسمح به الاتفاقيات التجارية معها وميزان المدفوعات .
- ٩ - انخفاض جودة المنتجات وزيادة نسب الإنتاج المعيب نتيجة لاستخدام مستلزمات مستوردة من غير مصادرها التقليدية الملائمة واثـر ذلك على القيمة البيعية للمنتجات .

ب - اعباء على المستلزمات المحلية :

- ١ - رسم الدعم الذي يفرض على الخامات المحلية .
 - ٢ - الزيادة في تكلفة الخامات المحلية المستخدمة نتيجة عدم وجود بعض المستلزمات المحلية التي تلائم اقتصاديات الإنتاج بالمقارنة بالخامات البديلة التي تستخدم في الصناعات المماثلة في الدول المنافسة .
 - ٣ - زيادة أسعار المستلزمات المنتجة محليا بالمقارنة بالمنتجات المماثلة المستوردة - والتي قد تكون افضل من حيث الجودة - ويـرجع ذلك بصفة رئيسية إلى التـزام الشركات المنتجة لهذه المستلزمات بتحقيق زيادة في الأرباح ، باعتبار الربح أحد المعايير الرئيسية لتقييم الأداء ، مع عدم مراعاة الآثار الضـريرة مباشرة لزيادة أسعار تلك المنتجات اذ يترتب عليها زيادة تكاليف انتـاج القطاعات المستخدمة لها .
- وفي هذا الصدد نوصي بضرورة انشاء جهاز لدراسة التكاليف والأسعار بهدف رسم السياسات السعرية التي تراعى جميع الآثار المباشرة وغير المباشرة لاي تغيير او تعديل في الأسعار .

ج - اعباء الطاقات العاطلة :

- ١ - طاقات عاطلة نتيجة نقص الخامات والمستلزمات والخدمات المساعدة .
- ٢ - طاقات عاطلة نتيجة وجود اختناقات في بعض المراحل او العمليات .
- ٣ - طاقات عاطلة نتيجة نقص خبرة العاملين .

د - اعباء العمالة :

- ١ - العمالة الزائدة كنتيجة للالتزام بسياسة العمالة الكاملة .
- ٢ - اجور العجزة والمصابين .
- ٣ - اجور المجندين والاحتياط والدفاع الشعبي .
- ٤ - الزيادة في نسب التأمينات الاجتماعية .
- ٥ - زيادة نسب العوادم والانتاج المعيب عن المعدلات العالمية كنتيجة للدخول في مجالات انتاجية جديدة ليست لدينا الكفايات العمالية الفنية اللازمة لها .

هـ - اعباء ورسوم اخرى :

- ١ - رسوم على المواد البترولية .
- ٢ - رسوم الاذاعة والانارة .
- ٣ - رسوم القوي المحركة .
- ٤ - رسوم الدمغة .
- ٥ - رسوم تجديد الرخص بانواعها .
- ٦ - العوائد على المباني .
- ٧ - رسم الانتاج .
- ٨ - رسم الخزانة .
- ٩ - الزيادة في اعباء التليفونات .

- ١٠ - الزيادة في اسعار التيار الكهربائي .
- ١١ - الزيادة في اسعار النقل .
- ١٢ - الزيادة في سعر الفائدة والاعباء البنكية .

تحليل التكاليف :

يقتضى تحديد تكاليف المنتجات فصل مجموعة بنود التكاليف التي تنفقها الشركات في سبيل استخدام عوامل الانتاج ، عن مجموعة البنود التي تتحملها نتيجة للسياسات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للدولة ، هذا الى جانب معاملة كـل مجموعة منها معاملة خاصة وذلك بغرض اظهار العائد الحقيقي لكل وحدة اقتصادية ولكل قطاع نوعي ، ورسم السياسة السعرية السليمة .

ومن المعلوم ان عناصر التكاليف يتفاوت سلوكها بحسب علاقتها برقم النشاط او حجم الانتاج . اذ تبقى بعض العناصر ثابتة ، وتتغير بعض العناصر جزئياً تبعاً لتغير حجم الانتاج ، بينما يرتبط البعض الاخر ارتباطاً مباشراً بحجم النشاط زيادة ونقصاً .

ونتناول فيما يلي تحليل التكاليف الاقتصادية مع توضيح مكونات كل مجموعة منها على

حده :

١ - عناصر متغيرة . . . وتشمل الآتى :

- ١ - الخامات المباشرة على الانتاج والتي تدخل في تكوين المنتج بالكميات الاقتصادية وب الاسعار العالمية .
- ٢ - الاجور المباشرة والتي ترتبط مباشرة بحجم الانتاج المحسوبة باستخدام معدلات الاجور مشتملة على الاجور النقدية وملحقاتها من مزايا عينية وتأمينات اجتماعية ، مع استبعاد اجر الوقت الضائع ووقت العطلات غير

العادية لعمال الانتاج ، وكذلك لا يدخل ضمن هذا العنصر اجور المشرفين
وعمال الصيانة والاجور الادارية بانواعها .

٣ - التعبئة واللف : وتشمل مواد التعبئة واللف لكل منتج ، بالإضافة الى نصيب
المنتج من اجور ومصروفات هذا المركز محتسبة على اساس الطاقة القصوى .

ب - عناصر شبه متغيرة ٠٠٠ وهي عبارة عن العناصر التي تتغير جزئيا تبعاً لتغير
رقم النشاط او حجم الانتاج ٠٠ اي انها لا تتغير طرديا تبعاً لتغير حجم
الانتاج كما لا تتميز بثبات مطلق مثل : مصروفات الصيانة والقوى المحركة
المولدة داخليا ، والاهلاك (مقابل التقادم والاستعمال) واجور المشرفين
والملاحظين .

