

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقرر محاسبة التكاليف

الدكتور

علاء حسين

الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال – جامعة تبوك

الفصل الثالث

مفاهيم التكاليف وتصنيفاته

مفهوم التكلفة والنفقة:

- التضحية النقدية او العينية للحصول على عنصر ذى قيمة اقتصادية (سلعة أو خدمة أو أصل) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص فى الاصول فانتاج السلعة مثلا يتطلب التضحية بنقدية (أصل) فى سبيل شراء مواد خام ودفع أجور ونفقات التشغيل من كهرباء وخلافه اللازمة لانتاج هذه السلعة.
- والتكلفة عبارة عن مجموعة من النفقات مثلا تكلفة اقتناء المواد الاولية (الخام) تشمل نفقات الشراء والرسوم الجمركية والتأمين والشحن والتفريغ والضرائب.
- وتنقسم التكلفة الى **تكلفة مستنفذة (مستهلكة)** وهى التى حققت كامل المنافع المأمولة أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية وتقسم الى مصروف أوخسارة، او **تكلفة غير مستنفذة** هى تكلفة مؤجلة الاستنفاد لفترات محاسبية قادمة ويطلق عليها عادة مصطلح أصل.

• **المصروف** هو تكلفة مستنفذة حققت ايراد (مبدأ المقابلة). ويعتبر المصروف عنصر من التكاليف التشغيلية مثل الاهلاك و الايجار والكهرباء ... وفى الحياة العملية كثيرا ما يستخدم مصطلح التكلفة ومصطلح المصروف كمترادفان لبعض يعطيان نفس المعنى.

• **الخسارة** هو تكلفة مستنفذة لم تحقق ايراد. أى ترتب عليه ضياع اصل دون تحقيق منفعة مثل الحريق و السرقة وتكلفة الوقت الضائع غير المسموح به إذا تحملته المنشأة وتحمل هذه الخسارة لقائمة الدخل تحت بند الخسائر.

تصنيفات عناصر التكاليف:

اولا: تصنيف عناصر التكاليف حسب طبيعتها و نوعيتها (التصنيف الاساسى):

1. تكلفة المواد: يقصد بها المواد التى تدخل فى عملية الانتاج او تساعد فى عملية الانتاج مثل المواد الأولية (الخام)، المواد نصف المصنع (مثل دقيق القمح فى صناعة الخبز، اللبن المبستر فى صناعة الأجبان).
2. تكلفة الاجور: هى التكاليف التى تدفع للعاملين مقابل الحصول على خدماتهم مثل الاجور النقدية و المزايا العينية و التأمينات الإجتماعية.
3. تكلفة الخدمات: هى التكاليف التى تحتاجها الشركة بخلاف عنصرى المواد والاجور مثل الإيجارات، الإهلاكات، مصروفات الكهرباء والمياه والتليفون والاعلان.

ثانيا: تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف الشركة (التصنيف الوظيفي):

1. التكاليف الانتاجية: هي التى تدخل و تساعد فى عملية تصنيع المنتج النهائى مثل تكلفة المواد الانتاجية سواء التى تدخل بشكل مباشر فى الانتاج كالمواد الخام أو التى تدخل فى الانتاج بشكل غير مباشر كالزيوت والشحوم والوقود وقطع الغيار، والاجور الانتاجية مثل أجور عمال الانتاج وأجور عمال الخدمات الانتاجية كعمال صيانة وتنظيف المصنع والتكاليف الانتاجية الاخرى مثل ايجار المصنع واهلاك آلات المصنع وكهرباء المصنع.
2. التكاليف البيعية: هي التى تتحملها إدارة البيع والتوزيع منذ استلام المنتج التام حتى الانتهاء من بيعه، مثل المواد البيعية كمواد التعبئة والتغليف والاجور البيعية كرواتب وعمولات رجال ومندوبى البيع والمصاريف البيعية الاخرى كإيجار وكهرباء معارض البيع ومصروفات الدعاية والاعلان.
3. التكاليف الادارية والمالية: هي المصاريف التى تتحملها الشركة لتسيير اعمالها الادارية والتنظيمية والعامة و لاتدخل ضمن النوعين السابقين مثل المواد الادارية كالأدوات الكتابية والمكتبية (القرطاسية)، والأجور الإدارية كأجور الموظفين، والتكاليف الإدارية الأخرى كإيجار وكهرباء مبانى الإدارة.

• ثالثاً: تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

1. التكاليف المباشرة: هي التي يمكن تحديدها وتتبعها لوحدة المنتج مثل المواد الخام (ويطلق عليها المواد المباشرة) وأجور عمال الانتاج **النجارين والترزية** (ويطلق عليها الأجور المباشرة) وتكاليف صناعية مباشرة أخرى (نادرة الحدوث).

2. التكاليف غير المباشرة: هي التي لا يمكن تحديدها وتتبعها لوحدة المنتج لأنها تكاليف عامة مثل أى عنصر تكلفة بخلاف المواد الخام وأجور عمال الانتاج مثل مواد النظافة والتعبئة والتغليف (مواد غير مباشرة) وأجور عمال الخدمات والموظفين (أجور غير مباشرة) وإيجارات وكهرباء واهلاكات (تكاليف صناعية غير مباشرة).

ملحوظة هامة جداً: هناك بعض عناصر التكاليف المباشرة تصنف كتكاليف غير مباشرة لضالة قيمتها مثل الغراء والمسامير فى صناعة الأثاث والخيوط فى صناعة المنسوجات.

مثال:

توافرت لديك البيانات التالية لشركة الأثاث العصرية لعام 1439هـ:

100000 ريال أخشاب – 5000 ريال غراء ومسامير – 30000 ريال أجور النجارين –
15000 ريال مواد تعبئة وتغليف – 12000 ريال أجور عمال تنظيف المصنع – 6000
ريال إيجار مبنى الإدارة – 20000 ريال مصروفات دعاية وإعلان – 8000 ريال أدوات
كتابية ومكتبية – 18000 ريال عمولة مندوبي ووكلاء البيع – 15000 ريال إهلاك آلات
المصنع – 17000 ريال أجور محاسبى التكاليف – 4000 ريال كهرباء معرض البيع.

المطلوب: 1- تصنيف عناصر التكاليف السابقة بحسب التصنيف الأساسى (مواد، أجور،
خدمات) وبحسب علاقتها بوحدة المنتج (مباشر، وغير مباشر).

2- حساب تكلفة الوحدة المنتجة إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة بلغ 50000 وحدة.

م	عنصر التكلفة	التكلفة	مواد	أجور	خدمات	مباشر	غير مباشر
1	أخشاب	100000	√			√	
2	غراء ومسامير	5000	√				√
3	أجور النجارين	30000		√		√	
4	مواد تعبئة وتغليف	15000	√				√
5	أجور عمال تنظيف المصنع	12000		√			√
6	إيجار مبنى الإدارة	6000			√		√
7	مصرفات دعاية و اعلان	20000			√		√
8	أدوات كتابية ومكتبية	8000	√				√
9	عمولة مندوبى ووكلاء البيع	18000		√			√
10	اهلاك آلات المصنع	15000			√		√
11	أجور محاسبى التكاليف	17000		√			√
12	كهرباء معرض البيع	4000			√		√
	تكلفة الوحدة المنتجة	250000 ريال	÷	50000 وحدة	=	5 ريال/وحدة	

رابعاً: تصنيف عناصر التكاليف حسب سلوكها مع حجم الانتاج:

1. التكاليف المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم الانتاج زيادة أو نقصان مثل المواد الخام (انتاجي مباشر)، أجور عمال الانتاج (انتاجي مباشر)، القوى المحركة (انتاجي غير مباشر)، عمولة وكلاء البيع (بيعي غير مباشر).

(التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة بالرغم من تغير حجم الانتاج) مثال 4 ص 86

2. التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها خلال فترة زمنية معينة بتغير الانتاج، مثل الإيجار (غير مباشر)، الاهلاك (يفترض دائماً أنه حسب بطريقة القسط الثابت) (غير مباشر)، رواتب وأجور المديرين والموظفين وعمال الخدمات (غير مباشر)، كل عناصر التكاليف الإدارية.

(التكلفة الثابتة للوحدة متناقصة مع تغير حجم الانتاج).

توضيح معنى المدى الملازم للنشاط:

التكاليف الثابتة تظل ثابتة طوال العام إلا أنها تتغير مع بداية العام ثم تعود ثابتة مرة أخرى مثل رواتب وأجور المديرين والموظفين وعمال الخدمات مرتباتهم ثابتة طول العام إلا أنها تتغير بإضافة العلاوات مع بداية السنة الجديدة ثم تظل ثابتة حتى العام التالي،

مثال 5 ص 89

قواعد هامة:

- جميع التكاليف المباشرة متغيرة فقط.
- التكاليف غير المباشرة منها ما هو متغير (القوى المحركة) ومنها ما هو ثابت (الإيجار).
- كل مباشر متغير (المواد الخام وأجور عمال الانتاج) وليس كل متغير مباشر (القوى المحركة متغير ولكن غير مباشر).
- التكاليف الثابتة هي دائماً تكاليف غير مباشرة لأن كل المباشر متغير فقط.

(3) التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة): هناك بعض عناصر التكاليف التي ليس من السهولة اعتبارها تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة. هي مزيج من النمطين. ولا يوجد دفتر خاص بالتكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) بل يتم تقسيم هذه التكاليف إلى جزئين أحدهما خاص بالجزء المتغير والآخر خاص بالجزء الثابت، مثل تكاليف الصيانة (العادية ثابتة، الطارئة متغيرة)، اهلاك الآلات لو حسب على أساس عدد ساعات التشغيل، رواتب مشرفى العمال بالشركة، ومصروفات الكهرباء والمياه والتليفون والبريد.

مثال 6 ص 93

مثال: (يحل مع الطلبة)

توافرت لديك البيانات التالية لشركة المنسوجات العصرية لعام 1439هـ:

80000 ريال أقطان - 4000 ريال خيوط - 25000 ريال أجور التريزية - 18000 ريال مواد تعبئة وتغليف (متغيرة) - 10000 ريال أجور عمال تنظيف المصنع - 15000 ريال مرتب مدير الانتاج (المصنع) - 5000 ريال إيجار مبنى الإدارة - 22000 ريال مصروفات دعاية واعلان (ثابتة) - 7000 ريال أدوات كتابية ومكتبية - 16000 ريال عمولة مندوبى ووكلاء البيع - 14000 ريال اهلاك آلات المصنع (قسط ثابت) - 13000 ريال أجور محاسبى التكاليف - 4000 ريال كهرباء معرض البيع - 8000 ريال مصروفات تليفون رجال التسويق - 12000 ريال مرتب مدير المبيعات.

المطلوب: تصنيف عناصر التكاليف السابقة بحسب وظائف الشركة (انتاجى، بيعى، إدارى) وبحسب سلوكها مع حجم الانتاج (متغير، ثابت، مختلط).

م	عصر التكلفة	التكلفة	انتاجي	بيعي	إداري	متغير	ثابت	مختلط
1	أقطان	80000	√			√		
2	خيوط	4000	√			√		
3	أجور الترزية	25000	√			√		
4	مواد تعبئة وتغليف	18000		√		√		
5	أجور عمال تنظيف المصنع	10000	√				√	
6	مرتب مدير الانتاج (المصنع)	15000	√				√	
7	إيجار مبنى الإدارة	5000			√		√	
8	مصرفات دعاية و اعلان	22000		√			√	
9	أدوات كتابية ومكتبية	7000			√		√	
10	عمولة مندوبى ووكلاء البيع	16000		√		√		
11	اهلاك آلات المصنع	14000	√				√	
12	أجور محاسبى التكاليف	13000			√		√	
13	كهرباء معرض البيع	4000		√				√
14	مصرفات تليفون رجال التسويق	8000		√				√
15	مرتب مدير المبيعات	12000		√			√	

بعض المفاهيم الأخرى للتكاليف

تكاليف المنتج أو تكاليف الفترة:

- **تكاليف المنتج** هي تلك التكاليف التي تتحملها الشركة للحصول على المنتجات. وتتكون من عناصر المواد المباشرة (المواد الخام) والأجور المباشرة (أجور عمال الانتاج) والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- **تكاليف الفترة** هي تلك التكاليف التي يتم مقابلتها بالائرادات على أساس الفترة الزمنية وهي بذلك تتحول الى مصروف تحمل الى قائمة الدخل بمجرد انتهاء الفترة التي حدثت فيها مثل كل التكاليف البيعية والإدارية.

التكاليف المستغلة و التكاليف غير المستغلة:

- **التكاليف المستغلة** تأخذ في الاعتبار التكاليف المتغيرة كاملة وجزء من التكاليف الثابتة يتحدد على ضوء معدلات استغلال الطاقة الانتاجية.
 - **التكاليف غير المستغلة** هي الطاقة العاطلة و تحمل لقائمة الدخل.
- مثال: بفرض أن إحدى الشركات تستغل 80% من طاقتها الانتاجية فإن التكاليف المستغلة = (كل التكاليف المتغيرة + 80% من التكاليف الثابتة)، والتكاليف غير المستغلة = 20% من التكاليف الثابتة.

التكاليف المثالية و المعيارية و الفعلية:

- **التكاليف المثالية** هي التكاليف المحددة مسبقاً واللازمة لتصنيع المنتج وذلك ضمن كفاءة انتاجية عالية جداً حيث لا تسمح بأى فاقد أو هدر فى الموارد المتاحة. وهذه التكاليف تطبيقها شبه مستحيل فى الحياة العملية، نظراً لحاجة العمال إلى فترات استراحة، وإحتمالية تعطل الآلات أو انقطاع التيار الكهربائى.
- **التكاليف المعيارية** هى التى يتم تحديدها مسبقاً قبل البدء فى العملية الانتاجية وتحمل على الوحدات المنتجة بناء على معدلات تحددها الادارة، وهذه التكاليف تأخذ فى الاعتبار الهدر الطبيعى فى الموارد المتاحة، كالوقت الضائع فى فترات استراحة العمال أو تعطل أو صياني الآلات.
- **التكاليف الفعلية (التاريخية)** هى التكاليف التى تم انفاقها بالفعل على الانتاج. وتقارن هذه التكاليف بالتكاليف المعيارية لاستخراج الانحرافات فى التكاليف.

• **متوسط تكلفة الوحدة** تمثل مجموع التكاليف الانتاجية المنفقة من قبل الشركة مقسوما عدد الوحدات المنتجة، فلو انتجت الشركة 100 وحدة وبلغ إجمالي التكاليف الصناعية 1000 ريال فإن متوسط تكلفة الوحدة 10 ريال.

طرق فصل التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) إلى متغيرة وثابتة

- الطريقة الهندسية الصناعية.
- طريقة التقدير المباشر.
- طريقة تحليل حسابات الأستاذ.
- طريقة مستويات الانتاج.
- **طريقة أعلى وأدنى مستوى (عملى).**
- طريقة الارتباط البياني (طريقة الانتشار).
- طريقة تحليل الانحدار (المربعات الصغرى).

طريقة أعلى وأدنى مستوى

لفصل التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) إلى متغيرة وثابتة

$$س = ص + (أ \times ب)$$

حيث أن:

- س : إجمالي التكاليف المختلطة (معطى بالتمرين).
- ص : التكاليف الثابتة (المراد حسابها).
- أ : مستوى النشاط (معطى بالتمرين وقد يكون عدد وحدات منتجة أو عدد ساعات تشغيل آلات أو عدد ساعات صيانة الآلات).
- ب: معدل التكلفة المتغيرة للوحدة (المراد حسابها).

مثال 8 ص 99