



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

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

2026/2025

مقدمة :Introduction

الغرض من هذا الفصل هو تعريف الطالب بكيفية المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة، من حيث مفهومها وأنواعها، والمشكلات التي ترتبط بمحاسبتها، بالإضافة إلى كيفية التغلب على هذه المشكلات أو الحد منها. كما يتناول الفصل طرق المعالجة المحاسبية المناسبة لهذه التكاليف. ويختتم الفصل بمجموعة من التطبيقات العملية لتدريب القارئ على كيفية تطبيق هذه المعالجات في الواقع العملي.

وعليه، سيتناول هذا الفصل ما يلي:

1. مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة في محاسبة التكاليف.
2. أنواع التكاليف الصناعية غير المباشرة من حيث طبيعتها وسلوكها.
3. طرق تجميع التكاليف غير المباشرة في مراكز التكاليف.
4. أسس توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الأقسام.
5. الرقابة على التكاليف غير المباشرة ودورها في تحسين الكفاءة الإنتاجية.
6. المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف وأثرها على التقارير المالية والتكاليفية.

اولاً: مفهوم وأهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة:

تُعد التكاليف الصناعية غير المباشرة العنصر الثالث في التصنيف التقليدي لعناصر التكاليف، بعد المواد والأجور. إلا أنه، وبفعل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، تغير هذا التصنيف؛ حيث أصبحت التكاليف غير المباشرة تحتل المرتبة الثانية، بينما تراجعت الأجور نتيجة اندماجها ضمن هذه التكاليف، بسبب انتشار التكنولوجيا، الأتمتة، واستخدام الروبوتات في العمليات الصناعية. فقد أصبح الاعتماد على الأيدي العاملة أقل مما كان عليه سابقاً، الأمر الذي زاد من الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية، مما يفرض ضرورة الرقابة عليها باستخدام أساليب رقابية حديثة.

وبسبب هذه الأهمية المتزايدة، ظهرت خلال نهاية الثمانينيات من القرن العشرين أنظمة حديثة تهدف إلى معالجة مشكلات تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والرقابة عليها. ومن أبرز هذه الأنظمة:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تُعرف التكاليف الصناعية غير المباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بالوحدة المنتجة، ولا يمكن تحديد نصيب الوحدة منها بدقة. وتشمل هذه التكاليف:

1. المواد غير المباشرة
2. الأجور غير المباشرة
3. المصاروفات الصناعية غير المباشرة

وقد واجه المحاسبون صعوبة في توزيع هذه التكاليف على المنتجات، إلا أن الأساليب التقليدية في المحاسبة عن التكاليف وضعت منهجية تساعد في تخصيص هذه التكاليف بشكل معقول، وذلك من خلال اتباع مجموعة من الخطوات، من أهمها:

1. تحديد وحدة التكلفة وتقسيم الشركة إلى مراكز تكلفة:

تمثل وحدة التكلفة وحدة قياس تُستخدم للتعبير عن طبيعة الإنتاج وحجمه، وهي الأساس الذي تُبنى عليه عملية حساب التكاليف. وتحتار وحدة التكلفة من شركة إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها ومنتجاتها، مما يتطلب تصميماً مناسباً لمراكز التكلفة يتوافق مع هذه الخصائص.

في بعض الصناعات، تكون وحدة التكلفة هي العدد، بينما تعتمد صناعات أخرى على الوزن أو الحجم أو غيرها من المقاييس، وذلك حسب طبيعة المنتج ونشاط الشركة. وبالتالي، فإن الخطوة الأولى في تحديد التكاليف تتمثل في اختيار وحدة الكلفة المناسبة لطبيعة الإنتاج.

بعد تحديد وحدة التكلفة، تقوم الشركة بدراسة سير العمليات الإنتاجية بداخلها، بهدف تقسيمها إلى نوعين من مراكز التكلفة:

1. **مراكز تكلفة إنتاجية:** وهي المراكز التي تُعنى بشكل مباشر بالعمليات الإنتاجية وتحويل المواد الخام إلى منتجات

تمام الصنع، مثل:

- مركز الغزل
- مركز النسيج
- في صناعة الغزل والنسيج.

2. **مراكز تكلفة خدمية:** وهي المراكز التي تقدم الدعم والمساندة للمراكز الإنتاجية، دون أن تشارك مباشرة في العملية الإنتاجية. من أمثلتها:

- مركز الصيانة
- المخازن
- إدارة الموارد البشرية (الأفراد) وغيرها.

2. **حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة**

تتمثل الخطوة الثانية في عملية المحاسبة عن التكاليف في حصر وتقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة. ويُعد هذا التقدير ضروريًا لعدة أسباب، أهمها:

• **الرقابة الفعالة على التكاليف:**

يُستخدم التقدير كأداة رقابية لمقارنة التكاليف المقدرة مع التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها، مما يساعد في تحديد الانحرافات، وتحليل أسبابها، ومن ثم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الأجراءات التصحيحية المناسبة.

• **أهمية التقدير المسبق في اتخاذ القرارات الإنتاجية:**

تحتاج الإدارة إلى معرفة تكلفة الإنتاج قبل البدء بالعملية الإنتاجية، لأنه من غير المعقول أن تنتظر حتى نهاية التصنيع لمعرفة نصيب كل وحدة منتجة من التكاليف غير المباشرة.

ولتحقيق أعلى مستوى من الدقة في تقدير التكاليف غير المباشرة، يُفضل:

تشكيل لجان متخصصة تتولى إعداد المعايير المناسبة لتقدير هذه التكاليف، على أن تكون هذه المعايير متوافقة مع طبيعة كل قسم أو نشاط داخل الشركة.

• **فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة:** فالجزء الثابت من التكاليف يمكن تقديره بسهولة من خلال

الرجوع إلى ما تم إنفاقه فعليًا في الفترات السابقة.

أما الجزء المتغير، فيتطلب تقديرًا دقيقًا لأنه يتأثر بحجم النشاط والتغيرات التشغيلية

3. **تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة**

من الأفضل تخصيص معظم بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأقسام المختلفة من خلال ربط السبب بالنتيجة، حيث كلما زادت العناصر التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر، تقل المشكلة المرتبطة بتوزيع التكاليف.

من بين البنود التي يمكن تخصيصها مباشرة:

- المواد غير المباشرة
- الأجر غير المباشرة

يتم ذلك بالاعتماد على سندات الصرف التي توضح الأقسام التي تم صرف المواد أو الأجر لها، بالإضافة إلى قوائم الأجر الصادرة من قسم الرواتب، والتي تحدد أجر العاملين مصنفة حسب أقسامهم.

أما العناصر المتبقية من التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على مراكز التكلفة، فيستلزم توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة، ويكون هذا التوزيع مبنياً على البحث عن أسس مناسبة لكل بند من هذه البنود، بحسب درجة استفادة كل مركز تكلفة منها. وعلى سبيل المثال:

أساس التوزيع المناسب	الكلفة المشتركة	البيان
عدد العمال ساعات العمل المباشر الاجور	مصاريف نقل العاملين، الإشراف، خدمات الأفراد، المطعم، الخدمات الصحية، المزايا العينية، النشاطات الترفيهية، الهاتف	الكلف المرتبطة بالعمل
قيمة المكائن ساعات تشغيل المكائن عدد المكائن	التأمين على المكائن، اندثار المكائن، القوى المحركة، صيانة المكائن، كهرباء المكائن	الكلفة المرتبطة بالمكائن
المساحة المشغولة قيمة المباني في كل قسم	إيجار المباني، التأمين على المباني، التدفئة والتبريد، صيانة المباني، اندثار المباني	الكلف المرتبطة بالمباني
كمية أو قيمة المواد، عدد سندات صرف المواد القدرة الكلية، عدد المصايب، المساحة	مناولة وخزن المواد مصاريف الإنارة	الكلف المرتبطة بالخدمات

4. توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

بعد تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف العامة) على مراكز التكاليف المستقيدة، سواء كانت مراكز إنتاجية أو خدمية، تأتي الخطوة الرابعة، وهي توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج. وتنطوي هذه الخطوة اتباع الخطوات التالية:

1. تحديد الأساس المناسب لتوزيع تكلفة مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج:

يرتبط اختيار الأساس المناسب بطبيعة الخدمة التي يقدمها مركز الخدمة إلى المراكز الأخرى. وقد تم الإشارة سابقاً في الجدول إلى بعض مراكز الخدمات والأسس التي يمكن الاعتماد عليها في توزيع تكلفتها.

2. اختيار الطريقة المناسبة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج: