دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

| | |
|---|---|
| العنوان: | مدى صلاحية نظريات التكاليف للتطبيق العملي |
| المصدر: | مجلة المال والتجارة |
| الناشر: | نادي التجارة |
| المؤلف الرئيسي: | عبدالرحيم، علي |
| المجلد/العدد: | مج 3, ع 29 |
| محكمة: | لا |
| التاريخ الميلادي: | 1971 |
| الشهر: | سبتمبر |
| الصفحات: | 30 - 32 |
| رقم MD: | 89904 |
| نوع المحتوى: | بحوث ومقالات |
| قواعد المعلومات: | EcoLink |
| مواضيع: | مصر، تكاليف الانتاج، اتخاذ القرارات، القرارات الادارية ، الخسائر، الاحوال الاقتصادية ، الاسعار ، التسعير، محاسبة التكاليف |
| رابط: | http://search.mandumah.com/Record/89904 |

© 2021 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

# مدى صلاحية نظريات التكاليف للتطبيق العملى

**مقدمة :**

**تهدف محاسبة التكاليف الى :**

**١ ـ تحديد تكالف المنتجات والمراحل والعمليات والانشطة المختلفة فى المشروع .**

**٢ ـ امداد ادارة المشروع بالبيانات التحليلية التى تساعدها فى اداء وظيفة التخطيط .**

**٣ ـ امداد ادارة المشروع بالبيانات والاساليب التى تساعدها فى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وتقييم كفاءة الاداء بالمشروع .**

**٤ ـ امداد الادارة بالبيانات التحليلية التى تساعدها فى اتخاذ القرارات الادارية المختلفة مثل قرارات التسعير والدخول فى عطاءات وشراء الات جديدة ووقف انتاج بعض المنتجات والتركيز على البعض الاخر وهكذا ..**

ويهدف نظام محاسبة التكاليف الفعلية اساسا الى تحديد تكلفة المنتجات المختلفة فى المشروع . . ولتحديد تكلفة المنتجات المختلفة يجب على محاسب التكاليف ان يقوم بتحليل عناصر التكاليف المختلفة وتبويبها وتحميلها على وحدات المنتج النهائى . .

وهذا وقد اختلفت اراء محاسبى التكاليف فى تحميل عناصر التكاليف المختلفة على وحدات المنتج النهائى . فمنهم من يرى تحميل المنتج بالتكاليف الاجمالية التى تحملها المشروع سواء كانت مباشرة او غير مباشرة . . منهم من لا يوافق على مبدأ التحميل الشامل هذا ويرى اقتصاد التحميل على جزء من التكاليف ( تحميل المنتج بالتكاليف المباشرة فقط او التكاليف المتغيرة فقط او التكاليف المستغلة التى تشمل التكاليف المتغيرة وجزءا من التكاليف الثابتة على حسب نسبة استغلال الطاقة فى المشروع ) .

ومن هنا ظهرت عدة نظريات فى التحميل ، منها نظرية التكاليف الاجمالية ونظرية التكاليف المباشرة ونظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة .

ويدور الخلاف بين محاسبى التكاليف فى تجميع عناصر التكاليف


**للدكتور**
**على عبد الرحيم**
**مدرس المحاسبة بكلية التجارة**
**جامعة القاهرة**


المختلفة على وحدات المنتج النهائى اساسا حول التحميل الشامل لعناصر التكاليف على المنتج النهائى و التحميل الجزئى لعناصر التكاليف .

ويهدف هذا البحث الى دراسة النظريات المختلفة والمقارنة فيما بينها بغرض اختيار اصلحها لتحقيق اهداف محاسبة التكاليف .

وقبل ان نتعرض لهذه النظريات يجدر بنا ان نبحث مفهوم التكلفة وحدودها حتى يمكن تحديد عناصر التكلفة الضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويستدعى ذلك التميز بين العناصر التى يتحملها المشروع وتعتبر عناصر ضرورية لتحقيق اغراض وتمثل التكلفة ( ص ٢ ) وبين تلك العناصر التى يتحملها المشروع ولا تعتبر ضرورية لتحقيق اغراضه وتمثل عناصر الضياع ( ص ٣ ) والخسائر ( ص ٣ )

وعلى هذا فسنقصر فى هذا البحث الى :

ـ مفهوم التكلفة والتفرقة بينه وبين مفهوم الضياع والخسارة .

