

# معايير محاسبة التكاليف المصرية

## نموذج مقترح

دكتور سيد الديب

دكتورة المحاسبة والتمويل  
ماجستير المحاسبة والمراجعة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ  
وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ  
(١٠٥)

(سورة التوبة)



د / سيد الديب

٠١٠٠٨٢١٥٤٧٨

[Sayeddeeb78@hotmail.com](mailto:Sayeddeeb78@hotmail.com)

## المقدمة :

فى ظل خلو الساحة المصرية من وجود معايير لمحاسبة التكاليف ، على الرغم من تبني العديد من الدول لمعايير محاسبة التكاليف ، فقد قمت بتبنى نموذج مقترح لمعايير محاسبة التكاليف المصرية ، وهذا الاصدار يحتوى على إطار لمعايير محاسبة التكاليف بالإضافة الى عدد ٢٣ معيار محاسبة تكاليف مصرى ، ويعتبر هذا النموذج النواة الاولى لمعايير محاسبة التكاليف المصرية ، والتي سوف يبنى عليها العديد من الاصدارات التالية والتي تشمل التعديلات والتحسينات وازضافة معايير أخرى على معايير محاسبة التكاليف المصرية لمواكبة ما يستجد على الساحة من تطورات وأحداث وظروف ، وقد استعنت فى اعداد هذه المعايير بأهات الكتب فى محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية .

فما كان من خطأ او نسيان فمنى ومن الشيطان وما كان من توفيق فمن الرحمن  
نسأل الله التوفيق والسداد ،،،

د . السيد أبوغنيم على ديب

القاهرة فى : ٢٦ / ١٠ / ٢٠٢٤ م

فهرس معايير محاسبة التكاليف المصرية

رقم المعيار	معيار محاسبة التكاليف المصرى	الصفحة
	إطار معايير محاسبة التكاليف المصرية	٢
١	نظم قياس التكلفة : تكاليف الاوامر الانتاجية	١٦
٢	نظم قياس التكلفة : تكاليف المراحل الانتاجية	٢٠
٣	نظم قياس التكلفة:تكاليف المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية	٢٥
٤	نظم قياس التكلفة : تكاليف العمليات	٢٩
٥	نظم قياس التكلفة : نظم التدفق العكسى	٣١
٦	نظم قياس التكلفة : تكاليف عقود المقاولات	٣٤
٧	نظم قياس التكلفة: معدلات التحميل المعيارية	٣٩
٨	نظم الرقابة على التكلفة : التكاليف المعيارية	٤٦
٩	نظم الرقابة على التكلفة: الموازنات التخطيطية	٥٣
١٠	نظم الرقابة على التكلفة: المحاسبة عن الانحرافات	٦١
١١	نظم الرقابة على التكلفة : محاسبة المسئولية	٦٩
١٢	نظم إدارة التكلفة : نظام تكاليف الأنشطة	٧٥
١٣	نظم إدارة التكلفة : الجودة الشاملة	٧٩
١٤	نظم إدارة التكلفة : التكاليف المستهدفة	٨٥
١٥	نظم إدارة التكلفة: نظام كايزن التحسين المستمر	٨٩
١٦	نظم دعم إدارة التكلفة : نظام الوقت المحدد	٩٢
١٧	نظم دعم إدارة التكلفة : هندسة القيمة	٩٦
١٨	نظم دعم إدارة التكلفة: تخطيط احتياجات المواد وموارد التصنيع	٩٩
١٩	نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات : التكاليف التفاضلية	١٠٢
٢٠	نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات : تحليل التعادل	١٠٥
٢١	نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات : التكلفة الحدية	١٠٩
٢٢	نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات : تكلفة الفرصة البديلة	١١٢
٢٣	عرض تقارير التكاليف	١١٤

## إطار معايير محاسبة التكاليف المصرية

## الجزء الأول

### نظم تحديد وقياس التكاليف

١-١ إن نظام محاسبة التكاليف له قواعد ومبادئ علمية محددة تصلح للتطبيق فى اى مجال من مجالات الانشطة المختلفة ، وإن اختلفت اجراءات التطبيق لاختلاف طبيعة النشاط محل التطبيق بما يتلائم وطبيعة النشاط وإحتياجات الادارة من البيانات والمعلومات .

#### اهداف نظم محاسبة التكاليف

٢-١ تتمثل أهداف نظم محاسبة التكاليف فى :

(أ) قياس التكلفة الفعلية للأنتاج المباع والمخزون التام وغير التام

(ب) اعداد التقارير الرقابية للمحافظة على عناصر التكاليف

(ج) اعداد التقارير اللازمة لتقييم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية بالمنشأة.

(د) تحديد مسببات التكلفة بما يمكن من التأثير على التكاليف من خلال التأثير على العوامل المسببة لها

(هـ) اعداد التقارير اللازمة لأغراض التخطيط

(و) انتاج معلومات تساعد فى ترشيد القرارات الادارية

٣-١ تتمثل العوامل التى تؤثر فى تحديد أهداف نظام محاسبة التكاليف فى :

(أ) طبيعة النشاط : حيث تؤثر طبيعة النشاط على نظام التكاليف ، حيث لكل نشاط طبيعه تميزه وطرق انتاج مختلفة .

(ب) مستخدم المعلومات : هل هو مستوى ادارة عليا او متوسطة او دنيا أو جهة خارجية أو داخلية.

(ج) نوعية المعلومات التى يحتاجها كل مستخدم : فقد تحتاج الادارة الى معلومات لتقييم الاداء او معلومات للتخطيط أو الرقابة.

(د) توقيت طلب المعلومات ودوريتها : قد تحتاج الادارة الى معلومات بصفة دورية او قد تحتاج الى معلومات عاجلة او بصورة طارئة.

٤-١ تتمثل اسباب تحديد أهداف نظام التكاليف قبل صياغة النظام

- (أ) تحديد طريقة التكلفة الملائمة لتحقيق الهدف ، حيث تختلف الطرق التي يمكن استخدامها في قياس التكلفة باختلاف الهدف الذي تطلب من أجله المعلومات حيث ان :
- نظام التكاليف الفعلية يمكن تغييره حسب نظرية التكاليف التي يمكن استخدامها ، سواء كانت مظرية التكاليف الكلية ، أو نظرية التكاليف المستغلة أو نظرية التكاليف المتغيرة أو نظرية التكاليف المباشرة.
- نظام التكاليف المحددة مقدما" يمكن تغييره حسب الهدف من حسب التكلفة المحددة مقدما" من تكاليف معيارية لا تحتوى على اى قدر من المسموحات ، وتكاليف تخطيطية تحتوى على مسموحات عادية ، وتكاليف تقديرية ، تحتوى على مسموحات عادية وغير عادية.
- (ب)إن تحديد الاهداف يساعد الادارة فى تقييم كفاءة ورقابة نظام التكاليف بمعيار قدرته على تحقيق الاهداف.
- (ج)إن تحديد الاهداف يساعد فى التعرف على مدى امكانية تطبيق إقتصاديات المعلومات
- ١-٥ تتمثل محددات ملائمة نظام التكاليف لطرق الانتاج فى :
- إن طرق ونظم الانتاج تتباين من منشأة لأخرى طبقاً لطبيعة المخرجات وبالتالي يكون هناك نظاماً متعددة للتكاليف ، حيث ان نظام تحديد تكلفة المنتجات يتحدد طبقاً لطبيعة العملية الانتاجية والمنتج ذاته .
- المحددات التي يتوقف عليها نظام التكاليف الملاءم تتمثل فى :
- (أ) طبيعة العملية الانتاجية : من حيث درجة التقطع والاستمرار، والتي قد تتراوح بين الامر الانتاجى او الانتاج المستمر.
- (ب) درجة تنوع او نمطية المنتج : وتتراوح من منتجات خاصة تنتج وفق مواصفات العميل الى منتجات نمطية متكررة.
- (ج) مدة التشغيل : وهذه تتراوح من تشغيل لفترات قصيرة الى تشغيل لفترات طويلة.
- وفقا لهذه المحددات يتحدد نظام التكاليف الملائم والذي يأخذ أحد الاشكال الانماط التالية"
- نظام تكاليف الاوامر الانتاجية
  - نظام تكاليف المراحل الانتاجية
  - نظام تكاليف دفعات الانتاج
  - نظام تكاليف العمليات



٦-١ قد تطبق المنشأة الواحدة أكثر من نظام لتحديد تكلفة منتجاتها ، على سبيل المثال منشآت التشييد والبناء قد تطبق نظام الاوامر الانتاجية عند تنفيذ طلبات وفقا لمواصفات العميل ، وتطبق نظام المراحل الانتاجية عند انتج وحدات سكنية متكررة بدون طلب مسبق .

### تكاليف تصميم وتنفيذ نظام التكاليف

٧-١ تتكون تكاليف تصميم وتنفيذ نظام التكاليف وتشمل مجموعتين من التكاليف :

(أ) تكاليف استثمارية وتشمل :

- تكاليف الاجهزة المستخدمة فى النظام

- تكاليف التدريب للعاملين اللازمين لتشغيل النظام

- تكاليف دراسة جدوى النظام وتصميم النظام

- تكاليف البرامج الجاهزة اللازمة لتشغيل وتطبيق النظام

- تكاليف المجموعة المستندية والدفترية والسجلات اللازمة

- تكاليف المباني والتجهيزات الضرورية لتنفيذ النظام

(ب) تكاليف تشغيل النظام وتشمل :

-تكلفة الموارد البشرية اللازمة لادخال البيانات وتشغيل النظام واستخراج المعلومات

- المستلزمات الضرورية للتشغيل - تكاليف البحوث والتطوير .

### العائد المتوقع من نظام التكاليف

٨-١ يشمل العائد المتوقع عن نظام التكاليف من العناصر التالية :

(أ)الوفر الناتج من الاسراف والضياع والتلف نتيجة وحدة ومعايير للتكلفة.

(ب)الوفر الناتج من وجود مستوى أمثل فى المخزون وتمثل فى :-

-وفر ناتج من تخفيض التكاليف المستنفذة فى المخزون.

-وفر ناتج من توفير الاحتياطات الضرورية من فى الوقت المناسب

- وفر ناتج عن تقليل مستويات التلف فى المخزون التام والمواد الخام

(ج)الوفر الناتج من استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل نتيجة توفير المعلومات الضرورية

للتخطيط .

(د)الوفر الناتج نتيجة ترشيد القرارات الادارية المختلفة.

## الجزء الثانى

### تصنيفات عناصر التكاليف

#### ١-٢ أسس تصنيف عناصر التكاليف

(أ) يتم تصنيف عناصر التكاليف وفقا للغرض.

(ب) هناك عوامل مؤثرة على التصنيف وتشمل :

- أهمية عنصر التكلفة : كلما زادت أهمية العنصر كلما استدعى الامر ضرورة تطبيقها وتخصيصها فى حسابات مستقلة.

- تكرار حدوث التكلفة: كلما زاد تكرار التكلفة كلما زادت الحاجة الى تطبيقها وتخصيصها فى حساب مستقل.

- متطلبات علمية: حيث تقتضى المتطلبات العلمية بضرورة تصنيف التكاليف حسب طبيعتها ، وحسب علاقتها بحجم الانتاج ، وحسب علاقتها بوحدة المنتج .

#### ٢-٢ تصنيف عناصر التكاليف حسب طبيعتها (نوعها) :

(أ) تكلفة المواد الخام : وهى المستلزمات الاساسية اللازمة للعمليات الانتاجية سواء كانت خامات او وقود او قطع غيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف.

(ب) تكلفة العمل البشرى : وتتمثل فى الاجور والمزايا النقدية والعينية والتأمينات الاجتماعية التى تدفع فى سبيل تحقيق أهداف المنشأة.

(ج) تكلفة الخدمات الأخرى: وتشمل المستلزمات الخدمية وتكاليف الصيانة والابحاث والتجارب والنشر والدعاية والاعلان والنقل ولانتقالات ومصروفات التشغيل لدى الغير وكافة المصروفات غير المباشرة اللازمة لمباشرة نشاط المنشأة .

#### ٣-٢ تصنيف عناصر التكاليف حسب الوظائف

يتم تصنيف عناصر التكاليف حسب الوظائف على النحو التالى :

(أ) تكاليف إنتاج : وهى كافة عناصر التكاليف الضرورية لاتمام العملية الصناعية سواء مواد خام أو تكاليف العمالة الصناعية وتكاليف الالات ومباني المصنع وخدمات المصنع.

(ب) تكاليف التسويق: هى كافة عناصر التكاليف الضرورية لاتمام العملية التسويقية وتشمل تكاليف الدعاية والاعلان والتغليف والنقل وبحوث التسويق.

(ج) تكاليف إدارية : كافة عناصر التكاليف الضرورية لاتمام العملية الادارية والتمويلية على سبيل المثال تكاليف الادارة العامة والتأمين وتكاليف القروض.

#### ٢-٤ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج

(أ) تكاليف مباشرة : وهى كافة عناصر التكاليف التى يسهل تخصيصها مباشرة على وحدة المنتج النهائى، اى هى التكاليف التى تحدث خصيصا" من أجل وحجة النشاط.

(ب) تكاليف غير مباشرة: هى عناصر التكاليف التى يصعب تخصيصها مباشرة على وحدة المنتج النهائى ( اى هى التى تحدث من اجل النشاط ككل وليس من اجل وحدة واحدة ).

#### ٢-٥ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج (حسب سلوك التكلفة):

(أ) تكاليف متغيرة (مرنة) : هى التكاليف التى تتغير بتغير حجم الانتاج زيادة ونقصان ، فإذا زاد حجم النشاط زادت التكلفة المتغيرة ، وإذا إنخفض حجم النشاط انخفضت التكلفة المتغيرة ، وإذا توقف النشاط انعدمت التكلفة المتغيرة.

(ب) تكاليف ثابتة : وهى التكاليف التى لا تتغير بتغيير حجم الانتاج ، وتظل ثابتة فى مجموعها \_ فى حدود طاقة معينة - .

(ج) تكاليف شبه متغيرة (مختلطة) : هى التكاليف التى تجمع بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، ولكنها أقرب للتغير من الثبات . اى سلوكها اقرب للتغير .

(د) تكاليف شبه ثابتة (مختلطة): هى تكاليف تتضمن جزء ثابت وجزء متغير ولكن يغلب عليها الثبات ، اى سلوكها أقرب للثبات

#### ٢-٦ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية

(أ) تكاليف منتج : هى التكاليف التى يمكن ربطها بالمنتج ، وهى التكاليف القابلة للتخزين ، حيث ترتبط هذه التكاليف بانتاج وتقديم المنتج (سلعة او خدمة ) الذى قامت المنشأة من اجل انتاجه وبالتالي تدخل ضمن تكلفة الانتاج خلال الفترة تام أو غير تام.

(ب) تكاليف فترة : وهى التكاليف التى يتم ربطها بالفترة المحاسبية ويصعب تحميلها على المنتجات ، وهى تكاليف ترتبط بمرور الزمن ، وتعتبر خاصة بالفترة التى تحدث فيها وتحمل على ايرادات هذه الفترة ولا يرحل منها شئ للفترة القادمة على سبيل المثال تكاليف التسويق والتكاليف الادارية والتمويلية.

٧-٢ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمستقبل

- (أ) تكاليف فعلية : هي التكاليف التي تمت فعلا وتم استنفادها  
(ب) تكاليف محددة مقدما : هي عناصر التكاليف في الفترة المقبلة ويتم تقديرها لأغراض مختلفة

٨-٢ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بمراكز التكلفة

- (أ) تكاليف مراكز انتاج : هي التكاليف التي يتم تخصيصها على المراكز الانتاجية التي تقوم بالعملية الانتاجية .  
(ب) تكاليف مراكز الخدمات: هي التكاليف التي يتم تخصيصها على مراكز الخدمات الانتاجية التي تؤدي خدمات لمراكز الانتاج لتتمكن من تحقيق اهدافها.

٩-٢ تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالقرار

- (أ) تكاليف مناسبة للقرار (تكاليف ملائمة).  
(ب) تكاليف غير مناسبة للقرار (تكاليف غير ملائمة)  
(ج) تكاليف غارقة  
(هـ) تكاليف الفرصة البديلة  
(و) تكاليف تفاضلية.

١٠-٢ تصنيف التكاليف حسب توقيت احتسابها :

- (أ) تكلفة تاريخية : وهي التكلفة التي حدثت بالفعل في الفترات السابقة  
(ب) تكلفة فعلية: هي التكلفة التي حدثت بالفعل في الفترة الحالية.  
(ج) تكلفة تقديرية : وهي التكلفة التي يتوقع أن تحدث مستقبلا"  
(د) تكلفة معيارية: وهي التكلفة التي يجب أن ان تحدث مستقبلا"

## الجزء الثالث

### أسس تحديد وقياس تكلفة المنتجات

٣-١ التكلفة : هي تضحية مادية او معنوية ذات قيمة إقتصادية فى سبيل الحصول على منفعة (سلعة او خدمة) فى الحاضر او المستقبل.

٣-٣ ينطوى لفظ التكلفة على العديد من المعانى التى تختلف فى مضمونها طبقاً للهدف من قياس التكلفة وإحتسابها ، والاسس والمبادئ التى يقوم عليها القياس ، بالنسبة للفرد والمجتمع ، وما إذا الهدف من القياس اغراض التخطيط او أغراض الرقابة وتقويم الأداء.

٣-٤ لما كانت التكلفة تضحية لتحقيق منفعة فانه اذا حدثت التكلفة وحقت المنفعة او الايراد فى الفترة الجارية ، تعتبر تكاليف جارية، وإذا حدثت التكلفة وتحقت المنفعة او الايراد فى الفترات التالية تعتبر التكاليف تكاليف غير مستفدة او تكاليف راسمالية ، اصول غير متداولة او متداولة.

٣-٥ اذا حدثت التكلفة واستفدت دون أن تحقق ايرادات ، فغنها تعالج على انها ضياع فإذا كان فى الامكان تجنب هذا الاستفاد وتكون مسئولية شخص معين ويحاسب عليها، وأما اذا لم يكن فى الامكان تجنب هذا الاستفاد فنها تعتبر خسارة و لا يحاسب عليها شخص معين.

٣-٦ تتمثل محددات التكلفة فى :

(أ) الاستفاد (تحقق المنفعة أو العائد) وتحديد المسئول عنها :

- التكلفة تضحية مقابل عائد(منفعة) لذلك يلزم تحقق الاستفاد وذلك بتحقيق الاعائد (المنفعة)، فاذا حدثت التضحية ولم تتحقق الاستفاد المطلوبة فلا تعتبر التضحية فى هذه الحالة بل تعتبر خسارة.

- لا تكلفة (تضحية) بدون قرار (أى بدون مسئول عن حدوثها) ، وبالتالي فإن ذلك يستلزم ربط التكلفة بالمسئول عن حدوثها بالنشاط المستفيد منها ، بحيث لا يتحمل النشاط بمل لم يستفد به ، ولا يتهرب نشاط (أو مسئول) من تحمل تكلفة استفاد بها.

(ب) إقتصادية التكلفة

- يجب ان تكون التكلفة فى حدود القدر الكافى لاشباع وتحقيق المنفعة المستهدفة فلا زيادة تمثل إسراف ، ولا تقتير يؤثر على تحقيق المنفعة بالصورة المطلوبة.

- يمثل الإسراف مجاوزة الحد ، من تخصيص موارد لمجال يحتاجها ولكن بكميات تزيد عن حاجة هذا المجال.

- يمثل التبذير تخصيص الموارد لأوجه نشاط لاحتياج لهذه الموارد وحرمان أنشطة أخرى فى حاجة لهذه الموارد.

### إختيار النظام الرقابى الملائم لنوع النشاط

٣-٧ هناك ثلاثة أسس لتحديد عناصر تكلفة المنتجات ينتج عنها ثلاث طرق لقياس التكاليف وهى :

(أ) **طريقة التكاليف الفعلية** : وهى طريقة تتبع التكاليف المباشرة وتربطها بوحدات التكلفة، على

اساس معدلات التكلفة الفعلية فى الكمية الفعلية ، وتوزع التكاليف الغير مباشرة على اساس المعدل الفعلى للتكاليف غير المباشرة فى الكمية الفعلية المستخدمة من اساس التوزيع.

(ب) **طريقة التكاليف العادية** : وهى طريقة تتبع التكلفة المباشرة لوحدات التكلفة على اساس

معدلات التكلفة القعلية فى الكمية الفعلية ، ويتم توزيع التكاليف غير المباشرة على اساس المعدل المحدد مقدما" فى الكمية الفعلية المستخدمة من اساس التوزيع.

(ج) **طريقة التكلفة المقدرة (الموازنة المرنة)**: وهى طريقة تتبع التكاليف المباشرة لوحدات التكلفة

على اساس معدلات التكلفة المقدرة فى الكمية الفعلية المستخدمة ، وتوزع التكاليف غير المباشرة على اساس المعدل المحدد مقدما" فى الكمية الفعلية المستخدمة من اساس التوزيع.

٣-٨ **تفضل المعدلات المحددة مقدما عن المعدلات الفعلية للاسباب التالية :**

(أ) تساعد المعدلات المحددة مقدما" الادارة فى كثير من القرارات فى التوقيت المناسب اثناء الفترة التشغيلية ، على سبيل المثال قرارات التسعير ، وتقدير قيمة العروض والعطاءات وقرارات المزيج البيعى ، ويرجع ذلك الى امكنتية تقدير التكاليف بدرجة معقولة من الدقة قبل بداية الانتاج.

(ب)يؤدى الاعتماد على معدلات التحميل الفعلية الى تقلبات شديدة احيانا فى تكلفة الوحدة بسبب التقلبات فى حجم النشاط على مدى الفترة التشغيلية لموسمية الطلب وبالتالي يؤدى الى ارقام متفاوتة

### طرق توزيع التكاليف الصناعية الثابتة

٣-٩ **يتم توزيع التكاليف الصناعية الثابتة بالطرق التالية :**

(أ) **طريقة التكلفة الكلية** : ووفقا لهذه الطريقة تعد التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج ، ومن ثم

تضاف الى تكلفة المخزون ، حيث يرى أنصارها انها لازمة وضرورية لعملية الانتاج وتكوين الاصول .

(ب) **طريقة التكلفة المتغيرة**: وفقا" لهذه الطريقة تعد التكلفة المتغيرة وحدها هى التى تعد تكلفة منتج

اما التكاليف الثابتة تعتبر مصروف فترة ومن ثم تحمل لايرادات الفترة مباشرة دون مروها بالمخزون

## الجزء الرابع

### أسس الرقابة على التكاليف

١-٤ الرقابة هي إجراءات بمقتضاها يتم التأكد من ان الاهداف المخططة والسياسات الموضوعة والاجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وان نتائج ذلك التنفيذ فى حدود المخطط لها.

٢-٤ تتمثل مشكلة الادارة فى استخدام القدر المحدود من الموارد المتاحة لها بأقصى درجة من الفاعلية والكفاية حيث :

(أ) تمثل الفاعلية الدرجة التى تحقق بها الادارة اهداف المنشأة.

(ب) وتمثل الكفاية مقياس للعلاقة بين حجم المدخلات والمخرجات ، فالكفاية العالية تعنى تحقيق أكبر قدر من المخرجات بإستخدام حجم محدد من المدخلات ، أو انتاج حجم محدد من المخرجات بأقل قدر من المدخلات.

٣-٤ قد يقدم إعتبار الفاعلية على الكفاية او العكس لعوامل استراتجية وبيئية على سبيل المثال : (أ) فى حالة اشتداد المنافسة ، قد يكون التوجه لاستراتيجى للمنشأة السيطرة على حصة معينة من السوق ، ولتحقيق هذا الهدف قد تضحى المنشأة مرحليا " بالكفاية لصالح الفاعلية ، بمعنى ان تحرص المنشأة على تحقيق الحصة السوقية المستهدفة وان كان ذلك على حساب تحمل تكاليف مرتفعة نتيجة الحملات الاعلانية وخدمات العملاء المتميزة.

(ب) عندما تكون المنافسة فى السوق سعرية ، فى هذه الحالة تصبح الكفاية عاملا " اساسيا" ، وعلى المنشأة تخفيض تكاليفها الى ادنى مستوى حتى تتوافر لها ميزة تكاليفية ومن ثم ميزة تنافسية إن محدودية الموارد المتاحة والمنافسة السعرية تجعل من الكفاية هدفا " مؤثرا" ووسيلة لنجاح واستمرار المنشأة ، وبالتالي هناك حاجة لتحقيق الرقابة على عناصر التكلفة للقضاء على عوامل الاسراف والتلف وعدم الكفاية.

٤-٤ لكى يمكن من تقييم الكفاية والحكم عليها لابد من وجود مقياس او مستوى مقارنة يحكم فى ضوئه على مستوى كفاية الاداء الفعلى لأن التكلفة الفعلية لاتدلنا على ما كان يجب أن يحدث

٥-٤ يجب اتخاذ معايير محددة مقدما" تقوم بدور المقياس (أى مستوى المقارنة) وتمثل الاداء الكفاء الذى يجب ان تسعى الادارة لتحقيقه ، وتمثل المقياس الذى يرجع إليه فى تقييم ما حققته الادارة من نتائج.

٤-٦ تتمثل الاساليب الرقابية فى :

- (أ) التكاليف المعيارية : التى تهدف الى تخفيض تكلفة وحدة الانتاج
- (ب)الموازنات: التى تهدف الى متابعة الاداء خلال فترة زمنية ، وذلك باتخاذ مبدأ المساءلة المحاسبية، بحيث تقوم المحاسبة بتتبع تصرف الاشخاص فى التكاليف التى تدخل فى مجال رقابتهم
- (ج) التقارير: والتى تعتبر وسيلة اتصال داخلى لمتابعة النتائج وتحقيق الاهداف
- تتمثل اهمية الرقابة فى أنها تحد من الفروق بين ما هو مخطط وما هو فعل وذلك باتخاذ القرارات اللازمة لاجراء التصحيح إما فى الخطط او مدخلات تلك الخطط ، وبالتالي يمكن فى البدء فى الفترة التالية باس سليمة واجراءات تحافظ تحقيق الكفاية.

