

مقدمة عن محاسبة التكاليف

من الصعب إعداد محاسب تكاليف يكون قادر علي مواكبه المستجد في علم محاسبه التكاليف في ظل التطورات الرهيبة التي تحدث باستمرار نتيجة لإتباع منظومة التطوير المستمر والذي يتبعه كبري الشركات العالمية.

ولكي يكون محاسب التكاليف كفاء، لابد أن يستمر في مباشرة عمله كمحاسب تكاليف في المصنع المعين به لمدته لا تقل عن سنتين حتى يعي جيدا أسلوب العمل وكيفية ومراحل الإنتاج وكيفية إعداد التقارير المحاسبية بدءا من تقرير كفاءة الإنتاج وصولا إلي التقارير الأهم في نظام التكاليف.

ولا يعتبر محاسب التكاليف محاسبا كفاء إلا إذا قام بعمل جولات متكررة إلي صالة الإنتاج وعرف مرحله تصنيع المنتج وكيفية ضبط الآلة للوضعية الصحيحة وكيفية حدوث منتج معيب وكيفية تلاشي ذلك.

إن لقب محاسب التكاليف فخرا لكل محاسب تكاليف فالدور الأهم لمحاسب التكاليف هو قياس تكلفه المنتج لمعرفة كم تكلف المنتج من أجور وخامات أوليه ومياه ونور.

فالدور المهم لمحاسب التكاليف هو محاوله تقليل تكلفه المنتج بشتى الطرق ويتم ذلك من خلال عمل مفاضلة ومقارنه بين عروض الشركات في سعر بيع الماكينات والخامات والاستهلاك الأمثل للمياه والغاز والكهرباء.

إن النظام المعمول به في كبري الشركات العالمية هو العمل باللغة الانجليزية والحاسب الآلي لذا يجب أن تكون ذو خبرة عاليه في تلك العنصرين.

فقط إذا ألمت بالخبرة العملية والحاسب الآلي واللغة ستشعر بأن محاسبه التكاليف ليست بعبعا كما يعتقد البعض ولكنها المفتاح السحري لتخفيض التكاليف ومن ثم توسعه المشروع وكبره.

تعريف محاسبة التكاليف:

هي علم يشتمل على مجموعة من المبادئ والأسس 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).

مقارنة بين المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف:

زاوية المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
وحدة المحاسبة	المنشأة ككل	الإدارات وأقسام ومراكز النشاط بها
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 وضوح وتفصيل البيانات	إجمالية	تفصيلية وتحليلية

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

- ١- إتباع نفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الوحدة المحاسبية، ومبدأ الاستحقاق، ومبدأ الاستمرار
 - ٢- استخدام القيد المزدوج، وقاعدة الجرد في نهاية كل فترة مالية ز
 - 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.
- إذا المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف يكملان بعضهما البعض.

أهداف محاسبة التكاليف:

- ١- تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة
- ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.

ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية:

- ١- حصر جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها
- ٢- دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات وتحديد مراكز التشغيل
- ٣- تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة.
- ٤- تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.



ويساعد تحديد تكلفة الوحدة في:

- ١- تحديد سعر البيع في الأوقات العادية وفي أوقات الكساد.
- ٢- تحديد السعر المناسب للدخول في المناقصات.
- ٣- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام (المخزون) في نهاية الفترة.
- ٤- تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

٢- الرقابة على التكاليف:

يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها. وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب فغنه يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة.

هل تخفيض التكاليف يعني الرقابة على التكاليف؟

توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف. ويقص بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة. أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل. أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات).

إذا الرقابة على التكاليف: تعمل في ظل الظروف الحالية الموجودة في المشروع
أما تخفيض التكاليف : يتطلب تغيير الظروف المحيطة بالمشروع ، أي الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه.

مما سبق يتضح أن الهدف النهائي لكل من الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة في المنشأة. بالإضافة إلى أن تخفيض التكاليف يساهم بقدر كبير في الرقابة على التكاليف عن طريق البحث المستمر عن أفضل الطرق لاستغلال الموارد المتاحة.

٣- المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات:

تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج. كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات. ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك.

ويظهر دور محاسب التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الإدارة على تحديد الأسعار على أساس من الترشيح العلمي.

ومن المعروف أن العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث أن تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد أسعار بيعها. كما أن تكاليف المنتجات والخدمات تتأثر بأسعار المستلزمات السلعية (المواد المستخدمة في إنتاجها، ومعدلات الأجور المدفوعة للعمال وأسعار الخدمات الأخرى (مثال: القوى المحركة، الإيجار)

وقد جرت العادة على تقسيم المنتجات والخدمات بحسب طبيعتها وأهميتها للأفراد إلى (٣) مجموعات كما يلي:

١- منتجات وخدمات أساسية

٢- منتجات وخدمات عادية

٣- منتجات وخدمات كمالية

ويتم إتباع سياسة مناسبة في تسعير كل مجموعة من المجموعات السابقة



٤- ترشيد 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 المنشأة بتكلفة اقتصادية.

أمثلة على بعض القرارات الإدارية:

أ- شراء أو إنتاج جزء معين يدخل في الإنتاج

ب- التوسع أو عدم التوسع في الإنتاج

ج- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية

وتقوم 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. وتشمل 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 إتباع هذه الخطوات بالضرورة التوصل إلى الحل الأمثل للمشكلة التي تواجه إدارة المنشأة. فقد يصبح القرار المتخذ غير مناسب إذا ما تغيرت الظروف والأحوال المحيطة بالمنشأة.

وتعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المنشأة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة بها.

٥- التخطيط للمستقبل:

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة. وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة

ككل أو للوحدات الإدارية فيها. و من ثم فإنه يوجد بجانب الموازنة التقديرية العامة للمنشأة عدة موازنات فرعية خاصة بالأنشطة المختلفة فيها أو الإدارات أو الفروع. ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

الأركان الرئيسية (مقومات) نظام محاسبة التكاليف:

١- دليل وحدات الإنتاج أو التكلفة:

الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي تقوم المنشأة بإنتاجها والتي تعبر عن الهدف الأساسي من قيامها. ويطلق على وحدات الإنتاج النهائي سواء كانت سلعة أو خدمة وحدات التكلفة.

وقد تعد وحدات التكلفة في إحدى المنشآت منتجات تامة الصنع بالرغم من أنها تعتبر مادة خام بالنسبة لمنشأة أخرى. على سبيل المثال في مصنع الغزل تعتبر خيوط غزل القطن منتج تام الصنع، بينما يعد نفس المنتج مواد من وجهة نظر مصنع النسيج. وكذلك الحال بالنسبة للنسيج الخام الذي يعتبر منتج تام الصنع في مصنع النسيج في حين يعتبر نفس المنتج مواد من وجهة نظر مصنع الصباغة والطباعة.

الخلاصة: أن ما تبدأ به المنشأة يعتبر مادة خام وما تنتهي منه يعتبر منتج تام الصنع حتى ولو لم يكن قابلاً للاستعمال النهائي .

تعريف وحدة التكلفة (الإنتاج):

عبارة عن وحدة التعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الإنتاجية أو للوحدة الاقتصادية. ويكون هذا التعبير بالحجم أو بالوزن أو الطول وذلك في حالة تجانس المنتجات. أما في حالة عدم التجانس فيتم تجميعها في مجموعات بحيث يتفق مكونات كل مجموعة في بعض المواصفات الأساسية أو يعتبر أمر التشغيل هو وحدة التكلفة.

ويتطلب إعداد دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الآتية:

- ١- حصر المنتجات النهائية التي تقوم المنشأة بإنتاجها والتي تعبر عن هدف المنشأة
- ٢- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد البنود المتشابهة.

أمثلة لوحدة تكلفة مستخدمة في بعض مجالات النشاط:

- ١- صناعة النقل بالسيارات
 - أ- نقل ركاب / راكب / كيلو (عدد)
 - ب- نقل بضائع / طن / كيلو (وزن)
- ٢- صناعة النسيج
 - أ- أقرص / ١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
 - ب- كبسولات / كبسولة من مستحضر معين (عدد)
 - ج- شراب / مللتر من شراب معين (حجم)
- ٣- صناعة الأدوية:
 - أ- أقرص / ١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
 - ب- كبسولات / كبسولة من مستحضر معين (عدد)
 - ج- شراب / مللتر من شراب معين (حجم)
- ٤- صناعة الإسمنت
 - أ- أقرص / ١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
 - ب- كبسولات / كبسولة من مستحضر معين (عدد)
 - ج- شراب / مللتر من شراب معين (حجم)
- ٥- صناعة الملابس
 - أ- أقرص / ١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
 - ب- كبسولات / كبسولة من مستحضر معين (عدد)
 - ج- شراب / مللتر من شراب معين (حجم)
- ٦- صناعة السيارات
 - أ- أقرص / ١٠٠٠ قرص من دواء معين (عدد)
 - ب- كبسولات / كبسولة من مستحضر معين (عدد)
 - ج- شراب / مللتر من شراب معين (حجم)

٢- دليل مراكز التكاليف:

يتم ربط نظام التكاليف بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة مع تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات. فتقسم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز التكاليف وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف بشكل سليم



ويعرف مركز التكلفة: بأنه دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة.
ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل الإنتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس

ويحقق دليل مراكز التكاليف الأهداف التالية:

- ١- تحديد مراكز الإنفاق والمسؤولية بما يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
- ٢- حصر وقياس التكلفة الفعلية المرتبطة بكل مركز من مراكز النشاط ومن ثم تحليل وتوزيع وتحميل تكاليف المراكز على وحدات التكلفة.
- ٣- تقييم الأداء في كل مركز من مراكز التكاليف وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة التقديرية لنفس المركز.

خطوات إعداد دليل مراكز التكاليف:

- ١- التعرف على مجالات النشاط المختلفة (رئيسية، فرعية) في المنشأة.
- ٢- دراسة التخطيط الفني للمنشأة الذي يبين العمليات والمراحل الصناعية.
- ٣- دراسة التنظيم الإداري للمنشأة بهدف تحديد السلطات والمسؤوليات المتعلقة بكل وحدة.
- ٤- مراعاة العوامل الاقتصادية بحيث لا تحدد مراكز التكاليف على أساس أكثر تفصيلاً مما يجب حتى لا يؤدي إلى تحمل المنشأة بتكاليف إدارية لا تبررها النتائج التي تحصل عليها



وتنقسم مراكز التكاليف إلى:

١- مراكز تكاليف مرتبطة بمجالات النشاط الجاري وتتضمن:

أ- مراكز تكاليف نشاط إنتاجي وتنقسم إلى:

١- مراكز إنتاج: وتختص بتأدية العمليات الصناعية اللازمة للمنتج (مثل مصنع

الملابس: مركز التفصيل، مركز الخياطة، مركز التطريز)

٢- مراكز خدمات إنتاجية: تؤدي مجموعة من الوظائف المساعدة لمراكز الإنتاج.

مثل مركز الصيانة، مركز قوى محرّكة، مركز التخزين،.....

ب- مراكز تكاليف نشاط تسويقي: وهي تختص بنشاط تسويق وتصريف منتجات الوحدة |

الاقتصادية (مثل مركز الإعلان، مركز ترويج المبيعات،

مركز بحوث تسويق، مركز نقل للخارج)

ج- مراكز تكاليف نشاط إداري وتمويلي: مجموعة مراكز الخدمات التي تقوم بأداء الأعمال

الإدارية والإشرافية والرقابية في الوحدة (مثل: إدارة

مالية، إدارة أفراد....)

٢- مراكز تكاليف النشاط الرأس مالي: وهي عبارة عن مجموعة المراكز التي تختص بتركيب الآلات

والمعدات أو بأداء الصيانة التي تزيد من عمرها الإنتاجي أو طاقتها

الإنتاجية وغيرها من العمليات الرأس مالية التي تتعدى الفائدة منها

سنة مالية.

٣- دليل مراكز التكاليف:

تتحمل الوحدة الاقتصادية في سبيل إنتاج المنتج أو أداء الخدمة نفقات كثيرة لذا من الضروري وضع

دليل لعناصر التكاليف يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي للعمليات التي تتم في الوحدة

الاقتصادية.

وتنقسم عناصر التكاليف عادة إلى ٣ مجموعات رئيسية:

١- عنصر تكلفة المواد: ويتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية

٢- عنصر تكلفة العمالة: ويتمثل في الأجور والمرتبات المدفوعة للعاملين.

٣- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى: وتتمثل في بنود المصروفات الأخرى (الإيجار، الإضاءة....

تبويب عناصر التكاليف:

يقصد بتبويب التكاليف تقسيم بنود التكاليف في صورة مجموعات متجانسة بناء على أساس معين. وتوجد أكثر من طريقة لتبويب التكاليف، ويرجع ذلك إلى تعدد الأهداف وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة.

١- تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها أو نوعيتها:

في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف تبعا لطبيعة عوامل الإنتاج إلى:

أ- عنصر تكلفة المواد: يعتبر من أهم عناصر التكاليف في العديد من المشروعات لأنه يمثل نسبة كبيرة من التكلفة الإجمالية للإنتاج. وينقسم إلى:

١- مواد أولية أو خام. مثال: القطن الخام في صناعة حلج الأقطان، خام البترول

في صناعة تكرير البترول

٢- مواد نصف مصنوعة: وهي عبارة عن الخامات التي أجريت عليها بعض العمليات

الصناعية مثال: دقيق القمح في قطاع المخازن، القطن

المحلوج في صناعة غزل القطن

٣- مواد مصنوعة (قطع وأجزاء): والتي تشتري من منشآت أخرى بقصد استخدامها

في إنتاج السلع مثال السير، المولد، الكمبرسر

(غالبا تستخدم هذه المواد في الصناعات التجميعية)

٤- مهمات (مواد) التشغيل: التي تستلزمها العمليات الصناعية دون أن تدخل في

المنتجات النهائية مثال: الوقود، قطع غيار، الزيوت

٥- مواد اللف والحزم والتي تستخدم في تعبئة وتغليف المنتج النهائي مثال الفلين،

الكرتون، البلاستيك.