ولما كان كل بند من هذه البنود (شبه المتغيرة) يتكون من جزئين احدهما
متغير والآخر ثابت ، فان المنتج يحمل بنصيبه من الجزء المتغير من كل بند بالإضافة
الى ما يخصه من الجزء الثابت المحسوب على اساس الطاقة القصوى .

ج - عناصر ثابتة ٠٠٠ وهي عبارة عن العناصر التي لا ترتبط بحجم الانتاج او مستوى
النشاط مثل الاجور والمرتبات الادارية ، والايجار ، والتأمين ضد الحريق والسرقة
او المطبوعات والادوات الكتابية ، واتعاب واشتراكات الهيئات الخارجية ، وغيرها
من البنود الثابتة التي تدفعها الشركة مقابل الحصول على خدمات معينة .

ومن مجموع هذه العناصر تتكون تكلفة المنتج - ويلاحظ في هذا الخصوص اننا
قد استبعدنا الاعباء التي تتحملها الوحدة نتيجة سياسات اجتماعية او اقتصادية
او سياسية .

فاذا اضيفت الاعباء (السابق بيانها تفصيلا في الجزء الاول من الدراسة)
نحصل على التكلفة الاجمالية التي تتحملها الشركة لانتاج وتسويق منتجاتها .

تحليل تكاليف المنتجات كأداة للتسعير

في ضوء ما تقدم نرى ان نعد قوائم تكاليف المنتجات بحيث تظهر بنود التكاليف التفصيلية بحسب مجموعاتها (البنود المتغيرة ، والبنود شبه المتغيرة ، والبنود الثابتة - والاعباء التي لا تتحكم فيها الشركة) ويستلزم مثل هذا المستوى من التحليل والتبويب دراسة طبيعية كل عنصر من عناصر التكاليف من حيث تغيير الكمية المستخدمة منه طبقا للتغير في حجم الانتاج ومن حيث السعر ومدى تمثييه مع المستويات العالمية البديلة ، بحيث لا يتحمل المنتج او مركز التكلفة من هذه البنود الا بالكميات اللازمة للانتاج وبالسعار العالمية حتى يمكن مقارنة تكاليف المنتجات المحلية بتكاليف المنتجات المماثلة الخارجية .

ويجب مراعاة تخصيص مجموعة من المراكز للاعباء القومية بقروق اسعار الخامات والمستلزمات عن الاسعار العالمية ، واجبر العمالة الزائدة والعاطلة نتيجة اسباب خارجه عن ارادة الشركة ، وكذلك تحمل بالرسوم والاعباء الاخرى السابق بيانها تفصيلا .

وبذلك يمكن تصوير قائمة

تكاليف المنتج كالاتي

اولا : عناصر يتحكم استردادها ضمن اسعار البيع عموما
واسعار التصدير على وجه الخصوص وتشمل :

- البنود المتغيرة

- الجزء المتغير من البنود شبه المتغيرة

ثانيا : عناصر يمكن التنازل عنها جزئيا وتشمل :

- الجزء الثابت من البنود شبه المتغيرة
- البنود الثابتة

ثالثا : اعباء قومية :

- فروق الخامات
- فروق المستلزمات الاخرى
- فروق العمالة
- فروق الطاقات العاطلة
- الرسوم بانواعها
- اعباء اخرى

وفي ضوء تحليل التكاليف السابق نورد فيما يلي استخداماته عند رسم السياسات
السعرية :

- ١ - ضرورة تغطية اسعار البيع لبنود التكاليف المتغيرة ، للحفاظ على الموارد القومية ،
خصوصا في حالة التصدير ، ان يعنى عدم تغطية اسعار التصدير للتكاليف
المتغيرة ضررا واستنزافا للاقتصاد القومى .
- ٢ - اظهار المركز الحقيقى لدعم المنتجات ، بمقارنة ما تتحمله الوحدة من اعباء
وما تحصل عليه من اعانات ، بالاضافة الى استخدامه في رسم سياسات للدعم
على اسس علمية سليمة .
- ٣ - بتحديد التكاليف الحقيقية والاعباء يمكن رسم السياسات السعرية للمنتجات المحلية
التي يجب تبويبها الى المجموعات الآتية :

أ - مستلزمات انتاج :

ويراعى عند تحديد اسعارها ان تغطى التكاليف الحقيقية مع اضافة نسبة ربح مناسبة ، وذلك يؤخذ فى الاعتبار الآثار المباشرة لتسعيرها ، كما يجب الا تقفل الآثار الغير مباشرة ، اذ ان اى تغيير فى اسعار المستلزمات يؤثر بالضرورة فى تكاليف واسعار منتجات القطاعات المستخدمه لها ، وبالتالي فى فائض اعمالها .

ب - منتجات ضرورية :

يراعى عند تحديد اسعار المنتجات الضرورية ان تكون التكاليف المتغيره الحد الأدنى لاسعارها بحيث يمكن توفيرها للغالبية العظمى من افراد المجتمع .

ج - منتجات عادية :

ويراعى عند تحديد اسعار المنتجات العادية ان تعطى التكاليف الحقيقية بعد اضافة نسبة ربح مناسبة واذا ما بيعت المنتجات العادية باسعار معقولة فان انتاجها بكميات كبيره يعمل على استيعاب جزء من الاعباء القومية وجزء من التكاليف الثابتة المرتبطة بالطاقة الغير مستغلة بالاضافة الى تحقيق فائض يمكن استخدامه فى تغطية جزء من العجز الناتج من بيع المنتجات الضرورية ومنتجات التصدير .

