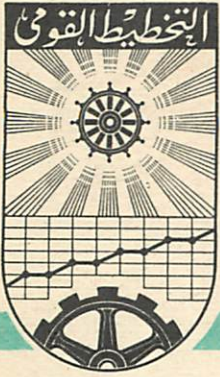


جمهورية مصر العربية



مَعهد التخطيط القومى

مذكرة خارجية رقم (١٢٤٢)
تجميع التكاليف بغرض تحديد أسعار المنتجات
الصناعية

اعداد
دكتور / شروت محمد على

مايو ١٩٧٩

مقدمة

بسم الله الرحمن الرحيم ، والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم وبعد فهذه المذكورة هي ملخص لرسالة الدكتوراه التي تقدمت بها الى قسم المحاسبة بكلية المحاسبة بمعهد العلوم المالية بموسكو (يضم المعهد ٣ كليات : المحاسبة ، المالية ، الائتمان) في موضوع " تجميع التكاليف بغرض تحديد أسعار المنتجات الصناعية " حيث نوقشت الرسالة في ١٩٧٧/١٢/٨ في مجلس علمي ضم ١٢ من الاساتذة المتخصصين بالمعهد المذكور وغيره من المعاهد العلمية المتخصصة حيث قرر المجلس بالاجماع منح مقدم الرسالة درجة الدكتوراه في المحاسبة ، وقد أشرف على الرسالة عميد كلية المحاسبة بالمعهد المذكور واستاذ محاسبة التكاليف الصناعية بالمعهد .

وعلى الرغم من أن الباحث لا يتعاطف مع اجراءات الاستيلاء والمصادرة والتأميم وغيرها من وسائل خلق القطاع العام المصري (تلك التي يمكن تشبيهها بمجهود الرجل في جمع المال من هنا وهناك ثم يتركه لورثة فيصير حلالا لهم لايسألون عن حرمة) إلا أن هذا القطاع قد وجد وصار مالا عاما لكل المجتمع يجب أن تعمل على دعمه من مختلف النواحي وذلك بغية تحقيق اهداف اقتصادية عامة تعود بالنفع على الامة كلها .

والحمد لله أننى لست من أولئك الذين يميلون الى الافكار الايديولوجية المجلوبة من الخارج (من الشرق أو الغرب على حد سواء) مما جعل لهذه الدراسة طابعها العلمي الموضوعي البعيد تماما عن تلك الايديولوجيات ولم يكن أساسى من هدف الاقتناص اكبر قدر ممكن من المعرفة بقدر ما تسمح به الظروف ، فلا الشرق ولا الغرب يقدم العلم للوافدين في طبق من الذهب ولكن على الدارس ان يكسب ليعرف أى مفهوم جديد لم يكن قد ألم به من قبل وتصبح مقدرة الدارس العلمية تعبيراً عن الجهد الذى بذله في سبيل تحصيل العلم وليس من اين اكتسب هذا العلم او اين كان يدرس .

ولقد تطلبت ظروف الدراسة أن يقوم الباحث بادئ ذي بدء بدراسة النظام المحاسبي القائم في الاتحاد السوفيتي مع التركيز على نظام محاسبة التكاليف الصناعية وذلك للاستفادة بهذه الدراسة بغية المساهمة في تطوير وتحسين أنظمة التكاليف لدى وحدات القطاع العام عن طريق عرض ونشر ما يمكن أن يكون ذي فائدة لنا . ومن جهة أخرى فقد استوجب هذه الدراسة خلق ظروف علمية مناسبة وقدر ضروري من المعرفة يمكن من التفاهم العلمي مع المشرف على الرسالة وغيره من الاساتذة المتخصصين بالقسم وأعضاء المجلس العلمي المقرر أن تناقش أمامه الرسالة الى جانب المقدرة على مناقشة القضايا العلمية المختلفة بأسلوب مفهوم الى غير ذلك .

