

الفصل الثاني
مفاهيم التكلفة وأسس تبويبها

مقدمة:

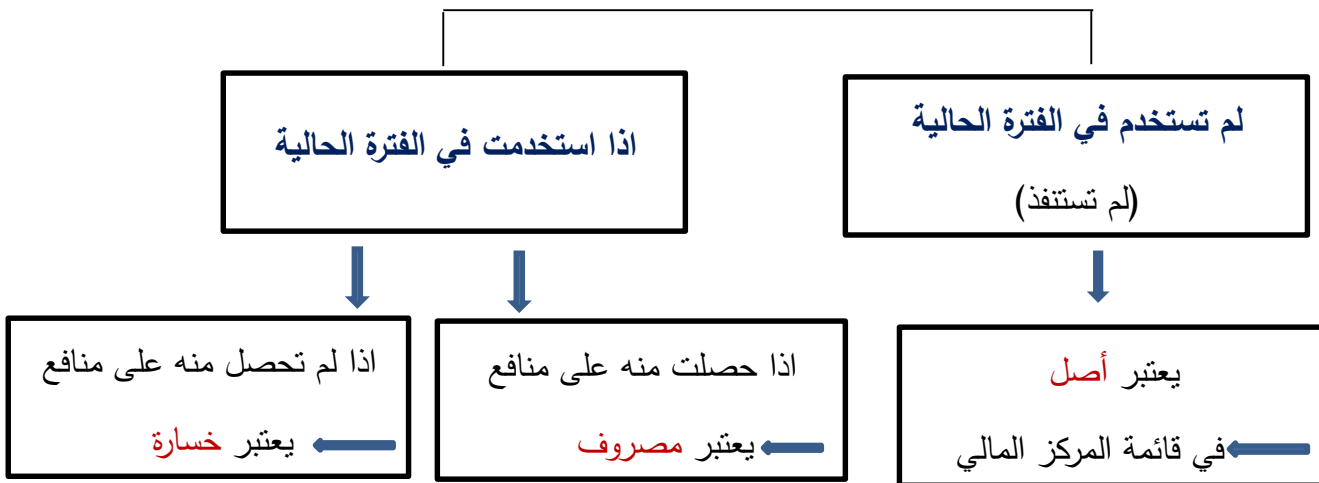
تحتوي التقارير المحاسبية على مفاهيم ومصطلحات متنوعة للتكلفة، تمثل قدرًا هائلًا من المعلومات، ويناقش هذا الفصل مفاهيم ومصطلحات التكلفة كمعلومات محاسبية مستخدمة لإعداد التقارير الداخلية والخارجية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

أولاً: تعريف التكلفة:

هي تضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع في الحاضر أو في المستقبل. ويلاحظ من التعريف ثلاث نقاط رئيسية:

- ١- **تضحية بموارد اقتصادية** : تضحية بمبالغ نقدية تدفعها المنشأة .
- ٢- **للحصول على منافع** : يجب ان يترتب على التكلفة الحصول على منافع فإذا لم تحصل المنشأة على منافع مقابل التكلفة تعتبر خسارة .
- ٣- **في الحاضر أو في المستقبل** : وهذا ما يميز بين الاصل والمصرف فإذا حصلت المنشأة على المنافع في الحاضر تعتبر التكلفة مصرف ويرحل الى قائمة الدخل بينما اذا حصلت المنشأة على المنافع في المستقبل تعتبر التكلفة أصل يظهر في قائمة المركز المالي .

