

الإبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف

زهير خضر ياسين
الكلية التقنية الادارية / بغداد

المقدمة

تعتبر وظيفة الرقابة من الوظائف الادارية المهمة التي يقوم بها المدراء في كافة مستويات الهرم التنظيمي للمنظمة وكل حسب اختصاصه ومسؤولياته وكل حسب اختصاصه ومسؤولياته وهي بعبارة مؤجرة تعني التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعه مسبقاً ومحاولة معالجة أي حالات انحراف قد تقع في هذه الخطط وتقويمها اولاً بأول حتى لا تتفاقم وتؤدي الى نتائج سلبية كبيرة قد تؤثر في نشاط المنظمة.

ورقابة التكاليف من انواع الرقابة المهمة في منظمات الاعمال كونها تختص بجانب مهم من نشاط المنظمة وهو الكلفة للنشاط بجميع عناصرها والتي تعتبر المحرك الاساسي للنشاط ، وتعكس من جانب اخر الموضع المالي للمنظمة ، وتؤثر في مبيعاتها في السوق ومن ثم ايراداتها ، لان التكاليف تعتبر دالة للاسعار ، ووفق هذا المنظور فان حسن استخدام الموارد المالية والمادية الممثلة بالتكاليف في المنظمة وبصورة عقلانية وموضوعية وحسب الخطط الموضوعه مسبقاً دليل أولي على نجاح المنظمة في تحقيق اهدافها ، وهذا يتطلب ايجاد نظام رقابة فاعل وكفوء على جميع عناصر التكاليف وقد اخذت الادبيات المحاسبية الكلفوية بدراسة وتحليل البعد المحاسبي في هذا الموضوع مع اهميته ، ولم تأخذ بنظر الاعتبار الابعاد الاخرى ذات العلاقة بالرقابة على التكاليف من منطلق وجود عوامل عدة في هذا المجال تكمل نظام الرقابة على التكاليف وهي:

١ - الرقابة المحاسبية.

٢ - الرقابة الادارية.

٣ - الرقابة الاقتصادية.

٤ - رقابة الجودة.

وهذه الانواع تتفاعل بينهما في نظام رقابي متكامل يؤمن رقابة فاعلة على التكاليف ، ووفق هذا الاطار سيكون مدار البحث.

الاطار المنهجي:

اولاً: مشكلة البحث:

تواجه منشآت الاعمال العديد من المحددات والتحديات التي يفرضها سوق العمل، وهي بهدف تطوير عملها وبقائها في السوق ، تقف امام مهمة الرقابة على التكاليف ومحاولة خفضها كهدف استراتيجي مع عدم التأثير في النوعية.

ثانياً: هدف البحث:

بيان أهمية الرقابة على التكاليف في منشآت الأعمال مع محاولة تحليل الإبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف.

ثالثاً: فرضية البحث:

- 1- أن الرقابة على التكاليف ليست ذات بعد محاسبي فحسب ، وانما هناك جملة إبعاد أخرى إضافة للبعد المحاسبي وهي الرقابة الإدارية الاقتصادية الجودة.
- 2- أن تكامل وتناسق وظائف الإبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف سوف يمكن من الحصول على نتائج كفوءة وفاعلة .

رابعاً: حدود البحث:

- ١ - الحدود الزمانية - مفتوحة.
- ٢ - الحدود المكانية - منشآت الأعمال.
- ٣ - الحدود الموضوعية - محاسبية مع التركيز على محاسبة الكلفة.

خامساً : أسلوب البحث:

سوف يتم استخدام الأسلوب الاستقرائي الوصفي في هذا البحث مع الاستعانة بالأبيات والمصادر ذات العلاقة بالموضوع.

رقابة التكاليف:

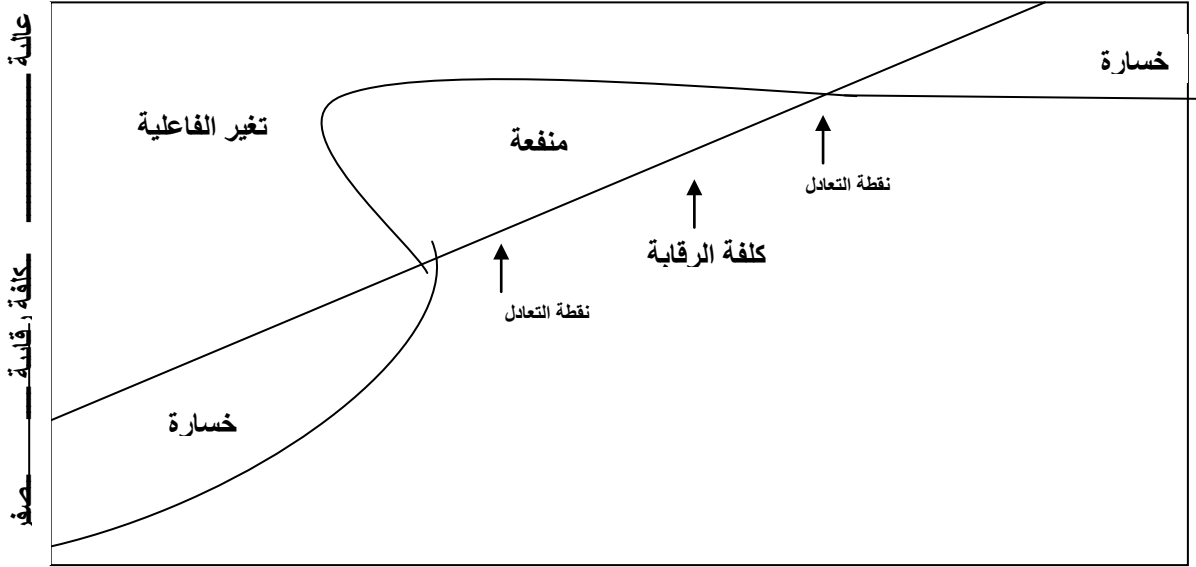
يمكن تعريف الرقابة كونها العمل المكرس لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها ، إضافة الى أن الرقابة تشمل على عمليات قياس أداء المرووسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد نفذت بشكل سليم ، وتبرز أهمية الرقابة في صلتها الأساسية بمكونات العملية الإدارية ولجميع وظائفها ، حيث أن الرقابة هي عمل مسبق يواكب ويلي وظيفة التخطيط والوظائف الأخرى كالتنظيم والتوجيه ، إذ أن صلة الرقابة بالتخطيط متينة وقوية وهي وسيلة للتأكد من تحقيق الأهداف ووضع الخطط موضوع التنفيذ كما وان سبق تحديده .

والرقابة على عدة أنواع يمكن تحديدها كالآتي:

- ١ - الرقابة من حيث السياق الزمني .
وتكون سابقة ، ملازمة ، لاحقة .
- ٢ - الرقابة من حيث المصدر .
داخلية وخارجية .
- ٣ - الرقابة من جهة الاهتمام .
تنظيمية ، اجتماعية ، ذاتية .
- ٤ - الرقابة من حيث الإطار ومجال العمل .
شمولية ، جزئية .

والناحية المهمة التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار في موضوع الرقابة هو مدى فاعليتها ، والتي يعبر عنها بالفرق بين ما تحققه من نتائج وما تقدمه من تحسينات ويمكن بناء نموذج فاعلية الرقابة من خلال تحليل الكلفة – المنفعة ، كما هو موضح في الشكل رقم (1) .
إذ يبين الشكل مقدار الرقابة المطلوبة ، إذ أن الرقابة بمقدار قليل قد تحمل المنظمة تكاليف عالية ولا تضمن لها منفعة جيدة أي أن الرقابة في المنظمة غير فاعلة ، فكلما يزداد مقدار الرقابة تزداد فاعليتها ، وإذا تجاوز مقدار الرقابة الحد المعني انخفضت فاعليتها بسبب ارتفاع التكاليف .
ويظهر الشكل أيضاً نقطتي التعادل اللتين تعبران عن بدء تحول أعمال الرقابة من حالة مكلفة الى حالة فاعلة ، والعكس صحيح أيضاً ، ويجب على إدارة المنظمة المحافظة على أبعاد نشاطها الرقابي بين هاتين النقطتين .

شكل رقم (1)
نموذج فاعلية نظام الرقابة



عالي ——— حجم الرقابة ——— واطي

المصدر : د. شوقي ناجي جواد ، إدارة الأعمال منظور كلي ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان ، ط1 ، 2000، ص389.

أولاً- الرقابة المحاسبية

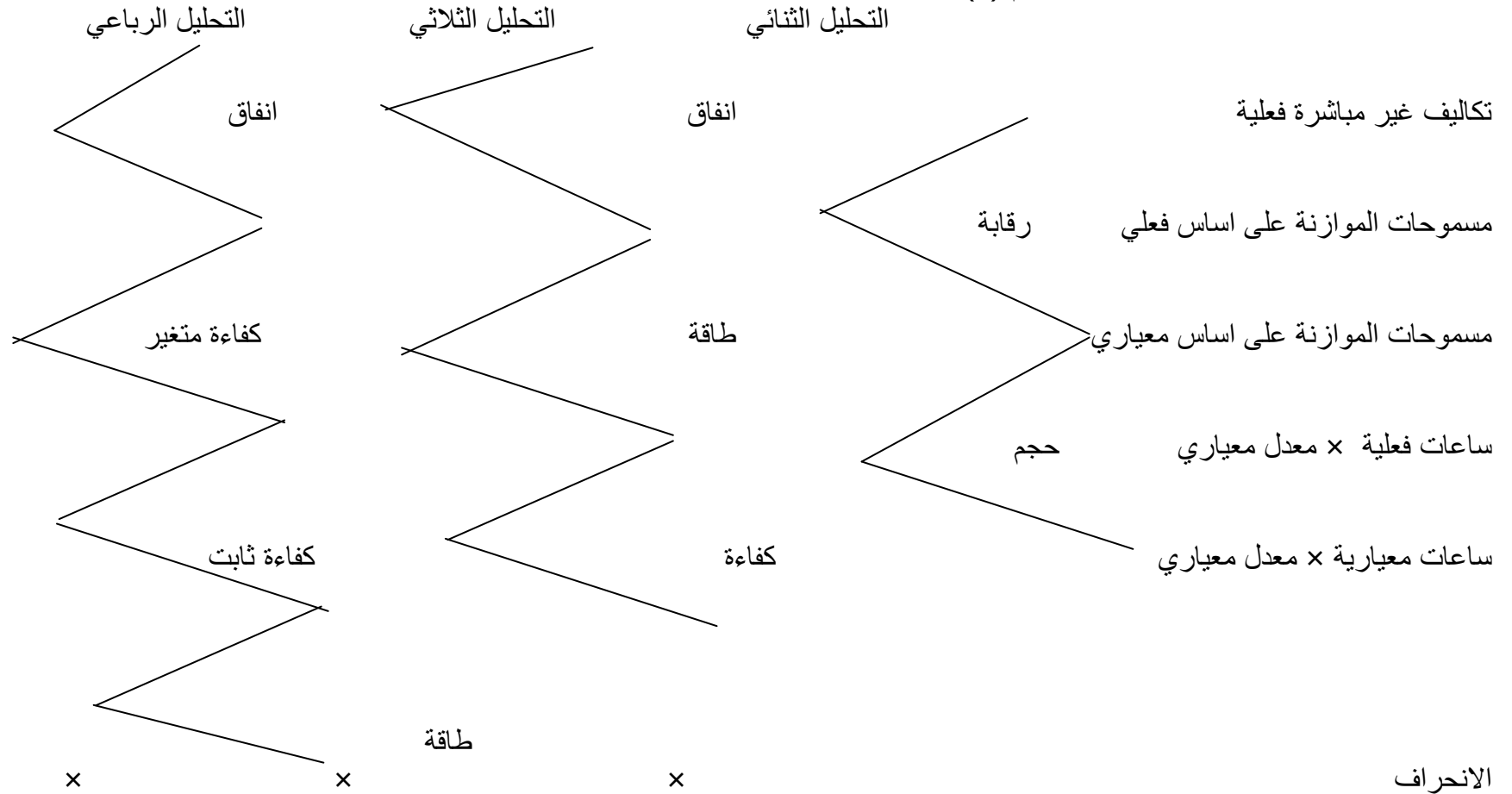
ان البعد المحاسبي لرقابة التكاليف يمكن تعريفه بأبسط صورة كونه مجموعة من القرارات التي من شأنها محاولة الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة قدر الإمكان من التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً ، واهم خصائصها هي:

- ١ - أنها تركز على عدة أساليب وأدوات رقابية ولا تقتصر على الجانب المالي بكل المقاييس والمعايير الفنية والاقتصادية.
- ٢ - أنها ليست بديلة لنظام الرقابة الإدارية بل هي نشاط مكمل له ويتطلب الأمر إيجار حالة من التناسق بين الاثنين ، وخير معبر عن هذه الحالة هو نظام الموازنات التخطيطية.
- ٣ - أن هذه الرقابة تشمل التكاليف بكافة أنواعها وإشكالها وهي المستلزمات السلعية والعمل والتكاليف الأخرى سواء تم استنفادها ام لا.

وحتى تضمن سلامة وفاعلية هذا النوع من الرقابة يتطلب الأمر أولاً وجود نظام للتكاليف المعيارية في المنشأة يقوم على أساس وضع المعايير لكل عنصر من عناصر التكاليف ، لذا يعتبر معايير الكلفة الترجمة المالية لمعادلات الإنتاج الفنية ، والمعيار هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً وفقاً لدراسات موضوعية لتقدير كل عنصر من عناصر التكاليف ، ويعتمد في وضع هذه المقاييس على مصادر عدة أهمها:-

- ١ - المصادر الفنية.
حيث يقدم هذا المصدر الأساسي للبيانات عن المواصفات والاحتياجات من مستلزمات في ضوء مستوى الأداء.
 - ٢ - المصادر الهندسية
وهذا النوع من المصادر يفيد في دراسة وتحديد الزمن والحركة .
 - ٣ - المصادر المحاسبية
ويفيد هذا المصدر في توفير المعلومات اللازمة من ما تحويه السجلات عن كل نشاط المنظمة.
 - ٤ - المصادر السلوكية
ويفيد هذا المصدر في توفير البيانات عن سلوك الأفراد وأنماط عملهم ، وذلك لان هذا السلوك يعد عاملاً مهماً في العملية الإنتاجية.
ومن خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية تكون النتيجة الوقوف على الانحرافات ، لذا فان نظام التكاليف المعيارية يعتبر احد الأساليب الرقابية المهمة على التكاليف وحسب عناصرها.
أن تحليل الانحرافات للتكاليف يأخذ المسارات الآتية:-
 - ١ - المستلزمات السلعية (المواد المباشرة).
وتحليل انحراف المواد المباشرة الكلي يكون الانحراف الكلي للمواد =
(كمية معيارية × سعر معياري) - (كمية فعلية × سعر فعلي) وهذه الانحراف يحلل كالآتي:-
أ - انحراف سعر المواد = (سعر معياري - سعر فعلي) × كمية فعلية.
ب- انحراف كمية مواد = (كمية معيارية - كمية فعلية) × سعر معياري.
ج - انحراف التشكيلة (مزيغ المواد) = (كلفة مواد فعلية مستخدمة في الإنتاج على أساس معياري - كلفة مواد فعلية على أساس بنسبة التشكيل الفعلي).
 - ٢ - الأجور المباشرة
الانحراف الكلي للأجور المباشرة = (كلفة معيارية للأجور - كلفة فعلية) وهذه الانحراف يحلل كالآتي:
أ - انحراف معدل الأجر = (معدل أجر معياري - معدل اجر فعلي) ساعات فعلية .
ب- انحراف كفاءة = (ساعات معيارية- ساعات فعلية) معدل أجر معياري.
ج - انحراف تشكيل للعمل = (تكلفة الوقت الفعلي على أساس نسبة المزيغ المعياري) - (تكلفة الوقت الفعلي على أساس نسبة المزيغ الفعلي).
 - ٣ - انحراف التكاليف غير المباشر .
وحيث ان هذه العناصر من التكاليف متعددة ومتنوعة فان مهمة احتساب انحرافات تكون اعقد من العمل والمواد المباشرة ، اذ توجد عدة مستويات لتحليل هذا النوع من الانحرافات وهي:
 - ١ - التحليل الثنائي. أ- انحراف خاضع للرقابة ب- انحراف الحجم
 - ٢ - التحليل الثلاثي.
أ- انحراف الإنفاق ب- انحراف الطاقة ج - انحراف الكفاءة.
 - ٣ - التحليل الرباعي.
أ- انحراف الإنفاق ب- انحراف الكفاءة المتغي ج - انحراف الكفاءة الثابت
د- انحراف الطاقة.
- ويمكن تصوير طرق احتساب هذه الانحرافات كما في الشكل الآتي رقم (2)

شكل رقم (2) كيفية احتساب انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة
التحليل الثنائي التحليل الثلاثي



لمصدر: Metz & Curry , cost Accounting Planning and control , South – western Publishing Co , fifth Edition .1972, P512.

مسؤولية الانحرافات

أن وجود نظام رقابة فعاله كفوء تكون له غايات وأهداف أساسية أهمها المطابقة قدر الإمكان ما بين ماهو مخطط من ناحية وما نفذ فعلاً من الناحية الثانية ، والوقوف على الانحرافات في وقتها وتحديد المسؤولية المسببة لها ، لذا فان أي نوع من أنواع الانحرافات السابقة ، بقدر ما تكون لها أسباب ومحددات فان هناك جهة معينة في المنظمة تقع على عاتقها مسؤولية حدوث هذه الانحرافات ، ويتطلب الأمر الوقوف أولاً على المحددات والمسببات لهذه الانحرافات وهي:-

١ - أسباب انحرافات المواد المباشرة:

أ - انحراف سعر المواد واهم أسبابه:

التغير في أسعار المواد ، عدم الدقة في التخطيط والتنبؤ بأسعار المواد ، عدم كفاءة وفاعلية قسم المشتريات عدم الحصول على أي نوع من أنواع الخصم عند الشراء، التغير في أجور النقل والمناولة والشراء بكميات خلاف الكميات المعيارية ، التغييرات في الضرائب والرسوم ، الزيادة في معدلات الضياع والتلف للمواد أثناء النقل ، وعدم واقعية المعيار.

ب- انحراف كمية المواد المباشرة:

سوء استخدام المواد في الأقسام الإنتاجية ، عدم ملائمة المعادلة الفنية للإنتاج، وعدم الالتزام بها ، ضعف كفاءة ومهارة العاملين ، التشدد في معادلة الإنتاج ، كثرة العطلات في المكانن وقدمها ، وعدم واقعية المعيار .

٢ - أسباب انحراف الأجور المباشرة:

أ - انحراف معدل الأجر

التغير في معدلات الأجور ، استخدام عماله خلاف ماهو مثبت في قواعد العمل ، الظروف الطارئة والموسمية ، قرارات خارجية بزيادة الأجور من الدولة أو ضغوط من نقابات العمال ، عدم واقعية المعيار.

ب-انحراف كفاءة العمل:

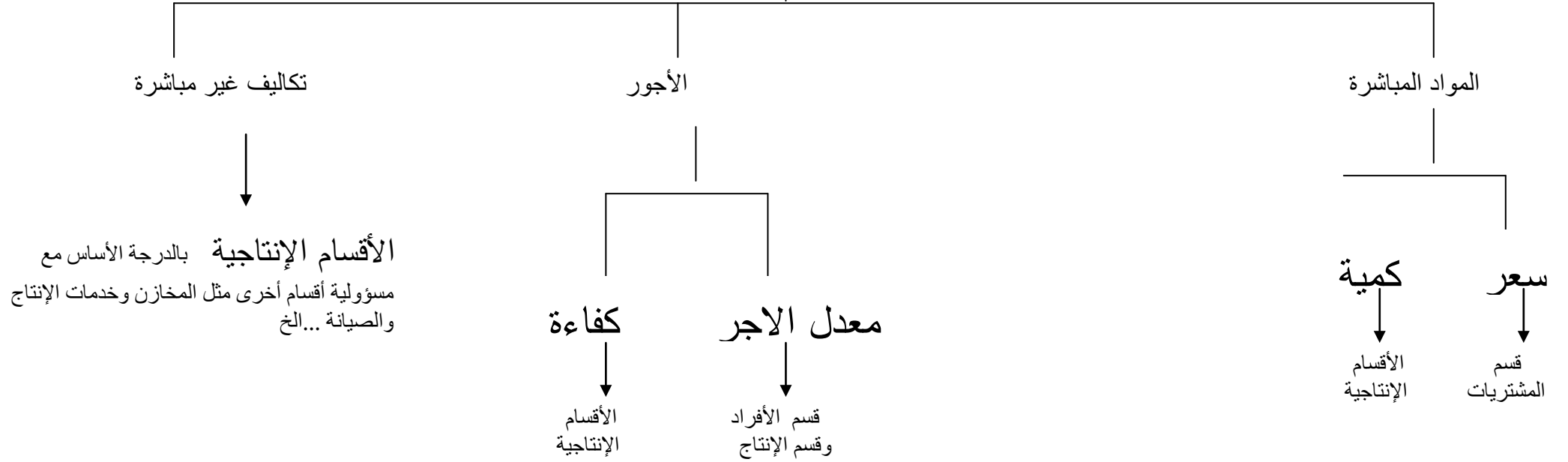
عدم استقرار العمالة وكثرة دورات العمل ، عدم تطوير وتحسين نظم الإنتاج ، ارتفاع معدلات الضياع للوقت غير العادي صعوبة تدفق المواد للأقسام الإنتاجية ، أخطاء في تحليل الأجور ووقت الإنتاج ، عدم واقعية المعيار.

٣ - انحراف التكاليف غير المباشرة:

عدم كفاءة التخطيط ما بين المعيارى وماهو حاصل فعلاً ، وجود محددات ومعوقات في توريد المواد والعمالة والطاقة بأنواعها ، وجود عطلات في المكانن والآلات ، عدم الفصل الدقيق ما بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

وبعد ان يتم تحديد أسباب هذه الانحرافات والوقوف على العوامل التي أدت الى حدوثها ، يكون من السهولة بمكان تحديد الجهة المسؤولة عنها في المنظمة وهذا مايمكن تصويره بالشكل الآتي:

شكل رقم (3)
ربط الانحرافات بأقسام المنظمة المسببة لها
الانحرافات



المصدر :- أعداد الباحث

إضافة لذلك فان هناك مفاهيم حديثة لانحرافات التكاليف وهذه تعتمد على الحالات الآتية:-
 ١ - عدم تغير الأسعار الجارية للمدخلات ، وفي هذه الحالة يكون الانحراف عن التشكيلة المعيارية للمدخلات:-

أ - انحراف كفاءة فنية تكاليف تشكيل فعلية تكاليف تشكيل فعلية معدلة .
 ب- انحراف جودة المدخلات وتكاليف تشكيل فعلية معدلة - تكاليف تشكيل معيارية .
 2- تغير الأسعار الجارية للمدخلات وفي هذه الحالة فان الانحراف الكلي يكون ، تكاليف تشكيل فعلية بأسعار جارية - تكاليف معيارية لتشكيل معياري وهذا يحل الى الآتي:
 أ- انحراف كفاءة فنية = تكلفة تشكيل فعلية بأسعار جارية - تكلفة تشكيل فعلية بأسعار جارية معدلة.

ب- انحراف جودة المدخلات = تكاليف تشكيل فعلية معدلة - تكلفة تشكيل معيارية معدلة طبقاً لأسعار جارية .

ج - انحراف تعديل تكاليف معيارية = تكاليف تشكيل معيارية معدلة بأسعار جارية - تكاليف معيارية لتشكيل معياري.

وبناءً على ماتقدم يمكن عرض المقارنة الآتية في ظل المفاهيم التقليدية والحديثة للانحرافات كما في الشكل رقم (4) الآتي:

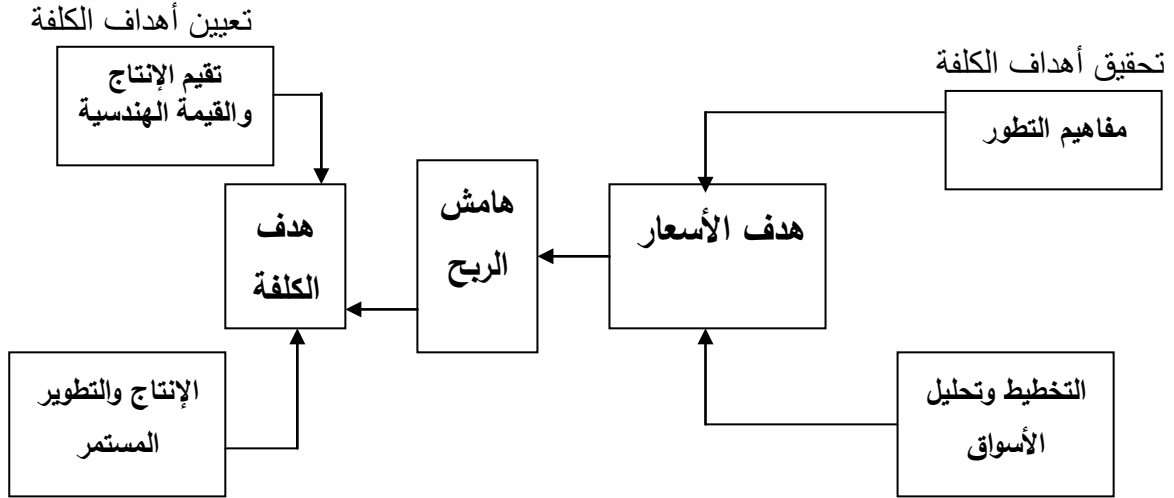
شكل رقم (4)
مقارنة المفاهيم التقليدية والحديثة للانحرافات

البيان	المفاهيم التقليدية	المفاهيم الحديثة
ثبات الأسعار	انحراف الإنتاجية انحراف التشكيلة	انحراف الكفاءة الفنية انحراف جودة المدخلات
تغير الأسعار	انحراف السعر انحراف الإنتاجية انحراف التشكيلة	انحراف تعديل كلفة معيارية انحراف كفاءة فنية انحراف جودة المدخلات

المصدر: احمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة تكاليف متقدمة ، جامعة العلاقات الدولية ، برامج التعليم المفتوح ، دون تاريخ ، ص119.

ومن الناحية الثانية فان موضوع رقابة التكاليف تتأثر بمفهوم الكلفة المستهدفة ، أذ أن الاتجاه العام الحديث في التكاليف هو تحديد تكاليف مستهدفة ومن ثم بناء الأسعار بموجبها إذ أن:
 الكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح
 وبناء هذه المعادلة يتطلب أولاً تخطيط وتحليل السوق ثم عملية التطوير للسلعة بالشكل الذي يتوافق مع ميول ورغبات المستهلك ، وهذان الهدفان يقودان بالضرورة الى السعر المستهدف ، ثم تأتي تقييم المنتج والذي يضيف قيمة هندسية ومن ثم يكون الإنتاج والذي يواكب عملية التطوير ، وهذا مايمكن تصويره بالشكل الآتي رقم (5).

شكل رقم (5) مسارات أهداف الكلفة



المصدر : Jon R, Williams and other , Finon cid and managerid :
Accocenting , Mc Grew – Hill , Twelfth Edition , 2002 , P784.

ويرتبط موضوع الكلفة المستهدفة بالرقابة على التكاليف ارتباطاً مباشراً من خلال ان مفهوم الكلفة المستهدفة مبني على أساس معياري حتماً ، وهذا عائد الى الأخذ بنظر الاعتبار جملة من العوامل المار ذكرها ، لذا فان الأمر يتطلب أتمام هذه المهمة من خلال رقابة التكاليف المستهدفة وعدم تجاوزها حتى يتم ضمان البيع بأسعار تحقق ربحية ملائمة للمنظمة في ظل التكاليف الخاصة بها والعوامل الأخرى الخارجية المؤثرة في الأسعار وحسب طبيعة السوق الذي تعمل فيه المنظمة وطبيعة إنتاجها ونشاطها.

ثانياً- الرقابة الإدارية

لعل التعريف الذي جاء به هنري فايول عام 1916 للرقابة كونها ((التأكد من أن كل شي يتم حسب الخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة ، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل)) فان هذا التعريف لازال يتسم بالفاعلية ويشخص مفهوم الرقابة الإدارية بصورة جيدة ، رغم أنها قد أخذت مفاهيم واتجاهات عديدة من أهمها وظيفة تقويم الأداء ومتابعته. وتتطلب وظيفة الرقابة الإدارية توفر أسس ثلاث هي:

١ - تحديد الأهداف ووضع المعايير والمواصفات والمقاييس والخطط.

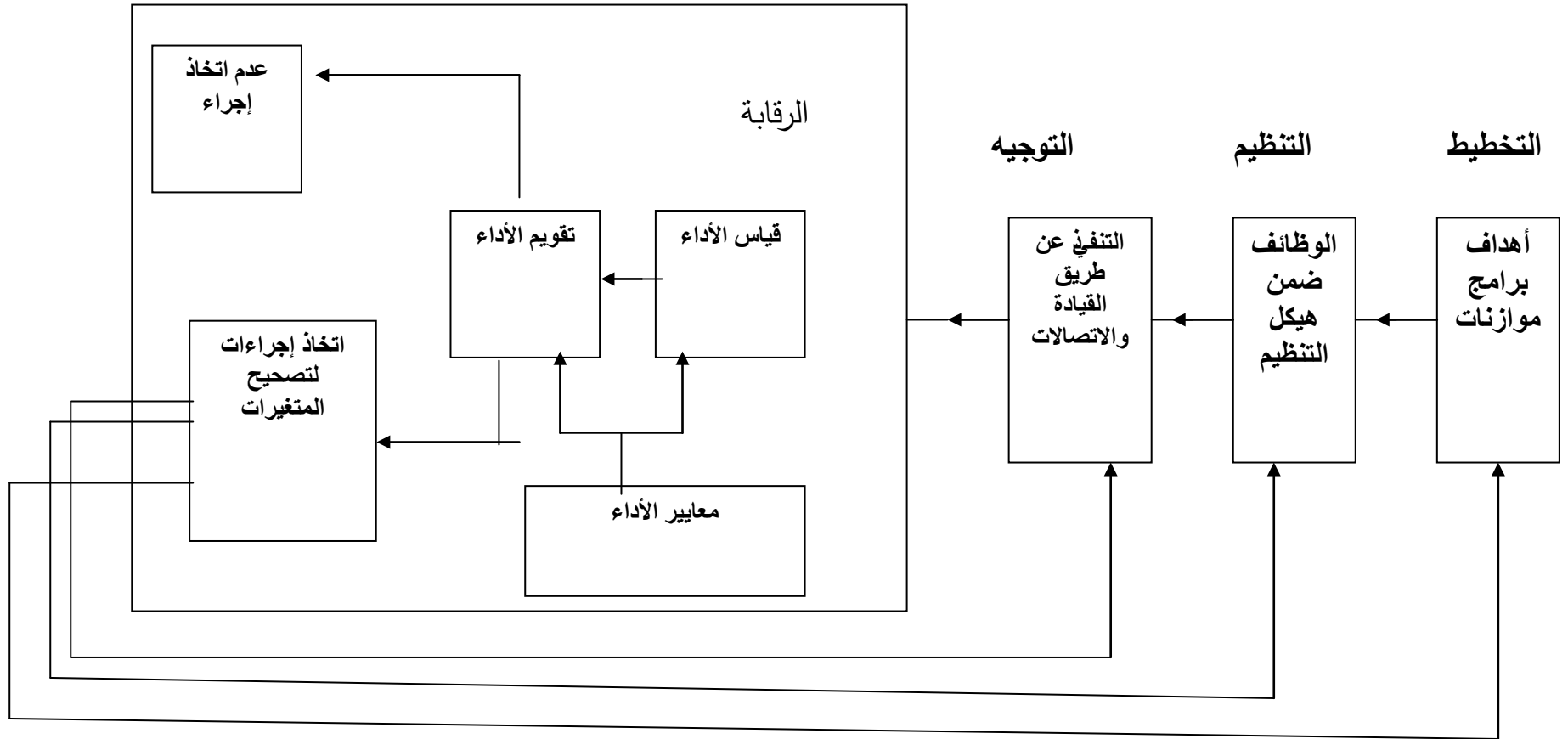
٢ - مراقبة النتائج ومقارنتها بالمعايير الموضوعية والخطط المنفذة.

٣ - تقويم التغييرات السلبية أن وجدت وتطوير المتغيرات الايجابية.

وترتبط وظيفة الرقابة الإدارية ببقية الوظائف الإدارية الأخرى ، ذلك لان الواحدة منها تكون متممة للأخرى ، ولايمكن أن تعمل بمعزل عنها والشكل رقم (6) يوضح طبيعة هذه العلاقة.

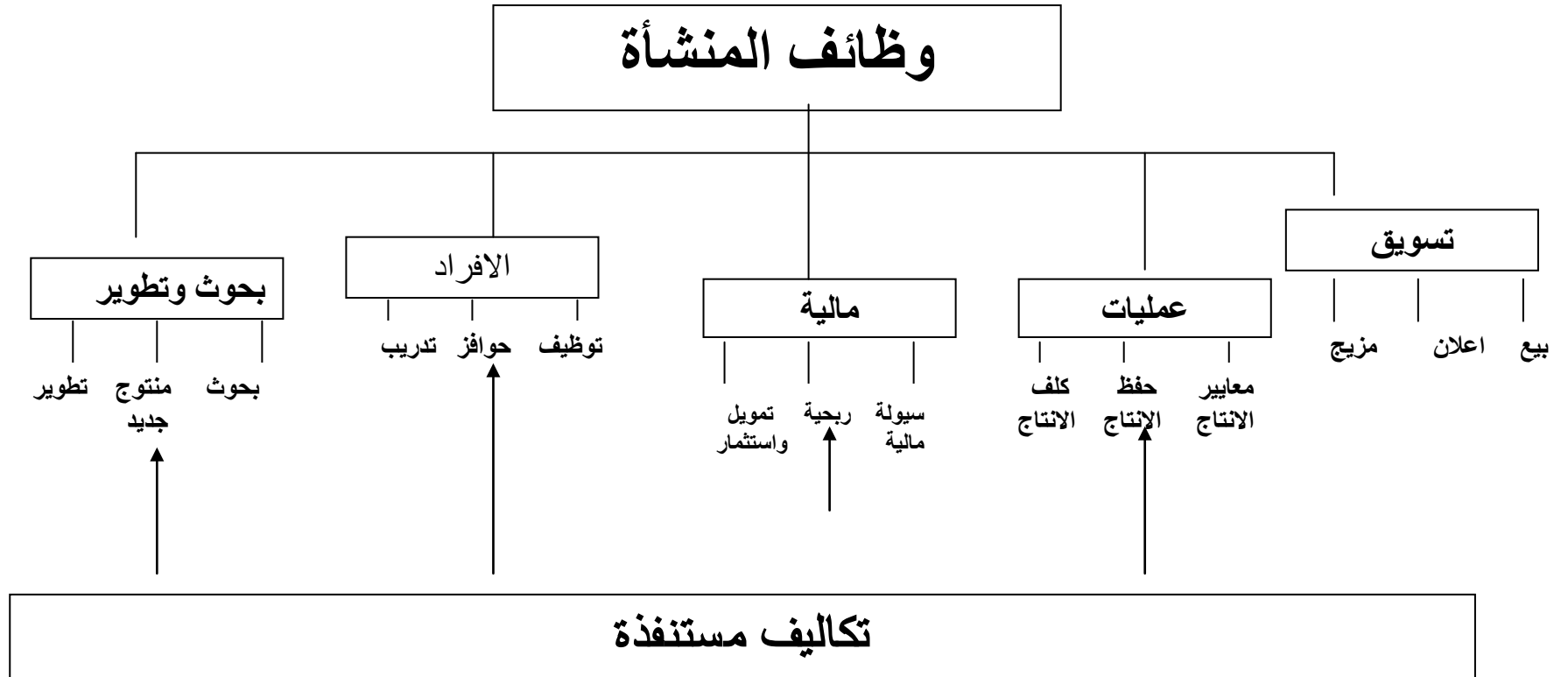
لان الرقابة هي الوظيفة التي تؤكد على تحقيق الأهداف وان البرامج والخطط قد وضعت بصورة سليمة وتم تنفيذها كما جاءت مسبقاً ، وهي بذلك تتأكد من ان العاملين في المنظمة قد قاموا بأداء المهام والوظائف المناطة بهم بشكل سليم ، ومع أن هذه المهام والأنشطة لها انعكاس مالي وكفوي فان كلا النوعين من الرقابة المحاسبية والإدارية تعتبران منفصلين الواحدة عن الأخرى بقدر ما أن هذا النوع يتم ويكمل النوع الثاني لان معايير الأداء لابد ان يكون لها جانب مالي إضافة الى بقية الجوانب ، ذلك لان مجالات الرقابة متعددة ومختلفة وحسب أنشطة وإدارات المنشأة ، وهذه جميعها تحوي على صرف تكاليف مما يتطلب معه الأمر وجود رقابة محاسبية كلفوية لها علاقة بالوظائف الإدارية كما هو موضح في الشكل رقم (7).

شكل رقم (6) علاقة وظيفة الرقابة الادارية بالوظائف الادارية



المصدر: د. عمر وصفي عقيلي ، وآخرون ، وظائف منظمات الأعمال ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 1993 ، ص 249.

شكل رقم (7)
مجالات الرقابة وحسب علاقتها بالوظائف المنشأة ورقابة التكاليف



رقابة محاسبية كلفوية

المصدر : أعداد الباحث

وتتباين المعلومات الرقابية حسب المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي ، فالإدارة في المستويات العليا يتركز اهتمامها في وضع سياقات عامة لأداء الوظائف للمنشأة وتهتم بالحصول على معلومات كافية حول تنفيذ الأهداف العامة لذا يمثل التخطيط الاستراتيجي العمل الأول للإدارة العليا.

أما الإدارة الوسطى فإنها تتحمل مسؤولية عدد من الأقسام التشغيلية التي تؤدي أنشطة المنشأة ، وتتميز المعلومات المقدمة لمدراء الإدارات الوسطى كونها أكثر تفصيلاً مع تنوع هذه المعلومات المقدمة حول مختلف الأداء التشغيلي ، لذا فان القرارات في هذه الإدارات ذات مدى أطول في طبيعتها.

اما المستوى التشغيلي في الإدارات الدنيا فأنها تتركز حول الإنتاج المحدد والأداء المقدم ، وتقارير قياس الأداء تهدف هنا هو التعريف بالمشاكل قبل حدوثها ، وصيغة المعلومات هنا يجب أن تزود لمدراء الإنتاج بشكل متكرر يتوافق مع طبيعة وجبات العمل ، ويجب أن تكون على درجة عالية من التفصيل ، وخصائص هذه المعلومات يمثلها شكل رقم (8).

شكل رقم (8)

خصائص المعلومات الرقابية حسب المستويات الادارية

ت	خصائص المعلومات	الإدارة الدنيا	الإدارة الوسطى	الإدارة العليا
1-	صفات المعلومات	رقابة العمليات	رقابة ادارية	خطط استراتيجية
2-	نقطة التركيز	وحدة التشغيل	جميع العمليات	المنظمة
3-	المصدر	داخلي	داخلي وخارجي	خارجي
4-	درجة التفصيل	تفصيلية	اجمالية	اجمالية
5-	مستوى القرارات	اداء الوظائف	رقابة وتوزيع المصادر	اداء الاهداف
6-	الاهداف	قصيرة المدى	غايات ملموسة من الاهداف الكلية	الاهداف الكلية
7-	الانشطة	روتينية	منتظمة	غير منتظمة
8-	صفة الانشطة	مباشرة	اقناع اداري	خلاقة
9-	الدقة	كبيرة	بعض الموضوعية	منخفضة
10-	تكرار الاستخدام	متكررة	غير متكررة	غير متكررة
11-	البعد الزمني	تاريخي	مقارن	مستقبلي
12-	الدورية	دورية	غالباً دورية	عند الطلب
13-	مدى الزمن	قصيرة	متوسطة	طويلة
14-	درجة الاعتماد على النتائج	نتائج متوقعة	يحدث بها محددات	يحدث بها مفاجآت

المصدر : د. اسماعيل التكريتي وبهاء الحمداني ، دور نظام معلومات محاسبية الكلفة في الرقابة وتصحيح الاداء ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد - المجلد التاسع ، العدد 2002/30 ، صفحة 313.

ثالثاً: الرقابة الاقتصادية

أن النظرة الى قيمة المنشأة يجب ان تكون فاعلة وشاملة وتأخذ بنظر الاعتبار كافة الأبعاد المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، وذلك لشمولية الهدف والتأثير المتبادل لأنشطة المنشأة في تحقيقه ، لذا فان البعد الاقتصادي في تحليل الانحرافات ومراقبتها يأخذ بعداً جديداً يتطلب من قاعدة الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة تفسير أو تحليلاً أكثر موضوعية ودقة ، لا أنه اذا ماحدث انحراف ما وجب تحديد العائد الضائع والمنافع الضائعة التي كان بالإمكان تحقيقها ، لو استخدمت الموارد والإمكانات المتاحة بصورة امثل ، وقد يتم التعبير عن هذا العائد او المنفعة بصورة وحدات مالية أو غير مالية طبقاً لبند النشاط محل القياس والتحليل ، ولاشك في أن تحديد الانحراف من الناحية الاقتصادية وبيان حساباته وأبعاده يمكن إدارة المنشأة من استيعاب نظرة شمولية للانحرافات وأثارها على أهداف المنشأة ، إضافة الى توجيه نظر الإدارة الى ضرورة الاستخدام الأمثل للمواد والإمكانات المتوفرة لديها سواء أكانت مالية أم مادية أم بشرية. ومثل هذا البعد عائد الى أن كل وظيفة من الوظائف الإدارية في المنشأة لها بعد اقتصادي كما لها بعد محاسبي وأداري وعلى النحو الآتي:

١ - وظيفة الإنتاج:

وهذه تتضمن تحديد حجم الإنتاج ونوعية وكمية مستلزمات الإنتاج وعناصره وأنواعه ، وبالتالي تحديد مدخلان النشاط ومخرجات العملية الإنتاجية ، وكذلك الشكل والكيفية التي يتم بها الإنتاج أو تحديد المستوى الفني للإنتاج وموقع المشروع وما الى ذلك من جوانب ذات صلة بالعملية الإنتاجية ، وهذه جميعها لايمكن دراستها وتحليلها إلا بالاستناد الى النظرية الاقتصادية واستخدام أدوات التحليل الاقتصادي.

