

# المحاضرة الرابعة عشر مراجعه عامه جمعتها لكم ليسهل مذاكرتها دعواتكم بس ... أخوكم المتميز 2000

## عناصر المحاضرة الأولى:

- 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

## 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 نظاما فرعا للمعلومات المحاسبية التي لها مدخلات وعمليات ومخرجات.
- 3) ويعتمد كلاهما على مبدأ الدورية في إعداد التقارير المالية.

### أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

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

- 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.

## الفرق بين التكلفة والمصرف

EXPIRED COST تكاليف مستنفذة UNEXPIRED 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 مخصصة من الإيرادات في قائمة الدخل
- من أمثلتها: إيجار السنة الحالية، مصروف الاستهلاك، رواتب الموظفين

### تكلفة - cost

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

### مثال (٢)

قامت شركة الهوفوف بشراء سيارة في ١١/١٢/١٤٣١هـ بقيمة ٣٢,٠٠٠ ريال وعمرها الافتراضي ٤ سنوات والقيمة التخريدية المتوقعة لها ٤,٠٠٠ 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 المصروف والغير مستنفذ يمثل التكلفة

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

الاستهلاك السنوي للسيارة =  $\frac{٣٢,٠٠٠ - ٤,٠٠٠}{٤} = ٧,٠٠٠$  ريال

- يمثل الاستهلاك السنوي للسيارة البالغ ٧,٠٠٠ ريال الجزء المستنفذ من التكلفة وهو ما يطلق عليه مصروف.

- أما الجزء الغير مستنفذ ويبلغ ٣٢,٠٠٠ - ٧,٠٠٠ = ٢٥,٠٠٠ 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.

قامت مصانع الكفاح بالتأمين ضد الحريق على آلات المصنع لمدة سنتان وذلك في ١٤/٣١/٤١هـ بمبلغ وقدره ١٨٠,٠٠٠ ريال.

## المطلوب:

تحديد قيمة التكلفة والمصروف وذلك في ٣٠/١٢/٤١هـ؟

## الإجابة:

- مدة التأمين سنتان أي ٢٤ شهر.

- الجزء المستنفذ حتى ٣٠/١٢/٤١هـ يمثل قيمة التأمين لفترة ٩ شهور.

قيمة التأمين الشهري =  $\frac{١٨٠.٠٠٠}{٢٤} = ٧.٥٠٠$  ريال /شهر

قيمة التأمين حتى ٣٠/١٢/٤١هـ =  $٩ * ٧.٥٠٠ = ٦٧.٥٠٠$  ريال

- قيمة التأمين الذي يخص العام الحالي (التي تم استنفادها) والبالغة ٦٧.٥٠٠ تمثل المصروف وهي تظهر في قائمة الدخل مخصومة من الإيرادات.  
- الجزء المتبقي ١٨٠.٠٠٠ - ٦٧.٥٠٠ = ١١٢.٥٠٠ ريال (الغير مستنفذ) هو التكلفة وهي تظهر باسم تأمين ضد الحريق المقدم ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي.

## عناصر المحاضرة الثانية:

تعدد تصنيفات عناصر التكاليف وفقاً للهدف من التصنيف و البيانات التي يرغب محاسب التكاليف توفيرها ، و أهم التوبيبات الشائعة لعناصر التكاليف :

- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها (التوبوب النوعي) .
- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بالوظائف (التوبوب الوظيفي) .
- تحليل التكاليف حسب علاقتها بالمنتج.
- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لسلوكلها مع التغير في حجم النشاط .
- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها.
- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لمدى إمكانية التحكم فيها .
- توبوب عناصر التكاليف وفقاً لأهميتها في اتخاذ القرارات .

## توبوب عناصر التكاليف وفقاً لنوعها (التوبوب النوعي)

يمكن توبوب عناصر التكاليف في أي منشأه وفقاً لطبيعة هذه العناصر إلى ثلاث عناصر رئيسية :

١. تكاليف المواد (Material Costs) :

٢. تكاليف الأجرور (Labor Costs) :

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

## توبوب عناصر التكاليف وفقاً لوظيفتها :

و تنقسم عناصر التكاليف في هذا التوبوب إلى ثلاث أنواع هي :

١. تكاليف إنتاجه : Production Costs

٢. تكاليف تسويقية : Marketing Costs

٣. تكاليف إدارية : Administrative Costs

تلكفة فترة : PERIOD COST (تلكفة زمنية)

تلكفة 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 تلكفة مخزون الإنتاج المتاح للبيع وتتحول إلى تلكفة فترة عندما يتم بيعها.

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

## توبوب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج

(أو من حيث إمكانية تتبعها على المنتجات)

- أساس هذا التوبوب هو بحث علاقة عنصر تلكفة لنشاط معين بوحدة هذا النشاط ، فيكون إما عنصراً مرتبطاً ارتباطاً مباشراً بوحدة المنتج أو مرتبط بشكل غير مباشر .

١- تلكيف مباشرة Direct Costs

٢- تلكيف غير مباشرة Indirect Costs

## التكاليف المباشرة Direct Costs

وهي التكاليف التي تتفق خصيصاً من اجل وحدة النشاط ، مثل : تلكيف المواد الخام و أجرور عمال الإنتاج ، و كلها عناصر تلكيف يسهل ربطها مباشرة بوحدة المنتج .

و قد عرّف النظام المحاسبي عناصر التكاليف المباشرة كالتآبي :

المواد المباشرة : Direct Materials

هي تلكفة المواد التي يمكن تمييزها في وحدة الإنتاج أو تخصيصها مباشرة لمركز التلكفة .

الأجرور المباشرة : Direct Labor

هي تلكفة العمل المستخدم مباشرة في وحدة الإنتاج أو المخصص مباشرة لمركز التلكفة .

## تكاليف صناعية غير مباشرة Indirect manufacturing Costs

تكاليف إضافية Overhead Costs

وهي التي لا تتفق خصيصاً من اجل وحدة نشاط معين ، بل هي عناصر تلكيف عامه للنشاط ككل ، أي هي التي تخص أكثر من منتج و يصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج مثل : تلكفة الزبوت و الشحوم و القوى المحركة اللازمة للآلات و أجرور مشرفي عمال الإنتاج و العاملين في مراكز الخدمات الإنتاجية ، الكهراء ، الصيانة ، استهلاك الآلات أو غير ذلك كثير ، مما يصعب الربط بينها و بين المنتج بصورة مباشرة .

## 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

## المحاضرة الثالثة:

## تحليل التكاليف وفقاً لسلوكها مع التغيرات في حجم النشاط

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

## FIXED COST تكاليف ثابتة:

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

- أمثلة: إيجار المباني، المرتبات الإدارية، التأمين ضد الحريق.

- يتصف متوسط التكلفة الثابتة بأنه متغير.

- متوسط التكلفة الثابتة = إجمالي التكلفة الثابتة / عدد الوحدات المنتجة.

## 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

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

- تتصف التكاليف المختلطة بأنها مرنة ولكن مرونتها غير كاملة ذلك لأنها تحتوي على أجزاء متغيرة و أخرى ثابتة.

- أمثلة: تكلفة الصيانة، تكلفة الكهرباء.

- يتصف إجمالي التكلفة المختلطة بأنه متغير وكذلك متوسطها متغير.

## ملاحظات عامة

التكلفة المتغيرة ( ت م )

- إجماليها متغير

- متوسطها ثابت

التكلفة الثابتة ( ت ث )

- إجماليها ثابت

- متوسطها متغير

التكلفة المختلطة

- إجماليها متغير

- متوسطها متغير

## مثال باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى

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

السنة	١٤٢٦هـ	١٤٢٧هـ	١٤٢٨هـ	١٤٢٩هـ	١٤٣٠هـ
حجم الإنتاج بالوحدات	١١.٠٠٠	٢١.٠٠٠	١٩.٠٠٠	٢٦.٠٠٠	١٤.٠٠٠
تكاليف الصيانة بالريال	١٦.٠٠٠	٢١.٠٠٠	١٩.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	١٧.٥٠٠

## المطلوب:

١- تحديد تكاليف الصيانة الثابتة والمتغيرة باستخدام طريقة الحد الأعلى والأدنى.

٢- تحديد إجمالي تكاليف الصيانة لعام ١٤٣١هـ مع توقع وصول الإنتاج إلى ٣٠.٠٠٠ وحدة.

الحل: نذكر استخدام معادلة دالة التكاليف ص = أ + ب س

السنة	١٤٢٦هـ	١٤٢٧هـ	١٤٢٨هـ	١٤٢٩هـ	١٤٣٠هـ
حجم الإنتاج بالوحدات	١١.٠٠٠	٢١.٠٠٠	١٩.٠٠٠	٢٦.٠٠٠	١٤.٠٠٠
تكاليف الصيانة بالريال	١٦.٠٠٠	٢١.٠٠٠	١٩.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	١٧.٥٠٠

متوسط التكلفة المتغيرة ( ب ) = ( فروق التكلفة / فروق حجم النشاط )

$$= \frac{٢٥.٠٠٠ - ١٦.٠٠٠}{٢٦.٠٠٠ - ١١.٠٠٠} = ٦ \text{ ريال/وحدة}$$

- التكلفة الثابتة عند الحد الأعلى:

ص = أ + ب س

$$٢٦.٠٠٠ = ٢٥.٠٠٠ + ٦ \times ١١.٠٠٠$$

$$١١.٠٠٠ = ١٦.٠٠٠ - ٦٦.٠٠٠$$

$$٩٤.٠٠٠ = أ$$

ص = أ + ب س

$$٢١.٠٠٠ = ٩٤.٠٠٠ + ٦ \times ٢١.٠٠٠$$

$$١٥٦.٠٠٠ = ٢٥٠.٠٠٠ + ١٢٦.٠٠٠$$

$$٩٤.٠٠٠ = أ$$

## تابع الحل:

دالة التكاليف للشركة

$$\text{ص} = ٩٤.٠٠٠ + ٦ \text{ س}$$

إجمالي تكاليف الصيانة لعام ١٤٣١هـ مع توقع وصول الإنتاج إلى ٣٠.٠٠٠ وحدة.

$$\text{ص} = ٩٤.٠٠٠ + ٦ \times ٣٠.٠٠٠$$

$$\text{ص} = ٢٧٤.٠٠٠ \text{ ريال}$$

بيان	تكلفة المنتج (س)	تكلفة المنتجين (س) و (ص)	تكلفة تفاضلية
مواد مباشرة	٥.٠٠٠	٨.٠٠٠	٣.٠٠٠+
أجور مباشرة	٦.٠٠٠	٨.٠٠٠	٢.٠٠٠+
اهلاك الآلات	٣.٠٠٠	٤.٥٠٠	١.٥٠٠+
إهلاك مباني المصنع	٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	صفر
تأمين على المصنع	٣.٠٠٠	٣.٠٠٠	صفر
تكاليف الإشراف	١.٠٠٠	١.٥٠٠	٥.٠٠+
تكاليف الإعلان	٥٠٠	١.٥٠٠	١.٠٠٠+
الإجمالي	٢.٥٠٠	٢٨.٥٠٠	٨.٠٠٠+

- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها.

- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لمدى إمكانية التحكم فيها .

- تبويب عناصر التكاليف وفقاً لأهميتها في اتخاذ القرارات .

يلاحظ من بيانات التكاليف السابقة أن هناك زيادة قدرها ٨.٠٠٠ ريال عند إضافة المنتج (ص) ، وهي تكاليف تفاضلية متزايدة . فإذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ ١٢.٠٠٠ ريال . فإنه يمكن اتخاذ قرار بالموافقة على إضافة المنتج (ص) حيث أن الإيرادات ستغطي التكاليف التفاضلية وتزيد أرباح المنشأة بمبلغ ٤.٠٠٠ ريال ، أما إذا كانت الإيرادات الناتجة عن بيع المنتج (ص) تقدر بمبلغ ٦.٠٠٠ ريال ، ففي هذه الحالة يرفض قرار إضافة المنتج (ص) لأنه سيؤدي إلى خسائر قدرها ٢.٠٠٠ ريال .

## تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها:

### ٢- التكاليف الغارقة: Sunk Costs

تنقسم عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها إلى نوعين هما :

(١) التكاليف التاريخية : Historical Costs

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

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

مثال:

بفرض أن تكلفة الأصل ١٥.٠٠٠ ريال ، قيمة الإهلاك بعد ١٠ سنوات يبلغ ١٢.٠٠٠ ريال أي أن القيمة الدفترية للأصل بعد ١٠ سنوات = ١٥.٠٠٠ - ١٢.٠٠٠ = ٣.٠٠٠ ريال يمكن اعتبار ٣.٠٠٠ ريال تكلفة غارقة ، إذا لم يكن للأصل قيمة يبيعه بعد ١٠ سنوات. أما إذا كان له قيمة يبيعه ١٥.٠٠٠ ريال ، فإن التكلفة الغارقة = ٣.٠٠٠ - ١٥.٠٠٠ = ١٥.٠٠٠ ريال.

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

### ٣- تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost

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

مثال:

بفرض أن شخصاً ما لديه ٢.٠٠٠.٠٠٠ ريال ويود استثمارها في أحد البدائل الموضح ببياناتها في الجدول التالي:

بيان	البديل (أ)	البديل (ب)	البديل (ج)
الإيرادات	٢.٠٠٠.٠٠٠	١.٥٠.٠٠٠	١٨.٠٠٠.٠٠٠
المصروفات	(١٨.٠٠٠.٠٠٠)	(١٣٥.٠٠٠)	(١٥٥.٠٠٠)
صافي الربح المحاسبي	٢.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠.٠٠٠

المطلوب:

تحديد مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.

( أ ) تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة : Controllable Costs

(ب) تكاليف غير خاضعة للتحكم والرقابة : Uncontrollable Costs

تبويب عناصر التكاليف لأغراض التخطيط اتخاذ القرارات:

### ١- 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.

مثال

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

بيان	تكلفة المنتج (س)	تكلفة المنتجين (س و ص)
مواد مباشرة	٥.٠٠٠	٨.٠٠٠
أجور مباشرة	٦.٠٠٠	٨.٠٠٠
اهلاك الآلات	٣.٠٠٠	٤.٥٠٠
إهلاك مباني المصنع	٢.٠٠٠	٢.٠٠٠
تأمين على المصنع	٣.٠٠٠	٣.٠٠٠
تكاليف الإشراف	١.٠٠٠	١.٥٠٠
تكاليف الإعلان	٥٠٠	١.٥٠٠
الإجمالي	٢.٥٠٠	٢٨.٥٠٠

المطلوب:

تحدي مفهوم التكاليف التفاضلية.

## الإيجابية

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	٢.٠٠٠.٠٠٠	١.٥٠.٠٠٠	١٨.٠٠٠.٠٠٠
المصروفات	(١٨.٠٠٠.٠٠٠)	(١٣٥.٠٠٠)	(١٥٥.٠٠٠)
صافي الربح المحاسبي	٢.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠.٠٠٠
تكلفة الفرصة البديلة	٢٥.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٢.٠٠٠
صافي الربح (الخسارة) الحقيقي	(٥.٠٠٠)	(١٠.٠٠٠)	٥.٠٠٠

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

## 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 ( صرف المواد).
- المعالجة المحاسبية للمواد.

### عناصر المواد:

تشمل المواد على العناصر التالية :

- 1) المواد الخام والمستلزمات الإنتاجية الأساسية : وهي الخامات والمواد التي تشكل الأساس المادي للمنتجات المصنعة على اختلاف مصادرها.
  - القطن ، الحرير ، الحبوب، المعدن ، الجلود.
- وقد تكون المواد نصف مصنعة أو تامة الصنع بهدف استكمال تصنيعها وتجهيزها ( خيوط وهي من الحرير أو القطن وتدخل في صناعة النسيج والملابس ، محرك السيارة أو الإطارات وتدخل في صناعة السيارات).

### تابع.....

2) الخامات والمواد المساعدة :

- وهذه المواد تساعد على تنظيم العملية الإنتاجية كالقوى المحركة والوقود (بنزين ، ديزل، زيوت ، شحوم ، أصباغ، غراء)
- 3) قطع الغيار والعدد والأدوات الصغيرة .
- 4) مواد التعبئة والتغليف واللف والحزم.
- وهي المواد التي تساعد على تصريف المنتجات وتعامل تكلفة هذه المواد غالباً من ضمن المصروفات التسويقية .
- 5) المواد والمهمات الإدارية : وتشمل الكتب والمطبوعات وأدوات الكتابة والقرطاسية وهي تعالج على أنها من ضمن المصروفات الإدارية .

## 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.

## قياس تكلفة استخدام المواد ( صرف المواد):

- هناك عدة طرق لتسعير المواد المصروفة من المخازن إلى مراكز التكاليف، ويتوقف اختيار طريقة منها على عدد من الأمور أهمها:
  - طبيعة المواد.
  - درجة تقلب الأسعار.
  - نوع النشاط الاقتصادي.
  - قيم المادة.
  - عدد طلبيات الشراء في الفترة المحاسبية.

## أهم طرق تسعير المواد:

1. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. **First in First Out** **FIFO**
2. طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. **Last in First Out** **liFO**
3. طريقة المتوسط المرجح . **Weighted Average**

المتوسط المتحرك = (تكلفة الكمية الحالية + تكلفة الكمية الواردة)  
(رصيد الكمية الحالية + رصيد الكمية الواردة)

## المعالجة المحاسبية للمواد:

1. إثباتات شراء المواد :  
من ح/ مراقبة مخزون المواد  
إلى ح/ الموردين / (الصندوق ، البنك).
2. رد جزء من المواد :  
من ح/ الموردين.  
إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.

## تابع.....

3. أثبات صرف المواد من المخازن على الإنتاج:  
• صرف المواد المباشرة :  
من ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل .  
إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.
- صرف المواد الغير مباشرة :  
من ح/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية .  
إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.

## وجود عجز في مخزون المواد:

أثبات العجز :

- من ح/ العجز في مخزون المواد.
- إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.
- تحميل العجز على ح/ ت . ص . غ . م :
- من ح/ مراقبة ت . ص . غ . م
- إلى ح/ العجز في مخزون المواد.

## عجز طبيعي:

عجز ينتج نتيجة طبيعية بعض المواد مثل (التخمر، الرطوبة ، الجفاف) أو نتيجة لأخطاء حسابية بسيطة.

أجور عمال الإنتاج:

وهناك رأيان لمعالجة أجور عمال الإنتاج:

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

## تابع....

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 إدارية : (موظفي الإدارة ، المحاسبين )

وهي تعالج على إنها تكاليف فترة وليست تكاليف إنتاج.

المعالجة المحاسبية

تعتبر كشوف الأجور الأساس لصرف أجور العمال مع مراعاة الفصل التام بين من يقوم بتنفيذ كشف الأجور وبين من يقوم بعملية الصرف. وتتم عملية الصرف باستخراج شيك بصافي الأجور المستحقة للعمال مع مراعاة صرفها طبقاً لأرقام العمال وتوقيع العامل شخصياً بما يفيد عملية الصرف، وقد تتم عملية الصرف بالتحويل إلى حسابات العمال بالبنوك. وتأخذ الأجور القيود التالية:

إثبات استحقاق الأجور

من ح/مراقبة الأجور  
إلى مذكورين  
ح/ الاستقطاعات  
ح/ أجور مستحقة

إثبات سداد الأجور والاستقطاعات

من مذكورين  
ح/ الاستقطاعات  
ح/ أجور مستحقة  
إلى ح/ البنك

إثبات تحليل أو تحميل الأجور

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

الأجور المباشرة

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

الأجور غير المباشرة

من ح/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة  
إلى ح/ مراقبة الأجور

مكافأة (علاوة) الوقت الإضافي: Over Time Allowance

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.

أثبات العجز :

من ح/ العجز في مخزون المواد.  
إلى ح/ مراقبة مخزون المواد.  
تحميل العجز على المسئول :

من ح/ المدينين (مسئول المستودع).  
إلى ح/ العجز في مخزون المواد.  
أو في حالة عدم معرفة الشخص المسئول  
من ح/ الدخل (أ.خ)  
إلى ح/ العجز في مخزون المواد.

عجز غير طبيعي:

وهو عجز غير مسموح به وينتج عن أسباب غير عادية مثل (السرقة والحريق وسوء التخزين والإهمال). وهذا العجز يحمل على الشخص المسئول أو يحمل على حساب الأرباح والخسائر إذا لم يعرف المسئول .

المحاضرة السادسةالمحاسبة عن تكلفة الأجورعناصر المحاضرة:

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

## تابع....

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

١)الأجور النقدية:

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

٢)المزايا وتشمل ما يلي:

أ- مزايا مرتبطة بالأجور (إجبارية):

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

ب- مزايا اختيارية:

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

الدورة المستندية للأجور:أهم المستندات المستخدمة:١- بطاقة تسجيل الوقت: Time Card

وتستخدم لحصر الوقت الذي قضاءه 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.

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

### أولا : تحديد مراكز التكلفة :

يتم تقسيم المنشأة أو المصنع إلى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز إنتاج وهي التي تمر فيها فعلا وحدات الإنتاج خلال العمليات الإنتاجية ومراكز الخدمات الإنتاجية وهي التي تقدم الخدمات العامة واللازمة والمساعدة في النشاط الإنتاجي.

### ثانيا : حصر وتقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة :

يتم حصر التكاليف الإضافية المنفقة فعلا خلال فترة التكاليف، والتي تشمل 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.

### ثالثا: 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 ممارسة 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 وفقا لأصبغة عادلة.

### رابعا: 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 لان 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.

### خامسا: 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. وقد تكون أسس التحميل أسسا مالية كتكلفة المواد المباشرة، أو تكلفة العمل المباشر، أو التكلفة الأولية. كما قد تكون أسس التحميل كمية (غير مالية) مثل ساعات العمل المباشر ، أو ساعات تشغيل الآلات، أو الوحدات المنتجة.

## تابع....

### الوقت الضائع لأسباب طبيعية الوقت الضائع غير الطبيعي

### عناصر المحاضرة السابعة:

- 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 لكون 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 إنفاقها يقصد به الحصول على الطاقات والإمكانات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الإنتاجية

### تابع....

- 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 .

### 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

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 التكاليفية.

### عناصر المحاضرة:

- طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.

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

### طريقة التوزيع الإجمالي

طبقا لهذه الطريقة يتم توزيع إجمالي التكاليف الإضافية لجميع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أساس توزيع واحد يتم اختياره بطريقة حكمية. وذلك باتباع الخطوات التالية:

- 1- تحديد إجمالي تكاليف جميع مراكز الخدمات بالمنشأة.
- 2- 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.

### طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)

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

### طريقة التوزيع التنازلي

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

### المحاضرة الثامنة

المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

” تابع تخصيص التكاليف الإضافية“

### عناصر المحاضرة:

- إجراءات تحميل التكاليف الإضافية.

- تطبيقات على تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

### إجراءات تحميل التكاليف الإضافية:

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

معدل التحميل التقديري = إجمالي التكاليف الإضافية التقديرية

حجم النشاط التقديري

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

تكاليف إضافية محملة = معدل التحميل التقديري × حجم النشاط الفعلي

تابع.....

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

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

٢) قوائم التكاليف الرئيسية:

أ- قائمة التكاليف الصناعية خلال الفترة

هي أحد أنواع قوائم التكاليف وتتضمن كافة التكاليف الصناعية التي تتفق للحصول على الإنتاج المباع خلال فترة معينة.

إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + تكلفة صناعية غير مباشرة

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

تابع قوائم التكاليف....

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

تابع قوائم التكاليف....

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

وهي القائمة التي يمكن من خلالها تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج الذي تم بيعه.

التكاليف الصناعية للإنتاج المباع خلال الفترة = التكاليف الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة + تكلفة مخزون الإنتاج التام أول الفترة - تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر الفترة

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

### قائمة تكلفة الإنتاج التام والمباع

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

تعترف هذه الطريقة بالاستفادة المتبادلة بين أقسام الخدمات وبعضها البعض ولذلك فإن استخدام خدمات أقسام الخدمات بواسطة قسم خدمة آخر يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد إجمالي تكلفة كل قسم من أقسام الخدمات والواجب توزيعها على جميع الأقسام المستفيدة من خدماتها سواء كانت أقسام خدمات أو أقسام إنتاج. وبالتالي تتغلب هذه الطريقة على عيوب الطرق الثلاثة السابقة.

## المحاضرة العاشرة

### قوائم التكاليف

### Cost Statements

#### 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 المباعة.
- 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.

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

تكلفة المواد المباشرة المستخدمة = تكلفة المواد الخام المباشرة + تكلفة مخزون المواد المباشرة أول الفترة - تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة

## المحاضرة الحادية عشر

تابع قوائم التكاليف

Cost Statements

### 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:

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

### كيفية إعداد قائمة الدخل:

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

صافي الربح أو الخسارة العادي (صافي ربح أو خسارة العمليات) =  
مجمل الربح - التكاليف الإدارية والتسويقية المتعلقة بالفترة

صافي الربح (الخسارة) النهائي =

صافي الربح أو الخسارة العادي + الإيرادات الأخرى - المصروفات الأخرى

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

### قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في----

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

## المحاضرة الثانية عشرة

علاقات التكلفة والحجم والربح

### عناصر المحاضرة:

✓ مفهوم تحليل التعادل

✓ تحديد نقطة التعادل بالوحدات وبالقيمة

✓ استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح

### ٢- تحديد نقطة التعادل بالوحدات وبالقيمة:

#### أ- تحديد نقطة التعادل بالوحدات:

يتم تحديد حجم مبيعات التعادل بالوحدات باستخدام المعادلة التالية:

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

حيث أن عائد المساهمة للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة  
ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كما يلي:

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

#### ب- تحديد نقطة التعادل بالقيمة:

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

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

نسبة عائد المساهمة = عائد المساهمة الإجمالي عند حجم مبيعات معين ÷ قيمة المبيعات لهذا الحجم  
ويمكن كتابتها بصورة تفصيلية كما يلي:

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

### ٣- 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:

#### تابع : تحديد المبيعات لتحقيق أرباح مستهدفة :

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

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

أو

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

## ب - تحديد المبيعات لتحقيق نسبة ربح معينة:

من خلال استخدام معادلات التعادل يمكن مساعدة الإدارة في تخطيط الأرباح عن طريق تحديد قيمة وحجم المبيعات الواجب بيعها لتحقيق نسبة أرباح معينة من المبيعات وذلك كما يلي :

قيمة المبيعات التي تحقق نسبة ربح معينة =  $\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة عائد المساهمة - نسبة الربح المطلوب تحقيقها}}$

حيث أن نسبة عائد المساهمة للوحدة =  $\frac{\text{عائد المساهمة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}}$

حجم المبيعات الذي يحقق نسبة ربح معينة =  $\frac{\text{قيمة المبيعات التي تحقق ربح بنسبة معينة}}{\text{سعر بيع الوحدة}}$

## ٤ - استخدام تحليل التعادل في الرقابة

يتم استخدام تحليل التعادل في الرقابة على المبيعات الفعلية من خلال تحديد نسبة هامش الأمان الفعلية ، ومقارنتها بنسبة هامش الأمان التقديرية للتعرف على مدى التزام التنفيذ الفعلي بالخطة الموضوعية .