٤-٧تهدف الاساليب الرقابية الى الرقابة على التكاليف المتعلقة بوحدة المنتج وبالفترة الزمنية حيث :

- (أ) تهتم بخفض تكاليف الانتاج حتى تصبح اسعار المنتجات معقولة فى الاسواق.
- (ب) تهتم برفع كفاية الاداء فى جميع المراكز الانتاجية والتوصل الى التكاليف المعقولة الخالية من الضياع والتلف غيرالعاديين .

٤-٨ تتطلب الرقابة على التكاليف ما يلى :

- (أ) تخطيط العمليات بدقة تامة ، فاذا كانت هذه الخطط غير واقعية ، فان اساليب الرقابة أيضا: تصبح غير واقعية ومجرد تقدير لا جدوى منه.
- (ب) تحليل الانحرافات عن الخطط ، حيث ان الرقابة هى وسيلة للوصول الى تحقيق الكفاية القصوى عن طريق إتخاذ الاجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة.

٤-٩ يتم تحضير خطة التكلفة وفقا" لأسلوبين هما:

- (أ) ربط التكلفة بوحدة التكلفة باستخدام اسلوب التكاليف المعيارية والتى تهتم بالرقابة على التكاليف المتغيرة .

- (ب) ربط التكلفة بفترة زمنية باستخدام الموازنة التخطيطية والتى تهتم بالرقابة على التكاليف الثابتة.

٤-١٠ ترتبط جميع الاساليب الرقابية بالافراد سواء كانوا من الادارة او من العاملين ، وهذا يتطلب :

- (أ)مشاركة العاملين فى اعداد الاساليب الرقابية ، حيث ان مقاومة الافراد للاساليب الرقابية بسبب عدم الاعتراف بجديتها فى الرقابة وتخفيض.



(ب) تضمين اى اسلوب رقابى بخطة حوافز حت لايفهم ان الرقابة لتصيد الاخطاء وتوقيع العقوبات ، فالحوافز تربط الافراد بالاساليب الرقابية و بالتالى تحقيق الكفاية القصوى .

(ج) اجراء التدريب اللازم للعاملين لتحقيق الاستخدام الامثل للاساليب الرقابية

#### المتطلبات الواجب توافرها فى الاساليب الرقابية

٤-١١ يجب توافر مجموعة من المتطلبات فى الاساليب الرقابية حتى تحقق الكفاية القصوى :

(أ) سهولة تفهم الاسلوب بمعرفة الافراد واقتناعهم به، فكما كان الاسلوب سهلا" كلما كان التطبيق والتشغيل على درجة عالية من الفاعلية.

(ب) أن يرتبط الاسلوب الرقابى بمراكز المسؤولية والهيكال التنظيمى حتى يكون الدور المطلوب واضحا" لكل فرد فى كل مستوى سواء فى مرحلة التخطيط والمتابعة او تحديد المسؤولية عن الانحرافات.

(ج) أن يتناسب الاسلوب الرقابى مع طبيعة وإحتياجات الانشطة ، فالاسلوب الرقابى يرتبط تمام بالنشاط المطلوب الرقابة عليه .

(د) أن تحدد الخطوات المطلوبة لاتمام النظام الرقابى وهى :

- وضع الخطة وما تتطلبه من اهداف وطرق ونظم ومعدلات.

- قياس الاداء الفعلى.

- مقارنة الفعلى بالمخطط مع تحليل الفروق وتفسير سلوكها.

- الاجراءات المصححة بما فى ذلك اعادة وضع الخطة.

(هـ) الوقت المناسب : بتقديم البيانات والمعلومات المافية بسرعة لتقييم الخطوات السابقة وعلاج الفروق بسرعة وبشكل دورى.

(و) توجيه الادارة باستمرار تحسين المعايير بهدف تنمية الكفاية

(ن) الدقة: حيث يجب الدقة فى البيانات التى تعتبر مدخلات ومخرجات الاساليب الرقابية حيث ان فعالية هذه الاساليب مرتبط بدقتها

(ى) لاتتحقق الرقابة الا من خلال الادارة ذاتها ، عن طريق اجراءات يتخذها المسئولون فى المستويات الادارية المتتابعة ، فهم الذين يخططون ويوافقون على المعايير .

(ح) يجب أن تكون تكاليف تصميم وتنفيذ الاسلوب الرقابى أقل من المزايا التى يحققها الاسلوب.

(س) تقسيم الفترة المالية الى فترات رقابية حتى يمكن تفادى تراكم الانحرافات السالبة.

## الجزء الخامس

### نظم إدارة التكلفة

١-٥ نظم ادارة التكلفة هي الاجراءات التى تتخذها الادارة لإرضاء عملاءها ، مع العمل المستمر على خفض ورقابة التكلفة.

٢-٥ يجب نقل التركيز من نظم تحديد التكلفة الى نظم ادارة التكلفة

٣-٥ تمارس ادارة التكلفة من منظور استراتيجى فى إطار ما يسمى تحليل سلسلة القيمة

٤-٥ تمثل سلسلة القيمة سلسلة الانشطة التى تؤديها المنشأة ويترتب عليها قيمة للمنتجات او الخدمات التى تقدمها المنشأة لعملاءها.

٥-٥ تدور ادارة التكلفة نحو المحاور التالية :

(أ) إعطاء الأولوية لإرضاء العمل ويتضمن تحسين خدمة العميل وجودة المنتج.

(ب) التركيز على مفاتيح النجاح (التكلفة ، الجودة ، التوقيت ، التجديد والابتكار)

(ج) خفض التكلفة

(د) تطوير المنتجات

(هـ) التركيز على نقاط القوة والميزات النسبية

(و) دخول اسواق جديدة

## الجزء السادس

### تقارير ترشيد القرارات

١-٦ تختلف تقارير نظام محاسبة التكاليف فيما يتعلق بترشيد القرارات باختلاف نوعية القرارات التي تطلب الادارة معلومات عنها.

٢-٦ يجب التعرف على التكاليف المناسبة للقرار المراد إتخاذه

٣-٦ تختلف طريقة القياس باختلاف نوعية القرارات

٤-٦ يجب توفير المعلومات فى الوقت المناسب لمتخذ القرار.

٥-٦ هناك مفاهيم تكلفة مختلفة ثلاثم الاستخدامات والاعراض المختلفة

٦-٦ تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسية للإدارة، لذا فإنها تواجه دائماً مشاكل في

المفاضلة بين البدائل المختلفة، وتتضمن عملية اتخاذ القرار بصفة عامة الخطوات الأساسية الآتية:

(أ) التعرف على المشكلة.

(ب) تحديد البدائل الممكن إتباعها لحل المشكلة.

(ج) تقويم العوامل الكمية لكل بديل وقياسها.

(د) تقويم آثار العوامل غير الكمية.

(هـ) اتخاذ القرار باختيار أفضل بديل

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (١)

نظم قياس التكلفة : تكاليف الأوامر الإنتاجية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة تكلفة الأوامر الانتاجية ، و كيفية قياسها، وذلك بصورة تقديرية لتوفير المعلومات الضرورية لترشيد قرارات التسعير للأوامر الإنتاجية وقبول أو رفض العروض المقدمة من العملاء ، وبصورة فعلية لأغراض الرقابة وتحديد الفروق لتحديد مواطن الاسراف والضياع للحد منها ومواطن الكفاية والعمل على تنميتها.

## نطاق المعيار

٢- يلائم نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية بيانات الإنتاج التي تتعامل مع طلبيات أو أوامر غير نمطية وغير متطابقة ولا متكررة وغير مستمرة الإنتاج

٣- يطبق نظام تكاليف الاوامر الإنتاجية فى المنشآت التي يعتمد إنتاجها على المواصفات المقدمة من العملاء ، اى فى الصناعات التي يكون وحدات الإنتاج فيها غير متجانسة ، كما أن تكاليف هذه الأوامر تحدد مسبقاً"

٤- قد يطبق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية فى المنشآت التي تنتج سلعا" موحدة للتخزين ومواجهة إحتياجات السوق ، وفى هذه الحالة يتم الإنتاج على شكل دفعات او مجموعات مستقلة ،حتى يتم معرفة تكلفة كل مجموعة على حدة.

## ٥- التعريفات

**نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية :** هو نظام لقياس تكلفة منتجات المنشأة وفقاً لمواصفات يحددها العميل ، وبالتالي يتم تحديد تكلفة كل أمر او طلبية بشكل مستقل.

**الأمر الإنتاجى :-** عقد بموجبه يتم إنتاج المنتجات وفقاً لمواصفات معينة يحددها العميل

٦- يعتمد تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية على توفر العديد من الإعتبارات وهى:

(أ) أن تكون طبيعة الإنتاج متنوعاً وذات مواصفات خاصة ، وهذا يؤدي الى اختلاف عناصر التكاليف من أمر إنتاجي لآخر.

(ب) ليس من الضروري ان يمر كل أمر إنتاجى على كل المراكز الإنتاجية .

(ج) عند إنتاج المنشأة منتجات متماثلة ، لابد معرفة تكلفة كل طلبية من كل منتج على حدة.

(ج) إن اختلاف مواصفات الأوامر الإنتاجية يؤدي الى حصر التكاليف على أساس الأوامر وليس

العمليات او المراحل الإنتاجية.

### مراحل نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

٧- يمر نظام محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية بالخطوات التالية:

(أ) لا يبدأ الإنتاج في المنشآت الا بناء على أوامر العملاء او من الادارة تخطيط الإنتاج يحدد فيها العمل او هذه الادارة المواصفات الفنية لهذا الأمر.

(ب) تتولى ادارة التكاليف تحديد التكاليف التقديرية " المقايسة" للأمر الإنتاجى بشكل تفصيلى ، حيث يتم تقدير كمية وتكلفة كافة العناصر المتعلقة بالأمر الإنتاجى.

(ج) يتم صرف المواد المباشرة مخصصة على أمر محدد بعينه ، وكذلك يتم حصر ساعات العمل المباشرة الفعلية تمهيدا" لقياس التكلفة الفعلية للأمر الإنتاجى بصفة مستقلة عن الأوامر الإنتاجية الأخرى.

(د) ليس من الضرورى أن تمر كل الأوامر الإنتاجية على كافة المراكز الإنتاجية بالمنشأة ، مما يتطلب توفير سجل تسجل فيه الاوامر التى استفادة من كل مركز إنتاجى .

(ح) فى نهاية كل فترة يتم تسوية التكاليف غير المباشرة المحملة للأوامر الإنتاجية والتكاليف غير المباشرة الفعلية

### اسس قياس تكلفة الأوامر الإنتاجية

٨- يمكن قياس التكاليف فى نظام الأوامر الإنتاجية من خلال ما يلى :-

(أ) نظام التكاليف القائم على اساس التكاليف الفعلية للمصروفات:

ووفقا لهذا النظام يتم استخدام كل التكاليف الفعلية للمنتج من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة ، ويتم معرفة تكاليف المراكز الإنتاجية والخدمية وفقا لمعدلات تحميل كل امر إنتاجى بما يخصه.

(ب) نظام التكاليف القائم على أساس التكاليف التقديرية للمصروفات

ووفقا لهذا النظام يتم استخدام التكاليف الفعلية لعناصر المواد والأجور المباشرة فقط ، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة فتتم من خلال معدلات تحميل محددة مقدما ، لكى يتم تحديد التكاليف الصناعية الغير المباشرة الفعلية.

(ج) نظام التكاليف المخطط أو المطور

ووفقا لهذا النظام يتم معدلات معيارية لكل كميات عناصر التكاليف الإنتاجية من المواد المباشرة ، والأجور المباشرة ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة

٩- إن عملية تحديد وقياس تكلفة الأوامر الإنتاجية يتطلب يتم تجميع التكاليف التي تم إنفاقها من مواد و اجور ومصروفات مباشرة وغير مباشرة ، وذلك من خلال فتح حساب مستقل لكل أمر إنتاجي ترحل إليه عناصر التكاليف الخاصة به أول باول ، وفي نهاية تشغيل الأمر الإنتاجي يتم التوصل الى تكلفة ذلك الأمر ، وبالتالي يمكن التوصل الى ارباح كل أمر انتاجي بشكل مستقل عن الأمر الآخر.

#### المعالجة المحاسبية لمخلفات تشغيل الأوامر الإنتاجية

١٠- في حالة وجود مخلفات لتشغيل الأوامر الانتاجية يتم المحاسبة عنها حسب قيمتها فإذا كانت ذات اهمية نسبية يتم تخفيض تكلفة الأمر الإنتاجي بالقيمة البيعية لهذه المخلفات ، وإذا كانت قيمتها صغيرة جدا يتم المحاسبة عنها ضمن الإيرادات الأخرى في حساب الأرباح او الخسائر.

#### المعالجة المحاسبية للوحدات المعيبة في الأوامر الإنتاجية

١١- في حالة وجود وحدات معيبة خلال تشغيل الامر الانتاجي يتم تحميل هذا الأمر بتكلفة اصلاح هذه الوحدات

#### المعالجة المحاسبية للانتاج التالف في الأوامر الإنتاجية

١٢- تتم المعالجة المحاسبية للانتاج التالف في الاوامر الانتاجية كما يلي :

(أ) إذا كان التلف طبيعي ويمكن ربطه بالأمر الإنتاجي ، في هذه الحالة يتم تحميل تكلفة هذه الوحدات على الأمر الإنتاجي ، وإذا تم بيع هذه الوحدات التالفة يخفض بها الأمر الإنتاجي.

(ب) إذا كان التلف طبيعي ولا يمكن ربطه بأمر إنتاجي معين ، يتم معالجته ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة.

(ج) إذا كان التلف غير طبيعي لا يحمل به الأمر الإنتاجي ويتم تحميله على الأرباح او الخسائر

#### المعالجة المحاسبية للوقت الضائع في الأوامر الإنتاجية

١٣- اذا كان الوقت الضائع ناتج عن أسباب عادية ولا يمكن للعامل تجنبه يتم تحميله على المصروفات الصناعية غير المباشرة ، وإذا كان الوقت الضائع ناتج عن اسباب عادية ويمكن للعامل تجنبه يتم تحميل تكلفته على حساب ارباح وخسائر المنشأة.

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٢)  
نظم قياس التكلفة :  
نظام تكاليف المراحل الإنتاجية



## هدف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة نظام تكاليف المراحل الانتاجية ، وكيفية تحديد وقياس تكلفة الانتاج بكل مرحلة على حدة وفي كل فترة على حدة ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال :
- (أ) حصر وتحديد تكلفة كل مرحلة من كل عنصر تكلفة فى كل فترة على حدة.
- (ب) حصر الانتاج الفعلى والمتجانس فى كل مرحلة على حدة.
- (ج) تحديد معدل تكلفة الوحدة المتجانسة واستخدامه فى تحديد تكلفة كل مجموعة إنتاجية بالمرحلة

## النطاق :

- ٢- يطبق نظام تكاليف المراحل الانتاجية فى المنشآت التى يتصف إنتاجها بالانتماء والاستمرار ، اى المنشآت التى تقوم بإنتاج منتج وحيد متكرر حيث أن الانتاج يمر من مرحلة لأخرى وصولاً الى المنتج النهائى.
- ٣- يتم تطبيق نظم تكاليف المراحل بصفة عامة فى الصناعات الكيماوية وصناعة البترول والغزل والنسيج والاعذية المحفوظة والحديد والصلب والاسمنت والتعدين وغيرها من الصناعات التى تتوفر فيها شروط تطبيق النظام.

## ٤- التعريفات :

**المرحلة الانتاجية :** وحدة فنية و إدارية تختص باداء عملية إنتاجية معينة

**مستوى الاتمام :** المدى الذى وصلت اليه الوحدات الانتاجية غير التامة مقارنة بالوحدات التامة.

**صافى تكلفة التلف :** هى تكلفة التلف المسموح به مطروحاً منها القيمة البيعية له

## شروط تطبيق نظام تكاليف المراحل الانتاجية

- ٥ - يمكن تحديد أهم شروط تطبيق نظام تكاليف المراحل الانتاجية على النحو التالى :-
- (أ) وجود إنتاج متصل مستمر لإتمام وحدات متجانسة ومتماثلة مع الوحدات الاخرى ، وهذا يستدعى تسجيل عناصر التكاليف على اساس زمنى ، ويتم تحديد تكلفة كل مرحلة بشكل مستقل ولكل شهر على حدة ، حيث الإنتاج متماثل ومستمر فتسفيد كل وحدة نفس استفادة اى وحدة اخرى بالمرحلة.
- (ب) قيام كل مرحلة او قسم بعمليات صناعية متكررة و متماثلة ، وبالتالي يتم تجميع وتحديد التكلفة على اساس المراحل أو الاقسام الانتاجية.

(ج) أن يكون الانتاج الذى تنفذه المنشأة إنتاجاً "نمطياً" فى كل خط تشغيل مما يسهل معه توزيع وتحميل تكاليف المرحلة على هذا الانتاج والذى يتساوى فى استفادته من عناصر التكاليف.

(د) مرور الانتاج على عدة مراحل إنتاجية قبل تسليمها للمخزن كمنتجات تامة ، وعلى ذلك يتطلب الأمر عند تحديد تكلفة الوحدة ان يتم ترحيل تكلفة الانتاج من مرحلة لأخرى حتى يتم تحديد التكلفة النهائية للمنتج ، التام عقب إنتهاء التشغيل فى المرحلة الأخيرة.

#### خصائص نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

٦- يتميز نظام محاسبة تكاليف المراحل الإنتاجية بالعديد من الخصائص اهمها :-

- (أ) يكون الانتاج فى هذا النظام متجانساً ولفتره زمنية طويلة.
- (ب) تعتبر المرحلة الانتاجية وحدة محاسبية مستقلة وبالتالي يتم تجميع تكاليفها بشكل مستقل عن المرحلة الأخرى.
- (ج) يتم تحديد كمية الانتاج المتجانس من خلال تحويل الوحدات المنتجة غير التامة الى ما يقابلها من الوحدات التامة ، بحيث يكون الانتاج متجانساً.
- (د) يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة باستخدام متوسطات التكلفة ( اى قسمة اجمالى تكلفة الانتاج خلال الفترة على كمية الانتاج المتجانس).

#### أنواع المراحل الإنتاجية

٧- نظراً لإختلاف طبيعة نشاط المنشآت الصناعية التى تطبق نظام المراحل الانتاجية تتنوع نظم المراحل الانتاجية ، حيث تحدد طريقة التصنيع نوع نظام المراحل الملائم للتطبيق ، وأهم أنواع المراحل الانتاجية ما يلى :

#### (أ) المراحل المتتابعة

تستخدم هذه الطريقة فى حالة المنشآت التى تقوم بإنتاج منتج واحد أو عدة منتجات تحتاج نفس العمليات الصناعية ، حيث يمر الانتاج على عدة مراحل متتابعة حتى يصل الى مستوى الانتاج التام.

#### (ب) المراحل المتوازية

وتستخدم هذه الطريقة عندما يوجد منتجان او اكثر يمر كل منها على سلسلة او مجموعات من المراحل المنفصلة والمستقلو عن المجموعات الأخرى والتى يجرى تشغيلها فى نفس الوقت.

### (ج) المراحل المتداخلة

وتستخدم هذه الطريقة عندما يمر الإنتاج على بعض المراحل وليس كلها ، وتختلف المراحل المستخدمة باختلاف المنتجات التي تمر بهذه المراحل - على سبيل المثال صناعة البترول وصناعة الكيماويات ، حيث يشترك منتجان او اكثر فى مرحلة معينة وبعد نقطة الانفصال يستقل كل منتج بمجموعة مستقلة من المراحل الانتاجية.

#### أسس تحديد تكلفة المنتج فى ظل نظام المراحل الانتاجية

##### حالة عدم وجود إنتاج غير تام أول وآخر المدة

٨- فى حالة عدم وجود إنتاج غير تام أول وآخر المدة تتحدد تكلفة الوحدة باتباع الخطوات التالية :

(أ) حصر وتجميع بيانات التكلفة الصناعية التى تحدث فى القسم او المرحلة.

(ب) تحديد عدد وحدات مخرجات المرحلة (سواء كانت مرحلة نهائية او وسيطة)

(ج) قسمة تكاليف القسم او المرحلة على عدد وحدات مخرجات المرحلة فنحصل على تكلفة الوحدة

##### حالة وجود إنتاج غير تام آخر المدة

٩- إن وجود إنتاج غير تام آخر المدة يؤدى الى عدم إمكانية حساب متوسط التكلفة من خلال قسمة عناصر التكاليف على عدد الوحدات المنتجة فى المرحلة ، وبالتالي لابد من التعبير عن الوحدات المنتجة خلال الفترة سواء تامة او غير تامة بوحدات إنتاجية متجانسة وفقا لمستوى الاتمام.

١٠- وتتحدد تكلفة الوحدة باتباع الخطوات التالية :

(أ) حصر وتجميع بيانات التكلفة الصناعية التى تحدث فى القسم او المرحلة.

(ب) تحديد عدد وحدات مخرجات المرحلة (سواء كانت مرحلة نهائية او وسيطة)

(ج) تقدير مستوى الاتمام للوحدات الغير تامة لتحويله الى ما يعادله من الإنتاج التام ليصبح إنتاج

المرحلة كله إنتاجا "متجانسا".

(د) قسمة تكاليف القسم او المرحلة على عدد وحدات مخرجات المرحلة فنحصل على تكلفة الوحدة

### حالة وجود وحدات غير تامة اول الفترة

١١- قد تنتقل بعض الوحدات الغير تامة الى الفترة التالية لاستكمال مستوى الالتزام الذى جاءت به من الفترة السابق ، وفى هذه الحالة يوجد طريقتين لمعالجة هذا الاستكمال وهما:

#### (أ) طريقة متوسط التكلفة

تقوم هذه الطريقة على دمج الوحدات غير التامة اول الفترة مع الوحدات التامة الجديدة خلال الفترة ودون تمييز بين الوحدات التامة القديمة والجديدة ، وعليه تظهر الوحدات متجانسة فى بداية الفترة بمستوى اتمام ١٠٠ % ، ثم ضم تكلفة الوحدات الغير تامة اول الفترة مع عناصر تكلفة المرحلة خلال الفترة الحالية ثم قسمة اجمالى التكلفة على الوحدات المتجانسة خلال الفترة الحالية.

#### (ب) طريقة الاول فى الاول

تقوم هذه الطريقة على التمييز بين الوحدات غير التامة اول الفترة والوحدات التامة الجديدة التى يتم تشغيلها خلال الفترة ، حيث يتم استكمال الوحدات الغير تامة المرحلة من الفترة السابقة اولاً ، ثم يبدأ فى تشغيل وحدات جديدة .

### المعالجة المحاسبية لتكلفة التلف فى المراحل الانتاجية

١٢- يتم توزيع تكاليف التلف او الفقد الطبيعى (المسموح به) على الوحدات السليمة والوحدات التالفة تلفاً غير طبيعى (غير مسموح به) بالمرحلة الانتاجية ، أما بالنسبة للتلف غير الطبيعى (غير مسموح به) فإنه يتم تحميله على حساب الاباح او الخسائر لإرتباطه بإهمال الادارة وسؤ التخطيط.

### المعالجة المحاسبية للقيمة البيعية للتلف

١٣- اذا كان التلف غير طبيعى (غير مسموح به) وكان له قيمة بيعية ، فإن ثمن البيع يدرج فى الجانب الدائن فى حساب الارباح أو الخسائر ، وتدرج تكلفته فى الجانب المدين فى حساب الارباح او الخسائر.

١٤- اذا كان التلف طبيعى (مسموح به) وكان له قيمة بيعية ، فيتم خصم القيمة البيعية لهذا التلف من تكلفته وتحميل صافى تكلفة التلف على الانتاج.

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٣)  
نظم قياس التكلفة :  
تكاليف المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

١- يهدف هذا المعيار الى تحديد وقياس تكلفة المنتجات المشتركة حالة المنشآت التي تنتج عدة منتجات مشتركة ، وكيفية توزيع التكاليف المشتركة . ومعالجة المنتجات الفرعية وتأثيرها على تكلفة المنتجات الرئيسية

### النطاق :

٢- يطبق هذا المعيار حالة بعض المراحل الانتاجية التي تنتج عدة منتجات فى عملية انتاجية واحدة ، وان التكاليف التي تنفق عليها تكون مشتركة حتى نقطة الانفصال.

### ٣- التعريفات :

**المنتجات الرئيسية :** هى المنتجات الاساسية والتي تكون مستهدفة فى العمليات الانتاجية.  
**المنتجات المشتركة:** هى المنتجات التي يتم إنتاجها معا" بعملية إنتاجية واحدة ، حيث لا يمكن تمييز هذه المنتجات عن بعضها حتى نقطة الانفصال، حيث يستلزم إتمام تشغيلها النهائى مراحل انتاجية خاصة لكل منتج. مثل منتج الديزل والكيروسين أثناء تكرير البترول.

**المنتجات العرضية (الفرعية) :** هى المنتجات التي تظهر بشكل عرضى اثناء إنتاج المنتج الرئيسى ، مثل نشارة الخشب التي يتم كبسها على شكل الواح خشبية.

**نقطة الانفصال :** هى تلك النقطة التي عندها تنفصل المنتجات المشتركة عن بعضها ، بحيث يصبح كل منتج مميزا" عن الآخر.

**التكاليف المنفصلة :** هى التكاليف التي تحدث بعد نقطة الانفصال والتي يمكن تحديدها بدقة على منتج محدد ، أى تمثل تكاليف اضافية لمراحل تالية لنقطة الانفصال

**التكاليف المشتركة :** هى التكاليف التي تنفق لاننتاج منتج وحيد رئيسى يتفرع منه أكثر من منتج بعد نقطة الانفصال.

**توزيع التكاليف المشتركة :** تحديد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة فى المراحل الانتاجية المشتركة .

### معايير التمييز بين المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية

٤- يتم التمييز بين المنتجات المشتركة والمنتجات العرضية كما يلي :

(أ) معيار القيمة البيعية : ان المنتجات المشتركة تكون قيمتها البيعية كبيرة نسبيا اذا ما قورنت بالقيمة البيعية للمنتجات العرضية أو الفرعية.

(ب) الغرض من تكوين المنشأة او هدف المنشأة: حيث تهدف المنشأة الى انتاج المنتجات المشتركة ، اما المنتجات العرضية فتنتج بشكل عرضى ولا تهدف المنشأة الى انتاجها.

اسس توزيع التكاليف المشتركة على المنتجات المشتركة

### طريقة القياس المادى

٥- تقوم طريقة القياس المادى على اساس اختيار وحدة قياس مادية غير قيمية مثل عدد الوحدات او وزن الوحدات ، ويجب ان تشترك جميع المنتجات فى نفس وحدة القياس ، ثم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة بضرب التكاليف المشتركة فى عدد الوحدات المادية للمنتج على اجمالى عدد الوحدات المادية لجميع المنتجات.

### طريقة المتوسط المرجح

٦- تاخذ طريقة المتوسط المرجح فى الحسبان الأهمية النسبية لكل منتج واختلاف مدى استغادته من عناصر التكاليف ، ووفقا لهذه الطريقة يتم تحديد وزن أو نقاط ترجيح لكل منتج من المنتجات المشتركة ، ويتم تحديد هذا الوزن النسبى بناء على العديد من العوامل منها على سبيل المثال حجم المنتج و الزمن اللازم للإنتاج ومهارات العمالة المطلوبة والصعوبات الفنية فى المنتج ، وفى هذه الطريقة يتم ايجاد الكمية المرجحة لكل منتج وحساب اجمالى الكمية المرجحة لجميع المنتجات وتحديد نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة.

### طريقة القيمة البيعية عند نقطة الانفصال

٧- تقوم طريقة القيمة البيعية عند نقطة الانفصال على اساس ان المنتجات المشتركة تباع بعد نقطة الانفصال دون اجراء اى تشغيل اضافى عليها ، وان القيمة البيعية لهذه المنتجات تكون الاساس لتوزيع التكاليف المشتركة ، ويكون نصيب المنتج من التكاليف المشتركة يساوى التكاليف المشتركة فى معدل توزيع التكاليف المشتركة والذي يتم حسابه بقسمة القيمة البيعية لكل منتج على اجمالى القيمة البيعية للمنتجات المشتركة  $\times 100$ .

### طريقة صافى القيمة البيعية القابلة للتحقق

٨- أن المنتجات المشتركة تحتاج بعد نقطة الانفصال الى عمليات تشغيل اضافية ليكون المنتج قابلا للبيع ، فتقوم هذه الطريقة على استخدام صافى القيمة البيعية القابلة للتحقق والتي يتم الحصول عليها عن طريق طرح تكاليف المنتجات بعد نقطة الانفصال من القيمة البيعة للمنتجات ، ووفقا لهذه الطريقة يكون نصيب المنتج من التكاليف المشتركة يساوى التكاليف المشتركة فى نسبة توزيع التكاليف المشتركة والذي يساوى صافى القيمة البيعية القابلة للتحقق لكل منتج على اجمالى صافى البيعية القابلة للتحقق لجميع المنتجات المشتركة.

### المعالجة المحاسبية للمنتجات العرضية ( الفرعية )

٩- ان المنتجات العرضية لا تحمل باى تكاليف مشتركة نظرا لقيمتها البسيطة ، ولكنها تحمل بالتكاليف التى تنفق عليها بعد نقطة الانفصال ، مثل تكلفة كبس نشارة الخشب على شكل الواح خشبية وتعالج المنتجات العرضية باحدى الطريقتين التاليتين :

#### (أ) طريقة الانتاج

وتقوم هذه الطريقة على الاعتراف بالمنتجات العرضية وقت الانتاج ، حيث يتم حساب صافى قيمتها فى تاريخ الانتاج من خلال طرح قيمة مبيعات المنتجات العرضية فى وقت الانتاج من تكلفة الانتاج

#### (ب) طريقة المبيعات

وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتراف بايراد المنتجات العرضية فى تاريخ البيع ، عن طريق خصم صافى مبيعات المنتجات العرضية من تكلفة المنتجات الرئيسية فى تاريخ البيع



معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٤)  
نظم قياس التكلفة :  
نظام تكاليف العمليات

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى تحديد كيفية المحاسبة عن تكاليف الانتاج فى انظمة العمليات وتحديد تكلفة الوحدة من المخرجات فى هذه البيئة

### النطاق :

٢- يطبق هذا المعيار فى بيئات انتج منتجات ذات تصميم اساسى واحد مع بعض التنويعات او الاختلافات بينهما للحصول على منتجات يمكن التمييز بينها واستهداف فئات مختلفة من العملاء والمستهلكين، على سبيل المثال شركات الملابس تقوم بتصنيع جاكيت رجالي بتصميم معين مع الاختلاف فى الاقمشة المستخدمة.

### ٣- التعريفات :

**نظم تكلفة العمليات :** هى نظم تكلفة لمنتجات تنتج على على دفعات انتاجية تتماثل فى كل او معظم العمليات الانتاجية وتختلف فى المواد الخام.

### اسس المحاسبة عن تكلفة العمليات

٤- من المفترض أن وحدات المنتج بدفعات الانتاج المختلفة تستهلك نفس القدر من تكلفة التحويل ( تكلفة عمل مباشر + تكاليف صناعية غير مباشرة ) ولكنها نظرا لوجود اختلاف بينهما تستهلك كميات او نوعيات مختلفة من المواد المباشرة.

٥- إن نظام تكاليف العمليات هو نظام يجمع بين سمات الاوامر الانتاجية ونظام المراحل الانتاجية ، حيث أن الاوامر الانتاجية تستهلك كميات مختلفة من المواد ، والمراحل الانتاجية تستهلك كميات متساوية من الموارد للوحدات التى تمر بها.

٦- يستخدم فى نظام العمليات الانتاجية نظم الاوامر الانتاجية فى المحاسبة عن تكلفة المواد المباشرة ، بمعنى ان تكلفة المواد المباشرة تجمع على اساس دفعة الانتاج.

٧- ليس من الضرورى ان تشترك كل دفعات الانتاج فى كل العمليات فقد تشترك الدفعات الانتاجية المختلفة فى عمليات وتختلف فى عمليات اخرى .

٨- يستخدم فى نظام العمليات الانتاجية اسلوب نظام المراحل الانتاجية فى المحاسبة عن تكلفة التحويل ، بمعنى أن تكلفة التحويل تجمع على اساس العملية الانتاجية ، ثم تقسم هذه التكلفة على وحدات المخلاجات بدفعات الانتاج التى تمر بالعملية.

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ٥ )  
نظم قياس التكلفة :  
نظم التدفق العكسى

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة نظم التدفق العكسى، واسس هذه النظم لتحديد تكلفة المنتجات .

## النطاق :

٢- يطبق هذا المعيار لتحديد تكلفة المنتجات فى البيئة التى تطبق نظام الوقت المحدد ، حيث أن إثبات تكاليف الانتاج يمكن تاجيله حتى نقطة متقدمة سواء عند إتمام الصنع او حتى عند بيع البضاعة.

## ٣- التعريفات :

نظم التدفق العكسى لتحديد تكلفة المنتجات : هى النظم التى تؤجل اثبات تكاليف الانتاج حتى اتمام الصنع او عند البيع ، فاذا تبقى مخزون فيمكن تحديد تكلفته نهاية الفترة المحاسبية.

## اسس التدفق العكسى لتحديد تكلفة المنتجات

### التسجيل عند شراء المواد وإتمام الصنع

٤- فى هذا النظام تحتفظ المنشأة بحسابين للمخزون :

(أ) حساب مراقبة المواد والانتاج غير التام ، وفيه يدمج حسابى مراقبة مخزون المواد ومراقبة الانتاج غير التام.

(ب) حساب مراقبة الانتاج التام

حيث أن تحديد التكلفة لا يبدأ الا من لحظة اتمام الصنع وتحويل الوحدات الجيدة الى المخازن ثم البيع.

### التسجيل عند شراء المواد وبيع البضاعة

٥- فى هذا النظام تثبت مشتريات المواد عند حدوثها ، ولكن لا تثبت أية تكلفة للمنتج الا عند بيعه، حيث ان النشاط الانتاجى يتدفق فى المراحل الانتاجية المختلفة من بداية سحب المواد وحتى تمام الصنع دوت الحاق اى تكلفة بالمنتج الذى إكتمل صنعه ، ويتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة فقط عند البيع بتطبيق التكلفة للوحدات المباعة.

٦- يطلق على هذا النظام نظم تكلفة المنجزات حيث انها تؤدي الى نفس الأثر على ارباح الفترة إذا عولمت تكلفة التحويل باعتبارها مصروفات فترة لالتكلفة منتج.

٧- فى هذا النظام لا يوجد للمخزون سوى حساب واحد فقط وهو حساب مراقبة المخزون ، حيث ان المخزون لا يحتوى على اى تكلفة للتحويل ، وبالتالي فإن تكلفة التحويل لا يتم تخزينها ضمن حسابات المخزون فهي إما تحمل بالكامل على الوحدات المباعة ، أو يكون هناك فروق تحميل بسبب اختلاف الوحدات المنتجة عن الوحدات المباعة.

٨- يزيل هذا النظام الحوافز التي قد تدفع الادارة لمواصلة الانتاج وتضخم المخزون والذي يتم تخزين جانب كبير من التكاليف الصناعية الغير مباشرة ضمن مخزون الانتاج التام وغير التام بهدف تحسين الارباح.

٩- تتم المعالجة وفقا لهذا النظام بتحميل كل تكاليف التحويل كمصروف فترة ضمن تكلفة البضاعة المباعة (معدلة بفروق التحويل) وبذلك يتحقق أحد التوجهات الاساسية لنظم الانتاج الحديثة وهو القضاء على المخزون او تقليصه الى ادنى مستوى ممكن.

١٠- هذا النظام يحفز المديرين على التركيز على هدف عام للمنشأة ككل وهو الانتاج المبيع بدلا من التركيز على اهداف فرعية ، على سبيل المثال هدف فرعى تعظيم الاستفادة من الطاقة الآلية المخصصة حتى و إن ادى هذا الى بناء مخزون ضخم مما يعد نشاطا غير مضيف للقيمة.

#### التسجيل عند إتمام الصنع فقط

١١- فى هذا النظام يتم اثبات تكاليف التحويل الفعلية ، ولاتثبت بالدفاتر اى تكلفة الا عند اتمام الصنع.

١٢- لا يوجد فى هذا النظام سوى حساب واحد للمخزون وهو حساب مراقبة الانتاج التام ، والذي يتضمن التكلفة المعيارية للوحدات تامة الصنع خلال الفترة.

١٣- يناسب هذا النظام انظمة الانتاج والشراء فى الوقت المحدد ، اى عندما يكون مخزون المواد صفرا مع عدم وجود مخزون تام او غير تام أو مخزون ضئيل جدا" .

## معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٦)

نظم قياس التكلفة : تكاليف عقود المقاولات

### هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة نظام تكاليف عقود المقاولات ، وكيفية تحديد تكاليف هذه العقود وتوضيح المعالجات المحاسبية لعقود مقاولى الباطن ، وكيفية المعالجة المحاسبية للاعمال المنجزة وغير المنجزة بهدف تحديد ارباح وخسائر العقد خلال الفترات المالية.

### نطاق المعيار

٢- يطبق نظام تكاليف عقود المقاولات فى المنشآت التى تقوم بتنفيذ مشاريع كبيرة ، بمواصفات محددة من العملاء ، ويستغرق تنفيذها فى الغالب أكثر من فترة مالية.

### ٣-التعريفات

**عقد المقاولات :** هو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيلة من الأصول المترابطة او المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض او الاستخدام النهائى لها.

### خصائص نظام تكاليف عقود المقاولات

- ٤- يتسم نظام تكاليف عقود المقاولات بمجموعة من الخصائص تعكس طبيعة هذه العقود وهى :
- (أ)يتطلب تنفيذ عقود المقاولات فترة زمنية تتجاوز الفترة المالية للمنشأة ، حيث ان طبيعة هذه العقود تتطلب ذلك ، على سبيل المثال رصف الطرق وإنشاء الكبارى وتشبيد المبانى وغيرها.
- (ب)يتم تنفيذ عقود المقاولات خارج مقر المنشأة.
- (ج)يتسم كل عقد من عقود المقاولات بأنه مستقل عن العقود الاخرى.
- (د)يتم حساب ارباح عقود المقاولات على اساس نسبة الانجاز
- (هـ)يتم محاسبة عقود المقاولات وفقا لشهادة المهندس المشرف على المشروع (المستخلص)

### أهداف نظام تكاليف المقاولات

- ٥- يسعى نظام تكاليف المقاولات الى مجموعة من الاهداف وهى :
- (أ)تحديد التكلفة الفعلية لكل عقد من عقود المقاولات ، وتحديد ارباح كل فترة من فترات تنفيذ عقد المقاولات.
- (ب)تسعير عمليات المقاولات بناء على التكاليف ، وبالتالي تحقيق اهداف المنشأة فى التسعير السليم لهذه المقاولات لتحقيق ارباح مرضية للمنشأة.

(ج) مساعدة الإدارة فى الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة التكاليف المخططة لكل عقد مع التكاليف الفعلية لهذا العقد.

(د) توفير البيانات والمعلومات التى تحتاجه إدارة المنشأة لاتخاذ القرارات الادارية الرشيدة.

### مقومات نظام تكاليف عقود المقاولات

٦- يرتكز نظام تكاليف عقود المقاولات على مجموعة من المقومات وهى :

(أ) تحديد مراكز التكلفة : حيث يتم تقسيم المشروع الى مراكز تكلفة ، ثم تحميل عناصر التكاليف على هذه المراكز ، وتتمثل مراكز التكلفة فى :

-مراكز تكلفة الانتاج ، وهى المراكز التى تتعامل مباشرة مع عمليات المقاولات الرئيسية.

-مراكز تكلفة الخدمات، وهى المراكز الاخرى بخلاف المراكز الانتاجية ، على سبيل المثال مراكز تكلفة الخدمات الانتاجية ، ومراكز تكلفة الخدمات الادارية.

(ب) تحديد وحدة التكلفة ، وهى وحدة التعبير عن الانتاج وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة التى على اساسه يتم حساب تكلفة المنتج ، على سبيل المثال المتر المربع حالة شق الترع وورصف الطرق.

(ج) تحديد عناصر التكلفة ، والتى تتمثل فى الموارد المادية والبشرية المستخدمة فى تنفيذ عقد المقاولات ، وتقسم هذه العناصر الى :

-عناصر تكلفة المواد ، وتمثل تكلفة المواد اللازمة لتنفيذ عقد المقاولات ، على سبيل المثال الاسمنت والرمل والزلط الحديد وغيرها.

-عناصر تكلفة العمل ، وتمثل تكلفة العمال والمهندسين والمشرفين اللازمين لتنفيذ عقد المقاولات.

-تكلفة تشغيل الآلات والمعدات ، وتمثل تكلفة نقل وتركيب وتشغيل وصيانة الآلات والمعدات فى موقع تنفيذ المقاولات ، وتكلفة المعدات المستأجرة.

- التكاليف الاخرى غير المباشرة والتى تتمثل فى تكاليف المركز الرئيسى للمنشأة من مرتبات الادارة العليا والموظفين الاداريين واهلاك المباني والعمولات ، ويتم تحميل هذه المصروفات بمعدلات تحميل على عقود العقود.

٧- اذا تم بيع مواد أثناء عملية تنفيذ العقد لعدم الحاجة اليها او بعد إتمام تنفيذ العقد ، و تم بيع هذه المواد بتكلفتها فى هذه الحالة يتم تخفيض حساب مراقبة تكاليف العقود تحت التشغيل بها .



٨- اذا تم بيع مواد أثناء عملية تنفيذ العقد لعدم الحاجة اليها او بعد إتمام تنفيذ العقد ،و تم بيع هذه المواد بربح أو خسارة فى هذه الحالة يتم تخفيض حساب مراقبة تكاليف العقود تحت التشغيل بها ، مع ثابت الربح او الخسارة فى حساب الارباح او الخسائر .

#### المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات الخاصة (المقاولات من الباطن )

٩- قد لا تقوم منشأة المقاولات بتنفيذ كامل بنود المقاوله بمفردها وتستعين بمقاولين متخصصين من الباطن لتنفيذ عمليات معينة من عقد المقاوله ، على سبيل المثال مقاوله الكهرباء والدهان والسباكة وغيرها ، وتعتبر هذه التعاقدات الداخلية جزء من تكلفة العقد الأصيل (تكلفة مباشرة).

#### المعالجة المحاسبية للتكاليف غير المباشرة

١٠- تتمثل التكاليف غير المباشرة فى عقود المقاولات فى تكاليف اشراف المهندسين والتكاليف الادارية ، وغير ها من التكاليف غير المباشرة والتي يتم توزيعها على عقود المقاولات وفقا" للاساس المناسب ، مثل ساعات العمل المباشرة لعقد المقاوله أو ساعات دوران المعدات او تكلفة المواد المباشرة .

#### تحديد تكاليف الاعمال المنفذة فى العقود

١١- لتحديد تكاليف الاعمال المنفذة من العقود التى تقوى منشأة المقاولات بتنفيذها خلال فترة معينة ، يتم فتح حساب مراقبة تكاليف العقد تحت التشغيل ، يتضمن التكاليف المباشرة وغير المباشرة للعقد ، وبالتالي يظهر فى هذا الحساب ارباح وخسائر الاعمال التامة المعتمدة.

#### المعالجة المحاسبية للمستخلصات المعتمدة

١٢- اذا كان تنفيذ عقود المقاولات يتطلب تنفيذها فترة طويلة تتجاوز سنة ، فى هذه الحالة قد يطلب منفذ العقد جزء من قيمة العقد بمقدار المستخلص المقدم منه والمعتمد من المهندس المشرف على التنفيذ ، وفى هذه الحالة يقوم مالك المشروع حجز نسبة من المستخلص لضمان سلامة تنفيذ الاعمال او مواجهة اى خلل فى التنفيذ حتى تاريخ تنفيذ العقد بالكامل. ويتم إثبات تكلفة المستخلص المعتمد على النحو التالى:

-فتح حساب مدين بقيمة الاعمال المعتمدة وحساب مراقبة تكاليف عقود تحت التشغيل دائنا

- اقفال حساب الاعمال المعتمدة فى حساب العميل وحساب ضمان سلامة التنفيذ.

١٣- إذا تم إنجاز العقد بالكامل خلال فترة مالية واحدة ، فإنه يتم مقابلة تكلفة العقد المدين بقيمة العقد الدائن ، والفرق يكون ربحاً إذا كانت قيمة العقد اكبر من تكلفته ، أو خسارة إذا كانت تكلفة العقد اكبر من قيمته ، وتقوم المنشأة المنفذة باستقطاع حصة من الربح كاحتياطي لضمان تنفيذ العقد ، وعند انتهاء فترة الضمان يقلل هذا الاحتياطي في حساب الأرباح والخسائر .

١٤- عندما يستغرق إنجاز العقد أكثر من فترة مالية ، فإن عملية تحديد نتيجة العقد من ربح أو خسارة نهاية الفترة المالية تتطلب تقدير أرباح أو خسائر الأعمال التي تم تنفيذه من العقد تحت التشغيل ، أي الأعمال التي تم تنفيذها ولم تتجزأ بالكامل .

١٥- يراعى عند احتساب أرباح العقود تحت التنفيذ الاعتبارات التالية :

(أ) يتم احتساب أرباح العقود تحت التشغيل التي يزيد مستوى تنفيذها عن ٥٠٪ وفقاً للمستخلص المعتمد من مهندس العميل ، حتى لا تؤثر في بقية الأعمال غير المنفذة .

(ب) يتم تكوين احتياطي عمليات تحت التشغيل من الأرباح المتحققة من الأرباح التامة لمواجهة الاحتمالات الطارئة التي قد تواجه المنشأة .

(ج) أي أرباح أو خسائر في العقد تحت التشغيل يرحل إلى حساب الأرباح أو الخسائر ، ويتم معالجة الخسائر من الاحتياطيات المكونة .

**طرق احتساب الأرباح أو الخسائر للتقديرية للعقود تحت التشغيل (غير التامة )**

١٦- يتم احتساب الأرباح أو الخسائر للتقديرية للعقود تحت التشغيل (غير التامة ) بالطرق التالية:

(أ) **طريقة العقد التام** : وفقاً لهذه الطريقة يتم احتساب تكلفة العقد الفعلية خلال الفترة المالية عن الأعمال التامة المعتمدة من مهندس العميل ، مع عدم تقدير للأعمال غير التامة ، وتستخدم هذه الطريقة إذا كانت قيمة عقد المقاوله صغيرة نسبياً ، وفترة تنفيذ العقد قصيرة .

(ب) **طريقة نسبة الاتمام** : ووفقاً لهذه الطريقة يتم توزيع أرباح العقد على فترات تنفيذه وفقاً لنسبة الاتمام ، حيث ان نسبة الاتمام تساوى إجمالي قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة على قيمة العقد بالكامل .

## معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٧)

نظم قياس التكلفة : معدلات التحميل المعيارية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح خطوات التوصل الى المعدلات المعيارية ، و كيفية تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ، والمبدأ العام فى ذلك هو ما لم يتمكن من تخصيصه يتم توزيعه

## نطاق المعيار

٢- يطبق هذا المعيار لتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المراكز الانتاجية

### ٣- التعريفات :

**المواد غير المباشرة :** هى تلك المواد التى لايمكن تخصيصها مباشرة لوحد المنتج .  
**مركز التكلفة :** هو مكان او شخص أو اصل متعلق بالمنشأة وعلى اساسه يتم توجيه عناصر التكاليف

**مراكز الخدمات الانتاجية :** هى المراكز التى تخدم مراكز الانتاج وتوفر المستلزمات وغيرها ، على سبيل المثال اسطول النقل ، ورش الصيانة ، محطات القوى والصيانة

**تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة:** يقصد بهت تحديد بنود بكاملها على مركز تكلفة أو وحدات تكلفة تتفرّد بها ، لوجود علاقة سببية واضحة بين هذه المصروفات ومراكز التكلفة.

**توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة :** يقصد بها تخصيص نسب من بنود التكاليف على مراكز التكلفة ، بمعن توزيع البند الواحد على مراكز التكلفة بنسب على اساس النصيب العادل من المصروف الذى يتعلق بالمركز .

### المعدلات المعيارية للتكاليف الثابتة

٤- تظهر التكاليف الثابتة فى الموازنة المرنة (لأغراض التخطيط / الرقابة) بقيمتها الاجمالية المقدرة وليس على اساس معدل مقدر للوحدة.

٥- لا يمكن ربط التكاليف الصناعية الثابتة مباشرة بوحدات التكلفة النهائية بشكل يعتمد عليه ، كما أنها تتغير مع التغيرات فى حجم وحدات التكلفة النهائية فى حدود المدى التشغيلى المعتاد.

٦- قد يتم تحديد معدلات معيارية للتكاليف الثابتة لأغراض قياس المنتجات ( فى حالة التكاليف الكلية) ، وتحديد نتيجة الاعمال لذلك يتم تحديد معدل لتحميل التكاليف الثابتة يستخدم فى قياس

تكلفة الوحدات المنتجة خلال فترة التقرير ، وهذا المعدل يساوى التكاليف الثابتة المقدرة على طاقة الاساس

### مستويات الطاقة

٧- يوجد اربعة مستويات للطاقة وهى :-

(أ) **الطاقة القصوى او النظرية:-** وهى مستوى طاقة تشغيل المصنع الذى يحقق أقصى كفاءة طوال الوقت وبدون أى مسموحات .

(ب) **الطاقة العملية:** يسمح هذا المستوى بالاعطال والضياع الحتميين ، بما فى ذلك الاعطال الناجمة عن الصيانة والاصلاح واعداد وضبط الالات وإجهاد العمال .

(ج) **الطاقة العادية:** وهى تعبر عن متوسط الحجم السنوى للانتاج الذى يكفى لمواجهة الطلب العادى على منتجات المنشأة على مدى دورة كاملة من الفترات.(عادة خمس سنوات) ، ويجب ان تشمل فترة الدورة سلسلة كاملة من تلبات الطلب.

(د) **الطاقة المتوقعة :** وهى مستوى الطاقة اللازم لمواجهة المبيعات المقدرة لفترة واحدة قادمة ، وبالتالي يتفاوت هذا المستوى من فترة لآخرى

### طرق توزيع التكاليف الصناعية الثابتة

٨- يتم توزيع التكاليف الصناعية الثابتة بالطرق التالية :

(أ)**طريقة التكلفة الكلية :** ووفقا" لهذة الطريقة تعد التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج ، ومن ثم تضاف الى تكلفة المخزون ، حيث يرى أنصار هذه الطريقة انها لاومة وضرورية لعملية الانتاج وتكوين الاصول .

(ب)**طريقة التكلفة المتغيرة :** ووفقا لهذة الطريقة تعد التكلفة المتغيرة وحدة تكلفة منتج ، أما التكاليف الثابتة فتعتبر مصروف فترة ، ومن ثم تحمل على ايرادات الفترة مباشرة دون مرورها بالمخزون .

### منهجية تحديد تكلفة المنتجات على اساس طريقة التكلفة الكلية

٩- يتم تحديد تكلفة المنتجات على اساس التكلفة الكلية من تحديد نصيب كل منتج من كل عناصر التكاليف الصناعية (مباشرة وغير مباشرة - متغيرة وثابتة ) من خلال خطوتين :

(أ)تحديد التكاليف المباشرة فى عنصرين وهما ( مواد مباشرة ، واجور صناعية مباشرة) ثم تتبع هذا العنصران وربطهما مباشرة بوحدة التكلفة.

