

تحديد اثر بعض العوامل في تحكّم ورقابة التكاليف - دراسة تطبيقية

م.م. صلاح مهدي جواد
كلية الإدارة والاقتصاد /
جامعة كربلاء

المستخلص

يهدف هذا البحث الى الكشف عن بعض العوامل التي تؤثر في تحكّم ورقابة التكاليف، لما يحمله هذا من اهمية في قرارات المدراء على المستويات كافة، وفي تقويم اداء الأقسام ومدراءها. اذ يفترض البحث وجود مشكلة تكمن في عدم اهتمام المنشآت بعملية تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها لتحكّم ورقابة المستوى الإداري ودراسة العوامل التي قد تؤثر في عملية التحديد، حيث ان هذا قد يؤدي الى اتخاذ قرارات غير موفقة، ولا يوفر اساس جيد لتقويم الأداء.

لذلك فان اولى المحاور التي تناولها البحث هو ما يتعلق بتحليل التكاليف من حيث درجة خضوعها او عدم خضوعها للتحكّم والرقابة وتحديد العوامل التي قد تؤثر في تحكّم ورقابة التكاليف، فضلا عن المعايير والأرشادات التي يستدل بها فيعد كون ان التكاليف خاضعة لتحكّم ورقابة مدير مستوى اداري معين.

والخيرا تم تناول أهمية تحليل التكاليف وفق التويب اعلاه في تقويم اداء مدراء المستويات الادارية وكذلك في القرارات التي يتخذونها.

Identification the Influence of some Factors in Costs control

Applied Study

Abstract

This study aims to point out some factors that effect in costs controls, and it important in the managers decisions on all of levels, and in performance evaluation. This research work is based on the assumption that it is lack in costs Analysis through controllable or uncontrollable and studing effect on it. This may leads to uncorrect decisions making and not provide a good base to performance evaluation. The research dealt with costs Analysis through controllable or uncontrollable and identifying the influence of some factors in costs control, and standards that guide to controllable costs under manager of management level.

Finally , this research dealt with important of costs Analysis under controllable or uncontrollable in performance evaluation of managers of managements levels and decisions that make it.

المقدمة

يخصى موضوع الرقابة على التكاليف من الباحثين والدارسين في حقول المعرفة المحاسبية بكثير من الاهتمام، حيث أجريت العديد من الدراسات التي افرزت مجموعة من الطرائق والأساليب العلية بمختلف الانظمة المحاسبية (تقليدية، حديثة) والتي قد تكون الاساس الموضوعي في تحقيق الرقابة على التكاليف وانعكاسات ذلك بالتالي على عمليتي تقويم الاداء واتخاذ القرارات.

وتقتضى عملية احكام الرقابة على التكاليف ، تحديد المسؤولية عنها عند كل مستوى اداري معين (معامل، اقسام، شعب) تحديدا واضحا وفق اسس علمية سليمة، حتى يمكن مساءلة ومحاسبة الاشخاص المسؤولين عن هذه المستويات عن هذه التكاليف التي تقع تحت رقابتهم وتحكمهم ، لان من الظلم مساءلة ومحاسبة الفرد عن تكاليف لا تخضع لرقابته.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم اهتمام المنشآت المختلفة بعملية تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها لتحكم ورقابة المستوى الاداري، ودراسة العوامل التي من شأنها ان تؤثر في عملية التحليل . اذ ان هذا قد يؤدي الى اتخاذ قرارات غير موفقة، فضلا عن انه لا يوفر اساسا جيدا لتقويم الاداء.

هدف البحث:

يهدف البحث الى تحديد اثر بعض العوامل في تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة ، لما لهذا من اهمية في قرارات المدراء على المستويات كافة ، وفي تقويم اداء الاقسام ومدراءها.

فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية اساسية مفادها " ان عدم وجود تحليل علمي وموضوعي للتكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة ، ودراسة العوامل التي تؤثر في عملية التحليل ، قد يؤدي الى اتخاذ قرارات غير موفقة ولا يوفر اساس جيد لتقويم الاداء.

أهمية البحث

لاتاتي أهمية البحث الذي بصدهه الباحث من مجرد كون موضوعه لم يحظى بالاهتمام الكافي من لدن الباحثين في مجال الفكر المحاسبي في العراق، وانما الى جانب اخر ، فان اهميته تناتي من الهدف الذي يرجو البحث تحقيقه وهو ان تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابه وتحديد العوامل التي من شأنها ان تؤثر في عملية التحليل ، انما يساعد في جعل القرارات التي يتم اتخاذها موفقة، فضلا عن توفيره للاساس العلمي الجيد لتقويم الاداء.

منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستفادة من الدوريات والكتب التي تناولت هذا الموضوع، وكذلك المنهج التطبيقي من خلال اختيار معمل البان القادسية ، ليمثل عينة البحث، اذ يتوافر فيه نظام متكامل لمحاسبة التكاليف.

خطة البحث

لتحقيق هدف البحث، فقد تم تقسيمه الى الفقرات الآتية:—

— تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة.

— مفهوم التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة

— مفهوم التكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة.

— العوامل المؤثرة في تبويب التكاليف كتكاليف قابلة للتحكم والرقابة
وتكاليف غير قابلة للتحكم والرقابة.

١— عامل الزمن.

٢— عامل المسؤولية والسلطة.

— معايير عد التكاليف خاضعة للتحكم والرقابة

— صعوبات تحديد القدرة على التحكم والرقابة.

— التكاليف المباشرة وغير المباشرة وعلاقتها بالتحكم والرقابة.

— الجوانب السلوكية وعلاقتها بالتحكم والرقابة.

— أهمية تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم
والرقابة.

— دراسة اثر بعض العوامل في تحكم ورقابة التكاليف في معمل البان
القادسية .

— الأستنتاجات والتوصيات:

تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة

تعد عملية تحليل التكاليف من حيث خضوعها للتحكم ورقابة مستوى اداري

معين او عدم خضوعها له من افضل الاساليب للتحكم على ذلك المستوى.

لذلك يتطلب الامر تحديد نوعي التكاليف تحديدا واضحا ودراسة العوامل التي قد تؤثر في عمنية التحديد وكالاتي:—

١— التكاليف الخاضعة لتحكم ورقابة المستوى الإداري: تعرف التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة بانها التكاليف التي تتأثر تأثيرا مباشرا بمستوى اداري معين او مدير معين، والتي يتم مراجعتها بطريقة مباشرة عند ذلك المستوى او المسؤول عنه خلال مدة زمنية معينة، وليس من الضروري ان تكون درجة التحكم مطلقة ولكن يكفي ان يكون للشخص المسؤول تأثيرا واضحا عليها. (هيتجر و ماتولتس، ١٩٨٨: ٥٩).

٢— التكاليف غير الخاضعة لتحكم ورقابة المستوى الإداري: تعرف التكاليف غير الخاضعة لتحكم ورقابة المستوى الاداري بانها التكاليف التي لا تتأثر تأثيرا مباشرا بمستوى اداري معين لعدم توافر الوسيلة المباشرة التي تربط هذه التكاليف بالمستوى الإداري او المسؤول عنه لنشؤها خارج نطاق المستوى الاداري.

العوامل المؤثرة في تبويب التكاليف:

ومما يجب التأكيد عليه ، هو ان الرقابة على التكاليف من حيث تبويبها الي تكاليف خاضعة لتحكم ورقابة مستوى اداري معين وتكاليف غير خاضعة لتحكمه ورقابته انما تتأثر بعاملين هما — عامل الزمن: إذ تتأثر عملية تحديد التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للرقابة بالمدة الزمنية . فكلما طالت المدة الزمنية كلما كانت التكاليف خاضعة لتحكم ورقابة المستوى الاداري . اما في المدى القصير، فإن خضوع التكاليف يصبح بدرجات متباينة أي بمعنى اخر بعضها غير خاضع لتحكم ورقابة مستوى اداري معين وبعضها الآخر خاضع لتحكمه ورقابته. فالاندثار مثلا يكون اكثر قابلية

للمراقبة في الامد الطويل عنه في الامد القصير ، اذ انه في الامد الطويل يمكن اتخاذ قرارات خاصة بشراء مكائن او الآلات جديدة(٣٨: ١٩٩٧ ، Hilton).

ب - عامل المسؤولية والسلطة: اذا كان الشخص المسؤول عن مستوى اداري معين له السلطة في طلب عنصر تكلفة معين او له تأثير مباشر وملمس عليه. فانه يكون مسؤولا عن هذا العنصر وبعبارة اخرى فلا تصبح التكاليف خاضعة لتحكمه ورقابته ، ولكنها في نفس الوقت خاضعة لتحكم ورقابة مستوى اداري معين(Moore & Jaediclee، ١٩٧٢ : ٢٦٦).

معايير عد التكاليف خاضعة لتحكم ورقابة المستوى الاداري زيادة على ما جاء في اعلاه ، فان هنالك بعض المعايير او الارشادات التي يستدل بها في عد كون ان التكاليف خاضعة لتحكم ورقابه المدير في أي مستوى اداري وكالاتي: (العظمة واخرون ، ١٩٩٠ : ٥٧٤ - ٥٧٥).

أ - اذا كان المدير المسؤول عن مستوى اداري معين له سلطة طلب عنصر تكلفة معين،فانه يكون مسؤولا عن هذا العنصر.

