

## الفصل الأول – المحاضرة ١ " الإطار العام لمحاسبة التكاليف "

### ❖ أولاً: مفهوم وأهمية محاسبة التكاليف

#### تعريف ومفهوم محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة، والذي يهتم بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها، وذلك لمساعدتها في التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنشأة.

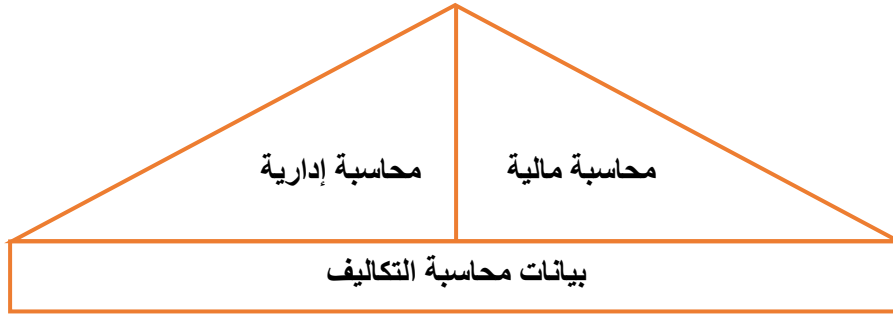
#### ✓ من التعريف السابق يتضح ما يلي:

- محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة
- محاسبة التكاليف تهتم بقياس تكاليف الأنشطة التي يتم مزاولتها سواء كانت تلك الأنشطة تؤدي إلى إنتاج 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 إلى إدارة المنشأة بكافة مستوياتها (الإدارة العليا، الإدارة الوسطى، الإدارة التنفيذية) لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة.

يجب الإشارة إلى 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 الإدارة على القيام بوظائفها. إلا أن استخدام محاسبة التكاليف لم يعد قاصراً على المنشآت الصناعية فقط، 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 والمحاسبة الإدارية
- تمد تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الإجمالية لأنشطة المنشأة
- تمد تقارير المحاسبة الإدارية بالبيانات التفصيلية عن تكاليف المنتجات والخطوط الإنتاجية



### ❖ ثانياً: خصائص محاسبة التكاليف:

#### (١) محاسبة التكاليف علم:

بمعنى أنها تعتمد على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والأهداف التي تحكم عمل محاسب التكاليف مثل مفاهيم التكلفة.

#### (٢) محاسبة التكاليف وظيفة أو مهنة:

وهي تعتمد على مجموعة من الأساليب أو الطرق أو المعايير، وفي الواقع العملي يقوم بممارسة مهنة محاسبة التكاليف في المنشآت، خاصة الصناعية منها، شخص بوظيفة تسمى محاسب التكاليف.

#### (٣) محاسبة التكاليف نظام فوري للمعلومات:

تعتبر محاسبة التكاليف نظام فوري لمعلومات التكاليف، حيث أنها لا تعتمد على البيانات التاريخية فقط ولكن تعتمد على التقدير والتحميل لذلك يتضمن نظام محاسبة التكاليف نظاماً لمحاسبة التكاليف الفعلية، ونظاماً لمحاسبة التكاليف التقديرية بالإضافة إلى استخدام نظريات 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 الإدارة في إعداد الموازنات التقديرية للمنشأة، ويساهم في مساعدة الإدارة 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 اخذ القرارات الادارية اللازمة لحل المشاكل التي تواجهها.

## ❖ رابعاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

قبل استعراض علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية يحسن الاشارة إلى **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.

## ❖ خامساً: 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 يتمثل **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 مزاوله المنشأة لأنشطتها، بينما **تهتم محاسبة التكاليف** بتسجيل كل من الجانب المالي وغير المالي (أي الكمي مثل وحدات الانتاج، كمية المواد) معاً لكافة العمليات.
- ٤) **تهتم المحاسبة المالية** -في المقام الأول- بحصر وتسجيل عمليات المبادلة التي تحدث بين المنشأة والأطراف الخارجية، وبلي ذلك في الأهمية الاهتمام بحصر وتسجيل العمليات التي تحدث داخل المنشأة مثل اجراء التسويات الخاصة باحتساب استهلاكات الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطيات. أما **محاسبة التكاليف فتهم** بحصر وتسجيل العمليات المالية والكمية التي تحدث في أقسام وادارات المنشأة المختلفة فضلاً 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 إلى 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

وجه المقارنة	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمي المعلومات	الأطراف الداخلية فقط	الأطراف الخارجية في المقام الأول الى جانب خدمة الإدارة
البعد الزمني	توفر معلومات تاريخية ومستقبلية	توفر معلومات تاريخية
مدى الخضوع لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)	غير ملزمة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	تلتزم بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية
تفصيل واجمال المعلومات	معالجة العمليات تتم بصورة تفصيلية	معالجة العمليات تتم بصورة اجمالية
نطاق التقرير الأقسام والفروع	تركز على الأقسام والفروع	تركز على المنشأة ككل
الخضوع للتدقيق الخارجي	لا تخضع للتدقيق الخارجي	تخضع للتدقيق الخارجي
الالتزام القانوني	غير ملزمة	ملزمة لمعظم الشركات
نشر المعلومات	لا يتم نشر المعلومات التي توفرها فهي قاصرة على الاستخدام الداخلي	تنشر المعلومات من خلال التقارير المالية لاستفادة الأطراف الخارجية
تسجيل المعلومات	تسجيل الجانب المالي وغير المالي	تسجيل الجانب المالي فقط

الخلاصة:

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.

❖ سادساً: أوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

- (١) يطبق كل من النظامين طريقة القيد المزدوج في اثبات العمليات في السجلات والدفاتر.
- (٢) كلاهما يعد نظاماً فرعياً 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

تابع الفصل الأول – المحاضرة ٢  
" الإطار العام لمحاسبة التكاليف "

✓ تدريبات

ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام العبارات التالية

- ١) استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط دون غيرها (×)
- ٢) تعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية (√)
- ٣) تمد بيانات محاسبة التكاليف تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف التفصيلية لأنشطة المنشأة (√)
- ٤) محاسبة التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المستخدمة في المحاسبة المالية (√)
- ٥) من أهداف محاسبة التكاليف تحديد السعر المناسب للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة (√)
- ٦) يتم نشر المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف حتى تستطيع الأطراف الخارجية الاستفادة منها (×)
- ٧) ينحصر اهتمام المحاسبة المالية في معالجة العمليات المالية بصورة تفصيلية بالشكل الذي يؤدي في النهاية إلى إعداد ونشر القوائم المالية للمنشأة ككل (×)
- ٨) المحاسبة المالية تسجل العمليات المالية التي حدثت بالفعل (التاريخية) ولا تهتم بالأحداث المتوقعة مثلها في ذلك مثل محاسبة التكاليف (√)
- ٩) تسجل محاسبة التكاليف الجانب المالي وغير المالي بينما تسجل المحاسبة المالية الجانب المالي فقط (√)
- ١٠) تختلف المحاسبة المالية عن محاسبة التكاليف حيث تطبق الأولى طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات في السجلات والدفاتر بينما لا تطبق هذه الطريقة في محاسبة التكاليف (×)

❖ سابعاً: التكلفة والمصرف والخسارة

مفهوم التكلفة (Cost Concept)

يختلف مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبي عنه في الفكر الاقتصادي ولذلك سيتم استعراض مفهوم التكلفة في كلا الفكرين كما يلي

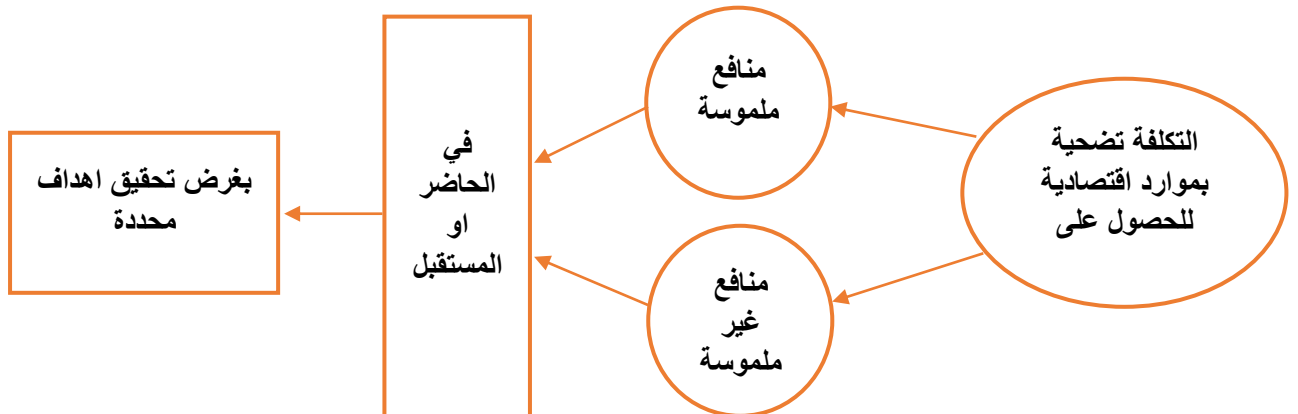
✓ التعريف المحاسبي للتكلفة

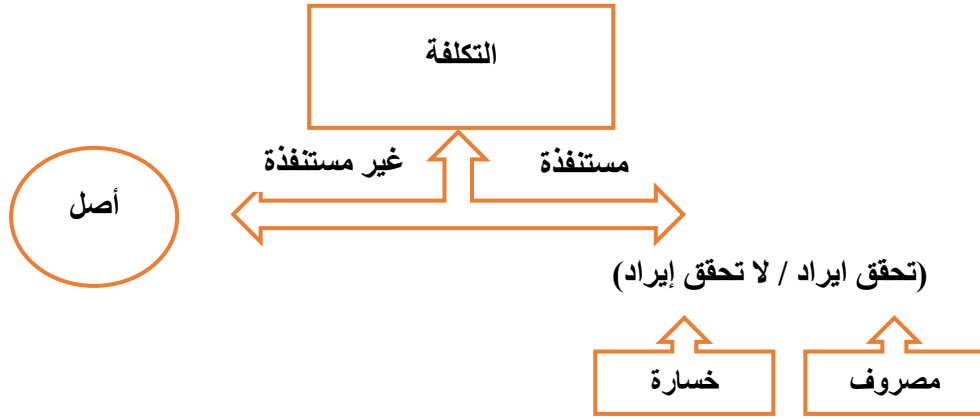
تعرف التكلفة في الفكر المحاسبي بأنها " تضحية Sacrifice اختيارية بمجموعة من الموارد الاقتصادية للحصول على منافع ملموسة في الحاضر أو المستقبل بغرض تحقيق أهداف محددة "

من التعريف السابق يتضح ما يلي:

- ١) التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المنشأة ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين مقاساً بوحدة النقد (ريال مثلاً) فإذا قامت المنشأة بشراء خامات نقداً أو بشيك فإن التكلفة هنا تتمثل في المبالغ التي دفعتها المنشأة نقداً أو بشيك ، أما إذا قامت بشراء مواد أولية بالأجل فتتمثل التكلفة في المبالغ التي تلزم المنشأة بدفعها للدائنين (أو الموردين) الذين قاموا بتوريد تلك الخدمات وبالتالي فإن التكلفة وما يترتب عليها من خروج نقدية – عادة – ما ينتج عنها نقص لمخزون الثروة أو الإمكانات 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 والإعلان 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 والمصروف والخسارة

**التكلفة:** عبارة عن كمية الموارد المضحى بها أو التعهدات 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، الإيجار المدفوع مقدماً... الخ

**المصروف:** استخدام الأصول والخدمات في توليد الإيرادات والذي يعني نقص أو استنفاد الأصول أو التكلفة وتحويلها إلى مصروف. فالمصروف عبارة تكلفة مستنفده في سبيل تحقيق الإيراد

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

❖ **ثامناً: 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 جوهرياً.

(٣) **العلاقة مع وظيفة البحوث والتطوير والتصميم:**  
قد يطلب من محاسب التكاليف في كثير من الحالات وضع تقديرات للتكاليف المرتبطة بالأفكار والتجربة للمنتجات الجديدة، أو عمليات التصنيع الجديدة وذلك في مرحلة البحوث والتطوير والتصميم لكي تقرر المنشأة ما إذا كان من الأفضل لها الاستمرار في تصميم المنتج وانتاجه أو تعديل التصميم أو حتى العدول عنه تماماً، وتساعد محاسبة التكاليف في هذا الصدد بتوفير المعلومات الملائمة لهذه القرارات.

(٤) **العلاقة مع التخطيط الاستراتيجي:**  
يعد قيام محاسب التكاليف بتوفير معلومات استراتيجية للإدارة 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 أمثلة هذا النوع من المعلومات توفير معلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة، وخطط المنافسين، وتوفير معلومات عن التكاليف المتوقعة لتوطين مصنع معين، أو فتح منافذ توزيع جديدة أو اضافة خطوط انتاجية جديدة أو تكلفة برامج تحسين الجودة أو تحسين البيئة وغير ذلك من المعلومات الاستراتيجية.

## ❖ تاسعاً: لمحة مختصرة عن التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف

سبقت المحاسبة المالية محاسبة التكاليف من حيث النشأة، وقد تضاربت الكتابات التي اهتمت بنشأة محاسبة التكاليف إلا أنه 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 محاسبة التكاليف بهدف المساعدة في عمليات التخطيط والرقابة. كما تم تطوير نظام متكامل لتلك الخطوط على أساس نظام تكاليف المراحل.
- (٤) في العشرينيات من القرن الماضي بدأ الكثير من الكتاب في تناول دراسة طبيعية واستخدامات التكاليف غير المباشرة ومشاكل معالجتها خاصة لأغراض 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 فضلاً عن دورها التقليدي في قياس تكلفة المنتجات، إلا انه منذ ذلك التاريخ بدأ الاهتمام بالمحاسبة الادارية إلى جانب محاسبة التكاليف بحيث خصص لكل منهما مجالات وأدوار محددة لاسيما على المستوى الأكاديمي.
- (٦) في الآونة الأخيرة اهتمت محاسبة التكاليف بخدمة التخطيط الاستراتيجي وبتطورات بيئة التصنيع الحديثة والفكر الاداري الحديث وذلك من خلال استحداث:

• نظام تكاليف الانشطة (Activity – Based costing (ABC)

• ونظام الانتاج الفوري (Just in time (JIT)

• ومقاييس الاداء المتوازن (Balance Score Card ( BSC)

• إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management ( TQM ) وغيرها من الاساليب الحديثة .

✓ **التكلفة الاجمالية ومتوسط التكلفة**

• التكلفة الإجمالية

هي اجمالي تكاليف مستوى معين من النشاط

• متوسط التكلفة

هو نصيب وحدة النشاط من اجمالي التكلفة

اجمالي التكاليف

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

✓ **أمثلة توضيحية**

**مثال (١)**

تقوم كلية الدراسات التطبيقية وخدمة المجتمع بإعداد حفل تكريم فيه ابناؤها الطلبة المتفوقين لعام 2012 / 2013 وقد تم تقدير اجمالي تكلفة الحفل بمبلغ 7500 ريال ويتوقع أن يحضر هذا الحفل 300 فرد.

المطلوب

حساب تكلفة الوحدة الواحدة

الحل

التكلفة الاجمالية = 7500

متوسط التكلفة =  $7500 \div 300 = 25$  ريال / فرد

### مثال (٢)

قامت منشأة المعتصم بشراء 2000 طن من الحديد بمبلغ 2 مليون ريال وقد تم صرف 400 طن من الكمية المشتراة إلى خط انتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل عمل اسوار حديدية، وعند استخدام الكمية المنصرفة تبين أن هناك 6 طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها في العراق (بفعل عوامل المناخ) وقد أمكن بيع التالف بمبلغ 1600 ريال

#### المطلوب

أولاً: كم تبلغ قيمة التكلفة:

أ- 2000	ج- 2000000
ب- 4400	د- 394000

ثانياً: كم تبلغ قيمة المصروف

أ- 2000	ج- 2000000
ب- 4400	د- 394000

ثالثاً: كم تبلغ قيمة الخسارة

أ- 2000	ج- 2000000
ب- 4400	د- 394000

#### الإجابة ✓

##### التكلفة

يعتبر ثمن شراء الحديد الكلي هو التكلفة بمبلغ 2 مليون ريال

##### المصروف

عبارة عن تكلفة الحديد المنصرف الى التشغيل ما عدا تكلفة التالف ومن ثم المصروف عبارة عن:

تكلفة الحديد المستخدم فعلا  $394 \times 1000 = 394000$  ريال

##### الخسارة

عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف و ثمن بيع هذه الكمية الخسارة  $= (6 \times 1000) - 1600 = 4400$  ريال

### مثال (٣)

قامت شركة المدثر بشراء سيارة نقل في 1 / 1 / 1432 هـ بقيمة 33000 ريال وقيمتها المقدرة كخردة هي 3000 ريال والعمر الانتاجي المقدر لها أربع سنوات ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت

#### المطلوب

أولاً: قيمة تكلفة السيارة في نهاية عام 1434

أ- 25500	ج- 3000
ب- 18000	د- 10500 " الإجابة "

ثانياً: قيمة مصروف الاستهلاك في نهاية عام 1434

أ- 3000	ج- 7500 " الإجابة "
ب- 14000	د- 10500

ثالثاً: تظهر تكلفة السيارة في نهاية عام 1434 في:

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

رابعاً: يظهر مصروف الاستهلاك للسيارة في نهاية عام 1434 في:

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

#### الإجابة ✓

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

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



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

السنة	مصروف الاستهلاك	القيمة الدفترية (التكلفة)
1432 / 1/1		33000
32 / 12 / 30	7500	25500
33 / 12 / 30	7500	18000
34 / 12 / 30	7500	10500
35 / 12 / 30	7500	3000
	<u>7500</u>	
	30000	

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ 7500 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.

(مثال ٤)

قامت الشركة العربية للتصنيع بدفع ايجار عن المباني لمدة سنتين وذلك في 1 / 5 / 1433 هـ بمبلغ 24000 ريال

المطلوب

أولاً: قيمة التكلفة وذلك في 30 / 12 / 1433 هـ

أ- 1000	ج- 16000 " الإجابة "
ب- 8000	د- 24000

ثانياً: تحديد قيمة المصروف وذلك في 30 / 12 / 1433 هـ

أ- 1000	ج- 16000
ب- 8000 " الإجابة "	د- 24000

✓ الإجابة

- مدة الإيجار سنتان أي 24 شهر
- الجزء المستنفد حتى 30 / 12 / 1433 هـ يمثل قيمة الإيجار لفترة 8 أشهر
- قيمة الإيجار الشهري =  $24000 \div 24 = 1000$  ريال
- قيمة التامين حتى 30 / 12 / 1433 هـ =  $8 \times 1000 = 8000$  ريال
- الجزء المتبقي =  $24000 - 8000 = 16000$  ريال
- قيمة المصروف وهي التي تظهر في قائمة الدخل هي 8000 ريال
- التكلفة وهي 16000 ريال وهي الجزء غير المستنفد ويظهر باسم ايجار مدفوع مقدماً في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة

✓ تمارين متنوعة

تتسم المحاسبة المالية بالتالي:

أ	توفير معلومات تاريخية ومستقبلية
ب	غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية
ج	بياناتها تفصيلية
د	تركز تقاريرها على خدمة المستخدم الداخلي والخارجي " الإجابة "

تتسم محاسبة التكاليف بالتالي:

أ	إعداد المعلومات بصورة اجمالية
ب	تلتزم بالمبادئ المحاسبية
ج	تسجل العمليات المالية والكمية " الإجابة "
د	توفر معلومات تاريخية فقط



قامت مصانع الكوثر بالتأمين ضد الحريق لمدة سنة وذلك في غرة ربيع الثاني لعام 1433 هـ بمبلغ 18000 ريال كم تبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة في 30 / 12 / 1433 هـ

أ	12000 ريال
ب	13500 ريال " الإجابة "
ج	4500 ريال
د	6000 ريال

كم تبلغ قيمة التكلفة في نهاية السنة في 30 / 12 / 1433 هـ

أ	12000 ريال
ب	13500 ريال
ج	4500 ريال " الإجابة "
د	6000 ريال

قامت شركة الهدى بشراء بعض المواد الخام في 1 / 7 / 1433 هـ بمبلغ 12000 ريال لاستخدامها في السنة القادمة

كم تبلغ قيمة المصروف في نهاية السنة المالية في 30 / 12 / 1433

أ	12000 ريال
ب	6000 ريال
ج	صفر " الإجابة "
د	4500 ريال

كم تبلغ قيمة التكلفة في نهاية السنة المالية في 30 / 12 / 1433

أ	12000 ريال " الإجابة "
ب	6000 ريال
ج	صفر
د	4500 ريال

تظهر التكلفة على شكل:

أ	ايرادات في قائمة المركز المالي
ب	مبالغ مخصومة من الايرادات في قائمة الدخل
ج	أصول في قائمة المركز المالي " الإجابة "
د	أصول في قائمة الدخل

من أمثلة المصروفات "

أ	التأمين على المباني ضد الحريق المقدم
ب	شراء الات المصنع
ج	ايجار السنة الحالية المدفوع " الإجابة "
د	مخزون البضاعة

ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام العبارات التالية

- (1) ليست كل تكلفة بمثابة مصروف (√)
- (2) مصطلح مصروف مرادف لمصطلح خسارة (×)
- (3) تقتصر المنافع التي يتم الحصول عليها مقابل التكلفة على المنافع الملموسة فقط (×)
- (4) لفظة تكلفة لا تعني شيئا بمفردها (√)
- (5) إذا زادت قيمة التوضيحية النقدية عن قيمة المنافع الملموسة وغير الملموسة فإن الفرق بينهما يمثل خسائر (√)
- (6) يقتصر استخدام واهمية محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط (×)
- (7) تعتبر تقارير التكاليف تقارير داخلية لا يفضل ان يطلع عليها أطراف خارج التنظيم (√)
- (8) المصروف هو تكلفة استنفدت وتم مقابلتها بإيراد الفترة المحاسبية طبقاً لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات (√)

## الفصل الثاني- المحاضرة ٣ " تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

✓ تمهيد

### لماذا نقوم بتبويب عناصر التكاليف؟

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

### ❖ أولاً: تبويب عناصر التكاليف وفقاً 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 وفقاً 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 والشحومات 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:

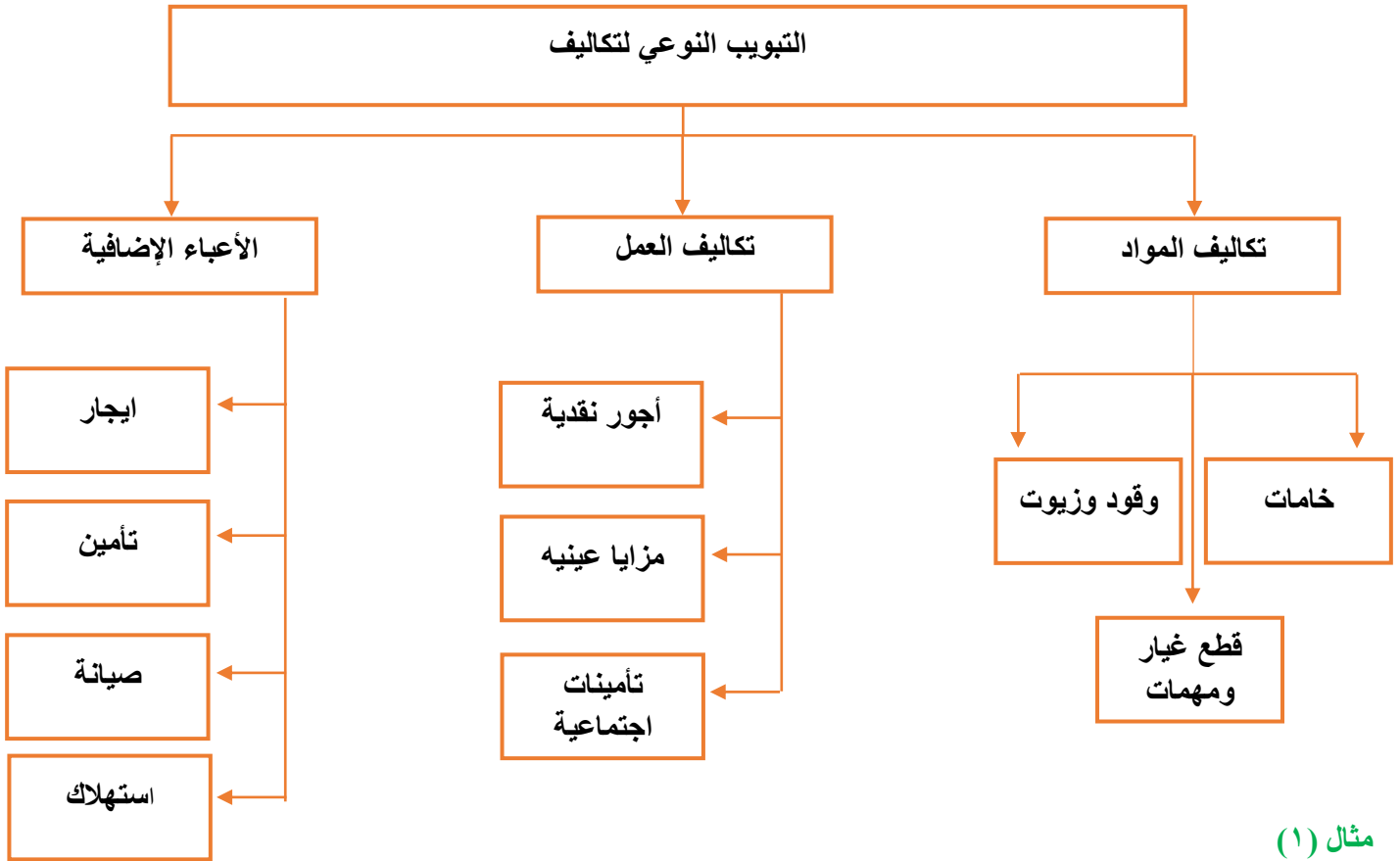
- ✓ صافي الرواتب والأجور والمكافآت التي تدفع للعاملين.
- ✓ أو مزايا عينية تمنح للعاملين مثل تقديم وجبات غذائية أو ملابس دون أن تحصل منهم على مقابلها.
- ✓ أو كانت مزايا نقدية متمثلة في حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية.