د - منتجات كمالية :

ويراعى عند تحديد اسعار المنتجات الكمالية ان يغطى التكاليف الاجمالية بعد اضافة نسبة ربح كبيره تمكن من استيعاب باقى الاعباء القومية والتكاليف الثابتة غير المستوعبة وتحقيق فائض معقول لنتائج الاعمال .

تحليل التكاليف

بغرض تحديد فائض نتائج الأعمال

تحديد فائض نتائج الأعمال في الوحدة الاقتصادية :

بعد تحليل تكاليف التشغيل إلى عناصرها المختلفة ، وتجنب على حدة مجموعة الأعباء التي لا تتحكم فيها الوحدة الاقتصادية ، وتوازن تكاليف النشاط الجاري - بدون الأعباء - بإيرادات النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية بغرض تحديد الفائض الحقيقي لنتائج أعمالها الذي يتخذ كأساس في تقييم أدائها . يخصم الأعباء (السابق تجنيبها) من الفائض الحقيقي لنتائج الأعمال ينتج الفائض النهائي السدي يظهره حساب العمليات الجارية حالياً .

لذلك فإن الأمر يقتضى إعادة ترتيب البيانات التي يظهرها حساب العمليات الجارية بحيث تحدد في أولى خطواته فائض أو عجز النشاط الجاري بدون احتساب الأعباء الخارجة عن إرادة الوحدة الاقتصادية كأحد عناصر التكاليف وذلك بعكس مستوى كفاءتها في التشغيل والتسويق ، ثم يحدد في الخطوة الثانية الفائض أو العجز الذي يحتسب بعد أن يؤخذ في الاعتبار كافة الأعباء المفروضة .

ويتخذ فائض أو عجز النشاط الجاري المحتسب في الخطوة الأولى مؤشراً لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية ، بينما يتخذ الفائض أو العجز النهائي المحتسب في الخطوة الثانية أساساً لاحتساب التوزيعات .

تحديد فائض نتائج الأعمال على مستوى المؤسسة النوعية :

يتحدد فائض نتائج أعمال المؤسسة النوعية على ثلاثة مراحل :

- ١ - المرحلة الأولى : تظهر فائض نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية التابعة لها بدون احتساب الأعباء الخارجة عن إرادة تلك الوحدات .

٢ - المرحلة الثانية : تظهر فائض نتائج اعمال الوحدات الاقتصادية الناتج فى المرحلة الاولى بعد استبعاد مصروفات المؤسسة (فنية - ادارية) وبدون اى اعباء مفروضة على المؤسسة ، على ان يؤخذ فى الاعتبار ايرادات النشاط الجارى للمؤسسة النوعية ذاتها .

٣ - المرحلة الثالثة : تظهر فائض نتائج الاعمال للمؤسسة والوحدات التابعة لها بعد اخذ الابعاء التى تحملها الوحدات الاقتصادية والمؤسسة النوعية فى الاعتبار .

تحديد فائض نتائج الاعمال على مستوى الوزارة :

ويتحدد فائض نتائج اعمال الوزارة على خطوات ثلاثة :

١ - يجمع صافى نتائج اعمال المؤسسات النوعية المحتسب فى الخطوة الثانية (عند تحديد فائض نتائج الاعمال على مستوى المؤسسة النوعية) والسبذى يتمثل فى فائض نتائج اعمال الوحدات الاقتصادية (بدون احتساب الابعاء) مع احتساب ايرادات النشاط الجارى للمؤسسة النوعية واستبعاد مصروفاتها الفنية والادارية .

٢ - يستبعد من الناتج مصروفات الوزارة للحصول على صافى نتائج اعمال الوزارة قبل احتساب الابعاء المفروضة على الوحدات الاقتصادية والمؤسسات النوعية والوزارة ويتخذ صافى نتائج اعمال الوزارة كأساس فى تقييم آداؤها .

٣ - تستبعد بعد ذلك الابعاء المفروضة على الوحدات الاقتصادية وعلى المؤسسات النوعية وعلى الوزارة لتحديد الفائض النهائى لكل وزاره .

محاسبة المسئوليات والرقابة على التكاليف

من المتعارف عليه ان هناك غرضين تسعى لتحقيقهما انظمة محاسبة التكاليف وهما :

١ - تحديد تكاليف الانتاج .

٢ الرقابة على تكاليف الانتاج .

ومن الواضح ان تحديد تكاليف الانتاج هو الغرض الرئيسى لاي نظام لمحاسبة التكاليف حتى

يتمكن المشروع من تحديد نتائج اعماله عن فترة معينة .

وان كانت انظمة محاسبة التكاليف قد نجحت في تحقيق هذا الغرض الا ان كثير منها لم يمكن اعضاء الادارة المسئولين من تحقيق غرض الرقابة على التكاليف وتحديد المسئولية عن الانفاق على اكل وجه . ومن هنا نشأت الحاجة الى تطوير انظمة التكاليف بحيث تفي بالاغراض التى تسعى المشروعات لتحقيقها وقد عملت محاسبة المسئوليات على تحقيق ذلك .

وتتضمن عملية الرقابة على التكاليف ثلاث خطوات رئيسية هى :

١ - وضع المعايير او الخطط وهى تتضمن تحديد العلاقة بين الجهد المبذول والنتائج المحققة التى تعتبر اداء مرضيا .