ب - اذا كان المدير المسؤول ليس له سلطة طلب عنصر التكلفة ولكنه يمتلك سلطة في الاشراف على استخدامها فانه يكون مسؤولا عن هذا العنصر.

ج - اذا كان المدير المسؤول له تأثير ملموس على عنصر التكلفة فانه يكون مسؤولا عن هذا العنصر.

د - اذا لم يكن المدير المسؤول له سلطة طلب العنصر وليس له سلطة الاشراف على استخدامه او التأثير عليه ولكن الادارة العليا ترغب في ان يكون هذا العنصر تحت اشرافه وذلك لتحفيز المسؤولين للعمل كوحدة

واحدة وتحقيق اهداف المنشأة ككل وعدم تغليب اهداف القسم على اهداف المنشأة . فأن التكاليف هنا تخضع لتحكمه ورقابته.

صعوبات تحديد القدرة على التحكم والرقابة

بالرغم من الاعتبارات اعلاه ، فأن هنالك صعوبة في تحديد القدرة على التحكم وكالاتي :

أولاً : هنالك عدد قليل من عناصر التكاليف يمكن ان تكون خاضعة لتأثير مدير مستوى اداري معين ، فعلى سبيل المثال نجد ان اسعار المواد المباشرة يمكن ان تتأثر بواسطة مدير المشتريات ، الا ان هذه الاسعار يمكن ايضا ان تعتمد على ظروف السوق التي تخرج عن ارادة ورقابة هذا المدير . اما كميات هذه المواد فانها تعتمد على جودة المواد المشتراه . واكثر ما نلاحظ في حالات معينة من هذا النوع ان رجال الادارة يعملون في جماعة او فريق واحد، ومن ثم فأن المشكلة التي تنشأ هنا هي كيفية تقويم المسؤولية الفردية المتعلقة بقرار جماعي لهم، (العظمة واخرون ، ١٩٩٠ : ٥٧٥).

ثانياً: مع طوال المدة الزمنية ، فأن التكاليف كافة يمكن ان تدخل في رقابة وتحكم مدير مستوى اداري معين، ومع هذا فأن معظم تقارير الاداء انما تركز على فترة سنة مالية او اقل . وبالتالي فان المدير الحالي يمكن ان يعاني من مشاكل حادة وعدم الكفاءة بسبب المدير السابق.

فمثلاً نجد ان المدير مضطر للتعامل في ظل عقود مع الموردين غير مرضية تم التفاوض عليها وتوقيعها قبل ان يتولى المسؤولية عن ذلك المستوى الاداري. فالمشكلة هنا في كيفية فصل ما يمكن ان يقع تحت تحكمه عن ما هو خارج تحكمه ورقابته. اي بمعنى آخر ما هو نطاق او حدود مسؤوليته في هذه الحالة ، سيما وان ادركنا ان عملية التحديد اصبحت في

عالم اليوم أكثر تعقيدا وذلك لوجود الرقابة في جميع اجزاء التنظيم وهذا ادى بطبيعة الحال الى تعقيد عملية تحليل التكاليف الى ما يمكن التحكم فيها او من عدمه . (Kaplan ، ١٩٩٨ ، ٤٧٩).

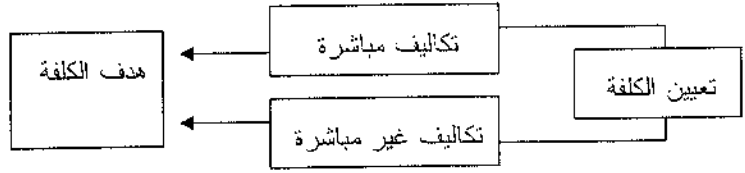
لذلك عندما يكون هنالك وضوح في فصل التكاليف الخاضعة وغير الخاضعة للتحكم والرقابة، عندها تصبح مسؤولية مدير المستوى الاداري واضحة ومحددة ايضا وتمكن من وضع نظام رقابي فعال على التكاليف . اما اذا حدث العكس فان عملية الرقابة ستصبح اكثر تعقيدا وقد تضطر الادارة العليا في حسم المواقف التي تكون فيها التكاليف مشتركة بين مستويين او اكثر من مستويات التنظيم.

التكاليف المباشرة وغير المباشرة وعلاقتها بالتحكم والرقابة

تكون التكاليف مباشرة او غير مباشرة حسب ارتباطها بهدف الكلفة. وهدف الكلفة قد يكون قسم، منتج، أو أي فقرة أخرى تكون بمثابة الوعاء الذي تتجمع فيه التكاليف.

