



أساسيات المحاسبة الإدارية والتكاليف

د. محمد الصغير
إعداد : صدى الأمل



المحاضرة الأولى

المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية والتكاليف



• نشأة وتطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

- تعد المحاسبة أحد العلوم الإنسانية التي نشأت والتي تتطور مع التطور في بيئة الأعمال، وقد اقتصر دور المحاسبة عند نشأتها على قياس النتائج وتحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

وقد سبقت المحاسبة المالية محاسبة التكاليف من حيث النشأة، وقد تضاربت الكتابات حول نشأة محاسبة التكاليف إلا أنه يمكن القول أنه برزت الحاجة لها نتيجة للتطور الصناعي حيث واجهت المنشآت الصناعية مشكلة في تحديد تكاليف منتجاتها وأصبحت هناك حاجة لقياس وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف بالشكل الذي يساعد الإدارة على القيام بوظائفها.

مجال تطبيق محاسبة التكاليف

لم يقتصر استخدام وأهمية محاسبة التكاليف فيما بعد على المنشآت الصناعية فقط بل امتد مجال تطبيقها على الأنشطة الخدمية والزراعية والمصرفية الخ



مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

تعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والتي تهتم بـ **قياس** و **تسجيل** و **تحليل** التكاليف المتعلقة بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في **التخطيط** و **الرقابة** و **اتخاذ القرارات** بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

محاسبة التكاليف تتسم بما يلي:

1/ محاسبة التكاليف علم :

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

2/ 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 وخاصة الصناعية منها شخص يدعى محاسب التكاليف.

3/ محاسبة التكاليف نظام فوري للمعلومات :

تعتبر محاسبة التكاليف نظام فوري لمعلومات التكاليف حيث لا تعتمد على البيانات التاريخية فقط ولكن تعتمد على التقدير والتحميل ، **ولذلك** **ينضمّن نظام محاسبة التكاليف** نظاماً لمحاسبة التكاليف الفعلية ونظاماً لمحاسبة التكاليف التقديرية، بالإضافة إلى استخدام نظرية التحميل عند المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة .

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

أوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

- 1) يطبق كل من النظامين طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات في السجلات والدفاتر .
- 2) كلاهما نظاما فرعا للمعلومات المحاسبية التي لها مدخلات وعمليات ومخرجات.
- 3) ويعتمد كلاهما على مبدأ الدورية في إعداد التقارير المالية.

أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

البند	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
1	تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي و الخارجي	تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي
2	إلزامية نشر المعلومات	عدم إلزامية نشر المعلومات
3	تسجيل العمليات المالية	تسجيل العمليات المالية والكمية
4	إعداد البيانات بصورة إجمالية	إعداد البيانات بصورة تفصيلية
5	توفر معلومات تاريخية	توفر معلومات تاريخية ومستقبلية
6	الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية
7	تركز على دقة المعلومات وقابليتها للتحقق وموضوعيتها	تركز على خاصيتي ملائمة المعلومات وتوقيتها

مفهوم التكلفة COST

- تعرف التكلفة من وجهة النظر المحاسبية على أنها حجم الموارد المستخدمة أو المضحى بها في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معبراً عنها في شكل نقدي أو مادي.
- يترتب على التكلفة حصول المنشأة على منافع ملموسة أو غير ملموسة.

مفهوم الخسارة loss

- مورد مضحى به أو تم استخدامه ولم يتحقق من ورائه أية منافع. أي أن التضحية النقدية التي لن يترتب عليها أية منفعة تعتبر بمثابة خسارة.

التكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة

التكلفة الإجمالية : هي إجمالي تكاليف مستوى معين من النشاط

التكلفة المتوسطة : هو نصيب وحدة النشاط من إجمالي التكلفة.

متوسط التكلفة = إجمالي التكلفة/حجم النشاط

مثال:

ترغب كلية إدارة الأعمال في إعداد حفل لتكريم الخريجين عام 2013 / 2013 وقد تم تقدير إجمالي تكلفة الحفل بمبلغ 7000 ريال أما العدد المتوقع للحضور هو 140 فرد .

المطلوب:

حساب تكلفة الوحدة الواحدة؟

التكلفة الإجمالية = 7000 ريال .

متوسط التكلفة = $140 / 7000 = 50$ ريال/فرد .

الفرق بين التكلفة والمصروف

تكاليف مستنفذة EXPIRED COST

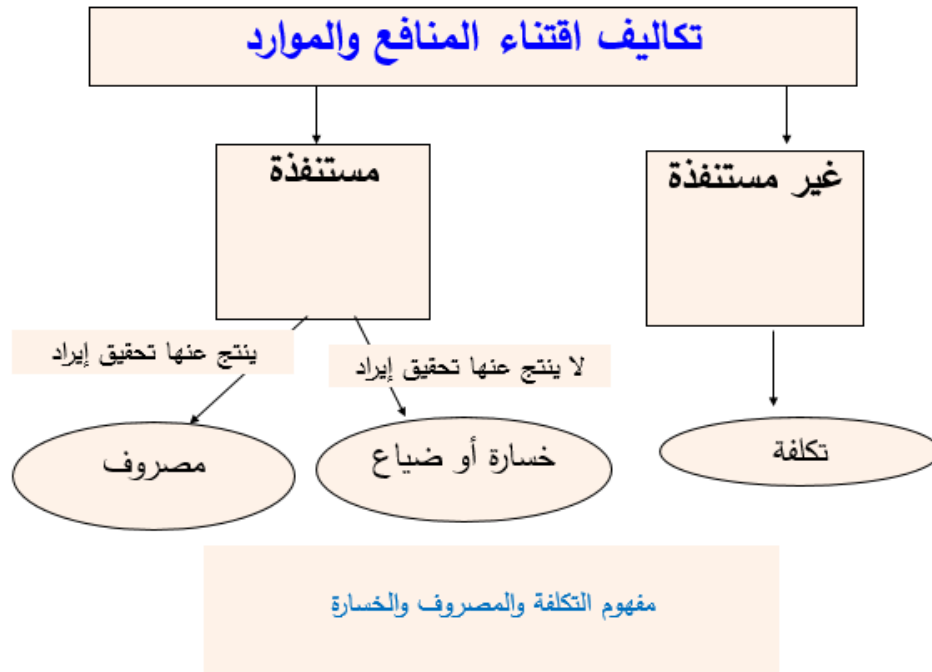
مصروف - expense

- هي عبارة عن الموارد التي تم اقتنائها والتي تم استخدامها خلال فترة محاسبية ومقابلتها بإيرادات هذه الفترة
- تظهر على شكل مبالغ مخصومة من الإيرادات في قائمة الدخل
- من أمثلتها: إيجار السنة الحالية، مصروف الاستهلاك، رواتب الموظفين

تكاليف غير مستنفذة UNEXPIRED COST

تكلفة - cost

- هي عبارة عن الموارد التي تم اقتنائها والتي من المتوقع أن تفيد في الفترات الحالية والمستقبلية
- تظهر على شكل أصول في قائمة المركز المالي
- من أمثلتها: المباني، الآلات والمعدات، المخزون



مثال (1)

قامت مصنع الامل بشراء 2000 طن ورق بمبلغ 200000 ريال ، وقد تم صرف 400 طن من الكمية المشتراة إلى خط إنتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل طباعة كتاب عن الجامعة ، وعند استخدام الكمية المنصرفة تبين أن هناك 6 طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها وقد أمكن بيع التالف بمبلغ 160 ريال .

والمطلوب :

توضيح مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة في ضوء البيانات السابقة؟

الإجابة :

التكلفة :

يعتبر ثمن شراء الورق الكلي هو التكلفة أي بمبلغ 200000 ريال .

المصروف :

عبارة عن تكلفة الورق المنصرف إلى التشغيل ما عدا تكلفة التالف غير المسموح به ومن ثم المصروف عبارة عن :
تكلفة الورق المستخدم فعلاً $100 \times 394 = 39400$ ريال.

الخسارة :

عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف غير المسموح به و ثمن بيع هذه الكمية
الخسارة = $(100 \times 6) - 160 = 600 - 160 = 440$ ريال .

مثال (2) :

قامت شركة الراعي بشراء آلة في 1/1/1431 هـ بقيمة 64,000 ريال وعمرها الافتراضي 4 سنوات والقيمة التخريدية المتوقعة لها 8,000 ريال ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت.

المطلوب:

تحديد قيمة التكلفة والمصروف وذلك في 30/12/1431 هـ؟

الإجابة:

تذكر قبل الإجابة أن الجزء المستنفذ من قيمة السيارة يمثل المصروف والغير مستنفذ يمثل التكلفة

تكلفة السيارة - قيمة الخردة العمر الافتراضي	=	الاستهلاك السنوي للسيارة
--	---	--------------------------

$$\text{الاستهلاك السنوي للسيارة} = \frac{64,000 - 8,000}{4} = 14,000 \text{ ريال}$$

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ 14,000 ريال الجزء المستنفذ من التكلفة وهو ما يطلق عليه مصروف.
- أما الجزء الغير مستنفذ ويبلغ $50,000 = 14,000 - 64,000$ ريال فهو تكلفة.
- يظهر مصروف الاستهلاك في نهاية السنة المالية في قائمة الدخل مخصوماً من الإيرادات.
- تظهر التكلفة المتبقية للسيارة في قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة.

مثال (3) :

قامت مصانع السماح بالتأمين ضد التلف على آلات المصنع لمدة سنتان وذلك في 1/4/1431 هـ بمبلغ وقدره 36,000 ريال.

المطلوب:

تحديد قيمة التكلفة والمصروف وذلك في 30/12/1431 هـ؟

الإجابة :

- مدة التأمين سنتان أي 24 شهر.
- الجزء المستنفذ حتى 30/12/1431 هـ يمثل قيمة التأمين لفترة 9 شهور.
- قيمة التأمين الشهري = $\frac{36,000}{24} = 1500$ ريال /شهر

24

قيمة التأمين حتى 30/12/1431 هـ = $9 \times 1500 = 13500$ ريال

- قيمة التأمين الذي يخص العام الحالي (التي تم استنفادها) والبالغة 13500 تمثل المصروف وهي تظهر في قائمة الدخل مخصومة من الإيرادات.
- الجزء المتبقي $22,500 = 36,000 - 13500$ ريال (الغير مستنفذ) هو التكلفة وهي تظهر باسم تأمين ضد الحريق المقدم ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي.

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية المطلوبة من محاسبة (1)

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية
المحاسبة	Accounting
المحاسبة المالية	Financial Accounting
قائمة الدخل	Income Statement
قائمة المركز المالي	Financial Position Statement
محاسبة التكاليف	Cost Accounting
المحاسبة الإدارية	Management Accounting
تكلفة	Cost
مصروف	Expense
خسارة	Loss
تكلفة مستنفذة	Expired Cost
تكلفة غير مستنفذة	Unexpired Cost

اختبر نفسك

1/ تتسم محاسبة التكاليف بالتالي :

- A. إعداد المعلومات بصورة إجمالية
- B. غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية عند إعداد بياناتها
- C. تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي و الخارجي
- D. توفر معلومات تاريخية فقط

2/ تكلفة المواد المباشرة تعتبر :

- A. نعم ، نعم ، لا
- B. نعم ، نعم ، نعم
- C. لا ، نعم ، نعم
- D. لا ، لا ، نعم

3/ تتسم محاسبة التكاليف بالتالي :

- A. إعداد المعلومات بصورة إجمالية
- B. تلتزم بالمبادئ المحاسبية عند إعداد تقاريرها
- C. تسجل العمليات المالية والكمية
- D. توفر معلومات تاريخية فقط

4/ وقعت الشركة في 1/9/1431 هـ عقد لمدة سنة لنظافة المصنع بمبلغ 24000 ريال.

كم تبلغ قيمة التكلفة:

- A. 16000 ريال
- B. 8000 ريال
- C. 12000 ريال
- D. 18000 ريال

5/ قامت الشركة بشراء بعض المواد الخام في 1/10/1431 هـ بمبلغ 6000 ريال لاستخدامها في السنة القادمة.

كم تبلغ قيمة المصروف

- A. 6000 ريال
- B. صفر ريال
- C. 1500 ريال
- D. 4500 ريال

6/ مصطلح التكلفة المستنفذة مرادف لمصطلح:

- A. التكلفة
- B. الخسارة
- C. الأيراد
- D. المصروف

7/ تظهر التكلفة على شكل :

- A. إيرادات في قائمة المركز المالي
- B. مبالغ مخصومة من الإيرادات في قائمة الدخل
- C. أصول في قائمة المركز المالي
- D. أصول في قائمة الدخل

8/ من أمثلة المصروفات :

- A. التأمين على المباني ضد الحريق المقدم
- B. شراء آلات للمصنع
- C. إيجار السنة الحالية المدفوع
- D. مخزون البضاعة

9/ المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح الخسارة

- A. COST
- B. LOSS
- C. EXPENSE
- D. EXPIRED



الناجح من يستطيع رؤية ما هو أبعد من أن يراه الآخرون

المحاضرة الثانية

تبويب وتصنيف عناصر التكاليف



تبويب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها (التبويب النوعي)

يمكن تبويب عناصر التكاليف في أي منشأة وفقاً لطبيعة هذه العناصر إلى ثلاث عناصر رئيسية

1. تكاليف المواد (Material Costs) :

و تشمل تكاليف المواد و المستلزمات السلعية اللازمة لتأدية أنشطة المنشأة مثل : الخامات و مواد التعبئة و التغليف و الأدوات الكتابية و الوقود و الزيوت ، و تختلف المواد من صناعه إلى أخرى فعلى سبيل المثال : القطن في صناعة النسيج ، و الخشب في صناعة الأثاث ، الاسمنت و الحديد في صناعة البناء .

2. تكاليف الأجور (Labor Costs) :

و تشمل تكاليف عنصر العمالة مثل : أجور عمال الإنتاج و أجور عمال مناولة المواد و مرتبات الإدارة و مرتبات و عمولات رجال البيع و المزايا النقدية و العينية و مساهمة المنشأة في التأمينات الاجتماعية .

3. تكاليف أخرى (إضافية) (Overhead Cost) :

و تشمل أي تكاليف أخرى بخلاف المواد و الأجور مثل : تكلفة الإهلاك و التأمين و الصيانة و الضرائب العقارية و الفوائد .

مثال :

فيما يلي مجموعة عناصر التكاليف التي حدثت خلال الشهر الماضي بمصنع الأثاث :

تكلفة أخشاب مستعمله 100 000 ريال ، أجور عمال النجارة 20 000 ، مرتبات المشرفين على الإنتاج 5000 ، المسامير و مواد الصنفرة 2000 ، تكلفة صيانة الآلات 2000 ، إهلاك مباني المصنع 3000 ، التأمين على المصنع 2000 ، ضرائب عقاريه 500 ، مرتبات رجال البيع 4500 ، أدوات كتابيه 200 .

المطلوب : تبويب عناصر التكاليف السابقة تبويبا نوعياً .

الإجابة :

تكاليف إضافية		أجور		مواد	
المبلغ	البند	المبلغ	البند	المبلغ	البند
2000	تكلفة صيانة الآلات	20 000	أجور عمال النجاره	100 000	تكلفة أخشاب مستعمله
3000	اهلاك مباني المصنع	5000	مرتبات مشرفي الانتاج	2000	مسامير و مواد صنفرة
2000	التأمين على المصنع	4500	مرتبات رجال البيع	200	أدوات كتابيه
500	ضرائب عقاريه				
7500		29500		102200	الاجمالي

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لوظيفتها :

يتم تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة الرئيسية بهدف قياس تكلفة كل وظيفة من هذه الوظائف ، و تنقسم عناصر التكاليف في هذا التبويب إلى ثلاث أنواع هي :

1. تكاليف إنتاجية : Production Costs

و تشمل جميع التكاليف الصناعية التي ترتبط بمراكز الإنتاج و الخدمات الانتاجية مثل : الخامات و أجور عمال الإنتاج و الصيانة و القوى المحركة و إيجار المصنع و التأمين على المصنع و مرتب مدير المصنع و مرتبات المشرفين على عمال الإنتاج .

2. تكاليف تسويقية : Marketing Costs

و تتضمن جميع عناصر التكاليف المتعلقة بعمليات البيع و التوزيع مثل : نقل المبيعات و عمولة المبيعات و إيجار معارض البيع و مصاريف سيارات نقل المبيعات و مرتبات و عمولات رجال البيع و تكاليف مواد التعبئة و التغليف .

3. تكاليف إدارية : Administrative Costs

و تضم جميع عناصر التكاليف المرتبطة بالإدارة العامة في المنشأة مثل : الأدوات الكتابية و إهلاك مباني الإدارة و الضرائب العقارية على مباني الإدارة .

تحليل التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

تكاليف منتجة PRODUCT COST	تكلفة فترة PERIOD COST (تكلفة زمنية)
-هي التكاليف التي يتوقف وجود المنتج على حدوثها. -تتعلق هذه التكاليف بالبضاعة المشتراة لغرض إعادة بيعها أو المنتجة. -يطلق عليها تكاليف قابلة للتخزين - تبقى هذه التكاليف كجزء من تكلفة مخزون الإنتاج المتاح للبيع وتتحول إلى تكلفة فترة عندما يتم بيعها	-هي التكاليف التي يرتبط إنفاقها بمرور الوقت بغض النظر عن وجود إنتاج من عدمه. -هي تكاليف غير قابلة للتخزين ذلك لأنها تخصم كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة من الإيرادات دون اعتبارها جزء من المخزون. -تكاليف الفترة تتمثل في المصروفات البيعية والإدارية .

تكلفة المنتج

منشأ تجارية	منشأ صناعية
تكلفة المنتج (البضاعة) تتكون من: تكلفة الشراء + مصاريف النقل + مصاريف التأمين على البضاعة + العمولة - خصم على المشتريات	تكلفة المنتج (تكلفة الإنتاج) مواد خام + أجور عمال الإنتاج + تكاليف صناعية إضافية

مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف:

عناصر التكلفة	منتج	فترة
إيجار المصنع		*
عمولة المبيعات		*
مواد ومهمات مكتبية		*
أجور مشرفي الإنتاج	*	
أخشاب	*	
مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة		*
زيت و شحوم لآلات المصنع	*	

المطلوب:

تبويب التكاليف السابقة حسب علاقتها بالإنتاج ؟

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج :

(أو من حيث إمكانية تتبعها على المنتجات)

أساس هذا التبويب هو بحث علاقة عنصر التكلفة لنشاط معين بوحدة هذا النشاط ، فيكون إما عنصراً مرتبطاً ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج أو مرتبطاً بشكل غير مباشر .

1- تكاليف مباشرة Direct Costs

2- تكاليف غير مباشرة Indirect Costs

التكاليف المباشرة Direct Costs

و هي التكاليف التي تنفق خصيصاً من اجل وحدة النشاط ، مثل : تكاليف المواد الخام و أجور عمال الإنتاج ، و كلها عناصر تكاليف يسهل ربطها مباشرة بوحدة المنتج .