٢ - تقييم الاداء وتهتم هذه الخطوة بتحديد ما اذا كانت الاعمال قد انجزت طبقا للمعايير والخطط الموضوعة وعلى ذلك تعد هذه الخطوة الوسيلة التى بواسطتها تقف الادارة على درجة انجاز المعايير او الخطط .

٣ - معالجة الانحرافات وتتضمن هذه الخطوة معرفة اسباب الانحرافات واتخاذ الاجراءات المصححة فى الوقت المناسب لكى يتم حل المشاكل والصعاب التى تتعارض مع التنفيذ السليم للبرنامج الموضوع . وتقوم محاسبة المسئوليات على اساس ربط النظام المحاسبى بالتنظيم الادارى القائم ، وتحديد السلطات والمسئوليات عن الانفاق لجميع اعضاء الادارة ويتحقق ذلك عندما تحدد مراكز المسئولية بطريقة يمكن بواسطتها جمع عناصر التكاليف التى تعد مسئولة عنها بحيث تمكن التقارير المرفوعة من تقييم الاداء ومن اتخاذ الاجراءات المصححة اللازمة .

وترتكز محاسبة المسئوليات على عدة مبادئ أهمها :

١- عمل تحديد واضح للسلطات والمسئوليات :

وهذا يتطلب وضع خريطة تنظيمية للمنشأة تبين مراكز المسئولية القائمة بتنفيذ أوجه النشاط المختلفة أو تعديل الخريطة التنظيمية القائمة بما يتماشى مع الواقع . وعلى ذلك يقسم المشروع الى وحدات ادارية صغيرة تسمى مراكز المسئولية وتكون كل وحدة مسئولة شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على اساس سليم . ويراعى على قدر الامكان ان تمثل هذه المراكز اقساماً طبيعية للمنشأة حتى يمكن تحديد تكاليف عملية او مرحلة معينة وحتى يمكن تحميل هذه التكاليف في النهاية على المنتج النهائي .

ويستعان لانجاز هذه الخطوة بدراسة التخطيط الفنى - الذى يبين العمليات والمراحل الصناعية - والخريطة التنظيمية التى توضح خطوط السلطة والمسئولية وتقسم مراكز المسئولية الى مراكز انتاجية ومراكز خدمات . ويجرى فى كل مركز من مراكز الانتاج نوع معين من العمليات على المنتجات . اما مراكز الخدمات فهى عبارة عن وظائف متخصصة تمارس اوجه نشاط معينة - صيانة ، قوى محركة ، . . . الخ - تعمل على مساعدة المراكز الانتاجية على القيام بمهامها .

٢- وجود وسيلة لاجراء المقارنات بغرض تقييم اداء مراكز المسئولية :

وتتضمن مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة - او الفترات - السابقة ان الاداء السابق يعتبر مقياساً للحكم على النتائج الحالية - وان كان لهذه المقارنة بعض الفائدة فى التعرف على الاتجاهات ، الا انها تعتبر غير كافية لغراض الرقابة نتيجة لعدة اسباب أهمها :

- أ - اختلاف التبويب المحاسبى فى الفترة الحالية عنه فى الفترات السابقة وهذا له اثره الواضح على النتائج النهائية التى لا تعدو ان تكون ملخصاً للعمليات التى تنجز خلال الفترة .
- ب - اختلاف اداء الفترة - او الفترات السابقة عن اداء الفترة الحالية فى حالة ما تكون نتائج الفترة السابقة مشتملة على اسراف او ضياع فان من الواجب فصله واستبعاده قبل عمل المقارنة
- ج - وجود بعض الاخطاء المتكررة من فترة لآخرى . . . وبالتالى لا يظهر هناك اختلافاً واضحاً عند مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج الفترة السابقة . . . وهذا يؤدى بدوره الى صعوبة التعرف على هذه الاخطاء ومعرفة اسبابها والعمل على تلافيها .

د - التأخر في اعداد البيانات والانتظار حتى انتهاء الفترة دون مراقبة ومتابعة التنفيذ بما لا يسمح باكتشاف الاخطاء او الاسراف في حينها ومعالجتها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل . وهكذا يتبين لنا ان مقارنة نتائج الفترة الحالية بنتائج فترة - او فترات سابقة تعتبر اقل فاعلية من مقارنة نتائج الفترة الحالية بما كان مقررا ان تكون عليه تلك النتائج في بداية الفترة - وعلى ذلك فان من الضروري ان يكون قد روعي في اعداد الوسيلة التي تتخذ في تقييم ادائها مراكز المسؤولية في فترة معينة الظروف والاحوال والاعتبارات الخاصة بهذه الفترة حتى يمكن اعتبارها وسيلة مقارنة منطقية وفعالة . وعلى ذلك فمن الضروري وضع ميزانية تقديرية لكل مركز مسئولية في بداية كل فترة ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد بالميزانية التقديرية بغرض تقييم ادائها المسؤولين عن مراكز المسؤولية .