ـ مفهوم النظريات المختلفة للتحميل .

ـ الانتقادات الموجهة لهذه النظريات ومدى تحقيقها لاهداف محاسبة التكاليف .

ـ الموازنة بين نظريات التحليل المختلفة .

ـ الخلاصة والتوصيات .

**مفهوم التكلفة :**

لم يتفق محاسبو التكاليف فيما بينهم على تحديد مفهوم موحد لمعنى التكلفة . ويرجع السبب فى ذلك الى ارقام التكلفه تستخدم فى تحقيق اغراض عديدة تختلف كل منها عن الاخرى مما يؤدى الى اختلاف رقم التكلفة اللازم لتحقيق كل غرض . اى ان رقم التكلفة يختلف باختلاف الغرض منه ، فما يخدم غرض تسعر مثلا قد لايخدم غرض التخطط او الرقابة أو تحديد تكلفة المنبجات المختلفة .

وعلى الرغم من هذا الاختلاف بين ارقام التكلفة اللازمة لخدمة الاغراض المختلفة الا ان لايمنع من وجود خصائص معينه لما يمكن ان يسمى بالتكلفة .

ويمكن من خلال تعريفات الكتاب الوقوف على هذه الخصائص والسمات التى يمكن الاستناد اليها عند تحديد ما اذا كانت التضحيات الاقتصادية التى يتحملها المشروع تمثل عناصر تكلفة او ضياع او خسارة .

وقد عرف البعض التكلفة بأنها « تضحية بنقدية او بأصل اخر او بخدمات تحسب فى شكل قيمة نقدية يتحملها المشروع نظير الحصول على خدمة مقابل هذه التضحية » . كما عرفها البعض الآخر قد عرفا التكلفة بانها تعبر عن تضحية بغرض الحصول على منافع ويتم قياسها بمقدار مادفع فيها من سعر .

وعرفتها لجنة مصطلحات التكلفة بجمعية المحاسبة الامريكية بانها « اصلاح عام لقدر محسوب من القيمة انفق بغرض الحصول على مواد اقتصادية سواء كانت ملموسة او غير ملموسة . وعادة ما يحسب بقيمة نقدية » .

وقد عرفها الاستاذ الدكتور عبد العزيز حجازى (١) بانها ( عبارة عن مبالغ النقود التى يدفعها أو يتحملها المشروع فى سبيل الحصول على عوامل الانتاج الضرورية لتحقيق الاهداف التى قام المشروع من اجلها ) .

وقد عرف الاستاذ الدكتور محمد توفيق بلبع (٢) عنصر التكلفة ـ بانه قيمة الكمية التى يتأكد استخدامها منه فى عملية انتاجية أو خدمة مخينة طبقا للقرارات المعتمدة لذلك اى يشترط فى العنصر امران هامان هما :

(أ) الاستخدام الفعلى للعنصر .

(ب) معيارية التكلفة ، فليس كل ويحتسب بل يلزم ان تكون الكمية مايستخدم ما العنصر يندرج فيه التى تتحمل بها العملية معيارية وقانونية طبقا للمقررات المعتمدة وللمواصفات التى تتعين للعملية واحتياجاتها الحقيقية مع الاخذ فى الاعتبار معدل مسموح به للضياع والتلف والعطل ولذلك فان الكمية الزائدة التى استهلكت فعلا ولكن دون حاجة فنية لذلك ودون افادة العملية بها وخروجا على المقررات المعتمدة لها لاتعتبر ضمن عناصر التكاليف بل هى خسارة يلزم مساءلة المتسبب عليها او ادراجها ضمن بنود حساب الارباح والخسائر .

ومن التعريفات السابقة تتضح الخصائص والمميزات الاتية للتكلفة : يمكن بلورتها في

١ ـ أن التكلفة تعبر عن تضحية اقتصادية .