فيطلق مصطلح التكاليف المباشرة على التكاليف التي يمكن تتبعها بسهولة الى هدف الكلفة. بينما يطلق مصطلح التكاليف غير المباشرة على التكاليف التي لا يمكن تتبعها بسهولة لهدف الكلفة، لكنها توزع على ذلك الهدف. فالتكاليف التي تكون مباشرة لهدف كلفة معين قد تكون في الوقت نفسه غير مباشرة لهدف كلفة آخر ، فمثلا رواتب مدير قسم معين في منشأة صناعية قد تكون مباشرة لهذا القسم لكنها غير مباشرة للمنتجات المصنعة بواسطة ذلك القسم. وهنا فالقسم والمنتجات يعد كل منهما كهدف كلفة مستقل عن الآخر.

ويمكن تلخيص هذه العلاقة بالاتي: (Horngren ، ١٩٩٤ : ٥٥)



ولما كانت التكاليف المباشرة يمكن تتبعها الى هدف الكلفة ، لذلك فمن المحتمل ان تستبعد اذا تم استبعاد هدف الكلفة المرتبط بها. فمثلا اذا تم غلق احد الاقسام ، فرواتب مدير هذا القسم من المحتمل ان تستبعد. وفي بعض الاوقات ، قد تبقى التكاليف المباشرة حتى اذا تم استبعاد هدف الكلفة ولكن هذا الاستثناء ليس بقاعدة . اما التكاليف غير المباشرة فلا يمكن تتبعها بسهولة لهدف كلفة معين ،، لذلك فهي تصبح كلفة لهدف الكلفة من خلال توزيعها عليه، فمثلا مصروف الاندثار لبناية احدى المنشآت يوزع على اقسام المنشأة ، فهو اذا غير مباشر على كل قسم ولكنه مباشر على مستوى المنشأة ككل. واذا تم استبعاد احد الاقسام ، فحصة هذا القسم من مصروف الاندثار سوف لا تستبعد أي بمعنى ان مصروف الاندثار سوف يوزع على بقية أقسام المنشأة.

ولما كانت التكاليف المباشرة لقسم معين يمكن تحديدها بوضوح على ذلك القسم ، فان هذه التكاليف غالبا ما تخضع لرقابة مسؤول ذلك القسم. اما التكاليف غير المباشرة فتصبح تكاليف على القسم من خلال التوزيع، لذلك فهي تكاليف غير خاضعة لرقابة مدير ذلك القسم، وحتى التكاليف المباشرة التي عدت تكاليف خاضعة لرقابة وتحكم مستوى اداري معين ، يجب ان

يوجه لها الاهتمام ، فمثلا راتب مشرف قسم معين، قد تكون مباشرة لذلك القسم، ومع ذلك فهي غير خاضعة لرقابة مشرف القسم نفسه، لان المشرف لا يستطيع تحديد راتبه بنفسه.

وفي حالة عدم امكانية فصل التكاليف القابلة للرقابة عن التكاليف غير القابلة للرقابة وعدم تحديد المسؤولية عنها بشكل واضح ودقيق، فإن الادارة العليا يجب ان تتدخل لتحديد ما اذا كان من مصلحة المنشأة توزيع بنود هذه التكاليف على المستويات الادارية او عدم توزيعها . ويجب في هذه الحالة ان تحدد الادارة العليا المستوى الاداري الذي يتحمل بهذه البنود من وجهة مصلحة المنشأة واهدافها ، مثلما تعمل على تحميل تكاليف الصيانة الدورية على قسم الصيانة بدلا من اقسام الانتاج.

الجوانب السلوكية وعلاقتها بالتحكم والرقابة(عوامل سلوكية مؤثرة)

أن البحث في مدى امكانية او قدرة مدير مستوى اداري معين في التحكم والرقابة على التكاليف انما يمكن ان تؤدي بنا الى ملاحظة ما يلي: (٣٢٢ : ١٩٩٤، Horngren).

عندما يتحمل مدير مستوى اداري معين مسؤولية عن بعض عناصر التكاليف التي لا تخضع لتحكمه ورقابته، فانما يتحمل هذا المدير بالمخاطرة المتمثلة في ان مكافأته وحوافزه انما تعتمد على عوامل وظروف لا يكون له تأثير مباشر عليها بشكل كامل.

ومن ثم فإن المنشأة يجب ان تعوض هذا المدير عن تحمله مثل هذه المخاطرة . ولو حدث وفشلت هذه المنشأة في تعويضه عن هذه المخاطرة الاضافية فيجب عليها ان تتحمل تكاليف الاحباط والدافعية.

هذا وتشير نظرية الوكالة (Agency Theory) الى ان التقيد بفكرة قابلية التكاليف للتحكم والرقابة عن مستوى اداري معين ومحاسبة المدير المسؤول عن هذه التكاليف قد لا يؤدي بالادارة العليا الى مشاركة هذا المدير بالمخاطرة التي يتعرض لها.

