

الفصل الرابع

قوائم التكاليف في ظل الطرق المختلفة لتحميل التكلفة

الأهداف التعليمية :

- ١- التمييز بين الشركات الصناعية والتجارية والخدمية .
- ٢- وصف ثلاث مجموعات للمخزون في الشركات الصناعية .
- ٣- تزيد الخصائص أو السمات التي تميز مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة.
- ٤- إعداد قوائم التكاليف في ظل مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة .
- ٥- إعداد قوائم الدخل في ظل مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة .
- ٦- شرح الفروق في صافي الربح في ظل مفهوم التكلفة الكلية .
- ٧- معرفة استخدامات كل من مفهوم التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة .
- ٨- وصف مفاهيم الطاقة المختلفة التي يمكن أن تستخدم في تحديد المشكلة الكلية .

مقدمة :

- المنشآت الصناعية : هي المنشآت التي تقوم بشراء المواد الخام وتحويلها إلى العديد من المنتجات التامة . وعادة يكون لدى هذه المنشآت ثلاثة أنواع من المخزون هي :
- مخزون المواد المباشرة : وهي المواد الخام التي تستخدم في العملية الإنتاجية .
- مخزون الإنتاج تحت التشغيل : وهي الإنتاج الذي لم يتم الانتهاء من تصنيعه بعد ولم يكتمل .
- مخزون الإنتاج التام : وهي المنتجات تامة الصنع ولم يتم بيعها بعد .

ولتحديد صافي الربح أو الخسارة في المنشآت الصناعية يتم إعداد قائمتين :

١ - قائمة التكاليف الصناعية : تهدف إلى تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة

٢ - قائمة الدخل : تهدف إلى تحديد صافي الربح أو الخسارة .

ويتم إعدادهما وفقاً للمفهومين (مدخلين) لقياس التكلفة :

مفهوم التكلفة الكلية (الإجمالية)

مفهوم التكلفة المتغيرة (الحدية)

ويتمثل الاختلاف الرئيسي بينهما في طريقة تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية الثابتة.

أولاً : مفهوم التكلفة الكلية (الإجمالية) :

وفيه تكلفة الإنتاج هي جميع التكاليف الصناعية سواء المتغيرة أو الثابتة .

تكلفة الإنتاج = مواد مباشرة مستخدمة + أجور مباشرة + ت . ص . غير مباشرة متغيرة وثابتة

أما باقي التكاليف (تسويقية، وإدارية) تعتبر تكاليف فترة ترحل إلى قائمة الدخل .

ثانياً : مفهوم التكلفة المتغيرة (الحدية) :

وفيه تكلفة الإنتاج هي التكاليف لصناعية المتغيرة فقط .

تكلفة الإنتاج = مواد مباشرة مستخدمة + أجور مباشرة + ت . ص . غير مباشرة متغيرة .

أما باقي التكاليف (ت . ص . غير مباشرة ثابتة ، وتسويقية ، وإدارية) تعتبر تكاليف فترة

ترحل إلى قائمة الدخل .

وسوف نعرض في الجزء التالي لكيفية إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل في ظل كل مفهوم من مفاهيم قياس التكلفة على النحو التالي :

أولاً : مفهوم التكلفة الكلية (الإجمالية)

(١) قائمة التكاليف الصناعية : تحديد التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة .

	××	تكلفة مخزون مواد مباشرة أول المدة
	××	(+) مشتريات مواد مباشرة
	××	= مواد مباشرة متاحة للاستخدام
	(××)	(-) تكلفة مخزون مواد مباشرة آخر المدة
	××	= مواد مباشرة مستخدمة
	××	(+) أجور مباشرة
××		= التكلفة الأولية
		(+) ت . ص - غير مباشرة :
	××	مواد غير مباشرة
	××	أجور غير مباشرة
××	××	ت . ص . أخرى
××		= إجمالي التكاليف الصناعية
××		(+) تكلفة إنتاج تحت التشغيل أول المدة
(××)		(-) تكلفة إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
××		(=) تكلفة الإنتاج التام خلال المدة*

ت الإنتاج التام خلال المدة ÷ حجم الإنتاج = متوسط تكلفة الوحدة في الفترة الحالية .

٢ - قائمة الدخل : تحديد صافي الربح أو الخسارة .

××		قيمة المبيعات حجم المبيعات × سعر البيع
		(-) <u>تكلفة الإنتاج المباع :</u>
	××	تكلفة الإنتاج التام اول المدة
	××	(+) تكلفة الإنتاج التام خلال المدة
		(=) تكلفة الإنتاج المتاح للبيع
(××)		(-) تكلفة الإنتاج التام آخر المدة
××		= مجمل الربح
		(-) تكاليف التشغيل
	××	تكاليف تسويقية أو بيعية
	××	تكاليف إدارية وتمويلية
××		(=) صافي الربح أو الخسارة

مثال : فيما يلي البيانات الخاصة بإحدى الشركات الصناعية في ٣٠/١٢/٢٠١٤ هـ :



١ - بيانات تكلفة المخزون (الأرصدة) :

نوع المخزون	أول المدة	آخر المدة
مواد مباشرة	٣٠٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠٠٠ ريال
إنتاج تحت التشغيل	٤٠٠٠٠٠ ريال	٣٠٠٠٠٠ ريال
إنتاج تام	٦٠٠٠٠٠ ريال	؟؟؟؟

٢ - بلغ حجم المبيعات خلال ا لفترة ٦٠٠٠ وحدة بسعر بيع ١٠٠ ريال للوحدة، كما بلغ حجم الإنتاج التام خلال المدة ٥٠٠٠ وحدة، ومخزون الإنتاج التام أول المدة ١٥٠٠ وحدة

٣ - تكاليف الفترة :

مشتريات مواد مباشرة	١٢٠٠٠٠ ريال
أجور مباشرة	٧٠٠٠٠ ريال
مواد غير مباشرة ومهمات	٢٠٠٠٠ ريال
أجور غير مباشرة	٣٥٠٠٠ ريال
اهلاك آلات المصنع	٢٩٠٠٠ ريال
تأمين وصيانة المصنع	٦٠٠٠ ريال
تكاليف تسويقية	٤٠٠٠٠ ريال ٢٥% منها متغير
تكاليف إدارية وتمويلية	٧٠٠٠٠ ريال

المطلوب : إعداد قائمة التكاليف الصناعية وقائمة الدخل وفقاً لمفهوم التكلفة الكلية .

ثانياً : مفهوم التكلفة المتغيرة (الحدية) :

١ - قائمة التكاليف الصناعية : لتحديد التكلفة الصناعية للإنتاج التام خلال الفترة :

	××	مخزون مواد مباشرة أول المدة
	××	(+) مشتريات مواد مباشرة
	××	(=) مواد مباشرة متاحة للاستخدام
	(××)	(-) مخزون مواد مباشرة آخر المدة
	××	(=) مواد مباشرة مستخدمة
	××	(+) أجور مباشرة
××		(=) التكلفة الأولية
		(+) ت . ص . غير مباشرة متغيرة :
	××	مواد غير مباشرة متغيرة
	××	أجور غير مباشرة متغيرة
	××	ت . ص . أخرى متغيرة
××		(=) اجمالي التكاليف الصناعية المتغيرة
	××	(+) تكلفة تحت التشغيل أول المدة
	(××)	(-) تكلفة تحت التشغيل آخر المدة
÷ حجم الإنتاج = متوسط تكلفة الوحدة في الفترة الحالية	××	(=) تكلفة الإنتاج خلال المدة

٢ - قائمة الدخل : - لتحديد صافي الربح أو الخسارة

حجم المبيعات × سعر البيع	××	قيمة المبيعات
		(-) تكلفة الانتاج المباع المتغيرة :
	××	ت الانتاج التام اول المدة
	××	(+) ت الانتاج التام خلال المدة
	××	(=) تكلفة الانتاج المتاح للبيع
	××	(-) ت الانتاج التام اخر المدة
÷ حجم المبيعات = التكلفة المتغيرة للوحة لاستخدام في تحديد نقطة التعادل	(×××)	(+) تكلفة تسويقية متغيرة
	××	هامش الربح (الربح الحدي) الإجمالي
		(-) التكاليف الثابتة :
	××	ت . ص . غير مباشرة ثابتة
	××	تكاليف تسويقية ثابتة
اجمالي التكاليف الثابتة	(××)	تكاليف إدارية وتمويلية
	××	صافي الربح (الخسارة)

مثال :فيما يلي البيانات الخاصة بإحدى الشركات الصناعية عن فترة التكاليف المنتهية في

١٤٣٢/٣/٣٠ هـ :



١ - بيانات تكلفة المخزون :

تكلفة مخزون المواد المباشرة أول المدة ٣٠٠٠٠ ريال وآخر المدة ٢٠٠٠٠ ريال

تكلفة مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول المدة ٢٦٠٠٠ ريال وآخر المدة ١٠٠٠٠ ريال - تكلفة

مخزون الإنتاج التام أول المدة ٨٠٠٠٠ ريال ، مخزون انتاج التام اخر المدة ؟؟؟؟

٢ - بلغ حجم الإنتاج خلال الفترة ٦٠٠٠ وحدة وحجم المبيعات ٥٠٠٠ وحدة بسعر بيع ٨٠ ريال للوحدة ، كما بلغ مخزون لانتاج التام أول المدة ٢٠٠٠ وحدة .

٣ - تكاليف الفترة .

١٤٠٠٠٠ ريال

مشتريات مواد مباشرة

٢٠٠٠٠ ريال

أجور مباشرة

٢٤٠٠٠ ريال

مواد غير مباشرة متغيرة

١٨٠٠٠ ريال

أجور غير مباشرة متغيرة

١٥٠٠٠ ريال (تغير تكلفة ثابتة)

إيجارات وتأمينات المصنع

٢٠٠٠٠ ريال ٦٠ % منها متغيرة .

إصلاحات وصيانة للمصنع

٥٠٠٠٠ ريال ٨٠ % منها متغيرة

تكاليف تسويقية وبيعية

٦٣٠٠٠ ريال

تكاليف الإدارة العامة

المطلوب : ١- إعداد قائمة التكاليف الصناعية وقائمة الدخل وفقاً لمفهوم التكلفة المتغيرة.

٢ - تحديد حجم مبيعات التعادل .

المقارنة بين مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة:

أوضحنا فيما سبق أن الفرق للرئيسي بين مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة يكمن في معالجة التكاليف الصناعية الثابتة ، حيث تعتبر في التكلفة الكلية جزء من تكلفة المنتج ،بينما في ظل مفهوم التكلفة المتغيرة تكاليف فترة تحمل بالكامل على إيرادات الفترة في قائمة الدخل

ويرى مؤيدي مفهوم التكلفة الكلية أن كل من التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة ضرورية للإنتاج وبالتالي يجب أن يكون كلاهما تكاليف منتج ، بينما يرى مؤيدي مفهوم التكلفة المتغيرة أن التكاليف الصناعية المتغيرة فقط هي تكلفة المنتج ، ولكن التكاليف الصناعية الثابتة هي تكاليف ترتبط بوجود الطاقة الإنتاجية وليس بالإنتاج نفسه لأن الشركة سوف تتحملها سواء تم الإنتاج أو لا ، لذلك لا تعتبر تكاليف منتج ولكن تعتبر تكاليف فترة وتحمل على إيرادات الفترة في قائمة الدخل

وبصفة عامة فإن كل من مفهوم التكلفة الكلية ومفهوم التكلفة المتغيرة يستخدمان في الواقع العملي لأغراض معينة ، حيث يستخدم مفهوم التكلفة الكلية لأغراض أعداد التقارير الخارجية لأنه يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بينما يستخدم مفهوم التكلفة المتغيرة في الأغراض الداخلية للشركة مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لأنه يوفر معلومات ملائمة في هذا المجال .



المراجعة للفصل الثالث

التمرين الاول:

توافرت لديك البيانات التالية المستخرجة من احدى الشركات الصناعية عن فترة التكاليف
الاخيرة :

مواد مباشرة مستخدمة ٨٠٠٠٠ ريال

أجور مباشرة ٧٥٠٠٠ ريال

ت.ص. غير المباشرة ٩٠٠٠٠ ريال (٥٠% منها متغير)

تكاليف تسويقية ١٠٠٠٠٠ ريال (٧٥% منها متغير)

تكاليف ادارية ٢٠٠٠٠ ريال

فاذا علمتي أن : بلغت التكلفة تحت التشغيل اول الفترة ٧٠٠٠٠ ريال واخر الفترة ٦٠٠٠٠

ريال كما بلغت تكلفة الانتاج التام اول الفترة ٤٠٠٠٠ ريال واخر الفترة ١٠٠٠٠٠ ريال

بلغت قيمة المبيعات ٤٥٠٠٠٠ ريال وحجم المبيعات ١٥٠٠٠ وحدة

المطلوب :

١. اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة المتغيرة

٢. تحديد حجم مبيعات التعادل

٣. تحديد نسبة هامش الامان

٤. تحديد حجم مبيعات الذي يحقق ربح قدرة ١٥٠٠٠٠ ريال

٥. بفرض أن التكلفة المتغيرة للوحدة زادت بمبلغ ٥ ريال ، فما هو سعر البيع الجديد

اللازم للمحافظة على نسبة الربح الحدي

التمرين الثاني :

تستخدم إحدى المنشآت الصناعية مفهوم التكلفة المتغيرة ، وقد أمكن الحصول على البيانات التالية:

مشتريات مواد مباشرة ١٦٠٠٠٠ ريال ، تكاليف صناعية غير مباشرة ٤٠% من تكلفة التحويل (نصفها متغيرة) ، التغير في تكلفة مخزون تحت التشغيل ١٤٠٠٠ ريال بالزيادة ، وتكلفة مخزون المواد المباشرة أول المدة ١٦٠٠٠ ريال ، أجور مباشرة ١٨٠٠٠٠ ريال ، التكلفة الأولية ٢٩٤٠٠٠ ريال .

المطلوب: تحديد تكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

التمرين الثالث

شب حريق في احدي المنشآت في ٢٥ / ١٢ / ١٤٣٥ هـ وقد أدى إلي تدمير المصنع بالكامل، ولكن أمكن العثور علي بعض السجلات في مبني آخر ملك للمنشأة ، تتضمن البيانات التالية عن الفترة

مشتريات مواد مباشرة ١٥٠٠٠٠ ريال ، تكاليف صناعية غير مباشرة ٧٥% من الاجور المباشرة ، إنتاج تحت التشغيل أول الفترة ٣١٠٠٠ ريال ، مواد مباشرة أول الفترة ١٦٠٠٠ ريال ، أجور مباشرة ١٨٠٠٠٠ ريال ، التكاليف الأولية ٢٩٤٠٠٠ ريال ، مخزون إنتاج تام أول الفترة ٣٠٠٠٠ ريال ، المبيعات ٥٠٠٠٠٠ ريال ، تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ٤٥٠٠٠٠ ريال ، نسبة مجمل الربح إلي المبيعات ٢٠ % ، وسوف يتم تغطية الخسارة بالكامل عن طريق شركة التامين، وترغب شركة التامين في معرفة تكلفة عناصر المخزون كأساس للتفاوض علي التسوية، علما بأن المنشأة تستخدم مفهوم التكلفة الكلية .

المطلوب: تحديد تكلفة المخزون من المواد المباشر، والانتاج تحت التشغيل، و الانتاج التام، وذلك في آخر الفترة.

التمرين الرابع :

تقوم احدى الشركات الصناعية بانتاج منتج (س) وكان متوسط تكلفة الانتاج الوحدة خلال الفترة السابقة الذي بلغ فيه حجم الانتاج ١٥٠٠ وحدة كالاتي :

مواد مباشرة ١٥ ريال

أجور مباشرة ٥ ريال

ت.ص. غير مباشرة متغيره ٦ ريال

ت.ص. غير مباشرة ثابتة ٤ ريال

وفيما يلي البيانات الخاصة بالفترة الحالية :

١- قامت الشركة بتطوير المنتج مما أدى الى انخفاض اسعار المواد الخام والأجور المباشرة بنسبة ٢٠% وزيادة الايجارات والاهلاكات الخاصة بالمصنع بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال

٢- بلغت التكاليف التسويقية ١٠٠٠٠ ريال ٦٠% منها متغيره ، كما بلغت التكاليف الإدارية ٦٠٠٠ ريال

٣- بلغت وحدات الانتاج التام اول الفترة ٥٠٠ وحدة ، و اخر الفترة ٢٠٠ وحدة ، وحجم المبيعات ١٣٠٠ وحدة وسعر البيع ٧٠ ريال للوحدة

٤- لا يوجد انتاج تحت التشغيل اول و اخر الفترة

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفقا لمفهوم التكلفة الكليه في الفترة الحاليه