٢ ـ ان التكلفة يمكن ان يعبر عنها بواحدات نقدية .

٣ ـ أن التكلفه تمثل القدر الواجب ان يتحمله المشروع في سبيل تحقيق أهدافه أى القدر الذى يتحقق للمشروع من ورائه النفع والاستفادة اى ان التكلفة يجب ان يقابلها خدمة او منفعة ضرورية بالنسبة للمشروع .

٤ ـ ان التكلفة تتمثل فى الاستخدام الفعلى للعنصر طبقا للمعايير المقررة فان لم يتم استخدام العنصر لاتعتبر عنصرا ن عناصر التكاليف فمثلا شراء الخامات لايجعل الخامات عنصر من عناصر التكلفة الا اذا تم استخدام هذه الخامات فى العمليات الانتاجية فان لم تستخدم اعتبرت الخامات ضمن الاصول المتداولة فى المشروع .

٥ ـ وعلى هذا فيمكن التنبؤ بالتكلفة وتحديدها مقدما قبل البدء فى الانتاج .

ومن هذا يتضح ان التكلفة عبارة عن تضحية اقتصادية يتحملها المشروع مقابل خدمة أو منفعه ضرورية تستخدم طبقا للمعايير المقررة ويمكن قياسها فى شكل وحدات نقدية .. وعلى هذا فمن الممكن التنبوؤ بها وتحديدها مقدما قبل البدء فى عمليات الانتاج .

ومن هذا يتضح ان التضحيات الاقتصادية التى يتحملها المشروع المشروع لاتعبر كلها عن تكلفة وانما قد تعتبر التضحية الاقتصادية عنصرا من عناصر التكاليف اذا ما تميزت بالخصائص السابقة فقط . فان لم تتميز بهذه الخصائص اعتبرت عنصرا من عناصر الضياع او الخسارة فى المشروع .

**مفهوم الضياع :**

يعتبر الضياع تضحية اقتصادية من جانب المشروع ولكنها تضحيه لا تقابلها خدمة او منفعة وعلى هذا فهى غير ضرورية لتحقيق أهداف المشروع وقد عرف البعض الضياع بانه كل مايستهلك من موارد فى شكل مواد او عمل فى عملية معينة دون ان يتحقق من وراء استهلاك هذه الموارد منافع او خدمات قتصادية (١) .

ويرى الدكتور عباس الشيرازى ان الضياع « يتمثل في مقدار معين القيمة يمكن التنبؤ به وانفق أو ينفق بدون حاجة اليه عند تحقيق الشركة لاغراضها فى ضوء الظروف المحيطة بها » . (٢) .

ويرى الدكتور محمد توفيق بلبع ان الضياع «يشمل كافة الاشكال التى تمثل خسارة صناعية سواء كانت على هيئة ملموسة مثل المواد التالفة والسلع المرفوضة والخردة او غير ملموسة مثل الاوقات الضائعة والطاقة غير المستعملة والنفقة الزائدة .

وتتفق التعريفات السابقة فى عدم ضرورة الضياع لتحقيق اهداف المشروع اذ ان الضياع لايقابله خدمة أو منفعة . وعلى هذا الاساس يتمثل الفارق الاساسى بين التكلفة والضياع فى كون التكلفة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع اذ يقابلها خدمة او منفعة فى حين ان الضياع الذى يزيد عن المسموحات الحتميه التى لا يمكن تجنبها ـ غير الضرورى لتحقيق اهداف المشروع اذ لا يقابله خدمة أو منفعة .

ومن هذا يتضح الخصائص التالية للضياع :

١ ـ ان الضياع عبارة عن تضحية اقتصادية .

٢ ـ ان الضياع سير يمكن ان يعبر عنه بوحدات نقدية .

٣ ـ ان الضياع غير ضرورى لتحقيق اهداف اشروع اذ لايقابله خدمة او منفعة .

٤ ـ وعلى هذا فيمكن التنبؤ بالضياع وتحديده مقدما قبل البدء فى الانتاج .

