

تمهيد

من أفضل مجالات المعرفة التي تساعد المؤسسة في التطور وزيادة الربح هي محاسبة التكاليف، حيث أن لمحاسبة التكاليف دورا مهما في تقديم المعلومات الأساسية والمفصلة عن التكاليف وكل ما يتعلق بالتكلفة، التي تساعد إدارة المؤسسة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وأيضا تحديد تكلفة المنتجات والخدمات والعملاء ومن ثم تستطيع التخفيض في هذه التكاليف وزيادة الربحية ، كما أن محاسبة التكاليف تعتبر فرع من فروع المحاسبة ولها علاقة مع جميع هذه الفروع، ومواكبة للتطور تطورت محاسبة التكاليف لتصبح نظاما متكاملًا تعتمد عليه المؤسسة بشكل أساسي للوصول إلى نتائج دقيقة حول التكاليف، لتساعد من خلال ذلك إدارة الإنتاج في تحسين مخرجاتها.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف فرع من فروع علم المحاسبة نظرا لما لها أهمية في تحديد التكاليف، فنظام التكاليف لا يعتبر هدفا في حد ذاته، ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف إدارة المؤسسة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتعمل محاسبة التكاليف على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في تحسين مستوى كفاءة مخرجات إدارة الإنتاج

المطلب الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.

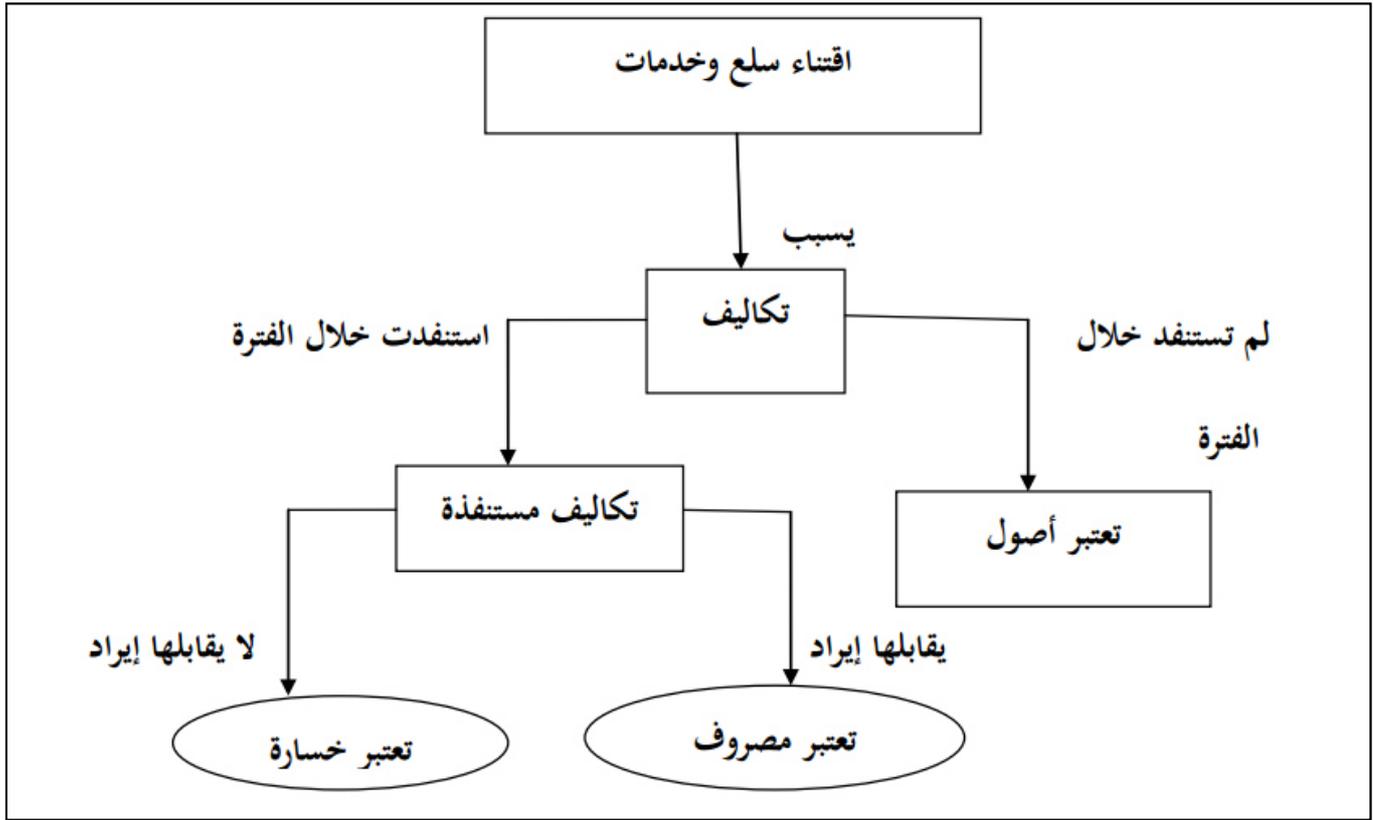
1- مفاهيم (التكلفة والمصرف والخسارة):

- وتجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين التكلفة وبعض المصطلحات المرتبطة بها كالمصرف، الخسارة، حيث:¹
- **التكلفة:** تشير لكل التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة والحصول على سلع ومنتجات وخدمات.
 - **المصرف:** يعرف على أنه " تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر " أي أعباء تتحملها الإدارة من خلال ممارستها لنشاطها. فمتى حصلت المؤسسة على إيراد خلال الفترة التي استنفذت فيها التكلفة سمية هنا التكلفة المستنفذة مصروفا
 - **الخسارة:** تعرف على أنها " تضحية اختيارية إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة "
 - **الأصل:** " وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة، ولكن في فترة مستقبلية ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية المؤسسة ".²
- أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة والشكل التالي يبين العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة.

¹- حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج، (رسالة ماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017)، ص3.

²- زينات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، ط5، 2005)، ص31

الشكل رقم (1-01): العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة



المصدر: صلاح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، (عمان، الأردن، دار زهران، 1999)، ص 24

من خلال الشكل نلاحظ بأنه في حالة اقتناء سلع وخدمات فإن هذا يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف، فإذا ترتب على هذه الأخيرة منفعة فتعتبر أصل، أما إذا حصلت المؤسسة على إيراد من خلال هذه التكاليف فإن هذه التكاليف المستنفذة تكون مصرفاً، أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاد حصول المؤسسة على عائد أو إيراد فهي خسارة.

◀ مما سبق يمكن استنتاج بأن التكلفة: هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة ما أو خدمة معينة.

كما نلاحظ أن للتكلفة مقومات أساسية منها:¹

1. التضحية: بما أن التكلفة تعتبر عبأ تتحمله المؤسسة فلا شك أن الشعور المصاحب لها غالباً ما يكون شيء غير مريح، وعادة ما ينتج عنها نقص في الإمكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية.
2. مبلغ نقدي: للاعتراف بالتضحية لا بد أن تكون في صورة مبلغ نقدي معين.

¹ - حمادي فاطمة، مرجع سابق، ص 5

3. **تحقيق المنفعة:** ليس من المتصور اعتبار أن التضحية نقدية ما لم تحقق من ورائها منفعة، ومنه يمكن تمييز بين التكلفة والخسارة إذ أن التضحية النقدية التي لا يترتب عنها أي منفعة تعتبر خسارة.

○ **سعر التكلفة**

✓ **تعريف سعر التكلفة:** "مجموعة التكاليف التي أنفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية الإنتاجية إلى غاية البيع".¹

وتختلف عناصر سعر التكلفة من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة هذه الأخيرة كما يلي:

سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي:²

✓ **سعر التكلفة في المؤسسات التجارية:** يتكون من العناصر التالية:

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع + المصاريف الملحقة بالبيع.

✓ **سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية:**

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف الملحقة بالبيع

2- **مفهوم محاسبة التكاليف**

"إن مصطلح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة نتيجة بيعها أو استعمالها، وإذا لم يتحقق الإيراد فإن النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع وكما أن تكلفة الأصل هي عبارة عن جميع النفقات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على ذلك الأصل (تكلفة الشراء مضافا إليه جميع النفقات التي تدفع عليه ليصبح جاهزا للاستخدام)، وكذلك تكلفة الإنتاج هي عبارة عن أثمان الموارد والأجور المباشرة وأية تكاليف أخرى لازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة"³

" هي حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية."⁴

¹-بويعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ، (الجزائر، دار المطبوعات الجامعية ، ط2004،3)،ص32.

²- بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ،ص32

³- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، (عمان، الأردن، دار اليازوري ، ط2013،1)، ص14

⁴- المرجع السابق، ص14.

" تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها لأقصى درجة من الفاعلية"¹.

محاسبة التكاليف هي ترابط بين المحاسبة الإدارية مضافا لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقارير الخارجية"².

" ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها أحد فروع المحاسبة المالية، وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف، وربط هذه العناصر بمراكز الكلفة من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر، ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"³.

" محاسبة التكاليف هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"⁴.

" محاسبة التكاليف علم له موضوع محدد يبحث فيه ويختص بمتابعته، وتتمثل في عناصر الإنفاق و التكاليف"⁵.

ومن التعريفات السابقة نرى إن محاسبة التكاليف نظام متكامل يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة من المستندات وفقا لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات، بهدف إنتاج معلومات تساعد إدارة الشركة في تحديد تكلفة المنتجات و الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات الصائبة.

3- أهداف محاسبة التكاليف

ويمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

❖ تقديم التقارير الداخلية للإدارة لغرض:

- الرقابة على عناصر التكلفة حيث تعتبر أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وعملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها"⁶.

1- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص14.

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف، (عمان، الأردن، دار الحامد، ط2006، ص23.

3- المرجع السابق، ص23.

4- سالم ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010)، ص33

2- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، (رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة فلسطين، 2007)، ص29

6- و، ص17.

- تقييم أداء الأفراد والأقسام وذلك من خلال توفير أساس علمي للإدارة العليا، تساعد في بناء قراراتها المستقبلية¹.
- تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة، وتوفر محاسبة التكاليف هذه التقديرات للتكاليف من خلال ما يعرف باسم الموازنات التقديرية². بحيث يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها³.
- ❖ توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون: لغرض إعداد التقارير المالية التي ستقدم للأطراف الخارجية⁴.
- ❖ تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة: يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج و المبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة⁵. وهناك أهداف أخرى نذكر منها: ⁶
- ❖ الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض محاسبة التكاليف ،ونقصد برقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة ، وعن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل السلعة وتصميمها ومراقبة أداء العمال و التقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية وغيره.

❖ دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات:

تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعاً للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة.

1- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص17

2-حسين علي حسين أحمد، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية ،ط2003، ص1) ، ص09.

3- محمد هديب عمر ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي ،(شهادة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة ،الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية ،الأردن ،2009)ص112

4 -إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص26.

5- نائل عدس ونضال الخلف، مرجع سابق، ص17

6 المرجع السابق.

المطلب الثاني: تطور تصنيفات محاسبة التكاليف

لقد تطورت وسائل محاسبة التكاليف وإجراءاتها ومناهجها عبر تاريخها بتطوير أهدافها والحاجة إلى بياناتها، حيث تشير البحوث المحاسبية إلى أن تطورا حصل في نظام محاسبة التكاليف نتيجة لتطور ظروف البيئة المحيطة بالصناعة وتميزها بخصائص وسمات كانت لها تأثيرات بالغة على نظم التكاليف التي يعتمد نجاحها بأداء مهماتها في المقام الأول على مدى تلاؤم وتكيف هذه النظم مع البيئة المحيطة بها، لذا فقد حصل تطورا جوهريا في مجال محاسبة التكاليف، وقد كان هذا التطور في المفهوم والأغراض في طرائق التكاليف التقليدية التي بانّت غير ملائمة لمواجهة متطلبات الوحدات الاقتصادية التي تغيرت ظروفها وطبيعتها أعمالها ويمكن أن نلخص جوانب التطور في محاسبة التكاليف بالتالي:¹

1- مجال التطبيق:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على النشاط الصناعي وإنما تعداه إلى الأنشطة كافة، إذ أمتد ليشمل المنشآت الزراعية والتجارية وحتى الخدمية، لأن النشاط الرئيسي لجميع المنشآت هو تحويل المدخلات في العمل والرأسمال إلى مخرجات، وبهذا فإن لكل نشاط تكاليفه، وحين توجد تكلفة، فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ التكاليف، وأن رقابة التكاليف ليست حصرا على الأنشطة الصناعية، وعلى الرغم من أن عملية قياس التكلفة، وإجراءات تنفيذ المقومات التي يتكون منها نظام التكاليف تكون بما تناسب طبيعة نشاط المنشأة إلا أن هذه الإجراءات أو المقومات لا تختلف باختلاف هذه المنشآت، كما لا تختلف الأهداف العامة وإن اختلفت الأنظمة والطرائق والإجراءات أو التفاصيل والأدوار المطلوبة منها بحسب حاجة كل نشاط وأهدافه وظروف العمل، ففي المنشآت الخدمية مثل جمع التكاليف زمنيا وتنفيذ بمجرد تحققها، وتتميز قوائم دخل هذه المنشآت بعدم وجود حساب للمخزون، فكل التكاليف تنفذ خلال المدة المحاسبية، ويجب مقابلتها بإيرادات نفس المدة، وكما هو الحال في المنشآت الصناعية، يتم في المنشآت الأخرى تخصيص التكاليف على مراكز المسؤولية لأغراض تقويم الأداء.

2- مجال الأهداف أو الأغراض

لقد انصب اهتمام محاسبة التكاليف في البداية على احتساب كلفة المنتج لتحديد كلفة البضاعة المباعة وتقويم المخزون لأغراض إعداد التقارير المالية بشكل أساسي، ولكن بعد الحرب العالمية الثانية اكتشف الحاسبون أن المديرين التنفيذيين يعتمدون على تكاليف المنتج المعدة أصلا لغرض إعداد التقارير المالية الخارجية في اتخاذ قرارات تتعلق بالربحية والتسعير والرقابة الإدارية، ومن هنا تحول اهتمام محاسبة التكاليف من خدمة المستخدمين الخارجيين إلى خدمة المستخدمين الداخليين للبيانات التكاليف، وبهذا فقد أدرك

¹ المرجع السابق ، ص14.

المحاسبون أن تجميع أو تخصيص التكاليف يجب أن يختلف باختلاف التقارير الإدارية، ومن ثمة فليس هناك تخصص أو تعيين وحيد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لجميع القرارات والأغراض الإدارية، وقد أشار "هورن" في سنة 1975 إلى هذا المدخل بمدخل الحقيقة المشروطة *conditinal truth approach* من منطلق كون الكلفة الحقيقية مشروطة بالغرض منها.

و من هنا كانت بداية المحاسبة التي تركزت على التكاليف الملائمة لغرض الرقابة واتخاذ القرارات الداخلية، وقد ذكر Kaplan أن محاسبة التكاليف هي أول مظهر من مظاهر نظام المحاسبة الإدارية الحالية كمحاسبة التكاليف بعد أن كانت تهتم بالبيانات التاريخية أصبحت اليوم منبعاً للبيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة لمساندتها في إدارة مهامها.

3- التطور في الإجراءات والأساليب:

إن نظام التكاليف يرتبط ارتباطاً وثيقاً بنظم الإنتاج، ففي ضوء خصائص نظام الإنتاج يتم تحديد خصائص لنظام التكاليف الملائم لتطبيق وتحديد الكيفية التي سيتم بموجبها حصر وتجميع وتحليل عناصر تكاليف الإنتاج واتخاذ الإجراءات الملائمة لتطبيق بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج وما يتبعه من استخدامات مختلفة لبيانات ومعلومات التكاليف، وتشير البحوث والدراسات أن هناك تغييراً حصل في السنوات الأخيرة في منهجية نظام التكاليف التقليدية، والتحول إلى منهجية حديثة أو أسلوب حديث في مجال تحميل التكاليف، فالاستخدام الكبير للأتمة يتطلب تغيير إجراءات التكاليف حيث تصبح المنتجات والعمليات أكثر تعقيداً، فهذه العوامل أدت إلى انخفاض كلفة العمل المباشر إزاء الازدياد في التكاليف الصناعية غير المباشرة، وإن نظم التكاليف لم تعد جيدة بما في الكفاية لعدم قدرتها على مسايرة البيئة الصناعية الجديدة، والحل هو تطبيق ما يسمى بالتكاليف على أساس النشاط، وبهذا فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة ستختلف منطقياً عن أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية، إذ أنها سوف تعكس النوعية العالمية للمنتج عمليات صناعية معقدة، مستوى منخفض من التخزين، منتجات متنوعة، واستخدام كبير للأتمة.¹

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بفروع المحاسبة الأخرى

يمكن تلخيص العلاقة كما يلي:

1- العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف حيث أن المحاسبة المالية هي أول فروع علم المحاسبة ظهوراً، ومن معلوم أن تكون محاسبة التكاليف استقلت عن المحاسبة المالية لعدم القدرة المحاسبية

¹- مرجع سابق.15.

المالية على توفير معلومات عن كل سلعة أو مرحلة إنتاج، وكذلك يتيح وجود نظام محاسبة تكاليف مستقل إلى توفير معلومات ضرورية تساعد في اتخاذ القرارات والمساعدة في ترشيد تلك القرارات، إضافة إلى أن وجود هذا النظام يوفر معلومات وافية لكل مستوى إداري مما يساعده في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية.

➤ أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

✓ يأخذ المحاسب التكاليف من السجلات المالية بعض القيم مثل ثمن المواد المشتريات، وتكلفة الأجور والمصاريف الصناعية الأخرى مثل المياه والكهرباء وقيمة الأصول الثابتة والتي يتم بموجبها احتساب قسط الإهلاك.

✓ تساعد محاسبة التكاليف المحاسبة المالية في تقييم المخزون السلعي بأنواعه في نهاية السنة وكذلك تعمل محاسبة التكاليف على تحليل بنود النفقات إلى عناصره الصناعية والتسويقية والإدارية مما يسهل عملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

✓ تستخدم محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بعض المفاهيم المحاسبية مثل مفهوم الفترات المحاسبية وثبات وحدة القياس النقدي ونظرية القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.

✓ تعتبر البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف وسيلة للرقابة والضبط والتأكد من صحة البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية.¹

➤ أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

وبالرغم من وجود علاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية إلا أن هناك بعض أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية²:

✓ إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية والتمثلة بالمستثمرين، المقرضين والدائنين.

✓ أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه وأقسام المشروع.

✓ إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وبيانات تتعلق بالنفقات والإرادات إضافة إلى أن بياناتها تنصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليست فقط بيانات مالية وكمية وتتعلق بالتكاليف، وتتسم بالمرونة.

1- رضوان محمد الغناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقها، (عمان، الاردن، دار الصفاء، ط1، ج1، 2000)، ص20.

2 إسماعيل يحيى التكريتي مرجع سابق، ص17.

✓ إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية وتكون الكلف في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف فتكون قصيرة نسبياً وبشكل دوري ومستمر وتتوقف على الهدف من إعدادها.

✓ إن الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المنشأة وتصوير مركزها المالي أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج والرقبة على التكاليف وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات.

✓ إن البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية وتشير إلى علاقة المنشأة بالغير بينما بيانات محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية وتحليلية وبيانات منها ما يخص الماضي والحاضر والمستقبل.

ونضيف بالنسبة لباقي المحاسبات ما يأتي:

2- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: إن الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب الفصل بينهما.¹

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعدها في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد، إلغاء منتج قديم.²

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع وتعارض.³

كما أن لمحاسبة التكاليف علاقات أخرى نذكر منها مايلي:⁴

3- علاقة محاسبة التكاليف والمحاسبة الضريبية: تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف إلى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر

1- مرعي عبد الحى، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، (الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، دار المطبوعات الجامعية، ط1 (1999)، ص - 24 - 25

2- يحيى التكريتي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، (عمان، الأردن، دار حامد، ط1، 2007)، ص30.

3- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، (رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011، 3)، ص15

4- رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص21.

الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

4- علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات: إن علاقة محاسبة التكاليف وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بمحاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

5- علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم وصحة ومواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج إلى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من أجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات ومقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع وخدمات.¹

6- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الاجتماعية: إن قيام المؤسسة بالمساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي التي تعمل فيه عن طريق دعم النشاطات الرياضية و الثقافية ودعم الجمعيات الخيرية والحد من الآثار السلبية لوجود المؤسسة الصناعية كالتلوث يترتب عليه تكبد مجموعة من التكاليف من الضروري تحديد هذه التكاليف للحكم على مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاه الاجتماعي لأفراد المجتمع المحلي ولغرض تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

¹ - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان، الأردن، دارا لمسيرة، ط2000، 1)، ص20

المبحث الثاني: تبويبات وتصنيفات عناصر التكاليف.

إن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تبويب من تبويبات هذه العناصر أهمية خاصة بالنسبة لإدارة المنشأة وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج، وسنتطرق في هذا المبحث إلى أهم هذه التبويبات .

المطلب الأول: التبويب الطبيعي والوظيفي لعناصر التكاليف

يمكن تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف حسب الطبيعة وحسب الوظيفة نتطرق إليها فيما يلي:¹

1- تبويب عناصر التكاليف حسب الطبيعة:

ويطلق على هذا التصنيف أيضا بالتصنيف النوعي، ويعتمد هذا التصنيف على طبيعة عنصر التكلفة، ويتم تقسيم التكاليف هنا إلى ما يلي:

- **تكاليف المواد:** تشمل هذه التكاليف كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية.....الخ
- **تكاليف العمل:** هي عبارة عن مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.
- **تكاليف الخدمات:** تشمل هذه التكاليف كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية مثل الصيانة وإهلاك الآلات و المباني و الإيجاراتالخ، والخدمات التسويقية مثل إهلاك سيارات البيع والتوزيع وإجار معارض البيعالخ،والخدمات الإدارية والتمويلية مثل إهلاك مباني الإدارة،تكاليف الهاتف.....الخ.

2-تبويب عناصر التكاليف حسب الوظيفة:

إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين،إنتاج،تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية(مواد،أجور)، ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي:

- **تكاليف الشراء(التموين):**وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية).

¹عرقابي عادل، محاضرات في المحاسبة التحليلية، (الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2018)،ص23

- **تكاليف التصنيع (الإنتاج):** تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة و الغير مباشرة.
- **تكاليف التوزيع:** وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع..... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).¹

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية.

تتحمل العملية الإنتاجية العديد من التكاليف نذكر بعض منها فيما يلي:²

1- تكاليف مباشرة:

- وهي كافة التكاليف التي لا تصرف إلا خصيصا لوحدة إنتاج، والتي يمكن تتبع النفقة فيها لإيجاد علاقة سواء بالنظر أو المتابعة أو التخصيص بينها وبين وحدة الإنتاج وسهولة تحديد قيمتها وأهم بنودها هي:
- أ- **المواد المباشرة:** وهي تلك المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة في خلق شكل المنتج النهائي (مثل القطن في الصناعات النسيجية والخشب في صناعة الأثاث.
- ب- **الأجور المباشرة:** وهي كلفة العمل المباشر الذي يقوم به العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورش الإنتاجية فقط.
- ت- **المصروفات الصناعية المباشرة:** وهي تلك النفقات والخدمات التي تنفق مباشرة على وحدة إنتاج معين والتي تعد لازمة وضرورية لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية، مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- 2- **التكلفة المتغيرة:** ويقصد بها التكلفة التي تتغير في أجماليتها بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه مع التغير في مستوى النشاط مع ثبات متوسط التكلفة للوحدة.

ويقصر التحليل التقليدي لمفهوم التكاليف المتغيرة على تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغير حجم النشاط في الأجل القصير، ويترتب على هذا المفهوم الضيق للتكاليف المتغيرة تبويب كثير من التكاليف على أنها تكاليف ثابتة في حين أنها تتغير ولكن ليس نتيجة تغير حجم النشاط ككل، فهناك تكاليف تتغير نتيجة تغير حجم المتسبب في حدوثها وليس مع تغير حجم نشاط المنشأة.

1- عرقابي عادل، مرجع سابق، ص 23

2- أحمد محمد نور و حسين عبيد و شحاتة السيد شحاتة ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ، (الإسكندرية :جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ، ط1، 2007) ، ص 25

3- التكلفة الثابتة: وهي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.

4- التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/ المتغيرة): وهي التكاليف التي تطلق على العناصر التي لها خصائص تجمع بين صفتي الثبات والتغير في آن واحد مثل الهاتف .

وفي ظل نظم التصنيع الحديثة وزيادة درجة الآلية في التصنيع تغير هيكل التكاليف حيث أن معظم التكاليف يتم تبويبها على أنها تكاليف ثابتة، وسوف تقتصر التكلفة المتغيرة على نسبة ضئيلة من التكلفة قد لا تتعدى تكلفة المواد الخام وبناء على ذلك فإن النظرة الحالية لمفهوم التكاليف الثابتة قد لا تصبح ملائمة في ظل البيئة الصناعية الحديثة ومرونة الإنتاج التي تسمح بالتحول من منتج إلى آخر على نفس خط الإنتاج بالإضافة إلى ذلك فإن هناك تكاليف ترتبط في تغييرها بتعدد العملية الصناعية للمنتج وليس بتغير حجم المنتج.

ويرى Clemens أن تبويب التكاليف الملائم للتطورات في بيئة التصنيع الحديثة ينبغي أن يكون وفقاً لقيمة الأنشطة التي تسبب حدوث التكلفة، أي تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف أنشطة تضيف قيمة للمنتج والتي لها دور ملموس في جعل المنتج متوافقاً مع طلبات العملاء، وتكاليف أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والتي لا يؤثر حذفها على قدرة المنتج على الوفاء بالغرض المطلوب من أجله، ولا تؤثر على مواصفات وجودة المنتج.¹

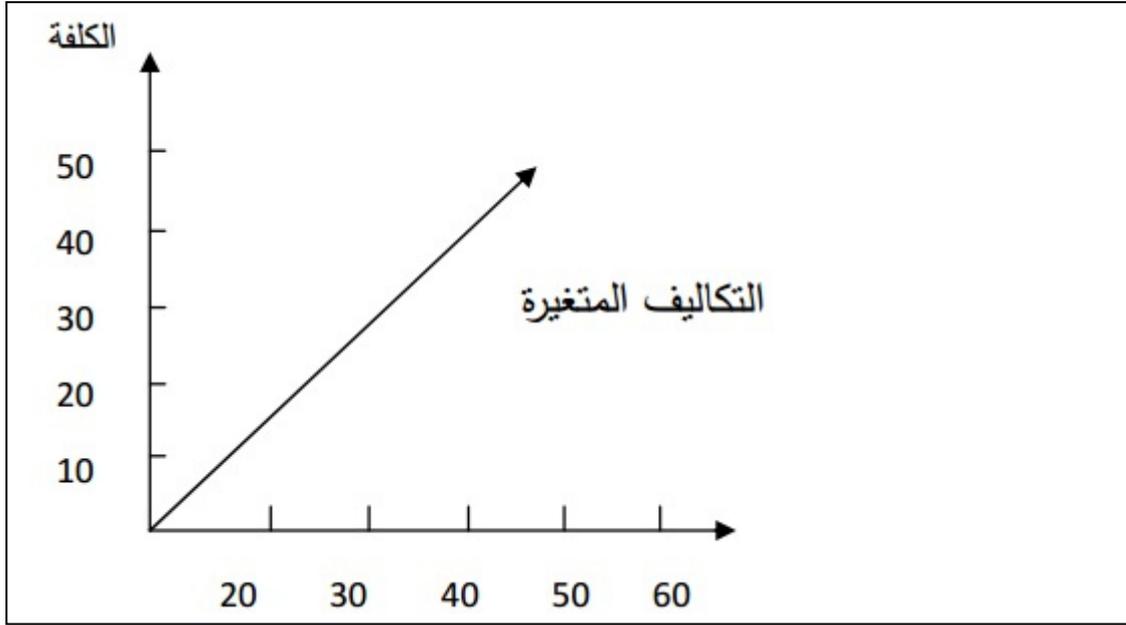
المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

1- التكاليف المتغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طردياً مع التغيير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطاً أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط، فلمهم هو أن يكون عنصر التكلفة حساساً تجاه تقلبات أحجام النشاط، فإذا حجم النشاط وترتب على ذلك زيادة في بعض عناصر التكاليف، فإن التكاليف الإضافية تعتبر تكلفة حدية موجبة، أما إذا انخفض حجم النشاط وترتب على ذلك تكلفة حدية سالبة، والتغير المقصود هو في إجمالي التكاليف، فعناصر التكاليف التي تتغير بنفس درجة التغير في حجم النشاط وزيادة ونقصاً يطلق عليها مرنة مرونة كاملة، أما التي لا تتغير بنفس الدرجة يطلق عليها عناصر تكاليف مرنة مرونة جزئية². يمكن توضيح التكاليف المتغيرة في الشكل التالي:

¹- أحمد محمد نور و حسين عبيد و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص25

²- سليمة طبائبية، محاضرات في المحاسبة التحليلية، جامعة 8ماي 1945 قالمة، الجزائر، ص28

الشكل رقم (1-02): التكاليف المتغيرة



المصدر: رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، (ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر)، ص 61.

إن تكلفة المتغير عند عدم إنتاج صفرا تزداد التكلفة المتغير كلما زاد حجم الإنتاج و يتحدد ميل دالة التكاليف المتغير بتكلفة المتغير للوحدة الواحدة.

2- التكاليف الثابتة: و هي العناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابت ستبقي كما هي دون تغير. يمكن تبويب التكاليف الثابتة إلى:

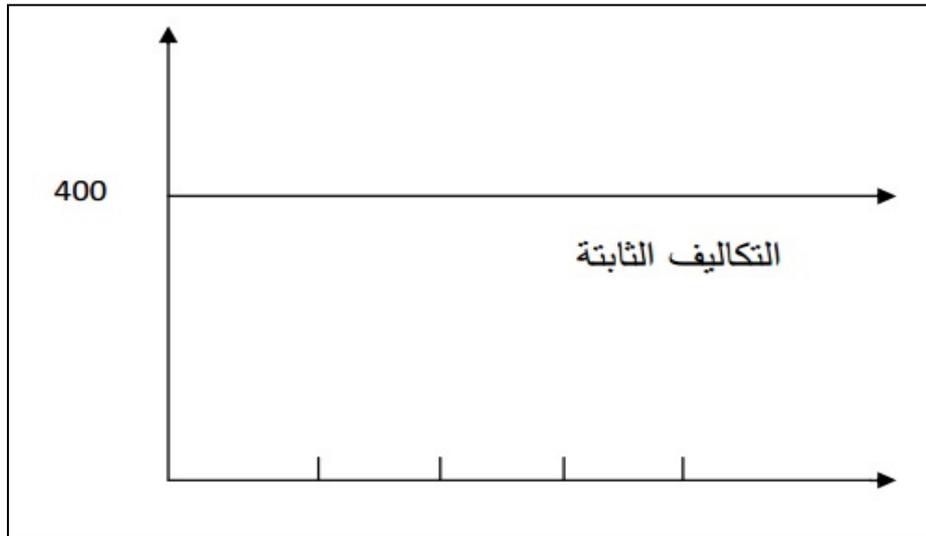
- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: و تشمل إيجار المؤسسة التأمين على المؤسسة و غيرها
- التكاليف التسويقية الثابتة : وتمثل النفقات البيع والتوزيع التي لا تتغير بمجموعها بتغير حجم المبيعات مثل الرواتب الخاصة بمدراء المبيعات والإعلان والمخازن الإيجار المعارض، أقساط التأمين المعارض
- التكاليف الإدارية :و تعتبر جميع التكاليف الإدارية بطبيعتها ثابتة حيث أنها لا تتغير بتغير حجم النشاط و من أمثلتها إيجار مكاتب إدارة، رواتب أعضاء مجلس الإدارة، راتب المدير العام.¹

