

الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة

# تقويم نظم التكاليف في المنشآت و تحسينها

ترجمة وتعريب

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين  
ربيع الأول ١٤٣٢هـ (فبراير ٢٠١١م)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A

إصدار

الاتحاد الدولي للمحاسبين  
يوليو ٢٠٠٩م



الإصدار باللغة العربية برعاية



يوزع مجاناً ولا يباع

حصلت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على موافقة صاحب حق التأليف «الاتحاد الدولي للمحاسبين» على ترجمة هذه الوثيقة إلى اللغة العربية ونشرها.

This « Evaluating and Improving Costing in Organizations» of the Professional Accountants in Business Committee, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in July, 2009 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) in February, 2011 and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language.

English language text of « Evaluating and Improving Costing in Organizations » © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Arabic language text of « Evaluating and Improving Costing in Organizations » © 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

«Evaluating and Improving Costing in Organizations » International Good  
Practice Guidance « تقويم نظم التكاليف و تحسينها في المنشآت »

٢ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤٣٢ هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

الاتحاد الدولي للمحاسبين

تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت. / الاتحاد الدولي للمحاسبين ،  
الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الرياض ، ١٤٣٢ هـ

٤٠ ص ، ١٧×٢٤ سم

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٧-٩

١- محاسبة التكاليف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (مترجم) ب. تقويم  
نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت

١٤٣٢/٣٩٦٤

ديوي ٦٥٧,٤٢

رقم الإيداع: ١٤٣٢/٣٩٦٤

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٧-٩





# تمهيد

بسم الله الرحمن الرحيم

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثلة في لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال، بترجمة وتعريب الإصدار المعنون بـ « تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها»، والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعد حصول الهيئة على موافقة الاتحاد الدولي على ترجمته للغة العربية.

يهدف هذا الإصدار إلى إبراز أهمية نظم التكاليف في دعم القرار في المنشأة، بما يسهل عملية تفسير وفهم و تحسين هيكل وعمليات المنشأة.

تأتي ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذا الإصدار في إطار الجهود التي تقوم بها للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، وما يرتبط بها من مجالات، ونقل أفضل الممارسات على المستوى الدولي، والذي تأمل الهيئة أن يمثل مرجعاً مفيداً لكافة المنشآت في المملكة العربية السعودية بشكل خاص، و في العالم العربي بشكل عام، بما يحقق مزيداً من الارتقاء بمستوى الأداء المهني وتأسيس معايير وممارساته.

وتشكر الهيئة كل من ساهم في ترجمة وإخراج هذا الإصدار، وتخص الأستاذ الدكتور/ أحمد محمد زامل الذي تولى ترجمة الإصدار إلى اللغة العربية، وكذلك رئيس وأعضاء لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال على جهودهم وهم:

- |  |  |
|--|--|
| 1- الأستاذ/ أحمد محمد الجغيمان - رئيس اللجنة | الشركة السعودية للكهرباء                   |
| 2- الأستاذ/ أسامة عبدالله الخريجي            | مكتب الخريجي-محاسبون قانونيون              |
| 3- الأستاذ/ محمد صالح الدهام                 | وزارة المالية                              |
| 4- الأستاذ/ عمر محمد السقا                   | مكتب بريس ووتر هاوس كوبرز-محاسبون قانونيون |
| 5- الأستاذ/ أحمد محمد العبدالقادر            | ديوان المراقبة العامة                      |
| 6- الدكتور/ عبدالله حسن العبدالقادر          | جامعة الملك فهد للبترول والمعادن           |
| 7- الأستاذ/ محمد عبدالله العلي               | شركة ارامكو السعودية                       |
| 8- الأستاذ/ رامت منصور الغالب                | الغرفة التجارية الصناعية بجده              |
| 9- الأستاذ/ سعد عبدالرحمن الفايز             | شركة الخزف السعودية                        |
| 10- الأستاذ/ بدر ابراهيم المحارب             | مجموعة استرا الصناعية                      |

كما تشكر الهيئة شركة عسير للتجارة والسياحة والصناعة والزراعة والعقارات وأعمال المقاولات على رعايتها لهذا الإصدار وتحمل تكاليف طباعته.

والله الموفق ،،،

الأمين العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

د.أحمد عبدالله المغامس

أقرت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال (PAIB)، التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للنشر، هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة في يوليو ٢٠٠٩ والمعنونة بـ « تقويم نظم التكاليف في المنشآت و تحسينها».

و ترحب اللجنة بتعليقاتكم و آرائكم بخصوص هذا المستند على العنوان التالي:

لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال

الاتحاد الدولي للمحاسبين

٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ١٤

مدينة نيويورك، ولاية نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

PAIBpubs@ifac.org

إن رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين «IFAC» هي خدمة الصالح العام، وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، والإسهام في تطوير اقتصاديات دولية قوية، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية الجودة، وتشجيع الالتزام بها، وتعزيز التقارب الدولي لهذه المعايير وطرح القضايا التي تمس المصلحة العامة، الأمر الذي يصب في قلب تخصص المهنة.

قام بإعداد هذا الإصدار، لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال، والمنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين «IFCA». تخدم هذه اللجنة أعضاء الاتحاد من الهيئات، وما يربو عن مليون محاسب مهني في أنحاء العالم، يزاولون عملهم في مجال التجارة، والصناعة، والقطاع العام، والتعليم، والقطاع غير الهادف للربح. يتمثل هدف اللجنة في الارتقاء بدور المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال من خلال تشجيع وتسهيل، تطوير وتبادل المعرفة وأفضل الممارسات على المستوى العالمي.

بالإمكان الحصول على هذا الإصدار مجاناً من الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط <http://www.ifac.org>. تم اعتماد النسخة الأصلية باللغة الانجليزية.

حقوق النسخ محفوظة © يوليو ٢٠٠٩م للاتحاد الدولي للمحاسبين «IFAC». جميع الحقوق محفوظة. يُسمح بعمل نسخ من هذه الإرشادات، شريطة أن تُستخدم هذه النسخ في الفصول الدراسية النظرية، أو الاستخدام الشخصي، وأن لا تباع، أو توزع، كما ويجب أن تتضمن كل نسخة، العبارة التالية: «جميع الحقوق محفوظة © يوليو ٢٠٠٩م للاتحاد الدولي للمحاسبين «IFAC»». جميع الحقوق محفوظة. تم الاستخدام بإذن الاتحاد». وخلاف ذلك، يلزم الحصول على إذن خطي من الاتحاد «IFAC» لنسخ، أو تخزين، أو نشر هذه الوثيقة، باستثناء ما يسمح به القانون. تواصل عبر: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-910-60-37-3 (الرقم القياسي الدولي للكتاب)

## مقدمة للإرشادات الدولية للممارسة الجيدة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين Preface to IFAC's International Good Practice Guidance

هناك مستند منفصل بعنوان مقدمة للإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، يحدد النطاق والغرض والإجراءات السليمة والمناسبة التي. تعد من أجلها سلسلة الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة التي تصدر عن لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال. ويمكن الحصول على هذا المستند مجاناً من قسم PAIB في مكتبة IFAC بالإنترنت على الموقع [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store).





# فهرس

اللجنة الدولية للجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال التابعة للاتحاد الدولي  
للمحاسبين

الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة  
تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت

صفحة	قائمة المحتويات
٦	تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت
٦	١- أهمية الموضوع: لماذا يعدُّ هذا الموضوع من الأهمية بمكان؟
١١	دور المحاسب المهني في منشآت الأعمال
	٢- المبادئ الرئيسية التي تحكم عملية تقويم وتحسين نظم التكاليف
١٤	داخل المنشآت
١٦	٣- الدليل الإرشادي العملي لتطبيق المبادئ
٤٥	ملحق (أ): المصادر
٤٧	ملحق (ب): تعاريف
٥٢	ملحق (ج): ترتيبات خاصة في دوائر الاختصاص والقطاعات
٥٥	ملحق (د): طرق و أدوات التكاليف و دعم القرار
	ملحق (هـ): أمثلة للتحديات الناجمة عن اعتماد المعلومات الإدارية على بيانات
٦٠	المحاسبة المالية

## تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها

### ١- أهمية الموضوع: لماذا يعدُّ هذا الموضوع من الأهمية بمكان؟

١-١ عند قيام منشأة ما -سواء كانت قطاعاً خاصاً، أو عاماً أو تمارس نشاطاً تطوعياً- بتحديد إجراء ما، أو إنشاء وظيفة ما وممارستها وإجراء أي تعديلات عليها، أو إلغائها، فإن كل ذلك يتطلب استنفاد (استخدام) موارد اقتصادية. لا شك أن قياس وتجميع تلك الموارد وتخصيصها لمختلف العمليات والمخرجات بالمنشأة، يسهل عملية تفسير و فهم و تحسين هيكل وعمليات المنشأة. كما أن تحديد التكلفة -المصطلح المحاسبي الذي يتضمن تلك العمليات و المراحل و يعبر عنها بلغة مشتركة هي لغة المال- الذي يعدُّ القلب النابض لعلم المحاسبة الإدارية، والذي تم تطبيقه واستخدامه بدرجة عالية من الكفاءة والمهارة، يمثل أحد النظم ذات الأهمية الكبيرة والفائدة العظيمة المتاحة للمحاسبين المهنيين في المنشآت.

٢-١ ويساهم نظام التكاليف في فهم كيفية تكوين الأرباح وبناء القيمة، وكيف تتحول المدخلات بكفاءة وفاعلية إلى مخرجات من خلال عمليات التشغيل. ويمكن أن يطبق النظام على المورد ، والعمليّة أو المرحلة ، والمنتج / الخدمة ، والعميل ، والمعلومات المرتبطة بكافة جوانب النشاط الأخرى على مستوى المنشأة ككل و القيمة المضافة الخاصة بها. و يمكن أن تستخدم معلومات التكاليف في تكوين رأي عن الأداء الماضي ، وتحفيز وتغيير الأداء في المستقبل. وبالتالي، يعد نظام التكاليف أداة مهمة لبناء القيمة بالنسبة للمساهم وصاحب المصلحة و Shareholder and Stakeholder Value. ولهذا، فليس من المستغرب، في ضوء أهمية نظم التكاليف واتساع نطاقها، وجود العديد من الطرق المختلفة لتحديد التكلفة على المستوى الأكاديمي من أبحاث ومؤلفات، وكذلك على مستوى الممارسة العملية. وهو ما يخلق نوعاً من عدم الوضوح في الرؤية. وكذلك عدم التأكد لدى المديرين، الأمر الذي يعني حاجة المحاسبين المهنيين في المنشآت إلى الفهم الواعي للمبادئ التي يتأسس عليها نظام التكاليف حتى يكونوا قادرين على اختيار وتطبيق المناهج، أو الطرق المناسبة والمفيدة من الناحية العملية.

٣-١ تتمثل المكونات الأساس لبناء نظام التكاليف في المقاييس التشغيلية للموارد المستنفدة (الموارد تتضمن الأفراد، والأماكن أو المساحات، والآلات والمعدات، والأصناف المستهلكة والتي تشكل مسببات التكلفة Drivers of Cost والقوى الدافعة للتغيير). وتمكن مثل تلك المقاييس التشغيلية المديرين من الوصول إلى

استنتاجات وإصدار أحكام بخصوص (أ) نتائج نشاط المنشأة المحقق (تقويم الأداء)، (ب) ماذا يعني ذلك في المستقبل (التخطيط)، ثم (ج) النتائج المحتملة للبدائل المتاحة (تحليل البدائل) والتي تشكل -جميعها- معلومات ذات أهمية كبيرة تساعد على اتخاذ قرارات فعالة. وتجدر الإشارة إلى أن المبادئ التي تتأسس عليها هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، (International Good Practice Guidance (IGPG تدعم تطبيق التفكير المنطقي الأمر الذي يوفر الدعم لاتخاذ قرارات جيدة. وبدوره، فإن هذا ينبه المحاسبين المهنيين في المنشآت إلى ضرورة الفهم السليم لأهمية استخدام معلومات التكاليف ووضوح الرؤية بشأن هذا الاستخدام. فعلى سبيل المثال: تتطلب عملية تحسين الأداء التشغيلي الحالي معالجة تختلف عن تلك المعالجة المطلوبة لتطوير، ووضع إستراتيجية للمستقبل، وذلك على الرغم من أن القدرة على تحقيق الربط الفعال بين التصرفات الإدارية و الآثار المترتبة عليها، سوف تكون واحدة بالنسبة إلى الهدفين. لا شك أن إدراج مقاييس الموارد كخطوة واضحة وصريحة في عملية تحديد التكلفة، يمكن أن يساعد المحاسبين المهنيين في المنشآت في مجال تيسير توصيل و تفسير النتائج المرتبطة بالتكاليف والأرباح ، وبصفة خاصة لغير المحاسبين.

٤-١ إن تحديد التكلفة بغرض دعم القرار، له أهمية كبيرة بالنسبة لعملية تحسين الأداء ، وبناء القيمة ، وتحليل "ماذا لو"، والاستخدام الفعال والكفء لموارد المنشأة ومراحل التشغيل المختلفة. مع ذلك، فإن استخدام بيانات التكاليف لإعداد التقارير المالية الخارجية لأغراض دعم القرار، يمكن أن يؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك التقارير. وتتضمن أمثلة استخدامات بيانات التكاليف في إعداد التقارير المالية، تقويم المخزون، وتحديد أسعار التحويل (لأغراض الوصول إلى الوضع الضريبي الأمثل)، وإعداد التقارير القطاعية. إن مثل تلك الاستخدامات المحددة، تتضمن عملية تخصيص التكلفة والتي عادة ما تنظمها قواعد حاكمية، صادرة عن دوائر الاختصاص Jurisdictions (الجهات ذات السلطة، والتي لها صلاحيات إصدار القرارات والأحكام) ، وخصوصاً إذا كانت عملية تخصيص التكلفة تلك، تؤثر على تحديد الضريبة المستحقة، أو تحديد هيكل التسعير بما يتفق مع القواعد والمبادئ الحاكمة. وعادة ما يطلق على النظام المطبق لإنتاج ذلك النوع من المخرجات " محاسبة التكاليف Cost Accounting ". ومن الجدير بالذكر أن قواعد كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية تتطلب من محاسبة التكاليف التركيز وبشكل أساس على النتائج التاريخية أي (تركز على ما حدث فعلاً)، ولكن هناك استثناءً، عادة ما يتم عندما تتضمن مبادئ إعداد التقارير

المالية ضرورة إعداد تلك التقارير على أساس القيمة العادلة. وتجدر الإشارة إلى أن الحاجة إلى دعم القرار، عادة ما تتطلب تشخيصاً أعمق من أجل فهم أسباب الأحداث (لماذا حدثت) ، وربطاً واضحاً ومباشراً مع العمليات (لتقويم التغير في الخيارات) ، ودعماً لعملية التخطيط المستقبلية.

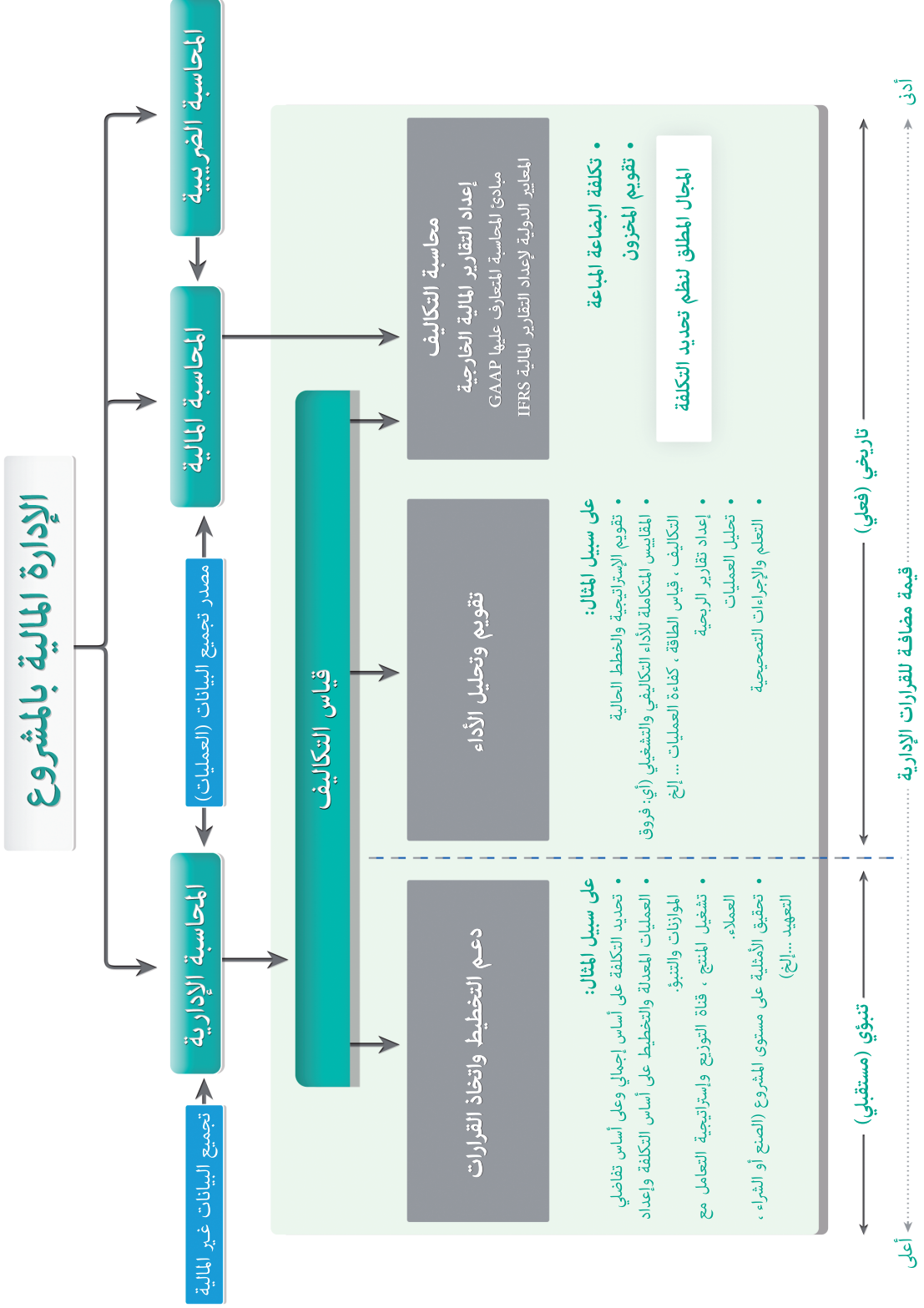
### لماذا الحاجة إلى الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة:

٥-١ تشجع هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (IGPG)، المحاسبين المهنيين على التمييز بين محاسبة التكاليف لأغراض إعداد التقارير الخارجية External Reporting ، حيث يتم التقرير عن الأداء التاريخي (الفعلي) ضمن إرشادات معينة محددة ومتعارف عليها، وبين تحديد التكاليف بغرض اتخاذ القرارات للوصول إلى مستويات أفضل للأداء على مستوى المنشأة. إن الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (IGPG) لا تفترض أن كلا الهدفين يمكن تحقيقهما -وبشكل مقبول- باستخدام طريقة واحدة ، ولكنه يتوقع تمتع المحاسبين المهنيين في المنشآت (أ) بالقدرة على فهم المبادئ التي تتأسس عليها مختلف طرق و نظم تحديد التكلفة ، ثم (ب) لديهم القدرة على تقويم - وإصدار أحكام جيدة بخصوص- مدى استعدادهم للاستفادة من تلك الاستخدامات المستهدفة، أو المخططة. لهذا، يتم تشجيع المحاسبين المهنيين على أن يأخذوا في الاعتبار، ويفكروا ملياً بشأن القضايا التي تتعلق باتخاذ القرارات ، وأن يقوموا بتطبيق أساليب تحديد التكلفة التي تسلط الضوء على المعلومات اللازمة للتقويم والاختيار من بين الخيارات البديلة المطروحة.

٦-١ في ضوء هذه المناقشة ، يوضح الشكل رقم (١) عملية قياس التكلفة متضمنة ثلاثة مجالات. المجال الأول (على اليمين): يعرض محاسبة التكاليف كما حددت بواسطة المعايير لخدمة المحاسبة المالية، أو (مكان محاسبة التكاليف) ، بسبب استخدامها في إعداد التقارير الخارجية. المجالان الآخران (أي تقويم وتحليل التكاليف، ودعم التخطيط واتخاذ القرارات): يمثلان -وبشكل لا لبس فيه- جوانب للقيمة المضافة على درجة كبيرة من الأهمية في المحاسبة الإدارية بشكل عام. لهذا فإن عملية قياس التكلفة بكونها أحد موضوعات المحاسبة الإدارية تنقسم من منظور واسع إلى:

أ- تلك الجوانب من نظم التكاليف المتعلقة بتقويم بيانات التكاليف التاريخية (الفعلية) والتعلم منها، و

ب- الموارد الأساس والمعلومات المتعلقة بالتشغيل التي تسبب في زيادة التكاليف،



وموضوعات تحديد التكلفة المتعلقة بتطبيق الفهم الصحيح لسلوك التكاليف  
المستمد من عملية تحليل التكاليف للتأثير على الأحداث المستقبلية

هذه المجالات الثلاثة التي تم تسليط الضوء عليها من خلال عملية القياس (المالي  
وغير المالي) توفر المعلومات اللازمة لأغراض إعداد التقارير المالية الخارجية  
واتخاذ القرارات الإدارية الداخلية.

