

الفصل الثاني

المحاسبة الادارية ومفاهيم التكلفة

مقدمة:

يوضح هذا الفصل أنه في مجال المحاسبة الادارية و محاسبة التكاليف نستخدم مصطلح التكلفة بعدة اساليب مختلفة، ويرجع ذلك الي وجود العديد من أنواع التكاليف، ويتم تصنيف هذه التكاليف بشكل مختلف وفقا لاحتياجات الادارة، فمثلا عندما يرغب المديرين في الحصول على بيانات التكاليف لأغراض اعداد التقارير المالية الخارجية نعتد على التكلفة التاريخية، بينما إذا كان الغرض التخطيط او اتخاذ القرارات نعتد على التكاليف المستقبلية، لذلك فان فكرة تحديد تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة هي احد الجوانب الهامة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. وسوف نناقش في هذا الفصل **تعريف التكلفة، ومفاهيم أو مصطلحات التكلفة** بالتركيز على الشركات الصناعية لأنها تقوم بشراء المواد الخام وتحويلها الي منتجات تامة كما تقوم بالتسويق والتوزيع وجميع الانشطة التجارية، لذلك فان فهم التكاليف في الشركات الصناعية يساعدنا في فهم التكاليف في انواع الشركات الأخرى.

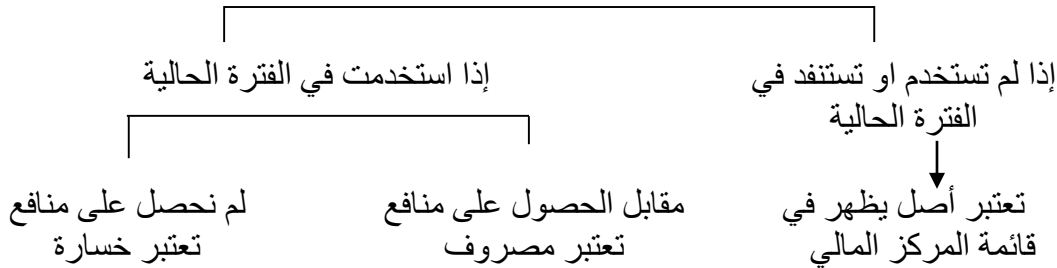
أولاً: تعريف التكلفة:

هي تضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع في الحاضر أو في المستقبل.

ويلاحظ من هذه التعريف ان التكلفة عبارة عن :

- 1- **تضحية بموارد اقتصادية:** تضحية بمبالغ نقدية تدفعها المنشأة باختيارها.
- 2- **للحصول على منافع:** يجب أن يترتب على التكلفة الحصول على منافع، فإذا لم تحصل المنشأة على منافع مقابل استخدام أو استنفاد التكلفة تعتبر خسارة.
- 3- **في الحاضر أو في المستقبل:** وهذا ما يميز بين الأصل والمصروف، فإذا حصلت المنشأة على منافع من استنفاد أو استخدام التكلفة في الحاضر أو الفترة الحالية **تعتبر مصروف يرحل إلى قائمة الدخل**، بينما إذا حصلت المنشأة على المنافع في المستقبل **تعتبر التكلفة أصل يظهر في قائمة المركز المالي**.

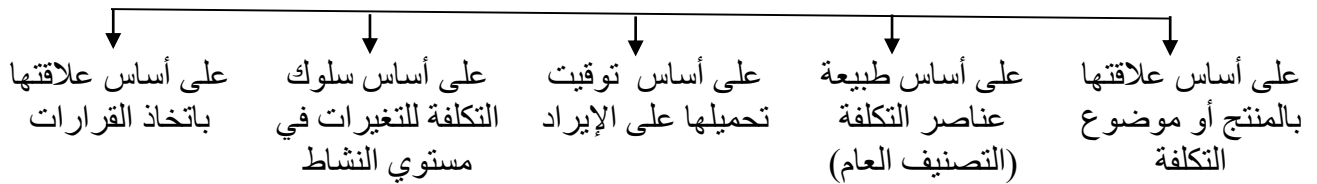
مثال: شراء سلع أو خدمات تعتبر تكلفة



و عادة يحتاج المديرين لمعرفة تكلفة شيء معين مثل تكلفة المنتج او تكلفة الخدمة أو تكلفة القسم الخ، ويطلق على هذا الشيء موضوع التكلفة.

ثانياً: أسس تبويب عناصر التكاليف (مفاهيم أو مصطلحات التكاليف):

يمكن تبويب أو تقسيم عناصر التكاليف وفقاً لعدة أسس هي:



1- على أساس علاقتها بالمنتج أو موضوع التكلفة: تنقسم التكاليف إلى:

تكاليف غير مباشرة	تكاليف مباشرة
هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بصورة سهلة الي منتج معين أو موضوع تكلفة معين، لأنها تخص عدة منتجات ويتم توزيعها أو تخصيصها عليهم مثل: مواد الصيانة، الإيجار، الإضاءة. اجور مشرفي الانتاج والملاحظين.	هي التكاليف التي يمكن تتبعها بصورة سهلة الي منتج معين أو موضوع تكلفة معين مثل: تكلفة المادة الخام الرئيسية. أجور عمال الإنتاج. عمولة رجال البيع.

لاحظ:

- أن تقسيم التكلفة الي مباشرة وغير مباشرة يتوقف على موضوع التكلفة، فقد تكون تكلفة معينة مباشرة او غير مباشرة بناء على موضوع التكلفة، فمثلا إذا كان مصنع معين يتكون من ثلاثة اقسام فان راتب مدير التصنيع يكون:
- تكلفة مباشرة إذا كان موضوع التكلفة المصنع بمعنى نرغب في تحديد تكلفة المصنع.
 - تكلفة غير مباشرة إذا كان موضوع التكلفة أحد الاقسام بمعنى نرغب في تحديد تكلفة أحد الاقسام، لأنه في هذه الحالة نحتاج الي توزيع او تخصيص راتب مدير المصنع على الاقسام الثلاثة.

2- على اساس طبيعة عناصر التكلفة (التصنيف العام او التصنيف لغرض اعداد القوائم المالية الخارجية):

وفقا لهذا الاساس تنقسم التكلفة الي: تكاليف صناعية وتكاليف غير صناعية.

- أ- **تكاليف صناعية (تكاليف التصنيع):** تتكون من ثلاثة انواع هي المواد المباشرة، الاجور المباشرة، تكاليف صناعية اضافية غير مباشرة، وفيما يلي شرح لكل نوع من هذه الانواع الثلاثة:
- **المواد المباشرة:** وهي المواد الرئيسية التي تدخل في تصنيع المنتج ويمكن تتبعها بطريق سهلة وملائمة للمنتج النهائي مثل: الخشب في صناعة الأثاث، القطن في صناعة الغزل والنسيج، الورق المستخدم في صناعة المجالات.
 - **الاجور مباشرة (تكلفة العمالة المباشرة):** هي أجور عمال الإنتاج التي يمكن تتبعها بطريق سهلة وملائمة للمنتج النهائي مثل: أجور النجارين في صناعة الأثاث، اجور عمال خط التجميع في شركة صناعية.
 - **تكاليف صناعية اضافية غير مباشرة (تكلفة مصنع اضافية) (عبء المصنع):** تشتمل تكاليف التصنيع الاضافية غير المباشرة على جميع تكاليف التصنيع ما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة وتتضمن:
 - **المواد غير المباشرة:** وهي المواد المساعدة في تصنيع المنتج والتي لا يمكن تتبعها بطريقة سهلة وغير مكلفة للمنتج النهائي، مثل المسامير والغراء في صناعة الاثاث، مواد الطباعة في صناعة المجالات.
 - **الاجور غير المباشرة:** هي أجور العمالة المساعدة التي لا يمكن تتبعها بطريقة سهلة وغير مكلفة للمنتج النهائي مثل: أجور عمال الصيانة والنظافة والمشرفين، أجور عمال نقل ومناولة المواد، اجور عمال امن المصنع، أجور مدير المصنع.
 - **تكاليف صناعية اخري:** وهي جميع التكاليف التي تخص المصنع بخلاف المواد والاجور مثل: القوى المحركة، استهلاك الآلات ومرافق المصنع، ايجار للمصنع، التأمين على المصنع، اصلاح معدات المصنع، الانارة والمياه والتدفئة للمصنع..... الخ

لاحظ:

التكاليف الصناعية = المواد المباشرة + العمالة المباشرة + التكاليف الصناعية الاضافية غير المباشرة.
التكلفة الاولى = المواد المباشرة + العمالة المباشرة
تكلفة التحويل = العمالة المباشرة + التكاليف الصناعية الاضافية غير المباشرة

ب- تكاليف غير صناعية (التكاليف غير التصنيعية): وغالبا تنقسم الي تكاليف البيع والتكاليف الادارية.

- تكاليف البيع: وهي التكاليف التي تخص عملية بيع وتسويق المنتج مثل: مصروف الدعاية والإعلان، والشحن ونقل المبيعات، مرتبات رجال البيع، عمولة رجال البيع، إيجار معارض البيع.
- التكاليف الادارية: أي تكاليف تخص الادارة العامة للشركة مثل: مرتبات الإداريين والمحاسبة والسكرتارية والعلاقات العامة، أدوات كتابية ومطبوعات، اهلاك مباني الادارة، نور ومياه للإدارة.

مثال (1):

إذا كانت تكلفة الأجور المباشرة ثلاث أضعاف تكلفة المواد المباشرة وكانت تكلفة التحويل 260000 ريال وإجمالي تكلفة الإنتاج تساوي 300000 ريال فما هي التكلفة الأولية؟

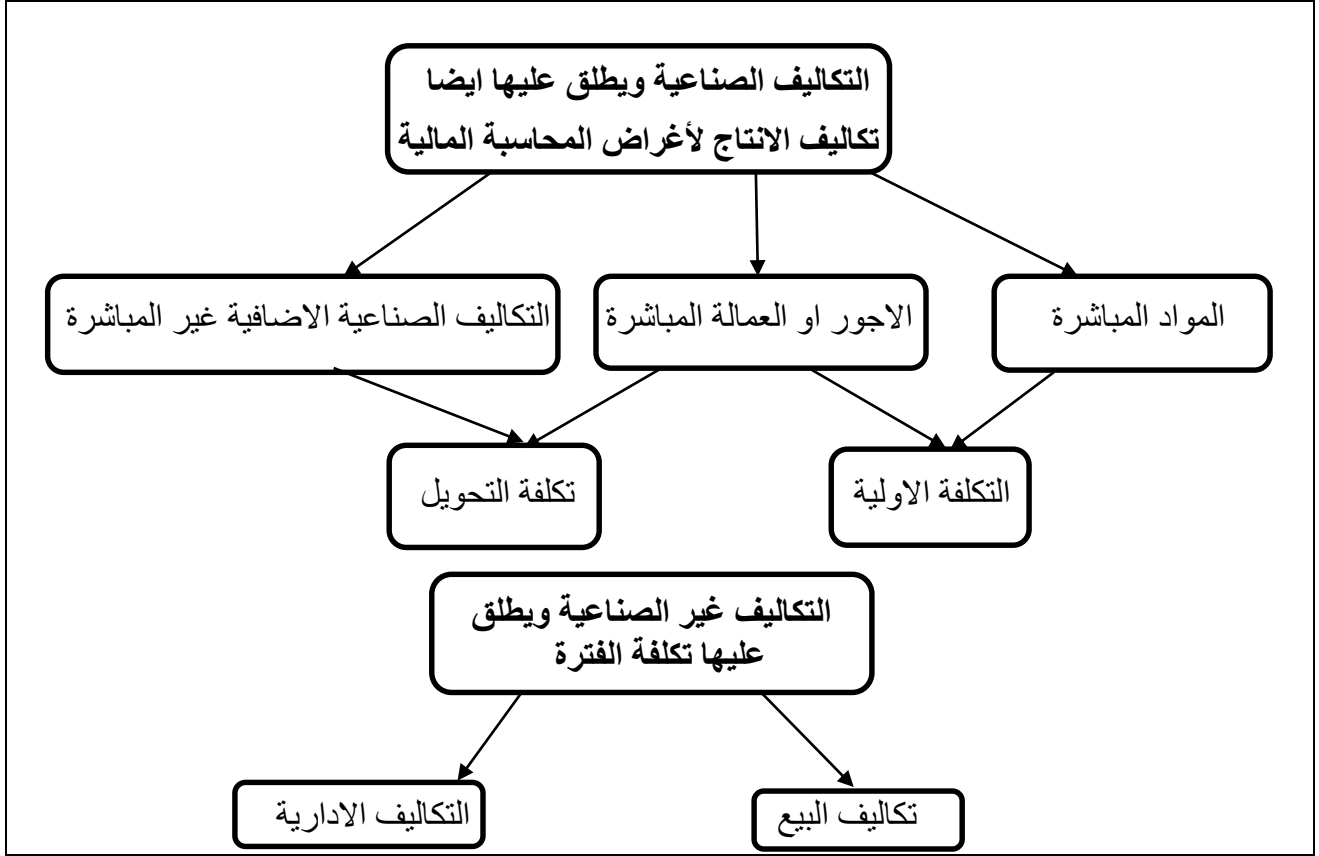
مثال (2):

إذا كانت التكلفة الصناعية لإحدى الشركات تساوي 100000 ريال وتكلفة المواد المباشرة 25000 ريال والأجور المباشرة قيمتها تعادل 25% من التكاليف الصناعية غير المباشرة فما هي قيمة التكلفة الأولية؟

3- على اساس توقيت تحميلها على الإيراد: تنقسم التكاليف على اساس توقيت تحميلها على الإيراد إلى:

تكلفة إنتاج	تكلفة فترة
لأغراض المحاسبة المالية تشتمل تكاليف الإنتاج على جميع التكاليف الصناعية = مواد مباشرة + العمالة مباشرة + تكاليف التصنيع الإضافية غير مباشرة. ويتم تحميلها على الإيراد بمقدار تكلفة الجزء المباع ويطلق عليه تكلفة البضاعة المبيعة، أما الجزء غير المباع يعتبر مخزون يظهر في قائمة المركز المالي. لذلك يطلق عليها التكاليف القابلة للتخزين.	هي التكاليف غير التصنيعية، والتي ترتبط بالفترة الزمنية وليس بالإنتاج وترحل إلى قائمة الدخل في نهاية الفترة وهي: - تكاليف البيع. - التكاليف الإدارية. ويطلق عليها التكاليف غير القابلة للتخزين.

ويمكن تلخيص مفاهيم التكلفة حتى الان في الشكل التالي: راجع الشكل 1-2 صفحة 25

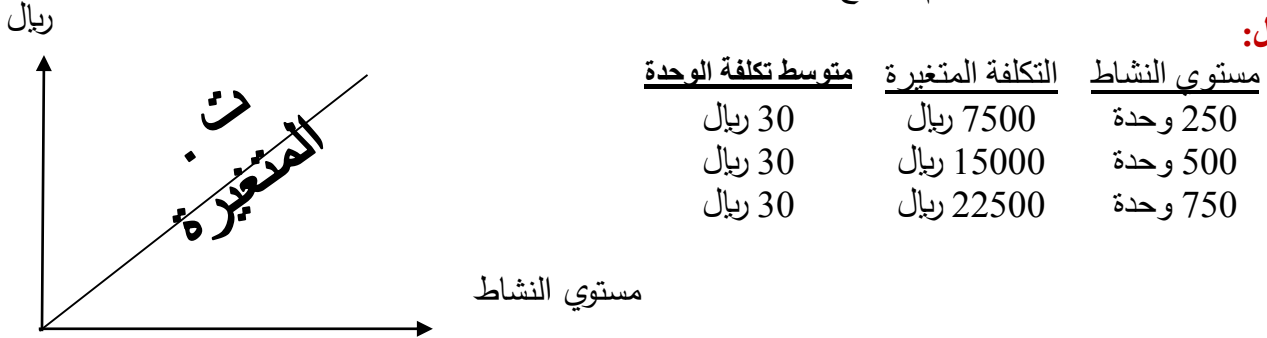


4- على اساس سلوك التكلفة للتغيرات في مستوى النشاط: تنقسم التكاليف تكلفة متغيرة، تكلفة ثابتة، تكلفة مختلطة:

أ- التكلفة المتغيرة:

هي التكلفة التي تتغير من إجماليها مع التغيرات في مستوى النشاط وبنفس النسبة، ومتوسط تكلفة الوحدة منها ثابت، مثل المواد المباشرة، الأجور المباشرة، عمولة رجال البيع. ويقصد بمستوى النشاط بانه مقياس يؤدي الي حدوث التكلفة المتغيرة، ويشار احياناً لمستوى النشاط باسم مسبب او محرك التكلفة (Cost driver) ومن امثلة مستوى النشاط الاكثر شيوعاً ساعات العمل المباشر، وساعات تشغيل الآلات، وحجم الانتاج.

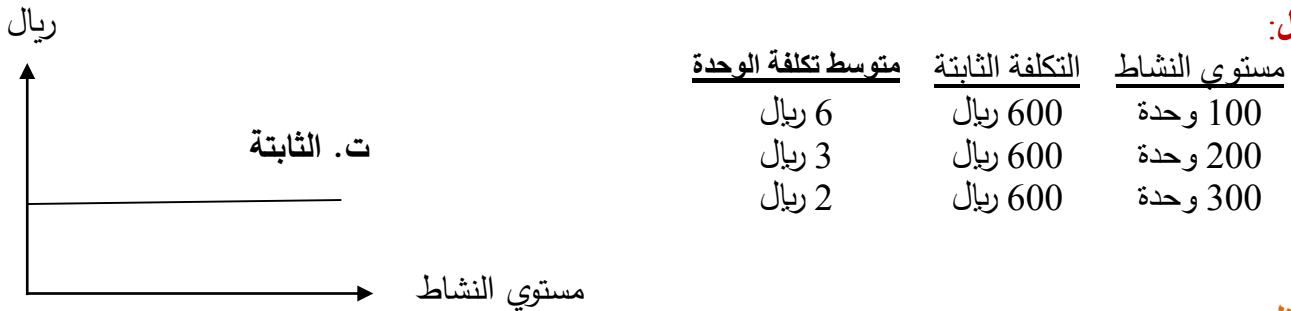
مثال:



ب- التكلفة الثابتة:

وهي التكلفة التي تظل ثابتة في إجماليها مع التغيرات في مستوى النشاط، وذلك خلال مدى إنتاجي ملائم، ومتوسط تكلفة الوحدة منها ينخفض بزيادة مستوى النشاط ويزيد بانخفاض مستوى النشاط، مثل الإيجار، التامين، رواتب المشرفين، رواتب الاداريين.

مثال:



لاحظ:

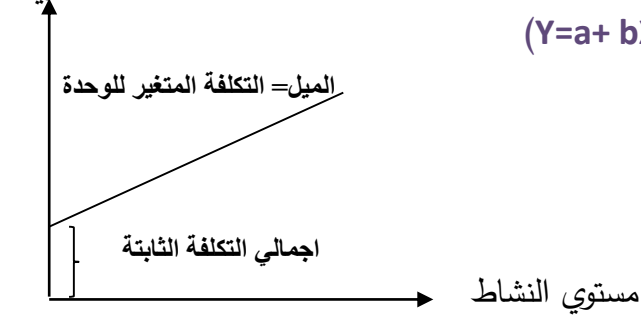
- بعض انواع التكاليف الثابتة تكون ملزمة (وتسمى التكاليف الثابتة الملزمة) بمعنى ان الشركة تتحملها في المدى القصير سواء انتجت او لم تنتج مثل الايجار، والتامين، الضرائب العقارية، الاستثمارات في المعدات. بينما بعض انواع التكاليف الثابتة تكون اختيارية (وتسمى التكاليف الثابتة الاختيارية) لأنها تنشأ عن قرارات تتخذها الادارة ويمكن التخلص منها بإلغاء هذه القرارات مثل مصروف الاعلان، تكاليف الابحاث، تكاليف تدريب العاملين.
- المدى الإنتاجي الملائم: هو مدى النشاط الذي تكون فيه التكاليف الثابتة تأخذ شكل الخط المستقيم (فرض الخطية) وخارج المدى الملائم لا تظل التكاليف الثابتة ثابتة كما هي ولكن تتغير.

مثال:

بفرض ان إحدى المستشفيات تستأجر جهاز لتحليل الدم بمبلغ 2000 ريال شهرياً، وطاقة الجهاز 300 اختبار في الشهر، لذلك التكاليف الثابتة 2000 ريال خلال مدى ملائم من صفر الي 300 اختبار. بفرض ان المستشفى تحتاج الي اجراء 500 اختبار في الشهر، لذلك يجب عليها استئجار جهاز اخر بمبلغ 2000 ريال في الشهر (من الصعب استئجار نصف جهاز)، لذلك تزيد التكلفة الثابتة لتصبح 4000 ريال خلال مدى ملائم من 301 اختبار الي 600 اختبار، وبالتالي لا تزيد التكاليف الثابتة بطريقة خطية ولكن انتقلت الي مبلغ اخر ويمكن ان تسمى في هذه الحالة تكاليف متدرجة.

ج- **التكلفة المختلطة:** وهي التكلفة التي تتغير في إجماليها مع التغيرات في مستوى النشاط، وليس بنفس النسبة ومتوسط تكلفة الوحدة منها متغير، وذلك لأنها تحتوي على عناصر متغيرة وعناصر ثابتة، مثل تكاليف الصيانة، ويجب فصل العناصر المتغيرة عن الثابتة حتى يمكن صياغة معادلة التكاليف الخطية وصيغتها:

$$ص = أ + ب س \text{ او } (Y = a + bX)$$



حيث ان:

ص (Y): إجمالي التكلفة.

أ (a): التكلفة الثابتة.

ب (b): التكلفة المتغيرة للوحدة من النشاط.

س (X): مستوى النشاط.

ويتم فصل العناصر المتغيرة عن العناصر الثابتة بطريقة الحد الأعلى والحد الأدنى ولكن يعاب على طريقة الحد الأعلى والحد الأدنى أنها تعتمد على نقطتين فقط عند تحليل التكلفة كما سنرى، ولذلك قد لا تعطي نتائج دقيقة، وهناك طريقة أخرى تسمى طريقة تحليل الانحدار تأخذ في الاعتبار جميع النقاط وتعتبر أكثر دقة بصفة عامة.

مثال (3):

فيما يلي بيانات تكاليف الصيانة المختلطة عند عدة مستويات للنشاط:

تكاليف الصيانة	حجم الإنتاج
300 ريال	100 وحدة
520 ريال	200 وحدة
950 ريال	400 وحدة
1100 ريال	500 وحدة

المطلوب:

- 1- تحليل تكاليف الصيانة إلى عناصرها المتغيرة والثابتة وصياغة معادلة تكلفة الصيانة.
- 2- تقدير تكاليف الصيانة عند مستوى نشاط 300 وحدة.

مثال (24):

فيما يلي بيانات التكاليف ومستويات النشاط المتوقعة لأحدي الشركات الصناعية:

مستوي النشاط	20000 ساعة	25000 ساعة	30000 ساعة
بيانات التكاليف:			
أجور صناعية	40000	50000	60000
اصلاح وصيانة	7000	7000	7000
ايجارات وتأمينات	9000	9000	9000
مهمات صناعية	36000	43500	51000

المطلوب:

تبويب التكاليف على اساس علاقتها بمستوي النشاط، وصياغة معادلة التكاليف، وتقدير التكاليف عند مستوي نشاط 28000 ساعة؟

5- على اساس علاقتها باتخاذ القرارات: تنقسم التكاليف التكلفة تفاضلية، التكلفة غارقة، تكلفة الفرصة البديلة.

أ- **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق في التكاليف بين أي بديلين، فمثلاً إذا كانت الإدارة تفضل بين بديلين للإنتاج البديل الأول يحتاج إلى عمالة بمبلغ 6000 ريال بينما يحتاج البديل الثاني إلى عمالة بمبلغ 4000 ريال، ففي هذه الحالة الفرق بينهما وقدره 2000 ريال (6000-4000) تسمى تكلفة تفاضلية، وتعتبر هذه التكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات والمفاضلة بين البديلين، لأنها تختلف بين البديلين، وتسمى أحيانا التكلفة المتزايدة او المتناقصة. وبنفس الطريقة يعتبر الفرق بين ايراد بديلين بمثابة ايراد تفاضلي، فاذا كانت الشركة تفضل بين بديلين ويبلغ ايراد الاول 70000 ريال وايراد الثاني 80000 ريال، فان الايراد التفاضل = 10000 ريال.

ب- **التكلفة الغارقة:** هي أي تكلفة تحملتها الشركة بالفعل في الماضي ولا يمكن تغييرها الان بأي قرار، وتعتبر تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرارات. فمثلاً إذا قامت إحدى الشركات بشراء الآلة منذ عدة سنوات بمبلغ 50000 ريال وتستخدم في إنتاج المنتج (س) وتفضل الشركة الان بين الاستمرار في إنتاج المنتج (س) او إيقاف إنتاجه لأنه لا يباع. تعتبر تكلف شراء الآلة 50000 ريال تكلفة غارقة لان الشركة تحملتها ولا يمكن التراجع عن ذلك، ولا تأخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار والمفاضلة بين البدائل.

لاحظ:

كلاً من التكاليف الثابتة والمتغيرة يمكن أن تكون تكلفة تفاضلية أو غارقة حيث أنه لا علاقة بين تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة (على أساس العلاقة بمستوي النشاط) وتقسيم التكاليف إلى تفاضلية وغارقة (على أساس العلاقة باتخاذ القرار)

س: التكاليف المتغيرة والتكاليف التفاضلية شيء واحد. هل توافق على ذلك ولماذا؟

لا اوافق: لان التكلفة المتغيرة هي التي تتغير في اجماليها مع التغيرات في مستوي النشاط، بينما التكلفة التفاضلية هي الفرق في التكاليف بين بديلين.

س: من السهل تحديد التكاليف الغارقة فهي التكاليف الثابتة المرتبطة بالقرار. هل توافق على ذلك ولماذا؟

لا اوافق: ليس كل التكاليف الثابتة تعتبر تكاليف غارقة، فان التكاليف المتغيرة إذا تحملتها الشركة بالفعل في الماضي ولا يمكن تغييرها الان بأي قرار تعتبر تكاليف غارقة.

س: هل تعد التكاليف المتغيرة دائما تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات. وضح ذلك؟

لا: لان التكاليف المتغيرة هي تكاليف ملائمة فقط إذا اختلفت في الإجمالي بين البدائل.

ج- **تكلفة الفرصة البديلة:** هي العائد الذي يتم التخلي عنه (المفقود) نتيجة اختيار بديل بدلاً من بديل آخر.

مثال: إذا كنت تعمل اثناء الدراسة بدوام جزئي بمبلغ 500 ريال في الاسبوع، وقررت اخذ اجازة اسبوع ووافق صاحب العمل على الاجازة بدون مقابل. سيكون مبلغ 500 ريال المتمثل في الاجر المفقود تكلفة الفرصة البديلة للحصول على اجازة اسبوع.

مثال: افترض ان إحدى الشركات تفكر في استثمار مبلغ في شراء قطعة ارض لعمل متجر في المستقبل، وكان يمكن للشركة استثمار المبلغ في شراء اوراق مالية تحقق عائد 10000 ريال. سيكون العائد المفقود 10000 ريال تكلفة الفرصة البديلة لشراء قطعة الارض.

لاحظ: تكلفة الفرصة البديلة لا تخضع للتسجيل المحاسبي ولكنها تعتبر تكاليف يجب اخذها في الاعتبار عند المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات.

الاطلاع على الكتاب على تمرين المراجعة الأول وتمارين المراجعة الثاني من صفحة 44 الى صفحة 46
(تمارين محلولة)