دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	نظريات التكاليف ومدى فاعليتها في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات
المصدر:	مجلة الاقتصاد والإدارة
الناشر:	جامعة الملك عبدالعزيز - كلية الاقتصاد والإدارة - مركز البحوث والتنمية
المؤلف الرئيسي:	شافعي، عباس
المجلد/العدد:	ع 3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1976
الشهر:	يوليو - رجب
الصفحات:	15 - 25
رقم MD:	47485
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	تقييم الأداء ، النظم المحاسبية ، التكاليف ، التخطيط الاقتصادي ، الرقابة المالية ، الكفاية الانتاجية ، القيادة الإدارية ، اتخاذ القرارات ، الإنتاج ، المحاسبة المالية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/47485

© 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.

نظريات التكاليف ومدى فاعليتها
فى التخطيط والرقابة وترشيد القرارات

للدكتور عباس شافعى

١ ـ تقديم

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم المصادر التى تقدم لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات الكمية والمالية بهدف مساعدتها فى المجالات الاتية :

(أ) مجال التخطيط لعمليات الوحدة الاقتصادية عن فترة زمنية مستقبلة ، وذلك عن طريق المشاركة فى اعداد الموازنات التخطيطية سواء للعمليات الجارية أو الرأسمالية سعيا وراء تحقيق الاهداف فى كل من الاجل القصير أو الطويل ·

(ب) مجال فرض الرقابة على الاداء بصفة عامة وعلى عناصر التكاليف بصفة خاصة عن طريق كل من الرقابة التنظيمية التى تهدف الى المحافظة على أصول المنشأة والى رفع الكفاءة الانتاجية لعوامل الانتاج ومستلزماته ، أو رقابة المعايير التى تهدف الى التحكم فى الاداء ليسير طبقا لمسار مخطط ، مع توفير البيانات التى تساعد فى تقييم أداء المسئولين ـ كل فى مجال تخصصه ـ مع مساءلتهم محاسبيا ، والتعرف على مواطن الضعف والكفاءة ومعالجة مسببات الاولى ، وتنمية مسببات الثانية ·

(ج) مجال اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمشكلات ذات البدائل المختلفة ، وذلك عن طريق امداد الادارة بالبيانات « المناسبة » بهدف ترشيد هذه القرارات وبنائها على أسس علمية سليمة ، بعيدا عن مجرد الحدس والتخمين · وخاصة فيما يتعلق بقرارات التسعير وغيرها من قرارات النشاط الانتاجى أو التسويقى أو الادارى ، الجارى منها أو الاستثمارى ·

(د) مجال قياس التكلفة الفعلية ـ أو المستقبلة ـ للانتاج بهدف تقويم المخزون السلعى ، ومقابلة الايرادات بالتكاليف تمهيدا لقياس نتائج الاعمال عن فترة زمنية معينة سواء للوحدة الاقتصادية ككل ، أو لجزء بذاته من أجزائها ·

وليس هناك بيانات تكاليفية واحدة قادرة على خدمة كل هذه الاغراض بنفس الدرجة من الكفاءة ، فما يصلح لقياس التكلفة الفعلية قد لا يصلح أداة لرقابةالمعايير، وما يستخدم فى مجال الرقابة قد لا يصلح فى مجال المفاضلة بين البدائل · فهناك اذا تكاليف مختلفة بأغراض مختلفة (١) · وبهذا فان أسلوب الاختيار الذى يستخدم فى عرض البيانات يعتبر مؤثرا الى درجة كبيرة على قدرة الادارة فى الاستفادة من هذه البيانات ·

ولكن معظم المجالات السابقة ـ ان لم يكن كلها ـ تستعين بالبيانات الخاصة بقياس تكاليف الانتاج وما يتفرع عنها من تحديد لتكلفة الوحدة · كما تستعين أيضا بمسار التكلفة من منبعها الى مصبها ، هذا المسار هو الذى تختلف فى تحديده نظريات التكاليف ، فبينما يرى بعضها أن « كل » التكاليف يجب أن تصب فى وعاء

---

(1) Diffirent costs for diffirent purposes.

الوحدات المنتجة دون أن يسمح لعنصر من عناصرها أن يمر دون أن يأخذ الانتاج السلعى أو الخدمى نصيبا منه ، يرى البعض الاخر ان جزءا من التكاليف فقط يجب أن يصب مباشرة فى وعاء الدخل دون أن يرتبط بكمية الانتاج ٠

والهدف من هذا البحث هو دراسة انتقادية لنظريات التكاليف المختلفة بهدف قياس مدى فعاليتها فى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف فى كل من مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات ٠

تعريف المصطلحات

حتى يتمكن القارىء من تتبع المناقشة والتحليل يفضل الباحث أن يبدأ بتعريف مختصر للمصطلحات الرئيسية التى ترد فى هذا البحث ٠

نظرية التكاليف الاجمالية :

قياس تكلفة الانتاج ونتائج الاعمال يعتمد بالدرجة الاولى على تبويب عناصر التكليف وظيفيا (١) ويهدف الى أن تصب كل عناصر تكاليف الوظيفة الانتاجية (٢) فى وعاء الانتاج سواء كان سلعيا أو خدميا بغض النظر عن ارتباط حجم هذه التكاليف بحجم الانتاج عن الفترة أو عدم ارتباطها ٠ فكل تكاليف الوظيفة الانتاجية تكاليف وحدات منتجة (٣) أى أنها تكاليف قابلة للتخزين (٤) فاذا تحولت الوحدات المنتجة الى وحدات مباعة أخذت التكاليف الملتصقة بها مسارها الى وعاء الدخل ، أما اذا تحولت الوحدات المنتجة الى مخزون سلعى أصبحت تكلفتها أصلا من الاصول ٠ أما عناصر تكاليف الوظيفة التسويقية فهى تكاليف وحدات مباعة بغض النظر عن ارتباطها بحجم المبيعات المحقق أو عدم ارتباطها به ٠ أما عناصر تكاليف الوظيفة الادارية والتمويلية فهى عبء على ايرادات الفترة الزمنية (٥) تصب مباشرة فى وعاء الدخل دون أن يسمح لها الارتباط بوحدات الانتاج ٠

نظرية التكاليف المتغيرة :

أسلوب لقياس تكلفة الانتاج ونتائج الاعمال يبوب عناصر التكاليف طبقا لعلاقتها بحجم النشاط الانتاجى أو البيعى ، ويفرق بين التكاليف التى تتغير بتغير حجم النشاط وتلك التى تظل ثابتة فى مواجهة تقلبات حجم النشاط (٦) ٠ ويعتبر التكاليف المتغيرة للوظيفة الانتاجية (٧) تكاليف قابلة للتخزين أما التكاليف المتغيرة

---

(1) Functional classificeation.

(2) Production costs.

(3) Product costs.

(4) Inventariable costs.

(5) Period cost.

(٦) التقسيم الثنائى للتكاليف هنا الى متغيرة وثابتة يفترض أن التكاليف المختلطة ـ التى تجمع بين عنصرى التغير والثبات ـ يمكن تحليلها الى شقيها باستخدام أحد أساليب التحليل المعروفة ، (راجع التكاليف المتغيرة ٠ للمؤلف ٠ مكتبة عين شمس بالقاهرة ، ١٩٧٤ ، ص وما بعدها) ٠

(7) Veriable Production costs.

للوظيفة التسويقية فهى جزء من تكاليف الوحدات المباعة تشترك فى تحديد هامش المساهمة (١) · الذى تساهم به كل وحدة مباعة فى تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الارباح الصافية ـ وبذلك فان التكاليف الثابتة المتعلقة بكل من الوظيفتين الانتاجية والتسويقية ـ بالاضافة الى التكاليف الادارية والتمويلية سواء ثابتة أو متغيرة ـ تنصب مباشرة فى وعاء الدخل دون أن يسمح لها بالارتباط بالوحدات المنتجة · وتؤكد نظرية التكاليف المتغيرة أهمية هامش المساهمة كأداة تخطيطية ورقابية ·

نظرية الطاقة المستغلة :

أسلوب فى قياس التكلفة وتحديد نتائج الاعمال ، يعتمد على تبويب عناصر التكاليف طبقا لعلاقتها بحجم النشاط الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة · وينظر الى الاخيرة على أنها تكاليف تهيئة والمحافظة على طاقة انتاجية أو تسويقية معينة · ويعترف بأهمية ربط تكاليف الطاقة الانتاجية بوحدات الانتاج ، وتكاليف الطاقة التسويقية بالوحدات المباعة على أن تستغل الوحدة الاقتصادية طاقتها الانتاجية والتسويقية الاستغلال الامثل ·· فاذا عجزت الادارة عن استغلال الطاقة المتاحة سواء فى مجال الانتاج أو التسويق الاستغلال الامثل وزعت تكاليف الطاقة الى شقين : تكاليف طاقة مستغلة وتكاليف طاقة غير مستغلة · أما تكاليف الطاقة المستغلة فتعتبر تكاليف وحدات منتجة أو وحدات مباعة ، وتكلفة الطاقة غير المستغلة تصب مباشرة فى وعاء الدخل مؤكدة مدى فاعلية الادارة فى استغلال الطاقات المتاحة ·

نظرية التكاليف الاجمالية المعيارية :

أسلوب رقابى يعتمد على التحديد المسبق لما يجب أن تكون عليه تكلفة الانتاج والمبيعات خلال فترة زمنية معينة فى المستقبل ، معتمدا على مفاهيم نظرية التكاليف الاجمالية · ويراعى فى تحديد التكلفة المعيارية للوحدة ألا تتضمن الا تلك التكاليف التى تعكس التشغيل الاقتصادى الامثل لعوامل الانتاج ومستلزماته فى ظل الظروف الانتاجية والاقتصادية التى ينتظر أن تسود فى الفترة التى تحدد عنها المعايير · فلا يعد مقبولا عند تحديد التكلفة المعيارية أن تتضمن أى جانب من جوانب الاهمال أو الاسراف أو ضعف الكفاءة فى استخدام عوامل الانتاج ومستلزماته ·

وبمقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية تحدد الانحرافات وتحلل وتشخص وتعالج ·

نظرية التكاليف المتغيرة المعيارية :

