

**محاسبة التكاليف**

**مدرس المقرر**

**الدكتور اسعد الخميس**

2019/2018

**المحاضرة الأولى<sup>1</sup>:****محاسبة التكاليف**

تختص محاسبة التكاليف بشكل عام بتوفير المعلومات المالية التي يمكن قياسها كمياً، سواء كانت متعلقة بأحداث ماضية تاريخية، أو في شكل تقديرات عن أحداث متوقعة مستقبلاً والتي تفيد العديد من الأطراف في عملية اتخاذ القرارات والتي تنتوع احتياجاتهم للمعلومات تبعاً للقرارات التي يتخذونها.

**تعريف محاسبة التكاليف:**

محاسبة التكاليف عبارة عن طرق تجميع وتسجيل وتحليل وتوزيع التكاليف على وحدات الانتاج، وذلك بغية تحديد تكلفة وحدة الانتاج، وتقويم المخزون السلعي لقياس الربح، وإظهار المركز المالي للمنشأة بالإضافة إلى أنها تسعى إلى تجميع وتقديم البيانات اللازمة للإدارة من أجل ترشيد القرارات الإدارية المختلفة المتعلقة بالمبيعات والانتاج وطرق التسعير والخطط المالية وغيرها.

**أهداف محاسبة التكاليف:**

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1 - تحليل وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة المستفيدة للوصول إلى اجمالي التكاليف لأي قسم أو مرحلة أو طلبية.
- 2 - تحديد تكلفة وحدة المنتج لتقويم تكلفة الوحدات المباعة وغير المباعة (المخزون السلعي) لتحديد صافي الدخل وتصوير المركز المالي للمنشأة.
- 3 - الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها.
- 4- توفير البيانات اللازمة للإدارة لتخطيط ورقابة الأعمال الدورية.
- 5- توفير البيانات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات وإعداد الخطط والسياسات الاستراتيجية للمنشأة.

**مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:**

يمكن التفريق ما بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من خلال عدة نقاط وهي موضحة بالجدول التالي :

المعيار	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
الغرض الأساسي	تحديد صافي نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة.	تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.
المتطلبات القانونية	تُعد بالشكل الذي يتناسب مع الأنظمة والقوانين السائدة في البلد	تُعد بالشكل الذي يتناسب مع متطلبات الإدارة .
تحليل الربح والتكاليف	تُظهر الأرباح والخسائر بشكل عام دون إعطاء تفاصيل عن تكلفة كل	تُظهر تفاصيل وتحليل بيانات التكاليف والربح لكل منتج ولكل

<sup>1</sup> د. علاء الدين جبل، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة حلب.

قسم على حده.	منتج وكل قسم على حدة .	
تعد تقارير التكاليف بشكل مستمر يمكن أن تكون شهرية أو ربع سنة	تُظهر التقارير المالية بشكل دوري وعادة ما تكون سنة.	فترة التقارير
تُزوّد بنظام تفصيلي للرقابة بالاستناد إلى التكاليف المعيارية.	لا تهتم بأي شكل من أشكال الرقابة وإنما تستند إلى تسجيل العمليات المالية.	شكل الرقابة
تهتم بالتكلفة السابقة والتكلفة المستقبلية.	تهتم بالتكلفة التاريخية فقط أي تهتم بالتكاليف السابقة.	الفترة الزمنية لإظهار التكلفة
تُقدم قوائم مالية خاصة مثل " تكاليف الانحرافات "	تُقدم قوائم مالية ذات أغراض عامة.	القوائم المالية

### طرق تبويب التكاليف:

**تعرف التكلفة:** بأنها التضحية بإحدى الموارد الاقتصادية للحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر، أو في المستقبل، ويمكن قياسها في شكل وحدات نقدية وغير نقدية.

وتختلف التكلفة باختلاف الغرض منها، فهناك التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مقدماً، وهناك تكاليف المنتج وتكاليف الفترة، والتكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف الثابتة والمغيرة، ويمكن تبويب التكاليف بإحدى الطرق التالية:

**أولاً - التبويب على أساس طبيعة البيانات التي تتضمنها هذه التكاليف وتُقسم إلى :**

أ- تكاليف تاريخية.

