

نحو مدخل لاستخدام أسلوب التكلفة المناسبة

في تبويب عناصر

تكلفة الانتاج

دكتور

شوقي السيد خاطر

كلية التجارة - جامعة طنطا

مقدمة

جری التعامل « فی علم التكاليف » بأسلوبين فيما يختص بتبويب عناصر التكاليف بغرض تحديد تكلفة وحدة الانتاج ، وتقييم المخزون وترشيده القرارات الادارية هما :

١ - الاسلوب الشامل : -

حيث يتم تبويب عناصر التكاليف الى : تكاليف مباشرة ، وغير المباشرة ، وتحدد تكلفة الوحدة من كلا النوعين .

٢ - الاسلوب الجزئى : -

حيث يتم تبويب عناصر التكاليف الى تكاليف متغيرة ، وتكاليف ثابتة ، وتحدد تكلفة الوحدة من العناصر المتغيرة فقط ، ويختص حساب الارباح والخسائر بجميع عناصر التكلفة الثابتة .

ورغم عدم ثبات جميع الظروف الفنية والبيعية والادارية التى كانت سائدة لحظة نشأة هذه الاساليب ، ونظرا لاغفال أهمية دراسة أثر العوامل الاقتصادية على كيفية معالجة بعض عناصر التكاليف ، الى جانب ما نحتويه هذه الاساليب من نقاط ضعف أخرى ، الا أن هذه الاساليب تعتبر السائدة فى مجال تبويب عناصر التكاليف للاغراض المختلفة .

وفي هذا البحث ، يحاول الباحث وضع تصور لامكان استخدام

أسلوب التكلفة المناسبة في تبويب عناصر تكلفة الانتاج الى :

- تكلفة مناسبة : يتم على أساسها تحديد تكلفة وحدة الانتاج .
- تكلفة غير مناسبة : وتعالج مفرداتها في حساب الارباح

والخسائر •

ويستند هذا التبويب على عدة ركائز أهمها :

- أ - نقاط الضعف في الاساليب المتعارف عليها •
- ب - مفهوم التكلفة والاركان الاساسية المتعلقة بها •
- ج - طبيعة العملية الانتاجية ، والمخرجات منها •
- د - الابعاد الخاصة بالتطور الصناعي على عناصر التكلفة والايرادات •
- هـ - أثر العوامل الاقتصادية على الكيفية التي يجب أن تعالج بها عناصر التكاليف •

وأسلوب التكلفة المناسبة يمكن استخدامه في أكثر من مجال ، ولكن هذا البحث يختص فقط بوضع التصور الخاص لامكان استخدام الاسلوب في تحديد تكلفة وحدة الانتاج .

ونسأل الله التوفيق

الاساليب المتعارف عليها في تبويب عناصر التكاليف : —

يوجد أسلوبين يتم التعامل بهما في مجال تبويب عناصر التكاليف •
ويختص هذا الجزء من البحث في تقييم هذه الاساليب كما يلي :

أولا — الاسلوب الشامل : —

يقوم هذا الاسلوب على بعض المبادئ التالية :

أ — مبدأ الشمول :

بمقتضاه أن كل ما يحدث من انفاقات خلال فترة معينة انما
يرجع أصلا الى قيام المنشأة بعملياتها الانتاجية • ومن ثم فان
تكلفة وحدة الانتاج تتحدد على أساس نصيبها العادل من
جميع هذه النفقات •

ب — مبدأ التغطية واسترداد التكلفة :

يعتمد هذا المبدأ على أساس أن السعر يعتبر بمثابة استرداد
لجميع عناصر تكلفة وحدة الانتاج • ويرتبط هذا المبدأ
بالسياسة التي تقوم عليها المنشأة في ظل الانظمة الاقتصادية
المختلفة • فاذا كانت السياسة تستهدف تحقيق الربحية ،
فان مبدأ التغطية لن يقتصر على تغطية جميع عناصر التكلفة
فقط ، انما يمتد ليشمل نسبة الربحية في وحدة الانتاج (في
ظل النظام الرأسمالي) •

اذا كانت السياسة لا تستهدف الربحية ، وتقدم السلعة

لجمهور المستهلك بسعر التكلفة أو أقل (وذلك في ظل النظام الاشتراكي) فان السعر يعمل على تغطية جميع عناصر

التكاليف ، وفي هذه الحالة الاخيرة تكون التغطية التزام على

الدولة .

وعلى ذلك سواء كان النظام رأسماليا أو اشتراكيا فان مبدأ

التغطية هو المبدأ الاساسي والسائد في ظل اتباع الاسلوب

الشامل .

دائمًا اعبه - ا

ج - مبدأ التبعية :

يقوم هذا المبدأ على أساس أن التكلفة الكلية لوحدة الانتاج

تعتمد على الحجم الكلي ، وفي هذا ارتباط بين الفرع والاصل ،

اذ على حسب الاصل (حجم الانتاج) تتحدد تكلفة الفرع

(الوحدة الواحدة)

The cost of each unit depend on the numbers of the units produced (1) .

(1) Gordon shillinglaw Cost Accounting Analysis and

Control, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1961 P 61 .

د - مبدأ الاحلال المتكافئ داخل عناصر الموجودات المختلفة بقائمة المركز المالى :

يترتب على تدفق عناصر التكاليف نقص فى أرصدة بعض الموجودات بالمنشأة (سواء كان التدفق نقدي أو بناء على تسويات خاصة بالاهلاكات) ، وعلى ضوء مبدأ الشمول فإنه يتم تحديد تكلفة المنتجات فى نهاية الدورة الانتاجية حسب المراحل المختلفة من مستويات الاتمام - ومع افتراض عدم مزاولة النشاط البيعى لوظيفته - على أساس جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة •

هذا الاجراء انما يعتبر عملية تحول داخلى فى عناصر الموجودات المختلفة بالمنشأة وبنفس القيمة المتساوية ، ويتضح ذلك من التصور التالى :

قائمة المركز المالى

الالتزامات

الموجودات

الموجودات الثابتة

الآلات

العقارات

الموجودات المتداولة

المخزون من المواد

النقدية

المخزون من الانتاج

هذا التصور يوضح أن النقص في بعض الموجودات يصحبه زيادة مماثلة في قيمة المخزون من الوحدات الانتاجية •

* تقييم الاسلوب :-

لتقييم الاسلوب الشامل على حسب الاركان الاساسية التي يعتمد عليها في تبويب عناصر التكاليف فانه من جهة أخرى يجب أن يسبق ذلك تحديد مفهوم التكلفة •

مفهوم التكلفة :

يقصد بالتكلفة بأنها قياس لحجم التضحية من عملية توالى الاحداث التي تتعلق بنشاط معين أو منتج معين (١) •

ولايضاح ذلك يستلزم تحديد ما يلي :

- الغرض من قياس التكلفة •

- النوعية المستهدف قياس تكلفتها •

- تحديد المستوى الناتج من عملية توالى الاحداث التي يترتب

عليها تدفق عناصر التكاليف •

(1) Wilber C. Haseman, « An Interpretive Framework for Cost », The Accounting Review Vol - 43 , No 4 (October, 1968), pp 738 - 752

— نوعية التضحية •

١ — تحديد الغرض من قياس التكلفة : —

يتلخص ذلك فيما يلي :

أ — تحديد تكلفة الأنشطة المتنوعة •

ب — تحديد تكلفة المنتجات عند مستويات الاتمام المختلفة من

العمليات الصناعية •

ج — تحديد المسؤوليات بالنسبة للمستويات الادارية المختصة

بالتنفيذ ، وقد يمتد المجال من وراء قياس التكلفة ليشمّل التخطيط

والرغبة واعداد التقارير فيما يتعلق بالنتائج النهائية وتقييم أصول

المنشأة (١) •

٢ — تحديد النوعية المستهدف قياس تكلفتها : —

تختص التكلفة بشيء معين ، يجب تحديده بشكل واضح ، تد يكون

منتج أو خدمة أو نشاط •

على أنه يجب تحديد عما اذا كان هذا المنتج أو غيره يتمثل في أصل

له منفعة اقتصادية في المستقبل أم أنه لا يعتبر كذلك ،

ومن ثم فان تكلفته تعتبر بمثابة مصروف يحمل به حساب

الأرباح والخسائر •

(1) Committee of Cost Concepts and Standards, American Accounting Association, « Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes », The Accounting Review (April, 1956) , p 1830 .

٣ - توالى الاحداث : -

تعتبر الاحداث التى تتم داخل المنشأة سببا لتدفق عناصر انكاييف ، لذلك يجب تحديد المستوى الخاص لكل حدث • ولايضاح ذلك فان انشطا الاساسى للمنشأة الصناعية يتلخص فى العمليات الانتاجية المختلفة ، وهذه العمليات تعتبر مرحلة أولى أساسية من نشاط المنشأة ، يليها مرحلة فرعية وسيطة تتعلق بعملية التخزين ، يعقبها مرحلة أساسية اذرى مستقلة وهى تختص بالبيع •

ولكل مرحلة مستلزماتها من عناصر التكاليف • لذلك لا يكتفى بالقول بأن التكلفة تساوى ١٠ جنيه فانه لا يفهم منها شيئاً الا اذا تحددت التكلفة بمستوى الحدث الخاص بها ، فهل المقصود من ذلك تكلفة الوحدة على مستوى مرحلة أو قسم معين ، أم التكلفة الانتاجية للوحدة ، أو أنها تكلفة وحدة المبيعات ؟

لذلك يجب أن تعبر التكلفة عن مستوى الحدث الذى تسبب عنها ، وبذلك يمكن أن يساعد قياس التكلفة فى الاغراض المختلفة •

٤ - نوعية التضحية : -

التكلفة هى نوع من التضحية الاقتصادية مقابل الحصول على سعة أو خدمة • وعلى ضوء ذلك ينبغى تحديد ما يلى :

- نوعية التضحية •

- مجال اختصاص هذه التضحية •
التضحية قد تكون مادية ملموسة وذلك كما هو الحال بالنسبة لتكلفة المواد الاولية والقيمة النقدية المدفوعة فى صورة أجور نظير ساعات

التشغيل ، وفي قيمة الاهلاك الخاص بالاصول الانتاجية . كل هذه التذحيات مقابل الحصول على حجم معين من الوحدات الانتاجية ، ذات المنفعة الاقتصادية .

وقد تكون التضحية غير ملموسة بالنسبة لفئات العاملين بالمشأة اذا تم تشغيلها في أوقات الراحة ، وبالرغم من حصولهم على المقابل المادى الا أن هذا المقابل قد لا يعادل تلك التضحية .

ومن جهة أخرى قد تكون التضحية خاصة اذا تعلقت بشيء محدد ، وقد تكون عامة لاكثر من شيء ومن الامثلة على ذلك الايجار ومصروفات التأمين والمصروفات الادارية ، وعلى هذا فانه يمكن القول بأن التضحية قد تكون خاصة بشيء محدد وينتج عنها حصول المنشأة على منفعة اقتصادية في المستقبل وقد تكون عامة على مستوى نشاط أو مجموعة من الأنشطة الغير متجانسة وفي هذه الحالة تصبح المنفعة الاقتصادية لها أقل قيمة من التضحية الخاصة .

نقاط الضعف في الاسلوب الشامل : —

١ — في ظل اختلاف المناخ الصناعى : أدى التطور الحديث فى العمليات الصناعية الى استخدام الميكنة بدلا من العنصر البشرى مما أدى هذا التطور الى :

— زيادة الكفاءة الانتاجية ، وارتفاع معدلات كفاءة الاداء .

— انخفاض نسبة الفاقد والتالف من المواد الاولية .

— انخفاض حجم التكاليف المباشرة الخاصة بالعنصر البشرى .

على ضوء ذلك اذا تم تبويب عناصر التكاليف الى المباشر

وغير المباشر ، فان المواد الاولية تعتبر فقط هي التكلفة المباشرة على وحدة الانتاج . وينتج من ذلك :

— عدم سلامة استخدام التبويب بالنسبة للمراحل الانتاجية خاصة اذا استخدمت المواد الاولية في المرحلة أو المراحل الاولي ، لان معنى ذلك أن جميع عناصر التكاليف في باقى المراحل تعتبر تكاليف غير مباشرة لوحداتها الانتاجية .

— تغير نوعية التضحية : حيث أنه باستخدام الميكنة الحديثة انخفض حجم التضحية الملموسة وغير الملموسة بالنسبة للعنصر البشرى ، وفي نفس الوقت زاد حجم التضحية الملموسة للالات مع زيادة حجم المنفعة الاقتصادية وما يترتب عليها من زيادة الايرادات المستقبلية .

وبمعنى آخر يمكن معه القول بأن التضحية الخاصة بالعنصر البشرى أصبحت عامة والتضحية الناتجة من اهلاك الالات أصبحت خاصة .

وعلى ذلك أدى التطور الى تحول ركن أساسى من أركان مفهوم التكلفة ، لذلك فانه ينبغى اعادة النظر فى مدى سلامة هذا الاسلوب من حيث تبويب عناصر التكلفة وأثر ذلك عند تحديد تكلفة وحدة الانتاج .

٢ — يؤدي مبدأ الشمول الى عدم استقرار متوسط تكلفة وحدة الانتاج بما لا يساعد على وضع سياسة ثابتة « الى حد معين » للتسعير ، ورسم سياسة يمكن أن تستخدم لتحديد المسؤوليات ، هذا الى جانب تأثر الحسابات المختلفة سواء على مستوى الاقسام والحسابات الختامية نتيجة التغير المستمر فى تكلفة وحدة الانتاج .

٣ — يؤدي هذا الاسلوب الى تأصيل بعض عناصر النفقات التى لا يترتب عليها فى الاصل منفعة اقتصادية ، انما تعتبر بمثابة

مصروفات خاصة بالفترة تحمل لحساب الارباح والخسائر ، وهذا الاجراء يؤدي الى تضخيم قائمة المركز المالى بما لا يسمح لها بأن تكون معبرة عن الموقف المالى السليم للمنشأة .

٤ - لا يساعد هذا الاسلوب على تقييم الاداء الداخلى فى حالة تطبيق اللامركزية واستخدام التكاليف كوسيلة لهذا الغرض .