وعلى هذا واستنادا الى هذه النظرية، يجب ان يكون هنالك توزيع للمخاطرة بين الادارة العليا ومدير المستوى الاداري ، بحيث يحقق ذلك التوافق او الموازنة في تحمل المخاطرة (Congruence Risk) بينهم وحسب المسؤولية وخصوصا في ظل ظروف عدم التأكد (Uncertainty). بحيث تجعل قرارات الادارة العليا عند اتخاذها متوافقة مع نفس القرارات التي لو كان مدير المستوى الاداري سيتخذها. وهنا يجب دراسة الاثار السلوكية التي قد تسنجم عن مثل هذه الحالات واخذها بعين الاعتبار (العظمة واخرون ، ١٩٩٠ : ٥٨١).

وتجدر الاشارة الى انه لا يجب الاعتقاد بان الرقابة تعتمد على بيانات التكاليف فقط، بل هنالك كثير من المعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة مثل كميات الانتاج وبيانات العمل والوقت الضائع وغيرها. وعادة ما تقدم هذه على شكل تقارير وعلى مدات قصيرة نسبيا قد تكون كل يوم او كل اسبوع او كل شهر (العظمة واخرون ١٩٩٠ : ٥٧٦).

أهمية تحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة أن لتحليل التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها لتحكم ورقابة أي مستوى اداري ، دور مهم في المجالات الآتية:-

١- تقويم اداء المدراء :فبتحديد التكاليف الخاضعة لتحكم ورقابة مدير أي مستوى اداري معين، انما يلعب الدور المهم في تحديد المساهمة (الربح)

المسيطر عليها (إيراد المستوى الإداري مطروحا منه الكلف المتغيرة والثابتة المسيطر عليها) بشكل موفق، والتي تستخدم كأحد المؤشرات المهمة في تقييم المدراء.

أما عدم فصل التكاليف الخاضعة للتحكم ورقابة مدير المستوى الإداري عن التكاليف غير الخاضعة لتحكمه ورقابته، إنما قد يلحق الضرر به وكما تم ذكره سابقا، إذا اعتمدت الإدارة العليا للمنشأة على المساهمة (الربح) فقط في تقييم أداءه، وبالتالي فإن هذا سينشأ بعض النزاعات بين مدراء المستويات الإدارية، وسيضعف هذا بالتالي دافعيتهم نحو تحقيق أهداف المنشأة (Shillinglaw , ١٩٧٧:٨٥٢).

٢- قرارات مدراء المستويات الإدارية

إن القرارات المتخذة من قبل مدراء المستويات الإدارية، إنما تعتمد على السلطة والصلاحية المناطة بكل مدير مستوى إداري معين، وعليه فأن تحليل التكاليف من حيث خضوعها للتحكم ورقابة مستوى معين أو عدم خضوعها له، إنما يلعب الدور الكبير والتأثير الفاعل على القرارات العديدة التي يتخذها مدير كل مستوى.

ومن هذه القرارات مثلا قرار منتجات القسم، قرارات الإنتاج وتحديد الكميات الواجب إنتاجها، قرارات منح المكافأة للوحدات الفرعية وغيرها من القرارات المهمة (Shillinglaw , ١٩٧٧:٨٤٨)

٣- قرارات الإدارة العليا

إن تحليل التكاليف من حيث خضوعها للتحكم والرقابة من عدمه ولاي مستوى إداري، يجعل من بعض التكاليف التي لا تخضع إلى تحكم ورقابة مستوى إداري معين، إلى خضوعها للتحكم ورقابة الإدارة العليا والقرارات

التي تتخذ بشأنها والتي تتحصر ضمن صلاحيتها ، مثل الاندثار وكما تم ذكره سابقا، والتاثير الذي يحمله على قرارات الادارة العليا مثل شراء مكساتن جديدة ، وانعكاس ذلك على موازنة الانفاق الرأسمالي. وكذلك رواتب مدراء المستويات الادارية في التنظيم اللامركزي والتي تخضع لقرارات الادارة العليا دون سيطرة مدراء المستويات الادارية انفسهم عليها(Decoster & Schaf, ١٩٨٠:٦٠٤).

