مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: استخدام طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمختلطة
اسم الكاتب: أ.م. خالد غازي التمي، م.م. سوسن أحمد سعيد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3098
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 16:46 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنمية الرافدين ٨٤ (٢٨) ٢٠٠٦
ص ص [٨٥-٩٩]

استخدام طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمختلطة(*)

خالد غازي التمي
استاذ مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل
Ktammee@yaho.com

سوسن أحمد سعيد
مدرس مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل
Swsanluo@yahoo.com

المستخلص

يهدف نظام التكاليف الى تحديد تكلفة وحدات الانتاج (سلع او خدمات) التي أقيم المشروع من اجلها، وذلك عن طريق تحميل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع ، وبسلك نظام التكاليف في عملية التحليل اما اسلوب التحميل الشامل واما اسلوب التحميل الجزئي.

وتأتي اهمية البحث من اهمية الضرائب ومنها ضريبة الدخل ، اذ تعد من اهم ايرادات الموازنة العامة للدولة واهمية بيانات التكاليف ، ويهدف البحث الى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة عند التحاسب الضريبي اذ عن طريقها يمكن فرض الرقابة على مايقدمه المكلف من حسابات، ومن ثم الى تقليل فرص التهرب الضريبي .

أما مشكلة البحث فتتمثل في أن عملية التحاسب الضريبي تتم استناداً الى الحسابات التي تقدمها الجهات الخاضعة للضريبة الى الهيئة العامة للضرائب ، ويفترض أن توفر تلك الحسابات معلومات حقيقية عن أوجه النشاط الذي تمارسه الشركات ، من هنا فإن اعتماد الجهات الضريبية على البيانات المعدة على وفق (نظرية) التكاليف المتغيرة سوف يخفض فرص التهرب الضريبي، ومن ثم يحقق العدالة الضريبية ، ومن الضروري محاسبة الشركات التي لاتقدمها وذلك لاهميتها ولانها تتلاءم مع الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد ، اذ إنها تعكس واقع التكاليف في الشركة.

(*) بحث مستل من رسالة الماجستير "توظيف طرق تحميل التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة الخصم والتنزيل في قانون ضريبة الدخل العراقي"

تاريخ التسلم ٢٠٠٥/١١/٣٠ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/٣/١٩

THE USE OF THE VARIABLE COSTS METHOD (THEORY) IN THE TAXATION ACCOUNTANCY ON PRIVATE AND IMBROGLIO COMPANIES

Khalid Chazi Al-Timmi
Assistant Professor
Collage of Administration and Economics

Sawsan Ahmad Saeed
Assistant Lecturer
Collage of Administration and Economics

ABSTRACT

The aim of the cost system is to determine the cost of production unites (goods and services) which the project is built for it by the cost elements and loaded by the project, The cost system follow a method of analysis either the exhaustive loading style or the micro loading style .

The importance of the paper is related to the importance of taxes, such as the income taxes, which is regarded as the most important revenue of the public budget of the nation and the importance of the data of cost. The paper aims at using the method of variables costs in the taxation accountancy which enables to impose the control over the accounts represented by the commissar, so will reduce the chances of the evasion of taxes.

While, the problem of the paper is represented through the accounting method, the taxation which is perfected according to account represented by the corporation of taxes, these accounts supposed to provide the real information about the activity practices of the companies. So, the dependence of the tax corporation for the data prepared according to the variables cost theory will reduce the chances of tax evasion which will achieve justice in taxation.

It is necessary to follow up the companies which not represent it for its importance as it is appropriate with the accounts brought by the united accounting system as it reflects the actuality of the costs in the companies

المقدمة

يهدف نظام التكاليف أساساً إلى تحديد تكلفة وحدات الإنتاج (سلع أو خدمات) التي المشروع من أجلها وذلك عن طريق تحميل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع وتُصنف التكاليف إلى مجموعتين تضم المجموعة الأولى تكاليف إنتاجية ، وهي تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة أما المجموعة الثانية فهي تكاليف غير انتاجية ، وهي تكاليف البيع والتوزيع وتكاليف التسويق وتكاليف البحث والتطوير والتكاليف العامة والإدارية.

ويسلك نظام التكاليف في عملية التحليل عادة أحد أسلوبين الاول: أسلوب التحميل الشامل، ويتم تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء أكان مباشراً أو غير مباشر فيها ، وسواء المتغير أو الثابت، ويركز هذا الأسلوب على نظرية التكاليف الكلية أما الأسلوب الثاني : فهو أسلوب التحميل الجزئي ، ويتم تحميل وحدات الإنتاج النهائي بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة أو التكاليف المتغيرة وجزءٍ من التكاليف الثابتة بالقدر الذي يخص الطاقة المستغلة أو التكاليف المباشرة فقط ، وعد التكاليف الثابتة أو الجزء الثابت

غير المستغل أو التكاليف غير المباشرة عبئاً علىحساب الأرباح والخسائر ، ويركز هذا الأسلوب على نظريات التكاليف المتغيرة (الحدية)، والتكاليف المستغلة ويهـدف البحث إلى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة عنـد التحاسـب الـضريبي، إذ عـن طريقها يمكن فرضالرقابة على ما يقدمه المكلف من حسابات ، ومـن ثـم تقليـل فرص التهرب الضريبي.

