



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة المستقبل/ كلية العلوم الإدارية
قسم المحاسبة

المرحلة الثالثة
محاسبة التكاليف
مدرس المادة
م.م علي مرزّه العيساوي

الفصل الثاني

مفاهيم وتصنيف التكاليف

COST CONCEPTS AND CLASSIFICATIONS

يتناول هذا الفصل شرحاً وتحليلاً للمفاهيم التي تنطوي عليها التكاليف، فبعد إكمالك لدراسة هذا الفصل ستكون قادراً على الإجابة عن الأسئلة الآتية:

1. ما هو مفهوم التكلفة؟
2. ما هو الفرق بين التكلفة، والمصروف، والخسارة، والنفقة؟
3. ما هي طريقة التبويب الوظيفي؟
4. ما هي طريقة التبويب الطبيعي؟
5. ما هي طريقة التبويب حسب العلاقة بهدف التكلفة؟
6. ما هي طريقة التبويب حسب العلاقة بمستوى النشاط؟
7. كيف يتم فصل التكاليف المختلطة؟

تعد التكلفة محوراً أساسياً للعديد من التقارير التي تقدم للإدارة لاعتمادها في عملية اتخاذ القرارات، وهناك عدة مصطلحات ومفاهيم للتكلفة عادة يستعملها المحاسب في إعداد قوائم التكاليف والتقارير المحاسبية، والمديرون يستعملون هذه القوائم والمصطلحات التي تحتويها.

لذا عليهم أن يكونوا قادرين على:

- ب. فهم هذه المصطلحات والمفاهيم.
- ج. القدرة على استعمال الأفضل للمعلومات التي تحتوي على هذه لمصطلحات.
- د. تجنب الخطأ باستعمال المصطلح.

1-2 مفهوم التكلفة: (COST)

إن مصطلح التكلفة (Cost) لا يدل كمصطلح مجرد بذاته على معنى أو مضمون معين، إذ يجب أن يقترن بصفة معينة تعطيه معنى محدداً، وخصائص معينة تميزه عن غيره من المصطلحات؛ لذلك تكون هناك تكاليف مختلفة لإغراض مختلفة (Different Costs for different purposes)، فمثلاً يستعمل مصطلح التكاليف المتغيرة للدلالة على طبيعة التكاليف التي ترتبط بمستوى النشاط وتتغير بتغير هذا المستوى. وتعرف التكلفة (Cost) بأنها (التضحية بالموارد، أو الموارد المفقودة لانجاز هدف محدد وضروري، ويمكن قياسها بوحدات نقدية التي ستدفع للحصول على منفعة سلعة أو خدمة).

وهذه المنفعة تُعبر عن الحصول أو اقتناء أصول ملموسة مثل المواد، المكين، وغيرها، وتمثل المستلزمات السلعية التي تستعمل في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ومن خصائص هذه المستلزمات أنها تكون ملموسة وقابلة للقياس وقابلة للتخزين، أو اقتناء أصول غير ملموسة مثل: أجور الكهرباء، إيجار مباني وغيرها، وتمثل المستلزمات الخدمية التي تستعمل في تحقيق أهداف الوحدة، ومن خصائص هذه المستلزمات أنها تكون غير ملموسة وغير قابلة للقياس أو التخزين.

ويمكن قياس التضحية بالموارد بالوحدات النقدية وذلك بمقدار النقص الحاصل في الأصول أو الزيادة في التزامات الوحدة سواء كان ذلك النقص أو الزيادة في الوقت الحاضر أو في المستقبل (الوعد بالدفع)، وبذلك يمكن تحديد مجموعة من الخصائص التي يتميز بها مصطلح التكلفة، والتي يمكن أن يميز بها عن غيره من المفاهيم وهي:

- 1- تعبر التكلفة عن تضحية اقتصادية بموارد المنظمة.
- 2- يمكن أن يعبر عن التكلفة بوحدات نقدية.
- 3- أن تمثل القدر من الموارد الذي يجب التضحية به لتحقيق أهداف الوحدة.
- 4- أن تكون التضحية مقابل الحصول على منافع مستقبلية (أي أن يقابلها الحصول أو اقتناء سلعة أو خدمة).
- 5- يمكن التنبؤ بها وتحديد مقدارها.

