

المحاضرة الاولى

الفصل الاول

الاطار النظري لمحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف: وهي نظام يشمل مجموعة من الأساليب والوسائل والطرائق المستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية، فضلا عن تحليلات التكاليف للأغراض الإدارية.

يوضح هذا التعريف أن نظام محاسبة التكاليف يهدف الى توفير البيانات التكاليفية لغرضين رئيسيين:

- إعداد القوائم المالية (قائمة الربح وقائمة المركز المالي).
 - تزويد إدارة المنظمة بالمعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.
- كما تم تعريف **محاسبة التكاليف** على أنها الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عناصر الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.

كما تعرف على انها : قياس واثبات وتحليل والابلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف اقتناء او استعمال موارد المنظمة من خلال استعمال مجموعة من الطرائق والتقنيات بهدف مساعدة الادارة في ممارسة وظائفها المختلفة .

أهداف محاسبة التكاليف

1. قياس تكاليف الأداء: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:
 - تحديد كلفة كل عنصر من المواد والأجور والمصاريف (الخدمات).
 - تحديد تكاليف الإنتاج تحت التشغيل .

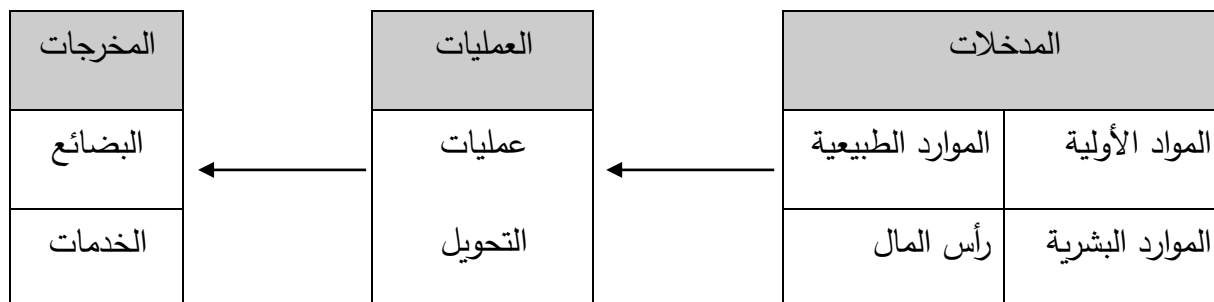
- تحديد كلفة إنتاج الوحدات التامة الصنع.
 - تحديد كلفة إنتاج الوحدة الواحدة.
 - المساعدة في سياسة التسعير.
 - تقديم المعلومات عن الاحتياجات المستقبلية من كل عنصر.
2. الرقابة على عناصر التكاليف: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:
- تحديد كمية وقيمة عناصر التكاليف عناصر التكاليف مقدما لكل من المواد والأجور المصاريف.
 - تحديد الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مقدما.
 - تعديل كمية أو قيمة عناصر التكاليف المحددة مقدما في حالة عدم واقعيتها.
3. المساعدة في اتخاذ القرارات: وينطوي تحته الأهداف الفرعية التالية:
- تقديم التقارير الدورية للإدارة بخصوص المشكلات المطروحة.
 - تقديم المعلومات اللازمة لوضع السياسات المستقبلية أو تعديل السياسات الحالية.
 - القيام بالدراسات والبحوث على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها واستخدامها الاستخدام الأمثل.

وان من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف عجز المحاسبة المالية في تلبية احتياجات الإدارة ومنها:

1. البيانات التفصيلية عن عناصر الإنتاج والمستخدمه داخل كل قسم أو كل أمر أو كل مرحلة.
2. البيانات التفصيلية عن عناصر تكاليف البيع والتوزيع لكل سلعة ولكل منطقة... الخ.
3. البيانات التفصيلية لتكاليف كل وحدة منتجة.
4. المعلومات الخاصة بتغير التكاليف بزيادة أو انخفاض حجم الإنتاج .
5. التغير الواجب حدوثه في سعر البيع نتيجة للتغير الحاصل في تكاليف احد العناصر.
6. ما هي الأرباح المتحققة من كل أمر أو سلعة مقارنة بالإيرادات الكلية المتحققة.

إن محاسبة التكاليف توفر تفاصيل بيانات الكلفة التي تحتاجها الإدارة للرقابة على العمليات

الجارية والتخطيط للمستقبل كما في الشكل التالي:



إذ يوضح الشكل السابق عمليات الإنتاج للبضائع والخدمات، إذ توفر محاسبة التكاليف معلومات يتم استخدامها من قبل الإدارة لتقرير كيفية توزيع الموارد لتعظيم مساحة الكفاءة والربحية. إن كل أنواع مؤسسات الأعمال سواء أكانت صناعية أو تجارية أو صناعية تتطلب نظام معلومات لمحاسبة التكاليف لتسيير نشاطاتها ، فالشركات الصناعية تقوم بتحويل مشتريات المواد الأولية إلى بضائع تامة الصنع باستخدام الأجور والتكنولوجيا والتسهيلات (Facilities) ، والتجارية تقوم بشراء البضائع التامة ثم إعادة بيعها، أما بالنسبة للشركات الخدمية فقد تكون هادفة للربح مثل المصارف المؤسسات القانونية ... الخ ، أو غير هادفة للربح مثل الوكالات الحكومية ، نشاطات العناية بالصحة فإنها تقدم خدمات بدلا من الإنتاج.

إن طبيعة العمليات الصناعية تتطلب نظام لمحاسبة التكاليف يصمم لتوضيح تفاصيل بيانات الكلفة طبقا لعمليات الإنتاج ، وفي الوقت الحاضر كل المنشآت مهما كان حجمها لديها نظام لمحاسبة التكاليف لتحديد الكلفة المحملة على الإنتاج وبالتالي تسعير وبيع المنتجات المختلفة.

علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

أولاً: الاختلاف:

1. طبيعة البيانات: تهتم المحاسبة المالية بالبيانات الإجمالية دون الدخول في التحليل التفصيلي لهذه البيانات الإجمالية في حين تأخذ محاسبة التكاليف كافة البيانات التفصيلية ولكافة العناصر.
2. التوقيت: لا تستطيع المحاسبة المالية تقديم المعلومات إلى الإدارة إلا في نهاية الفترة وهي في العادة سنة، أما محاسبة التكاليف فهي تمد الإدارة بكافة المعلومات اللازمة عن سلوك هذه العناصر مع تأثير أي سوء في استخدام هذه العناصر.
3. التقارير: تقدم المحاسبة المالية عادة تقارير أجمالية في نهاية الفترة المحاسبية، في حين تقوم محاسبة التكاليف بتزويد الإدارة بتقارير دورية خلال الفترة المحاسبية (كل أسبوع ، شهر ، ... الخ) بهدف الرقابة على استخدام العناصر وتحديد تكاليفها بشكل مستمر.
4. الجهة المستفيدة: تهتم المحاسبة المالية بعلاقة بالمنشأة بالأطراف الخارجية ، في حين تهتم محاسبة التكاليف بالعمليات الداخلية للمشروع.
5. القياس: تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بوحدات نقدية فقط ، في حين أن محاسبة التكاليف تقوم بتحديد كميات العناصر إضافة إلى قيمتها وبذلك تستطيع أن تراقب الكميات والقيم للعناصر وتحديد مواطن الإسراف وسوء الاستخدام.
6. الدقة: إن بيانات المحاسبة المالية تكون أدق من بيانات محاسبة التكاليف لاعتمادها على العمليات المتحققة فعلا من جهة واعتماد بيانات محاسبة التكاليف على التنبؤ والتقدير .
7. الزامية التطبيق :المحاسبة المالية تكون ملزمة التطبيق حسب القوانين ، فيجب على كل وحدة اقتصادية ان يكون لها نظام محاسبة مالية وملزمة بمسك السجلات المحاسبية ، بينما محاسبة التكاليف غير ملزمة وللوحدة الاقتصادية الحرية الكاملة في التوسع او تضيق استعمال هذا النظام .

ثانياً: الارتباط:

1. إن البيانات التفصيلية لعناصر التكاليف التي توفرها لنا محاسبة التكاليف ما هي إلا بيانات عن حسابات أجمالية مقابلة في المحاسبة المالية ، أي أن بيانات التكاليف بيانات تفصيلية لبيانات المحاسبة المالية الإجمالية.
2. اشتراك محاسب التكاليف مع المحاسب المالي في أعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، إذ تحتاج هذه القوائم إلى كلفة النتاج تحت التشغيل ، وكلفة الإنتاج التام ، وكلفة مخزون المواد الأولية، وكلفة الصنع.
3. إن محاسبة التكاليف تحتاج إلى بيانات من المحاسبة المالية مثل سعر المواد المشتراة، أجور العمال، كلفة الموجودات الثابتة، كلفة المصروفات الأخرى.
4. إن الاتجاه الحديث هو دمج حسابات التكاليف والحسابات المالية في نظام واحد بسبب:
أ- إن محاسبة التكاليف تعد أمراً ضروريا لكافة النشاطات لتحقيق الكفاية في الاستخدام.
ب- إن الدمج يؤدي إلى نوع من الرقابة المتبادلة بينهما

مفهوم التكاليف وتبويباتها

مفهوم التكلفة

التكلفة (cost) : تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع مقابل الحصول على منفعة او خدمة ضرورية لتحقيق أهداف المشروع ويعبر عنها بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدما.

وتقسم الى قسمين :

تكاليف مستنفذة : وتمثل ذلك الجزء من التكلفة الذي تم استنفاذه في سبيل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية ويقابله ايراد (المصروف) ، او هو التضحية بجزء من موارد الوحدة ولايقابله منفعة ولا يمكن التنبؤ به وتحديده مقدما (الخسارة) . وموقع التكاليف المستنفذة قائمة الدخل .

تكاليف غير مستنفذة : وهي تمثل ذلك الجزء من التكلفة الذي لم يفقد منفعته الاقتصادية بعد ، اي من المتوقع الحصول على منافع مستقبلية منها وتتمثل (بالاصول) . وموقع التكاليف غير المستنفذة قائمة المركز المالي .

الكلفة مصطلح عام بمعنى التضحية ويتحدد باضافة الصفة الدالة فعندما نذكر مثلا :

الكلفة الاولية : كلفة المواد المباشرة + كلفة الاجور المباشرة

كلفة التحويل : كلفة الاجور المباشرة + ت.ص.غ.م

التكاليف المعيارية : التكاليف المحددة مقدما قبل البدء بالانتاج وتعتمد كوسيلة للرقابة على التكاليف الفعلية .

تبويات التكاليف

- 1- التبويب الطبيعي
- 2- التبويب الوظيفي
- 3- التبويب حسب العلاقة بوحدة النشاط (الانتاج)
- 4- التبويب حسب العلاقة بحجم النشاط (الانتاج)
- 5- تصنيف التكاليف طبقا لتوقيت الاعتراف بها كمصروف

اولا : تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها:

- كلفة المواد (المستلزمات السلعية)
- كلفة العمالة (الاجور)
- كلفة الخدمات (المصروفات الاخرى بخلاف المواد والاجور)

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع:

- تكاليف صناعية (انتاجية)
- تكاليف تسويقية (بيع وتوزيع)
- تكاليف ادارية (ادارية وتمويلية)

ثالثاً : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط (المنتج) :

- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تمييزها وتحديدتها وربطها بوحدة إنتاج معينة بذاتها مثل المواد الخام .
- التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة إنتاج معينة بذاتها، وإنما تنفق على المصنع ككل مثل ايجار المصنع والقوى المحركة والانارة.

رابعاً: تبويب عنصر التكاليف حسب ارتباطها بحجم النشاط (حجم الانتاج)

- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير زيادةً ونقصاً بتغير حجم النشاط وبنفس النسبة، أي هناك علاقة طردية بينها وبين حجم الإنتاج، وتكون متغيرة للإجمالي ثابتة للوحدة مثل المواد المباشرة والاجور المباشرة.
- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بالرغم من زيادة حجم الإنتاج زيادةً أو نقصاً ولمستوى محدود من الطاقة، وتكون ثابتة للإجمالي متغيرة للوحدة، أي وجود علاقة عكسية بين كلفة الوحدة وحجم النشاط مثل الرواتب والإيجارات.
- التكاليف المختلطة: وهي التكاليف التي تتكون من جزئين ثابت ومتغير، فإذا كان الجزء الثابت اكبر من المتغير تسمى تكاليف شبه ثابتة، أما إذا كان الجزء المتغير اكبر من الثابت فتسمى تكاليف شبه متغيرة.

خامساً : تبويب التكاليف طبقاً لتوقيت الاعتراف بها كمصروف

- 1- تكلفة منتج : وتشمل جميع التكاليف الصناعية المنفقة على الانتاج سواء اكانت تكاليف مباشرة ام غير مباشرة اي انها تتضمن التكاليف الاولية بالاضافة الى التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم حصر هذه التكاليف وتحميلها على الانتاج لتحديد كلفة الوحدة الانتاج ، وهي تكلفة يجري تخزينها اي تعتبر اصل من اصول الوحدة الاقتصادية لحين بيع السلعة فتتحول عندها الى مصروف يظهر يظهر في قائمة الدخل تحت بند يطلق عليه كلفة البضاعة المباعة .
- 2- تكلفة فترة : وهي تكاليف تتحملها الوحدة الاقتصادية الا انها لا ترتبط بشكل مادي بعملية التصنيع ، كما ان معظمها تتكبدته الوحدة بمرور الزمن وليس على اساس الانتاج ومن امثلتها التكاليف التسويقية والادارية .

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 بحجم النشاط	التبويب حسب علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط	التبويب حسب الوظيفة	التبويب حسب الطبيعة (النوعي)	عناصر 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 إنارة 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
ثابتة	غير مباشرة	تسويقية	مصروفات	إيجار المعرض
ثابتة	غير مباشرة	إدارية وتمويلية	مصروفات	التأمين على مبنى الإدارة
ثابتة	غير مباشرة	إدارية وتمويلية	مصروفات	فوائد وعمولات بنكية

ملاحظة : كل التكاليف المباشرة تعتبر تكاليف متغيرة وليس كل التكاليف غير المباشرة تعتبر تكاليف ثابتة . لأن التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف متغيرة وثابتة .

امثلة:

1. تكلفة النسيج في صناعة الملابس تعتبر تكلفة مباشرة لأنه يمكن تمييزها وتخصيصها لوحدة المنتج وأيضا متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة النسيج المستخدم .
2. الخيوط في صناعة الأحذية تعتبر غير مباشرة لصعوبة تخصيصها وضآلة قيمتها ، وهي في نفس الوقت تعتبر متغيرة لأن التغير في حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة في تكلفة الخيوط المستخدم ،
3. إيجار المصنع يعتبر تكاليف غير مباشرة لصعوبة تخصيصها لوحدة منتج معين ، وفي نفس الوقت تعتبر تكاليف ثابتة لأنها لا تتغير بتغير حجم النشاط .

أسئلة واجوبة :

س1: اجب بعلامة صح ام خطأ

- 1- تعتبر المواد المباشرة تكاليف متغيرة . (صح)
- 2- تعتبر تكلفة المسامير في صناعة الاثاث تكلفة مباشرة . (خطأ)
- 3- التكاليف المعيارية تعد وسيلة للرقابة على التكاليف الفعلية . (صح)

س2 : قدمت اليك البيانات الاتية والخاصة بالمنتج (س)

- 1- مواد مباشرة 2 متر بسعر 5 دينار للمتر .
- 2- عمل 3 ساعات بمعدل اجر 1.5 دينار للساعة .
- 3- ت.ص.غ.م تشكل 50% من كلفة الاجور .
- 4- حجم الانتاج 100 وحدة وتم بيع 80 وحدة منها خلال المدة .

المطلوب : احتساب

- كلفة الوحدة الواحدة
- كلفة الانتاج
- كلفة البضاعة المباعة
- كلفة المخزون
- الكلفة المستنفذة
- الكلفة غير المستنفذة

الحل :

$$\text{- كلفة الوحدة الواحدة} = (2 * 5 + 3 * 1.5 + 3 * 1.5 * 50\%) = 16.75 \text{ دينار}$$

$$\text{- كلفة الانتاج} = \text{كمية الانتاج} * \text{كلفة الوحدة الواحدة}$$
$$= 100 * 16.75 = 1675 \text{ دينار}$$

$$\text{- كلفة البضاعة المباعة} = 80 * 16.75 = 1340 \text{ دينار}$$

$$\text{- كلفة المخزون} = 20 * 16.75 = 335 \text{ دينار}$$

$$\text{- الكلفة المستنفذة} = 1340 \text{ دينار}$$
$$\text{- الكلفة غير المستنفذ} = 335 \text{ دينار}$$

س2 : التكاليف الاتية تخص استخدام احدى السيارات لمدة سنة كاملة (المبالغ بالدولار) :
التأمين على السيارة 310 ، اندثار السيارة (قسط ثابت) 30 ، ايجار كراج السيارة 900 ، الوقود
للكيلو متر الواحد 0.065 ، الصيانة للكيلو متر الواحد 0.008 ، الاطارات للكيلو متر الواحد
0.007 .

المطلوب : احتساب كلفة الكيلومتر الواحد اذا ما قطعت السيارة 10000 كم ، 15000 كم ، 20000 كم .
الحل :

$$\text{الكلفة المتغيرة للكم الواحد} = 0.065 + 0.008 + 0.007 = \$ 0.080 =$$

$$\text{التكاليف الثابتة الاجمالية} = 310 + 30 + 900 = \$ 1240 =$$

التكاليف	10000 كم	15000 كم	20000 كم
تكاليف ثابتة	1240	1240	1240
تكاليف متغيرة	800	1200	1600
تكاليف كلية	2040	2440	2840
	÷	÷	÷
كلفة (كم) الواحد	10000 كم	15000 كم	20000 كم
	\$ 0.204	\$ 0.163	\$ 0.142