

## المحاضرة الأولى

### المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية والتكاليف

#### عناصر المحاضرة

- مقدمة عن تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
- مفهوم و أهداف محاسبة التكاليف
- علاقة المحاسبة المالية بمحاسبة التكاليف
- مفاهيم التكلفة
- أمثلة توضيحية
- مصطلحات محاسبية باللغة الإنجليزية

#### 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 الإقتصادية.
- 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 بقياس وتسجيل وتحليل التكاليف المتعلقة بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

#### محاسبة التكاليف تتسم بما يلي:

##### ١ - محاسبة التكاليف علم :

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

##### ٢ - محاسبة التكاليف وظيفة أو مهنة:

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

## ٢- 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 يتضمن 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:

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

#### أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

البند	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
١	تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي و الخارجي	تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي
٢	إلزامية نشر المعلومات	عدم إلزامية نشر المعلومات
٣	تسجيل العمليات المالية	تسجيل العمليات المالية والكمية
٤	إعداد البيانات بصورة إجمالية	إعداد البيانات بصورة تفصيلية
٥	توفر معلومات تاريخية	توفر معلومات تاريخية ومستقبلية
٦	الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية
٧	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 الاجماليه:

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 ٢٠١٣ / ٢٠١٢ وقد تم تقدير إجمالي تكلفة الحفل بمبلغ ٧٠٠٠ ريال أما العدد المتوقع للحضور هو ١٤٠ فرد .

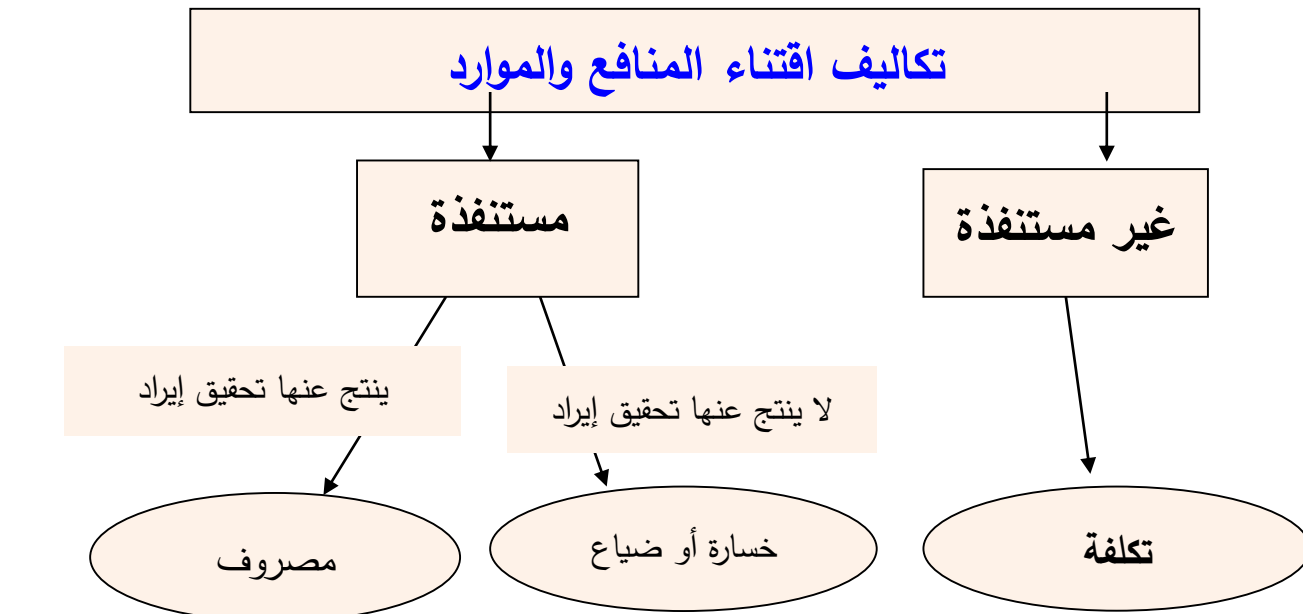
المطلوب: حساب تكلفة الوحدة الواحدة؟

التكلفة الإجمالية = ٧٠٠٠ ريال .

متوسط التكلفة = ٧٠٠٠ / ١٤٠ = ٥٠ ريال/فرد .

### الفرق بين التكلفة والمصروف

expense مصروف EXPIRED COST تكاليف مستنفذة	Cost تكلفة UNEXPIRED COST تكاليف غير مستنفذة
<ul style="list-style-type: none"><li>• هي عبارة عن الموارد التي تم اقتنائها والتي تم استخدامها خلال فترة محاسبية ومقابلتها بإيرادات هذه الفترة</li><li>• تظهر على شكل مبالغ مخصومة من الإيرادات في قائمة الدخل</li><li>• من أمثلتها: إيجار السنة الحالية، مصروف الاستهلاك، رواتب الموظفين</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• هي عبارة عن الموارد التي تم اقتنائها والتي من المتوقع أن تنفذ في الفترات الحالية والمستقبلية</li><li>• تظهر على شكل أصول في قائمة المركز المالي</li><li>• من أمثلتها : المباني ، الآلات والمعدات، المخزون</li></ul>



## مثال (١)

قامت مصنع الامل بشراء ٢٠٠٠ طن ورق بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ريال ، وقد تم صرف ٤٠٠ طن من الكمية المشتراة إلى خط إنتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل طباعة كتاب عن الجامعة ، وعند استخدام الكمية المنصرفة تبين أن هناك ٦ طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها وقد أمكن بيع التالف بمبلغ ١٦٠ ريال .

والمطلوب : توضيح مفهوم التكلفة والمصرف والخسارة في ضوء البيانات السابقة؟

### التكلفة :

يعتبر ثمن شراء الورق الكلي هو التكلفة أي بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ريال .

### المصرف :

عبارة عن تكلفة الورق المنصرف إلى التشغيل ما عدا تكلفة التالف غير المسموح به ومن ثم المصرف عبارة عن :  
تكلفة الورق المستخدم فعلاً  $١٠٠ \times ٣٩٤ = ٣٩٤٠٠$  ريال.

### الخسارة :

عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف غير المسموح به و ثمن بيع هذه الكمية  
الخسارة =  $(١٠٠ \times ٦) - (١٦٠ - ٦٠٠) = ٤٤٠$  ريال .

## مثال (٢)

قامت شركة الراعي بشراء آلة في ١١/١٢/١٤٣١هـ بقيمة ٦٤,٠٠٠ ريال وعمرها الافتراضي ٤ سنوات والقيمة التخريدية المتوقعة لها ٨,٠٠٠ ريال ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت.

### المطلوب:

تحديد قيمة التكلفة والمصرف وذلك في ٣٠/١٢/١٤٣١هـ؟

### الإجابة:

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

$$\frac{\text{تكلفة السيارة} - \text{قيمة الخردة}}{\text{العمر الافتراضي}} = \text{الاستهلاك السنوي للسيارة}$$

$$\text{الاستهلاك السنوي للسيارة} = \frac{٦٤,٠٠٠ - ٨,٠٠٠}{٤} = ١٤,٠٠٠ \text{ ريال}$$

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ ١٤,٠٠٠ ريال الجزء المستنفذ من التكلفة وهو ما يطلق عليه مصرف.
- أما الجزء الغير مستنفذ ويبلغ  $٦٤,٠٠٠ - ١٤,٠٠٠ = ٥٠,٠٠٠$  ريال فهو تكلفة.
- يظهر مصرف الاستهلاك في نهاية السنة المالية في قائمة الدخل مخصوصاً من الإيرادات.
- تظهر التكلفة المتبقية للسيارة في قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة.

### مثال (٣)

قامت مصانع السماح بالتأمين ضد التلف على آلات المصنع لمدة سنتان وذلك في ١/٤/١٤٣١هـ بمبلغ وقدره ٣٦,٠٠٠ ريال.  
المطلوب:

تحديد قيمة التكلفة والمصروف وذلك في ٣٠/١٢/١٤٣١هـ؟

### الإجابة:

مدة التأمين سنتان أي ٢٤ شهر.

الجزء المستنفذ حتى ٣٠/١٢/١٤٣١هـ يمثل قيمة التأمين لفترة ٩ شهور.

$$\text{قيمة التأمين الشهري} = \frac{٣٦,٠٠٠}{٢٤} = ١٥٠٠ \text{ ريال / شهر}$$

قيمة التأمين حتى ٣٠/١٢/١٤٣١هـ = ٩ × ١٥٠٠ = ١٣٥٠٠ ريال

- قيمة التأمين الذي يخص العام الحالي (التي تم استنفادها) والبالغة ١٣٥٠٠ تمثل **المصروف** وهي تظهر في قائمة الدخل مخصومة من الإيرادات.
- الجزء المتبقي ٣٦,٠٠٠ - ١٣٥٠٠ = ٢٢,٥٠٠ ريال (الغير مستنفذ) هو **التكلفة** وهي تظهر باسم تأمين ضد الحريق المقدم ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي.

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

## اختبر نفسك

### ١) 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

B

### ٢- تتسم المحاسبة المالية بالتالي:

- (a) توفر معلومات تاريخية ومستقبلية
- (b) غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية عند إعداد تقاريرها
- (c) بياناتها تفصيلية
- (d) تركز تقاريرها على خدمة المستخدم الداخلي والخارجي

D

### ٤- 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

C

### ٥- وقعت الشركة في ١٩ | ٢٠١١ هـ عقد لمدة سنة لنظافة المصنع بمبلغ ٢٤,٠٠٠ ريال. كم تبلغ قيمة التكلفة:

- (a) ١٦,٠٠٠ ريال
- (b) ٨,٠٠٠ ريال
- (c) ١٢,٠٠٠ ريال
- (d) ١٨,٠٠٠ ريال

A

٦- قامت الشركة بشراء بعض المواد الخام في ١٠ | ١٠ | ١٤٣١ هـ بمبلغ ٦,٠٠٠ ريال لاستخدامها في السنة القادمة. كم تبلغ قيمة المصروف:

- (a) ٦,٠٠٠ ريال
- (b) صفر ريال
- (c) ١,٥٠٠ ريال
- (d) ٤,٥٠٠ ريال

B

٧- مصطلح التكلفة المستنفذة مرادف لمصطلح:

- (a) التكلفة
- (b) الخسارة
- (c) الإيراد
- (d) المصروف

D

٨- 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

C

٩- من أمثلة المصروفات:

- (a) التأمين على المباني ضد الحريق المقدم
- (b) شراء آلات للمصنع
- (c) إيجار السنة الحالية المدفوع
- (d) مخزون البضاعة

C

١٠- المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح الخسارة

- (a) COST
- (b) LOSS
- (c) EXPENSE
- (d) EXPIRED

B

## المحاضرة الثانية

### تبويب وتصنيف عناصر التكاليف

#### عناصر المحاضرة

تتعدد تصنيفات عناصر التكاليف وفقاً للهدف من التصنيف و البيانات التي يرغب محاسب التكاليف توفيرها و أهم التبويبات الشائعة لعناصر التكاليف :

- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها (التبويب النوعي) .
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بالوظائف (التبويب الوظيفي) .
- تحليل التكاليف حسب علاقتها بالمنتج.
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج.

#### ❖ تبويب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها ( التبويب النوعي )

يمكن تبويب عناصر التكاليف في أي منشأه وفقاً لطبيعة هذه العناصر إلى ثلاث عناصر رئيسيه

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها ( التبويب النوعي )		
١. تكاليف المواد ( Material Costs )	٢. تكاليف الأجرور ( Labor Costs )	٣. تكاليف أخرى (إضافية) ( Overhead Cost )
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 صنعه إلى أخرى. أمثلة:- القطن في صناعة النسيج ، و الخشب في صناعة الأثاث ، الاسمنت و الحديد في صناعة البناء .	و تشمل تكاليف عنصر العمالة مثل : أجرور عمال الإنتاج و أجرور عمال مناولة المواد و مرتبات الإدارة و مرتبات و عمولات رجال البيع و المزايا النقدية و العينية و مساهمة المنشأة في التأمينات الاجتماعية	و تشمل أي تكاليف أخرى بخلاف المواد و الأجرور 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 ١٠٠ ٠٠٠ ريال ، أجرور عمال النجارة ٢٠ ٠٠٠ ، مرتبات المشرفين على الإنتاج ٥٠٠٠ ، المسامير و مواد الصنفرة ٢٠٠٠ ، تكلفة صيانة الآلات ٢٠٠٠ ، إهلاك مباني المصنع ٣٠٠٠ ، التأمين على المصنع ٢٠٠٠ ، ضرائب عقاريه ٥٠٠ ، مرتبات رجال البيع ٤٥٠٠ ، أدوات كتابيه ٢٠٠ .

المطلوب : تبويب عناصر التكاليف السابقة تبويماً نوعياً .



تكاليف إضافية		أجور		مواد	
المبلغ	البند	المبلغ	البند	المبلغ	البند
٢٠٠٠	تكلفة صيانة الآلات	٢٠ ٠٠٠	أجور عمال التجاره	١٠٠ ٠٠٠	تكلفة أخشاب مستعمله
٣٠٠٠	اهلاك مباني المصنع	٥٠٠٠	مرتبات مشرفي الانتاج	٢٠٠٠	مسامير و مواد صنغره
٢٠٠٠	التأمين على المصنع	٤٥٠٠	مرتبات رجال البيع	٢٠٠	أدوات كتابيه
٥٠٠	ضرائب عقاريه				
٧٥٠٠		٢٩٥٠٠		١٠٢٢٠٠	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 :

### تبويب عناصر التكاليف وفقاً لوظيفتها :

١. تكاليف إنتاجيه Production Costs	٢- تكاليف تسويقية Marketing Costs	٣. تكاليف إداريه Administrative Costs
و تشمل جميع التكاليف الصناعية التي ترتبط بمراكز الإنتاج و الخدمات الإنتاجية. 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 .	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 .	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

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بالمنتج											
PERIOD COST تكلفة فترة (تكلفة زمنية)	PRODUCT COST تكلفة منتج										
<p>-هي التكاليف التي يرتبط إنفاقها بمرور الوقت بغض النظر عن وجود إنتاج من عدمه.</p> <p>-هي تكاليف غير قابلة للتخزين ذلك لأنها تخصم كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة من الإيرادات دون اعتبارها جزء من المخزون.</p> <p>-تكاليف الفترة تتمثل في المصروفات البيعية والإدارية.</p>	<p>هي التكاليف التي يتوقف وجود المنتج على حدوثها. تتعلق هذه التكاليف بالبضاعة المشتراة لغرض إعادة بيعها أو المنتجة.</p> <p>يطلق عليها تكاليف قابلة للتخزين</p> <p>بقى هذه التكاليف كجزء من تكلفة مخزون الإنتاج المتاح للبيع وتتحول إلى تكلفة فترة عندما يتم بيعها.</p>										
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>منشأة صناعية</th> <th>منشأة تجارية</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>تكلفة المنتج ( تكلفة الإنتاج ) تتكون من :- مواد خام</td> <td>تكلفة المنتج (البضاعة) تتكون من :- تكلفة الشراء</td> </tr> <tr> <td>+ أجور عمال الإنتاج</td> <td>+ مصاريف النقل</td> </tr> <tr> <td>+ تكاليف صناعية إضافية</td> <td>+ مصاريف التأمين على البضاعة</td> </tr> <tr> <td></td> <td>+ العمولة</td> </tr> </tbody> </table>	منشأة صناعية	منشأة تجارية	تكلفة المنتج ( تكلفة الإنتاج ) تتكون من :- مواد خام	تكلفة المنتج (البضاعة) تتكون من :- تكلفة الشراء	+ أجور عمال الإنتاج	+ مصاريف النقل	+ تكاليف صناعية إضافية	+ مصاريف التأمين على البضاعة		+ العمولة
	منشأة صناعية	منشأة تجارية									
تكلفة المنتج ( تكلفة الإنتاج ) تتكون من :- مواد خام	تكلفة المنتج (البضاعة) تتكون من :- تكلفة الشراء										
+ أجور عمال الإنتاج	+ مصاريف النقل										
+ تكاليف صناعية إضافية	+ مصاريف التأمين على البضاعة										
	+ العمولة										

### مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف:

إيجار المصنع - عمولة المبيعات - مواد ومهمات مكتبية - أجور مشرفي الإنتاج - أخشاب - مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة - زيوت وشحوم لآلات المصنع

المطلوب: تبويب التكاليف السابقة حسب علاقتها بالإنتاج ؟

### الحل

عناصر التكلفة	تكلفة منتج	تكلفة فترة
إيجار المصنع		✓
عمولة المبيعات		✓
مواد ومهمات مكتبية		✓
أجور مشرفي الإنتاج	✓	
أخشاب	✓	
مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة		✓
زيوت وشحوم لآلات المصنع	✓	

❖ **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 مرتبط بشكل غير مباشر .

- ١- تكاليف مباشرة Direct Costs  
٢- تكاليف غير مباشرة Indirect Costs

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج	
تكاليف صناعية غير مباشرة Indirect manufacturing Costs ( تكاليف إضافية Overhead Costs )	التكاليف المباشرة Direct Costs
و هي التي لا تنفق خصيصاً من اجل وحدة النشاط ، 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 للآلات و أجور مشرفي عمال الإنتاج و العاملين في مراكز الخدمات الإنتاجية ، الكهرباء ، الصيانة ، استهلاك الآلات أو غير ذلك كثير ، مما يصعب الربط بينها و بين المنتج بصورة مباشرة .	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 :-
	الأجور المباشرة Direct Labor
	هي تكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التكلفة
	هي تكلفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة .

**مثال:**

شركة لتصنيع الأثاث المكتبي (مكاتب)

احتياج المكتب:

٥ متر خشب (تكلفة الخشب ٥٠ ريال/متر).

عمال إنتاج ٤ ساعة تقطيع ، ٢ ساعة تركيب

(تقطيع ١٠ ريال/ساعة ، تركيب ١٥ 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 ٤ مكاتب والثاني تصنيع ٢ مكتب؟

## الحل

تكاليف صناعية غير مباشرة	أمر إنتاجي لتصنيع ٢ مكتب	أمر إنتاجي لتصنيع ٤ مكاتب
ورنيش ، أصباغ ، آلة تقطيع خشب ، كهرباء ، موقع التصنيع ( إيجار ) ، عامل صيانة ، مشرف عمال	<ul style="list-style-type: none"> <li>تكلفة مواد مباشرة:</li> <li>تكلفة الخشب = <math>٥٠ \times ٥ \times ٢ = ٥٠٠</math> ريال</li> <li>تكلفة أجور مباشرة:</li> <li>تقطيع = <math>١٠ \times ٤ \times ٢ = ٨٠</math> ريال</li> <li>تركيب = <math>١٥ \times ٢ \times ٢ = ٦٠</math> ريال</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تكلفة مواد مباشرة:</li> <li>تكلفة الخشب = <math>٥٠ \times ٥ \times ٤ = ١٠٠٠</math> ريال</li> <li>تكلفة أجور مباشرة:</li> <li>تقطيع = <math>١٠ \times ٤ \times ٤ = ١٦٠</math> ريال</li> <li>تركيب = <math>١٥ \times ٢ \times ٤ = ١٢٠</math> ريال</li> </ul>

### ❖ 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 ١٢٠٠٠٠ ريال، أجور عمال الانتاج ٤٠٠٠٠ ريال، إهلاك معدات الانتاج ٥٠٠٠ ريال، صيانة الآلات ٧٠٠٠ ريال، مرتبات مشرفي الإنتاج ٣٠٠٠ ريال، وقود وزيوت ٥٠٠٠ ريال

### المطلوب:

تحديد التكلفة الأولية وتكلفة التحويل؟

### الإجابة:

التكلفة الأولية = خامات مستخدمه + أجور عمال الإنتاج

$$= ١٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ١٦٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

التكاليف الصناعية الغير مباشره =

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

$$= ٧٠٠٠ + ٣٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠$$

تكاليف التحويل = أجور عمال الإنتاج + التكاليف الصناعية غير مباشره

$$= ٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

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



١- تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف:

- (a) تكلفة إنتاجية
- (b) تكلفة تسويقية
- (c) تكلفة إدارية
- (d) كل ما ذكر

B

٢- تعتبر تكلفة صيانة معدات المصنع:

- (a) تكلفة إنتاجية
- (b) تكلفة تسويقية
- (c) تكلفة إدارية
- (d) كل ما ذكر

A

**٣- يعتبر استهلاك سيارات الإدارة:**

- (a) تكلفة إنتاجية
- (b) تكلفة تسويقية
- (c) تكلفة إدارية
- (d) كل ما ذكر

C

**٤- 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

D

**٥- أي العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل:**

- (a) إيجار المصنع
- (b) أجور عمال الإنتاج
- (c) أجور عمال الأمن في المصنع
- (d) كل ما ذكر

B

**٦- 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

A

**١١- المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح التكلفة الإضافية:**

- (a) Direct cost
- (b) Production Cost
- (c) Overhead Cost
- (d) Administrative Cost

C

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية:

مواد خام مباشرة	٢٠,٠٠٠ ريال	مواد غير مباشرة	١,٥٠٠ ريال
مواد ومهمات مكتبية	١,٠٠٠ ريال	أجور عمال الإنتاج	١٥,٠٠٠ ريال
أجور مشرفي الإنتاج	٣,٠٠٠ ريال	مرتبات إدارية	٢,٠٠٠ ريال
مكافأة الوقت الإضافي لعمال الإنتاج	٥٠٠ ريال	مكافأة الوقت الإضافي لموظفي الإدارة	٣٠٠ ريال

بناء على البيانات السابقة أختار الإجابة الصحيحة للأسئلة من ٧ إلى ١٠:

٧- تبلغ التكلفة الأولية:

- (a) ٣٥,٠٠٠ ريال
- (b) ٤٠,٠٠٠ ريال
- (c) ٣٦,٠٠٠ ريال
- (d) ٣٨,٠٠٠ ريال

A

٨- تبلغ تكاليف الإنتاج:

- (a) ٤٣,٣٠٠ ريال
- (b) ٣٥,٠٠٠ ريال
- (c) ٤٠,٠٠٠ ريال
- (d) ٣٩,٠٠٠ ريال

C

٩- تبلغ تكاليف التحويل:

- (a) ٥,٠٠٠ ريال
- (b) ٢٠,٠٠٠ ريال
- (c) ٣٥,٠٠٠ ريال
- (d) ٢٣,٣٠٠ ريال

B

١٠- تبلغ تكاليف الفترة:

- (a) ٨,٣٠٠ ريال
- (b) ٣,٨٠٠ ريال
- (c) ٥,٣٠٠ ريال
- (d) ٣,٣٠٠ ريال

D

## 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:

- (١) تكاليف ثابتة FIXED COST
- (٢) تكاليف متغير VARIABLE COST
- (٣) تكاليف مختلطة MIXED COST

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



## تحليل التكاليف وفقاً لسلوكها مع التغيرات في حجم النشاط

تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة	تكاليف مختلطة / شبه متغيرة
- هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط فتظل ثابتة سواء زاد حجم النشاط أو نقص.	- هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة أو بالنقص) تغيراً طردياً وبنفس النسبة.	- هي التكاليف التي تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط وبشكل طردي ولكن ليس بنفس النسبة.
- تظل 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 .	- تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة.	- تتصف التكاليف المختلطة بأنها مرنة ولكن مرونتها غير كاملة ذلك لأنها تحتوي على أجزاء متغيرة و أخرى ثابتة.
- <b>أمثلة:</b> إيجار المباني ، المرتبات الإدارية ، التأمين ضد الحريق.	<b>أمثلة:</b> تكلفة المواد الخام ، أجور عمال الإنتاج ، عمولة وكلاء البيع.	- <b>أمثلة:</b> تكلفة الصيانة ، تكلفة الكهرباء.
- يتصف متوسط التكلفة الثابتة بأنه متغير.	- يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت.	- يتصف إجمالي التكلفة المختلطة بأنه متغير وكذلك متوسطها متغير.
- <b>متوسط التكلفة الثابتة =</b> إجمالي التكلفة الثابتة / عدد الوحدات المنتجة.	- <b>متوسط التكلفة المتغيرة =</b> إجمالي التكاليف المتغيرة / حجم النشاط	
○ إجماليها ثابت ○ متوسطها متغير	○ إجماليها متغير ○ متوسطها ثابت	○ إجماليها متغير ○ متوسطها متغير

## مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة تبوك الصناعية خلال شهري محرم و صفر ١٤٣١هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم = ١٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
التأمين على المصنع	٢٠,٠٠٠ ريال	٢٠,٠٠٠ ريال
الكهرباء	١٠,٠٠٠ ريال	١٨,٠٠٠ ريال
إيجار مباني المصنع	٥٠,٠٠٠ ريال	٥٠,٠٠٠ ريال

**المطلوب:** تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة ثابتة؟

**الحل:**

- التساؤل الأول هل حجم الإنتاج تغير في الشهرين؟  
الإجابة نعم ، ونسبة التغير =  $(1000 - 1500) / 1000 = 50\%$ .
- التساؤل الثاني ما هي عناصر التكاليف التي لم تتغير؟  
عناصر التكاليف التي لم تتغير في الشهرين هي التأمين على المصنع (٢٠,٠٠٠ ريال) و إيجار المصنع (٥٠,٠٠٠ ريال). وعليه تعتبر هذه العناصر من **التكاليف الثابتة**.
- بالنسبة لتكلفة الكهرباء فقد طرأ على تكلفتها تغير من ١٠,٠٠٠ ريال إلى ١٨,٠٠٠ 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.

### مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة نجران الصناعية خلال شهري محرم و صفر ١٤٣١هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم = ١٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ١٥٠٠ وحدة
مواد خام أساسية	١٠٠,٠٠٠ ريال	١٥٠,٠٠٠ ريال
خامات مساعدة	٦٠,٠٠٠ ريال	٧٥,٠٠٠ ريال
أجور عمال الإنتاج	٣٠,٠٠٠ ريال	٤٥,٠٠٠ ريال
قطع غيار	٥٠,٠٠٠ ريال	٦٠,٠٠٠ ريال

**المطلوب:** تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة متغيرة ؟

الحل:

- إجمالي التكلفة المتغيرة متغيرة.
- متوسط التكلفة المتغيرة ثابت.

عناصر التكاليف	إنتاج محرم ١٠٠٠ وحدة	إنتاج صفر ١٥٠٠ وحدة	التصنيف
متوسط تكلفة مواد خام أساسية	١٠٠ ريال/وحدة	١٠٠ ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة الخامات مساعدة	٦٠ ريال/وحدة	٥٠ ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة أجور عمال الإنتاج	٣٠ ريال/وحدة	٣٠ ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة قطع غيار	٥٠ ريال/وحدة	٤٠ ريال/وحدة	مختلطة

مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف المستخرجة من شركة حائل الصناعية خلال شهري محرم و صفر ١٤٣١هـ:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر محرم ٤,٠٠٠ وحدة	حجم الإنتاج خلال شهر صفر ٥,٢٠٠ وحدة
مواد خام أساسية	١٠٠,٠٠٠ ريال	١٣٠,٠٠٠ ريال
أجور عمال الإنتاج	٦٠,٠٠٠ ريال	٧٨,٠٠٠ ريال
صيانة الآلات	٤٠,٠٠٠ ريال	٤٨,٠٠٠ ريال
الكهرباء	٢٠,٠٠٠ ريال	٢٢,٠٠٠ ريال
أجور مشرفي الإنتاج	٢٥,٠٠٠ ريال	٢٥,٠٠٠ ريال
إيجار مبنى المصنع	٧٠,٠٠٠ ريال	٧٠,٠٠٠ ريال

المطلوب: توب عناصر التكاليف السابقة حسب علاقتها بحجم النشاط؟

الحل:

عناصر التكاليف	إنتاج محرم ٤,٠٠٠ وحدة	إنتاج صفر ٥,٢٠٠ وحدة	التصنيف
متوسط تكلفة مواد خام أساسية	٢٥ ريال/وحدة	٢٥ ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة أجور عمال الإنتاج	١٥ ريال/وحدة	١٥ ريال/وحدة	متغيرة
متوسط تكلفة صيانة الآلات	١٠ ريال/وحدة	٩,٢٣ ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة الكهرباء	٥ ريال/وحدة	٤,٢٣ ريال/وحدة	مختلطة
متوسط تكلفة أجور مشرفي الإنتاج	٨,٧٥ ريال/وحدة	٦,٧٣ ريال/وحدة	ثابتة
متوسط تكلفة إيجار مبنى المصنع	١٧,٥ ريال/وحدة	١٣,٤ ريال/وحدة	ثابتة

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

## اختبر نفسك

١- تصنف تكلفة أجور عمال الإنتاج على انها

- (a) تكلفة متغيرة
- (b) تكلفة ثابتة
- (c) تكلفة مختلطة
- (d) لا شيء مما ذكر

A

٢- أي التكاليف التالية يصنف على أنه تكلفة مختلطة

- (a) رواتب المحاسبين
- (b) عمولة المبيعات
- (c) تكلفة الصيانة
- (d) مواد خام أساسية

C

٣- 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 الاثاث

D

٤- بلغت التكاليف الثابتة لأحد الشركات ٢٠٠٠٠ ريال و إجمالي تكاليفها خلال نفس الفترة ٦٠٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة ١٠٠٠٠ وحدة:

فإن التكلفة المتغيرة للوحدة ستبلغ:

- (a) ٥ ريال
- (b) ٢ ريال
- (c) ٨ ريال
- (d) ٤ ريال

D

## المحاضرة الرابعة

### تابع تبويب وتصنيف عناصر التكاليف

#### عناصر المحاضرة:

- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها.
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لمدى إمكانية التحكم فيها .
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لأهميتها في اتخاذ القرارات .

#### ❖ تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها:

(٢) التكاليف المقدرة مقدماً (متوقعة)	(١) التكاليف التاريخية
<p>و هي 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 .</p> <p><b>وتنقسم التكاليف المحددة مقدماً إلى ثلاثة أنواع بحسب طريقة تقديرها وهي :-</b></p> <p><b>أ- التكاليف التقديرية Estimated Costs</b> و هي التكاليف التي يتم تقديرها اعتماداً على الخبرة الشخصية لمحاسب التكاليف استناداً إلى بيانات تاريخيه مماثله ووفقاً للظروف المحيطة بالمنشأة .</p> <p><b>ب- التكاليف المعيارية Standard Costs</b> و هي التكاليف المحددة مقدماً قبل الإنتاج وفقاً لمعايير أسس علميه و عمليه يشترك في وضعها المحاسبين و الفنيين في ضوء ظروف المنشأة و ظروف السوق .</p> <p><b>ت- التكاليف المستهدفة Target Costs</b> هي تكاليف المنتج المسموح بها و التي تحقق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، فهي تعتمد على عوامل و متغيرات السوق و المنافسة .</p>	<p>هي التكاليف التي حدثت بالفعل</p> <p>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.</p>

## تبويب عناصر التكاليف وفقاً لمدى إمكانية التحكم فيها (وفقاً لمحاسبة المسؤولية):

في هذا التبويب يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئوليته ، ومركز المسؤولية قد يكون إدارة أو قسم أو خط إنتاجي أو منطقته جغرافية وكل مركز مسئولية سيكون مسئول من شخص معين يمكن محاسبته عن التكاليف التي تقع تحت مسئوليته ، ولذلك تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى نوعين هما

٢) تكاليف غير خاضعة للتحكم و الرقابة Uncontrollable Costs	١) تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة Controllable Costs
<p>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 مسئوليته آخر .</p> <p><b>أمثلة:</b> نصيب القسم من تكاليف الإيجار أو الإهلاك أو التأمين على الأصول.</p> <p><b>ملاحظة:</b> كلما ارتفعنا إلى المستويات الإدارية العليا كلما تتحول غالبية عناصر التكاليف إلى تكاليف يمكن التحكم فيها .</p>	<p>وهي عناصر التكاليف التي يمكن لمستوى إداري معين أن يتحكم فيها، سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل ، وبالتالي تخضع لرقابته وتحكمه.</p> <p><b>أمثلة</b> على تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي : كمية المواد المستخدمة في الإنتاج ، عدد ساعات العمل المباشر.</p>

## ❖ تبويب عناصر التكاليف لأغراض التخطيط اتخاذ القرارات:

٢- التكاليف الغارقة Sunk Costs	١- التكاليف التفاضلية Differential Costs
<p>هي التكاليف التي حدثت فعلاً و لا 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.</p>	<p>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.</p> <p>وتعتبر التكلفة التفاضلية عنصراً أساسياً في منهج التحليل التفاضلي الذي يقضي بمقارنة التكاليف التفاضلية و الإيرادات التفاضلية في حالة المفاضلة بين بديلين أو أكثر.</p>
٤- التكلفة الضمنية Implicit Cost	٣- تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost
<p>وهي 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.</p> <p><b>أمثلة</b> على التكاليف الضمنية: المصروفات التي لا تدفعها المؤسسة صراحة وتشمل أجور المبانى المملوكة للمؤسسة أو أجور صاحب الشركة وأفراد أسرته ، الفائدة على رأس المال.</p>	<p>هي عبارة عن العائد المفقود نتيجة عدم اختيار البديل التالي في الأفضلية للبديل الذي تم اختياره. وهي لا تمثل إنفاقاً فعلياً أو مخططاً.</p>

## مثال ( على التكاليف التفاضلية):

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	٥٠٠٠	٨٠٠٠
أجور مباشرة	٦٠٠٠	٨٠٠٠
اهلاك الآلات	٣٠٠٠	٤٥٠٠
إهلاك مباني المصنع	٢٠٠٠	٢٠٠٠
تأمين على المصنع	٣٠٠٠	٣٠٠٠
تكاليف الإشراف	١٠٠٠	١٥٠٠
تكاليف الإعلان	٥٠٠	١٥٠٠
الإجمالي	٢٠٥٠٠	٢٨٥٠٠

## المطلوب: تحديد مفهوم التكاليف التفاضلية.

الحل:

بيان	تكلفة المنتج ( س )	تكلفة المنتجين (س) و(ص)	تكلفة تفاضلية
مواد مباشرة	٥٠٠٠	٨٠٠٠	٣٠٠٠+
أجور مباشرة	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٠٠+
اهلاك الآلات	٣٠٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠+
إهلاك مباني المصنع	٢٠٠٠	٢٠٠٠	صفر
تأمين على المصنع	٣٠٠٠	٣٠٠٠	صفر
تكاليف الإشراف	١٠٠٠	١٥٠٠	٥٠٠+
تكاليف الإعلان	٥٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠+
الإجمالي	٢٠٥٠٠	٢٨٥٠٠	٨٠٠٠+

يلاحظ من بيانات التكاليف السابقة أن هناك زيادة قدرها ٨٠٠٠ ريال عند إضافة المنتج (ص) ، وهي تكاليف تفاضلية متزايدة .

فإذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال . فإنه يمكن اتخاذ قرار بالموافقة على إضافة المنتج (ص) حيث أن الإيرادات ستغطي التكاليف التفاضلية وتزيد أرباح المنشأة بمبلغ ٤٠٠٠ ريال ،

أما إذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ ٦٠٠٠ ريال ، ففي هذه الحالة يرفض قرار إضافة المنتج (ص) لأنه سيؤدي إلى خسائر قدرها ٢٠٠٠ ريال .



### مثال ( على التكاليف الغارقة )

بفرض أن تكلفة الأصل ١٥٠٠٠٠ ريال ، قيمة الإهلاك بعد ١٠ سنوات يبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال  
أي أن القيمة الدفترية للأصل بعد ١٠ سنوات = ١٥٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ ريال

### الحل

- يمكن اعتبار ٣٠٠٠٠ ريال تكلفة غارقة ، إذا لم يكن للأصل قيمة بيعيه بعد ١٠ سنوات.
- أما إذا كان له قيمة بيعيه ١٥٠٠٠ ريال ، فإن التكلفة الغارقة = ٣٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ريال.

### مثال ( على تكلفة الفرصة البديلة )

بفرض أن شخصاً ما لديه ٢٠٠,٠٠٠ ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

بيان	البديل (أ)	البديل (ب)	البديل (ج)
الإيرادات	٢٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠
المصروفات	(١٨٠,٠٠٠)	(١٣٥,٠٠٠)	(١٥٥,٠٠٠)
صافي الربح المحاسبي	٢٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠

### المطلوب: تحديد مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.

### الحل

يتضح من الجدول السابق أن أفضل بديل هو البديل (ج) الذي يحقق ربحاً صافياً قدره ٢٥,٠٠٠ 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	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٨٠٠٠
المصروفات	(١٨٠٠٠)	(١٣٥٠٠)	(١٥٥٠٠)
صافي الربح المحاسبي	٢٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠
تكلفة الفرصة البديلة	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠
صافي الربح (الخسارة) الحقيقي	(٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	٥٠٠٠

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



١- 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

A

٢- يعتبر من تصنيفات التكاليف الغير ملائمة عادة عند اتخاذ القرارات.

- (a) التكاليف الغارقة
- (b) التكاليف الضمنية
- (c) التكاليف التفاضلية
- (d) تكلفة الفرصة البديلة

A

٣- تم شراء آلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال ، يحتسب لها استهلاك سنوي بنسبة ١٠% ، وبعد مرور خمسة أعوام قررت المنشأة التخلص من الآلة ببيعها ، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ ٤٠٠٠ ريال. بناء عليه تبلغ قيمة التكلفة الغارقة:

- (a) ١٠,٠٠٠ ريال
- (b) ١٢,٠٠٠ ريال
- (c) ١٦,٠٠٠ ريال
- (d) ١٧٠٠٠ ريال

C

٤- فرض أن شخصاً ما لديه ٢٠٠٠٠٠ ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بياناتها في الجدول التالي:

البديل ٣	البديل ٢	البديل ١	البدائل
١٠٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	الإيرادات
٧٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المصروفات
٣٢٠٠٠	٢٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	صافي الربح

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

- (a) خسارة ١٢,٠٠٠ ريال
- (b) ربح ٦,٠٠٠ ريال
- (c) ربح ١٢,٠٠٠ ريال
- (d) خسارة ٦٠٠٠ ريال

A

٥- المصطلح المحاسبي باللغة العربية المقابل لمصطلح Sunk Cost

- (a) التكلفة الضمنية
- (b) التكلفة التاريخية
- (c) التكلفة الغارقة
- (d) التكلفة التفاضلية

C

٦- المصطلح المحاسبي باللغة الانجليزية المقابل لمصطلح التكلفة الضمنية

- (a) Implicit Cost
- (b) Sunk Cost
- (c) Target Cost
- (d) Standard Cost

A

## المحاضرة الخامسة

### المحاسبة عن تكلفة المواد

#### عناصر المحاضرة:

- أهمية عنصر المواد.
- عناصر المواد.
- الرقابة على المواد.
- قياس تكلفة المواد المشتراه (الواردة).
- قياس تكلفة استخدام المواد ( بطريقة الوارد أولا صادر أولا).
- قياس تكلفة استخدام المواد ( بطريقة الوارد أولا صادر أولا).

#### أهمية عنصر المواد في التكلفة:

تشكل المواد النسبة العالية من إجمالي تكلفة المنتجات في المنشآت الصناعية حيث تتراوح حوالي ٤٠-٦٠% 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 :

##### (١) المواد الخام والمستلزمات الإنتاجية الأساسية :

وهي الخامات والمواد التي تشكل الأساس المادي للمنتجات المصنعة على اختلاف مصادرها. أمثلة / 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).

##### (٢) الخامات والمواد المساعدة :

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

##### (٣) قطع الغيار والعدد والأدوات الصغيرة .

##### (٤) مواد التعبئة والتغليف واللف والحزم.

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

##### (٥) 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:

- ٢٠٠ طن حديد سعر الشراء حسب الفاتورة ١٦٠,٠٠٠ ريال
- ٥٠٠ طن خشب سعر الشراء حسب الفاتورة ٢٠٠,٠٠٠ ريال

وكانت عناصر التكاليف الأخرى المرتبطة بهذه المواد كما يلي:

- عمولة وتكاليف الاعتماد المستندي التي احتسبها البنك بواقع ٣% من سعر الشراء.
- تكاليف شحن ٢٠ ريال/طن من كل مادة.
- تأمين نقل يحتسب بمعدل ٢% من سعر الشراء.
- رسوم جمركية بنسبة ٥% على الحديد و ١٠% على الخشب .

## المطلوب :

تحديد تكلفة الطن الواحد من كل نوع.

البيان	حديد	خشب
سعر الشراء	١٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
+ عمولة وتكاليف الاعتماد المستندي (٣%)	٤٨٠٠	٦٠٠٠
+ تكاليف شحن	٤٠٠٠	١٠٠٠٠
+ تكاليف تأمين النقل (٢%)	٣٢٠٠	٤٠٠٠
+ رسوم جمركية (٥% على الحديد، ١٠% على الخشب)	٨٠٠٠	٢٠٠٠٠
<b>= إجمالي تكلفة المواد المشتراة</b>	<b>١٨٠,٠٠٠</b>	<b>٢٤٠,٠٠٠</b>
÷ عدد الأطنان	<u>طن ٢٠٠</u>	<u>طن ٥٠٠</u>
<b>= تكلفة الطن الواحد</b>	<b>٩٠٠ ريال</b>	<b>٤٨٠ ريال</b>

## 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:

١. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. **FIFO** First in First Out
٢. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. **LIFO** Last in First Out
٣. 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 ١٤٣١هـ.

البيان	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد ١ / ١	٣٠٠	٢٠	٦٠٠٠ ريال
مشتريات ١ / ٦	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠ ريال
مشتريات ١ / ١٩	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠ ريال
مشتريات ١ / ٢٧	٤٠٠	٨٠	٣٢٠٠٠ ريال
إجمالي المواد المتاحة	١٢٠٠	-----	٥٩٠٠٠ ريال

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

في ١ / ٥ ٢٠٠ وحدة

في ١ / ١٢ ١٥٠ وحدة

في ١ / ٢٥ ٤٠٠ 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**

الحل في الصفحة التالية

## طريقة الوارد أولاً صادر أولاً

الرصيد			صادر			وارد			البيان	التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
٦٠٠٠	٢٠	٣٠٠				٦٠٠٠	٢٠	٣٠٠	رصيد	١/١
٢٠٠٠	٢٠	١٠٠	٤٠٠٠	٢٠	٢٠٠				صادر	١/٥
٦٠٠٠	٣٠	٢٠٠				٦٠٠٠	٣٠	٢٠٠	وارد	١/٦
			٢٠٠٠	٢٠	١٠٠				صادر	١/١٢
٤٥٠٠	٣٠	١٥٠	١٥٠٠	٣٠	٥٠					
١٥٠٠٠	٥٠	٣٠٠				١٥٠٠٠	٥٠	٣٠٠	وارد	١/١٩
			٤٥٠٠	٣٠	١٥٠				صادر	١/٢٥
٢٥٠٠	٥٠	٥٠	١٢٥٠٠	٥٠	٢٥٠					
٣٢٠٠٠	٨٠	٤٠٠				٣٢٠٠٠	٨٠	٤٠٠	وارد	١/٢٧
			٢٤٥٠٠		٧٥٠	٥٩٠٠٠		١٢٠٠		المجموع
٣٤٠٠		٤٥٠	رصيد مخزون آخر الفترة							

## طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

الرصيد			صادر			وارد			البيان	التاريخ
قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية	قيمة	سعر	كمية		
٦٠٠٠	٢٠	٣٠٠				٦٠٠٠	٢٠	٣٠٠	رصيد	١/١
٢٠٠٠	٢٠	١٠٠	٤٠٠٠	٢٠	٢٠٠				صادر	١/٥
٦٠٠٠	٣٠	٢٠٠				٦٠٠٠	٣٠	٢٠٠	وارد	١/٦
٢٠٠٠	٢٠	١٠٠	٤٥٠٠	٣٠	١٥٠				صادر	١/١٢
١٥٠٠	٣٠	٥٠								
١٥٠٠٠	٥٠	٣٠٠				١٥٠٠٠	٥٠	٣٠٠	وارد	١/١٩
			١٥٠٠٠	٥٠	٣٠٠				صادر	١/٢٥
			١٥٠٠	٣٠	٥٠					
١٠٠٠	٢٠	٥٠	١,٠٠٠	٢٠	٥٠					
٣٢٠٠٠	٨٠	٤٠٠				٣٢٠٠٠	٨٠	٤٠٠	وارد	١/٢٧
			٣٦٠٠٠		٧٥٠	٥٩٠٠٠		١٢٠٠		المجموع
٣٣٠٠٠		٤٥٠	رصيد مخزون آخر الفترة							



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



١- قامت شركة الوحدة الصناعية بشراء ٢٠٠ طن حديد بسعر ٥٠٠ ريال للطن الواحد ، وحصلت على خصم تجاري بنسبة ١٠% من سعر الشراء، وبلغت مصروفات النقل ١٠٠٠ ريال ، ودفعت ١٥٠٠٠ ريال مصاريف جمارك .

بناء على ما تقدم تبلغ تكلفة الحديد الكلية:

- (a) ١١٥٠٠٠ ريال
- (b) ٢٨٥٠٠٠ ريال
- (c) ٢٣٧٥٠٠ ريال
- (d) ١٠٦٠٠٠ ريال

D

ملاحظة / في نفس السؤال السابق ، يتم تعديل مصروفات النقل الى ١٠,٠٠٠ ريال ، ليصبح الجواب ١١٥٠٠٠ ريال

٢- فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم ١٤٣١هـ:  
 في ١ / ١ / ١٤٣١هـ كان رصيد المخزون من المواد ١٥٠ وحدة بسعر ١٢ ريال للوحدة.  
 في ٢ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٠٠ وحدة بسعر ١٥ ريال للوحدة.  
 في ٤ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٢٠ وحدة بسعر ١٢ ريال للوحدة.  
 في ٧ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٤٠ وحدة بسعر ١٦ ريال للوحدة.  
 فإذا علمت أنه في ١ / ١ / ١٤٣١هـ تم صرف ٢١٠ وحدة من المواد للإنتاج.  
 فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تسعير المخزون تبلغ:

- (a) ٢,٨٩٠ ريال
- (b) ٢,١٥٠ ريال
- (c) ٢,٧٠٠ ريال
- (d) ٢,٨٠٠ ريال

C

٣- فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم ١٤٣١هـ:  
في ١ / ١ / ١٤٣١هـ كان رصيد المخزون من المواد ١٥٠ وحدة بسعر ١٢ ريال للوحدة.  
في ٢ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٠٠ وحدة بسعر ١٥ ريال للوحدة.  
في ٤ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٣٠ وحدة بسعر ١٣ ريال للوحدة.  
في ٧ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٤٠ وحدة بسعر ١٦ ريال للوحدة.  
فإذا علمت أنه في ٦ / ١ / ١٤٣١هـ تم صرف ٢١٠ وحدة من المواد للإنتاج.  
فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تسعير المخزون تبلغ:

- (a) ٢,٨٩٠ ريال
- (b) ٢,١٥٠ ريال
- (c) ٢,٨٠٠ ريال
- (d) ٢,٧٠٠ ريال

A

## المحاضرة السادسة

### تابع المحاسبة عن تكلفة المواد

#### عناصر المحاضرة:

- قياس تكلفة استخدام المواد ( بطريقة المتوسط المرجح).
- المعالجة المحاسبية للمواد.

#### 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 .

<b>المتوسط المتحرك =</b>	<b>(تكلفة الكمية الحالية + تكلفة الكمية الواردة)</b>
	<b>(رصيد الكمية الحالية + رصيد الكمية الواردة)</b>

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 ١٤٢١هـ

البيان	الكمية	سعر الوحدة	التكلفة الإجمالية
رصيد ١ / ١	٣٠٠	٢٠	٦٠٠٠ ريال
مشتريات ٦ / ١	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠ ريال
مشتريات ١٩ / ١	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠ ريال
مشتريات ٢٧ / ١	٤٠٠	٨٠	٣٢٠٠٠ ريال
إجمالي المواد المتاحة	١٢٠٠	-----	٥٩٠٠٠ ريال

تابع للمثال

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

في ١/ ٥ ٢٠٠ وحدة

في ١/ ١٢ ١٥٠ وحدة

في ١/ ٢٥ ٤٠٠ وحدة

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

الحل

تاريخ	البيان	وارد			صادر			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
١/ ١	رصيد	٣٠٠	٢٠	٦,٠٠٠				٣٠٠	٢٠	٦,٠٠٠
١/ ٥	صادر				٢٠٠	٢٠	٤,٠٠٠	١٠٠	٢٠	٢,٠٠٠
١/ ٦	وارد	٢٠٠	٣٠	٦,٠٠٠				٢٠٠	٣٠	٦,٠٠٠
١/ ١٢	صادر				١٥٠	٢٦,٦٧	٤,٠٠٠	١٥٠	٢٦,٦٧	٤,٠٠٠
١/ ١٩	وارد	٣٠٠	٥٠	١٥,٠٠٠				٣٠٠	٥٠	١٥,٠٠٠
١/ ٢٥	صادر				٤٠٠	٤٢,٢٢	١٦,٨٨٨	٥٠	٤٢,٢٢	٢,١١١
١/ ٢٧	وارد	٤٠٠	٨٠	٣٢,٠٠٠				٤٠٠	٨٠	٣٢,٠٠٠
	المجموع	١٢٠٠		٥٩,٠٠٠	٧٥٠	٧٥,٨٠	٢٤,٨٨٨	٤٥٠	٧٥,٨٠	٣٤,١١١
	رصيد مخزون آخر الفترة							٤٥٠		٣٤,١١١

المتوسط المتحرك في ١/ ٦ =  $(٦,٠٠٠ + ٢,٠٠٠) / (٢٠٠ + ١٠٠)$  = ٢٦,٦٧ ريال/وحدة

المتوسط المتحرك في ١/ ١٩ =  $(١٥,٠٠٠ + ٤,٠٠٠) / (٣٠٠ + ١٥٠)$  = ٤٢,٢٢ ريال/وحدة

المتوسط المتحرك في ١/ ٢٧ =  $(٣٢,٠٠٠ + ٢,١١١) / (٤٠٠ + ٥٠)$  = ٧٥,٨٠ ريال/وحدة

المعالجة المحاسبية للمواد:

أنظمة جرد المخزون :

١- 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:

المواد المستخدمة = مخزون مواد أول الفترة + مشتريات مواد - مخزون مواد آخر الفترة

## ٢- نظام الجرد المستمر: (جرد دفترى)

في ظل هذا النظام يتم تسجيل المواد المشتراه في حساب مراقبة مخزون المواد الخام يجعله 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:

١. إثبات شراء المواد	٢. رد جزء من المواد	٣. إثبات صرف المخازن على الانتاج
من </> مراقبة مخزون المواد إلى </> الموردین (الصندوق، البنك)	من </> الموردین إلى </> مراقبة مخزون المواد	<b>صرف المواد المباشرة :</b> من </> مراقبة الإنتاج تحت التشغيل إلى </> مراقبة مخزون المواد.  <b>صرف المواد الغير مباشرة :</b> من </> مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية إلى </> مراقبة مخزون المواد.

### وجود عجز في مخزون المواد:

عجز طبيعي	عجز غير طبيعي
عجز ينتج نتيجة طبيعية بعض المواد مثل (التبخّر، الرطوبة ، الجفاف) أو نتيجة لأخطاء حسابية بسيطة.  <b>إثبات العجز :</b> من </> العجز في مخزون المواد. إلى </> مراقبة مخزون المواد.  <b>تحميل العجز على &lt;/&gt; ت. ص. غ. م. :</b> من </> مراقبة ت. ص. غ. م. إلى </> العجز في مخزون المواد.  <b>ت. ص. غ. م. (تكاليف صناعية غير مباشرة)</b>	وهو عجز غير مسموح به وينتج عن أسباب غير عادية مثل (السرقه والحريق وسوء التخزين والإهمال). وهذا العجز يحمل على الشخص المسئول أو يحمل على حساب الأرباح والخسائر إذا لم يعرف المسئول .  <b>إثبات العجز :</b> من </> العجز في مخزون المواد. إلى </> مراقبة مخزون المواد.  <b>تحميل العجز على المسئول :</b> من </> المدينين ( مسئول المستودع). إلى </> العجز في مخزون المواد.  <b>أو في حالة عدم معرفة الشخص المسئول:</b> من </> الدخل (أ. خ). إلى </> العجز في مخزون المواد

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



١- فيما يلي حركة المواد الخام لأحد المنشآت الصناعية خلال الأسبوع الأول من شهر محرم ١٤٣١هـ:  
 في ١ / ١ / ١٤٣١هـ كان رصيد المخزون من المواد ١٥٠ وحدة بسعر ١٢ ريال للوحدة.  
 في ٢ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٠٠ وحدة بسعر ١٥ ريال للوحدة.  
 في ٤ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٣٠ وحدة بسعر ١٣ ريال للوحدة.  
 في ٧ / ١ / ١٤٣١هـ تم شراء ١٤٠ وحدة بسعر ١٦ ريال للوحدة.  
 فإذا علمت أنه في ٦ / ١ / ١٤٣١هـ تم صرف ٢١٠ وحدة من المواد للإنتاج.  
 فإن تكلفة المواد المنصرفة للإنتاج وفقاً لطريقة الوارد المتوسط المرجح في تسعير المخزون

- (a) ٢٨٩٠ ريال  
 (b) ٣١٥٠ ريال  
 (c) ٢٦٠٠ ريال  
 (d) ٢٧٥٨ ريال

D

٢- ما هو قيد اليومية الواجب تسجيله عند صرف المواد المباشرة للإنتاج:

(a) من مذكورين

حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل  
 حـ/ مراقبة تكاليف صناعية اضافية فعلية  
 الى حـ/ مراقبة مخازن مواد خام

(b) من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل  
 الى حـ/ مراقبة مخازن مواد خام

(c) من حـ/ الموردين  
 الى حـ/ مراقبة مخازن مواد خام

(d) من مذكورين

حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل  
 حـ/ مراقبة تكاليف صناعية اضافية محملة  
 الى حـ/ مراقبة مخازن مواد خام

B

٢- العجز في مخزون المواد الخام نتيجة التبخر والرطوبة يعالج على أنه:

- (a) خسارة
- (b) تكلفة مباشرة
- (c) تكلفة غير مباشرة
- (d) تكلفة فترة

C

٤ - العجز في مخزون المواد الخام نتيجة الأخطاء الحسابية البسيطة يعالج على أنه:

- (a) خسارة
- (b) تكلفة مباشرة
- (c) تكلفة غير مباشرة
- (d) تكلفة فترة

C

٥ - العجز في مخزون المواد الخام نتيجة الحريق يعالج على أنه:

- (a) خسارة
- (b) تكلفة مباشرة
- (c) تكلفة غير مباشرة
- (d) تكلفة فترة

A

## المحاضرة السابعة

### المحاسبة عن تكلفة الأجر

#### عناصر المحاضرة :

- أهمية المحاسبة عن تكلفة العمل (الأجر)
- الدورة المستندية للأجر
- نظم احتساب الأجر.
- تحليل الأجر
- مكافأة (علاوة) الوقت الإضافي
- مكافأة الوقت الضائع

#### أهمية المحاسبة عن تكلفة العمل (الأجر):

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

#### والأجر كل ما يتقاضاه العامل مقابل قوة عمله وهي تشمل على ما يلي:

##### (١) الأجر النقدي:

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

##### (٢) المزايا وتشمل ما يلي:

##### أ- مزايا مرتبطة بالأجر (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 (الأجر):

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 الأجر غير المباشرة.
- تحميل الأجر المباشرة على الأوامر الإنتاجية أو المنتجات وكذلك الأجر 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 منشأه إلى أخرى بحسب حجمها وطبيعة العملية الإنتاجية ونظام التكاليف المتبع وطرق دفع الأجور.

### أهم المستندات المستخدمة:

#### ١. بطاقة تسجيل الوقت: Time Card

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

#### ٢. 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.

#### ٣. قوائم الأجور:

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

### نظم احتساب الأجور:

(٢) نظام الأجر بالإنتاج :	(١) نظام الأجر الزمني:
وفي هذه الحالة يرتبط الأجر بكمية الإنتاج وليس بعدد ساعات العمل ويحتسب الأجر بناء على هذه الطريقة كما يلي : عدد الوحدات المنتجة في الشهر x تعرفه إنتاج الوحدة وتتميز هذه الطريقة بما يلي: أ- استغلال وقت العامل بشكل عقلاني وتقلل من الوقت الضائع. ب- تميز بين العامل المجد والعامل الكسول .	ويتحدد 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.

## تحليل الأجر:

### ١. أجور عمال الإنتاج:

وهناك رأيان لمعالجة أجور عمال الإنتاج:

#### الرأي الأول:

يعتبر الأجر النقدي فقط الذي يتحصل عليه العامل عن ساعات العمل الاعتيادية كأجر مباشر. أما مزايا الأجر الأخرى التي يتحصل عليها العامل من تأمينات اجتماعية وتأمين صحي وسكن وملبس وانتقال وترفيه فتعالج على اعتبار أنها أجور 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 التأمينات الاجتماعية والتأمين الصحي على إنها أجور مباشرة ، أما بقية المزايا فتعالج على إنها أجور غير مباشرة كما في الرأي الأول.

### ٢. أجور العاملين بالمصنع خلاف عمال الإنتاج :

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

### ٣. أجور تسويقية : (عمال المبيعات)

وهي تعالج على إنها تكاليف فترة وليست تكاليف إنتاج.

### ٤. أجور ادارية : (موظفي الادارة ، 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 ٨ ساعة ومعدل الأجر العادي ١٢ ريال في الساعة وبالنسبة للوقت الإضافي - الذي يتجاوز ٨ ساعة - بمعدل ١٥٠% من أجر الوقت العادي. فإذا عمل هذا الشخص ١١ 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  
 = ١١ ساعة x ١٢ ريال / للساعة = ١٣٢ ريال

علاوة الوقت الإضافي = ساعات الوقت الإضافي x علاوة الوقت الإضافي في الساعة  
 = ٣ ساعات x ٦ ريال / للساعة = ١٨ ريال

إجمالي الأجر المستحق للعامل = ١٥٠ ريال

- بالنسبة للأجر المحتسب عن عدد ساعات العمل الفعلية (العادية والإضافية) بمعدل الأجر العادي والبالغ ١٣٢ 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 (تحليل علاوة الأجر الإضافي) :

تكلفة مباشرة	تكلفة غير مباشرة
إذا كان التشغيل الإضافي تم لأمر إنتاج معين بالذات مطلوب بصفة عاجلة بناء 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	إذا كان 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 .

## 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 الأجر التي تتحملها المنشأة عن هذا الوقت الضائع على طبيعته ، فقد يكون راجعاً لأسباب طبيعية أو لأسباب غير طبيعية .

الوقت الضائع لأسباب طبيعية	الوقت الضائع غير الطبيعي
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.	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 وحوادث كوارث طبيعية. والأجر المحتسب في مثل هذه الحالات لا يعتبر جزءاً 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 ١٤٥٠ ساعة عمل عادية و ١٥٠ ساعة عمل إضافية . ويقدر أجر ساعة العمل العادي بمبلغ ١٠ ريال وأجر ساعة الوقت الإضافي مرة ونصف للأجر العادي. وبتحليل بطاقة الشغلة لهؤلاء العمال عن نفس الفترة تبين أن الساعات التي قضاها قد استخدمت كما يلي :

- ٩٠٠ ساعة في تصنيع أمر الإنتاج رقم (٥)
- ٦٠٠ ساعة في تصنيع أمر الإنتاج رقم (٦)
- ١٠٠ ساعة وقت ضائع لأسباب طبيعية .

## والمطلوب:

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

### الأجور المباشرة :

- لتصنيع الأمر رقم (٥) = ٩٠٠ ساعة × ١٠ ريال / ساعة = ٩٠٠٠ ريال
  - لتصنيع الأمر رقم (٦) = ٦٠٠ ساعة × ١٠ ريال / ساعة = ٦٠٠٠ ريال
- إجمالي الأجور المباشرة = ١٥٠٠٠ ريال

### الأجور غير المباشرة :

- أجور الوقت الضائع = ١٠٠ ساعة × ١٠ ريال / ساعة = ١٠٠٠ ريال
  - علاوة الوقت الإضافي = ١٥٠ ساعة × ٥ ريال / ساعة = ٧٥٠ ريال
- إجمالي الأجور غير المباشرة = ١٧٥٠ ريال
- إجمالي الأجور المستحقة عن الأسبوع = ١٦٧٥٠ ريال

## قيود اليومية:

١- قيد اثبات استحقاق الأجور أو سدادها نقداً:

١٦٧٥٠ من حـ / مراقبة الأجور

١٦٧٥٠ إلى حـ / الأجور المستحقة (أو النقدية)

٢- قيد تحميل الأجور على الإنتاج:

من مذكورين

١٥٠٠٠ حـ / مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

١٧٥٠ حـ / التكاليف الصناعية الغير مباشرة الفعلية

١٦٧٥٠ إلى حـ / 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 وعامل خدمات ومشرف على المركز. وفيما يلي البيانات المستخرجة من بطاقات تشغيل عمال الإنتاج خلال شهر محرم ١٤٣٢ هـ:

رقم العامل	ساعات العمل المباشر	معدل أجر الساعة
١	١٥٠ ساعة	١٠ ريال / ساعة
٢	١٥٠ ساعة	١٢ ريال / ساعة
٣	١٥٠ ساعة	٨ ريال / ساعة

#### بيانات عامل الخدمات (٦١):

أجر عامل الخدمات اليومي ٢٠ ريال وقد عمل ٢٤ يوم خلال الشهر وأحتسب له أجر كامل عن ٥ أيام عطلة نهاية الأسبوع كما لم يدفع له أجر يوم تغيب فيه بدون عذر.

#### بيانات المشرف (٥٠١):

يتقاضى المشرف على المركز راتبا شهريا قدره ٤٢٠٠ ريال وقد عمل خلال الشهر ٢٦ يوم عمل وأحتسب له أجر كامل بالإضافة إلى مبلغ ٥٠٠ ريال مقابل عمل إضافي.

#### فإذا علمت أن:

- ساعات العمل العادية لكل عامل من عمال الإنتاج ١٥٠ ساعة.
- حصل العامل رقم (١) والعامل رقم (٢) على مكافأة تشجيعية مقدارها ٣٠٠ ريال فى الشهر نظرا لكفاءتهم الانتاجية.
- بلغت الاستقطاعات (الخصومات) من مجموع المستحق لكل عامل ١٠% مقابل التأمينات.

#### والمطلوب:

١. إعداد قائمة الأجور لمركز التجميع عن شهر محرم ١٤٣٢ هـ.
٢. إجراء قيود اليومية اللازمة.

## الإجابة:

### قائمة الأجر لعمال الإنتاج:

العامل	الساعات	معدل الأجر	الأجر الأساسي	المكافآت	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
١	١٥٠	١٠	١٥٠٠	٣٠٠	١٨٠٠	١٨٠	١٦٢٠
٢	١٥٠	١٢	١٨٠٠	٣٠٠	٢١٠٠	٢١٠	١٨٩٠
٣	١٥٠	٨	١٢٠٠	----	١٢٠٠	١٢٠	١٠٨٠
إجمالي			٤٥٠٠	٦٠٠	٥١٠٠	٥١٠	٤٥٩٠

### قائمة الأجر لعمال الاشراف والخدمات:

العامل	الايام	أجر اليوم	الأجر الأساسي	المكافآت	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
الخدمات	٢٩	٢٠	٥٨٠	-----	٥٨٠	٥٨	٥٢٢
الاشراف	----	----	٤٢٠٠	٥٠٠	٤٧٠٠	٤٧٠	٤٢٣٠
إجمالي			٤٧٨٠	٥٠٠	٥٢٨٠	٥٢٨	٤٧٥٢

### إثبات 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

٤٥٠٠ من </> مراقبة الإنتاج تحت التشغيل  
٤٥٠٠ إلى </> مراقبة الأجر

#### الأجر غير المباشرة

٥٨٨٠ من </> مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة  
٥٨٨٠ إلى </> مراقبة الأجر

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



يعمل حسين لدى شركة الأمل لإنتاج وتجميع مكونات لأحد منتجات الشركة ويدفع له ١٠ ريال للوقت العادي و١٥ ريال للعمل الذي يزيد عن ٤٠ ساعة في الأسبوع. افترض أنه خلال الأسبوع الماضي عمل حسين ٤٩ ساعة ، منها ١١ ساعة وقت ضائع خاص بفترات الصلاة والغداء والصيانة العامة.

بناء على المعلومات السابقة أجب عن السؤالين (١) و (٢) التاليين:

(١) تبلغ تكلفة الأجر المباشر للعامل حسين:

- (a) ٤٠٠ ريال
- (b) ٣٨٠ ريال
- (c) ٣٩٠ ريال
- (d) ٤٤٥ ريال

B

(٢) تبلغ علاوة الوقت الإضافي:

- (a) صفر ريال
- (b) ٩٠ ريال
- (c) ١٣٥ ريال
- (d) ٤٥ ريال

D

(٢) فيما يلي بيانات عاملين من عمال مصنع الامل :

العامل	الساعات الفعلية	معدل الأجر	الأجر الأساسي	المكافآت	علاوة الوقت الإضافي	إجمالي الأجر	الاستقطاعات	صافي الأجر
محمد عامل إنتاج	٥٦	١٠	٥٦٠	-----	١٦	٥٧٦	٧٠	٥٠٦
علي عامل خدمات	٤٥	١٠	٤٥٠	٧٥	-----	٥٢٥	٥٥	٤٧٠

كم تبلغ تكلفة الأجر المباشرة (من الجدول):

- (a) ٥٠٦ ريال
- (b) ٥٦٠ ريال
- (c) ٥٧٦ ريال
- (d) ٤٩٠ ريال

B

(٤) يعمل خالد لدى شركة الفتح بأحد الأقسام الخاصة بتجميع الأثاث المكتبي ويدفع له ١٠ ريال للوقت العادي و ١٥ ريال للوقت الذي يزيد عن ٤٠ ساعة في الأسبوع. افترض أنه خلال الأسبوع الماضي عمل خالد ٦٢ ساعة ، منها ١١ ساعة وقت ضائع خاص بغترات الصلاة والغداء والصيانة العامة. بناء على ما سبق ، تبلغ تكلفة الأجر المباشر للعامل خالد:

- (a) ٤٨٠ ريال
- (b) ٦٢٠ ريال
- (c) ٤١٠ ريال
- (d) ٥١٠ ريال

D

(٥) 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

A



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

(a) من -/ مراقبة الأجور  
الى -/ أجور مستحقة

(b) من -/ مراقبة الأجور  
الى -/ النقدية

(c) من -/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية  
الى -/ مراقبة الاجور

(D) من المذكورين  
-/ مراقبة انتاج تحت التشغيل  
-/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية  
الى -/ مراقبة الأجور

C

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

(a) من -/ مراقبة الأجور  
الى -/ أجور مستحقة

(b) من -/ مراقبة الأجور  
الى -/ النقدية

(c) من -/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل  
الى -/ مراقبة الاجور

(d) من -/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية  
الى -/ مراقبة الاجور

C

٨) تصنف أجور عمال الخدمات الادارية على أنها:

(a) تكاليف فترة

(b) تكاليف مباشرة

(c) تكاليف انتاجية

(d) كل ما سبق

A

## المحاضرة الثامنة

### المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

#### عناصر المحاضرة :

- مقدمة عن التكاليف غير المباشرة (التعريف ، الخصائص).
- مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- خطوات تحميل 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 و ارتباط 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 الصعوباتما يلي:

١- **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.

٢- **اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الأخر** نظرا لتعددتها و تنوعها الأمر الذي أدى إلى صعوبة الرقابة عليها.

٣- **اختلاف سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة مع التغير في حجم الإنتاج** فهناك التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و التكاليف شبه المتغيرة و بالتالي ظهرت المشاكل عند تجميعها و تحليلها على المنتجات.

٤- **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 .

٥- 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 وفترات الكساد التي يمر بها المشروع .

٦- اختلاف حجم هذه التكاليف من شهر إلى آخر خلال العام الواحد باختلاف ظروف التشغيل.

٧- في حالة تعدد المنتجات في المشروع وعدم تحانس 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 فإنه يلجأ إلى وضع التقديرات المختلفة لبند التكاليف الصناعية غير المباشرة.

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

#### **أولا : تحديد مراكز التكلفة :**

يتم تقسيم المنشأة أو المصنع إلى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز إنتاج وهى التي تمر فيها فعلا وحدات الإنتاج خلال العمليات الإنتاجية ومراكز الخدمات الإنتاجية وهى 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 .

#### **ثانيا : 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 وهى 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 :

١. طريقة التوزيع الإجمالي.
٢. طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي).
٣. طريقة التوزيع التنازلي.
٤. 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 أسساً 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 فعلياً وتوزيعها على المنتجات. إلا أن هذه الطريقة معيبة لسببين:

- i. هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلاً) 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.
- ii. أن هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة (شهوراً) بحيث أنها قد لا تمكن من مراعاة المؤثرات الموسمية

و هذا 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 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.



### ١- من مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

- (a) اختلاف سلوك هذه التكاليف مع التغير في حجم الانتاج
- (b) مرتبطة مباشرة بالمنتج
- (c) تشابه عناصرها
- (d) ثبات حجمها من شهر إلى آخر

A

### ٢- 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

D

### ٣- 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

A

## المحاضرة التاسعة

### تابع المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

#### عناصر المحاضرة :

- إجراءات تحميل التكاليف الإضافية.
- تطبيقات على تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

#### إجراءات تحميل التكاليف الإضافية:

- ١- 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:

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

- ٢- 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. وبحسب من خلال المعادلة التالية:

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

- ٣- يثبت ما حدث فعلاً من تكاليف إضافية في حساب يسمى **حساب التكاليف الإضافية الفعلية** ويجعل الحساب مدين.

- ٤- 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 (١) فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من موازنة ١٤٣١هـ لشركة الجوف الصناعية:

### التكاليف التقديرية:

- التكاليف الصناعية غير المباشرة ٤٠٠,٠٠٠ ريال
- المواد المباشرة ٢٠٠,٠٠٠ ريال
- الأجور المباشرة ٢٠٠,٠٠٠ ريال

### بيانات تقديرية أخرى:

- ساعات عمل الآلات ٤٠,٠٠٠ ساعة
- ساعات العمل المباشر ٥٠,٠٠٠ ساعة
- وحدات الإنتاج المقدر ٢٠,٠٠٠ وحدة

### المطلوب:

حساب معدل تحميل التكاليف الصناعية الغير مباشرة على أساس:

- ١- ساعات عمل الآلات. ٢- ساعات العمل المباشر ٣- تكلفة العمل المباشر
- ٤- تكلفة المواد المباشرة ٥- التكلفة الأولية ٦- وحدات الإنتاج

### الإجابة:

١-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس ساعات عمل الآلات =	$\frac{400,000}{40,000} = 10 \text{ ريال/ساعة عمل آلات}$
٢-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس ساعات العمل المباشر =	$\frac{400,000}{50,000} = 8 \text{ ريال/ساعة عمل مباشر}$
٣-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس تكلفة الأجور المباشرة =	$\frac{400,000}{200,000} = 2 \text{ ريال/ريال من تكلفة الأجور}$
٤-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس تكلفة المواد المباشرة =	$\frac{400,000}{200,000} = 2 \text{ ريال/ريال من تكلفة المواد}$
٥-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس التكلفة الأولية =	$\frac{400,000}{500,000} = 0.8 \text{ ريال/ريال من التكلفة الأولية}$
٦-معدل تحميل ت.ص.غ.م. على أساس وحدات الإنتاج =	$\frac{400,000}{20,000} = 20 \text{ ريال/وحدة}$

مثال (٢) فيما يلي البيانات الخاصة بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة التقديرية لشركة النهضة الصناعية لعام ١٤٢٢هـ:

الأقسام	معدل التحميل التقديري
التشكيل	٨ ريال/ ساعة عمل آلة
التجميع	٤ ريال / ساعة عمل مباشر
التشطيب	١,٥ ريال / تكلفة العمل المباشر

وفيما يلي مستويات النشاط الفعلي أثناء السنة:

القسم	مستوى النشاط	ت.ص.غ.م. فعلية
التشكيل	٣٤,٠٠٠ ساعة عمل آلة	٢٥٠,٠٠٠ ريال
التجميع	٥٦,٠٠٠ ساعة عمل مباشر	٢٧٠,٠٠٠ ريال
التشطيب	١٥٠,٠٠٠ ريال تكلفة العمل المباشر	١٩٥,٠٠٠ ريال

#### المطلوب:

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

الإجابة:

ت.ص.غ.م. محملة لقسم التشكيل =  $٣٤,٠٠٠ \times ٨ = ٢٧٢,٠٠٠$  ريال

ت.ص.غ.م. محملة لقسم التجميع =  $٥٦,٠٠٠ \times ٤ = ٢٢٤,٠٠٠$  ريال

ت.ص.غ.م. محملة لقسم التشطيب =  $١٥٠,٠٠٠ \times ١,٥ = ٢٢٥,٠٠٠$  ريال

القسم	تكلفة محملة	تكلفة فعلية	فروق التحميل
التشكيل	٢٧٢٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٢٠٠٠ أكثر
التجميع	٢٢٤٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٤٦٠٠٠ أقل
التشطيب	٢٢٥٠٠٠	١٩٥٠٠٠	٣٠٠٠٠ أكثر



## مثال (٢)

شركة الحفر الصناعية تستخدم ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها بمعدل تحميل ٦ ريال / ساعة وفي موازنة عام ١٤٢١هـ وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات الفعلية للعمل المباشر ١٦٠٠٠٠ ساعة والأعباء الصناعية الفعلية ٩١٠٠٠٠ ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل المطلوب:

- تحديد الأعباء المحملة بأقل أو أكثر من اللازم عن سنة ١٤٢١هـ.

الإجابة:

▪ الأعباء المحملة عن سنة ١٤٢١هـ =  $١٦٠,٠٠٠ \times ٦ = ٩٦٠,٠٠٠$  ريال

▪ الأعباء المحملة بأقل أو أكثر من اللازم عن سنة ١٤٢١هـ

= الأعباء التي حملت على الإنتاج - الأعباء الفعلية

=  $٩٦٠,٠٠٠ - ٩١٠,٠٠٠$

=  $٥٠,٠٠٠$  محمل بأكثر من اللازم



(١) 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

C

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من موازنة ١٤٢١هـ لشركة الجوف الصناعية:

**التكاليف التقديرية:**

التكاليف الصناعية غير المباشرة	٢٠٠,٠٠٠ ريال
المواد المباشرة	١٠٠,٠٠٠ ريال
الأجور المباشرة	١٥٠,٠٠٠ ريال

**بيانات تقديرية أخرى:**

ساعات عمل الآلات	٢٠,٠٠٠ ساعة
ساعات العمل المباشر	٢٥,٠٠٠ ساعة
وحدات الإنتاج المقدره	١٠,٠٠٠ وحدة

في ضوء هذه البيانات السابقة أجب عن الأسئلة الآتية :

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

- (a) ١٠ ريال / ساعة عمل ألي
- (b) ١٢ ريال / ساعة عمل ألي
- (c) ١٥ ريال / ساعة عمل ألي
- (d) ٢٠ ريال / ساعة عمل ألي

A

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

- (a) ١٠ ريال / ساعة عمل مباشر
- (b) ١٢ ريال / ساعة عمل مباشر
- (c) ٨ ريال / ساعة عمل مباشر
- (d) ١١ ريال / ساعة عمل مباشر

C

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

- (a) ٥ ريال / من تكلفة المواد غير المباشرة
- (b) ٦ ريال / من تكلفة المواد غير المباشرة
- (c) ٧ ريال / من تكلفة المواد غير المباشرة
- (d) ٢ ريال / من تكلفة المواد غير المباشرة

D

٥ ) تكون فروق التكاليف الإضافية المحملة بأكثر من اللازم اذا كانت:

- (a) التكاليف الإضافية المحملة أكبر من التكاليف الإضافية الفعلية
- (b) التكاليف الإضافية الفعلية أكبر من التكاليف الإضافية التقديرية
- (c) التكاليف الإضافية الفعلية أكبر من التكاليف الإضافية المحملة
- (d) التكاليف الإضافية التقديرية أكبر من التكاليف الإضافية الفعلية

A

٦) شركة السلام الصناعية تستخدم ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها ، وفي موازنة عام ١٤٢١هـ كان معدل التحميل ( ٢ ريال للساعة ) وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات الفعلية للعمل المباشر ٧٧٥٠٠ ساعة والأعباء الصناعية الفعلية ١٦٦٠٠٠ ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل:

- (a) ١١,٠٠٠ ريال محمل بأقل من اللازم
- (b) ٢٢,٠٠٠ ريال محمل بأقل من اللازم
- (c) ١٢,٠٠٠ ريال محمل بأكثر من اللازم
- (d) ١٢,٠٠٠ ريال محمل بأقل من اللازم

A

٧ ) شركة السلام الصناعية تستخدم ساعات تشغيل الآلات كأساس لتحميل الأعباء الصناعية لمنتجاتها بمعدل تحميل ٢ ريال / ساعة، وفي موازنة عام ١٤٢١هـ وفي نهاية السنة بلغ عدد الساعات لتشغيل الآلات ١٥٥٠٠٠ ساعة والأعباء الصناعية الفعلية ٣٢٢٠٠٠ ريال. بناء على البيانات السابقة تبلغ فروق التحميل

- (a) ٢٢٠٠٠ ريال محمل بأقل من اللازم
- (b) ١٢٠٠٠ ريال محمل بأكثر من اللازم
- (c) ٢٢٠٠٠ ريال محمل بأكثر من اللازم
- (d) ١٢٠٠٠ ريال محمل بأقل من اللازم

A

## المحاضرة العاشرة

### تابع المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

#### عناصر المحاضرة

#### طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

- طريقة التوزيع الإجمالي.
- طريقة التوزيع المباشر.
- طريقة التوزيع التنازلي.

طريقة التوزيع التنازلي	طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)	طريقة التوزيع الإجمالي
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>طبقاً لهذه الطريقة يتم توزيع إجمالي التكاليف الإضافية لجميع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أساس توزيع واحد يتم اختياره بطريقة حكمية.</p> <p>وذلك يتبع الخطوات التالية:</p> <p>١- تحديد إجمالي تكاليف جميع مراكز الخدمات بالمنشأة.</p> <p>٢- توزيع هذا الإجمالي كدفعة واحدة على مراكز الإنتاج بالمنشأة باستخدام أساس توزيع حكمي، 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</p>

مثال (١) - طريقة التوزيع الإجمالي-

فيما يلي بيانات مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات المستخرجة من سجلات التكاليف الخاصة بمنشأة الشروق لصناعة الأثاث المكتبي خلال شهر صفر ١٤٣٦ هـ:

مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		بيان
(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
ريال ٢٣٠٠٠٠	ريال ٢٢٠٠٠٠	ريال ٤٠٠٠٠	ريال ٦٠٠٠٠	تكاليف إضافية للقسم
ساعة ٣٥٠٠٠٠	ساعة ١٥٠٠٠٠	-----	-----	ساعات تشغيل الآلات
ساعة ٧٥٠٠٠	ساعة ١٢٥٠٠٠	-----	-----	ساعات العمل المباشر

**المطلوب:**

- ١- توزيع تكاليف مراكز الخدمات طبقا لطريقة التوزيع الإجمالي باستخدام ساعات تشغيل الآلات كأساس للتوزيع.
- ٢- تحديد معدل التحميل لمركزي الإنتاج باستخدام ساعات العمل المباشر كأساس للتحميل

**الإجابة:**

مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		بيان
(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
٢٣٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	تكاليف إضافية للقسم
٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)		توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات
٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠			إجمالي التكاليف الإضافية

**بتم اتباع الخطوات التالية لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:**

- تحديد إجمالي تكاليف مراكز الخدمات = ٤٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ ريال.
- تحديد أساس التوزيع: في هذا المثال هو ساعات تشغيل الآلات.
- تحديد إجمالي ساعات تشغيل الآلات لأقسام الإنتاج = ٣٥٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠ ساعة.
- نصيب القسم الإنتاجي (٣) = ريال ١٠٠٠٠٠ x  $\frac{١٥٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠٠}$  ساعة تشغيل = ٣٠٠٠٠ ريال
- نصيب القسم الإنتاجي (٤) = ريال ١٠٠٠٠٠ x  $\frac{٣٥٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠٠}$  ساعة تشغيل = ٧٠٠٠٠ ريال.

## مثال (٢) - طريقة التوزيع المباشر (الإنفرادي)-

فيما يلي التكاليف الإضافية المقدرة وأيضا 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 محرقة	
٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال
				بيانات عن مستوى النشاط:
٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	-----	عدد الكيلووات المتوقع استهلاكها
٤٥٠٠	٤٥٠٠	-----	١٠٠٠	ساعات الصيانة
				بيانات عن أسس تحميل المنتجات:
٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			ساعات العمل المباشر
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠			ساعات تشغيل الآلات

### المطلوب:

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

### الإجابة:

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

ويتم التوزيع كما يلي:

### ١. توزيع تكاليف قسم القوى المحركة:

- المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة اضافة مباشرة للقسم فقط = ٢٥٠٠٠٠٠ ريال.
- أساس التوزيع هو عدد الكيلووات لكل من قسمي التقطيع والتجميع.
- أي بنسبة ٦٠٠٠٠٠ لقسم التقطيع و ٢٠٠٠٠٠ لقسم التجميع ( مجموعهما ٨٠٠٠٠٠ )
- نصيب قسم التقطيع =  $\frac{٦٠٠٠٠٠}{٨٠٠٠٠٠} \times ٢٥٠٠٠٠ = ١٨٧٥٠٠$  ريال.
- نصيب قسم التجميع =  $\frac{٢٠٠٠٠٠}{٨٠٠٠٠٠} \times ٢٥٠٠٠٠ = ٦٢٥٠٠$  ريال.

## ٢. توزيع تكاليف قسم الصيانة:

- المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة اضافة مباشرة للقسم فقط = ١٦٠٠٠٠٠ ريال.
- أساس التوزيع هو عدد ساعات الصيانة لكل من قسمي التقطيع والتجميع.
- أي بنسبة ٤٥٠٠ لقسم التقطيع و ٤٥٠٠ لقسم التجميع. (مجموعهما ٩٠٠٠)
- نصيب قسم التقطيع =  $\frac{٤٥٠٠}{٩٠٠٠} \times ١٦٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠$  ريال.
- نصيب قسم التجميع =  $\frac{٤٥٠٠}{٩٠٠٠} \times ١٦٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠$  ريال.

## ٣. 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

أقسام الإنتاج		أقسام الخدمات		بيان
تجميع	تقطيع	صيانة	قوى محركة	
٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	تكاليف إضافية مباشرة للقسم
٦٢٥٠٠	١٨٧٥٠٠		( ٢٥٠٠٠٠ )	توزيع تكلفة قسم القوى المحركة
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	( ١٦٠٠٠٠ )		توزيع تكلفة قسم الصيانة
٢٠٢٥٠٠	٣٦٧٥٠٠	صفر	صفر	إجمالي تكلفة إضافية بعد التوزيع

مثال (٢) - طريقة التوزيع التنازلي-

فيما يلي التكاليف الإضافية المقدرة وأيضا 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	
٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال
				بيانات عن مستوى النشاط:
٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	-----	عدد الكيلووات المتوقع استهلاكها
٤٥٠٠	٤٥٠٠	-----	١٠٠٠	ساعات الصيانة

المطلوب:

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

الإجابة:

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

١. توزيع تكاليف قسم القوى المحركة:

○ المبلغ المطلوب توزيعه = تكلفة اضافة لقسم القوى المحركة = ٢٥٠٠٠٠٠ ريال

○ أساس التوزيع = الكيلو وات

أي أن نسب التوزيع :

- لقسم الصيانة = (٢٠٠٠٠٠٠)
- لقسم التقطيع = (٦٠٠٠٠٠٠)
- لقسم التجميع = (٢٠٠٠٠٠٠)
- المجموع = ١٠٠٠٠,٠٠٠

○ نصيب الأقسام المستفيدة من التكلفة الإضافية لقسم القوى المحركة:

• نصيب قسم الصيانة =  $\frac{٢٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} \times ٢٥٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠$  ريال

• نصيب قسم التقطيع =  $\frac{٦٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} \times ٢٥٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠$  ريال

• نصيب قسم التجميع =  $\frac{٢٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} \times ٢٥٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠$  ريال



## ٢. توزيع إجمالي تكلفة قسم الصيانة

والتي تساوى تكلفة اضافة مباشرة للقسم + ما وزع عليها من قسم القوى المحركة ،  
على قسمى الانتاج فقط. وذلك كما يلي:

- المبلغ المطلوب توزيعه = ١٦٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠ ريال
- أساس التوزيع = ساعات الصيانة
- نسب التوزيع = ٥٠% لقسم التقطيع (٤٥٠٠)
- و ٥٠% لقسم التجميع (٤٥٠٠) والمجموع = ٩٠٠٠ ريال

○ نصيب الأقسام المستفيدة من التكلفة الإضافية لقسم الصيانة:

- نصيب قسم التقطيع =  $٢١٠٠٠٠ \times ٥٠\% (٤٥٠٠) = ١٠٥٠٠٠$  ريال
- نصيب قسم التجميع =  $٢١٠٠٠٠ \times ٥٠\% (٤٥٠٠) = ١٠٥٠٠٠$  ريال

جدول توزيع تكاليف قسمي الخدمة بإتباع طريقة التوزيع التنازلي

أقسام الإنتاج		أقسام الخدمات		بيان
تجميع	تقطيع	صيانة	قوى محركة	
٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	تكاليف إضافية مباشرة للقسم بالريال
				توزيع تكاليف مراكز الخدمات
٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	-----	توزيع مركز القوى المحركة
		٢١٠٠٠٠		إجمالي
١٠٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	.....		توزيع تكاليف مركز الصيانة
٢١٥٠٠٠	٣٥٥٠٠٠			الاجمالي

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



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

بيان	أقسام الخدمات		أقسام الإنتاج		
	الأفراد	الصيانة	تقطيع	تجميع	تشطيب
تكاليف إضافية	٤٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
بيانات إحصائية					
عدد الموظفين	٦٠	٢٥٠	٤٠٠	٣٠٠	٣٠٠
ساعات الصيانة	٥٠٠	١٠٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠
الإجمالي					٤٢٥,٠٠٠

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

- (a) ١٤٠٠٠ ريال
- (b) ١٢٨٠٠ ريال
- (c) ١٧٥٠٠ ريال
- (d) ١٧٨٠٠ ريال

B

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

الإجمالي	أقسام الإنتاج			أقسام الخدمات		بيان
	تشطيب	تجميع	تقطيع	الصيانة	الأفراد	
٤٢٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	تكاليف إضافية
						بيانات إحصائية
١١٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٤٠٠	٤٠	٦٠	عدد الموظفين
٥٦٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠	٥٠٠	ساعات الصيانة

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

- (a) ١٢٠٠٠ ريال
- (b) ١٠٩٠٠ ريال
- (c) ١٠٥٠٠ ريال
- (d) ١١٩٠٠ ريال

C

3) الأعباء الصناعية المقدرة لشركة زهران تحمل بمعدل ٧ ريال / ساعة من ساعات العمل المباشر والبيانات التالية خاصة بالأمر الإنتاجي رقم ٩٩٩ الذي أنتج خلال الشهر الأول من السنة:

- تكلفة المواد المباشرة ٢٠٠٠٠ ريال
- تكلفة العمل المباشر ١٤٠٠٠ ريال
- ساعات العمل المباشر ٢٠٠٠ ساعة

بناء على ما تقدم من بيانات حول شركة زهران تبلغ تكلفة الأمر الإنتاجي رقم ٩٩٩:

- (a) ٤٨٠٠٠ ريال
- (b) ١٨٠٠٠ ريال
- (c) ١١٩٠٠ ريال
- (d) ٢٧٥٠٠ ريال

A

## المحاضرة الحادي عشر

### قوائم التكاليف

#### عناصر المحاضرة

- ما هي قوائم التكاليف وما هي أهميتها.
- الفرق بين قوائم التكاليف والقوائم المالية.
- أنواع 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 تحملت بها 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:

- (١) تعد قوائم التكاليف أساساً لخدمة الإدارة بينما القوائم المالية تعد أساساً لخدمة المستخدم الخارجي.
- (٢) قوائم التكاليف تحتوي على معلومات تفصيلية بينما القوائم المالية فمعلوماتها إجمالية.
- (٣) معلومات قوائم التكاليف لا يتم نشرها بينما يتم نشر معلومات القوائم المالية.

## أنواع قوائم التكاليف:

### ١. 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.

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

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 (١):

كان رصيد تكلفة مخزون المواد في بداية الفترة ٤٠,٠٠٠ ريال ، وبلغت قيمة المواد الخام المباشرة التي قامت شركة التضامن الصناعية خلال الفترة ٥٢٠,٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أن تكلفة مخزون المواد في آخر الفترة ٦٠,٠٠٠ ريال.

**المطلوب:** تحديد تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.

### الإجابة:

قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

إجمالي	تفصيلي	بيان
	٥٣٠,٠٠٠	تكلفة المواد الخام المباشرة المشتراة خلال الفترة
	٤٠,٠٠٠	+ تكلفة مخزون المواد المباشرة أول الفترة
	(٦٠,٠٠٠)	(-) تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة
٥١٠,٠٠٠		= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة

## ٢. 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)	
<b>تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة</b>		<b>XXXX</b>
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة	XXX	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(XXX)	
<b>تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)</b>		<b>XXXX</b>

مثال (٢):

الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر الأستاذ لشركة طيبة الصناعية:

بيان	بالريال	بيان	بالريال
مخزون إنتاج تحت التشغيل أول الفترة	٧٥,٠٠٠	استهلاك آلات المصنع	٣٥,٠٠٠
عمل مباشر	٣٢٠,٠٠٠	مشتريات مواد	٣٥٠,٠٠٠
مرتبات بيعيه	٨٠,٠٠٠	مخزون مواد خام آخر الفترة	٧٠,٠٠٠
تكلفة ايجار المصنع	٣٦,٠٠٠	مخزون إنتاج تام آخر الفترة	١٥٠,٠٠٠
مخزون الإنتاج التام أول الفترة	١١٠,٠٠٠	أجور الإشراف على المصنع	٧٦,٠٠٠
المبيعات	٩٠٠,٠٠٠	مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	١٣٠,٠٠٠
عمل غير مباشر	٢٠,٠٠٠	مخزون مواد خام أول الفترة	٣٠,٠٠٠
مواد غير مباشرة	١٤,٠٠٠	مرتبات إدارية	١٠٠,٠٠٠

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف للإنتاج التام والمباع.

## قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد خام أول المدة	٣٠.٠٠٠	
+ مشتريات مواد خام	٣٥.٠٠٠	
مواد متاحة للاستخدام		٣٨.٠٠٠
(-) مواد خام آخر المدة	(٧.٠٠٠)	
= مواد مستخدمة في الإنتاج		٣١.٠٠٠

## قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشرة مستخدمة في الإنتاج	٣١.٠٠٠	
+ أجور مباشرة	٣٢.٠٠٠	
التكلفة الأولية للإنتاج		٦٣.٠٠٠
<u>+ تكاليف صناعية إضافية (غير مباشرة):</u>		
• عمل غير مباشر	٢.٠٠٠	
• مواد غير مباشرة	١٤.٠٠٠	
• تكلفة إيجار المصنع	٣٦.٠٠٠	
• استهلاك آلات المصنع	٣٥.٠٠٠	
• أجور الإشراف على المصنع	٧٦.٠٠٠	
تكاليف صناعية إضافية (غير مباشرة)		١٨١.٠٠٠
التكاليف الصناعية خلال الفترة		٨١١.٠٠٠
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة	٧٥.٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	(١٣.٠٠٠)	
<b>تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة</b>		<b>٧٥٦.٠٠٠</b>
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة	١١.٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(١٥.٠٠٠)	
<b>تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)</b>		<b>٧١٦.٠٠٠</b>



- مثال (٣): فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة التعاون الصناعية خلال شهر رجب ١٤٣١هـ:
- تكاليف الخامات المباشرة والمستخدمه خلال الشهر ٥٥٠٠٠٠ ريال.
  - تكاليف الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الشهر ٢٠٠٠٠٠ ريال و ١٠٠٠٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية ١٨٠٠٠٠ ريال و ١٢٠٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر ٣٠٠٠٠ و ٥٥٠٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر ٨٠٠٠٠ ريال

### المطلوب:

- تصوير قائمة التكاليف للوحدات المباعة خلال شهر رجب عام ١٤٣١هـ

قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج	٥٥٠٠٠٠	
+ أجور مباشرة	٢٠٠٠٠٠	
التكلفة الأولية للإنتاج		٧٥٠٠٠٠
+ تكاليف صناعية غير مباشرة	١٠٠٠٠٠	
التكاليف الصناعية خلال الفترة		٨٥٠٠٠٠
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة	٣٠٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	(٥٥٠٠٠)	
<b>تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة</b>		<b>٨٢٥٠٠٠</b>
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة	٨٠٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(١١٠٠٠٠)	
<b>تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)</b>		<b>٧٩٥٠٠٠</b>

## اختبر نفسك

١ ) فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة الأثاث الحديثة خلال شهر محرم ١٤٣٢هـ:

- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمه خلال الشهر ١٠٠٠٠٠ ريال.
  - تكاليف الأجر المباشرة ٣٠٠٠٠ ريال
  - التكاليف الصناعية الغير مباشرة التقديرية ٢٥٠٠٠ ريال.
  - تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية ١٢٥٠٠ ريال و ١٥٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر ٥٠٠٠ و ٧٥٠٠ ريال على التوالي
- بناء على البيانات السابقة تبلغ التكاليف الصناعية للإنتاج التام خلال شهر محرم ١٤٣٢هـ:

- (a) ١٦٠٠٠٠ ريال
- (b) ١٥٧٥٠٠ ريال
- (c) ١٦٥٠٠٠ ريال
- (d) ١٦٣٥٠٠ ريال

D

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

- مبيعات ٢٥٠٠٠٠ ريال
- تكلفة الإنتاج خلال الفترة ١٨٠٠٠٠ ريال
- مصاريف إدارية ١٩٠٠٠ ريال
- تكاليف تسويقية ١١٠٠٠ ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

١. تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة ١٠٠٠٠ ريال، وآخر الفترة ١٨٠٠٠ ريال
٢. تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة ٢٠٠٠٠ ريال، وآخر الفترة ٢٢٠٠٠ ريال

بناء على البيانات السابقة تبلغ تكلفة البضاعة المباعه:

- (a) ١٨٠٠٠٠ ريال
- (b) ١٨٩٠٠٠ ريال
- (c) ١٥١٠٠٠ ريال
- (d) ١٥٠٠٠٠ ريال

A

٣) فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات شركة الوطن الصناعية خلال شهر محرم ١٤٣٢هـ:

- ١٦٠٠٠٠ ريال مشتريات خامات -
- ٢٠٠٠ ريال مسموحات مشتريات خامات -
- ٣٠٠٠ ريال مردودات مشتريات -
- ٧٥٠٠ ريال مصاريف نقل مشتريات خامات -
- ١٢٥٠٠ ريال مصاريف تأمين الخامات المشتراة -
- ٢٧٥٠٠ ريال رسوم جمركية على الخامات المشتراة -
- ٢٥٠٠ ريال عمولة مشتريات خامات.

فإذا علمت ما يلي:

- تكلفة مخزون الخامات أول الشهر بلغت ٥٠٠٠٠ ريال
- تكلفة مخزون الخامات آخر الشهر بلغت ٤٠٠٠٠ ريال

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

- (a) ٢٠٥٠٠٠ ريال
- (b) ٢١٥٠٠٠ ريال
- (c) ٢٠٠٠٠٠ ريال
- (d) ٢٢٥٠٠٠ ريال

B

٤) فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة الأثاث الحديثة خلال شهر محرم ١٤٣٢هـ:

- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمه خلال الشهر ٢٠٠٠٠٠ ريال.
- تكاليف الأجر المباشرة ٦٠٠٠٠ ريال
- التكاليف الصناعية الغير مباشرة ٧٠٠٠٠ ريال .
- تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية ٢٥٠٠٠ ريال و ٣٠٠٠٠ ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر ١٠٠٠٠ و ١٥٠٠٠ ريال على التوالي.
- تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر ١٨٠٠٠ ريال
- تكاليف مخزون الإنتاج التام آخر الشهر ١٣٠٠٠ ريال

بناء على البيانات السابقة تبلغ التكاليف الصناعية للإنتاج التام خلال شهر محرم ١٤٣٢هـ:

- (a) ٣١٥٠٠٠ ريال
- (b) ٣٢٠٠٠٠ ريال
- (c) ٣٢٥٠٠٠ ريال
- (d) ٣٣٠٠٠٠ ريال

C

## المحاضرة الثانية عشر

### تابع قوائم التكاليف

#### عناصر المحاضرة:

- قائمة الدخل.
- الفرق بين قائمة الدخل وقائمة التكاليف.
- كيفية إعداد قائمة الدخل.

#### 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:

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

#### كيفية إعداد قائمة الدخل:

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

-صافي الربح أو الخسارة العادي (صافي ربح أو خسارة العمليات) =  
مجمّل 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 أوراق 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	XXX	
- المصروفات التسويقية	XXX	
- المصروفات الإدارية	XXX	
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	٤٣٠٠٠	مصروفات أخرى (٨٠% مصنع ، ٢٠% ادارة )	٢٠٠٠٠
عمولة المبيعات	١٩٥٠٠	مواد غير مباشرة	١٧٠٠٠
استهلاك مباني الادارة	١٦٠٠٠	أجور مباشرة	٢٠٠٠٠٠
استهلاك مباني المصنع	٤٠٠٠٠	مرتبات إدارية	١٢٠٠٠٠
مرتبات مشرفي الإنتاج	٨٥٠٠٠	مخزون انتاج تحت التشغيل أول الفترة	٢٦٠٠٠
مواد مباشرة	١٨٠٠٠٠	مبيعات	٩٥٠٠٠٠
أجور غير مباشرة	٢٥٠٠٠	مردودات مبيعات	١٠٠٠٠
ضرائب عقارية (٦٠% مصنع ، ٤٠% ادارة )	٣٠٠٠٠	مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	٨٥٠٠٠
صيانة (٩٠% مصنع ، ١٠% ادارة )	٤٠٠٠٠	مخزون الإنتاج التام أول الفترة	٤٥٠٠٠

المطلوب: (١) إعداد قائمة التكاليف للإنتاج التام والمباع.

(٢) إعداد قائمة الدخل.

## قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشرة	١٨٠٠٠٠	
+ أجور مباشرة	٢٠٠٠٠٠	
تكلفة أولية		٣٨٠٠٠٠
+ تكاليف صناعية غير مباشرة :		
• مواد غير مباشرة	١٧٠٠٠	
• أجور غير مباشرة	٢٥٠٠٠	
• استهلاك مباني المصنع	٤٠٠٠٠	
• مرتبات مشرفي الإنتاج	٨٥٠٠٠	
• ضرائب عقارية للمصنع (٦٠%)	١٨٠٠٠	
• مصروفات صناعية أخرى (٨٠%)	١٦٠٠٠	
• صيانة للمصنع (٩٠%)	٣٦٠٠٠	
اجمالي التكاليف الصناعية الغير مباشرة		٢٣٧٠٠٠
التكلفة الصناعية للإنتاج خلال العام		٦١٧٠٠٠
+ إنتاج تحت التشغيل أول العام	٢٦٠٠٠	
(-) إنتاج تحت التشغيل آخر العام	(٤٣٠٠٠)	
تكلفة الإنتاج التام خلال العام		٦٠٠٠٠٠
+ مخزون إنتاج تام أول العام	٤٥٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر العام	(٨٥٠٠٠)	
تكلفة البضاعة المباعة		٥٦٠٠٠٠

تابع الإجابة:  
قائمة الدخل

بيان	تفصيلي	إجمالي
مبيعات	٩٥٠٠٠٠	
(-) مردودات مبيعات	(١٠٠٠٠)	
صافي المبيعات		٩٤٠٠٠٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(٥٦٠٠٠)	
مجمّل الربح		٣٨٠٠٠٠
(-) مصروفات التشغيل :		
• عمولة مبيعات	١٩٥٠٠	
• ضرائب عقارية إدارية (٤٠%)	١٢٠٠٠	
• استهلاك مباني الإدارة	١٦٠٠٠	
• مصروفات إدارية أخرى (٢٠%)	٤٠٠٠	
• مرتبات إدارية	١٢٠٠٠٠	
• صيانة إدارية (١٠%)	٤٠٠٠	
اجمالي مصروفات التشغيل		(١٧٥٥٠٠)
صافي الربح		٢٠٤٥٠٠

مثال (٢):

- فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة عسير الصناعية خلال شهر محرم ١٤٣١هـ:
- تكاليف المواد المباشرة والمستخدمه خلال الشهر ٣٩٠,٠٠٠ ريال.
  - تكاليف الأجر المباشرة ١١٠٠٠٠ ريال-
  - التكاليف الصناعية الغير مباشرة تبلغ ١٤٠٠٠٠ ريال .
  - تكاليف التسويق والتكاليف الإدارية ٨٠٠٠٠ ريال و ٤٠٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول وآخر الشهر ٢٥٠٠٠ و ٢٥٠٠٠ ريال على التوالي.
  - تكاليف مخزون الإنتاج التام أول الشهر ٤٥٠٠٠ ريال
  - مخزون الإنتاج التام آخر الشهر ٥٤٠٠٠ وحدة.
  - الإيرادات والمصروفات الأخرى ٢٥٠٠٠ ريال و ١٥٠٠٠ ريال على التوالي.
  - قيمة المبيعات ٨٢٨٠٠٠ ريال.

المطلوب:

١- إعداد قائمة التكاليف للوحدات المباعة خلال شهر محرم عام ١٤٣١هـ.

٢- إعداد قائمة الدخل عن شهر محرم ١٤٣١هـ.

## الإجابة:

## قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

بيان	تفصيلي	إجمالي
مواد مباشر مستخدمة في الإنتاج	٣٩٠٠٠٠	
+ أجور مباشرة	١١٠٠٠٠	
التكلفة الأولية للإنتاج		٥٠٠٠٠٠
+ تكاليف صناعية غير مباشرة محملة	١٤٠٠٠٠	
التكاليف الصناعية خلال الفترة		٦٤٠٠٠٠
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة	٢٥٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	(٣٥٠٠٠)	
تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة		٦٣٠٠٠٠
+ مخزون الإنتاج التام أول الفترة	٤٥٠٠٠	
(-) مخزون الإنتاج التام آخر الفترة	(٥٤٠٠٠)	
تكلفة الإنتاج المباع (تكلفة البضاعة المباعة)		٦٢١٠٠٠

## قائمة الدخل

بيان	تفصيلي	إجمالي
مبيعات	٨٢٨٠٠٠	
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(٦٢١٠٠٠)	
مجمّل الربح		٢٠٧٠٠٠
(-) مصروفات التشغيل :		
• تكاليف التسويق	٨٠٠٠٠	
• تكاليف إدارية	٤٠٠٠٠	
اجمالي مصروفات التشغيل		(١٢٠٠٠٠)
صافي الربح العادي		٨٧٠٠٠
+ الإيرادات الأخرى	٢٥٠٠٠	
- المصروفات الأخرى	(١٥٠٠٠)	
صافي الربح		٩٧٠٠٠



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



(١) البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الوفاء الصناعية عن إحدى الفترات التكاليفية:

- مبيعات ٥٢٥٠٠٠ ريال
- تكلفة الإنتاج خلال الفترة ٢٨٥٠٠٠ ريال
- مصاريف إدارية ١١٢٥٠٠ ريال
- مصاريف تسويقية ٨٢٥٠٠ ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

- تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة ٧٥٠٠ ريال ، وأخر الفترة ١١٢٥٠ ريال
- تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة ٢٢٥٠٠ ريال ، وأخر الفترة ١٢٧٥٠ ريال

بناء على البيانات السابقة يبلغ صافي الربح:

- (a) ٤٠٠٠٠ ريال
- (b) ٣٣٧٥٠ ريال
- (c) ٤٨٧٥٠ ريال
- (d) ٤٨٠٠٠ ريال

A

(٢) البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الوفاء الصناعية عن إحدى الفترات التكاليفية:

- مبيعات ٦٠٠٠٠٠ ريال
- تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة ٢٨٠٠٠٠ ريال

وقد تبين أن أرصدة المخزون قد ظهرت على النحو التالي:

- تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة ١٠٠٠٠ ريال ، وأخر الفترة ١٥٠٠٠ ريال
- تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة ٣٠٠٠٠ ريال ، وأخر الفترة ١٠٠٠٠ ريال
- مصاريف إدارية ٥٠٠٠٠ ريال
- مصاريف تسويقية ٥٥٠٠٠ ريال

بناء على البيانات السابقة يبلغ صافي الربح:

- (a) ١٠٠,٠٠٠ ريال
- (b) ١٩٥,٠٠٠ ريال
- (c) ١٦٠,٠٠٠ ريال
- (d) ١٦٥,٠٠٠ ريال

B

## المحاضرة الثالثة عشر علاقة التكلفة والحجم والربح

### عناصر المحاضرة:

- مفهوم تحليل التعادل
- تحديد نقطة التعادل بالوحدات وبالقيمة

### 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.

### تحديد نقطة التعادل بالوحدات وبالقيمة:

#### أ- تحديد نقطة التعادل بالوحدات:

يتم تحديد كمية مبيعات التعادل بالوحدات باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{كمية مبيعات التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{عائد المساهمة للوحدة}}$$

حيث أن :

$$\text{عائد المساهمة للوحدة} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كم يلي :

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

مثال رقم (١)

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة العليا عن شهر صفر ١٤٣١ هـ :  
كمية المبيعات ٦٠٠٠ وحدة - سعر بيع الوحدة ٤٠ ريال - التكلفة المتغيرة للوحدة ٣٠ ريال - التكاليف الثابتة عن الشهر ٦٠٠٠٠ ريال .  
والمطلوب : حساب كمية التعادل .

الحل :

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة}} = \text{كمية التعادل}$$
$$\text{كمية التعادل} = \frac{٦٠٠٠٠}{٤٠ - ٣٠} = ٦٠٠٠ \text{ وحدة}$$

ب- تحديد نقطة التعادل بالقيمة :

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

حيث أن

**نسبة عائد المساهمة = عائد المساهمة للوحدة ÷ سعر بيع الوحدة**

ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كما يلي :

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

أو بطريقة أخرى مختصرة :

$$\text{قيمة مبيعات التعادل} = \text{كمية مبيعات التعادل} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

مثال رقم : (٢)

بفرض استخدام نفس بيانات المثال رقم (١) .  
والمطلوب : تحديد قيمة مبيعات التعادل خلال الشهر .

$$\text{قيمة مبيعات التعادل} = \frac{٦٠٠٠٠}{٤٠ \div (٣٠ - ٤٠)} = ٢٤٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

أو؛

**قيمة مبيعات التعادل = كمية أو حجم التعادل x سعر بيع الوحدة**

$$\text{قيمة مبيعات التعادل} = ٦٠٠٠ \times ٤٠ = ٢٤٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

## استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح:

يعتبر استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح من أهم المجالات التي يمكن لمحاسبة 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 : (٢)

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات منشأة الفنار خلال شهر محرم ١٤٢٦هـ :

- التكاليف الثابتة عن الشهر ٦٠٠٠٠ ريال
- سعر بيع الوحدة ٢٠ ريال .
- التكلفة المتغيرة للوحدة ١٥ ريال .

والمطلوب :

- (١) تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل عن شهر محرم ١٤٢٦هـ .
- (٢) تحديد حجم وقيمة المبيعات الواجب بيعها لتحقيق أرباح صافية خلال الشهر القادم قيمتها ٤٠٠٠٠ ريال .
- (٣) التحقق من الحل في رقم (٢).

الحل

١- تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل خلال شهر محرم ١٤٢٦هـ :

$$\text{أ - كمية مبيعات التعادل} = \frac{٦٠٠٠٠}{١٥-٢٠} = ١٢٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$\text{ب - قيمة مبيعات التعادل} = \frac{٦٠٠٠٠}{٢٠ \div (١٥-٢٠)} = ٢٤٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$\text{أو قيمة مبيعات التعادل} = ١٢٠٠٠ \text{ وحدة} \times ٢٠ = ٢٤٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

٢- تحديد كمية وقيمة المبيعات الواجب بيعها لتحقيق أرباح مستهدفة خلال الشهر القادم قيمتها ٤٠٠٠٠ ريال :

$$أ - \text{حجم المبيعات المطلوب} = \frac{٤٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠}{١٥ - ٢٠} = ٢٠٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$ب - \text{قيمة المبيعات المطلوب} = \frac{٤٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠}{٢٠ \div ٥} = ٤٠٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

٢- التحقق من الحل في رقم (٢):

يلاحظ أن كمية وقيمة المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح صافية قيمتها ٤٠٠٠٠ 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
٤٠٠٠٠٠	إيراد المبيعات ( ٢٠ x ٢٠٠٠٠ )
(٣٠٠٠٠٠)	يخصم : التكاليف المتغيرة ( ١٥ x ٢٠٠٠٠ )
١٠٠٠٠٠	= الربح الحدى ( عائد المساهمة )
(٦٠٠٠٠)	يخصم : التكاليف الثابتة
٤٠٠٠٠	= صافي الربح

ومن ثم يمكن القول بأنه إذا قامت الشركة ببيع ٢٠٠٠٠ وحدة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال فإن ذلك يترتب عليه تحقيق أرباح صافية قيمتها ٤٠٠٠٠ ريال.



تقوم شركة الجفالي ببيع وحدة الإنتاج بسعر ٦٠ ريال لكل وحدة ، وبتكلفة متغيرة قدرها ٤٠ ريالاً للوحدة ، وبتكلفة ثابتة ٢٠٠٠٠ ريال عن الفترة وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

١- كمية مبيعات التعادل هي:

- (a) ٥٠٠٠ وحدة
- (b) ٣٥٠٠ وحدة
- (c) ١٥٠٠ وحدة
- (d) أخرى

C

٢- قيمة مبيعات التعادل هي :

- (a) ٤٠٠٠٠ ريال
- (b) ٧٥٠٠٠ ريال
- (c) ٩٠٠٠٠ ريال
- (d) أخرى

C

٣- كمية المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح مستهدفة ٧٠٠٠٠ ريال هي :

- (a) ٥٠٠٠ وحدة
- (b) ٣٥٠٠ وحدة
- (c) ٢٥٠٠ وحدة
- (d) أخرى

A

٤- قيمة المبيعات التي تحقق أرباح مستهدفة ٧٠٠٠٠ ريال هي :

- (a) ٤٠٠٠٠ ريال
- (b) ٣٠٠٠٠٠ ريال
- (c) ٩٠٠٠٠ ريال
- (d) أخرى

B

إذا فرض أن سعر بيع الوحدة من منتج ما ١٠ ريال وتكلفته المتغيرة ٦ ريال، والتكاليف الثابتة للمشروع ٨٠٠٠ ريال، وان الإدارة تهدف إلى تحقيق ربح قدره ٢٠٠٠ ريال ، وبناء على ما تقدم وضح ما يلي :

٥- كمية مبيعات التعادل هي:

- (a) ٨٠٠ وحدة
- (b) ٢٠٠٠ وحدة
- (c) ٢٥٠٠ وحدة
- (d) أخرى

B

٦- قيمة مبيعات التعادل هي :

- (a) ٥٠٠٠٠ ريال
- (b) ٢٥٠٠٠ ريال
- (c) ٢٠٠٠٠ ريال
- (d) أخرى

C

٧- كمية المبيعات اللازمة لتحقيق أرباح مستهدفة ٢٠٠٠ ريال هي :

- (a) ٢٠٠٠ وحدة
- (b) ٢٥٠٠ وحدة
- (c) ٢٥٠٠ وحدة
- (d) أخرى

C

٨- قيمة المبيعات التي تحقق أرباح مستهدفة ٢٠٠٠ ريال هي :

- (a) ٢٥٠٠٠ ريال
- (b) ٢٠٠٠٠ ريال
- (c) ٢٥٠٠٠ ريال
- (d) أخرى

A

## المحاضرة الرابعة عشر تابع علاقة التكلفة والحجم والربح

### عناصر المحاضرة:

( تابع تحليل التعادل )

- تحديد هامش الأمان
- تحليل التعادل حالة تعدد المنتجات

### 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 ، فكما 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 :

$$\text{كمية هامش الأمان} = \text{كمية المبيعات الفعلية} - \text{كمية مبيعات التعادل}$$

$$\text{قيمة هامش الأمان} = \text{كمية هامش الأمان} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

مثال رقم : (١)

فيما يلي البيانات المستخرجة من الموازنة التقديرية لمبيعات منشأة الناصر لعام ١٤٣١هـ:

- المبيعات المقدرة : ٢٠٠٠٠ وحدة سعر البيع التقديري للوحدة ٢٠ ريال .
- التكلفة المتغيرة للوحدة ١٦ ريال .
- التكاليف الثابتة التقديرية عن السنة ٦٠٠٠٠ ريال .

والمطلوب :

(١) تحديد كمية وقيمة مبيعات التعادل .

(٢) تحديد كمية وقيمة هامش الأمان لعام ١٤٣١ هـ

الحل

١- تحديد حجم وقيمة مبيعات التعادل :

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

$$\text{ب- قيمة مبيعات التعادل} = 20 \times 15000 = 300000 \text{ ريال}$$

٢- تحديد كمية وقيمة هامش الأمان لعام ١٤٣١ :

$$\text{كمية هامش الأمان} = 20000 - 15000 = 5000 \text{ وحدة}$$

$$\text{قيمة هامش الأمان} = 20 \times 5000 = 100000 \text{ ريال}$$



## 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 (٢)

تقوم إحدى المنشآت بإنتاج منجني هما ل و م وقد قدمت إليك لبيانات الآتية عن المنتجين

بيان	المنتج ل	المنتج م
سعر بيع الوحدة	٢٠ ريال	٢٥ ريال
التكلفة المتغيرة للوحدة	١٥ ريال	١٥ ريال

وتبلغ التكاليف الثابتة ١٥٠٠٠٠ 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 م

**الحل**

بيان	المزج البيعي		إجمالي القيمة	إجمالي الوحدات	متوسط المزج
	١ من ل	١ من م			
سعر الوحدة	٢٠	٢٥	٤٥	٢	٢٢,٥
التكلفة المتغيرة للوحدة	١٥	١٥	٣٠	٢	١٥
عائد المساهمة للوحدة	٥	١٠	١٥	٢	٧,٥

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

## تابع حل المثال

وباستخدام متوسط عائد المساهمة للوحدة من المزج البيعي تحسب نقطة التعادل

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

$$= \frac{150000}{7,5}$$

$$= 20000 \text{ وحدة}$$

ويتم توزيع كمية التعادل على كل من المنتجين ل ، م بنسبة المزج ، وحيث أن نسبة المزج وحدة من ل ، ووحدة من م 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 (٢)

تقوم إحدى المنشآت بإنتاج منجيين هما ل و م وقد قدمت إليك لبيانات الآتية عن المنتجين

بيان	المنتج س	المنتج ص
سعر بيع الوحدة	١٠ ريال	١٥ ريال
التكلفة المتغيرة للوحدة	٨ ريال	١٠ ريال

وتبلغ التكاليف الثابتة ٥٠٠٠٠٠ ريال

## المطلوب :

- احتساب حجم مبيعات التعادل من المزج البيعي للمنتجين س ، ص
- مع العلم أن نسبة المزج البيعي ٢ وحدات من س ، وواحدتين من ص

متوسط المزج	إجمالي الوحدات	إجمالي القيمة	المزج البيعي		بيان
			٢ من ص	٣ من س	
١٢	٥	٦٠	٣٠	٣٠	سعر الوحدة
٨,٨	٥	٤٤	٢٠	٢٤	التكلفة المتغيرة للوحدة
٣,٢	٥	١٦	١٠	٦	عائد المساهمة للوحدة

ملاحظة : المزج في هذا المثال ٣ وحدات من س ، ووحدين من ص

وباستخدام متوسط عائد المساهمة للوحدة من المزج البيعي تحسب نقطة التعادل

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

$$\frac{50000}{3,2} =$$

$$1562,5 \text{ وحدة} =$$

ويتم توزيع كمية التعادل على كل من المنتجين ل ، م بنسبة المزج ، وحيث أن نسبة المزج ٣ وحدات من س ، ووحدين من ص توزع الكمية على المنتجين بنسبة ٣ : ٢ كما يلي :

○ كمية التعادل للمنتج س =  $\frac{2}{5} \times 1562,5 = 937,5$  ريال

○ كمية التعادل للمنتج ص =  $\frac{1}{5} \times 1562,5 = 625$  ريال

○ قيمة التعادل للمنتج س =  $10 \times 937,5 = 9375$  ريال

○ قيمة التعادل للمنتج ص =  $15 \times 625 = 9375$  ريال

## اختبر نفسك

١ ) بفرض أن سعر بيع الوحدة في إحدى المنشآت التي تنتج منتجاً واحداً يبلغ ٥٠ ريال، وأن التكلفة المتغيرة للوحدة ٣٠ ريال وأن إجمالي التكلفة الثابتة عن السنة تبلغ ٦٠٠٠٠ ريال ، وكمية الإنتاج والمبيعات الفعلية ٤٠٠٠ وحدة. باستخدام البيانات السابقة ، تبلغ كمية الأمان:

- (a) ٤٠٠٠ وحدة
- (b) ٣٠٠٠ وحدة
- (c) ٦٠٠٠ وحدة
- (d) ١٠٠٠ وحدة

D

٢ ) بفرض أن سعر بيع الوحدة في إحدى المنشآت التي تنتج منتجاً واحداً يبلغ ٥٠ ريال، وأن التكلفة المتغيرة للوحدة ٣٠ ريال وأن إجمالي التكلفة الثابتة عن السنة تبلغ ٦٠٠٠٠ ريال ، وكمية الإنتاج والمبيعات الفعلية ٤٠٠٠ وحدة. باستخدام البيانات السابقة ، تبلغ قيمة هامش الأمان:

- (a) ٥٠٠٠٠ ريال
- (b) ١٨٠٠٠٠ ريال
- (c) ٦٠٠٠٠ ريال
- (d) ١٢٠٠٠٠ ريال

A

تم بعون الله وفضله ،