

محاسبة تكاليف (١)

تأليف

الأستاذ/ علي هارب حجوري
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
كلية العلوم الإدارية



جامعة الأندلس
للعلوم والتقنية
كلية العلوم الإدارية

محاسبة تكاليف (١)

تأليف

الأستاذ/ علي هارب حجوري
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
كلية العلوم الإدارية

الطبعة الأولى / ١٤٣٥ هـ - ٢٠١٤ م

القيمة



الإشراف العام

أ. د أحمد محمد برقعان

التصميم التعليمي:

د. يحيى عبدالرزاق قطران

تصميم الغلاف:

زياد القبولي

التحكيم العلمي:

د. مرضوان المخلافي

التنسيق

وليد محمد احمد الفقيه

حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة الأندلس

يطلب الكتاب من جامعة الأندلس الجمهورية اليمنية - صنعاء -

رقم الهاتف: ٠١٦٧٥٨٨٤ • الفاكس: ٦٧٥٨٨٥

الموقع الإلكتروني: <http://andalusuniv.net/>

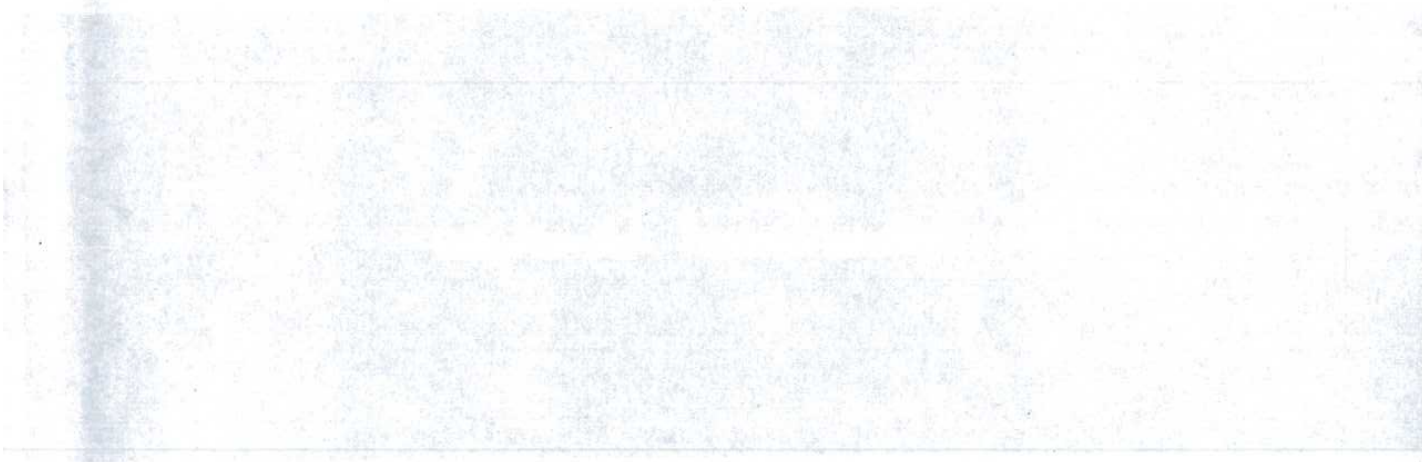
البريد الإلكتروني: info@andalusuniv.net

رقم الإيداع بدار الكتب : ٢٠١٣/٣٨٤

محاسبة التكاليف (١)

الأستاذ

علي هارب



10/10/10

10/10/10

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول وعلى آله وصحبه ومن والاه. وبعد:

لقد تم إعداد هذا الكتاب من إصدارات جامعة الأندلس للعلوم والتقنية (محاسبة التكاليف (١)) حيث يسعى إلى تحقيق أهداف المقرر المقررة في كلية العلوم الإدارية والتي تكمن في تمكين الدارس من الإلمام الكافي بالمبادئ العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف في منشآت الأعمال بصفة عامة وفي المنشآت الصناعية بصفة خاصة، وتعريف الدارس بالفوارق الجوهرية بين المحاسبة المالية في المنشآت التجارية والمحاسبة المالية في المنشآت الصناعية.

ويأتي هذا الكتاب في السهولة واليسر بما يتوافق مع توجه الجامعة نحو إفادة الدارس حيث يشتمل على أسئلة التقويم الذاتي والتدريبات التي تمكن الدارس من فهم واستيعاب موضوعات هذا المقرر.

آملين أن يكون هذا الجهد المتواضع عند المستوى المطلوب وفق الله الجميع لما يحب ويرضى.

صنعا ٢٠١٣

المؤلف .

عزيزي الدارس: بعد فراغك من دراسة وحدات هذا المقرر يفترض أن تكون قادرا على:

١. تعريف مصطلحات محاسبة التكاليف.
٢. ضبط ورقابة وتحليل عناصر التكاليف.
٣. تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة.
٤. تخصيص وتوزيع التكاليف المشتركة والتفرقة بينها وبين التكاليف الفرعية.
٥. تحديد تكلفة الوحدة للمنتج النهائي.

الصفحة	الموضوع
٥	المقدمة
٦	الاهداف العامة للمقرر
٧	المحتويات
٩	الوحدة الأولى: مدخل إلى محاسبة التكاليف
٢٩	الوحدة الثانية: مصطلحات ومفاهيم التكلفة
٤٣	الوحدة الثالثة: الرقابة والمحاسبة على عنصر المواد
٧٧	الوحدة الرابعة: الرقابة والمحاسبة عن الأجور
١٠٣	الوحدة الخامسة: التكاليف غير المباشرة
١٣٣	الوحدة السادسة: التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة
١٥٣	الوحدة السابعة: طرق تحميل التكاليف
٢٠٥	الوحدة الثامنة: من الموضوعات المتعلقة بالتكاليف الثابتة والمتغيرة

الوحدة الأولى

مدخل إلى محاسبة التكاليف



جامعة الأندلس
للعلوم والتكنولوجيا
Alandalus University For Science & Technology



الوحدة الأولى

مدخل إلى محاسبة التكاليف

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. التعريف بمحاسبة التكاليف
٣. أهداف ووظائف محاسبة التكاليف
٤. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
٥. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية
٦. الخلاصة
٧. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
٨. المراجع

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

1890

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الأولى من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي تتناول الجوانب المتعلقة بالتعريف بمحاسبة التكاليف وتعداد أهدافها ووظائفها وتقسيماتها المختلفة وذكر العلاقة بينها وبين المحاسبة المالية، مما يساعدك على التعرف على هذا الفرع من فروع المحاسبة وآلية عمله ونوعية المعلومات التي يقدمها، وكل ذلك بأسلوب سهل وميسر.

١.٢. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة الصحيحة على أسئلة التقويم الذاتي يتوقع منك أن تكون قادرا على :



١. إدراك مفهوم محاسبة التكاليف، وإدراك أهميتها.
٢. التفريق بين أنواع التكاليف وتقسيماتها المختلفة.
٣. تعداد أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.
٤. معرفة أوجه الشبه والاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

١.٣. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى ثلاثة أقسام:

- القسم الأول: ويتناول التعريف بمحاسبة التكاليف ونشأتها.
- القسم الثاني: ويشرح أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها وتقسيماتها.
- القسم الثالث: ويعرض العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

١.٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.

٢. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.

٣. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.

٤. <http://www.acc4arab.com>.

٢. التعريف بمحاسبة التكاليف وأهميتها وبيان نشأتها:

١.٢. التعريف بمحاسبة التكاليف :

هي علم يشتمل على مجموعة من المبادئ و الأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية، والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات) .

٢.٢. أهمية محاسبة التكاليف :

تعتبر محاسبة التكاليف ذات أهمية قصوى للشركات الصناعية تحديدا، ولا تخفى أهميتها للمؤسسات الخدمية مع تشعب أعمالها، وللأسف الشديد لم تحتل محاسبة التكاليف لدى المستفيدين منها من قمم إدارات الشركات والمؤسسات التي تنصب

بيانات التكاليف عموماً لخدمتهم وإدارة الدرب للقيادة الرشيدة المبنية على أساس علمي من خلالها، حيث يستطيع محاسب التكاليف معرفة أسباب الربحية وأسباب الخسارة لأنشطة الشركة، ومن خلال الطبيعة الفريدة للبيانات المتاحة لمحاسب التكاليف يستطيع بيان نصيب كل نشاط أو منتج أو أمر تشغيل خلال فترة مالية معينة، وهذا هو الفارق الأهم بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف، إذ أن المحاسب المالي تكون بياناته عن نتيجة إجمالية لفترة معينة ولا يعنيه من خلال عرض بياناته تفصيل وتحديد مسببات هذه النتيجة، عكس محاسب التكاليف.

٣.٢. نشأة محاسبة التكاليف:

لم يعد الهدف من المحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المحاسبية للمنشأة وتحديد المركز المالي، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية، وإنما تطرق علم المحاسبة في القرن الأخير إلى العديد من المجالات الأخرى، وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المنشآت الصناعية خاصة في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة.

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف موجودة منذ عصر الفراعنة حيث كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري، وكذلك قصة سيدنا يوسف عليه الصلاة والسلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيداً لتوزيعه في السنوات العجاف، وفي الإسلام وضع عمر بن الخطاب رضي الله عنه ديوان بيت المال، وفصل بين الأصول الثابتة والمتداولة (عروض قنية، وعروض تجارة) وعين طريقة حصر وضبط الزكاة العينية، وقد نشأت المحاسبة المالية في القرن الرابع عشر الميلادي عندما وضع الكاهن الإيطالي (لوجا باتشي ليو) كتابه في القيد المزدوج، وتعد محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة المالية نشأت الحاجة إليها نتيجة للتطور الصناعي خاصة بعد ما يسمى بالثورة الصناعية وانتشار الأسواق التجارية ووجود المنافسة بين المشروعات، ولقصور المحاسبة المالية عن تقديم

المعلومات الملائمة لأصحاب المشروعات لمساعدتها على اتخاذ قرارات رشيدة، ويرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات إلى عدة أسباب منها:

١. أنها تهتم بالإجماليات دون التفاصيل.
٢. أن معلوماتها تاريخية والمطلوب التخطيط للمستقبل ووضع تقديرات لما يمكن أن يكون عليه المنتج.
٣. أنها تهتم بالتسجيل دون الحصر.
٤. تبرز نتيجة المنشأة بالكامل لفترة مالية كاملة دون تحديد نتيجة الفترات الفرعية أو الفروع والأقسام.
٥. عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة لأنها تقدم بعد مضي عام كامل أو أكثر بشهرين، مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم إمكانية الرقابة.

٣. أهداف ووظائف محاسبة التكاليف وتقسيماتها المختلفة:

١. ٣. أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق كل أو بعض الأهداف التالية:

١. ضبط ورقابة عناصر التكاليف: إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، وذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في التكاليف غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، وتجدر الإشارة إلى أن التوجه الحالي في تقنيات الإنتاج لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف

من حيث حجم التكاليف فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة في نظام الجودة الشاملة وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفير أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق الإنتاج وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ .

٢. قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة تكاليف المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف التكاليف لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

٣. توجيه القرارات الإدارية: عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة، ولكي يكون القرار رشيدا فإنه من الضروري أن يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية، و من هذه القرارات الإدارية:

١. تسعير المنتجات.
٢. شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج.
٣. التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج.
٤. إنتاج سلعة جديدة أو التخلي عن سلعة أخرى.
٥. إضافة خط إنتاج أو إلغاء خط آخر.
٦. دراسات الجدوى الاقتصادية.
٧. استغلال العمالة أو تسريحها.
٨. تقييم أداء العاملين.
٩. دراسة الكفاءة الإنتاجية.

و تقوم عملية اتخاذ القرارات على الاختيار والمفاضلة بين البدائل المختلفة، فالأساس في اتخاذ القرار هو وجود عدة بدائل، كما أن وجود العديد من البدائل يخلق مشكلة الاختيار، و تشمل عملية اتخاذ القرارات الإدارية على تنفيذ الخطوات الآتية:

١. تحديد المشكلة الإدارية.

٢. اقتراح الحلول البديلة.

٣. تقييم هذه البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة.

ولا يعني اتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المؤسسة، فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمؤسسة.

وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها، و يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى .

٤. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية: تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.

٥. المساعدة في رسم السياسة السعرية الصحيحة للمنتجات: التسعير هو تحديد سعر بيع المنتج، وهو يؤثر على المركز التنافسي للمشروع ونصيبه من السوق وبالتالي على الأرباح التي يمكن تحقيقها وهناك العديد من العوامل التي تؤثر

على السعر المقترح للمنتج بعضها داخلي والآخر خارجي، ومن أهم العوامل الداخلية تكلفة إنتاج السلعة.

٣. ٢. وظائف محاسبة التكاليف:

١. وظيفة تسجيلية: تقوم محاسبة التكاليف بتسجيل عناصر التكاليف المنفقة على المنتجات اعتمادا على المستندات وبحسب الطريقة المتبعة.
٢. وظيفة تحليلية: تقوم محاسبة التكاليف بتحليل التكاليف المنفقة على عناصر التكاليف وفق سجلات تحليلية خاصة بالمواد والأجور والتكاليف الأخرى.
٣. وظيفة رقابية: استنادا إلى السجلات التحليلية تفرض محاسبة التكاليف رقابة على استخدام عناصر التكاليف عن طرق الموازنات والتكاليف المعيارية.
٤. وظيفة استشارية: عن طريق إعداد تقارير فورية ودورية عن سير الأداء.

٣. ٣. تقسيمات التكاليف:

يمكن تقسيم التكاليف استنادا إلى عدة أسس:

١. تقسيم التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة الإنتاج أو

مركز التكلفة:

أ- تكاليف مباشرة: وتضم المواد المباشرة التي يمكن ربطها بوحدة منتج أو بمركز تكلفة وتضم أيضا الأجور المباشرة وهي أجور العاملين المستخدمة في تحويل المواد المباشرة إلى منتج نهائي وكذا تضم تكاليف صناعية مباشرة وهي التي تنفق على وحدة منتج معينة أو مركز تكلفة معين ويمكن تحميلها بشكل مباشر على المنتج النهائي.

ب- تكاليف غير مباشرة: وهي تكلفة المواد والأجور والخدمات اللازمة لإتمام الإنتاج ولا ترتبط مباشرة بوحدة منتج معينة أو مركز تكلفة مثل أجور المشرفين وإهلاك المباني.

٢. تقسيم التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط:

أ- تكاليف متغيرة: وهى التي تتغير بتغير حجم النشاط لوجود علاقة طردية، فكلما زاد النشاط تزيد هذه التكاليف والعكس صحيح، وتكون ثابتة بالنسبة لوحدة المنتج وغير ثابتة في الإجمالي، فلو افترضنا أن شركة صناعية تنتج منتجا معين وتستخدم لإنتاجه قطعة محددة تكلفتها ٥٠ ريال مثلا، فتكون التكلفة المتغيرة للمنتج والخاصة بهذه القطعة كما يلي:

الفترة	الوحدات	إجمالي التكلفة	المعدل	لاحظ أن المعدل منتظم مع أن التكلفة الإجمالية مختلفة
١	٥٠٠٠	٢٥٠.٠٠٠	٥٠	
٢	١٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠	٥٠	
٣	٢٠.٠٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠	٥٠	

ب- تكاليف ثابتة: وهى لا تتغير بتغير حجم النشاط وتبقى ثابتة لمدى ملائم أو مستوى نشاط محدد، بمعنى أنه سواء كان حجم النشاط صفر أو أكبر من الصفر تكون ثابتة مثل مرتب مدير المصنع والإيجار، وهى ثابتة في الإجمالي لكن تتغير بالنسبة للوحدة بتغير حجم النشاط إذا ما تم تقسيمها على الوحدات في كل فترة، ففي مثالنا السابق لو كان راتب مدير الشركة في الفترة ٢.٠٠٠.٠٠٠ ريال فيكون وفق حجم النشاط كالتالي:

الفترة	الوحدات	إجمالي التكلفة	المعدل	لاحظ أن المعدل غير منتظم مع ثبات التكلفة الإجمالية
١	٥.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	٤٠٠	
٢	١٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	٢٠٠	
٣	٢٠.٠٠٠	٢.٠٠٠.٠٠٠	١٠٠	

ت- تكاليف مختلطة: وهي التي تتغير مع حجم النشاط بعد درجة معينة من الثبات، حيث فيها صفات التغير وصفات الثبات، مثل فاتورة التليفون فيها الاشتراك الثابت وفيها الاستهلاك المتغير.

٣. تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بوظائف المشروع المختلفة:

أ- تكاليف صناعية: وهي التكاليف الداخلة في عملية تصنيع المنتجات حتى تصبح جاهزة لبيعها، وتنقسم التكاليف الصناعية إلى:

- تكلفة المواد الخام (الأولية): و هي المواد التي تستخدم في إنتاج المنتج سواء كانت مواد أولية أو مصنعة، وهذه تعتبر مواد مباشرة مثل: (الخشب في صناعة الأثاث، البلاستيك في صناعة الألعاب).
- تكلفة العمل (الأجور): وهي عبارة عن أجور الوقت الذي قضاه العامل في العمل وهذه تعتبر أجور مباشرة، أي يعرف بكل وضوح ودقة الوقت الذي صرف من قبل شخص معين على عمل معين مثل: (أجرة الخياط في صناعة الملابس، أجرة النجار في صناعة الأثاث).
- تكاليف صناعية غير مباشرة: وهي ما يحمل على الإنتاج من تكاليف مواد وتكاليف عمل وغيرها تم صرفها فعلا خلال الفترة المحاسبية وتمت الاستفادة الإنتاج منها طوال الفترة و لكن دون تحديد ما أخذه فعلا كل منتج مثل المواد اللازمة لتنظيف آلات المصنع وأراضيه، مصروف الكهرباء والمياه والتليفون، الزيوت والشحوم والقوى المحركة، رواتب المديرين والمشرفين والمراقبين والحرس وعمال النظافة، الإيجار، الاستهلاك ، التأمين، ... الخ، حيث أنه يصعب أن يقال أن المنتج (أ) استفاد لترا أو لترين من مادة التنظيف التي تنظف بها أرضية و آلات المصنع كل يوم، أو أن المنتج (أ) استفاد خمس دقائق من وقت المشرف.

ب- تكاليف تسويقية: تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة من أجل بيع المنتجات وتصريفها مثل: الدعاية والإعلان، رواتب مندوبي المبيعات، عمولة وكلاء البيع.

ت- تكاليف إدارية: تلك التكاليف التي تصرفها المنظمة لإدارتها في كافة المستويات الإدارية مثل: الرواتب، والحوافز والمكافآت.

ث- تكاليف تمويلية: تلك التكاليف التي تتحملها المنظمة من أجل تمويل المنظمة مثل فوائد القرض، وأرباح الأسهم.

٤. تقسيم التكاليف على أساس طبيعتها:

أ- المواد: ويشمل المستلزمات والمواد المستخدمة في أنشطة المشروع بغض النظر عن نوع النشاط صناعي أو غيره، وعن كونها مباشرة أو غير مباشرة.

ب- الأجور: ويسمى تكلفة العمل ويتمثل في كل ما يدفعه أو يتحمله المشروع في سبيل الحصول على خدمات العنصر البشري، وقد تكون نقدية أو عينية.

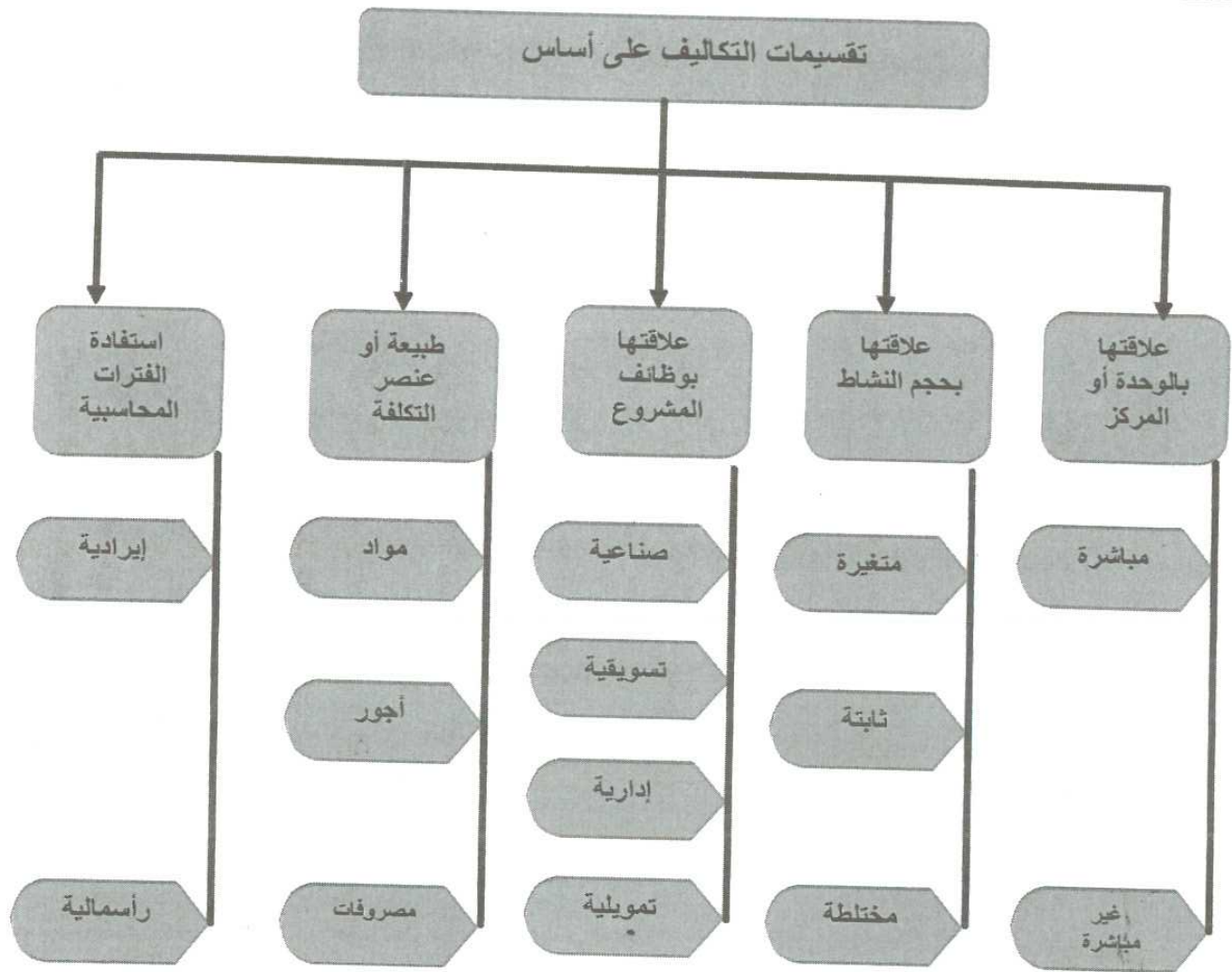
ت- المصروفات الأخرى: الخدمات اللازمة لإتمام عمليات المشروع الإنتاجية وغيرها، مثل القوى المحركة والإضاءة والمياه والتليفون والاستهلاكات والإيجارات والدعاية والإعلان... الخ.

٥. تقسيم التكاليف على أساس الاستفادة منها في الفترات المحاسبية:

أ- تكاليف إيرادية: وهي التي يتحملها المشروع لغرض استمرار الإيراد لنفس الفترة المحاسبية مثل الخدمات والصيانة والكهرباء وعامة المصاريف.

ب- تكاليف رأسمالية: التي يتحملها المشروع للحصول على أصول ثابتة أو إضافات أو تحسينات عليها والتي تؤدي إلى زيادة الطاقة والغرض الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية.

والشكل رقم (١) يوضح هذه التقسيمات:



شكل رقم (١)، تقسيمات التكاليف

أسئلة تقويم ذاتي:

١. تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق جملة من الأهداف، تحدث عن ذلك.
٢. عدد وظائف محاسبة التكاليف.
٣. اشرح تقسيمات التكاليف المختلفة.

٤. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:

١. المحاسبة المالية تهتم بتسجيل العمليات المالية في الوحدة الاقتصادية التي لها علاقة مع الغير من دائنين ومدينين ومقرضين ومصارف وأصحاب رأس المال... الخ، بينما تتناول محاسبة التكاليف الحركة الداخلية لعناصر التكاليف في مرحلتي الحصول على العنصر واستخدامه، لهذا تعتبر المحاسبة المالية أداة لخدمة المستثمر أو صاحب رأس المال في حين تعتبر محاسبة التكاليف أداة لخدمة إدارة المشروع.
٢. المحاسبة المالية تقوم بقياس النتيجة الإجمالية للنشاط من ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع في نهاية الفترة المحاسبية، بينما محاسبة التكاليف وإن كانت تساعد في تحقيق نفس الهدف إلا أنها تقوم بتبويب عناصر وبنود النفقات الداخلية في الإنتاج بشكل تحليلي وحساب تكلفة المراحل والمراكز والعمليات والطلبات والمنتجات المختلفة.
٣. المحاسبة المالية تهتم بإثبات النفقات وتحميلها على السنة المالية فهي بذلك تميز بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، بينما تهتم محاسبة التكاليف بتسجيل النفقات وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة وأنواع السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة.
٤. تعتبر محاسبة التكاليف أداة رقابية وتحليلية هامة تقدم للمستويات الإدارية المختلفة المعلومات الضرورية اللازمة عن كفاءة العمل واستغلال الطاقة وعن مواقع الخلل وحجم الإسراف أو التوفير مما يساعد على رسم السياسات واختيار البدائل المناسبة واتخاذ القرارات الرشيدة، بينما المحاسبة المالية عاجزة عن إبداء هذا الدور.

٥. تسعى محاسبة التكاليف إلى تقليل الهدر ومحو الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وهي لذلك لا تهتم فقط بالقيم المالية وإنما بالكميات أيضاً، في حين تهتم المحاسبة المالية بالقيم المالية فقط
٦. قد تكون بيانات محاسبة التكاليف فعلية وتاريخية أو قد تكون تقديرية أو معيارية للمستقبل، بينما بيانات المحاسبة المالية تاريخية تعد عن فترة مالية محددة.

والجدول التالي يلخص كل ما سبق:

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
وحدة المحاسبة	المنشأة ككل	الإدارات والأقسام ومراكز النشاط
الفترة المحاسبية	السنة المالية	الفترة التكاليفية (يوم، أسبوع، شهر)
نوعية البيانات	مالية	كمية ومالية
أساس إعداد البيانات	فعلية	تقديري وفعلي
نوعية العمليات	خارجية (المنشأة والغير)	داخلية (بين الإدارات)
الجهة المستفيدة	أصحاب المنشأة والجهات الخارجية	إدارة المنشأة
الأغراض (الهدف)	تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي	تحديد تكلفة وحدة الإنتاج ، والرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة
القوائم المالية	الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي	قائمة نتائج الأعمال، وقائمة التكاليف
سرية البيانات	بياناتها منشورة وعلمية	بياناتها سرية وداخلية
درجة تفصيل البيانات	إجمالية	تفصيلية وتحليلية

وعلى الرغم من الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف إلا أنهما يتشابهان في:

١. اتباع نفس المبادئ المحاسبية، واعتماد مبدأ محاسبة المسؤولية.
٢. استخدام القيد المزدوج ، وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية.

٣. يتعاون كلا النوعين في تحقيق الرقابة، وذلك عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية.

٤. تقوم محاسبة التكاليف بتحديد تكلفة المخزون (مواد ، خام، إنتاج تحت التشغيل، إنتاج تام) وتكلفة الإنتاج التام المباع، وهذه التكاليف مهمة للمحاسبة المالية لتحديد نتيجة نشاط المنشأة والمركز المالي في نهاية السنة، ولذلك فهما يعتمدان نفس الوثائق والمستندات مما يوجب تساوي نتائج المخزون في كل منهما.

٥. يقدمان معلومات لاتخاذ القرار.

إذن المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يكملان بعضهما البعض .

أسئلة تقويم ذاتي:

١. اشرح العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

٥. الخلاصة

يرتكز اهتمام محاسبة التكاليف من خلال مجموعة من الوظائف -التسجيلية والتحليلية وغيرها - على الرقابة والمحاسبة عن عناصر التكاليف المتشعبة والكثيرة ذات التصنيفات والتقسيمات الكثيرة، الأمر الذي يوضح أهمية محاسبة التكاليف وبالأخص في المنشآت الصناعية.

وتهدف بذلك إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة والتسعير وغيرها، ومحاسبة التكاليف لها علاقة بالمحاسبة المالية حيث تتفقا في بعض الأمور وتختلفا في البعض الآخر.

٦. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

تناولنا في هذه الوحدة التعريف بحاسبة التكاليف وتاريخها وبيان أهميتها وعلاقتها بالمحاسبة المالية، وفي الوحدة التالية سندرس مفاهيم تتعلق بالتكلفة ومصطلحاتها، لأنه من المهم لدارس المحاسبة أن يفرق بين هذه المصطلحات والمفاهيم نظرا لاختلاف استخداماتها في واقع المحاسبة العلمي والمهني.

٧. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٣. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٤. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٥. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٦. <http://www.acc4arab.com>

<http://firashiary.jeeran.com/look/archive/2008/1/436371.html>

الوحدة الثانية

مصطلحات

ومفاهيم التكلفة



1870

1871

1872

1873

1874

1875

1876

الوحدة الثانية

مصطلحات ومفاهيم التكلفة

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. مصطلحات ومفاهيم التكلفة
٢. ١. الفرق بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة
٢. ٢. مصروفات الفترة وتكاليف المنتج
٢. ٣. التكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها
٢. ٤. التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها
٢. ٥. التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية
٢. ٦. التكاليف الغارقة
٢. ٧. تكلفة الفرصة البديلة
٢. ٨. التكاليف الحدية
٢. ٩. التكاليف الاستبدالية
٣. الخلاصة
٤. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
٥. المراجع

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

1914

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الثانية من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي تضع بين يديك توضيحا لبعض مصطلحات ومفاهيم التكلفة بعيدا عن التعقيد والفلسفة البحتة، الأمر الذي يهمل كثيرا كداس لمحاسبة التكاليف.

٢. ١. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة الصحيحة على أسئلة التقويم الذاتي يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم كل من التكلفة والأصل والمصروف والخسارة.
٢. تمييز مصروفات الفترة عن تكاليف المنتج.
٣. التفريق بين المصطلحات التالية:
 - أ- التكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها.
 - ب- التكاليف التي يمكن تجنبها والتي لا يمكن تجنبها.
 - ت- التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
٤. استيعاب المفاهيم التالية:
 - أ- التكاليف الغارقة.
 - ب- تكلفة الفرصة البديلة.
 - ت- التكاليف الحدية.
 - ث- التكاليف الاستبدالية.

٣.١. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول: يوضح العلاقة بين مفاهيم محاسبية أساسية وهي التكلفة والأصل والمصروف والخسارة، ويبين استخداماتها وكيفية المحاسبة عن كل منها.

القسم الثاني: ويشرح الاختلاف بين كل نوعين متقابلين من التكاليف من حيث استخداماتها الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

القسم الثالث: ويعرض مفاهيم تكاليفية محددة.

٤.١. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٢. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٣. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٤. هيتجر، د. ليستر إي، ماتوليش د. سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة د. أحمد حامد حاج، مراجعة د. كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض ٢٠٠٩.
٥. <http://www.acc4arab.com>.

٢. مصطلحات ومفاهيم التكلفة:

١.٢. الفرق بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة:

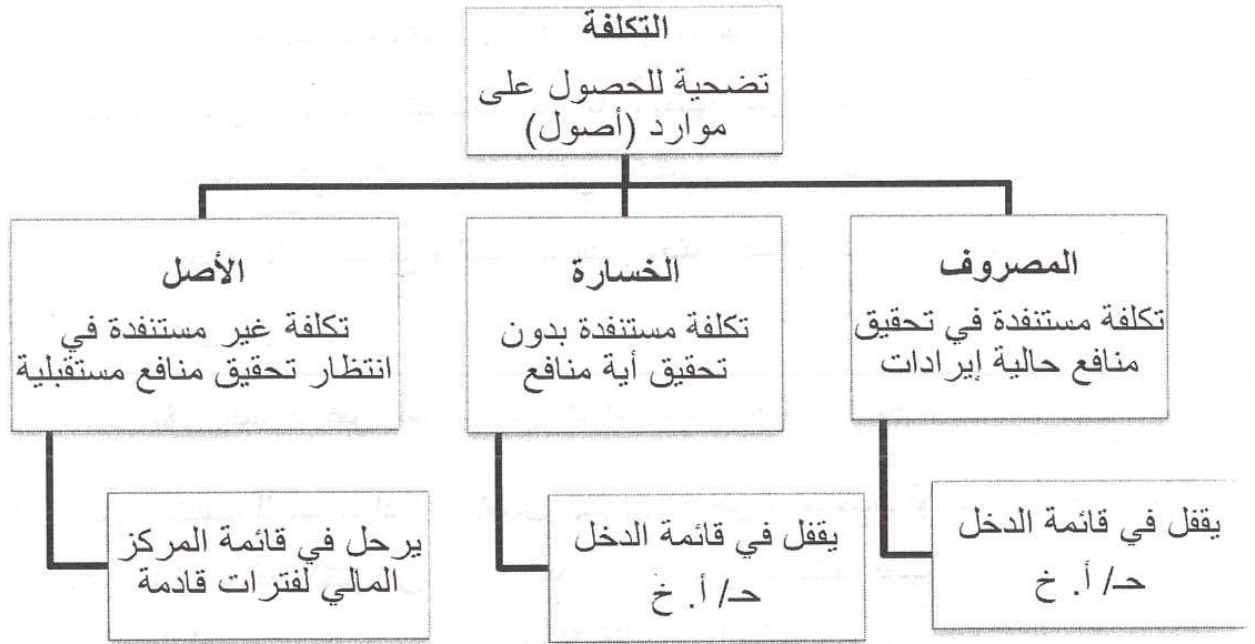
التكلفة: عرفت التكلفة بأنها تضحية اختيارية بالموارد في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة، مثل تكلفة المواد الخام والعمل المباشر، وكذا تكلفة الحصول على الأصول الثابتة وغيرها، ويظهر من التعريف شرط توفر ثلاثة أركان للتكلفة: ركن التضحية، وركن الاختيار والرغبة، وركن الحصول من هذه التضحية على المنافع والموارد التي تعتبر أصولاً ثابتة أو متداولة وتستنفد منافعها على فترات.

الأصل: الجزء غير المستنفد من التكلفة يعتبر أصلاً لأنه من المتوقع أن يقدم منافع مستقبلية للمنشأة، إذ أن الأصل يشتري بغرض الاستخدام أو التداول وينتج عن ذلك تحقيق منافع لأكثر من فترة، وهذا الجزء غير المستنفد يظهر في قائمة المركز المالي لأجل أن يرحل لفترات قادمة ولا يقل في قائمة الدخل مثل المصاريف.

المصروف: هو ما تم استنفاده من التكلفة أو الأصل في تحقيق الدخل خلال فترة معينة ليحقق منافع حالية وليس مستقبلية مثل الاستهلاك والفوائد والإيجار، ويقفل هذا الجزء المستنفد في قائمة الدخل تماشياً مع مبدأ المقابلة، لأن الإيرادات التي تدفقت إلى المنشأة شارك هذا المصروف في توليدها، ومشاركته هذه هي المنفعة المتحققة من التكلفة أو الأصل خلال الفترة الحالية.

الخسارة: هي الجزء المستنفد من التكلفة أو الأصل دون تحقيق أية منافع نتيجة

ظروف معينة أو قرارات خاطئة، وهي بطبيعة الحال تقفل في قائمة الدخل كجزء من الخسائر. ويمكن توضيح ذلك في الشكل رقم (٢):



شكل رقم (٢)، العلاقة بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة

أسئلة تقويم ذاتي:

١. أي مما يلي يقفل في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر ولماذا؟:

أ- الأصل.

ب- المصروف.

ت- الخسارة.

٢. كيف تؤول التكلفة إلى أصل، ولماذا يرحل الأصل لفترات قادمة؟

٢.٢. مصروفات الفترة وتكاليف المنتج:

تتطلب المعايير المحاسبية ضرورة الفصل بين هذين النوعين من التكاليف فسمحت بتحويل تكاليف الإنتاج من فترة محاسبية إلى أخرى إذا كانت بنودها موجودة ولها قيمة اقتصادية في المستقبل أما مصروفات الفترة فيجب طرحها من مجمل الربح قبل التوصل إلى رقم صافي الربح، وتضم مصروفات الفترة إجمالي المصروفات التسويقية والمصروفات الإدارية التي تنتهي منافعها في فترة حدوثها، فمثلاً لا يؤدي دفع الرواتب خلال الفترة المحاسبية إلى عدم دفعها أيضاً خلال فترة قادمة بل تستنفذ وتحمل على تكلفة المبيعات باعتبارها تخص هذه الفترة، وهذا عكس تكلفة المشتريات فإذا تم شراء بضاعة خلال فترة محاسبية ولم يتم بيعها أو استخدامها فإن تكلفة الجزء المتبقي منها والمعروف ببضاعة آخر المدة يتم تحويلها إلى الفترة التالية لأن لها منافع مستقبلية، وتعتبر هذه التكاليف قابلة للتخزين، بعكس تكاليف أو مصاريف الفترة والتي يتم تحميلها على تكلفة المبيعات.

وتتكون تكاليف الإنتاج من التكاليف التي تستخدم في إنتاج المنتجات وتضم تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ضمن المجموعة الأخيرة رواتب الوظائف الإدارية التي تقع ضمن وظيفة الإنتاج مثل رواتب مدير الإنتاج والمهندسين والاستشاريين الصناعيين ورواتب رؤساء أقسام وحدات الإنتاج ولقد تم التمييز بين رواتب هؤلاء ورواتب الوظائف الإدارية والتسويقية لأن مجهوداتهم مرتبطة بوحدات الإنتاج وأن منافع الوحدات المنتجة قد تتحقق خلال الفترة الجارية أو الفترات التالية، حيث أن جزءاً من هذه التكاليف قد يستنفذ في الفترة في إنتاج مباع ويحقق أرباحاً، وجزءاً آخر منها قد يبقى على شكل مخزون آخر المدة لتحقيق أرباح مستقبلية.

٣.٢. التكاليف التي يمكن السيطرة عليها والتي لا يمكن السيطرة عليها:

تقسم التكاليف من وجهة نظر الأشخاص المسؤولين عن الرقابة عليها إلى مجموعتين هما: التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة، فتكون التكاليف قابلة للرقابة من وجهة نظر شخص معين إذا كان بإمكانه التأثير فيها وهذا قد يتأتى بالتأثير على كمية عنصر التكلفة أو سعره ولا تعني القدرة على التخلص كلية من البند بل تتطلب إمكانية تخفيض تكلفته، فمثلاً قد يستطيع مدير إحدى مراكز المسؤولية مزاولة الرقابة على المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة في مركزه لأنه يستطيع التأثير على الكمية المستخدمة منها وكفاءة استخدامها ولكن لا يستطيع أن يزاوّل الرقابة على راتبه أو على رواتب رؤسائه.

٤.٢. التكاليف التي يمكن تجنبها والتكاليف التي لا يمكن تجنبها:

يتطلب اتخاذ الكثير من القرارات الإدارية تحديد التكاليف المرتبطة بهذه القرارات وهذه التكاليف تعرف باسم التكاليف الملائمة ويتم تعريفها بأنها التكاليف التي سوف تحدث عند اتخاذ القرار الإداري ويتم تجنب حدوثها بعد اتخاذه فمثلاً إذا أرادت الإدارة دراسة أثر زيادة حجم الإنتاج فإن عليها أن تحدد ما هو أثر ذلك على تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة فإذا وجد أن بعض هذه التكاليف سوف يزداد نتيجة للقرار الإداري عندها يجب تحديد مقدار هذه الزيادة ومقارنتها مع الزيادة في الإيرادات أو المنافع المترتبة على القرار وإذا نظرنا بصورة عكسية إلى هذا القرار فعند عدم اتخاذه يتم توفير بعض التكاليف والتي تعرف بالتكاليف التي يمكن تجنبها وتعرف التكاليف التي سوف تزداد أو تنشأ عند اتخاذ القرار أو يتم توفيرها في حالة عدم اتخاذه بالتكاليف الملائمة، أما التكاليف التي لا يمكن تجنبها والتي تسمى غير الملائمة فهي موجودة في البدائل المتاحة لاتخاذ القرار

ولا تتأثر باتخاذ قرار بشأن أي بديل دون لذلك لا يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات مثل التكاليف الثابتة المشتركة.

فمثلاً: لو كان أمام الإدارة الاختيار بين آلتين يتفقدان في نفس التكاليف مثل تكلفة الوقود ٥٠٠ وتكلفة العامل ٥٠٠ شهرياً، فهتین التکلفتین لا يمكن تجنبهما (غير ملائمتين لاتخاذ القرار)، في حين لو كانت إحدى الآلتين تقل تكلفة العمل فيها مثلاً ولنقل ٣٠٠ فتصبح الزيادة في هذه التكلفة في الآلة الأخرى يمكن تجنبها (ملائمة لاتخاذ القرار)

٥.٢. التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية:

تعرف التكاليف الفعلية بأنها تلك التكاليف التي حدثت فعلاً في سبيل إنتاج السلع أو تقديم الخدمات وبالتالي فهي تعكس الأداء الفعلي بما يحتويه من كفاءة أو عدم كفاءة، ومن ناحية أخرى تعرف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه التكاليف خلال فترة العمل المقبلة فهي لم تحدث بعد وتعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة، ويتم إعداد التكلفة المعيارية للوحدة وعلى مستوى الإنتاج ككل ويمكن وضع التقديرات الخاصة بحجم النشاط الذي تتوقعه الإدارة في جداول تعرف باسم الموازنات التخطيطية (تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية)، وتستخدم التكاليف الفعلية في تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وتستخدم التكاليف المعيارية والتقديرية في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة ومنها تقديم عروض المناقصات والحكم على الأداء، إلا أن المعيارية تتفوق على التقديرية حيث أنها تتم وفقاً لمعايرة دقيقة لعناصر الإنتاج في المختبرات والمعامل وتتطلب جهداً ووقتاً ودراسات من قبل المختصين.

٦.٢. التكاليف الغارقة:

هي التكاليف التي حدثت نتيجة لقرارات إدارية سابقة وأصبحت بعد حدوث تلك القرارات تكاليف تاريخية مثل مصروف الإهلاك والإيجار والرسوم والضرائب، فهذه التكاليف لا تعتبر مناسبة للقرارات الإدارية لأن القرارات الإدارية تهتم بالأمور التي سوف تحدث في المستقبل.

٧.٢. تكلفة الفرصة البديلة:

هي تكلفة الفرصة التي يتم فقدها نتيجة اتخاذ قرار لصالح بديل مقابل إهمال قرار بديل منافس له فعند اتخاذ قرار لصالح بديل معين يتم التخلي عن منافع بديل آخر ومن ثم تخسر المنشأة الفرصة التي يحققها ذلك البديل فمثلاً تعتبر تكاليف استخدام الأصول الثابتة تكاليف تاريخية ومن ثم فهي تكاليف غير ملائمة ولكن إذا أمكن تأجير هذه الآلات بدلاً من استخدامها في تحقيق أهداف القرار محل الاعتبار فإن قيمة إيجار الآلات تعتبر تكلفة فرصة بديلة لأن المنشأة كان بإمكانها تأجيرها إلى الغير ولكنها فقدت هذه الفرصة بسبب استخدام تلك الآلات في تحقيق أهداف القرار المعني وتعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها الأرباح المفقودة لأفضل بديل يأتي بعد البديل الذي تم اختياره، فمثلاً: لو كان هناك بديلان هامش مساهمتهم: ٥٠٠٠ ريال، ٣٠٠٠ ريال على التوالي، وتم اختيار البديل الثاني وفي هذه الحالة تكون فرصته البديلة ٢٠٠٠ ريال لأنها الأرباح المفقودة للبديل الأفضل الذي تم اختياره، وعلى البديل الذي وقع عليه الاختيار أن يحقق منافع بما لا يقل عن التكلفة البديلة، ونلاحظ أن تكلفة الفرصة البديلة هي خسائر تحملتها المنشأة (٥٠٠٠ - ٣٠٠٠ = ٢٠٠٠) نتيجة التضحية بالفرص المتاحة (البديل الأول) وأن هذه التكلفة لا تدفع نقداً وهي غير مسجلة في الدفاتر المحاسبية.

٢.٨. التكاليف الحدية:

هي التكاليف التي يتحملها المشروع مقابل إنتاج وحدة إضافية واحدة من المنتجات، وتحديدها يساعد إدارة المشروع في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات بشأن سياسات الإنتاج والبيع والتمويل وتسعير المنتجات.

٢.٩. التكلفة الاستبدالية:

تعرف التكلفة الاستبدالية بأنها تمثل سعر السوق الذي يدفع حالياً أو مستقبلاً لشراء أصل من الأصول لإضافته إلى طاقة المشروع أو إحلاله محل أصل آخر أو حتى لمجرد تقييم الأصول التي يمتلكها المشروع حالياً، وتطبق التكلفة الاستبدالية في المحاسبة المالية عند تقييم الأصول المتداولة مثل المخزون والأوراق المالية.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. فرق بين ما يلي:

- أ- مصاريف الفترة وتكاليف المنتج.
- ب- التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة.
- ت- التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.

٢. وضح باختصار مفهوم ما يلي:

- أ- تكلفة الفرصة البديلة.
- ب- التكلفة الاستبدالية.

٣. الخلاصة

مصطلحات ومفاهيم التكاليف من الناحية الإدارية واستخدامها في القرارات كثيرة ومتعددة ينبغي على دارس المحاسبة والإدارة على حد سواء استيعابها والتمييز بينها لأهميتها في التخطيط والرقابة.

٤. لحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة نبذة مختصرة عن المفاهيم المختلفة للتكاليف والتفريق بين بعض المصطلحات ذات العلاقة، وفي الوحدة التالية سندخل إلى دراسة الرقابة والمحاسبة عن أول عنصر من عناصر التكاليف وهو عنصر "المواد".

٥. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. هيتجر، د. ليستر إي، ماتوليش د. سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة د. أحمد حامد حاج، مراجعة د. كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، الرياض ٢٠٠٩.
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٧. <http://www.acc4arab.com>
٨. <http://forum.iqr0.com/showthread.php?t=19174.html>

الوحدة الثالثة

الرقابة والمحاسبة على عنصر المواد

1870

1871

1872

1873

1874

1875

1876

1877

1878

1879

الوحدة الثالثة

الرقابة والمحاسبة على عنصر المواد

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. مفهوم المواد وأنواعها
٣. دورة حياة المواد
٤. تسعير المواد
٤. ١. تسعير المواد الواردة
٤. ٢. تسعير المواد المنصرفة
٤. ٢. ١. طريقة التسعير الفعلي
٤. ٢. ٢. طريقة الوارد أولا صادر أولا
٤. ٢. ٣. طريقة الوارد أخيرا صادر أولا
٤. ٢. ٤. طريقة المتوسط المرجح
٥. المعالجة المحاسبية لعنصر المواد
٦. الخلاصة
٧. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
٨. إجابة التدريبات
٩. المراجع

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الثالثة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها أول عنصر من عناصر التكاليف وهو عنصر المواد من حيث الرقابة الإدارية والمعالجة المحاسبية في المخازن وفي قسم محاسبة التكاليف، وسوف نستخدم أمثلة ميسرة وبسيطة لتسهيل وصول الفكرة.

١.٢. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛ بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم عنصر المواد ومعرفة أنواعها ومكوناتها الصناعية وغير الصناعية.

٢. معرفة دورة حياة المواد ابتداء من طلب الشراء وحتى الصرف للاستخدام.

٣. تمييز الفروق في المعالجة المحاسبية بين طرق التسعير المختلفة.

١.٣. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى أربعة أقسام:

القسم الأول: ويشرح مفهوم عنصر المواد بأنواعها.

القسم الثاني: ويتناول دورة حياة واستخدام المواد.

القسم الثالث: ويناقش طرق تسعير المواد الواردة والمنصرفة.

القسم الرابع: وفيه المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالقيود اليومية والترحيل

لأستاذ المواد.

١.٤. قراءات مساعدة:

عززي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.

٢. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.

٣. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.

٤. <http://www.acc4arab.com>.

٢. مفهوم المواد وأنواعها :

تشكل المواد أو كما يسميها البعض المستلزمات السلعية (٤٠-٦٠%) من إجمالي تكلفة المنتج في الشركات الصناعية، لذلك فإن الرقابة عليها وضبطها والمحاسبة عنها يعد أمراً ذا أهمية، لأنه يهدف إلى ترشيد الإنفاق وتخفيض الهدر و الإسراف، وهذا العنصر يتنوع بتنوع استخدامه سواء في الشركات الصناعية أو غيرها، فهو يشمل الأنواع التالية:

١. مواد الإنتاج: وتشمل كافة أنواع المواد التي تلزم أو تكون جزءاً رئيسياً من

المنتج النهائي، وتنقسم هذه المواد إلى :

أ- مواد خام: و من أمثلتها: خشب خام، قطن خام، خام البترول.

ب- مواد نصف مصنعة: وهي التي أجريت عليها بعض العمليات

الصناعية مثل: الدقيق، القطن المغزول، الفوسفات بعد إزالة الشوائب

منه لصناعة الأسمدة.

- ت- مواد جاهزة ومصنعة: وهي التي تشتري جاهزة من منشآت أخرى بهدف استخدامها في تركيب المنتج النهائي مثل المحركات في صناعة الطائرات أو السيارات.
٢. مواد التشغيل: وهي عبارة عن المواد التي تستلزمها العملية الصناعية، ولكنها لا تدخل في تكوين أو تركيب المنتجات النهائية مثل الزيوت والشحوم والوقود.
٣. مواد التعبئة والتغليف: وهي عبارة عن مواد الف والحزم التي تلزم لتعبئة وتغليف المنتج النهائي ليصبح قابلاً للبيع في شكله التجاري.
٤. الأدوات الكتابية والمكتبية (القرطاسية): وهي عبارة عن جميع الأدوات الكتابية والمطبوعات وغيرها التي تستهلك بصفة أساسية في تنفيذ الأعمال الإدارية والكتابية.

٣. دورة حياة المواد:

تمر المواد بعدة خطوات حتى يتم استخدامها:

أولاً: طلب الشراء: تبدأ عملية الشراء بصدور طلب الشراء من إدارة المخازن (أو الجهة الطالبة) ويوجه هذا الطلب إلى إدارة المشتريات ويحرر أصل وصورتين، صورة تحفظ في القسم الطالب والأصل لإدارة المشتريات، وصورة ترفق مع صورة من أمر الشراء، وأهم بيانات طلب الشراء: اسم الجهة الطالبة، تاريخ الطلب، رقم الطلب، رقم الصنف، الكمية، المواصفات، توقيع القسم الطالب والشكل التالي يوضح ذلك:

طلب شراء

تاريخ الطلب: / / ٢٠٢٠ م

الجهة الطالبة:

الغرض من الطلب:

المطلوب شراء الأصناف التالية على أن يتم التوريد خلال:

م	كود	اسم الصنف	الوحدة	الكمية

مديرة الإدارة

تم إصدار أمر الشراء رقم () بتاريخ / / ٢٠٢٠ م

المورد: تاريخ التوريد:

مدير المشتريات

شكل رقم (٣) نموذج طلب شراء

ثانياً: أمر الشراء: بناء على طلب الشراء تصدر إدارة المشتريات أمر الشراء للمورد ليقوم بتوريد الكمية المطلوبة من الأصناف المختلفة بالشروط المتفق عليها وفي الوقت المحدد، ويحرر أمر الشراء من أصل وخمس صور، الأصل للمورد والصور لـ (المشتريات، القسم الطالب، الاستلام والفحص، المخازن، الحسابات)، يتضمن أمر الشراء البيانات الآتية: رقم الأمر، التاريخ، اسم المورد وعنوانه، أنواع ومواصفات المواد، الكميات المطلوبة، سعر الوحدة، شروط التسليم والدفع، والشكل التالي يوضح ذلك:

الوحدة الثالثة

أمر شراء (توريد)

تاريخ الأمر: / / ٢٠٠٠ م

المورد:

نرجو توريد الأصناف التالية على أن يتم التوريد خلال:

م	كود	اسم الصنف	الوحدة	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي
الإجمالي فقط لا غير						

شروط التوريد:

التسليم: السداد:

إذا لم يتم التوريد خلال فللشركة حق الشراء من الغير ويتحمل المورد فروق الأسعار

المرتبة على التأخير

المدير العام

مدير المشتريات

مراجعة

إعداد

شكل رقم (٣) نموذج طلب شراء

والفرق بين أمر الشراء وطلب الشراء أن أمر الشراء يكون بالسعر والكمية أما طلب الشراء فيكون بالكمية فقط.

ثالثاً: استلام وفحص المواد: بعد أن يقوم المورد بتوريد البضاعة إلى مخازن الشركة، وعند وصول البضاعة إلى المخازن تقوم لجنة بالاستلام والفحص والعد والوزن .. إلخ لتتأكد من أن الكميات الواردة هي الكميات المسجلة في أمر الشراء، ويتم الفحص بحضور: مندوب المشتريات، أمين المخزن، المندوب المالي، ومهندس الإنتاج في حالة أن الصنف جديد لأول مرة يطلب، وإذا لم يكن جديد لا يحتاج لوجود مهندس إنتاج.

ويوضح تقرير الاستلام والفحص المواد التالفة إن وجدت وتعاد إلى المورد مع توضيح أسباب رفض هذه المواد، ويحرر هذا التقرير من أصل وثلاث صور، الأصل لإدارة المشتريات، والصور لـ (المخازن، الحسابات، إدارة الاستلام والفحص).

رابعاً: تخزين المواد: تستلم المخازن المواد من قسم الاستلام والفحص وتقوم بتخزينها وتسجيلها في بطاقة الصنف وتشتمل على البيانات الآتية: رقم الصنف، اسم الصنف، مواصفات الصنف، نقطة إعادة الطلب، الكميات الواردة والمنصرفة، كمية الرصيد بعد كل عملية وارد ومنصرف، تاريخ حركة الوارد والمنصرف.

ويمسك هذه البطاقة أمين المخزن ويسجل فيها حركة المواد (واردة ومنصرفة) بالكميات فقط، أما بطاقة حساب الصنف التي تحتفظ بها إدارة التكاليف في دفتر أستاذ مساعد المخازن يسجل بها حركة الصنف بالكمية والسعر معاً، والجدولين التاليين يوضحان بطاقة الصنف، وبطاقة حساب الصنف:

بطاقة الصنف س (أمين المخازن)									
التاريخ		الوارد		المنصرف		الرصيد		ملاحظات	
١/٨									
١/١٠									
بطاقة حساب الصنف س في دفتر أستاذ مساعد المخازن (محاسب التكاليف)									
التاريخ	البيان	الوارد		المنصرف		الرصيد			
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر
١/٨									
١/١٠									

٤. تسعير المواد:

تتضمن عملية تسعير المواد تحديد تكلفة شراء هذه المواد من ناحية، ومن ناحية أخرى اختيار وتحديد سياسة تسعير ملائمة للمواد المنصرفة وما يترتب على ذلك من تأثير على تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة وعلى قيمة المواد الباقية في نهاية الفترة.

٤. ١. تحديد تكلفة المواد الواردة:

تشتمل تكلفة المواد المشتراة على جميع النفقات التي صرفت في سبيل الحصول على المواد مثل تكلفة الشراء (ثمن الشراء - الخصم التجاري)، مصروفات النقل، رسوم جمركية، تأمين، و بالتالي عند شراء المواد يجب إضافة ثمن الشراء (الصافي) + المصروفات الأخرى التي أنفقت عليها حتى تصبح في مخازن المنشأة، ثم قسمتها على إجمالي عدد الوحدات المشتراة لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة.
مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

اشترت المنشأة ١٠٠٠ وحدة من الصنف (س)، وبلغت الفاتورة (ثمن الشراء) ٩٠٠٠، وبلغت تكاليف الشحن ٥٠٠، والرسوم الجمركية ١٥٠٠.

المطلوب: تحديد تكلفة الوحدة الواحدة.

الحل: تكلفة الوحدة الواحدة = $(٩٠٠٠ + ٥٠٠ + ١٥٠٠) \div ١٠٠٠ = ١١$.

٤. ٢. تسعير المواد المنصرفة من المخازن وتحديد قيمة المخزون في نهاية الفترة:

توجد عدة طرق للتسعير منها:

١. السعر الفعلي.
٢. الوارد أولاً صادر أولاً.
٣. الوارد أخيراً يصرف أولاً.
٤. طريقة المتوسط المرجح.

٤. ٢. ١. أولاً: طريقة السعر الفعلي:

تستخدم هذه الطريقة في حالة إمكانية تمييز كل كمية من الكميات التي ترد إلى المخازن عن بعضها البعض، أو في حالة شراء مواد معينة خصيصاً لأمر إنتاج معين أو عملية معينة، وهنا يتم تسعير هذه الأصناف المنصرفة طبقاً لتكلفتها الفعلية.

٤. ٢. ٢. ثانياً: طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً:

تقوم هذه الطريقة على أساس تسعير كل كمية منصرفة بسعر أقدم الكميات التي وردت للمخازن حتى تنتهي الكمية (دفترية)، ثم تسعر الكمية المنصرفة بعد ذلك بالسعر التالي لسعر الكمية الأولى وهكذا.

من مزايا هذه الطريقة:

١. المواد الباقية في المخازن في نهاية الفترة تسعر على أساس أحدث الأسعار مما يؤدي إلى إظهار المركز المالي للمشروع بصورة سليمة، حيث أن قيمة المخزون السلعي سوف تكون مقاربة لقيمتها السوقية.
٢. يمكن القول إنها تناسب المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، لأن أصحاب هذه المشروعات يركزون على الملكية أكثر من الأرباح.
٣. تحمل المنتجات بالتكلفة الفعلية للمواد المنصرفة لها.
٤. تمنع تعرض المخزون للتلف والفساد.
٥. تتناسب مع الظروف الاقتصادية المستقرة نسبياً في حالة استقرار الأسعار وميلها للانخفاض.

من عيوب هذه الطريقة:

١. تكاليف الإنتاج ستكون مسعرة بالأسعار القديمة ولا تتماشى مع الأسعار السائدة في السوق.

٢. تؤدي إلى اختلاف تكلفة وحدات الإنتاج بسبب اختلاف تكلفة المواد الداخلة في الإنتاج.
٣. تتميز بالتعقيد من حيث ترتيب الكميات الواردة في المخازن أو في الدفاتر.
٤. تنتج مشاكل عند الإرجاع سواء للمخازن أو للمورد.
٥. تضخم الأرباح وبالتالي الضرائب.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

افترض أنه تم شراء ١٠٠٠ وحدة من سعر ١٠ بتاريخ ٣/١ ثم تم شراء ١٠٠٠ بسعر ١٥ بتاريخ ٣/٥، وكانت المبيعات بتاريخ ٣/٨ ١٥٠٠ وحدة بسعر ٢٠، ستكون قائمة الدخل وفق هذه الطريقة كالتالي:

٣٠٠٠٠ مبيعات

(١٧٥٠٠) ت مبيعات

١٢٥٠٠ مجمل الربح

يلاحظ أن الربح كبير والسبب هو أن تكلفة المبيعات منخفضة لأنها بالأسعار القديمة وهذا الربح ليس حقيقي بل وهمي لأنه سيستهلك لشراء نفس الكمية المباعة بأسعار السوق الحالية.

٤. ٢. ٣. ثالثاً: طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً:

طبقاً لهذه الطريقة تسعر الوحدات المنصرفة من المخازن على أساس أحدث سعر للكميات المشتراة، وهذه الطريقة تعني أنه يتم تسعير المواد فقط حسب آخر سعر كمية واردة، وليس أن صرف المواد يبدأ من آخر كمية وردت، لأن التخزين السليم يقتضي أن يبدأ بصرف المواد التي وردت أولاً.

أي أن تسعير المواد يكون حسب أحدث الأسعار الواردة ومتى ما انتهت الكمية (دفترياً) يتم الصرف من أسعار الكميات السابقة، وهكذا .

من مزايا هذه الطريقة:

١. تكلفة الإنتاج سوف تتماشى مع الأسعار السائدة في السوق مما يؤدي إلى تحديد الأسعار على أساس سليم، وبالتالي مصداقية الأرباح.
٢. تناسب المنشآت المساهمة لأن الملاك فيها يركزون على الأرباح وليس على الملكية.
٣. لا تضخم الأرباح لأن مخزون آخر المدة يظهر بالتكلفة القديمة.
٤. تتماشى مع التكلفة الفعلية أيضا للمواد ولا تتطلب تسوية آخر المدة.
٥. تناسب الظروف الاقتصادية غير المستقرة أو ميلها للارتفاع.
٦. تناسب السلع ذات التخزين الطويل.

من عيوب هذه الطريقة:

١. المخزون الباقي في نهاية المدة من المواد سوف يظهر بقيمة تختلف عن أسعار السوق، وبالتالي لن يساعد على إظهار المركز المالي بشكل سليم، ولهذا لا تتناسب مع أصحاب الملكية الفردية وشركات الأشخاص.
٢. يشوبها التعقيد والصعوبة من حيث الترتيب في المخزون أو الدفاتر.
٣. تؤدي إلى اختلاف تكلفة وحدات الإنتاج بسبب اختلاف تكلفة المواد الداخلة في الإنتاج.
٤. تنتج مشاكل عند الإرجاع سواء للمخازن أو للمورد.
٥. لا تراعي التسلسل الزمني لتوريد المواد.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

باستخدام بيانات المثال السابق ستكون قائمة الدخل وفق كالتالي:

٣٠٠٠٠ مبيعات

(٢٠٠٠٠) ت مبيعات

١٠٠٠٠ مجمل الربح

يلاحظ أن الربح أقل والسبب هو أن تكلفة المبيعات مرتفعة لأنها بالأسعار الحديثة وهذا الربح أقرب إلى الصحة لأنه التكاليف المخصومة أقرب لأسعار السوق الحالية. لا يشترط أن يكون الربح دائما في طريقة الوارد أولا صادر أولا أكبر وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا أقل لكن الربح في طريقة الوارد أخيرا أفضل لأن التكاليف المحسوب على أساس أقرب إلى السوق في حين المخزن في طريقة الوارد أولا صادر أولا أفضل لأنه أقرب إلى أسعار السوق.

٤.٢.٤. رابعا: طريقة المتوسط المرجح:

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن كل كمية تصرف من المخازن إنما تصرف بالتساوي من جميع الكميات التي وردت للمخازن وما زالت موجودة بها، على ذلك يتم التسعير بناء على متوسط تكلفة شراء هذه الكميات جميعها، ويتم استخراج متوسط التكلفة المرجح عقب كل عملية ورود لكميات جديدة، كما يلي:

متوسط التكلفة المرجح =

$$(تكلفة الرصيد + تكلفة الكمية الواردة) \div (كمية الرصيد + كمية الوارد)$$

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

بلغ رصيد المخازن ٥٠٠ وحدة بسعر ١٠ \$ للوحدة ، وورد للمخازن ٢٠٠ وحدة بسعر ١٥ \$ للوحدة.

يتم حساب متوسط التكلفة المرجحة كما يلي:

$$تكلفة الرصيد = ١٠ \times ٥٠٠ = ٥٠٠٠$$

$$تكلفة الوارد = ١٥ \times ٢٠٠ = ٣٠٠٠$$

$$\text{المتوسط المرجح} = (٣٠٠٠ + ٥٠٠٠) \div (٢٠٠ + ٥٠٠) = ٧٠٠ \div ٨٠٠٠$$

$$= 11.47 \text{ للوحدة.}$$

أي أن المواد التي ستصرف للإنتاج تسعر بهذا السعر الأخير إلى أن ترد كميات أخرى ويتم استخراج متوسط جديد وهكذا.

من مزايا هذه الطريقة:

١. السهولة والبساطة في الاحتساب حيث تعتمد للمنصرف سعرا واحدا.
٢. تقلل أثر التقلبات التي تحدث في أسعار المواد على تكلفة الإنتاج، وعلى قيمة المخزون السلعي، وبالتالي ستكون تكلفتها مستقرة نسبيا وقرينة من السعر السائد في السوق.
٣. تناسب المواد التي لا تسمح بفصل كل كمية عن الأخرى مثل السوائل والغازات.
٤. لا تسمح بالتلاعب بأسعار الكميات المنصرفة بغرض التهرب من الضريبة أو رفع الأرباح أو المركز المالي.
٥. تناسب الإنتاج الكبير المتسلسل كما في نظام المراحل الإنتاجية.

من عيوب هذه الطريقة:

١. كثرة العمليات الحسابية لاستخراج متوسطات الأسعار.
٢. تأخر عمليات التسعير يؤثر على الكثير من القرارات.
٣. لا تراعي تسلسل ورود الكميات عند الصرف منها.
٤. عند التقلبات الكبيرة في الأسعار يؤثر ذلك على حقيقة المركز المالي والأرباح.
٥. لا يمكن تطبيقها في نظام الأوامر التي تستلزم مواد خاصة بهذه الأوامر.

٥. جرد المواد :

يقتضي النظام السليم لتنظيم وإدارة المخازن الاحتفاظ بسجلين لكل نوع من المواد على النحو التالي:

١. بطاقة الصنف: لدى أمين المخزن ويتم التسجيل فيها فقط على أساس الكميات
٢. حساب الصنف (بطاقة مراقبة): لدى إدارة التكاليف، ويتم التسجيل فيها على أساس القيمة والكمية.

ومن مقارنة أرصدة الكميات في البطاقتين يمكن تحديد الرصيد الدفترى للمواد واكتشاف الأخطاء، إلا أن هذا الأسلوب لا يحقق الرقابة الفعالة على المخزون، لذا لا بد من الجرد الفعلي (العد الفعلي لكميات المواد الموجودة في المخازن)، ومن ثم مقارنة الرصيد الدفترى بالرصيد الفعلي.

وقد يترتب على عملية المقارنة وجود بعض الاختلافات أو الفروق بالزيادة أو النقص ويتم معالجتها بتعديل أرصدة الكميات في بطاقة الصنف، وحساب الصنف كما يلي، وتتمثل الخطوة التالية في تحليل فروق الجرد للوقوف على أسبابها بهدف اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها:

١. قد تتعرض المواد بسبب طبيعتها إلى الفقد أو التلف لجزء منها ففي بعض الصناعات مثل صناعة الخشب أو الصناعات الكيماوية، ومستحضرات التجميل تتعرض المواد للفقد أو التلف العادي، وفي مثل هذه الحالة تعتبر تكلفة المواد أحد بنود تكاليف الإنتاج وتعالج باعتبارها أحد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة.
٢. في بعض الحالات قد تتعرض المواد للضياع أو التلف بسبب الإهمال أو الإسراف أو سوء التخزين، بما لا يمكن اعتباره جزءاً من تكلفة الإنتاج، فتعتبر تكلفة هذه المواد خسارة عامة ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر.

مثال عام (المبالغ بالآلف ريال):

فيما يلي البيانات الخاصة بحركة صنف (ص) عن شهر أغسطس عام ٢٠١١:

١. في 8/1 كان رصيد الصنف ٢٠ وحدة بتكلفة ٢٠ للوحدة.
٢. في 8/3 وردت ٢٠ وحدة بتكلفة ٣٠ للوحدة.
٣. في 8/5 صرفت لمركز إنتاج (١٠١) ٣٠ وحدة.
٤. في 8/10 وردت ٢٠ وحدة بتكلفة ٢٥ للوحدة.
٥. في ٨/١٢ صرف للخدمات الإنتاجية ١٥ وحدة.
٦. في 8/15 ارتجع للمخازن ١٠ وحدات من الكمية السابق صرفها يوم ٨/٥.
٧. في 8/18 حولت ١٠ وحدات من مركز إنتاج (١٠١) إلى مركز إنتاج (102).
٨. في 8/20 وردت ١٠ وحدات بتكلفة ٢٨ للوحدة.
٩. في ٨/٢٢ ردت المنشأة ٥ وحدات للمورد من الكمية الواردة في يوم ٨/١٠.
١٠. في ٨/٢٥ صرف للتسويق والإدارة ١٠ وحدات بينهما بالتساوي.
١١. في ٨/٣٠ تم إجراء جرد فعلي للمخزن كشف عن وجود عجز وحدتين اعتبرت أحدهما عجزا طبيعيا والأخرى غير طبيعي.

المطلوب:

إعداد بطاقة حركة الصنف بدفتر أستاذ المخازن بإتباع طرق التسعير المختلفة.

الحل:

١. بطريقة الوارد أولا صادر أولا:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
٨/١	رصيد							٢٠	٢٠	٤٠٠
٨/٣	وارد	٢٠	٣٠	٦٠٠				٢٠	٢٠	٤٠٠
								٢٠	٣٠	٦٠٠
								٤٠		١٠٠٠
٨/٥	صرف لمركز إنتاج (١٠١)				٢٠	٢٠	٤٠٠	١٠	٣٠	٣٠٠
					١٠	٣٠	٣٠٠			
					٣٠		٧٠٠			
٨/١٠	وارد	٢٠	٢٥	٥٠٠				٢٠	٢٥	٥٠٠
								٣٠		٨٠٠
٨/١٢	صرفت للخدمات الإنتاجية				١٠	٣٠	٣٠٠	١٥	٢٥	٣٧٥
					٥	٢٥	١٢٥			
					١٥		٤٢٥			
٨/١٥	مرتجع من مركز إنتاج (١٠١)				(١٠)	(٣٠)	(٣٠٠)	١٥	٢٥	٣٧٥
								٢٥		٦٧٥
٨/٢٠	وارد	١٠	٢٨	٢٨٠				١٠	٣٠	٣٠٠
								١٥	٢٥	٣٧٥

[illegible]

٢. بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
٨/١	رصيد							٢٠	٤٠٠
٨/٣	وارد	٢٠	٣٠	٦٠٠				٢٠	٦٠٠
								٢٠	٤٠٠
								٤٠	١٠٠٠
٨/٥	صرف				٢٠	٣٠	٦٠٠	٢٠	٢٠٠
	لمركز إنتاج				١٠	٢٠	٢٠٠		

الوحدة الثالثة

			٨٠٠		٣٠				(١٠١)	
٥٠٠	٢٥	٢٠								
٢٠٠	٢٠	١٠				٥٠٠	٢٥	٢٠	وارد	٨/١٠
٧٠٠		٣٠								
١٢٥	٢٥	٥							صرف	
٢٠٠	٢٠	١٠	٣٧٥	٢٥	١٥				للخدمات	٨/١٢
٣٢٥		١٥							الإنتاجية	
١٢٥	٢٥	٥							مرتجع من	
٤٠٠	٢٠	٢٠	(٢٠٠)	(٢٠)	(١٠)				مركز إنتاج	٨/١٥
٥٢٥		٢٥							(١٠١)	
٢٨٠	٢٨	١٠								
١٢٥	٢٥	٥				٢٨٠	٢٨	١٠	وارد	٨/٢٠
٤٠٠	٢٠	٢٠								
٨٠٥		٣٥								
١٤٠	٢٨	٥								
١٢٥	٢٥	٥				(١٤٠)	٢٨	(٥)	مردود	٨/٢٢
٤٠٠	٢٠	٢٠							للمورد	
٦٦٥		٣٠								
٤٠٠	٢٠	٢٠	١٤٠	٢٨	٥				صرف ١٠	
			١٢٥	٢٥	٥				وحدات	٨/٢٥
			٢٦٥		١٠				للتسويق	
									والإدارة	

٣. بطريقة المتوسط المرجح:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
٨/١	رصيد							٢٠	٤٠٠
٨/٣	وارد	٢٠	٣٠	٦٠٠				٢٥	١٠٠٠
٨/٥	صرف لمركز إنتاج (١٠١)				٣٠	٢٥	٧٥٠	٢٥	٢٥٠
٨/١٠	وارد	٢٠	٢٥	٥٠٠					٧٥٠
٨/١٢	صرفت للخدمات الإنتاجية				١٥	٢٥	٣٧٥	٢٥	٣٧٥
٨/١٥	مرتجع من مركز إنتاج (١٠١)				(١٠)	(٢٥)	(٢٥٠)	٢٥	٦٢٥
٨/٢٠	وارد	١٠	٢٨	٢٨٠				٢٥.٨٦	٩٠٥
٨/٢٢	مردود للمورد	(٥)	٢٥.٨٦	(١٢٩)				٢٥.٨٦	٧٧٦
٨/٢٥	صرف للتسويق والإدارة				١٠	٢٥.٨٦	٢٥٩	٢٥.٨٦	٥١٧
٨/٣٠	عجز وحدثين				٢	٢٥.٨٦	٥٢	٢٥.٨٦	٤٦٥

تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

فيما يلي البيانات المتعلقة بحركة المادة المباشرة (س) في الشركة الهندسية للصناعات البلاستيكية خلال شهر مارس عام ٢٠١١

التاريخ	البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
٣/١	رصيد	٣٠٠	٢٠	٦٠٠٠
٣/٥	صادر	٢٠٠	==	==
٣/٦	مشتريات	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠
٣/١٢	صادر	١٥٠	==	==
٣/١٩	مشتريات	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠
٣/٢٥	صادر	٤٠٠	==	==
٣/٢٧	مشتريات	٨٠٠	٨٠	٦٤٠٠٠

المطلوب:

إعداد بطاقة حركة المادة (س) بدفتر أستاذ المخازن بإتباع طرق التسعير الثلاث.

٦. المعالجة المحاسبية للمواد السلعية:

ركزنا فيما سبق على المفاهيم والإجراءات المتعلقة بالرقابة والضبط لعنصر تكلفة المواد، ويتم كل ذلك بصفة تفصيلية وإحصائية في قسم محاسبة التكاليف ثم تنقل الإجماليات ليتم معالجتها محاسبيا وفق المحاسبة المالية التي تركز على الإجماليات لتحديد المركز المالي والربح أو الخسارة.

ومن المشاكل التي تنشأ عند المحاسبة عن المواد مشكلة إرجاع المواد للمورد وتتمثل في اختلاف سعر الفاتورة عن التسعيرة التي تخرج بها البضاعة من المخازن وفقا للطريقة المستخدمة، فإذا كان السعر في الفاتورة للكميات المردودة أكبر من

تسعير الصرف من المخازن ينشأ فرق تسوية أسعار دائن، وإن كان سعر الفاتورة أقل ينشأ فرق تسوية مدين، ثم تقفل هذه الفروق في حساب الأرباح والخسائر.

وعند إرجاع المواد من الإنتاج أو مراكز التكلفة إلى المخازن فإنها تسعر بالسعر الذي صرفت به، مع مراعاة أنه عند استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فإنه في مراكز الإنتاج ما يرد أولاً يستخدم أولاً وعليه فيكون تسعير المرتجع بأحدث أسعار الكميات المصروفة، وعند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فإنه في مراكز الإنتاج ما يرد أخيراً يستخدم أولاً وعليه فإن المرتجع يسعر بأقدم أسعار تلك الكميات المصروفة، أما في طريقة المتوسط فإنها تسعر طبقاً لأحدث متوسط سعر حتى لا يتم تعديل المتوسط، وتتم عملية التسوية لفروق المتوسطات والتكلفة في نهاية كل فترة تكاليفية.

وفيما يلي قيود اليومية الخاصة بتسجيل العمليات المختلفة للمواد السلعية:

شراء المواد:

××× من حـ/ مراقبة مخازن المواد

××× إلى حـ/ الموردين أو النقدية

صرف مواد مباشرة:

××× من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

××× إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد

صرف مواد غير مباشرة:

من مذكورين

××× حـ/ مراقبة تص غ مباشرة

××× حـ/ تكاليف تسويقية

××× حـ/ مصاريف إدارية

xxx إلى ح/ مراقبة مخازن المواد

إرجاع مواد مباشرة إلى المخازن:

xxx من ح/ مراقبة مخازن المواد

xxx إلى ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل

إرجاع مواد غير مباشرة إلى المخازن:

xxx من ح/ مراقبة مخازن المواد

إلى مذكورين

xxx ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة

xxx ح/ تكاليف تسويقية

xxx ح/ مصاريف إدارية

إرجاع مواد من المخازن إلى المورد:

xxx من ح/ المورد

xxx إلى ح/ مراقبة مخازن المواد

إرجاع مواد مباشرة من الإنتاج إلى المورد:

xxx من ح/ المورد

xxx إلى ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

إرجاع مواد غير مباشرة من مراكزها إلى المورد:

xxx من ح/ المورد

إلى مذكورين

xxx ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة

××× ح/ تكاليف تسويقية

××× ح/ مصاريف إدارية

التحويل بين المراكز الإنتاجية:

××× من ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (الأمر المحول إليه)

××× إلى ح/ مراقبة الإنتاج تحت التشغيل (الأمر المحول منه)

ويمكن تطبيق ذلك على مثالنا السابق وفق طريقة الوارد أولا صادر أولا:

٦٠٠ من ح/ مراقبة مخازن المواد ٨/٣

٦٠٠ إلى ح/ المورد

شراء ٢٠ مواد بتكلفة ٣٠ للوحدة

٧٠٠ من ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل ٨/٥

٧٠٠ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد

صرف ٣٠ وحدة لمركز إنتاج (١٠١)

٥٠٠ من ح/ مراقبة مخازن المواد ٨/١٠

٥٠٠ إلى ح/ المورد

شراء ٢٠ مواد بتكلفة ٢٥ للوحدة

٤٢٥ من ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة ٨/١٢

٤٢٥ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد

صرف مواد غير مباشرة لمراكز خدمات

٣٠٠ من حـ/ مراقبة مخازن المواد ٨/١٥
٣٠٠ إلى حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
إرجاع ١٠ وحدات من الإنتاج

٢٠٠ من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل مركز ٨/١٨
١٠٢
٢٠٠ إلى حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
مركز ١٠١

٢٨٠ من حـ/ مراقبة مخازن المواد ٨/٢٠
٢٨٠ إلى حـ/ المورد
شراء ١٠ وحدات بتكلفة ٢٨ للوحدة

٨/٢٢ من مذكورين
١٢٥ حـ/ المورد
٢٥ حـ/ فروق تسوية أسعار
١٥٠ إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد
رد ٥ وحدات للمورد

٨/٢٥ من مذكورين
١٣٧.٥ حـ/ تكاليف تسويقية
١٣٧.٥ حـ/ مصاريف إدارية
٢٧٥ إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد
صرف مواد تسويقية وإدارية

٨/٣٠

من مذكورين

٢٥ ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة

٢٥ ح/ أ . خ

٥٠ إلى ح/ مراقبة مخازن المواد

عجز في مخزون المواد

من ح/ أ . خ

٢٥

إلى ح/ فروق تسعير

٢٥

تدريب (٢):

اعتمادا على قيود اليومية السابقة المطلوب تصوير ح/ مراقبة مخازن المواد.

تدريب (٣):

باستخدام بيانات تدريب (١) المطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة وفق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

٧. الخلاصة

تعتبر المواد من أهم عناصر التكاليف الواجب رقابتها والمحاسبة عنها بغرض تحقيق أقل تكلفة ممكنة، وتتم عملية حيازة المواد من الشراء وحتى الاستخدام بعدة خطوات، كما أن عملية صرف المواد للاستخدام تكون مختلفة بحسب طريقة التسعير المستخدمة، ولهذه الطرق أثرها على الرقابة والمحاسبة على المواد.

٨. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة دراسة للرقابة والمحاسبة عن المواد، وفي الوحدة التالية سندخل إلى دراسة الرقابة والمحاسبة عن ثاني عنصر من عناصر التكاليف وهو عنصر "الأجور".

٩. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١):

١. بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
٣/١	رصيد							٣٠٠	٢٠	٦٠٠٠
٣/٥	صادر				٢٠٠	٢٠	٤٠٠٠	١٠٠	٢٠	٢٠٠٠
٣/٦	وارد	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠				١٠٠	٢٠	٢٠٠٠
								٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠
								٣٠٠		٨٠٠٠
٣/١٢	صادر				١٠٠	٢٠	٢٠٠٠	١٥٠	٣٠	٤٥٠٠
					٥٠	٣٠	١٥٠٠			
					١٥٠		٣٥٠٠			
٣/١٦	وارد	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠				١٥٠	٣٠	٤٥٠٠
								٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠
								٤٥٠		١٩٥٠٠
٣/٢٥	صادر				١٥٠	٣٠	٤٥٠٠	٥٠	٥٠	٢٥٠٠

			١٢٥٠٠	٥٠	٢٥٠					
			١٧٠٠٠		٤٠٠					
٢٥٠٠	٥٠	٥٠				٦٤٠٠٠	٨٠	٨٠٠	وارد	٣/٢٧
٦٤٠٠٠	٨٠	٨٠٠								
٦٦٥٠٠		٨٥٠								

٢. بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
٣/١	رصيد							٣٠٠	٦٠٠٠
٣/٥	صادر				٢٠٠	٢٠	٤٠٠٠	١٠٠	٢٠٠٠
٣/٦	وارد	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠				٢٠٠	٦٠٠٠
								١٠٠	٢٠٠٠
								٣٠٠	٨٠٠٠
٣/١٢	صادر				١٥٠	٣٠	٤٥٠٠	٥٠	١٥٠٠
								١٠٠	٢٠٠٠
								١٥٠	٣٥٠٠
٣/١٦	وارد	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠				٣٠٠	١٥٠٠٠
								٥٠	١٥٠٠
								١٠٠	٢٠٠٠
								٤٥٠	١٨٥٠٠
٣/٢٥	صادر				٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠		
					٥٠	٣٠	١٥٠٠		
					٥٠	٢٠	١٠٠٠		
					٤٠٠		١٧٥٠٠		

الوحدة الثالثة

٦٤٠٠٠	٨٠	٨٠٠				٦٤٠٠٠	٨٠	٨٠٠				٣/٢٧	وارد
١٠٠٠	٢٠	٥٠											
٦٦٠٠٠		٨٥٠											

١. بطريقة المتوسط المرجح^١:

التاريخ	البيان	الوارد			المنصرف			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
٣/١	رصيد							٣٠٠	٦٠٠٠
٣/٥	صادر				٢٠٠	٢٠	٤٠٠٠	١٠٠	٢٠٠٠
٣/٦	وارد	٢٠٠	٣٠	٦٠٠٠				٣٠٠	٨٠٠٠
٣/١٢	صادر				١٥٠	٢٦.٦٧	٤٠٠٠	١٥٠	٤٠٠٠
٣/١٦	وارد	٣٠٠	٥٠	١٥٠٠٠				٤٥٠	١٩٠٠٠
٣/٢٥	صادر				٤٠٠	٤٢.٢٢	١٦٨٩٠	٥٠	٢١١٠
٣/٢٧	وارد	٨٠٠	٨٠	٦٤٠٠٠				٨٥٠	٦٦١١٠

إجابة تدريب (٢):

د/ مراقبة مخازن المواد			
٦٠٠	إلى د/ المورد	٧٠٠	من د/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
٥٠٠	إلى د/ المورد	٤٢٥	من د/ مراقبة ت ص غ مباشرة
٣٠٠	إلى د/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل	١٥٠	من مذكورين
٢٨٠	إلى د/ المورد	٢٧٥	من مذكورين
		٥٠	من مذكورين
		٨٠	رصيد مرحل
		١٦٨٠	
١٦٨٠			

^١ الأرقام في هذه الحالة بالتقريب نظرا للكسور.

إجابة تدريب (٣):

٤٠٠٠ من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
٣/٥ ٤٠٠٠ إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد
صرف ٢٠٠ وحدة

٦٠٠٠ من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٣/١٠ ٦٠٠٠ إلى حـ/ المورد
شراء ٢٠٠ مواد بتكلفة ٣٠ للوحدة

٤٥٠٠ من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
٣/١٢ ٤٥٠٠ إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد
صرف ١٥٠ وحدة

١٥٠٠٠ من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٣/١٩ ١٥٠٠٠ إلى حـ/ المورد
شراء ٣٠٠ وحدة بتكلفة ٥٠ للوحدة

١٧٥٠٠ من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل
٣/٢٥ ١٧٥٠٠ إلى حـ/ مراقبة مخازن المواد
صرف ٤٠٠ وحدة

٦٤٠٠٠ من حـ/ مراقبة مخازن المواد
٣/٢٧ ٦٤٠٠٠ إلى حـ/ المورد
شراء ٨٠٠ وحدات بتكلفة ٨٠ للوحدة

١٠. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الإيراني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء ٢٠٠٧، (بدون دار نشر).
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٧. <http://www.acc4arab.com>

الوحدة الرابعة

الرقابة والمحاسبة عن الأجور



THE [illegible] OF [illegible]

BY [illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

الوحدة الرابعة

الرقابة والمحاسبة عن الأجور

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. مفهوم الأجور وكيفية تحديدها
٣. طرق دفع الأجور
٤. أجر الوقت الإضافي وأجر الوقت الضائع
٥. كشف تحليل الأجور والمحاسبة عنها
٦. الخلاصة
٧. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
٨. إجابة التدريبات
٩. المراجع

THE HISTORY OF THE

REIGN OF

CHARLES THE FIRST

BY

JOHN BURNET

OF LINCOLN'S INN

ESQ.

IN TWO VOLUMES.

LONDON

Printed by J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

By J. B. R. 1704

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الرابعة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها ثاني عنصر من عناصر التكاليف وهو عنصر الأجور، وسوف نتناول ما يتعلق بالأجور ورقابتها والمحاسبة عنها بعرض مثير وشيق.

١.٢. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم عنصر الأجور ومعرفة أنواعها.
٢. معرفة طرق دفع الأجور.
٣. إعداد كشف الأجور وتحليلها إلى مباشرة وغير مباشرة.
٤. عمل المعالجة المحاسبية الصحيحة للأجور.

١.٣. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى أربعة أقسام:

- القسم الأول: ويوضح مفهوم عنصر الأجور وتحديد تكلفتها.
- القسم الثاني: ويدرس طرق دفع الأجور، كما يتناول أجر الوقت الإضافي وأجر الوقت الضائع.
- القسم الثالث: ويشرح إعداد كشف الأجور المباشرة وغير المباشرة.

القسم الرابع: ويتناول المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالقيود اليومية والترحيل لأستاذ الأجور.

١.٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٢. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٣. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٤. <http://www.acc4arab.com>.

٢. مفهوم الأجور وكيفية تحديد تكلفتها:

يمثل عنصر تكلفة العمل كل ما يحصل عليه جميع العاملين في الوحدة الاقتصادية من أجور نقدية وعينية أخرى، ويقصد بتحديد تكلفة الأجور حساب قيمة إجمالي الأجور المستحقة للعاملين والتي تتحملها الوحدة الاقتصادية مقابل الوقت الذي يقضيه العاملون فيها، ويقتضي تحديد الأجور المستحقة اتباع الخطوات الآتية:

١. تسجيل الوقت الذي يستحق العامل عنه الأجر: يهدف تسجيل الوقت إلى تحديد ساعات العمل التي قضاها كل عامل بالمصنع تمهيدا لتحديد الأجور الإجمالية لكل منهم ثم حساب الاستقطاعات للوصول إلى صافي الأجر المستحق وينقسم تسجيل الوقت إلى:

- أ- تحديد أوقات حضور وانصراف العمال عن طريق دفتر حضور وانصراف أو بطاقة تسجيل الوقت، أو الحلقات المعدنية وهذا يفيد في معرفة الوقت الرسمي الذي قضاه العامل داخل المصنع ويستحق عنه الأجر.
- ب- تحديد الوقت الذي قضاه العامل في الإنتاج: ويتم ذلك عن طريق بطاقة الشغلة (تقرير العمل اليومي) والغرض من استخدام هذه البطاقة هو تحديد الوقت الذي يقضيه كل عامل في أداء العمليات الصناعية المكلف بها، ويتم التسجيل في هذه البطاقة بمعرفة المسؤول أو المشرف على العمال، وعن طريق مطابقة بطاقة الوقت مع بطاقة الشغلة يمكن تحديد الوقت الضائع و ينقسم الوقت الضائع إلى نوعين
- ضائع عادي: مسموح به من إدارة المشروع مثل وقت محدد لأداء الصلاة، وقت مفقود من نهاية كل عملية إنتاجية إلى بداية عملية أخرى، الوقت الذي يضيعه العاملون من ساعة وصولهم إلى بوابة المصنع الخارجية وبين وجودهم داخل الأقسام الإنتاجية وكذلك عند الانصراف، ويحمل على الإنتاج كتكاليف غير مباشرة.
 - وقت ضائع غير عادي: غير مسموح به ويرجع إلى أسباب يمكن تلافيها مثل: توقف الآلات بسبب الكسر أو تعطل القوة المحركة، توقف الإنتاج بسبب عدم وجود مواد أولية، توقف العمال بسبب عدم تنسيق التشغيل، وتتحمل تكلفته إدارة المنشأة ويقفل في ح/ أرباح وخسائر لأنه ناتج عن سوء الإدارة،
٢. تحديد إجمالي الأجر المستحق للعامل خلال الفترة: تقوم إدارة الموارد البشرية بإعداد سجل الحالة المالية والذي يتضمن كافة البيانات المتعلقة بالأجر المستحق للعامل من أجر عادي وأجر إضافي، العلاوات، البدلات، المكافآت.

٣. تحديد إجمالي الاستقطاعات الواجب خصمها من إجمالي الأجر: وتنقسم الاستقطاعات إلى:

- أ- استقطاعات ثابتة وتشتمل حصة العاملين في التأمينات الاجتماعية، اشتراك النقابة، قسط سداد سلفة، قسط التأمين على الحياة....
- ب- استقطاعات متغيرة وتشتمل على ضريبة المرتبات والأجور، الجزاءات، الغرامات....

٤. تحديد صافي الأجر المستحق للعامل في نهاية الفترة: على أساس الأجر المستحق لكل عامل مطروحا منه عناصر استقطاعاته، تقوم إدارة الموارد البشرية بإعداد كشف أو قائمة الأجور (تعد يدويا أو آليا) لكل قسم أو إدارة على حدة.

٣. ثانيا: نظم دفع الأجور:

٣.١. دفع الأجر على أساس الزمن:

يحدد أجر العامل وفقا لذلك على أساس الوقت الذي يقضيه العامل بالمصنع بصرف النظر عن كمية الإنتاج، وقد تكون وحدة الوقت ساعة أو يوم أو شهر، وهذه هي الطريقة الشائعة في كثير من المصانع لما تتمتاز به من البساطة والسهولة في حساب الأجر، وتجد قبولا من العامل وصاحب العمل، ويلائم استخدامها في الصناعات التي تتطلب مهارة فنية خاصة (حرفية) كما في الصناعات الدقيقة وفي ورش الصيانة وكذلك عندما يصعب قياس إنتاجية العامل.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

أجر العامل (س) في الساعة ١٠ و بلغت ساعات العمل الأسبوعية ٤٨ ساعة
احسب الأجر المستحق للعامل.

الحل:

$$\text{الأجر المستحق للعامل} = ١٠ \times ٤٨ = ٤٨٠.$$

ورغم سهولة هذه الطريقة وقلة تكاليفها إلا أن لها عيوباً كثيرة منها:

١. عدم التفرقة بين العامل النشط والعامل الكسول يقتل روح النشاط والحماس عند العامل النشط ويدعوه إلى الكسل.
٢. زيادة الوقت الضائع بسبب تباطؤ العمال وعدم الاهتمام بزيادة الإنتاج.
٣. تقل الكميات المنتجة وبالتالي تزداد التكاليف بالنسبة لكل وحدة، مما يتطلب مضاعفة الرقابة على العمال والتشدد في ملاحظتهم واستعجالهم من أجل زيادة الإنتاج.

٢.٣ دفع الأجر على أساس الإنتاج:

بموجب هذه الطريقة يدفع للعامل أجراً محدداً عن كل وحدة إنتاج يقوم بإنتاجها، ويمكن اتباع هذه الطريقة حينما يتيسر قياس الكمية المنتجة، قد تؤدي هذه الطريقة إلى ضعف جودة الإنتاج وزيادة الوحدات التالفة وتعرض الآلات للتلف نظراً للاستعمال المستمر لها وإهمال صيانتها، وكذلك الإسراع في الإنتاج بغرض الحصول على أجر أكبر، إلا أنه عن طريق الإشراف المستمر وفحص المنتجات التامة يمكن تلافي العيوب السابقة وتحقيق مزايا عديدة منها:

١. التفرقة بين العمال من حيث كفاءتهم.
٢. إظهار روح المنافسة بين العمال ودفع العمال الكسالى إلى مضاعفة جهودهم.

٣. عدم دفع أجر عن الوقت الضائع إذ لا تدفع الأجور إلا في مقابل الإنتاج.
٤. انخفاض تكلفة الوحدة المنتجة لزيادة الكميات المنتجة لوجود حافز لدى العمال إلى ذلك ؟

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

أنتج العامل (س) ١٠٠ قطعة فإذا كان أجره عن القطعة الواحدة ١٠ احسب الأجر المستحق للعامل.

الحل:

$$\text{الأجر المستحق للعامل} = ١٠٠ \times ١٠ = ١٠٠٠.$$

٣.٣ طرق دفع المكافآت التشجيعية والحوافز:

تفرعت طرق كثيرة لدفع الأجور قصد بها تفادي عيوب الطريقتين السابقتين وبحيث تشجع العمال على زيادة إنتاجهم ومضاعفة جهودهم وتحسين عملهم، ومن هذه الطرق:

١. طريقة تاييلور: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد مستوى معياري للإنتاج يضمن تشجيع العامل الكفوء وتمييزه عن الأقل كفاءة بحيث تعلق فئة أجر العامل تدريجيا كلما زاد عدد الوحدات التي ينتجها عن المستوى المعياري، لذلك يحدد معدلان لأجر القطعة أحدهما مرتفع للعامل النشط و آخر منخفض للعامل البطيء، وهي في نفس الوقت لا تضمن للعامل الأقل من المتوسط أي حد أدنى من الأجر (أي يحصل على أجر القطع التي أنتجها أي كان المبلغ) حتى لا يتراخي العامل الكسول لعلمه بوجود حد أجر معين سيحصل عليه أي كان عدد الوحدات التي ينتجها.

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

بفرض أن متوسط الإنتاج المعياري هو ١٥ قطعة يوميا، العامل الذي ينتج ١٥ قطعة أو أقل يوميا يكون أجر القطعة ١٠، والعامل الذي ينتج إلى ١٨ قطعة يكون أجره في القطعة ١٥، والذي ينتج زيادة عن ١٨ قطعة يكون أجره للقطعة ٢٠، فإذا علمت أن العامل (أ) أنتج ١٤ قطعة، والعامل (ب) أنتج ١٧ قطعة، والعامل (ج) أنتج 20 قطعة، احسب الأجر المستحق لكل عامل؟

الحل:

$$\begin{aligned} \text{الأجر المستحق للعامل (أ)} &= \text{الأجر الفعلي} + \text{المكافأة التشجيعية} \\ &= (10 \times 14) + \text{صفر} = 140. \\ \text{الأجر المستحق للعامل (ب)} &= \text{الأجر الفعلي} + \text{المكافأة التشجيعية} \\ &= (10 \times 17) + (5 \times 2) = 180. \\ \text{الأجر المستحق للعامل (ج)} &= \text{الأجر الفعلي} + \text{المكافأة التشجيعية} \\ &= (10 \times 20) + (5 \times 3) + (10 \times 2) = 235. \end{aligned}$$

تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

بفرض أن الوحدات المعيارية في ١٠ ساعات ١٠٠ وحدة وأن معدل أجر الساعة هو ١٠، فإذا علمت أن الشركة حددت ٨٠% من أجر الساعة معيارا للعامل الذي يقل إنتاجه عن ١٠٠ وحدة في ١٠ ساعات وحددت ١٢٠% من أجر الساعة معيارا للعامل الذي يزيد إنتاجه عن ١٠٠ وحدة في ١٠ ساعات، وقد أنتج العامل (أ) ٧٠ وحدة في ١٠ ساعات، وأنتج العامل (ب) ١١٠ وحدة في ١٠ ساعات.

المطلوب: تحديد أجر العامل (أ) والعامل (ب) وتحديد تكلفة الوحدة من الأجور

لكل عامل.

٢. طريقة هالسي: تضمن هذه الطريقة للعامل أجراً زمنياً ثابتاً وتحدد وقتاً معيناً لإنجاز العمل (على أساس العامل المتوسط)، فإذا أتم العامل إنتاجه قبل الوقت المحدد (المعياري) فإنه يمنح علاوة تحسب كنسبة من أجر الوقت المقتصد.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

بفرض أن الزمن المعياري لأداء العمل هو ١٨ ساعة، وقد أتم العامل (س) العمل في ١٦ ساعة، وكان معدل أجر العامل في الساعة ٢٠، ويمنح المصنع علاوة ٥٠ % من أجر الوقت المقتصد، احسب الأجر المستحق للعامل (س).

الحل:

الأجر المستحق للعامل (س) = أجر الوقت الفعلي + المكافأة (الزمن المتوفر
× أجر الساعة × النسبة)

$$= (٢٠ \times ١٦) + (٢٠ \times ٢ \times ٥٠\%) = ٣٤٠$$

٣. طريقة روان: تعتبر طريقة روان متشابهة في خواص كثيرة مع طريقة هالسي، ولكنها تختلف فقط في طريقة احتساب المكافأة، فهي تضمن للعامل أجره الزمني الثابت وتمنحه مكافأة عما يقتصده من وقت وتكون المكافأة بنسبة الوقت المقتصد إلى الوقت المعياري.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

بالرجوع إلى المثال السابق الأجر المستحق للعامل (س)
= أجر الوقت الفعلي + ((الوقت المقتصد ÷ الوقت المعياري) × الوقت
الفعلي × أجر الساعة]

$$= ٣٢٠ + [(١٨ \div ٢) \times ١٦ \times ٢٠] = ٣٥٥.٦$$

تدريب (٢) (المبالغ بالآلف ريال):

بفرض أن معدل أجر الساعة ٥ وأن إنتاج السلعة س يأخذ ٨ ساعات وقد أنتجها العامل (أ) في ٦ ساعات المطلوب:

١. احتساب أجر العامل وفقاً لطريقة هالسي إذا كانت علاوة الوقت المقتصد ٤٠%.
٢. احتساب أجر العامل وفقاً لطريقة روان.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما مفهوم الأجر وكيف يتم احتسابها عن طريق بطاقة الوقت وبطاقة الشغلة؟
٢. لخص باختصار في جدول مقارنة بين طرق دفع الأجر من حيث الميزات والعيوب.
٣. في رأيك أي طريقة من طرق احتساب المكافآت التشجيعية أفضل ولماذا؟
٤. أجر الوقت الإضافي وأجر الوقت الضائع:

٤. ١. أجر الوقت الإضافي:

- يتطلب العمل في بعض الأحيان تشغيل بعض العمال وقتاً إضافياً مقابل منحهم أجوراً بمعدل أعلى من الأجر العادية، وتعالج الأجر الإضافية بإحدى الطريقتين الآتيتين:
١. اعتبار الأجر الإضافية كلها تكلفة عمل مباشر.

٢. اعتبار زيادة معدل أجر العمل المباشر خلال الزمن الإضافي ضمن تكلفة العمل غير المباشر أما الأجر عن المدة العادية + المدة الإضافية محسوبة بالمعدل العادي فتعتبر ضمن تكلفة العمل المباشر .

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

تبلغ ساعات العمل العادية ٨ ساعات في اليوم، وأجر الساعة ١٠، علاوة الأجر الإضافي ٢.٥، بفرض أن العامل (أ) قد عمل في أحد الأيام لمدة ١٢ ساعة، احسب الأجر المستحق للعامل وتحليله إلى مباشر وغير مباشر.

الحل:

$$\begin{aligned} \text{أجر الساعات العادية} &= ٨ \times ١٠ = ٨٠ \\ \text{أجر الساعات الإضافية للعامل} &= ٤ \times ١٠ = ٤٠ \\ \text{علاوة عمل إضافي} &= ٤ \times ٢.٥ = ١٠ \\ \text{الأجر المستحق للعامل} &= ٨٠ + ٤٠ + ١٠ = ١٣٠ \end{aligned}$$

يحلل حسب الطريقتين:

بالطريقة الأولى:

تكلفة العمل المباشر = ١٣٠، وعيب هذه الطريقة أن الوحدات التي أنتجت خلال الوقت الإضافي سيرتفع متوسط تكلفتها عن الوحدات التي أنتجت خلال الزمن العادي، إلا أن هذه الطريقة يفضل اتباعها إذا كان الأجر الإضافي مدفوعاً عن أداء عمل لطلبية معينة طلب إنجازها بسرعة مما تطلب تشغيل العمال خصيصاً لهذه الطلبية في غير أوقات العمل العادية.

بالطريقة الثانية:

تكلفة العمل المباشر = ١٢٠، وتكلفة العمل غير المباشر = ١٠، يحمل لحساب تكاليف صناعية غير مباشرة.

٤.٢. أجور الوقت الضائع:

١. أجور الوقت الضائع العادي: مسموح به من إدارة المشروع مثل وقت محدد لأداء الصلاة، وقت مفقود من نهاية كل عملية إنتاجية إلى بداية عملية أخرى، الوقت الذي يضيعه العاملون من ساعة وصولهم إلى بوابة المصنع الخارجية وبين وجودهم داخل الأقسام الإنتاجية وكذلك عند الانصراف ويعتبر الأجر المدفوع مقابلته عبئاً على الإنتاج ويعالج باعتباره تكاليف صناعية غير مباشرة ويظهر ضمن الأجور غير المباشرة.

٢. أجور الوقت الضائع غير العادي: غير مسموح به ويرجع إلى أسباب يمكن تلافيها مثل توقف الآلات بسبب الكسر أو تعطل القوة المحركة، توقف الإنتاج بسبب عدم وجود مواد أولية، توقف العمال بسبب عدم تنسيق التشغيل، ويعتبر الأجر المدفوع مقابلته خسارة مالية ترحل لحساب الأرباح والخسائر

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما مفهوم الوقت الإضافي؟ وبكم طريقة تعالج علاوة الوقت الإضافي؟
٢. اشرح بإيجاز المعالجة المحاسبية لأجر الوقت الضائع بنوعيه؟

٥. كشف تحليل الأجور والمحاسبة عنها:

٥.١. كشف تحليل الأجور:

لتوضيح كيفية إعداد كشف الأجور وتحليلها لنوعيتها المباشر وغير المباشرة نورد المثال التالي:

مثال عام (المبالغ بالآلاف ريال):

فيما يلي بيانات ومعلومات مستخرجة من دفاتر مصنع النور للإنتاج المعدني عن الأسبوع المنتهي في ٦/١٥ .

اسم العامل	عدد ساعات العمل	معدل أجر الساعة
أحمد	٣٢	١٠
حسين	٥٠	١٥
عبد الله	٥٢	١٢.٥
مصطفى	٥٥	١٠
أنور	٣٦	١٥

فإذا علمت أن:

١. عدد ساعات العمل العادية للعامل ٤٠ ساعة أسبوعياً ويتقاضى العامل علاوة أجر إضافي ٤٠% عن كل ساعة عمل إضافي.
٢. تغيب أحمد عن العمل لمدة يومين بعذر طبي مقبول وتقرر منحه إجازة ممولة عن هذه الفترة مبلغ ١٠٠.
٣. فرض جزاء على أنور لإهماله في العمل وغيبه بدون عذر وتقرر جزاءه بخصم قدره ٢٥.
٤. يخصم على كل عامل تأمينات اجتماعية ٥٠ أسبوعياً و ٥% ضرائب من إجمالي الاستحقاقات.

المطلوب:

١. تحديد صافي الأجر المستحق لكل عامل والذي يستلمه أسبوعياً.
٢. تحديد إجمالي الأجور التي تتحملها المنشأة خلال الأسبوع.
٣. تحليل الأجور إلى أجور مباشرة وغير مباشرة.

الحل:

١. تحديد الأجور المستحقة والاستقطاعات وصافي الأجر لكل عامل عن طريق إعداد كشف الأجور

كشف الأجور										
اسم العامل	الأجور المستحقة						الاستقطاعات			
	أجر عادي			أجر إضافي			تأمين	ضريبة ٠.٠٥	أخرى	إجمالي
	ساعات	أجر الساعة	إجمالي	ساعات	أجر الساعة	إجمالي				
أحمد	٣٢	١٠	٣٢٠	٠	٠	٠	٥٠	٢١	٠	٣٤٩
حسين	٥٠	١٥	٧٥٠	١٠	٢	٢٠	٥٠	٤٠.٥	٠	٧١٩.٥
عبد الله	٥٢	١٢.٥	٦٥٠	١٢	٥	٦٠	٥٠	٣٥.٥	٠	٦٢٤.٥
مصطفى	٥٥	١٠	٥٥٠	١٥	٤	٦٠	٥٠	٣٠.٥	٠	٥٧٩.٥
أنور	٣٦	١٥	٥٤٠	٠	٠	٠	٥٠	٢٧	٢٥	٤٣٨
الإجمالي	٢٢٥		٢٨١٠	٣٧		١٨٠	٢٥٠	١٥٤.٥	٢٥	٢٦٦٠.٥

٢. إجمالي الأجور التي تتحملها المنشأة = ٣٠٩٠ وهي عبارة عن إجمالي الأجور المستحقة = (صافي الأجور + الاستقطاعات)، والمنشأة تتبع الطريقة الثانية في تحليل الأجور:

عدد ساعات العمل (عادي + إضافي) × أجر الساعة يعتبر مباشراً

عدد الساعات الإضافية × علاوة أجر إضافي يعتبر غير مباشر

أجر الإجازة المدفوعة (١٠٠) تعتبر أجراً غير مباشر

٣. تحليل الأجور:

أ- الأجور المباشرة = ٣٢٠ + ٧٥٠ + ٦٥٠ + ٥٥٠ + ٥٤٠ = ٢٨١٠

ب- الأجور غير المباشرة = ١٠٠ + ٦٠ + ٦٠ + ٦٠ = ٢٨٠

ملاحظات على الحل:

١. يتم احتساب علاوة الأجر الإضافي لكل عامل:

أحمد: لا توجد لديه ساعات عمل إضافية

حسين: علاوة الأجر = ١٥ × ٤٠ % = ٦

عبد الله: علاوة الأجر = ١٢.٥ × ٤٠ % = ٥

مصطفى: علاوة الأجر = ١٠ × ٤٠ % = ٤

أنور: لا توجد لديه ساعات عمل إضافية

٢. من المعطيات في التمرين يتم تحديد التكلفة الخاصة بكل عامل ووضعها

تحت العمود الخاص به.

تدريب (٣) (المبالغ بالآلف ريال):

لدينا أربعة عمال، ٢ عمال إنتاج وعمال خدمات إنتاجية وعمال إداري، وكلهم يعمل ٨ ساعات في اليوم من السبت إلى الخميس والجمعة عطلة بأجر ٥٠ للساعة، وكانت الاستقطاعات كما يلي:

١. الاستقطاعات القانونية عن كل عامل ١٠٠ تأمين اجتماعي و٠.١٥ ضريبة دخل،

٢. كان على أحد عمال الإنتاج سلفة قدرها أجر يوم ونصف.

٣. العامل الإداري تم استقطاع مستحقات يوم غابه.

وقد تم استدعاء العمال جميعا في يوم عطلة لإنجاز طلبية خاصة حيث احتسبت الساعة بأجر ساعتين.

المطلوب:

إعداد كشف الأجور ثم تحليل الأجور إذا كانت الشركة تعتبر علاوة الأجر الإضافي أجرا غير مباشر.

٢.٥. المعالجة المحاسبية للأجور:

بعد إعداد كشف الأجور يتم نقل نتائجه إلى المحاسبة المالية لعمل القيود اليومية الخاصة بالأجور.

مثال عام (المبالغ بالآلف ريال): بتطبيق ذلك على مثالنا السابق يكون

القيود كالتالي:

استحقاق الأجور:

٣٠٩٠ من ح/ مراقبة الأجور

إلى مذكورين

٢٦٦٠.٥ ح/ الأجور المستحقة

١٥٤.٥ ح/ مصلحة الضرائب
٢٥٠ ح/ مؤسسة التأمينات الاجتماعية
٢٥ ح/ استقطاعات أخرى
إثبات الأجور المستحقة

تحليل الأجور (إقفالها في حساباتها):

من مذكورين

٢٨١٠ ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل (بالأجور المباشرة)
٢٨٠ ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة (بالأجور غير المباشرة)
٣٠٩٠ إلى ح/ مراقبة الأجور
تحميل الأجور المباشرة وغير المباشرة على حساباتها

سداد الأجور والاستقطاعات:

من مذكورين

٢٦٦٠.٥ ح/ الأجور المستحقة
١٥٤.٥ ح/ مصلحة الضرائب
٢٥٠ ح/ مؤسسة التأمينات الاجتماعية
٢٥ ح/ استقطاعات أخرى (مثل سلفة)
٣٠٩٠ إلى ح/ النقدية

سداد الأجور والاستقطاعات

تدريب (٤) (المبالغ بالآلف ريال):

باستخدام بيانات المثال السابق المطلوب تصوير ح/ مراقبة الأجور، وح/ الأجور المستحقة.

تدريب (٥) (المبالغ بالآلف ريال):

باستخدام بيانات تدريب (٣) المطلوب قيود اليومية اللازمة لمعالجة الأجور.

٦. الخلاصة

الأجور هي النفقات التي تتكبدها المنشأة مقابل الجهد المبذول من العمال والرواتب مقابل عمل الموظفين، ومنها مباشر وغير مباشر ويشمل المباشر أجر العمل على الإنتاج، وغير المباشر يشمل علاوة الوقت الإضافي والمكافآت التشجيعية وأجر الوقت الضائع المسموح به وتحمل كل ذلك المنشأة.

٧. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة دراسة للرقابة والمحاسبة عن الأجور، وفي الوحدة التالية سندخل إلى دراسة التكاليف الصناعية غير المباشرة وهي ثالث عنصر من عناصر التكاليف.

٨. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

$$\text{أجر العامل (أ)} = ٧٠ \times (٠.٨٠ \times ١٠) = ٥٦٠ \text{ وتكلفة الوحدة من أجر العامل} = ٥٦٠ \div ٧٠ = ٨.$$

$$\text{أجر العامل (ب)} = ١١٠ \times (١.٢ \times ١٠) = ١٣٢٠ \text{ وتكلفة الوحدة الواحدة} = ١٣٢٠ \div ١١٠ = ١٢.$$

إجابة تدريب (٢) (المبالغ بالآلف ريال):

وفقا لطريقة هالسي: الأجر المستحق للعامل (س)

$$= \text{أجر الوقت الفعلي} + \text{المكافأة (الوقت المقتصد} \times \text{أجر الساعة} \times \text{النسبة)}$$

$$.34 = (0.40 \times 5 \times 2) + (6 \times 5) =$$

وفقا لطريقة روان: الأجر المستحق للعامل (س)

$$= \text{أجر الوقت الفعلي} + \left[\frac{\text{الوقت المقتصد}}{\text{الوقت المعياري}} \times \text{الوقت الفعلي} \times \text{أجر الساعة} \right]$$

$$.37.5 = [5 \times 6 \times (8 \div 2)] + (6 \times 5) =$$

إجابة تدريب (٣) (المبالغ بالآلف ريال):

أولا: كشف الأجور:

كشف الأجور											
الاسم العامل	الأجور المستحقة						الاستقطاعات				
	أجر عادي			أجر إضافي			تأمين	ضريبة ٠.١٥	أخرى	إجمالي	الصافي
	ساعات أسبوعية	أجر الساعة	إجمالي	ساعات إضافية	أجر الساعة	إجمالي					
عامل إنتاج ١	٤٨	٥٠	٢٤٠٠	٨	١٠٠	٨٠٠	١٠٠	٤٨٠	٦٠٠	١١٨٠	٢٠٢٠
عامل إنتاج ٢	٤٨	٥٠	٢٤٠٠	٨	١٠٠	٨٠٠	١٠٠	٤٨٠		٥٨٠	٢٦٢٠
عامل خدمات	٤٨	٥٠	٢٤٠٠	٨	١٠٠	٨٠٠	١٠٠	٤٨٠		٥٨٠	٢٦٢٠
إداري	٤٨	٥٠	٢٤٠٠	٨	١٠٠	٨٠٠	١٠٠	٤٨٠	٤٠٠	٩٨٠	٢٢٢٠
الإجمالي	١٩٢	٥٠	٩٦٠٠	٣٢	١٠٠	٣٢٠٠	٤٠٠	١٩٢٠	١٠٠٠	٣٣٢٠	٩٤٨٠

ثانياً: تحليل الأجور:

الأجور المباشرة

= أجور عمال الإنتاج عن العمل العادي + أجور عمال الإنتاج عن الوقت الإضافي

$$5600 = 800 + 4800 =$$

الأجور غير المباشرة

= علاوة الوقت الإضافي لعمال الإنتاج + جميع أجور عامل الخدمات والعامل الإداري

$$3200 + 3200 + (16 \text{ ساعة} \times 50) =$$

$$7200 = 6400 + 800 =$$

إجابة تدريب (٤) (المبالغ بالآلاف ريال):

ح/ مراقبة الأجور			
٣٠٩٠	إلى مذكورين	٣٠٩٠	من مذكورين
٣٠٩٠		٣٠٩٠	

ح/ الأجور المستحقة			
٢٦٦٠.٥	إلى ح/ النقدية	٢٦٦٠.٥	من ح/ مراقبة الأجور
٢٦٦٠.٥		٢٦٦٠.٥	

إجابة تدريب (٥) (المبالغ بالآلف ريال):

استحقاق الأجور:

١٢٨٠٠ من ح/ مراقبة الأجور

إلى مذكورين

٩٤٨٠ ح/ الأجور المستحقة

١٩٢٠ ح/ مصلحة الضرائب

٤٠٠ ح/ مؤسسة التأمينات الاجتماعية

١٠٠٠ ح/ استقطاعات أخرى

إثبات الأجور المستحقة

تحليل الأجور (إقفالها في حساباتها):

من مذكورين

٥٦٠٠ ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

٧٢٠٠ ح/ مراقبة ت ص غ مباشرة

١٢٨٠٠ إلى ح/ مراقبة الأجور

تحميل الأجور المباشرة وغير المباشرة على حساباتها

سداد الأجور والاستقطاعات:

من مذكورين

٩٤٨٠ ح/ الأجور المستحقة

١٩٢٠ ح/ مصلحة الضرائب

٤٠٠ ح/ مؤسسة التأمينات الاجتماعية

١٠٠٠ ح/ استقطاعات أخرى

١٢٨٠٠ إلى ح/ النقدية

سداد الأجور والاستقطاعات

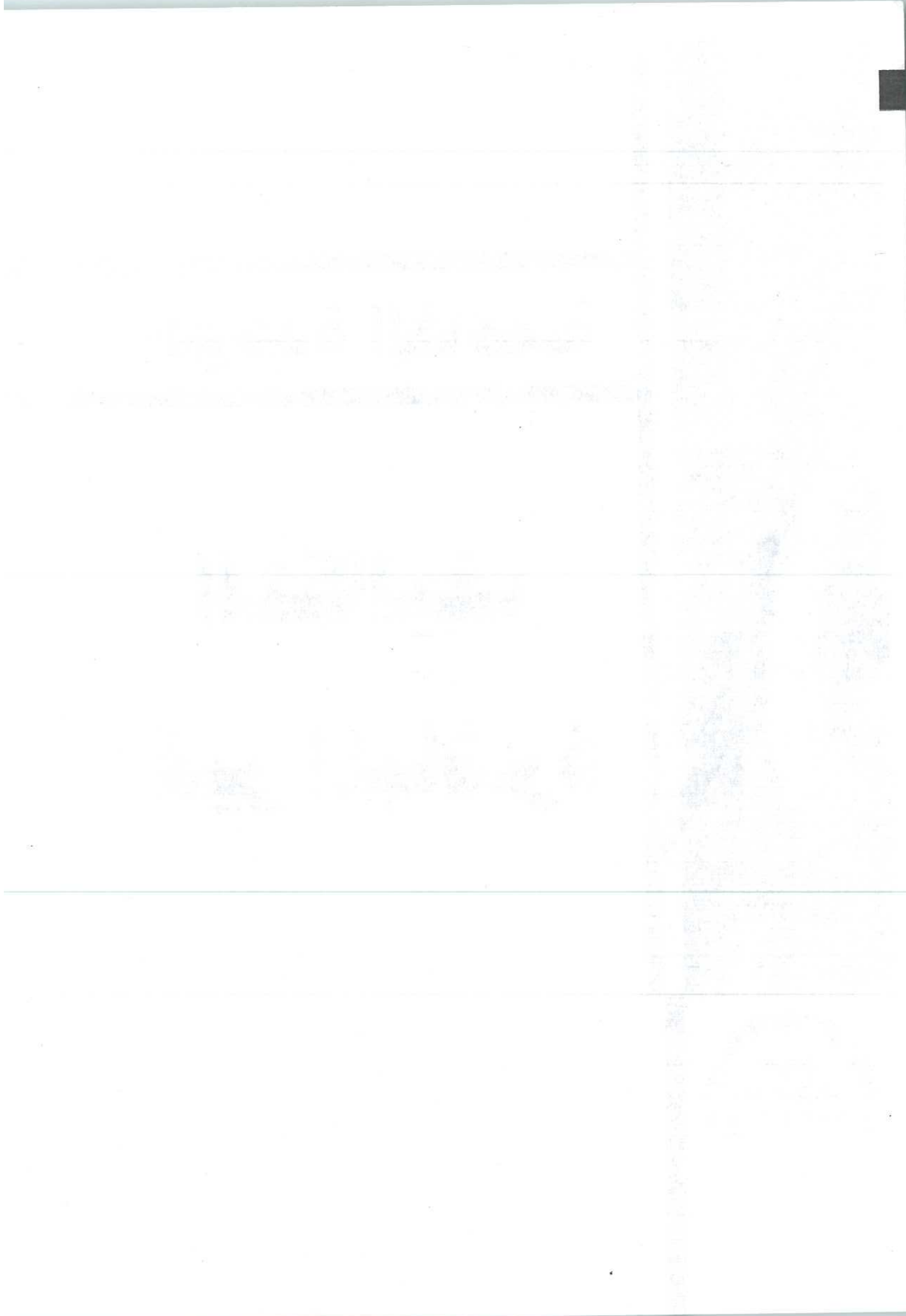
٩. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف،
الدار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الإرياني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء
٢٠٠٧، (بدون دار نشر).
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار
زهرا للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية
الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل
النشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر
والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.

<http://www.acc4arab.com>

الوحدة الخامسة

التكاليف غير المباشرة



الوحدة الخامسة

التكاليف غير المباشرة

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. مفهوم التكاليف غير المباشرة
٣. خصائص التكاليف غير المباشرة
٤. معايير التفرقة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة
٥. عوامل صعوبة المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة
٦. معايير توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة
٧. خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج
٨. الخلاصة
٩. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
١٠. إجابة التدريبات
١١. المراجع

The whole of the world

is a vast and beautiful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

and wonderful

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الخامسة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها ثالث عنصر من عناصر التكاليف وهو عنصر التكاليف غير المباشرة، وهو موضوع يطول سنقسمه على وحدتين نتناول في هذه الوحدة مفهوم وخصائص التكاليف غير المباشرة وطرق توزيعها وسنعرضها بسهولة وترتيب مناسب.

٢. ١. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم عنصر التكاليف غير المباشرة وخصائصها.
٢. التفريق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
٣. اختيار الأسس المناسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة.
٤. اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع التكاليف غير المباشرة.

٣. ١. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول: ويوضح مفهوم التكاليف غير المباشرة وخصائصها ومعايير التفريق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

القسم الثاني: ويدرس عوامل صعوبة المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة وتوزيعها.

القسم الثالث: خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة.

١. ٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.

٢. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.

٣. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.

٤. <http://www.acc4arab.com>

٥. infotechaccountants.com

٢. مفهوم التكاليف غير المباشرة

تعتبر التكاليف غير المباشرة من أكبر المشكلات في محاسبة التكاليف كما يطلقون عليها وتتمثل في مجموع النفقات والأعباء التي يتحملها المشروع في سبيل الخدمات اللازمة لاستكمال عمليات التشغيل وإتمام الدورات الإنتاجية له وذلك بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة.

ويختلف حجم هذه التكاليف من مشروع لآخر وفقا لنوع الصناعة فقد يصل في بعض الصناعات إلى أكثر من تكلفة الأجور المباشرة الأمر الذي يدعو إدارة المنشأة

إلى وضع الأسس المناسبة لحصرها وتجميعها وتحليلها تمهيدا لتحديد نصيب المنتج النهائي منها بدقة.

وقد تنوعت الطرق المتبعة في معالجة هذه التكاليف ولكل طريقة منها مميزاتا وعيوبها، وفيما يلي شرح مبسط لمفهوم التكاليف غير المباشرة، حيث يمكن تعريفها بأنها تلك التكاليف التي تخص أكثر من منتج ويصعب ربطها أو تخصيصها بصورة مباشرة على وحدات المنتج النهائي، أو هي التكاليف التي تنفق في سبيل أداء نشاط معين ويستفيد منها أكثر من منتج، أي تنفق على النشاط الإنتاجي ككل أو النشاط التسويقي بصفه عامة.

وتنقسم التكاليف غير المباشرة نوعيا ووظيفيا إلى:

١. مواد غير مباشرة: صناعية مثل المواد المساعدة في الإنتاج، وتسويقية مثل أدوات التغليف والتعبئة التي يشترك فيها أكثر من منتج.
 ٢. أجور غير مباشرة: صناعية مثل أجور المشرفين والملاحظين وتسويقية مثل أجور مندوبي البيع.
 ٣. مصروفات غير مباشرة: صناعية مثل إهلاك الآلات الصناعية، وتسويقية مثل مصروفات الإعلان لعدة منتجات.
- ويجب التنبيه على أن جميع المواد والأجور والمصروفات الإدارية هي مصاريف وليست تكاليف لأنها تكاليف فترة وغير قابلة للتخزين.

٣. معايير التفرقة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

١. معيار سهولة أو صعوبة التمييز العيني: التكاليف المباشرة يسهل تحديد العلاقة بينها وبين وحدات الإنتاج بشكل مباشر وفي حالة صعوبة التمييز فإن عنصر التكلفة يعتبر عنصر غير مباشر.

٢. معيار سهولة أو صعوبة التخصيص المالي للتكلفة: ترتبط التكاليف المباشرة من الناحية المالية بوحدات الإنتاج النهائية بدون تعقيد حسابي أو الحاجة إلى توزيع أما التكاليف غير المباشرة فيتم تحديد ما يخص كل وحدة عن طريق التوزيع.
٣. معيار الأهمية النسبية للتكلفة: يمكن أن يكون طبيعة عنصر التكلفة مباشرا على المنتج وبالرغم من ذلك يتم اعتباره تكاليف غير مباشرة نظرا لصغر حجمه وعدم الأهمية النسبية لقيمتة بالنسبة لوحدة المنتج لأن تكاليف تتبعه والمحاسبة عليه أكثر من تكلفته وبالتالي يعتبر غير مباشر.
٤. معيار المسؤولية عن التكلفة: تعتبر وحدة التكلفة مسؤولة عن التكاليف المباشرة حيث أنها مسببة لها، أما التكاليف غير المباشرة فهي تكاليف عامة تصرف على الإنتاج أو المبيعات بصفة عامة ويصعب تحديد وحدة المنتج أو التكلفة المسؤولة عنها بشكل مباشر.

٤. خصائص التكاليف غير المباشرة:

١. عمومية التكاليف غير المباشرة: فالتكاليف غير المباشرة سواء الصناعية أو التسويقية أو الإدارية تتصف بالعمومية بالنسبة لعلاقتها بمراكز التكلفة ومن ثم يصعب تحميلها على مراكز التكلفة ووحدات المنتج.
٢. صعوبة الربط بين عناصر التكاليف غير المباشرة الصناعية ووحدة المنتج النهائي: منطقيا كلما كان العنصر مباشرا كلما كان تحميله على وحدة الإنتاج سهلا وعادلا وكلما بعد العنصر عن حالة المباشرة كلما قلت نسبة العدالة وصعب تحميله على وحدات الإنتاج.
٣. تنوع وتعدد بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة: إن بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة كثيرة ومتعددة مما يتطلب دراسة كل عنصر على حدة وبحث

طريقة توزيعه على مراكز ووحدات الإنتاج النهائية ويمكن تحليل هذه العناصر إلى:

- أ- مواد غير مباشرة كزيت التشحيم والوقود.
- ب- أجور غير مباشرة مثل مرتبات المشرفين و الملاحظين و مرتب مدير المصنع.
- ت- أعباء ثابتة تتمثل في الإيجار و التأمينات و الإهلاكات.
- ث- نفقات المرافق الصناعية كالكهرباء و المياه.
- ج- خسائر صناعية مثل تكلفة المواد التالفة أو المفقودة و أجور الوقت الضائع.

ومما سبق يتضح أن كل نوع من أنواع هذه التكاليف يحتاج إلى تحليل خاص به حتى نصل إلى المعيار الفني السليم لتحمله على وحدات الإنتاج، و أيضا من الواضح أنه بالرغم من أن جميع هذه البنود غير مباشرة فإن صفة غير المباشرة فيها تختلف من عنصر إلى آخر.

٤. ارتباط معظم عناصر التكاليف غير المباشرة بعنصر الزمن: من الصعوبة معرفة قيم عناصر التكاليف غير المباشرة قبل نهاية الفترة الزمنية التكاليفية لارتباطها بعنصر الزمن أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج مما يتطلب اللجوء إلى التقدير و تحميلها على الوحدات المنتجة عن طريق معدلات تحميل ثم يتم في نهاية الفترة مقارنة التكاليف المحملة أساس تقدير مع التكاليف الفعلية وحصر الفروق تمهيدا لتصحيح التكاليف المحملة.

٥. اختلاف أسس توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ووحدات المنتج: تختلف أسس توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة وذلك نظرا لاختلاف محاسبي التكاليف في اختيار الأساس المناسب، وكل ذلك يعتمد على التقدير الشخصي لمحاسب التكاليف.

٥. عوامل صعوبة المحاسبة التكاليف غير المباشرة:

نظرا لتنوع التكاليف غير المباشرة وتعددتها وارتباط بعضها بالتغير في حجم النشاط و ارتباط البعض الآخر بالطاقة الإنتاجية وكذلك ارتباط جزء ثالث منها بالفترات الزمنية؛ الأمر الذي جعل محاسب التكاليف يواجه عديد من الصعوبات عند تحديد نصيب المنتج النهائي من هذه التكاليف، بعكس المواد المباشرة والأجور المباشرة التي يمكن إيجاد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة، ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

١. عمومية التكاليف غير المباشرة؛ بمعنى عدم وجود الارتباط المباشر بينها وبين وحدات المنتج النهائي، حيث أنها تنفق بصفة عامة على العمليات الإنتاجية للمساعدة في خلق هذا المنتج وجعله معدا للبيع.
٢. اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الآخر نظرا لتعددتها وتنوعها؛ الأمر الذي أدى إلى صعوبة الرقابة عليها.
٣. اختلاف سلوك التكاليف غير المباشرة مع التغير في حجم الإنتاج فهناك التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة وبالتالي ظهرت المشاكل عند تجميعها وتحميلها على المنتجات.
٤. ارتباط جزء من هذه التكاليف بفترات زمنية قد تصل إلى عام وبالتالي فإنه 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، وغالبا ما يلجأ محاسب التكاليف إلى أسلوب التقدير لهذه التكاليف لتلافي هذه المشكلة.

٥. إن لجوء محاسب التكاليف إلى وضع تقديرات التكاليف 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 والطاقة المتاحة والطاقة المستغلة والطاقة العاطلة وبناء 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 تجانس هذه المنتجات تزداد صعوبة تحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة، مما يدعو محاسب التكاليف إلى استخدام معدلات متعددة للتحميل، والمقصود بتحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج هو إيجاد الوسيلة المناسبة والعادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف، ومن الطبيعي أن محاسب التكاليف لا ينتظر حتى نهاية الفترة المالية و يقوم بحصر التكاليف الفعلية التي أنفقت فعلا خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الإنتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة ولذلك فإنه يلجأ إلى وضع التقديرات المختلفة لبنود التكاليف غير المباشرة.

٦. معايير توزيع التكاليف غير المباشرة:

يواجه محاسب التكاليف غير المباشرة عند توزيعها على وحدات الإنتاج صعوبة بالغة بسبب عدم وجود العلاقة المباشرة بين نظام التكاليف غير المباشرة ووحدات الإنتاج إلا أنه يمكن الاستعانة ببعض المعايير لتوزيع هذه التكاليف على وحدات المنتج منها:

١. معيار التحميل: يعنى ضرورة تحميل وحدة المنتج بنصيبها من التكاليف غير المباشرة على اعتبار أن هذه التكاليف لازمة لإتمام الإنتاج حيث تساهم بطريقة غير مباشرة في عملية الإنتاج.
٢. معيار الاستفادة: ويعنى أن تحميل وحدات المنتج بنصيبها من عناصر التكاليف غير المباشرة يجب أن يكون بقدر استفادتها من خدمات هذا العنصر.
٣. معيار الاقتراب من المباشر: من المتعارف عليه أنه كلما كان عنصر التكلفة مباشراً كلما كان تحميله على وحدات الإنتاج سهلاً وعادلاً، وبالتالي يحاول محاسب التكاليف تحليل كل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة حتى يحدد المجال الذي يتأثر بحدوث العنصر بصفة خاصة ومباشرة وذلك بدلاً من اعتبار العنصر خاص بالمصنع كله.
٤. معيار القدرة على الدفع وتحميل الأعباء: يتم التفرقة في المشروع بين أعباء الإدارات أو الأقسام أو وحدات الإنتاج على أساس قدرتها على تحمل نصيب أكبر أو أقل من التكاليف غير المباشرة، ولذا يتم الربط بين عناصر التكاليف غير المباشرة والدخول المستمدة من كل فرع من النشاط، ولكن رغم سهولته لا يمكن اعتباره مبدأ عادلاً لما يترتب على استخدامه في التكاليف من معاقبة الكفاء وتحميل الوحدات المربحة جزءاً من أعباء الوحدات الخاسرة.
٥. معيار أن لكل عنصر تكلفة مركز تكلفة: ويعنى أن لكل عنصر تكلفة مباشر أو غير مباشر لابد أن يوزع على مراكز التكلفة المستفيدة من خدمات هذا العنصر سواء كانت المراكز المستفيدة إنتاجية أو تسويقية أو إدارية.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما مفهوم التكاليف غير المباشرة؟
٢. "تؤثر خصائص التكاليف غير المباشرة على المحاسبة عنها" فسر هذه العبارة.
٣. درست عددا من المعايير اللازمة للفرقة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة اذكر ما تعرف منها.
٤. هناك معايير يستعان بها لتوزيع التكاليف غير المباشرة عددها.

٧. خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة:

إن نظرية مراكز التكلفة في تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج تتطلب الخطوات الآتية:

١. تحديد مراكز التكلفة: يتم تقسيم المشروع إلى مراكز إنتاج وهي التي تمر فيها فعلا وحدات الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وهي التي تنتج الخدمات العامة واللازمة والمساعدة في النشاط الإنتاجي، ويتم ربط عناصر التكاليف غير المباشرة من مواد وأجور غير مباشرة ومصروفات غير مباشرة بتلك المراكز تمهيدا لتحميلها على وحدات الإنتاج.
٢. حصر أو تقدير التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل مركز تكلفة (إنتاجية كانت أو خدمية): تحدث التكاليف غير المباشرة خلال السنة المالية وبالتالي لا بد من الانتظار حتى نهاية السنة المالية لمعرفة، لذلك كان لزاما على محاسب التكاليف أن يقوم بتحديد التكاليف غير المباشرة مقدما على أساس تقديري والعمل على تحميل وحدات النشاط بنصيبها من هذه العناصر التقديرية، فبالنسبة إلى التكاليف غير المباشرة الثابتة مثل الإهلاكات والإيجار فإنه يسهل

تقديرها بدرجة كبيرة حيث أنها لا تتغير من سنة لأخرى ومن ثم يمكن الاعتماد على البيانات المستخرجة من السجلات عن السنوات السابقة، أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فإن تقديرها يحتاج إلى شيء من الدقة حيث أنها غير ثابتة من سنة لأخرى ولكنها تتغير مع تغير حجم الإنتاج.

مثال (المبالغ بالآف ريال):

عند حصر وتحديد التكاليف غير المباشرة من واقع السجلات التحليلية تبين أن هناك بعض العناصر المشتركة والتي تخص أكثر من مركز تكلفة وكانت كما يلي: ٥٠٠٠ إيجار المصنع، ٢٠٠٠ إهلاك مباني، ٣٠٠٠ وقود، ٣٠٠٠ نقل مواد، ٣٠٠٠ أجور المشرفين، وإليك بعض البيانات الخاصة بمراكز المشروع:

البيان	مراكز الإنتاج					مراكز الخدمات
	أ	ب	ج	د	إدارة	مخازن
المساحة بالمتر مربع	٢٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٦٠٠	٢٠٠	٣٠٠
كمية المواد المستخدمة كجم	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
قوة الآلات بالكيلو وات	٣٥٠	١٥٠	٢٠٠	٣٠٠	-	-
عدد العمال بكل مركز	١٥٠	٥٠	١٥٠	١٠٠	٣٠	٢٠

المطلوب: اختيار الأساس المناسب لكل تكلفة وتحديد نصيب كل مركز تكلفة من التكاليف غير المباشرة المشتركة وفقا لكل الأسس المختارة.

المحل:

ت. مشتركة	المبلغ	الأساس	نسب التوزيع	مراكز الإنتاج				مراكز الخدمات	
				أ	ب	ج	د	إدارة	مخازن
إيجار المصنع	٥٠٠٠	المساحة	٣:٢:٦:٣:٤:٢	٥٠٠	١٠٠٠	٧٥٠	١٥٠٠	٥٠٠	٧٥٠
إهلاك مباني	٢٠٠٠	المساحة	٣:٢:٦:٣:٤:٢	٢٠٠	٤٠٠	٣٠٠	٦٠٠	٢٠٠	٣٠٠
وقود	٢٠٠٠	قوة الآلات	٣٠:٢٠:١٥:٣٥	١٠٠٠	٤٥٠	٦٠٠	٩٠٠	-	-
مواد نقل	٢٠٠٠	كمية المواد	١:١:٧:٥:٣:٣	٤٥٠	٤٥٠	٧٥٠	١٠٥٠	١٥٠	١٥٠
مشرفين	٢٠٠٠	عدد العمال	٢:٣:١٠:١٥:٥:١٥	٩٠٠	٤٠٠	٩٠٠	٦٠٠	١٨٠	١٢٠
الإجمالي				٢١٠٠	٢٦٠٠	٣٢٠٠	٤٦٥٠	١٠٢٠	١٢٢٠

١. توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج: يقصد بعملية التوزيع تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف التي تنفرد بها والتي تسببت في ظهور عناصر التكاليف المخصصة ويتم ذلك بالنسبة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تعتبر مباشرة لمركز تكلفة معين كأن تحدث في مركز تكلفة معين أو لممارسة النشاط فيه وبالتالي تعتبر مباشرة لهذا المركز

ولذا وجب تحميل تلك العناصر على هذا المركز وتكون التكاليف غير المباشرة هي التكاليف المباشرة على مراكز التكلفة التي تلتصق بها مباشرة، ويقصد بعملية توزيع التكاليف غير المباشرة تخصيص نسب من عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكاليف على أسس تمكن من توزيع العناصر وفقا لأنصبة عادلة وبالتالي تكون التكاليف غير المباشرة الموزعة هي التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة التي لا تلتصق بها مباشرة، ويتم في هذه الخطوة توزيع التكاليف غير المباشرة المتعلقة بمراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج وذلك لأن مراكز الخدمات الإنتاجية وجدت لخدمة مراكز الإنتاج فلا بد من توزيع تكاليفها على مراكز الإنتاج تمهيدا لتحملها وحدات المنتج النهائي، وتوجد عدة طرق لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج حيث تختلف هذه الطرق باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية وحجم تكاليف الإنتاج بها :

أ- طريقة التوزيع الإجمالي: تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بمراكز الخدمات الإنتاجية في الوحدة الاقتصادية مرة واحدة على مراكز الإنتاج فقط وذلك باستخدام أساس مناسب مثل ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات أو الأجور المباشرة، وتتميز هذه الطريقة بسهولةها وإنها تكون مناسبة للمشروعات الصغيرة ذات الإنتاج النمطي حيث تكون مراكز الخدمات قليلة وتكاليفها ضئيلة، ولكن يعاب على هذه الطريقة ما يلي:

- إن استخدام أساس موحد لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات إجماليا على مراكز الإنتاج يتجاهل الطبيعة المنفردة لخدمات كل مركز خدمة على حدة فطبيعة خدمات مركز خدمة الصيانة تختلف عن طبيعة خدمات مركز خدمة شئون العمال مثلا الأمر الذي يتطلب ضرورة توزيع كل مركز خدمة انفراديا على مراكز الإنتاج.

- تهتم هذه الطريقة بتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط وبالتالي تتجاهل استفادة مراكز الخدمات الأخرى الأمر الذي يتطلب ضرورة توزيع تكاليف كل مركز خدمة على كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الأخرى حسب الأهمية النسبية التنازلية للاستفادة من خدمات كل مركز على حده.

مثال (المبالغ بالآف ريال):

يتكون مصنع (س) من مركزي إنتاج: التصنيع والتجميع، ومركزي خدمات: الإدارة والمخازن، وكانت التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمراكز في أحد الأشهر كما يلي: ٤٠٠٠٠ مركز التصنيع، ٧٠٠٠٠ مركز التجميع، ١٥٠٠٠ مركز المخازن، ١٠٠٠٠ مركز الإدارة.

المطلوب: توزيع تكاليف مركزي الخدمات على مركزي الإنتاج والتصنيع والتجميع وفقاً لطريقة التوزيع الإجمالي بنسبة ١:١.

الحل:

البيان	مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		الإجمالي
	تصنيع	تجميع	مخازن	إدارة	
ت ص غ مباشرة	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠
توزيع مراكز الخدمات	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	٠
الإجمالي	٥٢٥٠٠	٨٢٥٠٠	٠	٠	١٣٥٠٠٠

ويكون قيد اليومية الخاص بالتوزيع كما يلي:

من مذكورين

١٢٥٠٠ ح/مركز التصنيع

١٢٥٠٠ ح/مركز التجميع

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ ح/مركز المخازن

١٠٠٠٠ ح/مركز الإدارة

ب- طريقة التوزيع الانفرادي: طبقا لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمة على حدة منفردا على مراكز الإنتاج فقط وذلك بقدر استفادتها من خدمات مراكز الخدمة على أن يتم اختيار أساس التوزيع حسب طبيعة الخدمة التي يؤديها مركز الخدمة، وتمتاز هذه الطريقة بأنها عالجت العيب الأول في طريقة التوزيع الإجمالي لتكاليف مراكز الخدمات وذلك بقيامها بتوزيع تكاليف كل مركز خدمه منفردا على مراكز الإنتاج وفقا لأساس التوزيع الذي يتناسب مع طبيعة خدمات كل مركز على حدة ولكن يعاب عليها إنها لم تعالج العيب الثاني.

مثال (المبالغ بالآف ريال):

باستخدام بيانات المثال السابق المطلوب توزيع تكاليف مركزي الخدمات على مركزي الإنتاج (التصنيع والتجميع) وفقا لطريقة التوزيع الانفرادي بنسبة ١:٢ و ١:١ على التوالي.

الحل:

البيان	مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		الإجمالي
	تصنيع	تجميع	مخازن	إدارة	
ت ص غ مباشرة	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠
توزيع مركز المخازن	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	(١٥٠٠٠)	٠	٠
توزيع مركز الإدارة	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٠	(١٠٠٠٠)	٠
الإجمالي	٥٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	٠	٠	١٣٥٠٠٠

ويكون قيد اليومية الخاص بالتوزيع كما يلي:

من مذكورين

١٥٠٠٠ ح/مركز التصنيع

١٠٠٠٠ ح/مركز التجميع

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ ح/مركز المخازن

١٠٠٠٠ ح/مركز الإدارة

ت- طريقة التوزيع التنازلي: طبقا لهذه الطريقة يتم توزيع تكاليف كل مركز خدمه على كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الأخرى وذلك وفقا للأهمية النسبية للاستفادة التنازلية من خدمات كل مركز خدمه على حدة، ولذلك تتطلب هذه الطريقة أن يتم ترتيب مراكز الخدمات الإنتاجية ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية بحيث يبدأ أولا بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الأهم الذي يؤدي خدمات لأكبر عدد ممكن من مراكز الخدمات ومراكز الإنتاج وبحيث ينتهي بتوزيع تكاليف مركز الخدمة الذي يؤدي خدمات إلى أقل عدد من المراكز، هذه الطريقة عالجت جزئيا عيوب وانتقادات الطرق السابقة وراعت احتمال استفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر ولكن

من طرف واحد فقط أي إنها أغفلت فكرة تبادل الخدمات (الخدمات المتبادلة) بين مراكز الخدمات ذاتها وهذه الطريقة واسعة الانتشار في المشروعات الصناعية كبيرة الحجم، ويراعى في هذا الصدد أن تكون الأولويات تنازليا كالآتي:

- توزيع مراكز الخدمة الذي تعم خدماته على أكبر عدد من مراكز الإنتاج والخدمات وذلك بنسبة ما يستفيد كل مركز من خدماته.
- بعد ما تقدم يعاد توزيع تكاليف المركز التالي في الترتيب التنازلي الذي يستفيد من خدماته أكبر عدد من المراكز، ويجب ملاحظة أن تكلفة كل مركز خدمات لا يشترط توزيعها على جميع المراكز التي تليه في الترتيب بل المستفيدة منه فقط.

مثال (المبالغ بالآف ريال):

باستخدام بيانات المثال السابق إذا تبين أن مركز المخازن يقدم أكثر خدمات لأكثر عدد من المراكز المطلوب توزيع تكاليف مركزي الخدمات وفقا لطريقة التوزيع التنازلي، إذا علمت أن مراكز التصنيع والتجميع والإدارة تستفيد من مركز المخازن بنسبة ١:٤:٥ على التوالي، ويستفيد مركزي التصنيع والتجميع من مركز الإدارة بنسبة ٢:٣ على التوالي.

الحل:

البيان	مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		الإجمالي
	تصنيع	تجميع	إدارة	مخازن	
ت ص غ مباشرة	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠
توزيع مركز المخازن	٧٥٠٠	٦٠٠٠	١٥٠٠	(١٥٠٠٠)	٠
توزيع مركز الإدارة	٦٩٠٠	٤٦٠٠	(١١٥٠٠)	٠	٠
الإجمالي	٥٤٤٠٠	٨٠٦٠٠	٠	٠	١٣٥٠٠٠

ويكون قيد اليومية الخاص بالتوزيع كما يلي:

من مذكورين

١٤٤٠٠ ح/مركز التصنيع

١٠٦٠٠ ح/مركز التجميع

١٥٠٠ ح/مركز الإدارة

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ ح/مركز المخازن

١١٥٠٠ ح/مركز الإدارة

ث- طريقة التوزيع التبادلي: هذه الطريقة تراعى فكرة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الإنتاجية وفى ظل هذه الطريقة يضاف إلى تكاليف كل مركز خدمات تكلفة أية خدمات استفادها من مراكز الخدمات الأخرى وتطرح نفس التكلفة المتبادلة من تكلفة المركز الذي أفاد مراكز الخدمة تبادلياً، ثم يتم توزيع صافى تكلفة كل مركز خدمه بعد إضافة وطرح تكلفة الخدمات المتبادلة على مراكز الإنتاج والخدمات، إلا أن هذه الطريقة مع عدالتها ودقتها فى الاحتساب يكمن عيبها فى صعوبة احتساب

التوزيع إذا يلجأ محاسب التكاليف إلى استخدام المعادلات الجبرية وإذا كان هناك أكثر من مركزين يراد توزيعهما فيصعب حلها ويمكن تسهيل ذلك باستخدام بالحاسوب.

مثال (المبالغ بالآف ريال):

باستخدام بيانات المثال السابق إذا كانت نسب الاستفادة بين المراكز كما يلي:

مراكز الخدمات	المراكز المستفيدة (%)			
	التصنيع	التجميع	المخازن	الإدارة
مركز المخازن	٥٠	٤٠		١٠
مركز الإدارة	٦٠	٣٠	١٠	

المطلوب توزيع تكاليف مركزي الخدمات على مركزي الإنتاج وفقاً لطريقة التوزيع التبادلي:

الحل:

لحل المثال السابق بهذه الطريقة نرمز للمخازن بالرمز س والإدارة بالرمز ص ونفترض المعادلات التالية:

$$\text{مـ جـ س} = \text{س} + ٠.١ \text{ مـ جـ ص}$$

$$\text{مـ جـ ص} = \text{ص} + ٠.١ \text{ مـ جـ س}$$

إذن:

$$\text{مـ جـ س} = ١٥٠٠٠ + ٠.١ \text{ مـ جـ ص} \quad (١)$$

$$\text{مـ جـ ص} = ١٠٠٠٠ + ٠.١ \text{ مـ جـ س} \quad (٢)$$

وبالتعويض في المعادلة (١) بالمعادلة (٢) تكون المعادلة (١)

$$\text{مـ جـ س} = ١٥٠٠٠ + ٠.١ (١٠٠٠٠ + ٠.١ \text{ مـ جـ س})$$

$$\text{مـ جـ س} = ١٥٠٠٠ + ١٠٠٠ + ٠.٠١ \text{ مـ جـ س}$$

$$\text{مجس} - ٠.٠١ = ١٦٠٠٠$$

$$٠.٩٩ = \text{مجس} = ١٦٠٠٠$$

$$\text{مجس} = ١٦٠٠٠ \div ٠.٩٩ = ١٦١٦٢$$

$$\text{إذن ما استفاده المركز س من ص} = ١٦١٦٢ - ١٥٠٠٠ = ١١٦٢$$

وبالتعويض في المعادلة (٢) عن مجس بقيمتها التي تم إيجادها

$$\text{مجس} = ١٠٠٠٠ + ٠.١ (١٦١٦٢)$$

$$\text{مجس} = ١٠٠٠٠ + ١٦١٦ = ١١٦١٦$$

$$\text{إذن ما استفاده مركز ص من مركز س} = ١١٦١٦ - ١٠٠٠٠ = ١٦١٦$$

بعد أن تم الحصول على تكاليف مراكز الخدمات بما فيها الخدمات المتبادلة يتم

الآن توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج بالنسب المعطاة

البيان	مراكز الإنتاج		مراكز الخدمات		الإجمالي
	تصنيع	تجميع	مخازن	إدارة	
ت ص غ مباشرة	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠
توزيع رصيد مركز المخازن	٨٠٨١	٦٤٦٥	(١٦١٦٢)	١٦١٦	
توزيع رصيد مركز الإدارة	٦٩٦٩	٣٤٨٥	١١٦٢	(١١٦١٦)	
الإجمالي	٥٥٠٥٠	٧٩٩٥٠	٠	٠	١٣٥٠٠٠

ويكون قيد اليومية الخاص بالتوزيع كما يلي:

من مذكورين

١٥٠٥٠ ح/مركز التصنيع

٩٩٥٠ ح/مركز التجميع

١١٦٢ ح/مركز المخازن

١٦١٦ ح/مركز الإدارة

إلى مذكورين

١٦١٦٢ ح/ مركز المخازن

١١٦١٦ ح/ مركز الإدارة

٢. تحميل التكاليف غير المباشرة في مراكز الإنتاج على الوحدات: يقصد بتحميل التكاليف غير المباشرة في مراكز الإنتاج تحديد نصيب وحدة المنتج من التكاليف غير المباشرة في كل مركز إنتاج على حدة باستخدام معدلات التحميل المناسبة لطبيعة النشاط الإنتاجي ومن أهم الأسس العملية لتحديد معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة في مراكز الإنتاج لتحديد نصيب وحدة المنتج من هذه التكاليف غير المباشرة الأسس التالية:

أ- عدد وحدات المنتج .

ب- تكلفة المواد المباشرة.

ت- تكلفة الأجور المباشرة.

ث- التكلفة الأولية المباشرة.

ج- ساعات العمل المباشر.

ح- ساعات دوران الآلات.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. عدد خطوات توزيع التكاليف غير المباشرة.
٢. اذكر ميزات وعيوب كل طريقة من طرق توزيع التكاليف غير المباشرة.
٣. إليك الجدول التالي ضع عناصر من التكاليف غير المباشرة والأساس الذي تراه مناسباً لتوزيعها:

م	التكلفة غير المباشرة	الأساس المقترح
١		
٢		
٣		
٤		
٥		

تدريب (١) (المبالغ بالآلاف ريال):

يتكون المصنع (س) من مركزي إنتاج: التصنيع والتجميع ، ومركزي خدمات: الإدارة والمخازن، وكانت التكاليف غير المباشرة لشهر ديسمبر ٢٠٠٩ : ٢٠٠٠٠ مركز التصنيع ، ٣٥٠٠٠ مركز التجميع، ٧٥٠٠ المخازن ، ٥٠٠٠ الإدارة. المطلوب اختر الإجابة الصحيحة:

١. وفقاً لطريق التوزيع الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة على المركزين بالتساوي يكون نصيب كل مركز مراكز الإنتاج:

- أ- ١٢٥٠٠
- ب- ٦٠٢٥
- ت- ٥١٥٠
- ث- ٦٢٥٠

٢. من رقم (١) يكون إجمالي تكاليف مركزي الإنتاج:
- أ- ٢٧٥٠٠ مركز التصنيع ٤٠٠٠٠ مركز التجميع.
 - ب- ٢٦٢٥٠ مركز التصنيع ٤١٢٥٠ مركز التجميع،
 - ت- ٦٢٥٠ مركز التصنيع ٦٢٥٠ مركز التجميع.
 - ث- ٧٥٠٠ مركز التجميع ٥٠٠٠ مركز التصنيع.
٣. إذا كانت نسب التوزيع لمركز المخازن وفقا للتوزيع الانفرادي ١:٢ ومركز الإدارة ١:١ على مركزي الإنتاج والتصنيع والتجميع بالتوالي يكون إجمالي تكاليف مركزي الإنتاج:
- أ- ٢٧٥٠٠ مركز التصنيع ٤٠٠٠٠ مركز التجميع.
 - ب- ٢٦٢٥٠ مركز التصنيع ٤١٢٥٠ مركز التجميع،
 - ت- ٦٢٥٠ مركز التصنيع ٦٢٥٠ مركز التجميع.
 - ث- ٧٥٠٠ مركز التجميع ٥٠٠٠ مركز التصنيع.
٤. إذا كانت نسب التوزيع وفق طريقة التوزيع التنازلي بدءا بالمخازن على أساس ١:١:١ ثم الإدارة على أساس ١:٢ يكون إجمالي تكاليف مركزي الإنتاج:
- أ- ٢٧٥٠٠ مركز التصنيع ٤٠٠٠٠ مركز التجميع.
 - ب- ٢٦٢٥٠ مركز التصنيع ٤١٢٥٠ مركز التجميع،
 - ت- ٢٥٠٠٠ مركز التصنيع ٤٠٠٠٠ مركز التجميع.
 - ث- ١٧٥٠٠ مركز التجميع ١٥٠٠٠ مركز التصنيع.
٥. إذا كانت نسب توزيع مركز المخازن على المراكز الثلاثة التصنيع والتجميع والإدارة ٥:٤:١ على التوالي ونسب توزيع مركز الإدارة على المراكز الثلاثة التصنيع والتجميع والمخازن ٦:٣:١ على التوالي وباستخدام طريقة التوزيع التبادلي تكون التكاليف المتبادلة بين المراكز (اختر اجابتين):

- أ- ما استفاده المخازن من الإدارة ٥٨١
ب- ما استفاده الإدارة من المخازن ٨٠٨
ت- ما استفاده المخازن من الإدارة ٨٠٨
ث- ما استفاده الإدارة من المخازن ٥٨١
٦. من رقم (٥) سيكون مجموع تكاليف مركز التصنيع والتجميع على التوالي:
- أ- ٣٩٩٧٥ و ٢٧٥٢٥
ب- ٢٧٥٠٠ و ٤٠٠٠٠
ت- ٢٧٥٢٥ و ٣٩٩٧٥
ث- عكس رقم (b).

٨. الخلاصة

تعتبر التكاليف غير المباشرة عن كافة بنود التكاليف التي يصعب ربطها أو تخصيصها بسهولة ويسر لوحدة المنتج النهائي على اعتبار أنها تخص المنشأة ككل ولا توجد علاقة سببية مباشرة بينها وبين الوحدة المنتجة، وتتضمن عناصر عديدة صناعية وتسويقية وإدارية، وحتى نحملها على وحدة المنتج النهائي نستخدم خطوات متسلسلة وفقاً لمجموعة من المعايير والطرق والأسس المناسبة لتوزيع تلك التكاليف على وحدات المنتج النهائي.

٩. لحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة دراسة للتعريف بالتكاليف غير المباشرة وخصائصها، والصعوبات التي تواجه محاسب التكاليف عند توزيعها، كما تناولنا طرق توزيعها وميزات وعيوب كل طريقة، وفي الوحدة التالية سندرس التكاليف غير المباشرة المحملة وهي التي يتم تقديرها مسبقاً وتحملها على الإنتاج دون الحاجة للانتظار حتى حدوث تلك التكاليف في مواعيدها التي قد تتأخر كثيراً عن الإنتاج والبيع لأن الانتظار يسبب عدم دقة التكاليف والأسعار.

١٠. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

١. (d).

٢. (b).

٣. (a).

٤. (a).

٥. (b) + (a).

٦. (c).

١١. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الإرياني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء ٢٠٠٧، (بدون دار نشر).
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبي، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٧. <http://www.acc4arab.com>
٨. infotechaccountants.com

1811
The first of the year was a very cold one, and the weather was very disagreeable. The snow was very deep, and the wind was very strong. The people were very much distressed, and the cattle were very much starved. The people were very much distressed, and the cattle were very much starved. The people were very much distressed, and the cattle were very much starved.

The second of the year was a very cold one, and the weather was very disagreeable. The snow was very deep, and the wind was very strong. The people were very much distressed, and the cattle were very much starved. The people were very much distressed, and the cattle were very much starved.

الوحدة السادسة

التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة

الوحدة السادسة

التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. مفهوم التكاليف غير المباشرة المحملة والمعالجة المحاسبية لها
٣. تسوية التكاليف غير المباشرة نهاية الفترة
٤. الخلاصة
٥. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية
٦. إجابة التدريبات
٧. المراجع

The Great North

and the South

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

1840-1850

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة السادسة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها التكاليف غير المباشرة المحملة وكيفية معالجة تحميل وتسوية التكاليف غير المباشرة نهاية الفترة مستخدمين في ذلك أسلوبا ميسرا.

١.٢. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم التكاليف غير المباشرة المحملة.
٢. استخراج معدل التحميل.
٣. المعالجة المحاسبية الصحيحة لتسوية التكاليف غير المباشرة نهاية الفترة..

١.٣. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى قسمين:

القسم الأول: ويوضح مفهوم التكاليف غير المباشرة المحملة والمعالجة المحاسبية لها وللتكاليف غير المباشرة الفعلية.

القسم الثاني: ويشرح تسوية التكاليف غير المباشرة بنوعها المحملة والفعلية في نهاية الفترة.

١. ٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.

٢. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.

٣. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.

٤. <http://www.acc4arab.com>

٥. infotechaccountants.com

٢. مفهوم التكاليف غير المباشرة المحملة والمعالجة المحاسبية لها

يطلق على القياس السابق دراسته "مدخل القياس الفعلي للتكلفة" أو "مدخل التكلفة التاريخية" حيث يتم قياس التكلفة الفعلية لكل من المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ويصحب تطبيق هذا المدخل بعض المشكلات، والتي من أهمها المشكلة المرتبطة بالتكاليف غير المباشرة الفعلية والمتعلقة بعدم قدرة المنشآت على تحديد إجمالي تلك التكاليف عند استكمال العملية الإنتاجية خلال الفترة وانتقال الوحدات المنتجة إلى مخازن الإنتاج التام، وهذا يرجع إلى طبيعة بعض عناصر التكاليف غير المباشرة والتي لا يمكن معرفة تكاليفها إلا في نهاية الفترة المالية وبعد إجراء التسويات الجردية الخاصة بها مثل التسويات الخاصة بتحديد الإهلاكات السنوية لكل من مباني وأثاث وآلات المصنع..... الخ .

من المعروف أننا نستطيع تحديد التكلفة الفعلية لكل من المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج وكذلك الأجر المباشرة المتعلقة بهذا الإنتاج في أي لحظة زمنية، ومنها اللحظة الزمنية لإتمام عملية الإنتاج، ولكننا لا نستطيع تحديد التكلفة الفعلية لعناصر التكاليف غير المباشرة لنفس الإنتاج في تلك اللحظة وإنما في نهاية السنة المالية .

وينتج عن ذلك أن الإنتاج التام ينتقل من خطوط الإنتاج إلى مخازن الإنتاج التام ومنه إلى خارج المنشأة دون أن يكون هناك معرفة لدى إدارة المنشأة بتكلفة ذلك الإنتاج، بمعنى آخر أن الإنتاج التام قد يباع خلال الفترة دون معرفة تكلفته مما قد يعرض المنشأة إلى مخاطر جسيمة.

ولذلك فقد ظهر استخدام مدخل آخر لقياس التكاليف غير المباشرة وأطلق عليه "مدخل التكلفة التقديرية" ليعالج المشكلة السابقة ويؤدي تطبيقه إلى إمكانية معرفة التكلفة غير المباشرة عند إتمام عملية الإنتاج ولا يكون هناك حاجة إلى الانتظار حتى نهاية السنة المالية .

ويقوم مدخل التكلفة التقديرية على:

- ١ . تقدير التكاليف غير المباشرة في بداية الفترة المالية.
- ٢ . تقدير حجم النشاط لنفس الفترة (وحدات الإنتاج أو ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات).
- ٣ . قسمة التكاليف المقدرة على حجم النشاط المقدر لإيجاد معدل تحميل التكاليف غير المباشرة على الإنتاج الفعلي.
- ٤ . تحديد التكاليف غير المباشرة المحملة على الإنتاج الفعلي عن طريق ضرب معدل التحميل في الإنتاج الفعلي، ويكون القيد كما يلي:

××× من ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

××× ح / ت غ مباشرة محملة

تحميل الإنتاج ب ت غ المباشرة المحملة

وهكذا يستمر إجراء التسجيل المحاسبي للتكاليف غير المباشرة المحملة أولاً بأول خلال الفترة المالية حتى نهايتها عند كل دفعة إنتاج، ويتم تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة المحملة على الإنتاج خلال الفترة في نهاية تلك الفترة عن طريق ترصيد حساب التكاليف غير المباشرة المحملة.

لاحظ أن ذلك الحساب عكس طبيعة رصيد مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية حيث أن رصيد حساب التكاليف المحملة دائن وهذا يعكس الطبيعة الاصطناعية لهذا الحساب ورصيد حساب التكاليف الفعلية مدين وهذا يعكس الطبيعة الواقعية لهذا الحساب، وعليه فإنه في نهاية السنة المالية سوف يكون لدينا حسابان متقابلان لنفس الشيء وهو التكاليف غير المباشرة.

الحساب الأول يمثل إجمالي التكاليف غير المباشرة التي حدثت بالفعل خلال الفترة وسجلت محاسبياً في ح/ مراقبة التكاليف غير المباشرة بنفس الإجراءات المتبعة وفق مدخل القياس الفعلي، والحساب الثاني يمثل إجمالي التكاليف غير المباشرة المحملة على الإنتاج خلال الفترة وسجلت محاسبياً في ح/ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة وفق مدخل القياس التقديري، ولذلك يجب تسوية الحسابين في نهاية السنة المالية لأغراض إعداد القوائم المالية.

٣. تسوية التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة:

في نهاية السنة المالية تقوم المنشأة بتسوية التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة كما يلي:

١. تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة المحملة خلال الفترة عن طريق ترصيد الحساب الخاص بها، وكذلك تحديد إجمالي التكاليف غير المباشرة الفعلية خلال الفترة عن طريق ترصيد الحساب الخاص بها.

٢. إقفال حساب التكاليف غير المباشرة المحملة في حساب مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية كما يلي:

xxx من ح/ ت غ مباشرة محملة
xxx إلى ح / مراقبة ت غ مباشرة فعلية
إقفال ت غ مباشرة

٣. تحديد حجم ونوع انحراف التكاليف غير المباشرة عن طريق طرح التكاليف غير المباشرة الفعلية من التكاليف غير المباشرة المحملة وذلك كما يلي:
انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة عن الفترة =
رصيد ت غير المباشرة المحملة - رصيد ت غير المباشرة الفعلية
• فإذا كانت ت المحملة > ت الفعلية يكون الانحراف غير ملائم.
• أما إذا كانت ت المحملة < ت الفعلية يكون الانحراف ملائماً.
٤. إقفال انحراف التكاليف غير المباشرة باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى:

طريقة إقفال الانحراف في تكلفة البضاعة المباعة:
يتم إقفال انحراف التكاليف غير المباشرة في ظل هذه الطريقة في حساب تكلفة البضاعة المباعة، تستخدم هذه الطريقة في الغالب عندما يكون مبلغ الانحراف ضئيلاً جداً بحيث لا يؤثر بشكل جوهري على دقة حساب التكلفة وقائمة الدخل، وينفذ هذا الإقفال حسب طبيعة الانحراف كما يلي:

١. في حالة كون الانحراف ملائم أي زيادة التكاليف غير المباشرة المحملة عن التكاليف غير المباشرة الفعلية والذي يعني ظهور رصيد دائن لحساب التكاليف غير المباشرة المحملة بعد عملية إقفال التكاليف المحملة في التكاليف الفعلية السابقة ذكرها، فإن إقفال هذا الانحراف كما يلي:

××× من ح/ ت غ مباشرة محملة

××× إلى ح / ت البضاعة المباعة

إقفال انحراف ت غ مباشرة

لاحظ أن إقفال الانحراف الملائم يؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة بالتالي زيادة الدخل بمقدار ذلك الانحراف.

٢. في حالة كون الانحراف غير ملائم وهذا يحدث عند انخفاض التكاليف غير المباشرة المحملة عن التكاليف غير المباشرة الفعلية، والذي يؤدي إلى ظهور رصيد مدين لحساب مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية بعد عملية إقفال التكاليف المحملة في التكاليف الفعلية والسابق ذكرها، فإن إقفال هذا الانحراف يتم كما يلي:

××× من ح/ ت بضاعة مباعة

××× إلى ح / مراقبة ت غ مباشرة فعلية

إقفال انحراف ت غ مباشرة

لاحظ أن إقفال الانحراف غير الملائم يؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات وبالتالي تخفيض الدخل بمقدار ذلك الانحراف.

الطريقة الثانية :

طريقة إقفال الانحراف في تكلفة البضاعة المباعة وغير المباعة :

ويتم إقفال انحراف التكاليف غير المباشرة وبحسب طبيعته في ظل هذه الطريقة في كل من حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل، وحساب مراقبة الإنتاج التام، وتكلفة البضاعة المباعة، وبحسب نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة على كل منها، وتستخدم هذه الطريقة في الغالب عندما يكون مبلغ الانحراف كبيراً ومؤثراً على مدى دقة قياس التكلفة وقائمة الدخل.

وينفذ هذا الإقفال كما يلي :

١. في حالة كون الانحراف ملائم يتم الإقفال كما يلي:

xxx من د/ ت غ مباشرة محملة

إلى مذكورين

xxx د/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

xxx د/ مراقبة إنتاج تام

xxx د / تكلفة البضاعة المباعة

إقفال انحراف ت غ مباشرة

٢. في حالة كون الانحراف غير ملائم يتم الإقفال كما يلي:

من مذكورين

xxx د/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

xxx د/ مراقبة إنتاج تام

xxx د / تكلفة البضاعة المباعة

xxx إلى د/ مراقبة ت غ مباشرة فعلية

إقفال انحراف ت غ مباشرة

ملاحظة:

يلاحظ مما سبق أنه في ظل استخدام المدخل التقديري لا يتم إقفال حساب مراقبة التكاليف غير المباشرة في حساب مراقبة الإنتاج تحت التشغيل كما يحدث في ظل استخدام المدخل الفعلي، وإنما يتم تحميل الإنتاج بالتكليف غير المباشرة المحملة، في هذا الحساب وفق حجم النشاط الفعلي، والتكاليف غير المباشرة الفعلية يتم تسجيلها حسب حدوثها بالقيد:

xxx من د/ مراقبة ت ص غ مباشرة فعلية

إلى مذكورين

xxx	ح/ الإهلاكات
xxx	ح/ الإيجارات
xxx	ح / المرتبات

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما معنى التكاليف غير المباشرة المحملة.
٢. كيف يتم إيجاد معدل التحميل.
٣. كيف يتم تسوية التكاليف غير المباشرة نهاية الفترة.

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

بفرض أن إحدى المنشآت تستخدم المدخل التقديري في معالجة التكاليف غير المباشرة وقد توفرت لديك البيانات التالية عن إحدى الفترات المالية:

١. قامت المنشأة بتقدير التكاليف غير المباشرة عن الفترة المالية القادمة بمبلغ ٦٥٠٠، وقدرت حجم النشاط المتوقع عن هذه الفترة بـ ١٠٠ وحدة.
٢. تقسم المنشأة السنة المالية إلى أربع فترات تكاليفية كل منها ثلاثة أشهر، وقد تم إنتاج ٩٥ وحدة خلال السنة المالية موزعة على الفترات التكاليفية بالتوالي ٢٥، ٣٠، ٢٥، ١٥.
٣. بلغت التكاليف غير المباشرة الفعلية خلال السنة المالية كما يلي: ١٥٠٠ مواد غير مباشرة، ٢٢٠٠ أجور غير مباشرة، ٣٠٠ تكاليف غير مباشرة أخرى، ٢٠٠٠ إهلاك آلات ومباني المصنع.

المطلوب:

١. تحديد معدل تحميل التكاليف غير المباشرة.
٢. تحديد حساب التكاليف غير المباشرة المحملة.
٣. تسوية التكاليف غير المباشرة في نهاية السنة المالية في الحالات التالية:

- أ- اعتبار انحراف التكاليف غير المباشرة غير جوهري.
 ب- اعتبار انحراف التكاليف غير المباشرة جوهرياً، مع العلم أن عدد وحدات الإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام، والإنتاج التام المباع ١٥، ٣٠، ٥٠ على التوالي.

المحل:

١. معدل تحميل التكاليف غير المباشرة

$$= \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{حجم النشاط المقدر}} = \frac{6000}{100} = 60 \text{ ريال/وحدة}$$
٢. تحديد حساب التكاليف غير المباشرة المحملة:
 ت غ مباشرة محملة = النشاط الفعلي $\times$ معدل التحميل
 الربع الأول $= 25 \times 60 = 1500$
 الربع الثاني $= 30 \times 60 = 1800$
 الربع الثالث $= 25 \times 60 = 1500$
 الربع الرابع $= 15 \times 60 = 900$
 إجمالي ت غ مباشرة محملة خلال السنة المالية $= 6175$
٣. تسوية التكاليف غير المباشرة في نهاية السنة المالية:
 أ- الحالة الأولى: يجب إيجاد مجموع ت غ مباشرة فعلية

$$= 1500 + 2200 + 300 + 2000 = 6000$$

 الانحراف = ت غ مباشرة محملة - ت غ مباشرة فعلية

$$= 6175 - 6000 = 175 \text{ ملانم}$$

 سنستخدم قيدا واحدا مركبا لإقفال التكاليف غير المباشرة وانحرافها:

٦١٧٥ من ح/ت ص غ مباشرة محملة

إلى مذكورين

٦٠٠٠ ح/ مراقبة ت غ مباشرة فعلية

١٧٥ ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال ت غ مباشرة

ب- الحالة الثانية: يجب توزيع مقدار الانحراف على حساب تكلفة

الإنتاج المختلفة كما يلي:

نصيب الإنتاج تحت التشغيل $= 175 \times (90 \div 10) = 27.63$

نصيب الإنتاج التام $= 175 \times (90 \div 30) = 55.27$

نصيب الإنتاج التام المباع $= 175 \times (90 \div 50) = 92.10$

وعليه يكون قيد الإقفال:

٦١٧٥ من ح/ت ص غ مباشرة محملة

إلى مذكورين

٦٠٠٠ ح/ مراقبة ت غ مباشرة فعلية

٢٧.٦٣ ح/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل

٥٥.٢٧ ح/ مراقبة إنتاج تام

٩٢.١٠ ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال ت غ مباشرة

تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

بفرض أن إحدى المنشآت تقوم بإتباع مدخل القياس التقديري وقد توفرت لديك

البيانات التالية:

١. التكاليف غير المباشرة المقدرة كانت ٧٥٠٠.

٢. حجم النشاط المقدر عن الفترة المالية كان ١٥٠٠ ساعة عمل مباشر.

٣. التكاليف غير المباشرة الفعلية بلغت في نهاية الفترة المالية ٨٢٠٠.

المطلوب:

١. إيجاد معدل التحميل.
٢. تصوير ح/ ت غ المباشرة المحملة وح/ ت غ المباشرة الفعلية في نهاية الفترة المالية في الحالات التالية:

- أ- حجم النشاط الفعلي بلغ خلال هذه الفترة ١٦٤٠ ساعة عمل مباشر.
- ب- حجم النشاط الفعلي بلغ خلال هذه الفترة ١٧٠٠ ساعة عمل مباشر.
- ت- حجم النشاط الفعلي بلغ خلال هذه الفترة ١٥٠٠ ساعة عمل مباشر.

ملاحظة:

يمكن توسط حساب انحراف التكاليف غير المباشرة خلال عملية تسوية التكاليف غير المباشرة حيث يتم إقفال حساب مراقبة التكاليف غير المباشرة في حساب الانحراف، ثم يتم إقفال حساب هذا الانحراف في حساب تكلفة البضاعة المباعة أو في حسابات التكلفة المختلفة لأنواع الإنتاج المختلفة كما سبق.

وتكون المعالجة المحاسبية في ظل توسط هذا الحساب كما يلي:

١. في حالة وجود انحراف ملائم فإن المعالجة تكون كما يلي:

xxx من ح/ ت غ مباشرة محملة

إلى مذكورين

xxx ح / مراقبة ت غ مباشرة فعلية

xxx ح/ انحراف ت غ مباشرة

إقفال انحراف ت غ مباشرة

ثم يقفل حساب الانحراف الملائم كما يلي:

xxx من ح/ انحراف ت غ مباشرة

إلى حـ / ت البضاعة المباعة أو إلى
مذكورين xxx

إقفال انحراف ت غ مباشرة

٢. في حالة وجود انحراف غير ملائم فإن المعالجة المحاسبية تكون
كما يلي:

من المذكورين

xxx حـ / ت غ مباشرة محملة

xxx حـ / انحراف ت غ مباشرة

xxx إلى حـ / مراقبة ت غ مباشرة فعلية

إقفال انحراف ت غ مباشرة

ثم يقفل حساب الانحراف غير الملائم كما يلي:

xxx من حـ / ت البضاعة المباعة / من المذكورين

xxx إلى حـ / انحراف ت غ مباشرة

إقفال انحراف ت غ مباشرة

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن أسباب الفروق بين التكاليف الصناعية غير
المباشرة المحملة والفعلية ترجع إلى الأسباب الآتية:

١. الطبيعة الموسمية للإنتاج.

٢. حدوث أخطاء في تقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٣. الظروف غير العادية أو الطارئة أثناء الفترة التكاليفية.

نشاط: (يمكن الاستعانة بالمراجع المذكورة في نهاية الوحدة)

المطلوب: إعداد ورقة بحث مصغرة عن معدلات التحميل لا تقل عن ثلاث صفحات.

٤. الخلاصة

تعتبر التكاليف غير المباشرة المحملة كحل بسيط لمشكلة التكاليف غير المباشرة المراد تحميلها على الإنتاج قبل موعد حدوثها، حيث لا يصح أن يتم الإنتاج وينتقل دون أن يحمل بنصيبه من التكاليف غير المباشرة، فتحمل على الإنتاج عند إتمامه وتقل في نهاية المدة في التكاليف غير المباشرة الفعلية، ثم تتم معالجة الانحراف باعتباره إيراد في حال كانت المحملة أكبر من الفعلية أو اعتباره تكلفة في حالة كانت الفعلية أكبر من المحملة.

٥. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة التكاليف غير المباشرة المحملة والمعالجة المحاسبية لها، وفي الوحدة التالية سندرس الطرق المختلفة لتحميل التكاليف.

٦. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١) (المبالغ بالآلف ريال):

١. معدل التحميل = $7500 \div 1500 = 5$ ريال/ساعة

٢. تصوير الحسابات:

الحالة الأولى:

التكاليف غير المباشرة المحملة = $١٦٤٠ \times ٥ = ٨٢٠٠$
 الانحراف = التكاليف المحملة - التكاليف الفعلية = $٨٢٠٠ - ٨٢٠٠ = ٠$
 في هذه الحالة لا يوجد انحراف وبالتالي يتم إقفال حسابات التكاليف غير المباشرة المحملة في حساب مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية فقط حيث أن كل منها يقلل الآخر على ذلك تظهر الحسابات كما يلي:

ح/ مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية			
رصيد منقول	٨٢٠٠	من ح/ ت غ مباشرة محملة	٨٢٠٠
	<u>٨٢٠٠</u>		<u>٨٢٠٠</u>
ح/ التكاليف غير المباشرة المحملة			
رصيد منقول	٨٢٠٠	إلى ح/ مراقبة ت غ مباشرة فعلية	٨٢٠٠
	<u>٨٢٠٠</u>		<u>٨٢٠٠</u>

الحالة الثانية:

الحالة الثانية:

التكاليف غير المباشرة المحملة = $١٧٠٠ \times ٥ = ٨٥٠٠$
 الانحراف = $٨٢٠٠ - ٨٥٠٠ = ٣٠٠$ ، انحراف ملائم.

وعليه فإنه يجب أولاً إقفال حساب التكاليف المحملة في حساب مراقبة التكاليف الفعلية، ويجب إقفال الانحراف في حساب تكلفة البضاعة المباعة وتظهر الحسابات كما يلي:

ح/ مراقبة التكاليف غير المباشرة الفعلية			
٨٢٠٠	رصيد منقول	٨٢٠٠	من ح/ ت غ مباشرة محملة
<u>٨٢٠٠</u>		<u>٨٢٠٠</u>	

ح/ التكاليف غير المباشرة المحملة			
٨٥٠٠	إلى ح/ مذكورين	٨٥٠٠	رصيد منقول
<u>٨٥٠٠</u>		<u>٨٥٠٠</u>	

الحالة الثالثة:

التكاليف غير المباشرة المحملة = $١٥٠٠ \times ٥ = ٧٥٠٠$.

الانحراف = $٨٢٠٠ - ٧٥٠٠ = ٧٠٠$ غير ملائم.

وعليه فإنه يجب أولاً إقفال حساب التكاليف المحملة في حساب مراقبة التكاليف الفعلية، ويجب إقفال الانحراف في حساب تكلفة المبيعات وتظهر الحسابات كما يلي:

ح/ مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية			
٨٢٠٠	رصيد منقول	٨٢٠٠	من مذكورين
<u>٨٢٠٠</u>		<u>٨٢٠٠</u>	

ح/ التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة			
٧٥٠٠	إلى ح/ مراقبة ت ص غ	٧٥٠٠	رصيد منقول
<u>٧٥٠٠</u>	مباشرة فعلية	<u>٧٥٠٠</u>	

٧. المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الإرياني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء ٢٠٠٧، (بدون دار نشر).
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله وراذ، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٧. <http://www.acc4arab.com>
٨. infotechaccountants.com

الوحدة السابعة

طرق تحميل التكاليف

مكتبة جامعة القاهرة

رقم

تاريخ

ملاحظات

٢٠٢٠

الوحدة السابعة

طرق تحميل التكاليف

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة.....
١. ١. تمهيد.....
١. ٢. أهداف الوحدة.....
١. ٣. أقسام الوحدة.....
١. ٤. قراءات مساعدة.....
٢. توطئة بين يدي دراسة طرق تحميل التكاليف.....
٣. مفهوم التكاليف غير المباشرة المحملة والمعالجة المحاسبية لها.....
٤. طريقة التكاليف الكلية.....
٥. طريقة التكاليف المباشرة.....
٦. طريقة التكاليف المتغيرة.....
٧. طريقة التكاليف المستغلة.....
٨. مقارنة الطرق ودراسة سبب الاختلاف.....
٩. الخلاصة.....
١٠. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية.....
١١. إجابة التدريبات.....
١٢. المراجع.....

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة السابعة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها الطرق المختلفة لتحميل التكاليف ومزايا وعيوب كل طريقة، وسنعرض بعد ذلك مقارنة للطرق وبيان الاختلاف وسببه، مستخدمين في ذلك أمثلة عملية مبسطة.

١.٢. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم كل طريقة من طرق تحميل التكاليف.
٢. تحميل المنتج بالتكاليف الصحيحة وفق كل طريقة.
٣. معرفة الفرق بين الطرق ومعرفة سبب الاختلاف في التحميل.

١.٣. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى قسمين:

- القسم الأول: ويشرح مفهوم كل طريقة مع مثال عملي.
- القسم الثاني: ويعرض مقارنة بين الطرق بمثال وبيان سبب الاختلاف.

١. ٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.

٢. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.

٣. الإرياني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء ٢٠٠٧، (بدون دار نشر).

٤. <http://www.acc4arab.com>

٥. infotechaccountants.com

٢. نوطنة بين يدي الطرق المختلفة لتحميل التكاليف

يعتبر قياس التكلفة للمنتج من أهم المواضيع التي تواجه محاسب التكاليف لأنه يساعد في إعداد التقارير المالية، تحديد تكلفة المخزون، تسعير المنتجات، تحديد الأرباح، تخطيط الأرباح، رقابة التكاليف، واتخاذ القرارات، ومن المعروف أن أي وحدة منتجة تشتمل على عناصر التكاليف (مباشرة وغير مباشرة متغيرة وثابتة) والتساؤل الذي يطرح نفسه ما هي عناصر التكاليف التي تدخل في تحديد هذه التكلفة؟ أي بمعنى آخر هل يتم تحميل الإنتاج بجميع عناصر التكاليف أو بعضها دون غيرها؟

للإجابة على هذا التساؤل فإن هناك عدة طرق لقياس وتحميل التكاليف يمكن إدراجها تحت:

١. التحميل الكلي: ويقوم هذا على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي تقع بالمشروع سواء أكانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة ويمثله طريقة التكاليف الكلية.
٢. التحميل الجزئي: ويقوم على ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط، أي التي تربطها علاقة واضحة وتستبعد تلك التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدات النشاط، ويمثله طريقة التكاليف المباشرة وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المستغلة.

٣. طريقة التكاليف الكلية:

٣.١. مفهومها:

- تعتبر هذه الطريقة من أول الطرق في علم محاسبة التكاليف متأثرة بمبادئ المحاسبة المالية، وتقوم على ضرورة تحميل وحدة المنتج النهائي بنصيبها من كافة عناصر التكاليف المباشرة أو غير المباشرة، أما عناصر تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف الإدارية^(١) فتحمّل على الوحدات المباعة، وهذه الطريقة من أقل الطرق من ناحية مجمل الربح كما أنها الطريقة المقبولة من ناحية إعداد التقارير الخارجية وتقوم هذه الطريقة على أسس نذكر منها:
١. تحميل وحدة الإنتاج بتكاليف جميع الوظائف الموجودة في الوحدة سواء الوظيفة الإنتاجية أو الوظيفة التسويقية.

(١) اختلفت وجهات النظر في تحميل التكاليف الإدارية إلى ثلاثة آراء، فرأي يقول بتحميلها على قائمة الدخل باعتبار أنها مصاريف فترة ورأي ثاني يرى تحميلها على الإنتاج باعتبار أنها تكاليف منتج، وأما الرأي الثالث فيفصل حيث يرى تحميل ما يخص المصنع منها على الإنتاج وما يحص المنشأة على قائمة الدخل والرأي الأول هو المعتمد هنا.

٢. يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام أو تحت التشغيل سواء في أول المدة أو آخرها على أساس التكلفة الكلية.
٣. تصنيف عناصر التكاليف بحيث يتم الفصل بين عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة.
٤. تجميع عناصر التكاليف في أربع مجموعات بحيث يمكن قياس التكلفة بصورة مناظرة للأنشطة الوظيفية التي تؤديها الوحدة الصناعية وفقا للترتيب التالي:

- أ- التكلفة المباشرة = تكلفة المواد الأولية المباشرة + الأجور المباشرة + المصروفات المباشرة الأخرى.
- ب- تكلفة الإنتاج = التكلفة المباشرة + المصروفات غير المباشرة .
- ت- تكلفة البيع = تكلفة الإنتاج + مصروفات البيع والتوزيع .
- ث- التكلفة الكلية = تكلفة البيع.
- ج- تمييز عناصر التكلفة المباشرة وتخصيصها للمنتجات النهائية بشكل مباشر بينما تحمل هذه المنتجات بنصيبها من عناصر التكلفة غير المباشرة باستخدام معدلات تحميل فعلية أو تقديرية.
- ح- يجب أن تكون التكلفة الكلية في ظل ظروف التشغيل العادية هي الحد الأدنى لسعر البيع.

٢.٣. ميزاتها:

١. تساعد الإدارة على تحديد نتيجة النشاط الجاري من ربح أو خسارة بشكل صحيح بسبب مقابلة إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد أخذ تغيرات المخزون بعين الاعتبار.

٢. تساعد الإدارة على تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل.
٣. يجب أن لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة الكلية.

٣.٣. عيوبها:

١. تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك تبعاً لتغيير حجم الإنتاج فإذا زاد تقل تكلفة الوحدة وإذا نقص تزداد، وذلك نتيجة لتحميل التكاليف الثابتة.
٢. تقويم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصروفات غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهذا يتنافى مع مبدأ استقلال الفترات المالية.
٣. تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها، والمفروض أن يتحمل النشاط الفعلي بنصيبه فقط من التكاليف وليس بها كاملة طبقاً لهذه الطريقة.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما مفهوم طريقة التكاليف الكلية.
٢. عدد مميزاتا وعيوبها.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

قدمت إحدى المنشآت الصناعية البيانات التالية عن تكاليف نشاطها عن الفترة من ٢٠١٠/٨/١ وحتى ٢٠١٠/١٠/٣١:

تكلفة مواد مباشرة أول المدة (١٦٠٠٠)، مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة (٥٠٠٠٠)، مصاريف نقل المواد المشتراة (٤٠٠٠)، مواد مباشرة آخر المدة

(٨٠٠٠)، أجور مباشرة (٤٥٠٠٠)، خدمات صناعية مباشرة (٧٠٠٠)، أجور غير مباشرة (١٠٠٠٠)، مواد غير مباشرة (٤٠٠٠)، تأمين المصنع (٦٠٠٠)، صيانة آلات المصنع (٣٠٠٠)، وقت ضائع في المصنع (١٠٠٠)، إنارة المصنع (١٠٠٠)، إيجار المصنع (٥٠٠٠)، إهلاك آلات المصنع (٣٠٠٠)، قوى محرك المصنع (٢٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (١٢٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (١٠٠٠٠)، إنتاج تام الصنع أول المدة (١٨٠٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (١٦٠٠٠)، عمولة وكلاء البيع (٦٠٠٠)، إيجار المعارض (١٠٠٠٠)، دعاية وإعلان (٤٠٠٠)، رواتب الإدارة (٩٠٠٠)، قرطاسية الإدارة (٣٠٠٠)، مصاريف إدارية أخرى (٦٠٠٠)، إيرادات المبيعات (٢٤٠٠٠٠).

المطلوب:

إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن الفترة المحدد باستخدام طريقة التكاليف الكلية.

الحل:

قائمة التكاليف الصناعية عن فترة ٣ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/١٠/٣١ وفقا لطريقة التكاليف الكلية

البيان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
التكاليف المباشرة:		
١. المواد المباشرة		
مواد مباشرة أول المدة	١٦٠٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة	٥٠٠٠٠	
مصاريف نقل المواد المباشرة	٤٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج	٧٠٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة	(٨٠٠٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج	٦٢٠٠٠	
٢. الأجور المباشرة	٤٥٠٠٠	

الوحدة السابعة

٧٠٠٠	٣	مصرفات صناعية مباشرة
١١٤٠٠٠		مجموع التكاليف الصناعية المباشرة
	٤	تكاليف صناعية غير مباشرة
٤٠٠٠		مواد غير مباشرة
١٠٠٠٠		أجور غير مباشرة
٦٠٠٠		تأمين المصنع
٣٠٠٠		صيانة آلات المصنع
١٠٠٠		وقت ضائع
١٠٠٠		إنارة المصنع
٥٠٠٠		إيجار المصنع
٣٠٠٠		إهلاك آلات المصنع
٢٠٠٠		قوى محركة للمصنع
٣٥٠٠٠		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٤٩٠٠٠		التكاليف الصناعية خلال الفترة
١٢٠٠٠		إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(١٠٠٠٠)		إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
١٥١٠٠٠		تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
١٨٠٠٠		إنتاج تام أول المدة
(١٦٠٠٠)		إنتاج تام آخر المدة
١٥٣٠٠٠		تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباع)
	٥	التكاليف التسويقية
٦٠٠٠		عمولة وكلاء بيع
١٠٠٠٠		إيجار معارض
٤٠٠٠		دعاية وإعلان
١٧٣٠٠٠		تكلفة المبيعات

قائمة الدخل عن فترة 3 أشهر المنتهية في ٢٠١٠/١٠/٣١ وفقا لطريقة التكاليف الكلية

البـيـان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
إيرادات المبيعات		٢٤٠٠٠٠
تكلفة المبيعات		(١٧٣٠٠٠)
مجموع الربح		٦٧٠٠٠
مصاريف إدارية وتمويلية		
رواتب الإدارة	(٩٠٠٠)	
قرطاسية الإدارة	(٣٠٠٠)	
مصاريف إدارية أخرى	(٦٠٠٠)	
مجموع المصاريف الإدارية والتمويلية		(١٨٠٠٠)
صافي الربح		٤٩٠٠٠

تدريب (١) (المبالغ بالآلاف ريال):

إليك البيانات المستخرجة من سجلات تكاليف الشركة (س) للصناعات البلاستيكية عن فترة ٦ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠:

مواد مباشرة أول المدة (١٠٢٠٠)، مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة (٣٠٦٠٠)، مواد مباشرة آخر المدة (١٠٥٤٠)، أجور صناعية مباشرة (١٧٠٠٠)، خدمات صناعية مباشرة (٥٠٠٠)، مواد صناعية غير مباشرة (١٧٠٠)، أجور صناعية غير مباشرة (٥١٠٠)، قوى محرك (٦١٢٠)، صيانة (٣٠٦٠)، إهلاك الآلات (٤٠٠)، إهلاك مباني المصنع (٣٤٠)، تأمين على المصنع (٦٨٠)، مصاريف صناعية متنوعة (٢٠٤٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (٦٤٠٠)، إنتاج

تحت التشغيل آخر المدة (٤٠٦٠)، إنتاج تام الصنع أول المدة (١٠٠٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (٨٠٠٠)، مواد لف وحزم (١٠٢٠)، أجور تسويقية (٣٤٠٠)، إيجار معارض البيع (٦٨٠)، عمولة وكلاء البيع (١٧٠٠)، مصاريف تسويقية متنوعة (١٧٠٠)، مصاريف نقل للخارج (١٥٠٠)، مصاريف الإعلان (١٥٤٠)، أدوات كتابية وقرطاسية الإدارة (٣٤٠)، أجور إدارية (٦٨٠٠)، إيجار مبنى الإدارة (٦٨٠)، مصاريف إدارية متنوعة (٢١٨٠)، المبيعات (١٣٠٠٠٠).

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف الكلية.

٤. طريقة التكاليف المباشرة:

٤.١ مفهومها:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، باعتبارها أنفقت من أجلها، كما تحمل وحدات الإنتاج المباشرة بنصيبها من التكاليف التسويقية المباشرة والتي نشأت بسببها، أما التكاليف غير المباشرة بمختلف أنواعها إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لا تحمل على وحدات الإنتاج بل تحمل على قائمة الدخل باعتبارها مصاريف فترة، وبما أن الاعتبار يعود فقط للتكاليف المباشرة سميت هذه الطريقة بطريقة التكاليف المباشرة، وحجة أنصارها أن البنود غير المباشرة ليست بنوداً أصلية من مكونات المواد التي تخلق وتتم وحدات الإنتاج، وصعوبة وعدم دقة توزيع البنود غير المباشرة على وحدات الإنتاج المتنوعة، ويتم تجميع عناصر التكاليف حسب هذه الطريقة كالتالي :

١. التكلفة المباشرة = تكلفة مواد مباشرة + أجور مباشرة + تكاليف صناعية مباشرة.

٢. التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع = التكلفة المباشرة + بضاعة تحت التشغيل أول المدة - بضاعة تحت التشغيل آخر المدة.

٣. التكلفة الصناعية المباشرة للوحدات المباعة = التكلفة المباشرة للوحدات تامة الصنع + بضاعة تامة الصنع أول المدة - بضاعة تامة الصنع آخر المدة.
٤. تكلفة المبيعات = التكلفة الصناعية المباشرة للوحدات المباعة + تكاليف تسويقية مباشرة.
٥. مجمل الربح = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات.
٦. صافي الربح = مجمل الربح - (تكاليف صناعية غير مباشرة + تكاليف تسويقية غير مباشرة + تكاليف إدارية وتمويلية غير مباشرة).

٤.٢. ميزات:

١. من السهل تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والمبيعات وذلك حيث يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج التكاليف المباشرة ÷ عدد الوحدات = تكلفة الوحدة الواحدة المباشرة.
٢. يتم تقييم بضاعة آخر المدة من البضائع تامة الصنع وتحت التشغيل في أول المدة و آخرها بثمان التكلفة المباشرة فقط.
٣. يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج دون أية مشقة أو اللجوء للأساليب التقديرية.
٤. يبقى نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة ثابتاً ولا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة أو النقصان.

٣.٤. عيوبها:

١. لا تمثل تكلفة الوحدة طبقاً لهذه الطريقة تكلفة حقيقية و صحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط.
٢. تستبعد التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة، أي لا تعتبرها تكاليف تحمل على الإنتاج خاصة أن جزءاً منها يساهم في عملية خلق السلعة أو المنفعة ونخص بالذكر التكاليف غير المباشرة المتغيرة والمستغلة.
٣. يقيم المخزون السلعي (بضاعة آخر المدة من البضائع تحت التشغيل أو تامة الصنع) بالتكلفة المباشرة فقط وتحمل نصيبه من التكاليف غير المباشرة على قائمة الدخل.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. اشرح مفهوم طريقة التكاليف المباشرة.
٢. قارن بين ميزاتها وعيوبها.

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

المعلومات التالية مقدمة من إحدى الشركات عن الفترة من ٢٠١٠/٦/١ حتى ٢٠١٠/٩/٣٠ كالآتي:

مواد مباشرة أول المدة (١١٠٠٠)، مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة (٢٩٠٠٠)، مواد مباشرة آخر المدة (٦٠٠٠)، أجور مباشرة (٨٠٠٠)، خدمات صناعية مباشرة (٥٠٠٠)، أجور غير مباشرة (٢٤٠٠)، صيانة آلات المصنع (١٦٠٠)، إيجار المصنع (٣٠٠٠)، مصاريف نقل للخارج (٤٠٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (٨٤٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (٥٤٠٠)، إنتاج تام

الصنع أول المدة (٧٠٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (٦٠٠٠)، عمولة وكلاء بيع (١٦٠٠)، إنارة المعارض (٤٠٠)، دعاية وإعلان (٢٠٠٠)، صيانة سيارات التوزيع (٦٠٠)، تكاليف إدارية وتمويلية (١٠٠٠٠).
المطلوب:

إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن ٤ شهور باستخدام طريقة التكاليف المباشرة، علماً بأن عمولة وكلاء البيع ومصاريف النقل للخارج تعتبر مصاريف تسويقية مباشرة، وإيرادات المبيعات (٨٠٠٠٠).

المطلوب :

قائمة التكاليف الصناعية عن فترة ٤ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٩/٣٠ وفقاً لطريقة التكاليف المباشرة

البيد	ان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
<u>التكاليف المباشرة:</u>			
١. المواد المباشرة			
مواد مباشرة أول المدة			
		١١٠٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة			
		٢٩٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج			
		٤٠٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة			
		(٦٠٠٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج			
		٣٤٠٠٠	
٢. الأجور المباشرة			
		٨٠٠٠	
٣. مصروفات صناعية مباشرة			
		٥٠٠٠	
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة			
			٤٧٠٠٠
التكاليف الصناعية المباشرة خلال الفترة			
			٤٧٠٠٠

تدريب (٢) (المبالغ بالآلف ريال):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الشرق الأوسط الصناعية عن الفترة من ٧/١-٢٠١١/١٢/١٣ :

مواد مباشرة أول المدة (٥١٠٠)، مواد مباشرة آخر المدة (٥٢٢٠)، مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة (١٥٣٠٠)، مصروفات صناعية مباشرة (٢٠٠٠)، أجور صناعية مباشرة (٨٠٠)، أجور غير مباشرة (٣٠٠٠)، صيانة (١٥٠٠)، إهلاك الآلات (١٨٠٠)، تأمين على المصنع (٣٣٠)، إهلاك مباني المصنع (١٦٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (٣١٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (٢٠٢٠)، إنتاج تام أول المدة (٤٨٠٠)، إنتاج تام آخر المدة (٤٠٠٠)، تكاليف تسويقية (١١٠٠٠) مباشرة منها ٦٠٪، مصاريف إدارية وتمويلية (٤٨٢٠)، المبيعات (٥٤٠٠٠).

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف المباشرة.

٥. طريقة التكاليف المتغيرة:

١.٥ مفهومها:

طبقاً لهذه الطريقة تتحمل وحدات الإنتاج بكافة البنود المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وتستبعد هذه الطريقة البنود الثابتة غير المباشرة حيث تعتبر في ظل هذه الطريقة مصاريف فترة تحمل على قائمة الدخل، ويتم تجميع عناصر التكاليف حسب هذه الطريقة كالتالي :

١. التكلفة المباشرة = تكلفة مواد مباشرة + أجور مباشرة + تكاليف صناعية مباشرة.

٢. $\text{التكلفة الصناعية المتغيرة} = \text{التكلفة المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة}.$
٣. $\text{التكلفة المتغيرة للمبيعات} = \text{التكلفة الصناعية المتغيرة} + \text{تكاليف تسويقية المتغيرة}.$
٤. $\text{مجمّل الربح} = \text{المبيعات} - \text{التكلفة المتغيرة للمبيعات}.$
٥. $\text{صافي الربح} = \text{مجمّل الربح} - \text{عناصر التكاليف الثابتة (صناعية ، تسويقية ، إدارية)}.$

٢.٥. ميزاتهما:

١. تساعد ولو جزئياً في حل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على الوحدات المنتجة من خلال الاكتفاء بتحميل الجزء المتغير فقط وهو ما يرتبط بحجم النشاط أما التكاليف الثابتة فتعامل باعتبارها تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل وهو ما يؤدي إلى عدم تباين النتائج من فترة إلى أخرى.
٢. تزود إدارة المشروع ببيانات عن علاقة الربح والحجم والتكلفة (نقطة التعادل) التي تستخدمها الإدارة في تخطيط الربح، كما تساعد الإدارة في التخطيط ووضع سياسات التسعير في الأجل القصير وإعداد الموازنات التخطيطية واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
٣. توفير الرقابة على التكاليف المتغيرة بهدف خفضها إلى أدنى مستوى ممكن، أما التكاليف الثابتة فتوكل مهمة الرقابة عليها للمستويات الإدارية العليا.

٣.٥. عيوبها:

١. من الصعب الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، هناك تكاليف تعتبر ثابتة عند حدود معينة من إنتاج معينة ثم تأخذ في التغير بتغير حجم الإنتاج، وهناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج (التكاليف شبه الثابتة والتكاليف شبه المتغيرة).
٢. لا تعبر التكلفة المتغيرة لوحدة الإنتاج والمبيعات عن التكلفة الحقيقية لتلك الوحدة لأنه حسب هذه الطريقة تحمل وحدات الإنتاج والمبيعات بما يخصها من التكاليف المتغيرة فقط ولا تحمل هذه الوحدات بالتكاليف الثابتة.
٣. تفترض هذه الطريقة ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار بيع المنتجات النهائية وهو أمر لا يمكن تحقيقه إلا في الأجل القصير .

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ما مفهوم طريقة التكاليف المتغيرة.
٢. ناقش مع زملائك ميزات وعيوب أخرى لطريقة التكاليف المتغيرة غير المذكورة.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر شركة صناعية عن الفترة من ٢٠١٠/١/١ حتى ٢٠١٠/٣/٣١:

مواد مباشرة أول المدة (٦٠٠٠)، مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة (٣٤٠٠٠)، تأمين على المشتريات (٥٠٠٠)، تكلفة مواد مباشرة آخر المدة (١٠٠٠٠)، أجور مباشرة (١٢٨٠٠)، مصروفات صناعية مباشرة (٣٢٠٠)، أجور غير مباشرة (٤٠٠٠)، استهلاك آلات المصنع (١٢٠٠)، إيجار المصنع (٢٤٠٠)، إنارة المصنع (٨٠٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (٥١٦٠)، إنتاج

تحت التشغيل آخر المدة (٥٢٠٠)، إنتاج تام الصنع أول المدة (٨٠٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (٤٠٠٠)، عمولة وكلاء بيع (٢٠٠٠)، نقل المبيعات (١٠٠٠)، إيجار المعارض (٣٠٠٠)، تأمين المعارض (٦٠٠)، مصاريف إدارية وتمويلية (٦٠٤٠)، إيرادات المبيعات (٩٦٠٠٠).

المطلوب:

إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف المتغيرة علماً بأن نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة 60% ونسبة المتغير من التكاليف التسويقية ٥٠% باستثناء عمولة وكلاء البيع ونقل المبيعات فهي متغيرة بالكامل.

المطلوب:

قائمة التكاليف عن الفترة المنتهية في 2010/٣/٣١ وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

البير	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
التكاليف المتغيرة:		
١. التكاليف المباشرة:		
المواد المباشرة		
مواد مباشرة أول المدة	٦٠٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة	٣٤٠٠٠	
تأمين على المشتريات	٥٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج	٤٥٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة	(١٠٠٠٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج	٣٥٠٠٠	
الأجور المباشرة	١٢٨٠٠	
مصرفات صناعية مباشرة	٣٢٠٠	
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة		٥١٠٠٠
٢. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٦٠%		
أجور غير مباشرة متغيرة (٦٠% × ٤٠٠٠)	٢٤٠٠	

	٧٢٠	استهلاك آلات المصنع ($1200 \times 60\%$)
	١٤٤٠	إيجار المصنع ($2400 \times 60\%$)
	٤٨٠	إنارة المصنع ($800 \times 60\%$)
٥٦٠٤٠		التكاليف المصنعية خلال الفترة
	٥١٦٠	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
	(٥٢٠٠)	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
٥٦٠٠٠		تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
	٨٠٠٠	إنتاج تام أول المدة
	(٤٠٠٠)	إنتاج تام آخر المدة
٦٠٠٠٠		تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
		٣. التكاليف التسويقية المباشرة المتغيرة ٥٠%
	٢٠٠٠	عمولة وكلاء بيع
	١٠٠٠	نقل المبيعات
	١٥٠٠	إيجار المعارض ($3000 \times 50\%$)
	٣٠٠	تأمين المعارض ($600 \times 50\%$)
٦٤٨٠٠		تكلفة المبيعات

قائمة الدخل عن فترة ٣ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٣/٣١ وفقا لطريقة التكاليف المتغيرة

البير	مبالغ	مبالغ كلية
ان	جزئية	
إيرادات المبيعات		٩٦٠٠٠
تكلفة المبيعات		(٦٤٨٠٠)
مجموع الربح		٣١٢٠٠
١. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ٤٠%		
أجور غير مباشرة ($4000 \times 40\%$) أو (٢٤٠٠ - ٤٠٠٠)	(١٦٠٠)	
استهلاك المصنع ($1200 \times 40\%$) أو (٧٢٠ - ١٢٠٠)	(٤٨٠)	

إيجار المصنع	(٢٤٠٠ × ٤٠%) أو (٢٤٠٠ - ١٤٤٠)	(٩٦٠)
إنارة المصنع	(٨٠٠ × ٤٠%) أو (٨٠٠ - ٤٨٠)	(٣٢٠)
٢. التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة ٥٠%		
إيجار المعارض	(٣٠٠٠ × ٥٠%) أو (٣٠٠٠ - ١٥٠٠)	(١٥٠٠)
تأمين المعارض	(٦٠٠ × ٥٠%) أو (٦٠٠ - ٣٠٠)	(٣٠٠)
٣. مصاريف إدارية وتمويلية		(٦٠٤٠)
صافي الربح		٢٠٠٠٠

تدريب (٣) (المبالغ بالآلاف ريال):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر شركة الأمل الصناعية عن الفترة ٥/١ -

٢٠١٠/٦/٣٠:

مواد مباشرة أول المدة (٥٠٠٠)، مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة (٨٠٠٠)،
مواد مباشرة آخر المدة (٦٠٠٠)، أجور مباشرة (١٠٠٠٠)، تكاليف صناعية
مباشرة أخرى (٢٥٠٠)، أجور غير مباشرة (٣٠٠٠)، إيجار مبنى المصنع
(١٨٠٠)، إهلاك آلات المصنع (١٢٠٠)، صيانة المصنع (٨٠٠)، إنتاج تحت
التشغيل أو المدة (٧٥٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (٨٢٠٠)، إنتاج تام
الصنع أو ل المدة (٦٥٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (٣٥٠٠)، التكاليف
تسويقية (١٢٠٠٠)، المصاريف الإدارية (٨٠٠٠)، المبيعات (٧٥٠٠٠).
المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف
المتغيرة علماً بأن نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة
٥٠% ونسبة المتغير من التكاليف التسويقية ٦٠%.

٦. طريقة التكاليف المستغلة:

٦. ١. مفهومها:

ظهرت طريقة التكاليف المستغلة كحل وسط وعادل لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة والتي اختلفت الطرق السابقة في معالجتها، حيث نجد أن طريقة التكاليف الكلية تعتبرها من ضمن تكاليف الإنتاج وتحملها على وحدات الإنتاج والمبيعات، أما طريقة التكاليف المتغيرة فلا تعتبرها من ضمن تكلفة الإنتاج بل تعتبرها من ضمن مصاريف الفترة تحمل على الدخل، لذلك ظهرت طريقة تكاليف المستغلة التي تقتضي ضرورة تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف الصناعية المتغيرة مضافاً إليها جزء من التكاليف الصناعية الثابتة بنسبة الطاقة المستغلة في الإنتاج كما يتم تحميل وحدات المبيعات بنصيبها من التكاليف التسويقية المستغلة، أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة والتكاليف التسويقية الثابتة غير المستغلة تعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل.

ويتم تحديد التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة كما يلي:

التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة

$$= \frac{\text{التكاليف الصناعية الثابتة} \times (\text{الطاقة الصناعية الفعلية} \div \text{الطاقة الصناعية المتاحة})$$

كذلك تحسب التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة كما يلي:

التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة

$$= \frac{\text{التكاليف التسويقية الثابتة} \times (\text{حجم المبيعات الفعلية} \div \text{الطاقة التسويقية المتاحة})$$

حيث تعتبر الطاقة القصوى (النظرية أو المثالية) طاقة الإنتاج المحددة خلال فترة زمنية معينة وفقاً لمواصفات عوامل الإنتاج مع فرض توافر مواد الإنتاج

حسب المواصفات المحددة وتوافر القوى العاملة ذات الكفاءات عالية وتوفر الصيانة المنتظمة، وهي غير واقعية لأنها لا تراعي أية مسموحات عادية. أما الطاقة المتاحة (العملية) هي الطاقة القصوى مستبعداً منها المسموحات العادية داخل مجموعة مراكز الإنتاج أو المراحل الإنتاجية، بينما الطاقة الفعلية (المتوقعة) المعتمدة على حجم المبيعات المتوقعة حيث يفتح باب المسموحات العادية إلى حد كبير في حالات كان حجم المبيعات قليلاً.

٢.٦. ميزاتهما:

١. تتلافى هذه الطريقة العيوب والانتقادات الموجهة للنظريات الأخرى وتحقق كثيراً من العدالة عند تحديد تكلفة الوحدة الواحدة نظراً لتحميل الوحدة بنصيبها من التكاليف المتغيرة وكذلك من التكاليف الثابتة التي استغلت عند إنتاجها.
٢. يميل متوسط تكلفة الوحدة في ظل هذه الطريقة إلى الثبات النسبي رغم الاختلاف في حجم النشاط.
٣. تحديد سعر بيع الوحدة سوف يخفف على المستهلك كي لا يتحمل أعباء التكاليف غير المستغلة التي لم يستفد منها.
٤. توفر بيانات مفيدة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على معدلات استغلال الطاقة.

٣.٦. عيوبها:

١. صعوبة تحديد المستغل من الطاقة وذلك نظراً لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.
٢. تتنافى هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، وخاصة المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام يتضمن جزءاً من التكاليف الثابتة المستغلة.
٣. لم تحل هذه الطريقة نهائياً مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك لصعوبة توزيع تكاليف الطاقة المستغلة على الوحدات الإنتاجية كأسس علمية وبدون الاجتهاد والتقدير.
٤. لا تتناسب مع مبدأ التغطية الشاملة للتكاليف مما يؤدي إلى اختلاف النتائج المستخرجة في ظلها عن لنتائج المستخرجة من الحسابات المالية.

أسئلة تقويم ذاتي:

١. ناقش طريقة التكاليف ثم عدد ميزاتها عيوبها.
٢. قارن في جدول بين أنواع الطاقة المختلفة.

مثال (المبالغ بالآلاف ريال):

قدمت إليك البيانات التالية من دفاتر إحدى الشركات الصناعية عن فترة التكاليف من 2010/1/1 حتى 2010/3/31 على النحو التالي:

مواد أولية مباشرة أول المدة (٧٠٠٠)، مواد مباشرة مشتركة خلال الفترة (٤٩٠٠٠)، جمارك على المشتريات (٨٠٠٠)، نقل للداخل (٢٠٠٠)، مواد أولية آخر المدة (٦٠٠٠)، أجور مباشرة (١٠٠٠٠)، مصروفات صناعية مباشرة (٢٠٠٠)، أجور غير مباشرة (٤٠٠٠)، إيجار المصنع (٢٠٠٠)، إضاءة

المصنع (١٠٠٠)، تأمين على المصنع (٣٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (١٣٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (١١٠٠٠)، إنتاج تام الصنع أول المدة (٥٤٠٠)، إنتاج تام الصنع آخر المدة (٣٦٠٠)، أجور عمال المعارض (٢٠٠٠)، إيجار المعارض (٨٠٠)، قرطاسية المعارض (٤٠٠)، رواتب إدارية (٨٠٠٠)، مصروفات إدارية (٢٠٠٠).

علمًا بأن نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة ٦٠ % ونسبتها من التكاليف التسويقية ٥٠ %، والطاقة القصوى لإنتاج المصنع (٢٠٠٠٠) وحدة وتم إنتاج (١٥٠٠٠) وحدة والطاقة القصوى للمبيعات (١٦٠٠٠) وحدة والوحدات المباعة (١٢٠٠٠) وحدة وسعر بيع الوحدة ٩.

المطلوب:

إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل باستخدام طريقة التكاليف المستغلة.

الحل:

الطاقة الإنتاجية المستغلة

$$= \frac{\text{الطاقة الفعلية} \div \text{الطاقة الإنتاجية القصوى}}{20000 \div 15000} = 0.75$$

الطاقة التسويقية المستغلة

$$= \frac{\text{الطاقة الفعلية} \div \text{الطاقة التسويقية القصوى}}{16000 \div 12000} = 0.75$$

قائمة التكاليف عن الفترة المنتهية في ٢٠١٠/٣/٣١ وفقا لطريقة التكاليف المستغلة

مبالغ كلية	مبالغ جزئية	البيان
		التكاليف المستغلة:
		١. التكاليف المباشرة:
		المواد المباشرة
		مواد مباشرة أول المدة
٧٠٠٠		مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة
٤٩٠٠٠		جمارك على المشتريات
٨٠٠٠		نقل المشتريات للداخل
٢٠٠٠		تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج
٦٦٠٠٠		تكلفة المواد المباشرة آخر المدة
(٦٠٠٠)		تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج
٦٠٠٠٠		الأجور المباشرة
١٠٠٠٠		مصروفات صناعية مباشرة
٢٠٠٠		مجموع التكاليف الصناعية المباشرة
٧٢٠٠٠		٢. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٦٠%
		أجور غير مباشرة متغيرة (٦٠% × ٤٠٠٠)
٢٤٠٠		إيجار المصنع (٦٠% × ٢٠٠٠)
١٢٠٠		إضاءة المصنع (٦٠% × ١٠٠٠)
٦٠٠		تأمين على المصنع (٦٠% × ٣٠٠٠)
١٨٠٠		٣. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المستغلة ٧٥%
		أجور غير مباشرة (٧٥% × ١٦٠٠)
١٢٠٠		إيجار المصنع (٧٥% × ٨٠٠)
٦٠٠		إضاءة المصنع (٧٥% × ٤٠٠)
٣٠٠		تأمين على المصنع (٧٥% × ١٢٠٠)
٩٠٠		إنتاج تحت التشغيل أول المدة
١٣٠٠٠		إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
(١١٠٠٠)		تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
٨٣٠٠٠		إنتاج تام أول المدة
٥٤٠٠		إنتاج تام آخر المدة
(٣٦٠٠)		

٨٤٨٠٠		تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
		٤. التكاليف التسويقية المتغيرة ٥٠%
١٠٠٠		أجور عمال المعارض (٢٠٠٠ × ٥٠%)
٤٠٠		إيجار المعارض (٨٠٠ × ٥٠%)
٢٠٠		قرطاسية المعارض (٤٠٠ × ٥٠%)
		٥. التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة ٧٥%
٧٥٠		أجور عمال المعارض (١٠٠٠ × ٧٥%)
٣٠٠		إيجار المعارض (٤٠٠ × ٧٥%)
١٥٠		قرطاسية المعارض (٢٠٠ × ٧٥%)
٨٧٦٠٠		تكلفة المبيع

قائمة الدخل عن فترة ٣ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٣/٣١ وفقا لطريقة التكاليف المستغلة

المستغلة	البيــــــــــــان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
	إيرادات المبيعات		١٠٨٠٠٠
	تكلفة المبيعات		(٨٧٦٠٠)
	مجمـــــــــــــل الربح		٢٠٤٠٠
	١. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة %25		
	أجور غير مباشرة ($١٦٠٠ \times ٢٥\%$) أو (١٦٠٠ - ١٢٠٠)	(٤٠٠)	
	إيجار المصنع ($٨٠٠ \times ٢٥\%$) أو (٨٠٠ - ٦٠٠)	(٢٠٠)	
	إضاءة المصنع ($٤٠٠ \times ٢٥\%$) أو (٤٠٠ - ٣٠٠)	(١٠٠)	
	تأمين على المصنع ($١٢٠٠ \times ٢٥\%$) أو (٩٠٠ - ١٢٠٠)	(٣٠٠)	
	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة		(١٠٠٠)
	٢. التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة %٢٥		
	أجور عمال المعارض ($١٠٠٠ \times ٢٥\%$) أو (٧٥٠ - ١٠٠٠)	(٢٥٠)	
	إيجار المعارض ($٤٠٠ \times ٢٥\%$) أو (٣٠٠ - ٤٠٠)	(١٠٠)	
	قرطاسية المعارض ($٢٠٠ \times ٢٥\%$) أو (١٥٠ - ٢٠٠)	(٥٠)	

مجموع التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة		(٤٠٠)
٣. مصاريف إدارية وتمويلية		(١٠٠٠٠)
صافي الربح	٩٠٠٠	٩٠٠٠

تدريب (٤) (المبالغ بالآلاف ريال):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر الشركة العربية للصناعات الخزفية عن الفترة من ٢٠١٠/١٢/٣١-٧/١:

مواد مباشرة أول المدة (٨٠٠٠)، مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة (٦٢٠٠٠)، مصاريف نقل للداخل (٣٠٠٠)، رسوم جمركية (١٠٠٠٠)، مواد مباشرة آخر المدة (٩٠٠٠)، إنتاج تام أول المدة (٧٠٠٠)، إنتاج تام آخر المدة (٤٥٠٠)، تكاليف تسويقية (٥٠٠٠)، أجور مباشرة (١٢٠٠٠)، مصروفات صناعية مباشرة (٣٠٠٠)، إيجار مبنى المصنع (٣٠٠٠)، تأمين المصنع (٤٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل أول المدة (١٥٠٠٠)، إنتاج تحت التشغيل آخر المدة (١٣٠٠٠)، أجور غير مباشرة (٦٠٠٠)، مصاريف إدارية (٤٠٠٠).

فإذا علمت أن:

١. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٤٠%، والتكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة ٦٠%.

٢. الطاقة الإنتاجية القصوى (٣٠٠٠٠) والمستغلة (٢٠٠٠٠).

٣. الطاقة التسويقية القصوى (٢٥٠٠٠)، والوحدات المباعة (١٨٠٠٠) بسعر ٧ للوحدة.

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفق الطريقة المستغلة.

٧. مقارنة الطرق ودراسة سبب الاختلاف:

مثال عام (المبالغ بالآلاف ريال):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر شركة الإسراء عن شهر مارس ٢٠١٠ والتي طاققتها الإنتاجية والتسويقية (٣٠٠٠) وحدة: مواد مباشرة (٤٧٥٢٠)، أجور مباشرة (٢٢٦٨٠)، تكاليف صناعية غير مباشرة (32400) منها ٢١٦٠٠ متغيرة، تكاليف تسويقية (١٦٢٠٠) منها (٦٠٠٠) ثابتة، مصاريف إدارية (٧٢٠٠)، وحدات منتجة (٢٧٠٠)، وحدات مباعية (٢٥٥٠) وحدة، سعر بيع الوحدة ١٨٠.

فإذا علمت أن وحدات تامة أول المدة (٣٠٠) بتكلفة كلية: (١٢١٥٠)، متغيرة (١٠٨٠٠)، مستغلة (١١٨٨٠)، وكان إنتاج الفترة السابقة ٢٤٠٠ وحدة.

المطلوب:

١. قوائم التكاليف ونتائج الأعمال طبقاً لطريقة التكاليف الكلية والمتغيرة والمستغلة.
٢. بيان سبب الاختلاف بين الطرق.

الحل:

١. الطاقة الإنتاجية المستغلة = $(2700 \div 3000) = 90\%$.
٢. الطاقة التسويقية المستغلة = $(2550 \div 3000) = 85\%$.
٣. إنتاج تام آخر المدة = $2700 + 300 - 2550 = 450$.
٤. تكلفة الوحدة = (تكاليف الصنع خلال الفترة ÷ عدد الوحدات المنتجة) ×
وحدات آخر المدة = مخزون آخر المدة

- أ- الطريقة الكلية = $102600 \div 2700 = 38 \times 450 = 17100$
- ب- الطريقة المتغيرة = $91800 \div 2700 = 34 \times 450 = 15300$
- ت- الطريقة المستغلة = $101520 \div 2700 = 37.6 \times 450 = 16920$

قائمة التكاليف لشهر مارس ٢٠١٠			
المستغلة	المتغيرة	الكلية	البيان
٤٧٥٢٠	٤٧٥٢٠	٤٧٥٢٠	مواد مباشرة
٢٢٦٨٠	٢٢٦٨٠	٢٢٦٨٠	أجور مباشرة
٧٠٢٠٠	٧٠٢٠٠	٧٠٢٠٠	التكاليف الصناعية المباشرة
٢١٦٠٠	٢١٦٠٠	٢١٦٠٠	تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
٩٧٢٠	.	١٠٨٠٠	تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
١٠١٥٢٠	٩١٨٠٠	١٠٢٦٠٠	تكلفة البضاعة تامة الصنع
١١٨٨٠	١٠٨٠٠	١٢١٥٠	تكلفة بضاعة تامة أول المدة
(١٦٩٢٠)	(١٥٣٠٠)	(١٧١٠٠)	تكلفة بضاعة تامة آخر المدة
٩٦٤٨٠	٨٧٣٠٠	٩٧٦٥٠	تكلفة البضاعة المباعة
١٠٢٠٠	١٠٢٠٠	١٠٢٠٠	تكاليف تسويقية متغيرة
٥١٠٠	.	٦٠٠٠	تكاليف تسويقية ثابتة
١١١٧٨٠	٩٧٥٠٠	١١٣٨٥٠	تكلفة المبيعات

قائمة الدخل لشهر مارس ٢٠١٠			
البير	الكلية	المتغيرة	المستغلة
المبيعات	٤٥٩.٠٠٠	٤٥٩.٠٠٠	٤٥٩.٠٠٠
تكلفة المبيعات	(١١٣.٨٥٠)	(٩٧.٥٠٠)	(١١١.٧٨٠)
مجمّل الربح	٣٤٥.١٥٠	٣٦١.٥٠٠	٣٤٧.٢٢٠
التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة		(١٠.٨٠٠)	(١٠.٨٠٠)
التكاليف التسويقية الثابتة		(٦.٠٠٠)	(٩.٠٠٠)
المصاريف الإدارية	(٧٢.٠٠٠)	(٧٢.٠٠٠)	(٧٢.٠٠٠)
صافي الربح	٣٣٧.٩٥٠	٣٣٧.٥٠٠	٣٣٨.٠٤٠

سبب الاختلاف بين النظريات			
البير	الكلية	المتغيرة	المستغلة
مخزون تام آخر المدة	١٧١.٠٠٠	١٥٣.٠٠٠	١٦٩.٢٠٠
مخزون تام أول المدة	(١٢١.٥٠٠)	(١٠.٨٠٠)	(١١٨.٨٠٠)
فروق المخزون	٤٩.٥٠٠	٤٥.٠٠٠	٥٠.٤٠٠
صافي الربح قبل استبعاد التغير في المخزون	٣٣٧.٩٥٠	٣٣٧.٥٠٠	٣٣٨.٠٤٠
التغير في المخزون	(٤٩.٥٠٠)	(٤٥.٠٠٠)	(٥٠.٤٠٠)
صافي الربح بعد استبعاد التغير في المخزون	٣٣٣.٠٠٠	٣٣٣.٠٠٠	٣٣٣.٠٠٠

ويمكن شرح ذلك كما يلي:

يكمن سر الاختلاف في التكاليف الثابتة المرحلة بين الفترات كمخزون:

١. الاختلاف بين النظرية الكلية والمتغيرة:

فروق الربح = $337950 - 337500 = 450$ وهي ناتجة عن نصيب المخزون من التكاليف الثابتة:

= نصيب مخزون آخر المدة من التكاليف الثابتة - نصيب مخزون أول المدة من التكاليف الثابتة

= $[(\text{التكاليف الثابتة} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون آخر المدة}] - [(\text{التكاليف الثابتة} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون أول المدة}]$

$$= [300 \times (2400 \div 10800)] - [450 \times (2700 \div 10800)] =$$

$$[300 \times 4.5] - [450 \times 4] =$$

$$1350 - 1800 =$$

= 450 وهو فرق الربح بين النظريتين.

٢. الاختلاف بين النظرية الكلية والمستغلة:

فروق الربح = $338040 - 337950 = 90$ وهي ناتجة عن نصيب المخزون من التكاليف الثابتة غير المستغلة:

= نصيب مخزون آخر المدة من التكاليف الثابتة غير المستغلة في العام الحالي - نصيب مخزون أول المدة من التكاليف الثابتة غير المستغلة في العام الماضي

= $[(\text{التكاليف الثابتة غير المستغلة في العام الحالي} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون آخر المدة}] - [(\text{التكاليف الثابتة غير المستغلة في العام الماضي} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون أول المدة}]$

$\times$ وحدات مخزون آخر المدة] - $[(\text{التكاليف الثابتة غير المستغلة في العام الماضي} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون أول المدة}]$

$\times$ وحدات مخزون أول المدة]

$$\begin{aligned}
 & [300 \times (2400 \div 2160)] - [450 \times (2700 \div 1080)] = \\
 & [300 \times 0.9] - [450 \times 0.4] = \\
 & 270 - 180 = \\
 & = 90 \text{ وهو فرق الربح بين النظريتين.}
 \end{aligned}$$

٣. الاختلاف بين النظرية المستغلة والمتغيرة:

فروق الربح = $3380.40 - 3375.00 = 540$ وهي فروق ناتجة عن نصيب المخزون من التكاليف الثابتة المستغلة:

= نصيب مخزون آخر المدة من التكاليف الثابتة المستغلة في العام الحالي - نصيب مخزون أول المدة من التكاليف الثابتة المستغلة في العام الماضي

$$\begin{aligned}
 & = [(التكاليف الثابتة المستغلة في العام الحالي \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \\
 & \text{وحدات مخزون آخر المدة}] - [(التكاليف الثابتة المستغلة في العام \\
 & \text{الماضي} \div \text{الوحدات المنتجة}) \times \text{وحدات مخزون أول المدة}] \\
 & [300 \times (2400 \div 8640)] - [450 \times (2700 \div 9720)] = \\
 & [300 \times 3.6] - [450 \times 3.6] = \\
 & 1080 - 1620 = \\
 & = 540 \text{ وهو فرق الربح بين النظريتين.}
 \end{aligned}$$

تدريب (٥) (المبالغ بالآلف ريال):

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة س والمتعلقة بالمنتج ص عن شهر يناير ٢٠٠٩ :

• المواد:

١. ١٠٠٠٠ مواد مباشرة
٢. ٥٠٠٠ مواد غير مباشرة صناعية (متغيرة منها ٦٠%)
٣. ١٠٠٠ مواد غير مباشرة تسويقية (متغيرة منها ٥٠%)

• الأجور:

١. ٦٠٠٠ أجور مباشرة
٢. ٢٤٠٠ أجور غير مباشرة صناعية (متغيرة منها ٧٥%)
٣. ٦٠٠ أجور غير مباشرة تسويقية (متغيرة منها ٩٠%)

• مصرفات أخرى:

١. ٥٤٠٠ مصرفات مباشرة
٢. ٧٢٠٠ مصرفات غير مباشرة صناعية (متغيرة منها ٨٠%)
٣. ٤٨٠٠ مصرفات غير مباشرة تسويقية (متغيرة منها ٤٠%)
٤. ١٦٠٠٠ مصرفات تمويلية وإدارية (متغيرة منها ١٠%)

• فإذا علمت أن:

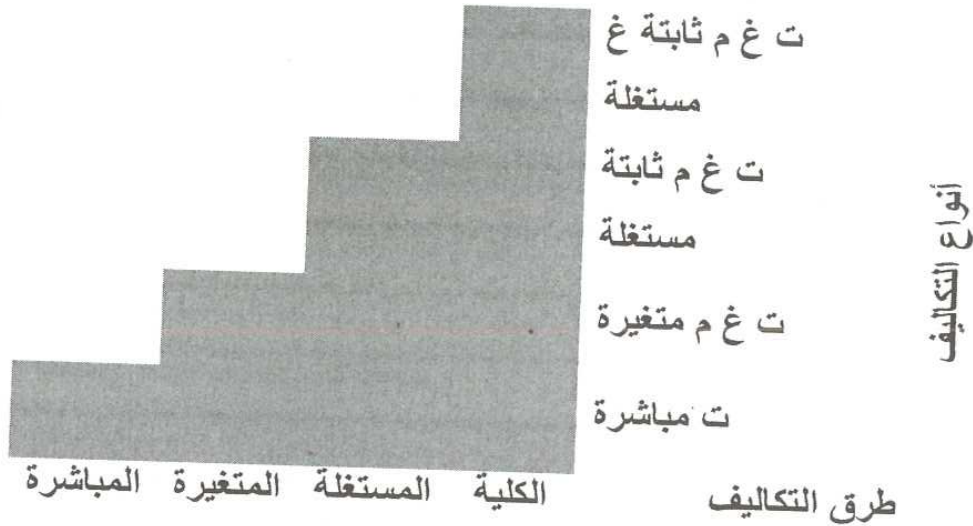
١. لا يوجد إنتاج تام أول المدة
٢. إنتاج تام خلال الفترة ٨٥٠٠ وحدة.
٣. إنتاج تام آخر الفترة ١٠٠٠ وحدة.
٤. الطاقة التسويقية القصوى ٩٠٠٠ وحدة والطاقة الإنتاجية القصوى ١٠٠٠٠ وحدة.
٥. سعر بيع الوحدة ٨.

