

محاسبه التكاليف

إعداد الطالب/خلود العسكر

إشراف/

د.الفيصل عبد الحميد

د.فايز جراد

العام الدراسي:

2025

المحتويات

٤	المستخلص: Abstract
٥	الفصل الأول
٦	مقدمة:
٧	مشكلة الدراسة
٨	أهمية الدراسة
٩	أهداف الدراسة
٩	تساؤلات الدراسة
١٠	فروض الدراسة
١١	الدراسات السابقة
١١	المنطلقات النظرية للدراسة
١٢	المنهجية وطرق البحث
١٣	أدوات الدراسة
١٤	حدود الدراسة
١٥	فروض الدراسة
١٦	النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث
٢٠	الفصل الثاني
٢٠	الدراسات السابقة
٢١	-مقدمة
٢٣	-الدراسات السابقة
٢٩	-الإطار النظري
٥٥	الفصل الثالث
٥٥	منهجية الدراسة
٥٩	الفصل الرابع
٥٩	النتائج والتوصيات

قائمة الجداول :

<u>الاسم</u>	<u>رقم الصفحة</u>
<u>الجدوال الأول</u>	<u>١٦</u>

فهرس الأشكال

<u>الشكل</u>	<u>رقم الصفحة</u>
<u>الشكل الأول</u>	<u>٢٦</u>

تُعد التكاليف المحاسبية حجر الزاوية في فهم الأداء المالي وصنع القرار داخل المنظمات. يهدف هذا المستخلص إلى تقديم نظرة عامة موجزة حول طبيعة التكاليف المحاسبية، أنواعها الرئيسية، وأهميتها في سياقات الأعمال المختلفة. تشمل التكاليف المحاسبية المبالغ المنفقة أو المضحى بها للحصول على السلع والخدمات، ويتم تصنيفها عادةً إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، ومباشرة وغير مباشرة، بالإضافة إلى تمييزها بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة. تتناول هذه الدراسة أهمية التمييز الدقيق بين هذه الأنواع لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف، تسعير المنتجات بشكل مناسب، وتقييم الربحية بدقة. كما يسلط المستخلص الضوء على الدور المحوري لبيانات التكاليف في دعم القرارات الإدارية الاستراتيجية، مثل تحديد نقطة التعادل، اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء، وتحسين الكفاءة التشغيلية. تخلص الدراسة إلى أن الفهم الشامل وتطبيق مبادئ التكاليف المحاسبية ليس ضرورة امتثال فحسب، بل هو أداة استراتيجية أساسية لتعزيز القدرة التنافسية وضمان الاستدامة المالية للمنشآت.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المحاسبية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، تكاليف المنتج، تكاليف الفترة، اتخاذ القرار، الرقابة على التكاليف، المحاسبة الإدارية.

الفصل الأول

نشأتها ومراحل تطورها

مقدمة ومدخل الى محاسبة التكاليف

بدأت محاسبة التكاليف بالظهور بعد المحاسبة المالية اذ بدأ دورها بشكل محدود بعد الثورة الصناعية بسبب زيادة الطلب على عوامل الانتاج وتغيير بيئة الاعمال لتصبح اكثر عالمية والتي اتصفت بزيادة المنافسة والتقدم التكنولوجي المتسارع وتطور نظم الاتصال والمراسلات مما ادى الى زيادة الطلب على معلومات محاسبة التكاليف.

وقد مرت محاسبة التكاليف بدورين خلال مراحل تطورها وهما :

١. دور تقليدي : يركز على احتساب تكاليف الانتاج لغرض المساعدة على اعداد القوائم المالية .

٢ دور حديث : وهو امتداد للدور التقليدي ويركز على الاستخدامات الادارية لبيانات التكاليف .

مفهوم محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها نظام للمعلومات تهتم بتسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بعوامل الانتاج التي تمثل عناصر التكاليف عنصر تكلفة المواد ، عنصر تكلفة الاجور ، عنصر تكلفة المصروفات (بهدف تحقيق الاستخدام الامثل لتلك العوامل ولغرض قياس تكلفة المنتج من اجل اعداد القوائم المالية وكذلك لأغراض التسعير، ومساعدة الادارة في اداء وظائفها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

مشكلة الدراسة

تُعدّ محاسبة التكاليف من الركائز الأساسية التي تُمكن المنشآت، سواء كانت صناعية أو خدمية، من اتخاذ قرارات رشيدة ومستنيرة. ففي بيئة الأعمال التنافسية الحالية، لم يعد تحقيق الأرباح مرهونًا بزيادة المبيعات فقط، بل أصبح الفهم الدقيق للهياكل التكاليفية والقدرة على تحليل التكاليف والتحكم فيها عاملاً حاسماً للبقاء والنمو.

تكمن المشكلة الرئيسية في أن العديد من المنشآت، خاصة الصغيرة والمتوسطة، قد تواجه صعوبات في تطبيق نظام فعال لمحاسبة التكاليف. قد ينتج ذلك عن نقص الوعي بأهمية هذه المحاسبة، أو غياب الأنظمة المحاسبية المتطورة التي تتناسب مع تعقيدات العمليات التشغيلية، أو حتى صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة وتوزيعها بشكل عادل على المنتجات أو الخدمات. هذا القصور يؤدي إلى غياب معلومات تكاليف دقيقة

وموثوقة، مما يُعيق الإدارة عن تحديد أسعار تنافسية، تقييم أداء الأقسام، اتخاذ قرارات بشأن التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في آخر، أو حتى إعداد موازنات واقعية. وبالتالي، يصبح اتخاذ القرارات مبنياً على تقديرات غير دقيقة، مما يُعرّض المنشأة لمخاطر مالية وتشغيلية كبيرة قد تُهدد استمراريتها.

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور المحوري الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تعزيز الأداء المالي والتشغيلي للمنشآت. تبرز أهميتها من عدة جوانب:

١. **دعم اتخاذ القرارات الإدارية:** توفر معلومات التكاليف الدقيقة أساساً متيناً لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، مثل تحديد أسعار المنتجات، اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء، قبول أو رفض الطلبات الخاصة، وتقييم الاستثمارات.
٢. **تحسين الكفاءة التشغيلية:** تُساعد في تحديد مناطق الهدر وسوء الاستخدام للموارد، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية لتحسين كفاءة العمليات وخفض التكاليف.
٣. **تقييم الأداء:** تُمكن الإدارة من تقييم أداء الأقسام والمنتجات والخدمات بشكل موضوعي، وتحديد نقاط القوة والضعف لتحسين الأداء العام للمنشأة.
٤. **التخطيط والموازنة:** تُعد معلومات التكاليف ضرورية لإعداد الموازنات التقديرية والتخطيط للمستقبل، مما يُساهم في تحقيق الأهداف المالية والإستراتيجية للمنشأة.
٥. **زيادة القدرة التنافسية:** في سوق شديد التنافسية، يُعد التحكم في التكاليف وتقديم منتجات بأسعار تنافسية أمراً حيوياً، ومحاسبة التكاليف هي الأداة التي تُمكن المنشآت من تحقيق ذلك.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

١. فهم وتحليل مفاهيم محاسبة التكاليف: توضيح الأطر النظرية والمفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف وأنواعها المختلفة (تكاليف مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة، تاريخية ومعارية).
٢. تحديد أهمية تطبيق نظام فعال لمحاسبة التكاليف: إبراز الدور الحيوي لمحاسبة التكاليف في دعم القرارات الإدارية وتحسين الأداء التشغيلي للمنشآت.
٣. استكشاف التحديات التي تواجه المنشآت في تطبيق محاسبة التكاليف: تحديد أبرز المعوقات التي تحد من فعالية أنظمة التكاليف الحالية، سواء كانت تقنية، تنظيمية، أو بشرية.
٤. اقتراح سبل لتعزيز فعالية أنظمة محاسبة التكاليف: تقديم توصيات عملية ومقترحات لتحسين طرق قياس التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، بما يخدم الأهداف الإدارية.
٥. تقييم تأثير معلومات التكاليف على جودة القرارات الإدارية: تحليل كيف يمكن للمعلومات الدقيقة حول التكاليف أن تحسن من جودة القرارات المتعلقة بالتسعير، الإنتاج، التوسع، وتقييم الأداء.

تساؤلات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، سيتم السعي للإجابة عن التساؤلات الرئيسية التالية:

١. ما هي أبرز المفاهيم والأسس النظرية لمحاسبة التكاليف؟

٢. ما هو الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت؟
٣. ما هي أهم التحديات والمعوقات التي تواجه المنشآت في تطبيق وتطوير أنظمة فعّالة لمحاسبة التكاليف؟
٤. كيف يمكن للمنشآت تحسين كفاءة وفعالية أنظمة محاسبة التكاليف لديها؟
٥. ما هو تأثير توفر معلومات التكاليف الدقيقة على جودة القرارات المتعلقة بالتسعير، الإنتاج، وتقييم الأداء؟

فروض الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها وتسؤلاتها، يمكن صياغة الفروض التالية التي ستُختبر خلال البحث:

١. **الفرض الأول:** يوجد علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام فعّال لمحاسبة التكاليف وتحسين جودة القرارات الإدارية في المنشآت.
٢. **الفرض الثاني:** تواجه المنشآت تحديات كبيرة في تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، خاصة فيما يتعلق بتحديد التكاليف غير المباشرة وتوزيعها.
٣. **الفرض الثالث:** يؤدي توفير معلومات تكاليف دقيقة وموثوقة إلى تعزيز قدرة المنشآت على التحكم في التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية.
٤. **الفرض الرابع:** تُسهم التوصيات والمقترحات الخاصة بتطوير أنظمة محاسبة التكاليف في معالجة التحديات الحالية وزيادة فعالية هذه الأنظمة.