(ب) قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحميلها على وحدات التكلفة.

منهجيات توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات التكلفة

١٠- توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس الحجم ويتم هذا التوزيع على مستويين :  
المستوى الاول:

وفيه يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدة التكلفة من خلال وعاء تكلفة واحد ، وبالتالي يكون هناك معدل تحميل واحد يعرف بمعدل التحميل الموحد للمصنع ، على سبيل المثال العمل المباشر له مقياس مادي وهو ساعات العمل المباشر ، ومقياس نقدي وهو تكلفة العمل المباشر

المستوى الثانى:

وفيه يتم تحديد نصيب وحدة التكلفة من التكاليف الصناعية غير المباشرة على خطوتين  
تجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة فى اوعية تكاليف على مستوى الاقسام او العمليات الانتاجية ، ثم توزيع تكلفة الاقسام على وحدات التكلفة ، حيث يسمح باستخدام اسس مختلفة للتحميل للاقسام المختلفة

١١- توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس الانشطة

يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بشكل يتناسب مع استهلاك هذه المنتجات لموارد المنشأة ، حيث ان المنتجات تستهلك أنشطة ، والانشطة تستهلك موارد.  
يتم تحديد التكلفة وفقا لمنهجية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس الانشطة على خطوتين :

(أ) تجميع التكاليف فى اوعية تكلفة وربطها بمحركات التكلفة، حيث ينتج عن هذه الخطوة معدل تحميل لكل وحدة من محركات التكلفة.

(ب) تحميل هذه التكاليف للمنتجات على اساس ما استهلكته من أنشطة ، اى على اساس مقدار محركات التكلفة التى تسبب فيها.

خطوات التوصل الى المعدل المعيارى كما يلى :

الخطوة الاولى : تحديد وحدات التكلفة المطلوب وضع معايير لها .

الخطوة الثانية : تحديد معايير بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة

١٢- يتم تحديد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة بالرجوع الى حسابات التكاليف عن سنوات سابقة مع إجراء التعديلات اللازمة عليها بحيث تتماشى مع الظروف المحيطة بالمنشأة .

١٣- تتضمن بنود التكاليف الصناعية الغير مباشرة ما يلي :

(أ)المواد غير المباشرة : يتم تحديد متوسطها عن فترات زمنية سابقة ، ثم يتم دراسة ذلك المتوسط فى ضوء ظروف وامكانيات الطاقات المنتظر تواجدها فى المستقبل.

(ب)الاجور غير المباشرة : هى اجور العمالة التى تعمل فى جميع المجالات الاخرى ، بخلاف الانتاج المباشر وتتضمن العمالة التى تستنفذ فى العمليات المتعلقة بالخدمات الصناعية .

(ج)مصروفات صناعية اخرى غير مباشرة وتشمل :

-مصروفات صناعية ثابتة مثل ايجار المصنع او القيمة الاجارية حالة التملك ، التامين.

-مصروفات صناعية غير مباشرة متغيرة ، على سبيل المثال الاضاءة والتدفئة ، والقورى المحركة ، والمناولة واستهلاك الاوناش صيانة الالات والاصول الصناعية.

-مصروفات صناعية شبة متغيرة او شبة ثابتة ، حيث تتضمن عنصرين أحدهما ثابت ولآخر متغير

١٤- تميل المواد غير المباشرة الى التغير مع حجم الانتاج بدرجة عالية من المرونة ، ثم يمكن

تحديد:

-الجزء المتغير من المواد غير المباشرة ، وهذا يحدد له تكلفة معيارية بمعدل لكل وحدة منتج.

-الجزء الثابت من المواد غير المباشرة ، وهذا يحدد له معدل يتناسب مع حجم الانتاج ، وهذا الجزء يختلف باختلاف مستوى حجم الانتاج ، وباختلاف طريقة التكاليف المتبعة ( تكاليف كلية أو تكاليف حدية أو تكاليف مستغلة ) .

١٥- ان الاجور غير المباشرة منها ما هو ثابت ومنها ما هو متغير مع حجم الانتاج ويتطلب الامر التفرقة بينهما .

١٦- تتضمن الاجور الصناعية غير المباشرة الاجور النقدية والمزايا العينية واجرى الاجازات وعلاوة الاجر الاضافى ، والضياح العادى والعلاوات التشجيعية ونصيب الوحدة من التامينات الاجتماعية والتامين الصحى .

١٧- لا ينبغى تبويب العمالة الزائدة تحت الاجور غير المباشرة ، بل ينبغى تجميعها وفصلها باعتبارها تكلفة اجتماعية لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج المعيارية .

١٨- لا يوجد صعوبة فى تحديد المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ولكن الصعوبة تظهر عند تحديد معدل التحميل الخاص بها ، باعتبار المعدل يتغير عكسياً مع حجم الانتاج او يتغير مع السياسة التى يتفق عليها بشأن درجة امتصاص تلك المصروفات.

#### الخطوة الثالثة : تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة

١٩- يمكن ان يعبر مركز تكلفة عن مكان (إدارة أو قسم ) أو شخص او مجموعة اشخاص أو اصل او مجموعة اصول كالسيارة او الآلة او مجموعة الات ، او عمليات مرحلة مثل مرحلة غزل او نسيج.

٢٠- يساعد تقسيم المنشأة الى مراكز تكلفة فى تحليل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على اساس سليم ، كما يساعد فى تسهيل الرقابة على التكاليف لكل مركز عن طريق الدراسات التحليلية ومقارنة تكاليف نشاطه الفعلية عن فترة بتكاليف المعيارية الموضوعة.

٢١- مالم يتمكن من تخصيصه من التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم توزيعه.

#### الخطوة الرابعة : توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج

٢٢- يتم تخصيص وتوزيع تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة سواء كانت تتعلق بالانتاج او الخدمات.

٢٣- يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج ، بهدف تحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز انتاجى لاستخراج المعدلات المعيارية للتحميل.

٢٤- يتم اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج ، ومن هذه الطرق:

(أ) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على اساس الاجمالى كوحدة واحدة .

(ب) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على اساس تكاليف كل مركز خدمة على حده.

(ج) توزيع تكلفة كل مركز خدمة وفقاً لمبدأ الاستفادة التنازلى.

(د) توزيع تكلفة كل مركز خدمة وفقاً لمبدأ الاستفادة المتبادلة.

#### الخطوة الخامسة : اختيار معدلات التحميل المعيارية

٢٥- يتم التوصل الى معدلات التحميل المعيارية بهدف تحميل كل وحدة منتج على المركز الانتاجى بنصيبها من التكاليف الصناعية غير المباشرة.



**طرق تحميل الانتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة**

٢٦- يتم تحميل الانتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة بالطرق التالية :

(أ) نسب مئوية معيارية : على سبيل المثال

-نسبة مئوية معيارية على المواد المباشرة المعيارية ، يتم التوصل اليها بايجاد ربط بين المواد المباشرة المعيارية والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

-نسبة مئوية معيارية على الاجور المعيارية ، يتم التوصل اليها بايجاد ربط بين الاجور المباشرة المعيارية والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

- نسبة مئوية على التكاليف المباشرة المعيارية ، يتم التوصل اليها بايجاد ربط بين التكاليف المباشرة المعيارية والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

(ب) معدلات ساعة معيارية :

-معدل ساعة معيارية لالة : حيث يتم وضع معدل ساعة معيارى لكل آلة أو مجموعة الات وذلك بتحديد نصيب كل آلة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة على حدة ويكون معدل الساعة المعيارى لالة لتحميل التكاليف المتغيرة يساوى مجموع التكاليف المتغيرة التى تخص الآلة على عدد ساعات تشغيل الآلة ، ومعدل الساعة المعيارى لتحميل التكاليف الثابتة يساوى مجموع التكاليف الثابتة التى تخص الآلة على عدد ساعات تشغيل الآلة.

- معدل ساعة معيارى للعمل الانسانى : والمعدل المعيارى للعمل الانسانى يساوى التكاليف الصناعية غير المباشرة على عدد ساعات العمل الانتاجى المباشر.

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٨)  
نظم الرقابة على التكلفة :  
نظام التكاليف المعيارية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى تحديد التكلفة المعيارية لوحدة النشاط ، اى تحديد ما يجب ان تكون عليه تكلفة وحدة النشاط مقدما" وقبل البدء فى التشغيل بغرض مساعدة الادارة فى التخطيط ، واحكام الرقابة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية ، وتحديد الانحرافات ودراسة اسبابها واقتراح الحلول لتجنبها أو تخفيضها.

## النطاق :

٢- تستخدم التكاليف المعيارية لتحديد مقاييس يمكن من خلالها مقارنة التكاليف الفعلية بها لتحديد الانحرافات ووجه الاسراف والضياع

## ٣- التعريفات :

**التكاليف المعيارية :** تمثل التكلفة المخططة لمنتج ما ، ويتم تحديد تلك التكلفة بصفة عامة بدقة قبل البدء فى الانتاج وتعتبر معايير التكاليف التى يتم تحديدها اداة ادارية لتحقيق أهداف المقارنة مع النتائج الفعلية.

**المعايرة :** يقصد بها إجراءات اعداد المعايير من قبل الاشخاص المسؤولين عن اعدادها.

**المعيار:** يعبر عن المقياس الذى على اساسه يتم تقييم اداء الشئ الذى يتم قياسه

**معيار تكلفة عنصر :** مقياس يتم بموجبه قياس التكاليف الفعلية للتعرف على أى فروق بين المعيار والفعلى.

## ٤- تتضح اهمية التكاليف المعيارية كما يلى :

(أ) تقدم وسيلة قياس بين الفعليات والتكاليف الواجب التصنيع فى حدودها وبذلك تصبح هدفا" ومعيار قياس.

(ب) تبين الانحرافات وتكلفة كل انحراف واسبابه والتأكد من الالتزام بالخطط الموضوعة.

(ج) تقديم التقارير الى المستوى الادارى المسئول متضمنة الانحرافات وتكلفتها لدراسة المواقف واتخاذ الاجراءات التصحيحية.

(د) تساعد فى تسعير المنتجات مبنيا على حقائق وبالتالي تحديد السعر العادل بين المنتج والمستهلك

(هـ) تكون حافزا" للعاملين لتحقيق الاهداف

(و) إتاحة فرصة الرقابة المانعة عند :

- عند وضع المعيار ذاته حتى لا يتضمن الا القدر من عوامل الانتاج الذى ينبغى ان يدخل فى وحدة المنتج .

- عند طلب الخامات قبل البدء فى الانتاج للتذكير بالمعايير

- خلال تنفيذ الانتاج مما يمنع طلب زيادة عما هو مقرر فى المعايير وبالتالي اكتشاف الاسراف والضياع والتعرف على المسببات

### مستويات معيار التكلفة

٥- تتمثل مستويات معيار التكلفة فى :

(أ) **المعيار المثالى:** ويمثل الهدف الذى يمكن الوصول اليه اذا توافرت الظروف الملائمة للاداء الامثل ، مثل توفر المواد بالمواصفات المطلوبة . وتوفر العمالة بالمهارة اللازمة ، وعدم وجود ضياع أو تلف من اى نوع " عاى او غير عاى" ، حيث ان هذا المعيار يفترض اعلى مستوى للانتاجية والاداء مفترضة الظروف.

(ب) **المعيار العاى المتوقع :** هو المعيار الذى يمكن ان يتحقق فى ضوء الاداء المتوقع المتأسس على ظروف التشغيل القائمة ، والذى يفترض تواجد عوامل الضياع للمواد ، وتواجد اوقات اعطال الالات التى تمثل خسائر لا يمكن تفاديها.

وبالتالى فان هذا المعيار يمثل ما ينتظر تحقيقه خلال فترة مستقبلية فى ضوء الظروف العادية التى تحيط بالمنشأة والغير متوقع تغييرها فى المدى السريع كما تحددها تجارب تتأسس على متوسط الاداء فى الماضى خلال فترات متتابعة

### سمات معيار التكلفة

٦- يجب توافر مجموعة من السمات فى معايير التكلفة حتى تكون عادية ومتوقعة وتكون اساسا " سليما" لتحديد الفروق ، وهذه السمات هى :

**الواقعية:** حيث يؤخذ فى الاعتبار الظروف والامكانيات المتاحة والكفاية الادارية فى المنشأة ، وكذلك يؤخذ فى الاعتبار كل عوامل التلف والضياع العاى بحيث يكون المعيار هدفا " ممكنا".

**الاقناع او القبول :** اى ان يكون المعيار مقبولا من جميع المنفذين ويكون محل ثقة منهم حتى بقبولوا الانحرافات ، ويعترفوا بالمسببات التى تظهر بعد التحليل ، وهذا يتطلب ان يكون المعيار

موضوعاً" بطريقة علمية وليس تقديرية.

**الوضوح والقابلية للفهم :** اى ان يكون المعيار دقيقاً "ومفهوماً" من قبل جميع المنفذين حتى يمكن إجراء القياس بسهولة لتحديد الفروق ، ويصلح ان يكون أساس للقياس.

**الثبات :** أن يكون شبة دائم اى لا يتغير من حين لآخر ، فمتى تمت الدراسة الفنية الدقيقة وتم الاقناع بالمعيار فإنه لا ينبغي تغييره حتى لا تقدر الثقة فيه، بحيث لا يتم تعديله الا بتغير الظروف.

**الملاءمة :** اى يكون المعيار مناسباً "للسريان خلال فترة مستقبلية فى ضوء الظروف المتوقع تواجدها خلالها.

**المناسبة :** ان يكون المعيار مناسباً: لظروف المنشأة وامكانياتها الالية والبشرية ، بحيث يعبر عن اقصى ما يمكن تحقيقه فى ظل الامكانيات المتاحة وبالتالي يحقق الاستخدام الامثل للطاقات المادية والبشرية المتاحة.

#### تعديل معايير التكلفة

٧- قد تختلف الظروف الاقتصادية بحيث تأخذ وضعاً "مغايراً" ويكون التغير بصفة دائمة ، وقد تختلف ظروف التشغيل مما يجعل تعديل المعيار أمراً "ضرورياً".

ومن امثلة الظروف التى تتطلب تعديل المعايير :

(أ) اقرار الحكومة لسياسات أجور جديدة.

(ب) رفع نسب التأمينات الاجتماعية

(ج) احلال الات جديدة محل الات قديمة

(د) اقرار الحكومة لسياسة سعرية جديدة للمواد

(ز) تغيير الاسواق التى تحصل منا المنشأة على المواد

(ح) تقدم فنى هندسى فى الانتاج.

#### تصميم معايير التكلفة

٨- يمكن انشاء معايير اداء ثم ترجمتها الى معايير تكلفة لمعظم الانشطة بالمنشأة مع تفاوت دقة المعايير للانشطة المختلفة ، حيث ان الانشطة الانتاجية تتميز بصلاحياتها لانشاء معايير اكثر دقة بالمقارنة بمعايير تكلفة الانشطة غير الانتاجية " التسويقية والادارية " .

### ضوابط معيار تكلفة العنصر

- ٩- يجب توافر بعض الضوابط فى معيار تكلفة العنصر حتى يكون مقياسا سليما للاداء وهى :
- (أ) لابد ان يتناسب معيار تكلفة العنصر مع الغرض المعد من اجله المعيار.
- (ب) لابد ان يتناسب معيار تكلفة العنصر مع الظروف المحيطة بالتشغيل والتسهيلات المتاحة فى الوحدة والامكانيات البشرية والمادية.
- (ج) ان يتم التوصل الى معيار تكلفة العنصر على اساس تجارب عملية وابحاث مع تتبع خطوات المنتج على مراحل مختلفة.
- (د) يحدد تكلفة العنصر ثلاثة عوامل وهى مواصفات العنصر ، واستخدام العنصر ، وسعر العنصر

### معايير تكلفة المواد

- ١٠- معيار تكلفة المواد يمثل تكلفة المواد التى يجب ان تستخدم لانتاج حجم محدد من المخرجات تحت الظروف القياسية (النمطية) ، حيث ان تكلفة المواد هى نتاج كمية فى سعر.

### معيار كمية المواد

- ١١- إن كمية ومواصفات عناصر المدخلات (مواد و/أو عمل) والنسب التى تمزج بها تتحدد على اساس تقنية الانتاج ومواصفات المنتج النهائى (مثل الحجم ، الهيئة، خصائص الاستخدام ، مستوى الجودة

- ١٢- قد تسمح عمليات وانشطة الانتاج ببعض المرونة والاختيار فى نطاق الفن الانتاجى السائد ، ومع ذلك هناك قيود على نوعية وكمية المواد اللازمة لانتاج حجم محدد من المخرجات.

- ١٣- يعكس معيار كمية المواد مستوى الاداء المفترض أن يمثله المعيار بما فى ذلك تحديد المسموحات اللازمة لمقابلة التلف او الضياع العادى فى المواد الذى تحتمه العملية الانتاجية.

- ١٤- اذا تضمن معيار كمية المواد مسموحات لمقابلة التلف العاد بوالضياع الحتمى فىجب الاهتمام باى انحراف سواء كان سلبا او موجبا.

### معيار سعر المواد

- ١٥- يختلف عامل السعر عن عامل كمية المواد من حيث عدم خضوعه لمقتضيات تقنية الانتاج المستخدمة وقابلية السعر لرقابة وتحكم المنشأة يقل كثيرا من قدرة المنشأة على رقابة كمية المواد ، حيث ان المتغيرات فى البيئة الاقتصادية التى تؤثر على الاسعار ولاتخضع لتأثير المنشأة.

معايير تكلفة العمل المباشر

١٦- إن تكلفة العمل المباشر تمثل نسبة هامة من التكلفة الاجمالية للنشاط الانتاجي ، لذلك كان الاهتمام بمعايرتها وضبطها حتى مع بيانات الانتاج الحديثة ، وتتكون تكلفة العمل من عنصر كمية (وقت) وعنصر سعر (أجر).

١٧- فى الصناعات التقليدية يتميز وقت العمل بوجود علاقة سببية قوية بين كمية مدخلات العمل وبين حجم المخرجات.

١٨- من شان ثبات واستقرار العلاقة بين وقت العمل وحجم المخرجات ان يسمح بتصميم معايير مستقرة لوقت العمل من خلال الدراسات الهندسية والفنية.

١٩- قد يلزم تعديل الوقت المعيارى المحدد لكل عملية باضافة بعض مسموحات الوقت ، مثل مسموحات الاجهاد والمسموحات الشخصية ، ومسموحات أخرى مثل تاخر وصول المواد او اثناء اعادة توزيع العمال على الاوامر والانشطة.

٢٠- يتحدد اجر عامل الانتاج على اساس المستوى او الفئى المهارية للعامل ومعدلات الاجور المحددة لتلك الفئة ، حيث ان وضع معدلات للاجر له اهمية خاصة على الاقل زاوية رقابية ، فهناك امكانية لاحلال فئات ومستويات العمل المهارية محل بعضها فى حدود تقنية الانتاج المستخدمة أو طرق الانتاج البديلة.

٢١- هناك تعدد فى خطط الاجور ، فهناك خطط الاجور الزمنية التى تربط الاجر بالزمن المستغرق فى العملية الانتاجية ، وخطط الاجر على اساس الانتاج .

٢٢- تحمل المزايا الاضافية على التكلفة الصناعية غير المباشرة وتدخّل ضمن معايرها ومعدلاتها ومن امثلة المزايا الاضافية ( المكافآت الاضافية ، اجر الاجازات والراحات والعطلات المدفوعة الاجر ، والمزايا العينية ، وزى العمل ، ونفقات العلاج التى تتحملها المنشأة ، وتكلفة الوجبات ، وتكلفة انتقال العمال بمركبات المنشأة ). واذا كان بعض هذه المزايا متوقف على ساعات العمل المباشر تحمل على معيار الاجر.

٢٣- اجراءات التكاليف المعيارية لى تخدم هدف الرقابة على التكاليف كما يلى:

(أ) وضع الانماط الفنية لعوامل الانتاج مع تحديد التكاليف المعيارية لكل عنصر يتعلق بوحدة المنتج من مواد وعمالة وتكاليف غير مباشرة وذلك فى ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة مع تجزئتها

- بقدر الامكان الى التكلفة المعيارية لكل مرحلة من مراحل التصنيع التي يمر عليها الانتاج.
- (ب) إجراءات المقارنة بين التكاليف الفعلية مع المعايير المحددة سلفاً" وذلك بمجرد الانتهاء من انتاج المنتج والانتهاء من العملية او الامر الانتاجي ، وبذلك تتحدد الفروق مع عرشها على المستويات الادارية المختصة.
- (ج) تحليل الفروق مع دراسة مسبباتها حتى يمكن تقديم الاجراءات العلاجية لتصحيح الانحرافات السالبة وزيادة الانحرافات الموجبة .

٢٤- يوجد بعض المحددات لاسلوب التكاليف المعيارية تتمثل فى :

- (أ) قد لا يكون من الصعب تطبيق اسلوب الرقابة على التكلفة المعيارية إذا لم يكن هناك انتاج نمطياً" تسير عليه المنشأة ، حيث فى حالة المنتجات وفقاً للاوامر الانتاجية التى تتم بناء على طلبات العملاء ومواصفات يحددها كل عميل على حدة فىتم الالتجاء الى مقايسة لكل امر انتاجي.
- (ب)هناك حالات من الانشطة يصعب وضع معايير لها نظراً لصعوبة اختيار وحدة التكلفة على سبيل المثال ادارة البحوث ، والادارات العامة المختلفة.
- (ج) يتطلب الامر عند دراسة الفروق تحليل الانحرافات بدقة تامة ، فقد تتواجد ظروف مواتية من المفروض ان تؤدي الى انحراف موجب ولكنها تعطى انحرافات سالبة على سبيل المثال تحسن فى التقدم الفنى والامكانيات الالية ، تحسن فى درجة مهارة العامل ذاته ، تحسن فى مواصفات المواد.
- (د) اذا لم تراعى الدقة المتناهية فى وضع المعيار فان اسلوب الرقابة يصبح غير مجدى.
- (ح) اذا لم تراعى الدقة المتناهية فى تحليل الفروق ومسببات الانحرافات فان القرارات الصحيحة قد تؤدي الى نتائج عكسية.
- (هـ)التكاليف المعيارية هى تطبيق لطرق التخطيط والرقابة لجزء من عمليات المنشأة وليس لها ككل ، لذلك ينبغى التخطيط عن طريق الموازنة حتى تخضع جميع الانشطة للرقابة.
- (و) قد تتعرض التكاليف المعيارية للافكار المضادة خاصة فى الحالات التالية :
- اذا اعتقد بعض العاملين صعوبة الاحتفاظ بمستوى المعيار.
  - اذا توالى الهجوم على العاملين بسبب الانحرافات السالبة.
  - اذا كان الافراد المكلفون بالرقابة ليس على قدر كاف من المهارة والمعرفة.



معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ٩ )  
نظم الرقابة التكلفة :  
الموازنات التخطيطية

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح اهمية الموازنات التخطيطية وقواعد اعدادها ومبادئ نجاحها وكيفية اعدادها.

### النطاق :

٢- تستخدم الموازنات فى تخطيط ورقابة اجمالى الموارد ، وفى تخصيص امكانيات المنشأة وفى الرقابة وتقييم الاداء .

### ٣- التعريفات :

**الموازنات التخطيطية :** هى تعبير كمى ومالى عن خطة المنشأة تغطى فترة زمنية معينة - عادة سنة - وتشمل أهداف المنشأة وسياساتها ومواردها وتخصيص تلك الموارد ، وتعد هذه الخطة على مستوى المنشأة ككل ، وعلى مستوى الأنشطة الفرعية بالمنشأة (مراكز المسئولية) .

٤- تعد الموازنة خطة مستقبلية لأهداف المنشأة تهدف الى التحقق من استخدام الموارد المالية ومعرفة حجم التدفقات النقدية خلال فترة الموانة المحددة .

٥- تاتى اهمية الموازنات التخطيطية فيما يلى :

(أ)التخطيط الدورى لكافة الانشطة وبالتالي كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

(ب)الرقابة وتقييم الاداء ، فهى بمثابة نظام متكامل لتقييم الاداء .

(ج)تحقيق الوعى لدى العاملين لترشيد الانفاق وحسن اتخدام الموارد المتاحة.

(د)التعرف على مصادر التمويل وحجم التدفقات النقدية وطريقة استخدامها

### قواعد استخدام الموازنات التخطيطية

٦- يجب عند إعداد الموازنة التخطيطية اتباع القواعد التالية:

(أ)تحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة ، سواء كان تعظيم قيمة الارباح أو استغلال الطاقة الانتاجية او زيادة الحصة السوقية ، ثم تحديد الاهداف الفرعية اللازمة لتحقيق الاهداف الرئيسية.