ومن ثم فسوف نجد الكثير من قضايا نظام محاسبة التكاليف في الاتحاد السوفيتي قد عولجت في الرسالة في احيان كثيرة بالنقد والرفض وفي أخرى بالاستحسان والتركيز على امكانية الاستفادة بمثل هذه الافكار . ولقد حاولت أن أجعل الجانب التطبيقي من هذه الدراسة داخل الدولة المضيفه غير أن ذلك لم يكن ممكنا ، وجاءت الدراسة التطبيقية اكثر فائدة وأهمية عن القطاع العام المصري حيث عولجت التكاليف كأداة لتحديد الاسعار معالجة دقيقة بقدر المستطاع نظريا وعمليا ولقد تضمنت الرسالة الابواب الثلاث التالية :

الباب الاول : المبادئ الاساسية لتجميع تكاليف المنتجات الصناعية .

- ١٠١ . التكلفة كمفهوم اقتصادي .
- ٢٠١ تبويب نفقات الانتاج .
- ٣٠١ طرق محاسبة وتجميع تكاليف المنتجات .

الباب الثاني : استخدام التكاليف لتحديد اسعار المنتجات الصناعية .

- ١٠٢ التكاليف كأساس لتحديد السعر .
- ٢٠٢ تحليل هيكل التكلفة كأساس لاحتساب الاسعار .

الباب الثالث : تجميع تكاليف المنتجات ونظام التسعير في مصر .

- ١٠٣ تحليل النظام القائم لتجميع التكاليف وتحديد الاسعار للمنتجات الصناعية في القطاع العام المصري .

-ح-

٢٠٣ أسس جميع تكاليف المنتجات وتحديد الاسعار في صناعة الغزل والنسيج
في مصر . وقد بلغت مراجع الرسالة ٩٢ مرجعاً بالروسية والعربية والانجليزية
والله أسأل أن تكون لهذه الدراسة الفائدة الجمه لكل من يطلع عليها .

والله ولي التوفيق ،

دكتور / ثروت محمد على

مايسو ١٩٧٩

” الباب الاول ”

المبادئ الأساسية لتجميع تكاليف المنتجات الصناعية

١ - ١ . التكلفة كمفهوم اقتصادى

ينظر الى التكلفة على أنها واحدة من أهم المفاهيم الاقتصادية باعتبارها تعبيراً عن نفقات المشروعات العامة . وتعرف تكلفة المنتجات الصناعية بأنها النفقات الجارية للمشروع التى يتم انفاقها على انتاج وتصريف المنتج والتى من الممكن التعبير عنها فى شكل نقدي .

ويغرى بين التكلفة وغيرها من المفاهيم الاقتصادية كالقيمة التى ينظر اليها باعتبارها العلاقات الانتاجية بين الناس ، العلاقة بين المنتجين من خلال تداول السلع والاشياء وأن قيمة هذا المنتج أو ذاك تمثل فى حد ذاتها كل النفقات والاعباء التى يتحملها المجتمع ككل لانتاج هذه السلعة وتتضمن قيمة السلعة على : قيمة ما ينفق على مستلزمات ووسائل الانتاج وقيمة الاجور التى تدفع عن العمل المطلوب لانمام هذا الانتاج وما يحققه هذا العمل من قيمة اضافية للمجتمع (فائض القيمة) . ويمثل العنصرين الاولين من مفهوم القيمة (ما ينفق على مستلزمات ووسائل الانتاج والاجور) الجزء الاعظم من تكلفة المنتجات ، أما فائض القيمة فيتكون من مجموعتين : المجموعة الاولى وهى بغض المصروفات النقدية التى يتحملها المشروع (كالتأمينات الاجتماعية) وهى تدخل ضمن تكاليف المنتجات وهذه المجموعة تعالج بمعزل عن التكاليف عند أى تحليل اقتصادى ، أما المجموعة الثانية فتتضمن أرباح المشروعات الصناعية والضريبة على التداول ونفقات منشآت التوزيع . ويتضح من ذلك أن التكلفة تمثل جزءاً من الاعباء التى يتحملها المجتمع ككل فى سبيل انتاج سلعة ما .

ومع أن التكلفة تعتبر أحد المفاهيم الاقتصادية الجزئية حيث تعبر عن جانب من جوانب الاقتصاد القومى كتكلفة المشروع أو القطاع مثلاً إلا أنها فى نفس الوقت تنطوى على مفاهيم كلية كاسعار المواد الخام والوقود والاجور ومعدلات الاهلاك وكلها تلعب دوراً ما فى تحقيق المعدلات والمعايير الخاصة بالاقتصاد القومى ككل .

ويتم قياس التكلفة على أكثر من مستوى أولها على مستوى المشروع حيث تمثل التكلفة كل ما ينفقه المشروع على إنتاج وتصريف سلعة ما . وهو ما يعرف " بالتكلفة الفردية " ولا تتساوى بالضرورة التكاليف الفردية في مختلف المشروعات التي تنتج نفس السلعة (القطاع) ، وفي داخل المشروع يفرق بين كل من التكلفة الفعلية والتكلفة المخططة (التقديرية) والتكلفة المعيارية (أن وجدت) . أما التكلفة الفعلية (التاريخية) فلها أهميتها عند تحليل وتقييم إنجازات الخطة بالنسبة للمشروع أو الإدارة أو القسم ، أما التكلفة المخططة فيستفاد منها عند تخطيط الأرباح وعند قياس الفعالية الاقتصادية لبعض الإجراءات الاقتصادية والتنظيمية وللإنتاج ككل ، وفي عملية التخطيط داخل الوحدة الاقتصادية خاصة عند تقرير المعمر أما التكلفة المعيارية فينظر إليها باعتبارها هدفا أساسيا لتطوير نظام محاسبة التكاليف في مختلف الوحدات الاقتصادية وتجري المحاولات المتعددة لادخالها وتطبيقها في المشروعات المختلفة .

كما يتم قياس تكلفة السلعة على المستوى القوي حيث يعبر عن متوسط جملة النفقات التي يتحملها القطاع بصدد إنتاج وتصريف السلعة (كل المشروعات المنتجة للسلعة) بالتكلفة المتوسطة للقطاع والتي قد يتصادف أن تتطابق مع تكلفة السلعة في بعض المشروعات .

أما علاقة التكلفة بالسعر فهي علاقة ذات تأثير متبادل ففي الوقت الذي تتخذ فيه تكلفة السلعة أساسا لتحديد السعر فإن أسعار مستلزمات ووسائل الإنتاج تلعب الدور الأكبر في تحديد مستوى تكلفتها .

ومن أهم القضايا الخاصة بالتكاليف هي تخفيض تكلفة المنتجات المختلفة وقد يرجع ذلك إلى أن هناك تضخما كبيرا في التكاليف راجع إلى انخفاض إنتاجية العمل لأسباب عديدة ومتشعبة ، ولذا فهناك شبه اتفاق على أن أهم وسائل تخفيض تكلفة المنتجات هو رفع إنتاجية العمل وادخال التكنولوجيا الحديثة ، وتحسين استخدام الأصول الثابتة والاقتصاد في استخدام المواد والخامات وتطوير الإدارات المسؤولة عن الإنتاج .

١ . ٢ تبويب وتقسيم نفقات الانتاج

تتضمن تكاليف انتاج وتصريف المنتجات الصناعية عناصر مختلفة متعددة مما يجعل عملية تبويبها ذات أهمية كبيرة ويقصد بتبويب المصروفات ادماج المصروفات المتجانسة فى مجموعات مستقلة على أساس مؤشر معين ، وهناك مؤشرين أساسيين لتبويب المصروفات :

أ - تبويب المصروفات بحسب مكوناتها الاقتصادية .

ب - تبويب المصروفات بحسب مفردات (مسميات) تجميعها لحصر تكلفة المنتج .

أولا : تقسيم نفقات الانتاج بحسب مكوناتها الاقتصادية :

ويقصد بتقسيم المصروفات بحسب مكوناتها الاقتصادية أن يتم تجميع النفقات المتجانسة فى مضمونها الاقتصادي فى مجموعة واحدة بغض النظر عن استخدامها فى انتاج هذا المنتج أو ذاك أو فى أى غرض آخر بالمشروع أى أنه تقسيم للنفقات بحسب أنواعها فمثلا تتضمن مصروفات الطاقة كل النفقات التى يتحملها المشروع فى سبيل الحصول على الطاقة سواء أكان المشروع يحصل عليها من الخارج أم يتم انتاجها داخله وبغض النظر عن مجال استخدامها فى الانتاج أم فى أغراض أخرى كالإضاءة مثلا . وهذا التقسيم إجباريا وموحدا لكل قطاعات الصناعة وتقسيم نفقات المنتجات الصناعية الى المجموعات التالية :-

١ - الخامات والمواد الاساسية والاجزاء التامة ونصف المصنعه (بعد خصم قيمة المخلفات المرتجعة) .

٢ - المواد المساعدة .

٣ - الوقود .

٤ - الطاقة .

٥ - الاجور الاساسية والجانبية . (١)

(١) سوف يرد تعريف لكل من نوعى الاجور المذكورين فى الصفحات التالية عند شرح التقسيم الثانى للمصروفات .

٦ - التأمينات الاجتماعية .

٧ - اهلاكات الاصول الثابتة .

٨ - النفقات الاخرى غير المدرجة ضمن البنود السابقة .

ويوضح الجدول التالي نتيجة دراسة التكاليف الخاصة باحدى شركات الخـمـل والنسيج التابعة للقطاع العام وذلك طبقا للتبويب السابق الذكر :-

جدول رقم (١)

هيكل نفقات الانتاج فى صناعة الخـمـل والنسيج

~~~~~

بالاسعار الجارية بالنسب المئوية

| البيان                       | ١٩٧٣ | ١٩٧٤ | ١٩٧٥ |
|------------------------------|------|------|------|
| الخامات والمواد الاساسية     | ٣٥٥  | ٣٢٤  | ٣٣٦  |
| المواد المساعدة              | ٦٦   | ٦٩   | ٦٨   |
| الوقود والطاقة               | ٢٨   | ٣٢   | ٣٦   |
| الاهـلاك                     | ٤٤   | ٤١   | ٣٨   |
| الاجور والتأمينات الاجتماعية | ٣١٢  | ٣٥٨  | ٣١٧  |
| النفقات الاخرى               | ١٩٥  | ٢٢٦  | ٢٠٦  |
| التكلفة الكلية               | ١٠٠  | ١٠٠  | ١٠٠  |

وهذا التقسيم للنفقات يساعد على احتساب تكلفة العناصر المختلفة ضمن التكلفة الكلية للانتاج كتكلفة العمل ، ومقدار الموارد المادية والنقدية المستخدمة فى انتاج وتصريف المنتجات سواء بالنسبة للمشروع أو القطاع أو حتى بالنسبة للصناعة ككل ، كما نستخدم أجهزة الدولة المختلفة البيانات الفعلية التى تتلقاها من القطاعات المتعددة فى حساب الدخل القومى المتولد فى الصناعة واعداد ميزان التشابك القطاعى ذات الاهمية الكبرى فى تخطيط الاقتصاد القومى .

ثانيا : تقسيم النفقات بحسب مفردات تجميعها :

يستخدم هذا التقسيم عند تجميع التكاليف أى عند تحديد تكلفة منتج أو عمل أو خدمة معينة ، وهذا التقسيم لا يوضح فقط الغرض من النفقة ولكن أيضا أهميتها ومكان نشأتها ويأخذ هذا التقسيم لعناصر التكلفة الشكل التالي :-

١ - المواد والخامات ( مطروحا منها قيمة المخلفات المرتجعة )

٢ - المواد المساعدة للاغراض الصناعية

٣ - الوقود والطاقة للاغراض الصناعية

٤ - الاجور الاساسية لعمال الانتاج

٥ - الاجور الجانبية لعمال الانتاج

٦ - التأمينات الاجتماعية

٧ - نفقات الاعداد والتجهيز للانتاج

٨ - نفقات صيانة واستغلال التجهيزات ( الاصول )

٩ - النفقات العامة للمورش والاقسام المختلفة

١٠ - النفقات العامة للمصنع

١١ - الخسائر من الانتاج المعاب

١٢ - النفقات الانتاجية الاخرى

١٣ - المصروفات الاخرى غير الانتاجية

وتتضمن مفردة المواد والخامات على نفقات المواد والخامات التى تدخل فى تكوين المنتجات وتشكيلها بصورة أساسية أو التى تعتبر عناصر حتمية لاعدادها وتشتمل على كل أو بعض العناصر التالية : الخامات ، المخلفات ( التى تدخل الانتاج مرة أخرى ) ، الاجزاء نصف المصنعة ، الاجزاء التامة . أما المواد المساعدة للاغراض الصناعية فتتضمن قيمة المواد التى تستخدم فى العمليات الفنية لاعداد المنتجات والتى تكفل أو تساعد على انجاز العملية الانتاجية بالصورة المطلوبة ( العادية ) . وتحتوى مفردة الوقود والطاقة

للاغراض الصناعية على نفقات الوقود والبخار والغاز والقوى الكهربائية والمياه سواء التي يتم انتاجها داخل المشروع لم يتم الحصول عليها من خارجه وتتضمن تلك المفردة تكلفتة ما يستخدم في الاغراض الصناعية فقط.

أما الاجور الاساسية لعمال الانتاج فتتضمن الاجور والمكافآت التي تسدد لعمال الانتاج الرئيسى والاجور الاضافية الخاصة بعملهم الليلي والمدفوعات عن الاعطال المخططة ( المتوقعة ) والمدفوعات للنسبة العاملين بالانتاج الاساسى . أما الاجور الجانبية لعمال الانتاج فتتضمن ما يدفع لعمال الانتاج من أجور في أوقات تغيبهم عن العمل للاشتراك فى الاعمال والمهام النقابية التي تحددها التشريعات وكذلك المدفوعات عن الاجازات الدورية والاضافية ، المدفوعات للامهات عن فترات الراحة لرضاعة الاطفال ، المدفوعات عن الوقت الذى ينفق فى أداء أى التزامات حكومية أو اجتماعية وغير ذلك . أما أقساط التأمينات الاجتماعية التي يتحملها المشروع والتي تمثل نسبة من الاجور ( الاساسية والجانبية على السواء ) فتدرج فى مفردة مستقلة .

وما تجدر الاشارة اليه هنا أن العناصر المختلفة من المدفوعات التي أسميناها الاجور الجانبية <sup>(١)</sup> قد اقيمت اهتماما كبيرا فى مصر خلال السنوات الاخيرة ضمن العديد من عناصر التكاليف والنفقات التي تتحملها الوحدات الاقتصادية ولكنها لامت للانتاج بصله وأطلق على هذه المجموعة من النفقات " التكاليف الاجتماعية أو التكاليف القومية " .

وتتضمن مفردة مستقلة للنفقات الخاصة بالاعداد والتجهيز للانتاج حيث تتضمن نفقات الدراسات والتجارب الخاصة بالمنتجات الجديدة ، نفقات الاعمال التمهيديّة الاستطلاعية من أجل ادخال التكنولوجيا الحديثة وغير ذلك .

(١) الترجمة اللغوية لها هي " الاجور الاضافية " ولكن ذلك المصطلح لا يمكن استخدامه لان هذا المفهوم له مدلول آخر فى مصر ، فالاجور الاضافية يقصد بها الاجور التي تسدد عن أوقات العمل الاضافية أكثر من الوقت المحدد قانونا .

ولاشك أن تخصيص بند مستقل لهذا النوع من النفقات يعتبر أمراً جوهرياً في ظروف وجود وحدات قطاع عام تلتزم بتبادل الخبرة والتعديلات الجديدة وأية تطورات من شأنها أن تحسن من جودة الانتاج أو تخفض من تكلفته، ولذلك فإن مثل هذا التخصيص سوف يمكن من استبعاد تلك النفقات من تكاليف الانتاج حتى يمكن تقييم أداء المشروع مقارنة بغيره من المشروعات على أساس من الظروف المتماثلة، أما المشروع الذى يحقق انجازاً مما فى هذا المجال فيتم تعويضه عن تلك النفقات بل وقد يحصل على اعتماد مالى اضافى لاستكمال نشاطه ويتم ذلك من صندوق تمويل مركزى خاص لهذا الغرض يعتمد على المبالغ المستقطعة من الوحدات الاقتصادية. ومثل هذا النظام يمكن أن يكون ذا فائدة كبيرة فى تنمية وتطوير القطاع العام فى مصر.

وتحتوى النفقات الخاصة باستخدام وصيانة التجهيزات على :-

- أ - نفقات الصيانة الجارية للتجهيزات الانتاجية .
- ب - نفقات الصيانة المتوسطة للتجهيزات الانتاجية .
- ج - القوى المحركة .
- د - أقساط الاهلاك للتجهيزات الفنية .

ويعتبر من مصروفات الاقسام ( الورش أو المراكز ) ما يلى :-

- أ - نفقات ادارة القسم .
- ب - النفقات الاخرى الخاصة بالعاملين بالقسم .
- ج - اهلاك المباني والادوات والموجودات الاخرى الخاصة بالقسم .
- د - النفقات الخاصة بالمباني والادوات والموجودات الاخرى الخاصة بالقسم .
- هـ - مصروفات الصيانة الجارية للمباني والادوات والموجودات الاخرى الخاصة بالقسم .
- و - نفقات التجارب والاختبارات والدراسات الخاصة بالقسم .
- ز - المصروفات الخاصة بالامن الصناعى .
- ح - اهلاك الادوات والعدد ضئيلة القيمة وسريعة الفناء .
- ط - المصروفات الاخرى للقسم الخاصة بادرة وخدمة الانتاج .

أما النفقات الخاصة بإدارة المشروع وتنظيم الانتاج ككل فتندرج ضمن مفردة "النفقات العامة للمصنع" . وتتضمن مفردة الخسائر بن التلفيات كل الخسائر التي تقع في أى مرحلة من مراحل الانتاج وتمثل في قيمة المنتجات التالفة بشكل نهائى ونفقات اصلاح الوحدات المعيبة . أما مفردة النفقات الانتاجية الاخرى فتتضمن الاستقطاعات والنفقات الخاصة بالدراسات والتجارب العلمية والاستقطاعات للاعداد للمنتجات الجديدة أو تحسين المنتجات القائمة التي تحصل على علامات الجودة وغير ذلك من المصروفات التي لم تندرج ضمن أى من المفردات المألفة .

أما المصروفات غير الانتاجية تشتمل على :-

- ١ - نفقات التعبئة والتغليف لمخازن المنتجات التامة .
- ٢ - تكلفة نقل المنتجات .
- ٣ - الرسوم القومية .
- ٤ - أى نفقات أخرى خاصة بتجميع المنتجات .

وهذا التقسيم للمصروفات يستخدم كأساس لاحتساب وتجميع التكاليف داخل كل إدارة أو قسم أو ورشة وغيرها من التقسيمات الموجودة داخل المشروع وفي نفس الوقت تقدير التكلفة المخططة وتحديد التكلفة الفعلية لهذه الاقسام . ويستخدم هذا التقسيم لتوصيف هيكل تكاليف المنتجات والتقدير ( التقييم ) الموضوعى لمستواها واكتشاف مواضع تخفيض النفقات . كما يستخدم في أغراض التسعير والتخطيط وتجميع وتحليل التكاليف ويتم نشر بيانات التكاليف الخاصة بالمشروع كوحده وبالقطاع ككل وللصناعة مجتمعه وفقا لهذا التقسيم .

ومن المؤكد أن استخدام تقسيم موحد للنفقات في وحدات القطاع العام المصرى يمكن أن يكون له أثره الكبير في دعم وتنشيط هذا القطاع فمثل هذا النظام يمكن أن يعطى أساسا سليما لمقارنة هيكل تكلفة انتاج السلعة العينة داخل وحدات القطاع المختلف . وبالتالى تحديد مستوى وكفاءة التشغيل لكل منها وغير ذلك .

### ١ - ٣ طرق محاسبة نفقات الانتاج وتجميع التكاليف

تجميع التكاليف هو احتساب تكلفة عمل معين أو وحدة من المنتجات أو أنسـواع محددة بذاتها وفي النهاية اجمالي تكلفة الوحدات المنتجة ككل . ويتعين هدف محاسبة التكاليف بأنه التحديد الفوري والكامل والصحيح للتكاليف الفعلية الخاصة بانتاج وتصريف المنتجات ومراقبة استخدام الموارد المالية والمادية المتاحة . وتمثل طرق تجميع التكاليف كاتقة الاساليب التي تستخدم لاحتساب تكاليف المنتجات ويرجع تطبيق هذه الطريقة أو تلك الى نوع ودرجة تعقد الانتاج ، وطبيعة وتنوع المنتجات الجارى انتاجها وهيكل الانتاج غير التام ان وجد وفترة الدورة الانتاجية وغير ذلك .

ولقد حدد النظام الموحد للتكاليف وهو ما يسمى بالاوزاع الاساسية لتخطيط ومحاسبة وتجميع تكاليف المنتجات فى المشروعات الصناعية المعمول به منذ عام ١٩٧١ الطرق الاساسية الثلاث التالية لتجميع التكاليف: الطرق المعيارية ، تكاليف المراحل ، لتكاليف الاوامر .

أى أن هذا التقسيم فرق بين نظامين : نظام التكاليف المعيارية وأنظمة التكاليف غير المعيارية وكان هذه الطرق غير المعيارية تعتبر نقبضا وبديلا كاملا للطريقة المعيارية ولا يمكن الجمع بينهما . حقيقة أن هناك الان فى الحياة العملية الكثير من المشروعات لم تطبق الطريقة المعيارية للتكاليف بينما هناك البعض الاخر قد نجح فى تطبيق هذه الطريقة واقامة التزاج بينها وبين الطريقة التى يتم بها تجميع التكاليف سواء كانت طريقة المراحل أم الاوامر أم غيرها . بل أن الموازنة بين الطريقة المعيارية وغيرها من طرق محاسبة التكاليف تمثل ضرورة اقتصادية لما لمحاسبة التكاليف المعيارية من مؤايا وفوائد فهمى واحدة من أهم أساليب تحسين محاسبة التكاليف والرقابة على النفقات فى مختلف فروع الصناعة .

وخلاصة القول أن هناك أساسين لتقسيم طرق محاسبة التكاليف .

أولهما : يهدف أساسا الى تحديد تكلفة المنتجات (تكاليف المراحل ، تكاليف الاوامر ، وغيرها)

**ثانيهما :** يهدف الى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف ( تكاليف تقديرية ، تكاليف معيارية ) .

ويغرى الكثير من أساتذة المحاسبة بين الأساسيين ويعالجون طرق كل من الأساسيين على حده ، ولكننا نرى أن هناك ضرورة فى أحداث التزاوج بين كل هذه الطرق للوصول الى أفضل الاسس لتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف فى نفس الوقت الذى يتم فيه تحديد تكلفة المنتجات وذلك يكون لدينا : طريقة التكاليف التقديرية للمراحل الانتاجية ، طريقة التكاليف المعيارية للاوامر الانتاجية ، طريقة التكاليف المعيارية للاوامر الانتاجية وغيرها . واذا كان القطاع العام المصرى لستم تطبق فيه طرق التكاليف المعيارية الا فى القليل جدا من الوحدات الاقتصادية فانه من الضرورى أن تتغير تلك الصورة وأن يكون هناك اتجاه وتوجيه لتطبيق هذه الطرق منشاء أنظمة علمية حديثة لتحديد التكلفة ومراقبة عناصر التكاليف .

#### **أنظمة التكاليف المعيارية :**

من أهم ما يبرز الدعوة الى ادخال نظام للتكاليف المعيارية ذلك التطوير الفنى الضخم الذى صاحبه كبر حجم الانتاج وضخامة المشروعات الصناعية والحاجة الشديدة الى استخدام بيانات محاسبة التكاليف لتحقيق الادارة الايجابية للانتاج ومراقبة عناصر التكلفة واظهار المواضع التى يمكن من خلالها تخفيض التكلفة .

ويهدف نظام التكاليف المعيارية الى تحقيق غايتين أساسيتين هما :

- ١ - ايجاد نظام للرقابة الفعالة الجارية على مستوى التكلفة فى كل أقسام وادارات المشروع .
- ٢ - التجميع والتجديد الدقيق للتكاليف الفعلية للمنتجات .

أى أنه اذا كانت التكاليف المعيارية فى وظيفتها الاولى تمثل أداة للرقابة على عناصر التكاليف فهى فى الوظيفة الثانية أداة لتحديد التكلفة . ويحقق تطبيق نظام التكاليف المعيارية امكانية تحسين فاعلية البيانات المحاسبية ، دعم الوظيفة الرقابية وامكانيات المحاسبة ، تعميق التحليل الاقتصادى ، اظهار نتائج الحساب الاقتصادى