ب- تكاليف مقدرة مقدماً

**التكاليف التاريخية:** وهي القيمة النقدية للبضاعة بتاريخ الحصول عليها وتُقسم إلى :

- تكاليف غير مستنفذة : وهي التكاليف التي تساهم في تحقيق الأرباح حالياً وفي المستقبل كأصل الثابت مثل الأثاث، الآلات...

- تكاليف مستنفذة : وهي التكاليف التي تساهم في تحقيق الأرباح في الدورة الحالية فقط أي المصروف مثل مصروف الكهرباء وغيره، أما التكلفة المستنفذة دون الحصول على إيراد(منافع) تسمى بالخسارة.

فمثلاً شراء آلة هو تكلفة غير مستنفذة بينما مصروف الاهتلاك الخاص بهذه الآلة فهو تكلفة مستنفذة.

**التكاليف المقدرة مقدماً:** وهي التكاليف المخططة لعدد معين من الوحدات عن فترة مقبلة وتتخذ أساساً للرقابة وتقييم الأداء عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة وتحديد الانحرافات إن وجدت.

**ثانياً - التبويب على أساس وحدة القياس وتُقسم إلى:**

أ- **التكلفة الكلية:** وهي عبارة عن تجميع التكاليف الاجمالية للمشروع من تكلفة الصنع والتكاليف التسويقية والإدارية والمالية.

ب- **متوسط تكلفة الوحدة الواحدة:** وهي عبارة عن قسمة اجمالي التكلفة على عدد الوحدات المنتجة، أو حجم النشاط.

بفرض أن إجمالي تكاليف التصنيع /100000/ لإنتاج/1000/ وحدة منتج وتم بيع/900/ فقط، فإنه يمكن حساب تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة المخزون السلعي آخر المدة كما يلي:

$$\text{متوسط تكلفة الوحدة} = 1000/100000 = 100 \text{ ل.س للوحدة.}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = 100 * 900 = 90000 \text{ ل.س.}$$

$$\text{تكلفة المخزون} = 100 * 100 = 10000 \text{ ل.س.}$$

ثالثاً - **التبويب على أساس سلوك التكلفة تجاه التقلبات في مستوى النشاط وتُقسم إلى :**

أ- **تكاليف متغيرة:** وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها وفقاً لتغير حجم الانتاج(النشاط)، وتتناسب طردياً معه، فتزداد بزيادة حجم الانتاج، وتتناقص بانخفاضه، وتعادل الصفر عند توقف الانتاج، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة(مثل أسعار المواد، ومعدلات الأجور المباشرة).

وتشمل عناصر التكاليف المتغيرة البنود التالية:

1- تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الانتاج.

2- تكلفة الأجور المباشرة.

3- التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة: كتكلفة الوقود والقوى المحركة، وتكاليف صيانة الآلات والزيوت والشحوم وغيرها.

4- التكاليف التسويقية المتغيرة: وهي تتناسب طردياً مع التغير في حجم المبيعات كتكاليف المواد التسويقية

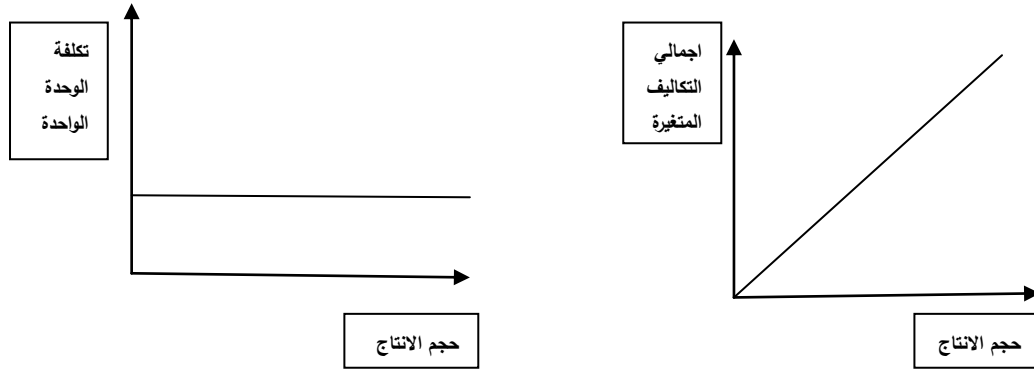
متغيرة مثل مواد اللف والحزم والتغليف، وتكاليف العمل المتغيرة مثل عمولة وكلاء البيع، مرتبات عمال

المبيعات والمعارض وغيرها وتكاليف الخدمات التسويقية المتغيرة مثل تكاليف النقل للخارج والشحن

والتفريغ ومصروفات انتقال وكلاء البيع ومصروفات التخزين إذا كانت تدفع على أساس حجم المبيعات.

والتكاليف المتغيرة تكون متغيرة بالنسبة للمجموع، ولكنها ثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة. وتأخذ الشكل

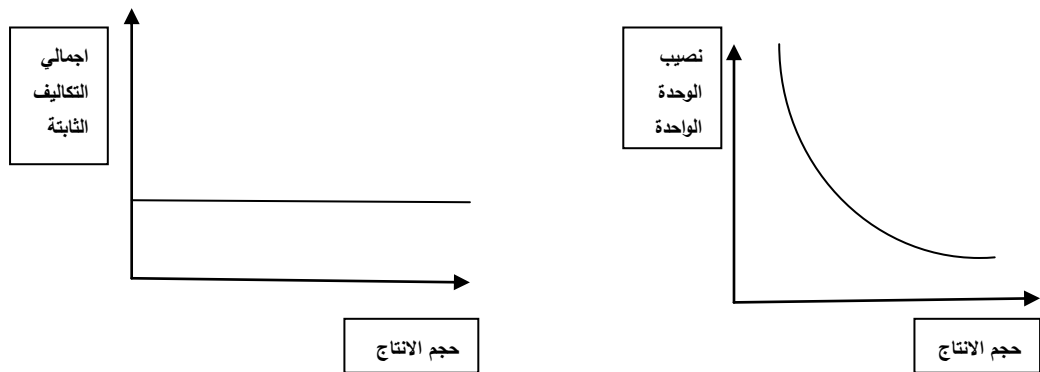
التالي:



ب- **تكاليف ثابتة:** وهي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الانتاج (النشاط)، بل تبقى ثابتة بالمجموع خلال فترة زمنية معينة وطاقه انتاجية محددة، أي أنه إذا زاد الانتاج أو نقص أو توقف تماماً لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف ستظل كما هي دون تغيير، وترتبط هذه التكاليف بفترة زمنية معينة، وتسمى أحياناً بالتكاليف الزمنية، أو تكاليف الطاقة. وتشمل عناصر التكاليف الثابتة البنود التالية:

- 1- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة: كاهتلاك الآلات بطريقة القسط الثابت، وإيجار المصنع، ورواتب المشرفين على المصنع، والتأمينات المختلفة على العمال والمصنع وغيرها.
- 2- التكاليف التسويقية الثابتة: وهي العناصر التي لا تتأثر بتقلبات حجم المبيعات، وتشمل راتب مدير المبيعات، ورواتب موظفي القسم، وإيجار المعارض، وأقساط التأمين وغيرها.
- 3- التكاليف الإدارية الثابتة: وتعتبر جميع التكاليف الإدارية ثابتة بطبيعتها لأنها لا تتأثر بتغير حجم الانتاج أو حجم المبيعات، مثل مرتبات أعضاء مجلس الإدارة، تكلفة الإنارة والتدفئة والأدوات الكتابية، وأقساط التأمين، والمصروفات القضائية وغيرها.

والتكاليف الثابتة تكون ثابتة بالنسبة للمجموع، ولكنها متغيرة بالنسبة للوحدة الواحدة بالتناقص. وتأخذ الشكل التالي:



مثال: بفرض كانت التكاليف الثابتة/500000 ل.س سنوياً ضمن حجم الانتاج /1000 إلى 3000/وحدة منتج، فسوف نجد أن التكاليف الثابتة تبقى ثابتة بالمجموع، ولكنها متغيرة بالنسبة لنصيب وحدة المنتج من هذه التكاليف، حيث تتناقص الوحدة الواحدة ولهذا ينصح بتشغيل المنشآت ضمن طاقتها الكاملة نظراً لانخفاض نصيب وحدة المنتج من التكاليف الثابتة كما يلي:

عدد وحدات الانتاج	اجمالي التكاليف الثابتة	تكلفة الوحدة أو نصيب الوحدة
1000	500000	500
2000	500000	250
3000	500000	166.7

هذا كما ذكرنا ضمن مدى معين، ولكن قد تقوم المنشأة في حالة الازدهار الاقتصادي مثلاً بإضافة آلات جديدة مما يتطلب تعيين مشرفين إضافيين، هذا يعني زيادة التكاليف الثابتة وبالتالي انتقال المدى المناسب إلى الأعلى، والعكس في حالة الركود الاقتصادي وتخفيض التكاليف الثابتة وهذا ما يسمى **بالتكاليف المترتبة**.

**ج- تكاليف مختلطة (شبه متغيرة أو شبه ثابتة):** وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الانتاج ولكن ليس بنفس النسبة، ولا تتعد هذه التكاليف بتوقف النشاط، وذلك لوجود جزء ثابت وآخر متغير، ولهذا تدعى بالتكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة تبعاً لغالبية الجزء الثابت أو المتغير فيها مثل تكاليف الصيانة والإصلاح. حيث نجد أن الصيانة الدورية تكاليف ثابتة بينما تكاليف الإصلاح متغيرة.

**رابعاً - التبيويب على أساس وظائف المشروع وتقسيم إلى:**

**أ- التكاليف الصناعية:** وهي التكاليف المتعلقة بإنتاج أو صنع منتج معين، وتتألف من المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة).

**ب- التكاليف التسويقية:** وهي التكاليف التي تنفق في سبيل بيع وتوزيع منتجات المنشأة، وتشمل مصروفات البيع والشحن والإعلان ومرتبات عمال البيع وغيرها علماً أنها تقسم إلى **ثابتة ومتغيرة**.

**ت- التكاليف الإدارية:** وهي التكاليف التي تنفق في سبيل إدارة المنشأة (المشروع) والرقابة على الإنتاج، إضافة إلى جميع الأعمال الإدارية، مثل مرتبات المدير العام، ورواتب موظفي الإدارة، إيجار مبنى الإدارة، اهتلاك أثاث الإدارة، كهرباء الإدارة وغيرها، علماً أن جميع التكاليف الإدارية ثابتة.

**خامساً - التبيويب على أساس علاقة التكاليف بالمنتج أو بوحدة النشاط وتقسيم إلى:**

**أ- تكاليف مباشرة:** وهي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة المنتج، أي التكاليف التي يمكن تخصيصها على وحدات الانتاج، وبالتالي فهي عناصر مباشرة صرفت على وحدات انتاج معينة مثل المواد الخام، وأجور عمال الإنتاج، أي أنه هنالك علاقة مباشرة بين المواد الأولية وبين وحدات الإنتاج، وبين الزمن اللازم لإنتاج المنتج وبين وحدات هذا المنتج.

**ب- تكاليف غير مباشرة:** وهي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة الإنتاج بشكل مباشر، وإنما تخص الإنتاج ككل، مثل إيجار المصنع، والقوى المحركة، ورواتب مديري المصنع والتأمينات المختلفة وغيرها، وتقسيم إلى تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية كما يلي:

1- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة: وهي تكاليف صناعية.

2- التكاليف التسويقية: وهي تكاليف غير صناعية.

3- التكاليف الإدارية: وهي تكاليف غير صناعية.

سادساً – التبيوب على أساس توقيت تحميل التكاليف على الإيرادات وتُقسم إلى:

أ- تكاليف قابلة للتخزين (تكاليف الإنتاج): وهي التكاليف التي تتعلق بالمنتج وبالضاعة المشتراة،

وبالتالي تعتبر هذه التكاليف جزءاً من تكلفة مخزون الإنتاج المتاح للبيع ثم تتحول هذه التكاليف القابلة

للتخزين وتصبح مصروفات ممثلة بتكلفة البضاعة المباعة، وذلك فقط عندما يتم بيع هذا المخزون.

ب- تكاليف غير قابلة للتخزين (تكاليف الفترة): وهي التكاليف التي تحمل على الفترة الحالية المدروسة، ولا

تحمل على المخزون وتظهر في قائمة الدخل دون اعتبارها كجزء من المخزون أي دون إظهارها في

الميزانية العمومية للشركة، مثل المصروفات البيعية والإدارة للمنشأة حيث لا تحمل للمخزون.

اصطلاحات أخرى في محاسبة التكاليف:

تكاليف مستقبلية: وهي التكاليف التي تختلف من بديل لآخر من بدائل القرار، ويتم تحديدها على أساس

دراسات المستقبل والأحداث المتوقعة.

تكلفة الفرصة البديلة: وهي أقصى عائد مساهمة تخسره المنشأة (المشروع) نتيجة لتفضيل بديل معين

ورفض بديل أو بدائل أخرى.

التكاليف الملائمة (المناسبة): وهي التكاليف المتوقعة مستقبلاً والتي تختلف من بديل لآخر من بدائل

القرار.

التكاليف الفارقة (غير الملائمة): وهي التكاليف التي لا تتأثر بأي بديل من بدائل القرار، أي أنها تكاليف

متساوية بالنسبة لكل البدائل.

التكاليف القابلة للرقابة: وهي التكاليف القابلة للرقابة عند مستوى أداء معين، وهي التي يستطيع المدير

المسؤول أن يؤثر عليها بقراراته.

التكاليف غير القابلة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يستطيع المدير المسؤول أن يؤثر عليها بقراراته، فهي

غير قابلة للرقابة عند هذا المستوى، ولكنها قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى.

مثال:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية:

مواد خام مستخدمة، قطع غيار للصيانة، عمولات للبائعين، استهلاك مباني الإنتاج، وقود للمصنع، مصاريف

إعلان، مصاريف صيانة، أجور عمال الإنتاج، أتعاب مراجع الحسابات، إيجار معارض البيع، مصاريف

قضائية، مياه لتبريد الآلات، فوائد قروض.

**المطلوب :**

تحليل عناصر التكلفة السابقة وفق التبويبات التالية:

- 1- تبويب التكاليف حسب علاقتها بالمنتج ( وحدة النشاط ).
- 2- تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج ( حجم النشاط ).

الحل :

عناصر التكلفة	حسب علاقتها بالمنتج	حسب علاقتها بحجم الإنتاج
مواد خام مستخدمة	مباشر	متغير
قطع غيار للصيانة	غير مباشر	متغير
عمولات للبائعين	غير مباشر	متغير
استهلاك مباني الإنتاج	غير مباشر	ثابت
وقود للمصنع	غير مباشر	متغير
مصاريف إعلان	غير مباشر	ثابت
مصاريف الصيانة	غير مباشر	ثابت
أجور عمال الإنتاج	مباشر	متغير
أتعاب مراجع الحسابات	غير مباشر	ثابت
إيجار معارض البيع	غير مباشر	ثابت
مصاريف قضائية	غير مباشر	ثابت
مياه لتبريد الآلات	غير مباشر	متغير
فوائد قروض	غير مباشر	ثابت



## قوائم التكاليف وقائمة الدخل

### قوائم التكاليف :

#### أولاً: دراسة عناصر تكاليف الإنتاج:

إن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج تام الصنع، وبالتالي فإنه من أجل معرفة هذه التكلفة يتم عرض بيانات التكاليف في قوائم مرتبة بحيث تشمل كافة عناصر التكلفة مبنية بحسب أنواعها طبقاً لعلاقتها مع وحدات الإنتاج أو لعلاقتها مع حجم الإنتاج. ولذلك لا بد من عرض عناصر التكاليف كما يلي:

**1- عناصر التكاليف المباشرة:** وهي التكاليف التي يمكن تحديدها وتحميلها بشكل مباشر على وحدة الإنتاج وتتألف مما يلي:

**أ- المواد الأولية المباشرة:** وهي المواد التي تشتريها المنشأة الصناعية لغرض الإنتاج، أو استخدامها في المخزون، واخضاعها إلى عملية التحويل حتى تصبح سلعة تامة الصنع، وتشكل جزء من الإنتاج المصنوع، وتتضمن المواد الأولية تكلفة جميع الخامات والسلع اللازمة لإنتاج المنتج النهائي، وقد تكون المواد الأولية بمثابة سلعة تامة الصنع إلا أنها تعتبر مادة أولية لمنتج آخر، مثل مادة الغزل هي منتج نهائي إلا أنها تعتبر مادة أولية في صناعة النسيج.

**ب- الأجور المباشرة:** وهي عبارة عن ثمن تكلفة العمل المباشر المستخدم في إنتاج المنتج الأساسي، كأجور عمال الغزل في مصنع الغزل، وأجور عمال النسيج في مصنع النسيج وغيرها، وتحسب هذه التكلفة على أساس اليوم أو الأسبوع أو الشهر، ويشكل إجمالي الموارد الأولية المستخدمة في الإنتاج، والأجور المباشرة ثمن التكلفة المباشرة (الأولية).