ثانيا - الاسلوب الجزئى : -

يركز هذا الاسلوب على بعض المبادئ التى من أهمها :

١ - علاقة عنصر التكلفة بالاصل وليس بالفرع : -

يعتمد هذا الاسلوب فى تبويب عناصر التكلفة على حسب مدى العلاقة بين عنصر التكلفة وحجم الانتاج ، وتعتبر هذه العملية بمثابة الاساس ، أما فيما يتعلق بتحديد تكلفة الوحدة الانتاجية فانها تعتبر عملية متفرعة من الاولى ، وعلى ذلك يتم تبويب التكاليف الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة باستخدام العلاقة مع حجم الانتاج أساسا لذلك .

٢ - مبدأ التغطية والاسترداد الجزئى : -

تبنى سياسة التسعير على أساس تغطية التكاليف المتغيرة أولا ، وما يتبقى بعد ذلك فانه لمقابلة التكاليف الثابتة والارباح التى يتوقع تحقيقها اذا توافرت عوامل معينة ، وعلى ذلك فانه فى ظل استخدام هذا الاسلوب فان التركيز يكون أولا على استرداد التكلفة المتغيرة باعتبار أنها الاساس فى العملية الانتاجية .

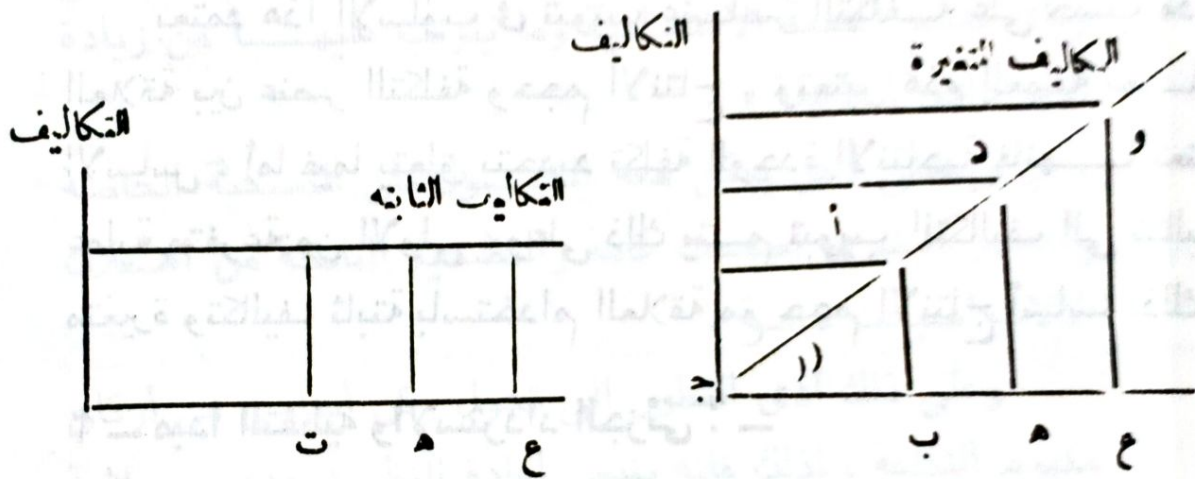
٣ - مبدأ استقلال السنوات المحاسبية : -

طبقا لهذا المبدأ فان التكاليف الدورية والمرتبطة بعامل الزمن يجب أن تتحمل بها الفترات المحاسبية ، ولا يتم ترحيلها للفترات التالية كأصل من أصول المنشأة .

٤ - مبدأ تحقيق الرقابة المستقلة :

يستند هذا الأسلوب أساساً في تبويب عناصر التكاليف على فصل التكاليف المتغيرة عن تلك التي تظل ثابتة خلال فترة محددة ، وبدراسة سلوك كل منهما يظهر لنا إمكان رسم سياسة مستقلة للرقابة على عناصر التكاليف المتغيرة عنها بالنسبة للتكاليف الثابتة ، ومع وضع سياسة للرقابة على التكاليف المتغيرة يمكن تحديد المستويات التنفيذية المسؤولة ، أما بالنسبة للتكاليف الثابتة التي تنشأ من قرار إداري فإن مستوى المسؤولية عنها هو من اختصاص الإدارة العليا .

والشكل التالي يوضح الفكرة الأساسية من هذا المبدأ .



الانتاج
(الشكل رقم ب)

الانتاج
(الشكل رقم أ)

- في الشكل الاول : يتضح منه أن التكاليف المتغيرة تمثل بخط

يميل على خط الانتاج بزواوية حادة أقل من ٩٠ درجة (الزاوية أ ج ب) .
وعلى هذا فإنه إذا افترضنا وجود ثلاثة مستويات إنتاجية ممثلة على خط الانتاج في النقاط ب ، هـ ، ع ، وبالتالي يصبح الخط الرأسى أ ب ممثلاً لتكاليف المتغيرة الخاصة بالمستوى الإنتاجى الاول ، د هـ ممثلاً للمستوى الإنتاجى الثانى ، و ع ممثلاً للمستوى الإنتاجى الثالث .

وحيث ان ظل الزاوية ج في المثلث ا ب ج = $\frac{\text{المجاور ا ب}}{\text{المقابل ب ج}}$

= متوسط التكلفة المتغيرة لوحدة الانتاج للمسنوى الاول .

وحيث ان ظل الزاوية د ه ج في المثلث د ه ج = $\frac{\text{المقابل د ه}}{\text{المجاور ه ج}}$

= متوسط التكلفة المتغيرة لوحدة الانتاج عند المستوى الثانى .

وحيث ان ظل الزاوية و ع ج في المثلث و ع ج = $\frac{\text{المقابل و ع}}{\text{المجاور ع ج}}$

= متوسط التكلفة المتغيرة لوحدة الانتاج عند المستوى الثالث .

وحيث ان ظل الزاوية ثابت للحالات الثلاثة ، فانه ينتج عن ذلك ثبات الطرف الاخر في معادلات ظل الثلاثة ، وهذا ما يؤدي الى ثبات متوسط تكلفة وحدة الانتاج من التكاليف المتغيرة .

ويتضح من الشكل الخاص بالتكاليف المتغيرة أنه اذا كانت الادارة بصدده اتخاذ قرار لتخفيض متوسط تكلفة الوحدة من العناصر المتغيرة ، فانه يكون عليها مهمة العمل على تخفيض ظل الزاوية « زاوية التكاليف المتغيرة » ، وتخفيض ظل زاوية التكاليف المتغيرة يعنى ميل خط التكاليف بقدر معين تجاه خط الانتاج وبذلك يقل مقدار الزاوية نفسها ، ويقل معها الظل الذى يعبر عن متوسط تكلفة الوحدة من العناصر المتغيرة .

وعلى هذا تبحث الادارة عن الكيفية التى يمكن معها تخفيض جميع عناصر التكاليف المتغيرة أو بعضها ، سواء كان ذلك فى المعدلات الكمية أو المعدلات المالية أو كلاهما .

— في الشكل الثاني ب : نجد أن التكاليف الثابتة تمثل بخط أفقي
بوازي خط الانتاج ، وهذا الخط يصنع زاوية قائمة على خط التكاليف ،
معنى ذلك عدم تأثره بخط الانتاج الموازي له •

وهذه النتيجة انما تلقى الضوء على أن طبيعة كل منهما مختلفة
تماما ، وعلى هذا فانه لا يمكن توحيد سياسة للرقابة على كل منهما ، وانما
يجب أن يكون الاسلوب بما يتناسب مع طبيعة وخاصة كل على حده ،
وفي هذا المجال قد يطلق على التكاليف المتغيرة بأنها تلك العناصر الخاضعة
للرقابة عند المستويات المختلفة التي تكون أساسا مسؤولة عن نتائج
التشغيل •

Variable are the controllable costs because these under the
direction of intermediate management and supervisors who will
be held accountable for operating results . (1)

(1) john W. Neuner and Samuel Frumer, Cost Accounting
principles and practice , Richard D . Irwin , Homewood , Illinois ,
1967 , P 7.

* تقييم الاسلوب : —

ساعد هذا الاسلوب في معالجة بعض مشاكل التخطيط والرقابة التي أمكن على أساسها :

١ — اخضاع التكاليف المتغيرة للرقابة عند المستويات التنفيذية المختلفة بالمنشأة ، وبذلك يمكن تحديد المسؤوليات بشكل واضح ومحدد .

٢ — سهولة اتخاذ التكاليف المتغيرة — التي يمكن اخضاعها للرقابة — كوسيلة لتقييم الاداء .

٣ — دراسة سياسة للتسعير على ضوء التكلفة المتغيرة واظهار حجم مساهمة الوحدة في تغطية ما يخصها من التكاليف الثابتة تحقيقا لمبدأ الاسترداد الكامل وتعادل المنشأة ، أو في تحديد صافي ربح الوحدة بعد ذلك ومدى امكان استخدام هذا المؤشر في تنشيط الربحية الكلية للمنشأة

٤ — اتخاذ القرارات فيما يتعلق بقبول بعض الطلبات التي تزيد قيمتها التعاقدية عن تكلفتها المتغيرة وذلك بغرض استغلال الطاقة العاطلة

٥ — عرض البيانات على الادارة في شكل تقارير بسيط فهمها واتخاذ ما يلزم من قرارات مختلفة .

وبالرغم من أن الاسلوب قدم الكثير بما ساعد على ايجاد الحلول لكثير من المشاكل الخاصة من ناحية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية ، الا أنه من ناحية أخرى يتعرض للنقد من خلال النقاط التالية :

١ — مدى امكان الفصل السليم بين ما هو متغير وما هو ثابت ، وهل يمكن أن توضع محددات بحيث يمكن تعميمها على المنشآت بصفة عامة وفي جميع الظروف ؟

ان صفة التغير والثبات لا يمكن أن تظل كذلك على مستوى بنود التكلفة وفي جميع الظروف ، وعلى حسب التطور في العمليات الصناعية

والميكنة الحديثة مما أثر على عنصر أساسى من العناصر المتغيرة ، وربما أدى ذلك الى تغير الصفة التى تميز بها فى ظل هذا التبويب • وفى بعض الصناعات نجد أن القرار الإدارى أصبح يتعلق باحدى البديلين وهما : إمكانية استخدام الآلات الحديثة وما يترتب عليها من زيادة الكفاءة فى الأداء وزيادة الانتاجية أو الاستمرار فى استخدام العنصر البشرى ؟

ولقد تحدث **Thomas S . Dudick** لهذه الحالة :

Consider the case of a company that automates a hand assembly operation which requires ten , man - hours per unit . At \$ 2 per hour , this results in a direct labor cost of \$ 20 per unit . If the machine costs \$ 100,000 has a life of ten years , and will produce 1,000 units per year, the cost unit is \$ 10 . In this example , depreciation expense has been substituted for direct labor cost. (1)

وعلى ذلك فإنه لا يمكن وضع محددات ثابتة لتحديد صفة التغير لعنصر التكلفة ، بحيث تكون هذه المحددات صالحة للاستخدام والتطبيق على مختلف مجالات التغير فى عالم الصناعة •

٢ - لا يأخذ الأسلوب فى الاعتبار أثر السياسات الإدارية فى تحديد نوعية عنصر التكلفة ، ومن الأمثلة على ذلك فإن تكيف عنصر الأجور ، ومدى اعتباره من العناصر المتغيرة بصفة مطلقة دون الاعتبارات الأخرى الخاصة بالسياسة الإدارية فى معالجتها لمشكلة العنصر البشرى يعتبر أمراً خاطئاً •

(1) Thomas S . Dudick, Alternative Costing Methods for Reporting and pricing purposes , **The journal of Accounting** . (October , 1967) , pp 49 - 54 .

Wages , for example , are usually considered to be product costs , but in several companies , they are classified a period costs, because it is company Policy to maintain a study labor force (1)

مما سبق يتضح أن الاسلوب يتطلب « استقرار الظروف الفنية والادارية التي تم في نطاقها تحديد عناصر التكاليف المتغيرة بحيث لا تتغير مواصفات السلع وطرق الصناعة أو التسويق عموما ، بشكل يؤثر على التكاليف » (٢) •

٣ — امكان ايجاد علاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم الانتاج بصفة مطلقة غير صحيح ، ذلك لان مجموعة التكاليف المتغيرة ليست على درجة واحدة من صفة التغير ، على ذلك فانه لا يمكن استخدام معيارا واحدا على مستوى جميع بنود التكاليف المتغيرة في جميع الحالات المختلفة •

وفي هذا الصدد يذكر Bergfeld and Schweppe ما يلي :

(1) National Association of Accountants, « Current Application of Direct Costing » , Research Report series No . 37 , New - York , 1961 , p 11 .

(٢) دكتور عبد العزيز حجازي بـ بحوث في المحاسبة ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار النهضة العربية ، ١٩٦٦ ، ص ١٧٠ .

Variable Costs are treated as if they varied uniformly (a straight line) . Actually , they do not , because of product mix and because they change at different rates at different volumes of the same product (1) .

٤ - يترتب على هذا الاسلوب ابعاد جميع عناصر التكاليف الثابتة عن التكلفة الانتاجية ، وربما يؤدي ذلك الى اتخاذ قرارات ادارية فيما يتعلق بسياسة التسعير على أساس غير سليم ، بما قد يؤثر على ربحية المنشأة لعدم امكان تغطية التكاليف الثابتة .

Variable costing tends to ignore or understate the importance of fixed costs . probably the most familiar example of this argument is the contention that pricing decisions based upon variable costs may result in prices that fail to cover all costs (2)

٥ - أهمل الاسلوب ركنا أساسيا في مفهوم التكلفة - عملية توالي الاحداث - اذ لا يمكن التعبير على تكلفة الوحدة الانتاجية عند مستويات

(1) A . j . Bergfeld and D . W . Schweppe , « Cost Control and profit prediction » , From Industrial Engineering Hand - book, Third ed . , Edited by H . B . Maynard , McGraw Hill Book Company , 1971 , Section 8 - 17 .

(2) Adolph Matz , Othel J. Curry , and George w . Frank , Cost Accounting , Third Edition , South - western Publishing Company , 1962 , pp 798 - 9 .

الأحداث المختلفة على أساس ما بها من مواد أولية وأجور مباشرة ، مع إهمال حدث هام وهو إهلاك الأصول الإنتاجية في العمليات الصناعية المتوالية ، ومن جهة أخرى غانته في ظل التطور الحديث فإنه لا يمكن أن يعبر بالتكلفة الإنتاجية المتغيرة عند مستويات الأحداث المختلفة على أساس ما بها من مواد أولية كعنصر أساسي فقط .

٦ - اعتبار التكاليف الثابتة وعلى الأخص ما يتعلق منها بإهلاك الأصول الإنتاجية بمثابة تكاليف دورية تخفف بها الأرباح الدورية ، يعتبر ذلك إهدارا في نوع من أنواع التضحية المادية الملموسة ، ذلك لأن اقتناء تلك الأصول إنما للاستفادة منها في خلق قيم ذات منافع اقتصادية ، وليس بغرض تخفيض الربحية ، نضيف إلى ذلك أنه حتى إذا كانت تلك التكاليف دورية فإنها تتعلق بالإنتاج الخاص بهذه الفترة .

It seems clear , however , that even if the « period » argument is accepted , it is the production of the period rather than the revenue of the period that supplies the test of the benefits obtained . Machine rental may relate to a specific time period , but it is hardly arguable that the company has sustained a loss of the amount of the rental because the product made in that period was not sold in that period . Facilities are utilized to create values , not to Profits. The values stored up in manufactured goods are sacrificed when the goods are sold , not lost when the goods are produced .

..... Simplicity , however , is not the exclusive or even the major goal of cost analysis . If it were , it would be very simple to write off all costs' as incurred carrying inventories at zero value (1) .

(1) Howard Clark Greer , « Alternative to direct Costing » , From Readings in Cost accounting Budgeting and Control , Thomas Third edition , South - western Publishing Company , 1968 , p 279 .

٧ - استبعاد كافة عناصر التكاليف الثابتة عند تقييم المخزون لا يعتبر اجراء محاسبيا سليما .
... the exclusion of all overheads from inventory costs does not constitute an accepted accounting procedure (1) .

نحو مدخل لاستخدام أسلوب التكلفة المناسبة

تمهيد :-

نستخلص مما سبق فيما يختص بتقييم الاساليب المتعارف عليها في مجال تبويب عناصر التكاليف ، ومدى امكان استخدامها في تحديد تكلفة وحدة الانتاج وتقييم المخزون بعض النقاط التالية :

١ - عدم ملائمة استخدام الاساليب في الوقت الحاضر نظرا للاختلاف الكلي في المناخ الصناعي نتيجة للتطورات المستمرة في ميكنة العمليات الصناعية .

٢ - تعتبر الاساليب جامدة لا تأخذ في الحسبان أثر العوامل الاقتصادية ، وانما تستعين بالخط الذي يفصل ما بين المباشر وغير المباشر ، أو اثبات والمتغير . واقامة هذا الحد أو الخط الفاصل لتبويب عناصر تكلفة داخل منشأة تتأثر بالعوامل الاقتصادية خارج نطاقها ، سواء قبل مباشرة النشاط الانتاجي أو بعد ذلك ، انما يعتبر أمرا تعسفيا مما أصاب محاسبة التكاليف بالجمود وعدم مسايرة الواقع في محيط العمليات الصناعية المتطورة .

٣ - في مجال تقييم المخزون : يعتبر المخزون أصلا من الاصول الموجودة في حياة المنشأة في لحظة معينة ، وهذا يستتبع حتمية الاخذ في الحسبان تدفق عناصر التكاليف في العمليات الانتاجية . وبصرف النظر عن مستويات الاتمام بالنسبة للمخزون فان عملية توالي الاحداث انما

(1) Accounting Research and Terminology Bulletins , (Final ed. , New - York ; American Instiute of Certified Public Accountants , 1967) , p 29 .

نؤدى الى خلق منافع اقتصادية للمنشأة يترتب عليها تحقيق الايرادات في المستقبل •

وفي هذا الصدد يعتبر المخزون التام ذات منفعة اقتصادية مستكملة بترتب عليها حصول المنشأة على الايرادات في الاجل القصير جدا •

وأما بالنسبة للوحدات تحت التشغيل والتي وصلت الى مستويات معينة من الأتمام فانها أيضا تعتبر ذات منفعة اقتصادية للمنشأة ، حيث تكون المواد الأولية اكتسبت اضافة جديدة عليها ، واستغرقت العمليات الانتاجية جزءا من الوقت المقرر لها ، وبالتالي فانها ذات منفعة اقتصادية للمنشأة فيما يتعلق بعناصر التكاليف التي تم تدفقها على العمليات الخاصة بهذه الوحدات تحت التشغيل ، ويترتب عليها حصول المنشأة على الايرادات في أجل يطول نسبيا اذا ما قورن ذلك بالانتاج التام •

وعلى ذلك فان المفهوم العام في تقييم المخزون يجب أن يعالج من حيث مدى المنفعة الاقتصادية التي تتحقق للمنشأة وليس من زاوية امدان تخفيض الضرائب النوعية الخاصة بنشاط المنشأة (١) •

والأنشطة الرئيسية في المنشأة هي : النشاط الانتاجي والنشاط التسويقي ، والآخر مرتبط أساسا بالانتاج التام ، وبمعنى آخر يعتبر النشاط البيعى مرحلة تالية للمرحلة الاولى التي يختص بها النشاط الانتاجي - لذلك فانه ينظر الى المخرجات من الوحدات التامة على أنها مخزون ولو للحظة بسيطة يليها بعد ذلك توالى العمليات المتعلقة بالنشاط البيعى •

من هذا العرض نستخلص ما يلي :

— ان النشاط الانتاجي يختص بايجاد وحدات انتاجية ذات منفعة

(1) George j . Benston , « Cost Measurement » , From Handbook of Cost Accounting , Edited by Sidney Davidson , CPA and Roman L. weil , CPA , CMA , 1978 , Section 5 - 2 .

اقتصادية ويستلزم لتحقيق ذلك تدفق عناصر التكاليف المختلفة والتي تقتضيها ظروف العمليات الصناعية . وتعتبر تلك الوحدات بمثابة مخزون الى أن تباشر عليه المرحلة المختصة بالبيع ، معنى ذلك أن النشاط الانتاجي يختص بخلق منفعة اقتصادية يتحقق عنها إيرادات مستقبلية .

— ان النشاط البيعى يعتبر وسيلة لتحقيق الإيرادات وتتحدد مسؤوليته تبعاً لذلك .

لذلك تعتبر التكاليف الصناعية الخاصة بالعمليات الانتاجية بمثابة أصول ذات منفعة اقتصادية ، وتكون ممثلة في قيمة المخزون في أى لحظة، ومن جهة أخرى تعتبر مصروفات النشاط البيعى بمثابة نفقات دورية تقابل بالإيرادات المحققة ، وان لم تتحقق تلك الإيرادات تعتبر بمثابة خسائر تتحمل بها المنشأة شأنها في ذلك شأن المصروفات الادارية .

Manufacturing costs are assets because they are deemed to measure added utility for goods produced, Conversely , selling and administrative overheads are expenses , deductible from revenues when incurred (1) .