دراسة اثر بعض العوامل في تحكم ورقابة التكاليف في معمل البان القادسية بناء على ما تم عرضه في الجانب النظري من هذا البحث، من ان التحديد الواضح للتكاليف التي تخضع لتحكم ورقابة المستويات الادارية المختلفة ودراسة العوامل التي من شأنها ان تؤثر في عملية التحديد ، انما يستمد اهميته من انه يؤدي الى اتخاذ قرارات موفقة، ويوفر اساس جيد لتقويم الاداء . وهذا ما لا يتم في معمل البان القادسية الذي يمثل عينة البحث. اذ لا يوجد هنالك تحليلا واضحا للتكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها لتحكم ورقابة أي مستوى اداري . أي بمعنى اخر ، عدم مراعاة الاعتبارات التي تحدد ارتباط التكلفة بمجال تحكم ورقابة الشخص المسؤول عن المستوى الاداري . ذلك لان النظام المحاسبي المطبق في المعمل لا يفي بمتطلبات عملية التحليل للتكاليف وفق التبويب اعلاه . اذ ان حسابات تكاليف مراكز نشاط المعمل المختلفة تنظم مركزيا من قبل المعمل — قسم التكاليف، دون التمييز بين أنشطة مراكز المعمل المختلفة . وهذا ما يؤدي بطبيعة الحال الى قيام المعمل باعداد موازنة عامة لمستوى المعمل فقط دون اعداد موازنات تفصيلية متكاملة لكل مركز. وعليه ، ولأجل ربط التكلفة بمجال تحكم ورقابة

الشخص المسؤول عن المستوى الإداري ، فإن الأمر يستلزم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة الموزعة على مراكز الإنتاج كمرحلة أولى.

١- التكاليف المباشرة: تنشأ التكاليف الآتية في كل مركز من مراكز انتاج المعمل، كما انها ترتبط بمستوى الكفاية لهذه المراكز.

— تكلفة المواد المباشرة:

* تكلفة المواد الأولية المباشرة (حليب خام، مواد مساعدة، دهن حيواني...)

* تكلفة مواد التعبئة والتغليف (عبوات ، قناني ، اغطية.....).

— تكلفة الاجور المباشرة.

* اجور العاملين في المركز.

— تكلفة الخدمات المباشرة (مصاريف مباشرة).

* (ادوات احتياطية، لوازم ومهمات ، تجهيزات العاملين).

وتمثل العناصر اعلاه عناصر تكاليف مباشرة لوجود العلاقة التي تربط عنصر التكلفة بمركز الانتاج. وهذه العلاقة تختلف حسب عنصر التكلفة وكالاتي:

عناصر التكلفة	اساس العلاقة بين عنصر التكلفة ومركز الانتاج
تكلفة المواد	كمية المواد المستخدمة
الأجور	عدد ساعات العمل المباشر
مصاريف	النفقات المصروفة على كل مركز انتاجي . . .

٢- التكاليف غير المباشرة : تنشأ هذه التكاليف خارج المركز الانتاجي، ولا توجد علاقة مباشرة بين عنصر التكلفة ومركز الانتاج المستفيد من هذه التكلفة. وعلى هذا الاساس ، فإن على المحاسب ايجاد اساس عادل وسليم

لتوزيع هذه التكاليف على مراكز انتاج المعمل المستفيدة . هذا وتمثل التكاليف غير المباشرة في المعمل عناصر التكاليف العامة وتكاليف مراكز الخدمات الانتاجية والتسويقية والادارية.

بعد تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة ، يتم تحليل التكاليف بحسب درجة خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة كمرحلة ثانية. ذلك لان النتائج التي تقدمها محاسبة التكاليف تتوقف على مدى دقة الفصل بين التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة وتلك التي لا تخضع للتحكم والرقابة. فكلما كان الفصل دقيقا وواضحا كلما كانت المسؤولية عن التكاليف محددة بالشكل الذي يؤدي الى نشوء نظام رقابي فعال.

وفيما ياتي تحديد نوعي التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة والتكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة في معمل البان القادسية.

١- التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة:

— المواد المباشرة

— المواد الاولية المباشرة.

— حليب خام

— مواد مساعدة

— دهن حيواني

— مواد التعبئة والتغليف

— الاجور المباشرة

— المصاريف المباشرة.

اذ تعد جميع عناصر التكاليف المباشرة ولاي مركز من مراكز العمل تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة، ذلك لان مدير كل مركز لديه سلطة استخدام هذه العناصر، يملك القدرة في التأثير عليها، ويوفر معلومات افضل عن هذه

العناصر من أي مركز آخر في المعمل. فهذه العوامل في حقيقة الأمر تجعل التكاليف المباشرة تتأثر متأثراً مباشراً بمدير المركز ويتم مراقبتها بطريقة مباشرة عند ذلك المركز خلال مدة زمنية محددة، وبذلك يصبح مسؤولاً عنها ويتم محاسبته في ضوءها.