لإثراء هذه الدراسة وتجنب الازدواجية، سيتم مراجعة مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع محاسبة التكاليف، مع التركيز على الجوانب التالية:

- **دراسات تناولت أهمية محاسبة التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات:** مثل الأبحاث التي قيمت تأثير أنظمة التكاليف على قرارات التسعير، التخطيط الاستراتيجي، أو إدارة الأداء.
 - **دراسات حول تحديات ومعوقات تطبيق محاسبة التكاليف:** الأبحاث التي استعرضت المشكلات التي تواجه المنشآت في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف، خاصة في قطاعات معينة أو أنواع محددة من المنشآت (مثل الصغيرة والمتوسطة).
 - **دراسات حول أساليب تطوير محاسبة التكاليف:** الأبحاث التي قدمت نماذج أو مقترحات لتحسين أنظمة التكاليف، مثل محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)، التكاليف المستهدفة، أو التكاليف المعيارية.
 - **دراسات حالات تطبيقية:** مراجعة دراسات الحالة التي طبقت مفاهيم محاسبة التكاليف في شركات أو صناعات محددة، لتقديم رؤى عملية حول كيفية تطبيق هذه المفاهيم ونتائجها.
- سيتم تحليل هذه الدراسات لتحديد الفجوات البحثية التي يمكن أن تسدها الدراسة الحالية، وللاستفادة من المنهجيات والأدوات التي استخدمتها الدراسات السابقة.

تستند هذه الدراسة إلى عدد من المنطلقات النظرية والمفاهيم المحاسبية والإدارية الأساسية، أهمها:

١. **نظرية التكاليف:** تُعد هذه النظرية الأساس الذي تبنى عليه محاسبة التكاليف، وتشمل مفاهيم مثل تعريف التكلفة، تبويبها (مباشرة/غير مباشرة، ثابتة/متغيرة)، سلوك التكلفة، وطرق قياسها وتحميلها على المنتجات أو الخدمات.
٢. **نظرية اتخاذ القرارات الإدارية:** تُركز هذه النظرية على أن المعلومات المحاسبية، وبخاصة معلومات التكاليف، هي أحد المدخلات الرئيسية لعملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة في المنشآت. وتوضح كيف يمكن للمعلومات الدقيقة أن تقلل من حالة عدم التأكد وتزيد من كفاءة القرارات.
٣. **مفهوم الكفاءة والفعالية:** ترتبط محاسبة التكاليف ارتباطاً وثيقاً بتحقيق الكفاءة (استخدام الموارد بأقل قدر من الهدر (والفعالية) تحقيق الأهداف المحددة (في العمليات التشغيلية، من خلال الرقابة على التكاليف وتحليل الانحرافات).
٤. **نظرية النظم (Systems Theory):** تُنظر إلى نظام محاسبة التكاليف كنظام فرعي ضمن النظام المحاسبي الكلي للمنشأة، حيث يتلقى المدخلات (البيانات الخام عن التكاليف)، ويقوم بالمعالجة (القياس، التبويب، التحليل)، ليُخرج مخرجات (تقارير التكاليف) تُستخدم في عمليات التغذية الراجعة ودعم القرارات.

المنهجية وطرق البحث

ستعتمد هذه الدراسة على **المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive Analytical Approach)**. يهدف هذا المنهج إلى وصف الظاهرة المدروسة بدقة وتفصيل، ومن ثم تحليل أبعادها وعلاقاتها للوصول إلى فهم أعمق وتقديم تفسيرات منطقية.

تتضمن طرق البحث المستخدمة ما يلي:

١. التحليل الوثائقي والمكتبي: (Documentary and Desk Research)

- **مراجعة الأدبيات السابقة:** سيتم استعراض الكتب، الأبحاث العلمية، المقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بحاسبة التكاليف، نظرياتها، تطبيقاتها، والتحديات المرتبطة بها. يهدف ذلك إلى بناء إطار نظري متين وتحديد المفاهيم الأساسية وأحدث التطورات في المجال.
- **تحليل المراجع المتخصصة:** دراسة الكتب والمقالات المتخصصة في أنظمة محاسبة التكاليف المختلفة (مثل ABC، التكاليف المعيارية، التكاليف المستهدفة (لفهم آلياتها وتطبيقاتها العملية).

٢. دراسة الحالة - (Case Study) إذا كان ذلك مناسباً:

- يمكن، إذا سمحت الموارد والوقت، إجراء دراسة حالة لشركة أو أكثر لتطبيق المفاهيم النظرية على أرض الواقع وتحليل كيفية تعاملها مع أنظمة محاسبة التكاليف، والتحديات التي واجهتها، وكيف أثرت معلومات التكاليف على قراراتها. هذا الجانب يعتمد على مدى توفر البيانات والتعاون من قبل المنشآت.

أدوات الدراسة

اعتماداً على المنهجية وطرق البحث المذكورة، سيتم استخدام الأدوات التالية لجمع وتحليل البيانات:

١. **المراجعة المكتبية للوثائق والأدبيات:** الكتب، الدوريات العلمية، قواعد البيانات الأكاديمية (مثل Scopus, Web of Science, Google Scholar)، الرسائل الجامعية، وتقارير المنظمات المهنية في مجال المحاسبة.

٢. **تحليل المحتوى: (Content Analysis)** لتحليل التقارير المالية والإدارية (إن أمكن الحصول عليها من دراسات الحالة)، أو أمثلة لأنظمة التكاليف المطبقة في منشآت مختلفة، لفهم كيفية قياس التكاليف وتحليلها.

٣. **المقابلات المتعمقة - (In-depth Interviews)** إذا كانت دراسة الحالة جزءاً من البحث: في حال تضمين دراسة حالة، يمكن إجراء مقابلات مع المديرين الماليين، محاسبي التكاليف، أو مديري الإنتاج في المنشآت المختارة لجمع معلومات نوعية حول تحديات تطبيق محاسبة التكاليف، وفعالية الأنظمة المطبقة، وتأثيرها على القرارات.

حدود الدراسة

تحدد حدود البحث نطاق الدراسة لضمان التركيز والعمق، وهي كالتالي:

١. **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على محاسبة التكاليف ودورها في دعم القرارات الإدارية، مع التركيز على المفاهيم الأساسية، التحديات، وسبل التطوير. لن تتناول الدراسة جوانب أخرى من المحاسبة المالية أو الإدارية بشكل موسع إلا بالقدر الذي يخدم فهم موضوع التكاليف.
٢. **الحدود المكانية:** ستكون الدراسة ذات طابع نظري ومفاهيمي بالدرجة الأولى، مع إمكانية الإشارة إلى تطبيقات عملية في بيئات أعمال متنوعة. في حال تضمين دراسة حالة، سيتم تحديد النطاق المكاني لهذه الحالة (مثل شركة صناعية محددة في منطقة جغرافية معينة).
٣. **الحدود الزمنية:** ستتناول الدراسة الأدبيات والممارسات الحديثة في محاسبة التكاليف، مع التركيز على التطورات التي حدثت خلال العقدين الماضيين، وذلك لضمان مواكبة أحدث النظريات والتقنيات في المجال.

فروض الدراسة

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها وتسؤلاتها، يمكن صياغة الفروض التالية التي ستُختبر خلال

البحث:

١. **الفرض الأول:** يوجد علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام فعال لمحاسبة التكاليف وتحسين جودة القرارات الإدارية في المنشآت. بمعنى آخر، كلما كانت أنظمة محاسبة التكاليف أكثر دقة وفعالية، كلما كانت القرارات التي تتخذها الإدارة أكثر صواباً وتحقق نتائج أفضل.
٢. **الفرض الثاني:** تواجه المنشآت تحديات كبيرة في تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف، خاصة فيما يتعلق بتحديد التكاليف غير المباشرة وتوزيعها. هذا الفرض يفترض أن تعقيد توزيع التكاليف غير المباشرة يمثل عقبة رئيسية أمام التطبيق السليم لمحاسبة التكاليف.
٣. **الفرض الثالث:** يؤدي توفير معلومات تكاليف دقيقة وموثوقة إلى تعزيز قدرة المنشآت على التحكم في التكاليف وتحقيق الكفاءة التشغيلية. يُشير هذا الفرض إلى أن وضوح بيانات التكاليف يُمكن الإدارة من تحديد نقاط الهدر وتحسين استخدام الموارد.
٤. **الفرض الرابع:** تُساهم التوصيات والمقترحات الخاصة بتطوير أنظمة محاسبة التكاليف في معالجة التحديات الحالية وزيادة فعالية هذه الأنظمة. يركز هذا الفرض على أن الحلول المقترحة يمكن أن تُحدث فرقاً إيجابياً في الأداء المحاسبي والإداري.

النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث

تعتمد هذه الدراسة في إعدادها على نظرية الوكالة (Agency Theory) ونظرية الملائمة في المعلومات المحاسبية (Relevance of Accounting Information Theory)، بالإضافة إلى المفاهيم الأساسية لنظرية التكاليف ونظرية اتخاذ القرارات الإدارية.

١. نظرية الوكالة: (Agency Theory) تُعد هذه النظرية أساساً لفهم العلاقة بين أطراف المنشأة (مثال: المديرين كمُوكّلين والمُلاك كوكلاء)، حيث قد تنشأ تضارباً في المصالح أو عدم تماثل في المعلومات. في سياق محاسبة التكاليف، تلعب معلومات التكاليف الدقيقة دوراً حاسماً في تقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمُلاك، مما يُمكن المُلاك من مراقبة أداء الإدارة بشكل أفضل واتخاذ قرارات تحفز المصلحة العامة للمنشأة. كما أن أنظمة التكاليف الفعّالة تُساهم في تقييم أداء المديرين بناءً على معايير موضوعية، مما يقلل من تكاليف الوكالة المرتبطة بسوء استخدام الموارد أو اتخاذ قرارات غير مثلى.

٢. نظرية الملائمة في المعلومات المحاسبية (Relevance of Accounting Information Theory): تؤكد هذه النظرية أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون ملائمة لاتخاذ القرارات. لكي تكون المعلومات ملائمة، يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. في سياق محاسبة التكاليف، تُعد معلومات التكاليف ملائمة إذا كانت:

◦ تتنبأ بالنتائج المستقبلية (مثل التكاليف المستقبلية أو الأرباح).

◦ تؤكد أو تُصحح التوقعات السابقة.

◦ تأتي في الوقت المناسب لاتخاذ القرار. تُساهم هذه النظرية في تدوير أهمية توفير معلومات تكاليف دقيقة وحديثة للإدارة، لأن ذلك يُمكنهم من التنبؤ بشكل أفضل، وتقييم الأداء، واتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية تزيد من كفاءة المنشأة.

٣. نظرية التكاليف: تُعد هذه النظرية اللبنة الأساسية التي تُبنى عليها محاسبة التكاليف ككل. تشمل هذه النظرية المفاهيم المتعلقة بتعريف التكلفة، تبويباتها المختلفة) مثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة(، سلوك التكلفة) كيف تتغير التكاليف مع تغير حجم النشاط(، وطرق قياسها وتخصيصها على المنتجات والخدمات ومراكز التكلفة. تُمكن هذه النظرية من فهم كيفية جمع ومعالجة وتحليل البيانات التكلفة بشكل منهجي لتقديم معلومات مفيدة للإدارة.

٤. نظرية اتخاذ القرارات الإدارية: تُركز هذه النظرية على أن المعلومات، بما في ذلك معلومات التكاليف، هي أحد المكونات الحيوية لعملية اتخاذ القرار الرشيد. تُبين كيف تُساعد معلومات التكاليف المديرين في تحديد البدائل المتاحة، تقييم كل بديل بناءً على التكاليف والعوائد المتوقعة، واختيار البديل الأمثل الذي يُحقق أهداف المنشأة. إن وجود معلومات تكاليف دقيقة يُقلل من حالة عدم التأكد المحيطة بالقرارات، مما يؤدي إلى قرارات أكثر فعالية.

باختصار، تُقدم هذه النظريات الأطر المفاهيمية التي تُبرر أهمية محاسبة التكاليف، وتُفسر كيفية تأثير جودة معلومات التكاليف على سلوك الأطراف المختلفة داخل المنشأة وعلى جودة القرارات الإدارية المتخذة.

الجدوال الأول

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
من حيث نوع البيانات	- بيانات عن علاقة المنشأة بالغير - بيانات اجمالية عامة - بيانات تاريخية تهتم بالماضي - بيانات فعلية - بيانات نقدية - بيانات عن نفقات و الإيرادات - بيانات موضوعية و مؤكدة	- بيانات عن حركة الموجودات داخل المنشأة - بيانات تفصيلية و تحليلية - بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل - بيانات فعلية معيارية (محددة مقدما) - بيانات نقدية وكمية - بيانات عن النفقات فقط - بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج اعمال المشروع من ارباح وخسائر وتصوير المركز المالي	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وتكلفة انتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف
المستفيد الاساسي من البيانات	- المستثمرون واصحاب رؤوس الاموال والمقرضون والدائنون من الخارج	- ادارة المشروع نفسه
الفترة التي تقدم عنها البيانات	- عادة ما تكون سنة مالية	- يفضل ان تكون قصيرة نسبيا

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

-مقدمة

يُعدّ استعراض الدراسات السابقة خطوة جوهرية في أي بحث علمي رصين؛ فهو بمثابة حجر الزاوية تهدف .الذي يُبنى عليه البحث الحالي، ويُسهّم في تحديد موقع الدراسة ضمن الإطار المعرفي الأوسع هذه المراجعة إلى ليس فقط تجميع الأعمال السابقة، بل إلى تحليلها ونقدها لتحديد الرؤى التي قدمتها، والمنهجيات التي اتبعتها، والنتائج التي توصلت إليها، والأهم من ذلك، تحديد الفجوات البحثية التي لم تُعالج بعد.

، سيتيح لنا استعراض الأدبيات السابقة فهمًا "محاسبة التكاليف" في سياق هذه الدراسة التي تتناول معمقًا للتطور التاريخي للمفاهيم والنظريات في هذا المجال، وكيف تطورت أساليب قياس التكاليف كما سيمكننا من التعرف على أهم التحديات وتحليلها عبر الزمن لتؤاكب التغيرات في بيئة الأعمال التي واجهت وتواجه المنشآت في تطبيق أنظمة تكاليف فعّالة، والدور المحوري الذي تلعبه معلومات التكاليف في دعم القرارات الإدارية الاستراتيجية والتشغيلية.

لذا، سيركز هذا الجزء على عرض وتحليل الدراسات التي تناولت جوانب مختلفة من محاسبة التكاليف، سواء على المستوى النظري أو التطبيقي، وذلك بهدف بناء إطار معرفي متين يُسهّم في تعزيز

فهمنا لمشكلة الدراسة وتسؤلاتها، ويُمهّد الطريق لاقتراح حلول وتوصيات مبنية على أسس علمية سليمة.

٢,٣,١ الدراسات العربية

١- دراسة عثمان & حمظة (٢٠٢٣) بعنوان " دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير - دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة الجزائرية "

هدف هذا البحث إلى بيان دور وأهمية أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في اتخاذ القرار ؛ لأن هذه الطريقة توفر المعلومات والبيانات اللازمة للاختيار بين الخيارات الممكنة والمحتملة لاختيار الأفضل منها في الوقت المناسب. ولتحقيق أهداف البحث، قام الباحثون بمحاكاة السلوك الشرائي لمستهلكين الألبان في القصر القديم. وخلصت الدراسة إلى أن الشركة المدروسة استخدمت طريقة

بسيطة لحساب أسعار وتكاليف منتجاتها. وقد تبين أن طريقة توزيع التكلفة بسيطة وبأسعار معقولة للأسرة، وتلعب دوراً هاماً في تحديد التكاليف، ويمكن استخدامها في الأسر الصغيرة.

٢- دراسة العايدى & فخر (٢٠٢٢) بعنوان دور تطوير معايير التكلفة على أساس التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية)

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف دور إعداد معايير التكلفة المطوّرة في ضوء مفهوم التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف المؤسسات الأعمال في البيئة الحديثة، مع التركيز على الأثر الذي تلعبه التكلفة المستهدفة في تحقيق الريادة التنافسية وتعزيز مكانة المؤسسة، بالإضافة إلى الدور الاستراتيجي والرقابي المهم الذي تقوم به معايير التكلفة في عملية اتخاذ القرارات. تركّزت الدراسة على أهمية التحول نحو بناء معايير التكلفة المطوّرة بالاعتماد على مفهوم التكلفة المستهدفة، بدلاً من الاعتماد على المعايير التقليدية التي قد تغفل عن متغيرات السوق وتكاليف المنافسين. ولتحقيق هدف الدراسة، تبعت الباحثون المنهج الوصفي لتوضيح متغيرات الدراسة، وأجروا دراسة حالة في معمل الديماس للصناعات الدوائية، وهو أحد مؤسسات صناعة الأدوية في سوريا. تم ذلك من خلال تحديد التكاليف القياسية لأحد المنتجات الدوائية استناداً إلى المعايير الحالية، ثم مقلنتها بالتكلفة التنافسية المحددة استناداً إلى سعر البيع في السوق، بهدف إعادة ضبط معايير التكلفة وتعزيز جانبها

Systems In (دراسة) Accounting Information The Role of 2021 بعنوانMohamad

Rationalizing Pricing Decisions Field Study in Iraqi " Textile & Sewing Companies

دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات التسعير دراسة ميدانية في شركات النسيج والخياطة

العراقية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قدرة شركات النسيج في العراق على استخدام أساليب كفاءة

التكلفة عند تحديد سياسات التسعير. حالياً لا تزال معظم هذه الشركات تستخدم نظام التكلفة

الكاملة لهذا الغرض. استخدمت الدراسة التصميم التجريبي لتحقيق الأهداف من خلال اختيار (٣٠) أسرة للدراسة. وبناءً على الاحتياجات البحثية، تم تطوير الدراسات الاستقصائية وتقديمها إلى صناع القرار بشأن التكاليف في شركات مختلرة. وقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الكمية والنوعية. وأظهرت النتائج أن استخدام أساليب التسعير البديلة، على سبيل المثال، أسلوب التكلفة الحدية وأسلوب المقارنة المرجعية، يمكن أن يوفر للمنظمات فرص أفضل لاستخدام أرباحها وتقييم البدائل وخفض التكاليف وبالتالي جذب المزيد من العملاء والمنافسة والفوز بشكل أفضل. الحصص السوقية.

٤- دراسة الضي & رمضان (٢٠٢٠) بعنوان " دور الأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية السودانية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور طريقة التسعير المستخدمة في زيادة كفاءة قرارات التسعير .

تتناول هذه الدراسة استخدام عوامل الخطر وتأثيرها على قرارات التسعير. وينطبق المثال على الصناعة التحويلية السودانية التي تتميز بميزة. وتم اتباع أسلوب التحليل المنهجي في الدراسة. وكشف البحث عن العديد من النتائج؛ وكان أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف الثابتة وقرارات التسعير في الشركات الصناعية. توفر قرارات التسعير التحكم في التكاليف، والاحتفاظ بالعملاء، والاحتفاظ بالسوق، والوصول إلى الإدارة.

٥- دراسة طه (٢٠٢٠) بعنوان " دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات التسعيرية دراسة

ميدانية:وحدة الأنابيب "

هدف هذا البحث إلى بيان دور المحاسبة في اتخاذ قرارات التكاليف للشركات الاقتصادية، دراسة ميدانية ودراسة حول شركة تصنيع الأنابيب الحلزونية بغرداية، نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف في مساعدة الإدارة وتوفير المعلومات مجتمع. وتهدف هذه الدراسة أيضًا إلى شرح قرارات التسعير من خلال إظهارها المفاهيمي أهميته في المؤسسات المالية. وفي إطار هذه الدراسة ناقش الباحث أساسيات المحاسبة ثم اتخاذ القرار. لقد حللنا مشكلة السعر. كما أشار إلى العلاقة بين الأسعار والمكافآت. وفي نهاية هذا القسم تم استخدام دراسة سابقة ذات مواضيع متشابهة وتمت مناقشة الاختلافات بين الدراسات. أما بالنسبة لمسألة التنفيذ، فقد تم تجاهل مدخلات المفهوم في دراسة أجراها المعهد الوطني لصناعة الأنابيب ALFA PIPE بغرداية لتحديد دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الضريبية في الشركة.

Rationalize pricing decisions " بعنوان 6 2019 -Abd Alkadh

دراسة " Directorate General of using the target costing technique and reduce costs in the

Water

ترشيد قرارات التسعير باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية العامة للمياه "

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر استخدام التسعير على أساس التكلفة في ترشيد القرارات التسعيرية وخفض التكاليف. يعتمد البحث على نظرية مفادها أن استخدام إدارة التكلفة في الإدارة المركزية للمياه يساهم في خفض التكلفة وترشيد قرارات التكلفة وتحديد أوجه القصور والضعف في استخدام النظام ومعوقات استخدامه. ومن أهم نتائج البحث ما يلي : ١ التسعير المستهدف والأنظمة الداعمة من التقنيات التي تتطور باستمرار وهي من الأساليب الفعالة في مراقبة التكاليف وتحديد التكلفة. ويحدد التكاليف المقدرة كما يساهم في التركيز على تصميم المنتج أو العمل من خلال مراعاة جميع التكاليف المتعلقة بالمشروع أو المنتج . ٢. أثبتت الأنظمة المحاسبية الحديثة، مثل أنظمة تقدير التكلفة والدعم، فعاليتها في توفير معلومات دقيقة حول التكلفة، مما يسمح باتخاذ القرارات بناءً على معلومات دقيقة ومعقولة.

٧- دراسة (يعقوب & بجاي ٢٠١٧ بعنوان " تصميم نظام تكاليف على اساس الانشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير : بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص

تتناول هذه الدراسة تصميم خدمة النقل ودور قرارات التسعير في تحسين أدائها. من خلال أنشطة ABC المعتمدة على أسلوب التكلفة يتم تحديد الأنشطة الرئيسية وتوافر الأسعار لقياس وتحديد تكاليف كل خدمة؛ حتى تتمكن الإدارة من توفير معلومات دقيقة لاتخاذ قرارات التكلفة والتحكم في

التكاليف بشكل أكثر كفاءة وفعالية. اشترى . تقديم الخدمات بطريقة عادلة ومعقولة. الهدف من هذه الدراسة هو تطوير طريقة محاسبة التكاليف على أساس عملية ABC لحساب تكاليف الخدمة لعمليات الخدمة، وتوفير المعلومات المناسبة للإدارة، وبالتالي زيادة فعالية قرارات تكلفة الخدمة هذه.

-الإطار النظري

لمقدمة:

ن المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها إلى عناصرها الأساسية وأن لكل تبويب من تبويبات هذه العناصر أهمية خاصة النسبة لإدارة المنشأة الصناعية وخاصة ما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج.

هناك عدة تبويبات لهذه العناصر هي:

التبويب الأساسي (الطبيعي) :

١- **عنصر تكلفة المواد:** أو المستلزمات السلعية ويتمثل بكل ما ينفق من هذا العنصر من مواد خام أو نصف مصنعة أو تامة الصنع

في منشأة ما تكون مادة خام في منشأة ثانية كما أنها تشمل كل المواد التي تدخل في العملية التصنيعية والعملية التسويقية وكذلك الوظيفة الإدارية، وعنصر تكلفة المواد من حيث الأهمية النسبية يعتبر من أهم عناصر التكاليف حيث يمثل أكثر من ٥٠٪ من تكلفة الإنتاج لذا يستوجب الاهتمام به وفرض الرقابة الفعالة عليه.

٢- **عنصر تكلفة العمل (الأجور):** إن توفر المواد في المنشآت الصناعية يحتاج إلى أيدي عاملة لتحويل هذه المواد إلى منتج نهائي،

ويعتبر العنصر الثاني من حيث الأهمية النسبية في المنشآت الإنتاجية فقد يصل بين ٣٠٪ إلى ٤٠٪ من إجمالي تكلفة الإنتاج. وهو يمثل كل ما يدفع من أجر للعاملين في مختلف أقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الأقسام الإنتاجية أو في الأقسام الخدمية وكذلك يشمل الأجر الذي يدفع للعاملين في مجال التسويق وما يدفع للعاملين في مجال الإدارة.

٢- **عنصر تكلفة المصروفات:** وهي كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف باستثناء المواد والأجور وهي تمثل تكلفة خدمات الإنتاج

وخدمات إدارة التسويق وخدمات الإدارة من مصاريف صيانة الآلات ومن إيجار معارض البيع ومن مصاريف الإدارة الأخرى.

ويمكن إيضاح هذا التوزيع بالشكل التالي:

التوزيع الأساسي



الشكل الأول

التبويب الوظيفي

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية) من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) وأن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المنشأة هي:

١ - الوظيفة الصناعية:

والتي تتخصص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية والتقنية مثل (مركز الغزل ومركز النسيج) في منشآت الغزل والنسيج حيث المركز الأول يحول الخيوط إلى الغزل والمركز الثاني يحول الغزل إلى نسيج، ومراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز

الإنتاجية مثل مركز الصيانة وأقسام اللحام... الخ، لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف وبالا اعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الإنتاجية من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

٢- الوظيفة التسويقية:

وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية وأن هذه الوظيفة أيضاً ينفق عليها (مواد التعبئة والتغليف ومواد الف والحرز) وأجور العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع وأجور العاملين داخل معارض البيع.. إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع ومصاريف الإعلان.

٣- الوظيفة الإدارية:

وهي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالا اعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد (مواد القرطاسية مواد التنظيف) والأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا وبقية الإدارات، والمصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء ومصاريف التبريد ومصاريف الهاتف)

تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:

١- عناصر التكاليف المباشرة:

وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر وأهم هذه العناصر:

أ- المواد المباشرة: وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة بالعملية الإنتاجية مثل المواد الخام (كالخشب في صناعة الأثاث والقطن في صناعة الغزل).

ب- الأجور المباشرة: وهي كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الإنتاجية من أجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

ج- المصروفات المباشرة: وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الإنتاجية باستثناء المواد والأجور المباشرة.

١- عناصر التكاليف الغير المباشرة:

وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل التي سوف يتم الإشارة إليها في الفصول القادمة. وعناصر التكاليف الغير مباشرة تشمل:

أ- المواد الغير مباشرة:

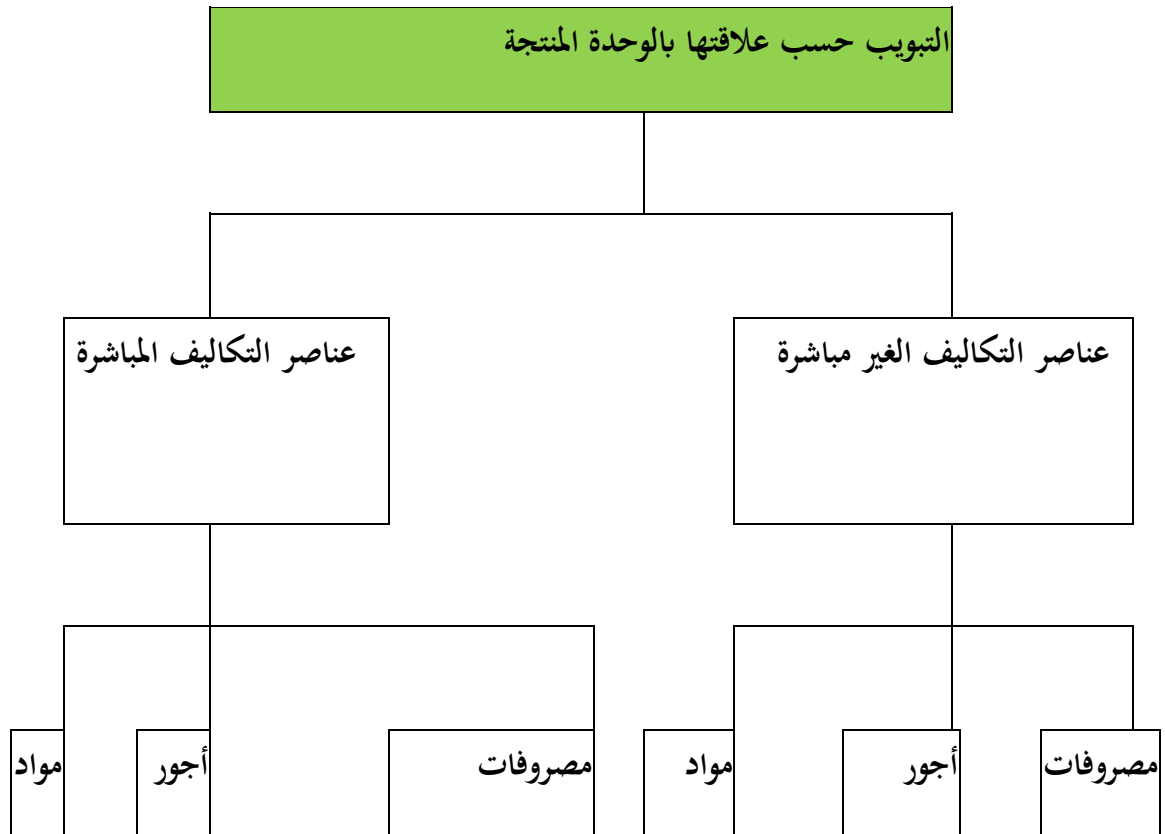
وهي المواد التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية مثل الصمغ في صناعة الأثاث والتي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة.

ب- الأجور الغير مباشرة:

وهي كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذي يكون عملهم غير مباشر في علاقته بالوحدة الإنتاجية، والذي لا يمكن تحديد تكلفته مثل أجور المشرفين على الأقسام في الشركة.

ج- المصروفات الغير مباشرة:

وهي بقية عناصر التكاليف الغير مباشرة باستثناء المواد والأجور الغير مباشرة وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والأجور الغير مباشرة، مثل مصاريف كهرباء الشركة، هاتف الشركة ... ويمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي:



تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف وحسب علاقتها بحجم النشاط (والإنتاج).

ومن خلال هذه الدراسة وجد هناك ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف:

١- التكاليف المتغيرة:

وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو النقصان أي أنها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان من حجم الإنتاج، ووجد أيضاً من خلال دراسة سلوك هذه العناصر بأن نصيب الوحدة المنتجة يبقى منها ثابتاً مهما تغير حجم الإنتاج والتكاليف المتغيرة تشمل:

٥٠ -

٤٠ -

٣٠ -

٢٠ -

١٠ -

١٠ ٢٠ ٣٠ ٤٠ ٥٠ ٦٠ ٧٠ ٨٠

حجم النشاط (وحدة)

الكلفة

التكاليف المتغيرة

- المواد المباشرة.

- الأجور المباشرة.

- المصاريف المباشرة.

ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط بالشكل البياني التالي:

من هذا الشكل يتضح بأنه إذا تم إنتاج ١٠ وحدات فستتحمل المنشأة ١٠ دينار وإذا أنتجت ٢٠ وحدة ستتحمل ٢٠ دينار وهكذا، أما نصيب الوحدة فلا يتغير.

$$\frac{\text{التكاليف}}{\text{عدد الوحدات}} = \text{نصيب الوحدة} =$$

$$\frac{10}{10} = 1 \text{ دينار نصيب الوحدة} \quad 10 \text{ إذا كان الإنتاج } 10 \text{ وحدة} =$$

$$\frac{20}{20} = 1 \text{ دينار نصيب الوحدة} \quad 20 \text{ إذا كان الإنتاج } 20 \text{ وحدة} =$$

وهكذا يبقى ثابت نصيب الوحدة المنتجة بالزيادة أو بالنقصان في حجم النشاط.

٢- التكاليف الثابتة:

٤٠٠ -

١٠ ٢٠ ٣٠ ٤٠

حجم النشاط (وحدة)

الكلفة

التكاليف الثابتة

وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغيير ومن خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط ونصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها وعدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة وهذا به فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة ومن أمثلة هذه التكاليف :

- مصروف الإيجار.

- مصروف التأمين.

- إيجار الإدارة.

ويمكن إيضاح هذه العلاقة بالشكل البياني التالي:

من هذا الشكل يتضح بأن التكاليف الثابتة البالغة ٤٠٠ دينار لم تتغير مهما تغير حجم الإنتاج سواء كان ١٠ وحدة أو ٤٠ وحدة فإن هذه التكاليف تبقى ثابتة لكن نصيب الوحدة منها يتغير.

$$= ٤٠ \text{ دينار } ٤٠٠ \text{ نصيب الوحدة المنتجة} =$$

$$\frac{400}{10}$$

$$= ٢٠ \text{ دينار } ٤٠٠ \text{ إذا أنتج } ٢٠ \text{ وحدة} =$$

$$\frac{400}{20}$$

$$= ١٠ \text{ دينار وهكذا... } ٤٠٠ \text{ إذا أنتج } ٤٠ \text{ وحدة} =$$

$$\frac{400}{40}$$

٣- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة:

وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهناك عدة طرق لفصل الجزء المتغير عن

الجزء الثابت من هذه التكاليف منها:

- طريقة الحد الأعلى وطريقة الحد الأدنى.

- طريقة خارطة الانتشار.

- طريقة المربعات الصغرى.

ومن أمثلة هذه التكاليف، تكاليف صيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف

تزداد عندما زيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها. وهذه التكاليف يمكن إيضاحها بالشكل البياني التالي:

حجم النشاط

الكلفة

التكاليف الثابتة

تكاليف متغيرة

المقدمة:

كانت البداية مع مصطلح الكلفة Costing وليس مع محاسبة التكاليف حيث أن عملية مسك السجلات كانت تهتم بالنقد كمورد اقتصادي ولم تظهر أي محاولات جادة لقياس الأداء الاقتصادي لأن

الإدارة كانت تبحث عن الربحية، لذلك فالمحاسبة كانت تهتم بتوفير معلومات فيها دقة وثبات نسبي.

إلا أن تحول اهتمام الإدارة إلى المهندسين وظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن ١٨ والحاجة إلى عوامل إنتاج غير متوفرة بالكمية والتوقيت المناسبين، فأصبحت الحاجة إلى تأسيس إدارة الأعمال مما تطلب القياس الدقيق لقيمة الموارد الداخلة في كل مشروع، فظهرت وظيفة كاتب الكلفة cost clerk الذي بدأ يعمل بجانب المهندس في الوظيفة الإنتاجية. إلا أنه لم يكن الربط بين الكاتب والمحاسب وبقي الكاتب يبحث عن الأرقام بمبادراته الخاصة ليتمكن من إعداد كشوفاته الكفوية.

إن لزيادة الصعوبات ولزيادة أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة على مدى السنين أدى إلى زيادة أهمية الكاتب الذي أثبت وجوده وتحرك إلى إنشاء مدخل محاسبي كامل خاص بمهامه وبسبب زيادة تعقيد الأعمال أدى إلى مطالبتهم إلى إنشاء هيئات محاسبية مهنية خاصة بهم. فظهرت محاسبة التكاليف Cost Accounting التي تهتم بنسب Tracking الكلف، التي ظلت مستمرة لغاية الحرب العالمية الثانية تذكر في الأدبيات حيث ناقشت، ، هذه المواضيع في كيفية تحديد الطاقة ومدى فائدة الكلفة ولغاية ١٩٣٠ حيث تغيرت الاتجاهات نحو إعداد كشوفات تفيد الإدارة في مدخل آخر جديد وهو المحاسبة الإدارية Managerial Accounting، وعليه توسعت مهام المحاسبة، فبالإضافة إلى موضوع نسب أرقام الماضي للأنشطة والأقسام وإعداد تقارير الكلفة أصبحت هناك مهام تتعلق بالتنبؤ بالأرقام الكفوية المستقبلية وتحليلها اعتماداً على ربحية الشركة وتوفير معلومات للإدارة لاتخاذ القرار.

محاسبة التكاليف/ مبررات ظهورها:

بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أولتها المحاسبة المالية من حيث ما تقدمه من بيانات مهمة جداً ومن أهمها، أعداد الحسابات الختامية والتي تهدف إلى تبيان المركز المالي للمنشأة ولما لها أهمية هذه التقارير للأطراف الخارجية، وخاصة المستثمرين والهيئات الضريبية.

الآن المحاسبة المالية أصبحت قاصرة في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة بـ:

- ١- عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز من مراكز الكلفة وربطه بكل أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن الكلف (محاسبة المسؤولية).
- ٢- كلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
- ٣- تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة Value Chain المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
- ٤- معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج.
- ٥- تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلة في إنتاجه.
- ٦- العوائد المتحققة من كل سلعة.

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف.

تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف:

قبل الدخول بتعريف محاسبة التكاليف لا بد من تعريف بعض المصطلحات المتعلقة بها:

- **الكلفة:** وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية والكلفة تتكون من

قسمين: (١) الكمية (٢) السعر، فمن خلال ضرب الكمية $\times$ السعريتم الحصول على الكلفة والتي

يجب أن تكون بحدود المفهوم المعياري.

- **المصرف:** وهي الكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها إيراد خلال نفس تلك الفترة وهي

أيضاً تنفق من أجل الحصول على منفعة.

- **الخشلة:** وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيمة نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية والواجب

دراسة مسبباتها من أجل عدم تكرارها.

مفهوم محاسبة التكاليف:

إن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية وظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل

المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية إلى بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها.

وهناك عدة تعريف لمحاسبة التكاليف : ف. Maher عرفها:

بأنها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والتبليغ عن المعلومات الكلفوية.

و السيدة، قد عرفها بأنها:

وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل والتي

يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع

وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية.

أما Horngren فقد عرف محاسبة التكاليف بأنها :

المحاسبة الإدارية مضافاً لها جزء من المحاسبة المالية بالمدى الذي يجعل من محاسبة التكاليف قادرة على توفير معلومات تساعد في إكمال متطلبات التقرير الخرجية.

كما ان محاسبة التكاليف :

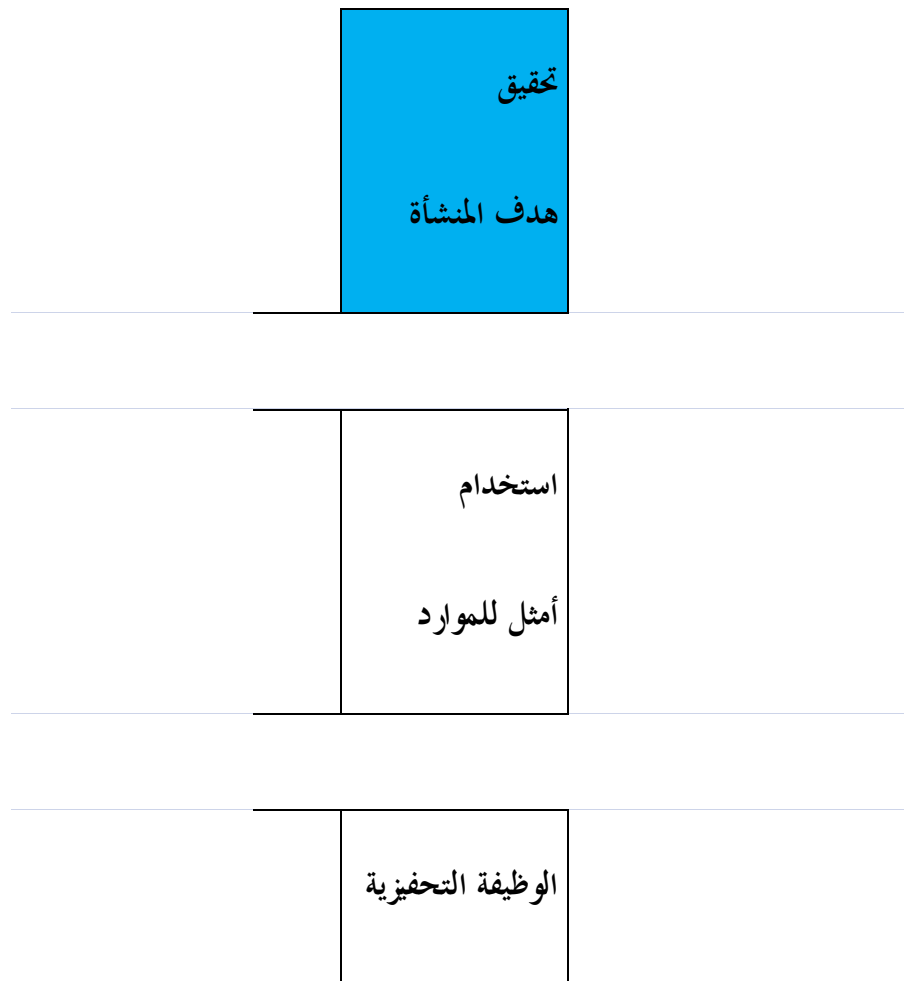
فروع من فروع المحاسبة وتطبيقاً لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر التكاليف وتقوم بعمليات التسجيل والتحليل وربطها بمراكز التكلفة ومن ثم تحميلها على الامر الانتاجي والوحدة الانتاجية, ومن ثم اعداد التقرير الدورية والخاصة بتقييم الاداء مما يدفع ادارة الوحدة الاقتصادية الى ممارسة وظائفها بكفاءة عالية من اجل الضغط على النفقات وتقليل الهدر والضياع الى ادنى حد ,بالاضافة الى زيادة الانتاجية ومن ثم تخفيض التكاليف وتعظيم الارباح.

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها :

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

وظائف وأهداف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المنشآت على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المنشآت على استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:



الوظيفة التسجيلية	الوظيفة التحليلية	الوظيفة الرقابية	الوظيفة الإخبارية
----------------------	----------------------	---------------------	----------------------

١- **الوظيفة التسجيلية:** وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وإن الوحدة الاقتصادية هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وإن هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

٢. **الوظيفة التحليلية:** وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف واقرنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية.

٣- **الوظيفة الرقابية:** وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات بأنواعها والتي إما أن تكون انحرافات (ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة، أو أن تكون الانحرافات (غير ملائمة) عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب

أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد من هذه الانحرافات.

٤- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد

الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة المالية، سواء كانت الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة، لأن الانحرافات الملائمة قد تكون ملائمة ظاهرياً لكن بالحقيقة هي انحرافات غير ملائمة، كاستخدام قطع غيار ذات نوعية متدنية فتكون أسعارها أقل من المخطط فيكون انحراف السعر ملائم لكن في حقيقة الأمر هذا الانحراف كان بسبب استخدام قطع غير متدنية الكفاءة فمظهر الانحراف ملائم لكنه غير ملائم بحيث سيؤثر على كفاءة الآلة بالمستقبل القريب ونحن نخطط تخطيط بعيد المدى أي لا نريد أن نربح اليوم على حساب خسارة أكبر بكثير في المستقبل القريب.

٥- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة

التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المنشأة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.. وبهذا ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفوء واقتصادي وهذا فعلاً سيساعد إدارة المنشأة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

أهداف محاسبة التكاليف:

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها بالرغم من وجود تداخل بين الأهداف والوظائف التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها. ومن أهم هذه الأهداف :

١- تقديم التقرير الداخلية للإدارة لغرض:

أ- تخطيط الكلفة والرقابة عليها : ففي مرحلة التخطيط تهتم محاسبة التكاليف بالمستقبل فهي تساعد الإدارة في موازنة المستقبل أو التحديد المسبق للكلف. أما في مرحلة الرقابة فإنها تهتم بالحاضر حيث تقرن النتائج الحالية مع المعايير المحددة مسبقاً وبالموازنات التخطيطية لتكون عملية الرقابة فعالة وهذا يعتمد على التخطيط المناسب لتكلفة كل نشاط. وبواسطة محاسبة التكاليف فإن الإدارة تُبلغ عن الوظائف التشغيلية التي تفشل في مساهمة حصتها في إجمالي الربح أو في الأداء الفاعل، وخاصة في نهاية السنة المالية فإن محاسبة التكاليف تهتم بكلف الماضي لأغراض تحديد الربح.

ب- تقييم أداء الأفراد والأقسام وذلك من خلال توفير أساس علمي للإدارة العليا تساعد في بناء قراراتها المستقبلية.

٢- توفير تقرير داخلية للمدراء عن ربحية المنتجات، وعن أداء الأقسام وعن منافذ التوزيع وغيرها من المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات المتعلقة باستمرار المنشأة في نشاطها وتطويرها.

٣- إعداد تقارير داخلية للمدراء تساعدهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتكتيكية، في مواضيع متعلقة بصياغة السياسات الشاملة والتخطيط طويل الأجل، وكذلك تطوير منتج جديد، الاستثمار بالمعدات...

٤- توفير البيانات المتعلقة بتقييم المخزون لغرض إعداد التقرير المالية لاسيما وان تكلفة المخزون بمختلف انواعه سواء كان هذا المخزون مواد خام او مواد نصف مصنعه او منتجات تامة الصنع فهي تمثل واحدا من البنود الرئيسية التي تظهر في كشف المركز المالي والذي سيقدم للأطراف الخرجية.

٥- قياس تكلفة الاداء وهي من اولى الاهداف التي تسعى محاسبة التكاليف الى تحقيقها حيث يتم قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الانتاج، وتكاليف الاوامر والمراحل الانتاجية وصولا الى تكلفة الوحدة الواحدة.

٦- قياس الاداء الفعلي بصورة تفصيلية من خلال اعداد قوائم نتائج الاعمال وقياس الاداء الفعلي على مستوى جميع انشطة الشركة وبصورة تفصيلية لكي يمكن الادارة من الاطلاع على هذه التفاصيل ومساعدتها فت اتخاذ الكثير من القرارات المهمة.

العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة

بما أن محاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المالية أو امتداد لها فهناك علاقة بينهما وهذه العلاقة تتمثل بي:

١- إن واحد من أهم أهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمنشأة من خلال إعداد القوائم المالية الختامية (كشف للملخص الدخل ومن ثم كشف لحقوق الملكية ومن ثم قائمة المركز المالي للمنشأة) وأن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة والتي هي أحد العناصر الأساسية لكشف الدخل.

٢- كما أن محاسبة التكاليف تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن إنتاج تحت التشغيل أو من الإنتاج التام والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

٣- كما أن المحاسبة المالية تمد محاسبة التكاليف بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من أجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العمليات الإنتاجية وتقوم محاسبة التكاليف بتحليل هذه التكاليف المثبتة بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة المالية وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة المنتج.

٤- تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية إلى محاسبة التكاليف بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة.

وبالرغم من وجود هذه العلاقة بين المحاسبتين إلا أن هناك بعض أوجه الاختلاف والتي يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

١- إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية ومن خلال حساباتها الختامية المتوجة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخرجية والمتمثلة بالمستثمرين، المقترضين والدائنين. أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة منها هي الأطراف الداخلية المتمثلة بإدارة المشروع نفسه وأقسام المشروع.

٢- إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية وبيانات تتعلق بالنفقات والإيرادات إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية وقابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف فهي ليس فقط بيانات مالية وإنما بيانات مالية وكمية وتتعلق بالتكاليف، وتتسم بالمرونة.

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

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

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

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة... لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف.. كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام (A,B,M) وهو نظام الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام (A,B,B) نظام الموزونات على أساس الأنشطة والتي تعتمد بالاساس على نظام التكاليف على اساس الأنشطة (A,B,C) الذي اهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف الغير مباشرة اضافة الى ما تتحمله هذه المنتجات من تكاليف مباشرة، كما ان هذا لنظام يعزز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

ستعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive Analytical Approach). يهدف هذا المنهج إلى وصف الظاهرة المدروسة بدقة وتفصيل، ومن ثم تحليل أبعادها وعلاقاتها للوصول إلى فهم أعمق وتقديم تفسيرات منطقية. تتضمن طرق البحث المستخدمة ما يلي:

١. التحليل الوثائقي والمكتبي: (Documentary and Desk Research)

- مراجعة الأدبيات السابقة: استعراض الكتب، الأبحاث العلمية، المقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بحاسبة التكاليف، نظرياتها، تطبيقاتها، والتحديات المرتبطة بها.
- تحليل المراجع المتخصصة: دراسة الكتب والمقالات المتخصصة في أنظمة محاسبة التكاليف المختلفة (مثل ABC، التكاليف المعيارية، التكاليف المستهدفة) لفهم آلياتها وتطبيقاتها العملية.

٢. دراسة الحالة (Case Study) - اختياري/إذا توفرت البيانات:

- يمكن، إذا سمحت الموارد والوقت، إجراء دراسة حالة لشركة أو أكثر لتطبيق المفاهيم النظرية على أرض الواقع وتحليل كيفية تعاملها مع أنظمة محاسبة التكاليف، والتحديات التي واجهتها، وكيف أثرت معلومات التكاليف على قراراتها. هذا الجانب يعتمد على مدى توفر البيانات والتعاون من قبل المنشآت.

أدوات الدراسة

اعتمادًا على المنهجية وطرق البحث المذكورة، سيتم استخدام الأدوات التالية لجمع وتحليل البيانات:

١. المراجعة المكتبية للوثائق والأدبيات: الكتب، الدوريات العلمية المحكمة، قواعد البيانات الأكاديمية) مثل (Scopus, Web of Science, Google Scholar)، الرسائل الجامعية، وتقارير المنظمات المهنية في مجال المحاسبة) مثل (IMA).

٢. تحليل المحتوى: (Content Analysis) لتحليل التقارير المالية والإدارية المتاحة) إن أمكن الحصول عليها من دراسات الحالة)، أو أمثلة لأنظمة التكاليف المطبقة في منشآت مختلفة، لفهم كيفية قياس التكاليف وتحليلها.

٣. المقابلات المتعمقة) - (In-depth Interviews) اختياري/إذا كانت دراسة الحالة جزءًا من البحث: (في حال تضمين دراسة حالة، يمكن إجراء مقابلات مع المديرين الماليين، محاسبي التكاليف، أو مديري الإنتاج في المنشآت المختارة لجمع معلومات نوعية حول تحديات تطبيق محاسبة التكاليف، وفعالية الأنظمة المطبقة، وتأثيرها على القرارات.

حدود الدراسة

تحدد حدود البحث نطاق الدراسة لضمان التركيز والعمق، وهي كالتالي:

١. الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على محاسبة التكاليف ودورها في دعم القرارات الإدارية، مع التركيز على المفاهيم الأساسية، التحديات، وسبل التطوير. لن تتناول الدراسة جوانب أخرى من المحاسبة المالية أو الإدارية بشكل موسع إلا بالقدر الذي يخدم فهم موضوع التكاليف.

٢. الحدود المكانية: ستكون الدراسة ذات طابع نظري ومفاهيمي بالدرجة الأولى، مع إمكانية الإشارة إلى تطبيقات عملية في بيئات أعمال متنوعة. في حال تضمين دراسة حالة، سيتم تحديد النطاق المكاني لهذه الحالة) مثل شركة صناعية محددة في منطقة جغرافية معينة.(
٣. الحدود الزمنية: ستتناول الدراسة الأدبيات والممارسات الحديثة في محاسبة التكاليف، مع التركيز على التطورات التي حدثت خلال العقدين الماضيين، وذلك لضمان مواكبة أحدث النظريات والتقنيات في المجال.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

مقدمة

يُعد هذا الفصل خلاصة البحث، حيث يُقدم عرضاً تفصيلياً للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال تطبيق المنهجية البحثية المتبعة في هذه الدراسة حول محاسبة التكاليف. بناءً على التحليل العميق للأدبيات والمفاهيم النظرية، ومراجعة التحديات القائمة، سيتم تسليط الضوء على أبرز ما توصلت إليه الدراسة من حقائق واستنتاجات. كما سيُقدم هذا الفصل مجموعة من التوصيات العملية والمقترحات الموجهة للمنشآت والمختصين في مجال المحاسبة، بهدف تعزيز فعالية أنظمة محاسبة التكاليف وتحسين جودة القرارات الإدارية في بيئة الأعمال المتغيرة.

