

أولاً : المفاهيم والمصطلحات الأساسية في مجال محاسبة التكاليف

مفهوم التكلفة

التكلفة لفظ مطاط ينطوي على العديد من المعاني تختلف في مضمونها طبقاً للعديد من الاعتبارات، سواء تعلقت هذه الاعتبارات بالهدف من قياس التكلفة واحتسابها، أم تعلقت بالأسس والمبادئ التي يقوم عليها القياس. وعلى ذلك فإن مضمون التكلفة قد يختلف بالنسبة للفرد عن مضمونها بالنسبة للمجتمع، كذلك يختلف مضمونها إذا كان الهدف من قياسها أغراض التخطيط عما إذا كان الهدف من قياسها أغراض الرقابة وتقويم الأداء.

ويمكن تعريف التكلفة بصفة عامة بأنها تضحية Sacrifice مادية أو معنوية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة (سلعة أو خدمة) في الحاضر أو المستقبل.

يتضح من هذا التعريف العام للتكلفة ما يلي:

- أن التكلفة تتمثل في تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تتمثل في صورة مادية كالتضحية مثلاً بأحد العناصر المكونة للثروة وللأصول (سواء الأصول المادية الملموسة أو الأصول غير الملموسة)، كما يمكن أن تكون التضحية في صورة معنوية كالجهد الذهني والعضلي الذي يضحي به الإنسان في العمل لأجل الحصول على منفعة تتمثل في الأجر الذي يحصل عليه مقابل هذه التضحية.
- التضحية تكون ذات قيمة اقتصادية لكل من القائم بالتضحية والمستفيد منها، وإلا لا تعتبر تضحية، وغير خاف أن القيمة الاقتصادية للتضحية تتوقف على الندرة النسبية لما تتم التضحية به والتي تتأثر بدورها باختلاف المكان والزمان، فكلاهما يؤثر على الندرة النسبية للتضحية.
- ليس من الضروري أن يتم الحصول على المنفعة في وقت حدوث التضحية، فالتكلفة في سبيل الحصول على منفعة سواء تم الحصول على المنفعة في الوقت

الحاضر أم في المستقبل. بل قد تجمع التضحية بين تحقيق كلا المنفعتين (الحاضرة والمستقبل) كالتضحية في مقابل اقتناء أصل يدر دخلاً في الوقت الحاضر وفي المستقبل خلال فترة العمر الاقتصادي لهذا الأصل. هذا ويمكن القول أن محددات المحاسبة أن التكلفة تتمثل في:

١- الاستفادة (تحقق المنفعة أو العائد) وتحديد المسئول عنها:

التكلفة تضحية مقابل عائد (منفعة) لذلك يلزم تحقق الاستفادة وذلك بتحقيق المنفعة (العائد) فإذا حدثت التضحية ولم تتحقق الاستفادة المطلوبة فلا تعتبر التضحية في هذه الحالة تكلفة بل تعتبر خسارة.

هذا وحيث لا تضحية (تكلفة) بدون قرار أى بدون مسئول عن حدوثها، فإن ذلك يستلزم ربط التكلفة بالمسئول عن حدوثها وبالنشاط المستفيد منها بحيث لا يتحمل النشاط بما لم يستفد به ولا يتهرب نشاط (أو مسئول) من تحمل ما استفاد به لقوله تعالى: "ألا تزرر وازرة وزر أخرى"^(١).

٢ - اقتصادية التكلفة:

أي أن تكون التكلفة في حدود القدر الكافي لإشباع وتحقيق المنفعة المستهدفة، فلا زيادة تمثل إسراف ولا تقنير يؤثر على تحقيق المنفعة بالصورة المطلوبة، يقول تعالى: "والذين إذا انفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواماً"^(٢).

وهناك فرق بين الإسراف وهو مجاوزة الحد والتبذير وهو تخصيص الموارد لأوجه نشاط لا تحتاج لهذه الموارد، وحرمان أنشطة أخرى في حاجة لهذه الموارد، وهو بذلك أكثر ضرراً من الإسراف الذي يعنى تخصيص موارد لمجال يحتاجها ولكن بكميات تزيد عن حاجة هذا المجال.

هذا ويبدو من المناسب الإشارة إلى أنه لما كانت التكلفة تضحية لتحقيق منفعة فإنه إذا حدثت التكلفة وحقت المنفعة أو الإيراد في الفترة الجارية تعتبر تكاليف

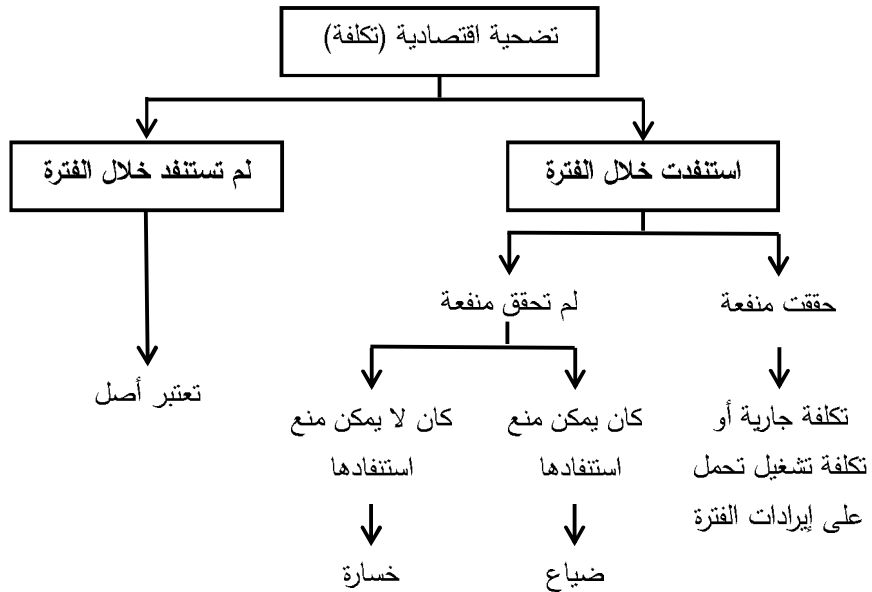
(١) سورة النجم، أية ٣٨.