٢ - وظيفة الإدارة المالية:

وهذه الوظيفة تتضمن توفير الموارد المالية اللازمة لقيام المنشآت بأنشطتها من حيث مصادر التمويل وأنواعه ، وكلفة الحصول عليه وكيفية استخدام الموارد المالية وعائد استخدام هذه الأموال ، ومن خلال المقارنة بين تكاليف الموارد المالية والعائد الذي تحققه في تمويل النشاط يتم العمل على تخطيط وتنظيم تدفق الموارد المالية من وإلى المنشأة ، بالقدر الذي يحقق للمشروع أقصى ربح ممكن، وبما لاشك فيه أن الوظيفة المالية ملازمة للوظيفة الإنتاجية ومرتبطة بها وتخضع لاحتياجاتها وبالتالي فإنها ترتبط بالنظرية الاقتصادية والتحليل الاقتصادي للمشروع.

٣ - وظيفة التسويق:

ونطاق عمل هذه الوظيفة يشمل دراسة السوق وتحليل الطلب والمبيعات وتوزيع السلع ومنافذ التسويق وحالات العرض والطلب والأسعار ، وهي ترتبط بشكل او بأخر بالوظيفة الإنتاجية والمالية ، وهذا ماله علاقة مباشرة بعلم الاقتصاد وتحليل العرض والطلب والأسعار وغيرها.

٤ - وظيفة الأفراد:

وتشمل هذه الوظيفة ضمان توفير الموارد البشرية والعمل على تطويرها وضمان حسن استخدامها بما في ذلك تخطيط القوى العاملة والأجور والحوافز والمكافآت وتوزيع الأرباح عليهم، لذا فأنها تهتم بتوفير القوى العاملة اللازمة لنشاط المنشأة بالكم والنوع المطلوب في الوقت المناسب ، وهذا موضوع له صلة مباشرة بعنصر من عناصر الإنتاج وهو العمل ومساهمته في العملية الإنتاجية وارتباطه بها ، خصوصاً وان علم الاقتصاد أكد في ذلك وخاصة في بداية نشوئه في العصر الحديث مع ظهور كتاب ثروة الأمم لأدم سميث والذي تم فيه التركيز على التخصيص وتقسيم العمل باعتباره الأساس في تعظيم ثروة الأمم.

وجانب آخر له علاقة بالموضوع هو التفسير المحاسبي والاقتصادي لسلوك التكاليف (الثابتة والمتغيرة) مع متغيرات النشاط ، إذ يلاحظ أن سلوك متوسط التكاليف الثابتة للوحدة لا يختلف كثيراً في ظل الفرض المحاسبي عنه في الفرض الاقتصادي ، حيث تتناقص الكلفة الثابتة في الوحدة مع زيادة عدد الوحدات المنتجة ، ويتركز الخلاف بين الاثنين في سلوك الكلفة المتغيرة إذ بينما يكون التحليل المحاسبي على أن مقدار التكلفة المتغيرة في الوحدة الواحدة يبقى ثابتاً في حدود مستوى معين من النشاط ، نجد أن التحليل الاقتصادي يرتبط بمدى ابعده من هذه الحدود المحاسبية ، لذا فإن يرى أن متوسط الكلفة المتغيرة يميل الى الزيادة بعد تعدي الطاقة القصوى ، بسبب عدم الكفاية ، لذا يتم التعبير عن هذه الكلفة في شكل منحنى وليس في شكل خط مستقيم موازي الى المحور الأفقي المعبر عن مستوى النشاط ، ويتساوى متوسط الكلفة المتغيرة في الوحدة مع الكلفة الحدية لدى المحاسب لأنه من خلال التحليل المحاسبي لا تتغير إجمالي التكاليف الثابتة ، غير أن الكلفة الحدية في التحليل الاقتصادي تعبر عن جملة تكلفة إضافة وحدة وتحسب بالفرق بين الكلفة الكلية قبل إضافة هذه الوحدة والكلفة الكلية بعد إضافة هذه الوحدة ، وهذه المتغيرات تتمثل في منحنى وليس في خط مستقيم كما هو الحال في التفسير المحاسبي.

لذا فإن التحليل الاقتصادي لتحليل الانحرافات لا ينحصر في مقارنة ماتحقق فعلاً مع ماهو موجود في الموازنات التخطيطية ، بقدر مايؤشر بالتحليل حالات الضياع والخسائر والفرص البديلة المتاحة عن أداء هذا النشاط أو ذاك ، لأن الإدارة حيث تختار بديل معي وترفض البدائل الأخرى ، فأنها بذلك تكون قد استغنت عن الإرباح والفوائد التي يمكن ان تحصل عليها من تلك البدائل المفروضة ، وهذا ما يطلق عليه كلفة الفرصة البديلة للبديل الذي تم اختياره، إضافة الى حس استخدام الموارد المتاحة في أي بديل كان ، لذا فإن قياس الانحرافات يعتمد لمؤشرات ثلاث تعرف باسم (3,ES) وهي:

- ١ - الاقتصادية Econo Mical وهي خفض كلفة الموارد المستخدمة في انجاز الانشطة مع حفظ النوعية .
- ٢ - الكفاءة Efficiency وهي قياس للإدارة التي تسهم في الوصول الى الأهداف ، وما أن تم الوصول اليه بأقل قدر ممكن من الجهود والكلفة .
- ٣ - الفاعلية Effectivncss وهي درجة التلاقي والتقارب من الأهداف وهل تم الوصول الى تحقيقها؟.

رابعاً: الرقابة على تكاليف الجودة

أخذت تكاليف الجودة في العقود القليلة الماضية من الزمن أهمية كبيرة في منشآت الأعمال ، وباتت تشكل نسب ملموسة من التكاليف الإجمالية أو من المبيعات بالقدر الذي يتطلب مع الأمر أحكام الرقابة عليها باعتبارها تمثل بعداً آخر للرقابة على التكاليف ، وتمثل تكاليف الجودة جميع التكاليف التي تم إنفاقها في أي منشأة لضمان تقديم السلع أو الخدمات الى الزبائن بصورة تتوافق مع احتياجاتهم ويمكن تصنيف تكاليف الجودة وفق الآتي:-

١ - كلف الموائمة (المطابقة) وتشمل على:

أ - تكاليف الوقاية والمنع:

وهي التي ترتبط بالمنتج وتصحيحه ، وتطبيق ورعاية نظام الجودة والوقاية من حدوث العيوب في المنتج أو الخدمة ، مثل تخطيط وتصميم وتطوير الجودة وبرامج تحسين الجودة.

ب- تكاليف التقييم للجودة:

وهي التي ترتبط بالقياس ، وتقييم وتدقيق وفحص المنتجات للتأكد من توافقها مع متطلبات الجودة أو المعايير والمواصفات المتبعة ، ومثالها معدات الاختبار والتفتيش واختبار الأداء الميداني.

٢ - كلف عدم الموائمة (أو عدم المطابقة) وتشمل على :-

أ - تكاليف الفشل الداخلي

وتشمل كافة التكاليف المرتبطة بالمنتج المخالف للمواصفات وتم اكتشافه قبل وصوله للزبائن.

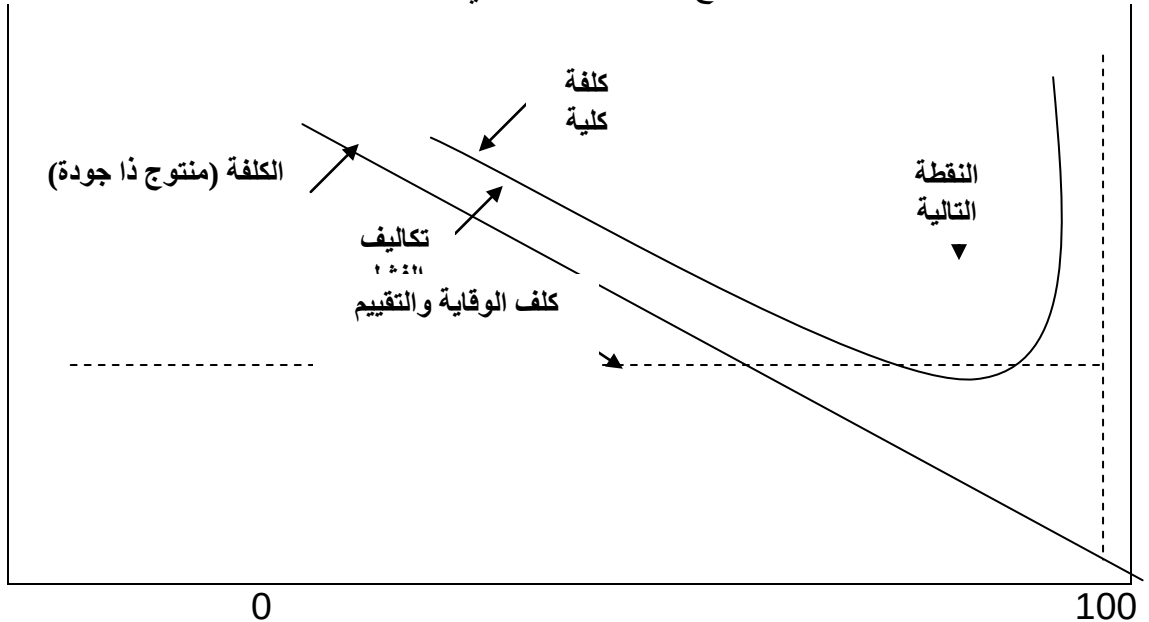
ب- تكاليف الفشل الخارجي:

وهي التكاليف الخاصة بالإنتاج المعيب عند اكتشافه من قبل الزبائن ، وتشمل الشكاوى والمنتجات المرفوضة والمعادة وخسائر المبيعات.