**2- عناصر التكاليف غير المباشرة:** وتقسّم إلى عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، وعناصر التكاليف التسويقية والإدارية.

**أ- عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة:** وهي التكاليف التي لا يمكن تحديدها وتخصيصها بشكل مباشر على وحدة الإنتاج، ولكن تعتبر من العناصر الضرورية لسير العملية الإنتاجية وتشتمل على العناصر التالية:

**-المواد الأولية غير المباشرة:** وهي المواد التي لا تدخل ضمن مركبات المنتج النهائي، وإنما تتمثل بالمواد المستخدمة واللازمة لعملية التحويل مثل الزيوت والوقود والشحوم وغيرها من المستلزمات السلعية، وتعالج ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة.

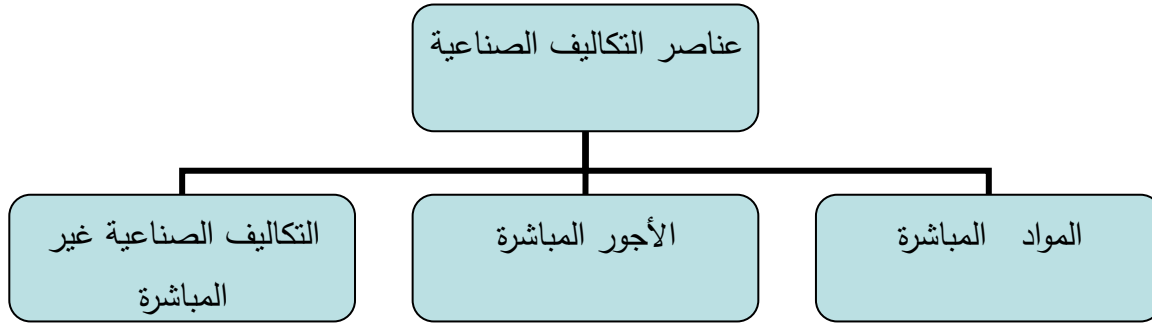
**-الأجور غير المباشرة:** وهي الأجور الخاصة بالعمال الذين لا يعملون مباشرة في الإنتاج كالمساعدين والمشرفين وعمال الصيانة، وتعتبر هذه الأجور أجوراً غير مباشرة نظراً لعدم إمكانية تتبع أجورهم ومرتباتهم بشكل مباشر على وحدة المنتج، لهذا تعالج الأجور غير المباشرة ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- **التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:** وهي التكاليف التي لا يمكن تخصيصها على وحدة الإنتاج بشكل مباشر، وتتضمن كافة تكاليف الصنع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة، ومن بين هذه العناصر التي تشتمل عليها هذه التكاليف: الصيانة والإصلاح، القوى المحركة، التدفئة، الإنارة، اهتلاكات الآلات والعدد الإنتاجية، التأمينات المختلفة على المصنع والعمال، إيجار المصنع وغيرها، وبالرغم عدم امكانية تتبع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدة المنتج ألا أن هناك بعض الطرق لتوزيع هذه التكاليف على مراكز التكلفة وبالتالي على وحدات المنتج بالشكل غير المباشر.

ب- **التكاليف التسويقية:** وهي المصروفات الخاصة بعملية البيع والتوزيع والتي تنفق على تجهيز البضاعة حتى تسليمها للمشتري، مثل أجور ورواتب موظفي القسم، الدعاية والإعلان، عمولة وكلاء البيع وغيرها.

ج - **التكاليف الإدارية:** وهي المصروفات التي تتطلبها عملية إدارة المنشأة والرقابة الداخلية على الإنتاج، كأجور ورواتب قسم الإدارة وراتب المدير العام، والمصروفات القضائية وباقي المصاريف الإدارية الأخرى.

وبناءً على ما سبق يمكن عرض المخطط العام لعناصر التكاليف كما يلي:



حيث يشكل مجموع المواد الأولية المباشرة والأجور المباشرة (والمصاريف الصناعية المباشرة في حال وجودها) **بالتكلفة المباشرة**، أما مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة مع الأجور المباشرة فيسمى **بتكاليف التحويل**، أما مجموع العناصر الثلاثة السابقة فيشكل التكاليف الصناعية للفترة المدروسة.