٧-١ يتطلب الاستخدام الفعال لمعلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات، الفهم  
الواضح والسريع للعلاقات السببية (السبب - النتيجة) بين المخرجات والمدخلات  
اللازمة لإنتاجها. وتجدر الإشارة إلى أن التعارض يمكن أن ينشأ عندما يستخدم  
المديرون معلومات التكاليف التي تم تجميعها في ضوء القواعد الحاكمة بغرض  
إعداد التقارير الخارجية كأساس لدعم عملية اتخاذ القرارات. وبصفة عامة،  
فإن تلك القواعد لا تتطلب إعداد تقارير متضمنة بيانات تشغيلية بالطريقة  
نفسها، أو بدرجة من التفصيل بالصورة التي توضح العلاقات السببية التي  
تساعد متخذ القرار على اتخاذ الإجراء المناسب. هذه العلاقات، يجب أن تُحدَد  
بشكل مثالي - إن أمكن - بواسطة المستخدمين وذلك بمساعدة المحاسبين المهنيين  
في المنشآت. ويعرض الملحق رقم (هـ)، بعضاً من الأمثلة للتحديات التي تنتج عن  
توفير المعلومات اللازمة للإدارة بالاعتماد على بيانات المحاسبة المالية التي يتم  
إصدارها بما يتوافق مع القواعد الحاكمة لإعداد التقارير الخارجية.

٨-١ تُؤسس هذه الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، ستة مبادئ أساس، خاصة  
بتحديد التكلفة، سوف تساعد المحاسبين المهنيين في المنشآت ومنشآتهم فيما  
يتعلق بتقويم وتحسين منهجهم الذي يتبعونه في توفير المعلومات الإدارية الملائمة  
والموثوق بها. في سياق مقدمة الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، والتي تم  
فيها توضيح الهدف من الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، فإن هذه المبادئ  
توفر مقياساً مرجعياً Benchmark للممارسة الجيدة لتطبيق نظم وطرق تحديد  
التكلفة واستخدام معلومات التكاليف، وبصفة خاصة في مجال اتخاذ القرارات  
الإدارية. لا شك أن هذا سوف يمكّن المحاسبين المهنيين من توفير بيانات  
التكاليف من وجهة النظر الوصفية و التاريخية (الفعلية)، -وأيضاً- من وجهة  
النظر التنبؤية ذات النظرة المستقبلية، كلا النوعين من بيانات التكاليف، يوفر  
الأساس للتحليل، والتقويم، والتخطيط، ودعم القرارات.

## دور المحاسب المهني في منشآت الأعمال:

٩-١ يعتمد المحاسبون المهنيون في المنشآت على قاعدة عريضة من القدرات، أو المؤهلات التي تمكّنهم من القيام بأدوار متعددة و متنوعة. فمن ناحية يقومون بدور الموردين لمعلومات التكاليف، ومن ناحية أخرى يقومون بدور المستخدمين لتلك المعلومات. و يمكنهم القيام بدور المدير على مستوى الإدارة المباشرة بمنشآت الأعمال كمتخذ للقرارات ، أو يلعبون دوراً في دعم عملية اتخاذ القرارات بواسطة مستهلكي المعلومات المتعلقة بكل من التكاليف والتشغيل. وبغض النظر عن ما يعتقدونه ، يلعب المحاسبون المهنيون دوراً على قدر كبير من الأهمية في مجالات (أ) التحقق من أن بيانات التكاليف " ملائمة للهدف " (ب) التحديد الواضح والدقيق لمتطلبات عملية اتخاذ القرارات ، (ج) تحديد أفضل وسيلة لعرض و تحليل المعلومات بما في ذلك (طريقة التقديم والعرض، سواء كانت نسخة ورقية، أو موقع على الإنترنت ، أو ...). وتجدر الإشارة إلى أن هذا يتضمن -مع الأخذ في الحسبان -مدى ملائمة المعلومات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف للعوامل والقضايا المرتبطة بموقف قراري محدد.

١٠-١ عادة يتطلب أداء مثل هذه الأدوار فهم وجهات نظر ومهارات التخصصات الأخرى والقواعد التي تحكمها مثل المهندسين الصناعيين، ومديري الإنتاج، والاقتصاديين، ومحلي النظم، فجميعهم يوفرون للمحاسب المهني رؤية وبصيرة ذات قيمة كبيرة. فالمحاسبون المهنيون الذين يقومون بتصميم، أو استخدام، أو تجميع معلومات التكاليف، سوف يشتركون مع الكثير من الأطراف الأخرى داخل المنشأة في تحليل وتفسير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات. وفي معظم الحالات، فإنهم سوف يحتاجون إلى البحث عن مستوى من التفصيل أعمق مما هو مسجل في دفاتر الأستاذ، المستخدمة في المحاسبة المالية والتي تتطلبها عملية إعداد التقارير المالية الخارجية.

١١-١ تركز مهارات المحاسبة الإدارية على إعداد النماذج الصحيحة التي تتضمن البيانات المالية و غير المالية من أجل تحقيق الأمثلية على مستوى المنشأة ، سواء من ناحية الاستخدام الأمثل للموارد (وتكاليفها)، أو تحقيق المستوى الأمثل من الإيرادات. الأمر الذي يحتاج معه المحاسبون المهنيون إلى فهم أن البيانات المعدة لأغراض إعداد التقارير المالية الخارجية عادة لا تكون كافية، وبالتالي غير ملائمة لدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، وذلك من ناحية مكان وتوقيت إعداد تلك البيانات. ومن الجدير بالذكر أن المحاسبين المهنيين بإمكانهم مساعدة منشآتهم في الاستثمار في تطوير نموذج ملائم لدعم القرارات لا يعتريه أي من

أوجه القصور التي تعترى النظام المصمم خصيصا لإعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال: تركز معايير إعداد التقارير المالية على تحميل التكاليف على أساس إجمالي، في حين أن عملية اتخاذ القرار تتطلب التحليل الحدي، أو التفاضلي ، وتتطلب الفصل التام بين المعلومات المتعلقة بكل من التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على مستوى المنشأة. علاوة على ذلك ، فإن بيانات دفتر الأستاذ العام، هي بيانات مالية بشكل كامل ولا تعكس العلاقات السببية بين المدخلات والمخرجات وتأثرها بعناصر تكاليفها ، تلك العلاقات التي تمثل الأساس في تحديد القرارات اللازمة لتحسين الكفاءة والفاعلية التشغيلية.

١٢-١ لا شك أن الاستمرار في خلق، أو تحقيق القيمة لذوي المصالح بالمنشأة، يتم من خلال تحسين كفاءة وفاعلية العمليات المضيئة للقيمة داخل المنشأة. ومن ناحية أخرى، فإن تحديد القيود التي يجب وضعها لتجنب الاقتصار على الأداء المالي للمنشأة بلغة نموذج المحاسبة المالية، يمثل خطوة مهمة نحو تيسير عملية تغيير جودة دعم القرارات الإدارية التي يتم توفيرها للعاملين ، والمشرفين ، و المديرين على مستوى المنشأة. وربما يتضمن ذلك، التغلب على القيود القائمة التي تمنع عملية التغيير، أو تحد منها ، فعلى سبيل المثال: تجاهل، أو قمع بالحد من استخدام النظام التقليدي للتكاليف المعيارية الذي يرتبط بشكل مبسط بالقوائم المالية وذلك في سبيل استخدام أساليب تحديد التكلفة التي: (أ) تركز على الارتباط الوثيق بواقع التشغيل واقتصادياته ، (ب) يمكن -فقط- تسويتها على مستوى أعلى من أرقام القوائم المالية. لا شك أن التوعية بمثل تلك القيود، يمكن أن تساهم في فهم المنشأة على أساس علاقات السببية التي -على أساسها- تتحول المدخلات إلى مخرجات ونتائج ، كما يعد هذا الأمر من الأهمية بمكان، بالنسبة للاستخدام الفعال لنظام التكاليف، بما يدعم قرارات الأعمال.

١٣-١ عند تطبيق مبادئ تحديد التكلفة التي تم عرضها في هذه الإرشادات، سوف يشارك المحاسبون المهنيون في تصميم، وتطوير، وتحسين، واستخدام نظم وأساليب تحديد التكلفة. ومن ناحية أخرى ، يجب أن تكون لدى مقدمي نظم معلومات التكاليف، القدرة على تبادل الأفكار، وأن يكونوا على علاقة جيدة مع هؤلاء الذين يقومون بإعداد و تحليل و تفسير معلومات التكاليف للمستخدمين، وأيضا مع احتياجات متخذي القرارات. على الرغم من أن إمكانية الفصل بين دوري توفير معلومات التكاليف وتصميم / تطبيق نظم التكاليف ، فإنه لا يمكن القيام بأي من هذين الدورين بشكل جيد دون معرفة مناسبة بالدور الآخر. فالمستخدمون يحتاجون إلى النصح والإرشاد بشأن (أ) تحديد القرارات اللازمة،



(ب) أي من الافتراضات يجب أن تطبق بشأن إدراج، أو استبعاد عناصر تكاليف معينة، (ج) كيف تتغير عناصر التكاليف في ضوء التغيرات في المخرجات، أو جودة النتائج المحققة. إن تقديم معلومات التكاليف، لا يتضمن -فقط- التحديد الحسابي لتكلفة المنتجات، أو الخدمات، أو أي من أوجه التكلفة الأخرى، بل يتضمن -أيضاً- تقديم المعلومات اللازمة لدعم القرارات غير المتكررة Non-Routine Decisions مثل قرارات التعايد Outsourcing. أيضاً يقوم الكثير من المحاسبين المهنيين بأدوار أكبر على مستوى التخطيط وتقويم الأداء. وتتضمن تلك الأدوار توفير معلومات التكاليف التي تدعم إعداد الخطط والموازنات، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، ووضع المعايير المرجعية Benchmarking لتقويم الأداء.

١٤-١ تحتاج المنشآت الصغيرة -أيضاً- وكذلك تلك الأقل تعقيداً إلى معرفة التكاليف، لكي تدير عملياتها. مع ذلك، قد يستدعي الوفاء باحتياجات تلك المنشآت، الاستعانة بنظم تكاليف تتضمن إجراءات وطرق أقل رسمية، حيث لا تلتزم -كثيراً- بقواعد مسبقة، كما أنه في الغالب ما يتم تطوير هذه النظم كنتيجة طبيعية لاحتياجات تلك المنشآت من معلومات التكاليف. ويمكن أن يلعب المحاسبون المهنيون -في الغالب- دوراً متميزاً في مثل تلك المنشآت، عن طريق التفكير -بشكل دوري- في حاجة تلك المنشآت إلى عمليات أكثر رسمية والتزاماً بالقواعد المسبقة، لكي تقدم تقارير تحتوي على المعلومات الملائمة والمتكررة عن التكاليف والتشغيل للأغراض الإدارية. وهذا يتطلب -عادة- اختيار نظام تكاليف وإجراءات مناسبة للتأكد من أنه قد تم تجميع، وقياس، وتحليل معلومات التكاليف وتوصيلها بشكل فعال. بالإضافة إلى ذلك، ربما يكون من الضروري وجود آليات إضافية على درجات متفاوتة من التعقيد والتطور، للحصول على معلومات التكاليف المناسبة، على سبيل المثال: (تعكس تكاليف الفرصة البديلة، حيث أنها لا تسجل بالدفاتر) التي لا يفترض وجودها في أي نظام تكاليف، ولكنها تعد ضرورية للإدارة.

## ٢- المبادئ الرئيسة التي تحكم عملية تقويم وتحسين نظم التكاليف داخل المنشآت

١-٢ المبادئ الرئيسة التي تحكم الممارسات الجيدة المقبولة على نطاق واسع:

### أ- مبدأ أهمية نظم التكاليف من أجل إدارة مالية جيدة:

إن القدرة على تحديد، وقياس، وتفسير، وعرض بيانات التكاليف - التاريخية والمستقبلية - التي تتعلق بالتدفق الاقتصادي للسلع والخدمات بالمنشأة، تعد أمراً ضرورياً من أجل الفهم الواعي للمسببات التنظيمية للربح والقيمة.

### ب- مبدأ الملاءمة للهدف:

يجب أن يتم إعداد معلومات التكاليف بطريقة مناسبة للسياق، أو للهدف المحدد لاستخدام تلك المعلومات، والذي يتفرع منه ثلاثة تطبيقات:

- إعداد التقارير الخارجية - تاريخية (فعلية) ووصفية.
- تقويم وتحليل الأداء - تفسيري وتشخيصي.
- دعم التخطيط واتخاذ القرارات - تحليلي وتنبؤي (مستقبلي).

### ج- مبدأ نموذج الأعمال المستمد من الواقع العملي:

يجب أن يتم تصميم وتطبيق نماذج التكاليف، بحيث تعكس العلاقات السببية (السبب - النتيجة) والعلاقات السلوكية التي تحكم الأداء الوظيفي بالمنشأة. كما يجب أن تؤخذ في الحسبان، احتياجات متخذي القرارات على كل المستويات بالمنشأة، وذلك عن طريق تحقيق التكامل بين نماذج نشاط المنشأة وعملياتها التشغيلية، واستراتيجيتها، وهيكلها التنظيمي، وبيئتها التنافسية.

#### د- مبدأ الأهمية النسبية / فعالية التكلفة:

يجب أن يعكس التصميم، والتطبيق، والتحسين المستمر لطرق تحديد التكلفة وتجميع البيانات، ونظم التكاليف، توازناً بين مستوى الدقة المطلوب وتكلفة القياس أي: (المعاوضة بين التكلفة والعائد)، و ذلك تأسيساً على الموقف التنافسي للمنشأة.

#### هـ- مبدأ القابلية للمقارنة الزمنية و الاتساق:

يجب أن يتم تجميع وتحليل معلومات التكاليف بطريقة منظمة، و بأسلوب يضمن التأكد من قابليتها للمقارنة عبر الزمن، سواء بالنسبة لنظم المعلومات العادية، أو بالنسبة لتطبيق معين و / أو هدف محدد.

#### و- الوضوح والقابلية للتدقيق:

تعريف و مصادر بيانات التكاليف و ما تتأسس عليه من البيانات غير المالية الأخرى ، و كذلك طرق تحديد التكاليف ، يجب أن تكون واضحة بالنسبة للمستخدمين و تم تسجيلها بالدفاتر و السجلات و تكون قابلة للمراجعة ، و يكون من الممكن إخضاعها لأساليب تحليل المخاطر والتحقق.

لاحظ أنه لا يتم النظر إلى هذه المبادئ بحسبانها خطوات متتابعة في عملية ما ، بل يتم تطبيق كل مبدأ منها بشكل مستقل عن المبادئ الأخرى.

٢-٢ تم تصميم و صياغة هذه المبادئ لكي يتم تطبيقها في كل المنشآت. وتجدر الإشارة إلى أنه في دوائر الاختصاص حيث تكون هناك متطلبات خاصة تتعلق بتحديد التكلفة وليس (محاسبة التكاليف) فإن الالتزام بالقواعد المنظمة يعد أمراً ضرورياً للممارسات المحلية الجيدة. و يوضح الملحق رقم (ج) أمثلة لترتيبات خاصة في دوائر الاختصاص والقطاعات. لا شك أن الوفاء بمتطلبات القانون، تعني تجاهل الإرشادات ، ولكن عندما توجد متطلبات محلية تتعارض بشكل كبير مع تلك المبادئ، فربما يرغب المحاسبون المهنيون في تسليط الضوء على حالات عدم التوافق تلك، وجذب انتباه الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة إلى منشأتهم المهنية بقصد تقويم احتمالات التغيير.

### ٣- الدليل الإرشادي العملي لتطبيق المبادئ

#### المبدأ (أ)

مبدأ أهمية نظم التكاليف من أجل إدارة مالية جيدة: إن القدرة على تحديد ، و قياس ، و تفسير ، و عرض بيانات التكاليف - التاريخية و المستقبلية - التي تتعلق بالتدفق الاقتصادي للسلع والخدمات بالمنشأة تعد أمراً ضرورياً من أجل الفهم الواعي للمسببات التنظيمية للربح والقيمة.

١-أ تسعى جميع المنشآت إلى تحقيق أهداف اقتصادية محددة. فبالنسبة للشركات التجارية ، يتمثل الهدف في خلق قيمة لحملة الأسهم عن طريق توليد الربح ، أما شركات القطاع العام و المنشآت غير الهادفة إلى الربح، فقد يكون الهدف هو تعظيم الخدمة المقدمة باستخدام مستوى محدد من التمويل. و في كل الأحوال يكون التحدي هو بناء قيمة لذوي المصالح. وبدون الفهم الشامل لكل من (أ) الطريقة التي تستنفد بها الموارد ، وبالتالي كيفية تحمل التكلفة، (ب) الطريقة التي تستجيب بها عناصر التكاليف للتغيرات ، والطريقة التي تتم بهما مقارنتها مع الإيراد المحقق و المخاطر المرتبطة بالنشاط ، لن تكون هناك إمكانية لإيجاد طريق واضح و محدد لتحقيق القيمة المثلى لذوي المصالح. هذا يوضح أهمية نظام التكاليف لدعم القرارات الإدارية والأداء التنظيمي.

٢-أ و تجدر الإشارة إلى أن نظم التكاليف، والعديد من أساليب تحديد التكلفة المطبقة في المنشآت، تساعد في قياس مقدار الاستهلاك من الموارد الاقتصادية. علاوة على ذلك، فإن نظم التكاليف تيسر تتبع عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات. أيضاً، فإن تلك النظم تسلط الضوء على القضايا المتعلقة بالكفاءة التشغيلية ، وتحدد المجالات التي تتطلب درجة أعلى من الاهتمام من جانب الإدارة ، و تساعد في قياس وتحفيز الأداء. فمعلومات التكاليف يجب أن توفر معلومات مفيدة عن (أ) تكاليف أنشطة محددة ، و سلع معينة ، وخدمات محددة، (ب) التكاليف الخاصة بتنفيذ الأعمال والتغيرات المؤثرة على تلك الأعمال عبر الزمن.

٣-أ يعد الفهم الصحيح للتكاليف، والتحليل السليم لها، من الأمور ذات الأهمية للإدارة التشغيلية. فالإدارة التشغيلية الجيدة تتضمن تحقيق زيادة الكفاءة والإنتاجية ، وفهم الآثار المترتبة على القرارات الاستثمارية ، وتقويم قرارات التسعير ، وتحديد ربحية المنتجات والخدمات والعملاء. لذلك ، وعلى الرغم من أن نظم التكاليف تقدم بيانات تاريخية (فعالية مفيدة عن تكلفة تنفيذ العمليات (ماذا «النوعية»، متى «التوقيت» ، وأين «المكان» تسمح للمنشأة بإدارة التكاليف، فإن قيمة تلك النظم تكمن في ما تقدمه من معلومات ذات منظور مستقبلي ( كيف «الوسيلة»، ولماذا «السبب» ) وذلك لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات السليمة على المستويين الاستراتيجي و التشغيلي.

٤-أ ربما تستخدم عدة طرق في قياس و تحليل عناصر التكاليف و التقرير عنها ، إلا أنه من الجدير

بالذكر أن معني قياس معين للتكلفة يرتبط -فقط- بالسياق الذي تم فيه، أو الهدف الذي تم القياس من أجله. فكيفية قياس التكاليف يمكن أن تتغير في ضوء الظروف المحيطة والهدف الذي تم القياس من أجله. فعلى سبيل المثال: في معظم الدول ، يتم اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP، لكن استخدام مقاييس تلك المبادئ، ربما يصرف انتباه المنشآت عن أفضل الطرق لحساب التكاليف وهوامش الأرباح من أجل دعم القرارات. فمن أجل دعم الأنشطة المستقبلية المرتبطة بالتخطيط و دعم القرار ، يتطلب نظام التكاليف (أ) تخصيص تكاليف التشغيل كمورد تم استهلاكها ، و ذلك على أساس قابلية الموارد للتتبع وربطها بأنشطة معينة أو مخرجات محددة (ب) قياس التكاليف الخاصة بكل نشاط، أو مخرج من المخرجات على حدة . علاوة على ذلك ، تساعد القرارات التخطيطية المنظمة في تقرير أفضل استخدام لمواردها ، و لهذا تتطلب سلسلة من المعلومات التي تدعم تلك القرارات. هذا فضلاً عن أن الرقابة التنظيمية تتكون من ملاحظة الأداء والتقرير عنه، واتخاذ الإجراء المصحح بشأن المورد ذاته و ليس تكلفة المورد.

٥-أ قياس التكلفة يوفر الدعم للأهداف الرئيسية الثلاثة لنظام التكاليف (كما تم عرضها في الشكل رقم (١) وضمن المبدأ (ب)). و جدير بالذكر أنه عادة ما تكون هناك اختلافات جوهرية في مجال قياس التكلفة لأغراض إعداد التقارير الخارجية، و تحديد التكلفة للأغراض الإدارية الداخلية ، حيث يتطلب تحقيق الأغراض الإدارية منظوراً أوسع يقيس كيف تستنفد تكلفة المورد وكيف يتم التقرير عنها، كتكلفة للأنشطة المنشأة، أو مخرجاتها. أما لأغراض تحديد التكلفة، فتتضمن نظم التكاليف تجميع بيانات الموارد وتقويم كميات الموارد بإحدى طريقتين: (أ) عن طريق تحليل المصروفات بدفتر الأستاذ، و مقابلتها مع معلومات الموارد من أجل حساب التكلفة ، أو (ب) الاحتفاظ بكميات المورد والقيمة المرتبطة بها ( من المستندات المؤيدة مثل: كشف المرتبات، أو المعاملات الخاصة بالدائنين، المرتبطة بالموردين ) معاً حيث تستخدمان في سلسلة التوريد ضمن علاقات الاستخدام ( الاستفاد ).

٦-أ بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والقرارات التكتيكية الأقصر أجلاً، يمكن أن تكون مصادر البيانات مالية وتشغيلية (غير مالية). أحياناً يشار إلى البيانات (المصادر) غير المالية ، كبيانات مُسببة Data "Driver" تأخذ في المعتاد شكل وحدات مثل الدقائق ، أو القدم المربع ، أو أميال مسافر/ ميل ، إلخ. لا شك أن هناك عوامل أخرى بخلاف التكلفة، مثل الطاقة، والإمكانات، والوقت،

والجودة ، ومستوى الخدمة ، والقدرة على الإبداع ، غالباً ما تكون ذات فائدة كبيرة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية الجيدة. وكلما زادت درجة التكامل بين نظام التكاليف و ما يتضمنه من أساليب من ناحية، والمعلومات التنظيمية الأخرى من ناحية أخرى ، كلما زادت منفعة النظم في تقديم الدعم لاتخاذ قرارات فعالة.

أ-٧ لا شك أن هناك علاقة دائمة لا يمكن التخلص منها، تربط نظام التكاليف بتدفق الموارد داخل المنشأة لإنتاج السلع و الخدمات. و كلما زادت درجة دقة نموذج، أو نظام التكاليف لتدفق الموارد أثناء تشغيلها داخل المنشأة، كلما زادت درجة الوضوح لدى متخذي القرارات عند استخدامهم بيانات التكاليف كأساس لاتخاذ القرارات. فالتكاليف لا يمكن أن تتأثر، طالما لم تحدث تغييرات في تشكيلة، أو مكونات وكمية الموارد في المنشأة. عندما لا تكون هناك علاقة واضحة بين عناصر التكاليف وعمليات التشغيل في المنشأة مثلاً : (وضع عدد كبير من عناصر التكاليف في مجموعات كبيرة للتكلفة Cost Pools ثم يتم تخصيصها على أساس مسبب عام للتكاليف، قد يناسب عنصراً أو أكثر ولكنه غير مناسب لباقي العناصر ) تكون درجة فعالية نظام التكاليف محدودة ، وبالتالي تكون الاستفادة محدودة مما تقدمه من بيانات في مجال الإدارة المالية واتخاذ القرارات. وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات ذات الدرجة الكبيرة من الإجمال، قد توفر فهماً عميقاً للمقارنات بين الشركات داخل الصناعة الواحدة ، ولكنها لا توفر الفهم السليم والملائم لكيفية قيام عامل ما، أو مشرف باتخاذ القرار الإداري. لهذا يحتاج الأمر إلى أن يكون لدى المحاسبين المهنيين الخبرة الكافية بكيفية الربط السليم بين التكاليف و تدفق موارد المنشأة ، واستخدامها كمرشد، أو دليل لتقويم معلومة معينة من معلومات التكاليف لتوفير فهم صحيح لمسببات الربح والقيمة بالمنشأة. وتعرض الفقرة رقم ( د-٤ ) مستويات النضج التي يمر بها نموذج التكاليف الذي يساعد المحاسبين المهنيين بهذا الخصوص.

أ-٨ إن المعرفة الجيدة بالظروف المحيطة بالمنشأة، تساعد في تحديد طبيعة ومدى تكرار كل نوع من أنواع القرارات التي سوف يتخذها المديرون بتلك المنشأة. فعلى سبيل المثال: اختيار موقع لمرفق جديد، يمكن أن يكون قراراً استراتيجياً بالنسبة لمنشأة ما، مثلاً : (شركة تصنيع سيارات تفتتح مصنعاً جديداً في سوق جديد) ، في حين يكون قراراً تكتيكياً بالنسبة لمنشأة أخرى مثلاً : (تاجر تجزئة يفتتح منفذ بيع آخر). وبالمثل ، قرار إنتاج وحدة إضافية من المنتج سوف يعد قراراً تشغيلياً بالنسبة لشركة ما، مثلاً : (إنتاج وحدة إضافية من منتج صغير ينتج بكميات كبيرة

غير ذات قيمة) ، ولكنه يعد بالنسبة لشركة أخرى - قراراً - استراتيجياً مثل: تطوير وإنتاج نموذج جديد من الطائرات). ومن الجدير بالذكر أن احتياجات قرار ما من المعلومات، ترتبط بمقدار وأهمية التغيير الذي ينتج عن هذا القرار. وعادة ما تتطلب القرارات التي تتسم بالحساسية، فهما أعمق لعلاقات السببية والآثار المحتملة المترتبة عليها. وتحقيقاً لهذه الغاية، يجب أن تكون معلومات دعم القرار من مجموعة من مفاهيم التكلفة التي تجعل الإدارة قادرة على فهم تفاصيل المواقف القرارية التي تواجهها. وتتضمن تلك المفاهيم:

- تكاليف الإنجاز **Throughput Costs** عندما يتقرر إنتاج وحدة إضافية واحدة (حيث تتطلب التغييرات في مستويات الطلب تغييرات بالنسبة نفسها في أي مادة خام مستخدمة ، وليست التغييرات في مستوى العمالة، أو الآلات هامش الربح هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمواد الخام).
- التكاليف المضافة (الحدية) **Incremental Costs** ، الاختلاف في إجمالي التكاليف بين بديلين لقرار ما.
- التكاليف المتغيرة في الأجل القصير **Short-Term Variable** / التكاليف المتناسبة (النسبية) **Proportional Costs** التي تسمح أيضاً بوضع الاستخدام المتبادل للموارد في الحسابان.
- التكاليف التي يمكن نسبتها **Attributable Costs** ، التي تدعم قرارات الحصول على الخدمات بواسطة الغير مثل التعهيد **Outsourcing**.
- التكاليف الكلية (الإجمالية) **Full Costs** لدعم القرارات الإستراتيجية مثل دخول سوق جديدة.

تم التعرض لبعض من تلك المفاهيم بدرجة أكبر من التفصيل تحت المبدأ (ب) ، كما أن بعض المفاهيم الأخرى مثل التكاليف الممكن تجنبها **Avoidable Costs**، والتكاليف التي لا يمكن تجنبها **Unavoidable Costs** ، وتكاليف الفرصة البديلة **Opportunity Costs** تعد -أيضاً- مفاهيم مهمة ويمكن تطبيقها وذلك تأسيساً على الظروف المحيطة باتخاذ قرار معين.

في ظل الكثير من طرق التكاليف ، أصبح من المألوف أن يتم تقديم النتائج للمديرين عن فترات محددة مقدماً، تغطيها تلك التقارير، تتفق مع تلك الفترات المستخدمة في المحاسبة المالية. ففي مجال إعداد التقارير عن جميع تكاليف المنتج / الخدمة والعميل (من أجل عرض صورة شاملة للمنشأة) ، وقد تتطلب

تلك الصورة فصلاً جزئياً لبعض عناصر التكاليف، مثلاً: (المراحل، أو الأعباء الإضافية) عن السبب التشغيلي لتحملها حتى تتناسب مع الفترة التي تعد عنها التقارير. ويجب على المحاسبين المهنيين أن يكونوا على بينة بأن هذا التصرف قد يؤدي إلى تشويه التكاليف الحقيقية True Costs بالنسبة لبعض الاستخدامات، مثل تقويم الممارسات العملية والعمليات التي يستغرق تنفيذها أكثر من فترة محاسبية واحدة. مع ذلك، فإن الأهمية النسبية لمثل تلك التشوّهات تتقلص كلما طالت الفترة. وتجدر الإشارة إلى أن تقارير التكاليف التي تعرض مساهمات المنتج / الخدمة على أساس ربع سنوي، أو سنوي، ربما تتسم بالدقة بدرجة كافية لتوفير الدعم للقرارات غير المتكررة فقط على سبيل المثال: (التسويات السنوية لأسعار الخدمات العامة).

أ-١٠ إن تصميم نظام التكاليف يعتمد على الغرض المحدد المطلوب تحقيقه باستخدام المعلومات التي ينتجها هذا النظام (مخرجات النظام) ، والتي سوف تحدد بدورها- الاختيارات التي يجب أن تتم من بين أربعة عناصر ذات علاقات متبادلة ، وهي:

١- أي من أوجه التكلفة بالمنشأة يقيسه النظام (وجه التكلفة Cost Object أي شئ يتم قياسه بشكل منفصل ، سواء كان منتجاً ، أو خدمة ، أو قسماً دائرة) ، أو نشاطاً ، أو عميلاً .

٢- كيف يقيس نظام التكاليف وجه التكلفة الذي وقع عليه الاختيار.

٣- كيف يراقب و يجمع نظام التكاليف، البيانات التي تم قياسها وتسجيلها.

٤- كيف يقدم النظام التقارير إلى متخذي القرارات.

أ-١١ نظراً لأن نظام التكاليف يمكن أن يقدم الدعم إلى (أ) كل من عملية إعداد التقارير الدورية وغير الدورية لأغراض المساءلة Accountability ، (ب) إجراء تحليلات محددة لدعم القرارات المتعلقة بالإستراتيجية ، والتخطيط ، والأنشطة العامة ، فإن الطريقة التي تقدم بها البيانات، يمكن أن تكون ذات تأثير كما لو أنها كانت بيانات فعلية. لهذا، يجب أن تبذل العناية الكافية في انتقاء البيانات وكيفية عرضها. أيضاً يجب إتباع المبادئ المعتادة التي تحكم عملية الاختيار والعرض تلك ، مثل الملاءمة Relevance ، والكمال Completeness ، وإدراج وسائل مقارنة ملائمة وما يتعلق بها من معلومات غير مالية ، بالإضافة إلى استخدام الخرائط والأشكال البيانية والجداول والإيضاحات، أو التعليقات.



## المبدأ (ب)

## مبدأ الملاءمة للهدف:

يجب أن يتم إعداد معلومات التكاليف بطريقة مناسبة للسياق، أو للهدف المحدد لاستخدام تلك المعلومات ، والذي يتفرع منه ثلاثة تطبيقات:

- إعداد التقارير الخارجية - تاريخية (فعلية) ووصفية.
- تقييم وتحليل الأداء - تفسيري وتشخيصي.
- دعم التخطيط واتخاذ القرارات - تحليلي وتنبؤي (مستقبلي).

ب-١ يتراوح نطاق إطار أنشطة نظام التكاليف من الأهداف التي تهتم -بالدرجة الأولى- بتسجيل الأحداث الماضية -إعداد التقرير والمساءلة بخصوص الأداء الماضي (الفعلي)- إلى هدف دعم مدى واسع من القرارات التجارية والقرارات المتعلقة بالأداء، والتي يتم التركيز فيها على كيفية تأثيرها على الأحداث المستقبلية. ومن الجدير بالذكر أن الأداء الماضي (الفعلي)، قد يكون مرشد، أو دليل لما سوف يحدث في المستقبل ، ولكن الأمر يتطلب مراجعة و تدقيق ذلك الأداء الفعلي وتعديله في ضوء التطورات الحالية، والجديدة المتوقعة (المستقبلية). لهذا، فمن الأهمية بمكان التأكد من أن بيانات التكاليف التي تم إعدادها من أجل الدعم الإداري ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله.

ب-٢ يتم إعداد التقارير المالية الخارجية -بشكل أساس- باستخدام بيانات تاريخية ، ولهذا، فهي بيانات وصفية للأداء الماضي على مستوى تجميعي. وبصفة عامة، فإن إعداد التقارير المالية يكون مدعوما بنظام التحميل الكلي (الإجمالي)، حيث يتم تحميل جزء من تكاليف تشغيل كل مركز من مراكز التكلفة، شارك في تنفيذ وظيفة معينة، أو عمل ما. وهذا يعني أن أرقام التكلفة التي تستخدم في القوائم المالية، تتأسس على نظام التحميل الكلي ، وعليه تتلقى الإدارة تقديرات التكلفة على هذا الأساس. ومن ناحية ثانية، فإن معلومات التكاليف التي تم تحديدها -خصيصاً- من أجل إعداد التقارير المالية، عادة لا ترتبط بطبيعتها بسبب تحملها ، من ثم، فإنها عادة لا تكون كافية لدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية. ويرجع هذا إلى أن ما توفره من مؤشرات، تكون غير ذات أهمية في تحديد احتمال أن تستجيب التكاليف الإجمالية إلى ما يترتب على القرار من زيادة، أو نقص في الإنتاج والمبيعات من المنتجات، أو الخدمات. إن المعلومات التي يتم توفيرها للإدارة لأغراض تقييم وتحليل وتخطيط الأداء ودعم القرار يمكن أن تكون أكثر

فاعلية إذا كانت قد تم تحديدها على أساس من الربط الواضح و الآني بين الأسباب و النتائج المترتبة عليها.

ب-3 يمكن أن تتأثر مكونات نظام التحميل الكلي بمعايير إعداد التقرير المالية ، وربما تختلف دوائر الاختصاص المهنية في تعريفها للتكلفة الإجمالية. فاستبعاد عناصر تكاليف معينة من تعريف التكلفة الإجمالية، ربما يؤثر -عكسياً- على منفعة المعلومات المحددة على أساس التحميل الإجمالي. وعادة ما تفضل الجهات الحكومية المنظمة بما تصدره من قواعد ملزمة، وكذلك منشآت القطاع العام بما فيها (الدوائر الحكومية )، نظام التحميل الكلي للتكاليف والذي بمقتضاه تُخصص جميع التكاليف التاريخية لمنتجات أو خدمات ، من أجل مقارنتها بالإيرادات بغرض حساب ربحية تلك المنتجات، أو الخدمات. إنها تفعل ذلك من أجل تحقيق أغراض متعددة: (أ) مراقبة الأسعار (في الأسواق التي لا تتمتع بأي نوع من المنافسة أو منافسة جزئية) ، و (ب) التقارير القطاعية ، و (ج) أسعار التحويل (د) تقويم المخزون، و (هـ) الأمور الضريبية بشكل عام. و تجدر الإشارة إلى تعدد مزايا اتباع نظام التحميل الكلي ، ولكنها تتضمن بشكل أساس الحاجة إلى توعية ذوي المصالح بتكاليف الخدمات والبرامج التي يقدمها القطاع العام ، و -أيضاً- الحاجة إلى التأكد من استلام الإيرادات المناسبة من الحكومة.

ب-3 يمكن أن يعد نظام التحميل الكلي منهجاً مفيداً في الشركات، عندما يكون من المرغوب فيه و(أيضاً من الضروري )، إدراج التكاليف الثابتة عند تقويم المخزون. كما أن هذا النظام يعد مفيداً جداً لعملية اتخاذ القرار على مستوى القرارات الإستراتيجية ، كما هو الحال عند تقرير دخول سوق جديدة عن طريق (بناء مرفق جديد على سبيل المثال ). ومع ذلك ، فإن التركيز على نظام التحميل الكلي في كلٍ من القطاعين الخاص والعام يمكن أن يعطي إشارات غير صحيحة للإدارة، في حين أنه من ناحية أخرى ، يوفر نظام تحديد التكاليف الحديثة، أو الإضافية، معلومات أفضل لأغراض إعداد الموازنات و اتخاذ القرارات. في هذه النوعيات من المواقف ، يحتاج المحاسبون المهنيون أن يكونوا على معرفة بالاستخدامات غير الملائمة المحتملة لإجمالي التكاليف كأساس لاتخاذ القرارات. ومن الناحية المثالية، فإنهم يجب أن يأخذوا في الحسبان تصميم نظام التكاليف القادر على توفير معلومات تكاليف على درجة عالية من القابلية للتحليل، والتي يكون من الممكن تحليلها طبقاً لما إذا كان القرار يتطلب تكاليفاً حديثة أو إضافية. إن غياب مثل تلك البيانات ، يحتم على المحاسبين المهنيين أن يضعوا متخذي القرارات في الصورة بالنسبة لمحددات بيانات التكاليف الإجمالية ، والمبادرة بالقيام بدراسة

خاصة، أو تحليل خاص للحصول على تقديرات ملائمة لرقم التكلفة المناسب.

ب-٥ يسمح تقويم وتحليل الأداء بالقيام بأنشطة تفسيرية وتشخيصية من أجل تقويم وتحليل الأداء الماضي. كما يتطلب تخصيص التكاليف والإيرادات لوحدات معينة و-أيضا- مديرين مسؤولين عن تلك الوحدات. حيث تمكنهم طريقة التخصيص على أساس السبب من فهم كيف؟ (الطريقة) ولماذا؟ (السبب) ثم تحمّل هذه التكلفة، و-أيضا- تمكنهم من إجراء تحسينات معينة بهذا الخصوص. مثل هذا النوع من الثقافة التنظيمية، يتضمن كلا النوعين من التكاليف من منظور تاريخي (ماذا حدث ولماذا؟) ومن منظور مستقبلي (ماذا سيحدث مستقبلاً وما هو التأثير المتوقع؟). لهذا فإن وضوح الطريقة، يستدعي فهم وقبول نماذج التشغيل الأساس التي تحكم تنفيذ الأعمال والظروف الخارجية والداخلية التي تؤثر على تلك النماذج. إن الفهم، أو التعلم من البيانات التاريخية يعد -أيضاً- أمراً مهماً لتحليل الربح على المستوى القطاعي بالمنشأة. وعادة ما يتطلب القياس والتحليل الفعال للأداء واكتساب الخبرة والمعرفة منه، أن يتم ربط معلومات التكاليف بالموارد الأساس والعمليات التي يتم تقويمها. لاشك أن التحميل الذي يتم بشكل عشوائي، أو بشكل عام لعناصر تكاليف معينة لمدير معين، أو لعمل معين ولا تتعلق بالموارد، أو العمليات التي يستهلكها ذلك المدير، أو العمل، تجعل الرؤية غير واضحة بالنسبة للواقع العملي. وربما تعوق عملية التعلم وكذلك عملية التحسين والتطوير. من المهم عند استخدام نظم التكاليف للتأثير على الأداء، ألا تكون تلك النظم صحيحة من الناحية الفنية فقط، بل -أيضاً- وباهتمام كبير- التأثير على دوافع العاملين الخاضعين لعملية القياس.

ب-٦ تغطي عملية دعم التخطيط واتخاذ القرارات الأنشطة الإدارية التي يتم تنفيذها في كل جانب من جوانب العمليات المستقبلية بالمنشأة. فعملية دعم القرارات تتطلب القدرة على الفصل بين الموارد وتكاليفها التي يكون من المحتمل التخلص منها، وتحملها، أو تغييرها نتيجة لقرار معين من ناحية، ومن ناحية أخرى، تلك الموارد التي لا تتأثر بالقرار ذاته. لا شك أن هذا الأمر يتطلب فهماً واضحاً للمنشأة، ولسياسات الإنتاج بها و-أيضاً- السياسات التي يعتمد عليها القرار، ولنماذج التشغيل والعمليات بالمنشأة-أيضاً- فإن الأمر يتطلب تعريفاً واضحاً للوضع الراهن للمعايير، أو الأسس التي يتم على أساسها قياس التغيرات المترتبة على القرار. لا شك أن متطلبات عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة سوف تحدد درجة التعقيد والتطور المطلوبة لقياس التكاليف. فالقياس عالي الجودة والتطور،

سوف يوفر فهماً أفضل وبمستوى أعلى من الشفافية والوضوح والقابلية للتحليل بالنسبة للموارد والتكاليف.

ب-7) تغطي عملية اتخاذ القرارات كل جانب من عمليات المنشأة. إن القرارات المصيرية التي يتخذها المديرون من أجل توجيه الأداء المطلوب تغييره، تتطلب الفهم العميق للتكاليف الثابتة والمتغيرة، وقائمة الربح الحدي. فعلى سبيل المثال ، في نشاط التوزيع ، فإن بُعد النظر، أو الفهم الصحيح بالنسبة للتشغيل يعد من الأمور الحيوية لتحقيق الكفاءة الداخلية مثلاً : (الاستلام، والتعبئة والتغليف، والشحن)، و-أيضاً- معرفة ماهو الحد الأدنى المربح لحجم الطلبية. ومن ناحية أخرى ، فإنه من الأمور الحيوية في نشاط أعمال التعهيد ، توليفة ، أو تشكيلة المنتجات، أو الخدمات (توفير التطبيقات، وخدمات البنية الأساس، وتشغيل نشاط الأعمال) التي تم تحديدها وتسعيرها بالنسبة لاتفاق محدد. هذه الأمثلة توضح أنه من الأهمية بمكان بالنسبة لمتخذي القرارات، فهم المتطلبات الضرورية للوصول إلى النتيجة المثلى في ظل مختلف الظروف. فالتحليل الذي يتم استخدامه لتقرير: هل من الأفضل الاعتماد على التعهيد ، أو بناء مصنع جديد، أو شراء، أو صنع منتج ما، أو مكون معين، أو التوقف عن الاستمرار في الإنتاج، أو تقديم الخدمة، أو شراء آلة جديدة، أو إعادة هندسة منتج/ خدمة، أو عملية ما، ذلك التحليل يجب أن يتضمن ليس -فقط- البنود المناسبة، ولكن -أيضاً- يتضمن قيمة كل بنود الإيراد المضاف وبنود التكلفة المضافة التي تؤثر على القرار طوال الفترة الزمنية التي يسري فيها هذا القرار. في مثل هذا النوع من التحليل، عادة يكون من المناسب الأخذ في الحسبان ما إذا كانت التكاليف يمكن تجنبها أم لا. فعلى سبيل المثال: تخفيض الاحتياجات من ساعات العمل البشري عن طريق إغلاق خط إنتاج يمكن أن يتأثر بالاتفاقيات مع العمال، أو بالقوانين التي تحمي العاملين.

ب-8) على الرغم من أنه لا يجب -بصفة عامة- تأمين متطلبات عملية تقويم بدائل القرارات الإدارية من بيانات محاسبة التكاليف المستخدمة لإعداد التقارير الخارجية، إلا أنه يجب على المحاسبين المهنيين التأكد من وضوح وسلامة الطريقة التي سوف تظهر بها النتائج في التقارير المالية الخارجية. ربما يحتاج الأمر إلى العودة إلى التحليل الأصلي عند تحديد المدفوعات الخاصة بالضرائب، أو عمليات استرداد التكلفة المحددة مسبقاً، طبقاً لقواعد حاكمية. وربما يكون المستخدمون في حاجة إلى تفسير وشرح: أين يختلف تأثير قواعد محاسبة التكاليف الناتج عن التحليل بغرض اتخاذ القرارات بسبب اختلاف طرق التكاليف التي تم اختيارها.

ب-٩ تطبق طريقة التكاليف المتغيرة مفهوماً على درجة كبيرة من الأهمية لكي تقي باحتياجات إدارية محددة في مجال دعم عملية اتخاذ القرارات. إنها تركز على المعدل الذي سوف تتغير به تكاليف المخرجات إذا زاد، أو انخفض مستوى تلك المخرجات. فعلى سبيل المثال: قد يكون هذا المفهوم مفيداً في حالة اتخاذ قرارات متعلقة بتحديد مستوى الخدمة، أو تكاليف أنشطة استثنائية غير متكررة. عند تحليل سلوك التكلفة، يكون من المفيد -في الغالب- توفير معلومات عن التكلفة المتغيرة للوحدة، حتى يمكن تحليل أثر التكاليف المتغيرة (بشكل إجمالي، أو حسب عنصر التكلفة) معبراً عنها بلغة أثرها على تكلفة إنتاج الوحدة. ومع ذلك، فمن الأهمية بمكان، اختبار ما إذا كان معدل التغير يتغير إذا كان تغير المخرجات كبيراً، وإلى أي مدى تظل قيمة معينة لمعدل التغير لا تتغير. ومن الجدير بالذكر، أن طريقة التحليل الحدي تعتمد على مفهوم القابلية للتغير لتحديد الاختلاف في التكلفة بين آخر وحدة من المخرجات والوحدة التالية، في ظل حجم نشاط معين.

ب-١٠ إن تطبيق مفاهيم التكاليف الثابتة والمتغيرة التي تُستخدم على نطاق واسع عند تحليل القرارات في مجال التشغيل، يمكن ألا يكون محلاً للثقة ولا يُعتمد عليه لأغراض تقويم القرارات الحدية. وبدلاً من ذلك، تتطلب تلك (السيناريوهات)، تطبيق مفاهيم التكاليف الممكن تجنبها والتكاليف غير الممكن تجنبها (انظر الفقرة ب-١٢). ومع ذلك، يمكن على نطاق صغير ومدى زمني قصير، أن تخدم القابلية للتغير كبديل للقابلية للتجنب، لهذا فمن أجل وضوح الرؤية في مجال اتخاذ القرارات، من الضروري فهم معنى القابلية للتجنب -أيضاً- يمكن أن تكون تكلفة الفرصة البديلة مناسبة و-بشكل كبير- لبعض القرارات، ذلك على الرغم من أن الأساليب التقليدية لتحديد التكلفة، لا تتضمن -بشكل آلي- هذا البعد. يمكن أن تتأثر المخرجات أيضاً بنطاق التخطيط وعوامل أخرى مثل: (مدى السهولة التي يمكن بها تعديل الطاقة). ومهما يكن نظام التكلفة الذي يتم اتباعه، فإن الاختيار الآمن هو تفادي تحديد أي من مفاهيم التكلفة هو المناسب للموقف القراري، وذلك قبل التحديد التفصيلي للموقف والقضية التي تتأسس عليه.

ب-١١ يدعم منهج التكاليف المضافة Incremental (التفاضلية Differential) الحاجة إلى تقويم اختلافات التكلفة بين بدائل الموقف القراري، كما هو الحال بالنسبة لقرارات التعميد (الصنع أو الشراء). ويقصد بالتكاليف الملائمة تلك التكاليف التي تختلف باختلاف البديل الذي تم اختياره. وتجدر الإشارة إلى أن منهج التكاليف المضافة، يرتبط بشكل وثيق مع منهج التكلفة التفاضلية المستخدم

في مجال اتخاذ القرارات في الحكومة من أجل الخصخصة، حيث يتم بواسطة محاسبة التكاليف، قياس تلك التكاليف التي تم تجنبها، وتلك التي تم تحملها نتيجة التغير في الأنشطة. وبعد ذلك تتم مقارنة التغيرات في التكاليف مع العائدات المحتملة Potential Proceeds من المبيعات لتحديد الدخل المضاف -أيضاً- لا بد من إعطاء الاهتمام الكافي للعائدات الإضافية أي: (الإيرادات المناسبة Relevant Revenues) ممثلة في الضرائب المحتملة التي قد يدفعها المشتري في المستقبل. يمكن -أيضاً- أن يتم استخدام مفهوم التكاليف المضافة في تحديد العائد من التخلص، من الأنشطة التي تبدو بأنها غير مضيعة للقيمة Non-Value-Added Activities ، أو ما تتحمله المنشأة من تبعات ممثلة في تكاليف الطاقة غير المستغلة، أو الطاقة الزائدة. أنواع أخرى من قرارات التكلفة/ العائد يمكن أن تُتخذ باستخدام مفهوم التكاليف المضافة. ونظراً لأن تحليل التكلفة/ العائد في القطاع العام الذي يتم استخدامه كأساس لاتخاذ القرارات الكبيرة المتعلقة بالبنية الأساس (التحتية)، يعد من الموضوعات الصعبة، فإنها تخرج عن نطاق هذه الإرشادات الدولية، حيث يتم تناولها بشكل منفصل في كتابات خاصة بها.

ب-١٢ تعد تكلفة الفرصة البديلة أحد المفاهيم المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند اتخاذ (أ) قرارات الاستثمار، (ب) قرارات ترشيد تخصيص الطاقة، (ج) قرارات استغلال الموارد ذات الاستخدامات البديلة. و يتأسس هذا المفهوم على قيمة ما تجب التضحية به في سبيل الحصول على نتيجة معينة (استخدام محدد للموارد). التكلفة الممكن تجنبها، هي التكلفة التي يمكن تجنب تحملها في حالة اختيار بديل قراري معين. التكاليف (والإيرادات) التي لا يمكن تجنبها في ظل قرار ما، تعد غير مناسبة Irrelevant لهذا القرار. تكاليف الفرصة البديلة (الإيرادات) تعد -أيضاً- تكلفة مناسبة، وقد تم تعريفها بالنسبة للبديل المقبول بأنها العائد المفقود نتيجة عدم اختيار أحسن البدائل الأخرى المتاحة. لذا فإن تكلفة الفرصة البديلة غالباً ما تكون هي الأساس في تقويم موقف قراري معين، ما لم يتم اللجوء إلى مفهوم آخر. مفاهيم التكلفة تلك، التي تستخدم في مجال اتخاذ القرارات لا يجب أن تستخدم بالتبادل مع مفاهيم تكاليف التشغيل من تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة. فالتمييز بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة، يحدد -فقط- طبيعة سلوك التكلفة في ضوء علاقتها بالمخرجات، أما بالنسبة لموقف قراري معين، فتتحدد الملاءمة عن طريق القابلية للتجنب، و -أيضاً- بالنسبة لأي موقف قراري محدد يمكن أن تكون التكلفة المناسبة ثابتة أو متغيرة.

ب-١٣ يجب أن يكون أي محاسب مهني قادراً على شرح وتفسير أهمية المعلومات المستمدة من نظام التكاليف في مجال اتخاذ القرارات، ومحددات استخدامها، وبشرح الأسباب التي ترجع إليها اختلافاتها عن البيانات المستخدمة لأغراض قانونية. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن عرض وتقديم معلومات التكاليف على نطاق واسع من الأشكال، والتي يجب التوفيق بينها. وعلى الرغم من أنها لا تتضمن المحتوى نفسه، كما سبق الشرح، فيجب أن تُستمد محتويات التقارير المالية ذات الأغراض العامة من بيانات تاريخية (فعلية) من المصادر الأولية نفسها، أو الأساس التي تُستمد منها معلومات التكاليف المقدمة للمديرين من أجل اتخاذ القرارات. إن عملية التسوية، أو التوفيق بين القيم المتولدة من نظام المحاسبة المالية، وتلك المتولدة من نظام التكاليف، يمكن أن (أ) تساعد في تفادي أي لبس، أو عدم وضوح، (ب) تستخدم كنظام لعمليات الضبط والموازنة بين نظامين منفصلين.

ب-١٤ يمكن أن يلعب المحاسبون المهنيون بالمشآت دوراً على قدر كبير من الأهمية في تنمية معارف المستخدمين، حيث يتضمن ذلك الدور على سبيل المثال تقديم النصح والإرشاد فيما يتعلق باختيار طرق تحديد التكلفة، وطرق قياس التكلفة، وطرق تبويب التكاليف، وطرق تخصيص التكاليف، وسلوك عناصر التكاليف -أيضاً- يكون هؤلاء المحاسبون قادرين على شرح الأغراض، وبالتالي المخرجات المختلفة لطرق التكاليف. فمثلاً، قد يحتاج مستخدمو مخرجات نظم التكاليف لتوضيح أن التكاليف المعيارية للإنتاج، التي تم التقرير عنها كتكلفة للبضاعة المباعة واستخدمت لتقييم المخزون، قد تختلف عن تكاليف الإنتاج التي تم تحديدها باستخدام طريقة تكاليف أخرى -أيضاً- قد يقوم المحاسبون المهنيون بالآتي: (أ) توضيح أن تحليل الفروق بين الأرقام المخططة بالموازنة والبيانات الفعلية، قد يوفر رؤية مختلفة عن درجة الكفاية المستمدة من معلومات عن الأداء التشغيلي التي تم الحصول عليها من نظام مستقل، ثم (ب) يتبعون ذلك بتوصيات عما إذا كان من المفيد تحقيق التكامل بين تلك المجموعات من المعلومات، وكيف يتحقق ذلك؟

## المبدأ (ج)

مبدأ نموذج الأعمال المستمد من الواقع العملي:

يجب أن يتم تصميم و تطبيق نماذج التكاليف، بحيث تعكس العلاقات السببية (السبب - النتيجة) والعلاقات السلوكية التي تحكم الأداء الوظيفي بالمنشأة. كما يجب أن تؤخذ في الحسبان، احتياجات متخذي القرارات على كل المستويات بالمنشأة ، وذلك عن طريق تحقيق التكامل بين نماذج نشاط المنشأة وعملياتها التشغيلية ، وإستراتيجيتها ، وهيكلها التنظيمي ، وبيئتها التنافسية.

ج-١ يعد مبدأ السببية من الأهمية بمكان لتأسيس منهج دقيق ومرن لفهم مسببات الربح والقيمة ، كما يعد هذا المبدأ المسيطر في حالة ما إذا كان الهدف من نظام التكاليف هو دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية. لهذا يجب تصميم نظام التكاليف بحيث يكون كاملاً ، بمعنى أنه يقدم تفسيراً لكل عناصر التكاليف (ولكن لا يعتمد على التحميل الكلي للتكاليف حتى أدنى مستويات الإنتاج انظر الفقرة (ج-٨) ، كما يجب أن تخصص تكاليف مورد ما إلى وجه التكلفة الذي استنفد ذلك المورد. هذا يتضمن خاصيتين عامتين لنموذج السببية هما: (أ) وجود علاقات بين أوجه التكلفة الوسيطة (البيئية)، تعكس استنفاد المورد، مع مراعاة أنه قد تم حذف علاقة، أو أكثر من أوجه التكلفة النهائية (الأخيرة) ، مثل المساحة التي تستغلها مرافق قسم (دائرة) المشتريات، (ب) وجود علاقات تبادلية، عندما يكون هناك تبادل للخدمات بين أوجه التكلفة المختلفة، بما يعني الاستنفاد المتبادل للمورد، بشرط مراعاة الأهمية النسبية لتكلفة المستنفد بالنسبة لإجمالي تكلفة الخدمة ، مثل: العلاقة بين تقنية المعلومات والموارد البشرية، أو العلاقة بين المرافق وصيانة المصنع. ولدعم عملية التحسين والتطوير التنظيمي، يجب -أيضاً- تحديد علاقة سببية بين مقاييس الأداء التشغيلي مثل: (جودة المنتج وخدمة العملاء) ومقاييس الأداء المتعلقة بالأهداف الرئيسية مثل: (الأرباح). ومن ناحية أخرى فإن مناهج التكلفة الأكثر تقدماً، تركز بشكل أكبر على مدى قابلية عنصر التكلفة للتتبع. وتعتبر بطريقة مباشرة، العلاقات بين أوجه التكلفة الوسيطة (البيئية) في نموذج السببية عن العلاقات غير المباشرة التقليدية عن طريق التركيز على علاقة السببية بين المدخلات والمخرجات. كما تركز محاسبة التكاليف لأغراض إعداد التقارير الخارجية على أوجه التكلفة الأخيرة (النهائية) (لأغراض تقويم المخزون)، ولهذا، فإنها تخلق الحاجة إلى تطوير علاقات غير مباشر. وبصفة عامة، فمن المقبول تصميم نظم وطرق تكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية، وبعد ذلك إجراء التعديلات الضرورية للوفاء



بمتطلبات التقارير الإلزامية.

ج-٢ الغرض من بناء نماذج التكاليف بهدف دعم القرار، هو التعبير في شكل سلسلة من العلاقات الرياضية عن الخصائص المهمة التي تحكم الأداء الفعلي لمنشأة ما بشأن اقتناء، واستخدام، واستنفاد المورد، بما في ذلك ترجمة الكميات من المورد موضع القياس باستخدام اللغة المشتركة في عالم الأعمال وهي لغة المال. وحتى تستطيع أن تعكس، أو تصف السلوك الاقتصادي والتغيرات في عالم الأعمال، يجب أن تتصف تلك النماذج بالديناميكية. إن تأسيس علاقات واضحة بين مختلف قطاعات، أو أجزاء المنشأة أي: (علاقات السببية)، تعد بمثابة القلب لعملية بناء نماذج التكاليف. ويمكن أن تُفسر علاقة السببية بشكل أكثر وضوحاً باستخدام مفاهيم أخرى مثل القابلية للتغير، أو الاستجابة، أو رد الفعل. فهذه المفاهيم تصف: كيف تتغير المدخلات في ضوء علاقتها بالتغيرات في المخرجات. ولعل أكثر الأمثلة شيوعاً في بيئة الصناعة، هي الطريقة التي يتغير بها الطلب على العمل، أو الخامات إذا زاد حجم الإنتاج.

ج-٣ تتعلق القرارات الإدارية بالتأثير في المستقبل بحيث يكون مختلفاً (أفضل) عن الماضي. لهذا يجب توافر قدرات تحليلية تنبؤية في نظم التكاليف المصممة لأغراض دعم القرار بمعنى أن تكون قادرة على إعداد التنبؤات عن المستقبل. وتتأسس عملية إعداد التنبؤات على إسقاط علاقات السببية الفعلية التي تم بناؤها في الماضي بين مكونات النموذج، لكي تسري خلال الفترات المستقبلية. هذا يعني أنه بالنسبة لكل علاقة من علاقات السببية، يكون -من الضروري- التحقق من: ماهو التغير الذي حدث بعد انتهاء عملية التأثير وذلك خلال مدى التغيرات المتوقعة في المتغير المستقل Cause Variable (ربما تكون العلاقة بأي نسبة وليس -من الضروري- أن تكون خطية). وعند استخدام معلومات التكاليف المتنبأ بها، من المفيد -أيضاً- الأخذ في الحسبان، ما إذا كان من المتوقع استمرار تلك العلاقات التي تم تحديدها في ضوء المشاهدات والخبرات الماضية. وتجدر الإشارة إلى ضرورة تعديل نموذج التكاليف التحليلي في ضوء التغيرات المحتملة، وكذلك يجب الأخذ في الحسبان مدى سريان ظروف عدم التأكد عن طريق استخدام تحليل الحساسية.

ج-٤ يجب أن تركز نظم التكاليف على مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، مع الأخذ في الحسبان، طبيعة المنشأة، ونموذج أعمالها، وثقافتها، وهيكلها، والبيئة التنافسية التي تعمل فيها. لهذا السبب، -فلا جدال- في أنه لا يوجد نظام

واحد للتكاليف يصلح للتطبيق في كل المنشآت، كما تختلف درجة الاستفادة من طرق تحديد التكلفة من منشأة إلى أخرى. وعليه، يجب أن تصمم نظم التكاليف للوفاء بكل من احتياجات المنشأة التي صممت لها، وخصائصها، وهيكل التكلفة بها. وتجدر الإشارة إلى أن مستوى تخطيط علاقات السببية لأي منشأة، يعتمد -بشكل عام- على:

- نموذج أعمال المنشأة - مصادر دخلها، وسلسلة (سلاسل التوريد بها)، وطرق توليد القيمة بها.
- وصف الهيكل التنظيمي للمنشأة في حد ذاته، وكيفية تحديد مسؤولية مديري المنشأة.
- كيف تقوم المنشأة بتقويم أدائها ذاتياً، مع الأخذ في الحسبان القواعد الرقابية التي تحكم ذلك الأداء وأيضاً خبرتها في السوق، وموقفها التنافسي، ودائرة (دوائر) الاختصاص المنظمة، والصناعة (الصناعات) التي تعمل فيها المنشأة، وماذا يفعل المنافسون والمنشآت المناظرة.
- المتطلبات الخاصة للمديرين داخل المنشأة من أجل تحقيق الرقابة التنظيمية وممارسة الحكم السليم عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية أي: (من الأسئلة يجب على النظام أن يجيب عليها، لماذا نقوم بممارسة نشاط الأعمال هذا؟ أي نوع من القرارات المتعلقة بنشاط الأعمال يتم اتخاذه بواسطة المديرين على مختلف المستويات في المنشأة؟).

ج-٥ المنشآت التي تقوم بتصميم نظام لقياس التكلفة، سوف تجد أنه من المفيد لها البدء ببناء نموذج واحد، أو أكثر للتكلفة. فبالنسبة للاستخدامات الإدارية الداخلية، يشترط في النماذج: أن (أ) تعكس آراءً وأحكاماً بشأن الموضوعات، أو الأسئلة المثارة في الفقرة (ج-٥)، (ب) تصف المنشأة ومواردها، ومعدل استفاد تلك الموارد، وتدفقات التكلفة والدخل والعلاقات بينها بأقصى درجة ممكنة من الدقة، وذلك مع مراعاة الأهمية النسبية وكذلك القدرة على تحمل تبعات تلك النماذج. كما يجب أن يتم -وعلى نطاق واسع- مناقشة واختبار النموذج (النماذج)، وذلك ضماناً لفهمه والموافقة عليه بحسبانه مقبولاً وملائماً وذلك من جانب مستخدمي مخرجات تلك النظم. وسوف يتضمن ذلك الاتفاق المجالات التي تكون فيها درجة الدقة المطلوبة أقل، نسبياً حيث: (تكون التقديرات كافية للوفاء بالاحتياجات)، -أيضاً- المجالات التي ربما تكون فيها المصادر القائمة أو الحالية للبيانات في حاجة إلى تحسين أو تعزيز. أيضاً ربما يتضمن فحص ما إذا كانت هناك تكلفة مشتركة، أو عامة يمكن ربطها بدقة بكل المنتجات، أو الخدمات التي تتقاسمها. فعلى سبيل المثال: جزء من المرافق تم اقتناؤه للوفاء بمواصفات

خدمة ما، مرتبطة بمنتج، أو خدمة يستخدمها، ولكن بعد ذلك تم تقاسمها مع آخرين يمكنهم تشغيلها بتكلفة أقل.

ج-٦ في أي نموذج تكلفة تم بناؤه على أساس علاقات السببية، هناك مدخلات محددة من عناصر تكاليف لا يمكن بناء علاقات سببية واضحة بشأنها. ويندرج تحت هذه المجموعة التكاليف الثابتة العامة مثل تكاليف الطاقة الزائدة / العاطلة لآلة ما. إن تخصيص هذه التكاليف الثابتة العامة، يجب أن يتم طبقاً لمفهوم القابلية للانتساب (وبالتالي التحميل) Attributability، ويعني ذلك، أنه يجب أن ينسب كل بند تكلفة إلى مستوى القطاع الذي تكون فيه التكلفة مناسبة لاتخاذ القرار. على سبيل المثال: إذا تم اقتناء آلة لتصنيع منتج، أو أكثر تشكل مع بعضها مجموعة منتج، فليست هناك علاقة سببية بين كل منتج منها على حدة من ناحية، وتكاليف الطاقة الزائدة / العاطلة للآلة من ناحية أخرى. ومع ذلك، فإنه في حالة اتخاذ قرار بعدم الاستمرار في إنتاج مجموعة المنتج ككل، فمن الواضح أن تكاليف الطاقة الزائدة / العاطلة للآلة، تكون قد أصبحت تكلفة ممكن تجنبها، ولهذا، يجب أن تتم نسبتها وبالتالي تحميلها إلى عائد المساهمة الإجمالي لمجموعة المنتج في قائمة الأرباح والخسائر.

