

المحاضرة ١ : مدخل المحاسبة الإدارية - الفصل الأول : المفاهيم الأساسية للتكلفة

- ويتناول الموضوعات التالية :

- محاسبة التكاليف وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة المالية
- المقصود بوحدة قياس التكلفة
- علاقة محاسبة التكاليف بوظائف المنشأة المختلفة

* المفاهيم الأساسية للتكلفة :

أولاً : مفهوم وأهمية محاسبة التكاليف :

- مفهوم محاسبة التكاليف محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والذي يهتم بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة بما يؤدي في النهاية الى تحقيق اهداف المنشأة .

- من التعريف السابق يتضح ما يلي :

- محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة
- محاسبة التكاليف تهتم بقياس تكاليف الأنشطة التي يتم مزاولتها سواء كانت تلك الأنشطة تؤدي الى انتاج سلعة أو تقديم خدمة أو أداء وظائف مساعدة داخل المنشأة
- محاسبة التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المستخدمة في المحاسبة المالية

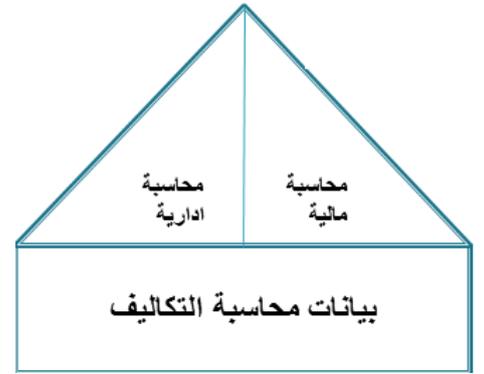
- محاسبة التكاليف توفر معلومات التكاليف الملائمة وتوصلها الى ادارة المنشأة بكافة مستوياتها (الادارة العليا ، الادارة الوسطى ، الادارة التنفيذية) لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة

- يجب الإشارة الى أن نشأة محاسبة التكاليف ارتبطت بنشأة المنشآت الصناعية لمساعدتها في تحديد تكلفة منتجاتها . حيث أصبحت هناك حاجة لقياس وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف بالشكل الذي يساعد الادارة على القيام بوظائفها .

- الا أن استخدام محاسبة التكاليف لم يعد قاصراً على المنشآت الصناعية بل امتد ليشمل في الوقت الحاضر العديد من الأنشطة الخدمية والزراعية والمصرفية والمقاولات وغيرها من الأنشطة الأخرى.

* أهمية بيانات محاسبة التكاليف :

- تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية أو المحاسبة الادارية
- تمد تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الاجمالية لأنشطة المنشأة
- تمد تقارير المحاسبة الادارية بالبيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الانتاجية



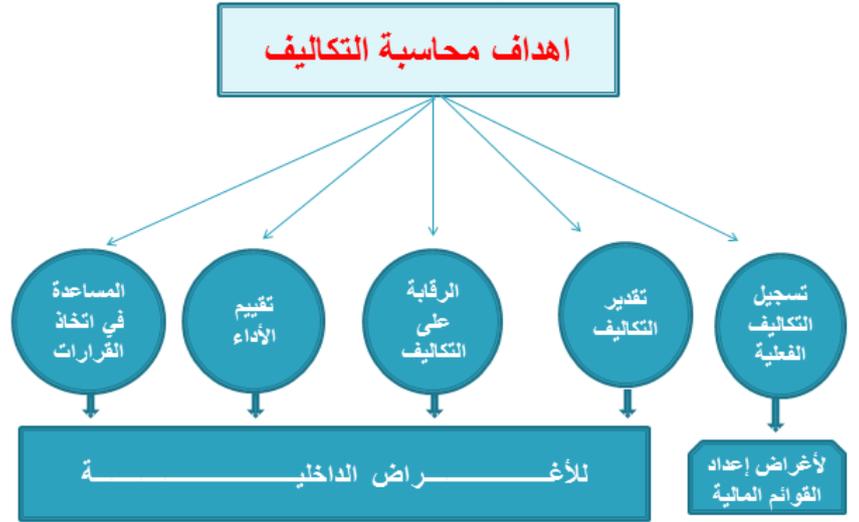
ثانياً: خصائص محاسبة التكاليف :

- ١- محاسبة التكاليف علم : بمعنى انها تعتمد على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والاهداف التي تحكم عمل محاسب التكاليف مثل مفاهيم التكلفة
- ٢- محاسبة التكاليف وظيفة او مهنة : وهي تعتمد على مجموعة من الأساليب او الطرق او المعايير . وفي الواقع العملي يقوم بممارسة مهنة محاسبة التكاليف في المنشآت وخاصة الصناعية منها شخص يدعى محاسب التكاليف
- ٣- محاسبة التكاليف نظام فوري للمعلومات : تعتبر محاسبة التكاليف نظام فوري لمعلومات التكاليف حيث انها لا تعتمد على البيانات التاريخية فقط ولكن تعتمد على التقدير والتحميل لذلك يتضمن نظام محاسبة التكاليف نظاما لمحاسبة التكاليف الفعلية ونظاما لمحاسبة التكاليف التقديرية بالإضافة الى استخدام نظرية التحميل عند المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة .

ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف :

- ١- تقدير تكاليف الأنشطة والمنتجات خلال الفترة القادمة وهي ما تسمى بالتكاليف التقديرية أو المعيارية والتي تساعد الادارة في إعداد الموازنات التقديرية للمنشأة ، ويساهم في مساعدة الادارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة
- ٢- حصر وتسجيل التكاليف التاريخية (الفعلية) بهدف تحديد تكلفة الانتاج المباع وتكلفة المخزون
- ٣- تحديد السعر المناسب لمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة
- ٤- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية وتحديد الانحرافات وتحليلها لمعرفة مسبباتها

٥- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال توفير المعلومات عن التكاليف الملائمة في الوقت المناسب لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لحل المشاكل التي تواجهها.



أهداف محاسبة التكاليف شكل رقم (1/1)

رابعاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

- قبل استعراض علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية يحسن الإشارة الى اهتمامات كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
- تهتم المحاسبة المالية بالتقرير عن العمليات المالية للمنشأة لخدمة الأطراف الخارجية . ويتم ذلك من خلال قياس وتسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية بما يساعد المستثمرين وغيرهم من المستفيدين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم
- تهتم المحاسبة الإدارية بالقياس والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات وتهتم المحاسبة الإدارية الى خدمة الأطراف الداخلية فقط
- أما محاسبة التكاليف فتقدم معلومات لكل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية وذلك من خلال قياس والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بتكلفة الحصول على الموارد واستخدامها من قبل المنشأة

المحاضرة ٢

تابع : المفاهيم الأساسية للتكلفة

خامسا : أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

- ١- الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو خدمة المستخدم الخارجي للمعلومات المحاسبية (المساهمين ، المستثمرين ، الدائنين) وذلك من خلال إعداد ونشر القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) .
- بينما يمثل الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف في خدمة المستخدم الداخلي وهو الإدارة بكافة مستوياتها (الإدارة العليا – الإدارة الوسطى – الإدارة التنفيذية) من خلال توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما يؤدي في النهاية الى تحقيق أهداف المنشأة .
- ٢- تنشر المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية من خلال التقرير المالية حتى تستطيع الأطراف الخارجية الاستفادة منها ، بينما لا يتم نشر المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف حيث ان استخدامها قاصر على المستخدم الداخلي فقط.
- ٣- تهتم المحاسبة المالية بتسجيل الجانب المالي من العمليات الناتجة عن مزولة المنشأة لأنشطتها ، بينما تهتم محاسبة التكاليف بتسجيل كل من الجانب المالي وغير المالي (أي الكمي مثل وحدات الانتاج ، كمية المواد) معا لكافة العمليات .
- ٤- تهتم المحاسبة المالية – في المقام الأول – بحصر وتسجيل عمليات المبادلة التي تحدث بين المنشأة والأطراف الخارجية ، ويلي ذلك في الأهمية الإهتمام بحصر وتسجيل العمليات التي تحدث داخل المنشأة مثل اجراء التسويات الخاصة باحتساب استهلاكات الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطيات .
- أما محاسبة التكاليف فتهتم بحصر وتسجيل العمليات المالية والكمية التي تحدث في أقسام وادارات المنشأة المختلفة فضلا عن تحليل التكاليف التي قد تنشأ عن العمليات التي تسجلها المحاسبة المالية .
- ٥- ينحصر اهتمام المحاسبة المالية في معالجة العمليات المالية بصورة اجمالية بالشكل الذي يؤدي في النهاية الى إعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة ككل والتي تمثل مخرجات المحاسبة المالية ، بينما ينصب اهتمام محاسب التكاليف على معالجة العمليات المالية بصورة تفصيلية وتحليلية بهدف توفير المعلومات المناسبة والتفصيلية للإدارة .
- ٦- تسجل المحاسبة المالية العمليات المالية التي حدثت بالفعل أي التاريخية ولا تهتم بالأحداث المتوقعة ، وبالتالي فإن المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية هي معلومات تاريخية اجمالية عن الأداء الفعلي للمنشأة ولكنها لا تكون كافية لكي تعتمد عليها الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة .
- ٧- بينما تهتم محاسبة التكاليف بالأحداث التاريخية والمستقبلية فهي لا تقف فقط عند مجرد التسجيل التاريخي التفصيلي للأحداث التاريخية ولكن تتعدى ذلك الى الإهتمام بتقدير التكاليف المتوقعة خلال الفترة او الفترات المستقبلية.

* أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

وجهه المقارنه	محاسبه التكاليف	المحاسبه الماليه
مستخدمي المعلومات	الاطراف الداخليه فقط	الاطراف الخارجه في المقام الاول إلى جانب خدمة الإدارة
البعد الزمني	توفير المعلومات التاريخيه والمستقبلية	توفر معلومات تاريخيه
مدى الخضوع لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)	غير ملزمه بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	تلتزم بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية
تفصيل وإجمال المعلومات	معالجه العمليات تتم بصوره تفصيلية	معالجه العمليات تتم بصوره إجمالية
نطاق التقرير الاقسام والفروع	تركز على الاقسام والفروع	تركز على المنشأة ككل
الخضوع للتدقيق الخارجي	لاتخضع للتدقيق الخارجي	تخضع للتدقيق الخارجي
الالزام القانوني	غير ملزمة	ملزمة لمعظم الشركات
نشر المعلومات	لا يتم نشر المعلومات فيها قاصرة على الاستخدام الداخلي	تنشر المعلومات من خلال التقارير المالية لإستفاده الاطراف الخارجه
تسجيل المعلومات	تسجيل الجانب المالي وغير المالي	تسجيل الجانب المالي فقط

- وباختصار : يمكن القول بأن المحاسبة المالية توفر معلومات مالية اجمالية تاريخية يتم نشرها بغرض خدمة المستخدم الخارجي في المقام الأول بينما توفر محاسبة التكاليف معلومات مالية وكمية وتفصيلية وتاريخية ومستقبلية بغرض خدمة المستخدم الداخلي من جهة (الإدارة بكافة مستوياتها) وكذا لمساعدة المحاسبة المالية من جهة أخرى .

سادسا : اوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

- ١- يطبق كل من النظامين طريقة القيد المزدوج في اثبات العمليات في السجلات والدفاتر
- ٢- كلاهما نظاما فرعا للمعلومات المحاسبية التي لها مدخلات وعمليات ومخرجات
- ٣- يعتمد كلاهما على مبدأ الدورية في إعداد التقارير المالية .

- * الخلاصة : إن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تدعم عمل المحاسبة المالية من جهة وتوفر معلومات أخرى مفيدة للإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من جهة أخرى .

- تدريبات ضع علامة (√) أو علامة (x) أمام العبارات التالية :

- ١ . استخدام محاسبه التكاليف قاصرا على المنشآت الصناعية فقط دون غيرها ()
- ٢ . تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهميه خاصة سواء بالنسبة للمحاسبه المالية او المحاسبه اداريه ()
- ٣ . تمد بيانات محاسبة التكاليف تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف التفصيلية لأنشطه المنشأه ()

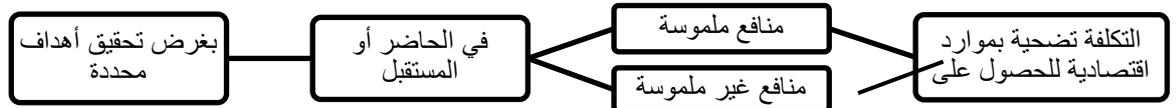
- ٤ . محاسبه التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصهبتكاليف والتي تختلف عن سجلات المستخدمه في المحاسبه الماليه ()
- ٥ . من أهداف محاسبه التكاليف تحديد السعر المناسب للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأه ()
- ٦ . ستم نشر المعلومات التي توفرها محاسبه التكاليف حتى تستطيع الأطراف الخارجيه الاستفادة منها ()
- ٧ . ينحصر أهتمامالمحاسبهالماليه في معالجة العمليات الماليه بصورة تفصيليه باشكل الذي يؤدي في النهايه إلى إعداد ونشر القوائم الماليهلمنشأه ككل ()
- ٨ . المحاسبه الماليه تسجل العمليات الماليه التي حدثت بالفعل (التاريخيه) ولا تهتم بالأحداث المتوقعه مثلها في ذلك مثل محاسبه التكاليف ()

- ٩ . تسجل محاسبه التكاليف الجانب المالي وغير المالي بينما تسجل المحاسبهالماليه الجانب المالي فقط ()
- ١٠ . تختلف المحاسبهالماليه عن محاسبه التكاليف حيث تطبق الأولى طريقه القيد المزدوج في إثبات العمليات في السجلات والدفاتر بينما لا تطبق هذه الطريقه في محاسبه التكاليف ()

سابعاً : التكلفة والمصرف والخسارة :

- مفهوم التكلفة **Cost Concept** : يختلف مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبي عنه في الفكر الإقتصادي ولذلك سيتم استعراض مفهوم التكلفة في كلا الفكرين كما يلي :
- التعريف المحاسبي للتكلفة : تعرف التكلفة في الفكر المحاسبي بأنها « تضحية Sacrifice اختيارية بمجموعة من الموارد الاقتصادية للحصول على منافع ملموسة او غير ملموسة في الحاضر او المستقبل بغرض تحقيق أهداف محددة »
- من التعريف السابق يتضح ما يلي :

- ١- التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المنشأة ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين مقاسا بوحدة النقد (ريال مثلا) فإذا قامت المنشأة بشراء خامات نقدا أو بشيك فإن التكلفة هنا تتمثل في المبالغ التي دفعتها المنشأة نقدا أو بشيك ، أما إذا قامت بشراء مواد أولية بالأجل فتتمثل التكلفة في المبالغ التي تلتزم المنشأة بدفعها للدائنين (أو الموردين) الذين قاموا بتوريد تلك الخامات . وبالتالي فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الامكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية .
- ٢- يترتب على التكلفة حصول المنشأة على منافع ملموسة (في شكل سلع لها وجود مادي ملموس مثل شراء خامات وقطع غيار ومواد تعبئة ومواد تغليف) أو منافع غير ملموسة مثل الحصول على خدمات العمل والصيانة والاعلان والتأمين والخدمات المصرفية وبالتالي ليس من المتصور اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة .
- * الشكل التالي يوضح مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبي :



س : ما هو الفرق بين التكلفة والمصرف والخسارة :

- التكلفة : عبارة عن كمية الموارد المضحى بها أو التبعثات التي تم الارتباط بها في سبيل الحصول على سلع أو خدمات والتي تعتبر في وقت الحصول عليها أصل مثل المخزون السلعي ، الأصول الثابتة ، التأمين المقدم ، الأيجار المدفوع مقدماً ... الخ
- المصرف : استخدام الأصول والخدمات في توليد الإيرادات والذي يعني نقص أو استنفاد الأصول أو التكلفة وتحويلها الى مصرف . فالمصرف عبارة عن تكلفة مستنفدة في سبيل تحقيق الإيراد
- الخسارة : هي نفقات غير منتجة أو استنفاد للأصول دون الحصول على مقابل .

* الجدول التالي يوضح الفرق بين التكلفة والمصرف :

المصرف	التكلفة
. هي عباره عن الموارد التي تم اقتنائها والتي تم استخدامها خلال فترة محاسبية ومقابلتها بإيرادات هذه الفتره . . تظهر على شكل مبالغ مخصومه من الإيرادات في قائمه الدخل . من امثلتها : إيجار السنه الحاليه ، مصرف الاستهلاك ، رواتب الموظفين .	. هي عباره عن الموارد التي تم اقتنائها والتي من المتوقع ان تفيد في الفترات الحاليه والمستقبليه . تظهر على شكل أصول في قائمه المركز المالي . من امثلتها : المباني ، الآلات / والمعدات ، المخزون

* والشكل التالي يوضح الفرق بين التكلفة والمصرف والخسارة :



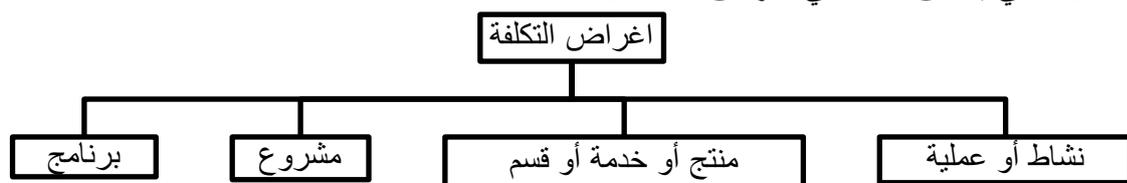
- التعريف الاقتصادي للتكلفة : يختلف مفهوم التكلفة في الفكر الاقتصادي عنة في الفكر المحاسبي حيث يعترف الاقتصاديون صراحة بالتكلفة الضمنية وهي التكلفة التي لا يترتب عليها انفاق نقدي ، وبالتالي فإن وجهة النظر الاقتصادية تعتبر اكثر شمولاً في منظورها لتكلفة عناصر الانتاج من الفكر المحاسبي ، حيث لا يقتصر القياس في ظل الفكر الاقتصادي على الاعتراف بالموارد التي يتم تقديمها في صورة نقدية او ما يطلق عليها بالتكلفة الصريحة، بل إنه يأخذ بالنظرة الشاملة لعناصر التكلفة والتي تشير الي التضحية بالموارد بغض النظر عما اذا كانت مقيمة في صورة نقدية او في صورة ضياع فرصة بديلة علي المنشأة نتيجة استثمار اموالها في مجالات اخري خارج المنشأة .

ولا شك في ان وجهة النظر الاقتصادية بشأن الاعتراف بالتكاليف الضمنية تعتبر مناسبة لاغراض الاستخدامات الداخلية للمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ، الا ان هناك مشكلة تحتاج الي مزيد من الدراسة وهي التي تتعلق بالصعوبات الناجمة عن قياس عناصر التكلفة الضمنية وذلك حتي يمكن ادراج هذه التكلفة بالتقارير المحاسبية .

ثامنا : وحدة قياس التكلفة أو عرض التكلفة : لا يعني لفظ « تكلفة » شيئا بمفرده ومن ثم يجب ان تضاف اليها صفة توضح طبيعتها او الغرض من قياسها ، وبالتالي فإنه بانتفاء هذا الربط يصبح هذا المصطلح غامضا ولا معنى له . ويتم ربط التكلفة عادة بوحدة قياس معينة يطلق عليها عرض التكلفة ، أو وحدة قياس التكلفة وهو الشئ المراد أو المرغوب تحديد تكلفته فوحدة قياس التكلفة هي عبارة عن الوحدة التي يتم الاعتماد عليها عند قياس تكاليف كل نشاط من الأنشطة ، لأن اي نشاط يتم القيام به يتطلب توافر مجموعة من عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لاتمامه والتي بدونها لن تستطيع المنشأة تحقيق الاهداف المرسومة لهذا النشاط .

- ويعد عرض التكلفة خطوة أساسية لتحديد وقياس التكلفة ولتطبيق أسس محاسبة التكاليف ويمكن أن يكون عرض التكلفة أو وحدة قياس التكلفة :

- نشاط أو عملية معينة Activity Or Operation تستنفد فيها الموارد مثل إصلاح السيارات
 - منتج أو خدمة Product Or Service مثل تصنيع حاسبات شخصية أو نقل مسافر جوا
 - مشروع Project مثل تشييد مبنى أو بناء سفينة
- * الشكل التالي يلخص التعدد في أغراض التكلفة :



تاسعا : العلاقة بين محاسبة التكاليف وبعض الوظائف الهامة بالمنشأة : سيتم توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف وبعض الوظائف الهامة بالمنشأة :

- ١- **العلاقة مع وظيفة الإنتاج :** يساعد محاسب التكاليف المسؤولين عن الوظيفة الإنتاجية من خلال اعداد تقارير وقوائم التكاليف بالشكل الذي يوفر لهم معلومات ملائمة عن قياس تكلفة الإنتاج وتكلفة مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وكذلك المعلومات التي تساعدهم على تقييم فعالية وكفاءة العاملين بأقسام الإنتاج واتخاذ القرارات الإنتاجية الملائمة .
 - ٢- **العلاقة مع وظيفة التسويق :** لعل المساهمة الرئيسية لمحاسب التكاليف في مساعدة المسؤولين عن الوظيفة التسويقية تتمثل في تحديد تكلفة المنتجات الجديدة بغرض المساعدة في وضع سياسات التسعير الملائمة لها واعداد تقارير قطاعية عن ربحية كل منتج وكل منطقة من مناطق البيع وغيرها من قطاعات التسويق وجدير بالذكر ان التكلفة لا تمثل المحدد الوحيد للسعر وانما تعتبر محددًا جوهريًا .
 - ٣- **العلاقة مع وظيفة البحوث والتطوير والتصميم :** قد يطلب من محاسب التكاليف في كثير من الحالات وضع تقديرات للتكاليف المرتبطة بالأفكار والتجربة للمنتجات الجديدة او عمليات التصنيع الجديدة وذلك في مرحلة البحوث والتطوير والتصميم لكي تقرر المنشأة ما اذا كان من الافضل لها الاستمرار في تصميم المنتج وانتاجه او تعديل التصميم او حتى العدول عنه تماما وتساعد محاسبة التكاليف في هذا الصدد بتوفير المعلومات الملائمة لهذه القرارات .
 - ٤- **العلاقة مع التخطيط الاستراتيجي :** يعد قيام محاسب التكاليف بتوفير معلومات استراتيجية للادارة العليا في العديد من المجالات من الامثلة الواضحة على التطوير المستمر لمهامه ومسؤولياته بغرض خدمة الادارة بجميع مستوياتها ودون الاكتفاء بتوفير المعلومات التشغيلية والتكتيكية . ومن امثلة هذا النوع من المعلومات توفير معلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة ، وخطط المنافسين ، وتوفير معلومات عن التكاليف المتوقعة لتوطين مصنع معين او فتح منافذ توزيع جديدة او اضافة خطوط انتاجية جديدة او تكلفة برامج تحسين الجودة او تحسين البيئة وغير ذلك من المعلومات الاستراتيجية .
- عاشرا : لمحة مختصرة عن التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف :** سبقت المحاسبة المالية محاسبة التكاليف من حيث النشأة وقد تضاربت الكتابات التي اهتمت بنشأة محاسبة التكاليف الا انه بصفة عامة يمكن ايجاز هذه التطورات على النحو التالي :
- ١- استخدمت بعض نظم التكاليف في كل من الصناعات التعدينية وصناعات الحديد والصلب ومنشآت تكرير البترول خلال القرن التاسع عشر . وقد تركز دور نظام التكاليف في هذه الفترة في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتحكم فيها ورقابتها .
 - ٢- ساهمت انظمة التكاليف في النمو المطرد لقطاعات النقل والصناعة والتسويق في الولايات المتحدة الامريكية خلال الفترة من منتصف القرن التاسع عشر وحتى العشرينيات من القرن العشرين وذلك من خلال توفير بعض المعلومات اللازمة لتحقيق هذا النمو .
 - ٣- طورت خطوط السكك الحديدية خلال هذه الفترة مجموعة من اجراءات محسبة التكاليف بهدف المساعدة في عمليات التخطيط والرقابة. كما تم تطوير نظام متكامل لتلك الخطوط علي اساس نظام تكاليف المراحل .
 - ٤- في العشرينيات من القرن الماضي بدء الكثير من الكتاب في تناول دراسة طبيعية واستخدامات التكاليف غير المباشرة ومشاكل معالجتها وخاصة لاغراض اتخاذ القرارات في الاجل القصير .
 - ٥- حتى منتصف القرن العشرين كان هناك اكتفاء بدور محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات الادارية فضلا عن دورها التقليدي في قياس تكلفة المنتجات، الا انه منذ ذلك التاريخ بدء الاهتمام بالمحاسبة الادارية الي جانب محاسبة التكاليف بحيث خصص لكل منهما مجالات وادوار محددة لاسيما علي المستوي الاكاديمي ..

المحاضرة المباشرة الأولى

* التكلفة الاجمالية والتكلفة المتوسطة :

- التكلفة الاجمالية : هي اجمالي تكاليف مستوى معين من النشاط

- التكلفة المتوسطة : هو نصيب وحدة النشاط من اجمالي التكلفة

$$\text{التكلفة متوسط} = \frac{\text{اجمالي التكاليف}}{\text{حجم النشاط}}$$

تمارين متنوعة على ما سبق دراسته:

التمرين رقم (١): تقوم كلية الدراسات التطبيقية وخدمة المجتمع بإعداد حفل تكريم فيه ابناؤها الطلبة المتفوقين لعام ٢٠١٢ / ٢٠١٣ وقد تم تقدير اجمالي تكلفة الحفل بمبلغ ٧٥٠٠ ريال ويتوقع أن يحضر هذا الحفل ٣٠٠ فرد :

- المطلوب : حساب تكلفة الوحدة الواحدة .

الحل : التكلفة الاجمالية = ٧٥٠٠ متوسط التكلفة = ٣٠٠ ÷ ٧٥٠٠ = ٢٥ ريال / فرد

التمرين رقم (٢): قامت منشأة المعتمص بشراء ٢٠٠٠ طن من الحديد بمبلغ ٢ مليون ريال وقد تم صرف ٤٠٠ طن من الكمية المشتراة الى خط انتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل عمل اسوار حديدية ، وعند استخدام الكمية المنصرفة تبين أن هناك ٦ طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها في العراء (بفعل عوامل التعرية) وقد أمكن بيع التالف بمبلغ ١٦٠٠ ريال :

- المطلوب:

أولاً: كم تبلغ قيمة التكلفة

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

ثانياً: كم تبلغ قيمة المصروف:

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

ثالثاً: كم تبلغ قيمة الخسارة:

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

الاجابة :

- التكلفة : يعتبر ثمن شراء الحديد الكلي هو التكلفة بمبلغ ٢ مليون ريال .

- المصروف : عبارة عن تكلفة الحديد المنصرف الى التشغيل ما عدا تكلفة التالف ومن ثم المصروف عبارة عن تكلفة الحديد المستخدم فعلا $٣٩٤ \times ١٠٠٠ = ٣٩٤٠٠٠$ ريال .

- الخسارة : عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف و ثمن بيع هذه الكمية الخسارة = $(١٠٠٠ \times ٦) - ١٦٠٠ = ٤٤٠٠$ ريال

التمرين رقم (٣) : قامت شركة المدثر بشراء سيارة نقل في ١ / ١ / ١٤٣٢ هـ بقيمة ٣٣٠٠٠ ريال وقيمتها المقدرة كخردة هي ٣٠٠٠ ريال والعمر الانتاجي المقدر لها اربع سنوات ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت :

- المطلوب:

أولاً: قيمة تكلفة السيارة في نهاية عام ١٤١٣:

أ- ٢٥٥٠٠	ج- ٣٠٠٠
ب- ١٨٠٠٠	د- ١٠٥٠٠٠

ثانياً: قيمة مصروف الاستهلاك في نهاية عام ١٤٣٤

أ- ٣٠٠٠	ج- ٧٥٠٠
ب- ١٤٠٠٠	د- ١٠٥٠٠

مصروف الاستهلاك = $\frac{\text{تكلفة السيارة} - \text{قيمة الخردة}}{\text{سنوات العمر الانتاجي}}$

$$\text{مصروف الاستهلاك} = \frac{33000 - 3000}{4} = 7500$$

ويوضح الجدول التالي قيمة مصروف الاستهلاك وقيمة التكلفة لكل سنة من سنوات العمر الانتاجي:

السنة	مصروف الاستهلاك	القيمة الدفترية (التكلفة)
١٤٣٢/١/١		٣٣٠٠٠
٣٢/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	٢٥٥٠٠
٣٣/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	١٨٠٠٠
٣٤/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	١٠٥٠٠
٢٥/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	٣٠٠٠
	٣٠٠٠٠	

ثالثاً: تظهر تكلفة السيارة في نهاية عام ١٤١٣ في

أ- قائمة الدخل ضمن الإيرادات	ج- قائمة المركز المالي ضمن الأصول
ب- قائمة الدخل ضمن المصروفات	د- قائمة المركز المالي ضمن الالتزامات

رابعاً: يظهر مصروف الاستهلاك للسيارة في نهاية عام ١٤١٣ في

أ- قائمة الدخل ضمن الإيرادات	ج- قائمة المركز المالي ضمن الأصول
ب- قائمة الدخل ضمن المصروفات	د- قائمة المركز المالي ضمن الالتزامات

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ ٧٥٠٠ ريال الجزء المستنفد من التكلفة وهو ما يطلق عليه مصروف ويظهر في نهاية السنة المالية في قائمة الدخل مخصوماً من الإيرادات

(ويمكن أن يظهر في قائمة المركز المالي أيضاً مطروحاً من التكلفة التاريخية للأصل)

- الجزء غير المستنفد (القيمة الدفترية) فهو التكلفة وتظهر التكلفة المتبقية للسيارة في قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة التمرين رقم (٤): قامت الشركة العربية للتصنيع بدفع إيجار عن المباني لمدة سنتين وذلك في ١٤٣٣/٥/١ هـ بمبلغ ٢٤٠٠٠ ريال: المطلوب

أولاً: قيمة التكلفة وذلك في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٠٠٠	ج- ١٦٠٠٠
ب- ٨٠٠٠	د- ٢٤٠٠٠

ثانياً: تحديد قيمة المصروف وذلك في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٠٠٠	ج- ١٦٠٠٠
ب- ٨٠٠٠	د- ٢٤٠٠٠

- الاجابة :

- مدة الإيجار سنتان أي ٢٤ شهر الجزء المستنفد حتى ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

- يمثل قيمة الإيجار لفترة ٨ أشهر قيمة الإيجار الشهري = $24000 \div 24 = 1000$ ريال

- قيمة التأمين حتى ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ $8 \times 1000 = 8000$ ريال

- الجزء المتبقي = $24000 - 8000 = 16000$ ريال

- قيمة المصروف وهي التي تظهر في قائمة الدخل هي ٨٠٠٠ ريال

- التكلفة وهي ١٦٠٠٠ ريال وهي الجزء غير المستنفد ويظهر باسم إيجار مدفوع مقدماً في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة التمرين رقم (٥):

- تتسم المحاسبة المالية بالتالي:

A. إعداد المعلومات بصورة اجمالية

B. تلتزم بالمبادئ المحاسبية

C. تسجل العمليات المالية والكمية

D. توفر معلومات تاريخية فقط

- تتسم محاسبة التكاليف بالتالي:

A. توفير معلومات تاريخية ومستقبلية

B. غير ملتزمة بالمبادئ المحاسبية

C. بياناتها تفصيلية

D. تركز تقاريرها على خدمة المستخدم الداخلي والخارجي

- قامت مصانع الكوثر بالتأمين ضد الحريق لمدة سنة وذلك في غرة ربيع الثاني لعام ١٤٣٣ هـ بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال :

أولاً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- ٤٥٠٠ ريال
ب- ١٣٥٠٠ ريال	د- ٦٠٠٠ ريال

ثانياً: كم تبلغ قيمة التكلفة في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- ٤٥٠٠ ريال
ب- ١٣٥٠٠ ريال	د- ٦٠٠٠ ريال

- قامت شركة الهدى بشراء بعض المواد الخام في ١٤٣٣/٧/١ هـ بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال لاستخدامها في السنة القادمة :

أولاً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- صفر
ب- ٦٠٠٠ ريال	د- ٤٥٠٠ ريال

ثانياً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة المالية في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- صفر
ب- ٦٠٠٠ ريال	د- ٤٥٠٠ ريال

ثالثاً: تظهر التكلفة على شكل:

أ- إيرادات في قائمة المركز المالي	ج- مبالغ مخصومة من الإيرادات في قائمة الدخل
ب- أصول في قائمة المركز المالي	د- أصول في قائمة الدخل

رابعاً: من أمثلة المصروفات:

أ- التأمين على المباني ضد الحريق المقدم	ج- إيجار السنة الحالية المدفوع
ب- شراء آلات المصنع	د- مخزون البضاعة

ضع علامة (√) أو علامة (x) أمام العبارات التالية :

- ١- ليست كل تكلفة بمثابة مصروف (صح)
- ٢- مصطلح مصروف مرادف لمصطلح خسارة (خطأ) مختلف
- ٣- تقتصر المنافع التي يتم الحصول عليها مقابل التكلفة علي المنافع الملموسة فقط (خطأ) ملموسة وغير ملموسة
- ٤- لفظة تكلفة لا تعني شيئاً بمفردها (صح)
- ٥- اذا زادت قيمة التضحية النقدية عن قيمة المنافع الملموسة وغير الملموسة فإن الفرق بينهما يمثل خسائر (صح)
- ٦- يقتصر استخدام و اهمية محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط (خطأ) في جميع المجالات
- ٧- تعتبر تقارير التكاليف تقارير داخلية لا يفضل ان يتطلع عليها أطراف خارج التنظيم (صح)
- ٨- المصروف هو تكلفة استنفدت وتم مقابلتها بإيراد الفترة المحاسبية طبقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات (صح)

المحاضرة الرابعة - تحليل سلوك عناصر التكاليف

- لماذا نقوم بتبويب عناصر التكاليف ؟

تتميز عناصر التكاليف بأنها متنوعة ومتعددة بما يصعب من عملية حصرها وتسجيلها وتحليلها لذلك وبهدف 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

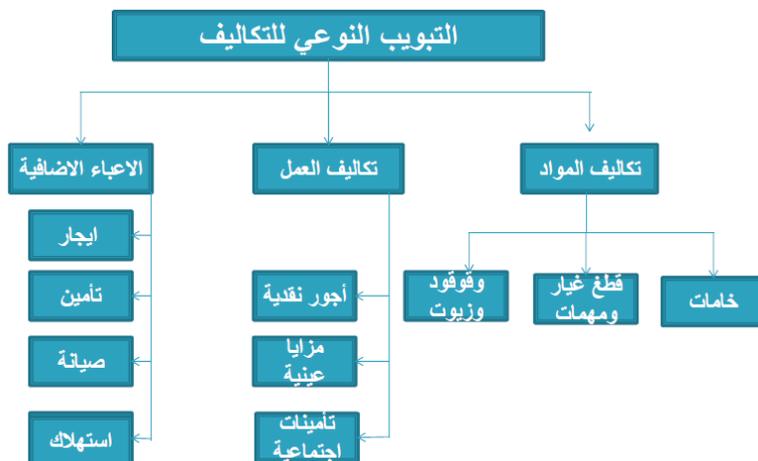
- كيف نقوم بعملية تبويب التكاليف ؟

من خلال هذا الجزء المقرر يتم عرض اهم التبويبات 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:

- (١) منافع مادية ملموسة متمثلة في الخامات التي تحصل عليها المنشأة بغرض تصنيعها وتحويلها الى منتجات تامة صالحة للبيع
- (٢) 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
- (٣) 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 :
 - (١) **تكاليف المواد** وبقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها وتشمل التكاليف الخامات والمهمات والتي من اهمها مايلي
 - ✓ 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
 - (٢) **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
 - (٣) **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
 - ✓ الإيجار
 - ✓ النقل بواسطة الغير
 - ✓ الصيانة
 - ✓ التأمين على المصنع والمخازن
 - ✓ استهلاك الآلات والمباني



الشكل التالي يوضح التبويب النوعي للتكاليف

مثال (١) فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملتها شركة الرياض خلال احدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ الريالات) تبويب عناصر التكاليف تبويبا نوعيا (طبيعيا) المطلوب :-

تبويب عناصر التكاليف التالية تبويبا نوعيا (طبيعيا)

بيان	مبلغ	بيان	مبلغ
المواد الخام المستخدمة في الإنتاج	١٢٠٠٠	الإعلان	٥٠٠٠٠
أجور عمال الإنتاج	٣٨٠٠٠	مرتبات مشرفي الإنتاج	٣٦٠٠٠
مرتبات إدارية	٤٤٠٠٠	مرتبات عمال نظافة المصنع	٤٠٠٠
تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع	٣٠٠٠٠	مرتبات مساعدي العمال	٨٠٠٠
إيجار معرض البيع	٦٠٠٠	زيوت التشحيم	٦٠٠٠
إيجار مبنى الإدارة	١٤٠٠٠	ضرائب عقارية	٣٠٠٠٠
استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات	١٨٠٠٠	تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة	٨٠٠٠
التأمين على آلات المصنع	٣٠٠٠٠	المباعة للعملاء	٣٠٠٠٠

الإجابة

مواد	أجور	تكاليف إضافية
المبلغ	المبلغ	المبلغ
المواد الخام المستخدم	١٢٠٠٠	تكاليف الصيانة
زيوت التشحيم	٦٠٠٠	إيجار معرض البيع
تكلفة لف وحزم ولزوم	٨٠٠٠	إيجار مبنى الإدارة
تغليف البضاعة المباعة للعملاء	٤٠٠٠	استهلاك أثاث م مبيعات
	٨٠٠٠	التأمين على آلات المصنع
	٣٠٠٠٠	الإعلان
	٣٠٠٠٠	ضرائب عقارية
الإجمالي	٢٦٠٠٠	١٧٨٠٠٠

ثانيا: تبويب عناصر التكاليف وفقا لوظيفتها

- هناك ثلاث وظائف رئيسية تقليدية تقوم بها المنشأة وهي

*وظيفة الإنتاج *وظيفة التسويق والبيع *وظيفة الإدارة العامة

تسعى وظيفة الإنتاج الى انتاج المنتجات الصالحة للبيع وتقوم وظيفة التسويق والبيع ببيع 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:

١) تكاليف الإنتاج (ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية الإنتاج؟)

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

- ١) تكاليف الخامات الانتاجية
- ٢) تكاليف الاجور الانتاجية
- ٣) تكاليف الخدمات الانتاجية

٢) 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 وايجار معارض البيع ومصاريق سيارات نقل المبيعات ومرتببات وعمولات رجال البيع أي بصفة عامة تشمل :

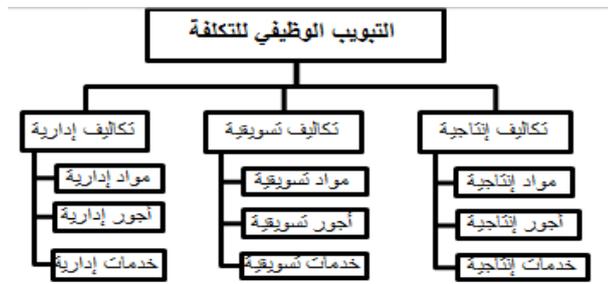
- ١) تكاليف الخامات البيعية والتسويقية
- ٢) تكاليف الاجور البيعية والتسويقية
- ٣) تكاليف الخدمات البيعية والتسويقية

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

وتتمثل في عناصر التكاليف من (الخامات والعمل والخدمات الأخرى) 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 :

- ١) تكاليف الخامات الادارية
- ٢) تكاليف الاجور والرواتب الادارية
- ٣) تكاليف الخدمات الادارية

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



مثال (٢): فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملها شركة الرياض خلال إحدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ بالريالات)

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف التالية تبويباً وظيفياً

عناصر التكلفة	عناصر التكلفة
التأمين على آلات المصنع	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
الإعلان	أجور عمال الإنتاج
مرتبات مشرفي الإنتاج	مرتبات إدارية
مرتبات عمال نظافة المصنع	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
مرتبات مساعدي العمال	إيجار معرض البيع
زيوت التشحيم	إيجار مبنى الإدارة
تكلفة لف وحزم ولزوم تغليف	استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
البضاعة المباعة للعملاء	

تبويب وظيفي			بيان
إدارية	تسويقية وبيعية	إنتاجية	
		√	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
		√	أجور عمال الإنتاج
√			مرتبات إدارية
		√	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
	√		إيجار معرض البيع
√			إيجار مبنى الإدارة
	√		استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
		√	التأمين على آلات المصنع
	√		الإعلان
		√	مرتبات مشرفي الإنتاج
		√	مرتبات عمال نظافة المصنع
		√	مرتبات مساعدي العمال
		√	زيوت التشحيم
			تكلفة لف وحزم ولزوم تغليف البضاعة المباعة للعملاء
	√		

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

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

(١) تكاليف مباشرة

(٢) 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 التبويب 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 الة تصنيع اقلام ٧ ساعات عمل تم خلالها انتاج ٧٠٠٠ قلم ويتقاضى العامل اجر بمعدل ٥٠ ريال عن الساعة يمكن حساب نصيب القلم الواحد من تكلفة الاجور المدفوعة لهذا العامل باستخدام المعادلة التالية :

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

المحاضرة الخامسة – تابع تحاليل سلوك عناصر التكاليف

التكاليف الصناعية الغير مباشرة : هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة وان كان لا يمكن تتبعها بطريقة اقتصادية وهي لا تنفق خصيصا من اجل وحدة النشاط معين بل هي عناصر تكاليف عامة للنشاط ككل مثل تكلفة الزيوت والشحوم والقوى المحركة اللازمة للآلات وأجور مشرفي عمال الانتاج والعاملين في مراكز الخدمات الانتاجية والكهرباء والصيانة واستهلاك الآلات او غير ذلك كثيرا مما يصعب الربط بينهما وبين المنتج بصورة مباشرة

وفي ضوء التبويب النوعي لعناصر التكاليف يمكن تقسم عناصر التكاليف غير مباشرة الى الانواع الثلاث :

(١) الموارد الغير مباشرة

(٢) الاجور غير مباشرة

(٣) الخدمات غير مباشرة

*المواد غير مباشرة : وتتمثل في تكاليف المهام التي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل: تكاليف الزيوت ، والوقود ، وقطع الغيار ،

* الاجور غير مباشرة : وتتمثل في اجور ورواتب العاملين والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل: اجور عمال مناولة المواد

وأجور العاملين في نظافة عناير الانتاج

ورواتب الملاحظين والمشرفين على العمال

ومرتب المدير المصنع

ومرتبات مهندسي الانتاج

وأجور عمال الصيانة

*الخدمات غير مباشرة : وتتمثل في تكاليف الحصول على الخدمات اللازمة لمزاولة كافة الانشطة الموجودة بالمصنع والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل

تكاليف خدمات الصيانة ، والإعلان ، والتأمين ، والإيجارات والكهرباء ، ومصروفات الاستهلاك الآت ، ومباني المصنع والقوى

والشكل التالي يوضح علاقة التكاليف بوحدة المنتج المحركة



مثال: فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملها شركة الرياض خلال إحدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ بالريالات) المطلوب: تبويب عناصر التكاليف تبعا لعلاقتها بوحدة المنتج

عناصر التكاليف	عناصر التكاليف
التأمين على آلات المصنع	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
الإعلام	أجور عمال الإنتاج
مرتبات مشرفي الإنتاج	مرتبات دورية
مرتبات عمال نظافة المصنع	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
مرتبات مساعدي العمال	إيجار معرض البيع
زيوت التشحيم	إيجار مبنى الإدارة
كهرباء ومياه لزوم المصنع	استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات

بيان		حسب علاقتها بوحدة المنتج
مباشرة	غير مباشرة	
√		المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
√		أجور عمال الإنتاج
	√	مرتبات إدارية
	√	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
	√	إيجار معرض البيع
	√	إيجار مبنى الإدارة
	√	استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
	√	التأمين على آلات المصنع

√		الإعلان
√		مرتبات مشرفي الإنتاج
√		مرتبات عمال نظافة المصنع
√		مرتبات مساعدي العمال
√		زيوت الشحوم
√		كهرباء ومياه لزوم المصنع

مثال : شركة تقوم بتصنيع الاثاث المكتبي وكان هناك امر انتاجي لتصنيع ٤ مكاتب وقد اعطيت لك البيانات التالية:
احتياج الكتب الواحد

- ٥ متر خشب (تكلفة الخشب ٥٠ ريال / متر)
- عمال انتاج ٤ ساعات تقطيع ، ٢ ساعة تركيب
- (تقطيع ١٠ ريال /ساعة تركيب ١٥ /ساعة)
- ورنيش ٣٠ ريال ، اصباغ ٥٠ ريال ، آلة تقطيع الخشب ٦٠ ريال ، كهربا ٧٠ ريال ، ايجار المصنع ٣٠٠ ريال عامل الصيانة صيانة ٤٠ ريال ، مشرف عمال ١٥٠ ريال

المطلوب : كم تبلغ تكلفة المواد المباشرة

٢٨٠ (٢)	١٦٠ (١)
١٠٠٠ (٤)	٧٠٠ (٣)

كم تبلغ تكلفة الاجور المباشرة

٢٨٠ (٢)	١٦٠ (١)
١٠٠٠ (٤)	٧٠٠ (٣)

كم تبلغ التكاليف الصناعية الغير مباشرة

٢٨٠ (٢)	١٦٠ (١)
١٠٠٠ (٤)	٧٠٠ (٣)

تكلفة المواد المباشرة : تكلفة الخشب = ٥٠*٥*٤ = ١٠٠٠

تكلفة اجور مباشرة :

تكلفة التقطيع = ١٠*٤*٤ = ١٦٠

تكلفة التركيب = ١٥*٢*٤ = ١٢٠
280

تكاليف صناعية غير مباشرة : ٧٠٠ وهي مجموع عناصر التكاليف : ورنيش ٣٠ ريال ، اصباغ ٥٠ ريال ، آلة تقطيع الخشب ٦٠ ريال ، كهربا ٧٠ ريال ، ايجار المصنع ٣٠٠ ريال عامل الصيانة صيانة ٤٠ ريال ، مشرف عمال ١٥٠ ريال

❖ مفاهيم عامة في حساب التكلفة

التكلفة الاولية : وهي اول ما يحمل على الانتاج وتتمثل في تكاليف المباشر

التكلفة الاولية = مواد مباشرة + اجور مباشرة

تكلفة التحويل او التشكيل : وهي التكلفة التي تقوم بتحويل المواد الخام الى منتج نهائي

تكلفة التحويل = التكاليف صناعية غير مباشرة + اجور مباشرة

الشكل التالي يوضح عناصر التكاليف الانتاج في أي منشأة صناعية :



مثال : اذ توافرت لديك البيانات التالية لشركة الاثاث المكتبي

اخشاب مستخدمة ٦٠٠٠٠ ، اجور عمال الانتاج ، ٢٠٠٠٠٠ ، اهلاك معدات الانتاج ٢٥٠٠ صيانة الالات ٣٥٠٠ ، مرتبات مشرفي

الانتاج ١٥٠٠ وقود وزيوت ٢٥٠٠ ريال

المطلوب كم تبلغ التكلفة الاولية :

٢٠٠٠٠ (٢)	٦٠٠٠٠ (١)
٣٠٠٠٠ (٤)	٨٠٠٠٠ (٣)

كم تبلغ تكلفة التحويل :

التكلفة الاولية = مواد مباشر + اجور مباشرة	٢٠٠٠٠ (٢)	٦٠٠٠٠ (١)
٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ =	٣٠٠٠٠ (٤)	٨٠٠٠٠ (٣)
تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + اجور مباشرة		
٣٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ + (٢٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٣٥٠٠ + ٢٥٠٠) =		

تدريبات اختار الاجابة الصحيحة :

(١) تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

٢) تعتبر تكلفة صيانة المعدات

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

٣) تعتبر استهلاك سيارة الادارة

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

٤) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة اولية

تكلفة قطع غيار	اجر عامل تقطيع الخشب في مصنع الاثاث
عمولة المبيعات	استهلاك سيارات المصنع

٥) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل

اجور عمال الانتاج	ايجار مصنع
اجور عمال الامن في المصنع	كل ماسبق

اظهرت دفاتر احد المنشآت الصناعية البيانات التالية :

مواد خام مباشرة	٢٠٠٠٠	مواد غير مباشرة	١٥٠٠
مواد ومهمات مكتبية	١٠٠٠	أجور عمال الإنتاج	١٥٠٠٠
أجور مشرفي الإنتاج	٣٠٠٠	مرتبات إدارية	٢٠٠٠
مكافأة الوقت الإضافي لعمال الإنتاج	٥٠٠	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة	٣٠٠

تبلغ التكلفة الاولى :-

٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٨٠٠٠
-------	-------	-------	-------

تبلغ تكاليف الانتاج :-

٤٣٣٠٠	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٩٥٠٠
-------	-------	-------	-------

تبلغ تكاليف التحويل :

٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٣٣٠٠
------	-------	-------	-------

ثانيا : ضع علامة صح او خطأ

١) يتم تبويب التكاليف على اساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ()

٢) تقسم التكاليف حسب المفهوم الوظيفي للتكاليف الى تكاليف قابلة للتخزين وتكاليف غير قابلة للتخزين ()

٣) تقسم التكاليف حسب علاقة التكلفة بالتغير في حجم النشاط الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ()

٤) العنصر المشترك بين التكاليف الاولى وتكلفة التحويل هو المواد المباشرة ()

٥) تكاليف المواد يقصد بها كافة الاشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الانشطة اللازمة لتحقيق اهدافها ()

٦) التكاليف الصناعية غير مباشرة هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة وان كان لايمكن تتبعها بطريقة اقتصادية

رابعاً : تبويب تبعاً لإمكانية التغيير في حجم النشاط :

الهدف الاساسي من تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط هو دراسة سلوك او مسلك عناصر التكاليف بالنسبة للتقلبات التي تحدث في حجم النشاط

من المعروف انه حجم النشاط غالبا لا يكون ثابتا بل يتقلب او يتغير من فترة الى اخرى وقد يؤدي هذا التغير الى حدوث تغير مماثل في

بعض عناصر التكاليف او تغير بنسبة اقل او قد لا يتأثر به البعض الاخر

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمتغيرات في حجم النشاط الى ثلاثة مجموعات

❖ التكاليف المتغيرة Variable cost

❖ التكاليف الثابتة Fixed cost

❖ التكاليف المختلطة Mixed cost

- التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة او بالنقص) تغيرا طرديا وبنفس النتيجة

• تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة

• تكلفة مواد الخام وأجور عمال الإنتاج وعمولة وكلاء البيع امثلة على التكاليف المتغيرة

• يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت

• متوسط التكلفة المتغيرة = اجمالي التكاليف المتغيرة / حجم النشاط

المحاضرة السادسة - تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات إدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر عام ١٣٤٤ هـ

المطلوب: تحديد أي عناصر التكاليف التالية يعتبر تكلفة متغيرة

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ١٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
مواد خامات رئيسية	١٠٠٠٠٠ ريال	١٥٠٠٠٠ ريال
خامات مساعدة	٦٠٠٠٠ ريال	٧٥٠٠٠ ريال
أجور عمال الإنتاج	٣٠٠٠٠ ريال	٤٥٠٠٠ ريال
قطع غيار	٥٠٠٠٠ ريال	٦٠٠٠٠ ريال

الحل: يتطلب التعرف على عناصر التكاليف المتغيرة اتباع الخطوات التالية
تحديد نسبة التغير في حجم النشاط (حجم والإنتاج) والتي تحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في حجم النشاط} = \frac{\text{حجم النشاط الحالي} - \text{حجم النشاط السابق}}{\text{حجم النشاط السابق}} \times 100$$

$$= \frac{1000 - 1500}{1000} \times 100 = 50\%$$

أي ان حجم النشاط خلال صفر زاد بمعدل ٥٠% عن حجم النشاط المنفذ خلال شهر محرم
تحديد نسبة التغير لإجمالي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف ويتم ذلك باتباع المعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في إجمالي تكلفة العنصر} = \frac{\text{العنصر عن الفترة الحالية} - \text{العنصر عن الفترة السابقة}}{\text{تكلفة العنصر عن الفترة السابقة}} \times 100$$

$$\text{أ- نسبة التغير في تكلفة الخامات الرئيسية} = \frac{100000 - 150000}{100000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{ب- نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة} = \frac{60000 - 75000}{60000} \times 100 = 25\%$$

$$\text{ج- نسبة التغير في تكلفة أجور عمال الإنتاج} = \frac{30000 - 45000}{30000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{د- نسبة التغير في تكلفة قطع الغيار} = \frac{50000 - 60000}{50000} \times 100 = 20\%$$

٦. يتم اجراء مقارنة بين نسبة التغير في إجمالي قيمة كل عنصر من عناصر التكاليف وبين نسبة التغير حجم النشاط فإذا حدث تطابق بين النسبتين فغن عنصر التكلفة المعين يوصف بأنه متغير واذا لم يحدث فإنه لا يعد عندئذ من عناصر المتغيرة وبناء على ماسبق نجد ان عناصر التكاليف المتغيرة في المثال السابق تتمثل في عنصري الخامات الرئيسية وأجور عمال الإنتاج حيث ان نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل عنصر ٥٠% وهي تساوي نسبة التغير في حجم النشاط (٥٠%)
➤ اما العنصرين الآخرين فلم يحدث تطابق بين نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل منهما وبين نسبة التغير في حجم النشاط حيث ان نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة بلغت ٢٥% وفي تكلفة عنصر قطع الغيار بلغت ٢٠% بينما نسبة التغير في حجم النشاط كانت ٥٠% وبالتالي لايعتبران من عناصر التكاليف المتغيرة

ينبغي الإشارة الى ان سلوك عناصر التكاليف المتغيرة يكون متغيرا من حيث إجمالي تكلفة كل عنصر ولكن نصيب الوحدة من تلك التكاليف يكون مبلغا ثابتا

وللتدليل على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لكل من عنصري تكلفة الخامات الرئيسية وأجور عمال الإنتاج وذلك باستخدام المعادلة التالية

$$\text{تكلفة الوحدة لكل عنصر} = \frac{\text{إجمالي تكلفة العنصر}}{\text{إجمالي حجم النشاط}}$$

وباستخدام المعادلة السابقة يمكن حساب تكلفة الوحدة من العنصر خلال شهري محرم وصفر كما يلي
➤ تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية:

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{100000}{1000} = 100 \text{ ريال /وحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{150000}{1500} = 100 \text{ ريال /وحدة}$$

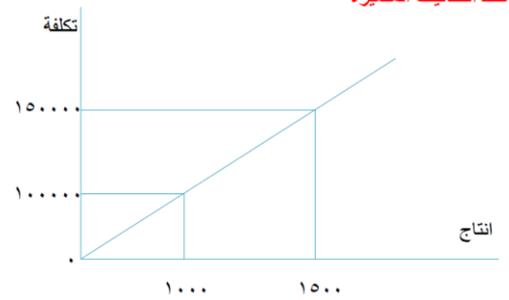
- ويلاحظ ان تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية لم تتغير في شهر صفر عما كانت عليه في شهر محرم بالرغم من تغير حجم النشاط وبالرغم من تغير إجمالي تكلفة عنصر الخامات في شهر صفر حيث اصبح ١٥٠٠٠٠ ريال بينما كان في شهر محرم ١٠٠٠٠٠

وينطبق نفس القول على تكلفة أجور عمال الإنتاج
➤ تكلفة الوحدة من أجور عمال الإنتاج

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{30000}{1000} = 30 \text{ ريال /الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{45000}{1500} = 30 \text{ ريال /الوحدة}$$

يتضح مما سبق ان تكلفة الوحدة من عنصر أجور عمال الإنتاج لم تتغير بالرغم من تغيير حجم النشاط بينما حدث تغير في إجمالي تكلفة أجور عمال الإنتاج نتيجة لتغير حجم النشاط



تذكر ان :

- اجمالي التكاليف المتغير يتغير بنفس نسبة تغير حجم النشاط
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة ولا تتغير مهما تغير حجم النشاط

التكاليف الثابتة :

وتتضمن عناصر التكاليف التي لا يتغير مبلغها الاجمالي مع تغير حجم النشاط وذلك خلال مدى معين يسمى المدى الملائم لحجم النشاط العادي للمنشأة

ويقصد بالمدى الملائم أنه نطاق او حدود النشاط الذي تكون خلاله العلاقة محددة بين عنصر التكلفة المعين وحجم النشاط وطالما ان التغيرات في حجم النشاط لم تتجاوز هذا المدى فإنه اجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير وهذا يعني ان عناصر التكاليف الثابتة عديمة المرونة حيث ان نسبة مرونتها تساوي صفرا في نطاق المدى الملائم فهي على النقيض تمام من التكاليف المتغيرة

مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات غدارة التكاليف بإحدة الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر ١٤٢٦ هـ

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ١٠٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
إيجار المصنع	٦٠٠٠٠ ريال	٦٠٠٠٠ ريال
التأمين على الآلات	٩٠٠٠٠ ريال	٩٠٠٠٠ ريال
إنارة	٤٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠ ريال

المطلوب: تحديد أي من عناصر التكاليف بالجدول يعتبر تكلفة ثابتة

يلاحظ ان حجم الإنتاج قد زاد في شهر صفر عما كان عليه في شهر محرم بنسبة ٥٠ % بينما لم تحدث أي زيادة في اجمالي تكاليف عنصرى ايجار المصنع والتأمين على الآلات وعليه تعتبر هذه العناصر من التكاليف الثابتة الا ان هناك تغير قد طرأ على اجمالي تكاليف الإنارة وبذلك لاتعتبر من التكاليف الثابتة وينبغي الإشارة الى ان سلوك عناصر التكاليف الثابتة يكون ثابتا من حيث اجمالي التكلفة كل عنصر ولكن هذا السلوك يكون متغيرا بنسبة لمتوسط نصيب الوحدة من تلك التكاليف وللتدلي على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة من عنصرى ايجار المصنع والتأمين على الآلات وذلك على النحو الاتي :

➤ تكلفة الوحدة من ايجار المصنع

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{60000}{1000} = 60 \text{ ريال / الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{60000}{1500} = 40 \text{ ريال / الوحدة}$$

➤ تكلفة الوحدة من التأمين على الآلات

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{90000}{1000} = 90 \text{ ريال / الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{90000}{1500} = 60 \text{ ريال / الوحدة}$$

➤ يتضح مما سبق ان تكلفة الوحدة من عنصرى الايجار والتأمين قد انخفض في شهر صفر عما كانت عليه في شهر محرم على الرغم من ثبات اجمالي التكاليف العنصريين وبالطبع تسعى المنشأة غالبا الى زيادة حجم النشاط لتخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بالشكل الذي يؤدي الى تعظيم ارباحها

وبالعكس فإن انخفاض حجم النشاط يؤدي الى نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بما يؤدي الى تقليل ارباح المنشأة او تعرضها لخسائر

تمثيل التكاليف الخاصة بايجار المصنع بيانيا



➤ **لاحظ ان :**

- اجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير مع تغير حجم النشاط مادام التغير في حدود المدى الملائم
التكلفة الثابتة للوحدة تتغير مع تغير حجم النشاط تغيرا عكسيا

٣) التكاليف المختلطة (mixed cost)

ويطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة او شبه ثابتة وتشتمل على النوعين السابقين من التكاليف وبالتالي يمكن القول بأنها تتضمن عناصر التكاليف التي يتغير اجمالها مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط بنسبة ٢٠ % مثلا يزيد اجمالي تلك التكاليف بنسبة اقل من ٢٠ % واذ انخفض حجم النشاط بنسبة ١٥ % ينخفض اجمالي تلك التكاليف بنسبة اقل من ١٥ %

وهذا يعني انها مرنة في علاقتها بحجم النشاط ولكن مرونتها ليست كاملة أي ان مرونتها اقل من ١٠٠% ولكنها لاتصل الى الصفر لأن المرونة لو وصلت الى ١٠٠% لكانت تكلفة متغيرة ولو انخفضت مرونتها الى الصفر لكانت تكلفة ثابتة
السبب في نقص مرونة التكاليف المختلطة هو ان هناك جزء من تلك التكاليف متغير والجزء الاخر ثابت
مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات غدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ٢٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ٢٦٠٠ وحدة
مواد خام	٥٠٠٠٠٠٠ ريال	٦٥٠٠٠٠ ريال
مواد تعبئة وتغليف	٣٠٠٠٠٠ ريال	٣٩٠٠٠٠ ريال
قطع غيار	٢٠٠٠٠٠ ريال	٢٤٠٠٠٠ ريال
صيانة الآلات	١٠٠٠٠٠ ريال	١١٠٠٠٠ ريال
التأمين على الآلات	٤٠٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠٠ ريال
رواتب الملاحظين	٢٥٠٠٠٠ ريال	٢٥٠٠٠٠ ريال

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف السابقة حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج في هذه الحالة)

لتبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط يجب احتساب كل من نسبة التغير في حجم النشاط ونسبة التغير في اجمالي تكلفة كل من عنصر من العناصر السابقة وقد تم احتساب هذه النسب من واقع البيانات السابقة وكانت النتيجة كما في الجدول التالي

بيان	نسبة التغير
حجم النشاط	٣٠%
مواد خام	٣٠%
مواد تعبئة وتغليف	٣٠%
قطع غيار	٢٠%
صيانة الآلات	١٠%
التأمين على الآلات	صفر
رواتب الملاحظين	صفر

وبناء على ذلك يمكن تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

تكاليف متغيرة (مواد خام ، مواد تعبئة والتغليف)

تكاليف مختلطة (قطع غيار ، صيانة الآلات)

تكاليف ثابتة (التأمين على الآلات ، رواتب الملاحظين)

طرق تحليل التكاليف المختلطة

نظر لأن التكاليف المختلطة مكونة من شقين احدهما متغير والاخر ثابت فأن ذلك يشكل بعض الصعوبات لمحاسب التكاليف عند القيام بتقدير تكاليف الانشطة خلال الفترة الحالية او الفترات القادمة حيث يجب عليه تحديد مقدار كل من الشق المتغير والثابت وبالتالي ظهرت الحاجة الى ضرورة فصل الشق الثابت عن الشق المتغير للتكاليف المختلطة حتى يمكن تبويب عناصرها حسب علاقتها بحجم النشاط الى مجموعتين رئيسيتين هما التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة
وفيما يلي اهم الطرق وابسطها لفصل التكاليف المختلطة الى شقيها المتغير والثابت

المحاضرة السابعة – تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

- طريقة اعلى وادنى مستوى النشاط
- تعتمد طريق اعلى وادنى مستوى للنشاط على دراسات بيانات التكاليف وحجم النشاط خلال عدة فترات زمنية تاريخية
- خطوات اعلى وادنى مستوى النشاط
- (١) حجم اعلى مستوى النشاط
- (٢) التكلفة عند اعلى مستوى
- (٣) حجم ادنى مستوى النشاط
- (٤) التكلفة ادنى مستوى النشاط

ثانيا : حساب معدل التغير في الشق المتغير من التكاليف المختلطة:

في ضوء المتغيرات السابقة يمكن احتساب معدل التغير في الشق المتغير من التكاليف المختلطة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{\text{التكلفة عند أعلى مستوى نشاط} - \text{التكلفة عند أدنى مستوى نشاط}}{\text{حجم أعلى مستوى نشاط} - \text{حجم ادنى مستوى نشاط}}$$

ثالثا : حساب التكاليف الثابتة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{ص} = \text{أ} + \text{ب س}$$

حيث:

ص = التكلفة المختلطة

أ = اجمالي الشق الثابت لعنصر التكلفة المختلطة المعين

ب = معدل التغير في الشق المتغير لعنصر التكلفة المختلطة لوحدة النشاط والذي سبق احتسابه من قبل

س = حجم النشاط

وبالتالي يمكن احتساب الشق الثابت من التكلفة المختلطة (أ) بالتعويض في المعادلة السابقة

كما يمكن استخدام هذا المعادلة في تقدير التكاليف المتوقعة عند أي مستوى للنشاط في نطاق المدى الملائم

مثال: فيما يلي البيانات الربع سنوية المتعلقة بأحد عناصر التكاليف المختلطة (تكاليف الصيانة) وكذلك مستوى النشاط مقاساً بوحدات

إنتاج عن العام المنتهي في ١٤٣٢/١٢/٣٠ هـ

الفترة	مستوى الإنتاج بالوحدات	تكلفة الصيانة بالريال
الربع الأول	٥٠٠٠ وحدة	١٢٠٠٠ ريال
الربع الثاني	٨٠٠٠ وحدة	١٨٠٠٠ ريال
الربع الثالث	١١٠٠٠ وحدة	٢٤٠٠٠ ريال
الربع الرابع	٩٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠٠ ريال

المطلوب :

كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة :

١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
-------	-------	------	------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط ٥٠٠٠ وحدة

١١٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠٠
-------	-------	------	-------

كم يكون تقدير التكاليف الصيانة المتوقعة عن الربع الاول لعام ١٤٣٣ حيث يبلغ مستوى النشاط المتوقع ١٢٠٠٠ وحدة

٥٠٠٠	٢٦٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
------	-------	------	-------

الحل :

(١) اعلى مستوى نشاط عند الربع الثالث = ١١٠٠٠ م
 (٣) ادنى مستوى نشاط عند الربع الاول = ٥٠٠٠ /وحدة
 (٤) التكلفة عند ادنى مستوى نشاط = ١٢٠٠٠ ريال

(٢) التكلفة عند اعلى مستوى نشاط = ٢٤٠٠٠ ريال

$$\text{معدا التغير (ب)} = \frac{12000 - 24000}{5000 - 11000} = 2 \text{ ريال / وحدة}$$

وبالتالي فإن المعادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية

$$\text{ص} = \text{أ} + ٢ \text{ س}$$

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عن أي ربع (عند الحد الادنى او الاعلى) وليكن الربع الاول فإنه يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة

ففي الربع الاول

تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = ١٢٠٠٠ ريال

ومستوى النشاط (س) = ٥٠٠٠ وحدة

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون

$$١٢٠٠٠ = \text{أ} + ٢ * ٥٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$\text{أ} = ١٢٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٢٠٠٠$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٢٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ١٠٠٠٠ عند مستوى النشاط ٥٠٠٠ وحدة

ويمكن الوصول الى نفس رقم الشق الثابت (٢٠٠٠) لعنصر التكلفة المختلطة بالتعويض في المعادلة عن الحد الاعلى للنشاط حيث

$$\text{تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = ٢٤٠٠٠}$$

ومستوى النشاط (س) = ١١٠٠٠ وحدة

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون :

$$١١٠٠٠ * ٢ + أ = ٢٤٠٠٠$$

$$٢٠٠٠ = ٢٢٠٠٠ - ٢٤٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٢٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ٢٢٠٠٠ عند مستوى النشاط قدره ١١٠٠٠ وحدة

المطلوب (٣) : معادلة تكلفة الصيانة في هذا المثال هي :-

$$ص = ٢ + ٢٠٠٠$$

وبالتعويض في هذه المعادلة عن حجم النشاط المتوقع (١٢٠٠٠) عن الربع الاول من عام ١٤٣٣ يمكن تقدير تكلفة الصيانة كما يلي :

$$ص = ٢٠٠٠ + ١٢٠٠٠ * ٢ = ٢٦٠٠٠$$

مثال (٢) الآتي بعض البيانات الخاصة بتكاليف الصيانة وحجم النشاط بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال خمس سنوات

السنة	١٤٢٩	١٤٣٠	١٤٣١	١٤٣٢	١٤٣٣
حجم الإنتاج بالوحدات	١١,٠٠٠	٢١,٠٠٠	١٩,٠٠٠	٢٦,٠٠٠	١٤,٠٠٠
تكاليف الصيانة بالريال	١٦٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	١٩٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	١٧٥,٠٠٠

المطلوب :- باستخدام طريقة الحد الاعلى والادنى :

كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط قدره ٢٦٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط قدره ١١٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يكون تقدير تكاليف الصيانة المتوقعة عن عام ١٣٣٤ مع توقع وصول الإنتاج الى ٣٠٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

الحل :

(١) اعلى مستوى نشاط في عام ١٤٣٢ = ٢٦٠٠٠ وحدة
(٣) ادنى مستوى نشاط في عام ١٤٢٩ = ١١٠٠٠ وحدة
(٤) تكلفة عند ادنى مستوى نشاط = ١٦٠٠٠٠ ريال

(٢) التكلفة عند اعلى مستوى نشاط = ٢٥٠,٠٠٠ ريال

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{250000-160000}{11000-26000} = \frac{250000-160000}{11000-26000} = ٦ \text{ ريال / وحدة}$$

وبالتالي فانه معادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية :

$$\text{تذكر استخدام معادلة دالة التكاليف ص} = أ + ب * س$$

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عن الحد الادنى والاعلى يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة

التكلفة الثابتة عند الحد الاعلى :

$$ص = أ + ب س$$

$$٢٦٠٠٠ * ٦ + أ = ٢٥٠,٠٠٠$$

$$١٥٦,٠٠٠ - ٢٥٠,٠٠٠ = أ$$

$$٩٤,٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٩٤,٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ١٥٦,٠٠٠ ريال عند مستوى نشاط قدره ٢٦,٠٠٠ وحدة

التكلفة الثابتة عند الحد الادنى

$$ص = أ + ب س$$

$$١١,٠٠٠ * ٦ + أ = ١٦٠,٠٠٠$$

$$٩٤,٠٠٠ = ٦٦,٠٠٠ - ١٦٠,٠٠٠ = أ$$

$$٩٤,٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٩٤,٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ٦٦,٠٠٠ ريال عند مستوى النشاط قدره ١١,٠٠٠ وحدة

تكاليف الصيانة لعام ١٤٣٤ مع توقع وصول الإنتاج الى ٣٠,٠٠٠ وحدة هو

$$ص = ٩٤,٠٠٠ + ٣٠,٠٠٠ * ٦ = ٢٧٤,٠٠٠ ريال$$

ويوضح الشكل التالي تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط مع التأكيد على عملية فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير بالنسبة للتكاليف المختلطة

تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



تكاليف متغيرة	(الجزء المتغير)	تكاليف مختلطة	(الجزء الثابت)	تكاليف ثابتة
---------------	-----------------	---------------	----------------	--------------

المحاضرة المباشرة الثانية

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات
يتم تبويب عناصر التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الى
(أ) **التكاليف التفاضلية :**

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضا عن البديل الاخر او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط

(ب) **التكاليف الغارقة :** التكلفة الغارقة هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية في جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولا تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها المنشأة في جميع الاحول
ومن الامثلة على التكاليف الغارقة **التكاليف التاريخية** لاصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل الاخر وذلك ان التكلفة التاريخية لهذا الاصل تمثل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرا رده في الوقت الحاضر او في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار او الرغبة في تعديله .

(ج) **تكلفة الفرصة البديلة :**

وهي عبارة عن الربح او العائد الضائع (او الايراد الضائع) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الافضلية للبديل الذي تم اختياره فعلا ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة امام المنشأة للاختيار فيما بينها ويوضح المثال التالي احتساب تكلفة الفرصة البديلة

(د) **التكلفة الضمنية :**

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات او مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية او مستقبلية مثل الفائدة التي تحتسب على راس المال المملوك لها والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته وتحتسب التكلفة الضمنية أساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد كلفة الانتاج

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية

مواد خام مباشرة ٤٠,٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة مباشرة ٥,٠٠٠ ريال	مكافأة وقت ضائع لعمال الإنتاج ١,٠٠٠ ريال
مواد ومهمات مكتبية ٣,٠٠٠ ريال	أجور عمال الإنتاج ٣٥,٠٠٠ ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة ٢,٠٠٠ ريال
أجور مشرفي الإنتاج ٩,٠٠٠ ريال	مرتبات إدارية ٢٠,٠٠٠ ريال	

بناء على البيانات السابقة تبلغ التكلفة الأولية للإنتاج

٧٥,٠٠٠	٨٥,٠٠٠	٨,٠٠٠	٩,٠٠٠
--------	--------	-------	-------

التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة
أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية:

مواد خام مباشرة ٥٠,٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة ٥,٠٠٠ ريال	مكافأة وقت ضائع لعمال الإنتاج ١,٠٠٠ ريال
مواد ومهمات مكتبية ٣,٠٠٠ ريال	أجور عمال الإنتاج ٤٠,٠٠٠ ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة ٢,٠٠٠ ريال
أجور عمال الخدمة بالمصنع ١٤,٠٠٠ ريال	مرتبات إدارية ٢٠,٠٠٠ ريال	

بناء على البيانات السابقة تبلغ تكلفة التحويل

١١,٠٠٠	٥٥,٠٠٠	٦,٠٠٠	٩,٠٠٠
--------	--------	-------	-------

تكلفة التحويل = التكاليف الصناعية الغير مباشرة + الأجور المباشرة

تكلفة التحويل = (١٤,٠٠٠ + ٥,٠٠٠ + ١,٠٠٠) + ٤٠,٠٠٠ = ٦٠,٠٠٠

مواد ومهام مكتبية + مرتبات إدارية + مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة لا تعتبر تكاليف صناعية أي التكلفة التالية يصنع على أنه تكلفة ثابتة

التأمين ضد الحريق على مباني المصنع	الإطارات المستخدمة في تصنيع السيارات
أجور عمال تجميع السيارات	تكاليف صيانة آلات المصنع

أي التكاليف التالية يصنف على أنه تكلفة متغيرة

استهلاك مباني المصنع	تكلفة أجور عمال النظافة بالمصنع
إيجار معارض البيع	تكلفة تغليف المنتجات

تصنف تكلفة أجور عمال الخدمات بالمصنع على أنها

تكلفة ثابتة	تكلفة متغيرة
تكاليف مختلطة	لا شيء مما سبق

بلغت التكلفة الثابتة لأحد الشركات ٣٥,٠٠٠ وإجمالي تكاليفها خلال نفس الفترة ٦٥,٠٠٠ فإذا علمت ان عدد الوحدات المنتجة ٥,٠٠٠ وحدة ، فإن تكلفة المتغيرة للوحدة تبلغ

٢٠ ريال / وحدة	٧ ريال / وحدة
١٣ ريال / وحدة	٦ ريال / وحدة

التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي التكاليف المتغير ÷ حجم النشاط

التكلفة المتغيرة للوحدة = (٦٥,٠٠٠ - ٣٥,٠٠٠) ÷ ٥,٠٠٠ = ٦ ريال

الآتي بعض البيانات الخاصة بأحد عناصر التكاليف وحجم النشاط بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال الأربعة شهور الأولى من السنة

بيان	الشهر الأول	الشهر الثاني	الشهر الثالث	الشهر الرابع
حجم الإنتاج بالوحدات	٣٠٠	٣٩٠	٢٦٠	٤٧٠
التكلفة بالريالات	٩٠٠	١٢٣٠	٨١٠	١٣٨٠

بناء على البيانات السابقة تصنع التكلفة على أنها:

تكلفة ثابتة	تكلفة متغيرة	تكاليف مختلطة	لا شيء مما سبق
-------------	--------------	---------------	----------------

- ليست تكاليف ثابتة لأن التكلفة تتغير من شهر لآخر.
- ليست تكاليف متغيرة لأن التغير في حجم النشاط لا يستتبعه يغير بنفس النسبة في التكاليف، فمثلاً: التغير في حجم النشاط هو $(390 - 300) = 90$ و $300 \div 90 = 3\%$

بينما التغير في التكلفة هو $(900 - 1230) = -330$ و $900 \div -330 = -36\%$

- هي تكلفة مختلطة لأنها تتأثر بالنشاط ولكن ليس بنفس النسبة.

تعالج تكلفة الوقت الضائع نتيجة توقف العمل بالمصنع نتيجة تعطل الآلات على أنها

تكلفة غير مباشرة	تكلفة مباشرة	خسارة	تكلفة منتج
------------------	--------------	-------	------------

تم شراء سيارة بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال، يحتسب لها استهلاك سنوي بنسبة ١٠%، وبعد مرور ثمانية أعوام قررت المنشأة التخلص من السيارة ببيعها، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ ٤,٠٠٠ ريال.
بناء عليه تبلغ قيمة التكلفة الغارقة:

١٦,٠٠٠	١٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	صفر
--------	--------	-------	-----

- التكلفة الغارقة هي التكاليف التي تتحملها المنشأة في جميع الأحوال، في هذا المثال قيمة الأصل ٢٠,٠٠٠ - قيمة الإهلاك ١٦,٠٠٠ = القيمة الدفترية ٤,٠٠٠ ريال
- وحيث أن القيمة البيعية - القيمة الدفترية = صفر فإنه لا يوجد تكاليف غارقة

بفرض أن شخصاً ما لديه ٣٠٠,٠٠٠ ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

البدائل	البدائل ١	البدائل ٢	البدائل ٣
الإيرادات	٢٤٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢١٦,٠٠٠
المصروفات	١٨٠,٠٠٠	١٢٨,٠٠٠	١٦٢,٠٠٠

ما هي تكلفة الفرصة البديلة عند اختيار البديل الأفضل

٦٠,٠٠٠	٥٤,٠٠٠	٧٢,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
--------	--------	--------	--------

- تكلفة الفرصة البديلة هي العائد المفقود نتيجة عدم اختيار البديل التالي بالأفضلية للبديل الذي تم اختياره والآن نطرح المصروفات من الإيرادات لكل بديل لنعلم ما هو العائد لكل مشروع
- البديل ١ = $240,000 - 180,000 = 60,000$ ريال
- البديل ٢ = $200,000 - 128,000 = 72,000$ ريال
- البديل ٣ = $216,000 - 162,000 = 54,000$ ريال
- تكلفة الفرصة البديلة هي = $60,000$ ريال

المحاضرة (٨)

تابع تحليل عناصر التكاليف نظريات قياس التكاليف وتحملها على عناصر الانتاج

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

التكاليف التفاضلية : تعرف التكاليف التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار احد البدائل عوضا عن البديل الاخر او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية :

- تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة
- تحديد التكاليف والإيرادات التي يمكن ان تتغير باختلاف البدائل
- قياس صافي الاثار التفاضلية لكل بديل

المقارنة بين البدائل واختيار البديل الافضل والذي يحقق صافي دخل اعلى او تكلفة اقل

مع ملاحظة ان ؛ الإيراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي او مايعادله في صورة سلع وخدمات والمنظر حدوثه بمصاحبة بديل مثال (١) بفرض ان احدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب تسويق منتجاتها حيث ان السياسة المتبعة حاليا هي التوزيع من خلال وكلاء معتمدين في أغلب مدن المملكة في حين تفكر الشركة في التوزيع من خلال فتح معارض خاصة بها في المدن الرئيسية وفيما يلي التحليل التفاضلي الذي يوضح التكاليف والإيرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل :

التحليل التفاضلي لكل بديل :

التكلفة والإيرادات التفاضلية	البديل المقترح التوزيع من خلال معارض البيع	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	بيان
400,000	2,400,000	2,000,000	الإيرادات التفاضلية
----	1,000,000	1,000,000	تكلفة البضاعة المباعة
(60,000)	60,000	120,000	تكلفة الاعلان
50,000	50,000	-----	عمولة البيع
40,000	60,000	20,000	استهلاك مياتي المخازن
-----	100,000	100,000	تكاليف ثابتة أخرى
30,000	1,270,000	1,240,000	اجمالي التكاليف
370,000	1,130,000	760,000	صافي الدخل

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبديلين المطروحين الاتي

التكاليف التفاضلية ٣٠٠٠٠٠

الإيرادات التفاضلية ٤٠٠٠٠٠

ويعني ان البديل المقترح سيؤدي الى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره ٣٧٠٠٠٠٠

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الاتية :

١. انها تكاليف مستقبلية
٢. انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف بمعنى انها ليست دائمة متغيرة او ثابتة ففي المثال السابق يلاحظ ان تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لانها لم تتغير في ظل البديلين في حين ان تكلفة الاستهلاك مباني المخازن (تكلفة ثابتة) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث انها تأثرت في ظل البديلين
٣. التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة
٢. التكاليف الغارقة : هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية مع جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولأؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها النشأة في جميع الاحوال
- ومن الامثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل اخر وذلك ان التكلفة التاريخية لهذ الاصل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرداده في الوقت الحاضر او في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار او الرغبة في تعديله
- فمثلا عند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة لفترة زمنية معينة اذ رغبت المنشأة في الاستغناء عن هذه الآلة او استبدالها بآلة جديدة فإن التكلفة الغارقة هنا تتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التخريدية او (البيعية) والتي يمكن استردادها عند التخلص منها وفيما يلي مثال على ذلك :

مثال (٢) : بافتراض ان احدى المنشآت اشترت الآلة في ١/١/١٤٢٢ بمبلغ ١٠,٠٠٠ ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة ١٠%

سنويا ، وبعد مرور خمسة اعوام قررت التخلص من الآلة ببيعها حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ ١٠٠٠ ريال

المطلوب : تحديد التكلفة الغارقة للآلة :

أ- ١٠٠٠٠	ج- ١٠٠٠
ب- ٥٠٠٠	د- ٤٠٠٠

تكلفة الآلة ١٠٠٠٠ (-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة ١٠٠٠٠ * ١٠% * ٥ سنوات = (٥٠٠٠) صافي القيمة

الدفترية للآلة = ٥٠٠٠٠ (-) القيمة البيعية للآلة (١٠٠٠) التكلفة الغارقة = ٤٠٠٠

١. تكلفة الفرصة البديلة : وهي عبارة الربح او العائد الضائع او (الإيراد الضائع) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الافضلية للبديل الذي تم اختياره فعلا ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة امام المنشأة للاختيار فيما بينها ويوضح المثال التالي كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة

مثال (٣) افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار احد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية :

البديل (١) صافي الدخل المتوقع منه ٢٠٠٠٠ ريال

البديل (٢) صافي الدخل المتوقع منه ٣٥٠٠٠ ريال

البديل (٣) صافي الدخل المتوقع منه ٣٢٠٠٠ ريال

المطلوب احتساب تكلفة الفرصة البديلة :

وفقا للبيانات السابقة يتضح افضلية البديل رقم (٢) والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره ٣٥,٠٠٠ ريال . ونتيجة لاختيار البديل (٢) ، ونظرا لندرة موارد المنشأة ، فلن يتم اخيار كلا من البديلين ، (١) ، (٣) الا انه في حقيقة الامر ، فان هناك فرقا فيما بين ان المنشأة لم تختار احد البديلين (١) او (٣) او انه قد تم التضحية بهما معا. فبالرجوع الى موارد المنشأة النادرة ، فإنه وفقا لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تتضحى بالبديلين (١) ، (٣) وإنما ضحت فقط بأحدهما في سبيل اختيار البديل (٢) وهو الافضل في هذه الحالة

ولتحديد البديل الذي تم التضحية به نجد ان المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي من حيث الافضية للبديل الذي تم اختياره أي انها ضحت بصافي الدخل المتوقع للبديل (٣) نتيجة اختيار البديل (٢)

تكلفة الفرصة البديلة للبديل (٢) = صافي الدخل المتوقع الضائع نتيجة عدم اختيار البديل (٣) = ٣٢٠٠٠ ريال

٤ . **التكلفة الضمنية** : تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات او مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية او مستقبلية ويتضح من ذلك ان التكلفة الضمنية هي التكلفة المقدرة اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة او تكلفة المثل فهي تكلفة مقدرة لخدمات او منافع حصلت عليها المنشأة دون ان تسبب تدفقا نقديا خارجا او حتى دون ان ينشأ عنها التزام بقيمتها وتحتسب التكلفة الضمنية اساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الانتاج

ولذلك فان التكلفة الضمنية هي بمثابة تكلفة الاستفادة من عناصر الانتاج المملوكة للمنشأة مثل الفائدة التي تحسب على رأس المال المملوك لها والرتب الضمني للمالك نضير عمله في منشأته

وعلى الرغم من العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف نظرا لأنه لا يترتب عليها انفاق نقدي فعلي ولا توجد مستندات تؤيد حدوثها الا انه عادة ما يتم الاعتراف بها في بعض التقارير الخاصة بهدف اتخاذ القرارات الادارية السليمة

المحاضرة ١

مدخل المحاسبة الإدارية

- الفصل الأول : المفاهيم الأساسية للتكلفة

- ويتناول الموضوعات التالية :

- محاسبة التكاليف وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة المالية
- المقصود بوحدة قياس التكلفة
- علاقة محاسبة التكاليف بوظائف المنشأة المختلفة
- مفهوم التكلفة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية
- التفرقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة
- تطور ونشأة محاسبة التكاليف

* **المفاهيم الأساسية للتكلفة :**

أولا : مفهوم وأهمية محاسبة التكاليف :

- مفهوم محاسبة التكاليف محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والذي يهتم بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة بما يؤدي في النهاية الى تحقيق اهداف المنشأة .

- **من التعريف السابق يتضح ما يلي :**

- محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة
- محاسبة التكاليف تهتم بقياس تكاليف الأنشطة التي يتم مزاولتها سواء كانت تلك الأنشطة تؤدي الى انتاج سلعة أو تقديم خدمة أو أداء وظائف مساعدة داخل المنشأة
- محاسبة التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المستخدمة في المحاسبة المالية

- محاسبة التكاليف توفر معلومات التكاليف الملائمة وتوصيلها الى ادارة المنشأة بكافة مستوياتها (الادارة العليا ، الادارة الوسطى ، الادارة التنفيذية) لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة

- يجب الإشارة الى أن نشأة محاسبة التكاليف ارتبطت بنشأة المنشآت الصناعية لمساعدتها في تحديد تكلفة منتجاتها . حيث أصبحت هناك حاجة لقياس وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف بالشكل الذي يساعد الادارة على القيام بوظائفها .

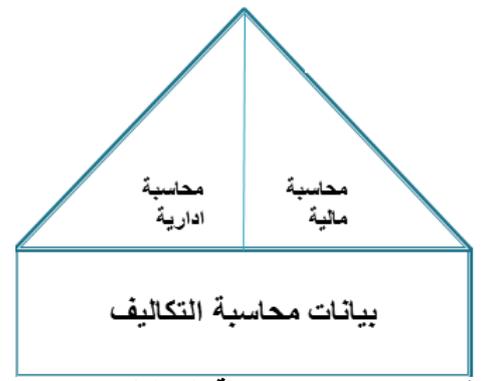
- الا أن استخدام محاسبة التكاليف لم يعد قاصرا على المنشآت الصناعية بل امتد ليشمل في الوقت الحاضر العديد من الأنشطة الخدمية والزراعية والمصرفية والمقاولات وغيرها من الأنشطة الأخرى.

* **أهمية بيانات محاسبة التكاليف :**

- تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية أو المحاسبة الادارية

- تمد تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الاجمالية لأنشطة المنشأة

- تمد تقارير المحاسبة الادارية بالبيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الانتاجية

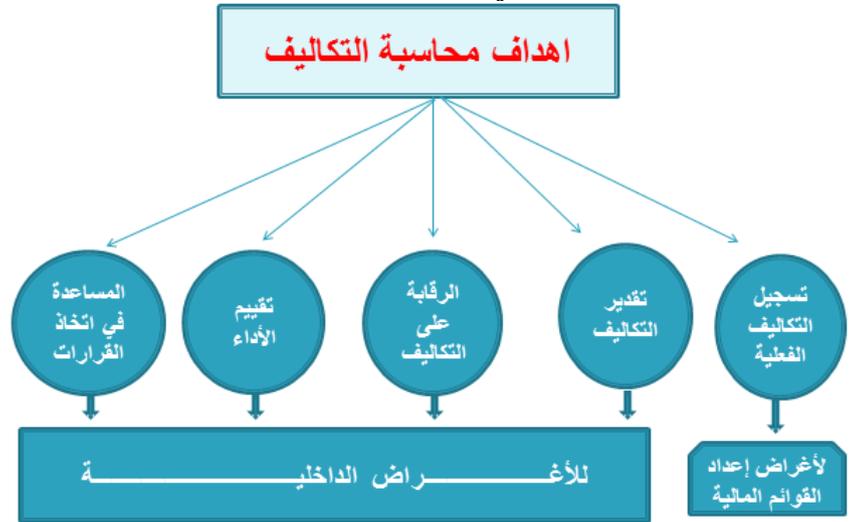


ثانياً: خصائص محاسبة التكاليف :

- ١- **محاسبة التكاليف علم :** بمعنى انها تعتمد على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والهداف التي تحكم عمل محاسب التكاليف مثل مفاهيم التكلفة
- ٢- **محاسبة التكاليف وظيفة او مهنة :** وهي تعتمد على مجموعة من الأساليب او الطرق او المعايير . وفي الواقع العملي يقوم بممارسة مهنة محاسبة التكاليف في المنشآت وخاصة الصناعية منها شخص يدعى محاسب التكاليف
- ٣- **محاسبة التكاليف نظام فوري للمعلومات :** تعتبر محاسبة التكاليف نظام فوري لمعلومات التكاليف حيث انها لا تعتمد على البيانات التاريخية فقط ولكن تعتمد على التقدير والتحميل لذلك يتضمن نظام محاسبة التكاليف نظاما لمحاسبة التكاليف الفعلية ونظاما لمحاسبة التكاليف التقديرية بالإضافة الى استخدام نظرية التحميل عند المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة .

ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف :

- ١- **تقدير تكاليف الأنشطة والمنتجات خلال الفترة القادمة** وهي ما تسمى بالتكاليف التقديرية أو المعيارية والتي تساعد الادارة في إعداد الموازنات التقديرية للمنشأة ، ويساهم في مساعدة الادارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة
- ٢- **حصر وتسجيل التكاليف التاريخية (الفعلية)** بهدف تحديد تكلفة الانتاج المباع وتكلفة المخزون
- ٣- **تحديد السعر المناسب** لمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة
- ٤- **الرقابة على التكاليف** من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية وتحديد الانحرافات وتحليلها لمعرفة مسبباتها
- ٥- **المساعدة في اتخاذ القرارات** من خلال توفير المعلومات عن التكاليف الملائمة في الوقت المناسب لمساعدة الادارة في اخذ القرارات الادارية اللازمة لحل المشاكل التي تواجهها.



أهداف محاسبة التكاليف شكل رقم (1/1)

رابعاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

- قبل استعراض علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية يحسن الإشارة الى اهتمامات كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الادارية
- تهتم المحاسبة المالية بالتقرير عن العمليات المالية للمنشأة لخدمة الأطراف الخارجية . ويتم ذلك من خلال قياس وتسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية بما يساعد المستثمرين وغيرهم من المستفيدين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم
- تهتم المحاسبة الادارية بالقياس والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات وتهتم المحاسبة الادارية الى خدمة الأطراف الداخلية فقط
- أما محاسبة التكاليف فتقدم معلومات لكل من المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية وذلك من خلال قياس والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بتكلفة الحصول على الموارد واستخدامها من قبل المنشأة

المحاضرة ٢

تابع : المفاهيم الأساسية للتكلفة

خامسا : أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

- ١- الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو خدمة المستخدم الخارجي للمعلومات المحاسبية (المساهمين ، المستثمرين ، الدائنين) وذلك من خلال إعداد ونشر القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) .
- بينما يمثل الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف في خدمة المستخدم الداخلي وهو الإدارة بكافة مستوياتها (الإدارة العليا – الإدارة الوسطى – الإدارة التنفيذية) من خلال توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما يؤدي في النهاية الى تحقيق أهداف المنشأة .
- ٢- تنشر المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية من خلال التقرير المالية حتى تستطيع الأطراف الخارجية الاستفادة منها ، بينما لا يتم نشر المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف حيث ان استخدامها قاصر على المستخدم الداخلي فقط.
- ٣- تهتم المحاسبة المالية بتسجيل الجانب المالي من العمليات الناتجة عن مزولة المنشأة لأنشطتها ، بينما تهتم محاسبة التكاليف بتسجيل كل من الجانب المالي وغير المالي (أي الكمي مثل وحدات الانتاج ، كمية المواد) معا لكافة العمليات .
- ٤- تهتم المحاسبة المالية – في المقام الأول – بحصر وتسجيل عمليات المبادلة التي تحدث بين المنشأة والأطراف الخارجية ، ويلي ذلك في الأهمية الإهتمام بحصر وتسجيل العمليات التي تحدث داخل المنشأة مثل اجراء التسويات الخاصة باحتساب استهلاكات الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطيات .
- أما محاسبة التكاليف فتهتم بحصر وتسجيل العمليات المالية والكمية التي تحدث في أقسام وادارات المنشأة المختلفة فضلا عن تحليل التكاليف التي قد تنشأ عن العمليات التي تسجلها المحاسبة المالية .
- ٥- ينحصر اهتمام المحاسبة المالية في معالجة العمليات المالية بصورة اجمالية بالشكل الذي يؤدي في النهاية الى إعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة ككل والتي تمثل مخرجات المحاسبة المالية ، بينما ينصب اهتمام محاسب التكاليف على معالجة العمليات المالية بصورة تفصيلية وتحليلية بهدف توفير المعلومات المناسبة والتفصيلية للإدارة .
- ٦- تسجل المحاسبة المالية العمليات المالية التي حدثت بالفعل أي التاريخية ولا تهتم بالأحداث المتوقعة ، وبالتالي فإن المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية هي معلومات تاريخية اجمالية عن الأداء الفعلي للمنشأة ولكنها لا تكون كافية لكي تعتمد عليها الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة .
- ٧- بينما تهتم محاسبة التكاليف بالأحداث التاريخية والمستقبلية فهي لا تقف فقط عند مجرد التسجيل التاريخي التفصيلي للأحداث التاريخية ولكن تتعدى ذلك الى الاهتمام بتقدير التكاليف المتوقعة خلال الفترة او الفترات المستقبلية.

* أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

وجهه المقارنه	محاسبه التكاليف	المحاسبه الماليه
مستخدمي المعلومات	الاطراف الداخليه فقط	الاطراف الخارجيه في المقام الاول إلى جانب خدمة الإدارة
البعد الزمني	توفير المعلومات التاريخيه والمستقبليه	توفر معلومات تاريخيه
مدى الخضوع لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)	غير ملزمه بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	تلتزم بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية
تفصيل وإجمال المعلومات	معالجه العمليات تتم بصوره تفصيلية	معالجه العمليات تتم بصوره إجمالية
نطاق التقرير الاقسام والفروع	تركز على الاقسام والفروع	تركز على المنشأة ككل
الخضوع للتدقيق الخارجي	لاتخضع للتدقيق الخارجي	تخضع للتدقيق الخارجي
الالزام القانوني	غير ملزمة	ملزمة لمعظم الشركات
نشر المعلومات	لا يتم نشر المعلومات فيها قاصرة على الاستخدام الداخلي	تنشر المعلومات من خلال التقارير المالية لإستفاده الاطراف الخارجيه
تسجيل المعلومات	تسجيل الجانب المالي وغير المالي	تسجيل الجانب المالي فقط

- وباختصار : يمكن القول بأن المحاسبة المالية توفر معلومات مالية اجمالية تاريخية يتم نشرها بغرض خدمة المستخدم الخارجي في المقام الأول بينما توفر محاسبة التكاليف معلومات مالية وكمية وتفصيلية وتاريخية ومستقبلية بغرض خدمة المستخدم الداخلي من جهة (الإدارة بكافة مستوياتها) وكذا لمساعدة المحاسبة المالية من جهة أخرى .

سادسا : اوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف :

- ١- يطبق كل من النظامين طريقة القيد المزدوج في اثبات العمليات في السجلات والدفاتر
- ٢- كلاهما نظاما فرعيان للمعلومات المحاسبية التي لها مدخلات وعمليات ومخرجات
- ٣- يعتمد كلاهما على مبدأ الدورية في إعداد التقارير المالية .

- * الخلاصة : إن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تدعم عمل المحاسبة المالية من جهة وتوفر معلومات أخرى مفيدة للإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من جهة أخرى .

- تدريبات ضع علامة (√) أو علامة (x) أمام العبارات التالية :

١١. استخدام محاسبه التكاليف قاصرا على المنشآت الصناعية فقط دون غيرها ()
١٢. تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهميه خاصة سواء بالنسبة للمحاسبه المالية او المحاسبه اداريه ()
١٣. تمد بيانات محاسبة التكاليف تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف التفصيلية لأنشطه المنشأه ()

١٤. محاسبه التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصهبتكاليف والتي تختلف عن سجلات المستخدمه في المحاسبه الماليه ()

١٥. من أهداف محاسبه التكاليف تحديد السعر المناسب للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأه ()

١٦. ستم نشر المعلومات التي توفرها محاسبه التكاليف حتى تستطيع الأطراف الخارجيه الاستفادة منها ()

١٧. ينحصر أهتمامالمحاسبهالماليه في معالجة العمليات الماليه بصورة تفصيليه باشكل الذي يؤدي في النهايه إلى إعداد ونشر القوائم الماليهلمنشأه ككل ()

١٨. المحاسبه الماليه تسجل العمليات الماليه التي حدثت بالفعل (التاريخيه) ولا تهتم بالأحداث المتوقعه مثلها في ذلك مثل محاسبه التكاليف ()

١٩. تسجل محاسبه التكاليف الجانب المالي وغير المالي بينما تسجل المحاسبهالماليه الجانب المالي فقط ()

٢٠. تختلف المحاسبهالماليه عن محاسبه التكاليف حيث تطبق الأولى طريقه القيد المزدوج في إثبات العمليات في السجلات والدفاتر بينما لا تطبق هذه الطريقه في محاسبه التكاليف ()

سابعاً : **التكلفة والمصرف والخسارة :**

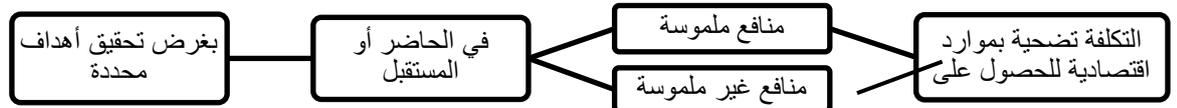
- **مفهوم التكلفة Cost Concept :** يختلف مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبى عنه في الفكر الإقتصادي ولذلك سيتم استعراض مفهوم التكلفة في كلا الفكرين كما يلي :

- **التعريف المحاسبى للتكلفة :** تعرف التكلفة في الفكر المحاسبى بأنها « تضحية Sacrifice اختيارية بمجموعة من الموارد الاقتصادية للحصول على منافع ملموسة او غير ملموسة في الحاضر او المستقبل بغرض تحقيق أهداف محددة »
- **من التعريف السابق يتضح ما يلي :**

١- التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المنشأه ممثله في صورة مبلغ نقدي معين مقاسا بوحده النقد (ريال مثلا) فإذا قامت المنشأه بشراء خامات نقدا أو بشيك فإن التكلفة هنا تتمثل في المبالغ التي دفعتها المنشأه نقدا أو بشيك ، أما إذا قامت بشراء مواد أوليه بالأجل فتتمثل التكلفة في المبالغ التي تلتزم المنشأه بدفعها للدائنين (أو الموردين) الذين قاموا بتوريد تلك الخامات . وبالتالي فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدية عادة ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الامكانيات المتاحة مما يؤكد على أن التكلفة تضحية .

٢- يترتب على التكلفة حصول المنشأه على منافع ملموسة (في شكل سلع لها وجود مادي ملموس مثل شراء خامات وقطع غيار ومواد تعبئة ومواد تغليف) أو منافع غير ملموسة مثل الحصول على خدمات العمل والصيانة والاعلان والتأمين والخدمات المصرفية وبالتالي ليس من المتصور اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة ما لم تحقق من ورائها منفعة .

* الشكل التالي يوضح مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبى :



س : ما هو الفرق بين التكلفة والمصرف والخسارة :

- **التكلفة :** عبارة عن كمية الموارد المضحى بها أو التبعثات التي تم الارتباط بها في سبيل الحصول على سلع أو خدمات والتي تعتبر في وقت الحصول عليها أصل مثل المخزون السلعي ، الأصول الثابته ، التأمين المقدم ، الأيجار المدفوع مقدما ... الخ

- **المصرف :** استخدام الأصول والخدمات في توليد الإيرادات والذي يعني نقص أو استنفاد الأصول أو التكلفة وتحويلها الى مصرف . فالمصرف عبارة عن تكلفة مستنفدة في سبيل تحقيق الإيراد

- **الخسارة :** هي نفقات غير منتجة أو استنفاد للأصول دون الحصول على مقابل .

* **الجدول التالي يوضح الفرق بين التكلفة والمصرف :**

المصرف	التكلفة
. هي عباره عن الموارد التي تم اقتنائها والتي تم استخدامها خلال فترة محاسبية ومقابلتها بإيرادات هذه الفتره . . تظهر على شكل مبالغ مخصومه من الإيرادات في قائمه الدخل . من امثلتها : إيجار السنه الحاليه ، مصرف الاستهلاك ، رواتب الموظفين .	. هي عباره عن الموارد التي تم اقتنائها والتي من المتوقع ان تفيد في الفترات الحاليه والمستقبليه . تظهر على شكل أصول في قائمه المركز المالي . من امثلتها : المباني ، الآلات / والمعدات ، المخزون

* **والشكل التالي يوضح الفرق بين التكلفة والمصرف والخسارة :**



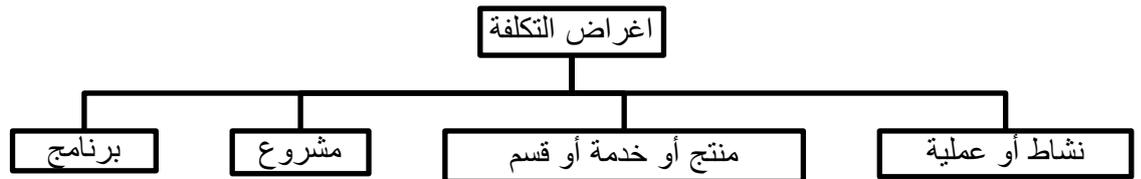
- **التعريف الاقتصادي للتكلفة :** يختلف مفهوم التكلفة في الفكر الاقتصادي عنة في الفكر المحاسبى حيث يعترف الاقتصاديون صراحة بالتكلفة الضمنية وهي التكلفة التي لا يترتب عليها انفاق نقدي ، وبالتالي فإن وجهة النظر الاقتصادية تعتبر اكثر شمولاً في منظورها لتكلفة عناصر الإنتاج من الفكر المحاسبى ، حيث لا يقتصر القياس في ظل الفكر الاقتصادي على الاعتراف بالموارد التي يتم تقديمها في صورة نقدية او ما يطلق عليها بالتكلفة الصريحة، بل إنه يأخذ بالنظرة الشاملة لعناصر التكلفة والتي تشير الي التضحية بالموارد بغض النظر عما اذا كانت مقيمة في صورة نقدية او في صورة ضياع فرصة بديله علي المنشأه نتيجة استثمار اموالها في مجالات اخري خارج المنشأه .

ولا شك في ان وجهة النظر الاقتصادية بشأن الاعتراف بالتكاليف الضمنية تعتبر مناسبة لاغراض الاستخدامات الداخلية للمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ، الا ان هناك مشكلة تحتاج الي مزيد من الدراسة وهي التي تتعلق بالصعوبات الناجمة عن قياس عناصر التكلفة الضمنية وذلك حتي يمكن ادراج هذه التكلفة بالتقارير المحاسبية .

ثامنا : وحدة قياس التكلفة أو عرض التكلفة : لا يعني لفظ « تكلفة » شيئا بمفرده ومن ثم يجب ان تضاف اليها صفة توضح طبيعتها او الغرض من قياسها ، وبالتالي فإنه بانتفاء هذا الربط يصبح هذا المصطلح غامضا ولا معنى له . ويتم ربط التكلفة عادة بوحدة قياس معينة يطلق عليها عرض التكلفة ، أو وحدة قياس التكلفة وهو الشئ المراد أو المرغوب تحديد تكلفته فوحدة قياس التكلفة هي عبارة عن الوحدة التي يتم الاعتماد عليها عند قياس تكاليف كل نشاط من الأنشطة ، لأن اي نشاط يتم القيام به يتطلب توافر مجموعة من عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لاتمامه والتي بدونها لن تستطيع المنشأة تحقيق الاهداف المرسومة لهذا النشاط .

- ويعد عرض التكلفة خطوة أساسية لتحديد وقياس التكلفة ولتطبيق أسس محاسبة التكاليف ويمكن أن يكون عرض التكلفة أو وحدة قياس التكلفة :

- نشاط أو عملية معينة Activity Or Operation تستنفد فيها الموارد مثل إصلاح السيارات
 - منتج أو خدمة Product Or Service مثل تصنيع حاسبات شخصية أو نقل مسافر جوا
 - مشروع Project مثل تشييد مبنى أو بناء سفينة
 - برنامج Program مثل برنامج رقابة الأدوية
- * الشكل التالي يلخص التعدد في أغراض التكلفة :**



تاسعا : العلاقة بين محاسبة التكاليف وبعض الوظائف الهامة بالمنشأة : سيتم توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف وبعض الوظائف الهامة بالمنشأة :

- ١- **العلاقة مع وظيفة الإنتاج :** يساعد محاسب التكاليف المسؤولين عن الوظيفة الإنتاجية من خلال اعداد تقارير وقوائم التكاليف بالشكل الذي يوفر لهم معلومات ملائمة عن قياس تكلفة الإنتاج وتكلفة مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وكذلك المعلومات التي تساعدهم على تقييم فعالية وكفاءة العاملين بأقسام الإنتاج واتخاذ القرارات الإنتاجية الملائمة .
 - ٢- **العلاقة مع وظيفة التسويق :** لعل المساهمة الرئيسية لمحاسب التكاليف في مساعدة المسؤولين عن الوظيفة التسويقية تتمثل في تحديد تكلفة المنتجات الجديدة بغرض المساعدة في وضع سياسات التسعير الملائمة لها واعداد تقارير قطاعية عن ربحية كل منتج وكل منطقة من مناطق البيع وغيرها من قطاعات التسويق وجدير بالذكر ان التكلفة لا تمثل المحدد الوحيد للسعر وانما تعتبر محددًا جوهريًا .
 - ٣- **العلاقة مع وظيفة البحوث والتطوير والتصميم :** قد يطلب من محاسب التكاليف في كثير من الحالات وضع تقديرات للتكاليف المرتبطة بالافكار والتجربة للمنتجات الجديدة او عمليات التصنيع الجديدة وذلك في مرحلة البحوث والتطوير والتصميم لكي تقرر المنشأة ما اذا كان من الافضل لها الاستمرار في تصميم المنتج وانتاجه او تعديل التصميم او حتى العدول عنه تماما وتساعد محاسبة التكاليف في هذا الصدد بتوفير المعلومات الملائمة لهذه القرارات .
 - ٤- **العلاقة مع التخطيط الاستراتيجي :** يعد قيام محاسب التكاليف بتوفير معلومات استراتيجية للادارة العليا في العديد من المجالات من الامثلة الواضحة على التطوير المستمر لمهامه ومسؤولياته بغرض خدمة الادارة بجميع مستوياتها ودون الاكتفاء بتوفير المعلومات التشغيلية والتكتيكية . ومن امثلة هذا النوع من المعلومات توفير معلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة ، وخطط المنافسين ، وتوفير معلومات عن التكاليف المتوقعة لتوطين مصنع معين او فتح منافذ توزيع جديدة او اضافة خطوط انتاجية جديدة او تكلفة برامج تحسين الجودة او تحسين البيئة وغير ذلك من المعلومات الاستراتيجية .
- عاشرا : لمحة مختصرة عن التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف :** سبقت المحاسبة المالية محاسبة التكاليف من حيث النشأة وقد تضاربت الكتابات التي اهتمت بنشأة محاسبة التكاليف الا انه بصفة عامة يمكن ايجاز هذه التطورات على النحو التالي :
- ١- استخدمت بعض نظم التكاليف في كل من الصناعات التعدينية وصناعات الحديد والصلب ومنشآت تكرير البترول خلال القرن التاسع عشر . وقد تركز دور نظام التكاليف في هذه الفترة في محاولة تخفيض تكاليف الانتاج والتحكم فيها ورقابتها .
 - ٢- ساهمت انظمة التكاليف في النمو المطرد لقطاعات النقل والصناعة والتسويق في الولايات المتحدة الامريكية خلال الفترة من منتصف القرن التاسع عشر وحتى العشرينيات من القرن العشرين وذلك من خلال توفير بعض المعلومات اللازمة لتحقيق هذا النمو .
 - ٣- طورت خطوط السكك الحديدية خلال هذه الفترة مجموعة من اجراءات محسبة التكاليف بهدف المساعدة في عمليات التخطيط والرقابة . كما تم تطوير نظام متكامل لتلك الخطوط علي اساس نظام تكاليف المراحل .
 - ٤- في العشرينيات من القرن الماضي بدء الكثير من الكتاب في تناول دراسة طبيعية واستخدامات التكاليف غير المباشرة ومشاكل معالجتها وخاصة لاغراض اتخاذ القرارات في الاجل القصير .
 - ٥- حتى منتصف القرن العشرين كان هناك اكتفاء بدور محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات الادارية فضلا عن دورها التقليدي في قياس تكلفة المنتجات، الا انه منذ ذلك التاريخ بدء الاهتمام بالمحاسبة الادارية الي جانب محاسبة التكاليف بحيث خصص لكل منهما مجالات وادوار محددة لاسيما علي المستوي الاكاديمي ..

المحاضرة المباشرة الأولى

* التكلفة الاجمالية والتكلفة المتوسطة :

- التكلفة الاجمالية : هي اجمالي تكاليف مستوى معين من النشاط

- التكلفة المتوسطة : هو نصيب وحدة النشاط من اجمالي التكلفة

$$\text{التكلفة متوسط} = \frac{\text{اجمالي التكاليف}}{\text{حجم النشاط}}$$

تمارين متنوعة على ما سبق دراسته:

التمرين رقم (١): تقوم كلية الدراسات التطبيقية وخدمة المجتمع بإعداد حفل تكريم فيه ابنائها الطلبة المتفوقين لعام ٢٠١٢ / ٢٠١٣ وقد تم تقدير اجمالي تكلفة الحفل بمبلغ ٧٥٠٠ ريال ويتوقع أن يحضر هذا الحفل ٣٠٠ فرد :

- المطلوب : حساب تكلفة الوحدة الواحدة .

الحل : التكلفة الاجمالية = ٧٥٠٠ متوسط التكلفة = ٣٠٠ ÷ ٧٥٠٠ = ٢٥ ريال / فرد

التمرين رقم (٢): قامت منشأة المعتمص بشراء ٢٠٠٠ طن من الحديد بمبلغ ٢ مليون ريال وقد تم صرف ٤٠٠ طن من الكمية المشتراة الى خط انتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل عمل اسوار حديدية ، وعند استخدام الكمية المنصرفة تبين أن هناك ٦ طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها في العراء (بفعل عوامل التعرية) وقد أمكن بيع التالف بمبلغ ١٦٠٠ ريال :

- المطلوب:

أولاً: كم تبلغ قيمة التكلفة

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

ثانياً: كم تبلغ قيمة المصروف:

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

ثالثاً: كم تبلغ قيمة الخسارة:

أ- ٢٠٠٠	ج- ٢٠٠٠٠٠٠
ب- ٤٤٠٠	د- ٣٩٤٠٠٠٠

الاجابة :

- التكلفة : يعتبر ثمن شراء الحديد الكلي هو التكلفة بمبلغ ٢ مليون ريال .

- المصروف : عبارة عن تكلفة الحديد المنصرف الى التشغيل ما عدا تكلفة التالف ومن ثم المصروف عبارة عن تكلفة الحديد المستخدم فعلا ٣٩٤ × ١٠٠٠ = ٣٩٤٠٠٠ ريال .

- الخسارة : عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف و ثمن بيع هذه الكمية الخسارة = (١٠٠٠ × ٦) - ١٦٠٠ = ٤٤٠٠ ريال

التمرين رقم (٣) : قامت شركة المدثر بشراء سيارة نقل في ١ / ١ / ١٤٣٢ هـ بقيمة ٣٣٠٠٠ ريال وقيمتها المقدرة كخردة هي ٣٠٠٠ ريال والعمر الانتاجي المقدر لها اربع سنوات ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت :

- المطلوب:

أولاً: قيمة تكلفة السيارة في نهاية عام ١٤١٣:

أ- ٢٥٥٠٠	ج- ٣٠٠٠
ب- ١٨٠٠٠	د- ١٠٥٠٠٠

ثانياً: قيمة مصروف الاستهلاك في نهاية عام ١٤٣٤

أ- ٣٠٠٠	ج- ٧٥٠٠
ب- ١٤٠٠٠	د- ١٠٥٠٠

مصروف الاستهلاك = $\frac{\text{تكلفة السيارة - قيمة الخردة}}{\text{سنوات العمر الانتاجي}}$

$$\text{مصروف الاستهلاك} = \frac{33000 - 3000}{4} = 7500$$

ويوضح الجدول التالي قيمة مصروف الاستهلاك وقيمة التكلفة لكل سنة من سنوات العمر الانتاجي:

السنة	مصروف الاستهلاك	القيمة الدفترية (التكلفة)
١٤٣٢/١/١		٣٣٠٠٠
٣٢/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	٢٥٥٠٠
٣٣/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	١٨٠٠٠
٣٤/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	١٠٥٠٠
٢٥/١٢/٣٠	٧٥٠٠ ريال	٣٠٠٠
	٣٠٠٠٠	

ثالثاً: تظهر تكلفة السيارة في نهاية عام ١٤١٣ في

أ- قائمة الدخل ضمن الإيرادات	ج- قائمة المركز المالي ضمن الأصول
ب- قائمة الدخل ضمن المصروفات	د- قائمة المركز المالي ضمن الالتزامات

رابعاً: يظهر مصروف الاستهلاك للسيارة في نهاية عام ١٤١٣ في

أ- قائمة الدخل ضمن الإيرادات	ج- قائمة المركز المالي ضمن الأصول
ب- قائمة الدخل ضمن المصروفات	د- قائمة المركز المالي ضمن الالتزامات

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ ٧٥٠٠ ريال الجزء المستنفد من التكلفة وهو ما يطلق عليه مصروف ويظهر في نهاية السنة المالية في قائمة الدخل مخصوماً من الإيرادات

(ويمكن أن يظهر في قائمة المركز المالي أيضاً مطروحاً من التكلفة التاريخية للأصل)

- الجزء غير المستنفد (القيمة الدفترية) فهو التكلفة وتظهر التكلفة المتبقية للسيارة في قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة التمرين رقم (٤): قامت الشركة العربية للتصنيع بدفع إيجار عن المباني لمدة سنتين وذلك في ١٤٣٣/٥/١ هـ بمبلغ ٢٤٠٠٠ ريال: المطلوب

أولاً: قيمة التكلفة وذلك في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٠٠٠	ج- ١٦٠٠٠
ب- ٨٠٠٠	د- ٢٤٠٠٠

ثانياً: تحديد قيمة المصروف وذلك في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٠٠٠	ج- ١٦٠٠٠
ب- ٨٠٠٠	د- ٢٤٠٠٠

- الاجابة :

- مدة الإيجار سنتان أي ٢٤ شهر الجزء المستنفد حتى ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

- يمثل قيمة الإيجار لفترة ٨ أشهر قيمة الإيجار الشهري = $24000 \div 24 = 1000$ ريال

- قيمة التأمين حتى ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ $8 \times 1000 = 8000$ ريال

- الجزء المتبقي = $24000 - 8000 = 16000$ ريال

- قيمة المصروف وهي التي تظهر في قائمة الدخل هي ٨٠٠٠ ريال

- التكلفة وهي ١٦٠٠٠ ريال وهي الجزء غير المستنفد ويظهر باسم إيجار مدفوع مقدماً في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة التمرين رقم (٥):

- تتسم المحاسبة المالية بالتالي:

E. إعداد المعلومات بصورة اجمالية

F. تلتزم بالمبادئ المحاسبية

G. تسجل العمليات المالية والكمية

H. توفر معلومات تاريخية فقط

- تتسم محاسبة التكاليف بالتالي:

E. توفير معلومات تاريخية ومستقبلية

F. غير ملتزمة بالمبادئ المحاسبية

G. بياناتها تفصيلية

H. تركز تقاريرها على خدمة المستخدم الداخلي والخارجي

- قامت مصانع الكوثر بالتأمين ضد الحريق لمدة سنة وذلك في غرة ربيع الثاني لعام ١٤٣٣ هـ بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال :

أولاً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- ٤٥٠٠ ريال
ب- ١٣٥٠٠ ريال	د- ٦٠٠٠ ريال

ثانياً: كم تبلغ قيمة التكلفة في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- ٤٥٠٠ ريال
ب- ١٣٥٠٠ ريال	د- ٦٠٠٠ ريال

- قامت شركة الهدى بشراء بعض المواد الخام في ١٤٣٣/٧/١ هـ بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال لاستخدامها في السنة القادمة :

أولاً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- صفر
ب- ٦٠٠٠ ريال	د- ٤٥٠٠ ريال

ثانياً: كم يبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة المالية في ١٤٣٣/١٢/٣٠ هـ

أ- ١٢٠٠٠ ريال	ج- صفر
ب- ٦٠٠٠ ريال	د- ٤٥٠٠ ريال

ثالثاً: تظهر التكلفة على شكل:

أ- إيرادات في قائمة المركز المالي	ج- مبالغ مخصومة من الإيرادات في قائمة الدخل
ب- أصول في قائمة المركز المالي	د- أصول في قائمة الدخل

رابعاً: من أمثلة المصروفات:

أ- التأمين على المباني ضد الحريق المقدم	ج- إيجار السنة الحالية المدفوع
ب- شراء آلات المصنع	د- مخزون البضاعة

ضع علامة (√) أو علامة (x) أمام العبارات التالية :

- ١- ليست كل تكلفة بمثابة مصروف (صح)
- ٢- مصطلح مصروف مرادف لمصطلح خسارة (خطأ) مختلف
- ٣- تقتصر المنافع التي يتم الحصول عليها مقابل التكلفة علي المنافع الملموسة فقط (خطأ) ملموسة وغير ملموسة
- ٤- لفظة تكلفة لا تعني شيئاً بمفردها (صح)
- ٥- اذا زادت قيمة التضحية النقدية عن قيمة المنافع الملموسة وغير الملموسة فإن الفرق بينهما يمثل خسائر (صح)
- ٦- يقتصر استخدام و اهمية محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط (خطأ) في جميع المجالات
- ٧- تعتبر تقارير التكاليف تقارير داخلية لا يفضل ان يتطلع عليها أطراف خارج التنظيم (صح)
- ٨- المصروف هو تكلفة استنفدت وتم مقابلتها بإيراد الفترة المحاسبية طبقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات (صح)

المحاضرة الرابعة - تحليل سلوك عناصر التكاليف

- لماذا نقوم بتبويب عناصر التكاليف ؟

تتميز عناصر التكاليف بأنها متنوعة ومتعددة بما يصعب من عملية حصرها وتسجيلها وتحليلها لذلك وبهدف 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

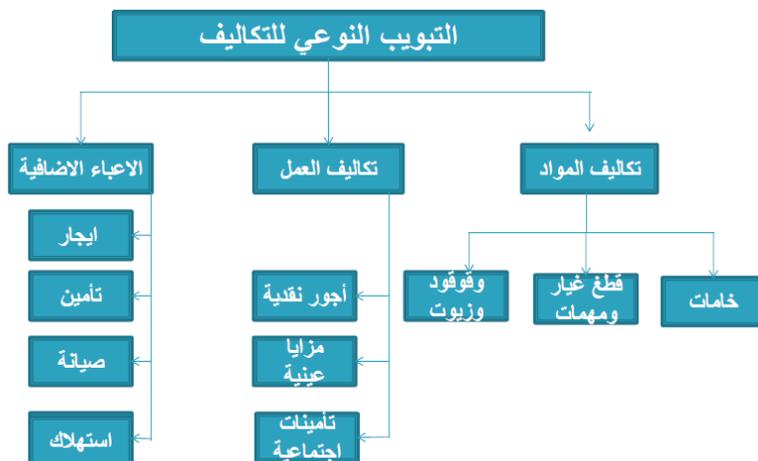
- كيف نقوم بعملية تبويب التكاليف ؟

من خلال هذا الجزء المقرر يتم عرض اهم التبويبات 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

اولاً:- تبويب عناصر التكاليف وفقاً 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:

- ٤) منافع مادية ملموسة متمثلة في الخامات التي تحصل عليها المنشأة بغرض تصنيعها وتحويلها الى منتجات تامة صالحة للبيع
- ٥) 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
- ٦) 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 وفقاً للتبويب النوعي او الطبيعي الى ثلاثة انواع هي :
- ٤) **تكاليف المواد** ويقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها وتشمل التكاليف الخامات والمهمات والتي من اهمها مايلي
- ✓ 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
- ٥) **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
- ٦) **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
- ✓ الإيجار
- ✓ النقل بواسطة الغير
- ✓ الصيانة
- ✓ التأمين على المصنع والمخازن
- ✓ استهلاك الآلات والمباني



الشكل التالي يوضح التبويب النوعي للتكاليف

مثال (١) فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملتها شركة الرياض خلال احدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ الريالات) تبويب عناصر التكاليف تبويبا نوعيا (طبيعيا) المطلوب :-

تبويب عناصر التكاليف التالية تبويبا نوعيا (طبيعيا)

بيان	مبلغ	بيان	مبلغ
المواد الخام المستخدمة في الإنتاج	١٢٠٠٠	الإعلان	٥٠٠٠٠
أجور عمال الإنتاج	٣٨٠٠٠	مرتبات مشرفي الإنتاج	٣٦٠٠٠
مرتبات إدارية	٤٤٠٠٠	مرتبات عمال نظافة المصنع	٤٠٠٠
تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع	٣٠٠٠٠	مرتبات مساعدي العمال	٨٠٠٠
إيجار معرض البيع	٦٠٠٠	زيوت التشحيم	٦٠٠٠
إيجار مبنى الإدارة	١٤٠٠٠	ضرائب عقارية	٣٠٠٠٠
استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات	١٨٠٠٠	تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة	٨٠٠٠
التأمين على آلات المصنع	٣٠٠٠٠	المباعة للعملاء	٣٠٠٠٠

الإجابية

مواد	أجور	تكاليف إضافية
المبلغ	المبلغ	المبلغ
المواد الخام المستخدم	١٢٠٠٠	تكاليف الصيانة
زيوت التشحيم	٦٠٠٠	إيجار معرض البيع
تكلفة لف وحزم ولزوم	٨٠٠٠	إيجار مبنى الإدارة
تغليف البضاعة المباعة للعملاء	٤٠٠٠	استهلاك أثاث م مبيعات
	٨٠٠٠	التأمين على آلات المصنع
	٣٠٠٠٠	الإعلان
	٣٠٠٠٠	ضرائب عقارية
الإجمالي	٢٦٠٠٠	١٧٨٠٠٠

ثانيا: تبويب عناصر التكاليف وفقا لوظيفتها

- هناك ثلاث وظائف رئيسية تقليدية تقوم بها المنشأة وهي

*وظيفة الإنتاج *وظيفة التسويق والبيع *وظيفة الإدارة العامة

تسعى وظيفة الإنتاج الى انتاج المنتجات الصالحة للبيع وتقوم وظيفة التسويق والبيع ببيع 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:

٢) 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 ومرتبات المشرفين على عمال الانتاج أي بصفة عامة تشمل

٤) تكاليف الخامات الانتاجية

٥) تكاليف الاجور الانتاجية

٦) تكاليف الخدمات الانتاجية

٢) 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 وايجار معارض البيع ومصاريح سيارات نقل المبيعات وعمولات رجال البيع أي بصفة عامة تشمل :

٤) تكاليف الخامات البيعية والتسويقية

٥) تكاليف الاجور البيعية والتسويقية

٦) تكاليف الخدمات البيعية والتسويقية

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

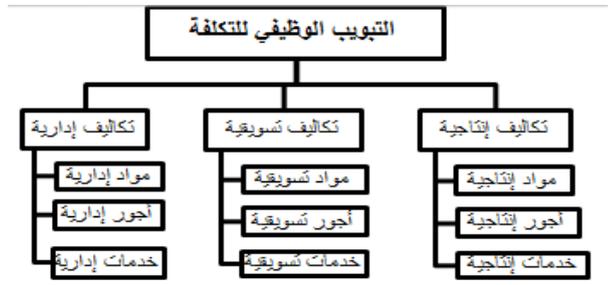
وتتمثل في عناصر التكاليف من (الخامات والعمل والخدمات الاخرى) التي تحتاجها الادارة العامة والتي تضم العديد من الادارات المدعمة ومن امثلة التكاليف الادارية والتمويلية: الادوات الكتابية واهلاك مباني الادارة والضرائب العقارية على مباني الادارة تكاليف واجور ورواتب ومزايا العاملين بالادارة العامة خدمات صيانة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

٤) تكاليف الخامات الادارية

٥) تكاليف الاجور والرواتب الادارية

٦) تكاليف الخدمات الادارية

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



مثال (٢): فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملها شركة الرياض خلال إحدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ بالريالات)

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف التالية تبويباً وظيفياً

عناصر التكلفة	عناصر التكلفة
التأمين على آلات المصنع	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
الإعلان	أجور عمال الإنتاج
مرتبات مشرفي الإنتاج	مرتبات إدارية
مرتبات عمال نظافة المصنع	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
مرتبات مساعدي العمال	إيجار معرض البيع
زيوت التشحيم	إيجار مبنى الإدارة
تكلفة لف وحزم ولزوم تغليف	استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
البضاعة المباعة للعملاء	

تبويب وظيفي			بيان
إدارية	تسويقية وبيعية	إنتاجية	
		√	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
		√	أجور عمال الإنتاج
√			مرتبات إدارية
		√	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
	√		إيجار معرض البيع
√			إيجار مبنى الإدارة
	√		استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
		√	التأمين على آلات المصنع
	√		الإعلان
		√	مرتبات مشرفي الإنتاج
		√	مرتبات عمال نظافة المصنع
		√	مرتبات مساعدي العمال
		√	زيوت التشحيم
			تكلفة لف وحزم ولزوم تغليف البضاعة المباعة للعملاء
	√		

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

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

٣) تكاليف مباشرة

٤) 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 التبويب 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 الة تصنيع اقلام ٧ ساعات عمل تم خلالها انتاج ٧٠٠٠ قلم ويتقاضى العامل اجر بمعدل ٥٠ ريال عن الساعة يمكن حساب نصيب القلم الواحد من تكلفة الاجور المدفوعة لهذا العامل باستخدام المعادلة التالية :

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

المحاضرة الخامسة – تابع تحاليل سلوك عناصر التكاليف

التكاليف الصناعية الغير مباشرة : هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة وان كان لا يمكن تتبعها بطريقة اقتصادية وهي لا تنفق خصيصا من اجل وحدة النشاط معين بل هي عناصر تكاليف عامة للنشاط ككل مثل تكلفة الزيوت والشحوم والقوى المحركة اللازمة للآلات وأجور مشرفي عمال الانتاج والعاملين في مراكز الخدمات الانتاجية والكهرباء والصيانة واستهلاك الآلات او غير ذلك كثيرا مما يصعب الربط بينهما وبين المنتج بصورة مباشرة

وفي ضوء التوبيخ النوعي لعناصر التكاليف يمكن تقسم عناصر التكاليف غير مباشرة الى الانواع الثلاث :

٤) الموارد الغير مباشرة

٥) الاجور غير مباشرة

٦) الخدمات غير مباشرة

*المواد غير مباشرة : وتتمثل في تكاليف المهام التي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل: تكاليف الزيوت ، والوقود ، وقطع الغيار ،

* الاجور غير مباشرة : وتتمثل في اجور ورواتب العاملين والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل:

اجور عمال مناولة المواد

وأجور العاملين في نظافة عناير الانتاج

ورواتب الملاحظين والمشرفين على العمال

ومرتب المدير المصنع

ومرتبات مهندسي الانتاج

وأجور عمال الصيانة

*الخدمات غير مباشرة : وتتمثل في تكاليف الحصول على الخدمات اللازمة لمزاولة كافة الانشطة الموجودة بالمصنع والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل

تكاليف خدمات الصيانة ، والإعلان ، والتأمين ، والإيجارات والكهرباء ، ومصروفات الاستهلاك الآت ، ومباني المصنع والقوى

والشكل التالي يوضح علاقة التكاليف بوحدة المنتج المحركة



مثال: فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملها شركة الرياض خلال إحدى الفترات التكاليفية على النحو التالي (المبلغ بالريالات)
المطلوب: تبويب عناصر التكاليف تبعا لعلاقتها بوحدة المنتج

عناصر التكاليف	عناصر التكاليف
التأمين على آلات المصنع	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
الإعلام	أجور عمال الإنتاج
مرتبات مشرفي الإنتاج	مرتبات دورية
مرتبات عمال نظافة المصنع	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
مرتبات مساعدي العمال	إيجار معرض البيع
زيوت التشحيم	إيجار مبنى الإدارة
كهرباء ومياه لزوم المصنع	استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات

حسب علاقتها بوحدة المنتج		بيان
مباشرة	غير مباشرة	
√		المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
√		أجور عمال الإنتاج
	√	مرتبات إدارية
√		تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
√		إيجار معرض البيع
√		إيجار مبنى الإدارة
√		استهلاك أثاث مكتب مدير المبيعات
√		التأمين على آلات المصنع

√		الإعلان
√		مرتبات مشرفي الإنتاج
√		مرتبات عمال نظافة المصنع
√		مرتبات مساعدي العمال
√		زيوت الشحوم
√		كهرباء ومياه لزوم المصنع

مثال : شركة تقوم بتصنيع الاثاث المكتبي وكان هناك امر انتاجي لتصنيع ٤ مكاتب وقد اعطيت لك البيانات التالية:
احتياج الكتب الواحد

- ٥ متر خشب (تكلفة الخشب ٥٠ ريال / متر)
- عمال انتاج ٤ ساعات تقطيع ، ٢ ساعة تركيب
- (تقطيع ١٠ ريال /ساعة تركيب ١٥ /ساعة)
- ورنيش ٣٠ ريال ، اصباغ ٥٠ ريال ، آلة تقطيع الخشب ٦٠ ريال ، كهربا ٧٠ ريال ، ايجار المصنع ٣٠٠ ريال عامل الصيانة صيانة ٤٠ ريال ، مشرف عمال ١٥٠ ريال

المطلوب : كم تبلغ تكلفة المواد المباشرة

٢٨٠ (٦	١٦٠ (٥
١٠٠٠ (٨	٧٠٠ (٧

كم تبلغ تكلفة الاجور المباشرة

٢٨٠ (٦	١٦٠ (٥
١٠٠٠ (٨	٧٠٠ (٧

كم تبلغ التكاليف الصناعية الغير مباشرة

٢٨٠ (٦	١٦٠ (٥
١٠٠٠ (٨	٧٠٠ (٧

تكلفة المواد المباشرة : تكلفة الخشب = ٤*٥٠ = ٢٠٠ = ١٠٠٠

تكلفة اجور مباشرة :

تكلفة التقطيع = ٤*٤*١٠ = ١٦٠

تكلفة التركيب = ٤*٢*١٥ = ١٢٠ = ٢٨٠

تكاليف صناعية غير مباشرة : ٧٠٠ وهي مجموع عناصر التكاليف : ورنيش ٣٠ ريال ، اصباغ ٥٠ ريال ، آلة تقطيع الخشب ٦٠ ريال ، كهربا ٧٠ ريال ، ايجار المصنع ٣٠٠ ريال عامل الصيانة صيانة ٤٠ ريال ، مشرف عمال ١٥٠ ريال

❖ مفاهيم عامة في حساب التكلفة

التكلفة الاولية : وهي اول ما يحمل على الانتاج وتتمثل في تكاليف المباشر

التكلفة الاولية = مواد مباشرة + اجور مباشرة

تكلفة التحويل او التشكيل : وهي التكلفة التي تقوم بتحويل المواد الخام الى منتج نهائي

تكلفة التحويل = التكاليف صناعية غير مباشرة + اجور مباشرة

الشكل التالي يوضح عناصر التكاليف الانتاج في أي منشأة صناعية :



مثال : اذ توافرت لديك البيانات التالية لشركة الاثاث المكتبي

اخشاب مستخدمة ٦٠٠٠٠ ، اجور عمال الانتاج ، ٢٠٠٠٠٠ ، اهلاك معدات الانتاج ٢٥٠٠ صيانة الالات ٣٥٠٠ ، مرتبات مشرفي

الانتاج ١٥٠٠ وقود وزيوت ٢٥٠٠ ريال

المطلوب كم تبلغ التكلفة الاولية :

٢٠٠٠٠ (٦	٦٠٠٠٠ (٥
٣٠٠٠٠ (٨	٨٠٠٠٠ (٧

كم تبلغ تكلفة التحويل :

التكلفة الاولية = مواد مباشر + اجور مباشرة	٢٠٠٠٠ (٦	٦٠٠٠٠ (٥
٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ =	٣٠٠٠٠ (٨	٨٠٠٠٠ (٧
تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + اجور مباشرة		
٣٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ + (٢٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٣٥٠٠ + ٢٥٠٠) =		

تدريبات اختار الاجابة الصحيحة :

(٦ تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

(٧) تعتبر تكلفة صيانة المعدات

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

(٨) تعتبر استهلاك سيارة الادارة

تكلفة انتاجية	تكلفة تسويقية
---------------	---------------

كل ماذكر	تكلفة ادارية
----------	--------------

(٩) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة اولية

تكلفة قطع غيار	اجر عامل تقطيع الخشب في مصنع الاثاث
عمولة المبيعات	استهلاك سيارات المصنع

(١٠) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل

اجور عمال الانتاج	ايجار مصنع
-------------------	------------

اجور عمال الامن في المصنع	كل ماسبق
---------------------------	----------

اظهرت دفاتر احد المنشآت الصناعية البيانات التالية :

مواد خام مباشرة	٢٠٠٠٠	مواد غير مباشرة	١٥٠٠
مواد ومهمات مكتبية	١٠٠٠	أجور عمال الإنتاج	١٥٠٠٠
أجور مشرفي الإنتاج	٣٠٠٠	مرتبات إدارية	٢٠٠٠
مكافأة الوقت الإضافي لعمال الإنتاج	٥٠٠	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة	٣٠٠

تبلغ التكلفة الاولى :-

٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٨٠٠٠
-------	-------	-------	-------

تبلغ تكاليف الانتاج :-

٤٣٣٠٠	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٩٥٠٠
-------	-------	-------	-------

تبلغ تكاليف التحويل :

٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٣٣٠٠
------	-------	-------	-------

ثانيا : ضع علامة صح او خطأ

(٧) يتم تبويب التكاليف على اساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ()

(٨) تقسم التكاليف حسب المفهوم الوظيفي للتكاليف الى تكاليف قابلة للتخزين وتكاليف غير قابلة للتخزين ()

(٩) تقسم التكاليف حسب علاقة التكلفة بالتغير في حجم النشاط الى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ()

(١٠) العنصر المشترك بين التكاليف الاولى وتكلفة التحويل هو المواد المباشرة ()

(١١) تكاليف المواد يقصد بها كافة الاشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاوله الانشطة

اللازمة لتحقيق اهدافها ()

(١٢) التكاليف الصناعية غير مباشرة هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة وان كان لايمكن تتبعها بطريقة اقتصادية

رابعا : تبويب تبعاً لإمكانية التغيير في حجم النشاط :

الهدف الاساسي من تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط هو دراسة سلوك او مسلك عناصر التكاليف بالنسبة للتقلبات التي تحدث في حجم النشاط

من المعروف انه حجم النشاط غالبا لا يكون ثابتا بل يتقلب او يتغير من فترة الى اخرى وقد يؤدي هذا التغير الى حدوث تغير مماثل في

بعض عناصر التكاليف او تغير بنسبة اقل او قد لايتأثر به البعض الاخر

يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمتغيرات في حجم النشاط الى ثلاثة مجموعات

❖ التكاليف المتغيرة Variable cost

❖ التكاليف الثابتة Fixed cost

❖ التكاليف المختلطة Mixed cost

- التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة او بالنقص) تغيرا طرديا وبنفس النتيجة

• تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة

• تكلفة مواد الخام وأجور عمال الإنتاج وعمولة وكلاء البيع امثلة على التكاليف المتغيرة

• يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت

• متوسط التكلفة المتغيرة = اجمالي التكاليف المتغيرة / حجم النشاط

المحاضرة السادسة - تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات إدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر عام ١٣٤٤هـ

المطلوب: تحديد أي عناصر التكاليف التالية يعتبر تكلفة متغيرة

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ١٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
مواد خامات رئيسية	١٠٠٠٠٠ ريال	١٥٠٠٠٠ ريال
خامات مساعدة	٦٠٠٠٠ ريال	٧٥٠٠٠ ريال
أجور عمال الإنتاج	٣٠٠٠٠ ريال	٤٥٠٠٠ ريال
قطع غيار	٥٠٠٠٠ ريال	٦٠٠٠٠ ريال

الحل: يتطلب التعرف على عناصر التكاليف المتغيرة اتباع الخطوات التالية
تحديد نسبة التغير في حجم النشاط (حجم والإنتاج) والتي تحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في حجم النشاط} = \frac{\text{حجم النشاط الحالي} - \text{حجم النشاط السابق}}{\text{حجم النشاط السابق}} \times 100$$

$$= \frac{1000 - 1500}{1000} \times 100 = 50\%$$

أي ان حجم النشاط خلال صفر زاد بمعدل ٥٠% عن حجم النشاط المنفذ خلال شهر محرم
تحديد نسبة التغير لإجمالي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف ويتم ذلك باتباع المعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في إجمالي تكلفة العنصر} = \frac{\text{العنصر عن الفترة الحالية} - \text{العنصر عن الفترة السابقة}}{\text{تكلفة العنصر عن الفترة السابقة}} \times 100$$

$$\text{أ- نسبة التغير في تكلفة الخامات الرئيسية} = \frac{100000 - 150000}{100000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{ب- نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة} = \frac{60000 - 75000}{60000} \times 100 = 25\%$$

$$\text{ج- نسبة التغير في تكلفة أجور عمال الإنتاج} = \frac{30000 - 45000}{30000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{د- نسبة التغير في تكلفة قطع الغيار} = \frac{50000 - 60000}{50000} \times 100 = 20\%$$

١٢. يتم اجراء مقارنة بين نسبة التغير في إجمالي قيمة كل عنصر من عناصر التكاليف وبين نسبة التغير حجم النشاط فإذا حدث تطابق بين النسبتين فغن عنصر التكلفة المعين يوصف بأنه متغير واذا لم يحدث فإنه لا يعد عندئذ من عناصر المتغيرة وبناء على ماسبق نجد ان عناصر التكاليف المتغيرة في المثال السابق تتمثل في عنصري الخامات الرئيسية وأجور عمال الإنتاج حيث ان نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل عنصر ٥٠% وهي تساوي نسبة التغير في حجم النشاط (٥٠%)
➤ اما العنصرين الآخرين فلم يحدث تطابق بين نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل منهما وبين نسبة التغير في حجم النشاط حيث ان نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة بلغت ٢٥% وفي تكلفة عنصر قطع الغيار بلغت ٢٠% بينما نسبة التغير في حجم النشاط كانت ٥٠% وبالتالي لايعتبران من عناصر التكاليف المتغيرة

ينبغي الإشارة الى ان سلوك عناصر التكاليف المتغيرة يكون متغيرا من حيث إجمالي تكلفة كل عنصر ولكن نصيب الوحدة من تلك التكاليف يكون مبلغا ثابتا

وللتدليل على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لكل من عنصري تكلفة الخامات الرئيسية وأجور عمال الإنتاج وذلك باستخدام المعادلة التالية

$$\text{تكلفة الوحدة لكل عنصر} = \frac{\text{إجمالي تكلفة العنصر}}{\text{إجمالي حجم النشاط}}$$

وباستخدام المعادلة السابقة يمكن حساب تكلفة الوحدة من العنصر خلال شهري محرم وصفر كما يلي
➤ تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية:

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{100000}{1000} = 100 \text{ ريال /وحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{150000}{1500} = 100 \text{ ريال /وحدة}$$

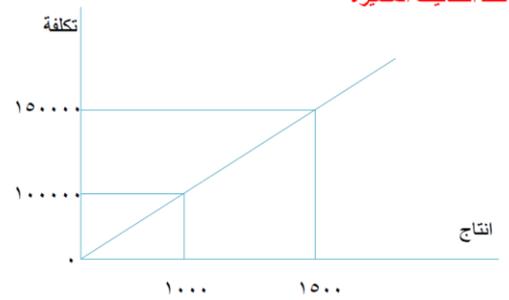
- ويلاحظ ان تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية لم تتغير في شهر صفر عما كانت عليه في شهر محرم بالرغم من تغير حجم النشاط وبالرغم من تغير إجمالي تكلفة عنصر الخامات في شهر صفر حيث اصبح ١٥٠٠٠٠ ريال بينما كان في شهر محرم ١٠٠٠٠٠

وينطبق نفس القول على تكلفة أجور عمال الإنتاج
➤ تكلفة الوحدة من أجور عمال الإنتاج

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{30000}{1000} = 30 \text{ ريال /الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{45000}{1500} = 30 \text{ ريال /الوحدة}$$

يتضح مما سبق ان تكلفة الوحدة من عنصر أجور عمال الإنتاج لم تتغير بالرغم من تغيير حجم النشاط بينما حدث تغير في إجمالي تكلفة أجور عمال الإنتاج نتيجة لتغير حجم النشاط



تذكر ان :

- اجمالي التكاليف المتغير يتغير بنفس نسبة تغير حجم النشاط
- التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة ولا تتغير مهما تغير حجم النشاط

التكاليف الثابتة :

وتتضمن عناصر التكاليف التي لا يتغير مبلغها الاجمالي مع تغير حجم النشاط وذلك خلال مدى معين يسمى المدى الملائم لحجم النشاط العادي للمنشأة

ويقصد بالمدى الملائم أنه نطاق او حدود النشاط الذي تكون خلاله العلاقة محددة بين عنصر التكلفة المعين وحجم النشاط وطالما ان التغيرات في حجم النشاط لم تتجاوز هذا المدى فإنه اجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير وهذا يعني ان عناصر التكاليف الثابتة عديمة المرونة حيث ان نسبة مرونتها تساوي صفرا في نطاق المدى الملائم فهي على النقيض تمام من التكاليف المتغيرة

مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات غدارة التكاليف بإحدة الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر ١٤٢٦ هـ

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ١٠٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
إيجار المصنع	٦٠٠٠٠ ريال	٦٠٠٠٠ ريال
التأمين على الآلات	٩٠٠٠٠ ريال	٩٠٠٠٠ ريال
إنارة	٤٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠ ريال

المطلوب: تحديد أي من عناصر التكاليف بالجدول يعتبر تكلفة ثابتة

يلاحظ ان حجم الإنتاج قد زاد في شهر صفر عما كان عليه في شهر محرم بنسبة ٥٠ % بينما لم تحدث أي زيادة في اجمالي تكاليف عنصرى ايجار المصنع والتأمين على الآلات وعليه تعتبر هذه العناصر من التكاليف الثابتة الا ان هناك تغير قد طرأ على اجمالي تكاليف الإنارة وبذلك لاتعتبر من التكاليف الثابتة وينبغي الإشارة الى ان سلوك عناصر التكاليف الثابتة يكون ثابتا من حيث اجمالي التكلفة كل عنصر ولكن هذا السلوك يكون متغيرا بنسبة لمتوسط نصيب الوحدة من تلك التكاليف وللتدلي على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة من عنصرى ايجار المصنع والتأمين على الآلات وذلك على النحو الاتي :

➤ تكلفة الوحدة من ايجار المصنع

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{60000}{1000} = 60 \text{ ريال / الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{60000}{1500} = 40 \text{ ريال / الوحدة}$$

➤ تكلفة الوحدة من التأمين على الآلات

$$\text{خلال شهر محرم} = \frac{90000}{1000} = 90 \text{ ريال / الوحدة}$$

$$\text{خلال شهر صفر} = \frac{90000}{1500} = 60 \text{ ريال / الوحدة}$$

➤ يتضح مما سبق ان تكلفة الوحدة من عنصرى الايجار والتأمين قد انخفض في شهر صفر عما كانت عليه في شهر محرم على الرغم من ثبات اجمالي التكاليف العنصريين وبالطبع تسعى المنشأة غالبا الى زيادة حجم النشاط لتخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بالشكل الذي يؤدي الى تعظيم ارباحها

وبالعكس فإن انخفاض حجم النشاط يؤدي الى نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بما يؤدي الى تقليل ارباح المنشأة او تعرضها لخسائر

تمثيل التكاليف الخاصة بايجار المصنع بيانيا



➤ لاحظ ان :

- اجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير مع تغير حجم النشاط مادام التغير في حدود المدى الملائم
التكلفة الثابتة للوحدة تتغير مع تغير حجم النشاط تغيرا عكسيا

٣) التكاليف المختلطة (mixed cost)

ويطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة او شبه ثابتة وتشتمل على النوعين السابقين من التكاليف وبالتالي يمكن القول بأنها تتضمن عناصر التكاليف التي يتغير اجمالها مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط بنسبة ٢٠ % مثلا يزيد اجمالي تلك التكاليف بنسبة اقل من ٢٠ % واذ انخفض حجم النشاط بنسبة ١٥ % ينخفض اجمالي تلك التكاليف بنسبة اقل من ١٥ %

وهذا يعني انها مرنة في علاقتها بحجم النشاط ولكن مرونتها ليست كاملة أي ان مرونتها اقل من ١٠٠ % ولكنها لاتصل الى الصفر لأن المرونة لو وصلت الى ١٠٠ % لكانت تكلفة متغيرة ولو انخفضت مرونتها الى الصفر لكانت تكلفة ثابتة
السبب في نقص مرونة التكاليف المختلطة هو ان هناك جزء من تلك التكاليف متغير والجزء الاخر ثابت
مثال: فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات غدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ٢٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ٢٦٠٠ وحدة
مواد خام	٥٠٠٠٠٠٠ ريال	٦٥٠٠٠٠ ريال
مواد تعبئة وتغليف	٣٠٠٠٠٠ ريال	٣٩٠٠٠٠ ريال
قطع غيار	٢٠٠٠٠٠ ريال	٢٤٠٠٠٠ ريال
صيانة الآلات	١٠٠٠٠٠ ريال	١١٠٠٠٠ ريال
التأمين على الآلات	٤٠٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠٠ ريال
رواتب الملاحظين	٢٥٠٠٠٠ ريال	٢٥٠٠٠٠ ريال

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف السابقة حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج في هذه الحالة)

لتبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط يجب احتساب كل من نسبة التغير في حجم النشاط ونسبة التغير في اجمالي تكلفة كل من عنصر من العناصر السابقة وقد تم احتساب هذه النسب من واقع البيانات السابقة وكانت النتيجة كما في الجدول التالي

بيان	نسبة التغير
حجم النشاط	٣٠%
مواد خام	٣٠%
مواد تعبئة وتغليف	٣٠%
قطع غيار	٢٠%
صيانة الآلات	١٠%
التأمين على الآلات	صفر
رواتب الملاحظين	صفر

وبناء على ذلك يمكن تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

تكاليف متغيرة (مواد خام ، مواد تعبئة والتغليف)

تكاليف مختلطة (قطع غيار ، صيانة الآلات)

تكاليف ثابتة (التأمين على الآلات ، رواتب الملاحظين)

طرق تحليل التكاليف المختلطة

نظر لأن التكاليف المختلطة مكونة من شقين احدهما متغير والاخر ثابت فأن ذلك يشكل بعض الصعوبات لمحاسب التكاليف عند القيام بتقدير تكاليف الانشطة خلال الفترة الحالية او الفترات القادمة حيث يجب عليه تحديد مقدار كل من الشق المتغير والثابت وبالتالي ظهرت الحاجة الى ضرورة فصل الشق الثابت عن الشق المتغير للتكاليف المختلطة حتى يمكن تبويب عناصرها حسب علاقتها بحجم النشاط الى مجموعتين رئيسيتين هما التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة
وفيما يلي اهم الطرق وابسطها لفصل التكاليف المختلطة الى شقيها المتغير والثابت

المحاضرة السابعة – تابع تحليل سلوك عناصر التكاليف

- طريقة اعلى وادنى مستوى النشاط
- تعتمد طريق اعلى وادنى مستوى للنشاط على دراسات بيانات التكاليف وحجم النشاط خلال عدة فترات زمنية تاريخية
- خطوات اعلى وادنى مستوى النشاط
- ٥) حجم اعلى مستوى النشاط
- ٧) حجم ادنى مستوى النشاط
- ٦) التكلفة عند اعلى مستوى
- ٨) التكلفة ادنى مستوى النشاط

ثانيا : حساب معدل التغير في الشق المتغير من التكاليف المختلطة:

في ضوء المتغيرات السابقة يمكن احتساب معدل التغير في الشق المتغير من التكاليف المختلطة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{\text{التكلفة عند أعلى مستوى نشاط} - \text{التكلفة عند أدنى مستوى نشاط}}{\text{حجم أعلى مستوى نشاط} - \text{حجم ادنى مستوى نشاط}}$$

ثالثا : حساب التكاليف الثابتة باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{ص} = \text{أ} + \text{ب س}$$

حيث:

ص = التكلفة المختلطة

أ = اجمالي الشق الثابت لعنصر التكلفة المختلطة المعين

ب = معدل التغير في الشق المتغير لعنصر التكلفة المختلطة لوحدة النشاط والذي سبق احتسابه من قبل

س = حجم النشاط

وبالتالي يمكن احتساب الشق الثابت من التكلفة المختلطة (أ) بالتعويض في المعادلة السابقة

كما يمكن استخدام هذا المعادلة في تقدير التكاليف المتوقعة عند أي مستوى للنشاط في نطاق المدى الملائم

مثال: فيما يلي البيانات الربع سنوية المتعلقة بأحد عناصر التكاليف المختلطة (تكاليف الصيانة) وكذلك مستوى النشاط مقاساً بوحدات

إنتاج عن العام المنتهي في ١٤٣٢/١٢/٣٠ هـ

الفترة	مستوى الإنتاج بالوحدات	تكلفة الصيانة بالريال
الربع الأول	٥٠٠٠ وحدة	١٢٠٠٠ ريال
الربع الثاني	٨٠٠٠ وحدة	١٨٠٠٠ ريال
الربع الثالث	١١٠٠٠ وحدة	٢٤٠٠٠ ريال
الربع الرابع	٩٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠٠ ريال

المطلوب :

كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة :

١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠
-------	-------	------	------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط ٥٠٠٠ وحدة

١١٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠٠
-------	-------	------	-------

كم يكون تقدير التكاليف الصيانة المتوقعة عن الربع الاول لعام ١٤٣٣ حيث يبلغ مستوى النشاط المتوقع ١٢٠٠٠ وحدة

٥٠٠٠	٢٦٠٠٠	٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
------	-------	------	-------

الحل :

٥) اعلى مستوى نشاط عند الربع الثالث = ١١٠٠٠ م
٧) ادنى مستوى نشاط عند الربع الاول = ٥٠٠٠ / وحدة

٨) التكلفة عند ادنى مستوى نشاط = ١٢٠٠٠ ريال

٦) التكلفة عند اعلى مستوى نشاط = ٢٤٠٠٠ ريال

$$\text{معدا التغير (ب)} = \frac{12000 - 24000}{5000 - 11000} = 2 \text{ ريال / وحدة}$$

وبالتالي فإن المعادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية

$$\text{ص} = \text{أ} + ٢ \text{ س}$$

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عن أي ربع (عند الحد الادنى او الاعلى) وليكن الربع الاول فإنه يمكن فصل الجزء الثابت عن

الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة

ففي الربع الاول

تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = ١٢٠٠٠ ريال

ومستوى النشاط (س) = ٥٠٠٠ وحدة

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون

$$١٢٠٠٠ = \text{أ} + ٢ * ٥٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$\text{أ} = ١٢٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٢٠٠٠$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٢٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ١٠٠٠٠ عند مستوى النشاط ٥٠٠٠ وحدة

ويمكن الوصول الى نفس رقم الشق الثابت (٢٠٠٠) لعنصر التكلفة المختلطة بالتعويض في المعادلة عن الحد الاعلى للنشاط حيث

$$\text{تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = ٢٤٠٠٠}$$

ومستوى النشاط (س) = ١١٠٠٠ وحدة

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون :

$$١١٠٠٠ * ٢ + أ = ٢٤٠٠٠$$

$$٢٠٠٠ = ٢٢٠٠٠ - ٢٤٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٢٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ٢٢٠٠٠ عند مستوى النشاط قدره ١١٠٠٠ وحدة

المطلوب (٣) : معادلة تكلفة الصيانة في هذا المثال هي :-

$$ص = ٢ + ٢٠٠٠$$

وبالتعويض في هذه المعادلة عن حجم النشاط المتوقع (١٢٠٠٠) عن الربع الاول من عام ١٤٣٣ يمكن تقدير تكلفة الصيانة كما يلي :

$$ص = ٢٠٠٠ + ١٢٠٠٠ * ٢ = ٢٦٠٠٠$$

مثال (٢) الآتي بعض البيانات الخاصة بتكاليف الصيانة وحجم النشاط بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال خمس سنوات

السنة	١٤٢٩	١٤٣٠	١٤٣١	١٤٣٢	١٤٣٣
حجم الإنتاج بالوحدات	١١,٠٠٠	٢١,٠٠٠	١٩,٠٠٠	٢٦,٠٠٠	١٤,٠٠٠
تكاليف الصيانة بالريال	١٦٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	١٩٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	١٧٥,٠٠٠

المطلوب :- باستخدام طريقة الحد الاعلى والادنى :

كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط قدره ٢٦٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى النشاط قدره ١١٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

كم يكون تقدير تكاليف الصيانة المتوقعة عن عام ١٣٣٤ مع توقع وصول الانتاج الى ٣٠٠٠٠ وحدة

٢٧٤,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠	٦٦,٠٠٠	٩٤,٠٠٠
---------	---------	--------	--------

الحل :

(٥) اعلى مستوى نشاط في عام ١٤٣٢ = ٢٦٠٠٠ وحدة

(٧) ادنى مستوى نشاط في عام ١٤٢٩ = ١١٠٠٠ وحدة

(٨) تكلفة عند ادنى مستوى نشاط = ١٦٠٠٠٠ ريال

(٦) التكلفة عند اعلى مستوى نشاط = ٢٥٠٠٠٠ ريال

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{250000-160000}{11000-26000} = ٦ \text{ ريال / وحدة}$$

وبالتالي فانه معادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية :

$$\text{تذكر استخدام معادلة دالة التكاليف ص} = أ + ب * س$$

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عن الحد الادنى والاعلى يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة

التكلفة الثابتة عند الحد الاعلى :

$$ص = أ + ب س$$

$$٢٦٠٠٠ * ٦ + أ = ٢٥٠٠٠٠$$

$$١٥٦٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠ = أ$$

$$٩٤٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٩٤٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ١٥٦٠٠٠ ريال عند مستوى نشاط قدره ٢٦٠٠٠ وحدة

التكلفة الثابتة عند الحد الادنى

$$ص = أ + ب س$$

$$١١٠٠٠ * ٦ + أ = ١٦٠٠٠٠$$

$$٩٤٠٠٠ = ٦٦٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠ = أ$$

$$٩٤٠٠٠ = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة ٩٤٠٠٠ ريال والجزء المتغير منها يبلغ ٦٦٠٠٠ ريال عند مستوى النشاط قدره ١١٠٠٠ وحدة

تكاليف الصيانة لعام ١٤٣٤ مع توقع وصول الانتاج الى ٣٠٠٠٠ وحدة هو

$$ص = ٩٤٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ * ٦ = ٢٧٤٠٠٠ ريال$$

ويوضح الشكل التالي تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط مع التأكيد على عملية فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير بالنسبة للتكاليف المختلطة

تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



تكاليف متغيرة	(الجزء المتغير)	تكاليف مختلطة	(الجزء الثابت)	تكاليف ثابتة
---------------	-----------------	---------------	----------------	--------------

المحاضرة المباشرة الثانية

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات
يتم تبويب عناصر التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الى
(هـ) **التكاليف التفاضلية :**

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضا عن البديل الاخر او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط

(و) **التكاليف الغارقة :** التكلفة الغارقة هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية في جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولا تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها المنشأة في جميع الاحول
ومن الامثلة على التكاليف الغارقة **التكاليف التاريخية** لاصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل الاخر وذلك ان التكلفة التاريخية لهذا الاصل تمثل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرا رده في الوقت الحاضر او في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار او الرغبة في تعديله .

(ز) **تكلفة الفرصة البديلة :**

وهي عبارة عن الربح او العائد الضائع (او الايراد الضائع) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الافضية للبديل الذي تم اختياره فعلا ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة امام المنشأة للاختيار فيما بينها ويوضح المثال التالي احتساب تكلفة الفرصة البديلة

(ح) **التكلفة الضمنية :**

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات او مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية او مستقبلية مثل الفائدة التي تحتسب على راس المال المملوك لها والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته وتحتسب التكلفة الضمنية أساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد كلفة الانتاج

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية

مواد خام مباشرة ٤٠,٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة مباشرة ٥,٠٠٠ ريال	مكافأة وقت ضائع لعمال الإنتاج ١,٠٠٠ ريال
مواد ومهمات مكتبية ٣,٠٠٠ ريال	أجور عمال الإنتاج ٣٥,٠٠٠ ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة ٢,٠٠٠ ريال
أجور مشرفي الإنتاج ٩,٠٠٠ ريال	مرتبات إدارية ٢٠,٠٠٠ ريال	

بناء على البيانات السابقة تبلغ التكلفة الأولية للإنتاج

٧٥.٠٠٠	٨٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	٩.٠٠٠
--------	--------	-------	-------

التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة = ٧٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠ + ٤٠,٠٠٠

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية:

مواد خام مباشرة ٥٠,٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة ٥,٠٠٠ ريال	مكافأة وقت ضائع لعمال الإنتاج ١,٠٠٠ ريال
مواد ومهمات مكتبية ٣,٠٠٠ ريال	أجور عمال الإنتاج ٤٠,٠٠٠ ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة ٢,٠٠٠ ريال
أجور عمال الخدمة بالمصنع ١٤,٠٠٠ ريال	مرتبات إدارية ٢٠,٠٠٠ ريال	

بناء على البيانات السابقة تبلغ تكلفة التحويل

١١.٠٠٠	٥٥.٠٠٠	٦.٠٠٠	٩.٠٠٠
--------	--------	-------	-------

تكلفة التحويل = التكاليف الصناعية الغير مباشرة + الأجور المباشرة

تكلفة التحويل = (١٤,٠٠٠ + ٥,٠٠٠ + ١,٠٠٠) + ٤٠,٠٠٠ = ٦٠,٠٠٠

مواد ومهام مكتبية + مرتبات إدارية + مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة لا تعتبر تكاليف صناعية أي التكلفة التالية يصنع على أنه تكلفة ثابتة

التأمين ضد الحريق على مباني المصنع	الإطارات المستخدمة في تصنيع السيارات
أجور عمال تجميع السيارات	تكاليف صيانة آلات المصنع

أي التكاليف التالية يصنف على أنه تكلفة متغيرة

استهلاك مباني المصنع	تكلفة أجور عمال النظافة بالمصنع
إيجار معارض البيع	تكلفة تغليف المنتجات

تصنف تكلفة أجور عمال الخدمات بالمصنع على أنها

تكلفة ثابتة	تكلفة متغيرة
تكاليف مختلطة	لا شيء مما سبق

بلغت التكلفة الثابتة لأحد الشركات ٣٥٠٠٠ وإجمالي تكاليفها خلال نفس الفترة ٦٥٠٠٠ فإذا علمت ان عدد الوحدات المنتجة ٥٠٠٠ وحدة ، فإن تكلفة المتغيرة للوحدة تبلغ

٢٠ ريال / وحدة	٧ ريال / وحدة
١٣ ريال / وحدة	٦ ريال / وحدة

التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي التكاليف المتغير ÷ حجم النشاط

التكلفة المتغيرة للوحدة = (٦٥,٠٠٠ - ٣٥,٠٠٠) ÷ ٥,٠٠٠ = ٦ ريال

الآتي بعض البيانات الخاصة بأحد عناصر التكاليف وحجم النشاط بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال الأربعة شهور الأولى من السنة

بيان	الشهر الأول	الشهر الثاني	الشهر الثالث	الشهر الرابع
حجم الإنتاج بالوحدات	٣٠٠	٣٩٠	٢٦٠	٤٧٠
التكلفة بالريالات	٩٠٠	١٢٣٠	٨١٠	١٣٨٠

بناء على البيانات السابقة تصنع التكلفة على أنها:

تكلفة ثابتة	تكلفة متغيرة	تكاليف مختلطة	لا شيء مما سبق
-------------	--------------	---------------	----------------

- ليست تكاليف ثابتة لأن التكلفة تتغير من شهر لآخر.
- ليست تكاليف متغيرة لأن التغير في حجم النشاط لا يستتبعه يغير بنفس النسبة في التكاليف، فمثلاً: التغير في حجم النشاط هو $(390 - 300) = 90$ و $300 \div 90 = 33\%$

بينما التغير في التكلفة هو $(900 - 1230) = 330$ و $900 \div 330 = 27\%$

- هي تكلفة مختلطة لأنها تتأثر بالنشاط ولكن ليس بنفس النسبة.

تعالج تكلفة الوقت الضائع نتيجة توقف العمل بالمصنع نتيجة تعطل الآلات على أنها

تكلفة غير مباشرة	تكلفة مباشرة	خسارة	تكلفة منتج
------------------	--------------	-------	------------

تم شراء سيارة بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ريال، يحتسب لها استهلاك سنوي بنسبة ١٠%، وبعد مرور ثمانية أعوام قررت المنشأة التخلص من السيارة ببيعها، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ ٤,٠٠٠ ريال.
بناء عليه تبلغ قيمة التكلفة الغارقة:

١٦,٠٠٠	١٤,٠٠٠	٤,٠٠٠	صفر
--------	--------	-------	-----

- التكلفة الغارقة هي التكاليف التي تتحملها المنشأة في جميع الأحوال، في هذا المثال قيمة الأصل ٢٠,٠٠٠ - قيمة الإهلاك ١٦,٠٠٠ = القيمة الدفترية ٤,٠٠٠ ريال
- وحيث أن القيمة البيعية - القيمة الدفترية = صفر فإنه لا يوجد تكاليف غارقة

بفرض أن شخصاً ما لديه ٣٠٠,٠٠٠ ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

البدائل	البدائل ١	البدائل ٢	البدائل ٣
الإيرادات	٢٤٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٢١٦,٠٠٠
المصروفات	١٨٠,٠٠٠	١٢٨,٠٠٠	١٦٢,٠٠٠

ما هي تكلفة الفرصة البديلة عند اختيار البديل الأفضل

٦٠,٠٠٠	٥٤,٠٠٠	٧٢,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
--------	--------	--------	--------

تكلفة الفرصة البديلة هي العائد المفقود نتيجة عدم اختيار البديل التالي بالأفضلية للبديل الذي تم اختياره والآن نطرح المصروفات من الإيرادات لكل بديل لنعلم ما هو العائد لكل مشروع

البديل ١ = $240,000 - 180,000 = 60,000$ ريال

البديل ٢ = $200,000 - 128,000 = 72,000$ ريال

البديل ٣ = $216,000 - 162,000 = 54,000$ ريال

تكلفة الفرصة البديلة هي = ٦٠,٠٠٠ ريال

المحاضرة (٨)

تابع تحليل عناصر التكاليف نظريات قياس التكاليف وتحملها على عناصر الانتاج

خامسا : تبويب التكاليف وفقا لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

التكاليف التفاضلية : تعرف التكاليف التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار احد البدائل عوضا عن البديل الاخر او هي التغير الذي يطرأ عن التكلفة نتيجة تغير مستوى او طبيعة النشاط ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية :

- تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة
- تحديد التكاليف والإيرادات التي يمكن ان تتغير باختلاف البدائل
- قياس صافي الاثار التفاضلية لكل بديل

المقارنة بين البدائل واختيار البديل الافضل والذي يحقق صافي دخل اعلى او تكلفة اقل

مع ملاحظة ان ؛ الإيراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي او مايعادله في صورة سلع وخدمات والمنظر حدوثه بمصاحبة بديل مثال (١) بفرض ان احدى الشركات التجارية تفكر في اسلوب تسويق منتجاتها حيث ان السياسة المتبعة حاليا هي التوزيع من خلال وكلاء معتمدين في أغلب مدن المملكة في حين تفكر الشركة في التوزيع من خلال فتح معارض خاصة بها في المدن الرئيسية وفيما يلي التحليل التفاضلي الذي يوضح التكاليف والإيرادات التفاضلية الخاصة بكل بديل :

التحليل التفاضلي لكل بديل :

التكلفة والإيرادات التفاضلية	البديل المقترح التوزيع من خلال معارض البيع	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	بيان
400,000	2,400,000	2,000,000	الإيرادات التكاليف
----	1,000,000	1,000,000	تكلفة البضاعة المباعة
(60,000)	60,000	120,000	تكلفة الاعلان
50,000	50,000	----	عمونة البيع
40,000	60,000	20,000	استهلاك مباني المخازن
----	100,000	100,000	تكاليف ثابتة أخرى
30,000	1,270,000	1,240,000	اجمالي التكاليف
370,000	1,130,000	760,000	صافي الدخل

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبديلين المطروحين الاتي

التكاليف التفاضلية ٣٠٠٠٠٠

الإيرادات التفاضلية ٤٠٠٠٠٠

ويعني ان البديل المقترح سيؤدي الي تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره ٣٧٠٠٠٠٠

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الاتية :

- ٤ . انها تكاليف مستقبلية
- ٥ . انها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف بمعنى انها ليست دائمة متغيرة او ثابتة ففي المثال السابق يلاحظ ان تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لانها لم تتغير في ظل البديلين في حين ان تكلفة الاستهلاك مباني المخازن (تكلفة ثابتة) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث انها تأثرت في ظل البديلين
- ٦ . التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة
- ٢ . التكاليف الغارقة : هي التكلفة التي حدثت بالفعل وهي تكلفة متساوية مع جميع البدائل أي لا تختلف من بديل لآخر وبالتالي لا تؤثر ولأؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار وتحملها المنشأة في جميع الاحوال
- ومن الامثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الاصل بأصل اخر وذلك ان التكلفة التاريخية لهذ الاصل انفاقا تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرداده في الوقت الحاضر او في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار او الرغبة في تعديله
- فمثلا عند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة لفترة زمنية معينة اذ رغبت المنشأة في الاستغناء عن هذه الآلة او استبدالها بألة جديدة فإن التكلفة الغارقة هنا تتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التخريدية او (البيعية) والتي يمكن استردادها عند التخلص منها وفيما يلي مثال على ذلك :

مثال (٢) : بافتراض ان احدى المنشآت اشترت الآلة في ١/١/١٤٢٢ بمبلغ ١٠,٠٠٠ ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة ١٠%

سنويا ، وبعد مرور خمسة اعوام قررت التخلص من الآلة ببيعها حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ ١٠٠٠ ريال

المطلوب : تحديد التكلفة الغارقة للآلة :

أ- ١٠٠٠٠	ج- ١٠٠٠
ب- ٥٠٠٠	د- ٤٠٠٠

تكلفة الآلة ١٠٠٠٠ (-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة ١٠٠٠٠ * ١٠% * ٥ سنوات = (٥٠٠٠) صافي القيمة

الدفترية للآلة = ٥٠٠٠٠ (-) القيمة البيعية للآلة (١٠٠٠) التكلفة الغارقة = ٤٠٠

٢ . تكلفة الفرصة البديلة : وهي عبارة الربح او العائد الضائع او (الإيراد الضائع) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الافضلية للبديل الذي تم اختياره فعلا ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة امام المنشأة للاختيار فيما بينها ويوضح المثال التالي كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة

مثال (٣) افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار احد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية :

البديل (١) صافي الدخل المتوقع منه ٢٠٠٠٠ ريال

البديل (٢) صافي الدخل المتوقع منه ٣٥٠٠٠ ريال

البديل (٣) صافي الدخل المتوقع منه ٣٢٠٠٠ ريال

المطلوب احتساب تكلفة الفرصة البديلة :

وفقا للبيانات السابقة يتضح افضلية البديل رقم (٢) والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره ٣٥,٠٠٠ ريال . ونتيجة لاختيار البديل (٢) ، ونظرا لندرة موارد المنشأة ، فلن يتم اخيار كلا من البديلين ، (١) ، (٣) الا انه في حقيقة الامر ، فان هناك فرقا فيما بين ان المنشأة لم تختار احد البديلين (١) او (٣) او انه قد تم التضحية بهما معا . فبالرجوع الى موارد المنشأة النادرة ، فإنه وفقا لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تتضحى بالبديلين (١) ، (٣) وإنما ضحت فقط بأحدهما في سبيل اختيار البديل (٢) وهو الافضل في هذه الحالة

ولتحديد البديل الذي تم التضحية به نجد ان المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي من حيث الافضية للبديل الذي تم اختياره أي انها ضحت بصافي الدخل المتوقع للبديل (٣) نتيجة اختيار البديل (٢)

تكلفة الفرصة البديلة للبديل (٢) = صافي الدخل المتوقع الضائع نتيجة عدم اختيار البديل (٣) = ٣٢٠٠٠ ريال

٤ . **التكلفة الضمنية** : تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدره للاستفادة من خدمات او مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقة فعلية حالية او مستقبلية ويتضح من ذلك ان التكلفة الضمنية هي التكلفة المقدره اعتمادا على الحالات السائدة خارج المنشأة او تكلفة المثل فهي تكلفة مقدره لخدمات او منافع حصلت عليها المنشأة دون ان تسبب تدفقا نقديا خارجا او حتى دون ان ينشأ عنها التزام بقيمتها وتحتسب التكلفة الضمنية اساسا بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة وايضا بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الانتاج

ولذلك فان التكلفة الضمنية هي بمثابة تكلفة الاستفادة من عناصر الانتاج المملوكة للمنشأة مثل الفائدة التي تحسب على رأس المال المملوك لها والرتب الضمني للمالك نضير عمله في منشأته

وعلى الرغم من العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف نظرا لأنه لا يترتب عليها انفاق نقدي فعلي ولا توجد مستندات تؤيد حدوثها الا انه عادة ما يتم الاعتراف بها في بعض التقارير الخاصة بهدف اتخاذ القرارات الادارية السليمة

الفصل الثالث : نظرية قياس التكاليف وتحملها على عناصر الانتاج

تمهيد : تتعدد المداخل التي تستخدم في تحميل التكاليف الانتاجية على المنتجات ويمكن تقسيم هذه المداخل الى نوعين رئيسيين هما : مدخل التحميل الكلي ، ومدخل التحميل للتكاليف المتغيرة (المباشرة) بالإضافة الى مدخل المشتق منهما وهو (مدخل التحميل على اساس التكلفة المتسفرة)

وتركز الدراسة في هذا الفصل على استعراض هذه المداخل سواء في ظل نظم التكاليف الفعلية أو المعيارية ، مع دراسة تأثير هذه المداخل على إعداد قوائم التكاليف وقائمة الدخل

اولا : مداخل تحميل التكاليف : تتفق جميع مداخل تحميل التكاليف على ضرورة ان تتضمن تكلفة المنتج على التكاليف المتغيرة ولكنها تختلف في مدى تضمن تكلفة المنتج لتكاليف الانتاجية الثابتة ففي ظل مدخل التحميل الكلي يتم تحميل تكلفة المنتج بالتكلفة الانتاجية الثابتة سواء اكانت الطاقة الانتاجية للمنشأة مستغلة بالكامل او غير مستغلة بينما في ظل مدخل التكلفة المستغلة يتم تحميل المنتج بالتكلفة الاجمالية الثابتة للطاقة المستغلة فقط مع معالجة تكلفة الطاقة غير مستغلة كتكلفة قترية اما مدخل التكلفة المتغيرة فيعتبر التكلفة الانتاجية الثابتة كلها تكلفة دفترية لا يتم تحميلها للمنتج وسيتم في هذا الجزء مناقشة المداخل المختلفة لتحميل التكاليف على المنتجات وذلك على النحو التالي :-

١ (مدخل التحميل الكلي) ٢ (مدخل التكاليف المستغلة) ٣ (مدخل التكاليف المتغيرة (المباشرة)

التحميل الكلي للتكاليف : يعتبر مدخل التحميل الكلي من المداخل المطلوب استخدامها لأغراض إعداد التقارير الخارجية وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها. ويقوم هذا المدخل على أساس تحميل الوحدات المنتجة بكافة عناصر تكاليف الإنتاج التي تحدث في المنشأة سواء كانت متغيرة أو ثابتة وسواء أكانت عناصر تكاليف مباشرة أو غير مباشرة وذلك لأن الوحدات المنتجة هي المتسببة في إحداث تلك التكاليف وبالتالي فإنها يجب أن تتحمل بها بالكامل

وفقا لهذا المدخل تظهر جميع عناصر التكاليف بغض النظر عن طريق التوزيع المتبعة (مباشر او غير مباشر او متغير وثابت) في قائمة تكاليف الانتاج ولهذا لا يفترض وفقا لهذا المدخل وجود أي جزء من هذه التكاليف يمثل اعباء عامة او غير مستغلة وانا تعتبر جميع بنود الانفاق من تكلفة المنتج بغض النظر عن مستوى الاستغلال المتاح للموارد ويترتب على ذلك ان تكلفة وحدة الانتاج تتحدد بناء على نصيبها من التكلفة الكلية ويتم الاسترشاد بالتكلفة الكلية لوحدة الانتاج عند تحديد سعر البيع

وعلى الرغم من سهولة تطبيق مدخل التكلفة الكلية من الناحية العملية الا انه يعاب عليه مايلي :

١- على الرغم من أن التكلفة الكلية يتم تحملها بغرض الانتاج الا أن هذا لا يعني بالضرورة أن الانتاج الفعلي قد استفاد من جميع عناصر التكلفة ، فهناك التكلفة الثابتة التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حجم الانتاج الفعلي طالما أنه في حدود المدى الانتاجي الملائم وبناء على ذلك فإنه باتباع مدخل التحميل الكلي ترجع مسؤولية التكلفة الثابتة لحجم الانتاج الفعلي بغض النظر عن مقدار هذا الحجم وعن درجة استفادته من التكلفة الثابتة

ويترتب على هذا الوضع العيوب التالية :

(١) تقلب متوسط التكلفة الكلية لوحدة الإنتاج وتغيرة من فترة لأخرى بسبب التغير الذي يحدث في حجم الانتاج وتأثير ذلك على نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة الثابتة

(٢) أن سعر البيع المحدد بناء على متوسط تكلفة متقلب سوف يتسم أيضا بالتقلب وعدم الاستقرار ، وهي خصائص غير مرغوب فيها عند تحديد اسعار بيع المنتجات والخدمات

٢- نتيجة لما سبق يتساءل البعض عن مدى استفادة جميع أنواع المنتجات من التكلفة الثابتة وربما كان التساؤل عن مدى شمولية الاستفادة من جميع عناصر التكلفة الثابتة أم ان الاستفادة مقصورة على بعض العناصر وأن البعض الآخر ما زال ينظر اليها كتكلفة للطاقة العاطلة أو غير المستغلة وهو ما يقترب من الواقع الحقيقي للإنتاج وبالتالي يترتب على استخدام مدخل التحميل الكلي للتكلفة ظهور مشكلات اهمها :

١- تحويل تكلفة الطاقة غير المستغلة للمنشأة المنتجة الى طرف آخر وهو المستهلك وذلك من خلال سعر البيع الذي يحدد بناء على التكلفة الكلية

٢- عدم عدالة سياسة التسعير وعدم مراعاة مدى استفادة وحدة الانتاج من عناصر التكاليف عند وضع سعر البيع مما يقلل من أهمية تكلفة وحدة الانتاج كأساس لتحديد السعر

٣- ضعف الاستفادة من بيانات التكلفة بناء على مدخل التكلفة الكلي في مجالات التخطيط والرقابة - من خلال نظام التكاليف المعيارية والموازنات - يجعلها موضع انتقاد لنفس الأسباب السابق الإشارة اليها ويضاف الى ذلك أنه اذا كانت المعايير المبنية على أساس التحميل الكلي قد انتقدت لعدم مناسبتها في مجال التخطيط فإنه يصعب استخدامها ايضا في مجال الرقابة . فمعايير التكاليف لها وجهان أحدهما يشير الى الجانب التخطيطي والآخر يشير الى الجانب الرقابي . فإذا كان الجانب التخطيطي منتقدا فإن الاستفادة منه في مجال الرقابة ايضا سوف تصبح محل انتقاد لنفس الاسباب

٤- لا يفيد مدخل التحميل الكلي في اتخاذ القرارات في الاجل القصير مثل قرارات قبول طلبية خاصة من عدمه حيث قد يؤدي الاعتماد على هذا المدخل الى رفض طلبية معينة في ظل وجود طاقة عاطلة رغم أن قبولها على أساس سعر بيع اقل من التكلفة الكلية للوحدة ولكنه أعلى من التكلفة المتغيرة ويغطي جزء من التكلفة الثابتة يعتبر هو القرار السليم والخلاصة انه رغم ما يتسم به مدخل التحميل الكلي من سهولة في التحميل إلا ان له انتقادات عديدة لا سيما في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحديد ورسم سياسات التسعير