ويمكن تصنيف التكلفة إلى صنفين من حيث تحقيقها للمنافع التي تمت التضحية من أجلها إلى:

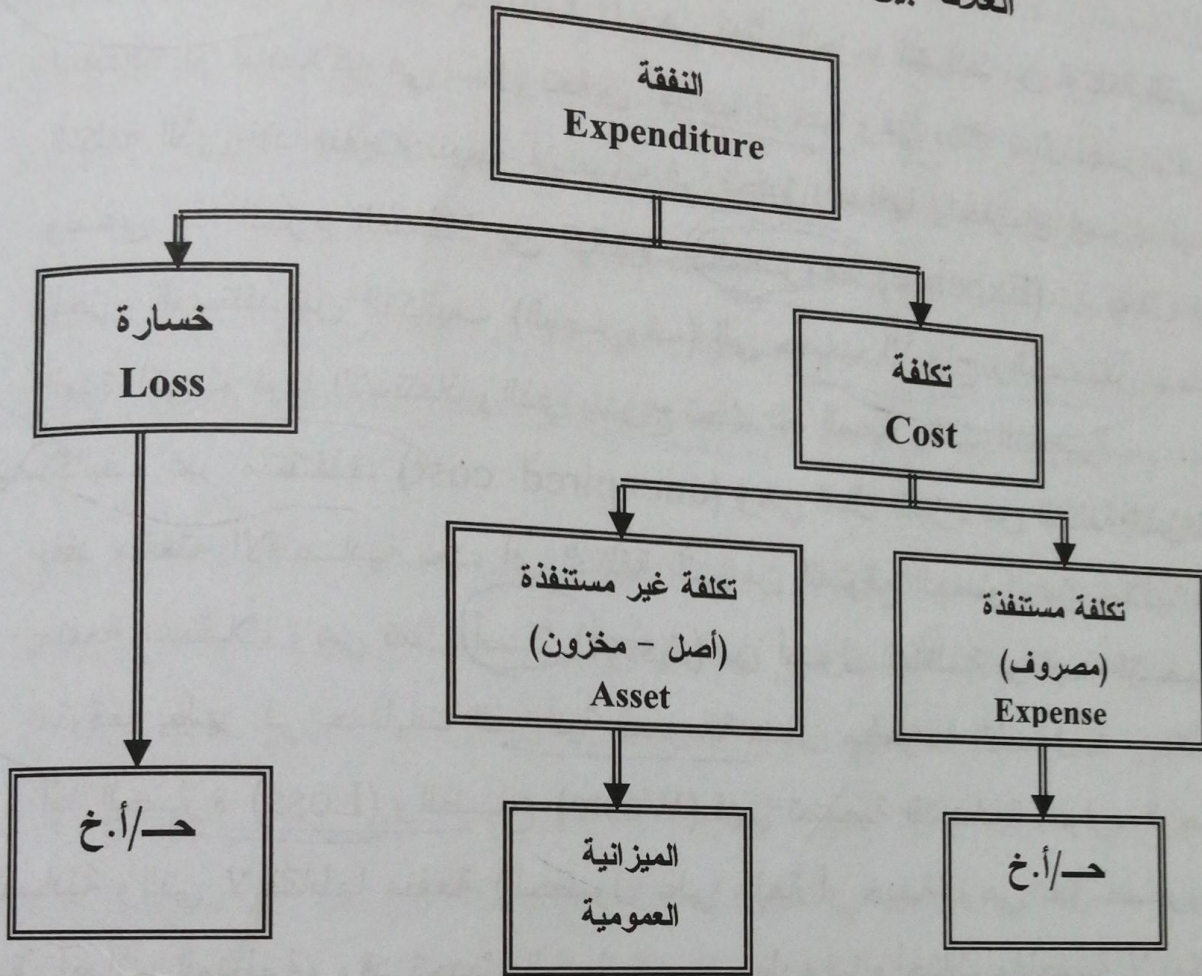
أ. تكاليف مستنفذة: (Expired cost) وهي تمثل الجزء المستنفذ من التكلفة الذي تم استنفاده أو استهلاكه في سبيل تحقيق أهداف الوحدة وهي بذلك تمثل جزء من التكلفة الذي فقد منفعة نتيجة استعماله في تحقيق أهدافها وتحقيق إيرادات لها. ويدعى هذا الجزء المستنفذ من التكاليف بالمصروف (Expense)، إذ يحمل قيمة الجزء المستنفذ من التكاليف (المصروف) إلى حساب الأرباح والخسائر خلال المدة التي تم فيها الاستنفاد والذي يندرج تحت بند المصروفات التشغيلية.

ب. تكاليف غير مستنفذة: (unexpired cost) وهي تمثل الجزء من التكلفة الذي لم يفقد منفعته الاقتصادية بعد، أي التكلفة التي من المتوقع الحصول من خلالها على منفعة مستقبلاً، وهي تمثل أصلاً (Asset) من أصول المنظمة ذو قيمة اقتصادية متوقعة يظهر في حسابات الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول.

أما الخسارة (Loss) والضياع (Waste) فهي تضحية اقتصادية بموارد الوحدة الاقتصادية والتي لا تقابلها منفعة (الحصول على سلعة أو خدمة) وهي غير ضرورية لتحقيق أهداف المنظمة، وقد تحدث الخسارة بسبب ظروف وأحداث مفاجئة لا يمكن توقعها مثل الحريق والسرقة كما أنها لا يمكن التنبؤ بها.

إما النفقة (Expenditure) فإنها تمثل التضحية بالموارد والتي قد يتوقع أو قد لا يتوقع منها الحصول على منافع مستقبلية وبذلك فإن النفقة تضم في محتواها التكلفة والخسارة وغالباً ما يستعمل مصطلح النفقات عند إعداد الموازنات (Budgets) أي لأغراض التخطيط المستقبلي وتقسم النفقات إلى جارية (إيرادية) أو رأسمالية، ويمكن توضيح العلاقة بين المصطلحات السابقة في المخطط الآتي:

العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة



مثال (1):

أشترى مطعم بغداد 100 كغم من مادة الرز بسعر 2000 دينار / كغم وبقيمة إجمالية 200000 دينار. استعمل المطعم خلال الشهر 60 كغم والتي قيمتها 120000 دينار، وخلال الشهر أعتبر المطعم كمية 10 كغم تالفة بسبب احتراقها عند الاستعمال والتي قيمتها 20000 دينار.

المطلوب / تحديد التكلفة والمصروف والخسارة.

الحل:

التكلفة: وهي قيمة الموارد التي تم التضحية بها وتمثل 200000 دينار.

المصروف: هو الجزء المستنفذ أو المستعمل من المادة ويمثل 120000 دينار

الخسارة: هو الجزء المضحي به بدون مقابل (تلف بسبب الاحتراق) ويمثل 20000 دينار.

المخزون: وهي التكلفة غير المستنفذة والباقية كأصل أو مخزون وتساوي

$$= 200000 - (120000 + 20000)$$

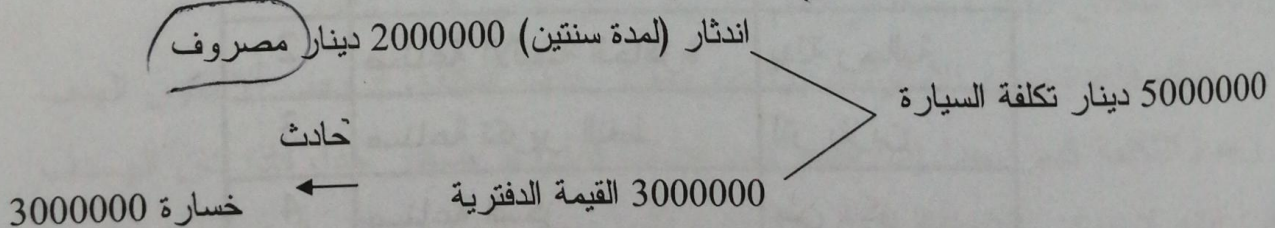
$$= 60000 \text{ دينار}$$

مثال (2):

بتاريخ 2009/1/1 اشترت شركة الصفا سيارة ودفعت مبلغ 5 مليون دينار ثمناً لها، هذا المبلغ يمثل التكلفة لهذه السيارة، أما عند توزيع تكلفة الأصل على سنوات العمر الاقتصادي مقابل المنافع المستنفذة أو الاستهلاك لهذه السيارة، وان حصة السنة الواحدة من التكلفة (الاندثار) يمثل المصروف والمتبقي من قيمة الأصل (القيمة الدفترية بعد طرح (الاندثار) يمثل الأصل، فإذا كان العمر الاقتصادي للسيارة 5 سنوات فان:

$$\text{قسط الاندثار السنوي} = \frac{5000000 \text{ دينار}}{5 \text{ سنوات}} = \frac{1000000 \text{ دينار/سنة}}{1}$$

فلو فرضنا أن السيارة بعد السنة الثانية تعرضت بحادث وتم تدميرها بالكامل فأن قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ تصبح خسارة وبذلك يكون



2-2 وحدة حساب التكلفة (هدف التكلفة): Cost object

يعد مصطلح هدف التكلفة أحد مصطلحات محاسبة التكاليف الذي قد يضل أو يُسئ استعماله في المحاسبة، واختياره بشكل صحيح يعطي الإجابة عن السؤال الأساسي حول التكلفة وهو:

The cost of what? تكلفة ماذا؟

ويعرف هدف (وحدة التكلفة) أنه أي شيء (بند أو نشاط أو منتج) والذي من أجله تم تجميع وقياس التكاليف، أي هو الشيء الذي يراد حساب تكلفته. وعلى ذلك فإن هدف التكلفة قد يكون منتجاً معيناً أو مجموعة منتجات أو نشاطاً أو أمراً إنتاجياً أو زبوناً أو مشروعاً معيناً.

وفي الوحدات الاقتصادية وبالأخص الصناعية منها فإن المديرين يرغبون بمعرفة ما هي تكاليف شيئاً معيناً (منتج، نشاط، عملية، أمر إنتاجي... الخ) لأغراض ترشيد قراراتهم، ونحن المحاسبين نسمي هذا (الشيء) بوحدة حساب التكلفة (Cost unit) أو هدف التكلفة (cost object).

وهناك طريقتان للتعبير عن هدف التكلفة كمقياس للتكاليف وهي:

□ طريقة القياس المنفرد: وتستعمل طريقة القياس المنفرد للدلالة على هدف

تكلفة معين يعبر بشكل مستقل عن التكلفة المطلوب قياسها كوحدة قياس مثل:

ت	التفاصيل	هدف التكلفة
1	صناعة السيارات	السيارة
2	صناعة الألبسة الجاهزة	بدلة رجالية
3	صناعة تكرير النفط	لتر بنزين
4	صناعة السكر	طن سكر
5	مستشفى	عملية جراحية
6	مستشفى	أشعة

□ طريقة القياس المركب: وتستعمل طريقة القياس المركب للدلالة على هدف تكلفة معين عندما لا يمكن قياس التكلفة لهذا الهدف بشكل مستقل أو منفرد عن التكلفة المطلوب قياسها كوحدة قياس مثل:

ت	التفاصيل	هدف التكلفة
1	نقل الركاب	راكب/كم أو ميل
2	نقل البضائع	طن/كم أو ميل
3	مستشفى	مريض/مراجع
4	مستشفى	سرير أو مريض راقد/باليوم
5	فندق	سرير/يوم
6	التعليم الجامعي	طالب / سنة
7	التعليم الجامعي	طالب / خريج (4 سنوات)

يجابه محاسب التكاليف مشاكل عديدة في اختيار هدف التكلفة المطلوب قياس تكاليفه، إذ يصعب التعميم بشأن هذا الهدف؛ إذ تختلف أهداف التكلفة باختلاف الصناعة، كما تختلف باختلاف المنتجات ضمن المنظمة الواحدة فضلاً عن ذلك فإنها تختلف في المنتج الواحد، مثل في صناعة الألبسة الجاهزة، عندما يكون المنتج قميص رجالي فإن هذا المنتج فيه مقاسات مختلفة منها الصغير والمتوسط والكبير، وكل مقاس يحمل بتكاليف مختلفة من المواد والعمل والمصروفات، لذا تكون تكلفة المقاس الصغير تختلف عن تكلفة المقاس الكبير، وبالتالي يجب أن يكون كل مقاس هدف تكلفة.

هناك قاعدة يمكن الاسترشاد بها عند اختيار هدف التكلفة، إذ يجب ألا يكون الهدف أو وحدة التكلفة كبيراً جداً (أي تضم عدد أهداف قليل) أو صغير جداً، فإذا كان الهدف كبيراً فإنه لا يمكن ملاحظة اتجاه التكاليف؛ لأنها سوف تحتوي على المتوسطات، كما يفقد رقم تكلفة الهدف معناه وقد يضلّل الإدارة، وإذا كان الهدف صغيراً (عدد الأهداف كثير) فإن ذلك يتطلب أعمالاً كتابية كثيرة وجهداً كبيراً في القياس مما يجعل طرائق وتقنيات التكاليف معقدة في تفاصيلها ومن ثم في مصاريفها.