¹ - سليمة طبائبية، مرجع سابق، ص 28

ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين هما:¹

- 1- **التكاليف الثابتة الاختيارية:** وتمثل البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل بند الرواتب و الأجور و تكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمؤسسة
- 2- **التكاليف الثابتة الإلزامية:** و تشمل على البنود التي يصعب على الإدارة التخلص منها في الأجل القصير دون الأضرار بمصالح المؤسسة أو التأثير على قدراتها على الاستمرار ومن الأمثلة على ذلك اعتلاك أصول الثابتة باستخدام طريقة القسط الثابت ، الإيجار ،رواتب الوظائف الإدارية الرئيسة. يمكن توضيح التكاليف الثابتة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-03): يبين العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم النشاط



المصدر: السيد عبد المقصود محمد ديبان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2002-2003، ص18.

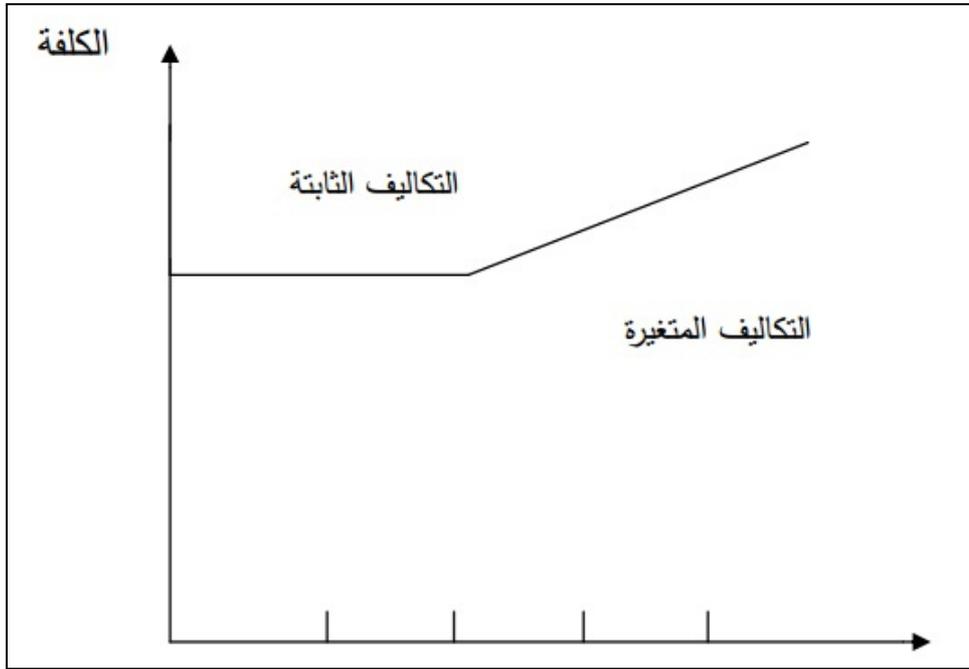
3- التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة:

وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بحجم لنشاط وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط فمثلا فاتورة الكهرباء المستهلكة في المنزل تحتوي على جزء ثابت.² يمكن توضيح التكاليف شبه الثابتة شبه المتغير في الشكل التالي:

1- السيد عبد المقصود محمد ديبان و ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، (رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2003)، ص18

2- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن، دار الحامد، ط1، 2010)، ص42

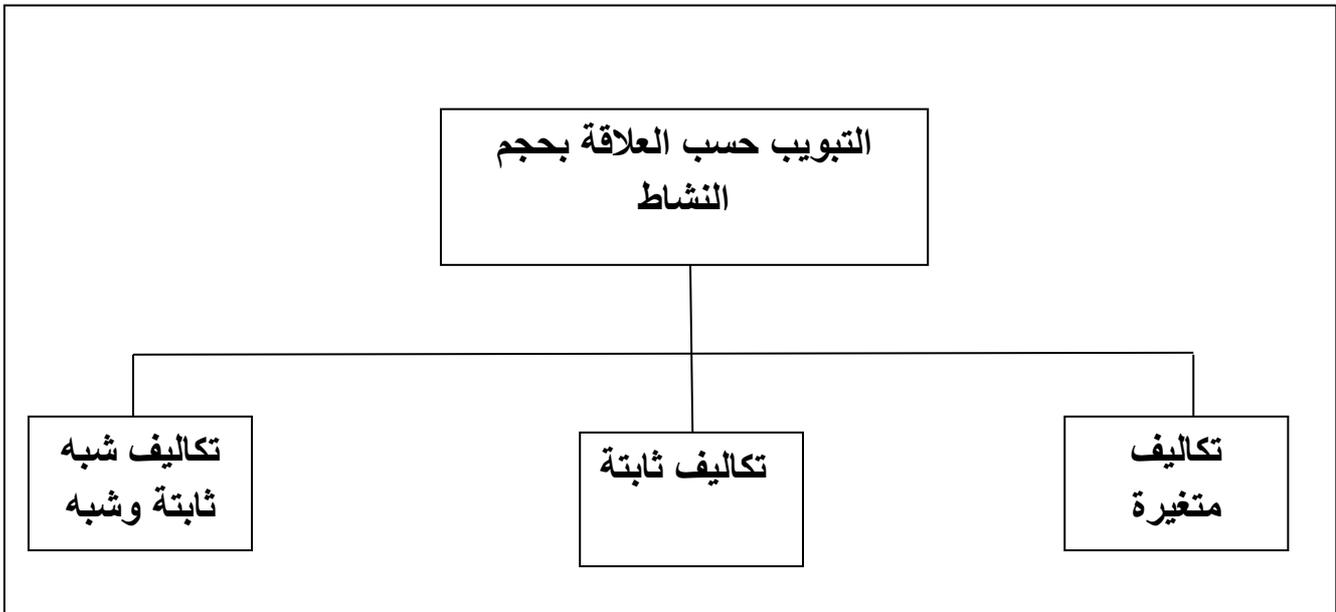
الشكل رقم (04-1): العلاقة بين التكاليف شبه المتغيرة والشبه الثابتة وحجم النشاط



المصدر: إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان، الأردن، دار الحامد، 2010)، ص 42

ويمكن إيضاح تبويب عناصر التكاليف بحجم النشاط بالشكل التالي:

الشكل رقم (05-1): مخطط يوضح فيه تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



المصدر: - إسماعيل يحي الكريتي، "محاسبة التكاليف" (عمان، الأردن، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2006)، ص 42

المطلب الرابع: تبويب التكاليف لأغراض الرقابة و اتخاذ القرارات

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:¹

أولاً:تبويب التكاليف لأغراض الرقابة

ويمكن تقسيمها إلى ما يلي:

1.التكاليف الخاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2.التكاليف غير الخاضعة للرقابة : هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري

معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي

ثانياً: تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات.

