التكنولوجي، تطور وسائل النقل والاتصالات، وتخفيض دورة حياة المنتوج الناتج من التطور والإبداع في مجال التكنولوجيا، هذه المتغيرات أثرت بشكل كبير في نظم محاسبة التكاليف والإدارية.

1-1 مستخدمو المعلومات المحاسبية:

(The Users of Accounting Information)

تُعد المحاسبة لغة لإيصال المعلومات المالية وغير المالية إلى جهات مختلفة لها مصالح في المنظمة أو الوحدة الاقتصادية مثل المديرين، المساهمين الحاليين والمحتملين، العاملين، الدائنين والوحدات الحكومية.

ويطلب المديرون المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات ورقابة الأنشطة، مثال ذلك، المعلومات المطلوبة عن أسعار البيع المخططة، التكاليف، الطلب، المركز التنافسي، والمقدرة الربحية لمختلف المنتجات التي تصنعها الوحدة الاقتصادية.

ويطلب المساهمون المعلومات التي تتعلق بنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومقدار التوزيعات التي سيحصلون عليها، والمقرضون يطلبون المعلومات التي تتعلق بالمركز المالي ومدى توافر السيولة الكافية لتسديد مطالباتهم، وتطلب من هيئات الضريبة المعلومات التي تتعلّق بمقدار الدخل الخاضع للضريبة.

يتبين من السابق أنه هناك عدة مستخدمين للمعلومات المحاسبية، والذين يطلبون المعلومات لاتخاذ القرارات. وهدف المحاسبة الرئيسي هو تزويد المعلومات الكافية لمقابلة احتياجات الأطراف المختلفة بأقل ما يمكن من التكاليف، لذا يجب أن تكون المنفعة المتوقعة من استعمال المعلومات لاتخاذ القرارات أكبر من تكلفة إعداد وتقديم هذه المعلومات.

ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى صنفين هما:

1- **الأطراف الداخلية (Internal parties)**: وهي أطراف داخل المنظمة مثل الإدارة بكافة مستوياتها، العاملين في المنظمة أو الوحدة الاقتصادية.

2- الأطراف الخارجية (External parties): وهي أطراف خارج المنظمة أو الوحدة الاقتصادية مثل المساهمين، الدائنين أو المقرضين، الوحدات الحكومية، الباحثين.

2-1 نبذة مختصرة عن تاريخ محاسبة التكاليف: (A Brief History of Cost Accounting)

بدأت محاسبة التكاليف بالظهور بعد المحاسبة المالية، إذ بدأ دورها بشكل محدود بعد الثورة الصناعية، فكان دورها الأساسي تحديد تكلفة المخزون لغرض إعداد الميزانية العمومية، والتي كان مدخل الميزانيات هو المدخل المستعمل في قياس نتائج الأعمال، ثم ظهرت الحاجة بعدها إلى قياس الدخل بشكل أكثر تفصيلاً والذي تطلب الأمر قياس تكلفة البضاعة المباعة.

واستمر هذا الدور لغاية 1880م، إذ انه بدأت جهود في تطوير تقنيات محاسبة التكاليف (Cost Accounting techniques)، وبدأ خلال هذه المدة ازدياد حجم المنظمة وظهرت الحاجة إلى قياس ورقابة الأداء.

وتغيرت ممارسات وتقنيات التكاليف من عام 1900 وحتى منتصف 1970 بشكل قليل وذلك بسبب التوجّه نحو البيانات المالية والتركيز على حزمة الأطراف الخارجية، وخلال هذه المدة والتي يمكن تسميتها بالمرحلة الأولى لمحاسبة التكاليف، إذ كان التركيز فيها على كيفية قياس التكاليف الفعلية للمنتج أو الخدمة، ثم بعدها ظهرت أهمية استعمال التكاليف المحددة مقدماً، وقد كان الاهتمام ينصب على ما يجب أن تكون عليه التكاليف وبذلك ظهر نظام التكاليف المعيارية كنظام لرقابة التكاليف.