ج-٧ المنشأة التي تقرر التحول إلى نظام جديد للتكاليف، أو للرقابة الإدارية، أو إلى كليهما، يجب أن تأخذ في الحسبان، ما إذا كانت استراتيجيتها والثقافة السائدة بها تدعمان المنهج الجديد، وما إذا كانت مراجعة علاقة التكلفة والعائد توضح احتمالات تحقق العائد الاستراتيجي المترتب على ذلك التحول. وتجدر الإشارة إلى أن جميع الجوانب التنظيمية (الهيكل، والثقافة، وفلسفة الإدارة، واستراتيجيات المكافآت....)، قد تحتاج إلى مراجعة حتى تتوافق مع النظام الجديد، وبالتالي يمكن توفير معلومات التكاليف واستخدامها في دعم المنهج الجديد الذي قد يكون مختلفاً بشكل كلي. فمثلاً: تطبيق فلسفة العمل بدون فاقد Lean Philosophy ونظام المحاسبة الخالي من الفاقد Lean Accounting (انظر الملحقين (ب)، (د)) غالباً لا تترجم بشكل جيد في بيئة إعطاء الأوامر وفرض الرقابة. باختصار، يجب أن تؤخذ عوامل مثل تلك -في الحسبان- عند بذل أي جهود لتبني مناهج ونظم جديدة للتكلفة.

ج-٨ تتوقف عملية تحديد مراكز المسؤولية على حدود المسؤولية الملقاة على عاتق المديرين، وبالتالي المساءلة التي يتعرضون لها، والمخرجات التي يكونون مسؤولين عنها، ومصادر التمويل المتاحة لهم. ويمكن أن تتضمن مراكز المسؤولية قسماً،

أو قطاعاً، أو منطقة جغرافية، أو مجموعة آلات، أو مرحلة تشغيلية. إن مثل هذا التقسيم، غالباً ما يدعم (أ) إعداد تقارير الموازنة على مستوى المنشأة (ب) قياس الأداء، حيث يتم تحديد الغايات أو الأهداف لكل مركز. وقد يكون من الضروري، مقارنة التصميم التنظيمي مع نموذج الأعمال لتحديد وفحص أي من مواقف عدم التوافق بينهما.

## المبدأ (د)

## مبدأ الأهمية النسبية / فعالية التكلفة:

يجب أن يعكس التصميم، والتطبيق، والتحسين المستمر لطرق تحديد التكلفة وتجميع البيانات، ونظم التكاليف، توازناً بين مستوى الدقة المطلوب وتكلفة القياس أي: (المعاوضة بين التكلفة والعائد)، وذلك تأسيساً على الموقف التنافسي للمنشأة.

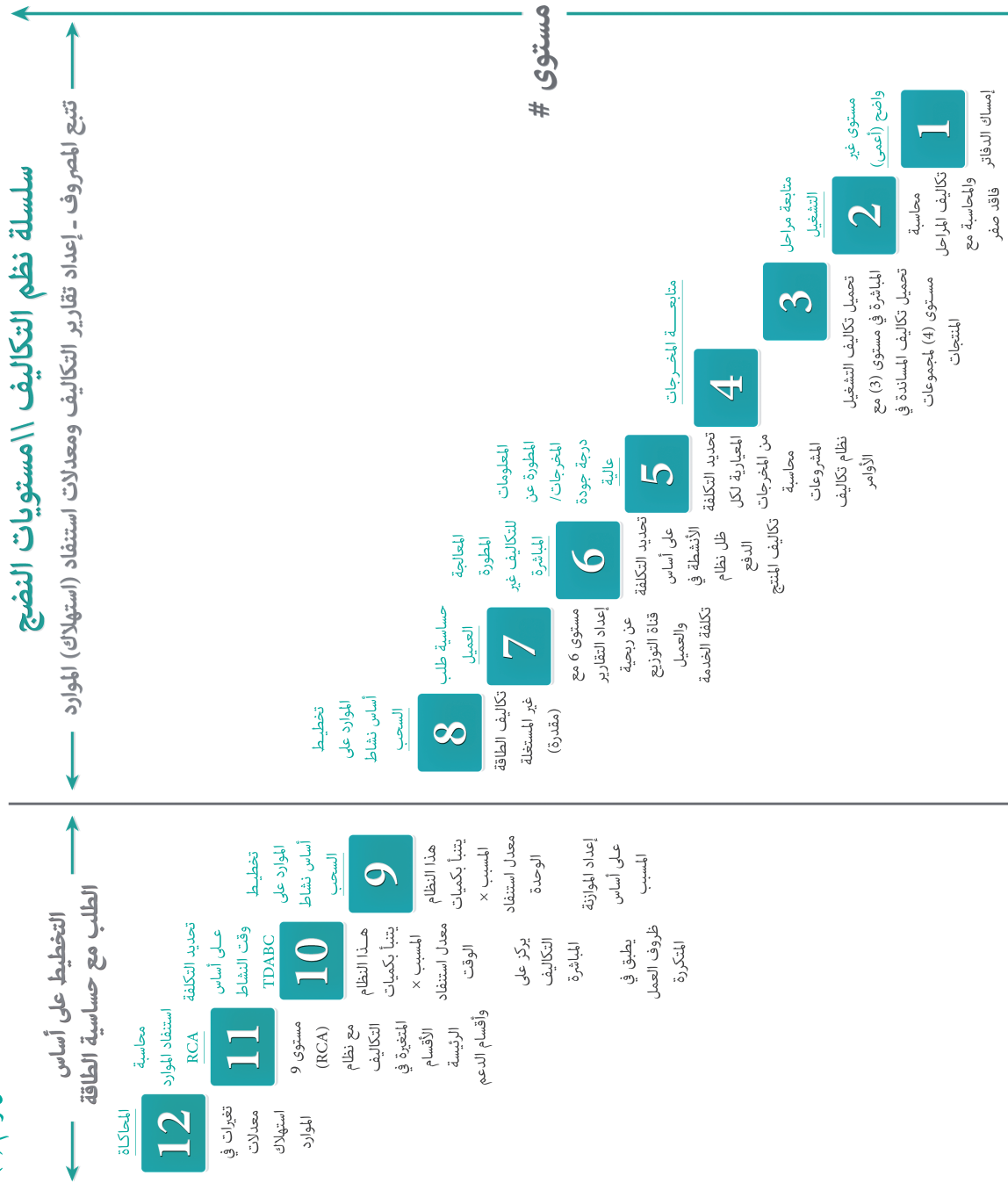
د-١ من الناحية النظرية، يعد كل جانب من جوانب سلوك التكاليف في المنشأة، قابلاً لأن يُحلل لتحديد مسبباته. مثل هذا الفحص الشامل، سوف يتسبب في تحمل مجهودات إدارية مكلفة، كما أن محاولة إعداد نموذج لكل عنصر تكلفة، سوف يقلل العائد على القيمة الناجمة عن المزيد من الدقة ووضوح الرؤية. لا شك أنه يجب اللجوء إلى الحكم المهني عند تحديد النقطة التي يفشل بعدها أي تحليل إضافي في تحقيق درجة كافية من التحسين في عملية اتخاذ القرار، بما يبرر الجهد المبذول وما يستتبعه من تكلفة تتحملها المنشأة. ويعد المحاسبون المهنيون قادرين على التحقق من أن نظام التكاليف، أو الإجراءات المتبعة، توفر للمديرين -على كافة المستويات- المعلومات الكافية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. ومن ناحية أخرى، يجب أن يُعطى الاهتمام الكافي لجذب انتباه مجلس الإدارة، أو الهيئة، أو اللجنة المسؤولة عن (الحوكمة) في المنشأة للتحقق من موافقتهم ورضاهم عن أي معاوضة تمت بين (أ) تكلفة النظام، (ب) جودة وكمية المعلومات المتاحة.

د-٢ بالنسبة لجميع جوانب التكلفة، فقد تستدعي الظروف وجود نقاط مختلفة للموازنة بين التكلفة والدقة. في ظل النظام التقليدي الذي يدعم إعداد التقارير عن الأداء واتخاذ القرارات العادية، أو المتكررة والتي تخص المنتجات، وفتوات التوزيع، والعملاء، ربما يمكن القيام بعملية تجميع لمجموعة من المشتريات ذات القيمة الضئيلة مثل: (المصروفات الإدارية) التي (أ) ليس لها علاقة، أو ذات علاقة غير مؤثرة بحجم عبء العمل، أو (ب) ذات علاقات متماثلة بحجم عبء العمل. لكن إذا كان الهدف هو دعم عملية إعداد الموازنات، أو تحقيق خفض في التكلفة، فلا يجب تجاهل أسباب الإنفاق على بنود ضئيلة القيمة. من ناحية أخرى، فقد يتم تحديد سلوك بعض عناصر التكاليف بشكل أكثر عمومية، إذا كان قد تم الحكم على أنها غير مؤثرة بشكل جوهري على نتائج القرار الذي فحصت من أجله تلك المعلومات.

د-٣ جهود و تكاليف تشغيل نظام تقنية معلومات التكاليف (عندما يتم استخدام النظام بشكل مستقل) ، سوف تتأثر -بشكل كبير- بكل من كمية البيانات التي يتم تشغيلها، ودرجة تعقيد نظم التشغيل المستخدمة. ومن الأهمية بمكان فهم أي من العلاقات وأي من البيانات يتوقع أن تكون مؤثرة على معظم مواقف اتخاذ القرار. ومن ناحية أخرى، يمكن عن طريق استعمال غير مخطط وجمع الحقائق، تنفيذ عملية تحليل قرارات معينة غير متكررة، مصيرية وغير مصيرية. وتجدر الإشارة إلى أن عملية إعداد تقديرات التكاليف للمحاولات التي تتم -أحياناً- للتحديد اليدوي لتكلفة غرض ما، تسمح بالمقارنة مع تكاليف استخدام الطرق العادية لتوفير البيانات وحساب التكلفة للغرض نفسه. إن درجة تعقيد وتطور عملية تنفيذ نظام التكاليف، سوف تحتاج الأخذ في الحسبان ، وربما تكون مقبدة بما يلي:

- طبيعة عمليات التشغيل بالمنشأة (انظر الفقرة (أ-٨)).
- درجة الضبط و الدقة والوضوح في معلومات التكاليف المطلوبة بواسطة المستخدمين.
- الحد الأدنى لمعدل التكرار الذي عنده تعد المعلومات مطلوبة لدعم قرارات موثوق بها (يعد التكرار مهماً عندما تكون هناك حاجة إلى طرق خاصة لتجميع بيانات تقع خارج نظم إعداد التقارير العادية (الدورية)).
- القابلية للتطبيق العملي ومستوى إدارة الجهود المبذولة في تجميع وتشغيل البيانات.
- الإستراتيجية العامة للمنشأة بشأن تقنية المعلومات، ومستوى نظم المعلومات القائمة، ومدى توافر التمويل اللازم للاستثمار في نظم جديدة.
- عن طريق تحقيق التكامل بين نموذج التكاليف ونظام (نظم) العمليات التشغيلية، أو (اللوجستية) ، يمكن أن يستفيد نظام التكاليف من عمليات إدارة بيانات التشغيل الموجودة فعلاً في التحديث الآني لنموذج التكاليف. لهذا يجب أن يكون المحاسبون المهنيون على معرفة بهذه الإمكانيات ، والتي، أحياناً ما يشار إليها بتكامل سلسلة القيمة، حيث يتم التخلص من بعض المشكلات التي قد تعترض المنشأة عند استخدام النظم المستقلة.

د-٤ سوف تنمو المنشأة كلما كانت أكثر فهماً، وزادت درجة تطور عملياتها. و يعتمد موقف المنشأة الحالي وكذلك الموقف الذي تختار أن تكون فيه خلال هذه الرحلة، على مختلف العوامل التي تم تناولها في الفقرة (د-٣). ويوضح الشكل رقم (٢)



أحد التصورات لهذه العملية، وهناك وصف أكثر تفصيلاً لنموذج مستويات نضج نظم التكلفة، متاحاً على الموقع [www.ifac.org/paib](http://www.ifac.org/paib). هذا النموذج لمستويات نضج نظم التكاليف يشتمل على ١٢ مستوىً مختلفاً لأساليب تحديد التكلفة في شكل سلسلة متصلة، يمكن أن يوفر كل مستوى درجة أعلى من الدقة والوضوح والفرصة للفهم. ويهدف هذا النموذج إلى مساعدة المحاسبين المهنيين ومنشأتهم لتقرير أي مستوى من النضج يعد مناسباً لظروفها ويفي باحتياجات ذوي المصالح.

د-٥ بشكل عام، في الخطوات الأولى من رحلة نظم التكاليف، ربما لم يكن لدى المنشأة بيانات عن التكاليف يمكن استخدامها وإن وجدت تلك البيانات فهي قليلة، أو متناثرة ومقدمة بشكل غير منظم. ويمكن أن تنتقل المنشأة قديماً من مجرد إمساك سجلات -فقط- للعمليات المالية لأغراض إعداد التقارير الخارجية و (بالتالي يكون لديها بيانات عن التكاليف يتوقع أن تكون على درجة عالية من الإجمال). ويتمثل النظام -في هذه الحالة- في أبسط صورته، أو مستوياته في مجرد أنه نظام لإمساك الدفاتر. فالبيانات لا تكون منظمة بشكل يسمح بتحويل التكاليف على مستوى القسم إلى تكاليف مرحلة، أو عملية، ثم بعد ذلك تخصيص تلك التكاليف إلى المخرجات وفي النهاية إلى أغراض التكلفة النهائية مثل وحدات المنتج النهائي، أو العميل.

د-٦ مزيد من النضج للمنشأة يسمح بحساب تكاليف المنتجات الملائمة. فعندما يتم استخدام بيانات التكاليف (دون وجود البيانات التشغيلية الداعمة)، فإن مستوى دقة التكاليف يمكن أن يتعرض للخطر من خلال وجود الأخطاء التعويضية Offsetting Errors التي قد تؤدي إلى المبالغة أو التقليل من تكلفة المنتج. إن نظام التكاليف الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى المخرجات بصورة اعتباطية على أساس عام وليس تناسبي (أي على أساس معدلات عامة مثل عدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات العمل المباشر)، ينتهك مبدأ السببية. وبناء على ذلك فإن النظام (أ) الذي لا يعكس أساس ما إذا كانت المنتجات تستهلك الموارد بشكل غير تناسبي مقارنة بالمتوسطات العامة الغير السببية، (ب) و الذي بناء على ذلك، يعطي المديرين والموظفين نتائج مضللة. فإن مثل هذا التخصيص للتكاليف غالباً ما يكون مصدر شكوى من مدراء التشغيل.

د-٧ تطبيق مبادئ تحديد التكلفة على أساس النشاط (انظر الملحق ( د )) يمكن أن يمثل خطوة تالية إلى الأمام، و ذلك بفرض أنه قد تم تطبيقها بشكل سليم بما يضمن الالتزام بمبدأ السببية. و يمثل نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط



توسعاً مهماً من نظام يعتمد على مجمع وحيد للتكلفة و -أيضاً- أساس وحيد لتخصيص التكلفة. ويوفر نظام تحديد الكلفة على أساس النشاط، إمكانية للتتبع، وبالتالي الربط بين أوجه التكلفة الوسيطة، مثل: (تشغيل أوامر نمطية أو خاصة) من ناحية، والأوجه النهائية للتكلفة من ناحية أخرى، متضمنة نطاقاً أوسع لموارد المنشأة ومراحل تشغيلها لكي تتضمن التكاليف المرتبطة بقنوات التوزيع وكذلك المرتبطة بالعملاء ( تكاليف تنفيذ أنشطة ما بعد الإنتاج Costs-To-Serve). إن المناهج الأكثر تعقيداً وتطوراً، والتي تقع في المستوى العلوي من سلسلة أساليب التكاليف، توفر القدرة على إحداث التكلفة بشكل مباشر من بيانات الموارد التشغيلية، أو القدرة على فصل وقياس تكاليف الطاقة غير المستغلة. فعلى سبيل المثال: (طبقاً لمنهج المحاسبة عن استنفاد (استهلاك) الموارد Resource Consumption Accounting Approach، تعد الموارد و تكاليفها أساس النجاح في بناء نماذج التكلفة ونظم دعم القرارات الإدارية، نظراً لأن تكاليف المنشأة وإيراداتها تعдан دالة في الموارد و كل من الطاقات التي تنتجها.

د-٨ تعكس نماذج التكلفة ونظم الدعم الواقع في الطريقة التي تعمل بها المنشأة إلى الحد الذي تسمح به إمكانية التحمل والأهمية النسبية. فالتصميم، والتطبيق، والتحسين المستمر لنماذج تحديد التكلفة، وتجميع البيانات، ونظم التكلفة، يجب أن يتم في ضوء نتائج تحليل التكلفة والعائد. فهذا التحليل يجب أن يأخذ في الحسبان، مدى صدق تمثيل احتياجات نظم التكاليف للواقع، وذلك لدعم عملية اتخاذ قرارات جيدة وقابلة للتطبيق. إن طرح أسئلة مثل: "هل النظام مقبول وعملي؟" يمكن أن يساعد في فصل تكلفة الطاقة غير المستغلة، والزائدة عن تكلفة المخرجات (المنتجات). مع ذلك، في بعض الحالات، (أ) قد يكون قياس الطاقة غير المستغلة، لا يبرر المجهود الإداري الإضافي لفصل تلك الطاقة، والتقارير عنها، أو (ب) قد يكون المدى الزمني للتخطيط قصيراً لدرجة لا يمكن معه تسوية الطاقة بسهولة ويسر. عند تقدير تكاليف وجهود وضع نظم التكاليف موضع التنفيذ، فإن تحديد الطاقة الاحتياطية أو الزائدة بشكل واضح يفسح المجال لفهم الكفاية بشكل أكثر عمقاً، ليس -فقط- توضيح: كيف يمكن أن تؤدي الكفاية إلى تحسين معدل استغلال الطاقة؟ بل -أيضاً- إلقاء الضوء على الفرص الضائعة نتيجة عدم استغلال تلك الطاقة. لهذا، يجب ألا يقتصر دور المحاسبين المهنيين على تقدير التكاليف و الجهود المبذولة في تطبيق، والمحافظة على النظام، بل يشمل -أيضاً-:

- تقدير التأثير العكسي الناتج عن اتخاذ قرارات غير سليمة و -أيضاً- عن سوء استخدام بيانات التكاليف على مستوى المنشأة، عندما يترتب على عدم وضوح

الرؤية بشأن علاقات السببية، صعوبة في فهم الارتباط بين العمليات، أو المبيعات والتسويق من ناحية، والنتائج المالية من ناحية أخرى.

- تقدير الجهود الإضافية للقيام بدراسات وتحليلات خاصة، ضرورية للتعامل -بجاح- مع حالة عدم وضوح الرؤية بشأن علاقات السببية.

د-٩ توضح هذه الإرشادات أهمية أن يتأسس تحديد معلومات التكاليف على بيانات تشغيلية جيدة وشاملة. في بعض البيئات الصناعية، ربما تكون البيانات التشغيلية متوافرة بشكل كبير ولكن استخدامها في التحليل المالي قليل. هنا تكون وظيفة المحاسب المهني هي البحث عن المزيد من الفهم بخصوص طبيعة التكاليف، وذلك عن طريق استكشاف قيمة وفائدة معلومات التشغيل. ولكن في أماكن أخرى مثل منشآت الخدمات والقطاع العام، وتلك المنشآت ذات مراحل التشغيل كثيفة العمالة، ربما تكون البيانات التشغيلية ليست بالجودة المناسبة بما يفيد الأداء، في هذه الحالة، يمكن أن يساعد المحاسب المهني المشغلين في تحديد: كيف يمكن سد تلك الفجوات المعلوماتية. في كلا الموقفين، يمكن أن يؤدي التعاون بين مديري التشغيل والمديرين الماليين إلى درجة أكبر من الوضوح والفهم بشأن مسببات التكلفة، ويقدم دعماً أفضل للمديرين على كل المستويات.

د-١٠ -أيضاً- دراسات التكاليف التفصيلية و الخاصة التي تُستخدم لتحليل التكاليف وأسبابها خارج نظام التكاليف في وقت معين لدعم قرارات معينة ، يجب أن تتم في ضوء تحليل التكلفة والعائد، حتى يتم التحقق من أن تكاليف تخطيط وتنفيذ واستخدام نتائج تلك الدراسة، لا تفوق العائد الذي تتوقعه منها المنشأة.

## المبدأ (هـ)

## مبدأ القابلية للمقارنة الزمنية و الاتساق:

يجب أن يتم تجميع وتحليل معلومات التكاليف بطريقة منظمة، وبأسلوب يضمن التأكد من قابليتها للمقارنة عبر الزمن، سواء بالنسبة لنظم المعلومات العادية، أو بالنسبة لتطبيق معين و/ أو هدف محدد.

١-هـ يجب أن يكون نظام تجميع البيانات: (أ) منهجياً، أي يتم طبقاً لترتيب معين مخطط بدقة وعناية، (ب) متوافقاً مع المبادئ المحددة، (ج) قابلاً للتعديل المستمر (مرن) بحيث يعكس و-بدقة- الحقيقة فيما يتعلق باحتياجات العمليات ودعم القرار بالمنشأة. إن أفضل طريقة لتحليل التكاليف اليومية (المتكررة) بشكل منهجي ومنظم، هي أن يتم دمج تلك التكاليف في نظام تقنية المعلومات بالمنشأة، وتتوقف صعوبة هذا الإجراء على حجم المنشأة ومواردها واحتياجاتها، كما يمكن أن يتراوح هذا الإجراء بين استخدام أوراق العمل في المنشآت الصغيرة، أو وحدات تستخدم تطبيق التشغيل التحليلي الآني On-Line Analytical Processing (OLAP) Application الذي يتضمن برمجيات تقوم بتشغيل بيانات جميع العمليات في المنشآت الكبيرة، أو منشآت القطاع العام. ومن ناحية أخرى، يجب أن تضمن أساليب الرقابة في النظام، توحيد أسس التقدير والثبات عليها، والحد الأدنى من الأخطاء، وتضمن تطبيق علاقات السببية عندما يكون ذلك مناسباً. كما يجب أن تكون النماذج المدمجة في نظم تقنية المعلومات موثقة بشكل تفصيلي وشامل (انظر المبدأ ( و )). ومع الخبرة وباستخدام لوحات القياس Dashboards، يستطيع المستخدمون استلام المعلومات المتكررة المالية وغير المالية من مثل هذا النظام، دون الحاجة إلى المشورة، أو النصح من خبير التكاليف.

٢-هـ هدف آخر من التطبيق المنهجي و المتناغم لنموذج تحديد التكلفة، هو ضمان القابلية للمقارنة بين القرارات المتماثلة في مختلف الفترات. عند دعم قرار معين، تقوم المنشأة بتحديد البيانات الأساس والأكثر ملاءمة و -أيضاً- أنسب تصميم لنموذج التكلفة، وبالتالي، يتم استخدام مصدر البيانات نفسه، والنموذج نفسه بعد تحديثهما بالشكل الملائم في دعم القرارات من نوع ذلك القرار نفسه والتي سوف تتخذ في المستقبل. ويستثنى من ذلك -بطبيعة الحال- حالة الفهم الأعمق للموقف ككل، أو ظهور طريقة أفضل بصورة كبيرة، وذلك بعد آخر استخدام ، الأمر الذي يؤدي إلى تغيير النموذج، أو الطريقة التي يتم بها تجميع البيانات الأساس. ولكن في مثل هذه الحالات، فإنه يكون من المرغوب فيه من البداية

إجراء عملية التحليل باستخدام الطريقتين، القديمة والجديدة (عند ثبوت جدوى ذلك)، بحيث يتم فصل تأثير التغير في القياس، أو التحديد عن التغير العام الذي يتم قياسه.

٣-٥ في كثير من الحالات ، تعتمد نظم التكاليف على استخدام معلومات غير مالية، والتي يتوقع أن تُنتج أو تُعد بواسطة غير المحاسبين. وحيث أن مصداقية مخرجات نظام التكاليف تعتمد على مثل تلك المعلومات ، فإن الهدف يجب أن يكون -كلما كان ذلك ممكناً- سريان التوقعات الخاصة بتناغم وثبات طريقة الإعداد والمصدقية على المعلومات غير المالية بالطريقة التي تسري على مصادر البيانات المالية نفسها. وتجدر الإشارة إلى أن بعض الاعتبارات العملية قد تتسبب في حدوث تغير أو اختلاف في جودة البيانات المهمة. وفي مثل هذه الحالة، أو حيث يتم استخدام التقديرات ، يجب تقويم تأثير ذلك على مخرجات نظام تحديد التكلفة والإفصاح عنها للمستخدمين.

٤-٥ يمكن أن تنتج طرق تحديد التكلفة تكاليفاً مختلفة للبند نفسه، أو النشاط ، أو الوحدة. لا شك أن هذا يمكن أن يسبب نوعاً من اللبس لدى المستخدمين ، الأمر الذي يتطلب أن يؤخذ في الحسبان، عند شرح نتائج استخدام تلك المعلومات. فعلى سبيل المثال: الطرق المختلفة لتقويم المخزون سوف يترتب عليها أرقام مختلفة لصافي الدخل. لهذا، فإنه قد يكون من الأمور المهمة إبلاغ المستخدمين بالطرق المختلفة لقياس ، وتخصيص وتحميل التكاليف ، و كيف يمكن أن يتم التوفيق بين نتائج كل طريقة مع نتائج الطرق السابقة. وطالما كان من الممكن أن تعطي الطرق المختلفة نتائج مختلفة ، فيجب على المحاسب المهني بمنشأة الأعمال أن يقدم النصح بشأن أي من هذه الطرق وبالتالي النتائج الأكثر ملاءمة ويشجع على الاستمرار في استخدامها.

٥-٥ هذا المبدأ بطبيعته، يتطلب أن يتمتع المحاسب المهني بالمنشأة بالآتي: (أ) مستوى من الجدارة التنظيمية في مجال التكاليف، (ب) المعارف الخاصة بأساليب ونظم التكاليف بالمنشأة وحدودها ونقاط القوة فيها. هذه الجدارة يجب أن تمتد إلى ما هو أبعد من وظيفة التمويل، نظراً لأن العديد من القرارات غير العادية، و -أيضاً- تلك المتعلقة بالنشاط اليومي بشأن تنفيذ أنشطة الإنتاج، والمبيعات والتسويق، والأنشطة المساندة، تؤثر على استخدام الموارد والتبعية، التكاليف التي تتحملها المنشأة. إن تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، يتطلب اتخاذ قرارات فعالة، بما في ذلك الاستخدام والتفسير السليم والموثوق به لبيانات التكاليف على مستوى المنشأة.

## المبدأ (و)

## الوضوح والقابلية للتدقيق:

تعريف ومصادر بيانات التكاليف وما تتأسس عليه من البيانات غير المالية الأخرى، وكذلك طرق تحديد التكاليف، يجب أن تكون واضحة بالنسبة للمستخدمين وتكون قد تم تسجيلها بالدفاتر والسجلات، وتكون قابلة للمراجعة، ويمكن إخضاعها لأساليب تحليل المخاطر والتحقق.

١-و حتى يكون نموذج التكاليف منهجياً، طبقاً للمبدأ (هـ)، فإن الأمر يتطلب توثيق عملية بناء النموذج، ويفترض أن يكون هناك شخص ما مسؤول عن الاحتفاظ بالنموذج ومستنداته مع تحديثهما أولاً بأول. ويجب أن يتضمن ذلك وصفاً لما يلي: (أ) الطريقة التي يتم بها تجميع البيانات الأساس، بما في ذلك البيانات غير المالية، (ب) الطريقة التي يتم بها اشتقاق وتطبيق علاقات السببية، (ج) الهيكل البنائي للنماذج وتفسيره، (د) الخصائص التي يتم على أساسها تصميم أي نظام (تكنولوجيا) المعلومات (هـ) الإجراءات التي تتبع لتحديث كل ماسبق. ولما كانت النماذج تتطلب تجميع البيانات باستخدام المعاينة الإحصائية، أو القيم المقدرة عندما تكون عملية القياس الشامل مستحيلة، أو تحتاج إلى جهد كبير و تكلفة عالية، فيجب أن تتضمن عملية التوثيق وصفاً للطرق التي يتم تطبيقها وأساليب الرقابة التي تتبع للتأكد من سلامة ثبات ومصداقية العملية. غالباً ما تكتشف أهمية التعلم التنظيمي والتوثيق متأخراً، وذلك عندما يترك المنشأة مُبتكر النموذج ونظام التكاليف المنشأة، تاركاً خلفه صندوقاً أسود دون أن يفهم أحداً ماذا يتم بداخله.

٢-و المحاسبون المهنيون بمنشآت الأعمال، المسؤولون عن نماذج التكلفة لدعم القرار، يجب أن يكونوا قادرين على شرح: كيف تعمل النماذج، وكيف تنتج ما تقدمه من نتائج. كما تتطلب الشفافية (الوضوح)، أن يكون مستخدمو المعلومات قادرين على التحقق من أن مصادر البيانات، وعلاقات السببية، والافتراضات الأخرى التي تأسست عليها النماذج عند بنائها، لها صدق كبير لديهم، يتمثل في فهمهم العميق للعمليات ومراحل التشغيل التي تقع في الواقع العملي ضمن نطاق مسؤولياتهم. لاشك أن هذا يشجع العاملون الذين يفهمون حقيقة مراحل العمل بالمنشأة على أن يؤثر في تصميم النموذج، وأيضاً يكونوا على ثقة من النجاح حين يستخدمون مخرجات تلك النماذج عند اتخاذهم للقرارات نظراً لأنهم على وعي وفهم بعواقبها وما يترتب عليها من نتائج.

٣-و في حالة تحديد التكلفة لأغراض إعداد التقارير الخارجية، يجب أن تكون الطرق

و النتائج قابلة للمراجعة طبقاً لما تقضي به المبادئ المتعارف عليها. لا شك أن بعض دوائر الاختصاص، تحدد -مقديماً- مجموعة متطلبات شاملة تحكم عملية مراجعة محاسبة التكاليف، مستخدمة معايير محاسبة التكاليف (انظر الملحق رقم ( ج )). ومع أن هذا المبدأ يطبق على نطاق أوسع، وفي ضوء أن طبيعة عملية اتخاذ القرارات في المنشآت، تتسم بالاتساع والتأثير على نطاق واسع، فمن المحتمل أن يتم تدمير القيمة نتيجة للآثار (السلبية) المترتبة، أو المتزايدة المترتبة، حتى على القرارات الصغيرة التي تم اتخاذها، بناءً على تحليل غير صحيح. لهذا يجب أن تتم التوصية لدى المنشآت بضرورة اشتراط خضوع عملية بناء نماذج التكاليف التي تشكل أساس التحليل لاتخاذ القرارات لعملية مراجعة انتقادية من وقت لآخر. في المنشآت الكبيرة التي تعتمد على نظم تكاليف متطورة تتأسس على نظم تقنية المعلومات، إن وجود إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، سيجعل عملية مراجعة وفحص نظم وطرق التكاليف أمراً أساسياً.

و-٤ إن المراجعة الفعالة والتحقق يتطلبان عملية توثيق دقيقة وشاملة لكل القرارات ذات الأهمية الكبيرة وطريقة التفكير والتحليل والمنطق والتفسيرات التي دعمت تلك القرارات. ويجب -عادة- أن تغطي عملية التوثيق القرارات والأحكام الشخصية التي تمت بشأن: (أ) إختيار طرق تحديد التكلفة، (ب) المواصفات والشروط المتعلقة بقياس التكلفة، (ج) أسس تحميل التكلفة، (د) تصميم النظام، (هـ) أساليب وأسس المساءلة. ويمكن أن تأخذ عملية التوثيق شكل دليل، أو كتيباً إرشادياً، والذي يجب أن يخضع للتحديث بشكل دوري. لا شك أن مثل هذا المرجع يساعد في توضيح النطاق الذي يغطيه نظام وطريقة التكلفة، بما في ذلك العمليات والأنشطة القابلة للتطبيق، ويوفر سجل مركزي للقرارات السابقة يحتوي مثلاً : على تعاريف البيانات. وبالنسبة لمحاسبة التكاليف لأغراض إعداد التقارير ، يمكن أن يتضمن الدليل -أيضاً- قائمة حسابات التكاليف والحسابات المساعدة المرتبطة بدفتر الأستاذ العام.

و-٥ نظم التكاليف التي تمت (ميكنتها)، وبالتالي أصبحت تعتمد على (الحاسب الآلي) في تشغيل البيانات ، قد تأخذ -بسرعة- هيئةً وسمات الصندوق الأسود، حيث تختفي العمليات الحسابية المتعلقة بتحديد التكلفة وتكون غير مرئية. الأمر الذي يمكن معه تعرض النظام للانتقاد بمجرد تغير مستخدمي النظام ومخرجاته، وحتى لو تمت الدراسة المتأنية الشاملة للنظم وحازت تلك النظم على القبول العام ، فيمكن أن يفقد نموذج التكلفة شرعيته وقبوله العام عبر الزمن، ما لم يتم -بشكل دوري- ومتكرر إحاطة مالكي النظام (هؤلاء المسؤولون عنه)

و كذلك مستخدميه بالنماذج الأساس التي يتكون منها ذلك النظام (النظم) وأي تغييرات، أو تعديلات أجريت عليه. كما يجب أن تكون لدى مجموعة دعم القرار، القدرة على شرح: لماذا تنتج الحسابات التي يجريها النظام، النتائج التي يقدمها.

٦-و جزء من قيمة معلومات التكاليف -بصفة خاصة- بالنسبة لإعداد التقارير الخارجية، أو لاتخاذ القرارات المتكررة، يعتمد على ثبات طرق إجراء الحساب عبر الزمن. لهذا، فإن التغييرات التي تتم في طرق تخصيص التكلفة، ومسببات التكلفة... إلخ، تتطلب الثبات في التطبيق والاستمرار عليه من تاريخ إجراء هذا التغيير، مع مراعاة الحاجة إلى تحديد الأرقام (البيانات) على أساس الطريقتين القديمة والمطورة (الجديدة)، وذلك في تاريخ إجراء هذا التغيير (انظر الفقرة (هـ-٢) أعلاه). وفي الوقت نفسه، ضرورة التسجيل والتفسير المناسب لأي مظاهر لعدم الاستمرارية (الاختلاف) في نمط التكاليف تترتب على مثل هذا التغيير.

٧-و يجب أن يرفق بمعلومات التكاليف، معلومات وإرشادات عن المحددات المرتبطة بدقتها، ومدى ملاءمتها للاستخدام في موقف معين، و -بصفة خاصة- عند استخدام مناهج، أو أساليب إحصائية، أو إجراء تقديرات معينة. فعندما تُستخدم أساليب التنبؤ بالتغيرات الاقتصادية ومتغيرات السوق، فعلى الأرجح أن تكون الفترة التي تكون فيها التقديرات، صالحة للاستخدام محدودة، الأمر الذي يجب أن يكون واضحاً، لمستخدمي تلك التقديرات. -أيضاً- عندما تستخدم تقديرات مستويات النشاط، فمن الأهمية بمكان أن يؤخذ في الحسبان، طاقة الموارد اللازمة لتنفيذ تلك الأنشطة. ويمكن أن تتضمن عملية تقديم النصح بشأن ملاءمة الاستخدام، النصح بشأن أنماط سلوك عناصر التكاليف، و-بصفة خاصة- عندما يكون: (أ) الأساس في كيفية استغلال الطاقة، هو التعريف الصحيح للتكاليف الثابتة والمتغيرة، وبالتالي التحديد الدقيق للتكاليف التي يمكن تجنبها والتكاليف التي لا يمكن تجنبها، (أو التخلص منها)، و (ب) من الممكن إعادة تبويب عناصر التكاليف على أساس سلوك استنفادها، أو استهلاكها (متغيرة أو ثابتة). ومن ناحية أخرى، ربما يكون من الضروري -أيضاً- تقديم النصح بشأن المخرجات المتوقعة والسلوكيات المحتملة المترتبة على اختيار طريقة ما لتحديد التكلفة. فعلى سبيل المثال: اختيار أوجه التكلفة، أو مسببات تكلفة النشاط، يمكن أن يرسل رسالة معينة تؤثر على سلوك العاملين في المستقبل.

٨-و يجب أن تخضع جميع الافتراضات التي تأسست عليها عملية إعداد معلومات

التكاليف للمراجعة والتحديث بشكل دوري. والوضع المثالي، أن تكون هناك عملية تقويم شاملة للموقف بعد وضع القرارات موضع التنفيذ عن طريق مقارنة الموارد المستفدة فعلياً مع التقديرات التي تمت مسبقاً، وعلى أساسها اتخذت تلك القرارات.



## ملحق (أ): المصادر

### Appendix A: Resources

هذه القائمة من المصادر ليست شاملة ، يمكن استخدام قاعدة بيانات الاتحاد الدولي للمحاسبين عبر الموقع [www.ifacnet.com](http://www.ifacnet.com) للبحث في موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين ومواقع عدد من أعضاء الاتحاد.

Blocher, E, Stout D E, Cokins G and Chen K (2006), Cost Management: A Strategic Emphasis, 4th edition, McGraw-Hill, New York, ISBN-13: 978 - 0073128153

Clinton, B. D., and van der Merwe, A. (May/June 2008), Understanding Resource Consumption and Cost Behavior-The Blended Cost Concept Error, Cost Management, 3339-.

Cokins, Gary (2001), Activity-Based Costing: An Executive's Guide, Wiley, ISBN 044328-471-X.

Cooper R and Kaplan R S (1998), Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, ISBN-13: 9780875847887

Friedl G, Küpper H and Pedell B (2005), Combining ABC with German Cost Accounting, Strategic Finance, Institute of Management Accountants

Hornigren C T, Datar S M, and Foster G (2007) Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall, ISBN-10: 0131495380

Kaplan R S and Anderson S R (2006), [Time-Driven Activity-Based Costing](#), Harvard Business School [web link]

Krumwiede K R and Charles S L (2006), [Finding the Right Mix: How to Match Strategy and Management Practices to Enhance Firm Performance](#), Strategic Finance, Institute of Management Accountants [web link]

Dr Manoj P K (2008), Cost Competitiveness and the Indian Economy: Significance of Mandatory Cost Audit in the Globalized Regime, The Management Accountant

Sharman P A and Vikas K (2004), [Lessons from German Cost Accounting](#), Strategic Finance [web link]

Stenzel J (editor) (2007), Lean Accounting, Best Practices for Sustainable Integration, Wiley, ISBN-10: 0470087285

AICPA (2004), [Best Practices in Cost Reduction](#), AICPA MAPs Conference [web link] Chartered Accountants of Canada (1999), [Costing Government Services for Improved](#)

[Performance Measurement and Accountability](#) [web link] Chartered Institute of Management Accountants (2005), [Target Costing in the \(UK\) National](#)

[Health Service, Reforming the NHS from within](#), CIMA discussion paper [web link] Chartered Institute of Management Accountants (2001), [Activity-Based Management, Technical Briefing](#) [web link]

[CMA Canada Management Accounting Practices](#) [web link]

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (2006).

[Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm](#), Kennedy F Ab& Maskell B H [web link]

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (2000), [Designing an Integrated Cost Management System for Driving Profit and Organizational Performance](#), with Arthur Andersen and the Consortium for Advanced Manufacturing-International [web link]

Institute of Management Accountants, Statement on Management Accounting (1998), [Tools and Techniques for Implementing Target costing](#), with Arthur Andersen and the Consortium for Advanced Manufacturing-International [web link]

International Federation of Accountants (2009), IFAC Sustainability Framework – section covering [Improving Information Flows to Support Decisions](#) [web link]

International Federation of Accountants (2008), [Project Appraisal Using Discounted Cash Flow](#), IGPG [web link]

International Federation of Accountants (2000), [Perspectives on Cost Accounting for Government, International Public Sector Study](#) [web link]

[Management and Accounting Web](#) [web link]

Statement of Federal Financial Accounting Standards (no.4 1995), [Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government](#) [web link]

## ملحق (ب): تعاريف

## Appendix B: Definitions

تساعد التعاريف التالية في شرح المفاهيم التي استخدمت في كل نظم التكاليف. كما أنها تساعد في تعزيز الاستخدام المستمر والمتناغم لمصطلحات التكلفة، الأمر الذي يخفض -إلى الحد الأدنى- أي لبس، أو سوء فهم بين المحاسبين المهنيين في منشآت الأعمال، وكذلك في منشآتهم. وتجدر الإشارة إلى أن هناك تعاريفاً أخرى للتكلفة، بعضها تتضمنه المراجع المعروضة في الملحق (أ).

- طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية) **Absorption (or Full) Costing** : هي طريقة لتحديد تكلفة المخزون، يتم بمقتضاها إدراج جميع عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة، المباشرة وغير المباشرة، الصناعية، كتكاليف قابلة للتخزين، الأمر الذي يعني أنه يتم (رسملة) جميع التكاليف الصناعية في شكل مخزون، أي أصل من الأصول. وبالتالي، فإن قيمة مخزون آخر الفترة، تتضمن جزءاً من الأعباء الإضافية الثابتة للإنتاج، ومن ثم، فإنها تحقق متطلبات معيار المحاسبة الدولي الخاص بتقويم المخزون (IAS 2). ويمكن أن تؤدي طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية)، إلى التحفيز على ممارسات ضارة بالمنشأة وتشجع على الإنتاج بأكبر مما يجب، نظراً لأنه إذا زادت مستويات المخزون، كان الربح المحقق طبقاً لهذه الطريقة أكبر منه في ظل طريقة التكاليف المتغيرة.
- نظام المحاسبة في ظل تقنية المعلومات **Accounting (IT) System**: يشير إلى دفاتر الأستاذ وعملية تجميع البيانات المالية من أجل إعداد التقارير المالية، ملحقاً بها المعلومات اللازمة للرقابة باستخدام الموازنات. وتجدر الإشارة إلى أن نظم التكاليف، تنتج وتوفر البيانات نفسها، ولكنها تستلزم القدرة الإضافية لتقسيم كود مخرجات معينة من دفتر الأستاذ إلى أكواد أصغر، ويتم ذلك عادة عن طريق تطبيق معامل مشتق من (أ) أكواد أخرى بدفتر الأستاذ على سبيل المثال: (إيرادات المنتجات) (ب) بيانات جداول المرتبات على سبيل المثال: (بطاقات الوقت)، (ج) مخرجات الدراسات المتعلقة بالعمل ثم (د) طرق وخطط المعاينة المتبعة. ومن الجدير بالذكر، أنه يمكن في ظل مفهوم تكامل سلسلة القيمة، إنشاء نظام للتكاليف دون الاعتماد على دفاتر الأستاذ بغرض الحصول على المعلومات المالية.
- النشاط **Activity**: هو واقعة، أو مهمة، أو وحدة عمل ذات غرض محدد، مثل تصميم المنتجات/ الخدمات، أو إعداد الآلات، أو تشغيل الآلات، أو توزيع المنتجات، أو تقديم الخدمات في السوق.
- طريقة التحميل **Allocation Method**: تستخدم هذه الطريقة عندما تكون تكلفة عملية تتبع، أو ربط التكاليف بأوجه التكلفة، أكبر من العوائد المترتبة على تلك العملية. حيث يتم تحميل التكاليف على أساس مقام (المقسوم عليه) عام، مثل ساعات العمل المباشر. عادة

يتم - طبقاً لطريقة التكاليف الكلية - تحميل التكاليف إلى المنتجات على أساس مقاييس ترتبط بحجم الإنتاج.