٤ - التسعير : ترتبط قرارات التسعير في المنشآت الصناعية بعوامل اقتصادية تتعلق بدائرة سوق التعامل سواء فيما يختص بالفترة السابقة على بدء النشاط - ونعنى بذلك سوق الحصول على المستلزمات الانتاجية ومنها المواد الاولية - أو فيما يتعلق بالفترة التالية لمباشرة المبيعات الانتاجية ونعنى بذلك سوق بيع الانتاج التام . الا أن كلاهما له تأثير على الآخر ويكون للاول (سوق المواد الاولية) تأثير أقوى على

(1) Russel A . Tausslg , « The Nature and Classification of Costs, From Handbook of Cost Accounting . Edited by Sidney Davidson, CPA and Roman L . Weil , CPA , CMA , 1978 , Section 2 - 6 .

الثانى (سوق بيع التام) • و إذا كانت المواد الاوليية تعتبر عنصرا من عناصر التكاليف ، لذلك فان أسلوب تحديد تكلفة وحدة المنتج يجب أن يكون بالدرجة التى تساعد فى اتخاذ قرارات التسعير •

..... This cost of the product depends on the specific circumstances under which it is expected to be produced and sold. For example , all other things.

being equal , the relevant cost of the product will be greater if the prices of raw materials are expected to go up (1) .

أسلوب التكلفة المناسبة : Relevant Costing

Under relevant costing , only one basic assumption is needed; Any cost is carried forward as an asset if , and only if , it has a favorable economic effect on expected future costs or future revenues (2) .

To be relevant for decision making , costs must clear two hurdles ; They must be future and they differ between alternatives (3) .

(1) George J . Benston , « Cost Measurement » , From Hand-Book of Cost Accounting , Edited by Davidson and Roman L . Weil , CP8 , CMA , 1978 , Section 5 - 2 .

(2) See , for example , Charles T . Horngren and George , « Direct Costing for External Reporting » , The Accounting Review (January , 1961) , pp 84 - 93 .

(3) Richard M . Lynch , Accounting for Management , McGraw - Hill Publishing , Company , New Delhi , 1967 , p 358 .

يستند أسلوب التكلفة المناسبة في تقييم المخزون على دراسة الاثر الاقتصادي لعنصر التكلفة على التكاليف المستقبلية أو الإيرادات المستقبلية للمنشأة .

وفي مجال اتخاذ القرارات الادارية تعتبر التكلفة المناسبة هي : تلك التكلفة المستقبلية والتي تختلف من بديل لآخر .

وعلى ضوء الدراسات التي تتعلق بالنواحي التالية :

١ - طبيعة العمليات الانتاجية :

وما تختص به :

أ - من جدولة سابقة : تتم على أساسها العمليات الصناعية ، وما يتبع ذلك من جدولة موازية لعناصر التكاليف المستقبلية والمرتبطة بالجدولة الانتاجية المزمع تنفيذها .

ب - من خلق أصل جديد بصفة مستمرة : ويعتبر ذات منفعة اقتصادية يترتب عليه حصول المنشأة على الإيرادات المستقبلية .

ج - من تدفق مستمر لعناصر التكاليف ، ومن هذه العناصر ما هو شديد التأثير - وبصفة مستمرة - بالعوامل الاقتصادية ، وعلى الاخص منها المواد الاولية . ومدى أثر هذه العوامل في اتخاذ القرارات الادارية فيما يتعلق :

- برسم سياسة التسعير : وأثر ذلك على الإيرادات المستقبلية للمنشأة .

- برسم سياسة رشيدة للمخزون : سواء من المواد الاولية أو الانتاج التام وأثر ذلك على التكاليف المستقبلية .

— برسم السياسات المختلفة : التي تختص بتحديد أفضل البدائل — في حالة عدم استقرار العوامل الاقتصادية — بما يساعد على الاقل في تحديد التوازن بين الايرادات والتكاليف أو على زيادة الايرادات المستقبلية •

٢ — التطور الحديث للعمليات الانتاجية :

وأثر ذلك على عناصر التكاليف والاييرادات المستقبلية للمنشأة ويتضح ذلك كما يلي :

أ — أثر التطور على عناصر التكاليف :

— استخدام الميكنة الكاملة وما ترتب عليه من انكماش في عنصر الاجور ذات الصفة المباشرة أو المتغيرة حسب الاسلوب المتبع في تبويب عناصر التكاليف •

— أدى هذا الى تحول في مطابقة مفهوم التكلفة على عنصر الاجور اذ أصبحت غالبية الاجور بمثابة نفقة تحمل لحساب الارباح والخسائر ، وذلك لعدم توافر جميع الاركان الاساسية لمفهوم التكلفة على هذا العنصر •

— توافرت الاركان الاساسية لمفهوم التكلفة على عنصر اهلاك الآلات ، التي بترتب على استخدامها — في جميع مراحل العمليات الصناعية — خلق أصل جديد ذات منفعة اقتصادية للمنشأة •

— ساعد استخدام الآلات الحديثة ، في تخفيض متوسط تكلفة الوحدة الانتاجية مما يؤثر على زيادة حجم الايرادات المستقبلية •

ب — أثر التطور على الايرادات المستقبلية : —

ساعد التطور الصناعي في العمليات الانتاجية على زيادة الايرادات التي يمكن تحقيقها مستقبلا كما يلي :

- تخفيض متوسط تكلفة وحدة الانتاج ، وما يترتب على ذلك بالاسلوب المباشر في زيادة الايرادات التي يمكن تحقيقها أو أن ذلك الامر ربما يؤثر على تخفيض سعر البيع مما يؤدي الى توقع زيادة عدد الوحدات المباعة ، وبالتالي زيادة في الايرادات التي يمكن تحقيقها في المستقبل ، وبمعنى آخر فانه يمكن التخطيط للكيفية التي يمكن بها زيادة الايرادات •

- استخدام الالية الحديثة ذات الكفاءة الانتاجية المرتفعة يؤدي الى زيادة في تدفق الوحدات الانتاجية ، مما يترتب عليه من حتمية استغلال الطاقة البيعية للمنشأة وبالدرجة التي تتناسب مع الطاقة الانتاجية الجديدة ، وهذا الامر يؤدي الى زيادة حجم الايرادات المتوقع تحصيـلها مستقبلا •

ولتحقيق مبدأ مقابلة التكاليف بالايـرادات على أسس علمية تأخذ في الحسبان :

- أثر العوامل الاقتصادية •
- المفهوم الخاص بالعمليات الانتاجية والملابسات المتعلقة بها •
- أثر التطور الصناعي على عناصر التكاليف والايـرادات المستقبلية للمنشأة •

وبناء على ذلك فانه يمكن وضع تصور لامكان تبويب عناصر التكاليف الى تكاليف مناسبة وغير مناسبة بغرض تحديد تكلفة وحدة الانتاج ، ولتحقيق هذا الغرض ينبغي وضع بعض المعايير التي يمكن الاسترشاد بها في تحديد التكلفة المناسبة وغير المناسبة •

معايير عناصر التكاليف الانتاجية المناسبة : —

- ١ — اذا ترتب على عنصر التكلفة خلق أصل جديد ذات منفعة اقتصادية للمنشأة .
- ٢ — اهلاك الاصول الانتاجية في عمليات التشغيل بما يعبر عن توالى الاحداث ، ويعد هذا نوعا من أنواع التضحية الملموسة ومن ثم فانه يعتبر عنصرا من عناصر التكاليف الانتاجية . وهذا الاهلاك يساعد على تخفيض عناصر التكلفة مع زيادة كفاءة الاداء ، مما يؤدي الى امكان زيادة ايرادات المنشأة .
- ٣ — التكلفة الاستبدالية للمواد الاولية : تساعد في ترشيح القرارات الادارية المتعلقة بسياسة التسعير ، ووضع المعايير المرنة التي تتناسب مع المتغيرات المستمرة في مجال اقتناء واستخدام المواد الاولية في العمليات الانتاجية ، هذا الى جانب تحقق المبدأ الاساسي في مقابلة الايرادات بالتكاليف الحقيقية .