وهنا ظهر دورٌ جديدٌ لمحاسبة التكاليف إذ بدأ الاهتمام يمتد إلى ما سيحدث مستقبلاً من هنا ظهرت الموازنات كترجمة رقمية لأهداف الوحدة الاقتصادية، وخلال تلك الحقبة الزمنية ظهرت الصعوبات المرتبطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة المختلفة (مثل المنتوجات، الأقسام، الأنشطة ... الخ).

وقد اعتمدت عدّة أسس في تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة أهمها ساعات العمل المباشر وتكلفة العمل المباشر كموجّه وحيد للتكلفة (معبراً عن مستوى النشاط).

كما ظهر في عام 1960 نظام محاسبة المسؤولية وهو نظام محاسبي مصمّم لرقابة التكاليف وذلك عن طريق الربط بين التكلفة والأفراد المسؤولين عنها. وفي منتصف 1970 ظهر مفهوم جديد وهو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لقياس التأثيرات المالية والاجتماعية للمنظمة في المجتمع الذي تعمل فيه سواء من وجهة نظر الاقتصاد الكلي أم على مستوى المنظمة (الاقتصاد الجزئي).

وفي العقود الثلاثة الأخيرة أصبحت بيئة الأعمال أكثر عالمية، والتي اتصفت بزيادة المنافسة والتقدم التكنولوجي المتسارع وتطوّر نظم الاتصال والمراسلات، مما أدى إلى زيادة الطلب على معلومات محاسبة التكاليف.

إن التقدم التكنولوجي المعاصر فرض على المحاسبين تطوير نظم محاسبة التكاليف لمواكبة هذا التقدم لغرض تقديم المعلومات الملائمة للإدارة لتحقيق عوامل النجاح (التكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع)، وبذلك ظهرت تقنيات جديدة لمحاسبة التكاليف منها تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، وتكاليف الجودة ... الخ.

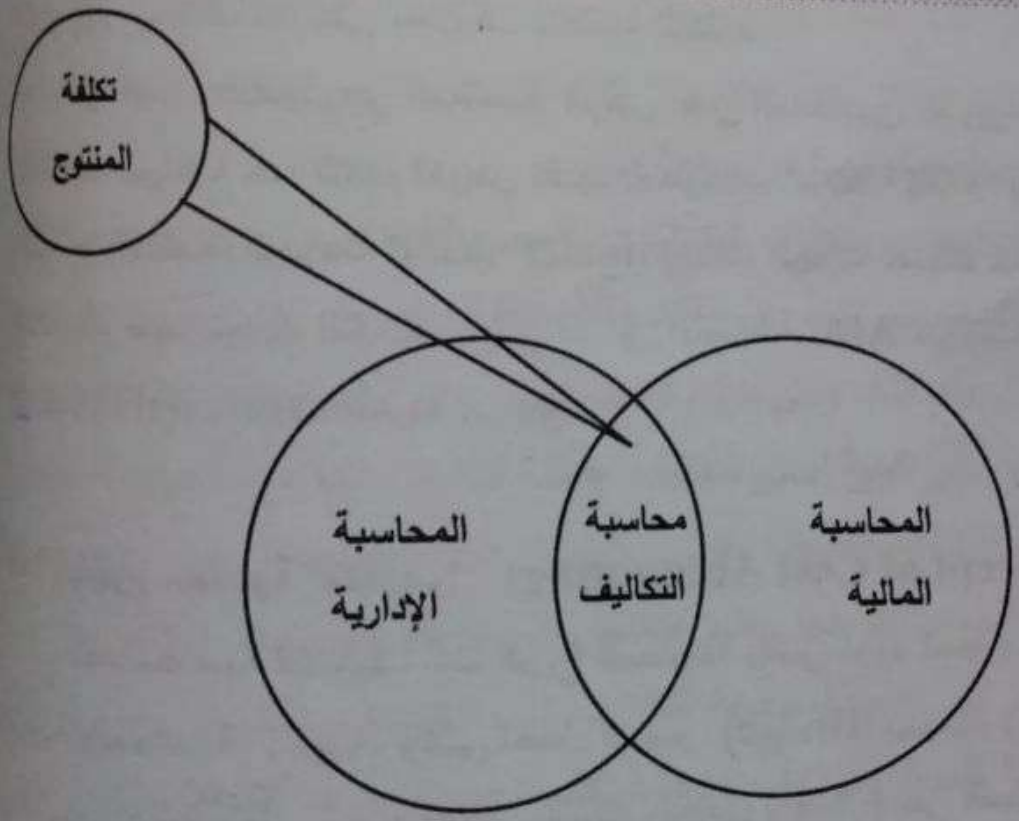
3-1 مفهوم محاسبة التكاليف: (The Concept of Cost Accounting)

تُعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والتي تزود المعلومات للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، والتي تعمل كجسر (Bridge) بينهما، ويمكن تعريف محاسبة التكاليف على أنها: (قياس وإثباتٍ وتحليلٍ والإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف اقتناء أو استعمال موارد الوحدة من خلال استعمال مجموعة من الطرائق والتقنيات بهدف مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة).

وبذلك فان محاسبة التكاليف تلبي حاجة المحاسبة المالية من خلال تزويدها بالمعلومات المرتبطة بتكاليف الإنتاج المباع وتكاليف المخزون بكافة أنواعه لمساعدتها في إعداد التقارير المالية (كشف الدخل والميزانية العمومية).

وتلبي حاجة المحاسبة الإدارية من خلال تقديم المعلومات الكلفوية اللازمة مثل التكاليف المعيارية وتقديم قائمة التكاليف بحسب الطريقة المتغيرة التي تساعد في إعداد الموازنات وتقديم تقارير الأداء عن انحرافات الانجاز الفعلي عن الموازنة، والشكل (1-1) يبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

شكل (1-1)
العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



ويطلق أحياناً مصطلح المحاسبة الداخلية (Internal Accounting) على محاسبة التكاليف، لأنها تهدف بالأساس إلى خدمة الأطراف الداخلية، وتقديم المعلومات للإدارة لمساعدتها في ممارسة وظائفها المختلفة، لذا نجد إنّ كثيراً من الشركات تعد المعلومات المرتبطة بتكاليف الإنتاج الخاصة بها من الأمور السرية التي لا ترغب في اطلاع المنافسين عليها، وما زال الجدل قائماً حالياً حول مدى جدوى الإفصاح عن تقارير التكاليف إلى الأطراف الخارجية.

1 – 4 أهداف محاسبة التكاليف:

تعددت أهداف محاسبة التكاليف مع التطور التاريخي لهذا النظام، ومع تقدم الزمن ونمو الوحدات الاقتصادية في الحجم، وفي تعقيد عمليات الصنع وازدياد المنافسة العالمية، بينما كان اهتمام محاسبة التكاليف في الماضي يتركّز حول قياس تكلفة الوحدات المنتجة لغرض إعداد القوائم المالية، ونجد اليوم ظهور أهداف أخرى على درجة كبيرة من الأهمية إذ تزود محاسبة التكاليف الإدارة بالمعلومات بواسطة التقارير الداخلية التي تساعدها في ممارسة وظائفها المختلفة ويمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف بما يأتي:

1. حساب تكلفة الإنتاج:

يحقق نظام محاسبة التكاليف هذا الهدف عن طريق تجميع وقياس وتبويب وعرض البيانات المتعلقة بتكلفة المواد المباشرة (الخامات والمواد الأولية) والعمل المباشر (أجور عمال الإنتاج) والتكاليف غير المباشرة المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة. لذا نجد أن هذا الهدف يعد الهدف التقليدي لنظام محاسبة التكاليف وهو تحديد تكلفة، هدف أو غرض تكلفة معين مثل (سلعة، خدمة، نشاط...الخ). ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات المرتبطة بقياس تكلفة الإنتاج (سواء كان المباع منه أم المخزون) من خلال قائمة التكاليف والتي تعد بطريقتين:

أ-الطريقة الكلية:

يحمّل الإنتاج بموجب هذه الطريقة بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة وتقدم قائمة التكاليف المعدة بموجب هذه الطريقة إلى المحاسبة المالية لخدمتها في إعداد كشف الدخل وقائمة المركز المالي من خلال قياس تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون في أخر المدة (سواء كان المخزون مواد أولية " مباشرة " أم إنتاجاً تحت التشغيل أم إنتاجاً تاماً).

ب- الطريقة المتغيرة:

يُحمّل الإنتاج بموجب هذه الطريقة بالتكاليف المتغيرة (الصناعية والتسويقية) باعتبارها تكاليف منتج (Product Cost)، أما التكاليف الثابتة فتحمّل على حساب الأرباح والخسائر باعتبارها تكاليف زمنية (فترة) (period cost). وتقدم قائمة التكاليف المعدّة بموجب هذه الطريقة إلى المحاسبة الإدارية لاستعمالها في تقديم المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في تحديد سلوك التكاليف ونقطة التعادل، وقرارات التسعير، الموازنات ...الخ.

2. تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لأغراض ممارسة وظائفها المختلفة في:

أ- وظيفة التخطيط: أن التخطيط هو عملية التنبؤ بالمستقبل والاستعداد له ويتم ذلك من خلال تحديد الأهداف ورسم السياسات وتقرير أوجه النشاط المستقبلية اللازمة لتحقيق الأهداف، ويتم ترجمة الخطط على شكل موازنات أو (جداول تخمينية)، فبعد دراسة السوق والطاقات الإنتاجية يتم وضع موازنة المبيعات والإنتاج وتكاليفه.. الخ.

ويوفّر نظام محاسبة التكاليف المعلومات التي تناسب طبيعة وظيفة التخطيط من خلال تحديد التكاليف المحددة مقدما (سواء كانت التقديرية أم المعيارية).

ب- **وظيفة الرقابة:** وتعني التأكد من أنّ التنفيذ والانجاز الفعلي يطابق الخطط أو الموازنات الموضوعة ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لجعل الانجاز الفعلي مطابقاً للمخطط في حالة وجود انحرافات عنه.

ويوفر نظام محاسبة التكاليف المعلومات التي تناسب وظيفة الرقابة من خلال تقديم تقارير الأداء واستعمال نظام التكاليف المعيارية.

ج- **وظيفة اتخاذ القرارات:** وتعني عملية اختيار البديل الأفضل من مجموعة بدائل متاحة ويساعد نظام محاسبة التكاليف الإدارة على اتخاذ القرارات من خلال تقديم التقارير الآتية:

- تزويد الإدارة بالتقارير الروتينية اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة والتي غالباً ما تكون هذه القرارات مرتبطة بممارسة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية.
- تزويد الإدارة بالتقارير غير الروتينية اللازمة لاتخاذ القرارات غير المتكررة (سواء كانت غير روتينية أم ستراتيجية)، فالقرارات غير الروتينية مثل قرارات قبول طلبات خاصة أو إضافة منتج جديد وغيرها، أما القرارات الستراتيجية فتتمثل بإنشاء مصنع جديد أو استبدال المكائن القديمة بمكائن جديدة .. الخ.

1 – 5 مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

عند دراسة نظام محاسبة التكاليف يتضح أنه يختلف عن المحاسبة المالية ويمكن تلخيص أهم الفروق بينهما بما يأتي:

1. الاستعمال الداخلي لمخرجات النظام من قبل الإدارة: (Internal uses)

لأغراض ممارسة مهام الإدارة، فإنّ المعلومات التي تحتاجها الإدارة لا تكون نفس المعلومات التي يحتاجها المستثمرون وغيرهم، فيجب على الإدارة اتخاذ القرارات المستمرة (الروتينية وغير الروتينية) المرتبطة بإدارة العمليات وكلها تتطلب معلومات

خاصة وكثير من هذه المعلومات الخاصة اللازمة للإدارة لا تفيد المستثمرين ويرجع ذلك إلى طبيعة وشكل هذه المعلومات واستعمالها.

2. **التركيز على المستقبل: Emphases on the future**

إنّ المعلومات التي تحتاجها الإدارة معظمها ترتبط بالمستقبل، فالمتغيرات في الظروف الاقتصادية والمنافسة الشديدة تحدث دائما تغيّراً في حاجة الإدارة للمعلومات. وتتطلب هذه التغيّرات أن يعتمد على معلومات محاسبة التكاليف المحددة مقدماً (إما تقديرياً أو معيارياً) والتي تكون انعكاساً لمعلومات نتائج الماضي أو مدروسة بشكل علمي لما يجب أن تكون عليه التكاليف في المستقبل، وبذلك فان محاسبة التكاليف تحاول تخفيض عوامل عدم التأكد المرتبطة بأحداث المستقبل وعلى العكس المحاسبة المالية تسجل الأحداث المالية التاريخية التي حدثت في الماضي، فالقيود تتم في السجلات المحاسبية فقط بعد أن تحدث المعاملات فعلاً.

3. **التأكيد على ملاءمة ومرونة البيانات: Relevance and Flexibility of Data**

إن البيانات المحاسبية المالية تكون محددة بموضوعية ويمكن التحقق منها، أما الإدارة فتحتاج إلى المعلومات الملائمة والمرنة أكثر من المعلومات الموضوعية، وبذلك فأن محاسبة التكاليف تعتمد على التقديرات (مثل تحليل وتخصيص التكاليف غير المباشرة)، فضلاً عن اعتمادها على الأحكام الشخصية وذلك يعود إلى أن محاسبة التكاليف تحتاج إلى بيانات آنية وأن معظم بنود التكاليف لا يمكن حصرها إلى مدة زمنية طويلة، فضلاً عن أن توزيع وتخصيص التكاليف المشتركة تحتاج إلى التقديرات الحكمية، فالملاءمة يقصد بها أن تكون المعلومات ذات صلة بالمشكلة موضع الاهتمام أما المرونة فأن المعلومات يمكن استعمالها في اتخاذ قرارات مختلفة.

4. **لا تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: (GAAP)**

تُعد في نهاية المدة المحاسبية المحاسبة المالية التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) Generally Accepted Accounting

principles وسبب ذلك إن المستخدمين لهذه التقارير (القوائم المالية) هم أطراف من خارج الوحدة الاقتصادية ويجب أنْ يحصل هؤلاء المستخدمين على التأكيد أن المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم معدّة بما يتفق مع مجموعة من القواعد والمبادئ الأساسية، وإلا ستكون هناك فرصة للتلاعب وسوء العرض مما يقلل الثقة في التقارير المالية من أساسها ويجعلها غير قابلة للمقارنة وعلى العكس، لا يحكم المعلومات التي يقدمها محاسب التكاليف والتي تتسلمها الإدارة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (ولا يعني ذلك أن تكون مخالفة لهذه المبادئ)، ويعود ذلك إلى أن طالما هذه المعلومات هي للاستخدام الداخلي فان المديرين يصبحون أحراراً عادةً في تشكيل البيانات حسب رغبتهم في سبيل الحصول على المعلومات بالشكل الأكثر فائدة. ومن أمثلة الخروج على المبادئ المحاسبية، أنّ محاسبة التكاليف لا تلتزم بمبدأ التكلفة التاريخية في قياس الاندثارات وتسجيل تكلفتها على أساس الكلفة الجارية وليس التاريخية لأغراض قرارات التسعير.