مشكلة البحث

يفترض من الحسابات الختامية والميزانية التي تقدم من الجهـات الخاضـعة لضريبة الدخل أن توفر معلومات حقيقة للجهات الضريبية ، وهذه الجهات لا تستخدم بيانات التكاليف على الرغم من فائدتها في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابـة ، وذلك لأن الجهات الضريبية لا تعتمد عليها عند التحاسب الضريبي ، وإنما تلجأ إلى ضوابط تصدرها الهيئة العامة للضرائب معتمداً على التخمين والتقـدير، واتباعهـا دون الاعتماد على البيانات المقدمة من قبل المكلف قـد لا يحقـق العدالـة عنـد التحاسب الضريبي، من هنا يستلزم الامر البحث عن اساليب اخـرى تـساعد فـي التحاسب الضريبي، وتحقق العدالة وتوفر البيانات التي تقدمها تلك الاساليب.

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية الضرائب ومنها ضريبة الدخل إذ تعد من أهـم إيرادات الموازنة العامة للدولة، وكذلك من ندرة الدراسات في التكاليف والضرائب وفي مجال التأكد والتحقق من أن الحسابات الختامية والميزانية تعبر بشكل حقيقـي عن واقع النشاط، ومن أهمية بيانات التكاليف وقوائم الإيرادات والتكـاليف المعـدة على وفق نظريات التكاليف مع التركيز على النظرية المتغيرة.

هدف البحث

ن الهدف من البحث هو بيان امكانية الاعتماد على نظرية التكاليف المتغيرة في تقديم بيانات حقيقية لدائرة الضريبة ، وأن تؤدي إلى زيادة الثقة بالبيانـات التـي تحويها الحسابات الختامية والميزانية المقدمة من المكلفين عند التحاسب الـضريبي ، وبذلك يجعل المكلف والمخمن يلتقيان في حدود متفق عليها ، و يمنع المكلـف مـن التهرب الضريبي ولا يسمـح للمخمن برفض البيانات المقدمة كليـاً، ويلجـأ إلـى التقدير في حساب الضريبة.

فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضيتين الاتيتين:

ن استخدم بيانات التكاليف في الوحدات الصناعية والمعدة على أساس طريقـة (نظرية) التكاليف المتغيرة يؤدي إلى التحقق من صحة البيانات المنشورة.

٢.اعتماد الجهات الضريبية على البيانات المعدة على وفق طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة يخفض فرص التهرب من الضريبة،ومن ثم يحقق العدالة الضريبية.

منهج البحث

يعتمد البحث في أسلوبه، على المنهج الوصفي من خلال الوثائق الرسمية والكتب المتوفرة في المكتبة.

لقد قام البحث على فقرات تمثل الفقرة الأولى طريقة أو نظرية التكاليف المتغيرة والفقرة الثانية تمثل أهم الحسابات المقدمة للتحاسب الضريبي من قبل الشركات المختلطة والخاصة. أما الفقرة الثالثة، فهي امكانية استخدام بيانات التكاليف في التحاسب الضريبي مع الشركات المختلطة والخاصة.

أولاً - طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي

طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة

تعد طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة تطبيقاً لأسلوب التحميل الجزئي (كراجة، ١٩٩٨، ٢٧)، وهي طريقة لتحديد تكلفة المخزون يتم بمقتضاها عد كل التكاليف الصناعية المباشرة والتكاليف الاضافية المتغيرة تكاليف قابلة للتخزين ، أما التكاليف الاضافية الصناعية الثابتة فانها طبقاً لهذه الطريقة لاتعد تكاليف قابلة للتخزين وانما تعد تكاليف الفترة التي حدثت بها (تشارلزهورنجرن واخرون،٢٠٠٣، ٤٧٧).

وطبقاً لنظرية التكاليف المتغيرة تتحمل وحدات النشاط بالبنود المتغيرة كافة فقط سواء كانت بنوداً مباشرة ، أم غير مباشرة فهي أذن تستبعد البنود الثابتة غير المباشرة، ومن هنا فأن النظرية تقتضي تحليلاً دقيقاً بقصد فصل البنود المتغيرة عن البنود الثابتة(حسين، ابراهيم،١٩٨٩، ٦٣).

وقد ظهرت أهمية نظرية التكاليف المتغيرة عندما بدأ الاقتصاديون ينادون بالتكاليف الحدية لغرض ربط الزيادة والنقصان بالتكاليف نتيجة زيادة أو نقصان في التكاليف الناتج عن زيادة أو نقصان أنتاج وحدة واحدة ، ولهذا بدأ المحاسبون بالاهتمام بالنظرية وربط حجم التكاليف بالتغير مع حجم الانتاج منطلقين من فلسفة النظرية المتمثلة في أن التكاليف المتغيرة تنشأ مع الإنتاج ، وهذا يعني استبعاد التكاليف الثابتة وعدها أعباءاً زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر (رشيد، العبادي،١٩٩١، ٣١). بمعنى أن هذه النظرية تهتم بربط عناصر التكلفة بحجم الإنتاج اذ إن هناك بعض عناصر التكلفة تبقى مبالغها ثابتة بتغير حجم الإنتاج وبعضها يتغير بتغير حجم الإنتاج.

تقوم نظرية التكاليف المتغيرة على الأسس الآتية:

أ. تبويب عناصر التكلفة إلى:

١. **عناصر تكاليف متغيرة** : وهي التكاليف التي تتحقق عند تحقق الإنتاج وتزداد بزيادته وتنخفض بانخفاضه أو تتغير بتغير الإنتاج ، فهي ترتبط بعلاقة طردية مع حجم الإنتاج ويرتبط تحقق هذه التكاليف مع وجود الإنتاج ، فهي تكاليف مباشرة على الإنتاج ،وعليه تعد التكاليف المتغيرة تكاليفاً مباشرة في الوقت نفسه.

٢. **التكاليف الثابتة**: هي المبالغ التي تنفق ويتحملها المشروع بغض النظر عن حجم الإنتاج، فهذه المصاريف تتحقق سواء أكان الإنتاج صفراً أو واحداً أو أكثر، فهي تتحقق بالمستوى نفسه وبحدود الطاقة المتاحة نفسها، فالتكاليف الثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج ولا ترتبط بأي علاقة معها . وتمثل التكاليف (المصاريف) الثابتة تكلفة الخدمات والامكانات التي تسمح بالإنتاج بمستوى معين، وهي تتمثل باستهلاك الآلات والأبنية، والتأمين ضد المخاطر. الكهرباء للإنارة والتكييف، الإيجار رواتب المهندسين والموظفين، المصاريف الإدارية(عبد الموجود،١٩٨٦، ٧٦-٨٠).

٣. **تكاليف شبه متغيرة، شبه ثابتة**: إن من الصعب وضع حد فاصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهناك تكاليف تعد ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تأخذ في التغير بتغير الإنتاج عن هذا الحد فهذه التكاليف تعد شبه ثابتة، كما أن هناك بعض التكاليف التي لا تتغير بنسبة تغير حجم الإنتاج نفسها، فهذه التكاليف تعد شبه متغيرة.

ب. تحميل الإنتاج بعنصر التكاليف المتغيرة التي تتضمن:

١. **التكاليف المباشرة**: تشمل المواد والأجور والمصروفات الصناعية المباشرة.

٢. **التكاليف الصناعية غير المباشرة** : وتشمل المواد والأجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة وجزء من هذه التكاليف متغير، والجزء الآخر ثابت ويحمل الجزء المتغير للإنتاج.

٣. **تكاليف التسويق**: إذ إن جزءاً من هذه التكاليف متغير مثل عمولة وكلاء البيع وجزءاً ثابتاً مثل إيجار المعارض ويحمل الجزء المتغير للإنتاج المباع.

ت. تسعير المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة

وعد الفرق بين الايراد الناتج من بيع المنتجات وبين التكاليف المتغيرة مثالاً للربح الحدي (هامش المساهمة).

ث. صافي الربح من النشاط الطبيعي

هو الفرق بين الربح الحدي والتكاليف الثابتة جميعها.

ج. تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة المالية

لأغراض إعداد القوائم المالية على أساس التكاليف المتغيرة (حسين، مصطفى، ١٩٨٩، ٦٥)، يلاحظ أن أصحاب هذه النظرية يستندون إلى أن التكاليف

الثابتة يجب استنفا دها خلال الفترة التي نشأت فيها بصرف النظر عن حجم الإنتاج المحقق، وأن الربح لكل منتج يتحدد بمقارنة إيرادات مبيعات المنتج بالتكلفة المتغيرة له، ويتمثل الربح الناتج (عائد المساهمة) أي مدى مساهمة كل منتج من منتجات المشروع على حدة في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الربح الصافي، وينتج عن استبعاد التكاليف الثابتة عدم تق ييم المخزون في آخر الفترة متضمناً التكاليف الثابتة التي ترحل على حساب الأرباح والخسائر للفترة نفسها تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة.

ويساعد التحليل الحدي في التخطيط والرقابة وتحديد حجم التعادل ودراسات الأسعار وأتخاذ القرارات الإدارية وإعداد الموازنة التخطيطية(عطية،١٩٨٥، ٤٥).

ومن المزايا التي يمكن الحصول عليها من تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة:

١. طبقاً لمفهوم هذه النظرية فإن وحدات الإنتاج تتحمل بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت وحدات تامة أو وحدات تحت التشغيل أو على شكل مخزون سلعي في نهاية المدة وكذلك الحال بالنسبة للتكاليف التسويقية ، فتتحمل الوحدات المباعة بالتكاليف التسويقية المت غيرة فقط وجميع التكاليف الثابتة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية وإدارية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر.

٢. إن تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى ثابت ومتغير يساعد في التعرف على سلوك التكاليف ، كما أن الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة تتمتع بدرجة عالية من الـ ثبات، وهذا يساعد على تحديد التغير في اتجاه حجم الإنتاج وحجم المبيعات.

٣. تساعد النظرية عند تعدد المنتجات داخل المنشأة على إيجاد الربحية الصحيحة لكل منتج، لأنها تهتم بالتكاليف المتغيرة أولاً، ولأنها تتجاهل أهمية التكاليف الثابتةمما ينجم عنها من تذبذب في نصيـ ب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة في ظل الاستغلال لمستويات الطاقة المختلفة.

وعلى الرغم من المزايا التي جاءت بها النظرية المتغيرة يمكن أن توجه إليها الانتقادات الآتية:

١. إن أساس الفصل في التكاليف الثابتة والمتغيرة وشبه الثابتة وشبه المتغيرة قائم على أساس مدى مرونة النفقة ذاتها ولاسيما في حالة شبه الثابت وشبه المتغير، اذ يتم فصل التكاليف، وهذا يخضع إلى الاجتهاد الشخصي في بعض الأحيان عند فصلها إلى شبه ثابت وشبه متغير عملياً.

٢. إن التكاليف الثابتة لا يمكن تجاهلها بالكامل وعدم عدها متعلقة بالإنتاج، إذ إنه لولا التكاليف الثابتة سواء كانت انتاجية أو تسويقية لن يكون هناك انتاج أو تسويق.

٣. إن البيانات المتعلقة بالنظرية المتغيرة لا تعطي الإدارة الرؤيا الصحيحة عن مدى الاستغلال الأمثل للطاقة الانتاجية العاطلة؛ لأنها تتجاهل أساساً التكاليف الثابتة.

٤. نإ هذه النظرية على ع كس النظرية الكلية للتكاليف تساعد في رسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات في الأمد القصير ، ولا يمكن أن تخدم الإدارة في الأمد الطويل كما هي الحال في النظرية الكلية.

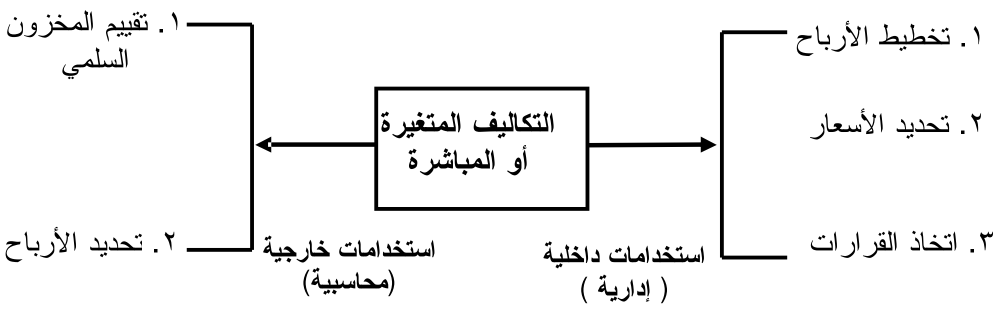
٥. إن تطبيق النظرية المتغيرة لا يعني بالضرورة أن النفقات المتغيرة جميعها مباشرة،إذ توجد أيضاً الكثير من التكاليف غير المباشرة وهذا يقبل خضوعها للاجتهاد الشخصي في بعض الاحيان في اختيار الأسس السليمة والعادلة في توزيع التكاليف غير المباشرة ،على الوحدات المنتجة (رشيد العبادي، ٣٢-٣٣).

مجالات استخدام طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة

توجه نظرية التكاليف المتغيرة اهتمامها الأساس ي إلى الإنتاج وتكلفته، وهذا الاهتمام يسير في الاتجاهين الآتيين (عبد المنعم،١٩٧١، ٤١٥):

أ. **الاتجاه الأول**: ويقصد به الاستخدامات الخارجية (أو المحاسبية) لهذه النظرية، وتقسم بدورها إلى القسمين الآتيين:
١. تقييم المخزون السلعي.
٢. تحديد الأرباح.

ب. **الاتجاه الثاني**: ويقصد به الاستخدامات الداخلية أو الإدارية لهذه النظرية في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات، وهذا الاتجاه بدوره يتضمن النواحي الآتية:
١. التكاليف المتغيرة بوصفها أداة لتخطيط سياسة الأرباح.
٢. التكاليف المتغيرة بوصفها أداة لتحديد سياسة التسعير
٣. التكاليف المتغيرة بوصفها اداة لاتخاذ القرارات الإدارية في المجالات المختلفة، ويمكن توضيح مجالات الاستخدام بالشكل الآتي:



شكل ١
مجالات استخدام نظرية التكاليف المتغيرة
المصدر: عبدالمنعم محمود عبدالمنعم، دراسات محاسبة التكاليف،١٩٧١، ص٤١٧.

إن تخطيط الربحية يكون عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح، أما المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشاكل التي تواجه الإدارة أو التخطيط للمستقبل كما في حالات التحليل التفاضلي.

بعد أن تم التعرف على ماهية النظرية المتغيرة ، يمكن تصوير قائمة التكاليف والإيرادات على وفق هذه النظرية:

قائمة الايرادات والتكاليف

على أساس النظرية المتغيرة(*)

	إيراد المبيعات			xxx
١	التكاليف المتغيرة الصناعية			
	مواد ش	x		
	أجور ش	x		
	مصاريف ش	x		
	تكاليف صناعية غير مباشرة (مواد أجور م)	x		
	تكلفة التصنيع المتغيرة		xx	
	إنتاج تحت التشغيل أو المدة (متغيرة)		x	
	تكلفة الانتاج المتغير		xx	
	انتاج تحت التشغيل آخر المدة (متغير)		(x)	
	تكلفة الانتاج التام المتغير		xx	
	إنتاج تام أول المدة (متغير)		x	
	تكلفة الإنتاج التام المعد للبيع (متغير)		xx	
	إنتاج تام أخر المدة (متغير)		(x)	
	التكلفة الصناعية المتغيرة للإنتاج المباع		xx	
٢	التكاليف التسويق المتغيرة (مواد أجور م)		x	
٣	تكلفة المبيعات المتغيرة			(xx)
٤	الربح الحدي			xx
	التكاليف الثابتة			
	صناعية	x		
	تسويقية	x		
	إدارية	x		(x)
٥	صافي الربح			xx

المصدر: محمد علي السيدقي، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية، ١٩٨٧، ص٧٨.

الوصفة المعملية والتكاليف المعيارية

تعرف الوصفة المعملية أو المصنعية بأنها عرض موجز لمجموعة من المتطلبات التي ينبغي أن تتحقق في منتج أو مادة أو عملية ما فيما إذا كان هنالك

أسلوب يحقق الإيفاء بهذه المتطلبات ويجعل العملية ممكنة (محجوب، ١٩٨٨، ٢٣١).

أن الهدف الأساس من إعداد الوصفة المعملية هو تثبيت نوعية المنتجات النهائيةولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر تحليل الظروف والامكانات التي لها علاقة بالعمل التقيسي قبل البدء بتحديد التصميم الهندسي والعمليات الإنتاجية ونوعية المواد الأولية اللازمة ، فضلاً عن اختيار نقاط الفحص والسيطرة، وتوفير هذه المتطلبات ليس مسؤولية قسم معين بل تتوزع بين معظم الأقسام داخل المنشأة الصناعية، الأمر الذي يتطلب مشاركة جميع الأقسام ذات العلاقة لكي تكون الوصفة أكثر ملاءمة للظروف المختلفة، ومسؤولية إعداد الوصفة المعملية تقع على عاتق قسم هندسة الإنتاج بالتضامن مع أقسام التسويق والتكاليف والسيطرة على الإنتاج.

ويقوم قسم الهندسة بالتعاون مع قسم تصميم الإنتاج وإدارة الإنتاج بتحديد كمية أصناف المواد المستخدمة بالإنتاج ومواصفاتها ووضع بدائل لكل نوع من أنواع المواد الداخلة في الإنتاج واختبارها لتحديد أفضلها ، ليتسنى لقسم الإنتاج استخدامهاعند عدم توافر المواد الأصلية. كما يحدد القسم الهندسي في المنشأة الكمية المعيارية لكل صنف من أصناف المواد الداخلية في العمليات الإنتاجية ومواصفاتها والمعيار المحدد يمثل معياراً نظرياً أو مثالياً لا يمكن تغييره إلا بتغيير طرق الإنتاج أو مواصفات المنتج ، إذ لابد أن تعدل للوصول إلى المستوى الممكن تحقيقه عن طريق إضافة نسبة محددة من الخسائر و (المسموحات) في المواد التي لا يمكن تجنبها، وتتمثل في الانكماش وهو الخسائر في وزن المواد الأولية أو حجمها والناتجة عن التبخر أو التغير الكيميائي أو العادي ،فضلاً عن المخلفات العرضية عن بعض العمليات الصناعية ، وقد تكون ذات قيمة أو عديمة القيمة مثل قطع الأخشاب وكذلك التلف (سرور،١٩٨٦، ٥٢-٥٣). ويجب أن تكون الوصفة المعملية في حدود التكاليف المقبولة وضمن إمكانيات المنشأة المادية والبشرية وتعمل على إرضاء المستهلك.

وتتأثر الوصفة المعملية بالبيئة المحيطة ، فالمتغيرات التي تطرأ على النشاطات الصناعية والتجارية تتطلب تحديد الوصفات من خلال إصدار تعديلات دورية عليها، وهناك مجموعة عوامل تجعل التعديلات ضرورية منها تغييرات متعلقة بالمواد الأولية مثل نقص المواد الأولية وصعوبة الحصول عليها بسبب ندرتها أو زيادة تكاليفها، فضلاً عن التعديل بسبب التطورات التكنولوجية في عمليات التصنيع والتقدم العلمي الذي يسمح بالحصول على وصفة أدق أو تعديل الوصفة المعتمدة؛ بسبب الانتقادات الموجهة للقياس الفعلي، من حيث إنها لا يمكن أن تكون الاساس الجيد لقياس كفاءة الاداء المالي بالمقارنة مع الكلفة المتحققة خلال الفترة الماضية، وأنها غير كفوءة في الرقابة على الكلفة؛ لأنها لا تصل الادارة إلا

بعد الانتهاء من عملية الانتاج؛ لذلك ظهرت التكلفة المعيارية، ونجحت بوصفها بديلاً في تحقيق أهداف الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.

وتعرف طريقة القياس على وفق الاساس المعياري بأنها "الطريقة التي تتبع التكاليف المباشرة عل ى غرض التكلفة عن طريق استخدام معدلات وأسعار تحميل معيارية مضروبة في المدخلات المعيارية المحسوبة للمخرجات الفعلية المنجزة، وتخصص التكاليف غير المباشرة على أساس معدلات تحميل غير مباشرة مخططة مضروبة في المدخلات المعيارية المحسوبة بكمية المخرجات الفعلية المنجز ة" (Horngren and others,1994,169).

وتقتضي المعايرة القيام بالبحوث العلمية والتجارب المعملية بقصد إعداد مجموعة مواصفات وشروط و كميات محددة تقررها الادارة للشيء "المعايير" وتصدرها على انها قانون ملزم للمسؤولين المختصين، وهذه المواصفات أو الشروط أو الكميات المقررة هي ما تسمى "معايير".

على أن للكلفة المعيارية مجموعة مقومات، تتمثل بالآتي:

١. وضع المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة المعيارية (مواد ش، أجور ش، ت صناعية غير مباشرة) تكون أساساً للمقارنة.
٢. قياس الكلفة المعيارية واثباتها.
٣. مقارنة الكلفة الفعلية بالكلفة المعيارية لتحديد الانحرافات.
٤. تحليل الانحرافات بهدف التحقق من أسباب حدوثها، ومعالجة أسباب السالب منها وتقرير العوامل التي أدت الى الانحرافات الموجبة(مرعي،١٩٩٧، ٧٤).

من هنا فإن استخدام التكاليف المعيارية يؤدي الى المساعدة في التخطيط وتقديم البيانات اللازمة لأعداد ا لموازنة التخطيطية، فضلاً عن المساعدة في الرقابة وكذلك إكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ومعالجة أسباب وجودهما، ومن ثم تُحقق التكاليف المعيارية أهداف برامج خفض التكاليف، مؤدية الى تسهيل تسعير المنتجات.

ثانياً - الحسابات المقدمة من قبل الشركات الخاصة والمختلطة للتحاسب الضريبي

تتمثل الحسابات التي تقدمها الشركات المختلطة والخاصة عند التحاسب الضريبي بالميزانية فضلاً عن تقرير مرا قب الحسابات بالنسبة للشركات الخاصة بالإضافة إلى مجموعة الحسابات التي جاء بها النظام الـ محاسبي الموحد وذلك لأن الشركات تنظم حـ ساباتها وفق النظام المحاسبي الموحد وتشمل هذه الحسابات حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع إذ يستخرج من هذا الحساب فائض النشاط الجاري وذلك عن طريق طرح التكاليف المتعلقة بالنشاط الإنتاجي من إيرادات النشاط الجاري ومن ثم تخصم تكلفة الخدمات التسويـ قية للوصول إلى فائض الإنتاج والمتاجرة وبعد ذلك تطرح منه كلفة الخدمات الإدارية التحويلية للتوصل إلى فائض العمليات الجارية ، وهو الذي يعكس مقدار الفائض القابل

للتوزيع وتضاف الإيرادات التمويلية والإيرادات الأخرى وتطرح المصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى.

إن هذا التفصيل في الحسابات له أهمية بالنسبة للمحاسب الضريبي ، إذ يسهل عليه عمله للتأكد من صحة الأرقام الواردة في القوائم والكشوفات الختامية والتحقق من عدم وجود تلاعب ، فضلاً عن التأكد من ارقام التكاليف الواردة في القوائم المالية ومقابلتها مع ايرادات الشركة للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، إذ إن وجود أي إختلاف بين الأرقام الواردة في القوائم المالية والكشوفات التحليلية التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد والمستندات والدفاتر يؤيد قيام المكلف بالتلاعب رغبة في التهرب من دفع الضريبة.

أما الحساب الثاني فهو كشف العمليات الجارية ويعد من حسابات النتيجة التي جاء به النظام المحاسبي الموحد، وتقفل في هذا الحساب الموارد والاستخدامات كافة المتعلقة بنشاط الشركة بعد تسويتها وفقاً لاساس الاستحقاق ، ويضم عناصر الاستخدامات والإيرادات كافة المتأتية عن نشاط الشركة ،فضلاً عن الإيرادات العرضية، ويتم هذا الحساب بمرحلتين ؛ المرحلة الاولى، يتم التوصل إلى فائض أو عجز النشاط الجاري المترتب على مزاولة الشركة للنشاط الجاري ، وذلك عن طريق مقابلة إيرادات ، الفترة الناشئة عن النشاط الجاري وتكلفة هذه الايرادات أو الاستخدامات التي أسهمت في تحقيق الإيرادات، أما في المرحلة الثانية فيتم التوصل إلى نتيجة نشاط الشركة بوصفها وحدة متكاملة، إذ يجعل الحساب دائناً بالإيرادات التي لا ترتبط بنشاط الشركة (إيرادات تحويلية)، ويجعل مديناً بالمصروفات التحويلية وتضاف الإيرادات الأخرى وتطرح المصروفات الأخرى.

إن الهيئة العامة للضرائب تعطي أهمية كبيرة لقائمة المركز المالي وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع وكشف العمليات الجارية ، فضلاً عن مجموعة الكشوفات التحليلية التي أوردها النظام المحاسبي الموحد ، وهي مجموعة الكشوفات التحليلية لأرقام المركز المالي والمجموعة الثانية مجموعة الكشوفات التحليلية لمكونات حسابات قوائم النتيجة، أما في المجموعة الثالثة فقد أورد النظام المحاسبي الموحد الكشوفات التحليلية المعدة وفقاً لأغراض المحاسب القومي .

ثالثاً - إمكانية استخدام بيانات التكاليف في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمختلطة.

ومن خلال تصوير الحسابات السابقة (حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع) وكشف العمليات الجارية. يتبين أن هذه الحسابات تتلاءم مع قوائم التكاليف المعدة على وفق نظريات التكاليف، ولو تم مقارنة هذه الحسابات مع قائمة الإيرادات والتكاليف المعدة على وفق نظرية التكاليف المتغيرة ، فالنسبة لتكلفة الإنتاج وفقاً لحساب الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر والتوزيع يتم حسابها حسب نظرية التكاليف المتغيرة عن طريق جمع المواد المباشرة والاجور المباشرة

والمصاريف المباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة التي تشمل مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة ومصاريف غير مباشرة ، وهي عبارة عن كلفة الخدمات الانتاجية وهي تعد عناصر لازمة للوحدات المنتجة بأنواعها المختلفة، وبعد ذلك يتم إضافة التغير في مخزون الإنتاج غير التام للوصول إلى تكلفة الإنتاج المتغيرة وهذا يتفق مع حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع ، إلا أن الاختلاف يكمن في التكاليف الثابتة التي يتم طرحها وفقاً للنظرية المتغيرة من الربح الحدي أما في حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع فيتم التوصل إلى كلفة الإنتاج بعد طرح عوائد مخلفات الإنتاج.

ويتم بعد ذلك إضافة وطرح التغير في الإنتاج التام للوصول إلى تكلفة الإنتاج المتغيرة للإنتاج المباع وفي حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع يتم إضافة مشتريات بضائع بغرض البيع والتغير في مخزون بضائع بغرض البيع للوصول إلى صافي كلفة النشاط الجاري، وهي النتيجة نفسها على وفق نظرية التكاليف المتغيرة تقريباً ، ثم يتم طرح كلفة النشاط الجاري من إيرادات النشاط الجاري للوصول إلى فائض أو عجز النشاط الجاري، أما على وفق نظرية التكاليف المتغيرة فيتم التوصل إلى الربح الحدي وذلك بعد إضافة التكاليف التسويقية المتغيرة التي تشمل مواد وأجور ومصاريف ، ثم يتم التوصل إلى صافي الربح بعد طرح التكاليف الثابتة التي تشمل التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والإدارية.

أما على وفق حساب الإنتاج والمتاجرة فيتم تنزيل كلفة الخدمات التسويقية من فائض النشاط الجاري للوصول إلى فائض الإنتاج والمتاجرة وبعد ذلك فوائد وإيجارات دائنة وكلفة الخدمات الإدارية والتحويلية للوصول إلى فائض العمليات الجارية الذي يضاف إليه الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى ، وتنزل منه المصروفات التحويلية والمصرفات الأخرى، للوصول إلى الفائض (العجز).

من خلال ما تم عرضه يتضح أن قائمة الإيرادات والتكاليف المعدة على وفق نظرية التكاليف المتغيرة تتلاءم مع حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع على الرغم من أنه أشمل من القائمة إلا أنها تتلاءم معه من حيث أنها تأخذ بالتكاليف التي تخص النشاط التي تتمثل بـ التكاليف الصناعية المتغيرة سواء كان مواداً أو أجوراً أو مصاريف والتغير في مخزون الإنتاج التام وغير التام للوصول إلى تكلفة المبيعات والتي تطرح من إيراد المبيعات للوصول إلى الربح الحدي ومن ثم تطرح التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والإدارية من هنا تتمكن الشركات من إعداد قوائم التكاليف على وفق نظرية التكاليف المتغيرة والاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي ، لأنها تتلاءم مع الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد سواء كان حساب الإنتاج والمتاجرة ، والأرباح والخسائر والتوزيع أو حساب العمليات الجارية بمرحلتيه ، إذ يأخذ إيرادات النشاط الجاري ويقوم بطرح التكاليف المتعلقة بإنتاج هذه الإيرادات كالحسابات المتقابلة الدائنة والمصروفات الجارية و الفوائد وإيجارات أراضٍ مدينة واندثارات وضرائب ورسوم للوصول إلى الفائض في المرحلة الأولى والمرحلة الثانية يضاف إليه

الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى وتنزل منه المصرفات التحويلية والأخرى للوصول إلى الفائض القابل للتوزيع.

إن الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد تساعد المحاسب الضريبي على التأكد من صحة الأرقام الواردة في القوائم والكشوفات الختامية والتحقق من عدم وجود تلاعب، إذ إن أي اختلاف في الأرقام بين الكشوف التحليلية والحسابات الإجمالية والمستندات والدفاتر يؤيد وجود تلاعب وتهرب من قبل المكلف، إلا أن هذا لا يمنع من عمل قوائم إيرادات وتكاليف على وفق نظرية التكاليف المتغيرة، لذلك فأن الهيئة العامة للضرائب لو أعتمدت على قوائم النظرية المتغيرة ستساعدها في تحديد التكاليف المتعلقة بالإنتاج والتكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالإنتاج ، ولذلك فأنها ستعكس الطريقة نفسها التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد، فضلاً عن وجود محاسب التكاليف ينظم حسابات الشركة والقيام بإعداد قوائم إيرادات وتكاليف على وفق نظرية التكاليف المتغيرة ، لما يتميز به من مميزات تجعلها تعكس واقع التكاليف في الشركات، وسواءٌ كانت تكاليف مباشرة بإنتاج المنتج أو تكاليف غير مباشرة بالإنتاج.

أما الوصفة المعملية التي تم ذكرها سابقاً بـ إعتبارها معايير جودة أداء السلعة لوظيفتها ومعايير التكلفة ، هذه الجودة المطلوبة وهذه المعايير سوف تطابق وتقارن مع السلعة المنتجة.

ومن الممكن أن يحدث التهرب الضريبي عن طريق الوصفة المعملية ، وذلك عن طريق الاستغلال غير الكفوء للعناصر المستخدمة في العملية الإنتاجية كزيادة نسبة التلف في المواد و فضلاً عن زيادة الإنتاج التالف من ما سيؤدي إلى زيادة التكاليف وبالتالي تقليل الأرباح ومن ثم سيؤدي إلى تقليل الدخل الخاضع للضريبة.

وكذلك فأن استخدام المعايير سوف يدعم الوصفة المعملية ويعطي الثقة فيها ويجعلها مقبولة وكفوءة، ومن ثم يجعل حساب الوعاء الضريبي عادلاً ومقبولاً من قبل الهيئة العامة للضرائب التي تسأل عن حق الدولة من دون المساس بحق الكلف ومن خلال ذلك يمكن الحد من التهرب الضريبي عن طريق التكاليف والتكاليف المعيارية والوصفة المعملية ، والتأكد من أن المكلف لا يقوم بزيادة مصاريف الإنتاج و التقليل من الإيرادات وبالتالي خفض وعاء ضريبة الدخل.

ويمكن بيان مدى تلاؤم نظرية التكاليف المتغيرة مع حساب الإنتاج والمتاجرة و أ. خ والتوزيع بالشكل الآتي:

الجدول يبين مدى تلاؤم نظرية التكاليف المتغيرة مع حساب الانتاج والمتاجرة وحساب أ.خ

	نظرية التكاليف المتغيرة	حساب الانتاج والمتاجرة،أ.خ والتوزيع
كلفة الانتاج التام	مواد.ش+اجور.ش+م.ش+ت.ص.غير مباشرة متغيرة+انتاج تحت التشغيل اول المدة(متغيرة) -انتاج تحت التشغيل آخر المدة(متغيرة)	كلفة الخدمات الانتاجية. +التغير في مخزون الانتاج غير التام -عوائد مخلفات الانتاج.
التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع	+انتاج تام أول المدة(متغيرة) -انتاج تام آخر المدة (متغيرة)	+مشتريات بضائع بغرض البيع. +التغير في مخزون الانتاج التام. +التغير في مخزون بضائع بغرض البيع.
الفائض، الربح، العجز	+تكاليف تسويقية متغيرة.	كلفة الخدمات التسويقية، مت غيرة وثابتة.
صافي الربح	-ت.ث الصناعية تسويقية إدارية	-فوائد وايجارات الأراضي دائنة، الإعانات، كلفة الخدمات الإدارية التمويلية. +الإيرادات التحويلية. الإيرادات الأخرى. - المصروفات التحويلية. المصروفات الأخرى.

الخلاصة

ن لمحاسبة التكاليف تساعد على إيجاد ت كلفة وحدة النشاط سواء كانت سلعة أو خدمة أو قسماً ، فهي توفر معلومات مالية وتحليلية تساعد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة كما تساعد في إعداد القوائم المالية، و أن جميع الشركات تحتاج إلى محاسبة التكاليف سواء كانت شركات صناعية أو تجارية أو يةخدمسواء كانت تلك الشركات هادفة إلى تحقيق الربح أم لا . وأن استخدام طريقة لتحميل التكاليف يعتمد على ظروف الشركات وحاجة الإدارة إلى البيانات والهدف من نظام التكاليف ، وأن تطبيق أحدى النظريات من دون الأخرى يؤثر على تكاليف الإنتاج والبيع وكذلك على نتائج أعمال الشركة وعلى تقييم المخزون أول وآخر المدة ، لذلك فأنه من الضروري اعتماد الهيئة العامة للضرائب على قوائم الإيرادات والتكاليف المعدة على أساس نظرية التكاليف المتغيرة ومحاسبة الشركات التي لاتقدمهاوذلك لأهميتها وكذلك لأنها تتلاءم الحسابات التي جاء بها النظا م المحاسبي الموحد من حيث أنها تعكس واقع التكاليف في الشركة سواء كانت تكاليف مباشرة بانتاج المنتج أو تكاليف غير مباشرة بالإنتاج.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. اياد عبد الموجود ، أسس محاسبة التكاليف للصناعات النامية، الطبعة الأولى، مطابع الفرزدق التجارية، ١٩٨٦.
٢. بسمان فيصل محجوب ، تخطيط ومراقبة الانتاج في المنشآت الصناعية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، العراق،١٩٨٨.
٣تشارلز هورنجرن، جورج فوستر، سريكانت داتار ، محاسبة التكاليف مدخل اداري، الجزء الاول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، ٢٠٠٣.
٤حاكم علي رشيد، كامل علي إبراهيم العبادي ، محاسبة التكاليف في القوائم والنظم، الجزء الثاني، دار الحكمة للطباعة والنشر، بغداد العراق،١٩٩١.
٥. ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة، بغداد العراق، ١٩٨٥.
٦. عبد الحكيم كراجة ، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار الأمل للتوزيع والنشر أربد، الأردن، ١٩٩٨.
٧.عبد المنعم محمود عبد المنعم ، دراسات محاسبة التكاليف، دار النهضة العربية، بيروت لبنان، ١٩٧١.
٨محمد شفيق حسين، عبد السلام مصطفى إبراهيم محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، المستقبل للنشر، عمان الأردن، ١٩٨٩.
٩.محمد علي أحمد السيدية ، في محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل العراق،١٩٨٧.
١٠محمد كمال عطية أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار الجامعات المصرية، مصر، ١٩٨٥.
١١منار جبار سرور وضع نظام لتكاليف معيارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٨٦.
١٢منى سالم مرعي ، تحليل وتقييم طرق قياس التكلفة في ظل أنظمة التكاليف، دراسة نظرية تحليلية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ١٩٩٧.

ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

1. Horngren and others, Cost Accounting Anagerial Emphases, 8ED. Prentice Hall International, 1994.