وعلى وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1.التكاليف الغارقة :وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

2.تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

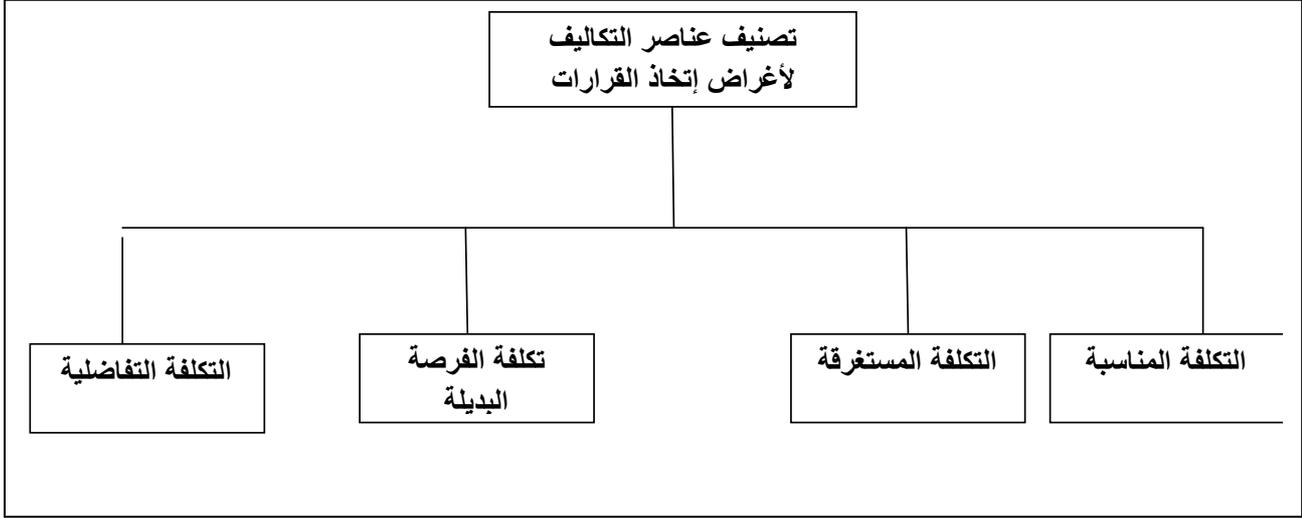
3.التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين مجموع التكاليف بين بديلين عند إختيار أحدهما.

4-التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة لا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب اهتلاك أو إطفاء لهذه الأصول . فمثلا تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة.²

¹ - سالمى ياسين، مرجع سابق، ص25

² - محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ،(الإسكندرية :جمهورية مصر العربية ،الدار الجامعية ، ط1 ، 2003)، ص82.

الشكل رقم (1-06): تصنيف عناصر التكاليف لأغراض إتخاذ القرارات



المصدر: عيادي دنيا، دور محاسبة التكاليف في تحسين الكفاءة الانتاجية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة

محمد خيضر بسكرة)، ص18.

المبحث الثالث: دور نظام محاسبة التكاليف

ظهرت أهمية نظام محاسبة التكاليف لسد النقص الحاصل في المحاسبة المالية لما يوفره من بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المؤسسة لمساعدة الإدارة اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية لغرض تحقيق أهداف المؤسسة بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لاستخدامها في التقارير الدورية .

المطلب الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف

1- تعريف نظام محاسبة التكاليف:

يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه: " مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في الشركة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة، وعرض النتائج في شكل قوائم"¹

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 الحيات العملية من ناحية اخرى"²

" ونظام التكاليف هو جزء من نظام المعلومات المحاسبي ، حيث تعرف المعلومات على أنها المعرفة المستفادة من تحليل البيانات التي تتولد عن هذه الأنظمة ، ويشبه نظام المعلومات بدرجة كبيرة نظام الإنتاج ، حيث يتم تحويل المادة الخام التي تدخل نظام الإنتاج إلى منتج قد يستهلك ، أو قد يستخدم في مراحل تشغيلية وبالمثل يتم تحويل الإشارات عن الأحداث الاقتصادية التي تدخل نظام المعلومات إلى تقارير قد يستند إليها المستويات الإدارية بصدد مباشرتها لمهامها ، أو تستخدم كبيانات مدخلة في عملية تشغيل البيانات"³

3- وظيفة نظام محاسبة التكاليف:

إن وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً والتي ستنشأ (تكاليف تخطيطية أو معيارية) خلال فترة معينة ، ولتحقيق هذه الوظيفة فإن التكاليف تحصر وتبويب وفقاً لتصنيفات مختلفة سواء صناعية أم غير صناعية ، مباشرة أم غير مباشرة، تكاليف فترة أم تكاليف منتج أم غير ذلك من التصنيفات لمختلف أنواع التكاليف، كما تسهل عملية توزيع وتخصيص التكاليف على المنتج النهائي"⁴

1- احمد حلمي جمعة ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة، (عمان، الأردن، دار الصفاء، ط1999، ص1، ص6، ص7

2- عبد الهادي داودي ، واقع محاسبة التكاليف ، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، اختصاص تسيير مؤسسات ، جامعة منتوري قسنطينة، 2006)، ص43

3- عبد الهادي داودي، مرجع سابق، ص43

4- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، (أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009) ص18-20

3- أهمية وأهداف نظام محاسبة التكاليف:

إن الهدف الأساسي لأي نظام هو تقديم المعلومات الجيدة بخصائصها المختلفة لصناع القرار في المنشأة وكذلك هو الحال في نظام محاسبة التكاليف، إلا أنه يمكن أن نجمل أهم الأهداف الرئيسية لإنشاء نظام محاسبة التكاليف في ما يلي:¹

أ- **تحديد إجمالي التكاليف الفعلية للمنشأة، وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة:** ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف، حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة، وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة، ويتطلب تكلفة الوحدات المنتجة لتجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بالتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة، وتحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

ب- **إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة:** يساعد استخدام نظام محاسبة التكاليف على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة استخدام الموارد ومتابعة نشاط العاملين، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات والمواد المشتركة، مما إلى تقليل التكاليف عن طريق القضاء على التبذير في المواد، ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير المباشرة وبالتالي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة.

ج - **قياس تكلفة الإنتاج:** تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المنشأة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات والمواد المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

د- **توجيه القرارات الإدارية:** إن عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية. وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ القرارات غير المدروسة وقد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر، أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها، ويقوم نظام محاسبة التكاليف بدوره في توفير المعلومات اللازمة مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات وغيرها من التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية.

1- عمر محمد هديب، مرجع سابق، ص20

هـ- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط ورسم السياسات: تعتمد إدارة المنشأة على المعلومات الواردة إليها في تحقيق أهداف متعددة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لذلك، مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى، كما تعتمد إدارة المنشأة على تلك المعلومات عند قيمها بإعداد الموازنة التقديرية لأنشطتها المختلفة، التي تعتبر خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة. كما أنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمة الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.

المطلب الثاني: دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار

يقصد بعملية اتخاذ القرار مجموعة الخطوات الشاملة والمتسلسلة والتي تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معينة أو لمواجهة حالات طارئة مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة كما يعرف القرار بأنه عملية اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة وإن اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة يتطلب وجود المعلومات، فالمعلومات الدقيقة والوقتية تعد أساساً من أجل تحسين القرار الإداري، فاتخاذ قرار بإنتاج منتج جديد يتطلب توافر معلومات حول الطلب في السوق ووضع المنتجات المنافسة كما ويتطلب معلومات عن التكاليف المقدره لهذا المنتج.

1-أنواع القرارات الإدارية: تختلف القرارات الإدارية في جوهرها وطبيعتها بحسب المستوى الإداري حيث

تصنف القرارات بحسب المستوى الإداري على النحو التالي :¹

أ-القرارات الإستراتيجية: وهي القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الرئيسية للمنظمة والرقابة على الأداء العام للمنظمة، والتخطيط طويل الأمد، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية العليا، ومن الأمثلة عليها إنتاج منتجات جديدة، الدخول إلى أسواق جديدة .