ويتم حساب نسبة هامش الأمان الفعلية باستخدام المعادلة السابق استخدامها في حالة المبيعات التقديرية :

## ٤ - استخدام تحليل التعادل في الرقابة

نسبة هامش الأمان الفعلي =

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المبيعات الفعلية - كمية أو قيمة مبيعات التعادل} \times 100\%}{\text{كمية أو قيمة المبيعات الفعلية}}$$

## ٥ - مبيعات التعادل في حالة تعدد المنتجات:

في حالة تعدد المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها وبيعها ( منشأة صناعية ) أو شرائها وبيعها ( منشأة تجارية ) يتم تحديد مبيعات التعادل طبقاً للخطوات التالية :

تحديد نسبة المزيغ البيعي أو نسبة الخلطة البيعية لكل منتج كما يلي :

$$1 - \text{نسبة المزيغ البيعي} =$$

$$100 \times \frac{\text{كمية أو قيمة مبيعات المنتج المعين}}{\text{مجموع كمية أو قيمة المبيعات لجميع المنتجات بالمزيغ}}$$

## ٥ - تابع : مبيعات التعادل في حالة تعدد المنتجات

٢ - تحديد نسبة عائد المساهمة للوحدة إلى سعر بيع الوحدة لكل منتج كما يلي :

$$\text{نسبة عائد المساهمة للوحدة إلى سعر بيع الوحدة للمنتج} = \frac{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}} \times 100$$

٣ - جمع حاصل ضرب نسبة المزيغ البيعي في نسبة عائد المساهمة إلى سعر البيع لكل منتج.

## ٥ - تابع : مبيعات التعادل في حالة تعدد المنتجات

٤ - تحديد قيمة مبيعات التعادل الكلية للمنتجات (التشكيلة البيعية) كما يلي :

التكاليف الثابتة

مجموع حاصل ضرب نسبة المزيغ البيعي  $\times$  نسبة عائد المساهمة إلى سعر البيع لكل منتج

٥ - حساب قيمة مبيعات التعادل لكل منتج من منتجات التشكيلة البيعية كما يلي :

$$\text{قيمة مبيعات التعادل للمنتج} =$$

$$\text{قيمة مبيعات التعادل الكلية (للمزيغ)} \times \text{نسبة المزيغ البيعي للمنتج}$$

## ٥ - تابع : مبيعات التعادل في حالة تعدد المنتجات

٦ - حساب كمية مبيعات التعادل لكل منتج من منتجات التشكيلة البيعية كما يلي :

$$\text{كمية مبيعات التعادل للمنتج} =$$

$$\frac{\text{قيمة مبيعات التعادل للمنتج}}{\text{سعر بيع الوحدة من المنتج}}$$

$$\text{سعر بيع الوحدة من المنتج}$$

## تابع تحليل التعادل في تخطيط الأرباح

### ج - تحديد الربح عند أحجام مختلفة:

يمكن عن طريق استخدام تحليل التعادل احتساب صافي الربح عند أحجام مبيعات مختلفة ( فعلية أو متوقعة ) بدون إعداد قائمة الدخل ، بما يساعد الإدارة في تخطيط الأرباح وذلك كما يلي :

## تابع : تحديد الربح عند أحجام مختلفة

صافي الربح (الخسارة) =  $\text{حجم المبيعات الفعلي أو المتوقع} - \text{حجم مبيعات التعادل} \times \text{عائد المساهمة للوحدة}$

صافي الربح (الخسارة) =  $\text{قيمة المبيعات الفعلية أو المتوقعة} - \text{قيمة مبيعات التعادل} \times \text{نسبة عائد المساهمة}$

ويمكن التحقق من ذلك بإعداد قائمة الدخل .

## المحاضرة الثالثة عشرة

## علاقات التكلفة والحجم والربح

## عناصر المحاضرة:

## ✓تابع استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح

## ✓استخدام تحليل التعادل في الرقابة

## ✓مبيعات التعادل في حالة تعدد المنتجات

## تابع استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح

## د - تحديد هامش الأمان: MARGIN OF SAFETY

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

## تابع : تحديد هامش الأمان

ويمكن تحديد نسبة هامش الأمان باستخدام المعادلة التالية :

نسبة هامش الأمان =

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المبيعات المتوقعة (أو الفعلية) - كمية أو قيمة مبيعات التعادل} \times 100\%}{\text{كمية أو قيمة المبيعات المتوقعة (أو الفعلية)}}$$

ويلاحظ أن نسبة هامش الأمان تعبر عن مقدار نسبة الانخفاض في المبيعات المقدر أو الفعلية قبل الوصول إلى نقطة التعادل .