أسلوب رقابى يعتمد على التحديد المسبق لتكاليف الانتاج والمبيعات المتغيرة ، ويؤكد أهمية حد المساهمة المعيارى (١) فى تقييم أداء مراكز الربحية بالوحدة

---

(١) يعرف حد المساهمة المعيارى بأنه الفرق بين السعر المعيارى لبيع الوحدة من الانتاج والتكلفة المتغيرة المعيارية للوحدة · أو بين ايرادات المبيعات والتكاليف المتغيرة المعيارية للمبيعات ·

الاقتصادية • وتعتمد هذه النظرية على خلق نظام محاسبى متكامل يتضمن وسائل الرقابة التى تقدمها التكاليف المعيارية والموازنات المرنة بالاضافة الى الاجراءات التى تنادى بها نظرية التكاليف المتغيرة •

التكاليف التفاضلية :

تطبيق لنظرية التكاليف المتغيرة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين البدائل • وتوضح التكاليف التفاضلية أثر الانتقال من بديل الى اخر على التكاليف • وبهذا المعنى فقد تتضمن التكاليف المناسبة تكاليف الفرصة المضاعفة (١) وهى تمثل المنفعة التى يمكن اخضاعها للقياس النقدى ، والتى سوف يضحى بها فى المستقبل كنتيجة لاختيار بديل معين بدلا من اختيار بديل آخر •

٣ ـ التحليل

نظريات التكاليف والتخطيط :

تعتبر نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية من أضعف النظريات لتحقيق هدف المشاركة الفعالة فى التخطيط السليم لعمليات الوحدة الاقتصادية • فالتخطيط يعتمد أساسا على التكاليف المستقبلة ، بالاضافة الى البيانات الكمية والنوعية الاخرى المتعلقة بالموارد والاستخدامات عن الفترة المقبلة التى تعد من أجلها الموازنة التخطيطية • والتكاليف المستقبلة لا يمكن التنبؤ بها على ضوء التكاليف الفعلية (التى حدثت فى الماضى) وحدها ، الا اذا توقعنا جانب الاستمرار • أى اذا افترضنا بقاء جميع العوامل المؤثرة على بناء الموازنة على حالها دون تغيير • فاذا اعتمدنا على متوسط التكلفة الاجمالية لوحدة الانتاج كما تظهرها بيانات التكاليف المستخرجة طبقا لنظرية التكاليف الاجمالية الفعلية لكان هذا المتوسط مضللا • فمن المعروف أن التكلفة المتوسطة لوحدة الانتاج ـ تحت هذه النظرية ـ يعتمد على حجم الانتاج الفعلى وبذلك فان تكلفة الوحدة تزيد أو تنخفض مع انخفاض أو زيادة حجم الانتاج ، فمن النادر أن تظل تكلفة الوحدة التى حسبت عن فترة زمنية معينة كما هى دون تغيير فى فترة زمنية مستقبلة الا اذا توقعنا بقاء حجم الانتاج ـ وكفاءة عوامل الانتاج ومستلزماته وأسعار المستلزمات ـ ثابتا •

وتعانى نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية فى هذا المجال من نقطة ضعف أخرى، فتوزيع الاعباء غير المباشرة على المنتجات ـ طبقا لهذه النظرية ـ غالبا ما يؤدى الى تحميلها بتكلفة لا تعتبر سليمة تماما من وجهة النظر العلمية • فبينما يظل الجزء الاكبر من الاعباء غير المباشرة ثابتا ، غالبا ما يتغير حجم الانتاج وتشكيلة المنتجات • فاذا اضطرت الوحدة الاقتصادية الى التوقف عن انتاج أحد منتجاتها ، أو اضطرت الى تخفيض انتاجه أو زيادته ـ أى تغيير تشكيلة الانتاج ـ كان على المنتجات الاخرى أن تتحمل بجزء أكبر من هذه الاعباء غير المباشرة مما يجعل هامش الربح لكل منتج فى تذبذب لا يمكن معه الاعتماد عليه اعتمادا كبيرا فى التخطيط لربحية هذه المنتجات هذا بالاضافة الى صعوبة تحديد نقطة التعادل لكل منتج على حدة مع وجود هذا التذبذب فى تحميل التكاليف الثابتة •

---

(1) Opportunity costs.

وبهذا تعتبر البيانات التى يقدمها نظام التكاليف المبنى على أساس نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية قاصرا عن المشاركة الفعالة فى التخطيط للعمليات المستقبلة ·

ويتحسن اداء نظرية التكاليف الاجمالية فى مجال التخطيط عندما تقترن بالتكاليف المعيارية طالما ان التركيز فى هذا المجال يكون منصبا على التكاليف المستقبلية ، وليس التكاليف التاريخية · فالتكاليف المعيارية تأخذ فى الحسبان التغيرات المستقبلة · بالنسبة لاستخدام عوامل الانتاج ومستلزماته سواء فيما يتعلق بكميات أو أسعار أو نوعية المستلزمات السلعية أو العمالة أو الخدمات الاخرى · فواضع المعايير لا يهتم بما حدث فى الماضى ، الا بالقدر الذى يتيح له التعرف على توقعات المستقبل · كما أن المعايير تمثل مستوى الاداء الامثل ، فى ظل الامكانيات المتاحة ، والذى ترغب الوحدة الاقتصادية فى الوصول اليه ·