• المطلوب

١. إعداد قائمة التكاليف للمنتج ص عن شهر يناير ٢٠١٠ وفقاً لطرق التكاليف المختلفة.
٢. إعداد قائمة الدخل لشركة س وفقاً للطرق المذكورة سابقاً.
٣. بين في جدول أثر التغير في المخزون على اختلاف النتائج في الطرق السابقة.

٨. الخلاصة

يلخص الشكل التالي طرق تحميل التكاليف المختلفة كما تم دراستها سابقاً حيث يوضح أنواع التكاليف الواجب تحميلها على المنتج وفقاً لكل طريقة وكما يظهر فطريقة التكاليف الكلية تحمل كل التكاليف، ثم المستغلة لا تحمل الجز الثابت غير المستغل، ثم المتغيرة حيث تتجاهل الجزء الثابت كله من التكاليف، وأخيراً المباشرة حيث لا تعترف إلا بالجزء المباشر فقط.



٩. لحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عرضنا في هذه الوحدة الطرق المختلفة لتحميل التكاليف، وفي الوحدة التالية سندرس بعض الموضوعات المتعلقة بالتكاليف المتغيرة والثابتة وهي موضوع نقطة التعادل، وموضوع هامش المساهمة، وموضوع اختلاف الإنتاج عن المبيعات أثره على الدخل في ظل الطرق المختلفة.

١٠. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١) (المبالغ بالألف ريال):

قائمة التكاليف الصناعية عن فترة ٦ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ وفقا لطريقة التكاليف الكلية

البيـ	ان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
<u>التكـاليف المباشرة:</u>			
١. المواد المباشرة			
مواد مباشرة أول المدة			
		١٠٢٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة			
		٣٠٦٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج			
		٤٠٨٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة			
		(١٠٥٤٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج			
		٣٠٢٦٠	
٢. الأجور المباشرة			
		١٧٠٠٠	
٣. خدمات صناعية مباشرة			
		٥٠٠٠	
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة			
			٥٢٢٦٠
٤. تكاليف صناعية غير مباشرة			
مواد غير مباشرة			
		١٧٠٠	
أجور غير مباشرة			
		٥١٠٠	

٦١٢٠	قوى محرك
٣٠٦٠	صيانة
٤٠٠	إهلاك الآلات
٣٤٠	إهلاك مباني المصنع
٦٨٠	تأمين على المصنع
٢٠٤٠	مصاريف صناعية متنوعة
١٩٤٤٠	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
٧١٧٠٠	التكاليف الصناعية خلال الفترة
٦٤٠٠	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(٤٠٦٠)	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
٧٤٠٤٠	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
١٠٠٠٠	إنتاج تام الصنع أول المدة
(٨٠٠٠)	إنتاج تام الصنع آخر المدة
٧٦٠٤٠	تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
	هـ. التكاليف التسويقية
١٠٢٠	مواد لف وحزم
٣٤٠٠	أجور تسويقية
٦٨٠	إيجار معارض البيع
١٧٠٠	عمولة وكلاء بيع
١٥٠٠	مصاريف نقل للخارج
١٥٤٠	مصاريف الإعلان
١٧٠٠	مصاريف تسويقية متنوعة
١١٥٤٠	مجموع التكاليف التسويقية
٨٧٥٨٠	تكلفة المبيعات

قائمة الدخل عن فترة 3 أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ وفقا لطريقة التكاليف الكلية

البـ	ان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
إيرادات المبيعات			١٣٠٠٠٠
تكلفة المبيعات			(٨٧٥٨٠)
مجمـل الربح			٤٢٤٢٠
مصاريف إدارية وتمويلية			
أدوات كتابية وقرطاسية الإدارة		(٣٤٠)	
أجور إدارية		(٦٨٠٠)	
إيجار مبنى الإدارة		(٦٨٠)	
مصاريف إدارية متنوعة		(٢١٨٠)	
مجموع المصاريف الإدارية والتمويلية			(١٠٠٠٠)
صافي الربح			٣٢٤٢٠

إجابة تدريب (٢) (المبالغ بالآلف ريال):

قائمة التكاليف الصناعية عن فترة ٦ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ وفقا لطريقة

التكاليف المباشرة

البـ	ان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
التكـاليف المباشرة:			
١. المواد المباشرة			
مواد مباشرة أول المدة		٥١٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة		١٥٣٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج		٢٠٤٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة		(٥٢٢٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج		١٥١٨٠	
٢. الأجور المباشرة		٨٠٠	

الوحدة السابعة

٢٥٠٠	٣. خدمات صناعية مباشرة
١٨٤٨٠	التكاليف الصناعية خلال الفترة
٣١٠٠	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(٢٠٢٠)	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
١٩٥٦٠	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
٤٨٠٠	إنتاج تام أول المدة
(٤٠٠٠)	إنتاج تام آخر المدة
٢٠٣٦٠	تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
٦٦٠٠	٤. التكاليف التسويقية المباشرة ٦٠%
٢٦٩٦٠	تكلفة المبيعات

قائمة الدخل عن فترة 3 أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ وفقا لطريقة التكاليف المباشرة

مبالغ كلية	مبالغ جزئية	البير
٥٤٠٠٠		إيرادات المبيعات
(٢٦٩٦٠)		تكلفة المبيعات
٢٧٠٤٠		مجموع الربح
		تكاليف صناعية غير مباشرة
	(٣٠٠٠)	أجور غير مباشرة
	(١٨٠٠)	إهلاك آلات المصنع
	(٣٣٠)	تأمين على المصنع
	(١٦٠)	إهلاك مباني المصنع

صيانة	(١٥٠٠)	
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة		(٦٧٩٠)
التكاليف التسويقية غير المباشرة ٤٠%		(٤٤٠٠)
مصاريف إدارية وتمويلية		(٤٨٢٠)
صافي الربح		١١٠٣٠

إجابة تدريب (٣) (المبالغ بالألف ريال):

قائمة التكاليف عن الفترة المنتهية في 2012/6/30 وفقا لطريقة التكاليف المتغيرة

البيـر	مبالغ	مبالغ كلية
جزئية		
التكاليف المتغيرة:		
١. التكاليف المباشرة:		
المواد المباشرة		
مواد مباشرة أول المدة	٥٠٠٠	
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة	٨٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج	١٣٠٠٠	
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة	(٦٠٠٠)	
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج	٧٠٠٠	
الأجور المباشرة	١٠٠٠	
تكاليف صناعية مباشرة	٢٥٠٠	
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة	١٩٥٠٠	

		٢. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٥٠%
	١٥٠٠	أجور غير مباشرة متغيرة ($٣٠٠٠ \times ٥٠\%$)
	٦٠٠	إهلاك المصنع ($١٢٠٠ \times ٥٠\%$)
	٩٠٠	إيجار مبنى المصنع ($١٨٠٠ \times ٥٠\%$)
	٤٠٠	صيانة المصنع ($٨٠٠ \times ٥٠\%$)
٣٤٠٠		مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة
٢٢٩٠٠		التكاليف الصناعية خلال الفترة
٧٥٠٠		إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(٨٢٠٠)		إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
٢٢٢٠٠		تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
٦٥٠٠		إنتاج تام أول المدة
(٣٥٠٠)		إنتاج تام آخر المدة
٢٥٢٠٠		تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
٧٢٠٠		٣. التكاليف التسويقية المباشرة المتغيرة ($١٢٠٠٠ \times$ ٦٠%)
٣٢٤٠٠		تكلفة المبيعات

قائمة الدخل عن فترة ٣ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ وفقاً لطريقة التكاليف المتغيرة

البـيـان	مبالغ جزئية	مبالغ كلية
إيرادات المبيعات		٩٦٠٠٠
تكلفة المبيعات		(٣٢٤٠٠)
مجمـل الربح		٤٢٦٠٠
١. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة ٥٠%		
أجور غير مباشرة (٣٠٠٠ × ٥٠%) أو (٣٠٠٠) -	(١٥٠٠)	
إيجار مبنى المصنع (١٨٠٠ × ٥٠%) أو (٩٠٠ - ١٨٠٠)	(٩٠٠)	
إهلاك المصنع (١٢٠٠ × ٥٠%) أو (٦٠٠ - ١٢٠٠)	(٦٠٠)	
صيانة المصنع (٨٠٠ × ٥٠%) أو (٤٠٠ - ٨٠٠)	(٤٠٠)	
٢. التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة ٤٠%		
	(٤٨٠٠)	
٣. مصاريف إدارية وتمويلية		
	(٨٠٠٠)	
صافي الربح		٢٦٤٠٠

إجابة تدريب (٤) (المبالغ بالآلف ريال):

قائمة التكاليف عن الفترة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١ وفقا لطريقة التكاليف المستغلة

البيـ	ان	جزئي	كلي
التكاليف المستغلة:			
١. التكاليف المباشرة:			
المواد المباشرة			
مواد مباشرة أول المدة			
مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة			
نقل المشتريات للداخل			
جمارك على المشتريات			
تكلفة المواد المباشرة المتاحة للإنتاج			
تكلفة المواد المباشرة آخر المدة			
تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج			
الأجور المباشرة			
مصروفات صناعية مباشرة			
مجموع التكاليف الصناعية المباشرة			
٢. التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ٤٠ %			
إيجار مبنى المصنع (٤٠ % × ٣٠٠٠)			
التأمين على المصنع (٤٠ % × ٤٠٠٠)			
أجور غير مباشرة (٤٠ % × ٦٠٠٠)			
٣. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المستغلة، الطاقة			
المستغلة = (٣٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠٠)			

١٢٠٠	إيجار مبنى المصنع (٣٠٠٠ - ١٢٠٠) × ٢٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠
١٦٠٠	التأمين على المصنع (٣٠٠٠ - ١٦٠٠) × ٢٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠
٢٤٠٠	أجور غير مباشرة (٣٠٠٠ - ٢٤٠٠) × ٢٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠
٩٩٤٠٠	التكاليف الصناعية خلال الفترة
١٥٠٠٠	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(١٣٠٠٠)	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
١٠١٤٠٠	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة (تكلفة البضاعة التامة)
٧٠٠٠	إنتاج تام أول المدة
(٤٥٠٠)	إنتاج تام آخر المدة
١٠٣٩٠٠	تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة (تكلفة البضاعة المباعة)
٣٠٠٠	٤. التكاليف التسويقية المتغيرة (٥٠٠٠ × ٦٠%)
١٤٤٠	٥. التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة (٣٠٠٠ - ٥٠٠٠) × (٢٥٠٠ ÷ ١٨٠٠)
١٠٨٣٤٠	تكلفة المبيع

قائمة الدخل عن فترة ٦ أشهر المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١ وفقا لطريقة التكاليف المستغلة

البير	جزئي	كلي
إيرادات المبيعات (٧ × ١٨٠٠٠)		١٢٦٠٠٠
تكلفة المبيع		(١٠٨٣٤٠)
مجموع الربح		١٧٦٦٠
١. التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة		
إيجار مبنى المصنع [٣٠٠٠ - (١٢٠٠ + ١٢٠٠)]	(٦٠٠)	
التأمين على المصنع [٤٠٠٠ - (١٦٠٠ + ١٦٠٠)]	(٨٠٠)	
أجور غير مباشرة [٦٠٠٠ - (٢٤٠٠ + ٢٤٠٠)]	(١٢٠٠)	
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة		(٢٦٠٠)
٢. التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة [٥٠٠٠ - (١٤٤٠ + ٣٠٠٠)]		(٥٦٠)
٣. مصاريف إدارية		(٤٠٠٠)
صافي الربح		١٠٥٠٠

إجابة تدريب (٥) (المبالغ بالآلاف ريال):

قائمة التكاليف لشهر يناير ٢٠١٠				
المستغلة	المتغيرة	المباشرة	الكلية	البير
				تكاليف صناعية مباشرة
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	مواد مباشرة
٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	أجور مباشرة
٥٤٠٠	٥٤٠٠	٥٤٠٠	٥٤٠٠	مصروفات مباشرة
٢١٤٠٠	٢١٤٠٠	٢١٤٠٠	٢١٤٠٠	التكاليف الصناعية المباشرة
				تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
٣٠٠٠	٣٠٠٠		٣٠٠٠	مواد ٦٠%
١٨٠٠	١٨٠٠		١٨٠٠	أجور ٧٥%
٥٧٦٠	٥٧٦٠		٥٧٦٠	مصروفات ٨٠%
١٠٥٦٠	١٠٥٦٠		١٠٥٦٠	مجموع تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
				تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
١٧٠٠			٢٠٠٠	مواد
٥١٠			٦٠٠	أجور
١٢٢٤			١٤٤٠	مصروفات
٣٤٣٤			٤٠٤٠	مجموع تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
٣٥٣٩٤	٣١٩٦٠	٢١٤٠٠	٣٦٠٠٠	تكلفة البضاعة تامة الصنع

الوحدة السابعة

٠	٠	٠	٠	تكلفة بضاعة تامة أول المدة
(٣٥٣٩)	(٣١٩٦)	(٢١٤٠)	(٣٦٠٠)	تكلفة بضاعة تامة آخر المدة
٣١٨٥٥	٢٨٧٦٤	١٩٢٦٠	٣٢٤٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
				تكاليف تسويقية متغيرة
٥٠٠	٥٠٠		٥٠٠	مواد ٥٠%
٥٤٠	٥٤٠		٥٤٠	أجور ٩٠%
١٩٢٠	١٩٢٠		١٩٢٠	مصرفات ٤٠%
٢٩٦٠	٢٩٦٠		٢٩٦٠	مجموع تكاليف تسويقية متغيرة
				تكاليف تسويقية ثابتة
٤٢٥			٥٠٠	مواد
٥١			٦٠	أجور
٢٣٨٠			٢٨٠٠	مصرفات
٢٨٥٦			٣٣٦٠	مجموع تكاليف تسويقية ثابتة
٣٧٦٧١	٣١٧٢٤	١٩٢٦٠	٣٨٧٢٠	تكلفة المبيعات

قائمة الدخل لشهر يناير ٢٠١٠				
المستغلة	المتغيرة	المباشرة	الكلية	البـان
٦١٢٠٠	٦١٢٠٠	٦١٢٠٠	٦١٢٠٠	المبيعات
(٣٧٦٧١)	(٣١٧٢٤)	(١٩٢٦٠)	(٣٨٧٢٠)	تكلفة المبيعات
٢٣٥٢٩	٢٩٤٧٦	٤١٩٤٠	٢٢٤٨٠	مجمـل الدخل
				تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
		(٣٠٠٠)		مواد ٦٠%
		(١٨٠٠)		أجور ٧٥%
		(٥٧٦٠)		مصروفات ٨٠%
		(١٠٥٦٠)		مجموع تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
				تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
(٣٠٠)	(٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)		مواد
(٩٠)	(٦٠٠)	(٦٠٠)		أجور
(٢١٦)	(١٤٤٠)	(١٤٤٠)		مصروفات
(٦٠٦)	(٤٠٤٠)	(٤٠٤٠)		مجموع تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة
				تكاليف تسويقية متغيرة
		(٥٠٠)		مواد ٥٠%
		(٥٤٠)		أجور ٩٠%

		(١٩٢٠)		مصروفات ٤٠%
		(٢٩٦٠)		مجموع تكاليف تسويقية متغيرة
				تكاليف تسويقية ثابتة
(٧٥)	(٥٠٠)	(٥٠٠)		مواد
(٩)	(٦٠)	(٦٠)		أجور
(٤٢٠)	(٢٨٠٠)	(٢٨٠٠)		مصروفات
(٥٠٤)	(٣٣٦٠)	(٣٣٦٠)		مجموع تكاليف تسويقية ثابتة
(١٦٠٠٠)	(١٦٠٠٠)	(١٦٠٠٠)	(١٦٠٠٠)	مصاريف إدارية وتمويلية
٦٤١٩	٦٠٧٦	٥٠٢٠	٦٤٨٠	صافي الربح

سبب الاختلاف بين النظريات				
المستغلة	المتغيرة	المباشرة	الكلية	البيان
٣٥٣٩	٣١٩٦	٢١٤٠	٣٦٠٠	مخزون تام آخر المدة
(٠)	(٠)	(٠)	(٠)	مخزون تام أول المدة
٣٥٣٩	٣١٩٦	٢١٤٠	٣٦٠٠	فروق المخزون
٦٤١٩	٦٠٧٦	٥٠٢٠	٦٤٨٠	صافي الربح قبل استبعاد التغير في المخزون
(٣٥٣٩)	(٣١٩٦)	(٢١٤٠)	(٣٦٠٠)	التغير في المخزون
٢٨٨٠	٢٨٨٠	٢٨٨٠	٢٨٨٠	صافي الربح بعد استبعاد التغير في المخزون

المراجع

١. مرعي، عبد الحي، مرعي، د. عطية، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية ١٩٩٩.
٢. الإرياني، د. محمد فضل، الإطار النظري والعملي لمحاسبة التكاليف، صنعاء ٢٠٠٧، (بدون دار نشر).
٣. الرزق، د. صالح عبد الله، خليل، د. عطا الله ورا، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٧.
٤. فخر، د. نواف، الدليمي، د. خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.
٥. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر عمان، ٢٠٠٤.
٦. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٧. <http://www.acc4arab.com>
٨. infotechaccountants.com

الوحدة الثامنة

من الموضوعات المتعلقة بالتكاليف الثابتة والمتغيرة

1. 10/1/1999

2. 10/1/1999

3. 10/1/1999

4. 10/1/1999

5. 10/1/1999

6. 10/1/1999

7. 10/1/1999

الوحدة الثامنة

من الموضوعات المتعلقة بالتكاليف الثابتة والمتغيرة

محتويات الوحدة:

١. مقدمة الوحدة
١. ١. تمهيد
١. ٢. أهداف الوحدة
١. ٣. أقسام الوحدة
١. ٤. قراءات مساعدة
٢. نقطة التعادل
٣. هامش المساهمة
٤. الاختلاف بين الإنتاج والمبيعات
٥. الخلاصة
٦. إجابة التدريبات
٧. المراجع

English - Unit 1

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

Unit 1: The English Language and the English People

١. مقدمة الوحدة

١.١. تمهيد:

عزيزي الدارس؛

مرحبا بك عزيزي الدارس إلى الوحدة الثامنة والأخيرة من مقرر محاسبة التكاليف (١)، والتي ندرس فيها بعض الموضوعات التي لها علاقة بالتكلفة الثابتة والمتغيرة بأمثلة سهلة وسريعة الفهم مبسطة مثل نقطة التعادل وهامش المساهمة والاختلاف بين الإنتاج والمبيعات.

٢. ١. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس؛

بعد انتهائك من دراسة هذه الوحدة والإجابة على تدريباتها يتوقع منك أن تكون قادرا على :

١. إدراك مفهوم نقطة التعادل وهامش المساهمة.
٢. معرفة أثر التكاليف الثابتة والمتغيرة على نقطة التعادل وعلاقة ذلك بهامش المساهمة.
٣. معرفة أثر الاختلاف بين الإنتاج والمبيعات على الدخل في ظل طريقة تحميل التكاليف المتغيرة أو الكلية.

٣. ١. أقسام الوحدة:

تنقسم هذه الوحدة إلى ثلاثة:

- القسم الأول: ويشرح مفهوم نقطة التعادل.
- القسم الثاني: ويعرف بمصطلح هامش المساهمة.
- القسم الثالث: وينقش بمثال رقمي الاختلاف بين الإنتاج والمبيعات وأثره على الدخل.

١.٤. قراءات مساعدة:

عزيزي الدارس؛

يمكنك الاستعانة بالقراءات التالية والتي تتعلق بموضوع الوحدة:

١. ري إتش جاريسون، إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، دار المريخ الرياض ٢٠٠٢.
٢. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٣. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر عمان، ٢٠٠٤.

٢. نقطة التعادل:

هي حجم المبيعات الذي يتعادل عنده الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية، أي أنه عند هذه النقطة فإن المنشأة لا تحقق ربح أو خسارة وبالتالي فإن أي مستوى إنتاج يقل عن نقطة التعادل تحقق المنشأة معه خسارة تزداد بزيادة البعد عن هذه النقطة، وبالمقابل فإن أي مستوى إنتاج يزيد عن نقطة التعادل تحقق معه المنشأة ربحاً يزداد بزيادة البعد عنها، أي إذا غطى الإيراد الإجمالي التكاليف الإجمالية دون ترك فائض للربح فهذا المستوى من النشاط يطلق عليه نقطة التعادل، ويمكن تحديد نقطة التعادل بالأسلوب الرياضي كما يلي:

$$\text{نقطة التعادل} =$$

$$\text{الإيرادات} = \text{التكاليف}$$

$$\text{نقطة التعادل} =$$

$$\text{الإيرادات} = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة}$$

نقطة التعادل =

[عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة] = [ت ثابتة + (عدد الوحدات

المباعة × متغيرة للوحدة)]

بالرموز:

$$ع \times س = أ + (ب \times س)$$

$$ع \times س = أ + ب \times س$$

$$ع \times س - ب \times س = أ$$

$$س = أ \div (ع - ب)$$

حيث:

ع: سعر بيع الوحدة

س: عدد الوحدات المباعة

أ: التكاليف الثابتة

ب: التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

مثال (المبالغ بالآلف ريال):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت:

سعر بيع الوحدة ١٠، تكلفة متغيرة للوحدة = ٥، إجمالي تكاليف ثابتة ١٠٠٠٠٠، المطلوب تحديد كمية المبيعات التي تحقق التعادل، وقيمة مبيعات نقطة التعادل .

الحل:

١. كمية مبيعات نقطة التعادل =

تكاليف ثابتة ÷ (سعر بيع الوحدة - تكلفة متغيرة للوحدة)

$$= أ \div (ع - ب)$$

$$= 100000 \div (10 - 5) = 20000 \text{ وحدة}$$

٢. قيمة مبيعات نقطة التعادل = عدد وحدات نقطة التعادل $\times$ سعر البيع

$$= 10 \times 20000 = 200000$$

٣. هامش المساهمة:

يعتبر هامش المساهمة القيمة الباقية من إيرادات المبيعات بعد طرح التكلفة المتغيرة للمبيعات، وسمي بذلك لأنه القيمة المساهمة في تغطية التكاليف الثابتة، فإذا كان هامش المساهمة أقل من التكاليف الثابتة حقق المشروع خسائر وإذا كان أكبر حقق أرباحاً، وعليه يمكن تعريف نقطة التعادل بأنها النقطة التي يتساوى عندها هامش المساهمة مع التكاليف الثابتة.

$$\text{وبالرجوع لبيانات المثال السابق يظهر أن هامش المساهمة} = 200000 - 50 \times 100000$$

تدريب (١) (المبالغ بالآلاف ريال):

١. إذا كان سعر بيع الوحدة ٢٤٠ وتكلفتها المتغيرة ١٨٠ وإجمالي التكاليف

الثابتة ٣٠٠٠٠ فإن حجم مبيعات التعادل:

أ- ٥٠٠

ب- ٦٠٠

ت- ٧٠٠

ث- ٨٠٠

٢. من رقم (١) يكون قيمة مبيعات التعادل:

أ- ١١٠٠٠٠

ب- ١٢٠٠٠٠

ت- ١٣٠٠٠٠.

ث- ١٤٠٠٠٠.

٣. من رقم (١) هامش المساهمة للوحدة يساوي:

أ- ٥٠.

ب- ٦٠.

ت- ٧٠.

ث- ٨٠.

٤. من رقم (١) و (٢) و (٣) إجمالي هامش المساهمة يساوي:

أ- ١٠٠٠٠.

ب- ٢٠٠٠٠.

ت- ٣٠٠٠٠.

ث- ٤٠٠٠٠.

٤. الاختلاف بين الإنتاج والمبيعات:

سنأخذ مثالا لتوضيح كيف يتأثر الدخل وفق النظريات حين يتعادل الإنتاج مع المبيعات، وعندما يزيد الإنتاج عن المبيعات، وعندما يقل الإنتاج عن المبيعات، ولتوصيل الفكرة سنأخذ فقط الطريقة الكلية والمتغيرة، وإليك بيانات المثال:

١. سعر بيع الوحدة ٢٠.

٢. تكلفة متغيرة للوحدة ٨.

٣. التكاليف الثابتة ١٥٠٠٠٠ محسوبة على أساس طاقة ٢٥٠٠٠ وحدة.

٤. مصاريف إدارية ٩٠٠٠٠.

٥. فيما يلي بيانات المخزون:

بيانات المخزون	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	المجموع
مخزون أول المدة	صفر	صفر	٥٠٠٠	صفر
وحدات منتجة	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
وحدات مبيعة	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
وحدات آخر المدة	صفر	٥٠٠٠	صفر	صفر

الحل: نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة = $٦ = ٢٥٠٠٠ \div ١٥٠٠٠٠$

بيان	السنة الأولى		السنة الثانية		السنة الثالثة		المجموع	
	الكلية	المتغيرة	الكلية	المتغيرة	الكلية	المتغيرة	الكلية	المتغيرة
المبيعات	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
تكلفة مخزون أول المدة	٠	٠	٠	٠	٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	صفر	صفر
الحالية + تكلفة الفترة	٣٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
آخر المدة - تكلفة مخزون	٠	٠	(٧٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	٠	٠	صفر	صفر

تكلفة المبيعات	هامش المساهمة	تكلفة ثابتة	مصاريف إدارية	صافي الربح
(٣٥٠,٠٠٠)			(٩٠,٠٠٠)	٢٠,٠٠٠
(٢٠٠,٠٠٠)	٣٠,٠٠٠	(١٥٠,٠٠٠)	(٩٠,٠٠٠)	٦٠,٠٠٠
(٢٨٠,٠٠٠)			(٩٠,٠٠٠)	٣٠,٠٠٠
(١٦٠,٠٠٠)	٢٤,٠٠٠	(١٥٠,٠٠٠)	(٩٠,٠٠٠)	٠
(٤٢٠,٠٠٠)			(٩٠,٠٠٠)	٩,٠٠٠
(٢٤٠,٠٠٠)	٣٦,٠٠٠	(١٥٠,٠٠٠)	(٩٠,٠٠٠)	١٢,٠٠٠
(١٠٥,٠٠٠)			(٢٧,٠٠٠)	١٨,٠٠٠
(٦٠,٠٠٠)	٩,٠٠٠	(٤٥,٠٠٠)	(٢٧,٠٠٠)	١٨,٠٠٠

من الجدول السابق لاحظنا أنه:

١. عندما تساوى الإنتاج مع المبيعات تحقق نفس الدخل في الطريقتين، والسبب هو عدم ترحيل أي جزء من التكاليف الثابتة لفترات قادمة في مخزون آخر المدة.
٢. عندما زاد الإنتاج عن المبيعات كان صافي الدخل في الطريقة الكلية أكبر، والسبب في ذلك هو ترحيل جزء من التكاليف الثابتة المحملة على الإنتاج لفترة قادمة في مخزون آخر المدة وهو عبارة عن ٥,٠٠٠ وحدة $\times 6 = 30,000$.
٣. عندما كان الإنتاج أقل من المبيعات فإن صافي الدخل في الطريقة الكلية كان أقل، والسبب هو تحرير التكلفة الثابتة المحتجزة في المخزون فتأثرت بذلك

الطريقة الكلية بينما المتغيرة لا تتأثر لأنها لم تحتجز أي تكاليف ثابتة في المخزون سابقا، ويظهر ذلك مخزون أول المدة في السنة الثالثة ٧٠.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠ = ٣٠.٠٠٠ وهو الفرق بين ١٢٠.٠٠٠ - ٩٠.٠٠٠ = ٣٠.٠٠٠ وهذه هي التكاليف التي كانت محتجزة في السنة الثانية في مخزون آخر المدة ثم تم إضافتها في مخزون أول المدة لتصبح من تكاليف السنة الثالثة وفق الطريقة الكلية.

٤. على الفترات طويلة المدى تتلاشى الفروق بين الطريقتين لأنه مع الأجل الطويل تميل المبيعات والإنتاج إلى التساوي مما يبعد ما يسمى بالمخزون.
٥. مما سبق ولتسوية صافي الدخل في الطريقتين نصمم الجدول التالي:

بيان	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣
صافي الدخل وفق النظرية المتغيرة	٦٠.٠٠٠	٠	١٢٠.٠٠٠
+ التكاليف الثابتة المرحلة في المخزون وفق النظرية الكلية	٠	٣.٠٠٠	٠
- التكاليف الثابتة المحررة من المخزون وفق النظرية الكلية	٠	٠	٣.٠٠٠
صافي الدخل في النظرية الكلية	٦٠.٠٠٠	٣.٠٠٠	٩٠.٠٠٠

كما يمكن البدء بصافي الدخل في النظرية الكلية.

٦. يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

العلاقة بين الإنتاج والمبيعات	الدخل وفق النظرية المتغيرة	الدخل وفق النظرية الكلية
يتساوى الإنتاج مع المبيعات	لا يختلف	لا يختلف
يزيد الإنتاج عن المبيعات	أقل	أكثر
يقل الإنتاج عن المبيعات	أكثر	أقل

٥. الخلاصة

يلخص الشكل التالي طرق تحميل التكاليف المختلفة كما تم دراستها سابقا حيث يوضح أنواع التكاليف الواجب تحميلها على المنتج وفقا لكل طريقة وكما يظهر فطريقة التكاليف الكلية تحمل كل التكاليف، ثم المستغلة لا تحمل الجز الثابت غير المستغل، ثم المتغيرة حيث تتجاهل الجزء الثابت كله من التكاليف، وأخيرا المباشرة حيث لا تعترف إلا بالجزء المباشر فقط.

٦. إجابة التدريبات:

إجابة تدريب (١) المبالغ بالآلاف ريال:

١. (a).

٢. (b).

٣. (b).

٤. (c).

٧. المراجع

١. ري إتش جاريسون، وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، دار المريخ الرياض ٢٠٠٢.
٢. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، المملكة العربية السعودية.
٣. المطارنة، د. غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٦.
٤. الرجبى، د. "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل النشر عمان، ٢٠٠٤.
٥. <http://www.acc4arab.com>
٦. infotechaccountants.com



من مؤلفات جامعة الأندلس للعلوم والتقنية