ويتطلب الأمر إيجاد نظام رقابة فاعل لتكاليف الجودة يحقق التوازن الاقتصادي مابين تكلفة الوقاية مع قيمة الفوائد المتوقعة منها ، أي أن هناك نقطة يجب ان تتوقف عندها تكلفة الموائمة مع المواصفات حتى لا تتعدى قيمة الفائدة المرجوة ، ومن خلال هذا النموذج يتم حساب تكلفة الحفاظ على الجودة او المطابقة ومن ثم الرقابة عليها باستمرار حتى لا تتخطى قيمة الفوائد المتوقعة كما جاء في نموذج كرسبي في الشكل الآتي رقم (9)

شكل رقم (9)

نموذج التوازن الاقتصادي لتكاليف الجودة



المصدر : Campmalla , Principles of guclity cost , 3rd edition 1999.

اذ يمكن ان تخفض كلفة الجودة الإجمالية الى الحد الأدنى عن طريق ملاحظة العلاقة بين تكلفة الجودة ودرجة المطابقة ، فعندما تكون درجة المطابقة عالية جداً تكون الأعطال وتكاليف الفشل منخفضة ، ولكن تكون تكاليف رقابة الجودة Quality Control عالية ، وعندما تكون

درجة المطابقة منخفضة تكون الأعطال كبيرة ، ولكن تكون تكاليف الرقابة منخفضة ، وتكاليف الفشل عالية ، لذلك فإن هناك مستوى امثل للمطابقة بين الحدين ، اذ يخفض تكاليف الجودة الكلية ، ويجب على ادارة الجودة ان توازن بين تكاليف منع الاعطال وبين تكاليف التقييم ، وان تحدد تكاليف الجودة لجميع المستويات ذات العلاقة ، والمؤثرة في جودة السلعة.

لذا فان قياس تكلفة الجودة مهم في المنشآت لأنه يركز على الانتباه في مجال النفقات العالية والهدر وتحديد مجال المشاكل المحتملة وخفض التكاليف والبحث عن فرص التحسين والتطوير المستمرين ويوفر المجال لتقديم اساس للمقارنة الداخلية بين السلع والخدمات والعمليات والأقسام ، ويظهر قياس الكلفة المتعلقة بالجودة الصناعات الخاصة والأشياء الشاذة في تخصيص التكلفة والمعايير والإجراءات الخاصة بترتيب السلع التي يمكن أن تظل غير مقدرة عن طريق الإنتاج أو العمليات المستعملة أو حتى التحليل المحدد بالعمل ، ويعد هذا القياس الخطوة الأولى للرقابة وتقويم وتحسين الأداء.

وفي الوقت الذي توجد فيه عدة طرق لتحديد مشاكل الجودة وهي:

- ١ - خرائط الرقابة.
 - ٢ - الاشكال البيانية.
 - ٣ - الاثر - السبب البياني والتخطيطي.
- فأنه في الوقت ذاته توجد عدة مقاييس لقياس تكلفة الجودة وهذه على نوعي:
- ١ - المقاييس المالية.
 - ٢ - المقاييس غير المالية.

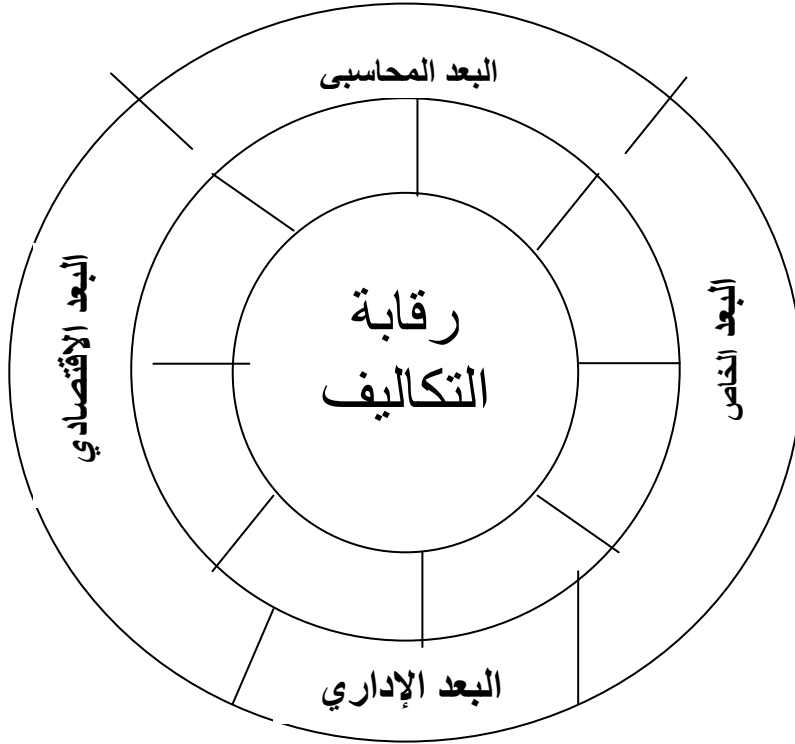
فالمقاييس المالية هي تلك التي يمكن عكسها بشكل مالي ، غير ان تحسين الجودة له ايضاً آثار غير مالية وصفية أو نوعية منها تحسين سمعة الشركة في السوق مستقبلاً ، وتقليل عدد شكاوى العملاء من منتجات الشركة ، والتسليم في الوقت المحدد ، وتقليل وقت إجابة المستهلك من تاريخ التسليم المجدول والتاريخ المطلوب.

من ذلك نرى ان للرقابة على التكاليف أبعاد ومظاهر متعددة ، وليس بعداً محاسبياً فحسب ، وهذه الأبعاد المار ذكرها متصلة الواحدة بالأخرى وتكون نظاماً رقابياً شاملاً يجب على إدارة المنشأة أن تأخذ هذا المفهوم بنظر الاعتبار ، حتى تكون الرقابة على التكاليف فاعلة وكفوءة ، وحتى تضمن الوصول الى تحقيق أهداف المنشأة بصورة سليمة لان الانحرافات في التكاليف ليس لها بعد محاسبي ومالي وإنما هي تأخذ جوانب عدة وتدور في حلقة وعجلة واحدة إطرافها المحاسبة والإدارة والاقتصاد والجودة ، وحتى تضمن سلامة سير هذه العجلة ودورانها يجب عدم كسر أو أبعاد احد هذه الإطراف كما هو موضح في الشكل الاتي:

شكل رقم (

10)

العلاقة بين الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف



المصدر : إعداد الباحث

إضافة لذلك فإن هناك بعداً آخر لا يقل أهمية عن التي سبق بحثها ويحتاج الى دراسة وافية ، وهو البعد السلوكي ، إذ أن الأفراد العاملين في المنشأة هم مشاركون في صنع القرارات وتحقيق الأهداف فإنه يجب الأخذ بنظر الاعتبار وربط السلوك البشري بنظم الرقابة ، وهذا ما جسده نظام المحاسبة الإدارية والرقابة MACS من خلال النظر الى الافتراضات القائلة بان رغبات الأفراد في العمل هي تعتبر المحاولات الأولى لشرح الدوافع عن النماذج الأكثر حداثة من خلال:-

- ١ - النظر الى الأفراد العاملين كقوة خلاقة ومهمة وهذا جاء في بدايات القرن الماضي متناسقاً مع نظرية الإدارة العلمية.
- ٢ - ظهور نظرية العلاقات الإنسانية في أواخر عقد الثلاثينات من القرن الماضي، والتي ركزت على الجوانب الإنسانية واحترام العاملين واستخدام الحوافز المعنوية في العمل مع الحوافز المادية .
- ٣ - والتطور الأكثر حداثة هو نموذج الموارد البشرية ويجسد هذا النموذج مفهومه في ان الأفراد لا يجدون ان العمل ممل وأنهم يشاركون في وضع وتحقيق القرارات والأهداف ، حيث يركز هذا النموذج من أن للأفراد ميلاً كبيراً نحو المشاركة في عمل المنظمة في إطار المعلومات والمعرفة التي يحملونها حول أعمالهم ، وتحدد مسارهم هذا النظام الأخلاقي الذي تعمل به المنظمة والذي يتكون من عدد من العناصر أهمها:

- ١ - القواعد القانونية.
 - ٢ - العادات والتقاليد الاجتماعية.
 - ٣ - العلاقات المهنية.
 - ٤ - التقاليد التنظيمية (تقاليد الجماعة).
 - ٥ - العادات الشخصية.
- ومثل هذا النظام والسلوك الأخلاقي والإنساني يتضمن مجموعة من العناصر أهمها:
- ١ - كشف يتضمن قيم المنظمة الأخلاقية كي يستطيع الأفراد ربطهما مع أعمالهم الفردية.
 - ٢ - كشوف محددة وواضحة حول مسؤوليات الأفراد وسلوكهم الأخلاقي لكل توصيف عمل . حتى تكون قاعدة لكل عملية مراجعة ورقابة الأداء.
 - ٣ - تدريب ملائم لمساعدة الأفراد على تحديد المشاكل الأخلاقية في الواقع وضمان حسن تعاملهم مع تلك المشاكل التي يتوقع حدوثها.
 - ٤ - تقديم تقرير عن الرقابة الداخلية المستمرة لمدى كفاءة نظام الرقابة الأخلاقية وسلوك الأفراد في المنظمة.
- وفي الواقع فإن هذا السلوك الأخلاقي يعتبر احد أهم الأبعاد لرقابة التكاليف لأنه سوف يؤثر بشكل او بآخر عليها ، مما يتطلب معه الامر اخذ ذلك بنظر الاعتبار .

رقابة التكاليف في المنشآت العراقية:

أن العديد من المنشآت العراقية العاملة في القطاع العام أم المختلط أم الخاص لا تمتلك نظم محاسبة تكاليف ، وهي أن امتلكت مثل هذه النظم وخصوصاً بعض منشآت وزارة الصناعة فأنها لا ترقى الى مستوى التطور الذي شهده العام اليوم في مجالات محاسبة التكاليف إذ أن اغلبها تعود جذورها الى عقد السبعينات من القرن الماضي.

لذا فإن موضوع الرقابة على التكاليف في المنشآت العراقية لازالت ضعيفة وغير متطورة وهي تحتاج اولاً الى تطوير النظم القائمة وتصميم نظم محاسبة كلفة للمنشآت التي تفتقر إليها . إذ أن واقع الرقابة على التكاليف لا تتعدى وتشمل سوى الرقابة على ماهو محقق في الموازنات التخطيطية وما تضمنه من كشوف خاصة بالتكاليف الإجمالية وهذه هي الأخرى تصبح مهمة ثانوية بالنسبة الى مراقبي الحسابات سواء منهم من داخل المنشأة او خارجها مثل موظفي ديوان الرقابة المالية ومدققي الحسابات ، فكيف بنا ونحن نطالب بأخذ الأبعاد المختلفة من رقابة التكاليف وهذه تحتاج الى تأهيل كوادر علمية قادرة للقيام بهذه المهمة.

ومثل هذا الأمر يتطلب اولاً تطوير نظم التكاليف المطبقة حالياً في بعض المنشآت العراقية وتصميم وأعداد نظم في المنشآت التي تفتقر إليها ، مع الأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات الحديثة في التكاليف مثل الكلفة على أساس الأنشطة ، وإعادة النظر في المعادلات الفنية للإنتاج في المنشآت الإنتاجية بالقدر الذي يتوافق مع احدث المتغيرات الحاصلة في الاقتصاد العراقي وظروف عمل المنشآت العراقية ، وان يكون من ضمن أنشطة ديوان الرقابة المالية التوسع في رقابة التكاليف ووضع أدلة مراجعة لهذه المهمة ، مع ضرورة وضع نظم كلفة معيارية كونها ستكون الأداة المهمة والفاعلة في رقابة الكلفة.

المستخلص

تعتبر وظيفة الرقابة من احد أهم وظائف المدراء وفي أي مستوى من الهيكل التنظيمي ، كونها تعمل مع الوظائف الإدارية الأخرى في تحقيق أهداف المنشأة ، ومن خلال التأكد من مطابقة ماهو مخطط في الخطط من ناحية وبين ماهو محقق فعلاً من هذه الخطط والوقوف على الانحرافات أن وجدت.

وحيث أن التكاليف تعتبر من العناصر المهمة في أي منشأة وان مهمة ترشيدها وحفظها من خلال أحكام الرقابة عليها مع الحفاظ على النوعية ، مبدأ استراتيجي ، فإن الأمر يتطلب وجود نظام رقابة فعال وكفوء على التكاليف في منشآت الأعمال يأخذ بنظر الاعتبار جميع الأبعاد ولا يكون تركيزه على الجوانب المحاسبية فحسب لان هناك أبعاد أخرى في الرقابة على التكاليف يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار وهي:

١ - الرقابة الإدارية.

٢ - الرقابة الإدارية.

٣ - الرقابة الاقتصادية.

٤ - رقابة الجودة.

وان تكامل وتفاعل هذه الأبعاد من شأنه أن يحقق الأهداف السليمة لرقابة التكاليف لان سلوك التكاليف في أي منشأة له تكثر من جانب وبعد ولا يقتصر على الجانب المالي فقط، ووفق هذا الإطار والمفهوم الموضوعي لرقابة التكاليف جاء هذا البحث ليؤطر ويؤشر المشكلة في أن العديد من المنشآت تركز في رقابتها على التكاليف على الجانب المحاسبي وتترك بقية الجوانب مع أهميتها وبما يحقق الأهداف ويعمل على ترشيد الكلفة وخفضها الى الحدود الممكنة وبلاستفادة من مبدأ الكلفة المستهدفة كأسلوب محاسبي وأداري حديث أخذت به العديد من المنشآت في العالم المتقدم.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- ١ - أن رقابة التكاليف نشاط شمولي لا يشمل بعداً محاسبياً واحداً ، بل يتأثر بأبعاد أخرى أهمها الإداري والاقتصادي والجودة.
- ٢ - أن اغلب وظائف رقابة التكاليف تركز على الجانب المحاسبي وتترك الأخذ بنظر الاعتبار بقية الجوانب.
- ٣ - في الوقت الذي تفتقر فيه المنشآت العراقية الى نظم تكاليف فاعلة ، فان رقابة الكلفة بها ضعيفة ، إضافة الى الافتقار الى نظم كلفة معيارية.
- ٤ -

ثانياً : التوصيات

- ١ - ضرورة وضع نظام رقابة على التكاليف يتمتع بالشمولية بحيث يأخذ كافة الأبعاد المحاسبية الإدارية، الاقتصادية والجودة.
- ٢ - تحديث نظم الكلفة الموجودة في بعض المنشآت العراقية ووضع نظم للمنشآت التي تفتقر لذلك، مع التأكيد على أهمية وضع نظم كلفة معيارية.
- ٣ - التوسع الكمي والنوعي للرقابة على التكاليف في تقارير ديوان الرقابة المالية.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

- 1- جواد ، د. شوقي ناجي ، إدارة الأعمال منظور كلي ، دار ومكتب الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000.
- 2- جمعة ، د. احمد حلمي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999م / 1418هـ .
- 3- الحاج ، د. طارق وحسن د. فليح ، الاقتصاد الإداري ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000.
- 4- عقيلي ، د. عمر وصفي وآخرون ، وظائف منظمات الأعمال ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 1993.
- 5- عطية ، د. هاشم احمد ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، 2000.
- 6- عبد الرحيم ، د. علي وآخرون ، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية ، دار السلاسل ، الكويتية ، 1990.
- 7- التكريتي د. اسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007.

ثانياً :المصادر الاجنبية

1. Enger , Clavin , Managerial accounting , 2nd ed (Irwin , Boston ,1940).
2. Matz and Curry ,cost accounting planning and control ,5th ed (South – Was-tran publishing co ,1972).
3. Williams Jon R and other , financial and managerial accounting , 12th ed (Mc Graw –Hill 2002).
4. Hilton ,Ronald W , managerial accounting 6th ed (Mc Graw –Hill , 2000).
5. Horngran , C.T and other , cost accounting A managerial emphasis , 10th ,poulitce Hcll inc , 2000.
6. Batty J Standard costing , 4th ed (Macdonald and Evans LTD , 1975).
7. Dekin , E,B , and Maher , M ,W , cost accounting 2nd ed (Rwin Home Wood 1987).
8. Kaplan ,E,H , managerial accounting and behavlotel science (Racding ,Mass :Addison ,Waslay publishing co , 1971).
9. Moscove , S and A wright , cost accounting , with managerial application 6th ed (Houghton Mifflin 1984).