مثال للتوضيح: شراء سلع أو خدمات ← تكلفة



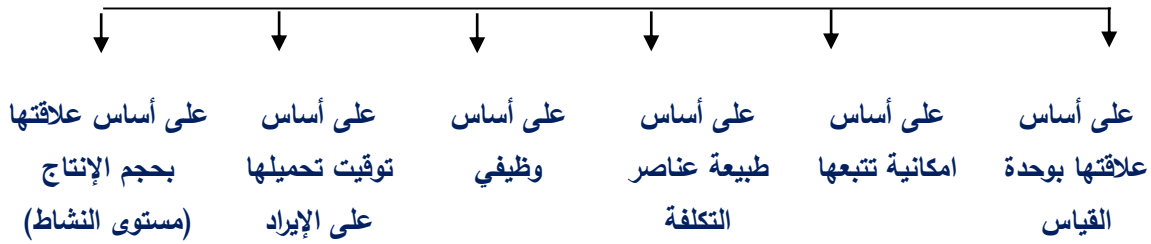
وعادة يحتاج المديرين لمعرفة تكلفة شيء معين مثل تكلفة المنتج أو تكلفة الخدمة أو تكلفة القسم ... الخ، ويطلق على هذا الشيء **غرض التكلفة**، كما يحدد النظام المحاسبي التكلفة لغرض معين على خطوتين أساسيتين هما:

أ- تجميع التكلفة: ويقصد بها حصر وتجميع بيانات التكلفة بطريقة منظمة عن طريق نظام المحاسبة.

ب- تعيين التكلفة: ويقصد بها تحديد التكلفة لغرض معين مثل تحديد تكلفة المنتج أو تكلفة الخدمة، ويعتبر مصطلح تعيين التكلفة مصطلح عام يشتمل على تتبع التكاليف المباشرة، وتخصيص التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: أسس تبويب عناصر التكاليف (مصطلحات التكاليف)

يمكن تبويب أو تقسيم عناصر التكاليف وفقاً لعدة أسس هي:



أولاً: على أساس علاقته بوحدة القياس .

وتنقسم التكاليف الى :



➤ **مستوى النشاط :** قد يكون حجم الانتاج أو عدد الساعات .



مثال: إذا بلغت تكلفة إنتاج ١٠٠٠٠ وحدة ٥٠٠٠٠٠ ريال كم تبلغ التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة؟

ثانيا : على أساس امكانية تتبعها : تنقسم التكاليف إلى :

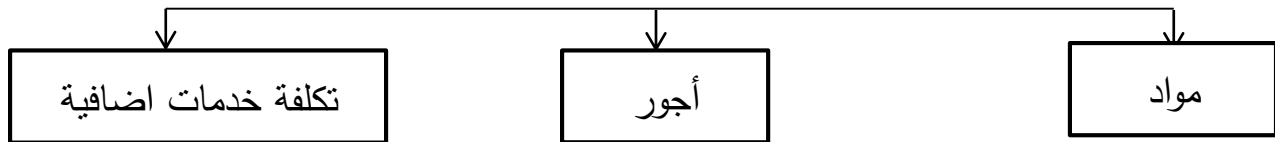
تكاليف غير مباشرة (تخصيص)	تكاليف مباشرة (تتبع)
<p>هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها أو نسبتها إلى منتج معين أو غرض معين بطريقة ممكنة اقتصاديا لأنها تخص عدة منتجات أو أغراض وتوزع أو تخصص بينهم بطريقة حكمية.مثل:</p> <ul style="list-style-type: none">• مواد الصيانة• الايجار• الإضاءة• أجور مشرفي الإنتاج والملاحظين <p>ونستخدم مصطلح تخصيص التكلفة لتعيين أو تحديد التكلفة الغير مباشرة لغرض معين .</p>	<p>هي التكاليف التي يمكن تتبعها ونسبتها إلى منتج معين أو غرض معين بطريقة ممكنة اقتصاديا مثل :</p> <ul style="list-style-type: none">• تكلفة المواد الخام الرئيسية• أجور عمال الإنتاج• عمولة رجال البيع• مواد التعبئة والتغليف <p>ونستخدم مصطلح تتبع التكلفة لتعيين أو تحديد التكلفة المباشرة لغرض معين .</p>

ملاحظة :