٢ - فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن العناصر التي لا يمكن التحكم فيها

وتشتمل التكاليف التي يمكن التحكم فيها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة احد الاشخاص المسؤولين - او مجموعة منهم - في مستوى اداري معين خلال فترة قصيرة من الزمن . وليس من الضروري ان تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ولكن المقصود هو ان يكون للشخص المسئول تأثيرا كبيرا وواضحا على مقدار التكاليف . والى جانب ذلك فليس من الضروري ان يكون الشخص المسئول قادرا على رقابة كل جوانب عنصر التكلفة حتى يمكن تبويب هذا العنصر كتكلفة يمكن التحكم فيها . فمثلا المشرف على احد المراكز الانتاجية ليس لديه اى رقابة على معدلات اجور الاشخاص القائمين بانجاز عمليات معينة ولكن رقابته محدودة في اطار مقدار الوقت (عدد الساعات) المستنفذ في القيام بهذه العمليات وفي اختيار العمال اللازمين لتنفيذها وينقسم المحاسبون في الرأي بخصوص اظهار التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها في تقارير مراكز المسؤولية . فالبعض يرى ان التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها تتساوى في الاهمية مع التكاليف التي يمكن التحكم فيها . . .

وعلى ذلك يجب ان يكون لدى الشخص المسئول د راية كاملة بجميع التكاليف الخاصة بمركز مسئوليته . اما الذين يعارضون احتواء تقارير مراكز المسؤولية على التكاليف التى لا يمكن التحكم فيها ، فانهم يرون ان اعضاء الادارة الذين ليس عليهم مسئولية رقابة هذه التكاليف يجب الا يكونوا مسئولين عنها .

ومن الوجهة النظرية البهتة فانه من الواجب ان يكون الشخص المسئول عن مركز المسؤولية مسئولاً فقط عن التكاليف التى يمكنه رقابتها بالفعل ومع ذلك فانه عندما تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التى لا يمكن التحكم فيها فانه يجب التمييز او الفصل بين العناصر . اما الواقع العملى فيقتضى ان تكون التكاليف المحملة لمركز المسؤولية مناسبة للغرض بمعنى ان التكاليف المحملة لمركز ما لغرض حساب تكلفة المنتج تختلف عن التكاليف المستخدمة لغرض احكام الرقابة . فلتحقيق الغرض الاول نجد ان من المناسب تحميل مركز المسؤولية بالتكاليف التى لا يمكن التحكم فيها بالاضافة الى التكاليف التى يمكن التحكم فيها . اما بالنسبة لتحقيق الرقابة على التكاليف فان التكاليف التى لا يمكن التحكم فيها يجب عدم تحميلها للشخص المسئول عن مركز المسؤولية طالما انه لا يمكنه ان يؤثر فى مقدارها .

٤ - اختلاف اساليب الرقابة المستخدمة باختلاف المستويات الادارية

- ان اى نظام رقابى فعال يتطلب توافر الاعتبارات الاتية :
- أ - يجب ان تعكس اساليب الرقابة طبيعة واحتياجات المشروع . . .
 - فعلى سبيل المثال فان نظام الرقابة الملائم لمدير ادارة الانتاج سوف يختلف بكل تأكيد فى حجمه وطبيعته عن الذى يحتاجه رئيس العمال المسئول عن احد مراكز الانتاج .
 - ب - يجب ان تبين اساليب الرقابة الانحرافات على وجه السرعة حيث انه يجب ان تصل البيانات الى الشخص المسئول باسرع ما يمكن حتى يمكنه اتخاذ الاجراء اللازم فى الوقت المناسب .
 - ج - يجب ان تؤكد اساليب الرقابة اتخاذ الاجراء المصحح اللازم .

- د - يجب ان تكون اساليب الرقابة مرنة . . بمعنى ان تبقى هذه الاساليب صالحة للعمل في حالة تعدل او تغيير الخطط نتيجة لتغيير الظروف او الاحوال .
- هـ - يجب ان تكون اساليب الرقابة اقتصادية . . بمعنى ان اى اداة رقابية يجب ان تسبرر تكلفتها .
- و - يجب ان تعكس اساليب الرقابة طابع التنظيم . . حيث ان العمليات يتم مراقبتها بواسطة الاشخاص .
- ز - يجب ان تكون اساليب الرقابة مفهومة للمديرين الذين يستخدمونها
- فعلى مستوى العمال فان الملاحظة العينية والتصرف المباشر يعتبر كل منهما اسلوبا هاما للغاية حيث انه يوقف او يمنع الضياع قبل ان يبدأ او بمجرد ان يكتشف . وعند مستوى المشرفين على العمال فان الملاحظة العينية تعتبر وسيلة فنية هامة ولكنها يجب ان تطبق على اساس العينات حيث ان رئيس العمال يقوم بالاشراف على عدد كبير من العمال . . وعلى ذلك فهو يراقب الاداء عن طريق تقارير للاداء اليومية واسبوعية في صورة كمية تعمل على تعويض الملاحظة المحدودة .
- وعند مستوى رؤساء الاقسام الانتاجية نجد ان رئيس القسم لا يكون عادة في مركز يؤهله لاستخدام الملاحظة العينية اذ انه يشرف على عدد كبير من العمال لذلك فهو يعتمد على تقارير الاداء منتظمة معبرة في صورة كمية ومالية . ولا تعد وان تكون هذه التقارير مجرد ملخصات لتقارير رؤساء العمال وان كانت تعد لتغطي فترات من الزمن اطول من الفترات التي تغطيها تقارير المرؤوسين .
- وفي اعلى المستويات الادارية نجد ان مدير المصنع لا يختص فقط باداء المصنع اليومي ولكنه يعد ايضا مسئولا عن التنسيق بين الانشطة المختلفة ورسم السياسات الانتاجية والاشراف على وضع البرامج اللازمة لتنفيذها .
- وهو كثيرا ما يعتمد على التقارير الملخصة المعبرة في كمية ومالية بالاضافة الى الرسوم البيانية التي تعبر عن التغيرات في اوجه النشاط الانتاجية .