و قد عرّف النظام المحاسبي عناصر التكاليف المباشرة كالآتي :

المواد المباشرة : Direct Materials

هي تكلفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة .

الأجور المباشرة : Direct Labor

هي تكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التكلفة .

تكاليف صناعية غير مباشرة Indirect manufacturing Costs

تكاليف إضافية Overhead Costs

و هي التي لا تنفق خصيصاً من اجل وحدة نشاط معين ، بل هي عناصر تكاليف عامه للنشاط ككل ، أي هي التي تخص أكثر من منتج و يصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج مثل :

تكلفة الزيوت و الشحوم و القوى المحركة اللازمة للألات و أجور مشرفي عمال الإنتاج و العاملين في مراكز الخدمات الإنتاجية ، الكهرباء ، الصيانة ، استهلاك الألات أو غير ذلك كثير ، مما يصعب الربط بينها و بين المنتج بصورة مباشرة .

مثال:

شركة لتصنيع الأثاث المكتبي (مكاتب)

احتياج المكتب:

5 متر خشب (تكلفة الخشب 50 ريال/متر).

عمال إنتاج 4 ساعة تقطيع ، 2 ساعة تركيب

(تقطيع 10 ريال/ساعة ، تركيب 15 ريال/ساعة).

ورنيش ، أصباغ ، آلة تقطيع خشب ، كهرباء ،

موقع التصنيع (إيجار) ، عامل صيانة ، مشرف عمال.

المطلوب: توضيح مفهوم تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ، علماً بأن هناك أمرين إنتاجيين الأول

تصنيع 4 مكاتب والثاني تصنيع 2 مكتب؟

الحل :

تكاليف صناعية غير مباشرة	أمر إنتاجي لتصنيع 2 مكتب	أمر إنتاجي لتصنيع 4 مكتب
ورنيش ، أصباغ ، آلة تقطيع خشب ، كهرباء ، موقع التصنيع (إيجار) ، عامل صيانة ، مشرف عمال	• تكلفة مواد مباشرة: تكلفة الخشب = $50 \times 5 \times 2 = 500$ ريال • تكلفة أجور مباشرة: تقطيع = $10 \times 4 \times 2 = 80$ ريال تركيب = $15 \times 2 \times 2 = 60$ ريال	• تكلفة مواد مباشرة: تكلفة الخشب = $50 \times 5 \times 4 = 1000$ ريال • تكلفة أجور مباشرة: تقطيع = $10 \times 4 \times 4 = 160$ ريال تركيب = $15 \times 2 \times 4 = 120$ ريال

مصطلحات أخرى:

التكلفة الأولية: Prime Cost

وهي أول ما يحمل على الإنتاج وتتمثل في كل التكاليف المباشرة

$$\text{تكلفة أولية} = \text{مواد مباشرة} + \text{أجور مباشرة}$$

تكلفة التحويل أو التشكيل: Conversion Cost

وهي التكلفة التي تقوم بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

$$\text{تكلفة التحويل} = \text{تكاليف صناعية غير مباشرة} + \text{أجور مباشرة}$$

مثال:

إذا توافرت لديك البيانات التالية من سجلات إحدى الشركات..
}} خامات مستخدمه 120000 ريال، أجور عمال الإنتاج 40000 ريال، إهلاك معدات الإنتاج 5000 ريال، صيانة الآلات 7000 ريال، مرتبات مشرفي الإنتاج 3000 ريال، وقود وزيت 5000 ريال}}
المطلوب:

تحديد التكلفة الأولية وتكلفة التحويل؟

الإجابة:

$$\text{التكلفة الأولية} = \text{خامات مستخدمه} + \text{أجور عمال الإنتاج}$$

$$= 120000 + 40000 = 160000 \text{ ريال}$$

التكاليف الصناعية الغير مباشره=

إهلاك معدات الإنتاج+صيانة الآلات+مرتبات مشرفي الإنتاج+وقود وزيت

$$= 5000 + 3000 + 7000 + 20000 = 20000$$

تكاليف التحويل= أجور عمال الإنتاج+التكاليف الصناعية غير مباشره

$$= 40000 + 20000 = 60000 \text{ ريال}$$

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية المطلوبة من محاسبة (1)

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
Material Cost	تكلفة مواد
Labor Cost	تكلفة العمل (الأجور)
Overhead Cost	تكلفة إضافية
Production Cost	تكلفة إنتاجية
Marketing Cost	تكلفة تسويقية
Administrative Cost	تكلفة إدارية
Direct Cost	تكلفة مباشرة
Indirect Cost	تكلفة غير مباشرة
Direct Materials	مواد مباشرة
Direct Labor	عمل مباشر (أجر مباشر)
Prime Cost	تكلفة أولية
Conversion Cost	تكلفة تحويل

اختبر نفسك

1/ تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف :

- A. تكلفة إنتاجية
- B. تكلفة تسويقية
- C. تكلفة إدارية
- D. كل ما ذكر

2/ تعتبر تكلفة صيانة معدات المصنع :

- A. تكلفة إنتاجية
- B. تكلفة تسويقية
- C. تكلفة إدارية
- D. كل ما ذكر

3/ يعتبر استهلاك سيارات الإدارة :

- A. تكلفة إنتاجية
- B. تكلفة تسويقية
- C. تكلفة إدارية
- D. كل ما ذكر

4/ أي العناصر التالية يعتبر تكلفة فترة :

- A. التأمين ضد الحريق على مباني المصنع
- B. الجلد المستخدم في صناعة الشنط
- C. رواتب مشرفي الإنتاج
- D. رواتب شئون الموظفين

5/ أي العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل :

- A. إيجار المصنع
- B. أجور عمال الإنتاج
- C. أجور عمال الأمن في المصنع
- D. كل ما ذكر

6/ أي العناصر التالية يعتبر تكلفة أولية :

- A. أجر عامل تقطيع الخشب في مصنع الأثاث
- B. استهلاك سيارات المصنع
- C. تكلفة قطع غيار
- D. عمولة المبيعات

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية :

1,500 ريال	مواد غير مباشرة	20,000 ريال	مواد خام مباشرة
15,000 ريال	أجور عمال الإنتاج	1,000 ريال	مواد ومهمات مكتبية
2,000 ريال	مرتبات إدارية	3,000 ريال	أجور مشرفي الإنتاج
300 ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة	500 ريال	مكافأة الوقت الإضافي لعمال الإنتاج

بناء على البيانات السابقة أختار الإجابة الصحيحة للأسئلة من 7 إلى 10:

7/ تبلغ التكلفة الأولية :

- A. 35,000 ريال
- B. 40,000 ريال
- C. 36,000 ريال
- D. 38,000 ريال

8/ تبلغ تكاليف الإنتاج :

- A. 43,300 ريال
- B. 35,000 ريال
- C. 40,000 ريال
- D. 39,500 ريال

9/ تبلغ تكاليف التحويل :

- A. 5,000 ريال
- B. 20,000 ريال
- C. 35,000 ريال
- D. 23,300 ريال

10/ تبلغ تكاليف الفترة :

- A. 8,300 ريال
- B. 3,800 ريال
- C. 5,300 ريال
- D. 3,300 ريال

11/ المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح التكلفة الإضافية :

- A. Direct cost
- B. Production Cost
- C. Overhead Cost
- D. Administrative Cost



التردد أكبر عقبة في طريق النجاح.

المحاضرة الثالثة

تابع / تبويب وتصنيف عناصر التكاليف

تحليل التكاليف وفقاً لسلوكها مع التغيرات في حجم النشاط

- يقوم هذا التحليل على بحث **سلوك عنصر التكلفة اتجاه تقلبات حجم النشاط** أي بحسب مدى حساسية العنصر تجاه تقلبات حجم النشاط.
- من المعروف أن حجم النشاط ، والذي يقاس بوحدات الإنتاج أو بساعات العمل المباشر أو بساعات تشغيل الآلات ، غالباً لا يكون ثابتاً وهو في حالة تغير من فترة لأخرى.
- إن التغير في حجم النشاط قد يؤدي إلى حدوث **تغير مماثل** في بعض عناصر التكاليف أو **تغير بنسبة أقل** أو **قد لا يتأثر به البعض** الآخر.

يتم تحليل التكاليف وفقاً لسلوكها مع التغيرات في حجم النشاط إلى ثلاث مجموعات:

FIXED COST	تكاليف ثابتة
VARIABLE COST	تكاليف متغيرة
MIXED COST	تكاليف مختلطة

سلوك التكاليف (دالة التكاليف) أو معادلة الموازنة المرنة

$$ص = أ + ب س$$

ص تمثل إجمالي التكلفة

أ تمثل التكلفة الثابتة

ب تمثل متوسط التكلفة المتغيرة

س تمثل حجم النشاط

تكاليف ثابتة: FIXED COST :

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط فتظل ثابتة سواء زاد حجم النشاط أو نقص.

- وتظل بنود التكاليف الثابتة دون تغير في مجموعها بالرغم من تغير حجم الإنتاج، إلا أن نصيب الوحدة منها يتغير في اتجاه عكسي بتغير مستوى النشاط ، فكلما زاد حجم الإنتاج كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة و العكس .
- أمثلة: إيجار المباني ، المرتبات الإدارية ، التأمين ضد الحريق.
- **يتصف متوسط التكلفة الثابتة بأنه متغير.**
- متوسط التكلفة الثابتة = إجمالي التكلفة الثابتة / عدد الوحدات المنتجة.

مثال :

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة تبوك الصناعية خلال شهري محرم و صفر 1431هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم 1000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 1500 وحدة
التأمين على المصنع	20,000 ريال	20,000 ريال
الكهرباء	10,000 ريال	18,000 ريال
إيجار مباني المصنع	50,000 ريال	50,000 ريال

المطلوب: تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة ثابتة؟

الحل :

- التساؤل الأول هل حجم الإنتاج تغير في الشهرين؟
- الإجابة نعم ، ونسبة التغير = $(1500-1000) = 500$ بنسبة 50%.
- التساؤل الثاني ما هي عناصر التكاليف التي لم تتغير؟
- عناصر التكاليف التي لم تتغير في الشهرين هي التأمين على المصنع (20,000 ريال) و إيجار المصنع (50,000 ريال). وعليه تعتبر هذه العناصر من التكاليف الثابتة.
- بالنسبة لتكلفة الكهرباء فقد طرأ على تكلفتها تغير من 10,000 ريال إلى 18,000 ريال. وهي بذلك لا تعتبر تكلفة ثابتة وفقاً للتعريف السابق.

- إجمالي التكلفة الثابتة ثابت.

- متوسط التكلفة الثابتة متغير.

- متوسط تكلفة التأمين على المصنع لشهر محرم = $20,000 / 1,000 = 20$ ريال/وحدة

- متوسط تكلفة التأمين على المصنع لشهر صفر = $20,000 / 1,500 = 13.3$ ريال/وحدة

- متوسط تكلفة إيجار المصنع لشهر محرم = $50,000 / 1,000 = 50$ ريال/وحدة

- متوسط تكلفة إيجار المصنع لشهر صفر = $50,000 / 1,500 = 33.3$ ريال/وحدة

- ملاحظة: كلما زاد حجم الإنتاج انخفضت تكلفة الوحدة من العنصر الثابت وهذا يعني استغلال أمثل لعنصر التكاليف.

تكاليف متغيرة

- هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة أو بالنقص) تغيراً طردياً وبنفس النسبة
- تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة.
- أمثلة: تكلفة المواد الخام ، أجور عمال الإنتاج ، عمولة وكلاء البيع.
- يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت.
- متوسط التكلفة المتغيرة = إجمالي التكاليف المتغيرة/حجم النشاط

مثال :

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة نجران الصناعية خلال شهري محرم و صفر 1431هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم 1000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 1500 وحدة
مواد خام أساسية	100,000 ريال	150,000 ريال
خامات مساعدة	60,000 ريال	75,000 ريال
أجور عمال الإنتاج	30,000 ريال	45,000 ريال
قطع غيار	50,000 ريال	60,000 ريال

المطلوب: تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة متغيرة؟

الحل :

- إجمالي التكلفة المتغيرة متغيرة.

- متوسط التكلفة المتغيرة ثابت.

عناصر التكاليف	إنتاج محرم 1000 وحدة	إنتاج صفر 1500 وحدة	التصنيف
متوسط تكلفة مواد خام أساسية	100 ريال/وحدة	100 ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة الخامات مساعدة	60 ريال/وحدة	50 ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة أجور عمال الإنتاج	30 ريال/وحدة	30 ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة قطع غيار	50 ريال/وحدة	40 ريال/وحدة	مختلطة

تكاليف مختلطة/شبه متغيرة

هي التكاليف التي تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط وبشكل طردي ولكن ليس بنفس النسبة.

- تتصف التكاليف المختلطة بأنها مرنة ولكن مرونتها غير كاملة ذلك لأنها تحتوي على أجزاء متغيرة و أخرى ثابتة.
- أمثلة: تكلفة الصيانة ، تكلفة الكهرباء.
- يتصف إجمالي التكلفة المختلطة بأنه متغير وكذلك متوسطها متغير.

مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة حائل الصناعية خلال شهري محرم و صفر 1431هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم 4,000 وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر 5,200 وحدة
مواد خام أساسية	100,000 ريال	130,000 ريال
أجور عمال الإنتاج	60,000 ريال	78,000 ريال
صيانة الآلات	40,000 ريال	48,000 ريال
الكهرباء	20,000 ريال	22,000 ريال
أجور مشرفي الإنتاج	35,000 ريال	35,000 ريال
إيجار مبنى المصنع	70,000 ريال	70,000 ريال

المطلوب: تبويب عناصر التكاليف السابقة حسب علاقتها بحجم النشاط؟

الحل :

عناصر التكاليف	إنتاج محرم 4,000 وحدة	إنتاج صفر 5,200 وحدة	التصنيف
متوسط تكلفة مواد خام أساسية	25 ريال/وحدة	25 ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة أجور عمال الإنتاج	15 ريال/وحدة	15 ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة صيانة الآلات	10 ريال/وحدة	9.23 ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة الكهرباء	5 ريال/وحدة	4.23 ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة أجور مشرفي الإنتاج	8.75 ريال/وحدة	6.73 ريال/وحدة	ثابتة
متوسط تكلفة إيجار مبنى المصنع	17.5 ريال/وحدة	13.4 ريال/وحدة	ثابتة

ملاحظات عامة :

التكلفة المتغيرة (ت م)	التكلفة الثابتة (ت ث)	التكلفة المختلطة
- إجماليها متغير	- إجماليها ثابت	- إجماليها متغير
- متوسطها ثابت	- متوسطها متغير	- متوسطها متغير

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية
تكلفة ثابتة	Fixed Cost
تكلفة متغيرة	Variable Cost
تكلفة مختلطة	Mixed Cost

اختبر نفسك

1/ تصنف تكلفة أجور عمال الإنتاج على أنها :

- A. تكلفة متغيرة
- B. تكلفة مختلطة
- C. تكلفة ثابتة
- D. كل ما ذكر

2/ أي التكاليف التالية يصنف على أنه تكلفة مختلطة :

- A. رواتب المحاسبين
- B. عمولة المبيعات
- C. تكلفة الصيانة
- D. مواد خام أساسية

3/ أي العناصر التالية يعتبر تكلفة متغيرة :

- A. التأمين ضد الحريق على مباني المصنع
- B. رواتب شئون الموظفين
- C. رواتب مشرفي الإنتاج
- D. الخشب المستخدم في صناعة الأثاث

4/ بلغت التكاليف الثابتة لأحد الشركات 20000 ريال و إجمالي تكاليفها خلال نفس الفترة 60000 ريال ، فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة 10000 وحدة:

فإن التكلفة المتغيرة للوحدة ستبلغ:

- A. 5 ريال
- B. 2 ريال
- C. 8 ريال
- D. 4 ريال



سر النجاح على الدوام هو أن تسير إلى الأمام.

المحاضرة الرابعة

تابع / تبويب وتصنيف عناصر التكاليف



تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها:

تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها إلى نوعين هما :

(1) التكاليف التاريخية : وهي التكاليف التي حدثت بالفعل و تقاس بما يدفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها ، و يساعد نظام التكاليف الفعلية على تحقيق الهدف الأول لمحاسبة التكاليف و هو قياس تكلفة الإنتاج و تقييم المخزون.

(2) التكاليف المقدرة مقدماً (متوقعة):

وهي التكاليف التي يتم تقديرها قبل بدء الإنتاج أو النشاط على أساس كمية الإنتاج المتوقعة و ظروف السوق و العوامل الأخرى التي تؤثر على عناصر التكاليف ، لذلك فهي تكون مستقبليه ، و يساعد نظام التكاليف المستقبلية في تحقيق دور محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف .

مصطلح ميزانية Balance Sheet ، موازنة Budget

وتنقسم التكاليف المحددة مقدماً إلى ثلاثة أنواع بحسب طريقة تقديرها وهي :

(1) التكاليف التقديرية : Estimated Costs

وهي التكاليف التي يتم تقديرها اعتماداً على الخبرة الشخصية لمحاسبي التكاليف استناداً إلى بيانات تاريخيه مماثله ووفقاً للظروف المحيطة بالمنشأة .

(2) التكاليف المعيارية : Standard Costs

وهي التكاليف المحددة مقدماً قبل الإنتاج ووفقاً لمعايير أسس علميه و عمليه يشترك في وضعها المحاسبين و الفنيين في ضوء ظروف المنشأة و ظروف السوق .

(3) التكاليف المستهدفة : Target Costs

هي تكاليف المنتج المسموح بها و التي تحقق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، فهي تعتمد على عوامل و متغيرات السوق و المنافسة .

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لمدى إمكانية التحكم فيها :

(وفقاً لمحاسبة المسؤولية) :

في هذا التبويب يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤوليه ، و مركز المسؤولية قد يكون إدارة أو قسم أو خط إنتاجي أو منطقة جغرافية و كل مركز مسؤولية سيكون مسئول من شخص معين يمكن محاسبته عن التكاليف التي تقع تحت مسؤوليته ، ولذلك تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى نوعين هما :

أ) تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة Controllable Costs :

وهي عناصر التكاليف التي يمكن لمستوى إداري معين أن يتحكم فيها، سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل ، وبالتالي تخضع لرقابته و تحكمه.

أمثلة على تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي : كمية المواد المستخدمة في الإنتاج ، عدد ساعات العمل المباشر.

ب) تكاليف غير خاضعة للتحكم و الرقابة Uncontrollable Costs :

وهي عناصر التكاليف التي تقع خارج مركز المسؤولية و بالتالي لا يمكن الرقابة عليها بالنسبة لمدير المركز ، و لكنها تعتبر تكاليف خاضعة للتحكم و الرقابة لمدير مركز مسؤوليه آخر .

أمثلة عليها : نصيب القسم من تكاليف الإيجار أو الإهلاك أو التأمين على الأصول.

ملاحظة : كلما ارتفعنا إلى المستويات الإدارية العليا كلما تتحول غالبية عناصر التكاليف إلى تكاليف يمكن التحكم فيها .

تسيوب عناصر التكاليف لأغراض التخطيط اتخاذ القرارات:

1- التكاليف التفاضلية : Differential Costs

- تعرف التكلفة التفاضلية بأنها مقدار التغير في التكلفة الذي يصاحب اختيار أحد البدائل عوضاً عن بديل آخر. ولا يعد مصطلح التكاليف التفاضلية مرادفاً لمصطلح التكاليف المتغيرة ، فرغم أن الكثير من التكاليف التفاضلية غالباً ما تكون من عناصر التكاليف المتغيرة إلا أن بعضها قد يكون تكلفة ثابتة.
- تعتبر التكلفة التفاضلية عنصراً أساسياً في منهج التحليل التفاضلي الذي يقضي بمقارنة التكاليف التفاضلية و الإيرادات التفاضلية في حالة المفاضلة بين بديلين أو أكثر.

مثال /

تنتج إحدى المنشآت المنتج (س) ، وقد اقترحت إدارة الإنتاج إضافة منتج جديد وهو المنتج (ص). وفي ضوء هذا الاقتراح أمكن توفير البيانات الآتية :

بيان	تكلفة المنتج (س)	تكلفة المنتجين (س و ص)
مواد مباشرة	5000	8000
أجور مباشرة	6000	8000
اهلاك الآلات	3000	4500
إهلاك مباني المصنع	2000	2000
تأمين على المصنع	3000	3000
تكاليف الإشراف	1000	1500
تكاليف الإعلان	500	1500
الإجمالي	20500	28500

المطلوب:

تحديد مفهوم التكاليف التفاضلية.

الإجابة :

بيان	تكلفة المنتج (س)	تكلفة المنتجين (س) و (ص)	تكلفة تفاضلية
مواد مباشرة	5000	8000	3000+
أجور مباشرة	6000	8000	2000+
اهلاك الآلات	3000	4500	1500+
إهلاك مباني المصنع	2000	2000	صفر
تأمين على المصنع	3000	3000	صفر
تكاليف الإشراف	1000	1500	500+
تكاليف الإعلان	500	1500	1000+
الإجمالي	20500	28500	8000+

يلاحظ من بيانات التكاليف السابقة أن هناك زيادة قدرها 8000 ريال عند إضافة المنتج (ص) ، وهي تكاليف تفاضلية متزايدة . فإذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ 12000 ريال . فإنه يمكن اتخاذ قرار بالموافقة على إضافة المنتج (ص) حيث أن الإيرادات ستغطي التكاليف التفاضلية وتزيد أرباح المنشأة بمبلغ 4000 ريال ، أما إذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ 6000 ريال ، ففي هذه الحالة يرفض قرار إضافة المنتج (ص) لأنه سيؤدي إلى خسائر قدرها 2000 ريال .

2- التكاليف الغارقة Sunk Costs :

هي التكاليف التي حدثت فعلاً ولا يمكن استردادها. لذلك فإن المنشأة تتحملها في جميع الأحوال ، أي أنها متساوية في كل البدائل المتاحة ، وبالتالي فهي لا تؤثر في اتخاذ القرارات. غالباً ما تكون التكاليف الثابتة غارقة.

مثال:

بفرض أن تكلفة الأصل 150000 ريال ، قيمة الإهلاك بعد 10 سنوات يبلغ 120000 ريال
أي أن القيمة الدفترية للأصل بعد 10 سنوات = 150000 - 120000 = 30000 ريال
يمكن اعتبار 30000 ريال تكلفة غارقة ، إذا لم يكن للأصل قيمة يبيعه بعد 10 سنوات.
أما إذا كان له قيمة يبيعه 15000 ريال ، فإن التكلفة الغارقة = 30000 - 15000 = 15000 ريال.

3- تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost :

هي عبارة عن العائد المفقود نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الأفضلية للبديل الذي تم اختياره. وهي لا تمثل إنفاقاً فعلياً أو مخططاً.

مثال :

بفرض أن شخصاً ما لديه 200,000 ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

بيان	البديل (أ)	البديل (ب)	البديل (ج)
الإيرادات	200,000	150,000	180,000
المصروفات	(180,000)	(135,000)	(155,000)
صافي الربح المحاسبي	20,000	15,000	25,000

المطلوب: تحديد مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.

الإجابة :

يتضح من الجدول السابق أن أفضل بديل هو البديل (ج) الذي يحقق ربحاً صافياً قدره 25,000 ريال. ولكن هذا يمثل الربح المحاسبي. والتقييم السليم للبدائل المتاحة لا يتحقق إلا على أساس مقارنة البدائل في ضوء ربحيتها الحقيقية بعد أن تؤخذ تكلفة الفرصة البديلة في الاعتبار.

بيان	البديل (أ)	البديل (ب)	البديل (ج)
الإيرادات	200000	150000	180000
المصروفات	(180000)	(135000)	(155000)
صافي الربح المحاسبي	20000	15000	25000
تكلفة الفرصة البديلة	25000	25000	20000
صافي الربح (الخسارة) الحقيقي	(5000)	(10000)	5000

4- التكلفة الضمنية Implicit Cost :

و هي عبارة عن تكلفة الفرصة البديلة لاستغلال موارد مملوكة للمنشأة أو ملاكها ، ومن ثم فهي تكاليف غير نقدية على الرغم من أنها تكاليف حقيقية، و تعتبر من التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات.
أمثلة على التكاليف الضمنية : المصروفات التي لا تدفعها المؤسسة صراحة وتشمل أجور المباني المملوكة للمؤسسة أو أجور صاحب الشركة وأفراد أسرته ، الفائدة على رأس المال

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
Historical Costs	التكاليف التاريخية
Predicted Costs	التكاليف المقدرة مقدماً
Estimated Costs	التكاليف التقديرية
Standard Costs	التكاليف المعيارية
Target Costs	التكاليف المستهدفة
Controllable Costs	التكاليف الخاضعة للرقابة
Uncontrollable Costs	التكاليف الغير خاضعة للرقابة
Differential Costs	التكاليف التفاضلية
Sunk Costs	التكاليف الغارقة
Implicit Cost	التكاليف الضمنية

اختبر نفسك

1/ هو التصنيف الذي يساعد بشكل أساسي في تحقيق الهدف الأول لمحاسبة التكاليف و هو قياس تكلفة الإنتاج و تقييم المخزون

- A. التكاليف التاريخية
- B. التكاليف المعيارية
- C. التكاليف التقديرية
- D. التكاليف المستهدفة

2/ يعتبر من تصنيفات التكاليف الغير ملائمة عادة عند اتخاذ القرارات.

- A. التكاليف الغارقة
- B. التكاليف الضمنية
- C. التكاليف التفاضلية
- D. تكلفة الفرصة البديلة

3/ تم شراء آلة بمبلغ 40000 ريال ، يحتسب لها استهلاك سنوي بنسبة 10% ، وبعد مرور خمسة أعوام قررت المنشأة التخلص من الآلة ببيعها ، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 4000 ريال. بناء عليه تبلغ قيمة التكلفة الغارقة:

- A. 10,000 ريال
- B. 12,000 ريال
- C. 17,000 ريال
- D. 16,000 ريال

4/ بفرض أن شخصاً ما لديه 200000 ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

<u>البدائل</u>	<u>البديل 1</u>	<u>البديل 2</u>	<u>البديل 3</u>
<u>الإيرادات</u>	<u>120000</u>	<u>90000</u>	<u>108000</u>
<u>المصروفات</u>	<u>100000</u>	<u>64000</u>	<u>76000</u>
<u>صافي الربح</u>	<u>20000</u>	<u>26000</u>	<u>32000</u>

ما هو الربح أو الخسارة الحقيقي لأسوأ بديل من البدائل الثلاثة السابقة.

A. خسارة 12,000 ريال

B. ربح 6,000 ريال

C. ربح 12,000 ريال

D. خسارة 6,000 ريال

5/ المصطلح المحاسبي باللغة العربية المقابل لمصطلح Sunk Costs :

A. التكلفة الضمنية

B. التكلفة التاريخية

C. التكلفة الغارقة

D. التكلفة التفاضلية

6/ المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية المقابل لمصطلح التكلفة الضمنية :

A. Implicit Cost

B. Sunk Costs

C. Target Costs

D. Target Costs



إذا لم تفشل، فلن تعمل بجد.

المحاضرة الخامسة

المحاسبة عن تكلفة المواد



أهمية عنصر المواد في التكلفة:

تشكل المواد النسبة العالية من إجمالي تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية حيث تتراوح حوالي 40-60% من إجمالي تكلفة المنتجات، لذلك فالرقابة عليها والمحاسبة عنها تحتل أهمية كبيرة من أجل ترشيد استخدامها وتقليل الهدر والضياع منها، وهذا يؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية وبالتالي زيادة الأرباح.

عناصر المواد:

تشمل المواد على العناصر التالية :

(1) المواد الخام والمستلزمات الإنتاجية الأساسية :

وهي الخامات والمواد التي تشكل الأساس المادي للمنتجات المصنعة على اختلاف مصادرها .
- القطن ، الحرير ، الحبوب، المعدن ، الجلود.

وقد تكون المواد نصف مصنعة أو تامة الصنع بهدف استكمال تصنيعها وتجهيزها (خيوط وهي من الحرير أو القطن وتدخل في صناعة النسيج والملابس ، محرك السيارة أو الإطارات وتدخل في صناعة السيارات).

(2) الخامات والمواد المساعدة :

وهذه المواد تساعد على تنظيم العملية الإنتاجية كالقوى المحركة والوقود (بنزين ، ديزل، زيوت ، شحوم ، أصباغ، غراء)

(3) قطع الغيار والعدد والأدوات الصغيرة .

(4) مواد التعبئة والتغليف واللف والحزم.

وهي المواد التي تساعد على تصريف المنتجات وتعامل تكلفة هذه المواد غالباً من ضمن المصروفات التسويقية .

(5) المواد والمهمات الإدارية :

وتشمل الكتب والمطبوعات وأدوات الكتابة والقرطاسية وهي تعالج على أنها من ضمن المصروفات الإدارية .

الرقابة على المواد:

نظراً لأهمية عنصر المواد كأحد عناصر التكاليف الرئيسية فلا بد من تحقيق رقابة شاملة وفعالة على كافة عملياتها والتي تتكون بشكل رئيسي

من :

○ عمليات الشراء والاستلام .

○ عمليات التخزين .

○ عمليات صرف واستخدام المواد .

ويتم ذلك من خلال وضع السياسات واتخاذ الإجراءات التنظيمية والإدارية الشاملة على دورة المواد منذ شرائها ولغاية استخدامها والتقرير عنها.

الهدف من عملية الرقابة على المواد:

■ الحصول على المواد بالكميات والمواصفات المطلوبة وبالتوقيت والأسعار المناسبة .

■ تحديد الحجم الأمثل لأمر الشراء بما يكفل استمرار العملية الإنتاجية.

■ استخدام مجموعة كاملة من المستندات والوثائق لإثبات شراء واستلام وتسليم المواد مما يساعد على تحديد المسؤوليات ويحول دون وقوع الأخطاء والغش والاختلاس.

قياس تكلفة المواد المشتراه (الواردة):

إن تكلفة المواد هي القيمة الواردة في فاتورة الشراء بالإضافة إلى جميع النفقات اللازمة حتى تكون جاهزة للاستخدام، وعلى ذلك فإن تكلفة المواد تتكون من:

- سعر الفاتورة كما هو وارد بعد استبعاد الخصم التجاري.
- عمولات الشراء.
- مصاريف النقل والشحن والتفريغ.
- مصاريف التأمين ضد الحريق والسرقة.
- مصروفات الفحص والتحليل.
- جميع الرسوم والضرائب المدفوعة على المواد.

مثال على قياس تكلفة شراء المواد:

قامت شركة الشباب لصناعة الأثاث باستيراد المواد التالية:

200 طن حديد سعر الشراء حسب الفاتورة 160,000 ريال

500 طن خشب سعر الشراء حسب الفاتورة 200,000 ريال

وكانت عناصر التكاليف الأخرى المرتبطة بهذه المواد كما يلي:

- عمولة وتكاليف الاعتماد المستندي التي احتسبها البنك بواقع 3% من سعر الشراء.
- تكاليف شحن 20 ريال/طن من كل مادة.
- تأمين نقل يحتسب بمعدل 2% من سعر الشراء.
- رسوم جمركية بنسبة 5% على الحديد و 10% على الخشب .

المطلوب :

تحديد تكلفة الطن الواحد من كل نوع.

الإجابة:

خشب	حديد	بيان
200000	160000	سعر الشراء
6000	4800	عمولة وتكاليف الاعتماد المستندي (3%)
10000	4000	تكاليف شحن
4000	3200	تكاليف تأمين النقل (2%)
20000	8000	رسوم جمركية (5% على الحديد، 10% على الخشب)
240,000	180,000	إجمالي تكلفة المواد المشتراه
500 طن	200 طن	عدد الأطنان
480 ريال	900 ريال	تكلفة الطن الواحد

قياس تكلفة استخدام المواد (صرف المواد):

- من الطبيعي أن يتم صرف المواد من المخازن إلى الإنتاج بتكلفتها الفعلية التي وردت بها، إلا أن ذلك لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي بسبب تقلبات الأسعار بين فترة وأخرى . ونتيجة لذلك نجد أن مخزون المواد يتألف من خليط جرى شراؤه على دفعات متعددة وبأسعار متفاوتة . وهنا تظهر مشكلة تحديد السعر الذي يجب أن تصرف به المواد من المخازن.
- هناك عدة طرق لتسعير المواد المصروفة من المخازن إلى مراكز التكاليف، ويتوقف اختيار طريقة منها على عدد من الأمور أهمها:
 - طبيعة المواد.
 - درجة تقلب الأسعار.
 - نوع النشاط الاقتصادي.
 - قيم المادة.
 - عدد طلبيات الشراء في الفترة المحاسبية.

أهم طرق تسعير المواد:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. FIFO
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. LIFO
3. طريقة المتوسط المرجح. Weighted Average

وسوف نتناول في هذه المحاضرة كلا من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، والوارد أخيراً صادر أولاً من خلال المثال التالي :

مثال /

فيما يلي البيانات الخاصة بحركة المادة (س) لدى شركة جدة للصناعات البلاستيكية خلال شهر محرم من عام 1431هـ

البيان	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد 1/ 1	300	20	6000 ريال
مشتريات 1/ 6	200	30	6000 ريال
مشتريات 1/ 19	300	50	15000 ريال
مشتريات 1/ 27	400	80	32000 ريال
إجمالي المواد المتاحة	1200	-----	59000 ريال

وقد كانت الوحدات الصادرة من المادة (س) خلال نفس الشهر على النحو التالي:

- في 5/ 1 200 وحدة
- في 12/ 1 150 وحدة
- في 25/ 1 400 وحدة

المطلوب:

تحديد تكلفة المواد الصادرة من المخازن وتكلفة مخزون آخر المدة كما هي في بطاقة الصنف للمادة (س) وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، الوارد أخيراً صادر أولاً

طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

تاريخ	البيان	وارد			صادر			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
1/ 1	رصيد	300	20	6000				20	6000
1/ 5	صادر				200	20	4000	20	2000
1/ 6	وارد	200	30	6000				30	6000
1/ 12	صادر				100	20	2000	30	4500
1/ 19	وارد	300	50	15000				50	15000
1/ 25	صادر				150	30	4500	50	2500
1/ 27	وارد	400	80	32000				80	32000
	المجموع	1200		59000	750		24500		
									3400
									450

رصيد مخزون آخر الفترة

طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

الرصيد			صادر			وارد			البيان	تاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
6000	20	300				6000	20	300	رصيد	1/ 1
2000	20	100	4000	20	200				صادر	1/ 5
6000	30	200				6000	30	200	وارد	1/ 6
2000	20	100	4500	30	150				صادر	1/ 12
1,500	30	50								
15000	50	300				15000	50	300	وارد	1/ 19
			15000	50	300				صادر	1/ 25
			1500	30	50					
1000	20	50	1,000	20	50					
32000	80	400				32,000	80	400	وارد	1/ 27
			26000		750	59000		1200		المجموع
33000		450	رصيد مخزون آخر الفترة							

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
First in First Out	الوارد أولاً صادر أول
Last in First Out	الوارد أخيراً صادر أولاً
Weighted Average	المتوسط المتحرك

اختبر نفسك

1/ قامت شركة الوحدة الصناعية بشراء 200 طن حديد بسعر 500 ريال للطن الواحد ، وحصلت على خصم تجاري بنسبة 10% من سعر الشراء، وبلغت مصروفات النقل 10000 ريال ، ودفعت 15000 ريال مصاريف جمارك .

بناءً على ما تقدم تبلغ تكلفة الحديد الكلية:

- A. 115000 ريال
- B. 285000 ريال
- C. 237500 ريال
- D. 195000 ريال

2/ فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم 1431هـ:
في 1/ 1/ 1431هـ كان رصيد المخزون من المواد 150 وحدة بسعر 12 ريال للوحدة.
في 2/ 1/ 1431هـ تم شراء 100 وحدة بسعر 15 ريال للوحدة.
في 4/ 1/ 1431هـ تم شراء 130 وحدة بسعر 13 ريال للوحدة.
في 7/ 1/ 1431هـ تم شراء 140 وحدة بسعر 16 ريال للوحدة.

فإذا علمت أنه في 6/ 1/ 1431هـ تم صرف 210 وحدة من المواد للإنتاج.
فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد أولاً في تسعير المخزون تبلغ:

- A. 2,890 ريال
- B. 3,150 ريال
- C. 2,700 ريال
- D. 2,800 ريال

3/ فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم 1431هـ:
في 1/ 1/ 1431هـ كان رصيد المخزون من المواد 150 وحدة بسعر 12 ريال للوحدة.
في 2/ 1/ 1431هـ تم شراء 100 وحدة بسعر 15 ريال للوحدة.
في 4/ 1/ 1431هـ تم شراء 130 وحدة بسعر 13 ريال للوحدة.
في 7/ 1/ 1431هـ تم شراء 140 وحدة بسعر 16 ريال للوحدة.

فإذا علمت أنه في 6/ 1/ 1431هـ تم صرف 210 وحدة من المواد للإنتاج.
فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد أخيراً صدر أولاً في تسعير المخزون تبلغ:

- A. 2,890 ريال
- B. 3,150 ريال
- C. 2,800 ريال
- D. 2,700 ريال



ما لم تبدأه اليوم لن يكتمل في الغد

المحاضرة السادسة

تابع / المحاسبة عن تكلفة المواد

طريقة المتوسط المرجح

في ظل طريقة المتوسط ، كلما حدثت عملية شراء جديدة للمواد الخام ، يتم جمع تكلفة الشراء الجديدة على التكلفة الحالية ، وجمع الكمية الجديدة على الكمية الحالية ، ثم قسمة مجموع التكلفة على مجموع الكميات بالمعادلة الآتية لاستخراج متوسط سعر الصرف .

$$\text{المتوسط المتحرك} = (\text{تكلفة الكمية الحالية} + \text{تكلفة الكمية الواردة})$$

$$(\text{رصيد الكمية الحالية} + \text{رصيد الكمية الواردة})$$

ويتم الصرف بموجب المتوسط الذي تم احتسابه إلى أن تحدث عملية شراء جديدة يعاد احتساب المتوسط مرة أخرى، والمثال التالي يوضح لنا طريقة المتوسط

مثال /

فيما يلي البيانات الخاصة بحركة المادة (س) لدى شركة جدة للصناعات البلاستيكية خلال شهر محرم من عام 1431هـ

البيان	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد 1/ 1	300	20	6000 ريال
مشتريات 1/ 6	200	30	6000 ريال
مشتريات 1/ 19	300	50	15000 ريال
مشتريات 1/ 27	400	80	32000 ريال
إجمالي المواد المتاحة	1200	-----	59000 ريال

وقد كانت الوحدات الصادرة من المادة (س) خلال نفس الشهر على النحو التالي:

في 1/ 5 200 وحدة

في 1/ 12 150 وحدة

في 1/ 25 400 وحدة

المطلوب: تحديد تكلفة المواد الصادرة من المخازن وتكلفة مخزون آخر المدة كما هي في بطاقة الصنف للمادة (س) وفقاً لطريقة المتوسط المرجح.

تاريخ	البيان	وارد	صادر	الرصيد
		كمية	كمية	كمية
		سعر	سعر	سعر
		قيمة	قيمة	قيمة
1/ 1	رصيد	300		300
1/ 5	صادر		200	100
1/ 6	وارد	200		200
1/ 12	صادر		150	50
1/ 19	وارد	300		300
1/ 25	صادر		400	50
1/ 27	وارد	400		400
	المجموع	1200	750	450
		59000	24,888	34111
		80	75.80	75.80
		32,000	42.22	42.22
		26.67	26.67	26.67
		6000		6000
		20		20
		6,000		6,000
		20		20
		200		200
		4,000		4,000
		100		100
		2000		2000
		20		20
		6000		6000
		30		30
		200		200
		6000		6000
		20		20
		6,000		6,000
		300		300
		20		20
		6,000		6,000
		200		200
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		150
		26.67		26.67
		400		400
		26.67		26.67
		150		150
		4,000		4,000
		150		15

المعالجة المحاسبية للمواد:

أنظمة جرد المخزون:

1- نظام الجرد الدوري: (جرد فعلي)

في هذا النظام يتم تسجيل المواد المشتراه في حساب مشتريات المواد بجعله مديناً وحساب الموردين أو النقدية دائناً وللوصول إلى مخزون آخر المدة يتم إجراء الجرد الفعلي للمواد الموجودة بالمخازن في نهاية الدورة. ويتم تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج من خلال المعادلة التالية:

$$\text{المواد المستخدمة} = \text{مخزون مواد أول الفترة} + \text{مشتريات مواد} - \text{مخزون مواد آخر الفترة}$$

2- نظام الجرد المستمر: (جرد دفترى)

في ظل هذا النظام يتم تسجيل المواد المشتراه في حساب مراقبة مخزون المواد الخام بجعله مديناً. وفي حالة صرف المواد من المخازن يجعل حساب مراقبة مخزون المواد دائناً. ويمكن في ظل هذا النظام التعرف على رصيد المخزون بعد كل عملية دخول أو خروج للمواد الخام من المخازن.

القيود المحاسبية لإثبات المواد:

1. إثبات شراء المواد:

من ح/ مراقبة مخزون المواد

إلى ح/ الموردين / (الصندوق ، البنك).

2. رد جزء من المواد:

من ح/ الموردين.

إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.

3. أثبات صرف المواد من المخازن على الإنتاج:

• صرف المواد المباشرة:

من ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل .

إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.

• صرف المواد الغير مباشرة:

من ح/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية .

إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.

وجود عجز في مخزون المواد:

عجز طبيعي	عجز طبيعي
<p>وهو عجز غير مسموح به وينتج عن أسباب غير عادية مثل (السرقة والحريق وسوء التخزين والإهمال). وهذا العجز يحمل على الشخص المسئول أو يحمل على حساب الأرباح والخسائر إذا لم يعرف المسئول .</p>	<p>عجز ينتج نتيجة طبيعية بعض المواد مثل (التبخر، الرطوبة ، الجفاف) أو نتيجة لأخطاء حسابية بسيطة.</p>
<p>أثبات العجز:</p>	<p>أثبات العجز:</p>
<p>من ح/ العجز في مخزون المواد.</p>	<p>من ح/ العجز في مخزون المواد.</p>
<p>إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.</p>	<p>إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.</p>
<p>تحميل العجز على المسئول:</p>	<p>تحميل العجز على ح/ ت . ص . غ . م:</p>
<p>من ح/ المدينين (مسنول المستودع).</p>	<p>من ح/ مراقبة ت . ص . غ . م</p>
<p>إلى ح/ العجز في مخزون المواد.</p>	<p>إلى ح/ العجز في مخزون المواد.</p>
<p>أو في حالة عدم معرفة الشخص المسئول</p>	
<p>من ح/ الدخل (أ. خ)</p>	
<p>إلى ح/ العجز في مخزون المواد.</p>	

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
First in First Out	الوارد أولاً صادر أولاً
Last in First Out	الوارد أخيراً صادر أولاً
Weighted Average	المتوسط المتحرك

اختبر نفسك

1/ فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم 1431هـ:
في 1/ 1/ 1431هـ كان رصيد المخزون من المواد 150 وحدة بسعر 12 ريال للوحدة.
في 2/ 1/ 1431 هـ تم شراء 100 وحدة بسعر 15 ريال للوحدة.
في 4/ 1/ 1431 هـ تم شراء 130 وحدة بسعر 13 ريال للوحدة.
في 7/ 1/ 1431 هـ تم شراء 140 وحدة بسعر 16 ريال للوحدة.

فإذا علمت أنه في 6/ 1/ 1431هـ تم صرف 210 وحدة من المواد للإنتاج.
فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد المتوسط المرجح في تسعير المخزون

- A. 2890 ريال
- B. 3150 ريال
- C. 2600 ريال
- D. 2757 ريال

2/ ما هو قيد اليومية الواجب تسجيله عند صرف المواد المباشرة للإنتاج:

- A. من مذكورين
ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
ح/ مراقبة تكاليف صناعية إضافية فعلية
ح/ مراقبة مخازن مواد خام
- B. من ح/مراقبة إنتاج تحت التشغيل
إلى ح/ مراقبة مخازن مواد خام
- C. من ح/ الموردين
إلى ح/ مراقبة مخازن مواد خام
- D. من مذكورين
ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
ح/ مراقبة تكاليف صناعية إضافية محملة
إلى ح/ مراقبة مخازن مواد خام

3/ العجز في مخزون المواد الخام نتيجة التبخر والرطوبة يعالج على أنه:

- A. خسارة
- B. تكلفة مباشرة
- C. تكلفة غير مباشرة
- D. تكلفة فترة

4/ العجز في مخزون المواد الخام نتيجة الاخطاء الحسابية البسيطة يعالج على أنه

- A. خسارة
- B. تكلفة مباشرة
- C. تكلفة غير مباشرة
- D. تكلفة فترة

5/ العجز في مخزون المواد الخام نتيجة الاخطاء الحريق يعالج على أنه

- A. خسارة
- B. تكلفة مباشرة
- C. تكلفة غير مباشرة
- D. تكلفة فترة



نجاح ليس عدم فعل الاخطاء، النجاح هو عدم تكرار الأخطاء

المحاضرة السابعة

المحاسبة عن تكلفة الأجور



أهمية المحاسبة عن تكلفة العمل (الأجور):

- يعتبر عنصر تكلفة العمل الذي يمثل الجهد الإنساني في الإنتاج من عناصر التكاليف الهامة.
- تمثل الأجور المرتبة الثانية من حيث القيمة بعد المواد ، وهذا يظهر لنا أهمية المحاسبة عن الأجور والرقابة عليها وقياسها وتحليلها.
- تهتم محاسبة التكاليف بوضع نظام دقيق للرقابة على النشاط العمالي بمختلف أقسام المنشأة وتصميم دورة مستندية ومحاسبية ملائمة لحصر الأجور الفعلية التي تتحملها المنشأة مقابل العمل البشري وتحليل هذه الأجور إلى شقيها المباشر وغير المباشر.

- والأجور كل ما يتقاضاه العامل مقابل قوة عمله وهي تشتمل على ما يلي:

(1) الأجور النقدية:

وهي كل ما يدفعه المشروع بشكل نقدي إلى عماله وموظفيه متمثلة بالأجور والمرتبات والتعويضات ... إلخ.

(2) المزايا وتشتمل ما يلي:

أ- مزايا مرتبطة بالأجور (إجبارية):

وهي المساهمة في التأمينات الاجتماعية أو صندوق معاشات التقاعد أو التأمين الصحي.

ب- مزايا اختيارية:

وهي ما يحصل عليه العمال من خدمات ترفيهية واجتماعية وغذاء وملبس ومسكن .. إلخ .

تحديد تكلفة عنصر العمل (الأجور):

يهدف تحديد تكلفة عنصر العمل إلى تحقيق الأغراض التالية:

- قياس تكلفة العمل من خلال حساب الأجر المستحق لكل عامل سواء الإجمالي أو الصافي بعد خصم الاستقطاعات.
- تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عنصر العمل وكذلك نصيب مراكز التكلفة المختلفة من الأجور غير المباشرة.
- تحميل الأجور المباشرة على الأوامر الإنتاجية أو المنتجات وكذلك الأجور غير المباشرة على مراكز التكلفة المختلفة تمهيدا لتحديد نصيب كل أمر إنتاجي منها وفق أسس تحميل وتوزيع مناسبة.
- الرقابة على تكلفة عنصر العمل من خلال تسجيل الوقت ومواعيد حضور وانصراف العمال تمهيدا لتحديد المكافآت المستحقة.

الرقابة على عنصر تكلفة العمل (الأجور):

تتطلب الرقابة على عنصر الأجور وجود نظام رقابي وإشرافي مستمر لمحاولة منع الخطأ والغش في تسجيل الوقت ومواعيد الحضور والانصراف والحد من الوقت الضائع.

تتطلب الرقابة على عنصر الأجور إتباع الخطوات التالية:

- الخطوة الأولى: تسجيل الوقت.
- الخطوة الثانية: تحضير قوائم أو كشوف الأجور.
- الخطوة الثالثة: صرف الأجور.

الدورة المستندية للأجور:

تتحقق الرقابة على الأجور من خلال استخدام مجموعة من المستندات ونماذج هذه المستندات تختلف من منشأة إلى أخرى بحسب حجمها وطبيعة العملية الإنتاجية ونظام التكاليف المتبع وطرق دفع الأجور.

أهم المستندات المستخدمة:

1- بطاقة تسجيل الوقت : Time Card

وتستخدم لحصر الوقت الذي قضاه العامل بالمصنع والذي يستحق عنه الأجر عن طريق إثبات أوقات حضوره وانصرافه كل يوم مع التمييز في ذلك بين الوقت العادي والوقت الإضافي.

2- بطاقة الشغلة (العملية) : Job Card

وتفيد في تحديد عدد ساعات العمل المباشر التي استلزمها كل أمر إنتاج كما أنه بمقارنة بياناتها ببيانات بطاقة تسجيل الوقت يمكن حصر الوقت الضائع.

3- قوائم الأجور:

وتستخدم لحصر إجمالي الأجور المستحقة للعاملين وما يستقطع منها وصافي الأجر المستحق الصرف.

نظم احتساب الأجر:

1) نظام الأجر الزمني:

ويحدد الأجر المستحق للعامل بالمعادلة التالية:
عدد الأيام X معدل أجر العامل في اليوم .

- وتتميز هذه الطريقة بالبساطة إلا أنه يعاب عليها ما يلي:

- أ- لا تميز بين العامل النشط والكسول.
- ب- عدم استغلال وقت العامل بالشكل الأمثل.

2) نظام الأجر بالإنتاج :

وفي هذه الحالة يرتبط الأجر بكمية الإنتاج وليس بعدد ساعات العمل ويحتسب الأجر بناء على هذه الطريقة كما يلي :

- وتتميز هذه الطريقة بما يلي:
- أ- استغلال وقت العامل بشكل عقلائي وتقلل من الوقت الضائع.
- ب- تميز بين العامل المجد والعامل الكسول .

تحليل الأجر:

1) أجراء عمال الإنتاج:

وهناك رأيان لمعالجة أجراء عمال الإنتاج:

الأول يعتبر الأجر النقدي فقط الذي يتحصل عليه العامل عن ساعات العمل الاعتيادية كأجر مباشر. أما مزايا الأجر الأخرى التي يتحصل عليها العامل من تأميمات اجتماعية وتأمين صحي وسكن وملبس وانتقال وترفيه فتعالج على اعتبار أنها أجراء غير مباشرة تدخل من التكاليف الغير مباشرة.

الرأي الثاني:

ويتم فيه معالجة الأجر النقدي عن الساعات العادية للعامل بالإضافة إلى مزايا الأجر التي ترتبط بالأجر النقدي مثل حصة المنشأة في التأميمات الاجتماعية والتأمين الصحي على إنها أجراء مباشرة ، أما بقية المزايا فتعالج على إنها أجراء غير مباشرة كما في الرأي الأول.

2) أجراء العاملين بالمصنع خلاف عمال الإنتاج :

وهي تعالج باعتبارها أجراء غير مباشرة وتدخل ضمن التكاليف الصناعية الغير مباشرة (مشرفي عمال الإنتاج ، عمال الصيانة ، عمال الأمن).

3) أجراء تسويقية : (عمال المبيعات)

وهي تعالج على إنها تكاليف فترة وليست تكاليف إنتاج.

4) أجراء إدارية : (موظفي الإدارة ، المحاسبين)

وهي تعالج على إنها تكاليف فترة وليست تكاليف إنتاج.

مكافأة (علاوة) الوقت الإضافي: Over Time Allowance

تحدد عقود العمل - في الغالب - معدل الأجر العادي الذي يتقاضاه العامل بالنسبة لعدد معين من ساعات العمل اليومية أو الأسبوعية. ومن الناحية العملية قد يعمل العامل عدد أكثر من هذه الساعات المحددة، وذلك بالطبع مقابل الحصول على علاوة أجر زيادة عن معدل الأجر العادي. وعليه تعرف مكافأة أو علاوة الوقت الإضافي بأنها المبلغ المضاف إلى معدل الأجر العادي والتي تدفع عن ساعات العمل الزائدة عن العدد المحدد من ساعات العمل اليومية أو الأسبوعية.

مثال/ إذا كانت ساعات العمل اليومية العادية للعامل هي 8 ساعة ومعدل الأجر العادي 12 ريال في الساعة وبالنسبة للوقت الإضافي - الذي يتجاوز 8 ساعة - بمعدل 150% من أجر الوقت العادي.

فإذا عمل هذا الشخص 11 ساعة يوم السبت في تصنيع الأمر (س)

المطلوب: تبويب ما يحصل عليه هذا العامل من أجر عن هذا اليوم.

الإجابة : الأجر عن عدد الساعات الفعلية بالمعدل العادي = عدد الساعات الفعلية x معدل الأجر العادي

$$= 11 \text{ ساعة} \times 12 \text{ ريال/للساعة} = 132 \text{ ريال}$$

علاوة الوقت الإضافي = ساعات الوقت الإضافي x علاوة الوقت الإضافي في الساعة

$$= 3 \text{ ساعات} \times 6 \text{ ريال} / \text{للساعة} = 18 \text{ ريال}$$

إجمالي الأجر المستحق للعامل

$$= 150 \text{ ريال}$$

بالنسبة للأجر المحتسب عن عدد ساعات العمل الفعلية (العادية والإضافية) بمعدل الأجر العادي والبالغ 132 ريال فإنه لا خلاف على اعتباره تكلفة عمل مباشرة تخص الأمر (س).

أما بالنسبة لعلاوة الأجر الإضافي فإن الأمر يختلف بالنسبة لتصنيفها ومعالجتها وفقاً للظروف المحيطة والأسباب الدافعة لتشغيل العمال أوقات إضافية ، كما يلي :

- 1) قد يكون التشغيل الإضافي راجعاً لظروف الإنتاج بصفة عامة كما لو زاد الطلب على المنتج خلال موسم معين بدرجة تفوق معدل إنتاج المنشأة في الأوقات العادية وقررت الإدارة تشغيل العمال وقت إضافي لتلبية هذا الطلب، وفي هذه الحالة تعالج علاوة الوقت الإضافي باعتبارها تكلفة غير مباشرة .
- 2) أما إذا كان التشغيل الإضافي تم لأمر إنتاج معين بالذات مطلوب بصفة عاجلة بناءً على رغبة العميل أو لكون الأمر نفسه يتطلب مواصفات خاصة تستلزم وقتاً إضافياً، وفي هذه الحالة يعتبر أمر الإنتاج هو المتسبب في العمل ساعات إضافية وبالتالي تدخل علاوة الوقت الإضافي ضمن تكلفة العمل المباشر لهذا الأمر.

مكافأة الوقت الضائع: Idle Time Allowance

يقصد بالوقت الضائع – الوقت غير المنتج – والذي يتحدد بالفرق بين عدد ساعات العمل التي يقضيها العامل في المنشأة وعدد الساعات التي استخدمت فعلاً في أوامر الإنتاج أو العمليات. وتتوقف معالجة الأجور التي تتحملها المنشأة عن هذا الوقت الضائع على طبيعته ، فقد يكون راجعاً لأسباب طبيعية أو لأسباب غير طبيعية .

الوقت الضائع لأسباب طبيعية

هو الوقت الذي لا يمكن تجنبه ولكنه في نفس الوقت يمثل ضرورة من ضرورات الإنتاج مثل وقت انتقال العامل من باب المصنع إلى القسم المختص ، الوقت الذي ينتظره بعد انتهائه من عملية واستلامه عملية أخرى ، وفترات الراحة المتعارف عليها أثناء العمل . وحيث أن هذا الوقت ضروري للإنتاج ولا يمكن تجنبه فإنه يعتبر من عناصر تكلفة الإنتاج ويعالج باعتباره تكلفة غير مباشرة.

الوقت الضائع غير الطبيعي:

و ينتج عن أسباب داخلية وخارجية. ومن أمثلة الأسباب الداخلية تعطل الآلات المفاجئ أو نقص أو تلف المواد. هذه الأسباب يمكن تلافيها أو تجنبها عن طريق حسن الإدارة. ومن أمثلة الأسباب الخارجية إضراب العمال و حدوث كوارث طبيعية. والأجر المحتسب في مثل هذه الحالات لا يعتبر جزء من التكلفة وإنما خسارة تحمل لقائمة الدخل.

