

## المحاضرة الثانية<sup>1</sup>:

### ثانياً: قوائم التكاليف في الشركات الصناعية:

يتم عرض بيانات التكاليف في قوائم مرتبة بحيث تشمل كافة عناصر التكاليف مبنية حسب أنواعها طبقاً لعلاقتها مع وحدات الإنتاج (مباشرة أو غير مباشرة)، أو لعلاقتها مع حجوم الإنتاج (متغيرة أو ثابتة)، وعموماً هناك مراحل لقياس التكلفة كما يلي:

#### الخطوة (المرحلة) الأولى: إعداد قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج :

تستخدم هذه القائمة في حالة استخدام نظام الجرد الدوري " ولا تطبق في نظام الجرد المستمر " وفي هذه الحالة يعتمد على الجرد الدوري لتحديد أرصدة المواد الأولية المتبقية في نهاية الفترة، حيث تتضمن هذه القائمة المواد الأولية أول المدة، وتكلفة المشتريات، فنحصل على المواد المتاحة للاستخدام ويطرح المواد الأولية آخر المدة نحصل على المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج.

ويتم تحديد تكلفة المواد الأولية المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة من خلال القائمة التالية :

قائمة تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	
×××	مخزون المواد الأولية أول المدة
×××	(+) تكلفة مشتريات المواد الأولية والتي تتضمن
❖	(+) ثمن شراء المواد الأولية
❖	(+) جميع مصاريف الشراء
❖	(-) مردودات المشتريات
❖	(-) مسموحات المشتريات
×××	تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام في الإنتاج
×××	(-) مخزون المواد الأولية آخر المدة
×××	<u>تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج</u>

#### الخطوة (المرحلة) الثانية: إعداد قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام:

تشمل هذه القائمة على عناصر التكاليف الصناعية التي أنفقت على منتج معين خلال فترة معينة مقسمة إلى عناصرها: من المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج، والأجور المباشرة فنحصل على التكلفة الأولية (المباشرة)، ثم نضيف المصاريف الصناعية غير المباشرة فنحصل على التكاليف الصناعية للفترة المدروسة، وبإضافة رصيد إنتاج تحت التشغيل أول المدة نحصل على إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج الجاري، ويطرح إنتاج

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

تحت التشغيل آخر المدة نحصل على التكلفة الصناعية للإنتاج التام (تكلفة الإنتاج)، حيث تبوب عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي ويمكن تحديد تكلفة الإنتاج تام الصنع من خلال القائمة التالية:

<b>قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام الصنع</b>	
×××	تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج
××× (+)	الأجور المباشرة
×××	التكلفة الأولية (المباشرة)
××× (+)	التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتضمن
❖	مواد غير مباشرة
❖	أجور غير مباشرة
❖	أقسط اهتلاك الآلات
❖	إيجار المصنع
❖	التأمين على المصنع
❖	إنارة المصنع
❖	الصيانة والإصلاح
❖	القوى المحركة ... إلخ
×××	إجمالي التكاليف الصناعية للفترة المدروسة
××× (+)	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
×××	إجمالي التكاليف الصناعية للإنتاج الجاري
××× (-)	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
×××	<u>التكلفة الصناعية للإنتاج التام (تكلفة الإنتاج)</u>

**الخطوة (المرحلة) الثالثة:** إعداد قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة): وتشمل هذه القائمة على تكلفة الإنتاج تام الصنع (تكلفة الإنتاج)، وبإضافة مخزون الإنتاج التام الصنع أول المدة نحصل على التكلفة الصناعية للإنتاج التام المتاح للبيع وبطرح مخزون الإنتاج التام آخر المدة فنحصل على التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع أو تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة من خلال القائمة التالية :

## قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة "

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام

××× (+) مخزون الإنتاج تام الصنع أول المدة

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمتاح للبيع

××× (-) مخزون الإنتاج تام الصنع آخر المدة

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة "

## الخطوة (المرحلة) الرابعة: إعداد قائمة التكاليف الإجمالية (الكلية):

وهذه القائمة هي تجميع للقوائم الثلاث السابقة، وبإضافة التكاليف التسويقية لتكلفة البضاعة المباعة- في القائمة السابقة- نحصل على تكلفة المبيعات، ثم نضيف التكاليف الإدارية فنحصل على التكلفة الإجمالية. ومن خلال ما سبق يمكن عرض ملخص يوضح مراحل قياس التكلفة (مراحل أثمان التكلفة) كما يلي:

1- التكلفة المباشرة (الأولية) = المواد الأولية المباشرة المستخدمة في الإنتاج + الأجور المباشرة.

