



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

الفصل الثامن

نظريات وقوائم التكاليف

مقدمة :Introduction

يُعد تحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها الشركة من أبرز أهداف محاسبة التكاليف، إذ يُشكّل هذا القياس أساساً لاتخاذ العديد من القرارات الإدارية. ويتم تحديد التكلفة وفقاً لعدة نظريات، حيث يسعى كل منها إلى قياس التكاليف من منظور خاص، ما أدى إلى تنوّع في تقدير تكلفة المنتج واختلاف في مكونات هذه التكلفة. ورغم هذا التباين، إلا أن جميع النظريات تستند في النهاية إلى إحدى مبادئ التحميل: إما التحميل الشامل أو التحميل الجزئي.

بعد تصنيف التكاليف وتحديدها، تقوم الشركة بتحميل هذه التكاليف على الوحدات المنتجة والمباعة، بهدف الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة وتكلفة المبيعات، وهي إحدى الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف.

ومن هذا المنطلق، تتناول هذه المحاضرة الإجابة عن السؤال الآتي: ما هي عناصر التكاليف التي تُعد تكلفة إنتاج و يجب تحميلاها على وحدة المنتج، وما هي العناصر التي تعتبر تكاليف مستنفدة وتحمّل على حساب الأرباح والخسائر؟

للإجابة على هذا السؤال، يتم عرض عدد من الطائق والنظريات التي تُستخدم في تحديد تكلفة وحدة المنتج، مع توضيح أثر هذه الطرق على تقييم المخزون السلعي وحساب صافي الربح

وعليه، سيتناول هذا الفصل المحاور التالية:

1. استعراض طرق تحميل التكاليف مع شرح لكل منها. يتناول هذا المحور التعريف بطرق تحميل التكاليف المختلفة، وشرح آلية عمل كل طريقة، مع توضيح كيفية تخصيص التكاليف على المنتجات أو الأقسام بناءً على كل أسلوب.
2. تحليل ومقارنة بين أساليب تحميل التكاليف المختلفة. يتم في هذا الجزء عرض أبرز أساليب تحميل التكاليف، مع مقارنة تفصيلية بينها من حيث الدقة، والملاءمة، والتكلفة، ومدى مناسبتها لطبيعة النشاط أو الصناعة.
3. إعداد قوائم التكاليف باستخدام عدة أساليب محاسبية. يتضمن هذا المحور إعداد القوائم وفقاً لأسلوب التكلفة الكلية، وكذلك أسلوب التكلفة المتغيرة، وأسلوب التكلفة المستغلة، مع بيان الفروق في نتائج كل أسلوب.
4. توضيح العلاقة بين أساليب تحميل التكاليف ومكونات التكاليف. يتم هنا شرح كيفية تأثير أساليب التحميل المختلفة على عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات)، وكيفية انعكاس ذلك على دقة التكاليف وقرارات الإدارة.

اولاً: أساليب تحويل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة Cost Allocation Methods for Determining Unit Cost

تُعد عملية تحويل عناصر التكاليف التي تتحملها الشركة على وحدات النشاط المنتج أساساً ضرورياً لتحديد تكلفة الوحدة. ويمكن تقييد ذلك من خلال اتباع إحدى الأسلوبين التاليين:

1. أسلوب التحميل الكلي (الشامل):

يقوم هذا الأسلوب على تحويل وحدات النشاط بنصيتها الكامل من كافة عناصر التكاليف التي تتبعها الشركة، سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، متغيرة أو ثابتة. وبعد هذا الأسلوب الأساس الذي ترتكز عليه نظرية التكاليف الإجمالية (الكافمة)، حيث تهدف إلى توزيع جميع التكاليف المرتبطة بالنشاط الإنتاجي على الوحدات المنتجة بشكل كامل.

2. أسلوب التحميل الجزئي:

يعتمد هذا الأسلوب على تحويل وحدات النشاط بنصيتها فقط من عناصر التكاليف المتغيرة، أو المباشرة، أو المتغيرة بالإضافة إلى نسبة من التكاليف الثابتة تعادل الطاقة المستغلة. أما الجزء المتبقى من التكاليف الثابتة فيُعامل كعبء يُحمل على قائمة الدخل، ولا يتم توزيعه على وحدات الإنتاج النهائي. يعتبر هذا الأسلوب التطبيق العملي لكل من:

- نظرية التكاليف الكلية.
- نظرية التكاليف المتغيرة.
- نظرية التكاليف المستغلة.

(Product Cost and Period Cost): ثانياً: تكلفة المنتج وتكلفة الفترة

تلزم القواعد المحاسبية المالية في معظم الدول، لأغراض التقارير الخارجية وتقييم المخزون، بإدراج التكاليف الصناعية عند حساب تكلفة المنتج. ووفقاً لذلك، يُصنف التكاليف إلى نوعين رئيسيين: تكاليف المنتج وتكليف الفترة.

يُعرف تكلفة المنتج بأنها التكاليف المرتبطة مباشرة بالإنتاج، وتشمل المواد المباشرة، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ويتم تحديدها على الوحدات المنتجة. هذه التكاليف تُعتبر أصولاً ما دامت ضمن المخزون، وتُدرج في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المالية.

أما تكاليف الفترة، فهي التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بعملية الإنتاج، مثل المصارييف الإدارية والبيعية، وتُعالج كمصاريف مباشرة على إيرادات الفترة في قائمة الدخل.

ومن أجل إعداد القوائم المالية بشكل دقيق وموضوعي، يجب التمييز بوضوح بين ما يُعد أصلًا (أي جزء من ممتلكات الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة)، وما يُعد مصروفًا يُخصم من إيرادات الفترة. بناءً على ذلك، تُحل التكاليف إلى جزأين:

جزء يرتبط بالوحدات المباعة خلال الفترة، ويُعرف به كمصاروف في قائمة الدخل.

وجزء يرتبط بالوحدات المتبقية في نهاية الفترة (مخزون آخر المدة)، ويُعد أصلًا يُدرج في الميزانية العمومية.

1. تكاليف المنتج :Product Costs

تُعد تكاليف المنتج من التكاليف القابلة للتخزين (Inventoriable Costs)، وذلك عندما تبقى بعض الوحدات المنتجة دون بيع حتى نهاية الفترة. وتعُرف تكلفة المنتج بأنها التكاليف التي يمكن نسبتها مباشرة إلى السلع، سواء كانت مشترأة أو منتجة داخل الوحدة الاقتصادية، بغرض إعادة بيعها.

تُستخدم هذه التكاليف في تقييم مخزون السلع المنتجة أو المشترأة، إلى حين بيعها. وعند تحقق البيع، تُسجّل تكلفة المنتج كمصاروف يُعرف بـ تكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold) ضمن قائمة الدخل.

أما الجزء غير المباع من الإنتاج، فيُعتبر مخزونًا يظهر ضمن أصول الميزانية العمومية في نهاية الفترة. ويكون هذا المخزون من: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

وبذلك، فإن تكلفة المنتج تشمل جميع التكاليف التي تم استخدامها في عملية الإنتاج، سواء تم بيع الناتج النهائي أو لم يُبيع بعد.

2. تكاليف الفترة :Period Costs

تصنف التكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المنتج على أنها تكاليف فترة، وهي ترتبط بالزمن وليس بالمنتج نفسه، إذ تُحدد وفقًا للفترة الزمنية التي حدثت فيها، وليس بناءً على السلع المشترأة أو المنتجة. وتسجّل هذه التكاليف كمصاروفات في قائمة الدخل عند تتحققها خلال الفترة المالية، ومن أمثلتها: تكاليف البحث والتطوير، التسويق، التوزيع، والتكاليف الإدارية.

وتعُرف هذه التكاليف بأنها غير قابلة للتخزين، أي لا تُدرج ضمن تكلفة المخزون، ولا تُرْجَح من فترة مالية إلى أخرى، لأنها تُستهلك بالكامل خلال الفترة التي تتحقق فيها.

في المقابل، تُعد التكاليف الصناعية للانتاج مثل المواد المباشرة، الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة من تكاليف المنتج القابلة للتخزين. حيث يُحْمَل الجزء المتعلق بالوحدات المبيعة منها كمصاروف ضمن قائمة الدخل، بينما يُرْجَح الجزء المتبقى المتعلقة بالوحدات غير المبيعة كمخزون يُظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة، ويُنقل للفترة التالية.

أما التكاليف التسويقية والإدارية، فهي تُعتبر بالكامل من تكاليف الفترة ولا تُخزن، بل تُحمل مباشرة على الفترة التي وقعت فيها