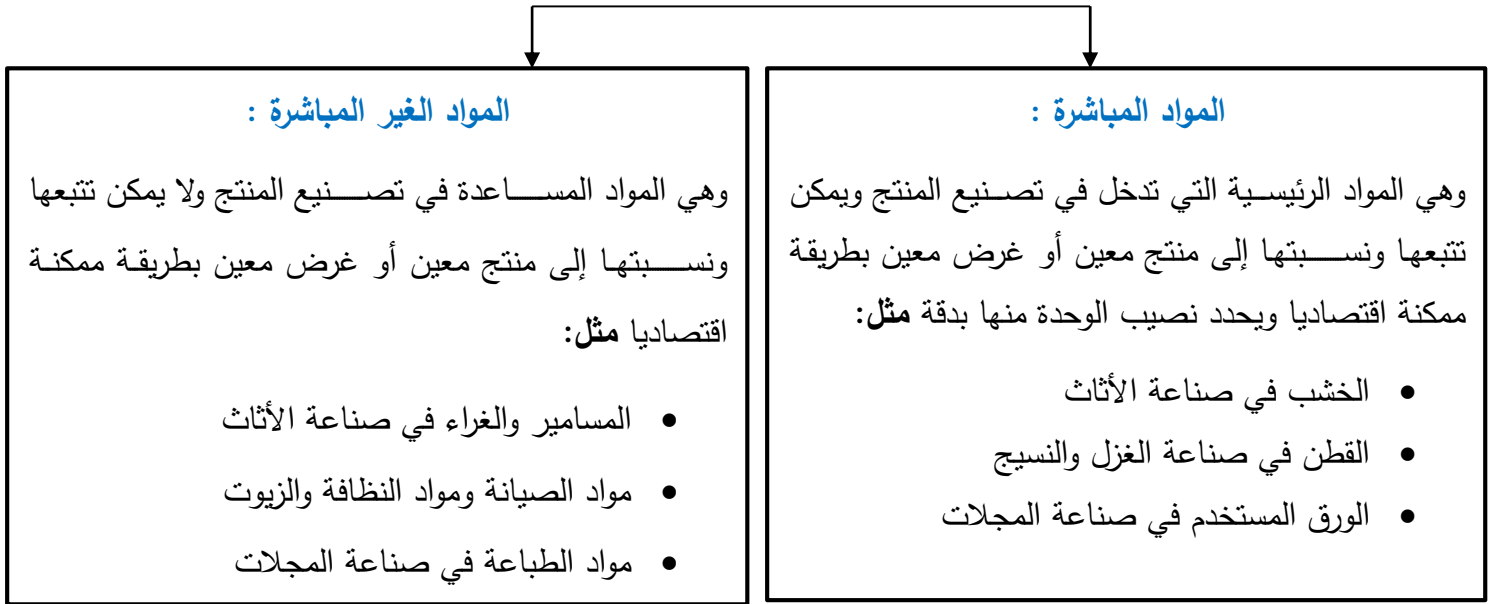
- ✓ كلما زادت العناصر المباشرة كلما زادت الدقة في إعداد البيانات لأن التكلفة المباشرة يحدد نصيب المنتج منها بدقة بينما غير المباشرة توزع على المنتجات بطريقة حكمية .
- ✓ عند تحديد التكلفة لغرض معين يتم تحديد التكلفة المباشرة عن طريق التتبع بينما تحدد التكلفة الغير مباشرة عن طريق التخصيص .

ثالثا : على أساس طبيعة عناصر التكلفة:

تنقسم التكلفة الى :



أ: المواد وهي الخامات أو المواد الأولية التي تدخل في تصنيع المنتج وتنقسم إلى:

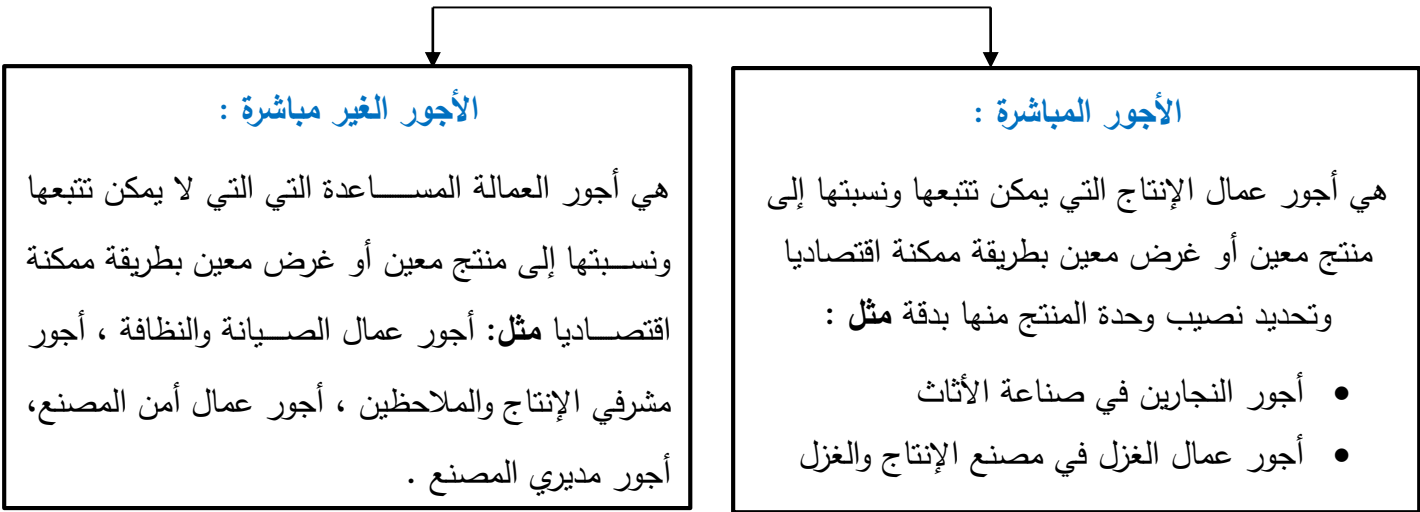


ملاحظة: تكلفة المواد المباشرة التي تحمل على الإنتاج هي تكلفة المواد المباشرة المستخدمة

$$\text{تكلفة المواد المباشرة المستخدمة} = \text{مواد مباشرة أول المدة} + \text{المواد المباشرة المشتراة} - \text{مواد مباشرة اخر}$$

مثال: بافتراض أن تكلفة مخزون المواد المباشرة أول المدة ١١٠٠٠ ريال ومشتريات المواد المباشرة خلال الفترة ٧٣٠٠٠ ريال وتكلفة مخزون المواد المباشرة آخر الفترة ١٤٠٠٠ ريال ، احسبي تكلفة المواد المباشرة المستخدمة ؟

ب - الأجور: وهي تكلفة العمالة الصناعية وتنقسم إلى:



ج-تكلفة خدمات إضافية: وهي أي تكلفة أخرى غير المواد والأجور

رابعاً : على أساس وظيفي :

تنقسم التكاليف وفقاً لوظائف المنشأة إلى:

تكلفة إدارية وتمويلية	تكاليف تسويقية أو بيعية	تكلفة صناعية أو تكلفة إنتاج
<p>أي تكاليف تخص الإدارة و الإداريين مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مرتبات الإداريين. • فواتير كهرباء ومياه الاداره • أدوات كتابية ومطبوعات • مصروفات بنكية • اهلاك مباني الإدارة •الخ 	<p>وهي التكاليف التي تخص عملية بيع وتسويق المنتج مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مصروف الدعاية والإعلان. • مرتبات رجال البيع • عمولة رجال البيع • ايجار معارض البيع • كهرباء ومياه معارض البيع •الخ 	<p>وهي جميع التكاليف التي تم إنفاقها في تصنيع المنتج وهي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١ - المواد المباشرة. ٢ - الأجور المباشرة. ٣ - تكاليف صناعية غير مباشرة وهي: <ul style="list-style-type: none"> - مواد غير مباشرة. - أجور غير مباشرة. - تكاليف صناعية أخرى (وهي أي تكاليف تخص التصنيع بخلاف المواد والأجور مثل : القوى المحركة ، اهلاك آلات المصنع، ايجار المصنع ، كهرباء ومياه المصنع ، التأمين على المصنع ... الخ)

