

المحاضرة الرابعة - تحليل سلوك عناصر التكاليف

ويتناول الموضوعات التالية :-

*التحليل النوعي لعناصر التكاليف

*التحليل الوظيفي لعناصر التكاليف

*تحليل عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة قياس التكلفة

*تحليل التكاليف وفقا للتغير في حجم النشاط

*تحليل عناصر التكاليف حسب علاقتها بالإنتاج

*تحليل التكاليف وفقا لدرجة التحكم فيها

*طرق الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة

- لماذا نقوم بتبويب عناصر التكاليف ؟

تتميز عناصر التكاليف بأنها متنوعة ومتعددة بما يصعب من عملية حصرها وتسجيلها وتحليلها لذلك ويهدف تسهيل مهمة محاسب التكاليف في حصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف المختلفة اتفق الكتاب على تبويبها في مجموعات رئيسية بحيث تحتوي كل مجموعة على عدة عناصر تكاليفية متجانسة من حيث الغرض الذي يتم من اجله التبويب

- كيف نقوم بعملية تبويب التكاليف ؟

من خلال هذا الجزء المقرر يتم عرض اهم التبويات المستخدمة للتكاليف حيث سيتم تناول التبويب النوعي للتكاليف والتبويب الوظيفي وتبويب التكاليف من حيث علاقتها بوحدة القياس من ناحية او بالتغيرات في حجم النشاط من ناحية اخرى كما سيتم التفرقة بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة وكذلك عرض العديد من مصطلحات التكاليف المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات

اولا:- تبويب عناصر التكاليف وفقا لنوعها (التبويب النوعي)

ويطلق عليه التبويب الطبيعي للتكاليف ويتم تقسيم عناصر التكاليف حسب طبيعتها او نوعها . أي حسب المنافع التي تحصل عليها المنشأة مقابل ما تنفقه من تكاليف فالمنشأة عندما تنفق التكاليف فإن المنافع التي تحصل عليها مقابل هذه التكاليف تأخذ احد الاشكال التالية:

- 1) **منافع مادية ملموسة** متمثلة في الخامات التي تحصل عليها المنشأة بغرض تصنيعها وتحويلها الى منتجات تامة صالحة للبيع
- 2) **منافع في صورة جهد بشري** يبذل من جانب العاملين بالمنشأة في سبيل تصنيع الخامات وتحويلها الى منتجات تامة صالحة للبيع ويدفع مقابل هذا الجهد اجور ورواتب العاملين
- 3) **منافع في صورة خدمات** مقدمة للمنشأة مثل خدمات النقل والإيجار والتأمين على المباني والمخازن والآلات وغيرها من الخدمات

وبناء على ما تقدم يمكن تقسيم عناصر التكاليف وفقا للتبويب النوعي او الطبيعي الى ثلاثة انواع هي :

- 1) **تكاليف المواد** ويقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الانشطة اللازمة لتحقيق أهدافها وتشمل التكاليف الخامات والمهمات والتي من اهمها مايلى

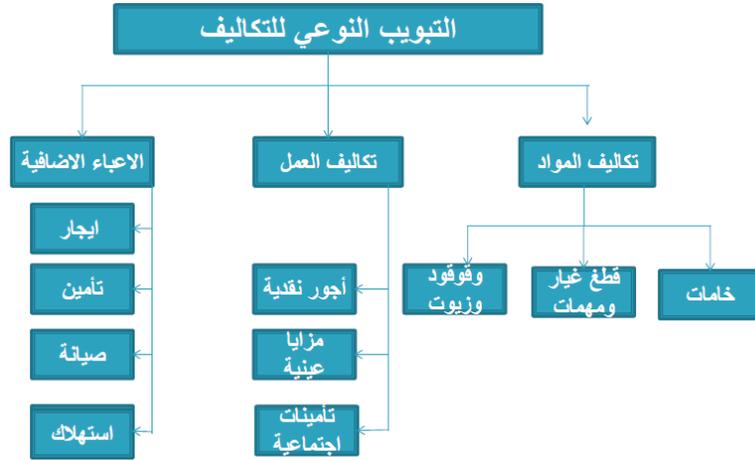
- ✓ تكاليف المواد الرئيسية والمساعدة والاجزاء تامة الصنع التي يتم الحصول عليها من منشآت اخرى لتجميعها وتركيبها لانتاج المنتج النهائي
- ✓ الوقود والزيوت والشحوم اللازمة للقيام بالأنشطة المختلفة
- ✓ قطع الغيار ومهمات التشغيل
- ✓ مواد التعبئة والتغليف
- ✓ الأدوات الكتابية والمطبوعات

(2) تكاليف العمل وتشمل كل ماتحمله المنشأة من تكاليف في سبيل الحصول على خدمة العمل بواسطة العاملين الموجودين بها على سبيل المثال

- ✓ صافي الرواتب والأجور والمكافآت التي تدفع للعاملين
 - ✓ أو مزايا عينية تمنح للعاملين مثل تقديم وجبات غذائية أو ملابس دون ان تحصل منهم على مقابلها
 - ✓ او كانت مزايا نقدية متمثلة في حصة المنشأة في تأمينات الاجتماعية
- (3) الاعباء الاضافية (خدمات)** وتتمثل في كافة التكاليف الاخرى بخلاف تكلفة المواد والعمل والتي عادة ماتحتملها المنشأة في سبيل الحصول على خدمات مختلفة لتنفيذ أنشطة المنشأة ومن امثلتها

- ✓ الايجار
- ✓ النقل بواسطة الغير
- ✓ الصيانة
- ✓ التأمين على المصنع والمخازن
- ✓ استهلاك الالات والمباني

الشكل التالي يوضح التبويب النوعي للتكاليف



مثال (1) فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملتها شركة الرياض خلال احدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ الريالات) تبويب عناصر التكاليف تبويبا نوعيا (طبيعيًا) المطلوب :-

تبويب عناصر التكاليف التالية تبويبا نوعيا (طبيعيا)

مبلغ	بيــــــــان	مبلغ	بيــــــــان
٥٠٠٠٠	الاعلان	١٢٠٠٠	المواد الخام المستخدمة في الانتاج
٣٦٠٠٠	مرتبات مشرفي الانتاج	٣٨٠٠٠	أجور عمال الانتاج
٤٠٠٠	مرتبات عمال نظافة المصنع	٤٤٠٠٠	مرتبات ادارية
٨٠٠٠	مرتبات مساعدي العمال	٣٠٠٠٠	تكاليف الصيانة والاصلاح بالمصنع
٦٠٠٠	زيوت التشحيم	٦٠٠٠	ايجار معرض البيع
٣٠٠٠٠	ضرائب عقارية	١٤٠٠٠	ايجار مبنى الادارة
٨٠٠٠	تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة	١٨٠٠٠	استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات
	المباغة للعملاء	٣٠٠٠٠	التأمين على الات المصنع

الاجابة

تكاليف اضافية		أجور		مواد	
المبلغ	البند	المبلغ	البند	المبلغ	البند
٣٠٠٠٠	تكاليف الصيانة	٣٨٠٠٠	أجور عمال الانتاج	١٢٠٠٠	المواد الخام المستخدم
٦٠٠٠	ايجار معرض البيع	٤٤٠٠٠	مرتبات ادارية	٦٠٠٠	زيوت التشحيم
١٤٠٠٠	ايجار مبنى الادارة	٣٦٠٠٠	مرتبات مشرفي الانتاج	٨٠٠٠	تكلفة لف وحزم لزوم
١٨٠٠٠	استهلاك اثاث م مبيعات	٤٠٠٠	م عمال نظافة المصنع		تغليف البضاعة المباغة
٣٠٠٠٠	التأمين على الات المصنع	٨٠٠٠	مرتبات مساعدي العمال		للعملاء
٥٠٠٠٠	الاعلان				
٣٠٠٠٠	ضرائب عقارية				
١٧٨٠٠٠		١٣٠٠٠٠		٢٦٠٠٠	الاجمالي