- (ب) اتساق الاهداف الفرعية مع بعضها البعض فى ضوء تحقيق الهدف الرئيسى
- (ج) الربط الزمنى بمراكز المسئولية من خلال تحديد فترة الموازنة (شهرية / ربع سنوية / نصف سنوية / سنوية) ، وتحديد مراكز المسئولية التى تلتزم كل منها بتحقيق هدف فرعى خاص به ، بمعنى يلتزم كل مركز مسئولية بالموازنة الفرعية الخاصة به .
- (د) الاعتماد على معايير الاداء ، وذلك لترجمة الاهداف التى تسعى مراكز المسئولية الى تحقيقها فى صورة رقمية ، من خلال الاستعانة بكل من :
- المعايير الكمية التى تمثل المقادير والكميات اللازمة من عوامل الانتاج المختلفة لتحقيق حجم نشاط معين .
- المعايير السعرية التى تمثل تكلفة الحصول على الوحدة من عوامل الانتاج .
- (هـ) متابعة تنفيذ الموازنة ، وذلك من خلال :
- قيام الادارة بالتحفيز المستمر للمسؤولين عن التنفيذ لخلق الداع لتحقيق الاهداف .
- الرقابة المتزامنة من خلال تقييم الاداء اول باول لرصد اوجه القصور واتخاذ القرار المناسب بدلا من تراكم الاخطاء وزيادة اوجه الاسراف .
- تعديل برامج الموازنة حالة عدم واقعية الاهداف او ظهور عوامل خارجية لم تؤخذ فى الاعتبار عند اعداد الموازنة ، من خلال الاستعداد بخطط بديلة يمكن تطبيقها .
- (و) تقييم الانحرافات عن مسموحات الموازنة
- إن الجانب الرقابى للموازنة يعنى استخدامها فى رقابة وتقييم الاداء الفعلى من خلال مقارنة الاداء الفعلى بالمخطط ، وذلك من خلال :
- قياس الانحرافات عن مسموحات الموازنة وتقسيمها الى انحرافات موجبة وتمثل مواطن الكفاية ويجب تميمتها ، وانحرافات سالبة وتمثل مواطن الاسراف وعدم الكفاية ويجب التخلص من اسبابها
- تحليل الانحرافات بدقة، من حيث مكوناتها و اسباب حدوثها ومراكز المسئولية المسئولة عنها
- تحديد طبيعة الانحراف ومدى امكانية المساءلة عن حدوثه
- (ى) الارتباط بدورة الموازنة، حيث ان دورة الموازنة متطابقة مع دورة النشاط الادارى ، فهى تبدأ بمرحلة التخطيط (تصور الاهداف وصياغة الموازنة) ثم مرحلة متابعة التنفيذ ثم مرحلة الرقابة وتقييم الاداء . والتغذية المرتدة لتطوير الموازنات فى الفترات التالية .

## المبادئ التي يركز عليها نجاح الموازنة

٧- يعتمد نجاح الموازنة على مجموعة من المبادئ والتي تعتبر من اهم مقومات نجاح الموازنة واهم هذه المبادئ هي :

(أ) مبدأ الخطة الشاملة : ان تشمل تقديرات الموازنة جميع أوجه النشاط في المنشأة ، وتأخذ في الاعتبار التوازن المالي والاقتصادي في ظل الظروف المحيطة وكل المشاكل ومواجهتها خلال وضع الخطة .

(ب) مبدأ التصاق خطط الموازنة بالهيكل التنظيمي : يتم وضع تقديرات الخطط الفرعية على اساس التصاقها بالمسؤولين في الهيكل التنظيمي فكل نشاط ايرادته وتكاليفه ، ويقوم بتنفيذه مسئول ، ومن ثم يرتبط نجاح الموازنة على ربط تقديرات الانشطة الرئيسية والفرعية بالمسؤولين في الادارات والاقسام.

(ج) مبدأ مشاركة جميع المستويات الادارية في وضع الخطة : إن مشاركة المستويات الادارية المختلفة في وضع الخطة يعنى تنمية الشعور بالمسئولية خلال تنفيذها لتحقيق الاهداف.

(د) مبدأ اقتناع المنفذين بالاهداف وتأييدهم للخطة : إن نجاح الموازنة يعتمد على مدى تقبل وتفهم الخطة من خلال توضيح اهمية الموازنة ومزاياها لجميع المستويات الادارية.

(هـ) مبدأ الدخول في تفاصيل الانشطة : حيث ان تحضير الموازنة على اساس ارقام اجمالية لا يحقق أهداف التخطيط السليم ولا الرقابة لأن اتخاذ القرارات التصحيحية تتاسس على تفاصيل الخطة ومراقبة تنفيذها وتحديد انحرافات مفصلة موزعة على كل مستوى ادارى.

(و) مبدأ الارتباط بفترات رقابية: ترتبط الموازنة عادة بفترة زمنية طولها عام ، وطول هذه الفترة لا يحقق الرقابة بهدف خفض التكلفة اذ ذلك يعنى ان الانحرافات لا تتحدد الا في نهاية العام وبالتالي لا تتخذ اى قرارات مصححة خلال التنفيذ من هنا يجب ان تقسم فترة الموازنة فترات زمنية قصيرة.

(ن) مبدأ توفير الحوافز : يتطلب الامر توفير حوافز مادية او معنوية للعاملين تدفعهم الى الالتزام بالخطة مثل ربط المكافآت او العلاوات او الترقيات بتحقيق اهداف الخطة.

(ى) مبدأ الاستعداد لخطة بديلة : قد تصادف المنشأة صعوبات خلال التنفيذ مما يعوق تدفق الانتاج وبالتالي المبيعات ، لوجود ظروف طارئة او عوامل خارجية

## حدود استخدام الموازنات

٨- بالرغم من اهمية الموازنة ومزاياها فى المجالات المختلفة الا ان هناك من المحددات للموازنات فى مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهى :

(أ) عدم الواقعية : حيث ان الموازنات تقوم على تقديرات تأخذ فى الاعتبار ما سيبود فى المستقبل عن طريق التنبؤ ، وبالتالي هناك عدم تاكد وقد تحدث ظروف غير متوقعة تجعل الموازنة غير واقعية على سبيل المثال التسعير الجبرى او تغير الطلب على السلعة.

(ب) تتطلب الموازنة فترة تجريبية، يتطلب الامر انقضاء فترة تجريبية قبل استخدام الموازنة كاداة فعالة للتخطيط والرقابة لزوم تدريب جميع المرتبطين بالموازنة على كيفية اعدادها والرقابة عليها خلال التنفيذ . خلال هذه الفترة لالتحقق نتائج سريعة فقد يحكم عليها بالفشل.

(ج) خضوع إجراءات الموازنة للتقدير الشخصى: وهذا التقدير يكون فى عملية التنبؤ اة تقدير الظروف الداخلية والخارجية أو فى الحكم على اسباب الانحرافات واتخاذ القرارات بالمستقبل ، وبالتالي اى اخطاء فى التقدير ينعكس على فى الموازنة.

(د) إتجاه بعض المسؤولين الى المغالاة فى وضع التقديرات: حيث يلجأ بعض المسؤولين الى المغالاة فى وضع التقديرات تقاديا" للمساءلة ، وحتى يبدو انهم التزموا بالتقديرات التى قدمت فى مرحلة التخطيط على الرغم من انها تحمل فى طياتها اسرافا وضياعا".

## الخطوات الأساسية لإعداد الموازنة الشاملة فى المنشأة الصناعية

١٠- يشمل اعداد الموازنة الشاملة فى المنشأة الصناعية الخطوات التالية :

### (أ) تحديد موازنة المبيعات:

تعتبر تحديد موازنة المبيعات نقطة الانطلاق فى اعداد الموازنة الشاملة سواء ظهرت الموازنة فى شكل عينى وهو عدد الوحدات المستهدف بيعها او فى شكل مالى وقيمة المبيعات المستهدفة.

تعتبر موازنة المبيعات العينية من اهم الموازنات عند اعداد الموازنة الشاملة، حيث انها ترتبط بإمكانية تصريف المنتج فى السوق ، كما هى الاساس فى اعداد موازنة الانتاج وبقية الموازنات الفرعية الاخرى فى الظروف العادية.

**(ب) تحديد موازنة الانتاج**

تستمد موازنة الانتاج اهميتها من انها تربط بين موازنة المبيعات العينية وبين امكانيات المنشأة ، حيث ان موازنة الانتاج تساوى موازنة المبيعات العينية ويضاف عليها مخزون اخر المدة المطلوب الاحتفاظ به وي طرح منها مخزون اول المدة .

**(ج) توزيع مسؤوليات موازنة الانتاج على المراكز الانتاجية والخدمية بالمنشأة**

بعد اعداد موازنة الانتاج يتم توزيع المسؤوليات الخاصة بموازنة الانتاج على مراكز المسؤولية المختلفة وذلك بهدف :

-تقديم المستلزمات التى تتطلبها موازنة الانتاج حسب المراكز المختلفة.

-حصر التكاليف حسب هذه المراكز لتحقيق الرقابة عليها

**(د) تحديد احتياجات كل مركز من مراكز المسؤولية بالمنشأة**

حيث يتم تحديد احتياجات كل مركز من مواد واجور وخدمات حسب مسؤولية كل مركز ودورة فى الانتاج، وتعتبر التكاليف المعيارية اداة فعالة لتحديد احتياجات كل مركزة.

**(هـ) تحديد موازنة تكلفة انتاج البضاعة المباعة**

تشمل تكلفة انتاج البضاعة المباعة جميع التكاليف المباشرة الى تم ربطها بالمراكز الانتاجية مضافا اليها جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تم ربطها بمراكز الخدمات الانتاجية.

**(و) اعداد قائمة الدخل التقديرية " موازنة الدخل "**

بعد الانتهاء من اعداد موازنة تكلفة انتاج البضاعة المباعة يتم اعداد موازنة الدخل ، والتي هى عبارة عن طرح موازنة تكلفة انتاج البضاعة المباعة من موازنة المبيعات للحصول موازنة الربح الاجمالى ثم طرح موازنة المصروفات التسويقية والبيعية وموازنة المصروفات الادارية والتمويلية للحصول على موازنة الربح الصافى.

**(ن) اعداد باقى القوائم المالية**

### العوامل المؤثرة فى تخطيط الموازنة واعدادها

١١- تتمثل العوامل المؤثرة فى تخطيط الموازنة واعدادها فى :

- (أ) حجم المبيعات التقديرية : حيث يعتبر حجم المبيعات العامل المؤثر فى حالة ما اذا كانت الطاقة الانتاجية المتاحة أكبر من الانتاج الذى يمكن تسويقه ، وهذا يعنى وجود طاقة فائضة.
- (ب) الطاقة الانتاجية المتاحة: تعتبر الطاقة الانتاجية العامل المؤثر فى حالة ما اذا كانت الطاقة المتاحة اقل من الطاقة اللازمة لتسويق الانتاج.
- (ج) العمالة الانتاجية الماهرة : قد تتوافر الطائة الانتاجية بالقدر الكافى ، كما قد تتوافر امكانية التسويق لكافة المنتجات ، الا ان المنتج يحتاج الى عمالة معينة بكفاية متميزة ، وهذه العمالة غير كافية فيصبح عامل الانتاج فو العامل المؤثر فى اعداد الموازنة.
- (د) مستلزمات الانتاج :قد تكون المادة الاولية غير متوفرة بالكميات المطلوبة للانتاج كما انها تدخل فى انتاج اكثر من منتج ، وبالتالي يكون الاتجاه نحو المنتجات التى تجنى من خلالها اعلى ربح حدى.

### انواع الموازنات التخطيطية

#### تقسيم الموازنات حسب نوع النشاط

١٢- تقسم الموازنات التخطيطية حسب نوع النشاط كما يلى :

- (أ) الموازنة التخطيطية للتشغيل : تتعلق بتخطيط ورقابة عمليات المنشأة العادية خلال فترة زمنية قصيرة الاجل ( عادة سنة ).
- (ب) الموازنة الاستثمارية: تتعلق بدراسة وتقييم والتخطيط للبدائل الاستثمارية متوسطة وطويلة الاجل ، والتى تمثل سياسات المنشأة الاستثمارية من حيث التخطيط للتوسع او الانكماش او استبدال الاصول الراسمالية او الحصول على مصادر تمويل جديدة طويلة الاجل.

#### تقسيم الموازنات حسب اسس واساليب اعداد

١٣- تقسم الموازنات التخطيطية حسب اسس واساليب الاعداد كما يلى :

(أ) موازنة مركز المسؤولية : حيث يقوم باعداد الموازنة المسئولون بكافة المستويات الادارية فى ظل نظام لا مركزى ، وبالتالي يتم محاسبة المسئولون عن مراكز المسؤولية ، وبالتالي يتم محاسبة المسئولون حسب نوع المركز :

-مركز التكلفة: يتم المحاسبة عن التكاليف التى تخضع لرقابة المركز .

-مركز ربحية : يتم المحاسبة عن التكاليف والايادات الخاصة بالمركز

- مركز استثمار: تتم المحاسبة عن التكاليف والايادات وحجم الاصول المستثمرة.

(ب) موازنة الاساس الصفري : تقوم الموازنة الصفرية على فكرة البدء من الصفر وحساب ما يجب ان تكون عليه تكلفة المشروعات الجديدة وتكلفة المشروعات المقامة ، بغرض الغاء كل ارقام وقيم السنة السابقة ، وتعتمد على اساس استخدام اسلوب تحليل التكلفة والعائد فى تقييم المشروعات.

(ج) موازنة التخطيط والبرمجة : تقوم موازنة التخطيط والبرمجة على تحديد الاهداف وترجمتها الى برامج وتحليلها الى تكاليف وعوائد واختيار افضلها لتحقيق الاهداف ، وتقوم موازنة التخطيط والبرمجة بالمتابعة وتقييم الاداء من خلال نظام يهتم بوسيلة الاداء لتحقيق الاهداف.

(د) موازنة البرامج والاداء : وترتبط بالهيكل التنظيمى للمنشأة ، حيث يتم تحديد الاهداف فى شكل برامج مبنية حسب الوظائف الاساسية ، فهى تركز على الانجاز من خلال المستويات الدنيا تحقيقا" للبرامج المحددة والمدرجة بكل وظيفة ومرتبطة بمستويات الادارة العليا.

#### تقسيم الموازنات التخطيطية حسب المرونة وسهولة التعديل

١٤ - يتم تقسيم الموازنات التخطيطية حسب المرونة وسهولة التعديل كما يلى :

(أ) الموازنة الثابتة: يتم اعدادها لمستوى واحد من طاقة النشاط (حجم معين واحد للانتاج) وطالما لا يؤثر حجم او مستوى النشاط على اجمالى التكاليف فان استخدام هذه الموازنة يظل مستمرا".

(ب) الموازنة المرنة: يتم اعدادها لعدة مستويات من طاقة النشاط (حجم الانتاج او طاقة التشغيل وتستخدم الموازنة المرنة لكل قسم انتاجى او ادارة نظرا" لفاعليتها وارتباطها بالتغيرات المستمرة فى حجم الانتاج (تضخم - انكماش) كما يعكس أثر تغير حجم الانتاج على التكاليف وعلى افضل اسس قياس ورقابة التكاليف الفعلية.



## معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (١٠)

نظم الرقابة على التكلفة : المحاسبة عن الانحرافات

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح كيفية قياس وتحليل الانحرافات ، وبالتالي توجيه نظر الادارة نحو الانحرافات السالبة لاتخاذ الاجراءات المصححة لها ، والانحراف الموجبة لتنميتها .

## نطاق المعيار

٢- يستخدم هذا المعيار عند تحليل وقياس انحرافات التكلفة ، وتحليل المعلومات الرقابية التي تنتج عنها

## ٣- التعريفات :

**انحراف التكلفة :** يقصد به الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لتنفيذ نشاط معين أو لانتاج حجم محدد من المخرجات.

**تحليل الانحراف :** يقصد به اسناد الانحراف (الفرق) الى العوامل التي أنشأته وساهمت في حدوثه تمهيدا" للمساءلة عنه واتخاذ التدابير الملائمة تجاهه.

**الانحراف السالب :** اذا كانت التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المعيارية.

**الانحراف الموجب :** اذا كانت التكلفة المعيارية تزيد عن التكلفة الفعلية

**الساعة المعيارية:** هي مقياس يقيس كمية الانتاج الذي وقع بمعرفة آلة او تحت اشراف اى عامل او القسم او المصنع ، فهي ليست ساعة زمن ولكنها ساعة تقيس الانتاج الذى يتم خلال الساعة ، ثم تعبر عن وحدة النشاط.

٤- قد يعزى جانب من الانحراف الى عامل يتصل بكفاءة استخدام الموارد المخصصة للنشاط ، وفى هذه الحالة تكون المقارنة بين كمية المدخلات المستخدمة فى تأدية نشاط ما ، وبين كمية المدخلات المعيارية المسموح بها لذات النشاط.

٥- قد يعزى جانب من الانحراف الى عامل الانفاق ، اى الى الكفاءة فى توفير المدخلات بالاسعار المخططة ، وبالتالي يتم المقارنة بين الاسعار الفعلية والاسعار المعيارية لمختلف عناصر المدخلات ان الانحرافات التي تتعلق بعناصر التكاليف الصناعية الثابتة لا تربطها علاقة سببية فى مستوى النشاط فى حدود الطاقة المتاحة ، وبالتالي يعزى الانحراف اساسا" الى عامل الانفاق وكذلك الى اختلاف مستوى النشاط الفعلى عن طاقة الاساس دون عنصر الكفاءة.

٦- يتكون النموذج العام لتحليل انحرافات التكاليف المتغيرة الى معيار كمية ويعبر عنه بكفاءة الاستخدام ، ومعيار سعر ويعبر عنه بكفاءة الانفاق ، وبالتالي تكون معيار التكلفة المتغيرة تساوى كمية معيارية فى سعر معيارى.

٧- يتم الفصل بين معيار الكمية ومعيار السعر وذلك للأسباب التالية :

(أ) هناك فاصل زمنى بين القرارات الرقابية المتعلقة بالكمية من المدخلات وأسعارها ، على سبيل المثال يتم الرقابة على سعر المواد المباشرة عند الشراء والتوريد ، بينما تتم الرقابة على الكمية المستخدمة عند الاستخدام الفعلى للمواد.

(ب) إن التحكم فى جانب الكمية المستخدمة من المدخلات والسعر الذى تورد به هذه المدخلات يتركز غالبا" فى مراكز مسئولية منفصلة ، وبالتالي يتم المساءلة عن الانحرافات الناشئة عن فروق السعر وفروق الكمية على انفراد، وهذا لاينفى وجود تداخل فى المسئولية فى احوال كثيرة.

٨- إن تحليل انحرافات التكاليف هو فى الواقع تحليل لمدخلات ومخرجات العملية الانتاجية ، حيث تتمثل المدخلات فى الكميات المستخدمة ، وتتمثل المخرجات فى كمية الانتاج المقبول التى انجزت خلال الفترة .

#### تفسير انحرافات المواد

#### انحراف كمية المواد

٩- قد يرجع انحراف كمية الكمية المواد الى :

(أ) تقلبات عشوائية فى سلوك واداء العملية الانتاجية.

(ب) اختلاف حقيقى فى كفاءة استخدام المواد وبالتالي يمثل استثناء حقيقى ويحمل معلومات رقابية هامة.

(ج) تفاعل نوعية المواد المستخدمة و/أو المستوى المهارى لعمال الانتاج او الدقة فى ضبط الالات والمعدات ، وفى هذه الحالة يصعب تقييم دلالة انحراف كمية المواد المستخدمة دون تقييم مترام لانحرافات اخرى مثل متفاعله معه مثل انحراف سعر المواد.

(د) تغييرى جوهرى فى المعاملات الفنية للانتاج ، وهنا يفيد الانحراف فى مراجعة القرارات التشغيلية المتعلقة بتحديد كمية المخرجات او نوع المواد المستخدمة او طريقة الانتاج.

(هـ) عوامل تشير الى وجود انحراف سالب وتشمل عامل و/او اكثر من العوامل التالية :

-وجود عيوب فى المواد المستلمة

-الالتجاء الى مواد بديلة

-عدم وجود عمالة ماهرة مما يتسبب فى زيادة التلف

-تلف المواد اثناء المناولة من مرحلة لآخرى

-اعطال فى الآلات تؤدي الى تلف المواد

-اخطاء فى طريقة الانتاج تؤدي الى زيادة التلف

- عدم وقعية المعيار ذاته

**تفسير إنحراف سعر المواد**

١٠- قد يرجع انحراف سعر المواد الى :

(أ) تقلبات عشوائية (غير منتظمة) فى اسعار المواد ، خاصة اذا كان معيار السعر يمثل متوسط السعر على مدى زمن معين.

(ب) قد يشير إنحراف سعر المواد الى جودة القرارات وفاعلية الجهود التى يتخذها المسئول عن شراء المواد فيما يتعلق بالتعامل مع الموردين.

(ج) قد يرجع انحراف سعر المواد الى شراء مواد من نوعية او فئات جودة مختلفة عن النوعية او الفئات المعيارية.

(د) قد يرجع انحراف سعر المواد الى تغير غير متوقع فى البيئة الاقتصادية ، كان يحدث ارتفاع عام فى الاسعرا بشكل لم يكن متوقعا" وقت اعداد معيار السعر.

(هـ) قد تدعو ضرورات الانتاج فى بعض الحالات الى شراء المواد بكميات تخالف الكميات المخطط لها او الشراء فى توقيتات طارئة غير ملائمة مما ينعكس بالسلب على السعر.

١١- يحدد انحراف سعر المواد عند الشراء وليس عند الاستخدام الفعلى للموارد ، حيث أن تاخير تحديد انحراف سعر المواد والتقارير عنه الى وقت الاستخدام يقلل من الفاعلية الرقابية للمعلومات المستخلصة من انحراف السعر.

**المسئولية عن انحراف تكلفة المواد**

**المسئولية عن انحراف كمية المواد**

١٢- يسأل المشرفون على اقسام ومراكز الانتاج عادة عن انحراف كمية أو استخدام المواد ، حيث يخضع هذا الانحراف لرقابتهم وسيطرتهم الى كبير كبير ، ومع ذلك فان هذه القدرة على الرقابة

والسيطرة ليست مطلقة، فهذا متغيرات تخرج عن سيطرتهم على سبيل المثال جودة المواد المتاحة ، ومستوى مهارة العمال .

١٣- قد يتم الاكتفاء بقياس انحراف كمية المواد الذى يرفع الى الادارة فى صورة كمية فقط دون تقييم نقدى ، طالما أن مسئول مركز التكلفة غير مسئول عن السعر، ولكن قد يقتضى الامر معرفة القيمة النقدية للانحراف لتطبيق فاعلية التكلفة.

#### المسئولية عن سعر المواد

١٤- يعتبر مسئول الشراء هو الشخص المسئول عن انحراف سعر المواد ، الا انه هناك عوامل أخرى تؤثر فى صلاحياته فهى ليست مطلقة على سبيل المثال كميات وتوقيتات الشراء ، وبالتالي قد لا ينثل انحراف سعر المواد دائما "مقياسا" سليما دقيقا" لأداء وكفاءة قسم المشتريات.

#### تفسير انحراف الاجور المباشرة

١٥- تحسب الانحرافات بمطابقة التكاليف الفعلية للاجور مع معيار تكلفة الاجور ويتم تحليل هذه الفروق الى انحراف استخدام (كمية ساعات العمل) ويعبر عن كفاية أو عدم كفاية الاستخدام ، وانحراف سعر ويشير الى اختلاف معدلات الاجور الفعلية عن المعيارية.

١٦- قد يرجع انحراف الوقت الى توقف الات لاي سبب مثل تعطيل الالة او انقطاع التيار الكهربائى ، وعدم تدفق المواد الخام بانسياب ، ادخال مواد غير مطابقة للمواصفات، عمالة غير ماهرة.

#### انحراف معدل الاجور

١٧- قد يرجع انحراف معدل الاجور الى :

- ارتفاع الاجور نتيجة تشريعات تصدرها الدولة

- زيادة نسبة الاجور الاضافية فى اوقات الطوارئ

١٨- إن فروق التكاليف الاجمالية لا ينبغى أخذها على علتها إذ أن التحليل التفصيلى هو العملية المهمة لإتخاذ قرارات محاربة الاسراف فى نواحي الاسراف وتنمية نواحي الكفاية.

#### أهداف تحليل الانحرافات

١٩- إن الهدف من تحليل الانحرافات هو التقرير عما اذا كان من الواجب الدخول فى مسببات الانحراف حتى تتمكن الادارة من :

(أ) ان تقدر كفاية المسئول عن الانحراف الموجب.

(ب) أن تسائل المسئول المتسبب في الانحراف السالب.

(د) أن تتخذ الاجراءات المصححة في الحال.

وبالتالى هناك حاجة للمساعدة فيما اذا كان هناك حاجة لعمل تحليل تفصيلى اضافى وتكلفة ذلك الاجراء.

### مقاييس الانحرافات

٢٠- تختلف الانحرافات فى مداها ، ليس فقط بين السالب والموجب ، ولكن كذلك فى ابعادها وعمقها وفقا لمسبباتها ، وبالتالى لابد من تحليل الانحرافات للتعرف على الاسباب فى ضوء ثلاثة مقاييس:

(أ) حجم الانحراف ذاته ممثلا" بقيمة مالية او عينية : حيث يشير حجم الانحراف الى ضرورة اجراء التحليل أو عدم الدخول فيه.

(ب) حجم الانحراف بالقياس الى التكاليف المعيارية : وهو يشير الى وضع الاوليات اللازمة للبدء فى الفحص والدراسة.

(ج) هل الانحراف يرجع الى عوامل خارجة او عوامية داخلية غى مجال رقابة المستويات الادارية .

٢١- فى ضوء مقاييس الانحرافات يتحدد قرار ما اذا كان يتم الاستمرار فى البحث والتعمق بهدف التوصل الى تحليل دقيق للانحرافات او يتم الاكتفاء بالتعرف على قدر الانحراف ولا داعى لإجراء فحص ودراسة تفصيلية ، لما لها من اعباء متكبدة لاجراء هذا الفحص.

٢٢- إن العوامل التى تحدد ما اذا كان هناك ضرورة فى تحليل الانحراف او الاكتفاء بالتعرف عليه ، تتمثل فى حجم الانحراف ذاته ، ومدى خضوع الانحراف لمجال رقابة المستوى الادارى من عدمه.

٢٣- إن نسبة الانحراف الى المعيار هى التى تساعد فى وضع اوليات الفحص والدراسة.

٢٤- تهدف دراسة الانحرافات الموجبة الى :

(أ) تنمية عوامل الانحراف الموجب وزيادته فى سبيل تحقيق كفاية أكبر وذلك بمنح العلاوات التشجيعية .

(ب) تقييم اداء الافراد المسئولين وتحفيزهم بالحوافز المادية

(ج) تعديل المعايير ذاتها، إذ تكون غير واقعية ومن السهل الوصول اليها.