٦- الأدوات الكتابية: التي يحتاجها المشروع لاستخدامها في العمال الإدارية

مثال الأقلام، الورق



ب- عنصر تكلفة العمالة:

ويشمل كل ما يدفعه المشروع في سبيل حصوله على خدمات عنصر العمل الإنساني سواء كانت

مباشرة

أو غير مباشرة بالنسبة لوحدات الإنتاج. وسواء كان العمل يدوي أو آلي.

وتظهر أهمية عنصر تكلفة العمالة في أنه العنصر الذي يساعد على تحويل المواد الأولية إلى

منتجات

نهائية ويشتمل تكلفة عنصر العمالة على:

١- الأجور والمرتبات النقدية

٢- المزايا النقدية: بدلات، تأمين صحي، تأمين معاش

٣- المزايا العينية: خدمات طبية، إسكان، انتقال، إعاشة

ج- عنصر تكلفة الخدمات:

يشتمل على كل ما يحتاجه المشروع بخلاف عنصري المواد والعمالة للقيام بالإنتاج. وتشتمل تكلفة

الخدمات على القوى المحركة (الكهرباء)، استهلاك آلات ومباني المصنع وصيانتها، مصروفات

الإضاءة. تكلفة التخزين، الإعلان، خدمات بيعيه، الإيجارات، إهلاك وصيانة مباني الإدارة،

مصاريف الأبحاث والتجارب، مصاريف نقل، تأجير معدات.



تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية:

من المتفق عليه أن الوظائف الرئيسية لأي مشروع لا تخرج عن ما يلي:

١- الإنتاج

٢- التسويق

٣- التمويل والإدارة العامة

ويتحمل المشروع في سبيل قيامه بكل وظيفة من تلك الوظائف مجموعة من النفقات، ولكي يمكن قياس تكلفة كل وظيفة يجب الربط بين عناصر التكاليف والوظائف كما يلي:

١- عناصر تكاليف الإنتاج

٢- عناصر تكاليف التسويق

٣- عناصر تكاليف التمويل والإدارة

١- عناصر تكاليف الإنتاج:

يتطلب تمييز عنصر التكلفة وربطه بالوظيفة الإنتاجية تحديد كل مل يتبع الوظيفة الإنتاجية من مراكز إنتاج

ومراكز خدمات إنتاجية. وتشتمل تكاليف الإنتاج ثلاثة عناصر رئيسية هي:

أ- تكلفة المواد: وتشتمل كافة عناصر المواد التي تدخل في إنتاج السلع بشكل مباشر كالخشب في صناعة الأثاث، أو التي تساهم في العملية الإنتاجية ولكنها لا تدخل في إنتاج

السلع

بشكل مباشر مثل الزيوت والشحوم.

ب- تكلفة العمالة: وهي كل ما يتحمله المشروع من مرتبات وأجور العاملين في مجال الإنتاج،

ومجال

الخدمات الإنتاجية.

ج- تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات الصناعية): وتتضمن جميع التكاليف بخلاف المواد

والأجور

والتي تؤدي للمنتجات المختلفة أو للمصنع ككل مثل تكلفة القوى المحركة،

إهلاك

وصيانة الآلات، وإيجار المصنع، والإنارة، والتأمين على الآلات.

٢- عناصر تكاليف التسويق:

تتضمن وظيفة التسويق جميع المجهودات التي تبذلها إدارة البيع والتوزيع منذ استلام المنتجات

التامة من

مراكز الإنتاج حتى توصيلها إلى يد المستهلك النهائي، وتشتمل التكاليف على:

١- تكلفة المواد: مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف، والأدوات الكتابية والمطبوعات

٢- تكلفة العمالة: الأجور والمرتبات الخاصة بالعاملين في أقسام البيع والتوزيع.

٣- مصروفات تسويقية أخرى: إيجار المعارض، إهلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام

البيع، مصاريف الدعاية والإعلان.

٣- عناصر تكاليف إدارية وتمويلية:

تهدف هذه الوظيفة إلى تقديم الخدمات لكافة إدارات المشروع، وتتضمن:

١- تكلفة مواد: الأدوات الكتابية والمطبوعات

٢- تكلفة عمالة: أجور العاملين في الأقسام الإدارية والتمويلية

٣- المصروفات: الفوائد والعمولات البنكية، إهلاك مباني وأثاث الإدارة والتأمين عليها.



٣-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج:

في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة .

وتشتمل التكاليف المباشرة على جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصا من أجل وحدة المنتج النهائي . أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين أو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي. مثال النسيج في صناعة الملابس، الخشب في صناعة الأثاث، أجور عمال الإنتاج.

أما التكاليف غير المباشرة تشتمل على بنود النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي. أي أنها عبارة عن بنود التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، ولكن من أجل مركز معين

أو مجموعة من مراكز المشروع ككل. مثال الزيوت والشحوم، قطع الغيار، أجور المشرفين.

وللفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة يتم الاعتماد على المبادئ التالية:

١- سهولة أو صعوبة تمييز العنصر والتصاقه بوحدة المنتج النهائي، فالعنصر الذي يدخل بصفة أساسية في صنع وحدات المنتج يعتبر مباشرا، مثال القطن الذي يستخدم في صناعة الغزل والنسيج، والأخشاب التي تستخدم في صناعة الأثاث، والأجزاء والقطع التي تستخدم في صناعة السيارات.

٢- سهولة أو صعوبة تخصيص العنصر والربط بينه وبين وحدة المنتج، فالعنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحدة المنتج النهائي يعتبر عنصرا مباشرا، مثال ذلك أجور عمال الصيانة في صناعة الغزل والنسيج التي تعتبر أجور غير مباشرة لصعوبة تخصيصها والربط بينها وبين وحدة المنتج النهائي.

٣- القيمة النسبية للعنصر، بعض بنود التكاليف تعتبر بطبيعتها مباشرة إلا أن الاعتبارات العملية قد تستوجب اعتبارها عناصر غير مباشرة وإضافتها إلى العناصر غير المباشرة الأخرى، ويرجع ذلك لضالة قيمتها أو لكبر الأعباء التي يتطلبها حصر هذه البنود وتحميلها بصورة مباشرة لوحدات المنتج النهائي، مثال ذلك المسامير والغراء في صناعة الأثاث، الخيوط في صناعة الأحذية.

وتبويب عناصر التكاليف المباشرة إلى:

أ- تكاليف إنتاجية: مواد داخلة في إنتاج السلعة وتستهني المواد ضئيلة القيمة، أجور

عمال الإنتاج، مصروفات مباشرة مثل تكاليف الأبحاث والتجارب والتصميمات الهندسية اللازمة لإنتاج سلعة معينة.

ب- تكاليف تسويقية: مواد اللف والحزم، عمولة رجال البيع

ويتم تبويب عناصر التكاليف غير المباشرة إلى:

أ- تكاليف صناعية (إنتاجية): وتشتمل على تكلفة المواد والأجور والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية العمليات الإنتاجية مثال:

مواد: زيوت التشحيم، الخيوط، الغراء

أجور: أجور عمال الصيانة، أجور المشرفين

مصروفات أخرى: إهلاك الآلات، إيجار المصنع،

القوى المحركة، التأمين على الآلات

ب- تكاليف تسويقية: وتشتمل على التكاليف المتعلقة بوظيفة التسويق:

تكلفة مواد: الأدوات الكتابية، المطبوعات

تكلفة أجور: أجور رجال البيع

مصروفات: إهلاك الآلات في المعرض، إيجار المعرض،

مصروفات الإعلان، مصاريف النقل للعملاء



ج- تكاليف إدارية وتمويلية: وتتضمن تكاليف وظيفة الإدارة والتمويل:
مواد: أدوات كتابية ومطبوعات
تكلفة الأجور: أجور العاملين في الإدارة
مصروفات: إهلاك مبنى الإدارة، إيجار مبنى الإدارة، الفوائد
البنكية والعمولات، التأمين على مبنى الإدارة.



٤- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:

تنقسم عناصر التكاليف على حسب علاقة العنصر بحجم النشاط إلى ثلاث مجموعات:

١- عناصر تكاليف متغيرة: وهي عبارة عن البنود التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط. فزيادة حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة، وزيادة حجم المبيعات يؤدي أيضا إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف البيع المتغيرة. وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة يبقى ثابت

مثال: في إحدى المنشآت الصناعية يحتاج إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج س إلى مادة أ بتكلفة ١٠ ريال.

وفيما يلي جدول يوضح تكلفة المادة أ حسب حجم الإنتاج في المنشأة:

حجم الإنتاج	نصيب الوحدة س من تكلفة المادة أ	إجمالي التكاليف المتغيرة
١٠٠٠ وحدة	١٠ ريال	١٠٠٠٠ ريال
٢٠٠٠ وحدة	١٠ ريال	٢٠٠٠٠ ريال
٣٠٠٠ وحدة	١٠ ريال	٣٠٠٠٠ ريال

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف المتغيرة:

١- إجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طرديا مع تغير حجم النشاط (١٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠)

٢- نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ثابت (١٠ ريال)

1

منتدى المحاسبين المصريين

٣- إجمالي التكاليف المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة الوحدة

٤- التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي تكاليف متغيرة

عدد الوحدات المنتجة

٥- نسبة تغير التكاليف المتغيرة إلى التغير في حجم النشاط = ١٠٠ %

٢- عناصر تكاليف ثابتة: وهي عبارة عن البنود التي تبقى دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن

التغير

في حجم النشاط، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم

النشاط

مثال: تبلغ تكلفة الإيجار ٣٠٠٠٠ ريال في إحدى المنشآت الصناعية التي تنتج المنتج س،
وفيما يلي جدول يوضح نصيب الوحدات المنتجة من تكلفة الإيجار:

حجم النشاط	نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة	إجمالي التكاليف الثابتة
١٠٠٠ وحدة	٣٠ ريال	٣٠٠٠٠ ريال
٢٠٠٠ وحدة	١٥ ريال	٣٠٠٠٠ ريال
٣٠٠٠ وحدة	١٠ ريال	٣٠٠٠٠ ريال

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف الثابتة كما يلي :

١- إجمالي التكاليف الثابتة ثابتة بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط (٣٠٠٠٠)

٢- نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط،

نصيب الوحدة يزيد عندما يقل حجم النشاط (٣٠ ريال) ونصيب الوحدة يقل عندما

يزيد حجم النشاط (١٠ ريال للوحدة)

٣- نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = إجمالي التكاليف الثابتة

عدد وحدات النشاط

٤- إجمالي التكاليف الثابتة = عدد الوحدات × نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة.

٥- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة في حدود الطاقة القصوى ونسبة تغيرها إلى تغير حجم

النشاط = صفر %

٣- عناصر تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة: هي عبارة عن بنود التكاليف التي هي ليست بثابتة أو

متغيرة كلية، فهي تتغير جزئياً مع تغير مستوى النشاط، ويبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط. مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات).

وللفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة يتم الاعتماد على طريقة أعلى وأقل مستوى النشاط.

والتي تقوم على دراسة العلاقة بين أرقام العنصر المتعلقة بمستويين من مستويات النشاط أو حجمين من حجوم الإنتاج لغرض تحديد الجزء الثابت والمعدل المتغير، وتتطلب هذه الطريقة إتباع الخطوات الآتية:

أ- تحديد أرقام العنصر لمستويين من مستويات النشاط أو لحجمين من حجوم الإنتاج

ب- طرح الحجم الأدنى من الحجم الأعلى وكذلك أرقام التكاليف الخاصة بها.

ج- بقسمة التغير في العنصر على التغير في الحجم ينتج معدل التغير والذي يتوقع أن يكون ثابت

لكل وحدة في الحجمين (خصائص التكلفة المتغيرة)

د- بضرب كل من الحجمين الأدنى والأعلى في معدل التغير نحصل على الجزء المتغير من العنصر في كليهما.

هـ- بطرح الجزء المتغير من إجمالي العنصر لكلا الحجمين فإن الجزء المتبقي يعبر عن الجزء الثابت

الذي يتوقع أن يكون ثابتاً في كلا الحجمين (خصائص التكلفة الثابتة)

مثال:

بلغت إجمالي تكاليف الإنتاج لعدة مستويات تشغيل في إحدى الوحدات الاقتصادية كما يلي:

المستوى	عدد الوحدات المنتجة	إجمالي تكاليف الإنتاج (ثابت + متغير)
الأول	٢٠٠٠	٣٥٠٠٠٠ ريال
الثاني	٣٠٠٠	٤٥٠٠٠٠ ريال
الثالث	٤٠٠٠	٥٥٠٠٠٠ ريال

الحل:

معدل التكلفة المتغيرة للوحدة = $\frac{\text{التغير في التكلفة}}{\text{التغير في الحجم}}$ = $\frac{\text{تكلفة الحجم الأعلى} - \text{تكلفة الحجم الأدنى}}{\text{عدد وحدات الحجم الأعلى} - \text{عدد وحدات الحجم الأدنى}}$

$$= \frac{٤٥٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠} = \frac{١٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠} = ١٠ \text{ ريال / للوحدة}$$

وبضرب معدل التكلفة المتغيرة في عدد الوحدات المنتجة لكل مستوى تشغيل، ينتج الجزء المتغير من إجمالي تكاليف الإنتاج، وذلك كما يلي:
المستوى الأول:

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج} = ٣٥٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = ٢٠٠٠٠ \times ١٠ = ٢٠٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{التكلفة المتغيرة} = ٣٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠$$

المستوى الثاني:

$$\text{إجمالي تكاليف الإنتاج} = ٤٥٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = ٣٠٠٠٠ \times ١٠ = ٣٠٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = ٤٥٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠$$

المستوى الثالث:

$$\text{إجمالي تكاليف الإنتاج} = ٥٥٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = ٤٠٠٠٠ \times ١٠ = ٤٠٠٠٠٠$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = ٥٥٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠$$

من المثال السابق يلاحظ أن التكاليف الثابتة لم تتغير مع تغير حجم النشاط، ونصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة أيضا ثابت ولم يتغير مع تغير حجم النشاط (اختلاف المستويات).

نقطة التعادل:

يساعد تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط في دراسة العلاقة بين التكاليف و الأسعار وحجم النشاط.

وتعتبر نقطة التعادل أداة هامة في تحليل العلاقة بين التكاليف والأسعار وحجم النشاط. تعرف نقطة التعادل بأنها عبارة عن مستوى النشاط (أو حجم الإنتاج) الذي عنده تتساوى إيرادات المبيعات مع إجمالي التكاليف (متغيرة + ثابتة). وعند هذه النقطة (المستوى) لا يحقق المشروع ربح أو خسارة. وأي مستوى نشاط يزيد عن نقطة التعادل يؤدي إلى تحقيق أرباح وأي مستوى نشاط يقل عن نقطة التعادل يحقق خسارة.

تحديد نقطة التعادل رياضياً:

$$\text{أ- كمية مبيعات نقطة التعادل} = \frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{الربح الحدي} - \text{تكلفة متغيرة للوحدة}}$$

أي أن الربح الحدي = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة .

ويسهم الربح الحدي في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق ربح للمشروع.

عند نقطة التعادل لا يوجد صافي ربح، لأن الربح الحدي = التكاليف الثابتة

$$\text{ب- قيمة مبيعات نقطة التعادل} = \frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{الربح الحدي} - \text{تكلفة متغيرة للوحدة}}$$

$$\text{١- تكاليف متغيرة}$$

المبيعات

والجواب الحاصل يمكن أن يقسم على سعر بيع الوحدة لنحصل على كمية نقطة التعادل.

ج- تحديد مستوى الإنتاج الذي يحقق الأرباح المستهدفة:

تسعى كل المشروعات الربحية إلى تعظيم الأرباح وخفض التكاليف قدر المستطاع، لذا فإن المخطط يبدأ بتحديد الربح الذي يتوقع أو يأمل الحصول عليه في ظل الظروف المحيطة، بعد ذلك يحدد حجم المبيعات الذي يحقق ذلك الربح، وعند تحديد حجم المبيعات يتمكن من تحديد أو تقدير تكاليف الإنتاج بأنواعها المختلفة .



كمية المبيعات التي تحقق الربح المستهدف = تكاليف ثابتة + ربح مستهدف
الربح الحدي

مثال:

في إحدى المنشآت الصناعية تبلغ التكاليف الثابتة ١٠٠٠٠٠ ريال، والتكلفة المتغيرة للوحدة ٥ ريال،
والتكلفة الثابتة ٢ للوحدة ريال، وسعر بيع الوحدة ١٠ ريال. وتخطط المنشأة لتحقيق أرباح قدرها
٥٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

١- تحديد الربح الحدي

٢- تحديد كمية مبيعات نقطة التعادل

٣- تحديد قيمة مبيعات نقطة التعادل

٤- تحديد كمية المبيعات التي تحقق الربح المخطط

الحل:

١- الربح الحدي = ١٠ - ٥ = ٥ ريال

٢- كمية مبيعات نقطة التعادل = ١٠٠٠٠٠ / ٥ = ٢٠٠٠٠ وحدة

٣- قيمة مبيعات نقطة التعادل = كمية مبيعات نقطة التعادل × سعر البيع = ١٠ × ٢٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ ريال

٤- كمية المبيعات التي تحقق الربح المخطط = ٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠ وحدة

٥

٥

مثال شامل على تبويب التكاليف:

فيما يلي بيانات عن عناصر التكاليف المستخرجة من دفاتر شركة النصر لصناعة التلفزيون والمطلوب
تحليل عناصر التكاليف حسب طرق التبويب التي سبق دراستها:

التبويب حسب علاقة عنصر التكلفة بالنشاط	التبويب حسب علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط	التبويب حسب الوظيفة	التبويب حسب الطبيعة (النوعي)	عنصر التكلفة
متغيرة	مباشرة	إنتاجية	مواد	تكلفة لمبات ومقومات
متغيرة	غير مباشرة	إنتاجية	مواد	تكلفة وقود وزيوت
متغيرة	مباشرة	إنتاجية	أجور	أجور عمال الإنتاج
متغيرة	مباشرة	تسويقية	مواد	تكلفة مواد لف وحزم
متغيرة	غير مباشرة	إنتاجية	مواد	تكلفة أسلاك (ضئيلة القيمة)
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	مواد	تكلفة قطع غيار للآلات
متغيرة	مباشرة	إنتاجية	مواد	تكلفة شاشات
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	أجور	أجور عمال الصيانة
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	مصروفات	إهلاك آلات المصنع
ثابتة	غير مباشرة	تسويقية	أجور	أجور عمال حراسة المعرض
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	مصروفات	تكلفة وإنارة وتبريد للمصنع
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	أجور	مرتبات المشرفين والملاحظين
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	أجور	مرتب مدير المصنع
ثابتة	غير مباشرة	تسويقية	أجور	مرتبات رجال البيع
متغيرة	مباشرة	تسويقية	أجور	عمولة رجال البيع
ثابتة	غير مباشرة	إنتاجية	مصروفات	إهلاك مباني المصنع
ثابتة	غير مباشرة	إدارية وتمويلية	أجور	مرتبات إدارية

إيجار المعرض	مصروفات	تسويقية	غير مباشرة	ثابتة
التأمين على مبنى الإدارة	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة
فوائد وعمولات بنكية	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة

ملاحظة: كل التكاليف المباشرة تعتبر تكاليف متغيرة وليس كل التكاليف غير المباشرة تعتبر تكاليف ثابتة. لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف متغيرة وثابتة.
مثال: ١- تكلفة النسيج في صناعة الملابس تعتبر تكلفة مباشرة لأنه يمكن تمييزها وتخصيصها لوحدة المنتج

وأيضاً متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة النسيج المستخدم.
٢- أ- الخيوط في صناعة الأحذية تعتبر غير مباشرة لصعوبة تخصيصها وضالة قيمتها، وهي في نفس الوقت تعتبر متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة الخيوط المستخدم، إيجار المصنع يعتبر تكاليف غير مباشرة لصعوبة تخصيصها لوحدة منتج معين، وفي نفس الوقت تعتبر تكاليف ثابتة لأنها لا تتغير بتغير حجم النشاط.



نظريات وقوائم التكاليف

لتحديد تكلفة الوحدة يتم تحميل عناصر التكاليف التي تكبدها المنشأة على وحدات النشاط. وذلك من خلال إتباع أحد الأساليب التالية:

١- أسلوب التحميل الكلي أو الشامل:

ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها الكامل من كل عنصر من عناصر التكاليف سواء مباشر أو غير مباشر، متغير أو ثابت. وتعتبر نظرية التكاليف الإجمالية تطبيقاً لهذا الأساس

٢- أسلوب التحميل الجزئي:

ويقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة، أو المباشرة، أو المتغيرة + نسبة من التكاليف الثابتة بقدر الطاقة المستغلة. واعتبار التكاليف المتبقية في كل حالة عبء على قائمة الدخل ولا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي. وترتكز (تطبيقاً) على هذا الأسلوب نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستغلة.

نظريات التكاليف

نظرية تكاليف إجمالية = تكاليف مباشرة + تكاليف غير مباشرة

= تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة

نظرية تكاليف الطاقة المستغلة = تكاليف مباشرة + تكاليف غير مباشرة متغيرة + تكاليف ثابتة مستغلة

نظرية التكاليف المتغيرة = تكاليف مباشرة + تكاليف غير مباشرة متغيرة

نظرية التكاليف المباشرة = تكاليف مباشرة

مثال مبسط:

بافتراض أن تكلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج في أحد المصانع بلغت كما يلي:



مواد ١٠٠ ريال (متغير) – أجور عمال إنتاج ٤٠ ريال (متغير) مواد ١ ريال (متغير، غير مباشر)

تكاليف ثابتة للوحدة ٤ ريال (نسبة الاستغلال ٥٠%)

تكلفة إنتاج الوحدة بناء على نظريات التكاليف الأربعة كما يلي:

نظرية التكاليف الإجمالية = ١٠٠ + ٤٠ + ١ + ٤ = ١٤٥ ريال للوحدة

نظرية التكاليف المستغلة = ١٠٠ + ٤٠ + ١ + (٤ × ٥٠%) = ١٤٣ ريال

نظرية التكاليف المتغيرة = ١٠٠ + ٤٠ + ١ = ١٤١ ريال للوحدة

نظرية التكاليف المباشرة = ١٠٠ + ٤٠ = ١٤٠ ريال للوحدة



قوائم التكاليف

تعريف قائمة التكاليف

وتعتبر الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد تكلفة الوحدات المنتجة أو المبيعة ويعتمد إعداد قائمة التكاليف على:

أ - تحليل عناصر التكاليف حسب وظيفتها وعلى أساس طبيعتها

ب- تتضمن قائمة التكاليف: التكاليف الإنتاجية (الصناعية) والتسويقية أما التكاليف الإدارية والتمويلية تعتبر عبء توضع في قائمة الدخل لأنها تعتبر تكاليف عامة

ج- تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج تحسب كما يلي:

مخزون مواد أول الفترة + مشتريات مواد خلال الفترة - مخزون مواد آخر الفترة

د- مخزون آخر الفترة التام يحسب بالمعادلة الآتية:

مخزون أول الفترة + الإنتاج = المبيعات + مخزون آخر الفترة

هـ - التكلفة الأولية للإنتاج تحسب كما يلي:

مواد مباشرة + أجور مباشرة + مصروفات مباشرة (تكاليف إنتاجية)

و- تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + تكلفة مخزون تحت التشغيل أول الفترة -

تكلفة مخزون تحت التشغيل آخر الفترة

ز- تكلفة الإنتاج للوحدات المبيعة = تكلفة الإنتاج التام + تكلفة إنتاج تام أول الفترة -

تكلفة إنتاج تام آخر الفترة

قائمة نتائج الأعمال: (قائمة الدخل)

وتتضمن إيرادات المبيعات مطروحا منها تكلفة المبيعات لتعطي إجمالي الربح. ثم يتم طرح كافة التكاليف التي استبعدت من قائمة التكاليف للوصول إلى صافي الربح.



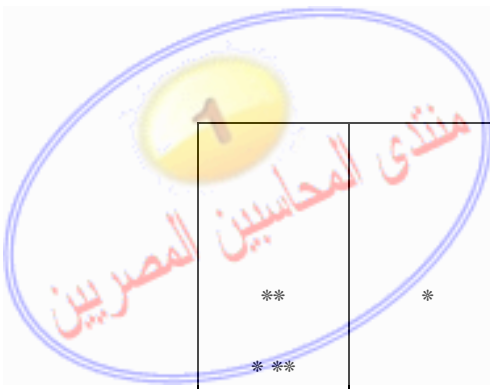
١- نظرية التكاليف الإجمالية:

تقوم على أساس التحميل الكلي أي أن وحدات النشاط تتحمل بنصيبها من جميع عناصر التكاليف الإنتاجية

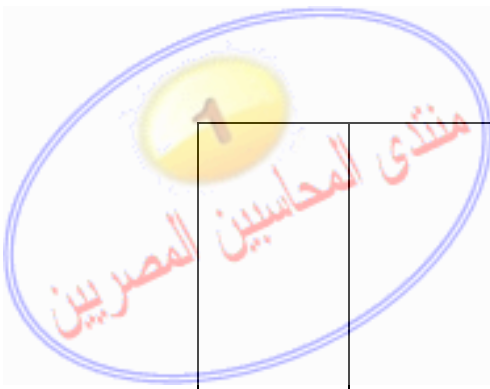
والتسويقية المباشرة وغير المباشرة، متغيرة وثابتة، أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف الإجمالية

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولاً: تكاليف الإنتاج (صناعية)				
أ- تكاليف مباشرة	×			
مواد	×			
أجور	×			
مصاريف صناعية		xx		
مباشرة				
تكلفة أولية	×			
ب- تكاليف غير مباشرة	×			
مواد	×			
أجور		xx		
مصروفات				
مجموع التكاليف غير		xx		
المباشرة		×		
		×		



		<hr/> xx x x <hr/> xx	تكلفة الإنتاج + وحدات تحت التشغيل أول الفترة - وحدات تحت التشغيل آخر الفترة
			تكلفة الإنتاج التام + وحدات تامة أول الفترة - وحدات تامة آخر الفترة x x x
			تكلفة الإنتاج التام للوحدات المباعة ثانيا: التكاليف التسويقية أ- مباشرة مواد أجور مصروفات <hr/> xx
		xx	مجموع التكاليف التسويقية المباشرة ب- غير مباشرة مواد أجور مصروفات
		<hr/> xx	



				مجموع التكاليف التسويقية غير المباشرة مجموع التكاليف التسويقية تكلفة المبيعات
--	--	--	--	--

- * عدد وحدات مخزون تام أول وآخر الفترة يحسب بالمعادلة التالية
وحدات مخزون تام أول الفترة + الإنتاج = المبيعات + مخزون تام آخر الفترة
- ** تكلفة الوحدة من المخزون التام أول الفترة يحسب كما يلي:
عدد وحدات مخزون إنتاج تام × تكلفة الوحدة في تاريخ إنتاجها (بيانات الفترة السابقة)
- *** تكلفة الوحدة من المخزون التام آخر الفترة يحسب كما سلس:
عدد وحدات مخزون إنتاج تام × تكلفة الوحدة المستخرج من قائمة التكاليف الخطوة السابقة

قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف الإجمالية

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات		× ×
يخصم تكلفة المبيعات	× ×	
		× ×
مجمّل الربح		× ×
يطرح تكاليف إدارية وتمويلية	× ×	× ×
صافي الربح		× ×

مزايا نظرية التكاليف الإجمالية:

١- يتفق صافي الربح / الخسارة طبقاً للنظرية مع صافي نتيجة العمال المقابل له في دفاتر المحاسبة المالية

٢- تتفق مع المبدأ المحاسبي: مقابلة الإيرادات بالمصروفات (إيرادات كلية - تكاليف كلية)

٣- تتفق مع وجهة نظر أصحاب المنشأة وهو أسلوب التغطية والاسترداد الشامل لكافة عناصر

التكاليف بمعنى تحديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الإجمالية تجنباً لتحقيق خسارة

الانتقادات الموجهة للنظرية:

١- صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل و تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالإضافة إلى أن الأسس المستخدمة تخضع للتقدير الشخصي. واختلاف الطرق المستخدمة في التحميل يؤدي إلى اختلاف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

٢- فشل النظرية في مد الإدارة بالبيانات التي تلزمها لاتخاذ القرارات، حيث أن تحديد تكلفة الوحدة المنتجة تكون مرتفعة في أوقات الكساد نظراً لقلّة الكمية المنتجة، بينما تكون التكلفة منخفضة في أوقات الرواج لضخامة الكمية المنتجة، وهذا لا يتماشى مع اتجاه الأسعار إلى الهبوط في الحالة الأولى وارتفاع الأسعار في الحالة الثانية.

٣- يتم تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية وهي تتضمن جزءاً من النفقات الثابتة وهذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة وهذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات في المحاسبة باعتبار أن النفقات الثابتة هي تكاليف زمنية خاصة بالفترة التي نشأت فيها.

نظرية التكاليف المباشرة:

نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة. حاول بعض المحاسبين التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر بعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال (الدخل)

تقوم النظرية على أن وحدات الإنتاج تحمل بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، بينما تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لقائمة الدخل باعتبارها نفقات زمنية.

مميزات النظرية:

- ١- التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة.
- ٢- تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف نظرا لأن العناصر المباشرة تتغير عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج

الانتقادات الموجهة للنظرية:

- ١- لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف غير المباشرة، وإنما تهربت منها باستبعادها تماما من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر
 - ٢- لا يمكن استخدام النظرية كأداة لخدمة إدارة المشروع سواء في مجال اتخاذ القرارات في الأجل القصير، أو في مجال تسعير المنتجات في الأجل الطويل.
- لأن التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب على المشروع أن يستردها من سعر البيع في الأجل الطويل (يجب تغطية جميع التكاليف)

١
مناقشة المحاسبين المصريين

- وفي الأجل القصير يجب أن يغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة أما إذا لم يغطي التكلفة المتغيرة فيجب التوقف عن الإنتاج

٣- التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لأن التكاليف غير المباشرة

تتضمن تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة ، ويمكن تبرير استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء نتجت عن سياسات إدارية وبالتالي تحمل على قائمة الدخل. أما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط (الإنتاج) مسؤولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات.

نظرية التكاليف المتغيرة:

تقوم على أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، واعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على قائمة نتائج الأعمال

مزايا النظرية:

١- يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال ، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة وذلك تطبيقاً لمبدأ سنوية المحاسبة (استقلال السنوات)

٢- تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال:

أ- تحديد سعر بيع الوحدة

ب- تحديد حجم الإنتاج

ج- اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف

د- الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي

٣- تساعد النظرية في حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل

دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

الانتقادات:

١- على الرغم من أن التكاليف الثابتة لم تنفق على الإنتاج إلا أن الإنتاج استفاد من بعض عناصرها. وهذه التكاليف تعمل على المحافظة على طاقات المشروع في حالة تأهب واستعداد للتشغيل، لذلك من الضروري أن تتضمن تكلفة وحدة النشاط نصيبها من هذه التكاليف بقدر الاستفادة.

٢- صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهناك بعض عناصر تكاليف

شبه متغيرة أو شبه ثابتة . قد يعمل المحاسب على دراسة سلوك هذا العنصر تجاه تغيرات حجم

النشاط خلال فترة طويلة من الزمن وبعد أن يصل إلى التبويب المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر

مما يؤدي إلى ضرورة إعادة تبويبه.

نظرية تكاليف الطاقة المستغلة:

تقوم على أساس تحميل وحدات النشاط بالتكاليف المتغيرة (على اعتبار أن كل متغير مستغل) وبجزء من التكاليف الثابتة بقدر الاستفادة أو الاستغلال. أما التكاليف الثابتة غير المستغلة تعتبر أعباء تحمل على قائمة الدخل.

الطاقة الإنتاجية: عبارة عن المقدار الثابت من الآلات والمعدات والأيدي العاملة والخدمات الأخرى المساندة

(وسائل نقل داخلي، صيانة، تخزين). والتي تتوافر لدى الوحدة الاقتصادية في فترة معينة.

وتقاس الطاقة عادة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل خلال فترة معينة.

الطاقة القصوى: تقاس بالقدرة الإنتاجية القصوى للمرحلة الرئيسية، أو المراكز الإنتاجية.

الطاقة المتاحة: تقاس بطاقة أضعف مرحلة أو عملية إنتاجية.

الطاقة المستغلة: عبارة الطاقة الفعلية المستخدمة في الإنتاج أو التسويق خلال فترة معينة.

وتحسب الطاقة المستغلة كما يلي:

١- الطاقة الإنتاجية المستغلة = كمية الإنتاج الفعلية خلال الفترة

الطاقة الإنتاجية المتاحة (المخططة)

وتستخدم هذه النسبة في تحديد التكلفة الإنتاجية الثابتة المستغلة

٢- الطاقة التسويقية المستغلة = كمية المبيعات الفعلية خلال الفترة

الطاقة التسويقية المتاحة (المخططة)

وتستخدم النسبة في تحديد التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة

الطاقة غير المستغلة = الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة

وتنقسم الطاقة غير المستغلة إلى:

١- الطاقة الزائدة: تنتج بسبب وجود طاقة إنتاجية تزيد عن تلك التي تنوي الوحدة الاقتصادية

استخدامها. أو عدم وجود توازن بين الآلات والعدد والأيدي العاملة في مراكز النشاط.

٢- طاقة عاطلة: تنتج بسبب وجود عطل مؤقت للإمكانات المادية التي يسببها البطء في الإنتاج

الناتج عن النقص المؤقت في حجم المبيعات، وعلى ذلك تعود الطاقات العاطلة إلى حالة الاستخدام الكامل عندما تزداد المبيعات.

ملحوظة: التكاليف الإجمالية = التكاليف الثابتة إذا كانت نسبة الاستغلال ١٠٠٪

مزايا النظرية:

- ١- تساعد على توجيه نظر الإدارة إلى الطاقة غير المستغلة للعمل على حسن استخدام الطاقة المتاحة وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والاقتصادية في التشغيل (الاستخدام المثل للطاقات في المنشأة)
- ٢- تساعد الإدارة في تحديد سعر البيع بناء على التكلفة المستغلة للإنتاج مما يؤدي إلى عدم تحمل المستهلك بأعباء التكاليف غير المستغلة.
- ٣- عالجت عيوب النظريات السابقة:

- أ- النقد الموجه لنظرية التكاليف الإجمالية في أنها تحمل جميع التكاليف على الوحدات
- ب- النقد الموجه لنظرية التكاليف المتغيرة في أنها تحمل الوحدات بالتكاليف المتغيرة و تستبعد التكاليف الثابتة.

الانتقادات:

- ١- بالإضافة إلى صعوبة تحليل التكاليف إلى متغير وثابت. فإنه من الصعوبة قياس الطاقة القصوى والمستغلة، ويحتاج ذلك إلى دراسات طويلة ومعقدة.
- فبالنسبة للنشاط الإنتاجي يصعب تحديد الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة الإنتاجية المستغلة نظرا لتعدد مراحل الإنتاج واختلاف القدرات للآلات المستخدمة في كل مرحلة من المراحل، واستخدام تلك الآلات في إنتاج أكثر من منتج واحد بمواصفات مختلفة.
- وبالنسبة للنشاط التسويقي يصعب تحديد الطاقة البيعية المتاحة والطاقة البيعية المستغلة. وتعتبر أكثر تعقيدا من الطاقة الإنتاجية نظرا للتغير المستمر الذي يطرأ على العوامل المحددة لتلك الطاقات.

٢- النظرية تشجع الإدارة على استغلال الطاقات الإنتاجية والبيعية المتاحة أقصى استغلال ممكن، إلا أن

المشروع قد يقوم باستغلال طاقته الإنتاجية بالكامل دون أن يتمكن من تصريف الإنتاج مما

يؤدي إلى

تحمله خسائر بدلا من تحقيق أرباح، أي أن النظرية لا تساعد الإدارة في حل مشاكلها الإدارية
والخاصة بتحديد سياسات الإنتاج والبيع.

٣- تظهر مشكلة توزيع وتحميل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وذلك بإتباع تقديرات شخصية
(صعوبة الاعتماد على أساس علمي سليم)



أمثلة على نظريات التكاليف

تمرين ١: -

أنتجت مصانع الخليج العربي الصناعية عام ١٤٢٤ هـ (١٢٠٠٠) وحدة بيع منها (١٠٠٠٠) وحدة بسعر ٥٠ ريال، وبلغت تكاليف الإنتاج للوحدة كما يلي:

مواد ٧ ريال ، عمل ٥ ريال ، ت.ص.غير مباشر متغيرة ٤ ريال، ت.ص.غير مباشر ثابتة ٣.٨٥ ريال وتتوقع الشركة عام ١٤٢٥ هـ ما يلي:

- ١- إنتاج ١٤٠٠٠ وحدة وبيعها جميعها
- ٢- انخفاض تكلفة المواد بنسبة ١٠ %
- ٣- ارتفاع تكلفة العمل بنسبة ١٠ %
- ٤- درجة مرونة التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ١٠٠ %
- ٥- التكلفة التسويقية المتغيرة للوحدة الواحدة ٣ ريال
- ٦- إجمالي التكاليف التسويقية الثابتة ١٠٠٠٠ ريال
- ٧- التكاليف الإدارية والتمويلية ٢٠٠٠٠ ريال
- ٨- الطاقة التسويقية والإنتاجية المتاحة ٢٠٠٠٠ وحدة

المطلوب: ١- إعداد قائمة تكاليف ونتائج العمال المتوقعة لعام ١٤٢٥ هـ بإتباع:

- أ- نظرية التكاليف الإجمالية
- ب- نظرية التكاليف المباشرة
- ج- نظرية التكاليف المتغيرة
- د- نظرية تكاليف الطاقة المستغلة

الحل:

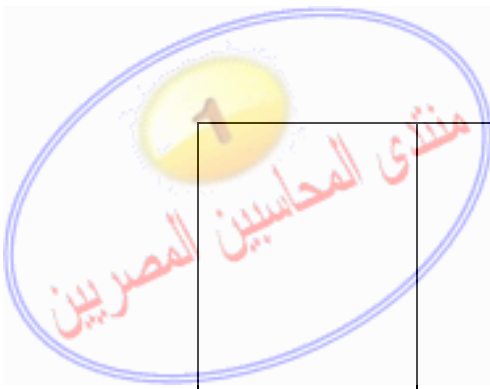
١- يجب أولاً إعداد بيانات التكاليف للعام ١٤٢٥ هـ (المتوقع) كما يلي:

البيانات	عام ١٤٢٤ هـ	عام ١٤٢٥ هـ (المتوقعة)
الإنتاج	١٢٠٠٠ وحدة	١٤٠٠٠ وحدة
المبيعات	١٠٠٠٠ وحدة	١٤٠٠٠ وحدة
مواد مباشرة	٧ ريال	٦.٣ (٧ - ٧ × ١٠٪) = ٦.٣ ريال
عمل مباشر	٥ ريال	٥.٥ (٥ + ٥ × ١٠٪) = ٥.٥ ريال
ت.ص. غير ش.م	٤ ريال	٤ ١٠٠٪ أي أنها تكاليف متغيرة نصيب الوحدة ثابت
ت.ص. غير ش.ث	٣.٨٥ ريال	إجمالي التكاليف الثابتة = ٣.٨٥ × ١٢٠٠٠ = ٤٦٢٠٠ وحيث أن التكاليف الثابتة لا تتأثر بتغير حجم النشاط أي أن التكاليف الثابتة لعام ١٤٢٥ = ٤٦٢٠٠ ولكن نصيب الوحدة يتغير بتغير حجم النشاط نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = ٤٦٢٠٠ / ١٤٠٠٠ = ٣.٣
ت.س.م	٣ ريال	٣ ريال (نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة ثابت)
ت.س.ث	١٠٠٠٠ ريال	١٠٠٠٠ ريال
ت.إدارية وتمويلية	٢٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠٠ ريال
طاقة إنتاجية وتسويقية	٢٠٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠٠ وحدة
سعر بيع الوحدة	٥٠ ريال	٥٠

١- نظرية التكاليف الإجمالية :

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف الإجمالية

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولاً: تكاليف الإنتاج (صناعية)				
أ- تكاليف مباشرة	٨٨٢٠٠		١٤٠٠٠	٦.٣
مواد	٧٧٠٠٠		١٤٠٠٠	٥.٥
أجور		١٦٥٢٠٠		
تكلفة أولية	٥٦٠٠٠		١٤٠٠٠	٤
ب- تكاليف غير مباشرة	٤٦٢٠٠		١٤٠٠٠	٣.٣
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		١٠٢٢٠٠		
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة		٢٦٧٤٠٠		
مجموع التكاليف غير المباشرة		٢٦٧٤٠٠	١٤٠٠٠	١٩.١
تكلفة الإنتاج + تكلفة وحدات التشغيل أول الفترة		٣٩٧٠٠	٢٠٠٠	١٩.٨٥
- تكلفة وحدات	٤٢٠٠٠	٣٨٢٠٠	٢٠٠٠	١٩.١
		٢٦٨٩٠٠		
			٣	١٤٠٠٠



		١٠٠٠٠	تحت التشغيل آخر الفترة
	٥٢٠٠٠	_____	
	_____		تكلفة
	٣٢٠٩٠٠		الإنتاج التام
			+تكلفة وحدات تامة
			أول الفترة
			- تكلفة وحدات
			تامة آخر الفترة
			تكلفة الإنتاج التام
			للوحدات المباعة
			ثانيا: التكاليف
			التسويقية
			تكاليف تسويقية
			متغيرة
			تكاليف تسويقية
			ثابتة
			مجموع التكاليف
			التسويقية
			تكلفة المبيعات

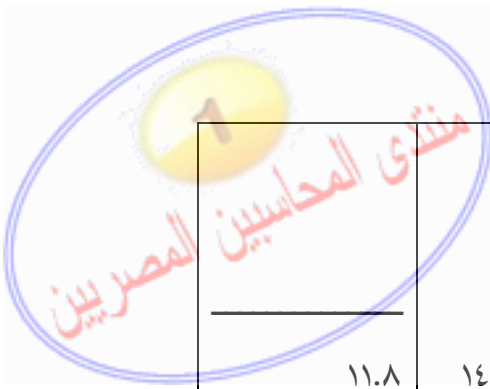
قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف الإجمالية

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات		٧٠٠٠٠
يخصم تكلفة المبيعات		٣٢٠٩٠٠
		<hr/>
مجمّل الربح		٣٧٩١٠٠
يطرح تكاليف إدارية		٢٠٠٠٠
وتمويلية		
		<hr/>
صافي الربح		٣٥٩١٠٠

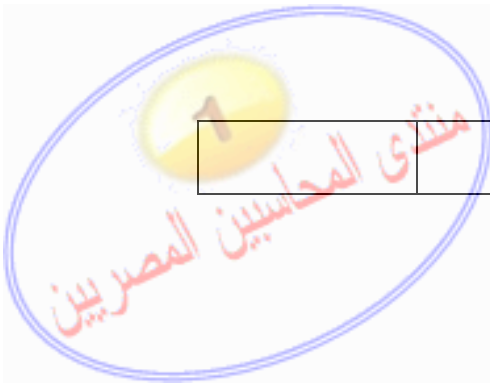
٢- نظرية التكاليف المباشرة:

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف المباشرة

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولا: تكاليف الإنتاج (صناعية)				
أ- تكاليف مباشرة	٨٨٢٠٠		١٤٠٠٠	٦.٣
مواد	٧٧٠٠٠		١٤٠٠٠	٥.٥
أجور		١٦٥٢٠٠		
		<hr/>		
تكلفة أولية		١٦٥٢٠٠		



				تكلفة الإنتاج
				+ تكلفة وحدات
١١.٨	١٤٠٠٠	١٦٥٢٠٠		تحت التشغيل أول
١٢	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠		الفترة
١١.٨	٢٠٠٠	٢٣٦٠٠		- تكلفة وحدات
				تحت التشغيل آخر
				الفترة
		١٦٥٦٠٠		
			٤٢٠٠٠	تكلفة
٣	١٤٠٠٠	٤٢٠٠٠		الإنتاج التام
				+ تكلفة وحدات
				تامة أول الفترة
				- تكلفة وحدات
				تامة آخر الفترة
				تكلفة الإنتاج التام
				للوحدات المباعة
				ثانيا: التكاليف
				التسويقية
				تكاليف تسويقية
				متغيرة
				مجموع التكاليف
				التسويقية
		٢٠٧٦٠٠		



			تكلفة المبيعات
--	--	--	----------------

قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المباشرة

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات		٧٠٠٠٠
يخصم تكلفة المبيعات		٢٠٧٦٠
		<hr/>
مجمّل الربح يطرح:		٤٩٢٤٠
تكاليف غير مباشرة		
تكاليف صناعية غير	٥٦٠٠	
مباشرة متغيرة	٤٦٢٠	
تكاليف صناعية غير	١٠٠٠	
مباشرة ثابتة	٢٠٠٠	
تكاليف تسويقية ثابتة		١٣٢٢٠
تكاليف إدارية وتمويلية		<hr/>
		٣٦٠٢٠
صافي الربح		

٣- نظرية التكاليف المتغيرة:

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف المتغيرة

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولاً: تكاليف الإنتاج (صناعية)				
أ- تكاليف مباشرة (متغيرة)	٨٨٢٠٠		١٤٠٠٠	٦.٣
مواد		١٦٥٢٠٠		
أجور	٧٧٠٠٠		١٤٠٠٠	٥.٥
تكلفة أولية	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	١٤٠٠٠	٤
ب- تكاليف غير مباشرة (متغيرة)				
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		٢٢١٢٠٠		
		٠		
		٠		
تكلفة الإنتاج + تكلفة وحدات تحت التشغيل أول الفترة		٢٢١٢٠٠	١٤٠٠٠	١٥.٨
- تكلفة وحدات تحت التشغيل آخر	٤٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٦
		٣١٦٠٠	٢٠٠٠	١٥.٨
		٢٢١٦٠٠		
			١٤٠٠٠	٣



	٤٢٠٠٠		الفترة
	٢٦٣٦٠٠		تكلفة الإنتاج التام + تكلفة وحدات تامة أول الفترة - تكلفة وحدات تامة آخر الفترة
			تكلفة الإنتاج التام للوحدات المباعة
			ثانيا: التكاليف التسويقية متغيرة
			مجموع التكاليف التسويقية
			تكلفة المبيعات



قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المتغيرة

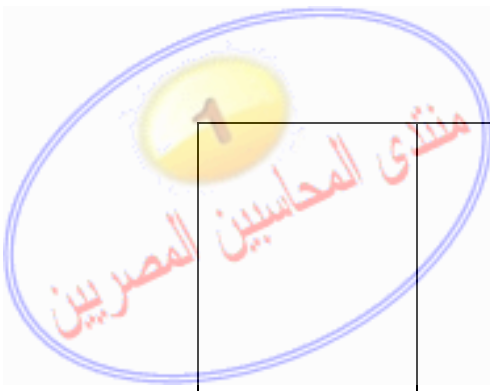
بيان	جزئي	كلي
الإيرادات		٧٠٠٠٠
يخصم تكلفة المبيعات		٢٦٣٦٠
		<hr/>
مجمّل الربح		٤٣٦٤٠
يطرح تكاليف ثابتة:		
تكاليف صناعية ثابتة	٤٦٢٠٠	
تكاليف تسويقية ثابتة	١٠٠٠٠	
تكاليف إدارية وتمويلية	٢٠٠٠٠	
		<hr/>
		٧٦٢٠٠
		<hr/>
صافي الربح		٣٦٠٢٠

٤ - نظرية تكاليف الطاقة المستغلة:

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف المستغلة

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولا: تكاليف الإنتاج (صناعية)				
أ- تكاليف مباشرة	٨٨٢٠٠		١٤٠٠٠	٦.٣
مواد	٧٧٠٠٠		١٤٠٠٠	٥.٥
أجور	<hr/>	١٦٥٢٠٠		

			٥٦٠٠٠	تكلفة أولية
٤	١٤٠٠٠			
٢.٣١	١٤٠٠٠		٣٢٣٤٠	ب- تكاليف غير مباشرة
		٨٨٣٤٠		
				تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
		٢٥٣٥٤٠		تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة
		.		مجموع التكاليف غير المباشرة
		.		
				تكلفة الإنتاج + تكلفة وحدات تحت التشغيل أول الفترة
١٨.١١	١٤٠٠٠	٢٥٣٥٤٠		
١٨.٣١	٢٠٠٠	٣٦٦٢٠		
١٨.١١	٢٠٠٠	٣٦٦٢٠		
				تكلفة وحدات تحت التشغيل آخر الفترة
٣	١٤٠٠٠		٤٢٠٠٠	
			٧٠٠٠	
		٤٩٠٠٠		
				تكلفة الإنتاج التام + تكلفة وحدات تامة أول الفترة - تكلفة وحدات تامة آخر الفترة
		٣٠٢٩٤٠		



			تكلفة الإنتاج التام للوحدات المباعة ثانيا: التكاليف التسويقية تكاليف تسويقية متغيرة تكاليف تسويقية ثابتة مستغلة مجموع التكاليف التسويقية تكلفة المبيعات
--	--	--	---

قائمة الدخل تبعا لنظرية التكاليف المستغلة

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات		٧٠٠٠٠
يخصم تكلفة المبيعات		٣٠٢٩٤٠
		<hr/>
مجموع الربح يطرح تكاليف ثابتة غير مستغلة:	١٣٨٦٠	٣٩٧٠٦٠
تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة:	٣٠٠٠	
تكاليف تسويقية ثابتة غير مستغلة:	٢٠٠٠	
	<hr/>	٣٦٨٦٠
		<hr/>

٣٦٠٢٠٠		تكاليف إدارية وتمويلية
		صافي الربح

ملاحظات على الحل:

١- الجزء الأول من قائمة التكاليف يتضمن تكاليف الإنتاج (صناعية) وتحسب عن طريق ضرب عدد

الوحدات المنتجة (عمود رقم ٤) × تكلفة الوحدة (عمود رقم ٥)

٢- الجزء الثاني من قائمة التكاليف تتضمن التكاليف التسويقية وتحسب عن طريق ضرب عدد الوحدات

المباعة × تكلفة الوحدة (عمود ٤ × عمود ٥)

٣- يتم تحديد عدد وحدات (كمية) مخزون أول الفترة عام ١٤٢٥ (سيتم التركيز فقط على المخزون التام) كما يلي:

مقارنة عدد الوحدات المنتجة والمباعة في العام السابق ١٤٢٤: أنتج ١٢٠٠٠ وحدة باع منها ١٠٠٠٠ وحدة أي أن الباقي ٢٠٠٠ وحدة يمثل مخزون آخر الفترة لعام ١٤٢٤ هـ وهو نفسه مخزون أول الفترة لعام ١٤٢٥.

٤- يتم حساب تكلفة مخزون أول الفترة من بيانات تكاليف العام الذي أنتج فيه وذلك حسب النظرية المتبعة.

٥- عدد وحدات (كمية) مخزون آخر الفترة لعام ١٤٢٥ هـ يحسب بالمعادلة الآتية:

مخزون أول الفترة + الإنتاج خلال الفترة = المبيعات + مخزون آخر الفترة
أي أن مخزون آخر الفترة لعام ١٤٢٥ يحسب كما يلي:

$$٢٠٠٠ + ١٤٠٠٠ = ١٤٠٠٠ + \text{مخزون آخر الفترة}$$

$$\text{مخزون آخر الفترة} = ١٦٠٠٠ - ١٤٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ وحدة}$$

٦- تكلفة مخزون آخر الفترة يحسب من بيانات تكاليف الفترة التي أنتج فيها أي من بيانات عام ١٤٢٥

(تظهر هذه التكلفة في عمود تكلفة الوحدة عند سطر تكلفة الإنتاج التام) وتحسب كما يلي:

أ- قسمة تكلفة الإنتاج التام على عدد الوحدات المنتجة (عمود ٣ على عمود ٤)

ب- جمع تكلفة الوحدة من العمود الأخير ويجب أن يساوي الناتج من فقرة (أ)

٧- التكاليف الإدارية في جميع النظريات تعتبر أعباء ترحل لقائمة نتائج الأعمال

٨- التكاليف التي تستبعد من قائمة التكاليف حسب كل نظرية ، تحمل لقائمة نتائج الأعمال

٩- لإعداد قائمة التكاليف طبقاً لنظرية التكاليف المستغلة يجب أولاً أن نحدد نسبة الاستغلال

(بعض الحالات تكون معطى)

$$\text{نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية عام } ١٤٢٥ = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{الطاقة الإنتاجية}} = \frac{١٤٠٠٠}{٢٠٠٠٠} = ٧٠\%$$

ومن هذه النسبة يمكن حساب التكاليف الثابتة المستغلة كما يلي:

تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة = $٤٦٢٠٠ \times ٧٠\% = ٣٢٣٤٠$ ريال تظهر في قائمة

التكاليف ، أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المستغلة تحمل على قائمة نتائج الأعمال وتحسب كما يلي:

تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة = $٤٦٢٠٠ - ٣٢٣٤٠ = ١٣٨٦٠$ تحمل لقائمة نتائج الأعمال

$$\text{نسبة استغلال الطاقة التسويقية لعام } ١٤٢٥ = \frac{\text{عدد الوحدات المباعة}}{\text{الطاقة التسويقية}} = \frac{١٤٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠} = ٧٠\%$$

ومن هذه النسبة يمكن تحديد التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة كما يلي:

تكاليف تسويقية ثابتة مستغلة = $١٠٠٠٠ \times ٧٠\% = ٧٠٠٠$ ريال تظهر في قائمة التكاليف

أي أن هناك تكاليف تسويقية ثابتة غير مستغلة تبلغ ٣٠٠٠ ريال ($٧٠٠٠ - ١٠٠٠٠$) تحمل على

قائمة نتائج الأعمال

١٠- في قائمة نتائج الأعمال يطرح من الإيرادات تكلفة المبيعات والتي تم حسابها في قائمة

التكاليف للوصول إلى مجمل الربح ، ثم يطرح باقي التكاليف التي استبعدت من قائمة التكاليف

حسب كل نظرية ١- التكاليف الإجمالية تستبعد التكاليف الإدارية

٢- التكاليف المباشرة تستبعد التكاليف الإدارية + التكاليف غير المباشرة

٣- التكاليف المتغيرة تستبعد التكاليف الإدارية + التكاليف الثابتة

٤- التكاليف المستغلة تستبعد التكاليف الإدارية + التكاليف الثابتة غير المستغلة

تتكون تكاليف الإنتاج من مجموعة عناصر مختلفة تشمل المواد والأجور والمصروفات الأخرى، ويتركز اهتمام محاسبة التكاليف في تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكلفة ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز الأنشطة المختلفة للوحدة، كما يتركز اهتمامها في تبويب تلك التكاليف بطرق متعددة تختلف باختلاف الهدف من كل تبويب.