تحليل البيانات

اعتمد تحليل البيانات في هذه الدراسة بشكل أساسي على التحليل الوثائقي والمكتبي الشامل، والذي تضمن مراجعة وتدقيق كم كبير من الأدبيات المتخصصة في محاسبة التكاليف، بما في ذلك الكتب الأكاديمية، المقالات العلمية المحكمة، الرسائل الجامعية، وتقارير المنظمات المهنية ذات الصلة. تمحور التحليل حول الجوانب التالية:

١. المفاهيم والنظريات الأساسية: تم تحليل كيفية تعريف التكاليف، تبويبها (مثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة)، وسلوكها ضمن الأطر المحاسبية المختلفة (مثل محاسبة التكاليف الكلية والمتغيرة). (كما تم التركيز على العلاقة بين معلومات التكاليف وعملية اتخاذ القرارات الإدارية.

٢. أنظمة وأساليب محاسبة التكاليف: تم فحص الأساليب التقليدية والحديثة لقياس التكاليف

وتخصيصها (مثل نظام الأوامر، نظام المراحل، محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC، التكاليف المعيارية، والتكاليف المستهدفة)، وتقييم مدى ملاءمتها للبيئات التشغيلية المتنوعة.

٣. التحديات والمعوقات: تم تحليل الأسباب الجذرية للتحديات التي تواجه المنشآت في تطبيق

أنظمة تكاليف فعالة، مثل تعقيدات توزيع التكاليف غير المباشرة، نقص الكفاءات المتخصصة، ومحدودية استخدام التكنولوجيا.

٤. تأثير معلومات التكاليف على القرارات: تم تحليل الأمثلة والمفاهيم التي تُظهر كيف تُسهم

المعلومات الدقيقة عن التكاليف في تحسين قرارات التسعير، الإنتاج، التوسع، وتقييم الأداء العام للمنشأة.

الهدف من هذا التحليل هو تجميع المعرفة المتاحة، تحديد الأنماط المتكررة، وتقييم مدى تطبيق المفاهيم النظرية في الممارسات العملية، وبالتالي استخلاص استنتاجات مدعومة بالأدلة.

النتائج

بناءً على التحليل الشامل للأدبيات والمفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج رئيسية:

١. أهمية محاسبة التكاليف كأداة استراتيجية: أكدت النتائج أن محاسبة التكاليف تتجاوز

كونها مجرد أداة لتسجيل النفقات، لتصبح ركيزة استراتيجية أساسية تدعم الإدارة في صياغة وتنفيذ الخطط التشغيلية والاستراتيجية. توفير معلومات دقيقة عن التكاليف يمكن المنشأة من تحديد كفاءتها التشغيلية ووضع أهداف واقعية.

٢. الدور المحوري في اتخاذ القرارات: أظهرت النتائج أن معلومات التكاليف الدقيقة تُعد محدّدًا رئيسيًا لجودة القرارات الإدارية. سواء تعلق الأمر بقرارات التسعير، أو قبول طلبيات خاصة، أو اتخاذ قرار الصنع أو الشراء، فإن الفهم العميق للهيكل التكاليفي يُقلل من المخاطر ويزيد من احتمالية تحقيق الأهداف الربحية.

٣. تحديات رئيسية في التطبيق العملي: بيّنت الدراسة أن هناك تحديات منهجية وتطبيقية تواجه المنشآت، لا سيما في توزيع التكاليف غير المباشرة (التكاليف الصناعية غير المباشرة، التكاليف التسويقية والإدارية). (هذا التعقيد قد يؤدي إلى تخصيص غير دقيق للتكاليف، مما يُضلل الإدارة بشأن الربحية الحقيقية للمنتجات أو الخدمات. كما أن نقص الأنظمة المحاسبية المتطورة وغياب الكفاءات المتخصصة يُعدان معوقين أساسيين.

٤. ضرورة تبني الأساليب الحديثة: أشارت النتائج إلى أن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف قد لا تكون كافية في البيئات التنافسية المعقدة. بالتالي، فإن تبني أساليب حديثة مثل محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) يُمكن أن يُوفّر معلومات أكثر دقة حول تكلفة المنتجات والأنشطة، مما يُحسن من قدرة الإدارة على التحكم في التكاليف وتحسين تخصيص الموارد.

٥. تأثير التكنولوجيا على فعالية أنظمة التكاليف: أوضحت الدراسة أن الاستثمار في الأنظمة المحاسبية المتكاملة (ERP) وتكنولوجيا المعلومات يُعزز بشكل كبير من قدرة المنشآت على جمع، معالجة، وتحليل بيانات التكاليف بكفاءة وسرعة، مما يُسهم في توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لدعم اتخاذ القرار.

التوصيات

بناءً على النتائج المستخلصة من الدراسة، تُقدم التوصيات التالية للمنشآت والمختصين في مجال

المحاسبة بهدف تعزيز فعالية أنظمة محاسبة التكاليف:

١. تعزيز الوعي بأهمية محاسبة التكاليف: يجب على الإدارات العليا في المنشآت أن تترك الدور

الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف، وأن لا تنظر إليها كمجرد وظيفة تسجيلية، بل كأداة حيوية

للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٢. الاستثمار في الأنظمة التكنولوجية المتطورة: يُنصح بالاستثمار في برامج محاسبية متكاملة

(مثل أنظمة ERP) التي تُمكن من جمع وتحليل بيانات التكاليف بشكل آلي ودقيق، مما يُقلل من

الأخطاء البشرية ويزيد من سرعة توفير المعلومات.

٣. تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة: يُوصى بتبني أساليب مثل محاسبة التكاليف

على أساس النشاط (ABC)، خاصة للمنشآت ذات العمليات المعقدة والمنتجات المتنوعة،

لضمان تخصيص أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة وفهم أعمق لمسببات التكلفة.

٤. تطوير الكفاءات البشرية: يجب الاستثمار في تدريب وتطوير مهارات محاسبي التكاليف

والمديرين الماليين، لتمكينهم من فهم وتطبيق أحدث أساليب محاسبة التكاليف، وتحليل

البيانات بفعالية، وتقديم رؤى قيمة للإدارة.

٥. ربط معلومات التكاليف بعملية اتخاذ القرار: ينبغي بناء آليات واضحة تضمن تدفق معلومات

التكاليف الدقيقة في الوقت المناسب إلى متخذي القرارات على كافة المستويات الإدارية، وأن

يتم استخدام هذه المعلومات كمدخل رئيسي في تقييم البدائل واختيار أفضلها.

٦. إجراء تحليل دوري للتكاليف والأداء: يُوصى بإجراء مراجعة وتحليل دوري لهياكل التكاليف،

ومقارنتها بالمعايير المحددة (التكاليف المعيارية (أو بأداء المنافسين) القياس المرجعي)، لتحديد

الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين الكفاءة التشغيلية.

إن تبني هذه التوصيات سيسهم في تحويل محاسبة التكاليف من مجرد سجل للعمليات إلى أداة قوية

تدعم النمو والربحية والاستدامة في ظل التحديات الاقتصادية المتزايدة.

المراجع

-المراجع العربية-

١ علي ابراهيم محمد (١٩٩٨). أصول التكاليف الصناعية، عمان المركز العربي للخدمات
الطلابية.

٢ كليونة، أحمد، وسلامة، رأفت، ونظمي، إيهاب (٢٠١١). الاصول والأساليب في محاسبة
التكاليف المدخل النظري والتطبيق، عمان: دار وائل للنشر.

٣ نور أحمد محمد، وآخرون. (٢٠٠٧). مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصر
الإسكندرية الدار الجامعية.

٤ نور، أحمد. (١٩٨٣) محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، الإسكندرية: مؤسسة
شباب الجامعة.

٥ حجازي، إسماعيل، معاليم، سعاد. (٢٠١٣) محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة
عمان دار اسامة للنشر.

التكريتي، إسماعيل يحي. (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، عمان دار حامد
للنشر والتوزيع.

٧ دبيان السيد عبد المقصود (١٩٩٩) أساسيات محاسبة التكاليف الإسكندرية دار المعرفة الجامعية.

٨ دبيان السيد عبد المقصود محمد، وعبد اللطيف ناصر نور الدين (٢٠٠٣). مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية كلية التجارة بجامعة الاسكندرية.

٩ ريشتو، بديع الزمان. (٢٠١٠) ادارة التكاليف الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

١٠ عبد الكريم، بو يعقوب (٢٠٠٥). المحاسبة التحليلية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

١١ هورنجرن، تشارلز، وآخرون. (٢٠٠٣) محاسبة التكاليف: مدخل اداري، ج ١، ترجمة احمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.

١٢ قباتي، ثناء على (٢٠١٤) ادارة التكلفة وتحليل الربحية، ط٢، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

١٣ زغلول، جوده عبد الرؤف، ومتولي طلعت عبد العظيم (٢٠٠٣) محاسبة التكاليف - الأصول العلمية والعملية، طنطا: كلية التجارة بجامعة طنطا.

١٤ شحاته، حسين (٢٠١٣) محاسبة التكاليف الصناعية، القاهرة الدار الجامعية للطباعة والنشر.

١٥ زغرب حمدي شحدة (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف - مدخل لاتخاذ القرارات الادارية غزة مكتبة
أفاق.

١٦ عيد، حنفي ذكي (١٩٩٨) الاصول العلمية لمحاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة دار الجامعة
للطباعة والنشر.

١٧ أبو حشيش خليل عواد (٢٠٠٥) محاسبة التكاليف - قياس وتحليل عمان دار وائل للنشر
والتوزيع.

١٨ العناتي، رضوان محمد (٢٠٠٥). مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها ج ١، عمان: دار صفاء.

١٩ الرزق، صالح عبد الله، و خليل عطا الله و ارد. (١٩٩٩) محاسبة التكاليف الفعلية، عمان: دار
هران للنشر والتوزيع

٢٠ عيد صلاح بسيوني، وفليح، عبد المنعم، وضو، سعيد يحيى (٢٠١٦) محاسبة التكاليف
القاهرة جامعة القاهرة.

٢١ ببادوي، سمير فهمي (١٩٧٨). التكاليف المباشرة، القاهرة دن.

٢٢ الأخرس عاطف، وآخرون. (٢٠٠١) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار الوكرة للنشر
والتوزيع.

٢٣ كراجة، عبد الحميد (٢٠٠١) محاسبة التكاليف عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

٢٤ إبراهيم، عبد الناصر، والشريف، نور عليان (٢٠٠٢) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار السيرة للنشر والتوزيع.

٢٥ دبيان عبد مقصود، وآخرون. (٢٠٠٤). مبادئ محاسبة التكاليف الإسكندرية الدار الجامعية.

٢٦ البتانوني علاء محمد (٢٠١٦) أساسيات نظم محاسبة التكاليف الإسكندرية دار التعليم الجامعي.

٢٧ رحال، على (١٩٩٢). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية الجزائر: الدار الجامعية باتنة.

٢٨ الشيخ، عماد يوسف (٢٠٠٨) محاسبة التكاليف، عمان: إثراء للنشر والتوزيع.

٢٩ حسنين عمر وميلك صلاح (١٩٨٥) التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية الإسكندرية الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

٣٠ منصور، فتح الرحمن الحسن، والصادق، بابكر إبراهيم (٢٠٠٩) محاسبة التكاليف، صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا.

٣١ الربيعي، كمال حسين، والساقى، سعدون مهدي (٢٠٠٨) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان
إثراء للنشر والتوزيع.

٣٢ أبو زيد كمال خليفة (١٩٩٧). الرقابة على عناصر التكاليف الإسكندرية الدار الجامعية
للطباعة والنشر والتوزيع

٣٣ درغام ماهر موسى (٢٠٠٧) محاسبة التكاليف الصناعية، غزة مكتبة آفاق.

٣٤ عملرة، مجدي، وآخرون. (١٩٩٢) دراسات منهجية معاصرة في محاسب التكاليف الفعلية
طرابلس جامعة الجبل الغربي.

٣٥ الفيومي، محمد (١٩٩٣) أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.

٣٦ بليغ، محمد توفيق (١٩٩٤) محاسبة التكاليف، القاهرة دار الشباب للنشر والتوزيع.

٣٧ بليغ، محمد توفيق (١٩٨٠) محاسبة التكاليف القاهرة مكتبة الشباب.

٣٨ بليغ، محمد توفيق والطحان محمد أبو العلا، وفراج ، ثناء عطية (١٩٩٨). مبادئ محاسبة
التكاليف، القاهرة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.

٣٩ الرجي، محمد تيسير.. (٢٠١٣) محاسبة التكاليف القاهرة الشركة العربية المتحدة للتسويق
والتوزيع، القاهرة.

٤٠. زهان محمد (٢٠١٦) مدخل تحليلي لنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، القاهرة:
دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع.

٤١. راضي، محمد سامي. (٢٠٠٣). مبادئ محاسبة التكاليف الإسكندرية دار الجامعية.

٤٢. الهامي، محمد عادل (١٩٧٢) محاسبة التكاليف الفعلية - الاسس العلمية والعملية، بيروت
دار النهضة العربية.

٤٣. الرياني، محمد فضل (٢٠٠٧) الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، ٩، صنعاء مكتبة
الامين.

٤٤. يوسف، محمد محمود (٢٠٠١) الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الادارية -
محاسبة التكاليف المجلد الأول، القاهرة مطابع الدار الهندسية.

٤٥. الناغي، محمود السيد (١٩٩٢) دراسات في نظرية المحاسبة، المنصورة: مكتبة الجلاء
الجديدة.

٤٦. الجبالي، محمود علي، والسمرائي، قصي (٢٠١٣) محاسبة التكاليف عمان دار وائل للنشر.

٤٧. سالم، منير (١٩٨٠) محاسبة التكاليف - المبادئ العلمية والعملية القاهرة دار النهضة
العربية.

٤٨ سالم منير محمود (١٩٩٩) محاسبة التكاليف، القاهرة دار النهضة العربية.

٤٩ الفضل، مؤيد وآخرون. (٢٠٠٧). المحاسبة الادارية، عمان: دار المسرة للنشر والتوزيع.

٥٠. عدون، ناصر دادى (١٩٩٩) تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة التحليلية)، ج ١، الجزائر: دار
المحمدية العامة.

٥١ عبد اللطيف، ناصر نور الدين (٢٠٠٩) مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية: الدار
الجامعية.

٥٢ عدس، نائل، والخلف، نضال (٢٠٠٧) محاسبة التكاليف مدخل حديث، عمان: دار اليازوري
العلمية للنشر والتوزيع.

٥٣ فخر، نواف والدليحي، خليل (٢٠٠٢) محاسبة التكاليف الصناعية ج ١ ، عمان: الدار
العلمية الدولية للنشر والتوزيع.

٥٤ عاطف، هاني (٢٠١٦) محاسبة التكاليف، الإسكندرية: المعهد العالي للسياحة والفنادق

Russell, D., Patel, A., Riddle, G. (2002). Cost Accounting an Essential Guide ١
.Financial Times: Prentice-Hall

.Henry, C. (1973). Cost Accounting, University of France Press ٢

Morgan, M., Weerakoon, P. (1989). Japanese Management Accounting: Its ٣
.Contribution to the Japanese Economic Miracle, Management Accounting

,HORNGEN, C, T. (1996). COST Accounting, A managerial Emphasis, PRENTICE ٤
.Hall

.Fadhel, A. (2003). Cost Accounting, University Publishing Center ٥

,Garrison, H, R. (1988). (Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control ٦
Decision Making, 5th ed, Homewood, Ilano's

الملاحق

-الاستبانة

الجزء الأول: معلومات عامة

١. المسعى الوظيفي/الدور الحالي:

◦ طالب

◦ محاسب/مدقق

◦ مدير مالي

◦ صاحب عمل/مدير شركة

◦ أخرى (يرجى التحديد _____):

٢. المستوى التعليمي:

◦ ثانوي أو أقل

◦ دبلوم

◦ بكالوريوس

◦ دراسات عليا (ماجستير/دكتوراه)

٣. سنوات الخبرة في مجال الأعمال/المحاسبة (إن وجدت):

◦ أقل من سنة

◦ 1-3 سنوات

◦ ٧-٤ سنوات

◦ ١٥-٨ سنة

◦ أكثر من ١٥ سنة

الجزء الثاني: فهم التكاليف المحاسبية

٤. ما مدى أهمية فهم التكاليف المحاسبية في مجال عملك/دراستك؟

◦ مهم جدًا

◦ مهم

◦ متوسط الأهمية

◦ قليل الأهمية

◦ غير مهم على الإطلاق

٥. ما هو تعريفك للتكلفة المحاسبية؟ (سؤال

مفتوح) _____

الجزء الثالث: تصنيفات التكاليف

٦. التكاليف الثابتة تتغير مع حجم الإنتاج.

○ صحیح

○ خا طى

٧. المواد الخام المستخدمة في التصنيع هي مثال على التكاليف المتغيرة المباشرة.

◦ صحيح

◦ خاطئ

٨. إيجار المصنع يعتبر من التكاليف المباشرة للمنتج.

◦ صحيح

◦ خاطئ

٩. رواتب الإدارة العامة هي مثال على تكاليف الفترة.

◦ صحيح

◦ خاطئ

١٠. تكاليف المنتج يتم تحميلها على المخزون حتى بيع السلعة.

◦ صحيح

◦ خاطئ

الجزء الرابع: تطبيقات التكاليف المحاسبية

١١. في رأيك، ما هي الأغراض الرئيسية لاستخدام بيانات التكاليف المحاسبية في اتخاذ

القرارات الإدارية؟ (يمكن اختيار أكثر من إجابة)

◦ تسعير المنتجات/الخدمات

◦ تقييم أداء الأقسام/المشروع

◦ التخطيط والموازنة

◦ اتخاذ قرار الصنع أو الشراء (Make or Buy)

◦ إعداد التقرير المالية الخرجية

◦ تحديد نقطة التعادل

◦ أخرى (يرجى التحديد _____):

١٢. ما مدى صعوبة فهم وتطبيق مفاهيم التكاليف المحاسبية بالنسبة لك؟

◦ صعب جدًا

◦ صعب

◦ متوسط

◦ سهل

◦ سهل جدًا

١٣. هل تعتقد أن هناك حاجة لمزيد من التدريب أو الموارد التعليمية حول التكاليف المحاسبية؟

◦ نعم

◦ لا

◦ غير متأكد

١٤. اقتراحات لتحسين فهم أو تطبيق التكاليف المحاسبية (سؤال

مفتوح _____):

تُعد التكاليف المحاسبية حجر الزاوية في فهم الأداء المالي وصنع القرار داخل المنظمات. يهدف هذا المستخلص إلى تقديم نظرة عامة موجزة حول طبيعة التكاليف المحاسبية، أنواعها الرئيسية، وأهميتها في سياقات الأعمال المختلفة. تشمل التكاليف المحاسبية المبالغ المنفقة أو المضاعى بها للحصول على السلع والخدمات، ويتم تصنيفها عادةً إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة، ومباشرة وغير مباشرة، بالإضافة إلى تمييزها بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة. تتناول هذه الدراسة أهمية التمييز الدقيق بين هذه الأنواع لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف، تسعير المنتجات بشكل مناسب، وتقييم الربحية بدقة. كما يسلط المستخلص الضوء على الدور المحوري لبيانات التكاليف في دعم القرارات الإدارية الاستراتيجية، مثل تحديد نقطة التعادل، اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء، وتحسين الكفاءة التشغيلية. تخلص الدراسة إلى أن الفهم الشامل وتطبيق مبادئ التكاليف المحاسبية ليس ضرورة امتثال فحسب، بل هو أداة استراتيجية أساسية لتعزيز القدرة التنافسية وضمان الاستدامة المالية للمنشآت.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المحاسبية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة، تكاليف المنتج، تكاليف الفترة، اتخاذ القرار، الرقابة على التكاليف، المحاسبة الإدارية.

Midocean University
Faculty of Management
Department / Business
.. Department



Cost accounting

/Student Preparation

Badr Sant Al-Harbi

/Supervision

Dr. Al-Faisal Abdul Hamid

Dr. Fayez Grad

:Academic Year

٢٠٢٥