٢٥- يجب انتقاء بعض الحالات التي لا تظهر فروق لدراستها حتى نتأكد من حين لآخر من عدم وجود عوامل تساعد على تنمية انحرافات موجبة تغطي عوامل عدم كفاية وضياع واسراف.

٢٦- عند تحليل الانحرافات يراعى الاعتبارات التالية :

(أ) يجب الاهتمام بتكرار وقوع الانحرافات فى الفترات المتتالية ، حيث أن تكرار الانحراف مع معالجة الاسباب يشير الى ان العلاج والتحليل الذى تأسس عليه غير سليم ، وبالتالي لابد من التعرف على اتجاهات الانحرافات لعناصر التكاليف التفصيلية.

(ب) يجب الربط بين الانحرافات بعضها البعض خاصة ما هو موجب وما هو سالب ، على سبيل المثال انحراف سالب فى الصيانة يتم ربطه بانحراف سالب فى الاجور الاضافية ، وانحراف سالب فى السعر يتم ربطه بالانحراف الموجب فى الاستخدام.

(ج) يجب الاهتمام بالفروق التى تخضع لسيطرة كل مستوى ادارى على حدة من المشرف حتى مدير الانتاج ، فكل مستوى مسئول عن الانحرافات التى تدخل فى مجال رقابته.

(د) إن حجم الانحراف او نسبته لتحديد أهمية فحصه ترجع الى تحكم الادارة المسؤولة فى الموضوع وخبرتها السابقة فى معالجة الانحرافات المماثلة ، وبالتالي فإن الاجراءات والقيام بالفحص يختلف من وقت لآخر ومن مدير لآخر وفقاً للعمل

(هـ) يجب وضع وضع حد ادنى وحد اعلى للمجال الرقابى ، فإذا كان الانحراف خارج الحدين فإنه يحتاج الى فحص اما اذا كان فى نطاق الحدين فقد لا يحتاج للفحص السريع.

(و) إن تاخير تقديم تقارير الانحرافات الى الادارة، يؤثر على فائدتها وجديتها ، ولذلك يراعى أهمية توقيت التحليل وتقديم التقارير اللازمة باسرع وقت مع الاهتمام بدراسة اتجاهات الانحرافات لعناصر التكاليف التفصيلية.

#### قياس انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة

٢٧- اذا كانت المنشأة تقوم بتشغيل منتجات متعددة بكميات مختلفة ، يكون هناك صعوبة فى قياس انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة ، و فى هذه الحالة يتم قياس الانتاج بوحدات متماثلة هى الساعات المعيارية اللازمة للانتاج.

٢٨- اذا كانت المنشأة تقوم بانتاج منتجات متعددة يتم قياس الانتاج فى صورة ساعات معيارية على النحو التالى :

(أ) تحديد حجم الانتاج من كل نوع.

(ب) تحديد الوقت المعياري اللازم لانتاج كل وحدة من كل نوع  
(ج) تحديد الوقت المعياري اللازم لانتاج كل نوع والذي يساوي عدد الوحدات في الوقت المعياري للوحدة.

(د) يتم جمع الساعات المعيارية لتشغيل المنتجات كلها  
٢٩- بعد قياس الانتاج في صورة ساعات معيارية ، يتم تطبيق اسلوب محاسبة التكلفة المعيارية بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس المعدل المعياري في الوقت المعياري للانتاج الفعلي ممثلاً في ساعات معيارية، وتكون التكاليف الاضافية المحملة تساوي الساعات المعيارية للانتاج الفعلي في معدل التحميل المعياري.



معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١١ )  
نظم الرقابة على التكلفة :  
محاسبة المسئولية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة محاسبة المسؤولية ،والمقومات التي نظام الرقابة على اساس محاسبة المسؤولية ودورها فى الرقابة على الموارد المحدودة المتاحة للمنشأة ، وفى الرقابة على التكلفة

## النطاق :

٢- تستخدم محاسبة المسؤولية للرقابة على التكلفة من خلال التحكم فى التكلفة عند مستويات المسؤولية المتدرجة .

## ٣- التعريفات :

محاسبة المسؤولية : هى نظام رقابة على التكلفة من خلال ربط التكلفة بمركز المسؤولية عنها.  
٤- يتكون الاطار الرقابى لمحاسبة المسؤولية فى تحديد نقاط ومراكز المسؤولية فى المنشأة ، وتصميم معايير لأداء هذه المراكز ، وقياس وتقييم أداء مراكز المسؤولية بالمعايير المحددة لها.  
مقومات نظام الرقابة على اساس محاسبة المسؤولية  
٥- يبنى نظام الرقابة على اساس محاسبة المسؤولية على مجموعة من المقومات وهى:-

## هيكل مراكز المسؤولية

٦- يعتمد إختيار مراكز المسؤولية الى حد كبير على طبيعة الهيكل التنظيمى للمنشأة ولكنه قد لا يتطابق معه بالضرورة ، حيث قد يتسع مركز المسؤولية ليشمل أكثر من وحدة تنظيمية ، وقد يكون جزاء من وحدة تنظيمية.

٧- تتحدد العلاقة بين الوحدات التنظيمية ومراكز المسؤولية بوضع حدود لمراكز المسؤولية عن التكاليف ، بحيث ينفرد كل مركز مسؤولية محدد بالتاثير على التكلفة أو تكاليف معينة والتحكم فيها.  
معايير أو مقاييس الأداء

٨- لابد من تحديد المعايير المستخدمة فى تقييم أداء مراكز المسؤولية (مراكز التكلفة) بحيث يعكس أى خروج او انحراف عن المعيار أثر القرارات الصادرة عن مركز المسؤولية موضع التقييم .  
٩- يجب توافر مجموعة من الخصائص والمتطلبات فى معايير الاداء وهى :

(أ) **توافق المعيار مع الهدف** : فيجب ان يصمم معيار الاداء (أى معيار التكلفة) بحيث أن تحقيق المعيار يسهم فى تحقيق أهداف النظام ، وأن يراعى عدم التناقض بين هدف الوحدة الفرعية (مركز تكلفة معين) وبين هدف المنشأة ككل ، على سبيل المثال يجب ألا يعطى معيار سعر المواد حافز على التضحية بمستوى الجودة المخطط او التوقيتات المخططة للحصول على اسعار أفضل من الاسعار المعيارية.

(ب) **عدم تحيز القياس**: ويحدث التحيز فى القياس بالانحراف المنتظم للقياسات المتتالية فى إتجاه واحد (أعلى او أقل) عن القيمة الحقيقية للمتغير المقيس، على سبيل المثال عند إختيار تصميم معيار وقت العمل لا ينبغى ان يترك للعامل إثبات الاوقات التى أنفقها على مختلف المهام ويزعم انها بدون توقف او عطل.

(ج) **تجنب أخطاء القياس**: وأخطاء القياس هى اخطاء غير منتظمة او عشوائية لاتقع فى اتجاه واحد ولا بمقدار ثابت ، على سبيل المثال قد يقع عامل الانتاج فى اخطاء غير مقصودة فى توزيع عماله الذى يسجله على الاوامر الانتاجية المختلفة التى عمل عليها.

(د) **التوقيت المناسب** : ان يتميز المعيار بحسن التوقيت وفاعلية التكلفة ، فكلما حصل مستخدم البيانات المحاسبية على ارقام تكلفة فى وقت مبكر كلما استخدمها بمعدل اكبر وانتفع بها بدرجة اكبر.

(هـ) **واقعية مستوى المعيار** : امكانية تحقيق المعيار فى ضوء الاداء المتوقع المتناس على ظروف التشغيل القائمة ، بمعنى ان تكون المعايير ولكنها ممكنة التحقيق.

(و) **المشاركة والمعايير المفروضة** : فعلى المنشأة أن تقدر مدى ونوع المشاركة المسموح بها فى اعداد المعايير والموازنات على اساس مجموعة من المتغيرات التى تحيط بها.

(ى) **المعايير الفردية والمعايير الجماعية**: حيث قد توضع المعايير على اساس فردى ( اى للعامل الفرد) ، وقد توضع لجماعة العمل ، والمعايير الجماعية المحددة لجماعة العمل لها آثار حافزية فبنيئة الانتاج الحديثة فى ظل نظم الانتاج المرنة التى تقوم أساسا" على خلية العمل.

(ح) **هيكل الحوافز والاثار السلوكية**: الاثار والجوانب السلوكية للمعايير قد تكون العامل الحاسم فى نجاح او فشل نظام الرقابة مهما توفر له اسباب الدقة الفنية، حيث ان المعايير لابد ان ترتبط بحوافز تدفع على تنمية أنماط سلوكية و أنتاجية معينة.

### تقارير الاداء أو التغذية المرتدة

١٠- يعد هذا العنصر من اهم مقومات انظمة رقابة التكاليف فى إطار المسئولية ، فهو يمثل إمداد الادارة على مستويات المسئولية بالتقارير فى التوقيتات المناسبة تتضمن نتائج المقارنة بين الاداء الفعلى لمركز التكلفة والنتائج المخططة للمركز .

١١- تبرز فى تقارير التكلفة الحالات التى لاتتساوى فيها التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية والتى يطلق عليها انحرافات التكاليف .

١٢- تركز هذه التقارير اهتمام الادارة على تلك المواقف الاستثنائية التى يخرج فيها الاداء الفعلى عن الاداء المخطط ، وحيث أن هناك هرم متدرج من مراكز المسئولية ، فبالتالى يكون هناك هرم متدرج من تقارير المسئولية عن الاداء .

١٣- إن التقارير المرفوعة لمستوى معين من مستويات المسئولية تشمل فقط عناصر التكلفة التى تقع تحت تأثير وسلطان القائم على امر المركز او المراكز التابعة له فى حدود المسئولية ، وهى التكاليف التى يمكن التحكم فيها عند هذا المستوى ، اما بالنسبة للتكاليف التى تتحدد او يتأثر مقدارها نتيجة قرارات وتصرفات تقع خارج نطاق مركز التكلفة ، فتوصف بانها تكاليف لا يمكن التحكم فيها بالنسبة لذلك المركز .

### الاستجابة الملائمة

١٤- تخدم المعلومات التى تحتويها تقارير المسئولى وظيفتين ، هما:

(أ) تقييم الاداء : عن طريق إعلام الاطراف المختصة بنتائج الاداء عن فترة التقرير ، ومقف الاداء بالنسبة للمعيار ، و ما قديعنيه هذا من نتائج تتعلق بحوافز العاملين .

(ب) تحسين الاداء : عن طريق توجيه العناية الى المواطن المحتملة للمشكلات لاتخاذ ما يلزم من تدابير .

١٥- بناء على تقييم الاداء وتحسين الاداء تاتى طريقة الاستجابة لانحرافات التكاليف والتدابير المصححة لها ملائمة لبواعث او اسباب الانحراف ذاته ، ونظرا" لاختلاف اسباب الانحرافات فإن الاجراءات التصحيحية لها تختلف باختلافها .

١٦- تتمثل مصادر واسباب انحرافات التكلفة فى :

- (أ) أخطاء التنفيذ أو الاداء: يرجع انحراف الاداء وبالتالي انحراف التكلفة الى الفشل البشرى او الالى فى الالتزام بالطرق او الاساليب المخططة لتنفيذ النشاط.
- (ب) أخطاء القياس: قد يعزى الانحراف الى الخطأ فى قياس التكلفة الفعلية ذاتها.
- (ج) أخطاء التنبؤ : حيث قد يرجع الانحراف الى خلل فى المعيار ذاته بسبب الخطأ فى التنبؤ بقيمة معلمة أو أكثر من معالم نموذج القرار.
- (د) أخطاء النموذج: قد يرجع الانحراف الى عدم سلامة المعيار لارتكازه على توصيف خاطيء للعلاقة الدالية بين متغيرات النموذج ، فقد يتم تقدير علاقة خطية لتكلفة عنصر ما وهى غير خطية فى الحقيقة.
- (هـ) اخطاء وتغيرات عشوائية: حيث تمثل الانحرافات العشوائية فروق التكلفة الناتجة عن تقلبات عادية او طبيعية متأصلة فى الأنشطة الانتاجية ذاتها.

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٢ )  
نظم إدارة التكلفة :  
نظام تكاليف الأنشطة

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح طبيعة نظام تكلفة الانشطة ، كيفية تصميم هذا النظام لإدارة تكلفة المنتجات ، من خلال تحليل القيمة المضافة للانشطة والاستغناء عن الانشطة الغير مضيئة للقيمة بهدف خفض التكلفة والرقابة عليها .

## النطاق :

٢- تستخدم طريقة تكلفة النشاط في التخلص من الانشطة (التكاليف) غير المضيف للقيمة  
٣- تستخدم طريقة تكلفة النشاط في تطوير تقديرات تكلفة الانشطة المختلفة ، ومن ثم توجيه الادارة نحو التركيز على المجالات الفعالة لخفض التكلفة.

## ٤- التعريفات :

**الأنشطة غير المضيفة للقيمة:** هي الانشطة التي تضيف تكلفة (تستهلك موارد) ولا تضيف قيمة للمنتج ، ويمكن إزالتها دون تدهور في خواص المنتج من حيث الأداء والوظيفة والجودة والقيمة المدركة

**محركات التكلفة:** هي اى حدث او عملية أو خاصية او نشاط يستهلك الموارد ومن ثم ينتج عنه تكلفة ، أى ان هناك علاقة سببية بين محرك التكلفة والتكلفة ذاتها.

**القيمة المضافة:** يقصد بها القيم من منظور العميل ، فكل ماله قيمة من منظور العميل فهو نشاط مضيف للقيمة ، وما عداه فهو نشاط غير مضيف للقيمة.

**مركز الانشطة :** هو جزء من العملية الانتاجية ترغب الادارة في الحصول على تقرير مفصل عن تكاليف الانشطة التي تؤدي فيه.

٥- تساعد نظم تكلفة الانشطة جهود خفض التكلفة من خلال الكشف عن الفرص المتاحة لخفض التكلفة ، والمساعدة على تركيز جهود خفض التكلفة بشكل أفضل.

## خطوات تصميم نظم تكلفة الأنشطة

## تحليل قيمة الانشطة

٦- يتم عمل تحليل نظامى للأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج أو تقديم خدمة من خلال تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث فى سبيل إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة ، حيث تصنف هذه الأنشطة فى مجموعتين هما أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة.

٧- اعداد خريطة تدفق توضح كل خطوة فى العملية التصنيعية من وقت استلام المواد الى وقت اتمام الصنع ، وتحليل كل نشاط تم توثيقه على خريطة التدفق وتحديد ما ١١١ كان نشاطا مضيفا للقيمة او غير مضيف للقيمة.

٨- يتم تحديد الطرق التى يمكن بها حذف أو تقليص الأنشطة غير المضيفة للقيمة مثل تطبيق نظم الإنتاج والشراء فى الوقت المحدد .

### تحديد مراكز الأنشطة

٩- ينتج عن تحليل القيمة المضافة خريطة تدفق الأنشطة ، حيث من المتوقع أن تتعدد الأنشطة بشكل كبير يلزم تجميع بعضها فيما يطلق عليه مراكز الأنشطة.

١٠- إن إعتبار فاعلية التكلفة يقضى بعدم افراد مركز نشاط لكل نشاط مفرد ، وبالتالي عدم اعداد تقارير تكاليف لكل نشاط مفرد ، وعليه يتم دمج الأنشطة المتصلة بعضها ببعض فى مركز نشاط واحد تقريبا لتكلفة المتابعة واعداد التقارير .

### ١١- تقسم الأنشطة بصفة الى اربعة مستويات :

(أ) أنشطة على مستوى وحدة المنتج : وهى الأنشطة التى تؤدى كل مرة تنتج فيها وحدة المنتج النهائى.

(ب) أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: وهى الأنشطة التى تؤدى عند تشغيل دفعة إنتاج ، وتشمل هذه الأنشطة اصدار اوامر الشراء واعداد وضبط الآلات لدفعة الإنتاج و شحن الدفعة المنتجة للعملاء .

### (ج) أنشطة على مستوى المنتج

هى أنشطة مرتبطة بمنتجات معينة تنتجها المنشأة ، وتؤدى حسب الحاجة لمساندة إنتاج الأنواع المختلفة من المنتجات ، وبالتالي فهى تتعلق بمنتجات معينة دون غيرها. على سبيل المثال بعض المنتجات تتطلب فحصا" للجودة واخرى لا تتطلب ذلك.

### (د) أنشطة على مستوى المصنع



هى أنشطة تدعم العملية الانتاجية بشكل عام ولا تتعلق بدفعات إنتاجية معينة وى منتجات دون اخرى ، كما انها لا تتأثر بحجم التشغيل، على سبيل المثال ادارة المصنع تامين الاصول ، الحراسة والنظافة.

١٢- ينتج عن الهرم المتدرج للأنشطة هرم مواز للتكاليف الصناعية من اربعة مستويات:

(أ) تكاليف على مستوى المنتج : وهى تكلفة الموارد المستخدمة لتأدية المستوى الاول من الأنشطة الخاصة بكل وحدة من وحدات المنتج او الخدمة المقدمة

(ب) تكاليف على مستوى دفعة الانتاج : هى تكلفة الأنشطة المرتبطة بدفعة الانتاج لا بعدد وحدات المخرجات.

(ج) تكاليف على مستوى المنتج او الخدمة : وهى تكلفة الموارد المستخدمة لمساندة منتج معين او خدمة معينة، وهذه التكاليف لا ترتبط سببياً بعدد دفعات الانتاج او بعدد الوحدات المنتجة من منتج معين.

(د) تكاليف على مستوى المصنع : وهى تكلفة الموارد المستنفذة فى مساعدة المصنع ككل ، وهى تكاليف لا ترتبط سببياً لا بمتغيرات الحجم ولا بمتغيرات النشاط.

#### تتبع التكاليف لمراكز النشاط

١٣- يستند نظام تكلفة الأنشطة على تحديد التكلفة على مرحلتين ، الاولى تسند التكاليف الى مراكز الأنشطة ، والثانية تحمل التكلفة للمنتجات.

١٤- من الممكن اسناد التكلفة مباشرة الى مراكز الأنشطة او توزيعها عليها عن طريق محركات التكلفة وفى هذه الحالة ، من الممكن مواجهة حالتين :

(أ) تكاليف يمكن تتبعها مباشرة بمركز أنشطة معينة على سبيل المثال أنشطة مناولة المواد والرواتب والاستهلاكات ومختلف المهام المتعلقة بالمناولة ، وفى هذا النوع من التكاليف تجمع مباشرة بمركز الأنشطة المختص .

(ب) تكاليف تنشأ من موارد يشترك فيها اكثر من مركز نشاط ، وبالتالي هناك حاجو الى توزيعها بين مراكز الأنشطة المشاركة فيها على اساس محركات التكلفة فى المرحلة الاولى والتي تتحكم فى الكمية الموارد المستهلكة فى تلك الأنشطة. على سبيل المثال مساحة المصنع.

### اختيار محركات التكلفة

١٥- منهجية نظام تكلفة الأنشطة تتطلب توزيع التكاليف التي تم تجميعها في مراكز الأنشطة على المنتجات باستخدام محركات التكلفة ، وبالتالي يلزم تحديد واختيار محركات التكلفة الملائمة لتحديد التكلفة.

١٦- يراعى عند اختيار محركات التكلفة الاعتبارات التالية :

(أ) سهولة الحصول على المعلومات المتعلقة بمحرك التكلفة، حيث يمكن الحصول على المعلومات بتكلفة يمكن تبريرها اقتصاديا.

(ب) مدى قدرة محرك التكلفة على قياس الكمية الفعلية للموارد (أو الأنشطة) التي تستهلكها المنتجات المختلفة ، وهذا النظام يقوم على تحديد تكلفة المنتجات على اساس ماتستهلكه من موارد المنشأة ، وبالتالي لابد من وجود علاقة سببية بين الأنشطة المستخدمة كمحركات للتكلفة وبين حدوث التكلفة التي يتم تجميعها في مراكز الأنشطة ، فاذا لم يكن هناك ارتباط معقول بين محرك التكلفة والتكلفة المراد المحاسبة عنها دل ذلك على عدم ملاءمة محرك التكلفة كاساس لتحديد وقياس تكلفة المنتجات.

**معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٣ )**  
**نظم إدارة التكلفة :**  
**الجودة الشاملة**

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح اهمية الجودة الشاملة ، وكيفية تخفيض تكلفتها ، وكيفية قياس تكلفة الجودة بما يحقق الميزة التنافسية للمنشأة من خلال الميزة التكاليفية و تميز منتجاتها .

## النطاق :

٢- تستخدم نظم الجودة الشاملة لتحليل وخفض تكاليف الجودة بما يساعد على زيادة ربحيتها فى الاجل القصير ، واستمراريتها فى الاجل الطويل ، وكذلك بناء الميزة التنافسية للمنشأة من الميزة التكاليفية وتميز المنتجات .

## ٣- التعريفات :

**الميزة التكاليفية :** هو توجه يركز على منافسة سعرية تقوم على ميزة تكاليفية ، حيث ان تكاليف الجودة تمثل نسبة عالية من تكاليف المنشأة وبالتالي فإن خفض هذه التكلفة من خلال الادارة الفعالة للجودة يؤدي الى الميزة التنافسية للمنشأة.

**تميز المنتجات:** هو توجه استراتيجى يركز على التفرد بمنتجات (سلع او خدمات) ذات جودة عالية ومواصفات متميزة تستطيع بها المنشأة ان تحصل على حصة سوقية كافية.

**الجودة :** هى تطابق خصائص واداء المنتج مع توقعات العميل

**الرتبة:** تشير الى تفاوت نوعى او قيمى بين المنتجات او الخدمات التى تؤدى وظيفة او وظائف واحدة .

**جودة التصميم :** وتشير الى درجة مقابلة تصميم المنتج او الخدمة لتوقعات العميل من رتبة المنتج أو الخدمة التى تقدمها المنشأة .

**جودة التطابق:** تقيس درجة تحقيق المنتجات الفعلية لمواصفات التصميم ومدى خلو هذه المنتجات من عيوب او من مشكلات قد تؤثر سلبا مع مظهر المنتجات او على مستوى ادائها.

## ٤- تتنوع حالات الجودة كالتالى:

**الجودة الرسمية:** وتشير الى مدى اتفاق المنتج أو الخدمة المقدمة مع مواصفات التصميم المحددة لها

**الجودة الوظيفية:** تقيس مدى إتفاق المنتج او الخدمة مع المتطلبات الوظيفية للعميل.

**الجودة الاخلاقية:** وتشير الى اتفاق المنتج او الخدمة بالمعايير الاخلاقية العامة للمنشأة.

## تكاليف الجودة

٥- إن الجانب الأكبر من تكاليف الجودة يرتبط بعامل جودة التطابق وتنقسم هذه التكاليف الى اربع مجموعات كالتالى :

### تكاليف المنع أو الوقاية

٦- ان الهدف من حدوث تكاليف المنع او الوقاية هو تقليص تكاليف الجودة مع تحقيق جودة عالية من خلال تجنب وقوع مشكلات جودة تطابق فى المقام الاول .

٧- تتعلق تكاليف المنع او الوقاية بالانشطة التى تقلل أو تزيل تصنيع منتجات معيبة او تقديم خدمات دون المستوى ، ومن امثلة تكاليف المنع او الوقاية مايلى :

- تكاليف تطوير النظم
- تكاليف هندسة الجودة
- تكاليف تدريب الجودة
- تكاليف الاشراف على أنشطة المنع أو الوقاية
- تكاليف تجميع وتحليل والتقرير عن بيانات الجودة
- تكاليف مشروعات تحسين الجودة
- تكاليف مراجعة فعالية أنظمة الجودة.

### تكاليف التقييم أو الفحص

٨- إن الهدف من عمليات التقييم والفحص هو التبكير فى اكتشاف العيوب التى لم يتمكن من منع حدوثها بالمنتجات.

٩- تتعلق تكاليف التقييم والفحص بانشطة تهدف الى التعرف على المنتجات المعيبة قبل ارسالها الى العميل.

١٠- إن اى مقدار من التقييم والفحص مهما كان فعالا لا يمثل فى ذاته منهجا " فعالا" فى رقابة الجودة ، علاوة على تكلفته الزائدة، حيث أن إكتشاف الوحدات المعيبة من أنشطة التقييم والفحص لا يعنى بذاته ان الانتاج المعيب لن يتكرر مرة اخرى .

١١- من امثلة تكاليف التقييم والفحص ما يلى :

- تكلفة إختبار وفحص الموادتكلفة اختبار وفحص المنتجات تحت التشغيل
- تكلفة اختبار وفحص المنتج النهائى

- تكلفة المستلزمات المستخدمة فى الفحص والاختبار
- تكلفة الاشراف على أنشطة الاختبار والفحص
- تكلفة استهلاك وصيانة معدات الفحص والاختبار.

#### تكاليف الفشل الداخلى للجودة

١٢- تكاليف الفشل الداخلى للجودة هى تكاليف الجودة الناشئة عن إكتشاف الانتاج المعيب قبل ارسال المنتجات الى العميل ، فزيادة فاعلية عملية التقييم والفحص تزيد من فرصة إكتشاف الانتاج المعيب داخليا" قبل وصولها ليد العميل وحدث فشل خارجى.

١٣- من امثلة تكاليف الفشل الداخلى للجودة ما يلى :

- صافى تكلفة المخلفات
- صافى تكلفة الانتاج التالف
- تكلفة العمالة والتكاليف الاضافية لاعادة التشغيل
- تكلفة اعادة فحص الانتاج المعاد تشغيله
- تكلفة الاعطال نتيجة الانتاج المعيب
- تكلفة التخلص من الوحدات التالفة
- تكلفة اختبار الانتاج المعاد تشغيله

#### تكاليف الفشل الخارجى للجودة

١٤- تكاليف الفشل الخارجى للجودة هى تكاليف الجودة عن الانتاج المعيب المكتشف بعد ارسال المنتجات الى العميل وهى تكاليف فشل التصميم ، وفشل الفحص والتقييم ، تكاليف الفشل الداخلى ، وتكاليف فشل تصحيح العيوب .