غير أن هذه النظرية ما زالت تعانى من نقطة الضعف المتعلقة بعدم وضوح العلاقة بين التكاليف والارباح وحجم النشاط ·

أما نظرية التكاليف المتغيرة الفعلية فانها تتفادى ما تسببه التكاليف الثابتة من مشكلات عند محاولة ربطها بالوحدات المنتجة ، وما يتبع ذلك من صعوبات فى تفسير نتائج الاعمال · ولذلك فهى تعالج هذه التكاليف على أنها تكاليف زمنية لا تلتصق بالوحدة المنتجة ولا تدخل بالتالى فى تكلفة المخزون السلعى · وانما تخصم دوريا من ايرادات الفترة التى حدثت فيها ، بغض النظر عن كمية الانتاج او كمية المبيعات · ولذلك فانه عند تفسير نتائج الاعمال نجد أن التركيز منصب على حد المساهمة الذى يوضح مدى مساهمة أسعار البيع فى تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الارباح ، بعد أن أستخدمت اولا فى تغطية التكاليف المتغيرة المرتبطة بالانتاج والمبيعات وجودا وعدما ·

وطالما أن نظرية التكاليف المتغيرة تهتم بتحديد سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط ، وتبويبها الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ، واعتبار الاخيرة فقط تكاليف قابلة للتخزين ، فان العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والارباح تكون واضحة · وبذلك يكون التخطيط للتكاليف والربحية باستخدام البيانات المستخرجة من الدفاتر طبقا لهذه النظرية ، افضل ، ، طالما أن توقعات المستقبل قد أخذت فى الحسبان · فسلامة التخطيط تعتمد ولا شك على مدى وضوح البيانات ودقة الارقام ، فبنود التكاليف المتغيرة « تصبح ذاتها البنود التى يلزم الاهتمام بتخطيطها وتقديرها عند دراسة الخطط ، واعداد الموازنة التخطيطية ، حيث أن التكاليف الثابتة ، وهى التى تستبعدها النظرية من التحميل ـ لا تتغير فيما بين فترة وأخرى · ويساعد الثبات التقريبى لمعدل تحميل التكاليف المتغيرة فى مجال التخطيط وتقدير المستلزمات للعام القادم (١) ·

وتساعد البيانات المستخرجة طبقا لنظرية التكاليف المتغيرة فى القاء الضوء على ربحية القطاعات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية ، سواء كانت هذه القطاعات منتجات معينة ، أو خطوطا انتاجية ، أو فروعا ، أو أى مركز من مراكز الربحية تختاره الادارة ، دون ان يسمح لاستغلال الطاقة أو عدم استغلالها أن يؤثر على

---

(١) دكتور محمد توفيق بلبع ، محاسبة التكاليف · مكتبة الشباب ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ١٧٣ ·

متوسط تكلفة الوحدة • فالتذبذب المستمر الذى يحدث لتكلفة الوحدة من الانتاج •• تحت نظرية التكاليف الاجمالية ـ سوف يضحى أثره تحت نظرية التكاليف المتغيرة ، وبذلك تتضح الانشطة الاكثر أو الاقـــل ربحية ، مما يساعد على ســلامة التخطيط للمستقبل •

أما نظرية التكاليف المتغيرة المعيارية ، فلانها تعتمد على ادمـــــاج التكاليف المعيارية والموازنات المرنة فى نظام متكامل ، يتخذ من الخطوط الرئيسية التى تنـادى بها نظرية التكاليف المتغيرة أساسا فى تحديد تكلفة الانتاج وتقييم المخزون السلعى وعرض البيانات على الادارة ، فانها تعتبر أفضل النظريات من ناحية التخطيط وترشيد القرارات ، فالتكاليف مبنية على أسس معيارية وبياناتها جاهـــزة فعـــلا للمخـطط لاستخدامها فورا فى اعداد الخطة على أساس مرن ، والعلاقة بين التكاليف والارباح وحجم النشاط واضحة ومحددة ، وأثر التغير فى أى من هذه العوامل يمكن التنبؤ به حتى ولو كانت العمليات بالوحدة الاقتصادية معقدة وتحتوى على العديد من خطوط الانتاج المنفصلة أو المتشابكة •

وتقف نظرية الطاقة المستغلة موقفا وسطا بين نظريتى التكاليف الاجماليـــــة والمتغيرة ، فهى لا تستبعد التكاليف الثابتة كلية عند قياس الانتاج ـ كما تنادى بذلك نظرية التكاليف المتغيرة ـ كما انها لا تحملها كلها الانتـــاج ـ كما تنادى بذلك نظـرية التكاليف الاجمالية ـ ولكن طالما ان التكاليف الثابتة مرتبطة بالحصول والمحافظة على طاقة انتاجية وتسويقية معينة ممثلة فى عدد من وحدات الانتـــاج أو عدد معين من ساعات التشغيل ، فليس من العدالة فى شىء أن تحمل وحـــدة الانتاج بنصيب أكبر من هذه التكاليف اذا لم تستغل الوحدة الاقتصادية طاقتها المتاحة استغلالا كاملا • وبذلك فان نصيب الوحدة المنتجة أو الوحدة المباعة من التكاليف الانتاجية الثابتـة ، والتكاليف التسويقية الثابتة يظل واحدا رغم اختلاف كمية الانتاج أو كمية المبيعات • أى انها تسمح للتكاليف الثابتة السلعية أن تتغير بتغير كمية الانتـــاج • والفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة للانتاج والمبيعـــات يمثل تكلفة طاقة غير مستغلة يفضل أن تظهر أمام نظر الادارة فى صورة رقم يخصـــم من وعاء الدخل ويتيح التعرف على كفاءة الادارة فى حسن استغلال ما تحت يدها من موارد متاحـــة •

وغنى عن البيان أن تطبيق نظرية الطاقة المستغلة يحتم الوصول الى قياس علمى دقيق للطاقة الانتاجية والتسويقية بطريقة يمكن معها القول أن كمية الانتاج والمبيعات الفعلية انما تعبر تعبيرا صادقا عن مستوى استغلال الطاقة • وفى نفس الوقت تعتبر التكاليف الثابتة الانتاجية أو التسويقية غير المحملة معبرا عن تكلفة الطـــاقة غير المستغلة والتى ترشد ادارة الوحدة الاقتصادية الى ضـــرورة توجيه جهودها نحو زيادة استغلال الطاقة اما بزيادة جهود رجال البيع أو بتعديل سياسة الانتاج بادخال منتج جديد أو بعمل مشغولات داخلية لحساب الغير ، أو الى غير ذلك من البدائل التى تتيح للمنشأة أن تستغل طاقتها الاستغلال الأمثل •

واذا ما أتيح للوحدة الاقتصادية تطبيق هذه النظـــرية فى ظل نظام للتكاليف المعيارية مع استخدام الموازنة المرنة لأصبحت أداة تخطيطية ورقابية فعالة • فتطبيقها يستلزم دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه تقلبات حجم النشاط وهى بذلك تأخذ ميزة هامة من مزايا نظرية التكاليف المتغيرة ، كما أن استخـــدام المعايير يتيح تحليل الانحرافات للعناصر المباشرة أو الخاضعة لتحكم المستويات الادارية تحليلا سليما ،

واستخدام الموازنة المرنة يجعل انحرافات التكاليف تعبر عن واقع الأداء الفعلى تعبيرا سليما عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بمسموحات الموازنـــة تحت نفس مستوى النشـاط الفعلى (١) ٠

واستناد نظرية الطاقة المستغلة الى نظام الموازنات المـرنة والمعايير يجعل من بياناتها مصدرا هاما من مصادر بيانات التخطيط ، فتكلفة الوحدة لا تتأثر صعـودا وهبوطا باستغلال أو عدم استغلال الطاقة المتاحة ، كما أن عناصر التكاليف مبوبـة طبقا لمرونتها ، أضف الى ذلك أنه اذا أمكن توزيع التكاليف الثابتة على مراكز الربحية لأصبح التخطيط لهذه المراكز مستندا على أساس قوى من الدراسة والتحليل ٠ فلا هو يهمل أثر التكاليف الثابتة على ربحية المراكز ، ولا هو يهمل مسئولية هذه المراكز عن ضرورة التحكم فى الطاقة المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل ٠

نظريات التكاليف والرقـــابة على الأداء :

لا تساعد نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية على تحقيق الرقابة الفعـــالة على الأداء ٠ فالرقابة صنو للتحكم فى الأداء كى يسير وفقا لمعايير موضوعة مقدما ، ثم مقارنة الأداء الفعلى بالمعايير للتأكد من سلامة التنفيذ واكتشاف ما قد يكون هناك من انحرافات وتشخيصها وعلاجها ٠ فاذا غابت المعايير كان المجال الوحيد لاجراء المقارنة هو مقارنة الأداء عن فترة حالية بأداء فترة سابقة مع ما يشوب مثل هـــذه المقارنة من سلبيات ٠

فاذا فرض مثلا أنه تبين من المقارنة أن متوسط تكلفة الوحدة من منتج معين أو خدمة معينة فى ارتفاع مستمر فترة بعد أخرى ، فى غيـــاب المعايير لابد من تحليل مكثف لتكاليف الانتاج فى كل فترة من الفترات حتى يمكن تشخيص أسباب ارتفاع التكلفة ـ والذى يؤدى بالطبع الى انخفاض الربحية اذا بقيت العوامل الاخرى ثابتة ـ والتعرف على موطن أو مواطن عدم الكفـــاءة ٠٠ هل هو يكمن فى سياســـة واجراءات الحصول على مستلزمات الانتاج ، أم هو فى سياسة واجراءات استخدام هذه المستلزمات ؟ ٠

وقد نجد فى حالة أخرى أن متوسط تكلفة الوحدة لا يتغير تغيرا ملحوظـا من فترة الى أخرى ، ومع هذا فان التكاليف الاجمالية تعتبر مرتفعة ممـا يجعل هوامش الربح ضئيلة ، وهذا يعنى ان احتمالات التوسع فى المستقبل سوف تصادف بعقبـات جمة ٠ مرة أخرى لابد من تحليل التكاليف الاجمالية تحليـلا مكثفا للوقوف على سبب الارتفـــاع ٠

هذا الارتفاع فى متوسط التكلفة أو فى التكلفة الاجمالية للانتاج قد يكون راجعا فى اجماله أو فى بعض تفاصيله الى وجود عوامل من عدم الكفاءة فى الأداء لا يمـكن علاجها الا عن طريق المعايرة ، فالمعايرة أولا ـ وقبل كل شىء ـ هى دراســة متأنيـة لعوامل الانتاج ومستلزماته وسياساته واجراءاته للتعرف على الاسلوب الأمثل فى

---

(١) تعتبر مسموحات الموازنة تحت مستوى النشاط الفعلى مكونة مما يلى :

أ ـ التكاليف الثـــابتة المستغلة (التكاليف الثابتـــة الاجمالية × نسبة استغـــلال الطاقة المتاحة) ٠

ب ـ التكاليف المتغيرة لحجم النشاط المحقق ٠

استخدام هذه العوامل وتلك المستلزمات · فعملية المعـــايرة فى ذاتها اذا انما هى وسيلة من وسائل رفع الكفاءة الانتاجية اذا ما روعيت فى اجرائها الاساليب العلمية السليمة ، واذا ما روعيت فى تطبيقها أيضا نفس الأساليب ·

وقد يكون الارتفاع فى متوسط التكلفة أو فى التكلفة الاجمالية للانتاج راجعـا الى التغير فى حجم النشاط والذى لا يمكن علاجه أيضا الا عن طريق المعايرة وتطبيق نظرية الطاقة المستغلة · أما نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية فهى لا تظهر بوضـــوح وجلاء مسببات هذه الامور · فلا هى قادرة على اظهار جوانب ضعف الكفاءة الانتاجية أو التسويقية ، ولا هى قادرة على التفرقة بين التكاليف المتغيرة التى تزيد أو تنقص طرديا مع زيادة ونقص حجم النشاط وبين التكاليف الثابتة التى لا تتأثر بزيادة ونقص حجم النشاط ، فكلا التكلفتين تستوعبه الوحدات المنتجة أو المباعة ·

وقد تؤدى نظرية التكاليف الاجماليـــة الفعلية الى سوء تقديـــــر لاتجاهات التكاليف · فاذا قررت الادارة مثلا ادخال خط انتـــاجى جديد ، أو اضـــافة منتج جديد الى خط انتاجى قائم ، فان تكلفة الوحدة من المنتجات القديمة قد تنخفض ، ليس بسبب زيادة الكفاءة الانتاجية وانما لمجرد ان التكاليف الثابتة قد وزعت الان على عدد أكبر من المنتجات · وهذا يوضح ان اتخاذ الارقام الفعليـــة لاجمالى التكاليف أو لنصيب الوحدة من هذا الاجمالى لا يعتبر أساسا سليما للرقابة وتقييم الأداء ·

أما اذا طبقت نظرية التكاليف الاجمالية بعد ربطها بنظام للتكاليف المعيارية فان أداء هذه النظرية يتحسن فى مجال الرقابة · فعن طريق مقارنة التكاليف الاجمـالية الفعلية بالمعايير الموضوعة تكتشف الانحرافات وتشخص وتعالج · ولكن درجـــة صلاحية المعايير كأداة رقابية يتوقف على أسلوب اعدادها من ناحية وعلى ما تتضمنه من عناصر التكاليف من ناحية أخرى · ولذلك فان اعتبار التكاليف الثابتة جزءا من تكاليف الانتاج تتضمنه المعايير يؤثر على فاعلية هذه المعايير كأداة رقابيـــــة على المستوى التنفيذى · فتحليل الانحرافات الى انحرافات كفاءة وانحرافات حجم نشاط قد يشوبه الغموض ويصعب تفسيره لهذا المستوى ·

والعيب الكائن فى هذا التحليل يمكن ارجاعه الى شقين :

(أ) الشق الاول ويتعلق بالفترة الزمنيـــة التى يحتاجها اصدار التقارير مع تحليل الانحرافات بالصورة التى توضح جوانب الضعف فى التنفيذ · فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبيا مما يؤثر على فعالية استخدام المعايير كأداة رقابيـــة تصل الى قمة تأثيرها اذا كان اكتشاف الانحرافات فوريا وتشخيصها وعلاجها فوريا أيضا ·

(ب) والشق الثانى يتعلق بالقدرة على تفسير هذه الانحرافات لغير المحاسبين من الاداريين والفنيين · فانحرافات حجم النشاط سواء موجبـــة أو سالبة يكتنفها الغموض ، كما أن تحديد المسئولية عنها يكتنفه الغموض أيضا ·

ويعيب نظرية التكاليف المتغيرة أيضا كأداة رقابيـــة ما يعيب نظام التكاليف الفعلية عموما من غياب المعايير التى تستخدم فى تقييم الاداء · بالاضـــافة الى أن التغير الملحوظ فى متوسط التكلفة المتغيرة أو اجماليها لا يمكن تفسيره الا عن طريق التحليل المكثف للبيانات عن فترات سابقة لمعرفة مواطن التغير من فقد أو اســـراف أو ضعف فى الكفاءة الانتاجية · يضاف الى ذلك ان عدم مراعاة الدقة الكاملـــة ـ التى تستوجبها المعايرة ـ عند تحليل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة قد يؤثر على تفسير النتائج تفسيرا سليما ·