مثال:

خلال الأسبوع الأول من شهر رجب كان مجموع بطاقات تسجيل الوقت لعمال الإنتاج بقسم التجميع في مصنع الرشاد عبارة عن 1450 ساعة عمل عادية و 150 ساعة عمل إضافية . ويقدر أجر ساعة العمل العادي بمبلغ 10 ريال وأجر ساعة الوقت الإضافي مرة ونصف للأجر العادي. وبتحليل بطاقة الشغلة لهؤلاء العمال عن نفس الفترة تبين أن الساعات التي قضوها قد استخدمت كما يلي :

900 ساعة في تصنيع أمر الإنتاج رقم (5)

600 ساعة في تصنيع أمر الإنتاج رقم (6)

100 ساعة وقت ضائع لأسباب طبيعية .

والمطلوب:

1. احتساب الأجر المستحق لعمال الإنتاج بقسم التجميع عن الأسبوع المذكور وتحليله إلى شقيه المباشر وغير المباشر .
2. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات استحقاق الأجور وتحميلها على حسابات التكاليف المختصة

الإجابة :

الأجور المباشرة :

لتصنيع الأمر رقم (5) = 900 ساعة x 10 ريال / ساعة = 9000 ريال
لتصنيع الأمر رقم (6) = 600 ساعة x 10 ريال / ساعة = 6000 ريال
إجمالي الأجور المباشرة = 15000 ريال

الأجور غير المباشرة:

أجور الوقت الضائع = 100 ساعة x 10 ريال / ساعة = 1000 ريال
علاوة الوقت الإضافي = 150 ساعة x 5 ريال / ساعة = 750 ريال
إجمالي الأجور غير المباشرة = 1750 ريال
إجمالي الأجور المستحقة عن الأسبوع = 16750 ريال

قيود اليومية:

1- قيد اثبات استحقاق الأجور أو سدادها نقداً:	
16750 من د / مراقبة الأجور	
16750 إلى د / الأجور المستحقة (أو النقدية)	
2- قيد تحميل الأجور على الإنتاج:	
من مذكورين	
15000 د / مراقبة الإنتاج تحت التشغيل	
1750 د / التكاليف الصناعية الغير مباشرة الفعلية	
16750 إلى د / مراقبة الأجور	

إعداد قائمة الأجور

قائمة الأجور هو قائمة توضح ساعات عمل كل من عمال الإنتاج وعمال الخدمات وغيرهم من عمال التسويق والإدارة وتوضح أيضا معدلات الاجر ، ويتم من خلالها حساب الأجور المستحقة لكل عامل ، وكذلك المبالغ المستقطعة من كل عامل كالتأمينات وخلافة ، وبيان صافي الاجر المستحق لكل عامل :

والمثال التالي يوضح كيفية إعداد قائمة الاجور:

مثال

يتضمن مركز الإنتاج (التجميع) بمصنع الكفاح على ثلاث عمال انتاج وعمال خدمات ومشرف على المركز. وفيما يلي البيانات المستخرجة من بطاقات تشغيل عمال الإنتاج خلال شهر محرم 1432 هـ:

رقم العامل	ساعات العمل المباشر	معدل أجر الساعة
1	150 ساعة	10 ريال/ ساعة
2	150 ساعة	12 ريال/ ساعة
3	150 ساعة	8 ريال/ ساعة

بيانات عامل الخدمات (61):

أجر عامل الخدمات اليومي 20 ريال وقد عمل 24 يوم خلال الشهر وأحتسب له أجر كامل عن 5 أيام عطلة نهاية الأسبوع كما لم يدفع له أجر يوم تغيب فيه بدون عذر.

بيانات المشرف (501):

يتقاضى المشرف على المركز راتبا شهريا قدره 4200 ريال وقد عمل خلال الشهر 26 يوم عمل وأحتسب له أجر كامل بالإضافة إلى مبلغ 500 ريال مقابل عمل إضافي.

فاذا علمت أن:

1. ساعات العمل العادية لكل عامل من عمال الإنتاج 150 ساعة.
2. حصل العامل رقم (1) والعامل رقم (2) على مكافأة تشجيعية مقدارها 300 ريال في الشهر نظرا لكفاءتهم الانتاجية.
3. بلغت الاستقطاعات (الخصومات) من مجموع المستحق لكل عامل 10% مقابل التأمينات.

والمطلوب:

- 1- إعداد قائمة الأجور لمركز التجميع عن شهر محرم 1432 هـ.
- 2- إجراء قيود اليومية اللازمة.

قائمة الأجر لعمال الإنتاج:

العامل	الساعات	معدل الأجر	الأجر الأساسي	المكافآت	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
1	150	10	1500	300	1800	180	1620
2	150	12	1800	300	2100	210	1890
3	150	8	1200	----	1200	120	1080
إجمالي			4500	600	5100	510	4590

قائمة الأجر لعمال الاشراف والخدمات:

العامل	الايام	أجر اليوم	الأجر الأساسي	المكافآت	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
الخدمات	29	20	580	-----	580	58	522
الاشراف	----	----	4200	500	4700	470	4230
إجمالي			4780	500	5280	528	4752

اثبات تحليل أو تحميل الأجر

يعالج الأجر الأساسي لعمال الإنتاج على أنه أجر مباشر أما المكافآت التشجيعية فتعامل على أنها أجر غير مباشر. أما بالنسبة لأجر عمال الاشراف والخدمات فتعالج جميعها على أنها أجر غير مباشرة.

الأجر المباشرة

4500 من ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
4500 إلى ح/ مراقبة الأجر

الأجر غير المباشرة

5880 من ح/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة
5880 إلى ح/ مراقبة الأجر

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة العربية	المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية
بطاقة الوقت	Time Card
بطاقة الشغلة (العملية)	Job Card
مكافأة الوقت الإضافي	Over Time Allowance
مكافأة الوقت الضائع	Idle Time Allowance

اختبر نفسك

1/ يعمل حسين لدى شركة الأمل لإنتاج وتجميع مكونات لأحد منتجات الشركة ويدفع له 10 ريال للوقت العادي و15 ريال للعمل الذي يزيد عن 40 ساعة في الأسبوع.

افتراض أنه خلال الأسبوع الماضي عمل حسين 49 ساعة ، منها 11 ساعة وقت ضائع خاص بفترات الصلاة والغداء والصيانة العامة.

بناء على المعلومات السابقة أجب عن السؤالين (1) و (2) التاليين:

(1) تبلغ تكلفة الأجر المباشر للعامل حسين:

A. 400 ريال

B. 380 ريال

C. 490 ريال

D. 445 ريال

(2) تبلغ علاوة الوقت الإضافي:

A. صفر ريال

B. 90 ريال

C. 135 ريال

D. 45 ريال

3 (فيما يلي بيانات عاملين من عمال مصنع الأمل :

العامل	الساعات الفعلية	معدل الأجر	الأجر الأساسي	المكافآت	علاوة الوقت الإضافي	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
محمد عامل إنتاج	56	10 ريال	560	-----	16	576	70	506
علي عامل خدمات	45	10 ريال	450	75	-----	525	55	470

كم تبلغ تكلفة الأجور المباشرة

A. 506 ريال

B. 560 ريال

C. 576 ريال

D. 490 ريال

4) يعمل خالد لدى شركة الفتح بأحد الأقسام الخاصة بتجميع الأثاث المكتبي ويدفع له 10 ريال للوقت العادي و 15 ريال للوقت الذي يزيد عن 40 ساعة في الأسبوع.

افتراض أنه خلال الأسبوع الماضي عمل خالد 62 ساعة ، منها 11 ساعة وقت ضائع خاص بفترات الصلاة والغداء والصيانة العامة.

بناء على ما سبق ، تبلغ تكلفة الأجر المباشر للعامل خالد:

A. 480 ريال

B. 620 ريال

C. 410 ريال

D. 510 ريال

5 (تعالج تكلفة الوقت الضائع نتيجة توقف العمل بالمصنع للراحة المتعارف عليها على أنها:

A. تكلفة غير مباشرة

B. تكلفة مباشرة

C. خسارة

D. تكلفة منتج

6) ما هو قيد اليومية الواجب تسجيله عند تحميل الأجور غير المباشرة على الإنتاج:

A. من ح/مراقبة الأجور

إلى ح/الأجور المستحقة

B. من ح/ مراقبة الأجور

إلى ح/ النقدية

C - من ح/مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية
إلى ح/مراقبة الأجور

D. ح/من مذكورين

ح/مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

ح/مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية

إلى ح/مراقبة الأجور

7) ما هو قيد اليومية الواجب تسجيله عند تحميل الأجور المباشرة:

A. من ح/مراقبة الأجور

إلى ح/الأجور المستحقة

B. من ح/ مراقبة الأجور

إلى ح/ النقدية

C. من ح/مراقبة الإنتاج تحت التشغيل
إلى ح/مراقبة الأجور

D. من ح/مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية

إلى ح/مراقبة الأجور

8) تصنف أجور عمال الخدمات الادارية على أنها:

A. تكاليف فترة

B. تكاليف مباشرة

C. تكاليف إنتاجية

D. كل ما سبق



نجاح ليس عدم فعل الاخطاء، النجاح هو عدم تكرار الأخطاء

المحاضرة الثامنة

المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

مقدمة عن التكاليف غير المباشرة (التعريف ، الخصائص):

- التكاليف الصناعية الإضافية هي كل التكاليف الغير مباشرة التي لا تتعلق بمنتج معين وإنما هي تكاليف تفيد النشاط ككل.
- تمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف نتيجة لكبر حجم المنشآت واتجاه معظمها إلى استبدال الطاقة البشرية بطاقة آلية الأمر الذي ترتب عليه زيادة عدد البنود الغير مباشرة.
- التكاليف الصناعية الإضافية كاستهلاك مباني وآلات ومعدات المصنع وتكاليف الكهرباء والمياه والصيانة والمواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة برغم كونها تكاليف غير مباشرة إلا أنها تعد أمراً ضرورياً لأن انفاقها يقصد به الحصول على الطاقات والإمكانات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الإنتاجية.
- لا يمكن تحميل هذه التكاليف وربطها بمنتج محدد بذاته فهي تكاليف عامة.
- يجب على محاسب التكاليف إيجاد الطريقة المناسبة لتوزيع وتخصيص هذه التكاليف الغير مباشرة على المنتجات ككل بشكل منطقي ذلك لأن تخصيص هذه التكاليف يعد أمراً هاماً وحيوياً عند اعداد وتوفير بيانات التكاليف .

مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة :

نظرا لتنوع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعددتها وارتباط بعضها بالتغير في حجم النشاط وارتباط البعض الآخر بالطاقة الإنتاجية و كذلك ارتباط جزء ثالث منها بالفترات الزمنية الأمر الذي جعل محاسب التكاليف يواجه العديد من المشاكل و الصعوبات عند تحديد نصيب المنتج النهائي من هذه التكاليف هذا بعكس المواد المباشرة و الأجور المباشرة الذي يمكن إيجاد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة . ومن أهم هذه المشاكل و الصعوبات ما يلي:

- 1- عمومية التكاليف الصناعية غير المباشرة** بمعنى عدم وجود الارتباط المباشر بينها و بين وحدات المنتج النهائي أو الأوامر الإنتاجية حيث أنها تنفق بصفة عامة على العمليات الإنتاجية للمساعدة في خلق هذا المنتج و جعله معدا للبيع.
- 2- اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر** الآخر نظرا لتعددتها و تنوعها الأمر الذي أدى إلى صعوبة الرقابة عليها.
- 3- اختلاف سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة مع التغيير في حجم الإنتاج** فهناك التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و التكاليف شبه المتغيرة و بالتالي ظهرت المشاكل عند تجميعها و تحليلها على المنتجات.
- 4- ارتباط جزء من هذه التكاليف بفترات زمنية قد تصل إلى عام** و بالتالي فانه يصعب تحديد نصيب وحدات التكلفة منها خلال فترات زمنية قصيرة الأمر الذي يتعارض مع كون محاسبة التكاليف نظام للمعلومات يمد الإدارة بالبيانات السريعة اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية و غالبا ما يلجأ محاسب التكاليف إلى أسلوب التقدير لهذه التكاليف للتغلب على هذه المشكلة .
- 5- إن لجوء محاسب التكاليف إلى وضع تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة** تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة يتوقف بالضرورة على حجم الطاقة الإنتاجية في المشروع وما يترتب على ذلك من توافر البيانات عن الطاقة القصوى و الطاقة المتاحة و الطاقة المستغلة و الطاقة العاطلة و بناء على ذلك ترتبط هذه التقديرات أيضا بفترات الرواج و فترات الكساد التي يمر بها المشروع .
- 6- اختلاف حجم هذه التكاليف من شهر إلى آخر خلال العام الواحد** باختلاف ظروف التشغيل.
- 7- في حالة تعدد المنتجات في المشروع وعدم تجانس** هذه المنتجات تزداد صعوبة تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة الأمر الذي يدعو محاسب التكاليف إلى استخدام معدلات متعددة للتحميل.

خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الإضافية) :

يقصد بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج هو إيجاد الوسيلة المناسبة و العادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف ومن الطبيعي أن محاسب التكاليف لا ينتظر حني نهاية الفترة المالية و يقوم بحصر التكاليف الفعلية (الإنتاجية) التي اتفقت فعلا خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الإنتاج و استخراج نصيب الوحدة الواحدة و لذلك فانه يلجأ إلى وضع التقديرات المختلفة لبنود التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يتم تحميل التكاليف الإضافية أو التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات النهائية من خلال إتباع الخطوات التالية:

أولاً : تحديد مراكز التكلفة :

يتم تقسيم المنشأة أو المصنع إلى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز إنتاج وهي التي تمر فيها فعلا وحدات الإنتاج خلال العمليات الإنتاجية ومراكز الخدمات الإنتاجية وهي التي تقدم الخدمات العامة واللازمة والمساعدة في النشاط الإنتاجي. ويتم ربط عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة ومصروفات غير مباشرة بتلك المراكز تمهيدا لتحميلها على وحدات الإنتاج .

ثانياً : حصر وتقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يتم حصر التكاليف الإضافية المنفقة فعلا خلال فترة التكاليف، والتي تشتمل على كافة التكاليف التي يصعب تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بطريقة مباشرة. وبصفة عامة يمكن القول بأنها عبارة عن كافة التكاليف بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة التي سبق تحميلها على المنتجات النهائية بطريقة مباشرة. ويتم حصر التكاليف الإضافية على النحو التالي:

- تحصر تكاليف المواد غير المباشرة من خلال تحليل مستندات صرف المواد المتعلقة بالفترة وهي أذون صرف المواد، وإشعارات تحويل المواد بين مراكز التكلفة، وإشعارات المواد المفقودة.
- تحصر تكاليف الأجور غير المباشرة من خلال تحليل تقارير الأداء اليومية للعاملين بمراكز التكلفة المختلفة.
- تحصر تكاليف الخدمات غير المباشرة من خلال تحليل سجلات تكاليف الخدمات الداخلية والخارجية.

ثالثاً: تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة:

يقصد بعملية التخصيص تحميل بعض عناصر التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة التي تنفرد بها. فبعض عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة تحدث وتترتب على وجود مركز تكلفة معين أو لممارسة النشاط فيه وبالتالي تعتبر مباشرة لهذا المركز وتلتصق به. ويقصد بعملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيص نسب من هذه العناصر على مراكز التكاليف على أسس تمكن من توزيع العناصر وفقاً لأنصبة عادلة وبالتالي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة هي التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة أي التي لا تلتصق بها مباشرة .

رابعاً: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج :

يتم في هذه الخطوة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بمراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج وذلك لأن مراكز الخدمات الإنتاجية أنشئت لخدمة مراكز الإنتاج فلا بد من تحمل تكاليفها على مراكز الإنتاج. وتوجد عدة طرق لتوزيع مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج حيث تختلف هذه الطرق باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية وحجم تكاليف الإنتاج بها وهذه الطرق هي :

1. طريقة التوزيع الإجمالي.
2. طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي).
3. طريقة التوزيع التنازلي.
4. طريقة التوزيع التبادلي.

خامساً: تحديد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الإنتاج:

يتم في هذه الخطوة احتساب معدلات تحميل التكاليف الإضافية الخاصة بمراكز الإنتاج لتحميل المنتجات داخل هذه المراكز بنصيبها من التكاليف غير المباشرة. ينبغي الإشارة إلى أن هناك العديد من أنواع معدلات التحميل والتي تختلف باختلاف أساس التحميل المستخدم في احتسابها. ولذلك فكل منها قد يعطى نتائج مختلفة عن الآخر. وبالتالي فإن على إدارة التكاليف اختيار معدل التحميل الذي يتناسب مع طبيعة النشاط الذي يتم داخل كل مركز من مراكز الإنتاج. وقد تكون أسس التحميل أسسا مالية كتكلفة المواد المباشرة، أو تكلفة العمل المباشر، أو التكلفة الأولية. كما قد تكون أسس التحميل كمية (غير مالية) مثل ساعات العمل المباشر ، أو ساعات تشغيل الآلات، أو الوحدات المنتجة.

إن أسهل طريقة لتحميل التكاليف الإضافية وتوزيعها على المنتجات هو الانتظار إلى آخر الفترة المحاسبية ثم حصر هذه التكاليف فعليا وتوزيعها على المنتجات.

إلا أن هذه الطريقة معيبة لسببين :

- 1- هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلا) لدرجة أنها قد لا تمكن من توفير بيانات سريعة خلال هذه الفترة عن تكاليف المنتج وهذا من شأنه يؤدي إلى إعاقة اتخاذ العديد من القرارات.
 - 2- أن هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة (شهرأ) بحيث أنها قد لا تمكن من مراعاة المؤثرات الموسمية
- وهذا من شأنه قد يعطي بيانات عن تكلفة المنتج بشكل غير مستقر فالمعروف أن هناك كثير من عناصر التكاليف ترتفع وتنخفض بفعل المؤثرات الموسمية فنجد مثلاً تكلفة التكييف تزيد في شهور الصيف عن شهور الشتاء.
- وبناء على ذلك فإن محاسبي التكاليف قد استقروا على تحديد معدل تحميل تقديري يتفادى ما تقدم من عيوب.

- ولا يعني تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف الإضافية باستخدام المعدل التقديري أننا حملناها بأنصبتها الحقيقية من التكاليف الإضافية الصناعية الفعلية ، وإنما هو تحميل تقديري يرجى أن يكون أقرب ما يكون إلى التحميل الفعلي ، كما يقصد به توفير بيانات سريعة عن تكاليف المنتج تسهل وترشد العديد من القرارات الإدارية.

- أما عن الفرق بين التحميل التقديري والتحميل الفعلي فيمكن معالجته في آخر الفترة المحاسبية.

سادسا: قياس فروق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يتم في هذه الخطوة احتساب فروق تحميل التكاليف الإضافية على المنتجات وهناك نوعين من فروق التحميل:

- زيادة تحميل: وذلك في حالة زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستنفذة خلال الفترة.

- نقص تحميل: وذلك في حالة نقص التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستنفذة في خلال الفترة.

وترجع أسباب الفروق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية والفعلية إلى الأسباب الآتية :

- الطبيعة الموسمية للإنتاج.
- حدوث أخطاء في تقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- الظروف غير العادية أو الطارئة أثناء الفترة التكاليفيه.

اختبر نفسك

1- من مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

A. اختلاف سلوك هذه التكاليف مع التغير في حجم الإنتاج

B. مرتبطة مباشرة بالمنتج

C. تشابه عناصرها

D. ثبات حجمها من شهر إلى آخر

2- من خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

A. تحديد مراكز التكلفة

B. حصر وقياس عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة

C. تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة

D. كل ما سبق

3- من الأسباب الشائعة لحدوث فروق التحميل في التكاليف الصناعية غير المباشرة:

A. الطبيعة الموسمية للإنتاج

B. الدقة في تقدير عناصر التكاليف غير المباشرة

C. ثبات الظروف الطبيعية عبر الفترات التكاليفية

D. لا شيء مما ذكر



النجاح يتكون من الأنتقال من فشل إلى فشل دون فقدان

المحاضرة التاسعة

تابع / المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

إجراءات تحميل التكاليف الإضافية:

1- تقدير التكاليف الإضافية خلال الفترة المحاسبية (عادة سنة) وتقدير حجم الإنتاج (النشاط التقديري) خلال نفس الفترة (وحدات- ساعات عمل- ساعات تشغيل) ، وبناء على ذلك يمكن تحديد ما يسمى بمعدل التحميل التقديري من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل التحميل التقديري} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإضافية التقديرية}}{\text{حجم النشاط التقديري}}$$

حجم النشاط التقديري

2- يستخدم هذا المعدل التقديري مع الإنتاج الفعلي في تحميل التكاليف الإضافية على المنتجات خلال الفترة المحاسبية ويتم إثبات مجموع ما سجل على المنتجات في حساب يسمى حساب التكاليف الإضافية المحملة وذلك بجعله دائن. ويحسب من خلال المعادلة التالية:

$$\text{تكاليف إضافية محملة} = \text{معدل التحميل التقديري} \times \text{حجم النشاط الفعلي}$$

3- تثبت ما حدث فعلاً من تكاليف إضافية في حساب يسمى حساب التكاليف الإضافية الفعلية ويجعل الحساب مدين.

4- في نهاية الفترة المحاسبية يتم مقارنة التكاليف الإضافية المحملة بالتكاليف الإضافية الفعلية مع تحديد التكاليف الإضافية المحملة بأقل أو أكثر من اللازم (فروق التحميل).

مثال (1) فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من موازنة 1431 هـ لشركة الجوف الصناعية:

التكاليف التقديرية:

التكاليف الصناعية غير المباشرة	400,000 ريال
المواد المباشرة	200,000 ريال
الأجور المباشرة	300,000 ريال

بيانات تقديرية أخرى:

ساعات عمل الآلات	40,000 ساعة
ساعات العمل المباشر	50,000 ساعة
وحدات الإنتاج المقدرة	20,000 وحدة

المطلوب:

حساب معدل تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة على أساس:

- 1- ساعات عمل الآلات.
- 2- ساعات العمل المباشر
- 3- تكلفة العمل المباشر
- 4- تكلفة المواد المباشرة
- 5- التكلفة الأولية
- 6- وحدات الإنتاج

الإجابة:

معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس ساعات عمل الآلات =	$\frac{40,000}{400,000} = 10$ ريال/ساعة عمل آلات
معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس ساعات العمل المباشر =	$\frac{50,000}{400,000} = 8$ ريال/ساعة عمل مباشر
معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس تكلفة الأجور المباشرة =	$\frac{300,000}{400,000} = 1.33$ ريال/ريال من تكلفة الأجور
معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس تكلفة المواد المباشرة =	$\frac{200,000}{400,000} = 2$ ريال/ريال من تكلفة المواد
معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس التكلفة الأولية =	$\frac{500,000}{400,000} = 0.80$ ريال/ريال من التكلفة الأولية
معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس وحدات الإنتاج =	$\frac{20,000}{400,000} = 20$ ريال/وحدة

مثال (2) فيما يلي البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة التقديرية لشركة النهضة الصناعية لعام 1432هـ:

معدل التحميل التقديري	الأقسام
8 ريال/ ساعة عمل آلة	التشكيل
4 ريال / ساعة عمل مباشر	التجميع
1,5 ريال / تكلفة العمل المباشر	التشطيب

وفيما يلي مستويات النشاط الفعلي أثناء السنة:

القسم	مستوى النشاط	ت.ص.غ.م. فعلية
التشكيل	34,000 ساعة عمل آلة	250,000 ريال
التجميع	56,000 ساعة عمل مباشر	270,000 ريال
التشطيب	150,000 ريال تكلفة العمل المباشر	195,000 ريال

المطلوب:

1- أحسب ت.ص.غ.م. المحملة بأكثر أو أقل من اللازم لكل قسم (فروق التحميل)

الإجابة:

$$\begin{aligned} \text{أ) ت.ص.غ.م. محملة لقسم التشكيل} &= 34,000 \times 8 = 272,000 \text{ ريال} \\ \text{ت.ص.غ.م. محملة لقسم التجميع} &= 56,000 \times 4 = 224,000 \text{ ريال} \\ \text{ت.ص.غ.م. محملة لقسم التشطيب} &= 150,000 \times 1.5 = 225,000 \text{ ريال} \end{aligned}$$

(ب)

القسم	تكلفة محملة	تكلفة فعلية	فروق التحميل
التشكيل	272000	250000	22000 أكثر
التجميع	224000	270000	46000 أقل
التشطيب	225000	195000	30000 أكثر

مثال (3)

شركة الحفر الصناعية تستخدم ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها بمعدل تحميل 6 ريال /ساعة وفي موازنة عام 1431هـ وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات الفعلية للعمل المباشر 160000 ساعة والأعباء الصناعية الفعلية 910000 ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل

المطلوب:

1) تحديد الأعباء المحملة بأقل أو أكثر من اللازم عن سنة 1431هـ.

الإجابة:

1/ الأعباء المحملة عن سنة 1431هـ = $160,000 \times 6 = 960,000$ ريال

2/ الأعباء المحملة بأقل أو أكثر من اللازم عن سنة 1431هـ

= الأعباء التي حملت على الإنتاج - الأعباء الفعلية

= 960,000 - 910,000

= 50,000 محمل بأكثر من اللازم

اختبر نفسك

1/ يتم حساب معدل التحميل التقديري للتكاليف الصناعية غير المباشرة من خلال :

- A. التكاليف الإضافية المتغيرة / حجم النشاط الفعلي
B. التكاليف الإضافية الثابتة / حجم النشاط الفعلي
C. إجمالي التكاليف الإضافية التقديرية / حجم النشاط التقديري
D. إجمالي التكاليف الإضافية التقديرية / حجم النشاط الفعلي

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من موازنة 1431هـ لشركة الجوف الصناعية

التكاليف التقديرية:

التكاليف الصناعية غير المباشرة	200,000 ريال
المواد المباشرة	100,000 ريال
الأجور المباشرة	150,000 ريال

بيانات تقديرية أخرى:

ساعات عمل الآلات	20,000 ساعة
ساعات العمل المباشر	25,000 ساعة
وحدات الإنتاج المقدرة	10,000 وحدة

في ضوء هذه البيانات أجب عن الأسئلة الآتية :

2) معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات العمل الآلي هو :

- A. 10 ريال / ساعة عمل آلي
B. 12 ريال / ساعة عمل آلي
C. 15 ريال / ساعة عمل آلي
D. 20 ريال / ساعة عمل آلي

3) معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر هو

- A. 10 ريال / ساعة عمل مباشر
B. 12 ريال / ساعة عمل مباشر
C. 8 ريال / ساعة عمل مباشر
D. 11 ريال / ساعة عمل مباشر

4) معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس المواد المباشرة هو :

- أ - 5 ريال / من تكلفة المواد المباشرة
ب - 6 ريال / من تكلفة المواد المباشرة
ج - 7 ريال / من تكلفة المواد المباشرة
د - 2 ريال / من تكلفة المواد المباشرة

5/ تكون فروق التكاليف الإضافية المحملة بأكثر من اللازم ، إذا كانت :

- أ- التكاليف الإضافية المحملة أكبر من التكاليف الإضافية الفعلية
- ب- التكاليف الإضافية الفعلية أكبر من التكاليف الإضافية التقديرية
- ج- التكاليف الإضافية الفعلية أكبر من التكاليف الإضافية المحملة
- د- التكاليف الإضافية التقديرية أكبر من التكاليف الإضافية الفعلية

6) شركة السلام الصناعية تستخدم ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها ، وفي موازنة عام 1431هـ كان معدل التحميل (2 ريال للساعة) وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات الفعلية للعمل المباشر 77500 ساعة والأعباء الصناعية الفعلية 166000 ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل :

أ- 11000 ريال محمل بأقل من اللازم

- ب- 22,000 ريال محمل بأقل من اللازم
- ج- 12,000 ريال محمل بأكثر من اللازم
- د- 12,000 ريال محمل بأقل من اللازم

7) شركة السلام الصناعية تستخدم ساعات تشغيل الآلات كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها بمعدل تحميل 2 ريال /ساعة، وفي موازنة عام 1431هـ وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات لتشغيل الآلات 155000 ساعة والأعباء الصناعية الفعلية 332000 ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل

A. 22000 ريال محمل بأقل من اللازم

- B. 12000 ريال محمل بأكثر من اللازم
- C. 22000 ريال محمل بأكثر من اللازم
- D. 12000 ريال محمل بأقل من اللازم



النجاح هو الحصول على ما تريد، والسعادة أن تريد ما تحصل

المحاضرة العاشرة

تابع / المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة



طريقة التوزيع الإجمالي :

طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع إجمالي التكاليف الإضافية لجميع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أساس توزيع واحد يتم اختياره بطريقة حكيمية. وذلك بإتباع الخطوات التالية:

1- تحديد إجمالي تكاليف جميع مراكز الخدمات بالمنشأة.

2- توزيع هذا الإجمالي كدفعة واحدة على مراكز الإنتاج بالمنشأة باستخدام أساس توزيع حكيم، مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات، أو عدد العاملين في مراكز الإنتاج أو غير ذلك من الأسس. وبناء عليه يتم الوصول إلى نصيب كل مركز إنتاج من التكاليف الإضافية الخاصة بمركز الخدمات وبذلك تتجمع كافة التكاليف في مراكز الإنتاج فقط.

مثال (1) :

فيما يلي بيانات مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات المستخرجة من سجلات التكاليف الخاصة بمنشأة الشروق لصناعة الأثاث المكتبي خلال شهر صفر 1436 هـ:

مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		بيان
(4)	(3)	(2)	(1)	
ريال 230000	ريال 220000	ريال 40000	ريال 60000	تكاليف إضافية للقسم
ساعة 350000	ساعة 150000	-----	-----	ساعات تشغيل الآلات
ساعة 75000	ساعة 125000	-----	-----	ساعات العمل المباشر

المطلوب:

1- توزيع تكاليف مراكز الخدمات طبقاً لطريقة التوزيع الإجمالي باستخدام ساعات تشغيل الآلات كأساس للتوزيع.

2- تحديد معدل التحميل لمركزي الإنتاج باستخدام ساعات العمل المباشر كأساس للتحميل.

الإجابة :

مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		بيان
(4)	(3)	(2)	(1)	
230000	220000	40000	60000	تكاليف إضافية للقسم
70000	30000	(100000)		توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات
300000	250000			إجمالي التكاليف الإضافية

تم إتباع الخطوات التالية لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:

1. تحديد إجمالي تكاليف مراكز الخدمات = 40000 + 60000 = 100000 ريال.

2. تحديد أساس التوزيع: في هذا المثال هو ساعات تشغيل الآلات.

3. تحديد إجمالي ساعات تشغيل الآلات لأقسام الإنتاج = 350000 + 150000 = 500000 ساعة.

4. نصيب القسم الإنتاجي (3) = 100000 ريال x 150000 ساعة تشغيل = 30000 ريال
500000

1. نصيب القسم الإنتاجي (4) = 100000 ريال x 350000 ساعة تشغيل = 70000 ريال.
500000

طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)

طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على حده وبشكل منفرد على مراكز الإنتاج فقط باستخدام أساس توزيع ملائم لطبيعة الخدمات التي يؤديها مركز الخدمة المعين لمراكز الإنتاج. وتتميز هذه الطريقة بأنها تتغلب على العيب الرئيسي لطريقة التوزيع الإجمالي حيث أنها تستخدم أكثر من أساس لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج المستفيدة بما يتلاءم مع طبيعة الخدمات المقدمة. لذا يطلق عليها طريقة التوزيع الانفرادي أو المباشر تمييزاً لها عن طريقة التوزيع الإجمالي.

مثال (2) :

فيما يلي التكاليف الإضافية المقدرة وأيضاً مستوى النشاط المقدر لكل من قسمي الخدمة (القوى المحركة، والصيانة) وقسمي الإنتاج (التقطيع، والتجميع) بمصنع الكفاح عن احدى السنوات:

أقسام الإنتاج		أقسام الخدمات		بيان
تجميع	تقطيع	صيانة	قوى محركة	
60000	100000	160000	250000	تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال
				بيانات عن مستوى النشاط:
200000	600000	200000	-----	عدد الكيلوات المتوقع استهلاكها
4500	4500	-----	1000	ساعات الصيانة
				بيانات عن أسس تحميل المنتجات:
50000	80000			ساعات العمل المباشر
20000	100000			ساعات تشغيل الآلات

المطلوب:

1. توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج باستخدام طريقة التوزيع المباشر.

الإجابة :

يلاحظ أن العامل المسبب لحدوث تكلفة قسم القوى المحركة هو عدد الكيلوات، وأن العامل المسبب لحدوث تكلفة قسم الصيانة هو عدد ساعات الصيانة، وبالتالي سيتم استخدام عدد الكيلوات وساعات الصيانة لقسمي الإنتاج فقط لاحتساب نسب التوزيع. ويتم التوزيع كما يلي:

1. توزيع تكاليف قسم القوى المحركة:

- أ- المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة إضافية مباشرة للقسم فقط = 250000 ريال.
 ب- أساس التوزيع هو عدد الكيلوات لكل من قسمي التقطيع والتجميع.
 ▪ أي بنسبة 600000 : 200000 على التوالي (مجموعهما 800000)
 ج- نصيب قسم التقطيع = $\frac{600000}{800000} \times 250000 = 187500$ ريال.
 د- نصيب قسم التجميع = $\frac{200000}{800000} \times 250000 = 62500$ ريال.

2. توزيع تكاليف قسم الصيانة:

- أ- المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة إضافية مباشرة للقسم فقط = 160000 ريال.
 ب- أساس التوزيع هو عدد ساعات الصيانة لكل من قسمي التقطيع والتجميع.
 ▪ أي بنسبة 4500 : 4500 على التوالي.
 ▪ نصيب قسم التقطيع = $\frac{4500}{9000} \times 160000 = 80000$ ريال.
 ▪ نصيب قسم التجميع = $\frac{4500}{9000} \times 160000 = 80000$ ريال.

2. إعداد جدول التوزيع النهائي والذي يعكس ما سبق مع احتساب معدلات التحميل اللازمة لتحميل المنتجات بالتكلفة الإضافية:

جدول توزيع تكاليف قسمي الخدمة بإتباع طريقة التوزيع المباشر

بيان	أقسام الخدمات		أقسام الإنتاج	
	قوى محرك	صيانة	تقطيع	تجميع
تكاليف إضافية مباشرة للقسم	250000	160000	100000	60000
توزيع تكلفة قسم القوى المحركة	(250000)		187500	62500
توزيع تكلفة قسم الصيانة		(160000)	80000	80000
إجمالي تكلفة إضافية بعد التوزيع	صفر	صفر	367500	202500

طريقة التوزيع التنازلي

تعترف هذه الطريقة باستفادة أقسام الخدمات من بعضها البعض ولكنها لا تأخذ الاستفادة الكلية لأقسام الخدمة من بعضها حيث تفترض أن الاستفادة في اتجاه واحد، بمعنى آخر تعترف هذه الطريقة جزئياً باستفادة أقسام الخدمات من بعضها البعض. ووفقاً لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف قسم الخدمة المعين في شكل توزيع تنازلي تدريجي بعد ترتيب أقسام الخدمات الأخرى، ثم قسم الخدمة الذي يليه في الترتيب حتى الوصول إلى قسم الخدمة الذي يقدم أقل نسبة.

مثال (3) :

فيما يلي التكاليف الإضافية المقدرة وأيضاً مستوى النشاط المقدر لكل من قسمي الخدمة (القوى المحركة، والصيانة) وقسمي الإنتاج (التقطيع، والتجميع) بمصنع الكفاح عن إحدى السنوات:

بيان	أقسام الخدمات		أقسام الإنتاج	
	قوى محرك	صيانة	تقطيع	تجميع
تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال	250000	160000	100000	60000
بيانات عن مستوى النشاط:				
عدد الكيلووات المتوقع استهلاكها	-----	200000	600000	200000
ساعات الصيانة	1000	-----	4500	4500

المطلوب :

1. توزيع تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج باستخدام طريقة التوزيع التنازلي.