١٥- من امثلة تكاليف الفشل الخارجى ما يلى :

- تكلفة الخدمات الميدانية ومعالجة شكاوى العملاء
- تكلفة القطع والمكونات المستبدلة فى اطار ضمان المنتجات
- تكلفة الاصلاحات التى يغطيها ضمان المنتجات
- تكلفة سحب المنتج من السوق
- تكلفة المبيعات الضائعة نتيجة لسؤ سمعة جودة المنتحات
- تكلفة المردودات والمسموحات نتيجة مشكلات الجودة

- تكلفة المبيعات الضائعة نتيجة لوجود انتاج معيب مع عدم وجود طاقة فائضة

### خطوات قياس تكاليف الجودة

١٦- تتمثل خطوات قياس تكاليف الجودة فى :

(أ) تحديد كافة الانشطة المتعلقة بالجودة وواعية التكلفة المتعلقة بها ، على سبيل المثال يمثل الفحص والاختبار أنشطة مسببة لتكاليف الجودة ، وبالتالي تمثل تكاليف الفحص والاختبار وعاء تكلفة مرتبط بها .

(ب) تحديد اساس توزيع التكلفة (أو محرك التكلفة) لكل نشاط متعلق بالجودة ، على سبيل المثال بالنسبة لفحص وإختبار المنتجات قد تمثل ساعات الفحص اساس توزيع التكلفة (محرك التكلفة) لنشاط الفحص.

(ج) تحديد معدل التكلفة للوحدة من وحدات اساس التوزيع

(د) تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة الجودة

(هـ) تحديد إجمالي تكلفة الجودة بجمع تكاليف جميع أنشطة الجودة عبر حلقات سلسلة القيمة بالمنشأة. (اي بداية من البحوث والتطوير الى خدمة العملاء)

### تقارير تكاليف جودة المنتجات

١٧- تمثل تقارير تكاليف جودة المنتجات الاساس الذى ترتكز عليه الادارة فى رقابة وادارة تكاليف الجودة ، حيث ان تقييم تصميم تقارير تكاليف الجودة على اساس الانشطة المحدثة لهذه التكاليف ، وبالتالي توجيه الادارة لمحاولة حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة (اي غير مضيفة لجودة المنتجات ورضاء العميل).

١٨- تقارير تكاليف الجودة تشمل تكلفة الفرصة المضاعة بسبب مشكلات الجودة على سبيل المثال فقد مبيعات بسبب عدم رضاء العملاء ، وسؤ سمعة منتجات المنشأة ، وعلى الرغم من اهمية هذه التكاليف إلا انها ترد فى التقارير التقليدية لتكاليف الجودة ، لكنها تكلفة هامة نسبيا" للجودة ، فهى تكلفة خفية غير مسجلة بالنظام المحاسبى ولكنها موجودة وحقيقية ومؤثرة ولا بد من قياسها وتقديرها حتى تظهر بتكاليف الجودة .

١٩- من امثلة التكاليف الخفية للجودة ما يلى :

المدينون: تكلفة مالية بسبب عدم استلام النقدية من العملاء فى الوقت المحدد.

**تدنى الجودة :** هامش المساهمة الضائع بسبب بيع منتجات ذات رتبة ادنى بدلا من اخرى ذات رتبة اعلى

**حجم المبيعات :** هامش المساهمة الضائع بسبب انخفاض المبيعات عن الطاقة المتاحة للمنشأة نتيجة مشكلات الجودة .

### تقدير التكاليف الخفية للجودة

٢٠- هناك اكثر من طريقة لتقدير تكاليف الجودة التي لايسجلها النظام المحاسبى وبالتالي لاتظهر فى تقارير تكاليف الجودة ، ومن هذه الطرق :

(أ) **طريقة الأثر المضاعف:** وفقا" لهذه الطريقة يتم تحديد تكاليف الجودة الظاهرة والتي يمكن قياسها ، ثم ضرب هذه التكاليف فى ثابت يعرف بالاثر المضاعف.

(ب) **طريقة بحوث السوق :** تركز هذه الطريقة على استخدام بحوث السوق لتقدير أثر الجودة المنخفضة والتباين فى الحصة السوقية للمنشأة ، على سبيل المثال يمكن لمندوبى البيع بالمنشأة تقدير الحصة السوقية المفقودة بسبب تدنى الجودة من خلال العملاء ، أو تحليل الحصة السوقية للمنشأة التي يقتصصها المنافسين.



معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٤ )  
نظم إدارة التكلفة :  
التكاليف المستهدفة

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح طبيعة التكاليف المستهدفة ، وكيفية تحديدها ، والنظم المساندة لها فى ادارة تكلفة المنتجات المستقبلية.

## النطاق :

٢- يستخدم اسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة فى مرحلة ما قبل الانتاج والتصنيع ( أى فى مرحلة تطوير وتصميم المنتج وتحقيق أهداف خفض التكلفة من خلال تحسين تصميم المنتج).

## ٣- التعريفات :

**التكلفة المستهدفة :** هى اسلوب لإدارة تكلفة المنتجات الجديدة ، حيث تتعلق بتطوير تكلفة المنتج فى مرحلة التطوير والتصميم ، بهدف خفض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج مع التأكيد على الجودة والثقة فى المنتج .

**سعر البيع المستهدف :** هو السعر الذى يتحدد على اساس السوق والاسعار التنافسية التى من المنتظر ان يقبلها العميل للمنتج الجديد بالمواصفات والوظائف المصممة له.

**هامش الربح المستهدف :** هو الذى يتحدد على اساس معدل العائد على المبيعات من سعر البيع المستهدف ، وبالتالي ينتج ما يطلق عليه التكلفة المستهدفة للمنتج.

٤- لم يعد تصميم المنتج كافياً" ليحقق جودة عالية ولا تصميمية ليحقق قدرة تصنيعية عالية ، وإنما يستلزم فى نفس الوقت تصميم المنتج ليقبل التكاليف التى يتحملها العميل من وقت الشراء حتى نهاية عمر المنتج لديه ، حيث تقدر المنشأة من خلال بحوث وتقديرات السوق سعر البيع للمنتج الجديد ، وبالتالي تحديد تكلفة إنتاج المنتج الجديد التى تسمح بتحقيق هامش الربح المقبول للمنشأة.

٥- تهدف نظم التكاليف المستهدفة الى خفض التكلفة ، واشباع رغبات ومتطلبات العميل ، والجودة ، وتقديم المنتجات الجديدة فى توقيت ملائم.

## خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

### تحديد المواصفات وتقدير حجم المبيعات المستهدف

٦- يتم تحديد المواصفات الاساسية للمنتج الجديد بتطبيق اسلوب هندسة القيمة فى تصميم المنتج لتحقيق التكلفة المستهدفة.

٧- يتم تقدير حجم المبيعات المستهدف بناء على دراسة السوق مع الأخذ في الاعتبار مستويات الجودة والوظائف الادائية للمنتج الجديد التي تلبى احتياجات العميل وتحقق توقعاته.

#### تحديد السعر المستهدف

٨- يتحدد هذا السعر على اساس نتائج دراسة السوق وتقديرات سياسات المنافسين ، حيث يعتبر تقدير السعر نقطة البداية في تحديد التكلفة المستهدفة.

٩- من طرق تحديد سعر السوق المتبعة طريقة تسعير وظائف المنتج ، حيث يوضع سعر لكل وظيفة او سمة من وظائف او سمات المنتج على اساس قيمتها المقدره من وجهة نظر العميل.

#### تقدير الربح المستهدف

١٠- يتم تحديد نطاق الربح المستهدف ، فيما اذا كان هامش الربح المستهدف لكل منتج جديد على انفراد ام على اساس مجموعات المنتجات.

١١- يتم تحديد اساس هامش الربح المستهدف وهو معدل العائد على المبيعات.

#### التكلفة المستهدفة

١٢- يتم الوصول للتكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف .

١٣- إن فلسفة التكلفة المستهدفة ذات توجه خارجي ، فهي تتحدد على اساس معايير تفرضها مقتضيات السوق لا معايير فنية داخلية ، وبالتالي يتضح اهمية أخذ تكلفة المنافسين كمحدد اساسي للتكلفة المستهدفة

١٤- تتمثل العوامل المساعدة في تحديد التكلفة المستهدفة في :

(أ)عوامل تساعد في تحديد سعر البيع المستهدف :

- القدرة على تحليل وظائف المنتج الى وظائف فرعية على اساس معايير مختلفة
- إمكانية تحويل قيمة وظائف المنتج الى سعر على اساس جداول او قاعدة بيانات.
- أدوات لإجراء بحوث السوق بما في ذلك اساليب تنبؤ مختلفة

(ب)عوامل تساعد في تحديد الربح المستهدف

-وضع الاستراتيجيات والخطط

- نظم تخطيط سلة المنتجات

- تخطيط الربح والعمليات

- نظم توزيع الربح على المنتجات.
- (ج) عوامل مساعدة للبحوث والتطوير  
وتهدف الى تقصير وقت تطوير المنتج عن طريق العمل على تأدية بعض الخطوات بالتوازي مع خطوات اخرى.
- (د) عوامل تساعد في تصميم التكلفة المستهدفة وتشمل :
  - هندسة القيمة وهي مطلوبة في المراحل الاولى لتطوير المنتج لضمان تحقيق التكاليف المستهدفة.
  - خفض التنوع في المنتجات

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٥ )  
نظم إدارة التكلفة :  
نظام كايزن والتحسين المستمر

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة نظام كايزن ، وكيفية تطبيقه لخفض تكلفة المنتجات والتحسين المستمر .

## النطاق :

٢- تطبق نظام كايزن أثناء مرحلة التصنيع والانتاج الفعلى، وتحقيق أهداف التكلفة من خلال رفع كفاية عمليات الانتاج.

## ٣- التعريفات :

**نظام كايزن :** هو نظام للتحسين المستمر من خلال خفض تكلفة المنتجات بمعامل محدد مقدما يسمى معامل كايزن او معامل خفض التكلفة.

**معدل الانجاز :** هو مؤشر يبين درجة انجاز وتحقيق التكلفة المستهدفة ، ومعدل إنجاز التكاليف المستهدفة يساوى التكاليف المستهدفة على التكاليف الفعلية

٤- يهدف نظام كايزن لخفض التكلفة بعد البدء فى الانتاج لتحقيق التكلفة المستهدفة ، ولخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المستهدفة من خلال الجهود الابتكارية على مستوى التنفيذ.

٥- مستوى الاداء المستهدف فى نظام كايزن هو بمثابة الهدف المتحرك الذى ما ان تصل اليه حتى يتغير الهدف الى مستوى أعلى ، وفى مجال خفض التكلفة ما إن يتحقق الخفض المستهدف فى فترة ما ، يوضع هدف جديد لخفض التكلفة يأخذ المستوى الذى سبق تحديده كنقطة بداية للمستوى الجديد

## تقييم الاداء فى نظام كايزن

٦- يتم تقييم الاداء وفقا" لنظام كايزن على اساس ما اذا كان الخفض الفعلى فى التكلفة قد إنحرف عن الخفض المستهدف ، حيث يركز نظام كايزن على ما اذا كانت التكلفة قد تم خفضها بالمستوى المستهدف.

٧- يقوم نظام كايزن على اساس إتخاذ التكاليف الفعلية للفترة (ن) كنقطة بداية اساس الفترة التالية (ن+١) ويطلق عليها تكلفة الاساس ، وهى تمثل التكلفة المعيارية فى نظام كايزن. وتكلفة الاساس

لا تبقى على ما هي عليه على المدى الزمنى ، وانما يتحرك لاسفل بعد تطبيق الخفض المستهدف على تكلفة الاساس الجديدة

٨- يتم تحديد هامش كايزين من خلال تحديد معدل الخفض المستهدف للفترة الحالية (ن+١) وبضربه فى تكلفة الاساس ينتج مقدار الخفض المستهدف.

٩- يتم مقارنة الخفض الفعلى بهامش كايزين ينتج انحراف خفض التكلفة الذى يمثل اساس تقييم جهود التحسين المستمر.

١٠- تركز أنشطة نظام كايزين لخفض التكلفة على عناصر التكاليف المتغيرة فقط ، اما التكاليف الثابتة فيتم الرقابة عليها ومحاولة خفضها على مستوى الموازنة دون تحديد معدلات خفض مستهدفة.

١١- يقيس انحراف كايزين اختلاف خفض التكلفة المحقق عن الخفض المستهدف للتكلفة ، فانحراف كايزن يساوى خفض التكلفة الفعلى مطروحا من الخفض المستهدف للتكلفة.

#### تقرير اداء كايزن

١٢- تعرض نتائج انحرافات كايزين ومعدل انجاز التكاليف المستهدفة لكل عنصر تكلفة ، ولا تمثل الانحرافات غير مرغوبة بالضرورة فشل الاداء ، ولكنها تمثل مقدار الانحراف عن الخفض المستهدف للتكلفة

ياخذ تقرير كايزين والتحسين المستمر الشكل التالى:

عنصر التكلفة	خفض فعلى	خفض مستهدف	انحراف	معدل الانجاز
مواد				
ت. عمالة				
ت. ص. غ. م				
اجمالى				

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٦ )

نظم دعم إدارة التكلفة :

نظام الوقت المحدد ( JIT )

**JUST – IN - TIME**



## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح طبيعة نظم الوقت المحدد ، والأسس التي تقوم عليها بهدف التحسين المستمر ، والقضاء على الاسراف فى استخدام الموارد وكل اوجه الفقد والضياع.

## النطاق :

٢- يطبق نظام الوقت المحدد فى نظم المراحل الانتاجية ، حيث أن نظام الوقت المحدد يتطلب عدم وجود مخزون غير تام او إنتاج تام وهو ما يسهل تطبيقه فى تلك البيئة.

٣- يطبق نظم الوقت المحدد فى بيئة نظم الانتاج التي تتميز بدرجة عالية من الاتمته فى اطار تقنيات إنتاج متقدمة ، حيث المواد والمكونات تشتري فى الوقت المحدد لاستخدامها فى الانتاج ، والاجزاء يتم تصنيعها فى الوقت المحدد للتجميع ، ويتم التجميع فى الوقت المحدد للتسليم للعميل.

## ٤- التعريفات :

**نظم الوقت المحدد :** هى النظم التي تقوم على تنفيذ كل الانشطة بالقدر المطلوب وفى الوقت المطلوب وبكفاءة وجودة تامة .

**الانشطة الغير المضيفة للقيمة :** هى الانشطة التي تستهلك موارد ، دون أن تضيف شيئاً الى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل

**الاسس التي يقوم عليها نظام الوقت المحدد**

**التخلص من الانشطة غير المضيفة للقيمة**

٥- حيث ان دورة التصنيع تتكون من وقت العملية ، ووقت الفحص ، ووقت التحريك والمناولة على محطات الانتاج ، ووقت الانتظار والتخزين المؤقت، ويلاحظ ان النشاط الوحيد المضيف للقيمة فى هذه السلسلة هو وقت العملية (اي وقت التصنيع) أما بقية العناصر فتمثل أنشطة غير مضيفة للقيمة اذا حذف لتتنقص من قيمة المنتج بالنسبة للعميل.

## التخلص من المخزون

٦- من خلال التخلص من كافة اشكال المخزون سواء مواد خام او انتاج تحت التشغيل او إنتاج تام وتجنب حدوثه ، حيث ان التخزين غير مضيف للقيمة ينبغى التخلص منه لرفع مؤشر كفاية التصنيع وبالتالي خفض التكلفة.

٧- نظم الوقت المحدد ترى ان المخزون أداة عازلة تدفع الى التراخى فى التنسيق الواجب عمله ، حيث ان وجود المخزون يغطى الكثير من المشكلات على سبيل المثال قد يغطى وجود المخزون التعطل المؤقت فى محطات الانتاج السابقة أو اللاحقة ، ويغطى ايضا تاخر التوريد ومخالفة المواصفات المواد الموردة عن المطلوب او حالة غياب بعض العمال ، فكل هذه المشكلات يغطيها وجود مخزون من المواد الخام والانتاج التام .

#### إنتاج خالى من العيوب

٨- من الدعائم الاساسية لنظم الانتاج فى الوقت المحدد ، الانتاج الخالى من العيوب الذى يستلزم اداء العمل بشكل سليم والانتاج بالجودة المطلوبة من اول مرة.

٩- إن هدف المخزون الصفرى يستلزم ان تكون المواد الموردة خالية من العيوب ، وان يكون الانتاج التام تام الجودة خالى من العيوب ، حيث ان وجود وحدات تالفة او معيبة او حتى مخالفة للمواصفات يترتب عليها عجز المنشأة عن تسليم المنتجات المطلوبة بالكمية المحددة فى الوقت المحدد.

١٠- يعتمد تحقيق الانتاج الخالى من العيوب على نظام الرقابة الشاملة للجودة ، وهو نظام لايسمح بوجود عيوب فى المواد المستلمة من الموردين ، ولا فى الانتاج غير التام ولا فى الانتاج التام.

١١- يطبق نوع من اللامركزية ، بمعنى مسئولية الجودة هى مسئولية كل العاملين بالمنشأة من عمال انتاج ومهندسين ومفتشى الجودة وفريق الادارة بوجه عام.

١٢- إن من عوامل نجاح نظام الوقت المحدد هو ان تتعامل المنشأة مع عدد محدد من الموردين الموثوقين .

#### دفعة تشغيل مكونة من وحدة واحدة

١٣- قد يدفع ارتفاع تكلفة الاعداد والتحضير ( ضبط الالات - والتغيير اللازم من دفعة انتاج الى دفعة اخرى ، وتحريك المواد والاجزاء ، وتحضير المستندات ) الى الانتاج فى دفعات كبيرة الحجم يستمر العمل فى انجازها فترة طويلة نسبيا" ، مما يؤدى الى ابطاء معدل الانجاز وتراكم المخزون الغير تام اثناء دورة التصنيع ، وهو ما يتعارض من نظام الوقت المحدد الذى يهدف الى تقليص وقت الاعداد والتحضير الى حد التخلص منه نهائيا" ، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لتشغيل دفعات انتاج كبيرة ، ويعبر الحجم الامثل لدفعة التشغيل بوحدة واحدة.

١٤ - تتمثل وسائل تحقيق اهداف نظام الوقت المحدد فى :

(أ) تحسين تخطيط المصنع وترتيب التسهيلات الانتاجية

(ب) خفض وقت الاعداد والتحضير

(ج) الرقابة الشاملة للجودة

(د) التعامل مع عدد قليل يعتمد عليه من الموردين

(هـ) تطوير قوة عمل مرنة متعددة المهارات

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ١٧ )  
نظم دعم إدارة التكلفة :  
هندسة القيمة

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح اسلوب هندسة القيمة ، ودورة فى خفض تكلفة المنتجات الجديدة.

## النطاق :

٢- يطبق أسلوب هندسة القيمة أثناء مرحلة تصميم المنتج ضمن مراحل تطوير المنتج الجديد .

## ٣- التعريفات :

**هندسة القيمة :** هى أسلوب يقوم على الفحص النظامى متعدد المجالات للعوامل المؤثرة على تكلفة المنتج من اجل الوصول الى وسائل لانجاز الاهداف المحددة بمستوى الجودة المطلوب وبالتكلفة المستهدفة.

٤- يمكن من خلال اسلوب هندسة القيمة تقييم العلاقة التفاعلية بين التكلفة والقدرة الوظيفية/الادائية ، حيث ان هذا الاسلوب يعمل على تقييم الطرق والبدائل التى يمكن بها رفع القدرة الوظيفية/الادائية للمنتج بدون تكلفة اضافية ، ومحاولة خفض التكلفة دون ان يكون ذلك على حساب القدرة الوظيفية/الادائية للمنتج.

٥- يتضمن اسلوب هندسة القيمة تحديد الوظائف الاساسية والوظائف الثانوية للمنتج وتحليل قيمة هذه الوظائف .

٦- لا يهدف اسلوب هندسة القيمة بالضرورة الى وصول تكلفة المنتجات الجديدة الى ادنى مستوى ممكن ، ولكن يستهدف خفض محدد فى التكلفة ، وبالتالي الوصول الى التكلفة المستهدفة.

## منهجية الهندسة القيمية

٧- الهندسة القيمية أو إدارة القيمة هو أسلوب منهجي فعال لحل المشكلات حيث أنها تركز في البداية على الفعالية عن طريق تحليل الوظيفة أو الوظائف المطلوب تحقيقها وتحديد الأهداف والاحتياجات والمتطلبات والرغبات ومن ثم تبحث في الكفاءة عبر تحديد معايير الجودة التي تجعل من المنتج أكثر قبولاً، و أخيراً تسعى للحصول على ذلك بأوفر التكاليف الممكنة. والتكاليف هنا يعنى بها التكاليف الكلية وليس التكاليف الأولية فقط.

٨- تتمثل خطوات تطبيق اسلوب هندسة القيمة فى :

(أ) تحديد المنتج لتحديد الاهداف منه

(ب) تحليل الوظائف المطلوبة ان يؤديها المنتج ، وتحديد تكلفة لكل وظيفة فى ضوء الموارد المتاحة والعوائد المتوقعة.

(ج) توليد البدائل لوظائف المنتج مع تقليل التكلفة وزيادة قيمة المنتج.

(د) تقييم واختيار البديل الافضل.

(هـ) تنفيذ البدائل المختارة ومتابعة تنفيذها والرقابة عليها واجراء التعديلات المناسبة

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (١٨)

نظم دعم ادارة التكلفة :

نظم تخطيط احتياجات المواد وموارد التصنيع

**MRP**

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح نظم تخطيط احتياجات المواد وموارد التصنيع ودورها فى ادارة التكلفة.

## نطاق المعيار

٢- تستخدم نظم تخطيط احتياجات المواد الحاسب الالى لتحديد جدول إنتاج المنتج النهائى كمية وتوقيتا" ، ثم يستخدم الجدول فى تحديد الاحتياجات من الاجزاء والمكونات والمواد لكل مرحلة سابقة وصولا" الى تدبير المواد الخام

## ٣- التعريفات:

نظم تخطيط المواد وموارد التصنيع : هو نظام راجع من الخلف من المنتج الى احتياجات الاجزاء والمواد من خلال جداول زمنية بالاحتياجات المختلفة  
فهو نظام مصمم لتخطيط إنتاج التصنيع. فهو يحدد المواد الضرورية، ويقدر الكميات، ويحدد الوقت الذي ستكون فيه المواد مطلوبة لاستيفاء جدول الإنتاج، ويدير توقيت التسليم - بهدف تلبية الطلبات وتحسين الإنتاجية الكلية

٤- تركز نظم تخطيط المواد وموارد التصنيع على تخطيط الاحتياجات من المواد بالاضافة الى تخطيط موارد الانتاج من تخطيط لطاقة الالات وجدولة العمالة وغير ذلك  
٥- إن انظمة تخطيط المواد وموارد التصنيع هى انظمة دفع بمعنى ان الانشطة تتم فى كل مركز وفقا" للجدول الزمنية المخططة ، ثم دفع او تحويل نتيجة التشغيل للمراكز التالية دون طلب من هذه المراكز.

## ٦- تتمثل خطوات عملية تخطيط متطلبات المواد الأساسية فى:

(أ) تحديد ما يجب إنتاجه بدقة الهندسة مسؤولة عن إنشاء قائمة المواد وإدارتها لجميع المنتجات النهائية والتجميعات الفرعية.

(ب) تحديد كمية الطلب. يحتسب النظام الكمية والتاريخ المطلوبين للمنتجات النهائية اللازمة لاستيفاء الطلب. ويستند الاحتساب إلى أوامر العمل الخاصة بقسم المبيعات والتوقعات، مطروحاً منه المخزون المتوفر المتوقع.

(ج) تحديد أوامر التوريد لجميع المنتجات لحساب التجميعات والمكونات والمواد التي يجب إنتاجها أو شراؤها خلال فترة التخطيط. بعد ذلك، يقوم بفحص الكميات المطلوبة مقابل المخزون المتوفر.



٧- تتمثل أهمية تخطيط الاحتياجات المادية في :

- (أ) تخطيط الاحتياجات من المواد (MRP) هو برنامج يحسب المخزون المطلوب ويضع جدول الإنتاج الأكثر كفاءة لتصنيع منتج ما بأقل تكلفة ممكنة دون التضحية بالجودة.
- (ب) يساعد هذا التخطيط على تنسيق أوامر الشراء وجدول الإنتاج الأمثل، والحفاظ على مستويات كافية من المخزون المتاح وفقاً للطلب الحالي وحتى المستقبلي، ويساعد على تعديل خطط الإنتاج، وتجنب نفاذ المخزون. كما يشرف نظام MRP أيضاً على تنفيذ عمليات الإنتاج دون أخطاء في الوقت المحدد.
- (ج) يُعد تخطيط الاحتياجات المادية أداة ممتازة لمساعدة المنشأة على الاستجابة بكفاءة أكبر للطلب المتزايد، مما يمنع التأخير أو عدم التوافر.
- (د) يحسب نظام تخطيط إدارة المخزون (MRP) متطلبات المخزون للتصنيع، ويضع خطة إنتاج صارمة، ويتنبأ بطلبات العملاء، ويساعد في إدارة المخزون للوفاء بالطلب.
- (هـ) يحقق نظام MRP هذه الكفاءة من خلال مراعاة عدة عوامل، مثل كمية المخزون المتاح، والقدرة الإنتاجية للشركة، والمهل الزمنية للإنتاج، وطلبات العملاء، حيث يتمثل الهدف الأساسي لنظام تخطيط إدارة المخزون في تقليل مستويات المخزون واستخدامه بأكبر قدر من الكفاءة دون إهمال الطلب على الإنتاج.

**أنواع MRP**

٨- هناك نوعان من تخطيط المتطلبات المادية في السوق، وهما:

**MRP I**

يقوم نظام MRP I بحساب عدد المواد الخام والمكونات، ويقوم بإدارة المخزون المنظم وفاتورة المواد، ويضع جدول إنتاج مفصل تستخدمه الشركة لتصنيع منتج معين. يستخدم هذا النظام معلومات من الخبرة السابقة للشركة لتحديد احتياجات عملية الإنتاج.