٥ - اختلاف تقارير الاداء المرفوعة باختلاف المستويات الادارية

وبطبيعة الحال تختلف تقارير الاداء من حيث محتوياتها ونودها ودرجة شمولها او تفصيلها باختلاف المستوى الادارى الذى سيقدم له التقرير . وهنا تبرز عدة مبادئ يجب مراعاتها عند اعداد وتقديم تقارير الاداء وهى :

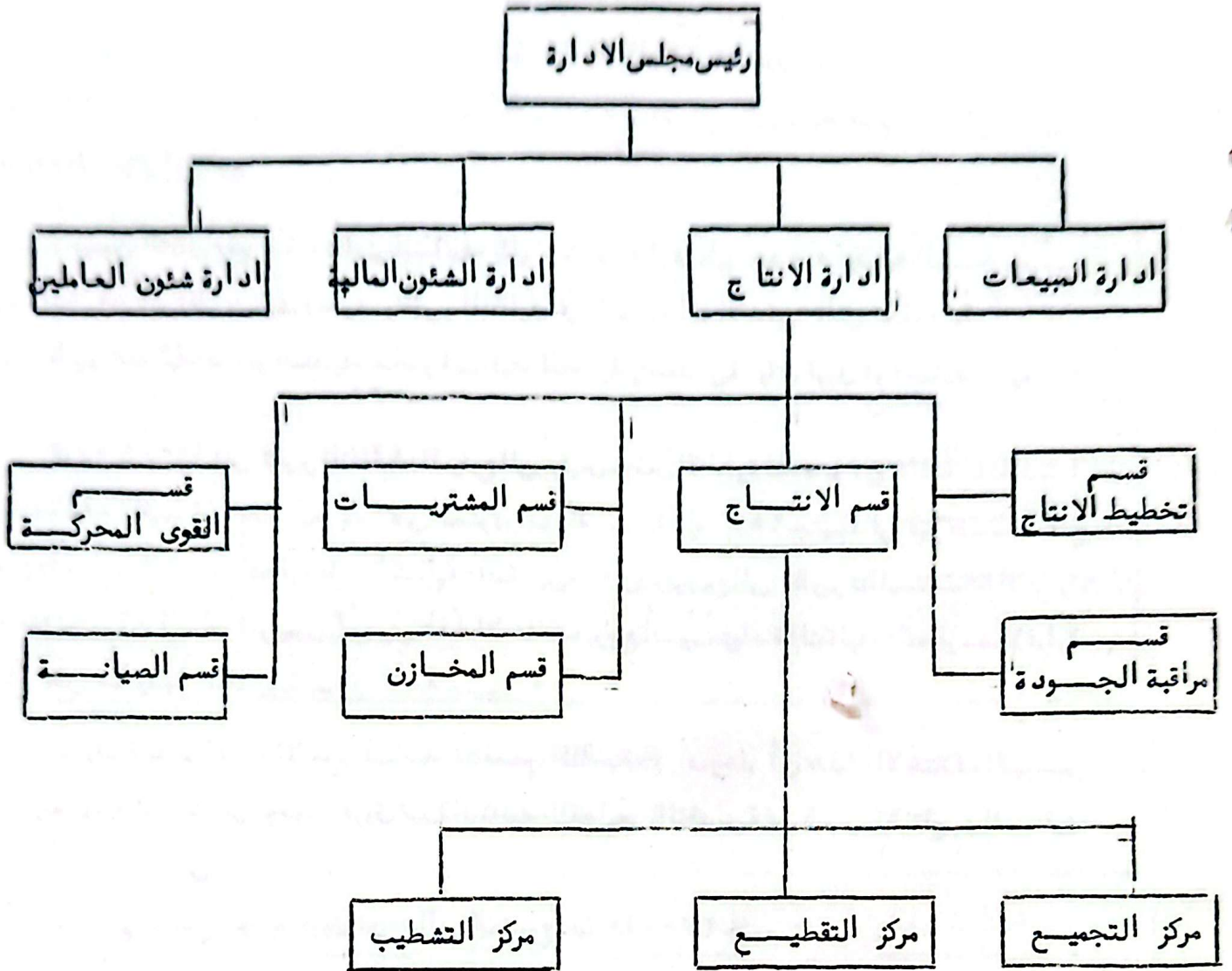
- أ - يجب ان تعد البيانات المحاسبية بطريقة ما بحيث تفى بالاحتياجات الخاصة بكل عضو من من اعضاء الادارة وما يلزمه من بيانات لممارسة مهام وظيفته .
- ب - ان طول الفترة الزمنية التى تعطىها تقارير الاداء تختلف طبقا لمستوى مسئولية الشخص الذى يقدم اليه التقرير . وعلى ذلك فان الاشخاص المشرفين على التنفيذ سوف يحتاجون الى بيانات محاسبية تغطى فترات قصيرة من الزمن ولكن عندما نصل الى مستويات ادارية اعلى فان التقارير تغطى فترات اطول .
- ج - ان الاهتمام بتقارير الاداء يتحول من قياس او مقارنة العناصر الفردية تحت رقابة الاشخاص المشرفين على التنفيذ الى قياس ملخصات بنتائج الاقسام وتحليل للاتجاهات التى تساعد المستويات العليا فى رسم السياسات ووضع البرامج للفترات المقبلة .

٦ - اتباع مبدأ الادارة بالاستثناء فى عرض نتائج مراكز المسئولية

وتطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء يقتضى ان يرفع فقط للمستوى الادارى المعين تلك العمليات غير العادية التى تتطلب اتخاذ بعض الاجراءات من الاشخاص المسئولين . . وهذا يعنى ان العمليات غير المرفوعة تنساب طبقا للخطة او البرنامج او المعايير الموضوعية وانه ليس من الضرورى ان تتابع الادارة كل التفاصيل .

وتتلخص مزايا اتباع مبدأ الادارة بالاستثناء فى عرض نتائج مراكز المسئولية فى النقاط الاتية :

- أ - تحول الاهتمام من قياس او مراقبة العناصر تحت رقابة الاشخاص المشرفين على التنفيذ الى تعرف الاستثناءات واعداد ملخصات بنتائج مراكز المسؤولية وتحليل للاتجاهات التي تساعد المستويات العليا على رسم السياسات ووضع البرامج للفترات المقبلة .
 - ب - الحد من التكرار في اتخاذ القرارات باعتبار ان مبدأ الادارة بالاستثناء يوفر عدداً من القرارات الثانوية مقدماً ، ويعمل على تخصيص وتركيز انتباه كل مستوى اداري معين على مهام محدودة .
 - ج - توفير وسيلة للحكم على نتائج الفترة الحالية . . ويتم ذلك بمقارنة نتائج الفترة الحالية بما كان مقرراً ان تكون عليه تلك النتائج في بداية الفترة .
 - د - مراقبة ومتابعة التنفيذ بما يسمح باكتشاف الانحرافات في حينها والعمل على معالجتها ومحاسبة المسؤولين عنها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل .
- ولكى نوضح كيفية ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم ، واستخدام مبدأ الادارة بالاستثناء في الرقابة على التكاليف ، نحترض انه قد قدمت الينا الخريطة التنظيمية الموضحة بالشكل رقم (١) لاحدى الشركات الصناعية .



شكل رقم (١)

وبلاحظ ان هذا الهيكل التنظيمي يتضمن اربعة مستويات ادارية وهي

- ١- رئيس مجلس الادارة
- ٢- مدير ادارة
- ٣- رئيس قسم
- ٤- مشرف على مركز الانتاج (او الخدمات)

وعلى ذلك فان خط السلطة يربط بين المستويات الادارية • فعلى سبيل المثال نجد ان خط السلطة ينساب من رئيس مجلس الادارة الى مدير ادارة - الانتاج الى رئيس قسم الانتاج الى المشرف على مركز التجميع •

ويبين الشكل رقم (٢) تقارير التكاليف لكل مستوى ادارى على حده ، وكيفيه الربط بين تقرير التكاليف عند اقل مستوى ادارى وتقارير التكاليف فى المستويات الادارية التى تعلوها •
وتبين تقارير التكاليف عناصر التكاليف الفعلية والتقديرية وى فروق او اختلافات بينها •

فاذا ما نظرنا الى تقرير التكاليف المرفوع الى رئيس مجلس الادارة لوجدنا ان هناك اختلافاً بين التكاليف الفعلية والتقديرية - على مستوى الشركة - قدره ٩٥٠ جنيهاً فى غير صالح المشروع اذ أن التكاليف الفعلية فاقت التكاليف التقديرية • وبالرجوع الى تقارير تكاليف الادارات المختلفة نجد ان السبب الرئيس لوجود هذا الاختلاف يرجع الى زيادة التكاليف الفعلية لادارة الانتاج على تكاليفها التقديرية بمبلغ ٨٥٠ جنيهاً •

وبدراسة مدير ادارة الانتاج لتكاليف الاقسام التابعة له ، وجد أن هذا الاختلاف الكبير فى ادارته يرجع اساسا الى وجود فروق بين التكاليف الفعلية والتقديرية فى قسمى الانتاج والقوى المحركة وبيانها كما يلى :

- أ - فى قسم الانتاج توجد فروق فى صالح المشروع قدرها ٣٢٠ جنيه •
 - ب - فى قسم القوى المحركة توجد فروق فى غير صالح المشروع قدرها ٢٥٠ جنيه •
- واذا تتبعنا الاسباب التى أدت الى وجود هذا الاختلاف بين التكاليف الفعلية والتقديرية لقسم الانتاج - بالرجوع الى تقارير تكاليف مراكز الانتاج لوجدنا ان العامل الرئيسى يرجع الى زيادة التكاليف الفعلية على التكاليف التقديرية

تقرير التكاليف
عن شهر يناير ١٩٦٧

مركز التقطيع	تقديري	فعلي	فروق
مواد مباشرة	١٠٠٠	١١٠٠	(١٠٠)
عمل مباشر	٢٠٠٠	٢٢٥٠	(٢٥٠)
اشرفاف	٤٠٠	٤٠٠	-
وقت اضافي	٢٠٠	١٩٠	١٠
مواد مبددة للتشغيل	١٠٠	٩٠	١٠
استهلاك عمود	١٠٠	١٠٠	-
اخرى	٢٠٠	١٧٠	٣٠
	<u>٤٠٠٠</u>	<u>٤٣٠٠</u>	<u>(٣٠٠)</u>

تقرير التكاليف

عن شهر يناير ١٩٦٧

قسم الانتاج	تقديري	فعلي	فروق
مركز التقطيع	٤٠٠٠	٤٣٠٠	(٣٠٠)
مركز التجميع	٣٥٠٠	٣٤٥٠	٥٠
مركز التشطيب	٢٨٠٠	٢٩٢٠	(١٢٠)
	<u>١٠٣٠٠</u>	<u>١٠٦٧٠</u>	<u>(٣٧٠)</u>

تقرير التكاليف
عن شهر يناير ١٩٦٧

ادارة الانتاج	تقديرى	فعلى	فروق
قسم الانتاج	١٠٣٠٠	١٠٦٧٠	(٣٧٠)
قسم تخطيط الانتاج	٨٠٠	٨٥٠	(٥٠)
قسم مراقبة الجودة	١٠٠٠	١١٠٠	(١٠٠)
قسم المشتريات	٧٠٠	٦٨٠	٢٠
قسم المخازن	٧٠٠	٧٠٠	-
قسم الميانة	٢٠٠٠	٢١٠٠	(١٠٠)
قسم القوى المحركة	٥٠٠٠	٤٢٥٠	(٢٥٠)
	<u>١٩٥٠٠</u>	<u>٢٠٣٥٠</u>	<u>(٨٥٠)</u>

تقرير التكاليف

عن شهر يناير ١٩٦٧

رئيس مجلس الادارة	تقديرى	فعلى	فروق
ادارة الانتاج	١٩٥٠٠	٢٠٣٥٠	(٨٥٠)
ادارة المبيعات	١١٠٠٠	١١٢٠٠	(٢٠٠)
ادارة الشؤون المالية	٤٠٠٠	٣٩٠٠	١٠٠
ادارة شؤون العاملين	٢٠٠٠	٢٠٠٠	-
	<u>٣٦٥٠٠</u>	<u>٣٧٤٥٠</u>	<u>(٩٥٠)</u>

(شكل رقم " ٢ ")

التقديرية لمرز التقطيع بمبلغ ٣٠٠ جنيه . ودراسة تقرير تكاليف مركز التدفيع نجد أن السبب الرئيس الذى ادى الى وجود هذا الاختلاف هو زيادة تكلفة العمل المباشر الفعلية على التكلفة التقديرية بمبلغ ٢٥٠ جنيه . وبالتحرى عن اسباب هذه الزيادة تبين انها ترجع الى تشغيل بعض العمال المؤقتين لمواجهة الزيادة فى الانتاج التى لم تكون متوقعة فى بداية الفترة .

وهذا التحليل السابق عرضه يعتبر تطبيقاً لمبدأ الادارة بالاستثناء فى عرض بيانات التكاليف فى مختلف المستويات الادارية . ويبدو واضحاً اهتمام الادارة العليا بالعناصر غير العادية او الاستثنائية اما العناصر الروتينية او العادية - التى لم تتعد الخطه او المعايير الموضوعة - فهى ليست بحاجة الى أن تعرض عليها . والى جانب ذلك فان مبدأ الادارة بالاستثناء يستوجب ان يتسلم المدير المسئول تقارير ملخصة ومقارنة - أعدت على وتيرة واحدة من فتره الى أخرى - تبين الاختلافات (الاستثناءات) عن نتائج الفترة - او الفترات السابقة او المعايير او الخطة الموضوعة .

وهكذا يتضح لنا اهمية استخدام الاسلوب العلمى فى الرقابة على التكاليف عن طريق وضع نظام محاسبة المسئوليات الذى يقوم على اساس ربط النظام المحاسبى بالتنظيم الادارى القائم وتحديد السلطات والمسئوليات عن الاتفاق لجميع اعضاء الاداره والذى يستوجب استخدام اساليب فيه تختلف باختلاف مستويات المسئوليات وبذلك نجد ان نتيجة اعمال المشروع تكون دائماً انعكاساً لكفاية الادارة بمختلف مستوياتها فى انجاز الاعمال الموكولة اليها .

التصوية لمرور التصديق على ٢٠٠٠ جنيه " ويصدر بالتصديق التالية: موثر التصديق نجد أن السيد الرئيس الذي أدى إلى وجود هذا الاختلاف هو زيادة تكلفة العمل باليد العاملة على التكلفة التصوية على ٢٠٠٠ جنيه " وبالتصديق عن إيمان بهذه الزيادة فإنها تسبب توجع إلى تشغيل بعض العمال المؤقتين المؤقتة للتكلفة التي الترخيص التي لم تكن مخصصة في بداية الفترة .

وهذا الترخيص السابق عنه يعتبر عطفية للمبدأ الأمارة بالاستاء في عوريات التكلفة في مختلف المحتويات الادارية " ويصدر بالنظام المتكامل الامارة العليا بالعناصر غير العادية أو الاستائية لا العناصر الرقمية أو العادية - التي لم تتعد الخطأ العادية في الموزونة - في استبعادها إلى أن تكون عطفية " والتي جانب ذلك من ميسر الامارة بالاستاء يتوجب أن يتكامل الميزان المتكامل تأخير لمخطة ومقارنة - أخصائى شجرة واحدة من فترة إلى أخرى - تبين الاختلافات (الامارات) عن تكاليف التكلفة - أو التفرات المالية أو المظهير أو لفظة الموزونة .

وهكذا يتضح لنا أهمية استخدام الأسلوب السابق في الرقابة على التكلفة عن طريق وضع نظم مناسبة للعمليات التي يتم على أساس ربط النظم المظهير بالتكامل الامارة المتكامل وتحديد السلطات والمسؤوليات عن الاتفاق المجمع لهذا الامارة والذي يتوجب استخدام أساليب فيه تختلف باختلاف محتويات العمليات وينبغي تحديد أن نتيجة أعمال المشروع تكون ما إذا تمكنا كلفة الامارة بمختلف محتوياتها في إنجاز الأعمال المؤقتة إليها .