



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

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

2026/2025

الفصل الثامن

نظريات وقوائم التكاليف

1. نظرية التكاليف الإجمالية Total Cost Theory:

تعتمد هذه الطريقة على أساس التحميل الكلي (الشامل)، حيث يتم تحميل وحدات النشاط بنصيبها من جميع عناصر التكاليف، سواء كانت إنتاجية أو تسويقية، مباشرة أو غير مباشرة، متغيرة أو ثابتة. أما بالنسبة للتكاليف الإدارية، فإنها تُعد تكاليف زمنية لا تُحمّل على المنتجات، بل تُعالج كمصروفات دورية وتُحمّل مباشرة على قائمة الدخل.

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف الإجمالية

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
وَلَا : تكاليف إنتاجية				
(أ) تكاليف مباشرة				
مواد مباشرة				
أجور مباشرة				
التكلفة الأولية				
(ب) تكاليف غير مباشرة				
مواد غير مباشرة				
أجور غير مباشرة				
خدمات غير مباشرة				
تكلفة الإنتاج الكلية				
تضاف ت.بضاعة تحت التشغيل أول الفترة				

				تطرح ت.بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة
				تكلفة الإنتاج التام
				تضاف ت. إنتاج تام أول الفترة
				تطرح ت. إنتاج تام آخر الفترة
				تكلفة الوحدات التامة المباعة
				ثانياً: تكاليف تسويقية
				+ ت. تسويقية مباشرة
				- ت. تسويقية غير مباشرة
				تكلفة المبيعات

قائمة نتائج الأعمال : (قائمة الدخل) Income Statement:

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

قائمة نتائج الأعمال وفقا لنظرية التكاليف الإجمالية

بيان	جزئي	كلي
إيراد المبيعات		
(تكلفة المبيعات)		
مجمل (الربح أو الخسارة)		
(التكاليف الإدارية)		
صافي الربح أو الخسارة		

× 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 يأتي:

عدد وحدات مخزون إنتاج تام × تكلفة الوحدة المستخرج من قائمة التكاليف الخطوة السابقة

أولاً: مزايا نظرية التكاليف الإجمالية (Advantages of the Total (Full) Cost Theory):

- أ. يتطابق صافي الربح أو الخسارة وفقاً لهذه النظرية مع نتيجة الأعمال الظاهرة في السجلات المحاسبية المالية، حيث يتم إعداد القوائم المالية بطريقة تعكس نفس النتائج دون اختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.
- ب. تتسجم هذه النظرية مع المبدأ المحاسبي الأساسي الخاص بمقابلة الإيرادات بالمصروفات، إذ يتم مقارنة الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية للوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقية للفترة المالية.
- ت. تعبر هذه النظرية عن وجهة نظر أصحاب الشركة في تبني أسلوب التغطية والاسترداد الشامل لكافة عناصر التكاليف، حيث يتم تحديد سعر البيع بحيث لا يقل عن إجمالي تكلفة الوحدة المنتجة، ضماناً لتحقيق التغطية الكاملة للتكاليف وتجنب الوقوع في خسائر.

ثانياً: عيوب نظرية التكاليف الإجمالية (الكاملة) (Disadvantages of the Total (Full) Cost Theory):

- أ. صعوبة تحديد الأساس المناسب لتحميل التكاليف غير المباشرة: تواجه المنشآت تحديات كبيرة في اختيار الأسس السليمة لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، حيث تعتمد هذه الأسس غالباً على التقدير الشخصي. هذا التقدير قد يؤدي إلى اختلافات في طرق التحميل، مما ينعكس على عدم دقة تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بين منشأة وأخرى.
- ب. قصور النظرية في توفير بيانات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية: تعجز هذه النظرية عن تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة عند اتخاذ القرارات، إذ أن تكلفة الوحدة المنتجة وفقاً لها تكون مرتفعة خلال فترات الكساد نتيجة انخفاض حجم الإنتاج، بينما تنخفض التكلفة خلال فترات الرواج بسبب ارتفاع حجم الإنتاج. وهذا يتعارض مع حركة الأسعار في الأسواق، حيث تميل الأسعار إلى الانخفاض في فترات الكساد والارتفاع في فترات الرواج، مما يجعل البيانات الناتجة عن هذه النظرية غير واقعية لاتخاذ قرارات تسعير ملائمة

ت. عدم التوافق مع مبدأ استقلالية الفترات المحاسبية: تعتمد هذه النظرية على تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية، والتي تتضمن جزءاً من التكاليف الثابتة. وهذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترات المالية القادمة، مما يتعارض مع مبدأ استقلالية الفترات المحاسبية. ذلك لأن التكاليف الثابتة تُعد من التكاليف الزمنية التي يجب تحميلها بالكامل على الفترة التي نشأت فيها.

2. نظرية التكاليف المتغيرة (Variable Costing)

تعتمد نظرية التكاليف المتغيرة على أساس التحميل الجزئي، حيث يتم تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، بينما يتم اعتبار التكاليف الثابتة بمثابة نفقات زمنية أو دورية تُرحّل مباشرة إلى قائمة نتائج الأعمال (الدخل)، ولا تُحمّل على تكلفة المنتجات.

أولاً: مزايا نظرية التكاليف المتغيرة **Advantages of the Variable Costing Theory**:

أ. الالتزام بمبدأ استقلالية الفترات المحاسبية:

يتم تقويم المخزون بالتكاليف المتغيرة فقط، بينما تُحمّل التكاليف الثابتة مباشرة على قائمة الدخل للفترة التي نشأت فيها، مما يمنع ترحيل جزء من التكاليف الثابتة إلى الفترات المحاسبية اللاحقة، ويحقق تطبيقاً سليماً لمبدأ سنوية المحاسبة.

ب. دعم عملية اتخاذ القرار الإداري:

توفر النظرية معلومات دقيقة تساعد الإدارة في مجالات متعددة، مثل:

- تحديد سعر بيع الوحدة.
- تحديد حجم الإنتاج الأمثل.
- اتخاذ قرارات الاستمرار أو التوقف عن الإنتاج.
- المفاضلة بين الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي.

ت. حل مشكلة تحميل التكاليف غير المباشرة الثابتة:

تعالج النظرية التكاليف غير المباشرة الثابتة باعتبارها نفقات زمنية تُرحّل إلى قائمة الدخل، دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على وحدات الإنتاج، مما يخفف من صعوبة التقديرات الشخصية عند تحميل هذه التكاليف.

ثانياً: عيوب نظرية التكاليف المتغيرة **Disadvantages of the Variable Costing Theory**:

- أ. عدم تحميل المنتجات بنصيبها العادل من التكاليف الثابتة: على الرغم من أن التكاليف الثابتة لا ترتبط مباشرة بحجم الإنتاج، إلا أن وحدات النشاط تستفيد من هذه التكاليف باعتبارها تُحافظ على جاهزية الطاقات الإنتاجية للمشروع. لذا، من الضروري تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من هذه التكاليف بما يتناسب مع حجم الاستفادة.
- ب. صعوبة التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة: في الواقع العملي، توجد عناصر تكلفة ذات طبيعة شبه متغيرة أو شبه ثابتة، مما يجعل من الصعب تصنيفها بدقة ضمن التكاليف المتغيرة أو الثابتة. وحتى في حال نجاح المحاسب في دراسة سلوك هذه العناصر وتصنيفها، قد تتغير طبيعتها مع الزمن أو مع تغير مستوى النشاط، مما يستلزم إعادة التقييم وإعادة التقدير باستمرار.

قائمة التكاليف المتغيرة Variable Cost Statement:

1. قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف المتغيرة

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
وَأَوَّلًا : تكاليف إنتاجية				
(أ) تكاليف مباشرة				
مواد مباشرة				
أجور مباشرة				
التكلفة الأولية				
(ب) تكاليف غير مباشرة متغيرة				
مواد غير مباشرة				
إجور غير مباشرة				

				خدمات غير مباشرة
				تكلفة الإنتاج المتغير
				تضاف ت. بضاعة تحت التشغيل أول الفترة
				تطرح ت. بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة
				تكلفة الإنتاج التام المتغير
				تضاف ت. إنتاج تام أول الفترة
				تطرح ت. إنتاج تام آخر الفترة
				تكلفة الوحدات التامة المباعة المتغيرة
				ثانياً: تكاليف تسويقية
				ت . تسويقية مباشرة
				ت. تسويقية غير مباشرة
				تكلفة المبيعات المتغيرة

2. قائمة الدخل المتغيرة Variable Income Statement:

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة

بيان	جزئي	كلي
إيراد المبيعات		
(تكلفة المبيعات)		

		مجمّل (الربح أو الخسارة)
		- ت . ص . ثابتة - ت . تسويقية ثابتة - ت . إدارية و تمويلية
		صافي الربح أو الخسارة

3. نظرية تكاليف الطاقة المستغلة (Normal Capacity Costing)

تعتمد نظرية تكاليف الطاقة المستغلة على أساس التحميل الجزئي التقديري، حيث يتم تحميل وحدات النشاط بنصيبها من:

- التكاليف المتغيرة بالكامل) باعتبار أن كل ما يُنتج مستغلّ فعلاً،
- وجزء من التكاليف الثابتة بقدر الاستفادة (الاستغلال الفعلي للطاقة).

أما التكاليف الثابتة غير المستغلة، فتُعامل كأعباء زمنية تُحمّل مباشرة إلى قائمة نتائج الأعمال (الدخل).

أولاً: مفاهيم الطاقة الإنتاجية في النظرية Concepts of Production Capacity in the Theory:

ظهرت هذه النظرية كحل وسط بين الطريقة الإجمالية والطريقة المتغيرة، بهدف معالجة أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى كل منهما.

وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الافتراضات الأساسية، من أبرزها:

أولاً: تحميل التكاليف على الإنتاج والمخزون

يُحمّل كل من الإنتاج والمخزون بالتكاليف التالية:

التكاليف المباشرة

التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة

جزء من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة، ويتم تحديد هذا الجزء بناءً على نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية.

1. **الطاقة الإنتاجية:** تعبر عن المقدار الثابت من الإمكانيات المادية والبشرية (آلات، معدات، أيدي عاملة، وسائل مساندة كالنقل والصيانة والتخزين) المتاحة للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة. وتقاس بعدد الوحدات أو ساعات التشغيل.

2. **الطاقة القصوى:** تمثل الحد الأقصى للطاقة الإنتاجية القابلة للاستخدام نظرياً.

3. **الطاقة المتاحة:** تعكس الطاقة التي يمكن استخدامها فعلياً، وغالباً ما تكون أقل من القصوى بسبب وجود قيود إنتاجية (عنق زجاجة)

4. **الطاقة المستغلة:** هي الجزء الفعلي المستخدم من الطاقة المتاحة خلال فترة معينة.

• تُحسب الطاقة المستغلة كما يلي:

$$1. \text{ الطاقة الإنتاجية المستغلة} = \frac{\text{الطاقة الإنتاج الفعلية}}{\text{الطاقة الإنتاجية المتاحة (المخططة)}}$$

$$2. \text{ الطاقة التسويقية المستغلة} = \frac{\text{كمية المبيعات الفعلية}}{\text{الطاقة التسويقية المتاحة (المخططة)}}$$

5. **الطاقة غير المستغلة:** هي الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة، وتنقسم إلى:

1. **طاقة زائدة:** تنشأ نتيجة توفر إمكانيات إنتاجية أو بيعية تزيد عن حاجات الشركة.
2. **طاقة عاطلة:** تحدث بسبب أعطال مؤقتة أو انخفاض في حجم المبيعات، ويمكن إعادة استغلالها عند تحسن ظروف الطلب.

ملحوظة: إذا بلغت نسبة الاستغلال 100% فإن التكلفة الإجمالية = التكاليف الثابتة.

ثانياً: مزايا نظرية تكاليف الطاقة المستغلة Advantages of the Utilized Capacity Costing Theory:

- أ. **توجيه انتباه الإدارة إلى الطاقة غير المستغلة، والعمل على تحسين كفاءة استغلال الموارد المتاحة لتحقيق الاستخدام الأمثل للطاقات الإنتاجية والتسويقية.**
- ب. **تحديد أسعار البيع على أساس التكاليف المستغلة فقط، مما يمنع تحميل المستهلك بأعباء التكاليف غير المستغلة، ويعزز دقة قرارات التسعير.**
- ت. **معالجة عيوب النظريات الأخرى:**

- تجاوزت مشكلة تحميل جميع التكاليف على الوحدات كما في نظرية التكاليف الإجمالية.
- وتغادرت استبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الوحدة كما في نظرية التكاليف المتغيرة.

ثالثاً: الانتقادات الموجهة للنظرية Criticisms of the Theory:

1. صعوبة تحليل التكاليف وقياس الطاقة الإنتاجية بدقة:

- الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة يمثل تحدياً في ظل وجود عناصر شبه ثابتة أو شبه متغيرة.
- تحديد الطاقة المتاحة والمستغلة معقد نظراً لتعدد مراحل الإنتاج واختلاف قدرات الآلات، واستخدامها لإنتاج منتجات متعددة بمواصفات مختلفة.
- النشاط التسويقي يعاني من صعوبة أكبر في قياس الطاقة البيعية نظراً للتغيرات المستمرة في ظروف السوق.

2. خطورة استغلال الطاقة القصوى دون وجود طلب كافٍ:

تدفع النظرية الإدارة نحو تعظيم استغلال الطاقات المتاحة، مما قد يؤدي إلى إنتاج كميات لا يمكن تصريفها في السوق، وبالتالي تحمل الشركة خسائر بدلاً من تحقيق أرباح.

3. الاعتماد على تقديرات شخصية في توزيع التكاليف الثابتة:

تواجه النظرية صعوبة في إيجاد أساس علمي دقيق لتحميل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج، مما يؤدي إلى اللجوء إلى تقديرات شخصية قد تؤثر على دقة النتائج.

1. قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة Cost Statement According to the Utilized

Capacity Costing Theory

قائمة التكاليف في ظل نظرية التكاليف المستغلة

بيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
وَأ : تكاليف إنتاجية				
(أ) تكاليف مباشرة				
مواد مباشرة				
أجور مباشرة				
التكلفة الأولية				
(ب) تكاليف غير مباشرة				
تكاليف صناعية غير مباشرة م				

				تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة مستغلة
				تكلفة الإنتاج المستغل
				تضاف ت. بضاعة تحت التشغيل أول الفترة
				تطرح ت. بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة
				تكلفة الإنتاج التام المستغل
				تضاف ت. إنتاج تام أول الفترة
				تطرح ت. إنتاج تام آخر الفترة
				تكلفة الوحدات التامة المباعة المستغلة
				ثانياً: تكاليف تسويقية
				تضاف ت. تسويقية مباشرة
				ت. تسويقية غير مباشرة م ت. تسويقية غير مباشرة ث مستغلة
				تكلفة المبيعات

2. قائمة الدخل وفق نظرية التكاليف المستغلة Income Statement According to the Utilized

Costing Theory Capacity

قائمة نتائج الأعمال وفقا لنظرية التكاليف المستغلة

بيان	جزئي	كلي
إيراد المبيعات		
(تكلفة المبيعات)		
مجمل (الربح أو الخسارة)		
- ت . ص . ثابتة غير مستغلة - ت. تسويقية ثابتة - ت. إدارية و تمويلية		
صافي الربح أو الخسارة		