



اسم المقال: استخدام طريقة (نظيرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمحظطة

اسم الكاتب: أ.م. خالد غازي التميمي، م.م. سوسن أحمد سعيد

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3098>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/09 23:17 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على

info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 الراذدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



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

سوسن أحمد سعيد

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

خالد غازي التمي

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل
Ktammee@yahoo.com

المستخلص

يهدف نظام التكاليف الى تحديد تكلفة وحدات الانتاج (سلع او خدمات) التي أقيم المشروع من اجلها، وذلك عن طريق تحويل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع ، وبذلك نظام التكاليف في عملية التحليل اما اسلوب التحميل الشامل واما اسلوب التحميل الجزئي . وتاتي اهمية البحث من اهمية الضرائب ومنها ضريبة الدخل ، اذ تعد من اهم ايرادات الموارنة العامة للدولة واهمية بيانات التكاليف ، ويهدف البحث الى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة عند التحاسب الضريبي اذ عن طريقها يمكن فرض الرقابة على ما يقدمه المكلف من حسابات، ومن ثم الى تقليل فرص التهرب الضريبي .

اما 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 حقيقة عن أو بـ النشاط الذي تمارسه الشركات ، من هنا فإن اعتماد الجهات الضريبية على البيانات المعدة على وفق (نظيرية) التكاليف المتغيرة سوف يخفض فرص التهرب الضريبي، ومن ثم يحقق العدالة الضريبية ، ومن الضروري محاسبة الشركات التي لا تقدمها وذلك لأهميةها ولأنها تتلاع مع الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد ، اذ إنها تعكس واقع التكاليف في الشركة.

(*) بحث مسئللة من رسالة الماجستير "توظيف طرق تحويل التكاليف في تحديد التكاليف الواجبة الخصم والتزيل في قانون ضريبة الدخل العراقي"

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 الفيروع من أجلها وذلك عن طريق تحويل عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع ونصف التكاليف إلى مجموعتين تضم المجموعة الأولى تكاليف إنتاجية ، وهي تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة 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 الأول: أسلوب التحميل الشامل، ويتم تحويل وحدات الإنتاج النهائي بنصيتها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء أكان مباشراً أو غير مباشراً فيها ، وسواء المتغير أو الثابت، ويركز هذا الأسلوب على نظرية التكاليف الكلية أما الأسلوب الثاني : فهو أسلوب التحميل الجزئي ، ويتم تحويل وحدات الإنتاج النهائي بنصيتها من عناصر التكاليف لغيره أو التكاليف المتغيرة وجزء 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 على حساب الأرباح والخسائر ، ويركز هذا الأسلوب على نظريات التكاليف المتغيرة (الحدية)، والتكاليف المستغلة ويهدف البحث إلى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة عند التحاسب الضريبي، إذ عن طريقها يمكن فرض الرقابة على ما يقدمه المكلف من حسابات ، ومن ثم تقليل فرص التهرب الضريبي.

مشكلة البحث

يفترض من الحسابات الختامية والميزانية التي تقدم من الجهات الخاضعة لضريبة الدخل أن توفر معلومات حقيقة للجهات الضريبية ، وهذه الجهات لا تستخدم بيانات التكاليف على الرغم من فائدتها في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة ، وذلك لأن الجهات الضريبية لا تعتمد عليها عند التحاسب الضريبي ، وإنما تلجأ إلى ضوابط تصدرها الهيئة العامة للضرائب معتمداً على التخمين والتقدير، واتباعها دون الاعتماد على البيانات المقدمة من قبل المكلف قد لا يحقق العدالة عند التحاسب الضريبي، من هنا يستلزم للامر البحث عن اساليب اخر رى تساعد في التحاسب الضريبي، وتحقق العدالة وتتوفر البيانات التي تقدمها تلك الاساليب.

أهمية البحث

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

هدف البحث

نـ الـ هـدـفـ مـنـ الـ بـحـثـ هـوـ بـيـانـ اـمـكـانـيـةـ الـاعـتـمـادـ عـلـىـ نـظـرـيـةـ التـكـالـيفـ الـمـتـغـيرـةـ فـيـ تـقـدـيمـ بـيـانـاتـ حـقـيقـيـةـ لـدـائـرـةـ الضـرـبـيـةـ ،ـ وـأـنـ تـؤـدـيـ إـلـىـ زـيـادـةـ التـقـةـ بـالـبـيـانـاتـ الـتـيـ تـحـوـيـهـاـ الـحـسـابـاتـ الـخـاتـمـيـةـ وـالـمـيـزـانـيـةـ الـمـقـدـمـقـنـ الـمـكـلـفـينـ عـنـ التـحـاسـبـ الـضـرـبـيـ ،ـ وـبـذـلـكـ يـجـعـلـ الـمـكـلـفـ وـالـمـخـمـنـ يـلـقـيـانـ فـيـ حـدـودـ مـتـفـقـ عـلـيـاهـ ،ـ وـيـمـنـعـ الـمـكـلـفـ مـنـ الـتـهـرـبـ الـضـرـبـيـ وـلـاـ يـسـمـحـ لـالـمـخـمـنـ بـرـفـضـ الـبـيـانـاتـ الـمـقـدـمةـ كـلـيـاـ،ـ وـيـلـجـأـ إـلـىـ التـقـدـيرـ فـيـ حـسـابـ الـضـرـبـيـةـ .ـ

فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضيتين الآتيتين:

ن، اسْتُخَدِمُ بِيَانَاتِ التَّكَالِيفِ فِي الْوَحَدَاتِ الصَّنَاعِيَّةِ وَالْمَعْدَةِ عَلَى أَسَاسٍ طَرِيقَةٍ (نَظَرِيَّة) التَّكَالِيفِ الْمُتَغِيِّرَةِ يَؤْدِي إِلَى التَّحْقِيقِ مِنْ صَحةِ الْبَيَانَاتِ الْمُنْشَوَرَةِ.

٢. اعتماد الجهات الضريبية على البيانات المعدة على وفق طريقة (نظيرية) التكاليف المتغيرة يخوض فرص التهرب من الضريبة ومن ثم يتحقق 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 (نظيرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي طريقة (نظيرية) التكاليف المتغيرة

تعد طريقة (نظيرية) التكاليف المتغيرة تطبيقاً لأسلوب التحميل الجزئي (كراجة، ١٩٩٨، ٢٧)، وهي طريقة لتحديد تكلفة المخزون يتم بمقتضها عد كل ليلفكا الصناعية المباشرة والتكاليف الإضافية المتغيرة تكاليف قابلة للتخزين ، أما التكاليف الإضافية الصناعية الثابتة فإنها طبقاً لهذه الطريقة لا تعدل تكاليف قابلة للتخزين وإنما تعدل تكاليف الفترة التي حدثت بها (تشارلز هورنجرن وآخرون، ٢٠٠٣، ٤٧٧).

وطبقاً لنظرية التكاليف المتغيرة تتحمل وحدات النشاط بالبنود المتغيرة كافة فقط سواء كانت بنوداً مباشرة ، أم غير مباشرة فهي أدنى تستبعد البنود الثابتة غير المباشرة، ومن هنفأن 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 بالتغيير مع حجم الانتاج منطلقين من فلسفة النظرية المتمثلة في أن التكاليف المتغيرة تتباين مع الإنتاج ، وهذا يعني استبعاد التكاليف الثابتة وهلأعباءً زمنية تحمل على حساب الأرباح والخسائر (رشيد، العبادي، ١٩٩١، ٣١). بمعنى أن هذه النظرية تهتم بربط عناصر التكلفة بحجم الإنتاج إذ 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 بلوبيه 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 تع دالتكاليف المتغيرة تكاليفاً مباشرة في الوقت نفسه .

٢. **التكاليف الثابتة** هي المبالغ التي تد نفق ويتحملها المشروع بغض النظر عن حجم الإنفاق فهو المصارييف تتحقق سواء أكان الإنتاج صفرأ أو واحد أو أكثر ، فهي تتحقق بالمستوى نفسه وبحدود الطاقة المتاحة نفسها ، فالتكاليف الثابتة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج ولا ترتبط بأي علاقة معها . تمثل التكاليف (المصاريف) الثابتة تكلفة الخدمات والامكانيات التي تسمح بالإنتاج بمستوى معين ، وهي تتمثل باستهلاك الآلات والأبنية ، والتأمين ضد المخاطر . الكهرباء للإنارة والتكييف ، الإيجار رواتب المهندسين والموظفين ، المصارييف 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. تحويل الإنتاج بعنصر التكاليف المتغيرة التي تتضمن:

١. **التكاليف المباشرة** تشمل المواد والأجور والـ صروفات الصناعية المباشرة .

٢. **التكاليف الصناعية غير المباشرة** : وتشمل المواد والأجور والمصروفات الصناعية غير المباشرة وجزء من هذه التكاليف متغير مثل عمولة وكلاء 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 .

٤. **تسعير المنتج بما لا يقل عن التكاليف المتغيرة** وعد الفرق بين الإيراد الناتج من بيع المنتجات وبين التكاليف المتغيرة مثلاً للربح الحدي (هامش المساهمة) .

ث. صافي الربح من النشاط الطبيعي

هو الفرق بين الربح الحدي والتكاليف الثابتة جميعها .

ج. **تقدير المخزون السليعي 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 استنادها 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 تعطية التكاليف الثابتة وتحقيق الربح الصافي، وينتج عن استبعاد التكاليف الثابتة عدم تقسيم المخزون في آخر الفترة متضمناً التكاليف الثابتة التي ترهل 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 الموازنات التخطيطية (عطيه، 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 بالتکاليف التسويقية المتغيرة فقط وجميع التكاليف الثابتة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية وإدارية ترهل إلى حساب الأرباح والخسائر.
٢. إن تبوييب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى ثابت ومتغير يساعد في التعرف على سلوك التكاليف ، كما أن الكفة المتغيرة للوحدة الواحدة تتمتع بدرجة عالية من الاستقرار، وهذا يساعد على تحديد التغيير 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، وأنها تتجاهل أهمية التكاليف الثابتة مما ينجم عنها من تذبذب في نصيـبـ بـ الـ وـحدـةـ الـواحـدةـ منـ التـكـالـيفـ الثـابـتـةـ 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 والمتحركة وشبه المتغيرة قائم على أساس مدى مرونة الفقة ذاتها ولا سيما في حالة شبه الثابت وشبه المتغير، إذ 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 عدتها متعلقة بالإنتاج، إذ أنه لو لا التكاليف الثابتة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية لن يكون هناك إنتاج أو تسويق.
٣. إن البيانات المتعلقة بالنظرية المتغيرة لا تعطي الإدارة الرؤية الصحيحة عن مدى الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية العاطلة؛ لأنها تتجاهل أساساً التكاليف الثابتة.

٤. إن هذه النظرية على عكس النظرية الكلية للتکاليف 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 جمیعها مباشرة، إذ توجد أيضاً الكثير من التکاليف غير المباشرة وهذا يقبل خصوصها للاجتهداد الشخصي في بعض الاحيان في اختيار الأسس السليمة والعادلة في توزيع التکاليف غير المباشرة ، على الوحدات المنتجة (رشید العبادی، ٣٢ - ٣٣).

مجالات استخدام طريقة (نظيرية) التكاليف المتغيرة

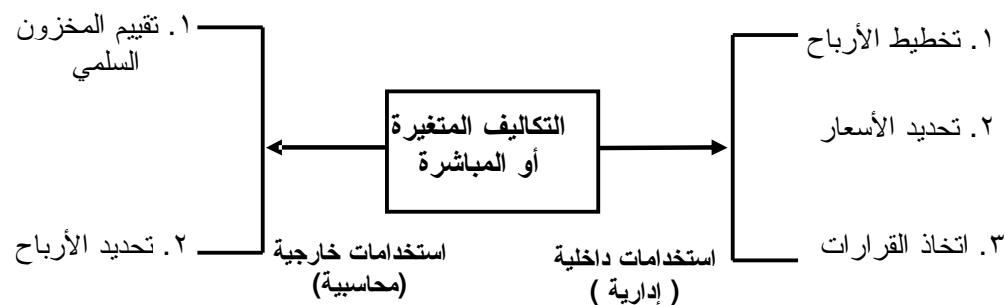
توجه نظرية التکاليف المتغيرة اهتمامها الأساس ي إلى الإنتاج وتكلفته، وهذا الاهتمام يسير في الاتجاهين الآتيين (عبد المنعم، ١٩٧١، ٤١٥):

أ. الاتجاه الأول: ويقصد به الاستخدامات الخارجية (أو المحاسبية) لهذه النظرية، وتقسم بدورها إلى القسمين الآتيين:

١. تقییم المخزون السلعی.
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. التکاليف المتغيرة بوصفها أداة لتخطيط سياسة الأرباح.
٢. التکاليف المتغيرة بوصفها أداة لتحديد سياسة التسعير
٣. التکاليف المتغيرة بوصفها أداة لاتخاذ القرارات الإدارية في المجالات المختلفة، ويمكن توضیح مجالات الاستخدام بالشكل الآتی:



شكل ١

مجالات استخدام نظرية التکاليف المتغيرة

المصدر: عبد المنعم محمود عبد المنعم، دراسات محاسبة التکاليف، ١٩٧١، ص ٤١٧.

إن تخطيط الربحية يكون عن طريق توضيح العلاقة بين التكالفة، الحجم والربح، أما المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشاكل التي تواجه الإداره أو التخطيط المستقبل كما في حالات التحليل التفاضلي.
بعد أن تم التعرف على ماهية النظرية المتغيرة ، يمكن تصوير قائمة التكاليف والإيرادات على وفق هذه النظرية:

**قائمة الإيرادات والتكاليف
على أساس النظرية المتغيرة^(*)**

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

المصدر: محمد علي السيدفي، محاسبة التكاليف دراسة نظرية واجراءات تطبيقية، ١٩٨٧، ص. ٧٨.

الوصفة المعملية والتكاليف المعيارية

تعرف الوصفة المعملية أو المصنوعية 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 النهائية لتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر تحليل الظروف والإمكانات التي لها علاقة بالعمل التقisi 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 استخدامها عند 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، وتمثل في الانكماس وهو الخسائر في وزن المواد الأولية أو حجمها والناتجة عن التبخّر 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 لقياس الفعلي، من حيث إنها لا يمكن أن تكون الأساس الجيد لقياس كفاءة الأداء المالي بالمقارنة مع الكلفة المتحققة خلال الفترة الماضية، وأنها غير كفؤة في الرقابة على الكلفة؛ لأنها لا تصل الإدارة إلا

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

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

وتقضي المعايرة القيام بالبحوث العلمية والتجارب المعملية بقصد إعداد مجموعة مواصفات وشروط وكميات محددة تقررها الادارة للشيء "المعابر" وتصدرها على انها قانون ملزم للمؤولين المختصين، وهذه المواصفات أو الشروط أو الكميات المقررة هي ما تسمى "معايير".

على أن لتكلفة المعايرة مجموعة مقومات، تتمثل بالآتي:

(وضع المعاير 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 بالتكلفة المعيارية لتحديد الانحرافات.

٤. تحليل الانحرافات بهدف التحقق من أسباب حدوثها، ومعالجة أسباب السالب منها وتقرير العوامل التي أدت إلى الانحرافات الموجبة(مرعي، ١٩٩٧، ٧٤). من هنا فإن استخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى المساعدة في التخطيط وتقديم البيانات اللازمة لأعداد لموازنة التخطيطية، فضلاً عن المساعدة في الرقابة وكذلك إكتشاف مناطق عدم الكفاية في استخدام التكاليف ومعالجة أسباب وجودهما، ومن ثم ثُحقق التكاليف المعيارية أهداف برامج خفض التكاليف، مؤدية إلى تسهيل تسعير المنتجات.

ثانياً - الحسابات المقدمة من قبل الشركات الخاصة والمختلطة للتحاسب الضريبي

تتمثل الحسابات التي تقدمها الشركات المختلطة وال الخاصة عند التحاسب الضريبي بالميزانية فضلاً عن تقرير مراقب الحسابات بالنسبة للشركات الخاصة بالإضافة إلى مجموعة الحسابات التي جاء بها النظام لا محاسبي الموحد وذلك لأن الشركات تتنظم حساباتها 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 تخصيص تكلفة الخدمات التسوية قيمة 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 المصاروفات التحويلية والمصاروفات الأخرى.

إن هذا التقسيل للحسابات له أهمية بالنسبة للمحاسب الضريبي ، إذ يسهل عليه عمله للتأكد من صحة الأرقام الواردة في القوائم والكشفات الخاتمية والتحقق من عدم وجود تلاعب ، فضلاً عن التأكد من ارتفاع التكاليف الواردة في القوائم المالية وم مقابلتها مع إيرادات الشركة للتوصى إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، إذ إن وجود أي اختلاف بين الأرقام الواردة في القوائم المالية والكشفات التحليلية التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد والمستدات والدفاتر يؤيد قيام المكلف بالتلعب رغبة في التهرب من دفع الضريبة.

أما الحساب الثاني فهو كشف العمليات الجارية وبعد من حسابات النتيجة التي جاء به النظام المحاسبي الموحد، وتنقل في هذا الحساب الموارد والاستخدامات كالفتحعلقة بنشاط الشركة بعد تسويتها وفقاً لأساس الاستحقاق ، ويضم عناصر الاستخدامات والإيرادات كافة المتاتية عن نشاط الشركة ، فضلاً عن الإيرادات العرضية ويتم هذا الحساب بمرحلتين ؛ المرحلة الأولى، 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 الإيرادات أو الاستخدامات التي أسممت 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 بالمصاروفات التحويلية وتضاف الإيرادات الأخرى وتطرح المصاروفات الأخرى.

إن الهيئة العامة للضرائب تعطى أهمية كبيرة لقائمة المركز المالي وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع وكشف العمليات الجارية ، فضلاً عن مجموعة الكشفات التحليلية التي أوردها النظام المحاسبي الموحد ، وهي مجموعة الكففات التحليلية لأرقام المركز المالي والمجموعة الثانية مجموعة الكشفات التحليلية لمكونات حسابات قوائم النتيجة، أما في المجموعة الثالثة فقد أورد النظام المحاسبي الموحد الكشفات 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 والأرباح والخسائر والتوزيع يتم حسابها حسب نظرية التكاليف المتغير عن طريق جمع المواد المباشرة والا جور المباشرة

والمصاريف المباشرة وتکاليف صناعية غير مباشرة مذكورة 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 يتتفق حساب الإنتاج والمتجارة والأرباح والخسائر والتوزيع ، إلا أن الاختلاف يمكن في التکاليف الثابتة التي يتم طرحها وفقاً للنظرية المتغيرة من الربح الحدي أما في حساب الإنتاج والمتجارة 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 والمتجارة والأرباح والخسائر والتوزيع يتم إضافة مشتريات بضائع بعرض البيع والتغير في مخزون بضائع بعرض البيع للوصول إلى صافي كلفة النشاط الجاري، وهي النتيجة نفسها على وفق نظرية التکاليف المتغيرة تقريباً ، ثم يتم طرح كلفة النشاط الجاري من إيرادات النشاط الجاري للوصول إلى فائض أو عجز النشاط الجاري، أما على وفق نظرية التکاليف المتغيرة فيتم التوصل إلى الربح الحدي وذلك بعد إضافة التکاليف التسوية قيمة المتغيرة التي تشمل مواد وأجور ومصاريف ، ثم يتم التوصل إلى صافي الربح بعد طرح التکاليف الثابتة التي تشمل التکاليف الصناعية والتسوية والإدارية.

أما على وفق حساب الإنتاج والمتجارة فيتم تنزيل كلفة الخدمات التسوية من فائض النشاط الجاري للوصول إلى فائض الإنتاج والمتجارة وبعد ذلك فوائد وإيجارات دائنة وكلفة الخدمات الإدارية والتحويلية للوصول إلى فائض العمليات الجارية الذي ينضاف إليه الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى ، وتنزل منه المصاروفات التحويلية والمصارفات الأخرى، للوصول إلى الفائض (العجز).

من خلال ما تم عرضه يتضح أن قائمة الإيرادات والتکاليف المعدة على وفق نظرية التکاليف المتغيرة تتلاطم مع حساب الإنتاج والمتجارة والأرباح والخسائر والتوزيع على أنها تشمل من القائمة إلا أنها تتلاطم معه من حيث أنها تأخذ بالتكاليف التي تخص النشاط التي تتمثل بـ التکاليف 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 من ثم تطرح التکاليف الثابتة الصناعية والتسوية والإدارية من هنا تتمكن الشركات من إعداد قوائم التکاليف على وفق نظرية التکاليف المتغيرة والاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي ، لأنها تتلاءم مع الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد سواء كان حساب الإنتاج والمتجارة ، والأرباح والخسائر والتوزيع أو حساب العمليات الجارية بمرحلة ، إذ يأخذ إيرادات النشاط الجاري ويقوم بطرح التکاليف المتعلقة بإنتاج هذه الإيرادات كالحسابات المقابلة الدائنة والمصاروفات الجارية و الفوائد وإيجارات أراضي 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 المحاسبين على التأكد من صحة الأرقام الواردة في القائم والكشفات 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 المكلفين، أن هذا لا يمنع من عمل قوائم إيرادات وتكاليف على وفق نظرية التكاليف المتغيرة لذلك فإن الهيئة العامة للضرائب لو أعتمدت على قوائم النظرية المتغيرة ستتساعدها في تحديد التكاليف المتعلقة بالإنتاج والتكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالإنتاج، ولذلك فإنها ستعكس الطريقة نفسها التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد، فضلاً عن وجود محاسب التكاليف ينظم حسابات الشركة والقيام بتحديد قوائم إيرادات وتكاليف على وفق نظرية التكاليف المتغيرة، لما يتميز به من مميزات تجعلها تعكس واقع التكاليف في الشركات، وسواء كانت تكاليف مباشرة بإنتاج المنتج أو تكاليف غير مباشرة بإنتاج.

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

ومن الممكن أن يختفي 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 فإن استخدام المعايير سوف يدعم الوصفة المعملية ويعطي الثقة فيها ويجعلها مقبولة وكفؤة، 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 والتکاليف لمعاييره والوصفة المعملية ، والتأكد من أن المكلف لا يقوم بزيادة مصاريف الإنتاج و القليل من الإيرادات وبالتالي خفض وعاء ضريبية الدخل .

ويمكن بيان مدى تلا وئم نظرية التكاليف المتغيرة مع حساب الإنتاج والمتحاجرة وأ. خ والتوزيع بالشكل الآتى:

الجدول يبين مدى تلاويم نظرية التكاليف المتغيرة مع حساب الانتاج والمتأخرة وحساب أ.خ

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

الخلاصة

ن لمحاسبة التكاليف تساعد على إيجاد تكلفة 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 ية خصوصاً 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 وأخر المدة ، لذلك فإنه من الضروري اعتماد الهيئة العامة للضرائب على قوائم الإيرادات والتكاليف المعدة على أساس نظرية التكاليف المتغيرة ومحاسبة الشركات التي لا تقدمها وذلك لأهميتها وكذلك لأنها تتماش مع الحسابات التي جاء بها النظام 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. ایاد عبد الموجود ، أسس محاسبة التكاليف للصناعات النامية، الطبعة الأولى، مطبع الفرزدق التجارية، ١٩٨٦.
٢. بسمان فيصل محجوب ، تخطيط ومراقبة الانتاج في المنتجات الصناعية، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، الموصل ، العراق ، ١٩٨٨.
٣. تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانث داتار ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، الجزء الاول ، تعریب احمد حامد حاج ، دار المريخ للنشر ، ٢٠٠٣.
٤. حاكم علي رشید ، كامل علي ابراهيم العبادي ، محاسبة التكاليف في القوائم والنظم ، الجزء الثاني ، دار الحكمة للطباعة والنشر ، بغداد ، بغداد ، 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.
٨. محمد شفيق حسين ، عبد السلام مصطفى ابراهيم 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.
١٠. محمد كمال عطيّاصول محاسبة التكاليف ، الطبعة الرابعة ، دار الجامعات المصرية ، مصر ، ١٩٨٥.
١١. منار جبار سرور وضع نظام لتكاليف معياري ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٨٦.
١٢. مني 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 الأجنبية

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