

أساسيات المحاسبة الإدارية والتكاليف..

(المحاضرة الأولى).. المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية والتكاليف

عناصر المحاضرة :

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

نشأة وتطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

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

وقد سبقت المحاسبة المالية محاسبة التكاليف من حيث النشأة ،وقد تضاربت الكتابات حول نشأة محاسبة التكاليف إلا إنه 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



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 .

كان الهدف من نظام التكاليف في السابق يتركز على تحديد تكلفة المنتج وذلك من أجل تقويم المخزون وبالتالي تحديد الدخل.

لم يكن هناك أي حافز لتجميع بيانات تكاليفية من الممكن استخدامها في تحقيق أهداف معينة.

أما الآن فتحديد تكلفة المنتج أصبح أحد الأهداف ، فنظم التكاليف الحديثة (وهي ما يمكن أن نسميها المحاسبة الإدارية) أصبحت تقوم بتوفير المعلومات التي تفيد في

تقييم الأداء

الرقابة على التكاليف

اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة

أين تقع المحاسبة الإدارية :

يمكن القول أن المحاسبة الإدارية تعتبر امتداداً لمحاسبة التكاليف حيث أنها تقوم بتناول بيانات محاسب التكاليف العامة بالتحليل والتنبؤ والمقارنة من أجل توفير معلومات أكثر شمولاً وملائمة عند اتخاذ القرارات المختلفة.



أهمية بيانات محاسبة التكاليف



تعد بيانات المحاسبة المالية ذات أهمية خاصة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية او المحاسبة الادارية. فهي تمثل قاعدة بيانات تفي بمتطلبات إعداد تقارير سواء كانت داخلية

تمد تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف
الإجمالية لأنشطة المنشأة .

تمد تقارير المحاسبة الإدارية بالبيانات التفصيلية عن تكاليف
المنتجات والخطوط الإنتاجية وأنشطة الإدارات المختلفة .

مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة والتي تهتم بقياس و تسجيل و تحليل التكاليف المتعلقة

بأنشطة المنشأة المختلفة بما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها لمساعدتها في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

محاسبة التكاليف تنسم بما يلي :

1- محاسبة التكاليف علم:

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



2- محاسبة التكاليف وظيفية أو مهنة :

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

3- محاسبة التكاليف نظام فوري للمعلومات:

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

أهداف محاسبة التكاليف:

- 1 - تقدير تكاليف الأنشطة والمنتجات خلال الفترة القادمة بالشكل الذي يساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة . (تكاليف تقديرية أو معيارية)
- 2 - **حصر وتسجيل التكاليف التاريخية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج مما يساعد في تحديد نتيجة نشاط المنشأة**
- 3 - **الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية وتحديد الانحرافات وتحليلها لمعرفة مسبباتها.**
- 4 - توفير المعلومات عن التكاليف الملائمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المختلفة

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

أوجه الشبه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

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



أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية :

البند	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
١	تقاريرها تركز على خدمة المستخدم الداخلي والخارجي	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

- تعريف 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 IOOS

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



سهولة وصعوبة تحديد التكلفة :

هل أمر تحديد التكلفة صعب أم سهل؟
ماهو الدرس المستفاد من أمر تحديد التكلفة ؟

وحدة حساب التكلفة: او وجه او غرض التكلفة

وهو الذي يعرف بأنه أي نشاط نرغب في قياس تكلفته بصورة منفصلة ومحددة .
وحدة الحساب قد تكون منتج أو مجموعة منتجات، خدمة مريض ،خدمة بنكية ، ساعات العمل ،
ساعات تشغيل آلة ،نشاط معين (مثل النشاط التسويقي) ،مرحلة من مراحل الإنتاج .
تحديد وحدة حساب التكلفة يعتبر الخطوة الأولى في تحديد تكلفة أي منتج (سلعة أو خدمة)

التكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة:

التكلفة الإجمالية :

هي إجمالي تكاليف مستوى معين من النشاط.

التكلفة المتوسطة :

هو نصيب وحدة النشاط من إجمالي التكلفة .

متوسط التكلفة = إجمالي التكلفة /حجم النشاط

مثال :

ترغب كلية إدارة الأعمال في إعداد حفل لتكريم الخريجين عام 2011/2010 وقد تم تقدير إجمالي
تكلفة الحفل بمبلغ 3500 ريال أما العدد المتوقع للحضور هو 140 فرد.

المطلوب:

حساب تكلفة الوحدة الواحدة ؟



التكلفة الإجمالية = 3500 ريال
متوسط التكلفة = 140/3500 = 25 ريال /فرد

الفرق بين التكلفة والمصروف :

EXPIRED COST تكاليف غير مستنفذة

مصروف- Expense

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

UNEXPIRED COST تكاليف مستنفذة

تكلفة - COST

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



مثال (1)

قامت مطبعة جامعة الملك فيصل بشراء 1000 طن ورق بمبلغ 100000 ريال، وقد تم صرف 200 طن من الكمية المشتراة إلى خط إنتاج التقطيع لتنفيذ أمر تشغيل طباعة كتاب عن الجامعة، وعند استخدام الكمية المنرفة تبين أن هناك 3 طن تالفة بحيث لا يمكن استخدامها لسوء تخزينها وقد أمكن بيع التالف بمبلغ 80 ريال

والمطلوب :

توضيح مفهوم التكلفة والمصروف والخسارة في ضوء البيانات السابقة ؟

الأجابة :

التكلفة:

يعتبر ثمن شراء الورق الكلي هو التكلفة أي بمبلغ 100000 ريال

المصروف :

عبارة عن تكلفة الورق المنصرف الى التشغيل ما عدا تكلفة التالف غير المسموح به ومن ثم المصروف عبارة عن :

تكلفة الورق المستخدم فعلاً $100 \times 197 = 19700$ ريال

الخسارة :

عبارة عن الفرق بين ثمن شراء التالف غير المسموح به و ثمن بيع هذه الكمية
الخسارة = $(100 \times 3) - 80 = 300 - 80 = 220$ ريال

مثال (2)

قامت شركة الهفوف بشراء سيارة في 1431/1/1 بقيمة 32،000 ريال وعمرها الافتراضي 4 سنوات والقيمة التخريدية المتوقعة لها 4،000 ريال ويتم استهلاكها على أساس القسط الثابت .

المطلوب :

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



الإجابة :

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

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

$$\text{الاستهلاك السنوي للسيارة} = \frac{4,000 - 32,000}{4} = 7,000 \text{ ريال}$$

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ 7,000 ريال الجزء المستنفذ من التكلفة وهو ما يطلق عليه **مصروف**.
- أما الجزء الغير مستنفذ ويبلغ 25,000=7,000-32,000 ريال فهو **تكلفة**.
- يظهر مصروف الاستهلاك في نهاية السنة المالية في **قائمة الدخل** مخصوماً من الإيرادات.
- تظهر التكلفة المتبقية للسيارة في **قائمة المركز المالي ضمن الأصول الثابتة**.

مثال (3)

قامت مصانع الكفاح بالتأمين ضد الحريق على الآت المصنع لمدة سنتان وذلك في 1431/4/1 هـ بمبلغ وقدره 18,000 ريال .

المطلوب :

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

الإجابة :

- مدة التأمين سنتان أي 24 شهر.
- الجزء المستنفذ حتى 1431/12/30 يمثل قيمة التأمين لفترة 9 شهور .

$$\text{قيمة التأمين الشهري} = \frac{18,000}{24} = 750 \text{ ريال / شهر}$$

$$\text{قيمة التأمين حتى 30 / 12 / 1431 هـ} = 9750 = 6,750 \text{ ريال}$$

- قيمة التأمين الذي يخص العام الحالي (التي تم استنفادها) والبالغة 6,750 تمثل **المصروف** وهي تظهر في **قائمة الدخل** مخصومة من الإيرادات.
- الجزء المتبقي 18,000 - 6,750 = 11,250 ريال (الغير مستنفذ) هو **التكلفة** وهي تظهر باسم تأمين ضد الحريق المقدم ضمن **الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي** .



المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية المطلوب من محاسبة (1)

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



1- 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 |

الإجابة الصحيحة :

2 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 |

الإجابة الصحيحة :

3- وقعت الشركة في 9/1/ 1431 هـ عقد لمدة سنة لنظافة المصنع بمبلغ 24,000 ريال.

كم تبلغ قيمة التكلفة :

- | | |
|---|-------------|
| A | ١٦,٠٠٠ ريال |
| B | ٨,٠٠٠ ريال |
| C | ١٢,٠٠٠ ريال |
| D | ١٨,٠٠٠ ريال |

الإجابة الصحيحة :

4- قامت الشركة بشراء بعض المواد الخام في 1431/10/1 هـ بمبلغ 6,000 ريال
لأستخدامها في السنة القادمة.
كم تبلغ قيمة المصروف :

- | | |
|------------|---|
| 6,000 ريال | A |
| صفر ريال | B |
| 1,500 ريال | C |
| 4,500 ريال | D |

الإجابة الصحيحة :

5 مصطلح التكلفة المستنفذة مرادف لمصطلح:

- | | |
|---------|---|
| التكلفة | A |
| الخسارة | B |
| الإيراد | C |
| المصروف | D |

الإجابة الصحيحة :

6- تظهر التكلفة على شكل:

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

الإجابة الصحيحة :



7- من أمثلة المصروفات:

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

الإجابة الصحيحة :

8- المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح الخسارة:

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

الإجابة الصحيحة :

(المحاضرة الثانية) .. تبويب وتصنيف عناصر التكاليف

مقدمة:

- إن أولى الخطوات المنهجية للمحاسبة عن التكلفة تتمثل في تحديد الشيء المراد قياس تكلفته، هل المطلوب هو قياس تكلفة إنتاج منتج معين ، أم أن المطلوب هو قياس تكلفة نشاط معين أو عملية إنتاجية معينة أو خط إنتاج معين .

- إنطلاقاً من هنا وتسهيلاً لهذه العملية يتم تصنيف وتبويب عناصر التكاليف ، ولكل تصنيف الأساس العلمي الذي يستند عليه حيث يتحقق التجانس بين بنود التكلفة التي يضمها الوعاء الواحد.

عناصر المحاضرة:

- تتعدد تصنيفات عناصر التكاليف وفقاً للهدف من التصنيف والبيانات التي يرغب محاسب التكاليف توفيرها ، واهم 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 لسلوكها مع التغيير في حجم النشاط.
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها.
- تبويب عناصر التكاليف لمدى إمكانية التحكم بها .
- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لأهميتها في اتخاذ القرارات.

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها (التبويب النوعي)

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

1. تكاليف المواد (Material Costs) :

و تشمل تكاليف المواد و المستلزمات السلعية اللازمة لتأدية أنشطة المنشأة مثل : الخامات و مواد التعبئة و التغليف و الأدوات الكتابية و الوقود و الزيوت , و تختلف المواد من صناعه إلى أخرى فعلى سبيل المثال :

القطن في صناعة النسيج , و الخشب في صناعة الأثاث , الاسمنت و الحديد في صناعة البناء .



2. تكاليف الأجر (Labor Costs) :

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

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

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

مثال:

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

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

المطلوب:

تبويب تكاليف العناصر السابقة تبويبا نوعياً.

الأجابة:

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

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لوظيفتها:

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

1. تكاليف إنتاجية : Production Costs

و تشمل جميع التكاليف الصناعية التي ترتبط بمراكز الإنتاج و الخدمات 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 .

2. تكاليف تسويقية : Marketing Costs

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

3. تكاليف إدارية : Administrative Costs

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

تحليل التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

تكاليف فترة PERIOD COST (تكلفة زمنية)

- هي التكاليف التي يرتبط إنفاقها بمرور الوقت بغض النظر عن وجود إنتاج من عدمه.
- هي تكاليف غير قابلة للتخزين ذلك لأنها تخصم كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة من الإيرادات دون اعتبارها جزء من المخزون .
- تكاليف الفترة تتمثل في المصروفات البيعية والإدارية.

تكاليف منتج PRODUCT COST

- هي التكاليف التي يتوقف وجود المنتج على حدوثها.
- تتعلق هذه التكاليف بالبضاعة المشتراة لغرض إعادة بيعها أو المنتجة.
- يطلق عليها تكاليف قابلة للتخزين.
- تبقى هذه التكاليف كجزء من تكلفة مخزون الإنتاج المتاح للبيع وتتحول إلى تكلفة فترة عندما يتم بيعها.

تكلفة المنتج :

منشأة صناعية:

تكلفة المنتج (تكلفة الإنتاج)

مواد خام
+ أجور عمال الإنتاج
+ تكاليف صناعية إضافية

منشأة تجارية :

تكلفة

تكلفة المنتج (البضاعة) تتكون من :

تكلفة الشراء

+ مصاريف النقل

+ مصاريف التأمين على البضاعة

+ العمولة

- خصم على المشتريات

مثال:

فيما يلي بعض عناصر التكاليف :

عنصر التكلفة	منتج	فترة
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؟

تبويب عناصر التكاليف وفقا لعلاقتها بوحدة الانتاج : (أو من حيث إمكانية تتبعها على المنتجات)

- أساس هذا التبويب هو بحث علاقة عنصر التكلفة لنشاط معين بوحدة هذا النشاط ، فيكون إما عنصرا مرتبطا ارتباطا مباشراً بوحدة لمنتج أو مرتبط بشكل غير مباشر .

1-تكاليف مباشرة	Direct costs
2-تكاليف غير مباشرة	Indirect costs

التكاليف المباشرة Direct Costs :

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

و قد عرّف النظام المحاسبي عناصر التكاليف المباشرة كالآتي :

المواد المباشرة : Direct Materials
هي تكلفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة .

الأجور المباشرة : Direct Labor
هي تكلفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التكلفة

تكاليف صناعية غير مباشرة Indirect manufacturing costs

Overhead costs تكاليف إضافية

وهي التي لا تنفق خصيصاً من اجل وحدة نشاط معين ، بل هي عناصر تكاليف عامة للنشاط ككل ، أي هي التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج مثل : تكلفة الزيوت والشحوم والقوى المحركة اللازمة للآلات وأجور مشرفي عمال الإنتاج والعاملين في مراكز الخدمات الإنتاجية ، الكهرباء الصيانة ، استهلاك الآلات أو غير ذلك كثير ، مما يصعب الربط بينها وبين المنتج بصورة مباشرة.



مثال:

شركة لتصنيع الأثاث المكتبي (مكاتب)

احتياج المكتب :

5 متر خشب (تكلفة الخشب 50 ريال/متر)

عمال إنتاج 4 ساعة تقطيع ، 2 ساعة تركيب

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

ورنيش ، اصباغ ،آلة تقطيع خشب ، كهرباء ،

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

المطلوب :

توضيح مفهوم تكلفة المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ،
علما بأن هناك أمرين إنتاجيين الأول تصنيع 4 مكاتب والثاني تصنيع 2 مكتب ؟

أمر إنتاجي لتصنيع 2 مكتب

- تكلفة مواد مباشرة:
تكلفة الخشب = $50 \times 5 \times 2 = 500$ ريال
- تكلفة أجور مباشرة:
تقطيع = $10 \times 4 \times 2 = 80$ ريال
- تركيب = $15 \times 2 \times 2 = 60$ ريال

أمر إنتاجي لتصنيع 4 مكاتب

- تكلفة مواد مباشرة:
تكلفة الخشب = $50 \times 5 \times 4 = 1000$ ريال
- تكلفة أجور مباشرة:
تقطيع = $10 \times 4 \times 4 = 160$ ريال
- تركيب = $15 \times 2 \times 4 = 120$ ريال

- تكاليف صناعية غير مباشرة :

ورنيش ، أصباغ ، آلة تقطيع خشب ، كهرباء ، موقع التصنيع (إيجار) ، عامل صيانة ، مشرف عمال.

مصطلحات أخرى :

التكلفة الأولية: Prime Cost

وهي أول ما يحمل على الإنتاج وتتمثل في كل التكاليف المباشرة
تكلفة أولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة

تكلفة التحويل أو التشكيل: Conversion Cost

وهي التكلفة التي تقوم بتحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.
تكلفة التحويل = تكاليف صناعية غير مباشرة + أجور مباشرة

مثال:

إذا توافرت لديك البيانات التالية من سجلات إحدى الشركات..

{ { خامات مستخدمه 120000 ريال، أجور عمال الإنتاج 40000 ريال، إهلاك
معدات الإنتاج 5000 ريال، صيانة الآلات 7000 ريال، مرتبات مشرفي الإنتاج
3000 ريال، وقود وزيت 5000 ريال } }

المطلوب:

تحديد التكلفة الأولية وتكلفة التحويل ؟

الإجابة:

التكلفة الأولية = خامات مستخدمه + أجور عمال الإنتاج
= 120000 + 40000 = 160000 ريال

التكاليف الصناعية الغير مباشره =

إهلاك معدات الإنتاج + صيانة الآلات + مرتبات مشرفي الإنتاج + وقود وزيت
= 5000 + 7000 + 3000 + 5000 = 20000

تكاليف التحويل = أجور عمال الإنتاج + التكاليف الصناعية غير مباشره
= 40000 + 20000 = 60000 ريال



المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية المطلوب من محاسبة (1)

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

د. عدنان الملحم 20

اختبر نفسك

1- تعتبر تكلفة التعبئة والتغليف:

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

الإجابة الصحيحة :

2- تعتبر تكلفة صيانة معدات المصنع :

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

الإجابة الصحيحة :

3- يعتبر إستهلاك سيارات الإدارة :

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

الإجابة الصحيحة :

4- أي العناصر التالية يعتبر تكلفة فترة :

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

الإجابة الصحيحة :

5- أي العناصر التالية يعتبر تكلفة تحويل :

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

الإجابة الصحيحة :

6- أي العناصر التالية يعتبر تكلفة أولية :

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

الإجابة الصحيحة :

أظهرت دفاتر أحد المنشآت الصناعية البيانات التالية :

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

7- تبلغ التكلفة الأولية:

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

الإجابة الصحيحة :

8- تبلغ تكاليف الإنتاج:

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

الإجابة الصحيحة :

9- تبلغ تكاليف التحويل:

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

الإجابة الصحيحة :

10- تبلغ تكاليف الفترة :

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

الإجابة الصحيحة :

11- المصطلح المحاسبي باللغة الإنجليزية المقابل لمصطلح التكلفة الإضافية:

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

الإجابة الصحيحة :

(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 :

تكاليف ثابتة: _____ FIXED COST

تكاليف متغيرة: _____ VARIABLE COST

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

تكاليف ثابتة : FIXED COST

- هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط فتظل ثابتة سواء زاد حجم النشاط أو نقص.
- وتظل بنود التكاليف الثابتة دون تغير في مجموعها بالرغم من تغير حجم الإنتاج, إلا أن نصيب الوحدة منها يتغير في اتجاه عكسي بتغير مستوى النشاط , فكلما زاد حجم الإنتاج كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة و العكس .
- أمثلة: إيجار المباني ، المرتبات الإدارية ، التأمين ضد الحريق.
- يتصف متوسط التكلفة الثابتة بأنه متغير.
- متوسط التكلفة الثابتة = أجمالي التكلفة الثابتة / عدد الوحدات المنتجة.

مثال:

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

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

المطلوب:

تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة ثابتة ؟

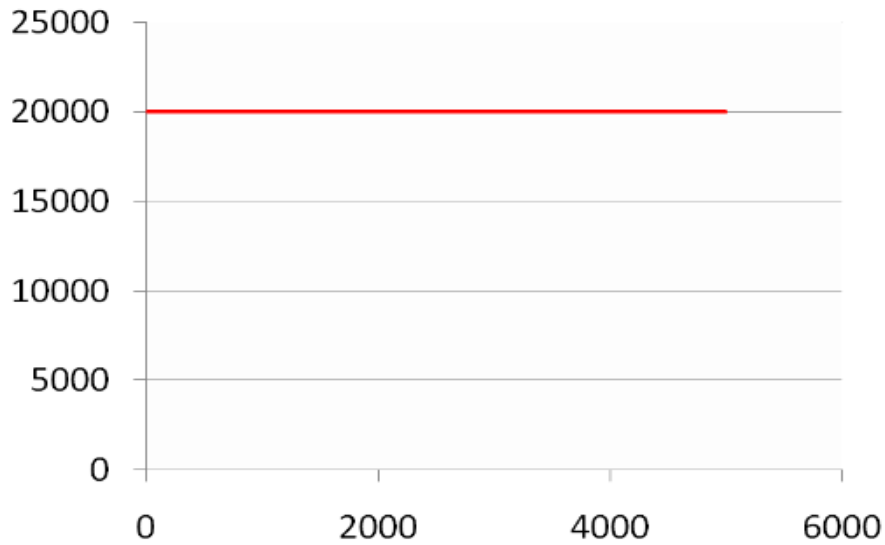
الحل :

- التساؤل الأول هل حجم الإنتاج تغير في الشهرين؟
- الإجابة نعم ، ونسبة التغير = $100 \times \frac{1000}{(1000-1500)} = 50\%$.
- التساؤل الثاني ما هي عناصر التكاليف التي لم تتغير؟
- عناصر التكاليف التي لم تتغير في الشهرين هي التأمين على المصنع (20,000 ريال) و إيجار المصنع (50,000 ريال). وعليه تعتبر هذه العناصر من التكاليف الثابتة.
- بالنسبة لتكلفة الكهرباء فقد طرأ على تكلفتها تغير من 10,000 ريال إلى 18,000 ريال. وهي بذلك لا تعتبر تكلفة ثابتة وفقاً للتعريف السابق.

تابع الحل :

- إجمالي التكلفة الثابتة ثابت.
- متوسط التكلفة الثابتة متغير.
- متوسط تكلفة التأمين على المصنع لشهر محرم = $1,000 / 20,000 = 20$ ريال/وحدة
- متوسط تكلفة التأمين على المصنع لشهر صفر = $1,500 / 20,000 = 13.3$ ريال/وحدة
- متوسط تكلفة إيجار المصنع لشهر محرم = $1,000 / 50,000 = 50$ ريال/وحدة
- متوسط تكلفة إيجار المصنع لشهر صفر = $1,500 / 50,000 = 33.3$ ريال/وحدة
- ملاحظة: كلما زاد حجم الإنتاج انخفضت تكلفة الوحدة من العنصر الثابت وهذا يعني استغلال أمثل لعنصر التكاليف.

خط التكاليف الثابتة ص = أ



تكاليف متغيرة :

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

مثال:

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

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

المطلوب :

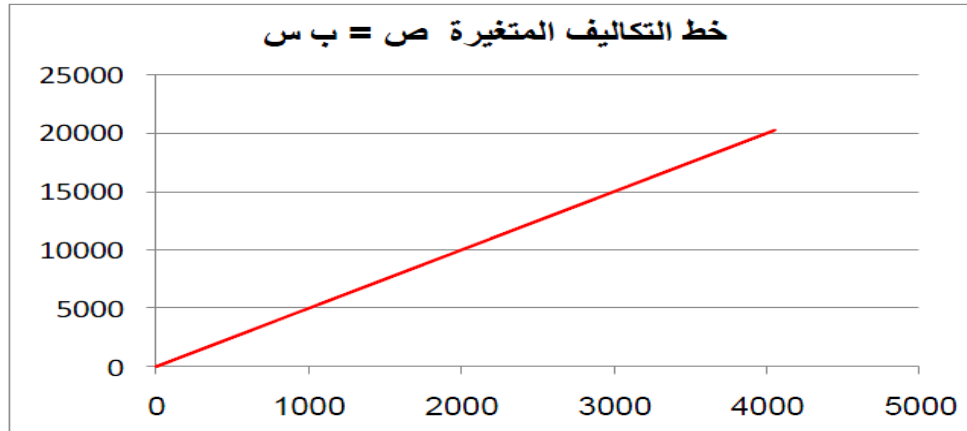
تحديد أي عناصر التكاليف السابقة يعتبر تكلفة متغيرة ؟

الحل:

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

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





تكاليف مختلطة/ شبه متغيرة:

- هي التكاليف التي تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط وبشكل طردي ولكن بنفس النسبة .
- تتصف التكاليف المختلطة بأنها مرنة ولكن مرونتها غير كاملة ذلك لأنها تحتوي على أجزاء متغيرة وأخرى ثابتة .
- أمثلة: تكلفة الصيانة ، تكلفة الكهرباء .
- يتصف إجمالي التكلفة المختلطة بأنه متغير وكذلك متوسطها متغير.

مثال:

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

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

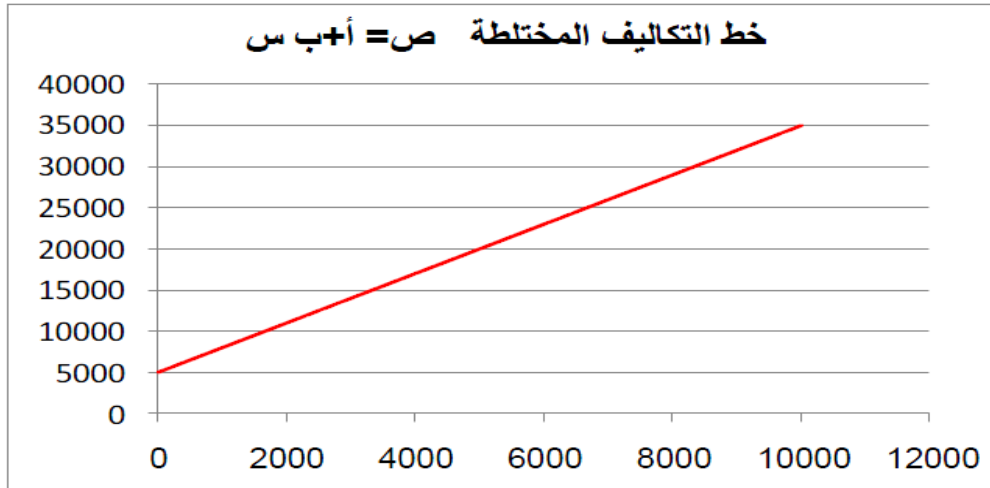
المطلوب :

تبويب عناصر التكاليف السابقة حسب علاقتها بحجم النشاط ؟



الحل:

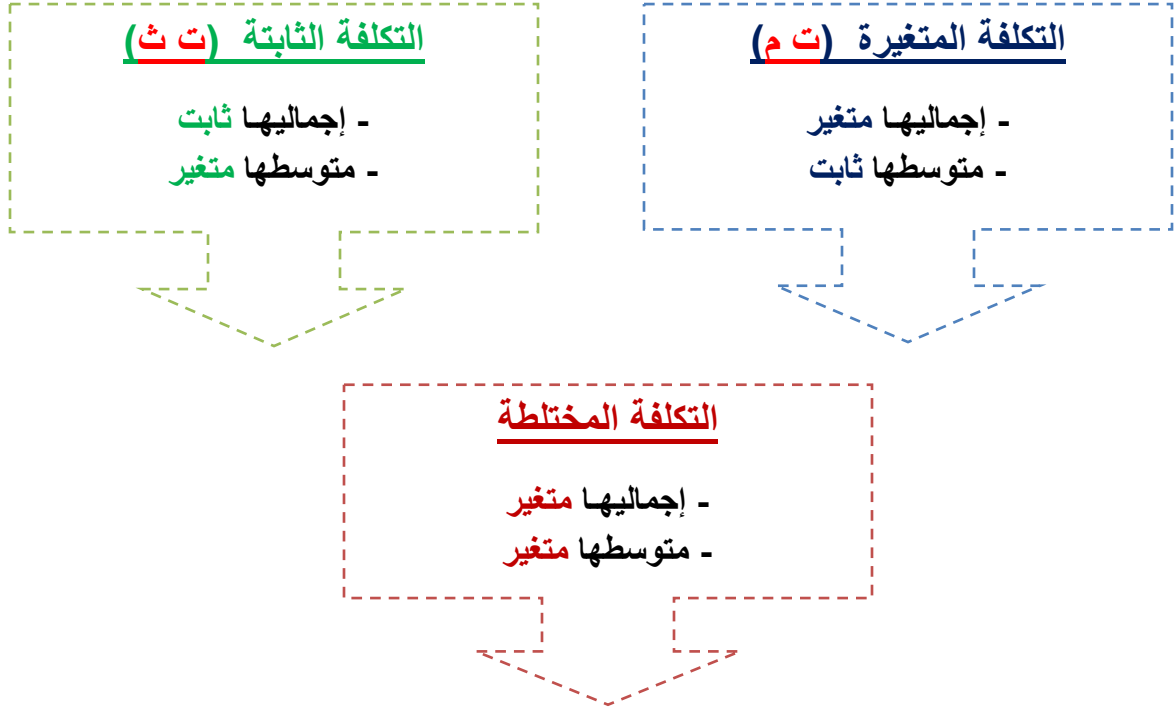
التصنيف	إنتاج صفر 5,200 وحدة	إنتاج محرم 4,000 وحدة	عناصر التكاليف
	25 ريال/وحدة	25 ريال/وحدة	متوسط تكلفة مواد خام أساسية
	15 ريال/وحدة	15 ريال/وحدة	متوسط تكلفة أجور عمال الإنتاج
	9.23 ريال/وحدة	10 ريال/وحدة	متوسط تكلفة صيانة الآلات
	4.23 ريال/وحدة	5 ريال/وحدة	متوسط تكلفة الكهرباء
	35,000 ريال	35,000 ريال	متوسط تكلفة أجور مشرفي الإنتاج
	70,000 ريال	70,000 ريال	متوسط تكلفة إيجار مبنى المصنع



طرق تحليل (فصل) التكاليف المختلطة:

- طريقة الحسابات.
- طريقة الانتشار.
- طريقة الإنحدار.
- طريقة الحد الأعلى والأدنى.

ملاحظات عامة:



مثال: باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى..

الآتي بعض البيانات بتكاليف الصيانة وحجم النشاط بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال الخمس سنوات الماضية :

السنة	1426هـ	1427هـ	1428هـ	1429هـ	1430هـ
حجم الإنتاج بالوحدات	11,000	21,000	19,000	26,000	14,000
تكاليف الصيانة بالريال	160,000	210,000	190,000	250,000	175,000

المطلوب:

- 1- تحديد تكاليف الصيانة الثابتة والمتغيرة باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى.
- 2- تحديد إجمالي تكاليف الصيانة لعام 1431هـ مع توقع وصول الإنتاج إلى 30.000 وحدة.

الحل:

تذكر استخدام معادلة دالة التكاليف: $ص = أ + ب س$

السنة	1426هـ	1427هـ	1428هـ	1429هـ	1430هـ
حجم الإنتاج بالوحدات	11,000	21,000	19,000	26,000	14,000
تكاليف الصيانة بالريال	160,000	210,000	190,000	250,000	175,000

متوسط التكلفة المتغيرة (ب) = فروق التكلفة/فروق حجم النشاط
 $6 = 11,000 - 26,000 / 160,000 - 250,000 =$ ريال/وحد

- التكلفة الثابتة عند الحد الأعلى:

$$ص = أ + ب س$$

$$11,000 \times 6 + أ = 160,000$$

$$66,000 - 160,000 = أ$$

$$94,000 = أ$$

- التكلفة الثابتة عند الحد الأعلى:

$$ص = أ + ب س$$

$$26,000 \times 6 + أ = 250,000$$

$$156,000 - 250,000 = أ$$

$$94,000 = أ$$

دالة التكاليف للشركة

$$ص = 94,000 + 6 س$$

إجمالي تكاليف الصيانة لعام 1431هـ مع توقع وصول الإنتاج إلى 30,000 وحدة .

$$ص = 30,000 \times 6 + 94,000$$

$$ص = 274,000 \text{ ريال}$$

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

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



1- تصنف تكلفة أجور عمال الإنتاج على أنها:

- A تكلفة ثابتة
- B تكلفة متغيرة
- C تكلفة مختلطة
- D لا شيء مما ذكر

الإجابة الصحيحة :

2- أي التكاليف التالية يصنف على أنه تكلفة مختلطة :

- | | |
|---|-----------------|
| A | رواتب المحاسبين |
| B | عمولة المبيعات |
| C | مواد خام أساسية |
| D | الكهرباء |

الإجابة الصحيحة :

3- أي العناصر التالية يعتبر تكلفة متغيرة :

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

الإجابة الصحيحة :

4- بلغت التكاليف الثابتة لأحد الشركات 20,000 ريال وإجمالي تكاليفها خلال نفس الفترة 50,000 ريال، فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة 10,000 وحدة :

فإن التكلفة المتغيرة للوحدة ستبلغ:

- | | |
|---|--------|
| A | 5 ريال |
| B | 2 ريال |
| C | 8 ريال |
| D | 3 ريال |

الإجابة الصحيحة :

5- الآتي بعض البيانات الخاصة بأحد عناصر التكاليف وحجم النشاط
بالوحدات لأحد الشركات الصناعية خلال الثلاث سنوات الماضية:

السنة	1428هـ	1429هـ	1430هـ
حجم الإنتاج بالوحدات	19,000	26,000	14,000
التكلفة بالريال	171,000	234,000	126,000

ماهو التصنيف الخاص بالتكلفة السابقة :

- A تكلفة ثابتة
- B تكلفة متغيرة
- C تكلفة مختلطة
- D لا شيء مما ذكر

الإجابة الصحيحة :

6- الآتي بعض البيانات الخاصة بأحد عناصر التكاليف وحجم النشاط بساعات
العمل لأحد الشركات الصناعية خلال الثلاث سنوات الماضية :
باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى ، تقدر التكلفة عند حجم النشاط 8,000 ساعة:
عمل :

- A 32,000 ريال
- B 26,000 ريال
- C 35,000 ريال
- D 30,000 ريال

الإجابة الصحيحة :

(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 القرار.

تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها :

تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها إلى نوعين هما:

(١) التكاليف التاريخية : Historical Costs

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

(٢) التكاليف المقدرة مقدماً (متوقعة): Predicted Costs

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 مستقبلية ، و يساعد نظام التكاليف المستقبلية في تحقيق دور محاسبة التكاليف في الرقابة على عناصر التكاليف .

مصطلح ميزانية Balance sheet - موازنة Budget

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

(١) التكاليف التقديرية : Estimated Costs

و هي التكاليف التي يتم تقديرها اعتماداً على الخبرة الشخصية لمحاسب التكاليف استناداً إلى بيانات تاريخية مماثلة ووفقاً للظروف المحيطة بالمنشأة .

(٢) التكاليف المعيارية : Standard Costs

و هي التكاليف المحددة مقدماً قبل الإنتاج وفقاً لمعايير أسس علمية و عملية يشترك في وضعها المحاسبين و الفنيين في ضوء ظروف المنشأة و ظروف السوق .



٣) التكاليف المستهدفة : Target Costs

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

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

في هذا التبويب يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤليه , ومركز المسؤولية قد يكون إدارة أو قسم أو خط إنتاجي أو منطقه جغرافية وكل مركز مسؤولية سيكون مسؤل من شخص معين يمكن محاسبته عن التكاليف التي تقع تحت مسؤوليته, ولذلك تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى نوعين هما :

(أ) تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة: controllable costs

وهي عناصر التكاليف التي يمكن لمستوى إداري معين أن يتحكم فيها ، سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل , وبالتالي تخضع لرقابته وتحكمه .
أمثلة على تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي : كمية المواد المستخدمة في الإنتاج , عدد ساعات العمل المباشر .

(ب) تكاليف غير خاضعة للتحكم والرقابة: Uncontrollable costs

وهي عناصر التكاليف التي تقع خارج مركز المسؤولية وبالتالي لا يمكن الرقابة عليها بالنسبة لمدير المركز ، ولكنها تعتبر تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة لمدير مركز مسؤولية آخر .
أمثلة عليها: نصيب القسم من تكاليف الإيجار أو الإهلاك أو التأمين على الأصول .

ملاحظة:

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

تبويب عناصر التكاليف لأغراض التخطيط اتخاذ القرارات :

1- التكاليف التفاضلية : Differential costs

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

مثال:

نتائج 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:

تحدي مفهوم التكاليف التفاضلية :

الإجابة:

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



2- التكاليف الغارقة: Sunk costs

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

مثال:

بفرض أن تكلفة الأصل ١٥٠,٠٠٠ ريال ، قيمة الإهلاك بعد ١٠ سنوات يبلغ ١٢٠,٠٠٠ ريال أي أن القيمة الدفترية للأصل بعد ١٠ سنوات = ١٥٠,٠٠٠ - ١٢٠,٠٠٠ = ٣٠,٠٠٠ ريال يمكن اعتبار ٣٠,٠٠٠ ريال تكلفة غارقة ، إذا لم يكن للأصل قيمة بيعيه بعد ١٠ سنوات . أما إذا كان له قيمة بيعيه ١٥,٠٠٠ ريال ، فإن التكلفة الغارقة = ٣٠,٠٠٠ - ١٥,٠٠٠ = ١٥,٠٠٠ ريال.

3- تكلفة الفرصة البديلة: Opportunity cost

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

مثال :

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 الفرص البديلة:

الإجابة :

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

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
تكلفة الفرصة البديلة	٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
صافي الربح (الخسارة) الحقيقي	(٥,٠٠٠)	(١٠,٠٠٠)	٥,٠٠٠

4- التكلفة الضمنية: Implicit cost

وهي عبارة عن تكلفة الفرصة البديلة لاستغلال موارد مملوكة للمنشأة أو ملاكها , ومن ثم فهي تكاليف غير نقدية على الرغم من أنها تكاليف حقيقية , وتعتبر من التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات .

أمثلة على التكاليف الضمنية : المصروفات التي لاتدفعها المؤسسة صراحة وتشمل أجور المباني المملوكة للمؤسسة أو أجور صاحب الشركة وأفراد أسرته , الفائدة على رأس المال .

المصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية

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

اختبر نفسك

1- هو التصنيف الذي يساعد بشكل أساسي في تحقيق الهدف الأول لمحاسبة التكاليف وهو قياس تكلفة الانتاج وتقييم المخزون .

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

الإجابة الصحيحة :

2- يعتبر من تصنيفات التكاليف الغير ملائمة عادة عند اتخاذ القرارات :

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

الإجابة الصحيحة :

3- تم شراء آلة بمبلغ 20,000 ريال يحتسب لها إستهلاك سنوي بنسبة 10% ، وبعد مرور خمسة أعوام قررت المنشأة التخلص من الآلة ببيعها ، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 2,000 ريال.
بناء عليه تبلغ قيمة التكلفة الغارقة :

- | | |
|---|-------------|
| A | ١٠,٠٠٠ ريال |
| B | ١٢,٠٠٠ ريال |
| C | ١٦,٠٠٠ ريال |
| D | ٨,٠٠٠ ريال |

الإجابة الصحيحة :

4- بفرض أن شخصاً مالمديه 200,000 ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح بيانها في الجدول التالي :

البدائل	البديل ١	البديل ٢	البديل ٣
الإيرادات	١٢٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	١٠٨,٠٠٠
المصروفات	١٠٠,٠٠٠	٦٤,٠٠٠	٧٦,٠٠٠
صافي الربح	٢٠,٠٠٠	٢٦,٠٠٠	٣٢,٠٠٠

ماهو الربح أوالخسارة الحقيقي لأسوأ بديل من البدائل الثلاثة السابقة .

A خسارة ٦,٠٠٠ ريال

B ربح ٦,٠٠٠ ريال

C خسارة ١٢,٠٠٠ ريال

D ربح ١٢,٠٠٠ ريال

الإجابة الصحيحة :

5- المصطلح المحاسبي باللغة العربية المقابل لمصطلح Implicit cost

A التكلفة التفاضلية

B التكلفة التاريخية

C التكلفة الغارقة

D التكلفة الضمنية

الإجابة الصحيحة :