وعلى هذا فالضياع يتمثل فى تضحية اقتصادية يتحملها المشروع ولا يقابلها خدمة او منفعة ضرورية لتحقيق اهداف المشروع ويمكن قياسه فى شكل وحدات نقدية . وعلى هذا فمن الممكن التنبؤ به وتحديده مقدما قبل البدء فى عمليات الانتاج .

ويستبعد من الضياع ذلك الجزء الحتمى الضرورى للتشغيل والذى يحدده الفنيون طبقا للدراسات معينة . وعلى هذا فالضياع الحتمى الذى تتطلبه التشغيل والعمليات الصناعية يعتبر جزءا من التكلفة بينما الضياع غير الحتمى لايمكن اضافته الى التكلفة وعلى ذلك يحمل حساب الارباح والخسائر حتى

يعكس مدى كفاءة الادارة فى استخدام عناصر التكاليف .

**مفهوم الخسارة :**

يعرف الدكتور عباس الشبرازى الخسارة « بانها قيمه انفقت او تنفق ولم يتوقع المشروع حدوثها وبالتالى لم يتمكا من حسابها عند تحديده للعناصر اللازمة لتحقيق أهدافه فى ضوء الظروف المحيطة به » (١) .

ويرى آخر ان الخسارة تعبر عن (اى مصروف مفاجىء او غير متوقع او غير ارادى وغير متكرر ولا يتوقع من ورائه تحقيق اى منفعة او خسارة حاضرة أو مستقلة مثل تكلفة المبانى التى لم يتم استهلاكها والتى تهلك بواسطة حريق والتى لم يمكن استردادها من شركات التأمين ومثل قدر معين من اموال المشروع ) .

ويتضح من هذه التعريفات السابقة أن مميزات الخسارة كما يلى :

١ — ان الخسائر تضحيات اقتصادية .

٢ — ان الخسائر يمكن التعبير عنها فى شكل وحدات نقدية .

٣ — ان الخسائر غير ضرورية لتحقيق اهداف المشروع اذ لايقابلها خدمة او منفعة .

٤ — ان الخسائر تنتج من احداث مفاجئة وغير متوقعة ولا دخل للمشروع فيها وعلى هذا فلا يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدما قبل البدء فى الانتاج .

وعلى هذا يتضح ان التكلفة تضحية اقتصادية ضرورية لتحقيق اهداف المشروع فى حين ان الضياع تضحية اقتصادية غير ضرورية لتحقيق اهداف المشروع . ويمكن التنبؤ بالتكلفة والضياع وتحديدهما مقدما قبل البدء فى الانتاج . بينما تتمثل الخسارة فى تضحيات اقتصادية غير ضرورية لتحقيق اهداف المشروع ولا يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدما اذ انها تنتج من احداث مفاجئة وغير متوقعة ولادخل للمشروع فيها كالحريق او السرقة.

# حول العالم

## عصابة دولية يتزعمها يهود

## تهرب الذهب من اسرائيل

**تل أبيب** : اكتشفت سلطات الجمارك الاسرائيلية عصابة تهريب دولية فى الايام الاخيرة ، يتزعمها يهودى فى السبعين من عمره وينتمى أصلا الى بلجيكا . وقد وفد أعضاء العصابة عشرات المرات الى اسرائيل ، ونقلوا معهم فى كل مرة ذهبا ومجوهرات وساعات يبلغ اجمالى قيمتها خمسة ملايين ليرة اسرائيلية ( حوالى ١٫٥ مليون دولار ) ، وتتخذ هذه العصابة مركزها العام فى بلجيكا .

وقد اعتقل عدد من أفراد هذه العصابة يوم الجمعة الماضى ، وضبط مع أحدهم بطاقة تشتمل على رموز شفرية وأسماء وعناوين كل الاشخاص المتواطئين مع العصابة فى اسرائيل وفى بلجيكا .

## مالطة تعد لالغاء الاتفاقات مع بريطانيا

**فاليتا** : صرح دوم مينتوف ، رئيس وزراء مالطة الجديد ، بأنه مايزال على عهده الذى قطعه على نفسه فى الانتخابات بالغاء الاتفاقات الدفاعية الحالية مع بريطانيا . .