(٢) سورة الفرقان، أية ٦٧.

جارية، تكاليف تشغيل، وتسمى أحيانا بالتكاليف المستنفدة Expired Costs، أما التكاليف التي لم يستنفد بعد في تحقيق الإيرادات الجارية وترتبط بالإيرادات المستقبلية فهذه تسمى أو يطلق عليها اصطلاح التكاليف غير المستنفدة Unexpired Costs أو تكاليف رأسمالية Capital Costs أو تعتبر أصول Assets سواء تمثلت في أصول ثابتة مثل تكلفة الآلات أو أصول متداولة مثل تكلفة المخزون.

هذا وإذا حدثت التكلفة واستنفدت دون أن تحقق إيرادات، فإنها تعالج على أنها ضياع waste إذا كان في الإمكان تجنب هذا الاستنفاد، وتكون من مسئولية شخص معين ويحاسب عنها، أما إذا لم يكن في الإمكان تجنب هذا الاستنفاد فإنها تعتبر خسارة Loss ولا يحاسب عنها شخص معين.

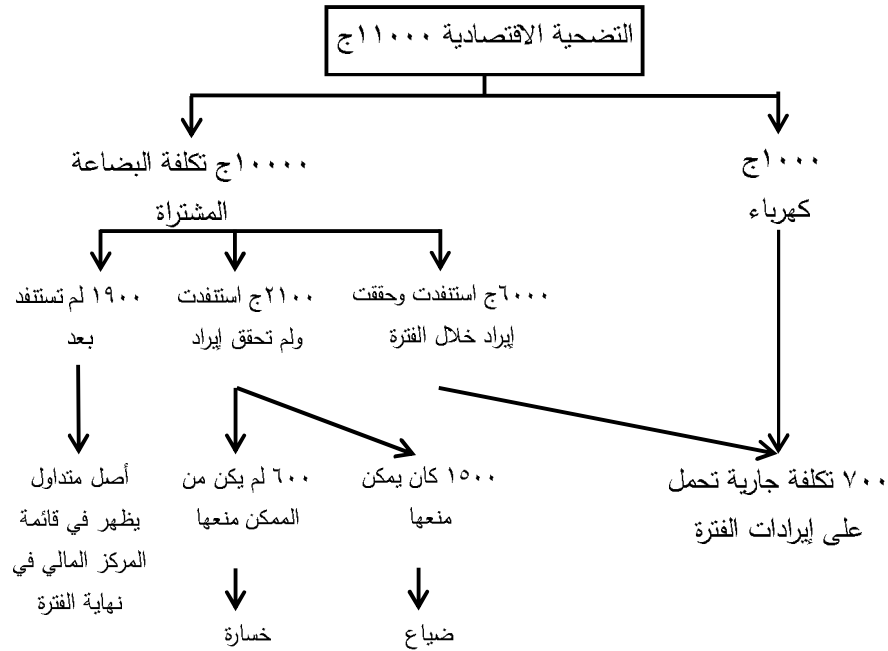
ويمكن بيان العلاقة بين هذه المصطلحات من خلال الشكل التالي:



ويمكن زيادة الأمر إيضاحا بالمثال التالي:

خلال الفترة الحالية تم دفع ١٠٠٠ ج قيمة فاتورة الكهرباء وتم شراء بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج، وخلال الفترة تم بيع جزء من البضاعة تكلفته ٦٠٠٠ ج، واحترق

جزء من البضاعة تكلفته ١٥٠٠ ج بسبب إهمال أمين المخزن، كما تلقت بضاعة تكلفتها ٦٠٠ ج بسبب انقطاع التيار الكهربائي.



ثانياً: تبويب عناصر التكاليف :

تتعدد وتتووع عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة لأجل مزاوله نشاطها، ونظراً لهذا التنوع والتعدد فإنه قد يصعب بل ومن غير المفيد لإدارة المنشأة أن تتعامل مع كل هذه العناصر بكل تفاصيلها، يضاف إلى ذلك أيضاً أنه يمكن عن طريق ترتيب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف وربطها ببعض وفق أهداف وأسس مختلفة الحصول على معلومات مختلفة تلبى احتياجات مختلفة. وبعبارة أخرى فإن نفس بيانات التكاليف يمكن بتكرار تشغيلها بصور مختلفة الوصول منها إلى معلومات تفيد أغراض مختلفة Different Costs for Different Purposes.

وعلى ذلك فإنه يمكن تصنيف (تحليل) التكاليف من عدة زوايا مختلفة منها ما

يلي: