بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

هيئة التعليم التقني

كلية الشيخ عبد الله البدري

قسم التقنية الاجتماعية

التخصص : محاسبة

بحث تكميلي لنيل درجة الدبلوم التقني

بعنوان

أثر بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية

إعداد الطلاب :

محمود عبد الرحيم محمود

وائل عبد الله العوض

حازم النويري حسن

مرتضى جعفر عثمان

بابكر كرار علي

مصعب الشيخ الحسن

إشراف الأستاذ :

عبد الرحمن علي البشير

يونيو ٢٠١٠م

آية

قال الله تعالى :

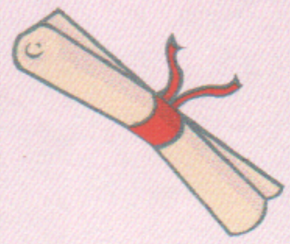
﴿ يمحق الله الربا ويربي الصدقات والله لا يحب كل كفار أثيم ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية (٢٧٦)



إهـــداء



الـــــي رمـــز العطف والحنـــان ...

امهاتنا الحبيبات

اليي رمز العزة والشموخ والكفاح ...

آبائنا الاعزاء

الـــــي مصدر فخـــري واعـــزازي ...

اخواتنا واخواننا

اليي الشموع التي تحترق لتضئ لنا الطريق ...

اساتذتنا الاجلاء

اليي كل كل هؤلاء نهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

واليي كل من علمنا حرفاً في هذه البسيطة الفانية



الباحثون



شكر وعرفان

الحمـــــد لله المتجلي ببدائع جمالة وجلاله والصلاة والســـلام

علي اشرف خلق الله اجمعين النور الكامل سيدنا محمد وعلي آله

وصحابتـــه اجمعين ومن سلك طريقهـــــم الي يـــــوم الدين

* * * * *

يســـــر نا ان نتقـــدم بوافـــــر الشكر والتقديـــــر

ألي الاستاذ الجليل / عبد الرحمن علي البشير

* * * * *

الذي اشرف علي هذا البحث واعطانـــا من وقته وجهـــده

الكثير والذي كان لملاحظاته وتوجيهاتـــــه الأثـــر الأكبـــر

فـــي اكمال هذا البحث والوصول به الي صورتـــه الحاليـــة

* * * * *

اطيب التحايا لك واجلها لمقامك السامـــي مثلك وكما

كنت كان العطاء فيك وكان الشكـــر والعرفان منـــا

* * * * *

وفي الختـــــــام الشكر لاسرة كلية الشيخ

عبد الله البدري التقنية الباحثون

خطة البحث

أهمية البحث :

تلعب بيانات التكاليف دوراً هاماً في ترشيد القرارات الادارية التي لها التأثير المباشر علي اقتصاديات المنشأة فلا بد من ان ينال من الإدارة كل الاهتمام والتقدير حتي يكون قراراً رشيداً

اهداف البحث :

١. تحديد التكاليف الفعلية للمنتج او النشاط
٢. الرقابة علي التكاليف
٣. توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط
٤. المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الادارية

مشكلة البحث :

تكمن في كيفية تحديد التكاليف الفعلية للمنتج او النشاط والرقابة عليها

فروض البحث :

- تحديد طبيعة العملية الانتاجية
- مراعاة الاهداف التي قام من اجلها نظام التكاليف

منهجية البحث :

يتبع الباحث المنهج الوصفي ويقوم باجراء مسح ميداني بهيئة السكة حديد

مجتمع البحث :

المجال المكاني : هيئة السكة حديد

المجال الزماني : ٢٠١٠م

مصادر البحث :

يتم الاعتماد علي المقابلات الشخصية والملاحظات والاستفسارات كمصادر اولية وعلي الكتب والمراجع والتقارير كمصادر ثانوية ٠

محتويات البحث

الفصل الاول : نظام التكاليف

المبحث الاول : المفهوم والاهداف

المبحث الثاني : مقومات نظام التكاليف

المبحث الثالث : العوامل المؤثرة في تصميمه

الفصل الثاني : اثر بيانات التكاليف في اتخاذ القرار

المبحث الاول : مفهوم القرارات الادارية وتبويب ها

المبحث الثاني : تصنيف التكاليف حسب علاقتها لاتخاذ القرار

المبحث الثالث : نشأة وتطور هيئة السكة حديد

الفصل الثالث : اقسام التكاليف بهيئة السكة حديد

المبحث الاول : اقسام التكاليف بهيئة السكة حديد

المبحث الثاني : التحليل

المبحث الثالث : النتائج والتوصيات

الخاتمة

المصادر والمراجع

الفصل الأول

نظام التكاليف

المبحث الأول : المفهـــــــوم والأهداف .

المبحث الثاني : مقومـــات نظام التكاليف .

المبحث الثالث : العوامل المؤثرة في تصميمه .

محتويات البحث

الفصل الأول : نظام التكاليف

المبحث الأول : المفهـــــــوم والأهداف .

المبحث الثاني : مقومـــات نظام التكاليف .

المبحث الثالث : العوامل المؤثرة في تصميمه .

الفصل الثاني : أثر بيانات التكاليف في اتخاذ القرار

المبحث الأول : مفهوم القـــــرارات الإداريـــــة وتبويبها .

المبحث الثاني : تصنيف التكاليف حسب علاقتها لاتخاذ القرار .

المبحث الثالث : عملية اختيار بديـــل من بين البدائل المختلفة .

الفصل الثالث : أقسام التكاليف بهيئة السكة حديد .

المبحث الأول : نشـــــأة وتطـــــور هيئة السكة حديد .

المبحث الثاني : أقسام التكاليف بهيئة السكة حديد والتحليل .

المبحث الثالث : النتـــــــــائج والتوصيـــــات

الخاتمة

المبحث الأول : مفهوم نظام التكاليف

يقصد به مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي وتشكيل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى .

يتضمن هذا المفهوم ما يلي : –

١/ أن هناك هدفاً معيناً مطلوب تحديده .

٢/ هناك وظيفة أو مجموعة وظائف تسأل عن تحقيق هذا الهدف .

٣/ مجموعة من الإجراءات التي تمثل حركة العمل لإنجاز هذه الوظائف .

ومما سبق فإن مفهوم نظام التكاليف يتجدد على أنه مجموعة من الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقاً لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة ، ويتضح من المفهوم السابق ما يلي : –

١) أن لنظام التكاليف وظيفة رئيسية لها هدف مطلوب وهو ترشيد استغلال الموارد المتاحة التي تتسم بندرتها وهو هدف ضمني يتحقق خلال ممارسة وظائف النظام .

٢) كما أن للنظام وظائف فرعية لها أهدافها الفرعية وهي : –

* حصر وتحليل بيانات التكاليف الفعلية .
* حساب تكاليف وحدات الأنشطة المتنوعة .
* الرقابة على أحداث ووقائع الأداء والإنفاق .
* تخطيط التكاليف للفترة القادمة .
* إعداد التقارير الدورية أو الخاصة عن مواقف التكاليف تجاه فترات محددة أو مشاكل معينة أو بدائل مطروحة وذلك بهدف إرشاد الإدارة عند اتخاذ قراراتها .

أهداف نظام التكاليف :.

تسعى محاسبة التكاليف إلي خدمة مجموعة متعددة من الأهداف ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج إلا أنه مع تطور الأنشطة الاقتصادية

تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف لذلك كان لا بد من تطور محاسبة التكاليف لتشبع الحاجات والاستخدامات المطلوبة ومن ثم تعددت الأهداف وتنوعت وازداد دور محاسبة التكاليف لتساعد الإدارة في القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لأداء هذه الوظائف [1] .

وقد بلور النظام المحاسبي أهداف محاسبة التكاليف كما يلي : –

١/ إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية :

زادت أهمية الرقابة على التكاليف حتى أصبحت في مقدمة الأهداف التي يسعى نظام التكاليف إلي تحقيقها ولقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور مفهوم وظيفة الرقابة ذاتها فالرقابة على التكاليف كانت تعني التحقق من تطابق التكاليف الفعلية للأداء مع التكاليف التي كان ينبغي أن تحدث لنفس مستوى الأداء (التكاليف المعيارية) وتحديد أي انحرافات تكون قد حدثت ثم تحليلها لمعرفة أسبابها وتقديم تقرير بذلك للمسئولين لاتخاذ الإجراءات المصححة للأداء .

والرقابة بهذا المفهوم لم تقم بتحقيق الأهداف المرجوة منها إذ يقتصر دورها على كونها رقابة لاحقة حيث يتم الانتظار إلي أن تقع الأحداث التي تترتب عليه تكاليف ثم يبدأ بالكشف عن ما يكون قد وقع من انحرافات ليستفاد من دراسة مسببات وقوعها لتصحيح الأوضاع وتلافي تكرار الأخطاء السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة .

لهذا كله كان لزاماً على محاسبة التكاليف أن تطور من مفهوم الرقابة إذ يعني العمل المستمر على تحقيق التطابق المنشود بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وطبقاً لهذا المفهوم فإن دور محاسبة التكاليف أصبح أكثر إيجابية حيث تعدى حد الاكتفاء بالتسجيل الفعلي للتكاليف ثم حصر الانحرافات وتحليلها وإعداد تقارير عنها للقيام أول بأول بمطابقة التكاليف الفعلية بالمعيارية تمكين الإدارة من

---

(١) المحاسبة عن التكاليف ، د / عباس أحمد رضوان ، د / سامي نجدي ، ص ٢٩ .

العمل على الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية بحدود المدى المعياري المسموح به للتكاليف وهذا المفهوم المتطور للرقابة يحقق العديد من المزايا التي من أهمها ما يلي : —

- تحقيق رقابة على المعايير ذاتها وترشيد الإدارة في اتخاذ قرار تعديلها في اللحظة التي تعتبر المعايير في حاجة إلي تعديل لتتلاءم مع ظروف الحال .
- تمكين الإداري من تطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء حيث لا تقحم الإدارة نفسها في الانحرافات التي لا تستحق دراسة وتحليل والتركيز على تلك التي قد يكون لها تأثير عميق على نجاح الأعمال واستمرار المنشأة .
- المساهمة في مجالات خفض التكلفة وذلك بدراسة العمليات وتطوير أساليب تنفيذها بما يعمل على تعظيم الفارق بين المدخلات والمخرجات وبالتالي رفع مستوى الكفاءة [1] .

٢/ تحديد التكلفة الدقيقة للنشاط وتوفير أسس سليمة للتقويم :

لقد ارتبط ظهور محاسبة التكاليف أصلاً بالرغبة حفي تحديد تكاليف الإنتاج بغرض إمكانية تحديد نتيجة الأعمال والتصدير السليم للمركز المالي . ولا شك أن تحديد تكلفة النشاط يعتبر أمراً ضرورياً لتحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي السليم للمنشأة في نهاية الفترة المالية .

ولتحديد تكلفة النشاط فإن الأمر يتطلب تصميم نظام لمحاسبة التكاليف يتلائم ويتفق مع ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها وأسلوب التشغيل فيها ويجب أن يتضمن هذا النظام ما يلي : —

(أ) المحاسبة على تكاليف كل عصر سواء كان يتعلق بتكلفة الحصول عليه واقتنائه أو استخدامه . فيتم بالنسبة لعنصر المواد تحديد تكلفة اقتناء الأصناف المختلفة المكونة لها كما يتم تتبع حركة الأصناف المختلفة بغرض تحديد تكلفة الجزء المستخدم منها في أوجه النشاط وما يتطلبه من ذلك عند تكاليف المنصرف للتشغيل والمرتجع إلي المخازن والمحول بين الأقسام والفقد والتالف الرصيد المتبقي في نهاية الفترة . وبالنسبة لعنصر الأجور فالأمر يتطلب تحديد تكلفة

---

(١) سبق ذكره ، ص ٣٤ .

العمالة تحملتها المنشأة وكذلك تتبع أوقات العاملين وحصر أجور الوقت الضائع والحاسبة عنها .

وبالنسبة لعنصر الخدمات فإن الأمر يستلزم المحاسبة على التكاليف التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على تلك الخدمات مثل الصيانة والإجار .

وتتطلب المحاسبة السليمة على تكاليف اقتناء هذه العناصر المختلفة ضرورة هي العناصر المختلفة للتكاليف في المنشأة وتبويبها بما يتفق مع احتياجات استخدامها بعد ذلك . وضرورة تصميم الدورات المنتدبة المناسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف كذلك ضرورة تحديد المجموعة .

وتصميمها بما يتلائم مع إجراءات التسجيل والتحليل والتحميل لمختلف العناصر .

(ب) تحديد وحدات النشاط التي يهدف نظام التكاليف أساساً قياس تكلفتها وهذا يتطلب أساساً ضرورة مراعاة طبيعة المنشأة .

(ج) العمل على تحميل المستخدم من عناصر التكاليف على وحدات النشاط وهنا يتطلب الأمر ضرورة تقسيم المنشأة إلي وحدات تسمى مراكز تكلفة .

(د) العمل على تحديد مكونات التكلفة التي سوف تحمل على وحدات النشاط وتصميم القوائم والتقارير التي تعرض فيها مكونات هذه التكلفة مع بيان عرضها وكذلك تحديد الفترة الزمنية التي تعد عنها التقارير والجهات التي ترفع إليها .

٣/ توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط واتخاذ القرارات :.

هنالك اتفاق على تصنيف موحد لوظائف الإدارة إلا أنه يوجد خلاف على أن التخطيط يعتبر أحد الوظائف الهامة للإدارة فالأسلوب العلمي لأي منشأة يقتضى أن يتم البدء بتحديد واضح للهدف ثم تخطيط الأنشطة التي يلزم القيام بها لتحقيق هذا الهدف ثم تحديد الإمكانيات المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة والمقارنة بينهما وبين ما يتوقع أن يكون متاحاً من إمكانيات وقت انجاز الخطة والعمل على تحقيق الموازنة بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة .

وتعتبر الموازنة التخطيطية الأسلوب الشائع الاستخدام لترجمة الأهداف المطلوبة أي إجراءات عمل وأنشطة . وتساهم محاسبة التكاليف في إعداد هذه الخُطط .

٤/ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات :.

يعتبر اتخاذ القرارات عصب الوظيفة الإدارية في أي منشأة وتعتمد الإدارة أساساً في القيام بهذه الوظيفة الهامة على المعلومات المناسبة للقرار محل الدراسة وقديماً كان النظام المحاسبة المالية حيث أنها معلومات لا تناسب القرارات التي تتخذ بشأن أهداف مستقبله ومن ثم برز دور محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية حيث نقدم معلومات تحليلية ملائمة لطبيعة كل قرار تتخذه الإدارة [١] .

مجـــــالات استخـــدام نظام التكاليف :.

ارتبط ظهور محاسبة التكاليف بنشأة المشروعات الصناعية وظهور الحاجة إلي تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون السلعي بغرض التحديد الدقيق لنتائج الأعمال والتصدير السليم للمركز المالي للمنشأة ولكن مع تطور الاقتصاد وكثرة الحاجات الإنسانية المتعددة ظهرت الحاجة إلي تطبيق محاسبة التكاليف على الأنشطة الزراعية والخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة ولقد ساعد اتساع مجالات التطبيق عدة عوامل وظروف أهمها ما يلي : —

١- لم يعد الهدف من محاسبة التكاليف قاصراً على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير المعلومات المناسبة لرسم السياسات واتخاذ القرارات .

٢- إن اشتداد المنافسة بين المنشآت قد يتطلب توفير بيانات دقيقة عن تكاليف النشاط التسويقي لكل سلعة وتحديد إمكانية خفض سعر البيع وحدود التكاليف التي يمكن التقاضي عن تغطيتها في الأجل القصير لمواجهة المنافسة مما أظهر ضرورة وجود نظام للتكاليف لخدمة الإدارة في ترشيد قرارات التسعير وضبط التسعير وضبط التكلفة .

---

[١] مرجع سبق ذكره ، ص ٣٥ .

٣- إن كبر حجم المنشآت غير الصناعية وضخامة أنشطتها قد أدى إلي صعوبة قيام الإدارة بمراقبة مختلف أوجه النشاط بالإعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين وإنما تطلب الأمر ضرورة وجود تقارير رقابية عن تكاليف وإجراءات كل نشاط تناسب كل مستوى إداري كنشأة الحاجة إلي خفض التكلفة التعرف على مواطن الإسراف لعلاجها وتلافيها .

٤- هذا بالإضافة إلي أن كبر حجم هذه المنشآت وضخامة رأس مالها وازدياد أعمالها قد جعل من المجدي تحمل تكاليف إنشاء وتشغيل نظام شامل للتكاليف حيث المزايا التي تعود على المنشأة أعلى بكثير من العبء المالي الذي تحمله المنشأة كنتيجة لإنشاء وتشغيل النظام . لهذا فإن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصراً في مجال واحد وإنما شملت كل المجالات والأنشطة فطالما أن هنالك نشاطاً فإن هنالك تكلفة وحينها ظهرت التكلفة ظهرت الحاجة إلي قياسها وضبطها وتخطيطها .

علاقة نظام التكاليف بنظام المحاسبة :-

تصنف المحاسبة المالية بأنها بيانات تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلاً بعد حدوثها وأن المحاسبة المالية تركز على الجماليات دون الاهتمام بتفصيلات الأحداث المالية .

أما نظام محاسبة التكاليف فبياناته تاريخية بما حدث فعلاً وكذلك بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل كما أن نظام محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجود في نظام المحاسبة المالية .

وعلى الرغم من استغلال نظام محاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية إلا أن هناك ارتباط وثيق بينهما تتضح مظاهره في الآتي : —

١/ مطابقة بيانات ونتائج كل النظامات يخدمان نشاطاً واحداً فإن تفصيلات محاسبة التكاليف لا بد وأن تتفق مع إجماليات المحاسبة المالية .

٢/ هنالك تداول بين النظامين للبيانات فمحاسبة التكاليف نستفيد من البيانات التي يستخدمها نظام المحاسبة المالية وفي الوقت ذاته هنالك بيانات أخرى تنساب من نظام التكاليف إلي نظام المحاسبة المالية .

٣/ هنالك تعاون بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة الماليـــة فـــي إعـــداد الحسابات الختامية والمركز المالي .

مما سبق يتضح لنا أن هنالك تعاون وثيق بين نظـــامي المحاســـبة الماليـــة ونظام محاسبة التكاليف حيث يستنفذ كل منهما بالبيانـــات التـــي يقـــدمها للآخـــر وكلاهما يساهم في استخراج نتائج أعمال دقيقة وتصوير مركز مالي ســـليم فـــي نهاية الفترة المالية [١].

---

(١) مبادئ محاسبة التكاليف ، أ . محمد توفيق بليغ ، د / ثناء عطية فراج ، د / محمد أبو العلا الطحان ، ص ١١ .

المبحث الثاني : مقومات نظام التكاليف

يتكون نظام التكاليف من مجموعة من المقومات التي تكفل له أداء وظائفه في المنشأة وتحقيق الأهداف المطلوبة منه ومن هذه المقومات ما يلي : —

أولاً : دليل عناصر التكاليف :

يتطلب القيام بالأنشطة المختلفة في المنشأة لأهدافها ضرورة حدوث إنفاق ويتطلب تحديد تكلفة المنتجات (مخرجات النشاط) ضرورة جهد عناصر التكاليف وتتبعها منذ إحداثها حتى تمام استخدامها والاستفادة منها وتحديد ما يعتبر منها تكلفة وبالتالي تحميلها عدد المنتجات المستفيدة .

وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاولة النشاط بحسب النوع أي حسب طبيعتها أي بحسب المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من كل تضحية إلي ثلاثة أنواع هي : —

١/ المواد (المستلزمات السلعية) :.

وهي التكاليف التي استخدمت في النشاط وتمثلت في أِياء مادية ملموسة مثل قيمة المواد الرئيسية والمساعدة المستخدمة في النشاط كذلك قيمة الزيوت والشحوم وقطع الغيار المستهلكة في النشاط كذلك قيمة أدوات النظافة ومواد التعبئة والتغليف المستهلكة في النشاط .

٢/ الأجـــــور :.

وهي التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة مقابل الجهد البشري الذي يبذله العاملون في المنشأة ولا تشمل فقط المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين وإنما تشمل أيضاً المزايا العينية التي تقدم لهم كما تشمل أيضاً مقدار ما تحمله المنشأة من تأمينات اجتماعية وصحية عن هؤلاء العاملين .

٣/ الخـدمـــــات :.

ويشمل هذا العنصر التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل استخدام الخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها مثل خدمة السكن ويقابلها مبلغ الإيجار وخدمة النقل ويقابلها مصروفات النقل .

هنالك عدة اعتبارات يسترشد بها المحاسب عند إعداد دليل عناصر التكاليف منها ما يلي : —

الأهمية النسبية للعنصر :

بمعنى أنه كلما زادت أهمية العنصر بالمقارنة بباقي العناصر بالمنشأة فإن الأمر يتطلب من المحاسب أن يقرر له حساباً مستقلاً لحصر قيمته وتتبعه وعرضه على الإدارة عندما تحتاج ذلك .

تكرار حاجة الإدارة إلي المعلومة :

يتم تبويب وتحليل عناصر التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لعدة أغراض منها تحديد التكلفة والرقابة على التكاليف والتخطيط واتخاذ القرارات وتتفاوت حاجة الإدارة إلي المعلومات من حيث عدد مرات طلب كل معلومة وطول الفترة التي تطلب عنها المعلومة فبعض عناصر التكاليف عنه معلومات تفصيلية كل يوم والبعض الآخر كل شهر بينما البعض الثالث قد تطلب عنه المعلومات كل ستة شهور أو سنة [1].

وهنا نجد أن المحاسب عند تعميمه لدليل حسابات التكاليف عليه أن يخصص حساباً مستقلاً لكل عنصر من العناصر التي تطلب عنها المعلومات بصفة دورية ومتكررة وعلى فترات قصيرة أما العناصر التي لا تطلب عنها معلومات بصفة مستمرة أي بعد فترة طويلة فيتم تحليلها في كشف مستقل في نهاية الفترة .

سهولة حصر العنصر :

يجب على المحاسب عندما يقرر تخصيص حساب مستقل لعنصر معين أن يراعي مدى سهولة قيمة هذا العنصر وفصله عن باقي العناصر في حساب مستقل ومدى ملائمة تكاليف هذه العملية للفائدة التي يتوقع أن تعود على المنشأة .

ثانياً : دليل مراكز التكاليف :

يتكون النشاط الرئيسي الذي تقوم به المنشأة لتحقيق الأهداف المحددة لها من عدة أنشطة فرعية بحيث يختص كل قطاع تنظيمي في المنشأة بتنفيذ واحد

---

(١) أساسيات محاسبة التكاليف ، د / عبد الحميد محمود ، ص ١٤١ .

منها فمثلاً قطاع الإنتاج يختص بالنشاط الصناعي وقطاع التسويق يختص بنشاط البيع والتوزيع بين قطاع الشئون الإدارية والمالية يختص بنشاط الخدمات الإدارية وأعمال التمويل اللازمة للمنشأة .

إن إدارة هذه العمليات والقيام بهذه الأنشطة يتطلب استخدام عناصر التكاليف التي تم إنفاقها من أجل القيام بتلك الأنشطة كما أن لكل قسم من هذه الأقسام ناتج النشاط الذي يؤديه والذي أحدث من أجله التكاليف . وإذا ما أردنا أن نحدد تكلفة كل منتج من المنتجات التي تنتجها المنشأة فإنه يصعب بل يستحيل في بعض الأحيان تخصيص جميع عناصر التكاليف وتحميلها مباشرة بين كل عنصر تم استخدامه من عناصر التكاليف والمنتج الذي استفاد من هذا العنصر فالمواد الخام المستهلكة في الإنتاج يمكن بسهولة وبدقة تحديد مقدار استفادة كل منتج منها وبالتالي تحديد مقدار التكلفة الذي يحمل على كل منتج بينما نجد أن الكهرباء المستخدمة في الإناء للمصنع منها لأنه لا توجد علاقة سببية واضحة ومباشرة بين هذا العنصر فالمواد الخام المستهلكة في الإنتاج يمكن بسهولة وبدقة تحديد مقدار استفادة كل منتج منها وبالتالي تحديد مقدار تكلفة الذي يحمل على كل منتج منها وبالتالي تحديد مقدار التكلفة الذي يحمل على كل منتج بينما نجد أن الكهرباء المستخدمة في الإنارة للمصنع وفي إدارة الآلات يصعب بل يستحيل تحديد مقدار الاستفادة التي حصل كل منتج منها لأنه لا توجد علاقة سببية واضحة ومباشرة بين هذا العنصر والمنتجات . لهذا فإن الأمر يتطلب ضرورة وجود وسيط يحمل بهذه العناصر أولاً باعتبار أنها حدثت داخله ثم يحمل مجموع التكاليف التي حدثت داخل هذا الوسيط على المنتجات التي أنتجت داخله واستفادت من خدماته .

ولتحقيق ذلك يتم تحميل التكاليف أولاً على الوحدات التنظيمية التي يؤدي فيها النشاط وحدثت فيها الاستفادة من التكاليف ثم تحمل تكاليف كل وحدة تنظيمية على المنتجات التي استفادت من نشاط كل وحدة تنظيمية .

وهذه الوحدات التنظيمية تعرف بمراكز التكاليف حيث تستخدم كل وحدة تنظيمية تقوم بتأدية نشاط متجانس كمركز لتجميع العناصر المتعلقة بهذا النشاط

لترحيلها إلي الوحدات المستفيدة منها وتحميلها عليها . وفيما يلي فكرة مختصرة عن كل مجموعة من هذه المراكز : —

* **مراكز الإنتاج :.**

هي تلك المراكز التي تؤدي فيها عمليات وأنشطة إنتاجية على أجزاء ومكونات المنتجات النهائية للمنشأة ولذلك فإن مراكز الإنتاج تعكس النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المنشأة .

* **مراكز الخدمات الفنية :.**

هي تلك المراكز التي تؤدي نشاطاً بغرض مساعدة باقي المراكز في المنشأة وتهيئتها في حالة صالحة لمزاولة نشاطها وأداء وظائفها من أمثلة ذلك مركز الصيانة .

* **مراكز الخدمات التسويقية :.**

وهي تلك المراكز التي تعمل على ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك في المكان والزمان على نشاط البيع والتوزيع وإنما يشمل النشاط الذي يبذل لإثارة الرغبة لدى العملاء في الحصول على السلعة وما يستلزمه ذلك من نشاط دعاية وإعلان وترويج وإقامة المعارض وبحوث السوق .

* **مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية :.**

وهي تلك المراكز التي تؤدي خدمات إدارية وتمويلية وإشرافية ورقابية عامة لجميع المراكز الأخرى التي تتكون منها المنشأة ومن هذه المراكز مركز خدمات الشئون الإدارية والعلاقات العامة ومجلس الإدارة والمكاتب المعاونة له والشئون القانونية والأمن والحراسات والسكرتارية .

* **مراكز العمليات الرأسمالية :.**

وهي المراكز التي تقوم بالنشاط الاستثماري في المنشأة وهو النشاط اللازم لإفشاء الطاقة وتكوين اقتناء الأصول اللازمة للمنشأة مثل إقامة المباني اللازمة للمنشأة وإنتاج سلع تستخدم كأصول بالمنشأة مثل تصنيع الأثاث اللازم للعاملين داخل المنشأة .

ثالثاً : دليل وحدات النشاط : -

يقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هـذا النـشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط . فكل نشاط يتم داخل المنشأة يؤدي إلي تحقيق أهداف محددة . ويتطلب القيام بهـذا النـشاط ضـرورة استخدام مدخلات محددة (عناصر وخدمات) ولكي يتم قياس تكاليف النشاط لا بد أن تنسب تكاليف المدخلات إلي وحدات المخرجات ولذلك يتعين تحديـد وحـدات مخرجات النشاط التي سوف تنسب إليها تكاليف مدخلات النشاط والتي يتم علـى أساسها بالتالي قياس تكاليف النشاط والتعبير عنها .

ومن هذا يتضح أن وحدة النشاط لأي نشاط يجب أن تعبـر عـن المنـتج النهائي لهذا النشاط ولكي يكون قياس التكلفة دقيقاً ومعبراً فإنه يجـب أن تتعـدد أنواع المنتجات واختلاف مواصفاتها . ويجب أن يتم اختيـار وتحديـد وحـدات النشاط بما يتفق مع الغرض الذي تقاس من أجله التكلفة .

وهنالك عدة اعتبارات يجب مراعاتها عند اختيار وتحديد وحدات النـشاط لأي نشاط يتمثل أهمها في : —

أ. يتعين أن تعبر وحدة النشاط عن المنتج أو المنتجات النهائية للنشاط .

ب. يجب أن يتفق اختيار وتحديد وحدات النشاط مع الغرض من قيـاس التكلفـة فيعبر تعدد وحدات النشاط عن الاختلاف في المواصفات واختلاف الاستفادة مـن عناصر التكاليف التي تستنفذ في النشاط كما يعبر أيضاً اختيار وحدات النشاط عن اختلاف مراكز المسئولية وتعددها لتحقيق رغبة الإدارة في الرقابة على التكاليف .

ج. يجب أن تتمثل وحدات النشاط في كمية اقتصادية لمخرجات النشاط بحيث مكن أن تنسب عناصر التكاليف المستنفذة في النشاط إليها بجهد معقول وتكاليف مناسبة

د. يراعى أن تتميز وحدة النشاط بالبنيات حتى لا تفقد وظيفتها كمقيـاس للتكلفـة يستخدم بعد ذلك في عمل مقارنات للتكلفة بين عدة فترات ويطلب اختيار وتحديـد وحدات النشاط لأي منشأة وعرضها في دليل ضرورة إتباع خطوات أهمها :

الخطـــوة الأولى :

تحديد هدف أو أهداف المنشأة التي تسعى إليها وتحديد الأنشطة الرئيـــسية والفرعية التي يتضمنها كل نشاط رئيسي وكذلك تحديد العمليات التي يتكون منهـــا كل نشاط فرعي وفي النهاية اختيار وحدة التعبير عن مخرجـــات كـــل نـــشاط أو عملية فرعية حتى تتخذ كوحدة لقياس تكاليف هذه العملية أو النشاط الفرعي ٠

الخطـــوة الثانية :

دراسة الأسلوب الفني المتبع وتسلسل العمليات التي يكون منها كل نـــشاط حتى يمكن الوقوف على مدى تجانس كل عملية فرعية ومدى إمكانية التعبير عـــن مخرجات بوحدة واحدة متجانسة لقياس تكلفتها ٠

الخطوة الثـــالثة :

دراسة الحجم الاقتصادي لوحدة النشاط بما يجعل تطبيق نظام التكاليف بعد ذلك اقتصادياً وغير مرهق ٠

رابعاً : الدورات المستندية : -

تتطلب المحاسبة عن تكاليف اقتناء العناصر اللازمة للقيام بالنشاط ضرورة وجود مستندات لتتبع وحصر تكاليف هذه العناصر كما أن المحاسبة عن تكـــاليف استخدام العناصر تتطلب أيضاً ضرورة وجود مـــستندات تتـــداول بـــين الأقـــسام والإدارات يثبت فيها كافة المعاملات التي تتم على العناصر وتلازم العناصر أثناء تداولها وانتقالها بين كافة أجزاء المنشأة . ولذلك فإن المـــستندات تعتبـــر وســـيلة المحاسبة في جميع البيانات وتسجيلها والتحقق أيضاً من صحتها . ويتأثر تـــصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المنشأة وبالتخطيط الفني للمـــصنع والعمليات الإنتاجية فيه والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام (يدوي أم آلي) كمـــا يتأثر أيضاً بشكل العلاقة بين نظام التكاليف ونظام الحسابات الآليـــة (انـــدماج أم انفصال) وهناك عدة اعتبارات ينبغي مراعاتها عند تصميم النماذج والمـــستندات التي تحتويها الدورات المستندية وأهمها :

أ) الغرض من إعداد المستند :٠

يجب أن يقتصر المستند على البيانات اللازمة لتحقيق الغرض منه ٠

ب) الجهات الفنية التي يعنيها المستند :-

يجب أن يكون تداول المستند بين الجهات التي يعنيها تداول المستند فعلاً . كما يجب أن يراعى استيفاء التوقيعات من الأشخاص الذي يكفل توقيعهم على المستند إحكام الرقابة الداخلية على أصول المنشأة .

ج) البساطة :-

يجب عند تصميم المستندات أن يكون النموذج سهلاً ومفهوماً لجميع العاملين المختصين باستيفاء هذا المستند وأن يراعى بقدر الإمكان أن يخدم المستند الواحد أكثر من غرض إذا أمكن وذلك للتقليل من عدد النماذج التي تتضمنها الدورة المستندية .

د) الاقتصاد في النفقات :-

يتطلب طبع النماذج إنفاق عناصر تكاليف مما يزيد تكاليف تطبيق النظام ولذلك ينبغي أن يراعى عند تحديد حجم المستندات وعددها ونوع الورق المستخدم فيها ألا يكون النظام مكلفاً مع عدم الإخلال باعتبارات الرقابة الداخلية .

خامساً : المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية : -

يتوقف تحديد المجموعة الدفترية والسجلات التي يشملها نظام التكاليف على شكل العلاقة بين نظام التكاليف ونظام الحسابات المالية بالمنشأة فهي تختلف في حالة طريقة الإندماج عنه في حالة طريقة الإنفصال .

فإذا اتبعت طريقة الاندماج فإن المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية التي تحتفظ بها المنشأة في نظام الحسابات المالية يضاف فيها خانات تحليلية كما أنه لا بد من تدعيم هذه الدفاتر الأساسية بدفاتر وسجلات مساعدة للتحليل . أما إذا اتبعت طريقة الانفصال فإنه لا بد من وجود دفترية وسجلات تحليلية لنظام التكاليف مستقلة عن تلك المخصصة لنظام الحسابات المالية . وتختلف أنواع الدفاتر والسجلات التحليلية التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض نظام التكاليف وتتوقف أنواعها وتصميماتها على احتياجات الإدارة للمعلومات .

ويمكن القول بصفة عامة أن تحقيق أهداف محاسبة التكاليف يتطلب أساساً نوعين من التحليلات التحليل النوعي للعناصر وهو يتفق مع مرحلة حصر

عناصر التكاليف والمحاسبة عن تكاليف اقتناء الأصول والخدمات . أمـا النـوع الثاني من التحليل الوظيفي وهو الذي يتفق مع مرحلة المحاسـبة عـن تكـاليف استخدام العناصر في النشاط حيث يتم تتبع كل عنصر تكلفة لحصر المستخدم منه وتعيين الجهات المستفيدة منه لتحميلها به .

المبحث الثالث : العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف

يتأثر تحديد الإجراءات والطرق والأساليب التي تتبع في تحديد تكلفة النشاط بالظروف الخاصة بالمنشأة التي يطبق فيها نظام التكاليف . وعند تصميم النظام لا بد من الأخذ في الاعتبار الظروف والعوامل المؤثرة في هذا التصميم ومنها ما يلي : —

١/ تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها :

لا شك أن طبيعة العملية الإنتاجية والنظام المتبع في القيام بالنشاط يؤثر كثيراً على الطريقة التي تُتبع في حصر عناصر التكاليف وتحميلها تعلى الوحدات المستفيدة . إذا كان العمل يسير في المنشأة على أن يتم إنتاج كل وحدة طبقاً لمواصفات خاصة يحددها كل عميل وبالتالي فإن وحدات المنتجات لن تكون متجانسة وسوف تتفاوت فيما بينها من حيث مقدار استفادتها من عناصر التكاليف أما إذا كانت المنشأة تقوم بتخطيط مواصفات المنتج بناء على دراسة السوق والتعرف على رغبات العملاء ثم تقوم بإنتاج كميات من ذلك المنتج ذي المواصفات المحددة فهناك تكون وحدات الكمية المنتجة متجانسة في مواصفاتها وتكون متساوية في مقدار الاستفادة التي حصلت عليها من التكاليف .

٢/ الهيكل التنظيمي : -

لكل منشأة هيكلها التنظيمي الخاص والذي يعكس الوظائف الرئيسية والفرعية التي تتضمنها المنشأة والتي تعمل متناسقة معاً لتحقيق أهداف المنشأة وهذه الوظائف هي بمثابة مراكز نشاط تحدث فيها التكاليف .

ولذلك فإن تحديد تكلفة النشاط يستلزم تتبع ما يدور داخل هذه المراكز وهو تكاليفها وتحديد علاقة كل مركز بالآخر لتحديد المراكز التي تقوم بالنشاط الأساسي للمنشأة وتلك التي تقوم بمناشط خدمية لتسهيل مهمة مراكز النشاط الأساسي وهذا التحديد للعلاقات يفيد في رسم خط سير عناصر التكاليف ووضع الخُطط المنطقية لتتبع وتحميل عناصر التكاليف بين هذه المراكز حتى مستقرها النهائي وهو وحدات قياس النشاط .

٣/ الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف :-

يتم تصميم أي نظام لتحقيق هدف أو أهداف محددة ويجب أن يتضمن النظام الوسائل التي تكفل له تحقيق هذه الأهداف . وهذه الوسائل يتوقف تشكيلها على الأهداف المطلوبة من النظام فإذا كان مطلوباً من النظام أن يحقق رقابة فعالة على التكاليف بالإضافة إلي قيامه بقياس هذه التكلفة فإن على مصمم النظام أن يرعي أن يضمن النظام معايير للتكلفة (أي تحديد ما ينبغي أن تكون عليه التكاليف) حتى تقارن بها التكاليف الفعلية ويحدد الانحراف عنها إن وجد ويحال حسب المسئولية وحسب مسبباته .

وهكذا ينبغي أن يراعي عند تشكيل النظام التعرف على الأهداف التي يصمم كمن أجلها حتى بأن تصميم النظام بما يكفل تحقيق هذه الأهداف .

٤/ الفترة التي تطلب عنها معلومات التكاليف :-

تختلف كل إدارة عن الأخرى من حيث طول الفترة التي تطلب عنها معلومات التكاليف الفعلية وكلما قصرت الفترة التي تطلب عنها معلومات التكاليف كلما أدى هذا إلي جعل الإدارة على علم بما يحدث أول بأول وتحديث معلوماتها عما يجري بالمنشأة . ولذلك فإنه كلما قلّ طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت أهمية وظيفة الأخبار في المحاسبة . غير أننا من ناحية أخرى نجد أن إنتاج المعلومة يكبد المنشأة تكاليف ويحملها بأعباء وجهد لذلك لا بد من الموازنة دائماً بين الفوائد التي تعود على المنشأة من الحصول على المعلومات مكلفاً للمنشأة كما أنه من الاعتبارات التي تؤثر على تحديد الفترة التي تعد عنها تقارير الفترة التي يستغرقها إتمام النشاط محل القياس وكل هذه اعتبارات ينبغي دراستها عند تصميم نظام التكاليف .

٥/ أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها :-

تقوم كل منشأة عادة بإتباع عدة منتجات أو عدة خدمات ويكون مطلوباً قياس تكاليف كل منتج أو خدمة بالتفصيل غير أنه قد تتشابه هذه المنتجات أو الخدمات في المواصفات في بعض أو كل المراحل الإنتاجية ولذلك فإنه ليس

شرطاً لتحديد تكلفة كل منتج على حده أن يتم الفصل بين المنتجات في جميع المراحل وتتبع قياس كل منتج على حدة في جميع المراحل .

ومن ناحية أخرى أن تصميم النظام قد يجد أن الأمر يتطلب لتحديد تكلفة منتج معين أن تكون تجزئة هذا المنتج حسب مكوناته وتحديد تكلفته ثم يتم تجميع تكلفة المكونات معاً في النهاية للحصول على تكلفة المنتج نفسه ويتم هذا عندما يجد مصمم النظام من دراسة العمليات الفنية للإنتاج أن أسلوب قياس تكلفة كل مكون يختلف عن الآخر ولذلك يجد تحقيقاً للعدالة في التحميل والدقة في القياس ضرورة إتباع أسلوب القياس المناسب لكل مكون الأمر الذي يستلزم ضرورة تحديد تكلفة كل مكوناته وخطوة واحدة .

٦/ نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات : -

قد تكون الإدارة عملية متطورة وتأخذ بمفهوم النظام المتكامل (الشامل) للمعلومات وهذا ينبغي ألا يصمم نظام التكاليف بمعزل عن النظم الأخرى للمعلومات بالمنشأة .

وينبغي أن يؤخذ في الحسبان أن نظام التكاليف في هذه الحالة هو نظام فرعي أي نظام كلي متكامل للمعلومات وهذا بلا شك له تأثير عميق على تصميم النظام سواء في مكوناته أو شكل التقارير والسجلات أو تحديد وسائل مدخلاته ومخرجاته وشكلها .

قد تكون الإدارة لم تصل بعد إلي الأخذ بمفهوم النظام المتكامل للمعلومات وهنا يتعين على مصمم النظام أن يراعي عند تقييم نظام التكاليف علاقته بنظم المعلومات الأخرى التي تكون موجودة بالمنشأة [١].

---

(١) مرجع سبق ذكره ، ص ٢٠ .

الفصل الثاني

أثر بيانات التكاليف في اتخاذ القرار

المبحث الأول : مفهوم القرارات الإدارية تبويبها

المبحث الثاني : عملية اختيار بديل من بين البدائل المختلفة

المبحث الثالث : تصنيف التكاليف حسب علاقتها لاتخاذ القرار

المبحث الأول : مفهوم القرارات الإدارية وعيوبها والتكاليف الملائمة لها وعناصرها

مفهوم القرار الإداري :-

القرار الإداري في المنشآت الاقتصادية هو الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة وتعتمده وتتخذه من بين آراء بديلة مختلفة إزاء الأمور والمواضيع التي تواجهها والمتعلقة بالوظائف المتنوعة التي تمارسها . فهي تقرر الخطة التي ترسمها للفترة القادمة وتقرر طرف الحصول على الموارد اللازمة لها واستخداماتها للفترة القادمة وتقرر طرف الانتفاع بطاقاتها البشرية والآلية المتاحة . كما تقرر طرف التمويل والشراء والتسويق والتخزين والاستثمار والتشغيل وغير ذلك من قرارات بشأن الموضوعات التي تكرر باستمرار في سياق أوانها لوظائفها .

خلاصة القول أن القرار الإداري هو القرار النهائي الذي يتم التوصل إليه دراسة البدائل المختلفة ولا بد أن يكون رشيداً حتى يحقق الاستغلال الكفء للموارد المتاحة . ولما كان القرار الإداري له التأثير المباشر على اقتصاديات المنشأة لا بد أن ينال من الإدارة كل الاهتمام والجدية حتى يكون قراراً رشيداً ويعني بصفة الرشيد ما يلي : —

١/ أن يكون قائماً على الإدارة والإلمام الكاملين بجميع جوانب موضوع القرار .

٢/ أن يكون مؤسساً على دراسة تحليلية متعمقة للبيانات والمعلومات المرتبطة بموضوع القرار .

٣/ أن يكون مستنداً على الخبرات الماضية والتوقعات الدقيقة للفترة المستقبلية التي يعد وينفذ لها .

٤/ أن يكون واقعياً في مضمونه وأهدافه ومتطلباته وملائمته للإمكانيات المتاحة فهو ليس خيالياً ولا مثالياً لا يمكن تنفيذه .

٥/ أن يتوازن العائد المستهدف مع تكلفته إن برز عنها .

٦/ أن يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بالهدف والنتيجة المرجوة منه .

٧/ أن يكون هو البديل الأفضل الذي يحقق صالح المنشأة بين البدائل المرتبطة بموضوع القرار .

تبويب القرارات الإدارية :.

قد تبوب القرارات تبويباً زمنياً إلي قرارات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل ويقاس الأجل بالفترة الزمنية فيما بين وقت إصدار القرار ووقوع الاتفاق وفقاً له ووقت الحصول على العوائد منه وقد تبوب القرارات إلي قرارات روتينية متكررة وقرارات استثنائية غير متكررة فقرارات الشراء والصيانة م القرارات الروتينية بينما قرار زيادة أو تحقيق رأس المال من القرارات الاستثنائية غير المتكررة .

إن القرارات الإدارية تُصنع وتتخذ في تنوع وتعدد واسع متناوله واحداً أو أكثر من الموضوعات المرتبطة باقتناء الموارد وتخصيصها على الاستخدامات المثلى لها وتؤدي الإدارة هذه المهمة من خلال وظائفها المعروفة والتي على رأسها وظيفة التخطيط ووظيفة الرقابية [1] .

أولاً : القرارات (الإستراتيجية) : -

وتتعلق هذه القرارات بتخطيط الحصول على الطاقة وتخطيط استخدامها والانتفاع بها وتختلف هذه القرارات في أمرين رئيسيين أولهما يتعلق بالفترة الزمنية التي تنقص بين وقت وقوع التكاليف اللازمة لتنفيذ القرار ووقت وقوع حيث يتميز النوع الأول بطول الفترة بين واقعة الاتفاق ودوافعه تحقق العائد أما النوع الثاني فيتميز بقصر الفترة حيث لا تتعدى السنة المالية وثانيهما يتعلق بهيكل التكلفة فالتكاليف المرتبطة بقرارات تخطيط الحصول على الطاقة اللازمة لتنفيذ هذه القرارات أما التكاليف المرتبطة بقرارات تخطيط الانتفاع بالطاقة فمنها ما هو ثابت مثل إهلاكات الأصول الثابتة والإيجارات والمرتبات ومنها ما هو منفذ بتغير حجم الانتفاع مثل تكلفة الخامات المستخدمة وأجور عمال الإنتاج وتكلفة القوى المحركة .

---

(١) المحاسبة الإدارية ، د / سليمان سبقات ، د / مجيد الشرع ، ص ١٠٩ .

ثانياً : القرارات التنفيذية : -

هي قرارات تصدر بالإجراءات والتنظيمات الواجبة لتنفيذ القرارات التخطيطية وتصدر القرارات التنفيذية بإجراءات نمطية وأخرى توجيهية وتهدف هذه القرارات بما يلي : —

١. تحليل المهمة الرئيسية المطلوب القيام بها إلي مهام تفصيلية مع تحديد الروابط والعلاقات المتبادلة بينها .

٢. تحديد القسم أو الإدارة ذات التخصيص المرتبط بكل مهمة فرعية والتي تكون بالطبع ذات الكفاءة والخبرة لتنفيذ هذه المهمة .

٣. تعيين الأفراد الذين يتولون القيام بتنفيذ كل مهمة فرعية توكل إليهم واتخاذ إجراءات تدريب من يحتاج إلي ذلك أو تدعيمهم بأفراد جُدد من ذوي التأهيل المطلوب للمهمة .

٤. توزيع عناصر وإجراءات المهمة الموكولة للأفراد حسب كفاءتهم ومواقعهم الإدارية مع تحديد اختصاص ومسئولية كل منهم .

٥. توفير الإدارات والمستلزمات اللازمة لتنفيذ المهمة كالأجهزة والأماكن والخدمات وغيرها .

٦. تحديد الجدول الزمني لبداية ونهاية كل مهمة فرعية وبالتالي للمهمة الرئيسية التي صدر بها القرار التخطيطي .

أما زادت الإجراءات التوجيهية فتصدر بالحلول للمشاكل التي تواجه عملية التنفيذ أول بأول وتصدر القرارات التنفيذية من كل ذي اختصاص بالتنفيذ أياً كان المستوى الإداري .

ثالثاً : القرارات الرقابية : -

يصنع ويتخذ القرار الرقابي بناء على تقارير المتابعة المستمرة التي توضح المعلومات عن عمليات التنفيذ ومدى مطابقتها أو انحرافها عما هو مقرر لها ويصدر القرار الرقابي بالبديل الأفضل من بين البدائل المطروحة بمعادلة الانحرافات الموجهة والعمل على تدعيمها والانحرافات السالبة والعمل على الحد منها ويجب أن يتضمن القرار الثواب والعقاب للمتسببين في تلك الانحرافات .

ويقوم القرار الرقابي على مبدأ بالاستثناء وهو ما يقـرر أهميـة عنـصر الوقت لدى الإدارة فلا تقض الإدارة وقتها في الأعمال بالروتينية بل أن المواقـف الاستثنائية فقط وهي التي تظهر بظهور الانحرافات عما هو في القرار التخطيطي أو التنفيذي . وقد تصدر القرارات الرقابية بإعادة النظر خفي القرارات التخطيطية أو التنفيذية في ضوء ما يتضح أثناء التنفيذ فيتضمن القرار الرقابي في هذا الشأن تعديلات في هدف أو استخدام للموارد حتى يتلاءم تنفيذ القرار مع الواقع العلمي .

مساهمة محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية :.

إن محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات تقدم بتوفير المعلومات التحليلية عن كافة ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المنشأة وهي كنظام محاسـبي تعـد القوائم بالمواقف التكلفية لكل نشاط على حدا إعداد تحليلياً عن بنـود تكلفـة هـذا النشاط وكل وحدة من وحداته . وهي كنظام رقابي تعد معايير التكلفة والأداء التي يجب أن يلتزم بها العاملون في المنشأة لتكون الأدوات المقننة لقياس فعاليات هـذه التكلفة وهذا الأداء عليها أي مواجهة ما كان أو حدث بما يجب أن يكون أو يحدث واستخراج الانحرافات بينها واستقصاء أسبابها للحكـم علـى المـسئولية عنهـا واستنباط سبل علاجها . وهي كنظام تخطيطي تستخدم معايير التكاليف الملائمـة للفترة القادمة قاعدة لإعداد الموازنات التخطيطية لهذه الفترة ثـم تقـوم بتحليـل الانحرافات عن بنود هذه الموازنات .

إن محاسبة التكاليف بتلك الأنظمة وما تدره من معلومات وبما تملكه مـن إمكانيات تكون قادرة خوفة الإدارة في أداء وظائفها سواء ما يتعلـق بـالتخطيط والتنفيذ والرقابة والتصميم وهي المواقف الإدارية الأساسية التـي تـصدر بهـا قرارات [1].

ومن النادر جداً وجود موقف في حاجة إلي قرار يصدر بـشأنه لا يحتـاج إلي بيانات محاسبة التكاليف .

---

(١) www.acc4arab.com//accshewthmead.php

وقد يقال بأن العوائد ليس من بيانات محاسبة التكاليف ومن ثم قدورها بنود لكننا نجد أن محاسب التكاليف يدرك أن بيان التكلفة لا قيمة له إلا إذا تمت المحاسبة أي المساءلة عنه ويتم ذلك بمعيارين : ـ

الأول : ـ معيار العائد من التكلفة .

الثاني : ـ معيار ما كان يجب أن تكون عليه هذه التكلفة .

لذلك فإن لديه بيانات عن عوائد التكاليف سواء من قوائم نتائج الأعمال التي يعدها للأنشطة تفصيلاً أو بالاستفسار عنها بصفة دائمة من المسئولين عن المبيعات .

التكاليف الملائمة للقرارات الإدارية :.

ليس كل عنصر تكلفة ملائماً بالضرورة للقرار المراد اتخاذه وملائمة العنصر للأخذ به عند اتخاذ قرار معين يستند إلي قيام المقارنة بين قيمة هذا العنصر فيما بين البدائل . فالعنصر ذو القيمة المكررة في كل بديل من البدائل فهو عنصر غير ملائم للقرار .

ومما سبق يمكن تقسيم التكاليف الملائمة للقرار كما يلي : ـ

١- إنها تتعلق دائماً بالمستقبل الذي يسود فيه القرار .

٢- يجب أن تأخذ في الحسبان الأثر الزمني لهذا المستقبل على القيمة النقدية للتكلفة فهذه القيمة تتأثر بالتغيرات الاقتصادية للنقود مثل معدلات التضخم وتغير أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأسعار الفوائد على القروض كما تتأثر بالبعد الزمني الذي يتسم بعدم التأكد . وهذه أمور يجب أخذها في الاعتبار عند حساب التكلفة الملائمة لكل بديل خاصة أن لكل بديل فترة زمنية التكلفة تختلف عن فترة البديل الآخر .

٣- التكاليف الملائمة تؤثر في اتخاذ القرار إذ تختلف فيما بين البدائل حيث يتم اختيار البديل الأفضل منها فيتخذ القرار بهذا البديل المتميز .

٤- التكاليف الملائمة تتضمن في حسابها تأثير الهيكل العام لتكاليف المنشأة بها فيخصم منها أن وفر وينتج عن البدائل ويضاف إليها أي عبء إضافي يتولد عنه .

٥- التكاليف الملائمة لا تقتصر على البنود الصرفية بل تتضمن عناصر التكاليف الضمنية مثل إيراد القروض الضائعة وتكلفة رأس المال المملوك [١] .

عناصر تكاليف القرار الإداري :-

ترتبط مواضيع القرارات بالوظيفة الأساسية للإدارة وهي الحصول على الموارد وكيفية استخدامها وتبعاً لموضوع القرار وهدفه في إطار هذه الوظيفة الإدارية الأساسية تتكون تكاليفه من العناصر الآتية : —

أ) القرار المتعلق بالحصول على الطاقات الثابتة طويلة الأجل :-

١/ عناصر تكاليف استثمارية وتتمثل في تكاليف الحصول على الأصول الثابتة كالأرض والمباني والآلات والمعدات وتكاليف تركيبها وإقامتها .

٢/ عناصر تكاليف رأسمالية تمثل تكلفة الإضافات أو التعديلات التي تؤدي إلي دفع الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة مثل إجراء العمرات الشاملة للمعدات .

٣/ عناصر تكاليف رأسمالية ضمنية تختلف حسب ظروف القرار .