- طريقة التخصيص **Assignment Method**: أسلوب يتم طبقاً له، استخدام كمية يمكن تتبعها من مورد من الموارد المستهلكة لتخدم كأساس لربط تكاليف ذلك المورد بوجه التكلفة الذي يستنفده.
- التكاليف التي يمكن نسبتها **Attributable Cost**: هو القدر من التكلفة الذي يمكن حذفه في حالة عدم الاستمرار في مزاولة نشاط و خفض الطاقة تبعاً لذلك. وهذه التكلفة بالنسبة لمنتج، أو خدمة، تكاد تقترب مما يمكنك الوصول إليه طبقاً لطريقة التكاليف الإجمالية، في ظل تطبيق تخصيص التكلفة على أساس السببية.
- التكاليف الممكن تجنبها **Avoidable Cost**: هي التكاليف الخاصة بنشاط، أو قطاع في المنشأة ولن تتحملها المنشأة في المستقبل في حالة عدم وجود ذلك النشاط أو القطاع.
- نموذج الأعمال **Business Model**: هو وصف للفلسفة والمراحل التي تتبعها عندما تختار الأسواق التي سوف تعمل فيها أو (الأنشطة اللازمة للتنفيذ)، وعندما تسلم النتائج المالية وغير المالية (كمية المنتجات والخدمات). ويحدد النموذج: أين وكيف تتسلم وتستخدم المنشأة السلع، والخدمات، والتمويل، والموارد البشرية لإنتاج وبيع المنتجات وتقديم الخدمات التي -من خلالها- تنتج القيمة المتوقعة من جانب الملاك لعملائها و ذوي المصالح الرئيسيين الآخرين.
- التكلفة **Cost**: هي القيمة المالية للموارد التي تم استخدامها، أو التضحية بها، أو الالتزامات التي تحملتها، للوصول إلى هدف ما، مثل اقتناء، أو إنتاج سلعة، أو أداء نشاط، أو خدمة، أو إتاحة الموارد وليس استخدامها.
- تحميل التكلفة **Cost Allocation**: هو تقسيم بند التكلفة، أو الإيراد لوحدة، أو أكثر من وحدات التكلفة، أو مراكز التكلفة، أو الحسابات، أو الفترات الزمنية، دون الأخذ في الحسبان علاقات السببية الأساس بينها.
- تخصيص التكلفة **Cost Assignment**: هو تتبع التكاليف المتجمعة لوجه التكلفة، وذلك على أساس علاقة سببية مباشرة وحقيقية.
- سلوك التكلفة **Cost Behavior**: يحدد كيف تتغير المدخلات وبالتالي (تكاليفها) مع التغيرات في المخرجات. فالتكلفة قد تزيد بالنسبة نفسها مع زيادة النشاط (الافتراض المألوف للتكلفة المتغيرة)، وقد لا تتغير (تكلفة ثابتة).
- نموذج التكلفة **Cost Model**: وصف مصادر التكلفة، ومسبباتها، وتبويباتها، وتنظيمها وعلاقتها، والعلاقة بين التكاليف والدخل. لهذا، فإن نموذج التكلفة (أ) يشرح، أو

يفسر المنشأة باستخدام المصطلحات المالية التي تتصف بالديناميكية (ب) يجمع تقارير التكاليف وعائد المساهمة على مستوى المنشأة وقطاعاتها الفرعية (على أساس جغرافي، أو على أساس العميل، أو على أساس المنتج، ..الخ). -أيضاً- يمكن أن يستخدم نموذج التكلفة لتصميم حلول تكنولوجية تدعم نظام التكاليف.

- وجه (وحدة) التكلفة **Cost Object**: هي وحدة تستخدم لكي تعبر عن جزءٍ منفصل من المنشأة، ترغب الإدارة في تخطيطه، وقياسه، ورقابته، واتخاذ القرارات بشأنه. ويمكن أن يتضمن وجه التكلفة قطاعاً تنظيمياً، أو وظيفة، أو مهمة، أو وحدة منتج، أو وحدة خدمة، أو عميل.

- مجمع التكلفة **Cost Pool**: هو تجميع لمختلف بنود التكاليف. وعادة ما يشار إليها كتجميع للتكاليف المرتبطة بنشاط معين في نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط .

- دراسة التكلفة **Cost Study**: غالباً ما تستخدم لكي تشير إلى تطوير معلومات التكاليف بشكل مستقل عن أو (بالاشتراك مع) نظم المحاسبة والتكاليف وذلك باستخدام التقديرات، أو التصورات المستقبلية للتكلفة.

- هيكل التكلفة **Cost Structure**: هو نمط العلاقات بين الموارد و (بالتالي تكاليفها) وبعضها البعض داخل المنشأة. هذا النمط، بالاشتراك مع، وفيما يتعلق بمصادر الدخل بالمنشأة، يخدم كأساس لنموذج أعمال مالي يوضح الطريقة التي تولد بها القيمة.

- التكاليف المباشرة لوجه تكلفة **Direct Costs of a Cost Object**: هي التكاليف التي يمكن ربطها بأحد المخرجات تحديداً. أما التكاليف غير المباشرة (الأعباء الإضافية)، فهي الموارد التي تستخدم بشكل مشترك لإنتاج نوعين، أو أكثر من المنتجات، ولكن لا يمكن ربطها بأي من المخرجات تحديداً، أو تتبعها لوجه تكلفة معين بطريقة ذات جدوى اقتصادية.

- الأمور الخارجية ( تبعات الإنتاج التي تم تجاهلها عند التسعير ) **Externalities**: هي تكاليف نشاط معين لم تدرج ضمن سعر بيعه مثل آثار الغاز (العامد) الناتج أثناء رحلة السيارة (انظر [EU policy-Making. Counting the hidden costs](#)). ويجدر الذكر هنا إلى أن **IFAC Sustainability Framework** يأخذ في حسابه، كيف يمكن أن تستخدم محاسبة التكاليف الكلية (FCA) للتحقق من أنه قد تمت المحاسبة عن استفاد واستخدام الموارد كجزء من التكاليف الكلية للإنتاج، وأنها قد انعكست في أسعار السوق لتلك المنتجات.

- التكلفة المضافة **Incremental Cost**: هي الزيادة، أو الخفض في إجمالي التكاليف التي يمكن أن تنتج عن قرار بزيادة أو تخفيض المخرجات، أو إضافة خدمة، أو مهمة، أو تغيير أي جزء من العمليات. ويختص التحليل الحدي بتحليل التغيرات في التكاليف والإيرادات

الناجمة عن التغيير في النشاط.

- التكاليف غير المباشرة (الأعباء الإضافية) **Indirect (Overhead) Costs**: هي الأعباء الإضافية مثل: (مصروفات المكتب، مصروفات الهاتف، تكاليف البحوث والتطوير) التي لا ترتبط -بشكل مباشر- مع إنتاج السلع، أو الخدمات.
- التكاليف المشتركة والعامة **Joint and Common Costs**: هي تكاليف مرحلة الإنتاج التي يتولد عنها عدة منتجات في آن واحد، فعلى سبيل المثال: تمثل تكاليف عملية تقطير الفحم، التي ينتج عنها فحم الكوك، والغاز الطبيعي، ومنتجات أخرى تكلفة مشتركة **Joint Cost**. وبشكل أساس يتم تحميل التكاليف المشتركة (أ) على أساس مقياس يتكون من عدد الوحدات المنتجة، أو الوزن، أو حجم المنتج المشترك أو (ب) على أساس قيم المنتجات المشتركة. أما التكلفة العامة **Common Cost**، فهي تكلفة تشغيل مرفق، أو نشاط، أو أي شيء يمثل وجهاً للتكلفة، يتقاسمه مستخدمان اثنان أو أكثر. وتكون التكلفة العامة أقل من التكلفة التي قد يتحملها المستخدم بمفرده، إذا لم تتم المشاركة في استعمال المرفق. وعادة ما يتم تحميل التكاليف العامة -بالتساوي- لكل من المستخدمين، وذلك على أساس التكاليف العادية لكل وجه من أوجه التكلفة. والتكاليف العامة هي مرتبطة بالطاقة العامة دون تخصيص الطاقة لمنتج معين أو تشكيلة منتجات معينة. فعلى سبيل المثال: قطعة من كابل فيبر تسمح مآلكها، أو لمستخدمها ليقدم خدمات متعددة للعملاء، دون الالتزام في الوقت نفسه بتقديم مجموعة محددة من الخدمات.
- فلسفة الإدارة في بيئة خالية من الفاقد **Lean Management (and Philosophy)**: هو نظام للرقابة الإدارية تركز فيه ثقافة المنشأة على الرقابة. هذا يُمكن المنشآت الخالية من الفاقد، مثل شركة تويوتا، من أن تركز على التخلص من الفاقد وإنشاء الطاقة التي تمكنها من الوفاء بطلبات العملاء. من الجدير بالذكر، أن التحول الثقافي في المنشآت الخالية من الفاقد، يتجه إلى تحسين استنفاد واستخدام معلومات التكاليف، وعادة يتم ذلك عن طريق تحقيق التكامل بينها وبين المعلومات التشغيلية، لكي تخدم عمليات التشغيل بشكل أفضل. -أيضاً- عادة ما يركز هذا المنهج -بشكل أكبر- على المعلومات غير المالية الآتية عن الأداء التشغيلي مستهدفاً العاملين المباشرين والمديرين. وبصفة عامة، تتضمن المعلومات عن الأداء التشغيلي بيانات عن تكاليف الجودة، والإنجاز، وأوجه الخلل أو القصور، ووقت دورة التشغيل، والعوائد.
- النموذج التشغيلي **Operational Model**: هو الوصف الكمي للموارد اللازمة لإنتاج وتسليم مخرجات المنشأة، وكذلك العمليات التي يتم -من خلالها- تحويل الموارد إلى مخرجات، متضمناً طرق التعبير عن العلاقات بين المدخلات من الموارد والمخرجات منها عند كل مرحلة.
- تكلفة الفرصة البديلة (المضاعة) **Opportunity Cost**: هي قيمة المنفعة التي تتم

التضحية بها عند اختيار بديل معين. و يتم التعبير عن تكلفة الفرصة البديلة بالأرباح المحتملة الضائعة نتيجة عدم اختيار أفضل البدائل المرفوضة، والذي يتشابه من حيث ما يتضمنه من مخاطر مع البديل المختار لهذا هو التعريف الذي استخدمته لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين لإعداد الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (IGPG) في مطبوعة تقويم المشروعات باستخدام التدفقات النقدية المخصومة}.

- **المخرجات Output:** هو أي منتج محدد، أو خدمة معينة تتولد من استنفاد الموارد.
- فترة تحديد التكلفة **Period costing:** هي الفترة التي يتم عنها تجميع التكاليف التي تحملتها المنشأة. وتعد هذه الفترات ثابتة المدة مثل: أسبوع، أو شهر أو سنة.
- التكاليف المناسبة (الملائمة) **Relevant Costs:** هو تكاليف الفرصة البديلة و/ أو صافي التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالآتي: (أ) التغيرات في المخرجات المترتبة على البديل القراري (ب) تأمين الموارد اللازمة لتحقيق تلك المخرجات.
- محاسبة المسؤولية **Responsibility Accounting:** هي نظام لتجميع، وتلخيص، والتقرير عن المعلومات المالية بمختلف المراكز المسؤولة عن اتخاذ القرار.
- مركز المسؤولية **Responsibility Center:** وحدة تنظيمية مسؤولة عن أنشطتها.
- القابلية للتتبع **Traceability:** هي خاصية، أو سمة في المدخلات المستنفدة، تسمح بالتعرف على المورد و ربطه بوجه تكلفة محدد، و ذلك تأسيساً على سجلات معتمدة للعمليات.
- مسار تدفق القيمة **Value Stream:** هو كل العمليات، أو المراحل اللازمة لخلق القيمة المقدمة للعميل.
- طريقة التكاليف المتغيرة **Variable Costing:** تعتمد على تقسيم التكاليف بين تلك العناصر الثابتة، وتلك العناصر التي تتغير بشكل مباشر مع التغيرات في حجم النشاط. ومن الجدير بالذكر أن تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل إنتاج المنتج، يتم تخصيصها إلى ذلك المنتج. -أيضاً- يمكن أن تطبق مناهج التكاليف المتغيرة في بيئة التشغيل على أساس نظام الأوامر الإنتاجية والدفعات (كما هو الحال في ظل طريقة التحميل الكلي للتكاليف). في حالة استخدام طريقة التكاليف المتغيرة، تظل التكاليف الثابتة عن الفترة -كما هي- لأي حجم مبيعات أو إنتاج (إذا كان مستوى النشاط يقع داخل المدى الملائم). لهذا، فمن خلال بيع وحدة واحدة زيادة من المنتج، أو الخدمة (أ) الإيراد: سوف يزيد بقيمة الوحدة المباعة (ب) التكاليف سوف تزيد بمقدار التكلفة المتغيرة للوحدة (ج) الربح: سوف يزيد بمقدار هامش الربح المحقق من الوحدة الإضافية المباعة، إذا كان قد تم استرداد التكاليف الثابتة.

## ملحق (ج): ترتيبات خاصة في دوائر الاختصاص والقطاعات:

### Appendix C: Specific Arrangements in Jurisdictions and Sectors

بشكل عام، تنطبق المبادئ الحاكمة لتحديد التكلفة وتصميم نظم التكاليف في هذا الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة (IGPG) على جميع أنواع المنشآت. فعلى سبيل المثال: تعد معلومات التكاليف على الدرجة نفسها من الأهمية كمسبب لمعلومات الأداء وإعداد التقارير في منشآت القطاع العام والمنشآت غير الهادفة إلى الربح. ولكن بعض دوائر الاختصاص Jurisdictions، تطبق على الأداء بعض التوقعات التشريعية. هذه الجوانب التشريعية تلزم الجهات التي تُعد التقارير بتطوير معلومات التكاليف وتقديم التقارير عنها بشكل دوري ومستمر. ومن ناحية ثانية، فإن القواعد في بعض دوائر الاختصاص، تلزم الجهات بحساب تكاليف الوحدة حتى (أ) تسمح بالمقارنات بين السلطات العامة وكذلك (ب) ترسيخ الأداء بالنسبة لأنشطة معينة. وفيما يلي عرض لأثلة لالتزامات، أو إرشادات وضعتها دوائر الاختصاص:

- تتطلب العديد من دول جنوب آسيا، بما فيها الهند (منذ عام ١٩٦٥م)، باكستان (منذ ١٩٩٠م)، وبنجلاديش (منذ عام ١٩٩٤)، عملية مراجعة وتدقيق للتكاليف، وهي عملية تتضمن تدقيق حسابات التكاليف في العديد من الصناعات. أما في سريلانكا ونيبال، فتعد عملية مراجعة وتدقيق التكاليف عملية غير إلزامية. وتساعد أساليب تدقيق التكاليف في التأكد من أن الطريقة التي تم بها إمسك سجلات محاسبة التكاليف بالمنشأة، توفر، أو لا توفر تحليلاً حقيقياً وعادلاً لتكاليف إنتاج، وتشغيل، وتصنيع المنتج. لهذا يمكن أن يتم استخدام أساليب تدقيق التكاليف في تلك الدول لمصلحة الإدارة والمستهلكين وحملة الأسهم، وذلك عن طريق (أ) المساعدة في تحديد نقاط الضعف في نظم محاسبة التكاليف (ب) المساعدة في خفض التكاليف من خلال تسليط الضوء على الفاقد وكذلك على مجالات عدم الكفاية. -أيضاً- تقدم أساليب تدقيق التكاليف، العون للجهات الحكومية من خلال المساعدة في صياغة السياسات بتحديد تعريف تقديم الخدمات والسياسات الضريبية.

- على الرغم من عدم وجود متطلبات قانونية تتعلق بنظم التكاليف في اليابان، فقد أصدرت وزارة البيئة اليابانية إرشادات للمحاسبة البيئية، التي تحدد وتصنف تكاليف ومنافع حماية البيئة والمحافظة عليها. وتأسيساً على ذلك الدليل، فقد قامت ٨٠٠ شركة في اليابان وبشكل تطوعي، بتطبيق المحاسبة البيئية والإفصاح عن النتائج في تقارير بيئية، أو تقارير القدرة على الاستمرار.

وتجدر الإشارة إلى أن نطاق تطبيق محاسبة التكاليف في الدوائر الحكومية، يختلف من دولة إلى أخرى. وقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ٢٠٠٠م، دراسة بعنوان "Perspectives on Cost Accounting for Governments, an International Public Sector Study [web link] وفرت وجهات نظر حكومية مفيدة بخصوص محاسبة التكاليف.



ومن الأهمية بمكان، أن يتم في بيئة القطاع العام، ملاحظة أن استخدام المعلومات المحددة على أساس التحميل الإجمالي للتكلفة جنباً إلى جنب مع المعلومات غير المالية عن مخرجات برنامج الخدمات الحكومية وآثاره، يمكن أن يساعد الحكومات، والمديرين، والآخرين من ذوي المصالح في اتخاذ القرارات بشأن تقديم الخدمة. إن عملية تحديد التكلفة الإجمالية في برامج الخدمات العامة، أو (مخرجات مركز المسؤولية) تتضمن -بصفة عامة- جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تساهم في تنفيذ البرنامج، أو إنتاج المخرجات. -أيضاً- يتضمن هذا التجميع إجمالي تكاليف الأنشطة الوسيطة، أو العمليات، أو المشروعات، أو البرامج التي تحتاج إلى أن تخضع لعملية القياس حتى يتم حساب إجمالي التكاليف لمخرجاتها. لا شك أن هذا يمكن أن يسمح بتقييم أفضل لجودة برنامج، أو سياسة الخدمة العامة (على الرغم من أن آثار البرنامج تتطلب قياس منفصل). وهنا تجدر الإشارة إلى ضرورة أن يتم تحديد التكاليف الإجمالية في ضوء تحليل السببية عند استخدامها لأغراض اتخاذ القرارات، وإعداد الموازنات، وتحديد التكلفة، للتحقق من أن التحميل الكلي للتكاليف لم يؤد إلى تشويه معلومات التكاليف التي يقدمها النظام. ومن أمثلة متطلبات الحكومة وإرشادات تحديد التكلفة:

- في الولايات المتحدة الأمريكية: تم صياغة قانون المديرين الماليين The Chief Financial Officers (CFO) Act ، والذي صدر عام ١٩٩٠ من أجل تحسين الإدارة الفيدرالية والمساءلة عن طريق فرض الرقابة المالية على العمليات الحكومية. ويتطلب القانون (أ) تطوير معلومات التكاليف (ب) إنشاء جمعية المديرين الماليين Agency CFOs لتطوير وإمساك نظم المحاسبة والرقابة المالية التي توفر تقارير معلومات التكاليف. ولتوفير الدعم للمديرين المالية، أصدر مجلس مستشاري معايير المحاسبة الفيدرالية (FASAB) البيان (SFFAS) رقم ٤ بمسمى Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government، حيث اعترف هذا البيان بأهمية المعلومات عن إجمالي تكاليف البرامج والأنشطة، بما يسمح بتقييم سليم لمخرجات وآثار البرامج. وقد ذكر البيان أنه:

يجب أن تقوم وحدات إعداد التقارير بإدراج إجمالي تكاليف المخرجات في التقارير المالية ذات الأغراض العامة. وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف الإجمالية لأحد المخرجات التي تم تحديدها بواسطة قطاع مسؤولية ما، عبارة عن مجموع (١) تكاليف الموارد التي تم استفادها بواسطة القطاع وساهمت -بشكل مباشر، أو غير مباشر- في إنتاج المخرجات (٢) تكاليف كل من الخدمات المساندة التي تم تقديمها بواسطة قطاعات مسؤولية أخرى داخل الوحدة معدة التقرير، أو بواسطة الوحدات الأخرى.

-أيضاً- تطلب البيان رقم (٧) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB Accounting for Revenue and Other Financial Sources ضرورة إعداد تقارير التكاليف الإجمالية.

- في المملكة المتحدة: بالنسبة لمقترحات، أو عروض المشروعات الكبيرة، تتوقع حكومة المملكة المتحدة استخدام طرق تحديد التكلفة الاقتصادية الإجمالية حتي يتوافر أسلوب أكثر دقة للمساعدة في تحديد ما إذا كان النشاط، أو المشروع مفيداً ويحقق الاستمرارية، أم لا. و تجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق الكتاب الأخضر لإدارة الخزانة البريطانية [Appraisal and Evaluation in Central Government](#) [web link] في الدوائر الحكومية، برغم أن المطلوب هو تطبيق إجمالي التكاليف الاقتصادية في المنشآت الأخرى بالقطاع العام والمنشآت غير الهادفة للربح ، مثل قطاع الجامعات ( اعتباراً من أول سبتمبر ٢٠٠٥م دفعت مجالس الأبحاث ٨٠٪ من إجمالي التكاليف الاقتصادية للأبحاث في مؤسسات التعليم العالي ). وقد ذكر هذا الكتاب، أنه بالنسبة للمقترحات الجادة و المهمة ، فإنه من المتوقع أن تكون التكلفة الملائمة تعادل إجمالي التكلفة الاقتصادية لتوفير السلع والخدمات المصاحبة. و من الضروري، أن يحسب إجمالي التكلفة الاقتصادية كصاف بعد استبعاد أي إيرادات متوقعة لكل اختيار.