2- التكلفة الصناعية للفترة المدروسة = التكلفة المباشرة (الأولية) + التكاليف الصناعية غير المباشرة.

3- التكلفة الصناعية للإنتاج التام = التكلفة الصناعية للفترة المدروسة ± تغير مخزون تحت التشغيل.

4- التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع = التكلفة الصناعية للإنتاج التام ± تغير مخزون تام الصنع.

5- تكلفة المبيعات = التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة) + التكاليف التسويقية.

6- التكلفة الإجمالية (الكلية) = تكلفة المبيعات + التكاليف الإدارية.

7- صافي الربح = المبيعات - التكلفة الإجمالية.

ملاحظة: التكلفة المباشرة قد تتضمن بالإضافة إلى المواد المباشرة والأجور المباشرة مصاريف صناعية مباشرة في حال وجودها.

**قائمة الدخل :**

وتسمى أحياناً قائمة الأرباح والخسائر، فقائمة الدخل قائمة بديلة عن حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر، وتظهر هذه القائمة في المنشآت الصناعية المبيعات، والتكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة)، وتكلفة المبيعات، وإجمالي الربح أو الخسارة، وصافي الربح أو الخسارة للمنشأة من خلال مقارنة المبيعات مع إجمالي التكاليف.

إن عملية تحديد صافي الربح أو الخسارة في المنشآت التجارية تختلف عنها في المنشآت الصناعية حيث أن المنشآت التجارية تشتري البضائع لإعادة بيعها دون الدخول في الإنتاج ومن ثم تكون تكلفة البضاعة المباعة متمثلة في (بضاعة أول المدة+ المشتريات ومصاريفها- بضاعة آخر المدة)، أما في المنشآت الصناعية فيسبق عملية المتاجرة عملية صنع وإنتاج حيث تقوم المنشآت الصناعية بشراء المواد وتجري عليها عمليات صناعية لتحويلها إلى سلع تامة الصنع وبالتالي يتوجب على هذه المنشآت معرفة تكاليف الإنتاج أو الصنع، حيث يتم تحديد صافي الربح والخسارة في المنشآت الصناعية عن طريق مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة المبيعات وتنزيل المصاريف الإدارية والمالية من مجمل الربح

ويشمل إعداد قائمة الدخل الخطوات التالية :

1 - تحديد صافي المبيعات " تحديد صافي إيراد المبيعات " من خلال العلاقة التالية :

صافي المبيعات = قيمة المبيعات - مردودات المبيعات وسموحاتها.

2 - تحديد تكلفة المبيعات من خلال العلاقة التالية :

تكلفة المبيعات = تكلفة البضاعة المباعة + مصاريف البيع والتوزيع " المصاريف التسويقية "

3 - تحديد مجمل الربح " أو مجمل الخسارة " من خلال العلاقة التالية:

مجمل الربح أو مجمل الخسارة = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات

4 - تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة من خلال العلاقة التالية :

صافي الربح أو صافي الخسارة = مجمل الربح أو مجمل الخسارة + الإيرادات المالية - المصاريف الإدارية والمالية

ومما سبق يمكن إعداد قائمة الدخل بالشكل التالي :

<b>قائمة الدخل</b>
××× صافي المبيعات
××× (-) تكلفة المبيعات وتتضمن
❖ تكلفة البضاعة المباعة
❖ تكاليف البيع والتوزيع " التكاليف التسويقية "
××× مجمل الربح
××× (-) المصاريف الإدارية والمالية
××× صافي الربح أو الخسارة من العمليات التشغيلية
××× (+) الإيرادات الأخرى " غير التشغيلية "
××× (-) المصاريف الأخرى " غير التشغيلية "
××× <u>صافي الربح أو الخسارة</u>

ومما سبق نجد أن:

<b>قائمة تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج</b>
××× مخزون المواد الأولية أول المدة
××× (+) تكلفة مشتريات المواد الأولية والتي تتضمن
❖ (+) ثمن شراء المواد الأولية
❖ (+) جميع مصاريف الشراء
❖ (-) مردودات المشتريات
❖ (-) مسموحات المشتريات
××× تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام في الإنتاج
××× (-) مخزون المواد الأولية آخر المدة
××× <u>تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج</u>

## قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام

××× تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج

××× (+) الأجر المباشرة

××× التكلفة المباشرة (الأولية)

××× (+) التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتضمن

❖ مواد غير مباشرة

❖ أجر غير مباشرة

❖ قسط الاستهلاك

❖ إيجار المصنع

❖ التأمين على المصنع

❖ إنارة المصنع

❖ الصيانة والإصلاح

❖ القوى المحركة ... إلخ

××× إجمالي التكاليف الصناعية للفترة المدروسة

××× (+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة

××× (-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام

## قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة "

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام

××× (+) مخزون الإنتاج تام الصنع أول المدة

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمتاح للبيع

××× (-) مخزون الإنتاج تام الصنع آخر المدة

××× التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة "

قائمة تكلفة المبيعات
××× تكلفة البضاعة المباعة
××× (+) المصاريف التسويقية بمختلف أنواعها مثل
❖ عمولة وكلاء البيع
❖ مصاريف لف وحزم
❖ مصاريف نقل المبيعات
××× <u>تكلفة المبيعات</u>

قائمة الدخل وفق نموذج تكلفة المبيعات:
××× صافي المبيعات
××× (-) تكلفة المبيعات وتتضمن
❖ تكلفة البضاعة المباعة
❖ تكاليف البيع والتوزيع " مصاريف التسويق "
××× مجمل الربح
××× (-) المصاريف الإدارية والمالية
××× صافي الربح أو الخسارة من العمليات التشغيلية
××× (+) الإيرادات الأخرى " غير التشغيلية "
××× (-) المصاريف الأخرى " غير التشغيلية "
××× <u>صافي الربح أو الخسارة النهائي</u>
قائمة الدخل وفق نموذج تكلفة البضاعة المباعة:
××× صافي المبيعات
××× (-) تكلفة البضاعة المباعة
××× <u>مجمل الربح</u>
××× (-) المصاريف التسويقية
××× (-) المصاريف الإدارية والمالية
××× صافي الربح أو الخسارة من العمليات التشغيلية
××× (+) الإيرادات الأخرى " غير التشغيلية "
××× (-) المصاريف الأخرى " غير التشغيلية "
××× <u>صافي الربح أو الخسارة النهائي</u>

ويعتبر اعداد قائمة الدخل وفق نموذج تكلفة المبيعات أقرب إلى الموضوعية باعتبار أن التكاليف التسويقية تتعلق بالوحدات المنتجة والمباعة، وبالتالي فإن مجمل الربح لا يظهر إلا بعد طرح التكاليف التسويقية من المبيعات، لذلك يفضل أن يؤخذ الشكل الأول لقائمة الدخل مع ملاحظة أن النتيجة النهائية واحدة في كلاهما.

### مثال عملي: حول إعداد قوائم التكاليف

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية في 31 / 12 /

180 000	رصيد مواد أولية أول المدة
612 000	مواد مشتراة خلال الفترة
36 000	مصاريف نقل مشتريات
252 000	أجور مباشرة
72 000	أجور غير مباشرة
108 000	إيجار مباني المصنع
90 000	إيجار مباني الإدارة
86 400	مصاريف صناعية غير مباشرة أخرى
57 600	مواد غير مباشرة
43 200	استهلاك آلات المصنع
43 200	استهلاك أثاث الإدارة
374 400	رواتب الإداريين
32 400	مصاريف إدارية أخرى
194 400	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
144 000	إنتاج تام الصنع أول المدة
30 000	مصاريف دعاية وإعلان
25 000	مصاريف بيع وتوزيع أخرى

فإذا علمت ما يلي:

- 1- بلغ رصيد مواد أولية آخر المدة 288 000.
- 2- بلغ رصيد مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة 273 600.
- 3- بلغ رصيد مخزون إنتاج تام الصنع آخر المدة 288 000.
- 4- بلغت قيمة صافي المبيعات خلال الفترة 3 240 000.

### المطلوب :

- 1- إعداد قائمة تكلفة المواد الأولية المباشرة المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة.
- 2- إعداد قائمة تكلفة الإنتاج تام الصنع خلال الفترة.



3- إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة.

4- إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 31 / 12.

**الحل:**

أولاً: إعداد قائمة تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة وهي كالتالي:

قائمة تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	
مخزون المواد الأولية أول المدة	180 000
(+) تكلفة مشتريات المواد الأولية والتي تتضمن	648 000
612 000 ثمن شراء المواد الأولية	
36000 مصاريف نقل المشتريات	
828 000 تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام في الإنتاج	
(-) مخزون المواد الأولية آخر المدة	288 000
<u>تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج</u>	<u>540 000</u>

ثانياً: إعداد قائمة تكلفة الإنتاج التام الصنع:

قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام	
تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج	540 000
(+) الأجور المباشرة	252 000
التكلفة المباشرة (الأولية)	792 000
(+) التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتضمن	367 200
57 600 مواد غير مباشرة	
72 000 أجور غير مباشرة	
108 000 إيجار مباني المصنع	
86 400 مصاريف صناعية غير مباشرة أخرى	
43 200 اهتلاك آلات المصنع	
إجمالي التكاليف الصناعية للفترة المدروسة	1 159 200
(+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة	194400
(-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة	273 600
<u>التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة</u>	<u>1 080 000</u>

ثالثاً: إعداد قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة):

**قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة):**

1 080 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة

144 000 (+) مخزون الإنتاج تام الصنع أول المدة

288 000 (-) مخزون الإنتاج تام الصنع آخر المدة

936 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة

رابعاً: إعداد قائمة الدخل: يمكن إعداد قائمة الدخل إما بنموذج تكلفة المبيعات أو بنموذج تكلفة البضاعة المباعة: 1 - إعداد قائمة الدخل عن طريق تكلفة المبيعات:

**قائمة الدخل**

3 240 000 صافي المبيعات

991 000 (-) تكلفة المبيعات وتتضمن

❖ 936 000 تكلفة البضاعة المباعة

❖ 55 000 المصاريف التسويقية وتتضمن:

❖ 30 000 مصاريف دعائية وإعلان

❖ 25 000 مصاريف بيع وتوزيع أخرى

2 249 000 مجمل الربح

540 000 (-) المصاريف الإدارية والمالية وتتضمن:

❖ 43 200 استهلاك أثاث الإدارة

❖ 90000 اجار مباني الإدارة

❖ 374 400 رواتب الإداريين

❖ 32 400 مصاريف إدارية أخرى

1 709 000 صافي الربح أو الخسارة من العمليات التشغيلية

## 2 - إعداد قائمة الدخل عن طريق تكلفة البضاعة المباعة:

قائمة الدخل
3 240 000 صافي المبيعات
<u>936 000 (-) تكلفة البضاعة المباعة</u>
2 304 000 مجمل الربح
55000 (-) المصاريف التسويقية
<u>540 000 (-) المصاريف الإدارية والمالية</u>
<u>1 709 000 صافي الربح أو الخسارة من العمليات التشغيلية</u>

ويمكن إعداد قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة) كمرحلة واحدة:

قائمة التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع (تكلفة البضاعة المباعة): مرحلة واحدة
180 000 مخزون المواد الأولية أول المدة
648 000 (+) تكلفة مشتريات المواد الأولية والتي تتضمن
612 000 ثمن شراء المواد الأولية
36000 مصاريف نقل المشتريات
828 000 تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام في الإنتاج
288 000 (-) مخزون المواد الأولية آخر المدة
<u>540 000 تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج</u>
252 000 (+) الأجور المباشرة
<u>792 000 التكلفة المباشرة الأولية</u>
367 200 (+) التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي تتضمن
57 600 مواد غير مباشرة
72 000 أجور غير مباشرة
108 000 إيجار مباني المصنع
86 400 مصاريف صناعية غير مباشرة أخرى
43 200 اهتلاك آلات المصنع
<u>1 159 200 إجمالي التكاليف الصناعية للفترة المدروسة</u>
194400 (+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة
273 600 (-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
<u>1 080 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة</u>
144 000 (+) مخزون الإنتاج تام الصنع أول المدة
288 000 (-) مخزون الإنتاج تام الصنع آخر المدة
<u>936 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع " تكلفة البضاعة المباعة</u>