ب) القرار المتعلق بالحصول على الموارد الثابتة قصيرة الأجل :-

١- عناصر تكاليف رأسمالية تمثل تكاليف على بعض الموارد التي تستخدم في أجل محدود ومقيد مثل قطع الغيار .

٢- عناصر تكاليف مدفوعة مقدماً لضمان الحصول على خدمات من أطراف خارجية مثل تكاليف الحملات الإعلامية .

٣- عناصر تكاليف دورية ثابتة مثل إيجار المخازن وفوائد القروض والمرتبات الثابتة للإشراف .

ج) القرار المتعلق بالاقتناع بالموارد المتاحة واستخداماتها :-

١. عناصر التكاليف الجارية المتغيرة وأهمها تكلفة الصيانة والإصلاح ونفقات القوى المحركة .

٢. عناصر التكاليف الضمنية التي تترتب على اتخاذ القرار وتختلف حسب الظروف التي تتخذ في ظلها القرار [٢].

---

[١] محاسبة التكاليف ، د / وابل علي الوابل ، د / محمد مصطفى ، ص ٥٣ .

[٢] مبادئ محاسبة التكاليف ، محمد توفيق ، ص ٣١ .

المبحث الثاني : عملية اختيار بديل من البدائل المختلفة

هي عملية عقلية تؤدي إلي اختيار بديل من بين البدائل ، وينتج عنها الاختيار النهائي الذي قد يكون عملاً أو رأياً ما ، تبدأ عملية اتخاذ القرارات عندما نحتاج عمل شئ ما ، ولكننا لا نعرف ما هو ولهذا يعد اتخاذ القرار عملية تفكير قد تكون منطقية أو غير منطقية ، مستندة إلي فرضيات محددة واضحة أو فرضيات ضمنية غير محددة .

خطوات اتخاذ القرارات المنطقية Making Steps In Rational Decision

إتباع الخطوات العشر الآتية يساعدك على اتخاذ القرارات المنطقية :

١) حدد القرار الذي يجب اتخاذه والغرض منه .

٢) أجمع المعلومات التي ستساعدك على كسب فهم أكبر لطبيعة القرار الذي تود اتخاذه .

٣) حدد المعايير التي ستستخدمها ، كيف ستقرر إذا كان القرار الذي اتخذته جيداً أو لا ؟ كيف يمكنك تقييم القرار ؟

٤) زن معايير التقييم محدداً أيها أكثر أهمية ، وأيها أقل أهمية ، وإذا كنت ستوزع مائة درجة للمعايير فكم ستعطي كلا منها ؟

٥) قم بعملية عصف ذهني لإنشاء بدائل للقرار ، وأدرج عدداً من الاختيارات المحتملة والمختلفة .

٦) أجمع معلومات حول البدائل ، لا تفكر بالتأثير المباشر لكل اختيار فقط بل بالآثار الجانبية التي ستنتج من اتخاذ القرار أيضاً كيف سيؤثر كل بديل من البدائل على الاختيارات الأخرى والعمليات والناس ؟

٧) قيّم نسبة كل بديل في ضوء المعايير التي حددتها سابقاً . استخدم المقاييس والأحكام لتقرير الايجابيات والسلبيات لكل اختيار .

٨) اختر القرار الأفضل بناء على وزن المعايير التي قمت بها سابقاً ورتب البدائل الأخرى للرجوع إليها عند الضرورة .

٩) حدد الآثار الجانبية للقرار وقم بإعداد الاستراتيجيات التي ستزيلها أو تقلل منها . ما خطط الطوارئ التي يمكنك إعدادها للتغلب على هذه الآثار ؟

١٠) قيّم نتيجة قرارك وخطوات العمل . هل القرار الذي اتخذته ناجح ؟ هل كنت قادراً على تقليل الآثار الجانبية ؟ وبعد إدراكك لنتائج القرار الذي اتخذته كلهـا ، أنظر إذا كنت القرار نفسه أم لا ؟ وفكّر كيف يمكنك تطبيق ما تعلمته حول عملية اتخاذ القرارات في مواقف مختلفة .

حدود اتخاذ القرارات Decision Making Limitations

الخطوات العشر المذكورة أعلاه منطقية كلها وبإتباعك لها حسب الترتيـب المذكور سينتج عنه العمل المطلوب الذي تتطلع إليه . إلا أنه يمكن أن تتضمن كل خطوة من هذه الخطوات بعض الاعتبارات التي قد تحد من نجاح العمل النـاتج . إدراكك ومعرفتك لهذه الاعتبارات عند مواجهتها يؤدي إلي عملية اتخاذ القرارات أكثر وضوحاً وفعالية .

ومن هذه الاعتبارات : ــ

- التفكير المحدود – هو عملية معقدة محدودة بعناصر مثل الذاكرة وعدم القـدرة على التحليل المنطقي لأهداف القرار والأعراض المشوشة / المحيرة والأسـباب لهذه الأعراض وقلة أو نقص الخبرة في عملية اتخاذ القرارات .
- تحجب العواطف عملية الإدراك مما يؤدي إلي وضع اعتبارات غير واقعية في عملية اتخاذ القرارات بأكملها .
- قد تستعجل القرارات بسبب تأثير من الناس الآخرين الذين قـد يكـون لـديهم مصلحة شخصية في نتائج سريعة (مثال) قد يحاول بائع سيارات يعمـل مقابـل عمولة استعجالك لاتخاذ قرار سريع ليمكنه الانتقال إلي زبون آخر .
- لدى الناس ميل إلي التركيز على معيار واحد عند إعدادهم لمنهجية التقييم .

شجرة القرارات Decisions Tree

هي نوع من منظمات الرسوم البيانية التي توضح النتائج لمختلف المهارات التي يمكن أن تتبعها عند وضع كل سلسلة من الاختيارات في نظام أكثر تعقيـداً . وأبسط مثال هو شجرة القرارات الثنائية التي تكون في الاختيارات ببساطة " نعم " أو " لا " لكل سؤال .

لعبة تخمين :

هي لعبة لشخصين يفكر الشخص الأول في رقم بين صفر و ١٠٠ ويحاول الشخص الثاني تخمين الرقم عن طريق عدة تخمينات بقدر الإمكـــان ، والإجابـــة الوحيدة التي يمكن للشخص الأول إعطائها هي " أقل " أو " أعلى " .

التخمين الأول التخمين الثاني التخمين الثالث التخمين الرابـــع التخمـــين الخـــامس التخمين السادس التخمين السابع .

تبين شجرة القرار الموضحة أعلاه الطريق الذي يتبعه اللاعب الثاني فـــي اتخاذ القرار بناءاً على التغذية الراجعة للاعب الأول وهي كلمتـــي " أقـــل " أو " أعلى " إلي أن يصل اللاعب إلي التخمين الصحيح .

هل يمكنك التفكير خفي إستراتيجية اتخاذ القرار بناء على مسار الخطـــوات السبع المبينة في شجرة القرار أعلاه والتي ستساعد اللاعب الثاني على تقليل عدد التخمينات المطلوبة للوصول إلي الحل الصحيح قد تنشأ قرارات أكثر تعقيـــداً إذا كان هنالك أكثر من اختيارين يمكن اتخاذهما عند بعض نقاط التفرع فـــي شـــجرة القرارات كلما كثر عدد الاختيارات الموجودة ، زاد نظام التفرع المحتمل تعقيداً .

تساعد شجرة القرارات على توفير النظرة الشمولية للأسس التي تـــم بنـــاء اتخاذ القرارات المعقدة ، وتوضيح كيفية الحصول على النتيجة النهائية للآخرين .

اتخاذ القرارات بواسطة المجموعة :

يتم فحص اتخاذ القرارات ضمن مجموعات بـــصورة منفـــصلة كعمليـــات ونتائج وترمز مجموعة اتخاذ القرارات إلي العلاقات المتداخلة بين الأفراد والتـــي تؤدي لاختيار نوع معين من الأعمال والنتائج ملائم لأنه يساعد على توضـــيح أن عملية اتخاذ القرار الجيد لا تضمن نتائج جيدة وأن النتائج الجيدة لا يستلزم وجود عمليات اتخاذ قرارات جيدة ، ومثال على ذلك يجب تـــشجيع قـــادة المجموعـــات المهتمين باتخاذ القرارات الجيدة على وضع أسس ونظم لاتخـــاذ القـــرارات فـــي المكان والوقت الصحيحين ، وبالرغم أن هذه العملية قد لا تضمن نتائج جيدة كمـــا ذكرنا سابقاً لكنها قد ترجح كفة ميزان الفرصة لنتائج جيدة .

الجمـــــع :

يتطلب الجمع معرفة جميع المشاركين باحتياجات وآراء بعضهم بعـضاً ، ورغبتهم في إيجاد حل للمشكلة عن طريق التوفيق بين هذه الآراء قدر الإمكـان . وعليه يمكن أن يكون الحكم عبارة عن مجموعة آراء كما أنه لا يتطلـب موافقـة الجميع .