ولذلك فان نظرية التكاليف المتغيرة المعيارية تعتبر من أفضل النظريات فى مجال الرقابة على التكاليف · فان أهم ما تقدمه هذه النظرية هو امكان تطبيق خطة متكاملة للربح سواء طويلة أو قصيرة الاجل · ويمكن أن يستند تطبيق هذه الخطة الى نظام دقيق لمحاسبة المسئولية يضمن تنفيذ خطة الربح وتحقيق الرقابة الكاملة على الأداء · فالبيانات التى توفرها نظرية التكاليف المتغيرة بالاضافة الى المعايير وبيانات الموازنة التخطيطية المرنة يضمن للارادة وضوحا كاملا للرؤية مع سرعة اكتشاف الانحرافات وتحديد المسئولية عنها وبالتالى اتخاذ الاجراءات المصححة · فالرقابة تتم عند المنبع ، والمنبع هو مركز المسئولية · أضف الى ذلك أن اختفاء انحرافات حجم النشاط يعطى معانى أفضل لانحرافات التكاليف المعيارية ويقصرها على تلك الانحرافات الخاضعة لتحكم المستويات الادارية ·

وتعطى نظرية الطاقة المستغلة نتائج طيبة فى مجال الرقابة اذا ما اقترنت أيضا بالتكاليف المعيارية والموازنة المرنة ، فاتباع الموازنات المرنة يتفادى كثيرا من عيوب نظرية التكاليف الاجمالية المعيارية فى هذا المجال · فالمقارنة بين الأداء الفعلى والمعايير لن يصطدم بما يسببه اختلاف حجم النشاط الفعلى عن حجم النشاط · المخطط من عدم سلامة المقارنة · فالمقارنة تصبح سليمة ومستقيمة اذا ما قورنت التكاليف الفعلية بالتكاليف واجبة الحدوث تحت نفس حجم النشاط الفعلى ، وهو ما تتيحه الموازنة المرنة ، طالما ان هذه الموازنة تعترف بالتغير الذى يحدثه حجم النشاط بالنسبة لمسموحات الموازنة من كل من التكاليف المتغيرة أو الثابتة · وبذلك يمكن الوصول الى الانحرافات الراجعة الى كفاءة أو عدم كفاءة الأداء ·

ولكن عند تحديد المسئولية عن انحرافات حجم النشاط ، وهى الراجعة الى اختلاف مستوى النشاط الفعلى عن مستوى النشاط المعيارى ، فلابد من التحليل الدقيق لمسببات هذا الاختلاف وتحديد ما يرجع منها الى مسئولية رؤساء مراكز المسئولية وما يرجع منها الى مسئولية الادارة العليا ·

ورغم ذلك فانه يمكن القول أن فصل انحرافات الكفاءة التى تعتبر من مسئولية الادارة التنفيذية عن انحرافات حجم النشاط التى تعتبر من مسئولية الادارة العليا أمر مرغوب فيه طالما أنه يوضح للادارة انها لم تصل الى الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة · غير انه قد يكون من الصعب تحديد المسئولية عن نقص حجم النشاط الفعلى عن حجم النشاط المخطط · فقد يكون السبب راجعا الى مغالاة رجال البيع عند تقدير طاقاتهم التسويقية والتى اتخذت أساسا لتحديد برنامج الانتاج ، وقد يكون السبب هو كثرة الاعطال بسبب ضعف الصيانة مثلا مما يتسبب عنه نقص حجم النشاط الفعلى عما هو مخطط · أو قد يكون السبب هو عدم توافر أحد مستلزمات الانتاج كالمستلزمات السلعية أو الخدمية أو العمالة بالصورة التى تتيح تنفيذ برنامج الانتاج المستهدف · ولعل من مزايا نظرية الطاقة المستغلة ـ عند اقترانها بالتكاليف المعيارية ـ انها تتيح الفرصة لدراسة وتحليل هذه الانحرافات والتركيز على تشخيص أسباب حدوثها والعمل على ملافاتها وايجاد الحلول المناسبة لها سواء عند التخطيط أو التنفيذ ·

نظريات التكاليف وترشيد القرارات :

اذا كانت المهمة الاساسية لادارة الوحدة الاقتصادية هى استخدام الموارد المتاحة الاستخدام الامثل الذى يحقق أهداف المنشأة بأسلوب أكثر فاعلية وربحية ، فان مهمة محاسب التكاليف فى هذا المجال هو أن يظهر أمام الادارة كل البيانات والمعلومات التى تساعد فى ترشيد قراراتها الادارية خاصة فى تلك المشاكل التى تحتاج الى الاختيار بين الحلول البديلة ·

ونقطة الانطلاق فى اتخاذ القرارات هى تحديد المشـــكلة محل البحث تحـديدا واضحا ، ثم عرض الحلول البديلة ودراسة كل منها وتقييمها كميا ونوعيا ، ثم اختيار البديل الافضل · ونوع محاسبة التكاليف الذى يخدم مجال اتخاذ القرارات يمكن أن يطلق عليه اسم « محاسبة القرارات » ويعرف على أنه استخدام البيانات المحاسـبية فى تقييم البدائل المختلفة ·