٢ - التكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة

— تكاليف غير مباشرة

— تكاليف عامة:

— اندثار الآلات

— ماء وكهرباء

— اندثار المباني

— نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية *

— نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات التسويقية *

— نصيب المركز من تكاليف مراكز الخدمات الإدارية *

اذ تعد التكاليف غير المباشرة اعلاه تكاليف غير خاضعة للتحكم والرقابة وذلك للأسباب التالية:

أ — نشوء هذه التكاليف خارج كل مركز من مراكز نشاط المعمل.

ب — لا يملك مدير المركز سلطة في الحصول على هذه العناصر وبالتالي لا يستطيع التأثير عليها.

ج — بناء على ما جاء في (أ ، ب) فإن مدير المركز لا يستطيع اعطاء معلومات عن هذه التكاليف بصورة افضل من المراكز التي نشأت فيها هذه التكاليف.

يتضح مما جاء في اعلاه ، ان توخي الدقة في تبويب التكاليف من حيث خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة، والاخذ بنظر الاعتبار العوامل التي تؤثر في عملية التبويب ، قد تؤدي الى اتخاذ قرارات موفقة ، وتوفير أساس جيد لتقويم اداء مراكز نشاط المعمل ومدراءها.

وتمثل البيانات الموضحة في الجدول رقم(١) والمستخرجة من سجلات تكاليف معمل البان القادسية لعام ٢٠٠٢ تطبيقا للافكار السابقة والمستتدة على عملية تحليل التكاليف بحسب درجة خضوعها او عدم خضوعها للتحكم *لا يهدف البحث الى استعراض الطرائق التي تستخدم في توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج ، رغم اختلاف النتائج في ظل كل طريقة.

والرقابة للاغراض المشار اليها اعلاه، آخذين بنظر الاعتبار العوامل التي قد تؤثر في عملية التحليل.

جدول رقم (١) *

معمل البان القادسية

كشف تحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة بحسب خضوعها للتحكم والرقابة
لعام ٢٠٠٢ (المبالغ بالآلاف الدينارين)

البيان	التكاليف المباشرة	التكاليف المباشرة	التكاليف المباشرة	التكاليف المباشرة	التكاليف المباشرة	الاجمالي
تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة						
مواد اولية مباشرة	١٠٧٧,٠٠	٩٢,٤٤١	٨٣,١٢٥	١٢٠,٢٢٢	٧١,٧٦٢	١,٧٧٠,٠٠
حليب خام	١					
مواد مساعدة	٤٢٩	٨٨٢	١٥٠	١٢٠	٦٠٠	١,٠٦٩
دهن حيواني	٢٩	-	-	١٠٩	٣	١٠٦
اجمالي تكاليف المواد الاولية المباشرة	١٠٩٩٧,٠٦	٩٧٤,٤٤١	١٥٩٢,١٢٥	٢٥١,٤٢٢	١٧٩٤,٧٦٢	١٥,٩٦١,٠٠١
مواد التعبئة والتغليف	٣٢٤٤	٩٢٤	١٢٢٥	٤٠٢	٦٨٢	٥,١٧٧
اجمالي تكاليف المواد المباشرة	١٤٢٤١,٠٠٦	١٩٠٨,٤٤١	٢,٨١٧,١٢٥	٢٥١,٨٢٤	٢,٤٧٧,٧٦٢	١٨,٤٧٧,٠٠١
اجور مباشرة	٢٣١٣٩٩	٦٦٥٢٢	٣٢١٥٠	٦٣١٩٠	٤٤١١٥	٣٣٧,٧٢٢
مصاريف مباشرة	٧٥٠٠١	٩٧٣٢٢	٧٤٢٢٢	٩٩١٠	٥٧١٥	١,٤٧٢,٤٠١

٢٢٥٤١,٠٠	٧٨١٢,٤٤	١٢٢٨٩,١٢	٧٦.١٢,٢٢	٥.٢.٧.٧٦	٧٩.٦٥,٤٠	اجمالي التكاليف الخاضعة للتحكم والرقابة
						التكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة
						تكاليف غير مباشرة
١.١	١.٧	٦٦٢	٢٢١		٥٢٢	تكاليف عامة
٦.٢	٢٢.٠	٥١١	٢٢٤	٨١١	٢٢٤	اندثار الآلات
٢١٧	٢٧١	٥٢١	٤٤٢	٢٢١	٢٢٤	ماء وكهرباء
						اندثار المباني
٢٢٤٨	٢٢٤٠	٥٩٦	٢٢٠٤	١١٨٠	٨٠٧٢	اجمالي التكاليف العامة
١٩١٦	٢٢٢٢	٤٤,٢٥	٢٣١,١	٥٥٢,٩	١٢٠,٢	نسب العرئ من تكاليف مركز الخدمات
١٩١٦	٢٢٢٢	٤٤,٢٥	٢٣١,١	٥٥٢,٩	١٢٠,٢	اجمالي التكاليف غير الخاضعة للتحكم والرقابة
٢١٠٧٤٠	٨١٨٢٤	٤٨٢٥٥	٧٩٩٨١	١٢٢٦٥	٨١٧٥٨	اجمالي التكاليف
١٧٨	٦٦١	٢٨	٤٥١	٧٢٢	٦٠١	

المصدر * اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات تكاليف المعمل لعام ٢٠٠٠

الاستنتاجات والتوصيات:

لقد خلص البحث ، من خلال العرض النظري والتطبيق العملي ، الى جملة من الاستنتاجات والتوصيات ، يمكن اجمال اهم الاستنتاجات بما يلي:

١- توصل البحث الى ضرورة تحليل تكاليف كل مركز من مراكز نشاط المعمل من حيث درجة خضوعها او عدم خضوعها للتحكم والرقابة وتحديد العوامل التي تؤثر في عملية التحليل ، وذلك لاعطاء صورة واضحة ودقيقة

عن كل مركز ، ولأهمية ذلك في قرارات مدراء مراكز المعمل كافة وفي تقويم اداءهم واداء مراكزهم.

٢- وجود خلل في نظام الكلفة المتبع في المعمل والمتمثل بصعوبة قياس تكاليف كل مركز من مراكز المعمل قياسا مسقلا، اذ لم يتم ربط التكاليف بالمسؤولين عن هذه المراكز . وان المسؤولية تتركز على مدير المعمل.

٣- قيام قسم تكاليف المعمل بإعداد حسابات تكاليف مراكز نشاط المعمل المختلفة بشكل مركزي، دون التمييز بين أنشطة هذه المراكز . فهذا سيجعل من عملية تقويم اداء مراكز نشاط المعمل ومدراءها ضعيفة

٤- عدم قيام المعمل بأعداد موازنات متكاملة ومفصلة لأنشطة مراكز المعمل جميعها ، اذ أنها تعد على مستوى المعمل فقط.

أما التوصيات فتتمثل بالنقاط الآتية:-

١- ضرورة قيام معمل ألبان القادسية بعملية تحليل التكاليف بحسب درجة خضوعها أو عدم خضوعها للتحكم والرقابة ولكل مركز من مراكز نشاط المعمل وبالشكل الذي يؤدي إلى ربط التكلفة بمجال تحكم ورقابة الشخص المسؤول عن كل مركز .

٢- ضرورة ان تكون هنالك سجلات لكل مركز من مراكز معمل الالبان ، تظهر فيها بيانات تفصيلية عن تكاليف كل مركز ومبوبة حسب التحليل الذي يهدف اليه البحث ومراعية للعوامل التي قد تؤثر في عملية التنبؤ ومنها عامل السلطة والمسؤولية.

٣ - ضرورة قيام المعمل بأعداد موازنات متكاملة وتفصيلية لانشطة المعمل جميعها على وفق اسس علمية مدروسة وان تعد لمستويات متعددة من النشاط مع اشراك مدراء المراكز المختلفة في المعمل بعملية اعدادها.

المراجع

أولاً : المراجع الاجنبية

- ١-Decoster, Don T. & Schafer,Eldon L.;Management Accounting- A Decision Emphasis,٣rd .ed.,New York:John Wiley&Sons inc.,١٩٨٢.
- ٢-Hilton, Ronald,"Managerial Accounting"٣rd ,Mio Grow Hill , Companies inc , New Jersey,١٩٩٧.
- ٣-Horengren,Charles,*et. al*"Cost Accounting Amanagerial Emphasis",٩th,ed,prentice Hall , international , inc , New Jersey,١٩٩٤.
- ٤-Kaplan,Robert & Athinson. Anthony ," Adranced ManagementAccounting",٣th,ed,prentice,Hall,inc, NewJersy, ١٩٩٨.
- ٥-Moore,carl,L.& Jaedicke, RobertK. ," Mangerial Accounting",٣th.ed., Ohio, Sestern publishing co.,١٩٧٢
- ٦-Shilloinglaw,Gordon;"Managerial cost accounting",٤th.,ed., Homewood,Irwin inc .,١٩٧٧.

ثانياً:- المراجع العربية

- ١ - الوثائق الرسمية - سجلات تكاليف معمل البان القادسية - ٢٠٠٢.
- ٢ - الكتب: -

- أ - هيتجر، لستر وماتولتس سيرج" المحاسبة الإدارية" مترجم ، دار
المريخ، الرياض، ١٩٨٨.
- ب - عبد الرحيم ، على والعدلي ، يوسف والعظمة ، محمد، "اساسيات
التكاليف والمحاسبة الإدارية"، الطبعة الاولى ، الكويت، ذات
السلاسل، ١٩٩٠.