5. مدى التقرير: (Scop of Reports)

تختص المحاسبة المالية بداية بالتقرير عن أنشطة الوحدة الاقتصادية كلها وعلى العكس فأن محاسبة التكاليف تركيزها يكون على المستوى القطاعي (Segments) أو أجزاء الوحدة الاقتصادية. وهذه القطاعات قد تكوّن المنتجات، الأنشطة، الأقسام (أو المراحل الإنتاجية)، أو أي تقسيم قطاعي أخر، وبذلك فأن التقارير القطاعية تكون ذات أهمية أساسية وأولية بالنسبة لمحاسبة التكاليف أما التقارير الشاملة فتكون ذات أهمية ثانوية، وهذا عكس ما تهتم به المحاسبة المالية إذ أن تركيزها يكون على التقارير الشاملة رغم أن بعض الوحدات الاقتصادية تعد تقارير قطاعية ولكن ذلك يكون ذا أهمية وتركيز ثانويين.

6. التأكيد على الوقتية على حساب الدقة:
(Emphasis on Timingly Than Emphasis on Precision)

عند احتياج المديرين للمعلومات لغرض اتخاذ القرارات تكون السرعة في إيصال المعلومات أكثر أهمية من الدقة، وكلما تسلّم المديرون المعلومات بسرعة كلما أمكنهم التوجه إلى اتخاذ القرارات المناسبة وحل المشاكل بسرعة؛ لذا تكون الإدارة على استعداد للتضحية ببعض الدقة في المعلومات مقابل سرعة الحصول على هذه المعلومات، وهذا يعني أن الإدارة تحتاج غالباً إلى تقديرات جيدة وبيانات تقديرية بدلاً من أرقام أكثر دقة لذا فأن محاسبة التكاليف تهتم بتوقيت المعلومات بدلاً من دقتها على عكس المحاسبة المالية التي تهتم بالدقة أكثر، فضلاً عن كون المحاسبة المالية تركز على القياس النقدي أو المالي للأحداث بينما محاسبة التكاليف تعطي وزناً كبيراً للبيانات غير المالية وإلى القياس الكمي للأحداث.

7. غير إلزامية التطبيق: Not Mandatory

المحاسبة المالية تكون ملزمة التطبيق حسب القوانين بمعنى أنه يجب القيام بها، فيجب على كل وحدة اقتصادية أن يكون لها نظام للمحاسبة المالية وملزمة بمسك السجلات المحاسبية، وعادةً ما تكون المحاسبة المالية مقيدة بالمعايير والقواعد المحاسبية التي تحكم التسجيل في هذه السجلات، وعلى الجانب الأخر فإن محاسبة التكاليف ليست إلزامية، وللشركة الحرية الكاملة في التوسيع أو تضييق استعمال هذا النظام فلا توجد سلطات قانونية تحدد ما يجب عمله.

والجدول (1-1) الآتي يوضح الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بشكل مختصر:

جدول (1-1)

أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

ت	عناصر المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
1	مستخدمي المعلومات	الأطراف الخارجية: مستثمرون، مقرضين، عاملين، جهات حكومية والجمهور العام.	مستخدمي القرارات داخل الوحدة، إي الإدارة بمستوياتها المختلفة.
2	طبيعة النظم المحاسبية	مسك الدفاتر وإعداد قوائم مالية ذات الغرض العام.	إعداد التحليلات والتقارير الدورية والخاصة والملائمة لاحتياجات إدارة الوحدة.
3	معايير التطبيق المحاسبي	تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	لا تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
4	نقطة تركز التحليل	المنشأة كوحدة محاسبية ككل.	الأقسام والأنشطة المختلفة للوحدة.
5	دورية إعداد التقارير	دورية وسنوية ومرحلية.	تعد تقارير دورية وأية تقارير خاصة طالما احتاجت إليها الإدارة.
6	طبيعة المعلومات	بيانات يمكن التحقق من صحتها موضوعية، غالباً تاريخية.	تقديرات متعلقة بالمستقبل.
7	درجة الوثوق بصحة المعلومات	موضوعية إلى حد كبير، تخلو من التحيز.	تقديرات في مجالات التخطيط لأغراض الرقابة.
8	وحدة القياس	الوحدات نقدية.	وحدات نقدية أو غيرها.
9	مقدمي المعلومات	المحاسب المالي، والمدقق الخارجي.	محاسب التكاليف والخبراء في مجالات التسويق والإنتاج والتمويل والأفراد.