ثانيا: تبويب عناصر التكاليف وفقا لوظيفتها

- هناك ثلاث وظائف رئيسية تقليدية تقوم بها المنشأة وهي

*وظيفة الانتاج *وظيفة التسويق والبيع *وظيفة الادارة العامة

تسعى **وظيفة الانتاج** الى انتاج المنتجات الصالحة للبيع وتقوم **وظيفة التسويق والبيع** بتسويق وبيع تلك المنتجات بغرض تحقيق ارباح المنشأة اما **وظيفة الادارة** فمهمتها مساندة وظيفتي الانتاج والتسويق والقيام ببعض الوظائف الهامة المدعمة لها بما يؤدي في النهاية الى تحقيق اهداف المنشأة وبناء على ذلك يتم تبويب عناصر التكاليف بحسب الوظائف التي تؤديها المنشأة الى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

1) تكاليف الانتاج (ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية الانتاج؟)

وتتمثل في عناصر التكاليف (الخامات - العمل - لخدمات) التي تحتاجها الادارات الانتاجية بالمنشأة لصنع المنتجات الصالحة للبيع مثل (الخامات واجور عمال الانتاج والصيانة والقوى المحركة وايجار مصنع والتأمين على مصنع ومرتب مدير المصنع ومرتببات المشرفين على عمال الانتاج أي بصفة عامة تشمل

- (1) تكاليف الخامات الانتاجية
- (2) تكاليف الاجور الانتاجية
- (3) تكاليف الخدمات الانتاجية

(2) تكاليف البيع والتسويق (ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية البيع والتسويق؟)

وتتمثل في عناصر التكاليف من (الخامات والعمل والخدمات) التي تحتاجها الادارة القائمة بوظيفة التسويق بالمنشأة لتصريف المنتجات مثل تكاليف المواد التعبئة والتغليف ونقل المبيعات وعمولة المبيعات و اجار معارض البيع ومصاريف سيارات نقل المبيعات ومرتببات وعمولات رجال البيع أي بصفة عامة تشمل :

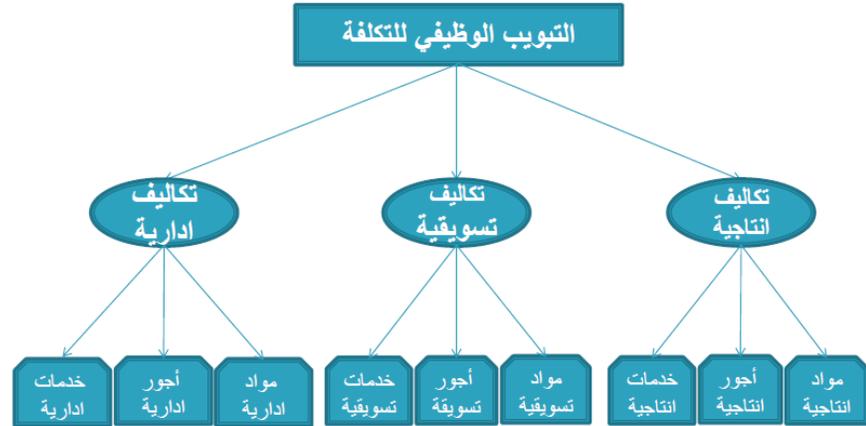
- (1) تكاليف الخامات البيعية والتسويقية
- (2) تكاليف الاجور البيعية والتسويقية
- (3) تكاليف الخدمات البيعية والتسويقية

(3) التكاليف الادارية (ماذا تحتاج المنشأة للقيام بوظيفتها الادارية؟)

وتتمثل في عناصر التكاليف من (الخامات والعمل والخدمات الاخرى) التي تحتاجها الادارة العامة والتي تضم العديد من الادارات المدعمة ومن امثلة التكاليف الادارية والتمويلية: الادوات الكتابية واهلاك مباني الادارة والضرائب العقارية على مباني الادارة تكاليف واجور ورواتب ومزايا العاملين بالادارة العامة خدمات صيانة الات التصوير والمعدات الموجودة بالادارة أي بصفة عامة تشمل :

- (1) تكاليف الخامات الادارية
- (2) تكاليف الاجور والرواتب الادارية
- (3) تكاليف الخدمات الادارية

مما سبق يتضح ان التبويب الوظيفي للتكلفة يتضمن التبويب النوعي لعناصر التكاليف ايضا وهو ما يوضحه الشكل التالي



مثال (٢)

نمما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملتها شركة الرياض خلال إحدى الفترات لتكاليفية على النحو التالي (المبلغ بالريالات)

المطلوب

تبويب عناصر التكاليف التالية تبويبا وظيفيا

عناصر التكلفة	عناصر التكلفة
التأمين على الات المصنع	المواد الخام المستخدمة في الانتاج
الاعلان	أجور عمال الانتاج
مرتبات مشرفي الانتاج	مرتبات ادارية
مرتبات عمال نظافة المصنع	تكاليف الصيانة والاصلاح بالمصنع
مرتبات مساعدي العمال	ايجار معرض البيع
زيوت التشحيم	ايجار مبنى الادارة
تكلفة لف وحزم لزوم تغليف	استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات
البضاعة المباعة للعملاء	

تبويب وظيفي			بيان
إدارية	تسويقية وبيعية	إنتاجية	
		✓	• المواد الخام المستخدمة في الانتاج
		✓	• أجور عمال الانتاج
✓			• مرتبات ادارية
		✓	تكاليف الصيانة والاصلاح بالمصنع
	✓		• ايجار معرض البيع
✓			• ايجار مبنى الادارة
	✓		• استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات
		✓	• التأمين على الات المصنع
	✓		• الاعلان
		✓	• مرتبات مشرفي الانتاج
		✓	• مرتبات عمال نظافة المصنع
		✓	• مرتبات مساعدي العمال
		✓	• زيوت التشحيم
	✓		تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة للعملاء

ثالثا: تبويب عناصر التكاليف لامكانية التتبع (علاقتها بوحدة المنتج)

أساس هذا التويب هو بحث علاقة عنصر التكلفة بنشاط معين بوحدة هذا النشاط فيكون اما عنصرا مرتبطا ارتباطا مباشرا بوحدة المنتج او مرتبط بشكل غير مباشر وبذلك يمكن تقسيم عناصر التكاليف حسب امكانية تتبعها ونسبتها للمنتج الى مجموعتين رئيسيتين هما :

1) تكاليف مباشرة

(2) تكاليف غير مباشرة

-**التكاليف المباشرة** وهي التكاليف التي يتم ربطها وتتبعها مباشرة لغرض التكلفة (المنتج مثلا) او بمعنى اخر تضم التكاليف المباشرة كافة عناصر التكاليف التي يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر

وفي ضوء التوبيخ النوعي لعناصر التكاليف فانه **يمكن تقسيم عناصر التكاليف المباشرة الى نوعين :**

-**المواد المباشرة :** هي تكلفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الانتاج او تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة فعلى سبيل المثال : تكلفة الخشب التي تدخل في صناعة مكتب خشبي تعتبر تكلفة خامات مباشرة لانه يمكن تحديد نصيب المكتب (وهي وحدة قياس التكلفة) من الخشب بسهولة

-**الاجور المباشرة :** وتشمل كافة الاجور التي يمكن تحديد نصيب وحدة قياس التكلفة منها بدقة وبسهولة او هي تكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الانتاج او المخصص مباشرة لمركز التكلفة مثل اجور عمال الانتاج الذين يعملون على الآلات التي تقوم بتصنيع المكاتب وهي (المنتج) تعد تكاليف مباشرة

فهلى سبيل المثال لو انه هناك عامل انتاج قضى امام آلة تصنيع اقلام 7 ساعات عمل تم خلالها انتاج 7000 قلم ويتقاضى العامل اجر بمعدل 50 ريال عن الساعة يمكن حساب نصيب القلم الواحد من تكلفة الاجور المدفوعة لهذا العامل باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{نصيب القلم من تكلفة الاجور} = \frac{50 \times 7}{7000} = 0.05 \text{ ريال / القلم}$$