

## المحاسبة الادارية الفصل الثاني تصنيف وتبويب عناصر التكاليف

### ويتناول الموضوعات التالية

- التبويب النوعي لعناصر التكاليف.
- التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف.
- تحليل عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة قياس التكلفة.
- تحليل التكاليف وفقا للتغير في حجم النشاط.
- تحليل عناصر التكاليف حسب علاقتها بالانتاج.
- تحليل التكاليف وفقا لدرجة التحكم فيها.
- طرق الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.

### تمهيد

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 تحتوى كل مجموعة على عدة عناصر تكاليفية متجانسة من حيث الغرض الذي يتم من أجله التبويب. كيف نقوم بعملية تبويب التكاليف ؟

من خلال هذا الجزء من المقرر يتم عرض أهم التبويبات المستخدمة للتكاليف، حيث سيتم تناول التبويب النوعي للتكاليف والتبويب الوظيفي وتبويب التكاليف من حيث علاقتها بوحدة القياس من ناحية، أو بالتغيرات في حجم النشاط من ناحية أخرى. كما سيتم التفرقة بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة وكذلك عرض العديد من مصطلحات التكاليف المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات.

### أولا : تبويب عناصر التكاليف وفقا لنوعها (التبويب النوعي)

- ويطلق عليه التبويب الطبيعي للتكاليف ويتم تقسيم عناصر التكاليف حسب طبيعتها أو 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 أحد الأشكال التالية :  
(١) منافع مادية ملموسة متمثلة في الخامات التي تحصل عليها المنشأة بغرض تصنيعها وتحويلها إلى منتجات تامة صالحة للبيع.
- (٢) منافع في صورة جهد بشري يبذل من جانب العاملين بالمنشأة في سبيل تصنيع الخامات وتحويلها إلى منتجات تامة صالحة للبيع ويدفع مقابل هذا الجهد أجور ورواتب للعاملين.
- (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 أو الطبيعي الى ثلاثة أنواع هي :

#### (١) تكاليف المواد

- ويقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها، وتشمل تكاليف الخامات والمهمات والتي من أهمها ما يلي:
- ✓ تكاليف المواد الرئيسية والمساعدة والأجزاء تامة الصنع التي يتم الحصول عليها من منشآت أخرى لتجميعها وتركيبها لإنتاج المنتج النهائي، ومنها:
  - ✓ الوقود والزيوت والشحوم اللازمة للقيام بالأنشطة المختلفة
  - ✓ قطع الغيار ومهمات التشغيل
  - ✓ مواد التعبئة والتغليف
  - ✓ الأدوات الكتابية والمطبوعات

## ٢) تكاليف العمل :

وتشمل كل ما تتحمله المنشأة من تكاليف في سبيل الحصول على خدمة العمل بواسطة العاملين الموجودين بها، على سبيل المثال:

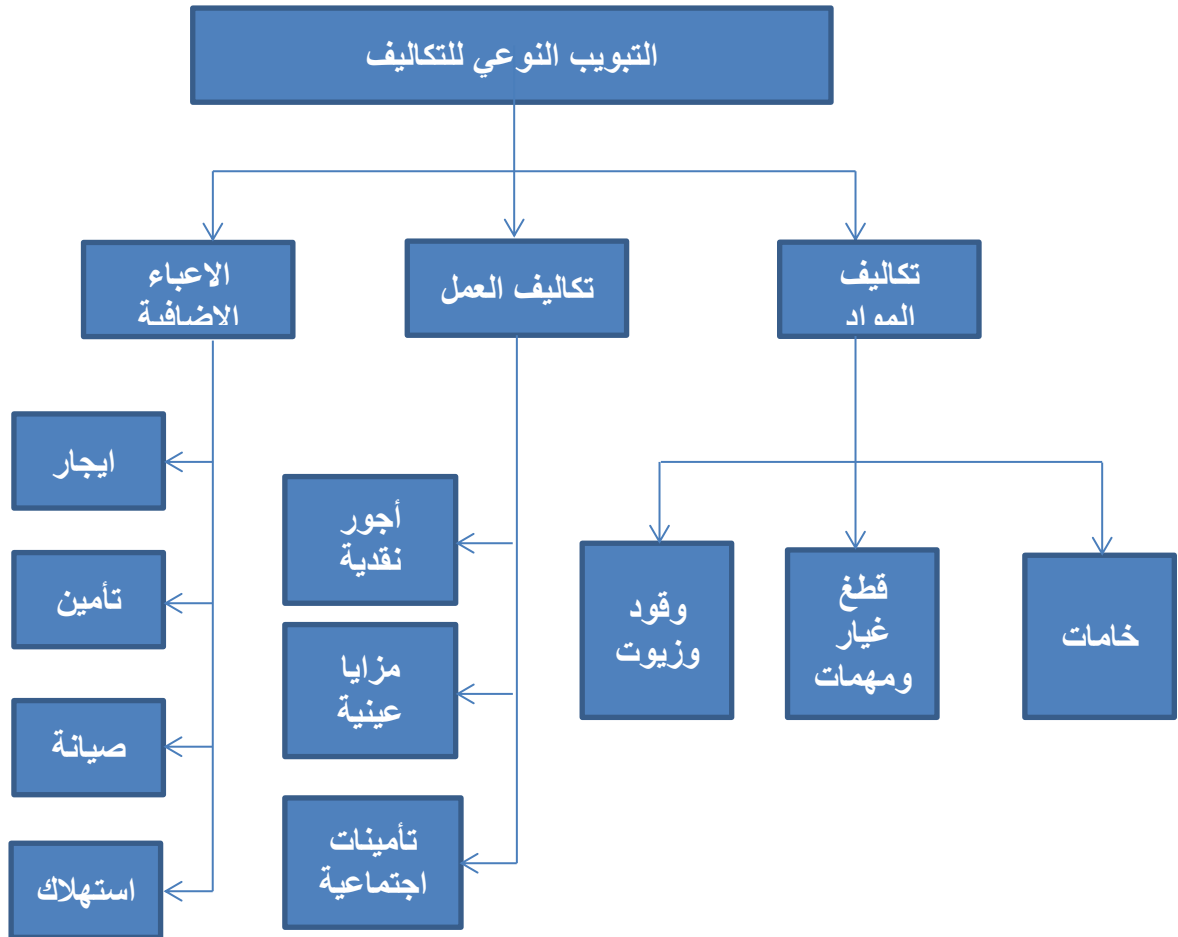
- ✓ صافي الرواتب والأجور والمكافآت التي تدفع للعاملين.
- ✓ أو مزايا عينية تمنح للعاملين مثل تقديم وجبات غذائية أو ملابس دون أن تحصل منهم على مقابلها.
- ✓ أو كانت مزايا نقدية متمثلة في حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية.

## ٣) الأعباء الإضافية ( خدمات )

وتتمثل في كافة التكاليف الأخرى بخلاف تكلفة المواد وتكلفة العمل، والتي عادة ما تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على خدمات مختلفة لتنفيذ أنشطة المنشأة ومن أمثلتها:

- ✓ الإيجار
- ✓ النقل بواسطة الغير
- ✓ الصيانة
- ✓ التأمين على المصنع والمخازن
- ✓ استهلاك الآلات والمباني

الشكل التالي يوضح التوزيع النوعي للتكاليف



• مثال ( ١ )

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

**المطلوب : تبويب عناصر التكاليف التالية تبويبا نوعيا ( طبيعيا )**

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

الاجابة

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

**ثانيا : تبويب عناصر التكاليف وفقا لوظيفتها**

هناك ثلاث وظائف رئيسية تقليدية تقوم بها المنشأة وهي:

**وظيفة الانتاج ووظيفة التسويق والبيع ووظيفة الادارة العامة**

تسعى وظيفة الانتاج الى انتاج المنتجات الصالحة للبيع، وتقوم وظيفة التسويق والبيع بتسويق وبيع تلك المنتجات بغرض تحقيق ارباح للمنشأة، اما وظيفة الإدارة فمهمتها مساندة وظيفتي الانتاج والتسويق والقيام ببعض الوظائف الهامة المدعمة لهما بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق اهداف المنشأة

وبناء على ذلك يتم تبويب عناصر التكاليف بحسب الوظائف التي تؤديها المنشأة الى ثلاث مجموعات رئيسية هي :  
١- تكاليف الانتاج ( ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية الانتاج ) ؟

وتتمثل في عناصر التكاليف ( الخامات / العمل / الخدمات ) التي تحتاجها الادارات الانتاجية بالمنشأة لصنع المنتجات الصالحة للبيع . مثل : الخامات وأجور عمال الانتاج والصيانة والقوى المحركة وإيجار المصنع والتأمين على المصنع ومرتب مدير المصنع ومرتبات المشرفين على عمال الانتاج اي بصفة عامة تشتمل على:

أ- تكاليف الخامات الانتاجية  
ب- تكاليف الاجور الانتاجية  
ج- تكاليف الخدمات الانتاجية

## ٢- تكاليف البيع والتسويق : ( ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية البيع والتسويق؟ )

وتتمثل في عناصر التكاليف من ( الخامات والعمل والخدمات الأخرى ) التي تحتاجها الادارة القائمة بوظيفة التسويق بالمنشأة لتصرف المنتجات . مثل تكاليف مواد التعبئة والتغليف ونقل المبيعات وعمولة المبيعات وإيجار معارض البيع ومصاريف سيارات نقل المبيعات ومرتبات وعمولات رجال البيع، أي بصفة عامة تشتمل على :

- أ- تكاليف الخامات البيعية والتسويقية  
ب- تكاليف الاجور البيعية والتسويقية  
ج- 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 أمثلة التكاليف الادارية والتمويلية : الأدوات الكتابية وإهلاك مباني الادارة والضرائب العقارية على مباني الادارة، تكاليف وأجور ورواتب ومزايا العاملين بالادارة العامة ، خدمات صيانة الات التصوير والمعدات الموجودة بالادارة أي بصفة عامة تحتوي على:

- أ- تكاليف الخامات الادارية  
ب- تكاليف الاجور والرواتب الادارية  
ج- تكاليف الخدمات الادارية

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