ويعتبر تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها وارتباطها بوحدات النشاط من أهم الطرق وأكثرها استخداما لقياس وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، حيث يتم تقسيم عناصر التكاليف طبقا لذلك إلى:

- ١- عناصر تكاليف مباشرة: وتشتمل على مواد مباشرة، أجور مباشرة، ومصروفات صناعية مباشرة
- ٢- عناصر تكاليف غير مباشرة: وتشتمل على مواد غير مباشرة، أجور غير مباشرة، خدمات (مصروفات) صناعية غير مباشرة.

وتبرز أهمية المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة في الآتي:

- ١- تتكون التكاليف الصناعية غير المباشرة من العديد من عناصر التكاليف المشتركة أو العامة (الإيجار، القوى المحركة،...) التي لا توجد علاقة مباشرة بينها وبين وحدات الإنتاج
- ٢- تتكون التكاليف الصناعية غير المباشرة من عناصر كثيرة تتغير بدرجات متفاوتة مع التغير في حجم الإنتاج أو مستوى النشاط
- ٣- المشروع ينتج العديد من الوحدات المنتجة التي تختلف كل منها في مواصفاتها ومدى استفادتها من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية، ولهذا ليس من المنطق توزيع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالتساوي، بل يجب استخدام معدلات تحميل تتفق مع مدى استفادة كل منتج من التكاليف.

ولما كان من الضروري تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة باستخدام معدلات تحميل تقديرية، يصبح من المحتم مراعاة الدقة عند تقدير تلك العناصر واختيار

أسس تحميلها. فقد يقوم المشروع بإنتاج منتج واحد أو عدد قليل من المنتجات لها مواصفات متشابهة ويمر كل منها على نفس العمليات الصناعية. وفي هذه الحالة تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة للوحدات المنتجة باستخدام معدل تحميل تقديري واحد.

وتزداد المشكلة تعقيدا عندما ينتج المشروع عددا كبيرا من وحدات الإنتاج التي تختلف في مواصفاتها والعمليات الصناعية التي تمر عليها ونسبة استفادتها من كل مركز من مراكز النشاط في المشروع. ففي هذه الحالة يتطلب الأمر إعداد معدل تحميل تقديري لكل مركز من المراكز، حتى يمكن تحديد ما يخص كل نوع من المنتجات من الخدمات التي تؤديها مراكز النشاط المختلفة.

وتتضمن إجراءات تحديد معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة إتباع الخطوات الآتية:

أولا: تحديد مراكز التكاليف: أ- مراكز تكاليف إنتاج

ب- مراكز خدمات إنتاجية

ج- مراكز تكاليف تسويقية

د- مراكز خدمات إدارية وتمويلية

هـ- مراكز العمليات الرأسمالية

ثانيا: حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة: تحدث التكاليف الصناعية غير المباشرة أثناء السنة المالية، ومن الصعوبة بمكان معرفتها أولا بأول، ولا بد من الإنتظار حتى نهاية السنة ، مما يفقد محاسبة التكاليف أهميتها.

لذلك يجب على المحاسب أن يقوم بتحديد التكاليف الصناعية غير المباشرة مقدما على أساس

تقديري والعمل على تحميل وحدات النشاط (وحدات التكلفة) بنصيبها من العناصر التقديرية.

ثالثاً: تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المراكز:
يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من بنود التكاليف غير المباشرة لأغراض التحميل على مراكز التكلفة وهي:

أ- بنود خاصة: وهي عبارة عن بنود التكاليف التي يستفيد منها مركز تكلفة واحد فقط أي أنها تخصه دون غيره من المراكز ولذلك تحمل عليه مباشرة مثلاً إهلاك الآلات في مركز نعين يحمل رأساً على هذا المركز، بينما تكلفة المواد غير المباشرة لمركز آخر تحمل عليه دون غيره من المراكز، وكذلك تكلفة الوقت الضائع العادي في مركز آخر تحمل على نفس المركز الخاصة به.

ب- بنود مشتركة: وهي عبارة عن بنود التكلفة التي يشترك في الاستفادة منها مجموعة من مراكز التكاليف دون مراكز أخرى وتوزع على المراكز المستفيدة حسب الأساس المناسب مثلاً مصاريف القوى المحركة توزع على المراكز التي يوجد بها آلات أو معدات حسب قوة الآلات والمعدات (بالحصان، أو ساعات دوران التشغيل، أو ساعات الدوران)

ج- بنود عامة: هي عبارة عن البنود التي يستفيد منها جميع مراكز التكاليف بالمنشأة دون استثناء ويتم توزيعها على المراكز المستفيدة حسب الأساس المناسب لطبيعة كل عنصر مثلاً إيجار المبنى يعتبر بند عام ويوزع على جميع المراكز على أساس المساحة التي يشغلها كل مركز.

و من الملاحظ بالنسبة للبنود الخاصة أنها لا توزع وإنما يتم تخصيص البند بصورة مباشرة على مركز معين يعتبر هو المستفيد الوحيد من هذا البند (يطلق على هذه العملية تخصيص)، بينما بالنسبة للبنود المشتركة أو العامة فلا يمكن تخصيصها لمركز تكلفة معين، بل يجب توزيعها على المراكز المستفيدة طبقاً لطبيعة كل بند من البنود (يطلق على هذه العملية توزيع).

وفيما يلي بعض بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وأسس توزيعها على المراكز التي تشترك في الاستفادة منها:

البند	الأساس المناسب للتوزيع
مصروفات المباني إيجار المباني، استهلاك المباني، تصليحات المباني، الضرائب، التأمين على المباني، مصروفات التدفئة أو التكييف	هذه البنود تتعلق باختصاص واحد أو وظيفة واحدة لذا يمكن إنشاء مركز خاص بها يسمى مركز المباني، وفي حالة عدم وجود مركز للمباني ضمن مراكز التكاليف بالمنشأة توزع هذه البنود حسب المساحة في المراكز المستفيدة
مصروفات الإضاءة	قراءة العدادات في المراكز المستفيدة، أو عدد اللمبات أو المساحة في كل مركز
مصروفات صيانة وتصليحات الآلات	الساعات التي قضاها عمال الصيانة في كل مركز أو ساعات دوران الآلات، أو قيم الآلات في كل مركز
مصروفات التأمين على الآلات أو الأصول	قيم الآلات أو الأصول في كل مركز
إهلاك الآلات أو الأصول	قيم الآلات أو الأصول في كل مركز
مصروفات القوى المحركة	قوة الآلات بالحصان أو عدد ساعات دوران الآلات في كل مركز
مصروفات الإشراف (أجور المشرفين)	عدد العاملين أو ساعات العمل في كل مركز
مصروفات الخدمات المقدمة للعاملين (مطعم، عيادة طبية، شؤون أفراد)	عدد العاملين أو الأجور في كل مركز أو ساعات العمل
مصروفات التخزين	المساحة التخزينية المخصصة لكل مركز، حجم المواد المنصرفة لكل مركز، عدد أذون أو مرات الصرف لكل مركز



مثال:

يحتوي مصنع حمزة الشريف على مركزي إنتاج (أ، ب) وعلى مركزي خدمات (قوى محرّكة وصيانة)، وفيما يلي البيانات المتعلقة بهذه المراكز عن عام ١٤٢٤ هـ

مراكز خدمات		مراكز إنتاج		بيان
صيانة	قوى محرّكة	ب	أ	
٥٠	٣٠	٨٠	٤٠	عدد العمال
١٠٠	٣٠٠	٢٠٠	١٠٠	المساحة بالمتّر المربع
١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	قيمة الآلات بالريال
_____	_____	٤٠٠٠	٦٠٠٠	قوة الآلات بالحصان
_____	_____	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	ساعات العمل المباشر
١٠	٢٠	٣٠	٤٠	عدد اللبّات
_____	_____	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	قيمة المواد المباشرة
_____	_____	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	قيمة الأجر المباشرة بالريال
٣٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	قيمة المواد غير المباشرة
٢٣٠٠	١٦٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠	قيمة الأجر غير المباشرة
		٢٠٠٠	١٠٠٠	ساعات دوران الآلات

فإذا علمت أن التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى كانت كما يلي:

٢١٠٠٠ مصروفات تصليح المباني - ٢٠٠٠ مصروفات الإضاءة - ٢٠٠٠٠ مصروفات الإشراف
استهلاك الآلات ٥ ٪ من قيمة الآلات - ٤٠٠٠٠ مصروفات التأمين على الآلات.

المطلوب:

١- إعداد كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المراكز مع توضيح الأسس المناسبة



لتوزيع البنود المختلفة.

٢- توزيع تكلفة مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية

أ- طريقة التوزيع الإجمالي على أساس قيمة المواد المباشرة

ب- طريقة التوزيع الانفرادي

الحل:

١- تخصص خاينة لكل مركز من مراكز الإنتاج، وأيضا لكل مركز من مراكز الخدمات، كما تخصص

خاينة لتوضيح الأساس المستخدم في توزيع بنود التكاليف

٢- يبدأ الكشف بتخصيص بنود التكاليف الخاصة، حيث يثبت كل بند في خاينة المركز الذي ينتمي

إليه دون غيره من المراكز.

يلاحظ في هذا المثال أن البنود الخاصة تتمثل في قيمة المواد غير المباشرة، الأجر غير المباشرة،

نظرا لأن قيمتها محددة بشكل خاص لكل مركز.

كما يعتبر استهلاك الآلات في هذه الحالة ضمن البنود الخاصة لتحديده نسبة معينة من قيم

الآلات في كل مركز، بينما لو كان الإهلاك في صورة مبلغ إجمالي (مثلا ٢٥٠٠٠ ريال) لجميع المراكز

التي توجد بها آلات يعتبر الإهلاك في هذه الحالة بند عام ويوزع بين المراكز المستفيدة على أساس

قيمة الآلات.

٣- يتم توزيع بنود التكاليف المشتركة والعامية على المراكز المستفيدة كما يلي:

مصروفات تصليحات المباني: توزع على أساس المساحة:

مجموع المساحات = ١٠٠ + ٣٠٠ + ٢٠٠ + ١٠٠ = ٧٠٠ متر مربع

نصيب المتر المربع من مصروفات تصليحات المباني = مصروفات تصليحات المباني / مجموع المساحة

= ٧٠٠ / ٢١٠٠٠ = ٣٠ ريال للمتر المربع

نصيب مركز أ من مصروفات تصليحات المباني = المساحة في مركز (أ) × نصيب المتر المربع

= ٣٠ × ١٠٠ = ٣٠٠٠ ريال

نصيب مركز ب من مصروفات تصليحات المباني = المساحة في مركز (ب) × نصيب المتر المربع

= ٣٠ × ٢٠٠ = ٦٠٠٠ ريال

نصيب مركز قوى محرك من مصروفات تصليحات المباني = ٣٠ × ٣٠٠ = ٩٠٠٠ ريال

1

منتدى المحاسبين المصريين

نصيب مركز الصيانة من مصروفات تصليحات المباني = $30 \times 100 = 3000$ ريال

مصروفات الإضاءة توزع على أساس عدد اللمبات

مجموع اللمبات = $10 + 20 + 30 + 40 = 100$ لمبة

نصيب اللمبة الواحدة من الإضاءة = مصروفات الإضاءة / عدد اللمبات = $100 / 3000 = 20$ ريال / لمبة

نصيب مركز التكلفة من مصروفات الإضاءة = عدد اللمبات في المركز \times نصيب اللمبة

نصيب مركز أ من مصروفات الإضاءة = $20 \times 40 = 800$ ريال

نصيب مركز ب من مصروفات الإضاءة = $20 \times 30 = 600$ ريال

نصيب مركز قوى محرك من مصروفات الإضاءة = $20 \times 20 = 400$ ريال

نصيب مركز الصيانة من مصروفات الإضاءة = $20 \times 10 = 200$ ريال

مصروفات الإشراف توزع على أساس عدد العمال

مجموع العمال $40 + 80 + 30 + 50 = 200$ عامل

نصيب العامل الواحد من مصروفات الإشراف = مصروفات الإشراف / عدد العمال

$20000 / 200 = 100$ ريال / عامل =

نصيب مركز التكلفة من مصروفات الإشراف = عدد العمال \times نصيب العامل

نصيب مركز أ من مصروفات الإشراف = $100 \times 40 = 4000$ ريال

نصيب مركز ب من مصروفات الإشراف = $100 \times 80 = 8000$ ريال

نصيب مركز قوى محرك من مصروفات الإشراف = $100 \times 30 = 3000$ ريال

نصيب مركز الصيانة من مصروفات الإشراف = $100 \times 50 = 5000$ ريال

مصروفات التأمين على الآلات توزع على أساس قيمة الآلات

مجموع قيم الآلات = $10000 + 20000 + 30000 + 40000 = 100000$ ريال

نصيب الريال الواحد من تكلفة التأمين = مصروفات التأمين / مجموع قيم الآلات

$40000 / 100000 = 0.4$ ريال =

نصيب مركز التكلفة من مصروفات التأمين = قيمة الآلات \times نصيب الريال الواحد

1

منتدى المحاسبين المصريين

نصيب مركز أ من مصروفات التأمين = $0.4 \times 40000 = 16000$ ريالنصيب مركز ب من مصروفات التأمين = $0.4 \times 30000 = 12000$ ريالنصيب مركز القوى المحركة من مصروفات التأمين = $0.4 \times 20000 = 8000$ ريالنصيب مركز الصيانة من مصروفات التأمين = $0.4 \times 10000 = 4000$ ريال

ويظهر كشف توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة كما يلي:

أساس التوزيع	مراكز خدمات إنتاجية		مراكز إنتاج		بيان
	صيانة	قوى محركة	ب	أ	
					<u>بنود خاصة</u>
بند خاص	3000	2000	4000	6000	مواد غير مباشرة
بند خاص	2300	1600	1500	2500	أجور غير مباشرة
5% من قيمة الآلات	500	1000	1500	2000	استهلاك الآلات
	5800	4600	7000	10500	مجموع البنود الخاصة
					<u>بنود عامة ومشتركة</u>
المساحة	3000	9000	6000	3000	مصروفات تصليحات المباني
عدد اللمبات	200	400	600	800	مصروفات الإضاءة
عدد العمال	5000	3000	8000	4000	مصروفات الإشراف
قيمة الآلات	4000	8000	12000	16000	مصروفات التأمين
	12200	20400	26600	23800	مجموع البنود المشتركة والعامة
	18000	25000	33600	34300	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة (خاصة + مشتركة وعامة)

رابعاً: توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:
طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:
١- طريقة التوزيع الإجمالي:

تقوم على أساس تجميع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية ثم توزيعها مرة واحدة على مراكز الإنتاج باستخدام أساس توزيع مناسب.