ويمكن القول أن محاسبة القرارات لا تعتمد فى جوهرها على مجموعة البيانات التى تم تسجيلها فى السجلات المحاسبية المختلفة فى ضوء احـدى نظريات التكاليف المتبعة ، وانما هى تعتمد بالدرجة الاولى على تحليل خاص للبيانات ارتباطا مباشرا بمواقف محددة أو مشاكل معينة · والرجوع الى البيانات المسجلة فى الدفاتر انما يكون بهدف استقراء هذه البيانات لمواءمتها بالمشكلة محل البحث واعتبارها مـن البيانات المناسبة أو غير المناسبة لترشيد القرار · فالتكاليف المناسبة (١) عند اتخـاذ قرار معين ليس من الضرورى أن يكون مصدرها الدفاتر المحاسبية ، فكل من التكاليف التاريخية والمستقبلية قد يكون من التكاليف المناسبة فى مجال اتخاذ القرارات ·

غير ان بعض القرارات ـ كقرار التسعير مثلا ـ قد يعتمد على الفلسفة التـى تعتنقها المنشأة فى تحديد تكلفة وحدة المنتج أو وحدة الخدمة · فالسعر ـ فى الاحوال العادية ـ لابـــد وأن يتيح للمنشـــأة الحصول على هامش ربح مناسب يساعد فى تحقيق النمو المطلوب فى الأجل الطويل ، والا تجمدت المنشأة وبدأت فى الاضمحلال · وكثيرا ما يكون متوسط تكلفة الوحدة هو الاساس الذى تبنى عليه قرارات التسعير ، فقد يحدد السعر على أساس اضافة نسبة معينة الى التكلفة لتحقيق عائد مناسب على الاستثمار · أى تكلفة اذا هى التكلفة المناسبة فى هذا المجال ؟ هل هى التكلفـــة الاجمالية الفعلية أو المعيارية ؟ هل هى التكلفة المتغيرة الفعلية أو المعيـــارية ؟ أم هى تكلفة الوحدة المحسوبة على أساس نظرية الطاقة المستغلة ؟؟

اذا كانت المنشأة تتبع نظرية التكاليف الاجمالية الفعلية فالبيانات اذا قد تكون غير مناسبة نظرا لاجماليتها من ناحية ولتاريخيتها من ناحية أخرى · فاتخاذ قرارات التسعير يعتمد اعتمادا كبيرا على التكاليف المستقبلية للبدائل المتاحة · أضـف الى ذلك ان التكلفة الفعلية قد تكون متضمنة لجوانب تمثل اسرافا أو ضعفا فى الكفاءة الانتاجية ، وكلها عوامل لا يجب أن ينتقل عبئها الى المستهلك ، وانما تتحملها الوحدة الاقتصادية كعبء على أرباحها يجب أن تتخلص منها أولا اذا أرادت أن تزيد من حجم هذه الارباح ، لا أن تحملها على التكلفة وتنقل عبئها الى المستهلك ، فالمستهلك يجب ألا يدفع مقابلا لسوء الادارة أو سوء التنظيم · قس على ذلك ما تقدمه نظرية التكاليف المتغيرة أو الطاقة المستغلة من بيانات فعلية ، وان كانت تفضـــل نظرية التكاليف الاجمالية من حيث درجة التحليل ·

نخرج من هذا ان محاسبة القرارات تعتمد بالدرجة الاولى على تحليل التكاليف بالاسلوب الذى يناسب المشكلة محل البحث ، وكلما كانت البيانات المحاسبية قد مرت أثناء تجهيزها بعمليات تحليلية ـ كالتبعة فى تطبيق نظرية التـكاليف المتغيـــرة المعيارية ـ كلما كانت أفضل فى الوفاء بمتطلبات محاسبة القرارات دون غـيرها فى مجال ترشيد القرارات · كل ما تعنيه انها قد تعفى مجهـــز البيانات من اجـراء تحليل اضافى للبيانات قبل استخدامها فى هذا المجال ·

---

(1) J. Batty. Advanced cost Accounting. London: Mecdonal & Evans Ltd., 1974, P. 283.

المـــــراجع

— د٠ محمد توفيق بلبع ٠ محاسبة التكاليف ٠ القاهرة : مكتبة الشباب ١٩٧٣ ٠

— التكاليف المعيارية ٠ القاهرة : مكتبة الشباب ١٩٧٣ ٠

— د٠ محمد محمد الجزار ٠ محاسبة التكاليف ٠ القاهرة : مكتبة عين شمس ١٩٧٥

— د٠ عباس شافعى ٠ التكاليف المتغيرة ٠ القاهرة : مكتبة عين شمس ١٩٧٥ ٠

— محاسبة التكاليف ، مقياس وتحليل ورقابة ٠ القاهرة : مكتبة التجارة والتعـاون ١٩٧٥ ٠

J. Batty. "Advanced Cost Accounting". London : Macdonald & Evans Ltd., 1974.

Robert N. Anthony. "Management Accounting". Richard D. Irwin, Inc., Homewood, All. 1970.

L. R. Amey & D. A. Egginton. "Management Accounting". London : Longman Ltd. 1913

C. T. Horgren & G. H. Sorter. "Direct Costing for external reporting", Accounting Review, January, 1961.