ب-قرارات تكتيكية: يتم اتخاذ مثل هذه القرارات من قبل المستوى الإداري المتوسط عادة ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة وفعالية استخدام الموارد وتقييم فعالية أداء الوحدات التنظيمية في المنظمة مثل قرار توزيع العاملين على أقسام الشركة، وقرار تحديد المزيج السلي، وقرار إلغاء قسم معين، وقرار تحديد السعر، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية، فقرار تحديد سعر منتج معين يحتاج إلى معلومات عن تكاليف الإنتاج من داخل الشركة، ومعلومات من السوق الذي سيباع فيه المنتج.

1- شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، (رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008)، ص 57

ج-قرارات تشغيلية: وهي القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية عمليات البيع والشراء والإنتاج في الشركة مثل قرار إعادة شراء مادة أولية أو الموافقة على البيع لعميل، ويتم اتخاذ هذه القرارات من قبل المستويات الإدارية الدنيا، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى معلومات محددة ومتاحة ضمن الشركة.

2-مراحل اتخاذ القرار: تعتبر عملية اتخاذ القرار المناسب عملية صعبة وحساسة نظرا لما يترتب على هذا القرار من مخاطر وأضرار وانعكاسات قد تؤثر على مستقبل الشركة، وهذا يعتمد على طبيعة ونوع القرار التي تكون الإدارة بصدد اتخاذه. وتعتبر التكاليف دائما عامل رئيس في اتخاذ القرارات، وأحد خطوات اتخاذ القرار هو مقارنة تكاليف البديل بتكاليف البدائل الأخرى، وأحد مشاكل تحقيق ذلك هو أن بعض التكاليف الخاصة بل بديل قد تكون غير ملائمة لاتخاذ القرار .

وبصورة عامة تمر عملية اتخاذ القرار بالمراحل والخطوات التالية:¹

- تحديد المشكلة
- تحديد الحلول البديلة للمشكلة
- تجميع البيانات اللازمة عن كل بديل
- مقارنة وتقييم البدائل المتوفرة لاتخاذ القرار
- تنفيذ القرار
- متابعة القرار

3-خصائص المعلومات التكاليفية :

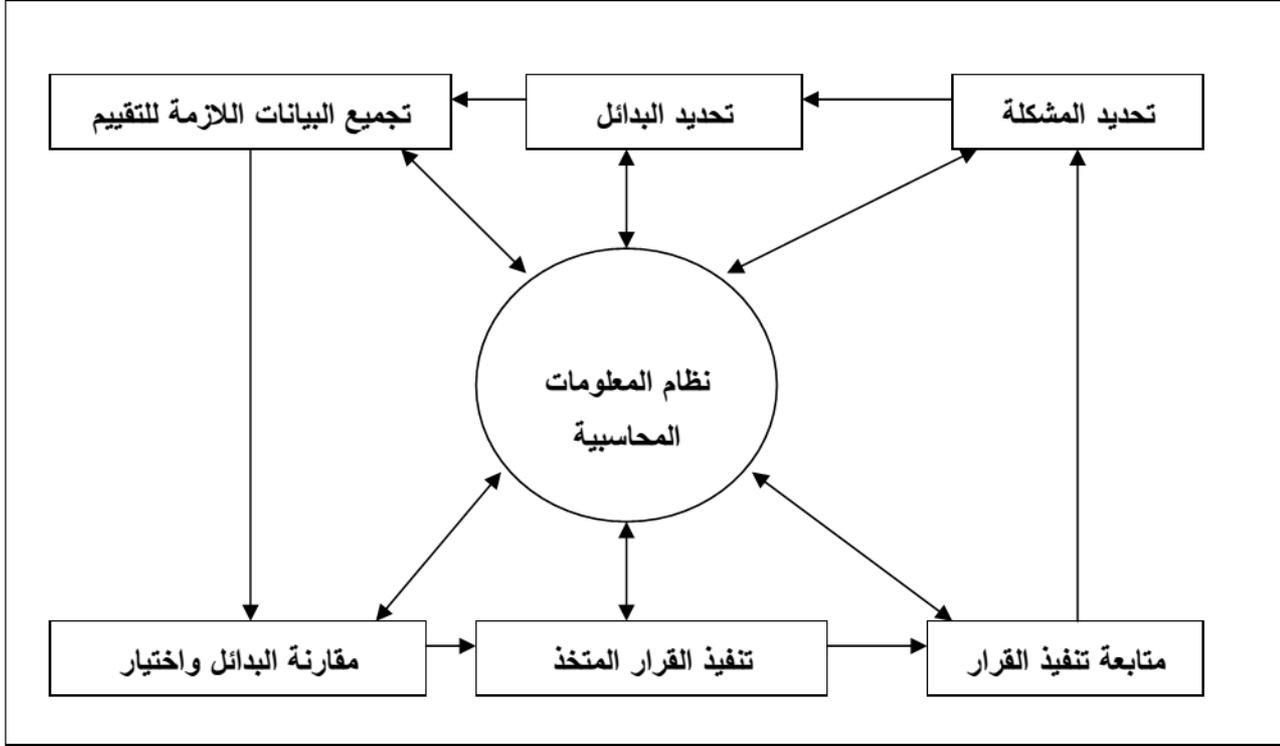
يعتبر نظام محاسبة التكاليف كغيره من النظم حيث يتكون من مدخلات عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقا لمجموعة من الأسس و الطرق و الإجراءات لإنتاج معلومات مفيدة لإدارة الشركة، وحتى يتم الحكم على مدى جودة هذه المعلومات يجب وضع معايير وضوابط وخصائص يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية القدرة على تشغيل وتوفير المعلومات التي يتحقق فيها التوافق بين معرفة معدو هذه المعلومات مع توقعات المستخدمين النهائيين.

ويرى قاسم أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية وإن كانت قد وضعت بالأساس لقياس جودة معلومات المحاسبة المالية إلا أنه يمكن استخدامها لقياس جودة معلومات التكاليف ومستخدميها من داخل الشركة.

¹- شادي صبحي ابو شنب، مرجع سابق، ص58.

ويمكن تلخيص دور نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار في الشكل التالي:¹

الشكل رقم (1-07): دور نظام التكاليف في اتخاذ القرار



المصدر: شادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص63.

المطلب الثالث : دور نظام محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف

1- أهداف الرقابة على عناصر التكاليف :

- ✓ تمكن الإدارة من استخدام الطاقات البشرية والمادية .
- ✓ إمكانية متابعة أي استخدام غير رشيد لعوامل الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة بشأن تصحيحه.
- ✓ تمكن الإدارة من التخطيط السليم لاحتياجاتها من هذه العناصر مستقبلا إضافة إلى تمكينها من الاعتماد على البيانات التاريخية التي تعد مرجعا سلميا لكونها بيانات تمثل الأداء الجيد و الكفاء.

2 - إجراءات الرقابة على عناصر التكاليف:

- ◀ الرقابة على عنصر تكلفة المواد.
- ◀ الرقابة على عنصر العمل.
- ◀ الرقابة على عنصر تكلفة المصروفات (تكاليف الصنع الإضافية).²

1- شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص58

2- شادي صبحي أبو شنب، مرجع سابق، ص59

المطلب الرابع: طرق حساب التكاليف

لحساب التكلفة توجد عدة طرق سواء كانت تقليدية أو حديثة، ومن بين هذه الطرق ما يلي:

1- الطرق التقليدية لحساب التكاليف .

من أهم هذه الطرق :

➤ طريقة التكاليف الحقيقية (الإجمالية)

➤ طريقة التحميل العقلاني

أولاً: طريقة التكاليف الحقيقية :

ظهرت هذه الطريقة بفرنسا، وتسمى بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق على اعتبار أنها المحاسبة المطبقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي وتعرف على أنها "تكلفة المنتج في المرحلة النهائية بما فيها التكلفة التسويقية"¹.

يتم إعداد هذه الطريقة عبر المراحل التالية من بينها:²

❖ **معالجة التكاليف المباشرة :** الأعباء المباشرة هي أعباء خاصة بتكلفة وحيدة، وبالتالي فهي تخصص مباشرة على التكلفة بدون حساب وسيط مثل المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتج، وأجور اليد العاملة المباشرة.

❖ **معالجة التكاليف غير المباشرة:** تعرف الأعباء غير المباشرة بأنها الأعباء التي لا يمكن أن تكون مباشرة في التكلفة، لأنها تتعلق بمجموعة من المنتجات أو الوظائف أو الأقسام، أو تتعلق بمجموعة نشاط المؤسسة الإجمالي.

❖ **تحميل تكاليف المنتجات الرئيسية على المنتجات:** وتأتي هذه المرحلة بعد إتمام توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الرئيسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلايبات.

¹- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015)، ص 91

²- جغزوري علي، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج بالمؤسسة الاقتصادية، (مذكرة ماستر، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015)، ص 57

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (الطريقة الجزئية) :

تقوم هذه الطريقة بتقسيم التكاليف إلى متغيرة و ثابتة و حساب التكاليف الثابتة على أساس حجم النشاط أو الإنتاج العادي، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج و منه الحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات.

➤ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (الطريقة الجزئية): هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم

على تقسيم التكاليف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة ليتم تحميل، المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.

➤ المصاريف الثابتة و المصاريف المتغيرة:

• **المصاريف الثابتة:** هي التي لا تتأثر بالنشاط الاقتصادي، أو بالإنتاج أو بالبيع مثل أجرة الكراء، الإهلاك، مصاريف التأمين، و مصاريف الإداريين،... إلخ. و هذا النوع من المصاريف تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى النشاط الاقتصادي.

• **المصاريف المتغيرة:** هي التي تزداد أو تنخفض بالتناسب مع حجم الإنتاج أو البيع مثل مصاريف المادة الأولية، أجرة عمال الورشات، مصاريف الطاقة المحركة.¹ وتقوم هذه الطريقة على مبدأ:²

تقوم هذه الطريقة بتقسيم التكاليف إلى تكاليف متغيرة و تكاليف ثابتة، و تحسب التكاليف الثابتة وفق هذه الطريقة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times (\text{حجم النشاط الحقيقي} \div \text{حجم النشاط العادي})$$

وتسمى النسبة (حجم النشاط الحقيقي ÷ حجم النشاط العادي) بمعامل التحميل العقلاني و يجب أن يكون كل من النشاط الحقيقي والعادي لهما نفس وحدة التقييم (ساعة عمل، كغ مادة أولية، وحدات مباع، وحدة منتجة، ..) ✓ **إيجابيات و سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:**

1-2 **إيجابيات التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات والتي نذكرها في النقاط التالية:

• استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو التكاليف الثابتة بشكل إجمالي

1- علي رحال، سعر اتكلفة و المحاسبة التحليلية، (الجزائر: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، 1999)، ص86
2- عرقابي عادل، مرجع سابق، ص - ص، 83-84.

- تسمح هذه الطريقة بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس تغير هذا الأخير على أسعار البيع.
- تسمح هذه الطريقة للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤل قدر مسؤليته على مستوى قسمه.
- منهجية هذه الطريقة تسمح بالإطلاع على المردودية التقنية وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة.

2-2- سلبيات طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: رغم أن لهذه الطريقة إيجابيات كما سبق فإن لها أيضا سلبيات يمكننا ذكرها في النقاط التالية:¹

- أول سلبية تطرحها هذه الطريقة هي كيفية تحديد حجم النشاط العادي لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر، حتى إن أمكن قياس مستوى النشاط العادي، فمن الصعب توزيع تلك التكاليف على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، ولذلك يلجأ المحاسب إلى استخدام أسس تقديرية لتوزيع التكاليف .
 - تطرح مشكلة الجرد الدائم وتقييم المحزونات في نهاية دورة الاستغلال وأثرها على النتيجة ، لأن المحزونات لا تقيم بتكلفتها الحقيقية لأنه تم تحميل التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل العقلاني.
 - لا تساعد هذه الطريقة الإدارة كثيرا فيما يتعلق بتحديد سياسات الإنتاج و البيع وتخطيط الأرباح.
- 2- الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف .**

سننطلق في دراسة هذا المطلب إلى دراسة نوعين رئيسيين من الطرق وهما:

◀ نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

◀ نظام التكلفة المستهدفة .

أولا - نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

جاء نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة ، لهذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات .

¹- المرجع السابق.

1-تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

- اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة "عن نظام وليس أسلوبا ووسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"¹
- وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة ، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا ، ثم يتم تخصيص الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك حسب الاستفادة منها"²

2-أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية:³

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة
- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق والتوزيع ، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

✓ إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية

✓ إجراء تعديل في تصميم المنتج

✓ إتباع أساليب تكنولوجية حديثة

✓ تغيير نسبة التشكيل البيعي

✓ قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحميل تلك

التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة

1- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، (عمان، الأردن، دار حامد، ط2007، 1)، ص163

2- ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، (مجلة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد 2، جوان) 2007، ص680

3- هشام أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، (الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية، ط2000، 1)، ص24

ثانياً - نظام التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل ، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخراً مؤسسات في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية.

1- تعريف نظام التكلفة المستهدفة :

"التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد"¹

"ليست طريقة لحساب التكاليف وإنما هي إجراءات شامل لتحسين عملية تنمية المنتج طيلة دورة حياته عن طريق استخدام تقنيات مختلفة للتسيير، وهي تشكل برنامج لتخفيض التكاليف والرفع من قيمة وظائف المنتج، و استخدامها يدخل في إطار التسيير الإستراتيجي خاصة بالنسبة للمنتجات الجديدة عبر كامل المراحل من التصميم إلى الإنتاج والتسويق وتستمر طيلة دورة حياة المنتج من خلال الضغط على التكاليف وزيادة قيمة المنتجات"²

1- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

من المفترض أن عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عملية تفاعلية ، بمعنى أن معظم الأنشطة في هذه العملية تحدث في نفس الوقت أو بشكل متوازي .وتتمثل أهم خطواتها في:³

- **تحديد السعر المستهدف بناء على السوق Establish a market-driven target price** : وهو السعر القدر للمنتج والذي يكون الزبائن المرتقبون على إستعداد لدفعه ،والسعر المستهدف هو الذي يؤدي إلى التكلفة المستهدفة،ومن ثم الربح المستهدف.
- **تحديد الربح المستهدف** : والربح المستهدف هو الدخل الذي ترغب المنظمة بتحقيقه للوحدة الواحدة من المنتج
- **تحديد التكلفة المستهدفة**: إن الفرق بين سعر البيع المستهدف والربح المستهدف يتمثل في التكلفة المستهدفة
- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج.

1- ثناء علي قباني ، إدارة التكلفة وتحليل الربحية ،(الإسكندرية:جمهورية مصر العربية، الدار الجامعية ، ط2006،1)،ص 475
 2- محمد الجلالي نواف فخر ، محاسبة التكاليف (التكاليف المعيارية) ،(دمشق:سوريا، منشورات جامعة دمشق ،2006)،ص532
 3- معاذ الخلف ابراهيم الجنابي ،الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة ،(مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية،كلية الاقتصاد ،جامعة تكريت،العدد،2010،21)،181

- استخدام التحسين المستمر في جودة المنتج وتخفيض التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى المنظمة إلى تحقيقها من خلال ادارتها للتكلفة لتدعيم ربحيتها ،ومن ثم قيادة التكلفة وصولا إلى ميزة تنافسية تدعم موقفها مع المنافسين على شرط أن يكون ذلك التخفيض للتكلفة حقيقيا .

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية محاسبة التكاليف من خلال تعريفها وبيان العلاقة بينها وبين فروع المحاسبة الأخرى ، كما تناولنا أهم التصنيفات والتبويبات التي تخص محاسبة التكاليف ، وكذا تم التطرق إلى محاسبة التكاليف كنظام متكامل تلجأ إليه المؤسسة للحصول على معلومات عن التكاليف تساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات ، وفي الأخير بينا دور محاسبة التكاليف في عملية الرقابة واتخاذ القرارات وأهم الطرق لحساب التكاليف القديمة والحديثة.