وقال مينتوف ان على بريطانيا اذا أرادت أن تنتفع بتسهيلاتها العسكرية فى مالطة أن تعقد اتفاقات أخرى تكفل للجزيرة اجرا ملائما والا فان على من يريد الانتفاع بهذه التسهيلات أن يتفاوض مع حكومة مالطة ولا يحصل عليها بطريقة آلية مباشرة من بريطانيا .

## اليابان تخفض الرسوم الجمركية على واردات مصر و٩٤ دولة

**طوكيو** : أعلنت وزارة الخارجية اليابانية خفض الرسوم الجمركية على وارداتها من ٩٥ دولة نامية ، من بينها مصر ومعظم الدول العربية ، اعتبارا من أول أغسطس .

وقالت الوزارة فى بيانها ان الرسوم الجمركية على وارداتها من المنتجات الزراعية والبحرية والتعدينية والسلع الصناعية من تلك الدول سوف تنخفض بنسبة تتراوح بين ٢٠٪ و ١٠٠٪، تنفيذا لسياسة المعاملةالافضل التى دعا اليها مؤتمر التجارة والتنمية التابع للامم المتحدة .

## جهاز بحجم ذرة الغبار لكشف امراض الدم

**شيكاجو : يحاول العلماء فى جامعة شيكاجو الامريكية صنع أجهزة للارسال الالكترونية أصغر من جزىء الغبار يمكنها أن تسرى فى مجرى الدم لكشف مواطن المرض فيه مثل الجلطات الدموية .**

**ويعتقد هؤلاء العلماء أن هذه (( الدوائر الاليكترونية )) يمكن أن تصبح فيما بعد بديلا لبعض الاجهزة العصبية فى الجسم ويمكنها عندئذ أن تعيد النبض الى الاشخاص المصابين بالشلل .**

## اطباء الصين يعلنون نجاح وخز الابر فى الجراحة

**طوكيو : أعلنت الصين الشعبية أن أطباءها حققوا قفزة هائلة فى استخدام العلاج بطريقة الوخز بالابر فى مواضع الالم بالجسم .**

**وأذاعت وكالة أنباء الصين الجديدة أنه يجرى تطبيق طريقة فنية جديدة فى العلاج بالابر فى كثير من المستشفيات المدنية والعسكرية فى أنحاء الصين، وان معدل النجاح فى العمليات التى تطبق فيها يصل الى أكثر من ٩٠٪ بين أكثر من ٤٠٠٠ الف مريض أجريت لهم جراحات باستخدام الوخز بالابر .**

## تأميم بنك فى شيلى

**سنتياجو ( شيلى )** أعلنت حكومة شيلى رسميا أنها أممت جزئيا أحد البنوك الشيلية الخاصة وأصبحت تملك الجزء الاكبر من أسهمه ، كما قالت انها بسبيل ادماج ثلاثة بنوك أجنبية أخرى .

وكانت حكومة الرئيس سلفادور اللندى قد تعهدت بتأميم البنوك الخاصة لكى تتيح للدولة فرصة الاشراف على الشئون المالية فى البلاد والبنوك الذى أمم أمس هو البنك الجادى عشر فى بنوك شيلى التى يبلغ عددها ٣٦ بنكا .

## الحياد الكامل الهدف النهائى لمالطة

**موسكو** : أكد مدير وكالة أنباء مالطة فى حديث مع وكالة تاس ان الحياد الكامل هو الهدف النهائى لحكومة مالطةوقال أنسياستها الخارجية تقوم على أساس أن تشترك بصورة فعالة فى ضمان السلام فى البحر المتوسط وتحقيق الاستقلال الاقتصادى للجزيرة بالتعاون مع كل الدول .

## ٣٠ ألف طفل غير شرعى لجنود امريكا بفيتنام

**سايجون** : ترك الجنود الامريكيين أكثر من ٥٠٠٠ طفل غير شرعى فى شوارع سايجون . قال ويلز كلين مدير وكالة الخدمات الاجتماعية الدولية ان هناك أيضا حوالى ٢٥ الف طفل فى ملاجىء الايتام فى فيتنام الجنوبية بسبب الحرب .