معايير عناصر التكاليف الانتاجية غير المناسبة : —

- أ — فروق اهلاك الاصول الانتاجية في غير عمليات التشغيل : ويحمل بها حساب الارباح والخسائر .
- ب — فروق تسوية المواد الاولية : بين القيمة الاستبدالية والتكلفة التاريخية ، وتجرى التسوية دوريا في حساب مستقل ويتم معالجته في حساب الارباح والخسائر .
- ج — النفقات الخاصة بالنواحي التنظيمية والادارية : ويحمل بها أيضا حساب الارباح والخسائر .

بعض نوعيات عناصر التكاليف الانتاجية المناسبة : —

- ١ — التكلفة الاستبدالية للمواد الاولية .

- ٢ — الاجور المتعلقة بتشكيل المواد الاولية •
- ٣ — اهلاك الآلات بأسس تتلاءم مع طبيعة عمليات التشغيل •
- ٤ — تكلفة التزيت والتشحيم والصيانة الدورية للآلات ، والقوى المحركة المرتبطة بالعمليات الانتاجية •

بعض نوعيات عناصر التكاليف الانتاجية غير المناسبة : —

أ — فروق تسوية المواد الاولية •

ب — فروق اهلاك الاصول الانتاجية •

ج — التأمين على الآلات •

د — الايجار •

هـ — جميع المصروفات الادارية •

الاهلاك ومدى اعتباره من عناصر التكلفة المناسبة : —

يعتبر الاهلاك عنصرا من عناصر التكلفة المناسبة لوحددة الانتاج للأسباب التالية :

١ — اعتباره عنصر من عناصر تكلفة الانتاج : —

يعتبر الاهلاك عنصرا من عناصر تكلفة الانتاج لانه يتفق مع مفهوم التكلفة من حيث أنه :

- تضحية مادية ملموسة يترتب عليها خلق أصل جديد •
- الوسيلة الأساسية في عملية توالي الاحداث الخاصة بالعملية الانتاجية •

— من ضمن المسببات التي يترتب عليها توافر عدد معين من الوحدات الانتاجية بكفاءة معينة ، وعلى ذلك تعتبر وحدة الانتاج أو ساعة التشغيل بمثابة وحدة تكلفة لعنصر الاهلاك •

٢ - يعتبر الاهلاك عنصرا من عناصر التكلفة المناسبة للاسباب التالية : -

أ - لانه يصلح أن يكون عنصرا من عناصر تكلفة الانتاج التي يترتب عليها خلق أصل جديد ذات منفعة اقتصادية للمنشأة ، وهذا من ضمن محددات التكلفة المناسبة .

ب - لان الاهلاك يترتب عليه زيادة في ايرادات المنشأة « نتيجة الزيادة في كفاءة الاداء » وتخفيض عناصر التكاليف الاخرى

ج - استخدام الآلات في الوقت الحديث مرتبط باتخاذ القرار حول الاستمرار في تشغيل العنصر البشري ذات الكفاءة المحددة وبحجم معين من التكاليف ذات التضحية الملموسة وغير الملموسة أو أن تستخدم الآلات الحديثة ذات الانتاجية المرتفعة وذات التأثير على تخفيض عناصر التكاليف الاخرى . والقرار بطبيعة الامور يكون في استخدام البديل الثانى وهو الآلات للاسباب التالية :

- زيادة الكفاءة الانتاجية .

- زيادة درجة الجودة .

- انخفاض متوسط تكلفة الوحدة من باقى عناصر التكاليف .

- انخفاض التضحية الملموسة وغير الملموسة فيما يتعلق باستغلال جهد الادارة العليا في المشاكل الخاصة بالعنصر البشري .
وتصبح التضحية محصورة في كيفية تنشيط ربحية المنشأة بالطريق المباشر .

من هذه النقاط يتضح لنا أن الاهلاك المتعلق بعمليات التشغيل يعتبر عنصرا من عناصر تكلفة الانتاج ويدرج ضمن بنود التكاليف المناسبة .

أما فروق اهلال الاصول الانتاجية : بين الاساليب التي تتعلق بعمليات التشغيل وتلك التي يراعى فيها عوامل أخرى (مثل عامل التقدم

ومرور الزمن ، وظهور الاختراعات الجديدة) تعد بمثابة تكلفة غير مناسبة في مجال تحديد تكلفة وحدة الانتاج ، ويتحمل بها حساب الارباح والخسائر .

التكلفة الاستبدالية للمواد الاولية :-

تعتبر التكلفة الاستبدالية للمواد الاولية عنصرا من عناصر التكلفة المناسبة للاسباب التالية :

١ - ارتباط سعر البيع بتكلفة المواد الاولية ، وعلى ذلك فانه في حالة ارتفاع ثمن المواد الاولية ، فان هذا يؤدي الى زيادة في سعر بيع وحدة الانتاج . ولمقابلة الايرادات بالتكاليف الحقيقية ، وبغرض اظهار الارباح الفعلية فانه ينبغي مقابلة الايرادات المحققة بالتكلفة الاستبدالية للمواد الاولية . وبهذه الصورة يمكن أن تعالج أثر العوامل الاقتصادية على تكلفة عنصر الانتاج .

٢ - تساعد التكلفة الاستبدالية في اتخاذ القرارات المختلفة فيما يتعلق باستمرار التشغيل أو الاقفال المؤقت أو غير ذلك على ضوء الدراسة الخاصة بالعوامل الاقتصادية وأثرها في مجال التشغيل والتسعير ، ويعتبر ذلك من مجالات استخدام أسلوب التكلفة المناسبة .

٣ - تعبر التكلفة الاستبدالية عن القيمة الحقيقية لتكلفة وحدة الانتاج من المواد الاولية ، اذا ما كان قرار المفاضلة هو استمرار المنشأة في عملياتها الانتاجية ، وعلى ذلك فان التكلفة الاستبدالية تعبر عن القرار الاداري نتيجة المفاضلة بين عدة بدائل تتعلق بالمستقبل وأثر كل منها على النتائج المتوقعة .

٤ - تساعد التكلفة الاستبدالية في وضع المعايير المرنة على أسعار المواد الاولية وبذلك يمكن تحديد مسؤولية جهة الاختصاص على أساس واقعي .

٥ - على ضوء استخدام التكلفة الاستبدالية للمواد الاولية يمكن اتخاذ القرارات الادارية فيما يتعلق :

- - بسياسة المخزون من المواد الاولية
- - بالسياسات التي تتعلق بالطاقة الانتاجية
- - بسياسة المخزون من الانتاج التام

وهذه الموضوعات ذات الاثر على مستوى حجم التكلفة الانتاجية ، ومن جهة أخرى على مستوى الايرادات المستقبلية • ويعتبر هذا من ضمن مجالات استخدام أسلوب التكلفة المناسبة في ترشيد القرارات الادارية •

مليار دولار و ٢٠٠ مليون جنيه بعد المشروع الاولانى ، البترول اللى

عنصر تكلفة الاجور : -

فيما يتعلق بالعمليات الانتاجية فانه يمكن تحديد نوعية فئات العاملين كما يلى :

١ - فئات العاملين ذات درجات المهارة الفنية المتخصصة فى عمليات التشكيل المطلوبة على المواد الاولية لاضافة منفعة اقتصادية عليها •

تعتبر الاجور الخاصة بهذه الفئة من ضمن عناصر تكلفة الانتاج والتي يترتب عليها خلق أصل جديد ، ومن ثم فانها تدخل ضمن عناصر التكلفة المناسبة فى تحديد تكلفة وحدة الانتاج •

٢ - فئات العاملين المختصين بمراقبة تشغيل الآلات الحديثة ، وهذه الفئات تحتاج الى التدريب على كيفية استخدام هذه الآلات ومراقبة تدفق الانتاج ومراعاة النواحي الفنية الخاصة بهذه الآلات •

ومن ثم فانهم يعتبرون على درجة معينة من الكفاءة التي تتناسب مع نوعية الآلات الحديثة ، ويعتبر وجود هذه الفئة أساسا في عملية التشغيل ، وعلى ذلك فان الأجور المتعلقة بهذه الفئة تعتبر من ضمن تكلفة الانتاج ، هذا الى جانب أن هذه الفئة بما تقوم به من مراقبة تشغيل الآلات بصفة مستمرة مع اجراء ما يلزم من الصيانة البسيطة عليها يعتبر من ضمن العوامل التي يترتب عليها وجود مقابل في صورة منافع اقتصادية سواء في :

— عملية التشغيل نفسها •

— مراقبة صلاحية الآلة للتشغيل بصفة منتظمة يعتبر منفعة اقتصادية ، يترتب عليها المحافظة على الاصل الانتاجي صالحا للاستخدام مما يؤدي الى زيادة الكفاءة الانتاجية وتحقيق جدولة الانتاج •

كل هذه الامور تؤدي الى تخفيض في عناصر التكاليف •
وعليه تعتبر الاجور المتعلقة بهذه الفئة بمثابة تكلفة مناسبة •

٣ — فئات العاملين المختصين بالملاحظة والادارة عند المستويات المختلفة : تعتبر الاجور المتعلقة بهذه الفئة من ضمن العناصر الخاصة بالنواحي التنظيمية والادارية ولا تعتبر من ضمن عناصر تكلفة الانتاج • هذا بالاضافة الى أن التضحية تعتبر عامة وليست تضحية خاصة ، لذلك وعلى ضوء الملائسات المتعلقة بها فانها لا تعتبر من ضمن عناصر التكاليف المناسبة

وتعالج أيضا باقى النواعيات الاخرى من النفقات الادارية على أساس أنها تكلفة غير مناسبة في مجال تحديد تكلفة وحدة الانتاج ، وذلك لعدم مطابقتها لمعايير التكلفة المناسبة •

الايجار لا يعتبر من ضمن عناصر التكلفة المناسبة للانتاج : —

لقيام المنشأة الصناعية بعملياتها الانتاجية يستلزم ذلك وجود المكان ذات المساحة الملائمة بما يتناسب مع عملية تدفق المواد الاولية من المخازن للعنابر الانتاجية ، وكذلك تدفق الوحدات الانتاجية في مراحل التصنيع المختلفة ، ثم تدفق المنتج النهائى الى المخازن الخاصة والمعدة لهذا الغرض ، وبالرغم من الوجة الخاصة بمعالجة الايجار كعنصر ثابت طبقا لاسلوب التكاليف المتغيرة الا أنه في ضوء أسلوب التكاليف المناسبة ينظر للايجار من حيث :

١ — عدم توافر الاركان الاساسية لمفهوم التكلفة ، ذلك لانه لا يترتب على تدفق عنصر الايجار توالى الاحداث الخاصة بالعمليات الانتاجية ، الى جانب أنه يمثل تضحية عامة وليست خاصة .

٢ — لا يترتب على عنصر النفقة المثلة في الايجار خلق أصل جديد ذات منفعة اقتصادية ، ومن ثم فلا يصلح هذا العنصر لان يكون ممثلا ضمن تكلفة المخزون .

٣ — يتعلق بقرار ادارى تم في الماضى ويصعب على الادارة امكان اتخاذ قرار آخر بشأنه سواء في الوقت الحاضر أو المستقبل .
وبناء على الحالات السابقة ، وفي ضوء المعايير التى يتم تحديدها ، يمكن تبويب باقى عناصر التكاليف الى تكاليف مناسبة وغير مناسبة .

خلاصة البحث : —

تعرض البحث لدراسة بعض النقاط الخاصة بمجال تبويب عناصر التكاليف واتخاذ القرارات الادارية ، وأمكن منها التوصل الى ما يلى :

١ — عدم صلاحية استخدام الاساليب المتعارف عليها في مجال تبويب عناصر التكاليف .

٢ - حتمية مطابقة مفهوم التكلفة - مع توافر جميع الاركان
الاساسية لها - على جميع بنود الانفاق المتعلقة بالعمليات
الانتاجية بما يساعد على :

أ - تحقق مبدأ مقابلة التكاليف بالايرادات على أسس سليمة

ب - ترشيد القرارات الادارية في المجالات المختلفة •

ج - تقييم المخزون على أسس سليمة بما يساعد في مجال

المراجعة الخارجية وبما يؤدي الى صدق وسلامة

البيانات التي تتضمنها قائمة المركز المالى ، وبالدرجة

التي يمكن أن يستعان بها كأداة للتخطيط واتخاذ

القرارات على المستوى الداخلى والخارجى •

٣ - أهمية معالجة الابعاد الخاصة للتطور الصناعى سواء على

عناصر تكلفة الانتاج أو الايرادات التي يمكن تحقيقها

مستقبلا •

٤ - أهمية معالجة أثر العوامل الاقتصادية على عناصر التكاليف

سواء في مجال تحديد تكلفة وحدة المنتج أو في ترشيح

القرارات الادارية •

وعلى ضوء النتائج التي توصل لها البحث من دراسة النقاط

السابقة ، فإنه يمكن تبويب عناصر التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة

المناسبة الى :

- عناصر التكلفة المناسبة : ويقيم على أساسها تحديد تكلفة وحدة

الانتاج •

- عناصر التكلفة غير المناسبة : وتستبعد من هذا المجال ، ويتم

تحميل حساب الارباح والخسائر بها •

والموضوع في حد ذاته يعتبر مدخلا لاستخدام هذا الاسلوب
بغرض :

- مقابلة التكاليف بالايرادات على أسس سليمة بعد دراسة أثر
العوامل الاقتصادية على عناصر التكاليف ، ومطابقة مفهوم
التكلفة على جميع النفقات التي تختص بالعمليات الانتاجية •
- امكان توحيد الاداة التي يمكن استخدامها في مجال تبويب عناصر
التكاليف واتخاذ القرارات الادارية •