## ملحق (د): طرق وأدوات التكاليف ودعم القرار: Appendix D: Cost and Decision Support Methods and Tools

تحديد التكلفة على أساس النشاط (Activity-based costing (ABC): يغطي نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط، جانبين: الأول: هو طريقة لتحديد تكلفة وجه تكلفة ما على سبيل المثال: (منتج، أو خط خدمة، أو قناة، أو عميل) والثاني: طريقة لاستنفاد (استهلاك) الموارد، حيث يمكن أن يوفر النظام معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية بشأن رفع كفاءة المنتجات والخدمات وخدمة العملاء بالإضافة إلى تحسين العمليات التشغيلية. ويركز نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط على مواطن ضعف محددة في النظام التقليدي لتحليل التكاليف، ويحدد الطريق الأفضل لتتبع وتخصيص التكاليف غير المباشرة والمصروفات المشتركة والتي (عادة ما يشار إليها بالأعباء الإضافية) لأوجه التكلفة النهائية عن طريق (أ) تحديد أنشطة العمل التي تم القيام بها للوصول إلى المخرجات من المنتج (ب) تخصيص وتسجيل مصروفات المورد المستفد على الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة (ج) تحديد المخرجات التي تم تشغيل الأنشطة لإنتاجها وأخيراً (د) تخصيص تكاليف الأنشطة إلى المخرجات. ومن الجدير، الإشارة إلى الاختلاف في درجة تعقيد وتطور نظم تحديد التكلفة على أساس النشاط بين المنشآت. فعلى سبيل المثال: ارتفاع درجة التعقيد والتطوير يصاحبها ما يلي:

- عدداً أكبر من مجتمعات التكلفة، حتى يمكن -بشكل أفضل- حصر الموارد المستفدة بواسطة مختلف المنتجات / الخدمات.
- تشكيلة متنوعة من مسببات التكلفة من أجل قياس أكثر دقة للموارد المستفدة بواسطة أوجه التكلفة.
- تخصيص التكاليف بشكل مباشر لمجمعات التكلفة، أو باستخدام علاقة السببية كمسبب للمورد.

المدى الذي يمكن أن يصل إليه استخدام مسببات العمليات والبعده الزمني في المستوى التالي من عملية التحميل (مسببات العمليات مثل: عدد مرات الإعداد والتجهيز، كما يفترض استنفاد النشاط للكمية نفسها من المورد في كل مرة يتم أداء ذلك النشاط، في حين أن مسبب البعده الزمني، مثل: عدد ساعات الإعداد والتجهيز، يمثل كمية الوقت المستغرق في أداء النشاط)

جرينسبلانكوكستريشنونج (جي بي كي) (Grenzplankostenrechnung (GPK): عادة يستخدم نظام (جي بي كي) للتكلفة كإلا النظامين لتحليل التكلفة، نظام التكاليف المتغيرة و نظام التكاليف الكلية. بعض أفضل استخدامات نظام (جي بي كي) عدت -بشكل مبدئي- نظام للتكاليف المتغيرة لدعم القرارات قصيرة الأجل، مثل قرار خاص بالإنتاج (قبول، أو رفض أمر إنتاجي إضافي على أساس هامش مساهمته)، وقرار تسعير المنتج. وتختلف درجة تعقيد تطبيق نظام (جي بي كي) في ضوء تاريخ المنشأة، وثقافتها، ومتطلباتها (والتي -بدورها- تتحدد

نتيجة لدرجة تعقيد و تطور العمليات). وتجدر الإشارة إلى أن هذا النظام قد قدم مفهوم تكامل سلسلة القيمة مع نظام التكاليف، كما كان له السبق في إدخال الحلول التقنية لهذا المفهوم. هذا وقد أوضحت البحوث مستوى عال من الرضا لدى مستخدمي معلومات نظام (جي بي كي) ومستويات فريدة لاستمرارية هذا المنهج. ويركز نظام (جي بي كي) -بشكل كبير- على كيفية استفاد الموارد وبناء نماذج علاقات السببية. إلا أنه لا يتمتع بالقدرة على دعم تحليل النشاط، كما أنه يخصص تكاليف المورد باستخدام التتبع المباشر لمخرجات المورد. هذه الممارسة العملية، تمثل واحدة من نقاط ضعف نظام (جي بي كي)، حيث أن منطقة الخدمات لا توفر -بشكل عام- البيئة المساعدة لمثل هذا التحميل المباشر للتكلفة، أو -فقط- يمكن تحقيقها عند التعامل مع البنود المهمة من عناصر التكلفة. هذا ويتضمن نظام (جي بي كي) عددا من الممارسات التي تعزز عملية دعم القرار، ولكنها في الوقت نفسه لا تتفق مع مبادئ من مبادئ المحاسبة المالية، وهما مبدأ الدورية ومبدأ المقابلة. حيث تتضمن تلك الممارسات (أ) الفائدة المحسبة على رأس المال كجزء من تكلفة الموارد (ب) تكلفة استهلاك الأصول الثابتة (ب التحديد: القيمة الاستبدادية مقسومة على العمر الاقتصادي للأصل)، (ج) تكلفة البحوث والتطوير خلال دورة حياة المنتج والتي تظهر في قوائم، أرباح وخسائر المنتج، أو عن فترة إغلاق المصنع للتجديد.

نظام المحاسبة الخالي من الفاقد **Lean accounting**: تُقدم تقارير و طرق هذا النظام الدعم للمنشآت الخالية من الفاقد، أو تلك التي في سبيل التحول إلى بيئة خالية من الفاقد. إن إعداد التقارير المالية وغير المالية في ظل طريقة المحاسبة الخالية من الفاقد، تعكس مسارات تدفق القيمة على مستوى المنشأة، وليس على مستوى المنتجات، أو أوامر التشغيل، أو مراحل التشغيل. إن تطبيق منهج الخلو من الفاقد، كما تم تبسيطه بواسطة نظام الإنتاج بشركة تويوتا، يركز على تسليم العميل القيمة بدون فاقد، ويتضمن هذا المنهج، التحديد الواضح لمسارات تدفق القيمة، حيث يتم إعداد تقارير التكلفة والربحية باستخدام تكاليف مسار تدفق القيمة، وهو ملخص لتحديد التكلفة المباشرة لمسارات تدفق القيمة. وتهدف مبادئ نظام المحاسبة الخالي من الفاقد، إلى التأكد من أنه قد تم تطبيق فكر البيئة الخالية من الفاقد على كل الجهود المبذولة، وذلك من أجل تخفيض الفاقد الذي يتولد أثناء التشغيل المحاسبي للمعاملات، وأثناء صياغة وإعداد التقارير، وأثناء تنفيذ خطوات المنهج المحاسبي في المنشأة. كما تهدف مبادئ نظام المحاسبة الخالي من الفاقد، إلى التأكد من أنه قد تم تطبيق فكر البيئة الخالية من الفاقد على مراحل التشغيل المحاسبي للمعاملات، وإعداد التقارير، و طرق المحاسبة على مستوى المنشأة، وبالتالي خفض الفاقد بتلك المراحل. هذا يعني الاعتراف بأن المعلومات في المنشآت الخالية من الفاقد المطلوبة لرقابة العمليات تتولد أثناء تدفق العمل بدلا من (الحصول على تلك المعلومات من خارج أساليب المحاسبة والرقابة على الإنتاج مثل: تقارير انحرافات التكاليف)، وهكذا يتم دعم هؤلاء في مستوى الإدارة المباشرة عند إدارتهم للعمليات اليومية.

نظام تحديد تكاليف دورة حياة المنتج، أو الخدمة **Life-cycle costing**: يتضمن ذلك تقدير وتجميع التكاليف عبر حياة المنتج، أو الخدمة. ويهدف نظام تحديد تكلفة دورة الحياة (عادة

يستخدم أثناء مرحلة تخطيط المنتج)، إلى السماح للمخططين وتمكينهم من توقع تكلفة المنتج خلال كل مرحلة من مراحل حياته. إن هذا الأمر يساعد في تجنب تقدير إجمالي تكاليف المنتج بأقل مما يجب، وهو الأمر الذي يمثل السبب الرئيس لعدم الربحية. يحدد منهج تحديد تكاليف دورة الحياة، ويقدر التكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج/ الخدمة، التي تحتوي على مراحل التخطيط والتطوير، والتقدم والنمو، والنضج، والتدهور، والتوقف أو التجديد. ويعد هذا المنهج مفيداً، بصفة خاصة بالنسبة للمنتجات التي يترتب عليها أن تتحمل المنشأة عبئاً تكاليفياً كبيراً في نقاط منفصلة لا رابط بينها، حيث تكون هناك حاجة لحصر ورقابة تلك التكاليف، مثل التكاليف المرتفعة لتخطيط وتطوير المنتج، وكذلك تكاليف التوقف. لهذا، فإن هذا المنهج، غالباً ما يستخدم من أجل فهم أفضل للأداء البيئي للمنتجات والخدمات، ومن أجل دعم استمرارية مبادرات التطوير. -أيضاً- غالباً ما يستخدم منهج تكاليف دورة الحياة من أجل دعم أساليب التقدير والقياس بهدف تقييم المشاكل البيئية المصاحبة للمنتج، أو العملية، أو النشاط، وذلك عن طريق (أ) تحديد الطاقة والمواد المستخدمة والفاقد، أو مخلفات التشغيل والتعبير عنها في شكل كمي، (ب) تحديد وتقييم فرص تحسين الأداء البيئي. -أيضاً- يمكن أن يستخدم منهج تحديد تكاليف دورة الحياة مع طرق أخرى لتحديد التكلفة. فعلى سبيل المثال: أثناء مرحلة التخطيط، تستخدم التكلفة المستهدفة للوصول إلى تصميم للمنتج وعمليات التشغيل، حتى يكون المنتج مربحاً، وذلك في ظل سعر سوقي محدد.

نظام تكاليف الأوامر Job order costing: يستخدم لتحديد تكلفة منتج محدد، أو خدمة محددة، ومساعدة المنشآت في حساب إجمالي تكلفة تنفيذ مشروع محدد. وجه التكلفة هو وحدة، أو عدد وحدات من منتج محدد، أو خدمة محددة تسمى أمراً إنتاجياً. يتم تتبع التكاليف لكل أمر إنتاجي على حده إلى المدى الذي يكون فيه ذلك له جدوى اقتصادية. ويتضمن المنهج العام لهذا النظام (أ) تحديد التكاليف المباشرة للأمر الإنتاجي، بعد ذلك (ب) تحديد أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة، بعد ذلك (ج) تحديد التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل أساس لتحميل التكلفة.

كايزان (التحسين المستمر) لإدارة التكلفة (Kaizen (continuous improvement) costing: هي أداة لإدارة التكلفة، تركز على تخفيض تكلفة عملية إنتاجية قائمة، وبخلاف التكلفة المستهدفة، والتي تعتبر أداة تخطيط، يركز منهج (كايزان) لإدارة التكلفة على تحسين الإنتاج الحالي و أداء الأنشطة ذات الارتباط وذلك للوصول إلى التخفيضات المستهدفة في التكلفة.

نظم تكاليف المراحل الإنتاجية Process costing systems: تحدد هذه النظم تكلفة الوحدة من منتج، أو خدمة عن طريق تخصيص إجمالي التكاليف إلى العديد من المنتجات/ الخدمات المتماثلة، أو المتشابهة. و تقوم مثل هذه النظم بفصل التكاليف في مجموعات تكلفة، وذلك على أساس توقيت البدء في تحمل التكلفة في مرحلة ما. ويعد نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ملائماً لعمليات إنتاج منتجات، أو خدمات تتمتع بالخصائص التالية: (أ) الإنتاج: يتضمن مراحل ذات

نمط معتاد و متكرر (ب) مخرجات النظام: تتكون من وحدات متجانسة (ج) جميع الوحدات تم إنتاجها من خلال المراحل نفسها أو مراحل متشابهة.

**Resource consumption accounting** الموارد (استهلاك) (RCA): هو منهج للتكاليف يمد متخذي القرارات بالمعلومات التي تحقق الأمتية عن طريق الدمج بين التعلم ، وتطبيقات معتمدة، ومبادئ جيدة لدعم القرار. وقد تمت صياغة هذا المنهج في صورته الأولية حوالي العام ٢٠٠٠م، كخليط من أفضل الممارسات العملية لمنهج (جي بي كي) والمنهج الأمريكي لتحديد التكاليف على أساس النشاط. وبعد ذلك، قضى منهج المحاسبة عن استنفاد الموارد سبع سنوات في بيئة حاضنة كمرحلة تجارب من أجل تنقيح وتحقيق شرعية المبادئ والمفاهيم والطرق التي يتأسس عليها، وذلك من خلال التطبيقات والحالات العملية والبحوث. وتمثل علاقة السببية Causality، المبدأ الأول في منهج المحاسبة عن استنفاد الموارد، أي انه يعكس علاقات السببية بما يُمكن المديرين من وضع تصوراتهم المستقبلية. ويستخدم منهج المحاسبة عن استنفاد الموارد، ثلاثة عناصر أساس في بناء النماذج التشغيلية والتي تسمح لها بوضع أساس مختلف تماماً لنموذج التكلفة بالمقارنة بالمناهج التقليدية للتكاليف، هي:

١- النظرة إلى الموارد The View of Resources - في هذا المنهج تعد الموارد والتكاليف المرتبطة بها بمثابة الأساس لبناء نموذج صحيح و لدعم القرار. فتكاليف المنشأة وإيراداتها تعد جميعها دوال في الموارد التي استنفدت في تحقيقها.

٢- بناء نماذج التكاليف على أساس الكميات Quantity-Based Modelling - تم بناء نموذج التكاليف -بالكامل- باستخدام الكميات المستنفدة في التشغيل. فالبيانات التشغيلية هي الأساس في خلق القيمة، وتمثل مؤشراً قائداً (مسبقاً) للمخرجات الاقتصادية.

٣- سلوك التكلفة Cost Behavior - تضاف القيمة كغطاء خارجي للنموذج المبني على أساس كمي، ويُحدد سلوك التكلفة، تبعاً لسلوك كميات المورد الأساس في ضوء فائده في عمليات خلق القيمة داخل المنشأة.

**Standard costing** النظام التكاليف المعيارية: هي تكاليف محددة مقدماً، يمكن تطبيقها على الأنشطة، أو الخدمات، أو المنتجات على أساس تكلفة الوحدة. ويوفر نظام التكاليف المعيارية أسلوباً للرقابة على التكاليف، عن طريقه يتم التقرير عن انحرافات (فروق) التكلفة بمقارنة التكاليف الفعلية مع معايير التكلفة المحددة مقدماً أي (مقارنة المعلومات الفعلية مع المعدلات المعيارية المحددة مقدماً). نظام التكاليف المعيارية (أ) يخصص التكاليف المباشرة للمخرجات عن طريق ضرب الأسعار، أو المعدلات المعيارية في كميات المدخلات المسموح بها لإنتاج المخرجات الفعلية (ب) يحمل الأعباء الإضافية على أساس المعدلات المعيارية لتحميل الأعباء الإضافية، مضرورة في الكميات المعيارية المخصصة لإنتاج المخرجات الفعلية.

**Target costing** نظام التكاليف المستهدفة: هو منهج لإدارة التكلفة، يعتمد على الإنتاج حسب الطلب، نظراً لأنه يركز على احتياجات العميل فيما يتعلق بالجودة، والتكلفة، والوقت. وغالباً ما

يشار إلى نظام التكاليف المستهدفة على أنه أداة للتخطيط الاستراتيجي ، نظراً لأنه يحاول ربط إدارة التكلفة، والقيمة، واحتياجات العملاء. لهذا، فإن هذا النظام يستخدم معلومات التكاليف المقدرة عن المستقبل، حيث يبدأ من مرحلة تصميم المنتج/ الخدمة والعمليات التشغيلية. وتعتمد درجة الاستفادة من نظام التكاليف المستهدفة على إشراك كل الأنظمة في توصيل المنتج/ الخدمة إلى السوق وذلك لضمان وجود فجوة مناسبة بين (أ) التكلفة المستهدفة (ب) تقديرات تكلفة إنتاج المنتج على أساس مراحل التشغيل الحالية، والموردين الحاليين، ومستويات الإنتاجية الحالية، والمواد الخام المستخدمة حالياً.

## ملحق (ه): أمثلة للتحديات الناجمة عن اعتماد المعلومات الإدارية على بيانات المحاسبة المالية.

### Appendix E: Examples of the Challenges that Result from Managerial Information Being Based on Financial Accounting Data

الأمثلة الأربعة التالية، تقدم مجرد عينة من العديد من المواقف التي تقدم فيها بيانات المحاسبة المالية، نتائج غير ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية

- **الاستهلاك Depreciation**: تلتزم المنشآت طبقاً لكل من مبدأ المقابلة ومبدأ الدورية كمبدأين من مبادئ المحاسبة المالية باستهلاك المعدات طبقاً لجدول محدد لا يعكس العمر الاقتصادي لتلك المعدات، أو استخدامها الفعلي في إنتاج المنتج. لهذا فمن المعتاد أن تجد آلات قد استهلكت دفترياً بالكامل وما زالت تستخدم في إنتاج المخرجات. الأمر الذي تعد معه معلومات التكاليف تلك غير مفيدة، عندما يجب على المدير القيام بدراسة عقد طويل الأجل يحتمل أن يتم أثناء تنفيذه إحلال الآلة.

- دورات حياة المنتج Product life cycles: تعد ربحية دورة حياة منتج مقياساً مهماً لتحقيق الأمتلية في إدارة العمليات. وعادة ما تعالج المحاسبة المالية التكاليف الرئيسية لدورة الحياة مثل تكاليف البحوث والتطوير بحساباتها تكاليف فترة (تكاليف زمنية)، وهو ما لا يشجع على الاستثمار في البحوث والتطوير الذي تجني المنشأة ثماره في المستقبل.

- مدفوعات الحوافز Incentive Compensation: تم بيع آلة مقابل ١٤,٠٠٠ دولاراً نقداً، و مجمع استهلاكها ٥٠,٠٠٠ دولاراً، وتكلفتها التاريخية ٩٠,٠٠٠ دولاراً، وفيما يلي قيد اليومية الذي سيتم ترحيله بعد ذلك لدفتر الأستاذ:

١٤,٠٠٠	ح/النقدية
٥٠,٠٠٠	ح/مجمع الإستهلاك
٢٦,٠٠٠	ح/خسارة التخلص من الأصل
٩٠,٠٠٠	ح/الآلات

مما سبق، القيمة الدفترية طبقاً للمحاسبة المالية هي ٤٠,٠٠٠ دولار، ومع ذلك، فليس لهذه القيمة أي معنى عند تحديد القيمة السوقية للآلة (الاستهلاك مجرد طريقة منظمة لتحليل تكلفة أصل عبر عمره الإنتاجي لأغراض الوفاء بمتطلبات معيار المقابلة). تم تسجيل خسارة بيع (التخلص من) الآلة كمحصلة للفرق بين القيمة الدفترية والنقدية المحصلة نتيجة عملية البيع. وبالتالي، قد لا يكون لدى المدير، الحافز لكي يقوم بعملية إحلال للأصل الثابت، طالما أنه سوف يتم تخفيضها من قيمة ما يحصل عليه، بغض النظر عما إذا كان هذا الأمر في مصلحة



المنشأة، أو في غير مصلحتها.

• تعديل المنتج / الخدمة بحيث تفي باحتياجات العميل، وكذلك طلب العميل لخدمات مجانية سوف يترتب عليها تضخيم تكاليف الخدمة **Costs-To-Serve (CTS)**: يقصد بتكاليف الخدمة تلك، التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل تنفيذ أنشطة ما بعد الإنتاج **Downstream Costs** التي لا تدخل ضمن معلومات تكاليف المنتج التي توفرها بيانات المحاسبة المالية. مع ذلك ، فإن هذه التكاليف تعد مناسبة ويجب أن يأخذها المديرون في الحسبان عند اتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بالمنتج، والتوزيع، والعميل، والسوق المستهدفة، والقطاع المستهدف من السوق.

يشار إلى نظام التكاليف المستهدفة على أنه أداة للتخطيط الاستراتيجي ، نظراً لأنه يحاول ربط إدارة التكلفة، والقيمة، واحتياجات العملاء. لهذا، فإن هذا النظام يستخدم معلومات التكاليف المقدرة عن المستقبل، حيث يبدأ من مرحلة تصميم المنتج/ الخدمة والعمليات التشغيلية. وتعتمد درجة الاستفادة من نظام التكاليف المستهدفة على إشراك كل الأنظمة في توصيل المنتج/ الخدمة إلى السوق وذلك لضمان وجود فجوة مناسبة بين (أ) التكلفة المستهدفة (ب) تقديرات تكلفة إنتاج المنتج على أساس مراحل التشغيل الحالية، والموردين الحاليين، ومستويات الإنتاجية الحالية، والمواد الخام المستخدمة حالياً.





## الاتحاد الدولي للمحاسبين

٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ٤، مدينة نيويورك،  
ولاية نيويورك ١٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية  
هاتف: ٩٣٤٤-٢٨٦ (٢١٢) +١  
فاكس: ٩٥٧-٢٨٦ (٢١٢) +١  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)



## الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

ص.ب: ٢٢٦٤٦ الرياض: ١١٤١٦ - المملكة العربية السعودية  
هاتف: ٤٢٨٥٥٥ (٩٦٦١) +  
فاكس: ٤٢٥٦١٦ (٩٦٦١) +  
البريد الإلكتروني: [info@socpa.org.sa](mailto:info@socpa.org.sa)  
موقع الهيئة: [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A