#### (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

توزيع عناصر التكاليف التالية تبويبا نوعيا (طبيعيا)

مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
50000	الإعلان	12000	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
36000	مرتبات مشرفي الإنتاج	38000	أجور عمال الإنتاج
4000	مرتبات عمال نظافة المصنع	44000	مرتبات إدارية
8000	مرتبات مساعدي العمال	30000	تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
6000	زيوت التشحيم	6000	إيجار معرض البيع
30000	ضرائب عقارية	14000	إيجار مبنى الإدارة
8000	تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة المباعة للعملاء	18000	استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات
		30000	التأمين على الات المصنع

تكاليف إضافية		أجور		مواد	
المبلغ	البند	المبلغ	البند	المبلغ	البند
30000	تكاليف الصيانة	38000	أجور عمال الإنتاج	12000	المواد الخام المستخدم
6000	ايجار معرض البيع	44000	مرتبات إدارية	6000	زيوت تشحيم
14000	ايجار مبنى الإدارة	36000	مرتبات مشرفي الإنتاج	8000	تكلفة لف وحزم لزوم تغليف البضاعة المباعة للعلاء
18000	استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات	4000	مرتبات عمال نظافة المصنع		
30000	التأمين على الات المصنع	8000	مرتبات مساعدي العمال		
50000	الإعلان				
30000	ضرائب عقارية				
178000		130000		26000	الإجمالي

❖ ثانياً: تبويب عناصر التكاليف وفقاً لوظيفتها

هناك ثلاث وظائف رئيسية تقليدية تقوم بها المنشأة وهي:

وظيفة الإنتاج      وظيفة التسويق والبيع      وظيفة الادارة العامة

تسعى وظيفة الإنتاج الى انتاج المنتجات الصالحة للبيع، وتقوم وظيفة التسويق والبيع بتسويق وبيع تلك المنتجات بغرض تحقيق ارباح للمنشأة، اما وظيفة الإدارة فمهمتها مساندة وظيفتي الإنتاج 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 الإنتاج (ماذا تحتاج المنشأة للقيام بعملية الإنتاج؟)

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

- ✓ تكاليف الخامات الانتاجية
- ✓ تكاليف الاجور الانتاجية
- ✓ 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 لتصريف المنتجات. مثل تكاليف مواد التعبئة والتغليف ونقل المبيعات وعمولة المبيعات وايجار معارض البيع ومصاريف سيارات نقل المبيعات ومرتبات وعمولات رجال البيع، أي بصفة عامة تشتمل على:

- ✓ تكاليف الخامات البيعية والتسويقية
- ✓ تكاليف الاجور البيعية والتسويقية
- ✓ تكاليف الخدمات البيعية والتسويقية

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

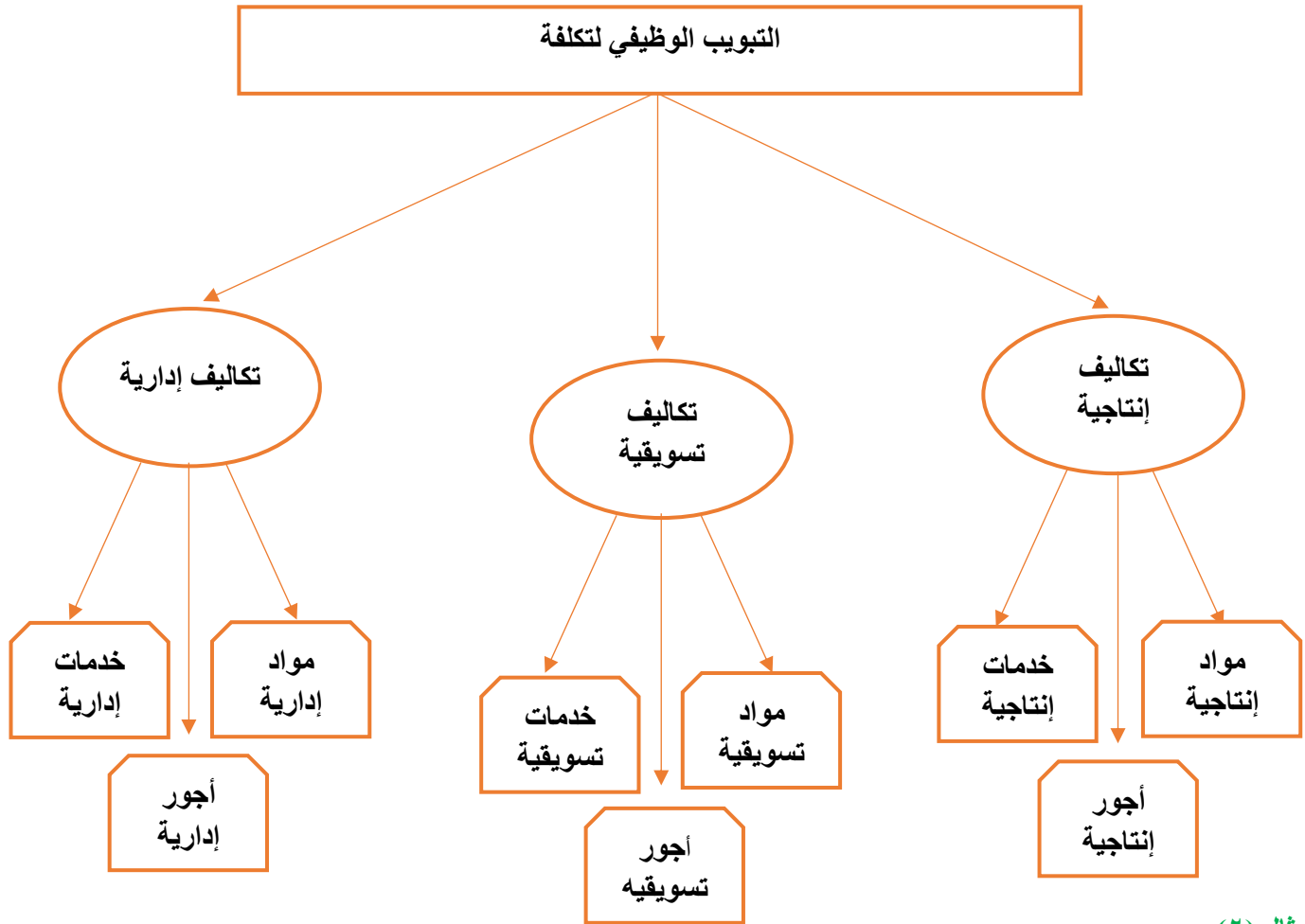
وتتمثل في عناصر التكاليف من (الخامات والعمل والخدمات الأخرى) التي تحتاجها الادارة العامة والتي تضم العديد من الادارات المدعمة.

ومن أمثلة التكاليف الادارية والتمويلية: الأدوات الكتابية وإهلاك مباني الادارة والضرائب العقارية على مباني الادارة، تكاليف وأجور ورواتب ومزايا العاملين بالإدارة العامة، خدمات صيانة الات التصوير والمعدات الموجودة بالإدارة

أي بصفة عامة تحتوي على:

- ✓ تكاليف الخامات الادارية
- ✓ تكاليف الاجور والرواتب الادارية
- ✓ تكاليف الخدمات الادارية

❖ مما سبق يتضح ان التوزيع الوظيفي للتكلفة يتضمن التوزيع النوعي لعناصر التكاليف أيضاً، وهو ما يوضحه الشكل التالي:



مثال (٢)

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

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف التالية تبويماً وظيفياً

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

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

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٤ " المباشر الأول "  
" تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

❖ ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف تبعاً لإمكانية التتبع (علاقتها بوحدة المنتج)

أساس هذا التبويب هو بحث علاقة عنصر التكلفة بنشاط معين بوحدة هذا النشاط، فيكون إما عنصراً مرتبطاً ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج أو مرتبطاً بشكل غير مباشر. وبذلك يمكن تقسيم عناصر التكاليف حسب إمكانية تتبعها ونسبتها للمنتج إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

- ✓ تكاليف مباشرة
- ✓ تكاليف غير مباشرة

(١) التكاليف المباشرة:

وهي التكاليف التي يتم ربطها وتتبعها مباشرة لغرض التكلفة (المنتج مثلاً)، أو بمعنى آخر تضم التكاليف المباشرة كافة عناصر التكاليف التي يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر. وفي ضوء التبويب النوعي لعناصر التكاليف فإنه يمكن تقسيم عناصر التكاليف المباشرة إلى نوعين هما:

أ- المواد المباشرة

هي تكلفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة فعلى سبيل المثال تكلفة الخشب التي تدخل في صناعة مكتب خشبي تعتبر تكلفة خامات مباشرة لأنه يمكن تحديد نصيب المكتب (وهي وحدة قياس التكلفة) من الخشب بدقة وسهولة.

ب- الأجور المباشرة

وتشمل كافة الأجور التي يمكن تحديد نصيب وحدة قياس التكلفة منها بدقة وسهولة أو هي تكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التكلفة مثل أجور عمال الإنتاج الذين يعملون على الآلات التي تقوم بتصنيع المكاتب وهي (المنتج) تعد تكاليف مباشرة فعلى سبيل المثال لو ان هناك عامل انتاج قضى امام آلة تصنيع الأقلام 7 ساعات عمل تم خلالها انتاج 7000 قلم ويتقاضى العامل أجرا بمعدل 50 ريال عن الساعة. يمكن حساب نصيب القلم الواحد من تكلفة الأجور المدفوعة لهذا العامل باستخدام المعادلة التالية

$$\text{نصيب القلم من تكلفة الأجور} = \frac{50 \times 7}{7000} = 0,05 \text{ ريال / القلم}$$

(٢) التكاليف الصناعية غير المباشرة

هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة، وإن كان لا يمكن تتبعها بطريقة اقتصادية. وهي لا تنفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط معين بل هي عناصر تكاليف عامة للنشاط ككل. مثل تكلفة الزيوت والشحوم والقوى المحركة اللازمة للآلات وأجور مشرفي عمال الإنتاج والعاملين في مراكز الخدمات الانتاجية، والكهرباء والصيانة، واستهلاك الآلات أو غير ذلك كثير مما يصعب الربط بينها وبين المنتج بصورة مباشرة. وفي ضوء التبويب النوعي لعناصر التكاليف يمكن تقسيم عناصر التكاليف غير المباشرة إلى الأنواع الثلاثة التالية:

- ✓ المواد غير المباشرة
- ✓ الأجور غير المباشرة
- ✓ الخدمات غير المباشرة

(١) المواد غير المباشرة

وتتمثل في تكاليف المهام التي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل:

- تكاليف الزيوت
- والوقود
- وقطع الغيار



## ٢) الأجر غير المباشرة

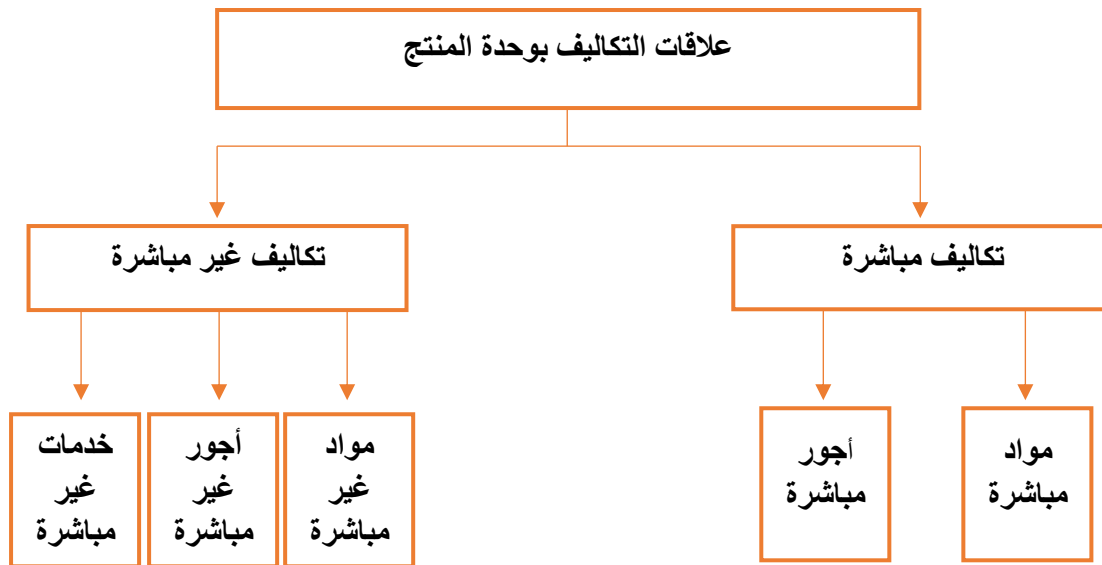
وتتمثل في أجور ورواتب العاملين والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل

- أجور عمال مناولة المواد (التحميل)
- وأجور العاملين في نظافة عابرات الإنتاج.
- ورواتب الملاحظين والمشرفين على العمال.
- ومرتب مدير المصنع.
- ومرتب مهندس الإنتاج.
- وأجور عمال الصيانة.

## ٣) الخدمات غير المباشرة

وتتمثل في تكاليف الحصول على الخدمات اللازمة لمزاولة كافة الأنشطة الموجودة بالمصنع، والتي لا يوجد بينها وبين وحدة قياس التكلفة ارتباط مباشر مثل:

- تكاليف خدمات الصيانة
  - والاعلان
  - والتأمين
  - والإيجارات
  - والكهرباء
  - ومصروفات استهلاك آلات ومباني المصنع والقوى المحركة
- ❖ والشكل التالي يوضح علاقة التكاليف بوحدة المنتج



(مثال)

فيما يلي التكاليف والمصروفات التي تحملتها 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 الإعلان مرتبات مشرفي الإنتاج مرتبات عمال نظافة المصنع مرتبات مساعدي العمال زيوت التشحيم كهرباء ومياه لزوم المصنع	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج أجور عمال الإنتاج مرتبات إدارية تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع إيجار معرض البيع إيجار مبنى الإدارة استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات

حسب علاقتها بوحدة المنتج		بيان
غير مباشرة	مباشرة	
	√	المواد الخام المستخدمة في الإنتاج
	√	أجور عمال الإنتاج
√		مرتبات إدارية
√		تكاليف الصيانة والإصلاح بالمصنع
√		ايجار معرض البيع
√		ايجار مبنى الإدارة
√		استهلاك اثاث مكتب مدير المبيعات
√		التأمين على الات المصنع
√		الإعلان
√		مرتبات مشرفي الإنتاج
√		مرتبات عمال نظافة المصنع
√		مرتبات مساعدي العمال
√		زيوت التشحيم
√		كهرباء ومياه لزوم المصنع

(مثال): شركة تقوم بتصنيع الأثاث المكتبي وكان هناك أمر انتاجي لتصنيع 4 مكاتب وقد اعطيت لك البيانات التالية

#### احتياج المكتب الواحد

- 5 متر خشب ( تكلفة الخشب 50 ريال / متر )
- عمال انتاج 4 ساعات تقطيع، 2 ساعة تركيب
- (تقطيع 10 ريال / ساعة، تركيب 15 ريال / ساعة)
- ورنيش 30 ريال، أصباغ 50 ريال، آلة تقطيع خشب 60 ريال، كهربا 70 ريال، ايجار المصنع 300 ريال، عامل الصيانة 40 ريال، مشرف عمال 150 ريال

#### المطلوب:

كم تبلغ تكلفة المواد المباشرة

أ- 160	ج- 280
ب- 700	د- 1000 " الإجابة "

كم تبلغ تكلفة الأجور المباشرة

أ- 160	ج- 280 " الإجابة "
ب- 700	د- 1000

كم تبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة

أ- 160	ج- 280
ب- 700 " الاجابه "	د- 1000

✓ تكلفة مواد مباشرة = تكلفة الخشب =  $4 \times 5 \times 50 = 1000$   
 ✓ تكلفة أجور مباشرة =

تكلفة التقطيع =  $4 \times 4 \times 10 = 160$

تكلفة التركيب =  $4 \times 2 \times 15 = 120$

تكلفة التقطيع + تكلفة التركيب = 280

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة = 700 ريال وهي مجموع عناصر التكاليف التالية

ورنيش 30 ريال، أصباغ 50 ريال، آلة تقطيع خشب 60 ريال، كهربا 70 ريال ايجار المصنع 300 ريال ، عامل الصيانة 40 ريال، مشرف عمال 150 ريال

## مفاهيم هامة في حساب التكلفة

✓ التكلفة الأولية:

وهي أول ما يحمل على الانتاج وتتمثل في كل التكاليف المباشرة

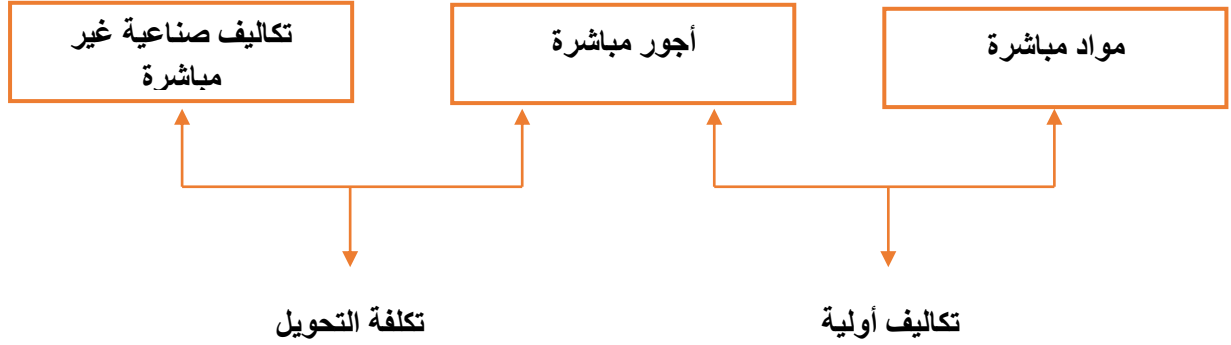
التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة

✓ تكلفة التحويل أو التشكيل:

وهي التكلفة التي تقوم بتحويل المواد الخام الى منتج نهائي

تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + أجور مباشرة

❖ الشكل التالي يوضح عناصر تكاليف الانتاج في أي منشأة صناعية



(مثال)

إذا توافرت لديك البيانات التالية لشركة الأثاث المكتبي

أخشاب مستخدمة 60000 ريال، أجور عمال الانتاج 20000 ريال، اهلاك معدات الانتاج 2500 ريال، صيانة الآلات 3500 ريال، مرتبات مشرفي الانتاج 1500 ريال، وقود وزيت 2500 ريال

المطلوب:

كم تبلغ التكلفة الأولية

أ- 60000	ج- 80000 "الإجابة"
ب- 20000	د- 30000

كم تبلغ تكلفة التحويل

أ- 60000	ج- 80000
ب- 20000	د- 30000 "الإجابة"

التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة

$$80000 = 20000 + 60000 =$$

تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + أجور مباشرة

$$30000 = 20000 + (2500 + 1500 + 3500 + 2500) =$$

## أولاً: اختر الاجابة الصحيحة

(١) تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف

أ	تكلفة إنتاجية
ب	تكلفة تسويقية "الإجابة"
ج	تكلفة إدارية
د	كل ما ذكر

(٢) تعتبر تكلفة صيانة معدات المصنع

أ	تكلفة إنتاجية "الإجابة"
ب	تكلفة تسويقية
ج	تكلفة إدارية
د	كل ما ذكر

(٣) تعتبر تكلفة استهلاك سيارات الادارة

أ	تكلفة إنتاجية
ب	تكلفة تسويقية
ج	تكلفة إدارية "الإجابة"
د	كل ما ذكر

(٤) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة أولية

أ	أجر عامل تقطيع الخشب في مصنع الاثاث "الإجابة"
ب	استهلاك سيارات المصنع
ج	تكلفة قطع غيار
د	عمولة المبيعات

(٥) أي من العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل

أ	ايجار المصنع
ب	اجر عمال الإنتاج
ج	أجور عمال الامن في المصنع
د	كل ما سبق "الإجابة"

ثانياً: ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة

- (١) يتم تبويب التكاليف على أساس 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 الأولية وتكلفة التحويل هو المواد المباشرة (×)
- (٥) تكاليف المواد يقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاولة الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها (✓)
- (٦) التكاليف الصناعية غير المباشرة هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة وان كان لا يمكن تتبعها بطريقة اقتصادية (✓)

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٥  
" تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

❖ رابعاً: التبويب تبعاً لإمكانية التغير مع حجم النشاط

تمهيد:

- الهدف الأساسي من تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط هو دراسة سلوك أو مسلك عناصر التكاليف بالنسبة للتقلبات التي تحدث في حجم النشاط
  - من المعروف أن حجم النشاط غالباً لا يكون ثابتاً، بل يتقلب أو يتغير من فترة إلى أخرى، وقد يؤدي هذا التغير إلى حدوث تغير مماثل في بعض عناصر التكاليف أو تغير بنسبة أقل، أو قد لا يتأثر به البعض الآخر.
- يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بالتغيرات في حجم النشاط إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

✓ التكاليف المتغيرة Variable cost

✓ التكاليف الثابتة Fixed Cost

✓ التكاليف المختلطة Mixed Cost

(١) التكاليف المتغيرة Variable cost

- هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة أو بالنقص) تغيراً طردياً وبنفس النتيجة.
- تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة.
  - تكلفة المواد الخام وأجور عمال الإنتاج وعمولة وكلاء البيع تعتبر أمثلة على التكاليف المتغيرة.
  - يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت.
  - متوسط التكلفة المتغيرة = إجمالي التكاليف المتغيرة ÷ حجم النشاط

(مثال): فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات ادارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري محرم وصفر عام 1437 هـ

المطلوب: تحديد أي عناصر التكاليف التالية يعتبر تكلفة متغيرة

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر المحرم 1000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 1500 وحدة
مواد خامات رئيسية	100000 ريال	150000 ريال
خامات مساعدة	60000 ريال	75000 ريال
أجور عمال الإنتاج	30000 ريال	45000 ريال
قطع غيار	50000 ريال	60000 ريال

✓ الحل:

يتطلب التعرف على عناصر التكاليف المتغيرة اتباع الخطوات التالية:

(١) تحديد نسبة التغير في حجم النشاط (حجم الإنتاج) والتي تحسب بالمعادلة التالية

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

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

أي أن حجم النشاط خلال شهر صفر زاد بمعدل 50 % عن حجم النشاط المنفذ خلال شهر المحرم

٢) تحديد نسبة التغير لإجمالي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف ويتم ذلك باتباع المعادلة التالية

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

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

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

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

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

٣) يتم إجراء مقارنة بين نسبة التغير في إجمالي قيمة كل عنصر من عناصر التكاليف وبين نسبة التغير في حجم النشاط فإذا حدث تطابق بين النسبتين فإن عنصر التكلفة المعين يوصف بأنه متغير وإذا لم يحدث فإنه لا يعد عندئذ من العناصر المتغيرة وبناءً على ما سبق نجد أن عناصر التكاليف المتغيرة في المثال السابق تتمثل في عنصري الخامات الرئيسية وأجور عمال الإنتاج.

- حيث أن نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل عنصر 50% وهي تساوي نسبة التغير في حجم النشاط (50%)
- أما العنصرين الآخرين فلم يحدث تطابق بين نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل منهما وبين نسبة التغير في حجم النشاط، حيث أن نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة بلغت 25%، وفي تكلفة عنصر قطع الغيار كانت 20% بينما نسبة التغير في حجم النشاط كانت 50% وبالتالي لا يعتبران من عناصر التكاليف المتغيرة.
- ينبغي الإشارة إلى أن سلوك عناصر التكاليف المتغيرة يكون متغيراً من حيث إجمالي تكلفة كل عنصر ولكن نصيب الوحدة من تلك التكاليف يكون مبلغاً ثابتاً.
- 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

اجمالي تكلفة العنصر

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

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

تكلفة الوحدة من عنصر تكلفة أجور عمال الإنتاج =

تكلفة الوحدة الواحدة من عنصر تكلفة الخامات المباشرة =

الشهر	معادلة تكلفة الوحدة	تكلفة الوحدة
محرم	30000 ريال ÷ 1000 وحدة	30 ريال للوحدة
صفر	45000 ريال ÷ 1500 وحدة	30 ريال للوحدة

الشهر	معادلة تكلفة الوحدة	تكلفة الوحدة
محرم	100000 ريال ÷ 1000 وحدة	100 ريال للوحدة
صفر	150000 ريال ÷ 1500 وحدة	100 ريال للوحدة

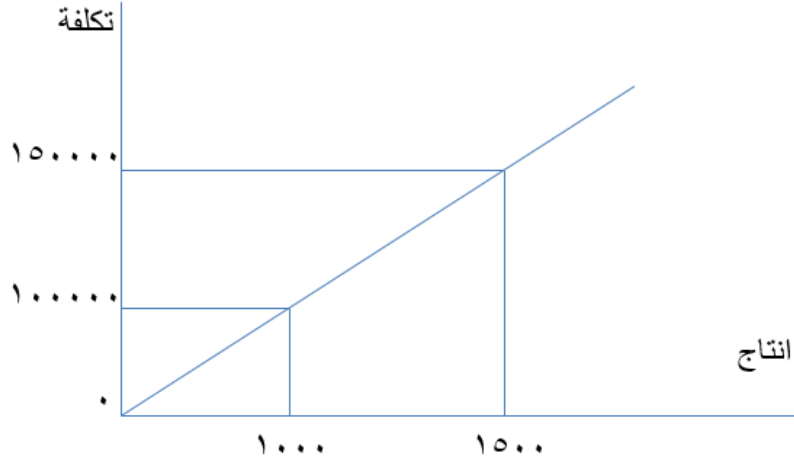
تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية

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

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

ويلاحظ أن 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 أصبح 150000 ريال بينما كان في شهر محرم 100000 ريال

✓ خط التكاليف المتغيرة



تذكر أن

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

## (٢) التكاليف الثابتة Fixed Cost

- وتتضمن عناصر التكاليف التي لا يتغير مبلغها الإجمالي مع تغير حجم النشاط وذلك خلال مدى معين يسمى المدى الملائم لحجم النشاط العادي للمنشأة
- ويقصد بالمدى الملائم أنه نطاق أو حدود حجم النشاط الذي تكون خلاله العلاقة محددة بين عنصر التكلفة المعين وحجم النشاط وطالما أن التغيرات في حجم النشاط لم تتجاوز هذا المدى فإن إجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير
- وهذا يعني أن عناصر التكاليف الثابتة عديمة المرونة حيث إن نسبة مرونتها تساوي صفرًا في نطاق المدى الملائم، فهي على النقيض تماما من التكاليف المتغيرة.

(مثال): فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات إدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري المحرم وصفر 1426 هـ

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر المحرم 1000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 1500 وحدة
إيجار المصنع	60000 ريال	60000 ريال
التأمين على الآلات	90000 ريال	90000 ريال
إنارة	40000 ريال	50000 ريال

المطلوب: تحديد أي من عناصر التكاليف بالجدول يعتبر تكلفة ثابتة

- يلاحظ أن حجم الإنتاج قد زاد في شهر صفر عما كان عليه في شهر محرم بنسبة 50%، بينما لم تحدث أي زيادة في إجمالي تكاليف عنصر: إيجار المصنع والتأمين على الآلات وعليه تعتبر هذه العناصر من التكاليف الثابتة
- إلا أن هناك تغيراً قد طرأ على إجمالي تكاليف الإنارة، وبذلك لا تعتبر من التكاليف الثابتة.



- وينبغي الإشارة إلى أن سلوك عناصر التكاليف الثابتة يكون ثابتاً من حيث إجمالي تكلفة كل عنصر، ولكن هذا السلوك يكون متغيراً بالنسبة لمتوسط نصيب الوحدة من تلك التكاليف.
- وللتدليل على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة من عنصري ايجار المصنع والتأمين على الآلات

وذلك على النحو التالي:

تكلفة الوحدة من ايجار المصنع:

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

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

تكلفة الوحدة من التأمين على الآلات

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

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

- يتضح مما سبق أن تكلفة الوحدة من عنصري الايجار والتأمين قد انخفض في شهر صفر عما كانت عليه في شهر محرم على الرغم من ثبات إجمالي تكاليف العنصرين وبالطبع تسعى المنشأة غالباً إلى زيادة حجم النشاط لتخفيض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم أرباحها
- وبالعكس فإن انخفاض حجم النشاط يؤدي إلى زيادة نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بما يؤدي إلى تقليل أرباح المنشأة أو تعرضها لخسائر

✓ تمثيل التكاليف الخاصة بايجار المصنع بيانياً



لاحظ أن:

إجمالي التكاليف الثابتة لا يتغير مع تغير حجم النشاط ما دام التغير في حدود المدى الملائم:  
التكلفة الثابتة للوحدة تتغير مع تغير حجم النشاط تغيراً عكسياً

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٦  
" تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

(٣) التكاليف المختلطة Mixed Cost

ويطلق عليها التكاليف شبة المتغيرة أو شبة الثابتة وتشتمل على النوعين السابقين من التكاليف، وبالتالي يمكن القول بأنها تتضمن عناصر التكاليف التي يتغير إجماليها مع تغير حجم النشاط ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط فإذا زاد حجم النشاط بنسبة 20% مثلاً يزيد إجمالي تلك التكاليف بنسبة أقل من 20% وإذا انخفض حجم النشاط بنسبة 15% ينخفض إجمالي تلك التكاليف بنسبة أقل من 15% وهذا يعني أنها مرنة في علاقتها بحجم النشاط ولكن مرونتها ليست كاملة أي أن مرونتها أقل من 100% ولكنها لا تصل إلى الصفر لأن المرونة لو وصلت إلى 100% لكانت تكلفة متغيرة ولو انخفضت مرونتها إلى الصفر لكانت تكلفة ثابتة السبب في نقص مرونة التكاليف المختلطة هو أن هناك جزءاً من تلك التكاليف متغير والجزء الآخر ثابت.

(مثال): فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات إدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية خلال شهري المحرم وصفر

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر المحرم 2000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 2600 وحدة
مواد خام	50000 ريال	65000 ريال
مواد تعبئة وتغليف	30000 ريال	39000 ريال
قطع غيار	20000 ريال	24000 ريال
صيانة الآلات	10000 ريال	11000 ريال
التأمين على الآلات	40000 ريال	40000 ريال
رواتب الملاحظين	25000 ريال	25000 ريال

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

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

بيان	نسبة التغير
حجم النشاط	30%
مواد خام	30%
مواد تعبئة وتغليف	30%
قطع غيار	20%
صيانة الآلات	10%
التأمين على الآلات	صفر
رواتب الملاحظين	صفر

وبناءً على ذلك يمكن تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط كالتالي:

- (١) تكاليف متغيرة (مواد خام / مواد تعبئة وتغليف)
- (٢) تكاليف مختلطة (قطع غيار / صيانة الآلات)
- (٣) تكاليف ثابتة (التأمين على الآلات / رواتب الملاحظين)

## ❖ طرق تحليل التكاليف المختلطة

نظرا لأن التكاليف المختلطة مكونة من شقين أحدهما متغير والآخر ثابت فإن ذلك يشكل بعض الصعوبات لمحاسب التكاليف عند القيام بتقدير تكاليف الأنشطة خلال الفترة الحالية أو الفترات القادمة، حيث يجب عليه تحديد مقدار كل من الشق المتغير والشق الثابت.

وبالتالي ظهرت الحاجة إلى ضرورة فصل الشق الثابت عن الشق المتغير للتكاليف المختلطة حتى يمكن تبويب عناصرها حسب علاقتها بحجم النشاط إلى مجموعتين رئيسيتين هما: التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وفيما يلي أهم الطرق وأبسطها لفصل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير والثابت:

### ✓ طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط:

تعتمد طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط على دراسة بيانات التكاليف وحجم النشاط خلال عدة فترات زمنية تاريخية. خطوات طريقة أعلى وأدنى مستوى نشاط:

#### أولاً: تحديد المتغيرات التالية

- ١) حجم أعلى مستوى نشاط
- ٢) التكلفة عند أعلى مستوى نشاط
- ٣) حجم أدنى مستوى نشاط
- ٤) التكلفة عند أدنى مستوى نشاط

#### ثانياً: 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:

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

#### ثالثاً: حساب التكاليف الثابتة باستخدام المعادلة التالية

$$\text{ص} = \text{أ} + \text{ب س}$$

حيث

**ص** = التكلفة المختلطة

**أ** = إجمالي 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 هذه المعادلة في تقدير التكاليف المتوقعة عند أي مستوى للنشاط في نطاق المدى الملائم

(مثال ١)

فيما يلي البيانات الربع سنوية المتعلقة بأحد عناصر التكاليف المختلطة (تكاليف الصيانة) وكذلك مستوى النشاط مقاساً بوحدات الإنتاج عن العام المنتهي في 30 / 12 / 1437 هـ

الفترة	مستوى الإنتاج بالوحدات	تكلفة الصيانة بالريال
الربع الأول	5000 وحدة	12000 ريال
الربع الثاني	8000 وحدة	18000 ريال
الربع الثالث	11000 وحدة	24000 ريال
الربع الرابع	9000 وحدة	20000 ريال

المطلوب: باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى

(١) كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة

أ- 12000	ج- 10000
ب- 2000 "الإجابة"	د- 5000

(٢) كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى نشاط 5000 وحدة

أ- 11000	ج- 10000 "الإجابة"
ب- 2000	د- 12000

(٣) كم يكون تقدير تكاليف الصيانة المتوقعة عن الربع الأول لعام 1438 هـ ، حيث يبلغ مستوى النشاط المتوقع 12000 وحدة إنتاج

أ- 5000	ج- 6000
ب- 26000 "الإجابة"	د- 30000

$$ص = أ + ب س$$

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عن أي ربع (عند الحد الأدنى أو الأعلى) وليكن الربع الأول فإنه يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة.

ففي الربع الأول:

تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = 12000 ريال

ومستوى النشاط (س) = 5000 وحدة .

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون

$$12000 = أ + 2 \times 5000$$

$$أ = 12000 - 10000 = 2000$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 2000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 10000 ريال عند مستوى نشاط قدره 5000 وحدة

ويمكن الوصول إلى نفس رقم الشق الثابت ( 2000 ريال ) لعنصر التكلفة المختلطة بالتعويض في المعادلة عند الحد الأعلى للنشاط حيث

تبلغ التكاليف المختلطة فيه (ص) = 24000 ريال

ومستوى النشاط (س) = 11000 وحدة.

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون

$$11000 \times 2 + أ = 24000$$

$$أ = 24000 - 22000 = 2000 \text{ ريال}$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 2000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 22000 ريال عند مستوى نشاط قدره 11000 وحدة

المطلوب ٣

معادلة تكلفة الصيانة في هذا المثال هي:

$$ص = 2000 + 2س$$

وبالتعويض في هذه المعادلة عن حجم النشاط المتوقع (12000 وحدة) عن الربع الأول من عام 1433 هـ يمكن تقدير تكلفة الصيانة كما يلي

$$ص = 2000 + 2 \times 12000 = 26000 \text{ ريال}$$

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٧  
" تصنيف وتبويب عناصر التكاليف "

(مثال ٢)

الآتي بعض البيانات الخاصة بتكاليف الصيانة وحجم النشاط بالوحدات لإحدى الشركات الصناعية خلال خمس سنوات:

السنة	1429	1430	1431	1432	1433
حجم الإنتاج بالوحدات	11000	21000	19000	26000	14000
تكاليف الصيانة بالريال	160000	210000	190000	250000	175000

المطلوب: باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى

(١) كم يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة

أ- 94000 "الإجابة"	ج- 156000
ب- 66000	د- 274000

(٢) كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى نشاط قدره 26000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000 "الإجابة"
ب- 66000	د- 274000

(٣) كم يبلغ الجزء المتغير من التكاليف المختلطة عند مستوى نشاط قدره 11000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000
ب- 66000 "الإجابة"	د- 274000

(٤) كم يكون تقدير تكاليف الصيانة المتوقعة عن عام 1434 هـ ، مع توقع وصول الإنتاج إلى 30000 وحدة

أ- 94000	ج- 156000
ب- 66000	د- 274000 "الإجابة"

الحل:

(١) أعلى مستوى نشاط في عام 1432 = 26000 وحدة

(٢) التكلفة عند أعلى مستوى نشاط = 250000 ريال

(٣) أدنى مستوى نشاط في عام 1429 = 11000 وحدة

(٤) التكلفة عند أدنى مستوى نشاط = 160000 ريال

$$\text{معدل التغير (ب)} = \frac{160,000 - 250,000}{11,000 - 26,000} = 6 \text{ ريال / الوحدة}$$

وبالتالي فإن معادلة تكلفة الصيانة تأخذ الصورة التالية

تذكر استخدام معادلة دالة التكاليف ص = أ + ب س

وباستخدام المعادلة السابقة وبالتعويض عند الحد الأدنى أو الأعلى يمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير لعنصر التكاليف المختلطة

التكلفة الثابتة عند الحد الأعلى

ص = أ + ب س

$$250000 = أ + (26000 \times 6)$$

$$156000 - 250000 = أ$$

$$94000 = أ$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 94000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 156000 ريال عند مستوى نشاط قدره

26000 وحدة

## التكلفة الثابتة عند الحد الأدنى

$$ص = أ + ب س$$

$$11000 \times 6 + أ = 160000$$

$$أ = 160000 - 66000$$

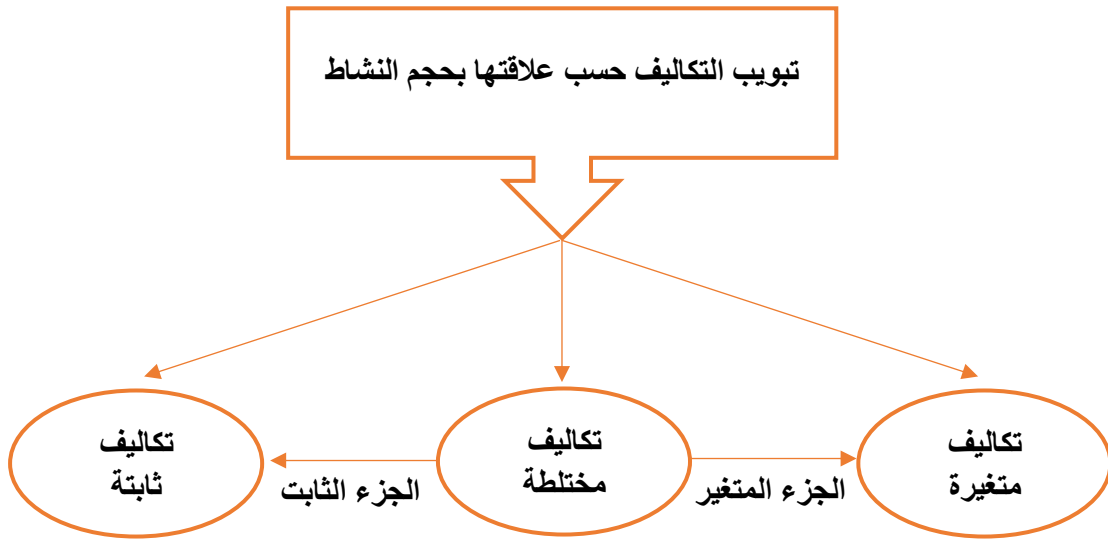
$$أ = 94000$$

وبالتالي يبلغ الجزء الثابت من التكاليف المختلطة 94000 ريال والجزء المتغير منها يبلغ 66000 ريال عند مستوى نشاط قدره 11000 وحدة

تكاليف الصيانة لعام 1434 هـ مع توقع وصول الانتاج إلى 30000 وحدة هو

$$ص = 94000 + (30000 \times 6) = 274000 \text{ ريال}$$

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



## ❖ خامساً: تبويب التكاليف وفقاً لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات

يتم تبويب عناصر التكاليف وفقاً لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات إلى

### (١) التكاليف التفاضلية

تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضاً عن بديل آخر، أو هي التغير الذي يطرأ على التكلفة نتيجة تغير مستوى أو طبيعة النشاط.

ويمكن عرض منهج التحليل التفاضلي في الخطوات التالية:

(١) تحديد البدائل وتوضيح مضمون كل منها بدقة

(٢) تحديد التكاليف والإيرادات التي يمكن أن تتغير باختلاف البدائل

(٣) قياس صافي الآثار التفاضلية لكل بديل

(٤) المقارنة بين البدائل واختيار البديل الأفضل والذي يحقق صافي دخل أعلى أو تكلفة أقل.

مع ملاحظة أن الإيراد التفاضلي يمثل مقدار التدفق النقدي أو ما يعادله في صورة سلع وخدمات، والمنتظر حدوثه بمصاحبة بديل معين.

(مثال) يفرض أن إحدى الشركات التجارية تفكر في أسلوب تسويق منتجاتها، حيث أن السياسة المتبعة حالياً 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 والايادات التفاضلية	البديل المفتوح التوزيع من خلال معارض البيع	البديل الحالي التوزيع عن طريق الوكلاء المعتمدين	بيان
400000	2,400,000	2,000,000	الإيرادات <u>التكاليف</u>
-----	1,000,000	1,000,000	تكلفة البضاعة المباعة
(60000)	60000	120000	تكلفة الإعلان
50000	50000	-----	عمولة البيع
40000	60000	20000	استهلاك مباني المخازن
-----	100000	100000	تكاليف ثابتة أخرى
30000	1,270,000	1,240,000	اجمالي التكاليف
370000	1,130,000	760000	صافي الدخل

ويتضح من التحليل التفاضلي السابق للبديلين المطروحين الآتي

الإيرادات التفاضلية 400,000

التكاليف التفاضلية 30,000

ويعنى أن البديل المقترح سيؤدي إلى تحقيق صافي دخل تفاضلي موجب قدره 370,000 ريال

ويلاحظ من التكاليف التفاضلية الآتي:

- (1) أنها تكاليف مستقبلية
- (2) أنها لا ترتبط بتقسيمات معينة للتكاليف، بمعنى أنها ليست دائماً متغيرة أو ثابتة. ففي المثال السابق يلاحظ أن تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة متغيرة) لا تعتبر تكاليف تفاضلية لأنها لم تتغير في ظل البديلين، في حين أن تكلفة استهلاك مباني المخازن (تكلفة ثابتة) تعتبر تكلفة تفاضلية حيث أنها تأثرت في ظل البديلين
- (3) التكلفة التفاضلية تختلف من تحليل لآخر وفي ظل البدائل المختلفة

### (2) 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 الأحوال.

ومن الأمثلة على التكاليف الغارقة التكاليف التاريخية لأصل ثابت قديم (بفرض عدم وجود قيمة تخريدية له) عند اتخاذ قرار باستبدال ذلك الأصل بأصل آخر. وذلك أن التكلفة التاريخية لهذا الأصل تمثل إنفاقاً تم في الماضي نتيجة لقرار معين ويصعب استرداده في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة الرجوع في هذا القرار أو الرغبة في تعديله.

فمثلاً عند شراء آلة معينة واستخدامها في المنشأة لفترة زمنية معينة إذا رغبت المنشأة في الاستغناء عن هذه الآلة أو استبدالها بآلة جديدة فإن التكلفة الغارقة هنا تتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الآلة وقيمتها التخريدية (أو البيعية) والتي يمكن استردادها عند التخلص منها.

✓ وفيما يلي مثال على ذلك:

(مثال)

بافتراض أن إحدى المنشآت اشترت آلة في 1/1/1422 بمبلغ 10000 ريال وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة 10% سنوياً وعمرها الإنتاجي 10 وليس لها قيمة خردة، وبعد مرور خمسة أعوام قررت التخلص من الآلة ببيعها حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 1000 ريال

**المطلوب: تحديد التكلفة الغارقة للألة**

أ- 10000	ج- 1000
ب- 5000	د- 4000 " الإجابة "

تكلفة الآلة	10000
(-) مجمع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة	
	$10000 \times 10\% \times 5$ سنوات = (5000)
صافي القيمة الدفترية	= 5000
(-) القيمة البيعية للألة	(1000)
التكلفة الغارقة	4000

**٣) تكلفة الفرصة البديلة:**

وهي عبارة عن الربح أو العائد الضائع (أو الإيراد الضائع) نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الأفضلية للبديل الذي تم اختياره فعلاً. ويظهر مفهوم تكلفة الفرصة البديلة في حالة تعدد البدائل المتاحة أمام المنشأة للاختيار فيما بينها. ويوضح المثال التالي كيفية احتساب تكلفة الفرصة البديلة.

**(مثال)** افترض انه امام المنشأة فرصة اختيار أحد البدائل الانتاجية الثلاثة التالية

البديل (1)	صافي الدخل المتوقع منه	20000 ريال
البديل (2)	صافي الدخل المتوقع منه	35000 ريال
البديل (3)	صافي الدخل المتوقع منه	32000 ريال

**والمطلوب:** احتساب تكلفة الفرصة البديلة.

وفقاً للبيانات السابقة يتضح افضلية البديل رقم (2) والذي يتوقع ان يحقق صافي دخل قدره 35000 ريال. ونتيجة لاختيار البديل (2)، ونظراً لندرة موارد المنشأة، فلن يتم اختيار كلاً من البديلين، (1)، (3)

إلا أنه في حقيقة الأمر هناك فرق فيما بين أن المنشأة لم تختار أحد البديلين (1) او (3) او انه قد تم التضحية بهما معاً، فبالرجوع إلى موارد المنشأة النادرة، فإنه وفقاً لقدرتها لا تستطيع انتاج سوى بديل واحد فقط. لذا فان المنشأة لم تضحي بالبديلين (1)، (3) وانما ضحت فقط بأحدهما في سبيل اختيار البديل (2) وهو الأفضل في هذه الحالة.

ولتحديد البديل الذي تم التضحية به نجد أن المنشأة قد ضحت بصافي دخل البديل التالي – من حيث الأفضلية – للبديل الذي تم اختياره أي انها ضحت بصافي الدخل المتوقع للبديل (3) نتيجة اختيار البديل (2)

تكلفة الفرصة البديلة للبديل (2)

= صافي الدخل المتوقع الضائع نتيجة عدم اختيار البديل (3)

= 32000 ريال.

#### ٤) التكلفة الضمنية

تمثل التكلفة الضمنية المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو مقابل منفعة ولم يترتب عليها تكبد المنشأة لنفقه فعلية حالية أو مستقبلية، ويتضح من ذلك أن التكلفة الضمنية هي تكلفة مقدرة اعتماداً على الحالات السائدة خارج المنشأة أو تكلفة المثل فهي تكلفة مقدرة لخدمات أو منافع حصلت عليها المنشأة دون أن تسبب تدفقاً نقدياً خارجاً أو حتى دون أن ينشأ عنها التزام بقيمتها. وتحتسب التكلفة الضمنية أساساً بهدف تحقيق الدقة في المقارنات بين المنشآت المختلفة، وأيضاً بهدف تحقيق الدقة في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج.

ولذلك فإن التكلفة الضمنية هي بمثابة تكلفة الاستفادة من عناصر الإنتاج المملوكة للمنشأة، مثل الفائدة التي تحتسب على رأس المال المملوك لها، والراتب الضمني للمالك نظير عمله في منشأته.

وعلى الرغم من أن العرف المحاسبي لا يعترف بتلك التكاليف، نظراً لأنه لا يترتب عليها إنفاق نقدي فعلي، ولا توجد مستندات تؤيد حدوثها، إلا أنه عادة ما يتم الاعتراف بها في بعض التقارير الخاصة بهدف اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

تعد قوائم التكاليف إحدى الأدوات التي يتم من خلالها توصيل ما تنتجه محاسبة التكاليف من معلومات إلى الإدارة لمساعدتها على القيام بوظائفها، أي أنها حلقة من حلقات الاتصال بين محاسبة التكاليف وبين الإدارة بكافة مستوياتها.

✓ **تختلف** قوائم التكاليف عن القوائم المالية (المركز المالي/ الدخل/ التدفقات النقدية) سواء من حيث المستخدمين أو من حيث محتوى تلك القوائم. فقوائم التكاليف تعد فقط لخدمة الإدارة بكافة مستوياتها وذلك فهي لا تنشر، أي أنها ليست متاحة لأي طرف من الأطراف الخارجية، كما أنها تحتوي على معلومات تفصيلية لتوضيح الرؤية أمام الإدارة بالصورة التي تساعد على القيام بوظائفها بشكل أفضل. وعلى العكس من ذلك، فإن القوائم المالية يتم إعدادها أساساً للمستخدم الخارجي، ولذلك فإنها تنشر حتى تستطيع كافة الأطراف الخارجية للاطلاع عليها، ولهذا فإنها تحتوي على معلومات إجمالية حتى لا يمكن للمنافسين الاستفادة منها.

✓ **تشابه** قوائم التكاليف والقوائم المالية في أن كليهما يعد على فترات دورية، إلا أن الفترة الزمنية التي تعد عنها قوائم التكاليف عادة ما تكون أقصر نسبياً من الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية. ويتوقف ذلك على ظروف كل منشأة، وطول دورتها الانتاجية، وحاجة الإدارة لمعلومات التكاليف.

#### ❖ أنواع قوائم التكاليف

تنقسم إلى نوعين هما:

#### (١) قوائم التكاليف المساعدة:

تعد بغرض توفير بعض المعلومات اللازمة لإعداد قوائم التكاليف الرئيسية. وبالتالي فإن إعداد قوائم التكاليف المساعدة يسبق إعداد القوائم الرئيسية. ومن أمثلة القوائم المساعدة ما يلي:

**قائمة تكاليف الخامات المستخدمة:** تحتوي على تكلفة الخامات التي تم استخدامها للحصول على المنتجات النهائية خلال الفترة الزمنية التي تعد عنها قوائم التكاليف الرئيسية. وتتخذ هذه القائمة الشكل التالي:

#### ❖ قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
-	**	تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة
-	**	صافي تكلفة مشتريات الخامات
-	**	مصاريف نقل مشتريات الخامات
-	**	مصاريف شحن مشتريات الخامات
-	**	مصاريف التأمين على الخامات المشتراة
-	**	رسوم جمركية على الخامات المشتراة
-	**	عمولة شراء الخامات
**	**	تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة (1)
**	**	+ تكلفة مخزون الخامات اول الفترة (2)
**	**	اجمالي تكلفة الخامات المتاحة للاستخدام خلال الفترة (3)
**	**	- تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة (4)
**	**	تكلفة الخامات المباشرة المستخدمة خلال الفترة (5)

\*صافي تكلفة مشتريات الخامات = ثمن شراء الخامات – مردودات ومسموحات المشتريات

تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة يمكن الوصول إليها باستخدام المعادلة التالية:  
 تكلفة المواد المستخدمة في الانتاج = تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة + تكلفة مخزون الخامات أول الفترة - تكلفة مخزون  
 الخامات آخر الفترة.

مثال:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية خلال شهر محرم 1437هـ:  
 320000 ريال مشتريات خامات/ 4000 ريال مسموحات مشتريات خامات/ 6000 ريال مردودات مشتريات خامات/ 15000 ريال  
 مصاريف نقل مشتريات خامات/ 25000 ريال مصاريف شحن الخامات المشتراة/ 55000 ريال رسوم جمركية على الخامات  
 المشتراة/ 5000 ريال عمولة مشتريات خامات.

✓ فإذا علمت ما يلي:

(١) بلغت تكلفة مخزون الخامات أول الشهر 80000 ريال.

(٢) بلغت تكلفة مخزون الخامات آخر الشهر 100000 ريال.

المطلوب: إعداد قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال شهر محرم 1437هـ

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
-	310000	<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
-	15000	صافي تكلفة مشتريات الخامات
-	25000	مصاريف نقل مشتريات الخامات
-	55000	مصاريف شحن مشتريات الخامات
-	5000	رسوم جمركية على الخامات المشتراة
-	5000	عمولة شراء الخامات
410000		<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
80000		تكلفة مخزون الخامات أول الفترة
490000		<b>تكلفة الخامات القابلة للاستخدام خلال الفترة</b>
		<b>يطرح</b>
(100000 ريال)		تكلفة مخزون الخامات آخر الفترة
390000		تكلفة المواد المباشرة (الخامات) المستخدمة خلال الفترة

**مثال آخر:** فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات شركة النصر الصناعية خلال شهر صفر 1437هـ

600000 ريال مشتريات خامات/ 7000 ريال مسموحات مشتريات خامات/ 13000 ريال مردودات مشتريات خامات/ 20000 ريال  
 مصاريف نقل مشتريات خامات/ 40000 ريال مصاريف شحن الخامات المشتراة/ 15000 ريال مصروف تأمين الخامات المشتراة  
 | 60000 ريال رسوم جمركية على الخامات المشتراة/ 25000 ريال عمولة مشتريات خامات.

✓ فإذا علمت ما يلي:

(١) بلغت تكلفة مخزون الخامات أول الشهر 100000 ريال.

(٢) بلغت تكلفة مخزون الخامات آخر الشهر 300000 ريال.

**المطلوب: إعداد قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال شهر صفر 1437هـ**

**قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال شهر صفر 1437هـ**

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
-	580000	<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
-	20000	صافي تكلفة شراء الخامات
-	40000	مصاريف نقل مشتريات الخامات
-	15000	مصاريف شحن مشتريات الخامات
-	60000	مصروف تأمين الخامات لمشتراة
-	25000	رسوم جمركية على الخامات المشتراة
-		عمولة مشتريات خامات
740000		<b>تكاليف الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
100000		تكلفة مخزون الخامات اول الفترة
840000		<b>تكلفة الخامات القابلة للاستخدام خلال الفترة</b>
		<b>يطرح</b>
(300000)		تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة
540000		تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ٩ "المباشر الثاني"  
"قوائم التكاليف"

❖ قوائم التكاليف الرئيسية

هي عبارة عن القوائم الأساسية التي تحتوي على معلومات التكاليف التي تحتاج إليها الإدارة لمساعدتها على القيام بوظائفها، وتتضمن العديد من القوائم ومن أهمها ما يلي:

أ/ قائمة التكاليف للإنتاج التام خلال الفترة: تتضمن هذه القائمة كافة التكاليف المنفقة للحصول على الإنتاج التام خلال فترة تكاليفية معينة. والهدف الأساسي من اعداد تلك القائمة هو الوصول إلى التكاليف الصناعية للوحدات التي تم انتاجها خلال الفترة المعدة عنها القائمة.

(مثال) على قائمتي الخامات المستخدمة، والإنتاج التام:

البيانات التالية تخص شركة التقدم الصناعية عن شهر محرم 1438 هـ:

\*مشتريات الخامات 40000 – مصاريف نقل الخامات 12000 – رسوم جمركية على الخامات 3000 – عمولة شراء خامات 1500 – أجور مباشرة 9000 – أجور غير مباشره 3000 – مواد غير مباشرة 2500 – تكاليف غير مباشرة أخرى 1900

✓ فإذا علمت أن:

\*مخزون الخامات أول المدة 4000 – مخزون الخامات آخر المدة 1500

\*مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة 5000 – مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة 2500

المطلوب:

- اعداد قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة
- اعداد قائمة تكاليف الإنتاج التام

نموذج قائمة التكاليف للإنتاج التام

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
**	**	مواد مباشرة
**	**	أجور مباشرة
****		<b>تكلفة أولية</b>
		<u>تكاليف غير مباشرة</u>
**	**	مهمات / زيوت وشحوم / وقود وقطع غيار
		<u>أجور غير مباشرة</u>
**	**	رواتي المشرفين والملاحظين / أجور عمال الصيانة / مناولة المواد
		<u>تكاليف أخرى غير مباشرة</u>
**	**	استهلاك الات ومباني المصنع / ايجار المصنع / قوى محرك / تأمين / كهرباء ومياه
****		<b>إجمالي التكاليف المنفقة خلال الفترة</b>
		<u>يضاف</u>
**	**	تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اول الفترة
****		<b>إجمالي التكاليف للإنتاج تحت التشغيل خلال الفترة</b>
		<u>يطرح</u>
(***)	(***)	تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اخر الفترة
*****		<b>تكاليف الوحدات المنتجة (للإنتاج التام) خلال الفترة</b>



## ❖ قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
		<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
	40000	صافي تكلفة مشتريات الخامات
	12000	مصاريف نقل مشتريات الخامات
	3000	رسوم جمركية على الخامات
	1500	عمولة شراء الخامات
56500		<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
4000		تكلفة مخزون الخامات اول الفترة
60500		<b>إجمالي تكلفة الخامات المتاحة للاستخدام</b>
		<b>يطرح</b>
(1500)		تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة
59000		<b>تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة</b>

## ❖ قائمة تكاليف الإنتاج التام

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
	59000	مواد مباشرة
	9000	أجور مباشرة
68000		<b>تكلفة أولية</b>
		<b>يضاف التكاليف غير مباشرة</b>
	2500	مواد غير مباشرة
	3000	أجور غير مباشرة
	1900	تكاليف غير مباشرة أخرى
75400		<b>إجمالي التكاليف المنفقة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
5000		تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اول الفترة
80400		<b>إجمالي التكاليف للإنتاج تحت التشغيل خلال الفترة</b>
		<b>يطرح</b>
(2500)		تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اخر الفترة
77900		<b>تكاليف الإنتاج التام</b>

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ١٠  
" قوائم التكاليف "

(مثال اخر)

\*البيانات التالية خاصة بإحدى المنشآت الصناعية عن إحدى الفترات المالية (بالريالات):

\*مشتريات خامات 20000 – مصاريف نقل خامات 1000 – رسوم جمركية على الخامات 2000 – عمولة شراء خامات 1000 – أجور مباشرة 7000 – أجور غير مباشرة 2000 – مواد غير مباشرة 1500 – تكاليف غير مباشرة أخرى 1700

✓ فإذا علمت أن:

مخزون الخامات اول المدة 3000 – مخزون الخامات آخر المدة 2000  
مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة 4000 – مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة 2000

المطلوب:

- إعداد قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة
- إعداد قائمة تكاليف الإنتاج التام

الحل:

❖ قائمة تكاليف الخامات المستخدمة خلال الفترة

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
		<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
	20000	صافي تكلفة مشتريات الخامات
	1000	مصاريف نقل مشتريات الخامات
	2000	رسوم جمركية على الخامات
	1000	عمولة شراء الخامات
24000		<b>تكلفة الخامات المشتراة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
	3000	تكلفة مخزون الخامات اول الفترة
27000		<b>إجمالي تكلفة الخامات المتاحة للاستخدام</b>
		<b>يطرح</b>
	(2000)	تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة
25000		<b>تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة</b>

❖ قائمة تكاليف الإنتاج التام

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
	25000	مواد مباشرة
	7000	أجور مباشرة
32000		<b>تكلفة أولية</b>
		<b>يضاف التكاليف غير مباشرة</b>
	1500	مواد غير مباشرة
	2000	أجور غير مباشرة
	1700	تكاليف غير مباشرة أخرى
37200		<b>إجمالي التكاليف المنفقة خلال الفترة</b>
		<b>يضاف</b>
	4000	تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اول الفترة
41200		<b>إجمالي التكاليف للإنتاج تحت التشغيل خلال الفترة</b>
		<b>يطرح</b>
	(2000)	تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل اخر الفترة
39200		<b>تكاليف الإنتاج التام</b>

ب/ قائمة التكاليف للإنتاج المباع:

لتحديد تكلفة الإنتاج التام المباع، يمكن استكمال القائمة السابقة على النحو التالي:

قائمة التكاليف للإنتاج المباع

*****		تكاليف الوحدات المنتجة خلال الفترة
*****		يضاف
*****		تكاليف المخزون من الإنتاج التام أول الفترة
*****		تكلفة الإنتاج التام المتاح للبيع
(*****)		يطرح
*****		تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الفترة
*****		تكاليف الوحدات المباعة خلال الفترة

تابع الفصل الثاني – المحاضرة ١١  
" قوائم التكاليف "

❖ قائمة الأرباح والخسائر (الدخل)

الهدف من إعداد هذه القائمة هو تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة الناتج عن مزاولة المنشأة لأنشطتها خلال الفترة معينة. وتختلف هذه القائمة عن القوائم السابقة في أنها تحتوي على الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالفترة التي تعد عنها القائمة.  
✓ نموذج قائمة الدخل

إيراد المبيعات	*****
يخصم: تكلفة الوحدات المباعة خلال الفترة	*****
مجمل الربح (الخسارة)	*****
يخصم: المصروفات الإدارية والتسويقية	*****
صافي الربح (الخسارة) من العمليات	*****
إيرادات أخرى	*****
مصروفات أخرى	(***)
صافي الربح (الخسارة)	*****

مثال (١)

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة السليمانية للمنتجات المعدنية خلال شهر محرم 1437هـ:

- ١) تكاليف الخامات المباشرة المستخدمة خلال الشهر 450 ريال.
- ٢) تكاليف الاجور المباشرة 300 ريال، التكاليف غير المباشرة 100 ريال.
- ٣) تكاليف التسويق 200 ريال، التكاليف الإدارية 100 ريال.
- ٤) تكاليف مخزون الانتاج تحت التشغيل أول الشهر 30 ريال، وآخر الشهر 60 ريال.
- ٥) تكاليف مخزون الانتاج التام أول الشهر 80 ريال.
- ٦) عدد وحدات الانتاج التام خلال الشهر 82 وحدة.
- ٧) عدد وحدات مخزون الانتاج التام آخر الشهر 10 وحدات.
- ٨) عدد وحدات مخزون الانتاج التام اول الشهر 8 وحدات.
- ٩) سعر الوحدة المباعة خلال الشهر 15 ريال
- ١٠) الإيرادات الأخرى 30 ريال، والمصروفات الأخرى 10 ريال.

المطلوب:

- ١) إعداد قائمة تكاليف الوحدات المباعة خلال شهر محرم 1437هـ.
- ٢) إعداد قائمة الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن شهر محرم 1437هـ.

قائمة تكاليف الانتاج التام والوحدات المباعة خلال شهر محرم 1437هـ

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
	450	مواد مباشرة
	300	أجور مباشرة
750		<b>تكلفة أولية</b>
	100	<u>تكاليف غير مباشرة</u>
850		إجمالي التكاليف خلال الفترة
		<u>يضاف</u>
30		تكاليف الإنتاج تحت التشغيل اول الفترة
880		<b>إجمالي تكلفة الإنتاج تحت التشغيل خلال الفترة</b>
		<u>يطرح</u>
(60)		تكاليف الإنتاج تحت التشغيل اخر الفترة
820		<b>تكاليف الوحدات المنتجة خلال الفترة</b>

820		تكاليف الوحدات المنتجة خلال الفترة
80		يضاف: تكاليف مخزون الإنتاج التام اول الفترة
900		تكلفة الإنتاج المتاح للبيع
(100)		يطرح: تكاليف مخزون الإنتاج التام اخر الفترة
800		تكاليف الوحدات المباعة خلال الفترة

- متوسط تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة = إجمالي تكاليف الوحدات المنتجة خلال الفترة ÷ عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة
- متوسط تكلفة الوحدة خلال شهر محرم =  $820 \div 82 = 10$  ريال للوحدة

❖ إعداد قائمة الأرباح والخسائر (الدخل) المتعلقة بشهر محرم 1437 هـ

التكاليف بالريال		بيان
إجمالي	تفصيلي	
1200		ايراد المبيعات (80 وحدة × 15 ريال)
(800)		يخصم: تكلفة الوحدات المباعة
400		<b>مجمل الربح</b>
		<u>يخصم</u>
	200	المصروفات التسويقية
(300)	100	المصروفات الإدارية
100		<b>صافي الربح العادي (صافي ربح العمليات)</b>
30		يضاف: الإيرادات الأخرى
(10)		يخصم: المصروفات الأخرى
120		<b>صافي الربح</b>

## تدريبات على قوائم التكاليف

### ❖ تدريب شامل

إذا كانت تكاليف الخامات المباشرة المستخدمة خلال الشهر 900,000 ريال، الأجور المباشرة 600,000 ريال، تكاليف غير مباشرة 200,000، تكاليف التسويق 400,000 ريال. تكاليف إدارية 200,000 ريال، مخزون تحت التشغيل أول الشهر 60,000 ريال، وآخر الشهر 120,000، مخزون تام أول الشهر 160,000 ريال، عدد الوحدات التامة خلال الشهر 164,000 وحدة، عدد وحدات مخزون تام آخر الشهر 20,000 وحدة، عدد وحدات مخزون تام أول الشهر 16,000 وحدة، سعر بيع الوحدة 30 ريال، إيرادات أخرى 60,000 ريال، مصروفات أخرى 20,000 ريال.

### المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية:

(١) من البيانات السابقة كم تبلغ التكلفة الأولية؟

- أ- **1,500,000**  
ب- 1,700,000  
ج- 1,600,000

900,000	مواد مباشرة مستخدمة
600,000	أجور مباشرة
<b>1,500,000</b>	<b>التكلفة الأولية =</b>

(٢) من البيانات السابقة فإن التكلفة الصناعية تساوي:

- أ- 1,500,000  
ب- **1,700,000**  
ج- 1,600,000

1,500,000	التكلفة الأولية
200,000	تكاليف غير مباشرة +
<b>1,700,000</b>	<b>إجمالي تكاليف الفترة =</b>

(٣) من البيانات السابقة الواردة فإن تكلفة الوحدات المنتجة خلال الفترة تبلغ:

- أ- 1,880,000  
ب- 1,760,000  
ج- **1,640,000**

900,000	مواد مباشرة مستخدمة
600,000	أجور مباشرة
1,500,000	التكلفة الأولية =
200,000	تكاليف غير مباشرة +
1,700,000	إجمالي تكاليف الفترة =
60,000	تكلفة انتاج تحت التشغيل اول الفترة +
1,760,000	إجمالي تكلفة الانتاج تحت التشغيل خلال الفترة =
(120,000)	تكلفة الانتاج تحت التشغيل اخر الفترة -
<b>1,640,000</b>	<b>تكلفة الوحدات المنتجة خلال الفترة =</b>

٤) من البيانات السابقة الواردة فإن تكلفة الوحدات التامة المباعة خلال الفترة تبلغ:

أ- 1,600,000

ب- 1,800,000

ج- 2,000,000

1,640,000	تكلفة الوحدات المنتجة خلال الفترة
160,000	تكلفة مخزون تام اول المدة +
(200,000)	مخزون تام اخر المدة -
<u>1,600,000</u>	تكلفة الوحدات المباعة خلال الفترة

٥) من البيانات السابقة فإن عدد الوحدات المباعة خلال الفترة يبلغ:

أ- 180,000 وحدة

ب- 200,000 وحدة

ج- 160,000 وحدة

عدد الوحدات المباعة خلال الفترة = مخزون تام اول الفترة + انتاج تام خلال الفترة - مخزون تام اخر الفترة

$$\text{عدد الوحدات المباعة خلال الفترة} = 16,000 + 164,000 - 20,000 = 160,000$$

٦) من البيانات السابقة فإن مجمل الربح يبلغ:

أ- 400,000

ب- 3,200,000

ج- 600,000

$$\text{إيراد المبيعات} = (160,000 \text{ وحدة} \times 30) = 4,800,000$$

- تكلفة الوحدات المباعة (1,600,000)

$$= \text{مجمل الربح } 3,200,000 \text{ ريال}$$

٧) من البيانات السابقة فإن صافي الربح يبلغ:

أ- 2,720,000

ب- 2,600,000

ج- 2,680,000

مجمل الربح: 3,200,000

- مصروفات تسويقية (400,000)

مصروفات ادارية (200,000)

= صافي ربح النشاط 2,600,000

+ الايرادات الاخرى 120,000

- المصروفات الاخرى (40,000)

= صافي الربح 2,680,000

## الواجب الأول

السؤال ١ / المحاسبة المالية تسجل العمليات المالية التي حدثت بالفعل (التاريخية) ولا تهتم بالأحداث المتوقعة

صواب

خطأ

السؤال ٢ / التكلفة الأولية تشتمل على تكلفة المواد المباشرة وغير المباشرة

صواب

خطأ

السؤال ٣ / ليس كل تكلفة بمثابة مصروف

صواب

خطأ

السؤال ٤ / اشترى ماجد سيارة في اول يوم من العام 1437 هـ بمبلغ 65000 ريال، تبلغ قيمة الخردة 5000 ريال، والعمر الإنتاجي لهذه السيارة 5 سنوات باستخدام طريقة القسط الثابت في الاهلاك فإن تكلفة السيارة (قيمتها الدفترية) بنهاية عام 1437 بمبلغ

$$\text{شرح الحل: مصروف الاستهلاك} = \frac{\text{قيمة الخردة - تكلفة السيارة}}{\text{سنوات العمر الإنتاجي}} = \frac{65000 - 5000}{5} = 12000$$

$$\text{تكلفة السيارة} = 65000 - 12000 = 53000 \text{ ريال}$$

64000 ريال

55000 ريال

60000 ريال

53000 ريال

السؤال ٥ / اشترى ماجد سيارة في اول يوم من العام 1437 هـ بمبلغ 65000 ريال، تبلغ قيمة الخردة 5000 ريال، والعمر الإنتاجي لهذه السيارة 5 سنوات باستخدام طريقة القسط الثابت في الاهلاك فإن المصروف بنهاية عام 1437 هـ بمبلغ

$$\text{شرح الحل: مصروف الاستهلاك} = \frac{\text{قيمة الخردة - تكلفة السيارة}}{\text{سنوات العمر الإنتاجي}} = \frac{65000 - 5000}{5} = 12000$$

12000 ريال

13000 ريال

65000 ريال

السؤال ٦ / التكاليف الثابتة تتميز بأنها:

لا يتغير مبلغها الاجمالي مع تغير حجم النشاط

تحتوي على تكاليف مختلطة

تشتمل على تكاليف التسويق

يتغير مبلغها الاجمالي مع تغير حجم النشاط



السؤال ٧ / تختلف المحاسبة المالية عن محاسبة التكاليف حيث تطبق الأولى طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات في السجلات والدفاتر، بينما لا تُطبق هذه الطريقة في محاسبة التكاليف.

صواب

**شرح الحل:** تتشابه المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بأن يطبق كل منهما طريقة القيد المزدوج

خطأ

❖ **أوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

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

السؤال ٨ / تعتبر تقارير التكاليف تقارير داخلية لا يفضل أن يطلع عليها أطراف خارج التنظيم

صواب

خطأ

السؤال ٩ / إذا توافرت لديك البيانات التالية لشركة تصنيع الملابس الجاهزة: أقمشة مستخدمة 40000 ريال، أجور عمال الإنتاج 25000 ريال تكلفة صناعية غير مباشرة 20000 ريال. فإن تكلفة التحويل هي:

85000 ريال

**شرح الحل:** تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + أجور مباشرة

65000 ريال

$$\text{تكلفة التحويل} = 25000 + 20000 = 45000 \text{ ريال}$$

20000 ريال

45000 ريال

السؤال ١٠ / إذا توافرت لديك البيانات التالية لشركة تصنيع الملابس الجاهزة: أقمشة مستخدمة 40000 ريال، أجور عمال الإنتاج 25000 ريال، تكاليف صناعية غير مباشرة 20000 ريال فإن التكلفة الأولية تبلغ:

40000 ريال

**شرح الحل:** التكلفة الأولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة

65000 ريال

$$\text{تكلفة التحويل} = 25000 + 40000 = 65000 \text{ ريال}$$

60000 ريال

85000 ريال

السؤال ١١ / صلاح يباشر عملاً تجارياً في سوق الخضر والفاكهة بالدمام، اشترى ثلاث شحنات برتقال تكلفة الواحدة منها 10000 ريال، إلا أن إحدى هذه الشحنات تلفت لعطل في مبرد الشاحنة، بينما تمكن من بيع الشحنتين المتبقيتين بصورة طبيعية. بناءً على ما سبق فإن مبلغ الخسارة هو:

10000 ريال

15000 ريال

30000 ريال

20000 ريال

السؤال ١٢ / صلاح يباشر عملاً تجارياً في سوق الخضر والفاكهة بالدمام، اشترى ثلاث شحنات برتقال تكلفه الواحدة منها 10000 ريال، إلا أن إحدى هذه الشحنات تلفت لعطل في مبرد الشاحنة، بينما تمكن من بيع الشحنتين المتبقيتين بصورة طبيعية. بناءً على ما سبق فإن مبلغ المصروف هو:

40000 ريال

20000 ريال

10000 ريال

30000 ريال

السؤال ١٣ / الخسارة هي نفقات منتجة أو هي الاستفادة من الأصول في تحقيق منافع مستقبلية

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

صواب

خطأ

السؤال ١٤ / مصروف الإهلاك يظهر في نهاية العام ضمن بنود الأصول في قائمة الدخل

**شرح الحل:** مصروف الإهلاك يظهر في قائمة الدخل ضمن المصروفات

صواب

خطأ

السؤال ١٥ / يعد استخدام محاسبه التكاليف قاصراً على المنشآت التي تعمل في مجال فقط دون غيرها

**شرح الحل:** استخدام محاسبه التكاليف لم يعد قاصراً على المنشآت الصناعية فقط، بل امتد ليشمل في الوقت الحاضر العديد من الأنشطة الخدمية والزراعية والمصرفية والمقاولات وغيرها من الأنشطة الأخرى.

صواب

خطأ

السؤال ١٦ / تكاليف المواد يقصد بها كافة الأشياء المادية الملموسة التي تحصل عليها المنشأة بغرض استخدامها في مزاوله الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها

صواب

خطأ

السؤال ١٧ / إذا كان حجم الإنتاج في شهر رمضان 2000 وحدة، بينما بلغ في شهر شوال 2500 وحدة، فإن نسبة التغير في حجم الإنتاج هي:

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

نسبة التغير في حجم النشاط =  $100 \times \frac{2000 - 2500}{2000} = 25\%$

50%

20%

75%

25%

السؤال ١٨ / أجور عمال الإنتاج تعد من ضمن عناصر التكاليف الإدارية بحسب التوزيع الوظيفي

**شرح الحل:** أجور عمال الإنتاج تعد من ضمن عناصر التكاليف الإنتاجية بحسب التوزيع الوظيفي

صواب

خطأ

حل الواجب: مجموعة من الأعضاء

شرح الحل: أسوم♥

## الواجب الثاني

السؤال ١ / إجمالي التكاليف المتغيرة يتغير بنفس تغير حجم النشاط

صواب

خطا

السؤال ٢ / التكلفة الغارقة هي التكلفة المستقبلية

صواب

خطا

**شرح الحل:** التكلفة التفاضلية هي التكلفة المستقبلية

التكلفة الغارقة هي التكلفة التي حدثت بالفعل

السؤال ٣ / الفرق بين القيمة البيعية لالة قررت المنشأة التخلص منها وصافي القيمة الدفترية لها يمثل تكلفة

غارقة

مضافة

تفضيلية

ضمنية

السؤال ٤ / السبب في نقص مرونة التكاليف المختلطة هو ان هناك جزءا من تلك التكاليف متغير والجزء الاخر ثابت

صواب

خطا

السؤال ٥ / اذا توافرت لك التالية:

تكلفة الخامات المشراة خلال الفترة 2000 ريال

تكلفة مخزون الخامات اول الفترة 500 ريال

تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة 700 ريال

فان تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة تساوي

2500 ريال

**شرح الحل:**

تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة = تكلفة الخامات المشتراه خلال الفترة + تكلفة مخزون

الخامات اول الفترة - تكلفة مخزون الخامات اخر الفترة

تكلفة الخامات المستخدمة خلال الفترة = 2000 + 500 - 700 = 1800 ريال

1800 ريال

1500 ريال

1700 ريال

السؤال ٦ / تعتبر التكاليف المختلطة كاملة المرونة

صواب

خطا

**شرح الحل:** تعتبر التكاليف المتغير كامله المرونة

اما التكاليف المختلطة تعتبر مرنة في علاقتها بحجم النشاط ولكن مرونتها ليست كاملة

حل الواجب: [thelovehut](http://thelovehut)

شرح الحل: أسوم ♥