اللجان الفرعية :

تعمل اللجان الفرعية على تحديد المسؤوليات لاتخاذ وتقييم القرارات للجان الفرعية من المجموعة الأكبر ومن ثم يعود القرار للمجموعة الأكبر مع توصـيات للعمل مثال على ذلك القضاء أحياناً تتكون اللجان الفرعية من المجموعة الأكثـر تأثراً بالقرار وفي أحيان أخرى يكون من المفيد أن يكون أكثر أعـضاء اللجـان الفرعية من المحايدين .

بعض القواعد الأقل قبولاً لمجموعات اتخاذ القرارات :

الأكثـــريـــة :

يؤخذ حكم الأكثرية عند الحصول على موافقة الكتلة الأكبر من المجموعـة حتى وإن كانت أقل من الأغلبية .

الدكتـــاتورية :

الدكتاتورية هي تحكم شخص واحد في عملية اتخاذ القرارات .

التفكير الجماعي :

يتضمن التفكير الجماعي ممارسة التفكير أو اتخاذ القرارات عـن طريـق المجموعات ، ويتميز بالقبول أو الالتزام غير الحاسم ، ويحاول الأعـضاء تقليـل المعارضة والوصول إلي الاتفاق الجماعي دون فحـص الأفكـار أو تحليلهـا أو تقييمها ، وقد يؤدي هذا النوع إلي اتخاذ المجموعة القـرارات المـستعجلة غيـر المنطقية ، وذلك لوضع الشكوك الفردية جانباً خوفاً على وحدة المجموعة وتوازنها

حـــل المشكـــلات :

توجد المشكلات في عدة أشكال وهي لا تقتصر علـى المـشكلات التـي واجهتها وتواجهها في حصص مادة الرياضيات ، بل توجد المـشكلات الحقيقيـة

عندما لا يكون الحل واضحاً ، ولا يمكنك تذكر وتطبيق خطوات الإجراءات التي سبق أن تعلمتها وحفظتها في الكتاب المدرسي . بعض حلول المشكلات مثل ظاهرة الاحتباس الحراري في العالم تكون معقدة وقد تستغرق سنين عديدة للفهم الكامل والوصول إلي حل واحد مقبول لدى الجميع ونحن نواجه مشكلات يومياً في حياتنا ، ونحتاج إلي تعلم استراتيجيات مختلفة لحل المشكلات حسب طبيعة المشكلة نفسها ، وبدون شك ستواجه الكثير من المشكلات المختلفة كلما تقدمت خفي عملك للمشروع ويزودك الجزء التالي بالمعلومات العامة لحل المشكلات . قد تكون بعض الأفكار الموجودة مفيدة للعمل بها مباشرة بينما يمكنك تطبيق الباقي بعد التخرج .

اتخاذ القرارات :

يعتبر بعض الأشخاص عملية اتخاذ القرار مشكلة بحد ذاتها ، وقد يكون معرفة المنهج أو الطريق الذي يجب إتباعه في مجال ما غير مألوف أو غير معروف سابقاً عملاً مهيباً وهناك مهارات اتخاذ القرارات التي يمكنك تطبيقها وينتج عنها عمليات منطقية منظمة .

الطريقة العلمية :

هي الطرق التي يستخدمها العلماء سواء في مجالات علم الحياة ، أو علم الأرض ، أو علم الفضاء ، وهي مصممة لتحديد المشكلة وحلها بطريقة منظمة تعرف باسم الطريقة العلمية .

طريقة المحاولة والخطأ :

تعتبر طريقة المحاولة والخطأ من أبسط الطرق المستخدمة لحل المشكلات ، وكما نستدل من اسم الطريقة يتم تطبيق وفحص حل واحد وإذا كانت النتيجة ناجحة تتوقف العملية ، ولكن إذا لم ينجح الحل فيتم محاولة حل آخر بديل وتستمر هذه العملية مع تطبيق عدة حلول مختلفة وفحصها إلي أن نصل للحل الناجح . إن تطبيق هذه الطريقة قد يكون مستهلكاً للوقت ؛ لأنه لا توجد بالضرورة نتائج منطقية للحلول التي تتم محاولتها .

طريقــة البدائـــل :

هذه الطريقة مشابهه لطريقة المحاولة والخطأ ، وهي مفيدة عندما تكتــشف مشكلة في نظام معقد إلي حد ما وهناك دليل على وجود مكون أو مركب واحد في النظام به خطأ أو عيب ، ويتم تحديد المشكلة بتحديد هذه المكونات أو المركبات ، وتكمن طريقة البدائل في حل المشكلات بإحلال مكون صالح للعمــل بــدلاً مــن المعطوب ، وإذا لم ينجح يتم إرجاع المكون الأصلي إلي النظام واستبدال المكــون الثاني وهكذا إلي أن يعود النظام للعمل بطريقته الطبيعية . فمثلاً يمكنك أن تفكــر في طقم مصابيح الزينة المشدودة بطريقة متسلسلة فإذا لــم تعمــل يــتم اســتبدال مصباح واحد في كل مرة بمصباح آخر جديد إلي أن تضئ المجموعة كلها . تعمل طريقة البدائل جيداً إذا وجد عيب في مكون واحد من النظام ، ولكن إذا كان هناك عدد أكبر من المكونات المعيبة فيجب مضاعفة عملية البدائل المفتــرض تنفيــذها مرتين أو ثلاث مرات .

مشكلات المعلومات الزائدة :

قد تجد نفسك في مواجهة كم هائل من المعلومات التي ينبغي عليك فهمهــا واستيعابها في وقت واحد ، وربما قد تكون مغموراً بالمعلومات والبيانــات التــي تصلك من عدة مصادر مختلفة ولا تتوافق في طريقة عرض الأفكار دائماً ، وقــد تكون أجريت بحثاً في الشبكة العالمية للاتصالات الدوليــة (Internet Search) ووجدت عشرات من آلاف المعلومات التي تطابق ما أدخلته للبحث عندما يحــدث هذا ستحتاج إلي اتخاذ بعض استراتيجيات المواجهة والتحمل وإيجاد طرق لتضييق نطاق البحث الذي تجريه لتكون قادراً بطريقة أفضل على مراجعة المواقع التــي حصلت عليها .

ستحتاج إلي تحديد البيانات أو المعلومات الأكثر ارتباطاً بأسئلتك الأساســية والمعلومات الأقل ارتباطاً ، ولعمل ذلك يجب عليك تفسير مــا يقولــه المؤلفــون الآخرون وما تشير إليه الأرقام والجداول والرسوم البيانية ، ثم عزل هذه البيانات والمعلومات بحيث يمكنك استخدامها وترك الباقي وبعد جمعك لكمية كافيــة مــن المعلومات يجب عليك إنشاء نظام لتخزين البيانات وتنظيمها واســترجاعها عنــد

الحاجة . كما أن ترتيب هذه المعلومات يجب أن يكون بطريقة منطقية تقودك فـــي النهاية إلي تحليل سهل للبيانات إن مشكلات المعلومات الزائدة قد تكون مثبطة لكن باختيار المعلومات الصحيحة وتنظيمها بطريقة فعالة من البداية يجعل العملية أكثر سهولة .

وكل ذلك بحسب المصدر المذكور نصاً ودون تعليق

المصدر : MOE

المبحث الثالث : تصنيف التكاليف حسب علاقتها باتخاذ القرارات

تستند عملية اتخاذ القرارات بصفة أساسية إلي ما توفره نظام التكاليف من معلومات تتيح الفرصة أمام البدائل المتاحة أمام اتخاذ القرارات تستخدم مفاهيم كثيرة للتكلفة منها : ــ

أولاً : التكاليف التفاضلية :.

هي الزيادة أو النقص في التكاليف الكلية أو التغيرات في عناصر تكاليف محددة والتي تحدث نتيجة أي تغير في النشاط وتتمثل التكاليف التفاضلية في الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين فإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل زيادة في التكاليف يطلق عليها التكاليف المتزايدة وإذا نتج نقص يطلق عليها التكاليف المتناقصة ولا بد من الإشارة إلي الآتي : ــ

١/ تختلف التفاضلية بين البدائل المختلفة فهي ليست واحدة في ظل البدائل المختلفة وهذا الاختلاف يرجع إلي الإنتقال من بديل إلي آخر بينما لا يتغير حجم النشاط في ظل كل من البديلين .

٢/ قد تكون التكاليف التفاضلية متغيرة أو ثابتة أو تشمل كليهما حسب طبيعة بنود التكلفة المرتبطة بالبدائل التي تتم المفاضلة بينها .

٣/ التكاليف التفاضلية تعتبر مستقبلية حيث أنها مرتبطة باتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل .

٤/ هناك أيضاً إيرادات تفاضلية تتمثل في الزيادة أو النقص في الإيرادات نتيجة التحول من بديل لآخر ولذا يجب أخذها في الإعتبار عند المفاضلة بين البدائل [١]

يفيد مفهوم التكاليف التفاضلية والتحليل التفاضلي في ترشيد كثير من القرارات الإدارية مثل قرار تسعير الصادرات أو قرار الشراء والتصنيع وقرار الاستمرار في النشاط أو إيقافه ونجد ذلك من القرارات الإدارية .

---

[١] مبادئ محاسبة التكاليف ، د / ثناء عطية فراج ، د / أبو العلا الطحان ، أ / محمد توفيق بليغ ، ص ١٨٩ – ١٩٠ .