نظام التكاليف -المفهوم والاهداف  
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
تُركز الوحدة الدراسية على أربعة مواضيع رئيسية تتمثل في الآتي:  
1- مفهوم نظام التكاليف:  
ويقصد به مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى.  
  
2- أهداف نظام التكاليف:  
تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي:  
‌أ) تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو للنشاط.  
‌ب) الرقابة على التكاليف  
‌ج) توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.  
‌د) المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.  
  
3- مجالات استخدام نظام التكاليف:  
لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي:  
‌أ) تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصراً على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.  
‌ب) أملت المنافسة الشديدة بين الشركات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواءً الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.  
‌ج) أدت ضخامة وكبر المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.  
‌د) إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصراً في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.  
  
4- علاقة نظام التكاليف بنظام المحاسبة المالية:  
تتصف المحاسبة المالية بأن بياناتها تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلاً بعد حدوثها، وإن المحاسبة المالية تُركز على الإجماليات دون الاهتمام بتفصيلات الأحداث المالية.  
أما نظام محاسبة التكاليف فبياناته تاريخية بما حدث فعلاً، وكذلك بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل. كما أن نظام محاسبة التكاليف يقدم بيانات تحليلية أي تفصيلية وليست إجمالية. أي أن محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجود في نظام المحاسبة المالية.  
وعلى الرغم من استقلال نظام محاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية إلا أن هناك ارتباط وثيق بينهما تتضح مظاهره في الآتي:  
‌أ) مطابقة بيانات ونتائج كلا النظامين، فطالما أن النظامان يخدمان نشاطاً واحداً فإن تفصيلات محاسبة التكاليف لابد وأن تتفق مع اجماليات المحاسبة المالية.  
‌ب) هناك تداول بين النظامين للبيانات، فمحاسبة التكاليف تستفيد من البيانات التي يستخدمها نظام المحاسبة المالية. وفي الوقت ذاته هناك بيانات أخرى تنساب من نظام التكاليف إلى نظام المحاسبة المالية.  
‌ج) هناك تعاون بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي.   
  
مقومات نظام التكاليف والعوامل المؤثرة في تصميمة  
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
تُركز الوحدة الدراسية على موضوعين رئيسيين يتمثلان في الآتي:  
1- العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف:  
هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:  
(1) تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها، فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقاً لمواصفات كل عميل، أي أن وحدات المنتجات غير متجانسة، ولا شك أن الأسلوب والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.  
(2) الهيكل التنظيمي، فكل منشأة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.  
  
(3) الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف، إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام وقد سبق التعرف على أهداف نظام التكاليف.  
  
(4) الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف، فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.  
  
(5) أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.  
  
(6) نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.   
2- مقومات نظام التكاليف:  
يقوم نظام التكاليف على عدد من المقومات تتمثل في الآتي:  
(1) دليل عناصر التكاليف: وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاولة النشاط حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:  
‌أ) المواد، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواءً الرئيسية أو الفرعية.  
‌ب) الأجور، سواءً في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية.  
‌ج) الخدمات، وهي التسهيلات الضرورية لمزاولة العمل مثل السكن ويقابله الإيجار، وخدمة النقل ويقابلها مصروفات النقل.  
وعند إعداد دليل عناصر التكاليف يسترشد المحاسب بعدد من العوامل منها:  
- الأهمية النسبية للعنصر.  
- تكرار حاجة الإدارة إلى المعلومات.  
- سهولة حصر العنصر.  
  
(2) دليل مراكز التكاليف: يقسم نشاط الشركة أو المنشأة إلى مراكز تكلفة، ويعبر مركز التكلفة عن دائرة أداء نشاط متجانس.ويمكن تقسيم مراكز التكاليف إلى:  
‌أ) مراكز الإنتاج: وتعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المنشأة.  
‌ب) مراكز الخدمات الإنتاجية: مثل مركز الصيانة للآلات والمعدات.  
‌ج) مراكز الخدمات التسويقية: وهي التي تعمل على ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك.  
‌د) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.  
هـ) مراكز العمليات الرأسمالية.  
  
(3) دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط. وتعبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط.  
  
(4) الدورة المستندية: والمستندات تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها، ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المنشأة، وبالتخطيط الفني للمصنع والعمليات الإنتاجية والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام سواءً كان يدوي أو نظام آلي.  
وعند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي:  
‌أ) الغرض من إعداد المستند.  
‌ب) الجهات الفنية التي يعنيها المستند.  
‌ج) البساطة.  
‌د) الاقتصاد فـي النفقات.  
  
(5) المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكيف ونظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج أم علاقة انفصال.  
تُركز الوحدة الدراسية على ثلاثة موضوعات رئيسية تتمثل في الآتي:  
1- الدورة المستندية للمستلزمات السلعية الواردة:  
عادة الدورة المستندية والإجراءات المتبعة في شراء المستلزمات السلعية لها قواعد عامة وإن كانت تختلف من منشأة إلى أخرى حسب ظروف كل منها يوضحها الشكل التالي:  
  
) طلب شراء المستلزمات:  
إدارة المخازن هي عادة الجهة التي تملك حق طلب الشراء، ويحتوي طلب الشراء على البيانات التالية: رقم طلب الشراء وتاريخه، الأصناف المطلوبة ومواصفاتها، الكميات، سبب الاحتياج إليها، الميعاد المناسب للتوريد، الجهة الطالبة، توقيع المسئول عن الطلب..  
‌ب) أمر توريد المستلزمات السلعية:  
تقوم إدارة المشتريات بتحرير أمر التوريد أو أمر الشراء ويحتوي هذا الأمر على البيانات التالية: رقم الأمر وتاريخه، عنوان واسم المورّد، بيان بالأصناف المطلوبة، شروط التوريد والشحن والتفتيش، الأسعار والالتزامات المالية، مكان التسليم، توقيع المسئول.  
‌ج) استلام المستلزمات السلعية وتخزينها:  
في حالة وصول المواد إلى المخازن يقوم باستلامها قسم الاستلام بعد مطابقتها بأمر الشراء، ويحرر بذلك إذن الاستلام وتقرير فحص ومنه تقوم إدارة المخازن بإثبات المواد في بطاقة الصنف في خانة الوارد وبالكميات فقط.  
‌د) إثبات المستلزمات السلعية بحساب الصنف:  
تقوم إدارة التكاليف بقيد المواد الواردة وتسعيرها بحسابات الصنف بدفتر أستاذ المخازن ولا يتم ذلك إلا بعد مطابقة طلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام وتقرير الفحص وفاتورة المورد..  
2- تسعير المستلزمات السلعية الواردة:  
تسعير المواد الواردة يتم حسابه كالآتي:  
ثمن شراء البضاعة بعد استنـزال الخصم التجاري وأي مسموحات أخرى.   
يضاف إلى ثمن الشراء المصاريف التالية:  
- تكاليف النقل والتأمين  
- الرسوم الجمركية.  
- عمولات وكلاء الشراء.  
وتحدد تكلفة الوحدة من خلال قسمة ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف السابقة على عدد الوحدات.  
  
3- معالجة الفاقد والتالف والمرتجع من المستلزمات السلعية الواردة:  
في حالة ما يبين تقرير الفحص عن وجود مواد تالفة أو فاقدة فإنه يتم الرجوع إلى نصوص عقد الشراء فقد يتحملها المورد أو تتحمل التكاليف إدارة المنشأة وفي الحالة الأخيرة تتحمل الوحدات السليمة بتكلفة الوحدات التالفة والفاقدة  
المحاسبة عن تكلفة العمل   
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
تُركز الوحدة الدراسية على خمسة موضوعات رئيسية تتمثل في الآتي:  
  
1- أهداف الدورة المستندية لحركة العمل:  
عند قيام المحاسب بتصميم الدورة المستندية لحصر وتحليل تكلفة العمل في المشروع الصناعي يسعى من ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:  
- حصر وقياس تكلفة العمل التي يتحملها المشروع في سبيل تحقيق أهدافه  
- تحليل هذه التكلفة إلى مباشر وغير مباشر.  
- قياس كفاية استخدام وتشغيل القوى العاملة.  
- تحقيق رقابة فعالة على عنصر الأجور.   
2- المستندات الخاصة بتتبع وحصر تكلفة العمل:  
‌أ) بطاقة الحالة المالية:  
وتسجل فيها المعلومات الشخصية بالعامل إلى جانب تحديد العبء المالي الذي سيتحمله المشروع في سبيل الحصول على هذا الجهد البشري وما يطرأ على هذا العبء المالي من تغير زيادة أو نقصاً.  
‌ب) بطاقة الوقت:  
وتستخدم في حصر الوقت الذي يقضيه العامل داخل المشروع ابتداءً من وقت الدخول حتى وقت خروجه.  
‌ج) بطاقة تحليل الوقت:  
وتستخدم في معرفة الوقت الذي قضاه العامل في إنجاز عمل معين وبين الوقت الضائع الذي قضاه في غير فائدة للمشروع، ولمعرفة هذه الأوقات تستخدم بطاقة تشغيل، ومُـلخصات التشغيل وأذون السماح.  
3- الدورة المستندية لقياس وقت وتكلفة العمل:  
4- عناصر تكلفة العمل:  
تتكون تكلفة العمل من عدة عناصر هي:  
‌أ) الأجور النقدية: وتتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل نقداً والمتمثلة في الأجور العادية والإضافية والبدلات والمكافأت والحوافز المادية.  
‌ب) المزايا العينية: وتتمثل في قيمة ما تقدمه المنشأة للعامل من مزايا بشكل غير نقدي كالملابس والأغذية والنقل والعلاج والسكن..الخ.  
‌ج) حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية للعمال.  
5- تحديد صافي الأجور المستحقة:  
ويتحدد صافي الأجور المستحقة للعامل في نهاية الشهر أو الأسبوع حسب الفترة المقررة وذلك بحساب إجمالي الاستحقاقات للعامل عن الأوقات العادية وغير العادية مطروحاً منه الاستقطاعات مثل الضرائب والغرامات والتأمينات وأي استقطاعات أخرى  
المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة وأسس توزيعها  
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
تُركز الوحدة الدراسية على أربعة مواضيع رئيسية تتمثل في الآتي:   
1- ماهية التكاليف غير المباشرة:  
تتضمن التكاليف غير المباشرة عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج "أي أنها عناصر عامة وليست خاصة .  
ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواءً مراكز إنتاج، أو مراكز خدمات إنتاجية، أو مراكز خدمات تسويقية ، أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية. وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي في حين أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على وحدات المنتج النهائي.  
2- أنواع التكاليف غير المباشرة:  
هناك ثلاثة أنواع متميزة من التكاليف غير المباشرة، وهي:  
- التكاليف الصناعية غير المباشرة.  
- التكاليف البيعية غير المباشرة.  
- التكاليف الإدارية غير المباشرة.  
والتكاليف الصناعية غير المباشرة منها:  
‌أ) مواد غير مباشرة: مثل مواد تشحيم ونظافة، ومهمات ... الخ  
‌ب) أجور غير مباشرة: مثل أجور ملاحظي العمال، وعمال النظافة..الخ.  
‌ج) مصروفات أخرى غير مباشرة: مثل الضرائب، التأمين على العمال، استهلاك المباني والآلات..الخ.  
3- معايير توزيع التكاليف غير المباشرة:  
لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية أو التسويقية أو الإدارية يسترشد بالمعايير التالية:  
‌أ) معيار الخدمة أو المنفعة: ويعتمد على تحديد العلاقة المباشرة بين كل بند من بنود التكاليف غير المباشرة وبين مراكز التكلفة واتخاذ هذه العلاقة أساساً لتحميل البند على المراكز المستفيدة.  
‌ب) معيار الطاقة القصوى: يرتبط هذا المعيار أساساً بتوزيع التكاليف الثابتة عن المراكز المستفيدة والتي تنشأ أصلاً بسبب الطاقة القصوى للمنشأة وترتبط بها.  
‌ج) معيار التحليل: حيث يتم تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة على أساس تحليل عنصر النفقة والظروف التي تتحكم فيها.  
4- أسس توزيع التكاليف غير المباشرة:  
‌أ) توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة: وهذه التكاليف غير المباشرة نوعان: تكاليف خاصة بمراكز محددة، مثل مواد غير مباشرة مستهلكة داخل المركز، إهلاك آلات مركز معين، وتكاليف عامة أو مشتركة يستفيد منها أكثر من مركز: مثل إيجار مبنى المصنع، مياه، كهرباء، مرتبات المديرين، ..الخ.  
‌ب) اختيار أساس توزيع التكاليف المشتركة ( العامة ) بين المراكز:  
هناك بعض الأسس المستخدمة في الحياة العملية والتي لها صفة العمومية وهذه موجودة في جدول خاص في الوحدة الدراسية من الكتاب المقرر.  
‌ج) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة:  
عند توزيع هذه التكاليف المتعلقة بمراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يجب تحديد أساس التوزيع المناسب لهذا المركز، فمثلاً يتم توزيع تكاليف مركز صيانة الآلات (وهو مركز خدمي) على المراكز المستفيدة على أساس مناسب يتمثل في عدد ساعات دوران الآلات في كل مركز أو قيمة هذه الآلات.  
  
طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجيةعلى المراكز المستفيدة  
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  
تركز الوحدة الدراسية على أربعة موضوعات رئيسية تتمثل في الآتي:  
  
1- طريقة التوزيع الإجمالي:  
ووفق هذه الطريقة يتم تجميع تكاليف جميع مراكز الخدمات الإنتاجية في رقم واحد ثم يوزع إجمالي هذه التكاليف مرة واحدة على مراكز الإنتاج فقط وذلك باستخدام أحد أسس التوزيع.  
وتتميز هذه الطريقة بأنها سهلة التطبيق وبسيطة في الحساب والإجراءات ويقتصر تطبيقها على الصناعات الصغيرة ذات الإنتاج النمطي والتي تمثل فيها تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية قيمة بسيطة.  
ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:  
أ‌) أن تجميع تكاليف مراكز الخدمات في مبلغ إجمالي واحد يوزع مرة واحدة يشوبه نواحي قصور.  
ب‌) اقتصار توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط دون غيرها باعتبارها المراكز الرئيسية في المنشأة التي تؤدي إلى وجود المنتج النهائي يشوبه القصور.   
2- طريقة التوزيع الانفرادي:  
ووفق هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدة باستخدام أساس توزيع مناسب يتفق مع طبيعة الخدمة التي يؤديها المركز وطريقة الاستفادة من تلك الخدمات.  
ويلاحظ على هذه الطريقة:  
- أنها خصصت أساساً لكل مركز خدمات توزع بمقتضاه تكاليف هذه المراكز طبقاً لطبيعة الخدمة التي تؤديها. وبذلك تكون أدق من الطريقة السابقة.  
- عالجت أحد عيوب الطريقة السابقة بأن استخرجت تكلفة الخدمة التي استفاد بها كل مركز إنتاج من مركز خدمات على حده.  
- لم تراع هذه الطريقة مثل الطريقة السابقة مسألة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بل سعت أيضاً إلى توزيع تكاليف كل مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط.  
3- طريقة التوزيع التنازلي:  
تأخذ هذه الطريقة في الحسبان استفادة جميع مراكز التكاليف من نشاط مراكز الخدمات الإنتاجية، ويتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات التي تؤدي خدمات لأكبر عدد من المراكز الأخرى سواءً كانت إنتاج أو مراكز خدمات إنتاجية أو تسويقية أو إدارية ثم توزع تكاليف المركز الذي يليه على المراكز الأخرى المستفيدة منه، فتكاليف المركز الذي يليه، وهكذا.  
ويلاحظ على هذه الطريقة ما يلي:  
- تعتمد هذه الطريقة على توزيع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات على حده وبالتالي تحقق مزايا التوزيع الانفرادي من حيث استخدام أساس توزيع مناسب لكل مركز وتحديد نصيب كل مركز مستفيد من كل مركز خدمة على حدة.  
- الطريقة راعت احتمال استفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر إلا أنها لم تراع فكرة تبادل الخدمات بالكامل حيث لا يتم تحميل مركز الخدمة الذي تم توزيع تكلفته بما استفاد به من المراكز التالية له في الترتيب.  
4- طريقة التوزيع التبادلي:  
هذه الطريقة عالجت القصور والعيوب الموجودة في الطرق السابقة، حيث أنها تأخذ في الاعتبار قيمة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات مع بعضها البعض. بمعنى أنها تأخذ في الحسبان التكلفة الحقيقية لكل مركز من مراكز الخدمات.  
ويعاب على هذه الطريقة أنها تحتاج إلى عمليات حسابية معقدة في حالة ازدياد عدد مراكز الخدمات التي تتبادل الاستفادة مع بعضها البعض