تابع / الإجابة :

يتم توزيع التكلفة الإضافية المباشرة لقسم القوى المحركة على الأقسام التالية في الترتيب سواء كانت أقسام خدمات أو أقسام إنتاج – أى على قسم الصيانة، قسم التقطيع، قسم التجميع- وذلك كما يلي:

1. المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة إضافية لقسم القوى المحركة = 250000 ريال

2. أساس التوزيع = الكيلووات

3. نسب التوزيع = لقسم الصيانة (200000)

لقسم التقطيع (600000)

لقسم التجميع (200000)

1000000

▪ **نصيب الأقسام المستفيدة من التكلفة الإضافية لقسم القوى المحركة:**

$$1. \text{ نصيب قسم الصيانة} = \frac{200000}{1000000} \times 250000 = 50000 \text{ ريال}$$

$$1. \text{ نصيب قسم التقطيع} = \frac{600000}{1000000} \times 250000 = 150000 \text{ ريال}$$

$$1. \text{ نصيب قسم التجميع} = \frac{200000}{1000000} \times 250000 = 50000 \text{ ريال}$$

3/ توزيع إجمالي تكلفة قسم الصيانة ، والتي تساوي تكلفة اضافية مباشرة للقسم + ما وزع عليها من قسم القوى المحركة ، على قسمي الانتاج فقط. وذلك كما يلي:

- المبلغ المطلوب توزيعه = 50000 + 160000 = 210000 ريال
- أساس التوزيع = ساعات الصيانة
- نسب التوزيع = 50% لقسم التقطيع (9000 / 4500)
- = 50% لقسم التجميع (9000 / 4500)

▪ **نصيب الأقسام المستفيدة من التكلفة الإضافية لقسم الصيانة:**

$$1. \text{ نصيب قسم التقطيع} = 50\% \times 210000 = 105000 \text{ ريال}$$

$$2. \text{ نصيب قسم التجميع} = 50\% \times 210000 = 105000 \text{ ريال}$$

أقسام الإنتاج		أقسام الخدمات		بيان
تجميع	تقطيع	صيانة	قوى محركة	
60000	100000	160000	250000	تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال
				توزيع تكاليف مراكز الخدمات
50000	150000	50000	-----	توزيع مركز القوى المحركة
		210000		إجمالي
105000	105000		توزيع تكاليف مركز الصيانة
215000	355000			الإجمالي

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
Total Method	طريقة التوزيع الإجمالي
Direct Method	طريقة التوزيع المباشرة
Step Down Method	طريقة التوزيع التنازلي

اختبر نفسك

1/ يوجد لدى أحد المصانع ثلاثة أقسام للإنتاج هي (قسم التقطيع، قسم التجميع، قسم التشغيل)، بالإضافة إلى قسمين للخدمات هي: (قسم الأفراد، قسم الصيانة). وفيما يلي ملخص بيانات المصنع عن كل قسم

بيان	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		الإجمالي
	تشطيب	تجميع	تقطيع	الصيانة	الأفراد	
تكاليف إضافية	80,000	120,000	150,000	35,000	40,000	425,000
بيانات إحصائية						
عدد الموظفين	300	300	400	250	60	1310
ساعات الصيانة	1000	1500	2500	100	500	5600

في ظل طريقة التخصيص التنازلي فإن نصيب قسم التقطيع من تكلفة قسم الأفراد تبلغ:

- A. 14000 ريال
 B. **12800 ريال**
 C. 17500 ريال
 D. 17800 ريال

2/ يوجد لدى أحد المصانع ثلاثة أقسام للإنتاج هي (قسم التقطيع، قسم التجميع، قسم التشغيل)، بالإضافة إلى قسمين للخدمات هي: (قسم الأفراد، قسم الصيانة). وفيما يلي ملخص بيانات المصنع:

بيان	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		الإجمالي
	تشطيب	تجميع	تقطيع	الصيانة	الأفراد	
تكاليف إضافية	80000	120000	150000	35000	40000	425000
بيانات إحصائية						
عدد الموظفين	300	300	400	40	60	1100
ساعات الصيانة	1000	1500	2500	100	500	5600

في ظل طريقة التخصيص المباشر فإن نصيب قسم التجميع من تكلفة قسم الصيانة تبلغ

- A. 12000 ريال
 B. 10900 ريال
 C. **10500 ريال**
 D. 11900 ريال

3/ الأعباء الصناعية المقدرة لشركة زهران تحمل بمعدل 7 ريال /ساعة من ساعات العمل المباشر والبيانات التالية خاصة بالأمر الإنتاجي رقم 999 الذي أنتج خلال الشهر الأول من السنة:

تكلفة المواد المباشرة	20000 ريال
تكلفة العمل المباشر	14000 ريال
ساعات العمل المباشر	2000 ساعة

بناء على ما تقدم من بيانات حول شركة زهران تبلغ تكلفة الأمر الإنتاجي رقم 999:

- أ- **48000 ريال**
 ب- 18000 ريال
 ج- 17000 ريال
 د- 27500 ريال

المحاضرة الحادية عشر

قوائم التكاليف

ما هي قوائم التكاليف وما هي أهميتها:

- هي واحدة من الأدوات التي يتم من خلالها إيصال ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات إلى الإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها على القيام بوظائفها.
- من خلال قوائم التكاليف يتم حصر عناصر التكاليف التي تحملتها المنشأة خلال الفترة.
- تعتبر قوائم التكاليف الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد تكلفة الوحدات المنتجة أو المبيعة.
- تحقق هذه القوائم أهداف الرقابة على التكاليف.

الفرق بين قوائم التكاليف والقوائم المالية:

- 1) تعد قوائم التكاليف أساساً لخدمة الإدارة بينما القوائم المالية تعد أساساً لخدمة المستخدم الخارجي.
- 2) قوائم التكاليف تحتوي على معلومات تفصيلية بينما القوائم المالية فمعلوماتها إجمالية.
- 3) معلومات قوائم التكاليف لا يتم نشرها بينما يتم نشر معلومات القوائم المالية.

أنواع قوائم التكاليف:

1) قوائم التكاليف المساعدة:

وهي القوائم التي تعد بشكل مسبق من أجل توفير بعض المعلومات اللازمة لإعداد قوائم التكاليف الرئيسية ، ومن أمثلة هذه القوائم المساعدة قائمة تكاليف المواد (الخامات) المباشرة المستخدمة في الإنتاج.

بيان	تفصيلي	إجمالي
تكلفة المواد الخام المباشرة المشتراة خلال الفترة	XXXX	
+ تكلفة مخزون المواد المباشرة أول الفترة	XXX	
(-) تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة	(XXX)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة		XXXX

تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة	= تكلفة المواد الخام المباشرة المشتراة خلال الفترة	+ تكلفة مخزون المواد المباشرة أول الفترة	(-) تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة
--	--	--	--

مثال (1): كان رصيد تكلفة مخزون المواد في بداية الفترة 40,000 ريال ، وبلغت قيمة المواد الخام المباشرة التي قامت شركة التضامن الصناعية خلال الفترة 530,000 ريال ، فإذا علمت أن تكلفة مخزون المواد في آخر الفترة 60,000 ريال

المطلوب: تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

الإجابة: قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

بيان	تفصيلي	إجمالي
تكلفة المواد الخام المباشرة المشتراة خلال الفترة	530000	
+ تكلفة مخزون المواد المباشرة أول الفترة	40000	
(-) تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة	(60000)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة		510000

2) قوائم التكاليف الرئيسية:

أ- قائمة التكاليف الصناعية خلال الفترة

هي أحد أنواع قوائم التكاليف وتتضمن كافة التكاليف الصناعية التي تنفق للحصول على الإنتاج المباع خلال فترة معينة.
إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجر المباشرة + تكلفة صناعية غير مباشرة

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج	XXX	
+ أجر مباشرة	XXX	
التكلفة الأولية للإنتاج	XXXX	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة	XXX	
التكاليف الصناعية خلال الفترة		XXXX

ب- قائمة التكاليف للإنتاج التام:

تشمل هذه القائمة على كل التكاليف الصناعية المنفقة للحصول على الإنتاج التام.
التكاليف الصناعية للوحدات المنتجة خلال الفترة = إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة + التكلفة الصناعية لمخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة - التكلفة الصناعية لمخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة

بيان	تفصيلي	إجمالي
التكاليف الصناعية خلال الفترة	XXXX	
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة	XXX	
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	(XXX)	
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة		XXXX

ج- قائمة التكاليف للإنتاج المباع: (قائمة تكلفة البضاعة المباعة)

وهي القائمة التي يمكن من خلالها تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج الذي تم بيعه.
التكاليف الصناعية للإنتاج المباع خلال الفترة = التكاليف الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة + تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة - تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة

بيان	تفصيلي	إجمالي
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	XXXX	
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة	XXX	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(XXX)	
تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)		XXXX

قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج	XXX	
+ أجور مباشرة	XXX	
التكلفة الأولية للإنتاج	XXXX	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة	XXX	
التكاليف الصناعية خلال الفترة		XXXX
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		XXX
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(XXX)
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة		XXXX
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة		XXX
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(XXX)
تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)		XXXX

مثال (2): الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر الأستاذ لشركة طيبة الصناعية:

بيان	بالريال	بيان	بالريال
مخزون إنتاج تحت التشغيل أول الفترة	75,000	استهلاك آلات المصنع	35,000
عمل مباشر	320,000	مشتريات مواد	350,000
مرتبات بيعه	80,000	مخزون مواد خام آخر الفترة	70,000
تكلفة اجار المصنع	36,000	مخزون إنتاج تام آخر الفترة	150,000
مخزون الإنتاج التام أول الفترة	110,000	أجور الإشراف على المصنع	76,000
المبيعات	900,000	مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	130,000
عمل غير مباشر	20,000	مخزون مواد خام أول الفترة	30,000
مواد غير مباشرة	14,000	مرتبات إدارية	100,000

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف للإنتاج التام والمباع.

الإجابة: قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

30000	مواد خام أول المدة
350000	+ مشتريات مواد خام
380000	مواد متاحة للاستخدام
(70000)	(-) مواد خام آخر المدة
310000	مواد مستخدمة في الإنتاج

قائمة التكاليف للإنتاج التام والمباع

	310000	مواد مباشرة
	320000	+ عمل مباشر (أجور مباشرة)
630000		تكلفة أولية
		+ تكاليف صناعية إضافية (غير مباشرة) :
	20000	عمل غير مباشر
	14000	مواد غير مباشرة
	36000	تكلفة إيجار المصنع
	35000	استهلاك آلات المصنع
	76000	أجور الإشراف على المصنع
181000		
811000		التكلفة الصناعية للإنتاج خلال العام
75000		+ مخزون إنتاج تحت التشغيل أول الفترة
(130000)		(-) مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
756000		التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال العام
110000		+ مخزون إنتاج تام أول الفترة
(150000)		(-) مخزون إنتاج تام آخر الفترة
716000		تكلفة البضاعة المباعة

مثال (3): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة التعاون الصناعية خلال شهر رجب 1431هـ:

- تكاليف الخامات المباشرة والمستخدمه خلال الشهر 550000 ريال.
- تكاليف الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الشهر 200000 ريال و 100000 ريال على التوالي.
- تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية 180000 ريال و 120000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر 30000 و 55000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر 80000 ريال

المطلوب:

1- تصوير قائمة التكاليف للوحدات المباعة خلال شهر رجب عام 1431هـ.

الإجابة: قائمة تكاليف الإنتاج التام والمباع

إجمالي	تفصيلي	بيان
	550000	مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج
	200000	+ أجور مباشرة
750000		التكلفة الأولية للإنتاج
100000		+ تكاليف صناعية غير مباشرة
850000		التكاليف الصناعية خلال الفترة
30000		+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة
(55000)		(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
825000		تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
80000		+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة
(110000)		(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة
795000		تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)

اختبر نفسك

1/ فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة الأثاث الحديثة خلال شهر محرم 1432هـ:

- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمه خلال الشهر 100000 ريال.
- تكاليف الأجور المباشرة 30000 ريال
- التكاليف الصناعية الغير مباشرة التقديرية 35000 ريال.
- تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية 12500 ريال و 15000 ريال على التوالي.

تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر 5000 و 7500 ريال على التوالي

بناء على البيانات السابقة تبلغ **التكاليف الصناعية للإنتاج التام** خلال شهر محرم 1432هـ:

- A. 160000 ريال
- B. 157500 ريال
- C. 165000 ريال
- D. **162500 ريال**

2/ البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الأمل الصناعية عن إحدى الفترات التكاليفية:

- مبيعات 350000 ريال
- تكلفة الإنتاج خلال الفترة 180000 ريال
- مصاريف إدارية 19000 ريال
- تكاليف تسويقية 11000 ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

- 1- تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة 10000 ريال، وآخر الفترة 18000 ريال
- 2- تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة 30000 ريال، وآخر الفترة 22000 ريال

بناء على البيانات السابقة **تبلغ تكلفة البضاعة المباعة** :

- A. **180000 ريال**
- B. 189000 ريال
- C. 151000 ريال
- D. 150000 ريال

3/ فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات شركة الوطن الصناعية خلال شهر محرم 1432هـ:
160000 ريال مشتريات خامات – 2000 ريال مسموحات مشتريات خامات –
3000 ريال مردودات مشتريات – 7500 ريال مصاريف نقل مشتريات خامات – 12500 ريال مصاريف تأمين الخامات المشتراة – 27500
ريال رسوم جمركية على الخامات المشتراة – 2500 ريال عمولة مشتريات خامات.

فإذا علمت ما يلي:

- تكلفة مخزون الخامات أول الشهر بلغت 50000 ريال
- تكلفة مخزون الخامات آخر الشهر بلغت 40000 ريال

بناء على ما سبق تبلغ **تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج** خلال شهر محرم:

- A. 205000 ريال
- B. 215000 ريال**
- C. 200000 ريال
- D. 225000 ريال

4/ فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة الأثاث الحديثة خلال شهر محرم 1432هـ:

- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمه خلال الشهر 200000 ريال.
- تكاليف الأجور المباشرة 60000 ريال ،التكاليف الصناعية الغير مباشرة 70000 ريال .

- تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية 25000 ريال و 30000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر 10000 و 15000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر 18000 ريال
- تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الشهر 13000 ريال
-

بناء على البيانات السابقة تبلغ **التكاليف الصناعية للإنتاج التام** خلال شهر محرم 1432هـ:

- A. 315,000 ريال
- B. 320,000 ريال
- C. 325,000 ريال**
- D. 330,000 ريال



الفرص لا تحدث وحدها لكنك عليك صنعها.

المحاضرة الثانية عشر

تابع / قوائم التكاليف

قائمة الدخل:

تهدف هذه القائمة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة المنشأة نتيجة مزاولتها لنشاطها وذلك خلال فترة معينة.

الفرق بين قائمة الدخل وقائمة التكاليف:

- الهدف من إعداد قائمة الدخل هو الوصول إلى صافي الربح أو الخسارة الناتج عن مزاوله النشاط بينما الهدف من قائمة التكاليف هو الوصول إلى التكاليف الصناعية خلال فترة معينة.
- يتم إعداد قائمة الدخل في المنشآت التجارية والصناعية أما قائمة التكاليف الصناعية فيتم إعدادها في المنشآت الصناعية فقط.
- تشتمل قائمة الدخل على الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالفترة بينما لا تشتمل قائمة التكاليف الصناعية على الإيرادات.
- تشتمل قائمة الدخل على التكاليف التسويقية والإدارية بينما لا تشتمل قائمة التكاليف الصناعية سوى على التكاليف الصناعية فقط.
- تشتمل قائمة الدخل على الإيرادات والتكاليف الأخرى بينما لا تشتمل قائمة التكاليف الصناعية إلا على التكاليف الصناعية للنشاط.

كيفية إعداد قائمة الدخل:

مجمل الربح أو (الخسارة) = إيراد المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة

صافي الربح أو الخسارة العادي (صافي ربح أو خسارة العمليات) =

مجمل الربح - التكاليف الإدارية والتسويقية المتعلقة بالفترة

صافي الربح (الخسارة) النهائي =

صافي الربح أو الخسارة العادي + الإيرادات الأخرى - المصروفات الأخرى

- الإيرادات والمصروفات الأخرى هي تلك الإيرادات والمصروفات الناتجة عن مزاوله المنشأة لأنشطة فرعية (ثانوية) خلاف النشاط العادي مثل إيراد اوراق مالية أو مصروفات بيع اوراق مالية.

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في----

بيان	تفصيلي	إجمالي
ايراد المبيعات		XXXX
يخصم: تكلفة البضاعة المباعة		(XXX)
مجمل الربح (الخسارة)		XXXX
يخصم: مصروفات التشغيل		
المصروفات التسويقية	XXX	
المصروفات الإدارية	XXX	(XXXX)
صافي الربح (الخسارة) العادي (أو من العمليات)		XXXX
يضاف: إيرادات أخرى		XXXX
يخصم: مصروفات أخرى		(XXX)
صافي الربح (الخسارة)		XXXX

مثال: البيانات التالية مستخرجة من دفاتر أستاذ شركة مكة الصناعية:

بيان	بالريال	بيان	بالريال
مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	43000	مصروفات أخرى (80% مصنع ، 20% ادارة)	20000
عمولة المبيعات	19500	مواد غير مباشرة	17000
استهلاك مباني الادارة	16000	أجور مباشرة	200000
استهلاك مباني المصنع	40000	مرتبات إدارية	120000
مرتبات مشرفي الإنتاج	85000	مخزون انتاج تحت التشغيل أول الفترة	26000
مواد مباشرة	180000	مبيعات	950000
أجور غير مباشرة	25000	مردودات مبيعات	10000
ضرائب عقارية (60% مصنع ، 40% ادارة)	30000	مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	85000
صيانة (90% مصنع ، 10% ادارة)	40000	مخزون الإنتاج التام أول الفترة	45000

المطلوب: (1) إعداد قائمة التكاليف للإنتاج التام والمباع.
(2) إعداد قائمة الدخل.

قائمة تكاليف الإنتاج التام والمباع

مواد مباشرة	180000	
+ أجور مباشرة	200000	
تكلفة أولية	380000	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة		
مواد غير مباشرة	17000	
أجور غير مباشرة	25000	
استهلاك مباني المصنع	40000	
مرتبات مشرفي الإنتاج	85000	
ضرائب عقارية للمصنع (60%)	18000	
مصروفات صناعية أخرى (80%)	16000	
صيانة للمصنع (90%)	36000	
	237000	
التكلفة الصناعية للإنتاج خلال العام	617000	
+ إنتاج تحت التشغيل أول العام	26000	
(-) إنتاج تحت التشغيل آخر العام	(43000)	
تكلفة الإنتاج التام خلال العام	600000	
+ مخزون إنتاج تام أول العام	45000	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر العام	(85000)	
تكلفة البضاعة المباعة	560000	

قائمة الدخل

950000	مبيعات
(10000)	(-) مردودات مبيعات
940000	صافي المبيعات
(56000)	(-) تكلفة البضاعة المباعة
380000	مجمّل الربح
	(-) مصروفات التشغيل :
19500	عمولة مبيعات
12000	ضرائب عقارية إدارية (40%)
16000	استهلاك مباني الإدارة
4000	مصروفات إدارية أخرى (20%)
120000	مرتبات إدارية
4000	صيانة إدارية (10%)
(175500)	
204500	صافي الربح

مثال (3):

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة عسير الصناعية خلال شهر محرم 1431هـ:

- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمّة خلال الشهر 390,000 ريال.
- تكاليف الأجر المباشرة 110000 ريال .
- التكاليف الصناعية الغير مباشرة تبلغ 140000 ريال .
- تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية 80000 ريال و 40000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر 25000 و 35000 ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر 45000 ريال
- مخزون الإنتاج التام آخر الشهر 54000 وحدة.
- الإيرادات والمصروفات الأخرى 25000 ريال و 15000 ريال على التوالي.
- قيمة المبيعات 828000 ريال.

المطلوب:

- 1- إعداد قائمة التكاليف للوحدات المباعة خلال شهر محرم عام 1431هـ.
- 2- إعداد قائمة الدخل عن شهر محرم 1431هـ

الإجابة: قائمة تكاليف الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج	390000	
+ أجور مباشرة	110000	
التكلفة الأولية للإنتاج		500000
+ تكاليف صناعية غير مباشرة محملة		140000
التكاليف الصناعية خلال الفترة		640000
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة		25000
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة		(35000)
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة		630000
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة		45000
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة		(54000)
تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)		621000

قائمة الدخل

مبيعات	828000	
(-) تكلفة البضاعة المباعة		(621000)
مجمل الربح		207000
(-) مصروفات التشغيل :		
تكاليف التسويق	80000	
تكاليف إدارية	40000	(120000)
صافي الربح العادي	87000	
+ الإيرادات الأخرى	25000	
- المصروفات الأخرى	(15000)	
صافي الربح		97000

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية	المصطلح المحاسبي باللغة العربية
COST STATEMENT	قائمة التكاليف
GROSS PROFIT	مجمل الربح
INCOME STATEMENT	قائمة الدخل
NET PROFIT	صافي الربح

اختبر نفسك

1/ البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الوفاء الصناعية عن إحدى الفترات التكاليفية:

مبيعات	525000 ريال
تكلفة الإنتاج خلال الفترة	285000 ريال
مصاريف إدارية	112500 ريال
مصاريف تسويقية	82500 ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

- تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة	7500 ريال	، وأخر الفترة	11250 ريال
- تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة	22500 ريال	، وأخر الفترة	13 750 ريال

بناءً على البيانات السابقة يبلغ صافي الربح:

- A. 40000 ريال
- B. 33750 ريال
- C. 48750 ريال
- D. 48000 ريال

2/ البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الوفاء الصناعية عن إحدى الفترات التكاليفية:

مبيعات	600000 ريال
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	280000 ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

- تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة	10000 ريال	، وأخر الفترة	15000 ريال
- تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة	30000 ريال	، وأخر الفترة	10000 ريال
مصاريف إدارية	50000 ريال		
مصاريف تسويقية	55000 ريال		

بناءً على البيانات السابقة يبلغ صافي الربح:

- A. 100000 ريال
- B. 195000 ريال
- C. 160000 ريال
- D. 165000 ريال



المحاضرة الثالثة عشر

علاقة التكلفة والحجم والربح



1- مفهوم تحليل التعادل

يعتمد تحليل التعادل على دراسة العلاقة بين حجم المبيعات والتكاليف والأرباح من خلال تحديد ما يسمى بنقطة التعادل. ويمكن تعريف نقطة التعادل بأنها النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية ، ومن ثم يكون الربح عندها مساويا للصفر ، وإذا تجاوزت مبيعات المنشأة هذه النقطة فإنها تحقق أرباحا ، وإذا لم تصل إليها فإنها تحقق خسائر.

2- تحديد نقطة التعادل بالوحدات وبالقيمة:

أ- تحديد نقطة التعادل بالوحدات:

يتم تحديد كمية مبيعات التعادل بالوحدات باستخدام المعادلة التالية:

كمية مبيعات التعادل = التكاليف الثابتة

عائد المساهمة للوحدة

حيث أن عائد المساهمة للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة

ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كم يلي :

كمية مبيعات التعادل = التكاليف الثابتة

سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة

مثال رقم (1) فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة العليا عن شهر صفر 1431 هـ :

كمية المبيعات 6000 وحدة - سعر بيع الوحدة 40 ريال - التكلفة المتغيرة للوحدة 30 ريال - التكاليف الثابتة عن الشهر 60000 ريال .
والمطلوب : حساب كمية التعادل .

الحل :

كمية التعادل = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$

كمية التعادل = $\frac{60000}{30 - 40} = 6000$ وحدة

ب- تحديد نقطة التعادل بالقيمة :

قيمة مبيعات التعادل = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة عائد المساهمة}}$

نسبة عائد المساهمة

حيث أن نسبة عائد المساهمة = عائد المساهمة للوحدة ÷ سعر بيع الوحدة

ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كما يلي :

قيمة مبيعات التعادل = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{عائد المساهمة للوحدة} \div \text{سعر بيع الوحدة}}$

أو بطريقة أخرى مختصرة

قيمة مبيعات التعادل = كمية مبيعات التعادل X سعر بيع الوحدة

مثال رقم : (2) بفرض استخدام نفس بيانات المثال رقم (1) .
والمطلوب : تحديد قيمة مبيعات التعادل خلال الشهر

الحل :

$$\text{قيمة مبيعات التعادل} = \frac{60000}{40 \div (30 - 40)} = 240000 \text{ ريال}$$

أو
قيمة مبيعات التعادل = كمية أو حجم التعادل x سعر بيع الوحدة
قيمة مبيعات التعادل = 40 x 6000 = 240000 ريال

3- استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح

يعتبر استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح من أهم المجالات التي يمكن لمحاكاة التكاليف أن تخدم الإدارة فيها ، ويمكن استعراض ذلك كما يلي :

أ - تحديد المبيعات لتحقيق أرباح مستهدفة:

يمكن مساعدة الإدارة في تخطيط أرباح المنشأة من خلال تحديد كمية وقيمة المبيعات الواجب بيعها لتحقيق أرباح مستهدفة أو أرباح كنسبة معينة من المبيعات وذلك كما يلي:

$$\text{كمية المبيعات لتحقيق ربح معين} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{عائد المساهمة للوحدة}}$$

$$\text{قيمة المبيعات لتحقيق ربح معين} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{نسبة المساهمة للوحدة}}$$

أو

$$\text{قيمة المبيعات لتحقيق ربح معين} = \text{كمية المبيعات لتحقيق ربح معين} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

مثال رقم : (3) فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الفنار خلال شهر محرم 1426 هـ :

- التكاليف الثابتة عن الشهر 60000 ريال .
- سعر بيع الوحدة 20 ريال .
- التكلفة المتغيرة للوحدة 15 ريال .

والمطلوب :

- (1) تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل عن شهر محرم 1426 هـ .
- (2) تحديد حجم وقيمة المبيعات الواجب بيعها لتحقيق أرباح صافية خلال الشهر القادم قيمتها 40000 ريال .
- (3) التحقق من الحل في رقم (2).

الحل :

1- تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل خلال شهر محرم 1426 هـ :

$$\text{أ - كمية مبيعات التعادل} = \frac{60000}{15 - 20} = 12000 \text{ وحدة}$$

$$\text{ب - قيمة مبيعات التعادل} = \frac{60000}{20 \div (15 - 20)} = 240000 \text{ ريال}$$

أو قيمة مبيعات التعادل = 12000 وحدة x 20 = 240000 ريال

2- تحديد كمية وقيمة المبيعات الواجب بيعها لتحقيق أرباح مستهدفة خلال الشهر القادم قيمتها 40000 ريال :

أ - حجم المبيعات المطلوب = 40000+60000 = 20000 وحدة

15-20

ب - قيمة المبيعات المطلوب = 40000+60000 = 400000 ريال

20÷5

3- التحقق من الحل في رقم (2):

يلاحظ أن كمية وقيمة المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح صافية قيمتها 40000 ريال زادت عن كمية وقيمة مبيعات التعادل . وهذا وضع منطقي ، وللتأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها يمكن إعداد قائمة الدخل على النحو التالي :

المبلغ بالريال	البيان
400000	إيراد المبيعات (20 x 20000)
(300000)	يخصم : التكاليف المتغيرة (15 x 20000)
100000	الربح الحدى (عائد المساهمة)
(60000)	يخصم : التكاليف الثابتة
40000	صافي الربح

ومن ثم يمكن القول بأنه إذا قامت الشركة ببيع 20000 وحدة بمبلغ 400000 ريال فإن ذلك يترتب عليه تحقيق أرباح صافية قيمتها 40000 ريال.

اختبر نفسك

1/ تقوم شركة الجفالي ببيع وحدة الإنتاج بسعر 60 ريال لكل وحدة ، وبتكلفة متغيرة قدرها 40 ريالاً للوحدة ، وبتكلفة ثابتة 30000 ريال عن الفترة وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

كمية مبيعات التعادل هي:

A. 5000 وحدة

B. 3500 وحدة

C. 1500 وحدة

D. أخرى

2/ تقوم شركة الجفالي ببيع وحدة الإنتاج بسعر 60 ريال لكل وحدة ، وبتكلفة متغيرة قدرها 40 ريالاً للوحدة ، وبتكلفة ثابتة 30000 ريال عن الفترة وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

قيمة مبيعات التعادل هي :

A. 40000 ريال

B. 75000 ريال

C. 90000 ريال

D. إجابة أخرى

3/تقوم شركة الجفالي ببيع وحدة الإنتاج بسعر 60 ريال لكل وحدة ، وبتكلفة متغيرة قدرها 40 ريالاً للوحدة ، وبتكلفة ثابتة 30000 ريال عن الفترة وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

كمية المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح مستهدفة 70000 ريال هي :

- A. **5000 وحدة**
- B. 3500 وحدة
- C. 2500 وحدة
- D. إجابة أخرى

4/ تقوم شركة الجفالي ببيع وحدة الإنتاج بسعر 60 ريال لكل وحدة ، وبتكلفة متغيرة قدرها 40 ريالاً للوحدة ، وبتكلفة ثابتة 30000 ريال عن الفترة وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

قيمة المبيعات التي تحقق أرباح مستهدفة 70000 ريال هي :

- A. 40000 ريال
- B. **300000 ريال**
- C. 90000 ريال
- D. إجابة أخرى

5/ إذا فرض أن سعر بيع الوحدة من منتج ما 10 ريال وتكلفته المتغيرة 6 ريال، والتكاليف الثابتة للمشروع 8000 ريال، وان الإدارة تهدف إلى تحقيق ربح قدره 2000 ريال ، وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

كمية مبيعات التعادل هي:

- A. 800 وحدة
- B. **2000 وحدة**
- C. 2500 وحدة
- D. إجابة أخرى

6/ قيمة مبيعات التعادل هي:

- A. 50000 ريال
- B. 25000 ريال
- C. **20000 ريال**
- D. إجابة أخرى

7/ كمية المبيعات لتحقيق أرباح مستهدفة قدرها 2000 ريال هي :

- A. 2000 وحدة
- B. 3500 وحدة
- C. **2500 وحدة**
- D. إجابة أخرى

8/ قيمة مبيعات لتحقيق أرباح مستهدفة قدرها 2000 ريال هي:

- A. **25000 ريال**
- B. 20000 ريال
- C. 30000 ريال
- D. إجابة أخرى



المحاضرة الرابعة عشر

تابع / علاقة التكلفة والحجم والربح

تحديد هامش الأمان

يستخدم هذا المقياس للتعرف على مقدار هامش الأمان المتوقع في ظل خطة المبيعات التقديرية المعدة عن فترة قادمة أو في ظل مبيعات فعلية ، فكلما زادت المبيعات التقديرية المتوقعة أو المبيعات الفعلية عن مبيعات التعادل كلما زادت نسبة هامش الأمان ، وبالتالي فزيادة نسبة الأمان تعني زيادة الأرباح التي سوف تحققها المنشأة إذا تم تنفيذ الخطة الموضوعية أو تحققت المبيعات الفعلية.

ويمكن تحديد هامش الأمان بالكمية (عدد الوحدات) أو القيمة بالريال كالتالي :

كمية هامش الأمان = كمية المبيعات الفعلية - كمية مبيعات التعادل = ... وحدة

قيمة هامش الأمان = كمية هامش الأمان X سعر بيع الوحدة = ريال

مثال رقم : (1) فيما يلي البيانات المستخرجة من الموازنة التقديرية لمبيعات منشأة الناصر لعام 1431هـ:

المبيعات المقدره : 20000 وحدة سعر البيع التقديري للوحدة 20 ريال .

التكلفة المتغيرة للوحدة 16 ريال .

التكاليف الثابتة التقديرية عن السنة 60000 ريال .

والمطلوب :

(1) تحديد كمية وقيمة مبيعات التعادل .

(2) تحديد كمية وقيمة هامش الأمان لعام 1431 هـ

الحل :

1- تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل :

$$\text{حجم مبيعات التعادل} = \frac{60000}{16-20} = 15000 \text{ وحدة}$$

ب- قيمة مبيعات التعادل = 20 X 15000 = 300000 ريال

هامش الأمان :

كمية هامش الأمان = 15000-20000 = 5000 وحدة

قيمة هامش الأمان = 20 x 5000 = 100000 ريال

تحليل التعادل حالة تعدد المنتجات

هامش الأمان :

تستطيع المنشأة من خلال أدوات تحليل التعادل حساب كمية وقيمة مبيعات التعادل في حالة وجود أكثر من منتج يتم إنتاجها معا ، وهذا يتطلب

تحديد ما يلي :

- سعر بيع كل وحدة من كل منتج
- تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة من كل منتج
- تحديد عدد وحدات المزج البيعي لكل منتج

ثم يتم حساب متوسط عائد المساهمة للمزج البيعي ومنه تحسب كمية التعادل للمزج ككل تم توزيع بين المنتجات حسب نسبة المزج والمثال التالي يوضح ذلك :

مثال (2) تقوم إحدى المنشآت بإنتاج منجيين هما ل ، م وقد قدمت إليك لبيانات الآتية عن المنتجين

بيان	المنتج ل	المنتج م
سعر بيع الوحدة	20 ريال	25 ريال
التكلفة المتغيرة للوحدة	15 ريال	15 ريال

وتبلغ التكاليف الثابتة 150000 ريال

المطلوب :

احتساب حجم مبيعات التعادل من المزج البيعي للمنتجين ل ، م مع العلم أن نسبة المزج البيعي وحدة واحدة من ل ، ووحدة واحدة من ن

الحل :

بيان	المزج البيعي		إجمالي القيمة	إجمالي الوحدات	متوسط المزج
	1 من ل	1 من م			
سعر الوحدة	20	25	45	2	22.5
التكلفة المتغيرة للوحدة	15	15	30	2	15
عائد المساهمة للوحدة	5	10	15	2	7.5

ملاحظة : المزج في هذا المثال وحدة واحدة من ل ، ووحدة واحدة من ن

وباستخدام متوسط عائد المساهمة للوحدة من المزج البيعي تحسب نقطة التعادل

حجم مبيعات التعادل = $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{متوسط عائد المساهمة من المزج البيعي}}$

$$\frac{150000}{7.5} =$$

$$20000 \text{ وحدة} =$$

ويتم توزيع كمية التعادل على كل من المنتجين ل ، م بنسبة المزج ، وحيث أن نسبة المزج وحدة من ل ، ووحدة من ن توزع الكمية على المنتجين بالتساوي كما يلي :

$$\text{كمية التعادل للمنتج ل} = \frac{1}{2} \times 20000 = 10000 \text{ ريال}$$

$$\text{كمية التعادل للمنتج م} = \frac{1}{2} \times 20000 = 10000 \text{ ريال}$$

$$\text{قيمة التعادل للمنتج ل} = 20 \times 20000 = 400000 \text{ ريال}$$

$$\text{قيمة التعادل للمنتج م} = 25 \times 20000 = 500000 \text{ ريال}$$

مثال (3) تقوم إحدى المنشآت بإنتاج منجيين هما س ، ص وقد قدمت إليك لبيانات الآتية عن المنتجين :

بيان	المنتج س	المنتج ص
سعر بيع الوحدة	10 ريال	15 ريال
التكلفة المتغيرة للوحدة	8 ريال	10 ريال

وتبلغ التكاليف الثابتة 50000 ريال

المطلوب :

احتساب حجم مبيعات التعادل من المزج البيعي للمنتجين س ، ص مع العلم أن نسبة المزج البيعي 3 وحدات من س ، وواحدتين من ص

الحل :

بيان	المزج البيعي		إجمالي القيمة	إجمالي الوحدات	متوسط المزج
	3 من س	2 من ص			
سعر الوحدة	30	30	60	5	12
التكلفة المتغيرة للوحدة	24	20	44	5	8.8
عائد المساهمة للوحدة	6	10	16	5	3.2

ملاحظة : المزج في هذا المثال 3 وحدات من س ، وواحدتين من ص

وباستخدام متوسط عائد المساهمة للوحدة من المزج البيعي تحسب نقطة التعادل

$$\begin{aligned} \text{حجم مبيعات التعادل} &= \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{متوسط عائد المساهمة من المزج البيعي}} \\ &= \frac{50000}{3.2} \\ &= \mathbf{1562.5 \text{ وحدة}} \end{aligned}$$

ويتم توزيع كمية التعادل على كل من المنتجين س ، ص بنسبة المزج ، وحيث أن نسبة المزج 3 وحدات من س، وواحدتين من ص توزع الكمية على المنتجين بنسبة 3 : 2 كما يلي :

$$\text{كمية التعادل للمنتج س} = \frac{3}{5} \times 1562.5 = 937.5 \text{ ريال}$$

$$\text{كمية التعادل للمنتج ص} = \frac{2}{5} \times 1562.5 = 625 \text{ ريال}$$

$$\text{قيمة التعادل للمنتج س} = 10 \times 937.5 = 9375 \text{ ريال}$$

$$\text{قيمة التعادل للمنتج ص} = 15 \times 625 = 9375 \text{ ريال}$$

اختبر نفسك

1/ بفرض أن سعر بيع الوحدة في إحدى المنشآت التي تنتج منتجا واحدا يبلغ 50 ريال، وان التكلفة المتغيرة للوحدة 30 ريال وأن إجمالي التكلفة الثابتة عن السنة تبلغ 60000 ريال ، وكمية الإنتاج والمبيعات الفعلية 4000 وحدة. باستخدام البيانات السابقة ، تبلغ كمية الأمان:

A. 4000 وحدة

B. 3000 وحدة

C. 6000 وحدة

D. 1000 وحدة

2/ بفرض أن سعر بيع الوحدة في إحدى المنشآت التي تنتج منتجا واحدا يبلغ 50 ريال، وان التكلفة المتغيرة للوحدة 30 ريال وأن إجمالي التكلفة الثابتة عن السنة تبلغ 60000 ريال ، وكمية الإنتاج والمبيعات الفعلية 4000 وحدة. باستخدام البيانات السابقة ، تبلغ قيمة هامش الأمان:

A. 50000 ريال

B. 180000 ريال

C. 60000 ريال

D. 120000 ريال



الخاتمة

ها قد وصلنا الى الختام ، وفي النهاية لا يخطر ببالي إلا أن أقول أنني وبحمد الله
وبحمد الباري سبحانه وتعالى الذى وفقني لإنجاز هذا الملخص

(أساسيات المحاسبة الإدارية والتكاليف)

فقد كانت رحلة ممتعة وجاهده بالعلم والمعرفة..

ولم يكن هذا بالجهد القليل و لا نستطيع ان ندعي فيه الكمال ..

وكلمة شكراً

لمن لا تسع حروفي إلا أن تمتزج لتكون كلمات

شكرو عرفان

ليس لأحد معين ،، إنما لكل من ساهم في تقديم المساعده

في آخر كلماتي

اللهم لا تجعل أمنية في قلوبنا إلا وحققتها ، ولا ذنباً إلا وغفرتها ، ولا دعوة إلا واستجبتها ..

{ أذْكُرُونِي فِي دَعَائِكُمْ }

وأسأل الله أن يرزقكم أضعافها

خالص تحياتي للجميع

بالنوفيق والنجاح

صدي الأمل