مزاياها: بسيطة وسهلة التطبيق في المصانع الصغيرة التي لا تكثر فيها المراكز والتي لا تنتج

منتجات متعددة

عيوبها: أنها توزع التكلفة على مراكز الإنتاج بناء على أساس واحد مع أن طبيعة الخدمة في المراكز تختلف و الاستفادة قد تتفاوت بين المراكز، بالإضافة إلى أن بعض مراكز الخدمة قد تؤدي خدمات لمراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى بمعنى إهمال الخدمات المتبادلة بين المراكز.

٢- طريقة التوزيع الانفرادي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع تكلفة مراكز الخدمات كل على حده (بمفرده) على مراكز الإنتاج باستخدام أساس مناسب يتفق مع طبيعة الخدمات التي يؤديها مركز الخدمة.

مزاياها: عالجت بعض عيوب طريقة التوزيع الإجمالي وهي توزيع تكلفة كل مركز على حده باستخدام أساس مناسب لطبيعة الخدمة في كل مركز.

عيوبها: أنها توزع تكاليف مراكز الخدمات فقط على مراكز الإنتاج بمعنى تتجاهل

الخدمات المتبادلة بين المراكز.

٣- طريقة التوزيع التنازلي:

يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات طبقاً للأهمية النسبية لخدمات كل مركز بالنسبة للمراكز الأخرى، وعليه يتم ترتيب مراكز الخدمات ترتيباً تنازلياً حسب أهمية كل مركز بالنسبة للمراكز الأخرى. فالمركز الذي يؤدي خدمات لأكبر عدد من المراكز الأخرى يعتبر أكثر أهمية، ثم يليه في الترتيب المركز الذي يؤدي خدمات لعدد أقل من المراكز.

مزاياها: عالجت عيوب الطريقتين السابقتين ولم توزع تكلفة مراكز الخدمات فقط على مراكز الإنتاج، بل ووزعت تكلفة مراكز الخدمات على مراكز الخدمات الإنتاجية والتي استفادت من الخدمة (مثلا مركز التخزين يخدم مركز الصيانة فيتم توزيع تكلفته على مركز الصيانة و المراكز الإنتاجية)

عيوبها: تجاهلت الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات (مثلا مركز الصيانة يخدم مركز التخزين وبالتالي لا بد من أن يتحمل مركز التخزين جزء من تكلفة مركز الصيانة وهذا ما تجاهلته هذه الطريقة عند توزيع التكاليف)

٤- طريقة التوزيع التبادلي:

تعمل على معالجة نواحي القصور التي تضمنتها الطرق السابقة لأنها تأخذ في اعتبارها قيمة الخدمات المتبادلة بين كافة مراكز الخدمات الإنتاجية، وبناء على هذه الطريقة يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على أساس الخدمات المتبادلة فيما بينها أولا ثم توزيع إجمالي تكاليف كل مركز خدمة على مراكز الإنتاج فقط.

مثال: بالرجوع إلى المثال السابق

بعد أن تم تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكاليف (بنود خاصة + بنود مشتركة وعامة) يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج كما يلي:

أ - طريقة التوزيع الإجمالي:

إجمالي تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية = ٢٥٠٠٠ + ١٨٠٠٠ = ٤٣٠٠٠ ريال

يتم توزيعها على مراكز الإنتاج على أساس قيمة المواد المباشرة

مجموع قيمة المواد المباشرة = ٨٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ ريال

نصيب الريال الواحد من تكلفة المراكز = ٤٣٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠ = ٠.٤٣

نصيب مركز أ من تكلفة مراكز الخدمات = ٨٠٠٠٠ × ٠.٤٣ = ٣٤٤٠٠ ريال

نصيب مركز ب من تكلفة مراكز الخدمات = ٢٠٠٠٠ × ٠.٤٣ = ٨٦٠٠ ريال

بيان	مراكز إنتاج		مراكز خدمات إنتاجية		أساس التوزيع
	أ	ب	قوى محرقة	صيانة	
إجمالي ت.ص. غير ش (خاصة + عامة)	٣٤٣٠٠	٣٣٦٠٠	٢٥٠٠٠	١٨٠٠٠	
توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج	٣٤٤٠٠	٨٦٠٠			قيمة المواد المباشرة
مجموع تكلفة مركز الإنتاج *	٦٨٧٠٠	٤٢٢٠٠			

ب- طريقة التوزيع الانفرادي:

يتم توزيع تكلفة مركز الصيانة على مراكز الإنتاج على أساس الساعات التي قضاها عمال الصيانة داخل المراكز أو ساعات دوران الآلات)

مجموع ساعات دوران الآلات في مركزي الإنتاج (أوب) = ١٠٠٠ + ٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ ساعة

نصيب الساعة الواحدة من تكلفة مركز الصيانة = ١٨٠٠٠ / ٣٠٠٠ = ٦ ريال

نصيب مركز أ من تكلفة مركز الصيانة = ٦ × ١٠٠٠ = ٦٠٠٠ ريال

نصيب مركز ب من تكلفة مركز الصيانة = ٦ × ٢٠٠٠ = ١٢٠٠٠ ريال

يتم توزيع تكلفة مركز القوى المحركة على أساس قوة الآلة بالحصان

مجموع قوة الآلات = ٦٠٠٠ + ٤٠٠٠ = ١٠٠٠٠ قوة

نصيب القوة الواحدة من تكلفة القوى المحركة = ٢٥٠٠٠ / ١٠٠٠٠ = ٢.٥ ريال / قوة

نصيب مركز أ من تكلفة القوى المحركة = ٢.٥ × ٦٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ريال

نصيب مركز ب من تكلفة القوى المحركة = ٢.٥ × ٤٠٠٠ = ١٠٠٠٠ ريال

بيان	مراكز إنتاج	مراكز خدمات إنتاجية	أساس التوزيع
------	-------------	---------------------	--------------

صيانة	قوى محركة	ب	أ	
١٨٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٣٦٠٠	٣٤٣٠٠	إجمالي ت.ص. غير ش (خاصة + عامة)
ساعات دوران الآلات		١٢٠٠٠	٦٠٠٠	توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج
قوة الآلة بالحصان		١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	توزيع تكلفة مركز الصيانة توزيع تكلفة مركز القوى المحركة
		٥٥٦٠٠	٥٥٣٠٠	مجموع تكلفة مركز الإنتاج *

* يلاحظ أن مجموع تكلفة مراكز الإنتاج = تكلفته الأصلية (خاصة + عامة ومشاركة) + نصيبه من

توزيع تكلفة مركز الخدمة

خامسا: استخراج معدلات التحميل:

بعد أن يتم تجميع تكاليف مراكز الإنتاج (تكلفته الأصلية + نصيبه من تكاليف مراكز الخدمات) يتم استخراج معدل التحميل الذي سوف يستخدم في إعادة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة.

ويتم إعداد معدلات التحميل على أسس مناسبة تتفق مع ظروف كل مركز من مراكز الإنتاج ومدى علاقته بالوحدة المنتجة.

ومن السهولة إجراء هذا التحميل لو أن مركز الإنتاج يتخصص في إنتاج منتج واحد، ففي هذه الحالة يمكن استخدام المعادلة التالية:

معدل التحميل = تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز

عدد الوحدات المنتجة بالمركز

وباستخدام هذا يمكن تحديد نصيب كل وحدة منتجة من التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ويندر أن نجد مركز إنتاجي يتخصص في إنتاج منتج واحد، ولا يمر هذا المنتج على المراكز الأخرى داخل المنشأة. بالإضافة إلى وحدات المنتج التي تمر داخل مركز واحد قد تستغرق أوقات مختلفة لإتمامها (مثلا منتج س يستغرق ٣٠ دقيقة، منتج ص يستغرق ٥٠ دقيقة).

ولهذا لا يمكن استخدام معدل تحميل على أساس عدد الوحدات المنتجة، بل يتم استخدام معدلات تحميل مناسبة لطبيعة نشاط كل مركز على حدة. وأهم الأسس التي يمكن استخدامها في تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف غير المباشرة ما يلي:

١- معدل التحميل على أساس عدد وحدات الإنتاج:

تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز

عدد الوحدات المنتجة

تطبق إذا كان المشروع ينتج منتج واحد أو مجموعة من المنتجات المتشابهة

٢- معدل تحميل على أساس نسبة مئوية من تكلفة المواد المباشرة:

تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز ١٠٠×

تكلفة المواد المباشرة التقديرية

يتم استخدام هذا المعدل في حالة وجود علاقة طردية بين تكلفة المواد المباشرة والتكاليف

الصناعية غير

المباشرة

٣- معدل تحميل على أساس نسبة مئوية من الأجور المباشرة:

تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز ١٠٠×

تكلفة الأجور المباشرة التقديرية

يتم استخدام هذا المعدل في حالة وجود علاقة طردية بين تكلفة الأجور المباشرة والتكاليف

الصناعية

غير المباشرة

٤- معدل تحميل على أساس ساعات عمل مباشر:

تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز



عدد ساعات عمل مباشر تقديري

تستخدم في حالة أن العمل يعتمد على العمل الإنساني

٥- معدل تحميل على أساس ساعات دوران آلات:

تكاليف صناعية غير مباشرة تقديرية خاصة بالمركز

عدد ساعات دوران آلات

تستخدم إذا كان العمل يعتمد على العمل الآلي

وتستخدم المعدلات (النسبة) في تحديد نصيب كل منتج تم إنتاجه داخل المراكز من التكاليف الصناعية

غير المباشرة وذلك عن طريق ضرب المعدل في الأساس المختار

مثال: بالرجوع إلى المثال السابق

يلاحظ أن مجموع تكلفة مركزي الإنتاج (أ و ب) اختلف في ظل اختلاف طريقة توزيع تكاليف

مراكز الخدمات، وهذا يؤدي إلى أن قيمة معدل التحميل في كلا الطريقتين سيكون مختلف، إلا أن

طريقة استخراج معدلات التحميل للقسمين لن تختلف.

بافتراض أن مركز أ يعتمد على العمل اليدوي ومركز ب يعتمد على العمل الآلي

أ- طريقة التوزيع الإجمالي:

معدل التحميل لمركز أ = مجموع تكلفة مركز أ / ساعات العمل المباشر

$$= \frac{68700}{10000} = 6.87 \text{ ريال / ساعة عمل}$$

معدل التحميل لمركز ب = مجموع تكلفة مركز ب / ساعات دوران آلات

$$= \frac{42200}{2000} = 21.1 \text{ ريال / ساعة دوران آلة}$$

ب- طريقة التوزيع الانفرادي:

معدل التحميل لمركز أ = مجموع تكلفة مركز أ / ساعات عمل مباشر

$$= \frac{55300}{10000} = 5.53 \text{ ريال / ساعة عمل}$$

معدل التحميل لمركز ب = مجموع تكلفة مركز ب / ساعات دوران آلات

$$= \frac{55600}{2000} = 27.8 \text{ ريال / ساعة دوران آلة}$$

محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية

إذا كانت الصناعة في المنشأة تتم وفقا لمواصفات يطلبها العميل فانه يتم الاعتماد على نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية.

تحديد تكلفة الأمر الإنتاجي:

يتم تخصيص بطاقة تكلفة لكل أمر إنتاجي ويسجل بها ما صرف على الأمر من مواد وأجور ويحمل به من مصاريف غير مباشرة (تقديرية) المحاسبة عن المواد:

١- عند شراء المواد فإنها تدخل المخزن بالقييد الآتي:

×× من ح/ م.المواد

×× إلى ح/ الموردين

٢- عند صرف المواد (مباشرة و غير مباشرة)

من مذكورين

×× ح/ أوامر إنتاج تحت التشغيل

×× ح/ م.ت.ص غير مباشرة

×× إلى ح/ م.المواد

محاسبة الأجور:

عن طريق بطاقة الوقت يتم تحليل الوقت الذي صرفه العمال على الأوامر الإنتاجية و من التحليل يمكن معرفة الوقت الذي صرفه كل عامل على كل أمر إنتاجي ويتم تحميل كل أمر إنتاجي بتكلفة الوقت الذي صرفه عليه.

×× من ح/ م. أوامر إنتاج تحت التشغيل

×× إلى ح/ الأجور

أما الوقت الذي لم يستفد منه أمر إنتاجي معين فانه يعتبر أجور غير مباشرة و يحمل ح/ م. ت. ص. غير مباشرة

المصاريف الصناعية الغير مباشرة:

ويتضمن ح/م.ص. غير مباشرة: المواد غير المباشرة / الأجر غير المباشرة أيضا / المصاريف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثل (الوقود والطاقة والكهرباء والتلفون والإيجار والإهلاك) تحمل على ح/م.ت.ص. غير مباشرة.

تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للإنتاج:

حيث أن نصيب الأمر الإنتاجي من المصاريف الصناعية غير المباشرة لا يمكن تحديده خلال العام لأنها لا تخص أمرا معينا وإنما تخص جميع الإنتاج كما انه لا يمكن معرفة مجموعها إلا بعد انتهاء السنة المالية أو الفترة المحاسبية. لذلك فإنه يتم تحميل الإنتاج بنصيبه من المصاريف الصناعية غير المباشرة بناء على معدل تحميل تم حسابه في بداية الفترة المحاسبية بناء على توقع المصاريف و معامل تحميل معين كالمواد المباشرة والأجر المباشرة.

مثال: بلغت الأجر المباشرة ١٠.٠٠٠ ريال و معدل التحميل ٥٠٪ من الأجر المباشرة احسبي التكاليف الصناعية غير المباشرة المقدرة للأمر (١٠١) مع إجراء قيد التحميل.
قيد تحميل ت.ص. غير مباشرة:

٥٠٠٠ من ح/ مراقبة أوامر إنتاجية تحت التشغيل

٥٠٠٠ إلى ح/مراقبة ت.ص. غير مباشرة

اثبات ت.ص. غير المباشرة التقديرية

و في نهاية الفترة يتم مقارنة المصروفات غير المباشرة الفعلية و المقدرة و غالبا لا يتفق هذان الرقمان. إذا يظهر رصيد في ح/م.ص. غير مباشرة إما دائن (في صالح المنشأة) أو مدين (في غير صالح المنشأة) و يقفل هذا الرصيد في ح/أ.خ (ح/م.ت. البضاعة المباعة)

في حالة كان الرصيد دائن أي في صالح المنشأة فإنه يقفل في ح/أ.خ:

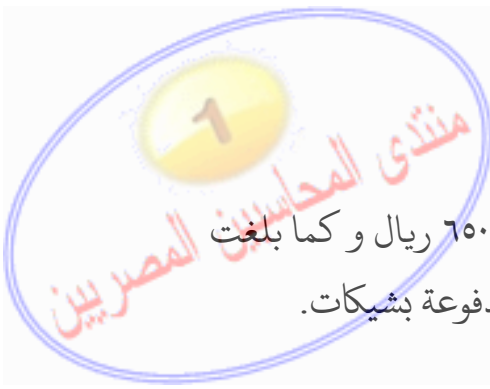
×× من ح/م.ت.ص. غير مباشرة

×× إلى ح/أ.خ

أما إذا كان الرصيد مدين أي في غير صالح المنشأة فإنه يقفل في ح/أ.خ هكذا:

×× من ح/أ.خ

×× إلى ح/م.ت.ص. غير مباشرة



مثال عام على الأوامر الإنتاجية

بلغت مشتريات مصنع التمور بالأحساء من المواد الخام خلال عام ١٤٢٣ هـ ٦٥٠٠٠ ريال و كما بلغت الأجر الإجمالية الخاصة بالمصنع خلال العام ١١٠.٠٠٠ ريال و كانت جميعها مدفوعة بشيكات.

و بلغت تكاليف الأوامر الإنتاجية خلال العام كما يلي:

رقم الأمر الإنتاجي	رقم ١٠١	رقم ١٠٢	رقم ١٠٣	رقم ١٠٤	رقم ١٠٥	المجموع
مواد مباشرة	١٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٦.٠٠٠	٨.٠٠٠	١٤.٠٠٠	٥٠.٠٠٠
مواد غير مباشرة	٣.٠٠٠	٤.٠٠٠	٢.٠٠٠	١.٠٠٠	٨.٠٠٠	١٨.٠٠٠
أجر مباشرة	٢٠.٠٠٠	٢٢.٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	٩٤.٠٠٠
أجر غير مباشرة	٤.٠٠٠	٢.٠٠٠	١.٠٠٠	٣.٠٠٠	٦.٠٠٠	١٦.٠٠٠

المطلوب: عمل بطاقة تكلفة للأوامر الإنتاجية و إجراء قيود اليومية و تصوير الحسابات إذا علمت أن:

١- جملة ت.ص. غير مباشرة الأخرى بخلاف (مواد غير مباشرة و أجر غير مباشرة) الخاصة بالمصنع بلغت خلال العام ١٤.٠٠٠ سددت جميعها بشيكات.

٢- يتبع المصنع سياسة تحميل الأوامر الإنتاجية خلال العام بنصيبها من ت.ص. غير مباشرة بمعدل تحميل بواقع ٥٠٪ من الأجر المباشرة.

٣- بلغت قيمة المخزون من المواد في بداية العام ٢٥.٠٠٠ ريال

٤- الأوامر الإنتاجية ١٠١/١٠٢/١٠٥ قد تم إنتاجها.

الأوامر الإنتاجية ١٠٢/١٠٥ قد تم تسليمها للعملاء.

الحل:

مواد خام = ٦٥٠٠٠

الأجر = ١١٠.٠٠٠

ت.ص. غير مباشرة أخرى = ١٤.٠٠٠

معدل التحميل ٥٠٪ من الأجر المباشرة

بطاقة التكلفة

البيان مواد مباشرة أجر مباشرة ت.ص. غير مباشرة تقديرية المجموع
 ١٠.٠٠٠ ٢٠.٠٠٠ ١٠.٠٠٠ = ٢٠.٠٠٠ ٤٠.٠٠٠
 ١٠.٠٠٠ ٢٠.٠٠٠ × ٥٠٪ = ١٠.٠٠٠



٤٥٠٠٠	$٢٢٠٠٠ \times ٥٠\% = ١١٠٠٠$	٢٢٠٠٠	١٢,٠٠٠	١٠٢
٢٨,٥٠٠	$١٥٠٠٠ \times ٥٠\% = ٧٥٠٠٠$	١٥٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٣
٢٦٠٠٠	$١٢٠٠٠ \times ٥٠\% = ٦٠٠٠$	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٤
٥١,٥٠٠	$٢٥٠٠٠ \times ٥٠\% = ١٢٥٠٠$	٢٥٠٠٠	١٤٠٠٠	١٠٥
		١٩١٠٠٠	٤٧٠٠٠	٩٤٠٠٠
			٥٠.٠٠٠	المجموع

القيود الخاصة بشراء المواد وصرف الأجور:

٦٥٠٠٠ من ح/م.المواد

٦٥٠٠٠ إلى ح/البنك

اثبات شراء المواد بشيك

١١٠,٠٠٠ من ح/م.الأجور

١١٠,٠٠٠ إلى ح/البنك

اثبات صرف الأجور بشيك

القيود الخاصة بتحميل المواد والأجور المباشرة والغير مباشرة:

من المذكورين

٥٠,٠٠٠ ح/مراقبة أوامر إنتاج تحت التشغيل

١٨٠٠٠ ح/م.ت.ص.غير مباشرة

٦٨٠٠٠ إلى ح/مراقبة المواد

اثبات صرف المواد المباشرة والغير مباشرة

من المذكورين

٩٤٠٠٠ ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل

١٦٠٠٠ ح/م.ت.ص.غير مباشرة

١١٠,٠٠٠ إلى ح/م.الأجور

اثبات صرف الأجور المباشرة والغير مباشرة

قيود صرف التكاليف الصناعية الغير مباشرة الأخرى:



١٤٠٠٠ من ح/م.ت.ص غير مباشرة

١٤٠٠٠ إلى ح/البنك

اثبات ت.ص. غير مباشرة أخرى

قيد تحميل الأمر الإنتاجي بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة التقديرية:

٤٧٠٠٠ من ح/مراقبة أوامر إنتاج تحت التشغيل

٤٧٠٠٠ إلى ح/م.ت.ص. غير مباشرة (تقديرية)

اثبات ت.ص. غير مباشرة تقديرية

ت.ص. غير مباشرة فعلية = ١٨٠٠٠ + ١٦٠٠٠ + ١٤٠٠٠ = ٤٨٠٠٠ < ت.ص. غير مباشرة تقديرية = ٤٧٠٠٠

إذن توجد فروق تحميل في غير صالح المنشأة = ١٠٠٠ ريال تحمل لحساب الأرباح والخسائر.

قيد تحميل فروق التحميل كخسارة لحساب أ.خ:

١٠٠٠ من ح/أ.خ

١٠٠٠ إلى ح/م.ت.ص. غير مباشرة

تحميل فروق التحميل (في غير صالح المنشأة)

الأوامر الإنتاجية التي تم إنتاجها: الأمر ١٠١، ١٠٢، ١٠٥

$$٤٠,٠٠٠ + ٤٥٠٠٠ + ٥١٥٠٠٠ = ١٣٦,٥٠٠$$

قيد تحويل الأوامر الإنتاجية التي تم صنعه من حساب أوامر إنتاج تحت التشغيل إلى حساب أوامر إنتاج

تامة الصنع:

١٣٦,٥٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج تام الصنع

١٣٦,٥٠٠ إلى ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل

أوامر الإنتاج المباعة هي ١٠٥، ١٠٢، ١٠٥ = ٤٥٠٠٠ + ٥١٥٠٠ = ٩٦٥٠٠

قيد تحويل الأوامر المباعة من حساب أوامر إنتاج تامة الصنع إلى حساب الأوامر المباعة:

٩٦,٥٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج مباعة

٩٦,٥٠٠ إلى ح/م.أوامر إنتاج تامة الصنع



دفاتر الأستاذ

منه ح/م.المواد له
المبلغ بيان المبلغ بيان
٢٥٠٠٠ رصيد ٥٠.٠٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل
٦٥٠٠٠ إلى ح/البنك ١٨٠٠٠ من ح/م.ت.ص.غير مباشرة

منه ح/م.الأجور له
المبلغ بيان المبلغ بيان
١١٠,٠٠٠ إلى ح/البنك ٩٤٠٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل
١٦٠٠٠ من ح/م.ت.ص.غير مباشرة

منه ح/م.ت.ص.غير مباشرة له
المبلغ بيان المبلغ بيان
١٨٠٠٠ إلى ح/م.المواد ٤٧٠٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل
١٦٠٠٠ إلى ح/م.الأجور
١٤٠٠٠ إلى ح/البنك ١٠٠٠ من ح/أ.خ
٤٨٠٠٠ ٤٨٠٠٠

منه ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل له
المبلغ بيان المبلغ بيان
٥٠,٠٠٠ إلى ح/م.المواد ١٣٦.٥٠٠ من ح/م.أوامر إنتاج تامة الصنع
٩٤٠٠٠ إلى ح/م.الأجور
٤٧٠٠٠ إلى ح/ت.ص.غير مباشرة



منه ح/م.أوامر إنتاج تامة الصنع له

المبلغ بيان المبلغ بيان

٣٦,٥٠٠ إلى ح/م.أوامر إنتاج تحت التشغيل ٩٦٥٠٠ من ح/أوامر إنتاج مبيعة

منه ح/أوامر إنتاج مبيعة له

المبلغ بيان المبلغ بيان

٩٦,٥٠٠ إلى ح/م.أوامر إنتاج تامة الصنع

محاسبة تكلفة المراحل الإنتاجية

تستخدم تكلفة المراحل الإنتاجية عندما يتم الإنتاج على مراحل وكل مرحلة تتم في قسم معين بحيث تعتبر البضاعة أو المنتج تامة بالنسبة لذلك القسم إلا أنها تعتبر مادة خام بالنسبة للقسم الذي يليه.

المحاسبة على تكاليف الإنتاج:

١- تحصر تكلفة الإنتاج في كل مرحلة <<< مواد مباشرة + أجور مباشرة + ت.ص. غير مباشرة (بناء

على معدل تحميل)

و تحمل هذه التكاليف على ح/ إنتاج تحت التشغيل بالقيود الآتي:

×× من ح/ إنتاج تحت التشغيل مرحلة.....

×× إلى ح/ م. المواد

تحميل المرحلة بالمواد الخام المستخدمة

×× من ح/ إنتاج تحت التشغيل مرحلة.....

×× إلى ح/ م. الأجور

تحميل المرحلة بالأجور المباشرة

×× من ح/ إنتاج تحت التشغيل مرحلة....



×× إلى /ح.م.ت.ص. غير مباشرة
تحمل المرحلة بنصيبها من م.ص. غير مباشرة

٢- عندما ينتهي المنتج في المرحلة يتم نقل تكلفته إلى المرحلة التالية وتعتبر هذه المنتجات تامة في المرحلة التي انتهت منها و جزء من التكلفة الإنتاج في المرحلة التي انتقلت إليها و تثبت بالقيود التالي:

×× من /ح. إنتاج تحت التشغيل مرحلة محول إليها
×× إلى /ح. إنتاج تحت التشغيل مرحلة محول منها
نقل تكلفة الإنتاج من المرحلة.... إلى المرحلة.....

ثم يستمر بتحميل المرحلة الجديدة بالمواد والعمل و م.ص. غير مباشرة اللازمة لإنتاج المنتج

٣- تنتقل تكلفة الإنتاج التام من المرحلة الأخيرة إلى /ح.م. إنتاج تام بالقيود الآتي:

×× من /ح.م. الإنتاج تام
×× إلى /ح. إنتاج تحت التشغيل مرحلة.....
نقل تكلفة الإنتاج التام من مرحلة إلى /ح.م. إنتاج تام

٤- تنقل تكلفة الإنتاج المباع إلى /ح. تكلفة البضاعة المباعة بالقيود الآتي:

×× من /ح. تكلفة البضاعة المباعة (المتاجرة)
×× إلى /ح.م. إنتاج تام
نقل تكلفة البضاعة المباعة إلى /ح. تكلفة البضاعة المباعة