**MRP II**

يعد نظام تخطيط موارد التصنيع (MRP II) خليفة نظام تخطيط موارد التصنيع (MRP I) نظاماً أكثر تطوراً لأنه بالإضافة إلى أداء وظائف MRP I، يقوم MRP II أيضاً بإنشاء توقعات طلب العملاء ويأخذ في الاعتبار احتياجات ومتطلبات الأقسام الأخرى مثل المالية والجودة.

## معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (١٩)

نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات :  
التكاليف التفاضلية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى شرح التكاليف التفاضلية ودورها فى ترشيد القرارات .

## نطاق المعيار

٢- تستخدم التكاليف التفاضلية فى ترشيد كثير من القرارات الادارية ، مثل قرار تسعير الصادرات ، وقرار التصنيع أو الشراء للاجزاء الجاهزة ، وقرار إضافة الات جديدة او خطوط إنتاج جديدة وقرار الاستمرار فى اداء النشاط او ايقافه مؤقتاً" وغير ذلك من القرارات .

## ٣- التعريفات :

**التكاليف التفاضلية :** تتمثل فى الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين

**التكاليف التفاضلية المتزايدة :** تتمثل فى الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين ، وكان ناتج المفاضلة بين البدائل زيادة فى التكاليف

**التكاليف التفاضلية المتناقصة :** تتمثل فى الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين ، وكان ناتج المفاضلة بين البدائل نقص فى التكاليف

## ٤- تتضمن التكلفة التفاضلية الخصائص الآتية:

- (أ) تختلف التكاليف التفاضلية بين البدائل المختلفة، فهي ليست واحدة في كل البدائل المختلفة وإلا كان من الممكن استبعادها دون ان يؤثر ذلك على عملية المفاضلة بين البدائل .
- (ب) إن التكلفة التفاضلية تعد تكاليف مستقبلية، لان التكاليف الخارجية تتعلق بالماضي، فإذن تعد تكاليف غير ملائمة.

## كيفية حساب التكاليف التفاضلية

٥- التكلفة التفاضلية تساوى الفرق الإجمالي بين تكاليف البدائل أو التغيير الحاصل في الإنتاج ، وبمعنى آخر تمثل التكلفة التفاضلية = إجمالي تكاليف البديل الأول لعملية الإنتاج - إجمالي تكاليف البديل الآخر لعملية الإنتاج

## أهمية التكلفة التفاضلية

٦- تأتي أهمية التكلفة التفاضلية من دورها فى :

(أ) تحديد الأسعار: يُمكن أن تكون التكلفة التفاضلية طريقة مفيدة لتحديد كيفية قيام المنشأة بتسعير منتجاتها أو خدماتها، حيث ترتبط عملية التسعير ارتباطاً وثيقاً بالتكاليف الاقتصادية لعمليات الإنتاج المختلفة.

(ب) تحديد مستويات الإنتاج: تقارن المنشآت بين إيرادات المبيعات التي تكسبها عند مستوى معين من الإنتاج مع تلك التي تحققها على مستوى آخر، وبالتالي تُساعد التكلفة التفاضلية في تحديد أفضل مستوى إنتاج.

(ج) تخصيص الأموال: تُساعد التكلفة التفاضلية في تحديد المكان المناسب للمنشأة الذي يُمكنها في توفير المال أو الموارد التي يُمكنها من تخصيص الأموال لها بشكل أكثر فعالية.

٧- تساعد التكاليف التفاضلية في ترشيد القرارات الآتية :

- قرارات الصنع أو الشراء
- قرارات استكمال تصنيع المنتج
- قرارات قبول أو عدم قبول طلبيات خاصة
- قرار بالإغلاق المؤقت
- قرارات استبعاد منتج أو خط إنتاجي
- قرار إضافة منتج

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٢٠)  
نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات :  
تحليل العلاقة بين التكاليف والحجم والارباح  
(تحليل التعادل)

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى تحديد كيفية استخدام تحليل العلاقات بين الحجم والتكاليف والارباح فى التخطيط واتخاذ القرارات الرشيدة .

## النطاق :

٢- يستخدم تحليل التعادل فى توفير البيانات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات فى الأجل القصير ، وخاصة فى تخطيط الارباح المستهدفة او تحديد هامش الامان والتسعير والتسويق والتوسع .

## ٣- التعريفات :

**تحليل العلاقات بين التكاليف والحجم والارباح (تحليل التعادل) :** تعرف بأنها ذلك المستوى من النشاط الذي تتعادل عنده الإيرادات الإجمالية مع التكاليف الإجمالية ، بحيث لا يكون هناك ربح أو خسارة ، أو بعبارة أخرى المستوى الذي تكون عنده الأرباح تساوي الصفر .

**عائد المساهمة :** مقدار مساهمة الوحدة المباعة فى تغطية التكاليف الثابتة وتوليد أرباح .

**نسبة عائد المساهمة:** يمثل قيمة عائد المساهمة للوحدة منسوبا الى سعر بيع الوحدة

٤- إن نقطة التعادل ليست هدفا" فى حد ذاته ، بل هى مؤشر لحجم المبيعات اللازم تحقيقه حتى لا تحقق المنشأة اى خسائر ، وبالتالي يمكن استخدام مفهوم التعادل كوسيلة لتقدير ربحية المنشأة من خلال تحديد حجم المبيعات الذى يحقق الرقم المستهدف من الارباح الذى ترغب الادارة فى تحقيقه .

٥- تتحدد كمية المبيعات التى تحقق الربح المستهدف بمجموع التكاليف الثابتة وقسمتهما على عائد المساهمة .

٦- إن الاطار الفكرى لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم و الربح يدور حول :

(أ) هل تحقق الاسعار والتكاليف الحجم اللازم لتحقيق الارباح المخططة ؟

(ب) إذا حدث تغير فى الاسعار، ما هو التغير الذى يحدث فى الحجم للوصول الى الربح المخطط ؟

(ج) إذا انخفضت التكاليف المتغيرة نتيجة لاستخدام الات حديثة (زيادة فى التكاليف الثابتة) ، فما هو

مقدار التخفيض المطلوب لتحقيق نفس الربح السابق مع استمرار نفس المستوى من الحجم السابق ؟

(د) إذا حدثت زيادة فى التكاليف المتغيرة بنسبة معينة ، ما ذا يحدث للارباح بافتراض ان الحجم سوف يزيد بنسبة معينة ؟

٧- يتم تحديد نقطة التعادل بالطرق التالية :

(أ) **طريقة المعادلة:** كمية مبيعات التعادل فى سعر بيع الوحدة تساوى كمية التعادل فى التكلفة المتغيرة للوحدة مضاف اليها التكاليف الثابتة.

(ب) **طريقة عائد المساهمة:** حيث ان عائد المساهمة او الربح الحدى تساوى سعر بيع الوحدة ناقصا" التكلفة المتغيرة للوحدة ، ويمثل عائد المساهمة الربح الحدى للمنشأة باعتباره مقدار الزيادة فى ارباح المنشأة او النقص فى خسائرها نتيجة زيادة حجم المبيعات بمقدار وحدة واحدة. تستند طريقة عائد المساهمة الى فكرة استخدام مساهمة الوحدات المباعة فى تغطية التكاليف الثابتة الى ان يتم بيع عدد من الوحدات يكفى عائد مساهمتها فى تغطيتها بالكامل (نقطة التعادل) ، وكل وحدة تباع بعد ذلك يمثل عائد مساهمتها ربحا صافيا" للمنشأة ، وبالتالي فان كمية المبيعات اللازمة لتحقيق التعادل تساوى التكاليف الثابتة السنوية على عائد مساهمة الوحدة.

(ج) **طريقة نسبة عائد المساهمة :** تستخدم هذه الطريقة لتحديد نقطة التعادل معبرا" عنها بالقيمة وليس بالوحدات ، اى تحديد قيمة المبيعات التى يتحقق عندها التعادل، حيث ان نسبة عائد المساهمة يمثل قيمة عائد المساهمة للوحدة منسوبا الى سعر بيع الوحدة ، اما ايراد المبيعات الذى يحقق التعادل فيحدد بقسمة التكاليف الثابتة على نسبة عائد المساهمة

**العوامل المؤثرة على نقطة التعادل**

٨- تتمثل العوامل التى تؤثر على نقطة التعادل فى :

(أ) **التكاليف الثابتة:** حيث ان التكاليف الثابتة هى التى لا تتغير باختلاف مستوى الإنتاج، وبالتالي لها تأثير مباشر على نقطة التعادل ، حيث لا بد من توفير الإيرادات اللازمة لتغطية التكاليف، و كلما ارتفعت التكاليف الثابتة، كلما زادت نقطة التعادل، والعكس صحيح.

(ب) **التكاليف المتغيرة:** و هى التكاليف التى تختلف باختلاف مستوى الإنتاج، وبالتالي تؤثر على نقطة التعادل بشكل غير مباشر، فكلما ارتفعت التكاليف المتغيرة، انخفض هامش المساهمة لكل

وحدة، والعكس صحيح. مما يعني أن الشركة بحاجة إلى بيع المزيد من الوحدات أو زيادة السعر لتحقيق التعادل

(ج) سعر البيع: يؤثر سعر البيع على نقطة التعادل بشكل مباشر، حيث أنه يحدد الإيرادات لكل وحدة. كلما ارتفع سعر البيع، زاد العائد لكل وحدة، والعكس صحيح.

(د) حجم المبيعات: يؤثر حجم المبيعات على نقطة التعادل بشكل عكسي، فكلما زاد حجم المبيعات، زاد إجمالي الإيرادات، والعكس صحيح. مما يعني أنه يمكن للشركة زيادة التكاليف الثابتة أو خفض سعر البيع لتوسيع حصتها في السوق

**حدود تحليل التعادل**

#### ٩- هناك بعض القيود على تحليل التعادل تتمثل في :

(أ) يفترض أن جميع التكاليف إما ثابتة أو متغيرة، وأن التكاليف المتغيرة ثابتة لكل وحدة. في الواقع، قد تكون بعض التكاليف شبه متغيرة، أي أنها تتغير مع مستوى الإنتاج ولكن ليس بشكل متناسب. يفترض أن سعر البيع والطلب ثابتان بغض النظر عن مستوى الإنتاج. في الواقع، قد يختلف سعر البيع والطلب باختلاف مستوى الإنتاج، حيث قد يعتمدان على عوامل مثل المنافسة أو تفضيلات العملاء أو ظروف السوق أو مرونة السعر.

(ب) يتجاهل القيمة الزمنية للنقود، أي أنه لا يأخذ في الاعتبار سعر الفائدة أو معدل التضخم الذي يؤثر على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية. في الواقع، تعد القيمة الزمنية للمال عاملاً مهماً لتقييم ربحية وجدوى المشروع، لأنها تعكس تكلفة الفرصة البديلة للاستثمار في المشروع مقابل البدائل الأخرى.

(ج) يتجاهل عدم اليقين والمخاطر التي تنطوي عليها بيئة الأعمال، مما يعني أنه لا يأخذ في الاعتبار التباين أو احتمالية النتائج. في الواقع، بيئة الأعمال ديناميكية ولا يمكن التنبؤ بها، وقد تتحرف النتائج عن القيم المتوقعة بسبب عوامل مثل التغيرات في التكنولوجيا أو اللوائح أو سلوك المستهلك أو تصرفات المنافسين



معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ٢١ )  
نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات :  
التكلفة الحدية

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى كيفية تحديد التكلفة الحدية ودورها فى ترشيد القرارات

## النطاق :

٢- يستخدم تحليل التكلفة الحدية فى تحديد النقطة التي يُمكن للمنشأة أن تحقق فيها وفورات الحجم أي حجم مبيعات كبيرة لتحسين الإنتاج والعمليات الإنتاجية الإجمالية بشكل عام، وبالتالي إذا كانت التكلفة الحدية لإنتاج وحدة إضافية أقل من سعر الوحدة، لذا سيكون المنتج لديه القدرة على تحقيق الربح

## ٣- التعريفات :

**التكلفة الحدية:** تمثل التكاليف الحدية الإضافية التي تتكبدها الشركات عند إنتاج وحدات إضافية من السلع التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها  
وفي علم الاقتصاد التكلفة الحدية هي التغيير في إجمالي تكلفة الإنتاج الذي يأتي من صنع أو إنتاج وحدة إضافية واحدة

## أهمية التكلفة الحدية

٤- تتمثل أهمية التكلفة الحدية في:

(أ) تحسين مستويات الإنتاج لتقليل تكلفة البضاعة المباعة

(ب) تحسين ربحية المنشآت على المدى الطويل من تخفيض نفقات التشغيل والادارية والتمويلية

## كيفية حساب التكلفة الحدية

٥- يُمكن حساب التكلفة الحدية من خلال الوقوف على إجمالي المصروفات، بالإضافة إلى معرفة

التغيرات في كمية الوحدات الإنتاجية، وبالتالي يُمكن التمثيل على حساب التكلفة الحدية من خلال

التكلفة الحدية = التغير في إجمالي المصروفات ÷ التغير في كمية الوحدات المنتجة

بحيث يُشير التغير في إجمالي المصروفات إلى الفرق بين تكلفة التصنيع عند مستوى معين، وتكلفة

التصنيع عند مستوى آخر،

أما التغير في كمية الوحدات المنتجة فهو الفرق بين عدد الوحدات المنتجة عند مستويين مختلفين من الإنتاج

وأخيراً يُمكن الوقوف على مقدار التكلفة الحدية بقسمة التغير في إجمالي المصروفات على التغير في كمية الوحدات المنتجة

٦- تكون المنشأة في وضع توازن عند إنتاج حجم الإنتاج الذي يتحقق عنده الشرط التالي :

الإيراد الحدي ( أو السعر ) = التكاليف الحدية

وتكون التكاليف الحدية في مرحلة التزايد

معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم ( ٢٢ )  
نظم محاسبة التكاليف لترشيد القرارات  
تكلفة الفرصة البديلة

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح اسلوب تكلفة الفرصة البديله واستخدامه فى ترشيد القرارات .

### النطاق :

٢- يستخدم اسلوب تكلفة الفرصة البديلة فى ترشيد قرارات الاختيار للبدائل المتاحة لاستخدامات الموارد فى ظل كثرة البدائل المتاحة مع ندرة الموارد ، حيث تحتاج الادارة قبل اتخاذها اى قرار الى معرفة التوزيع السليم للموارد المتاحة لها .

### ٣- التعريفات :

**تكلفة الفرصة :** هى الربح المحتمل فقده عندما يؤدى اختيار بديل معين الى استبعاد او منع اختيار وتنفيذ بديل آخر

٤- تكلفة الفرصة لا تظهر الا فى حالة وجود استخدامات بديلة للموارد المتاحة ، اما اذا لم تكن للموارد المتاحة استخدامات بديلة فتكون تكلفة الفرصة صفرا"

٥- تكلفة الفرصة البديلة تعبر عن الارباح التى يمكن تحقيقها من استخدام الموارد فى افضل الاستخدامات البديلة المتاحة ، وتمثل هذه الارباح تكلفة بالنسبة للبدائل الاخرى المتاحة التى لم يتم توجيه الموارد للاستخدام فيها

٦- تكلفة الفرصة البديلة(تكلفة الفرصة المضاعة): تعني أن متخذ القرار يكون أمام المفاضلة بين بدلين ينجم عن اختيار احدهما ضياع فرصة لاستفادة من موارد متاحة كان يمكن أن يحققها البديل الثاني، وهذه الموارد التي يتم الإستفادة منها نتيجة لاختيار قرار باختيار البديل الاول دون البديل الثاني تسمى تكلفة الفرصة البديلة أو المضاعة.

٧- تكلفة الفرصة البديلة لا يتم تسجيلها بنظام المحاسبة لانه بمجرد رفض بديل استثمار الاموال فى بديل ما ، لا يترتب عليه معاملات مالية مرتبطة بهذا البديل لكى تسجل .

٨- تستخدم اسلوب تكلفة الفرصة البديلة فى المفاضلة بين بدائل التصنيع او الشراء لتحقيق افضل استخدام للطاقة الانتاجية المتاحة ، تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وعدم استثمار الاموال فى بديل آخر

## معيار محاسبة التكاليف المصرى رقم (٢٣)

### عرض تقارير التكاليف

## هدف المعيار

١- يهدف هذا المعيار الى توضيح اعتبارات واسس عرض تقارير التكاليف.

## نطاق المعيار

٢- يستخدم هذا المعيار لتحديد تقارير التكاليف واسس عرضها لتحقيق اهدافها.

٣- تعتبر تقارير التكاليف المنتجات النهائية لنظم محاسبة التكاليف ، وتتوقف هذه التقارير على الاهداف المطلوبة من نظام التكاليف.

٤- اعتبارات وخصائص الجودة المطلوب توافرها فى تقارير التكاليف حت تحقق النفع الكامل لمستخدميها وتشمل ما يلى :

(أ)مراعاة الهدف من التقرير

(ب)التركيز على المعلومات الهامة التى تقيد المستخدم.

(ج)مراعاة درجة التركيز فى المعلومات بما يناسب مستخدم المعلومات ، فيكون اجمالى للمستويات الادارية العليا ، وتفصيليا" لمستويات الادارة الدنيا والتشغيلية.

(د)التوقيت المناسب حتى تقدم المعلومات فى التوقيت الملائم لمستخدميها حتى يتمكن من الاستفادة منها.

(هـ)البساطة والوضوح ، اى أن تتصف التقارير المنتجة بإمكانية القراءة والفهم من مستخدميها بطريقة مبسطة وواضحة.

(و) ان تكون المعلومات التى يحتويها التقرير مناسبة لمستخدمها للغرض الذى تعد من اجله

(ح)أن يكون العائد من اعداد التقرير اكبر من تكلفة اعداده.

٥- إن اول هدف لنظام محاسبة التكاليف هو قياس تكاليف المنتجات ، وهذا يرجع الى ضرورة الرشد فى استخدام عوامل الانتاج (الموارد المتاحة) .

٦- قياس تكلفة المنتجات تعتبر المحل الرئيسى لتحقيق كافة الاهداف الاخرى لنظام التكاليف.

٧- تختلف نظريات قياس التكاليف فيما بينها حول مدى تحميل الانتاج بعناصر التكاليف غير المباشرة سواء كانت متغيرة او ثابتة.

٨- إختلاف استخدام النظريات ينعكس على طريقة قياس التكلفة.

٩- تتمثل تقارير قياس تكلفة النشاط فى :

(أ) قائمة التكاليف : لقياس تكلفة الانتاج المباع والمخزون والانتاج تحت التشغيل والتام خلال الفترة المحاسبية .

(ب) قائمة الدخل : لقياس صافى الدخل او الخسارة خلال الفترة المحاسبية

١٠- يتم اعداد قائمة التكاليف وفقا للنظريات الاربعة كما يلى :

(أ) نظرية التحميل المباشر

طبقا" لنظرية التكاليف المباشرة يتم تحميل الانتاج بالتكاليف المباشرة فقط ، وبالتالي تعتبر التكاليف غير المباشرة تكاليف فترة وتحمل على قائمة الدخل.

(ب) نظرية التحميل المتغيرة

طبقا" لنظرية التحميل المتغيرة يتم تحميل الانتاج بالتكاليف المتغيرة سواء مباشرة او غير مباشرة ، وبالتالي تعتبر التكاليف غير المباشرة الثابتة تكاليف فترة تحمل على قائمة الدخل.

(ج) نظرية التحميل المستغلة

طبقا" لنظرية التحميل المستغلة يتم تحميل الانتاج بالتكاليف المتغيرة سواء مباشرة او غير مباشرة بالإضافة الى التكاليف الثابتة المستغلة ، وبالتالي تعتبر التكاليف الثابتة غير المباشرة غير المستغلة تكاليف فترة تحمل على قائمة الدخل.

(د) نظرية التحميل الكلية

طبقا لنظرية التكاليف الكلية يتم تحميل الانتاج بكافة عناصر التكاليف سواء مباشرة او غير مباشرة ثابتة او متغيرة.



قائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية:

كلية	جزئية	بيان
		<b>تكلفة مباشرة :</b>
	xx	مواد مباشر
	xx	أجور مباشرة
	xx	مصروفات مباشرة
	xx	<b>إجمالي التكاليف المباشرة</b>
	xx	تكاليف غير مباشرة
	xx	<b>إجمالي تكاليف التشغيل</b>
x		+ وحدات أول المدة
(x)		- وحدات آخر المدة
xx		<b>تكلفة التشغيل للوحدات المباعة</b>

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية التكاليف الإجمالية:

قيمة	بيان
xx	إيرادات المبيعات
	- تكلفة المبيعات:
(xx)	تكلفة التشغيل للوحدات المباعة
(xx)	تكاليف تسويقية
xx	<b>مجمّل الربح</b>
(xx)	- مصروفات إدارية وتمويلية
xx	<b>صافي الربح</b>

قائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المباشرة:

كلية	جزئية	بيان
		<b>تكلفة مباشرة :</b>
	xx	مواد مباشر
	xx	أجور مباشرة
	xx	مصروفات مباشرة
	xx	إجمالي التكاليف المباشرة
x		+ وحدات أول المدة
(x)		- وحدات آخر المدة
xx		تكلفة التشغيل المباشرة للوحدات المباعة

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية التكاليف المباشرة:

قيمة	بيان
xx	إيرادات المبيعات
	- تكلفة المبيعات:
(xx)	تكلفة التشغيل المباشرة للوحدات المباعة مصروفات تسويقية
(xx)	مباشرة
xx	مجمّل الربح
	- <b>مصروفات غير مباشرة :</b>
(xx)	مصروفات تشغيلية
(xx)	مصروفات تسويقية
(xx)	مصروفات إدارية وتمويلية
xx	صافي الربح

قائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة:

كلّي	جزئي	بيــــــــــــــــان
		<b>تكلفة مباشرة :</b>
	xx	مواد مباشر
	xx	أجور مباشرة
	xx	مصروفات مباشرة
	xx	إجمالي التكاليف المباشرة
	xx	مصروفات غير مباشرة متغيرة
xx		إجمالي التكاليف المتغيرة
x		+ وحدات أول المدة
(x)		- وحدات آخر المدة
xx		تكلفة التشغيل المتغيرة للوحدات المباعة

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة:

قيمة	بيــــــــــــــــان
xx	إيرادات المبيعات
	- تكلفة المبيعات
(xx)	تكلفة التشغيل المتغيرة للوحدات المباعة
(xx)	مصروفات تسويقية متغيرة
xx	مجمل الربح
	<b>مصروفات ثابتته :</b>
(xx)	مصروفات تشغيلية
(xx)	مصروفات تسويقية
(xx)	مصروفات إدارية وتمويلية
xx	صافي الربح

قائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة:

كلى	جزئى	بيــــــــــــــــان
	XX	مواد مباشر
	XX	أجور مباشرة
	XX	مصروفات مباشرة
	XX	<u>مصروفات غير مباشرة:</u>
	XX	متغيرة
	XX	ثابتة مستغلة
XX		إجمالى تكاليف التشغيل المستغلة
X		+ وحدات أول المدة
(X)		- وحدا تامة آخر المدة
XX		تكلفة التشغيل المستغلة للوحدات المباعة

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة:

قيمة	بيــــــــــــــــان
XX	إيرادات المبيعات
	- تكلفة المبيعات:
(XX)	تكلفة التشغيل المستغلة للوحدات المباعة <u>مصروفات تسويقية:</u>
	متغيرة
(XX)	ثابتة مستغلة
(XX)	
XX	مجمل الربح
	<u>مصروفات ثابتة غير مستغلة:</u>
(XX)	مصروفات تشغيلية
(XX)	مصروفات تسويقية
(XX)	مصروفات إدارية وتمويلية
XX	صافى الربح

## المراجع

- ١- د. محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، مكتبة جامعة عين شمس ١٩٧٦
- ٢- د. محمد السعيد ابوالعز، نظم ادارة وتحديد التكلفة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٨
- ٣- د. محمد عبده نعمان على، نظم محاسبة التكاليف، دار الكتاب الجامعي، صنعاء ٢٠١٢
- ٤- د. صلاح بسيوني، وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون ناشر، ٢٠١١.
- ٥- د. عبدالعزيز طرطوم، وآخرون، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الامين للنشر والتوزيع، صنعاء، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩
- ٦- د. محمد محمود يوسف، الاتجاهات الحديثة فى التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية التجارة جامعة القاهرة، المجلد الاول.
- ٧- د. السعيد محمد شعيب، محاسبة التكاليف،
- ٨- د. محمود محمد عبدالرحيم حسين، محاسبة التكاليف كاداة رقابية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، دسوق، ميدان المحطة.
- ٩- د. سعيد محمد الهلباوى، دراسات فى محاسبة التكاليف (مدخل معاصر)، كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠٠٣.
- ١٠- د. جودة عبدالرؤوف زغلول/ د. طلعت عبدالعظيم متولى، محاسبة التكاليف الاصول العلمية والعملية، كلية التجارة جامعة طنطا ٢٠٠٣.
- ١١- د. ناصر نور الدين، مبادئ محاسبة التكاليف- مدخل معاصر، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- ١٢- د. محمد تيسير عبدالحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الاوائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، ٢٠١٠
- ١٣- د. ثناء محمد طعيمة، إدارة التكلفة فى التقنيات الحديثة، كلية التجارة جامعة بنها.
- ١٤- د. احمد محمود يوسف، وآخرون، المحاسبة الادارية، كلية التجارة جامعة القاهرة ٢٠١٩
- ١٥- د. حامد عبدالمعطى شعبان، المحاسبة الادارية، مكتبة المدينة بالزقازيق، ١٩٩٩
- ١٦- د. سامى معروف، د. اشرف امين، دراسات فى المحاسبة الادارية، كلية تجارة قناة السويس