مع العلم أن :

➤ **تكلفة الإنتاج (التكلفة الصناعية) = مواد مباشرة+ أجور مباشرة + ت. ص. غير مباشرة**

➤ **تكلفة أولية = مواد مباشرة + أجور مباشرة.**

➤ **تكلفة التحويل = أجور مباشرة + ت. ص. غير مباشرة.**

مثال: إذا كانت ت الأجور المباشرة ثلاث اضعاف ت المواد المباشرة وكانت ت التحويل ٢٦٠٠٠٠٠ واجمالي ت الانتاج

تساوي ٣٠٠٠٠٠٠ ريال فما هي التكلفة الأولية؟



مثال: إذا كانت التكلفة الكلية لإحدى الشركات تساوي ١٠٠٠٠٠٠ ريال وت المواد المباشرة ٢٥٠٠٠ ريال والأجور المباشرة قيمتها تعادل ٢٥% من التكاليف الصناعية غير المباشرة فما هي قيمة التكاليف الأولية؟

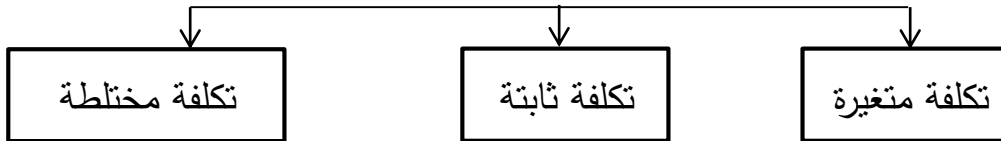


خامسا : على اساس توقيت تحميلها على الإيراد: تنقسم إلى

تكلفة إنتاج أو منتج	تكلفة فترة
<p>وهي تكلفة تصنيع المنتج</p> <p>= مواد مباشرة + أجور مباشرة + ت. ص. غير مباشرة</p> <p>ويتم تحميلها على الإيراد بمقدار تكلفة الجزء المباع. أما الجزء غير المباع يعتبر مخزون يظهر في قائمة المركز المالي. لذلك يطلق عليها في بعض الأحيان التكاليف القابلة للتخزين. وهي تقابل ت. المشتريات في المنشآت التجارية.</p>	<p>وهي تكلفة مرتبطة بالفترة الزمنية وترحل إلى قائمة الدخل في نهاية الفترة مثل:</p> <ul style="list-style-type: none"> التكاليف التسويقية أو البيعية. التكاليف الإدارية والتمويلية. <p>ويطلق عليها في بعض الأحيان التكاليف غير القابلة للتخزين.</p>

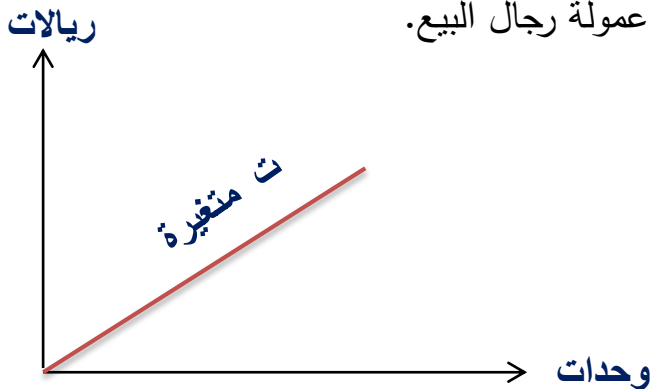
➤ **لاحظي:** الخط بين تكلفة الإنتاج وتكلفة الفترة يؤدي إلى مقياس غير سليم للربح.

سادسا : على اساس علاقتها بحجم الإنتاج



أ - التكلفة المتغيرة:

هي التكلفة التي تتغير في إجماليها مع التغيرات في حجم الإنتاج (مستوى النشاط) وبنفس النسبة (متوسطها ثابت) مثل المواد المباشرة، الأجور المباشرة، عمولة رجال البيع.



مثال :

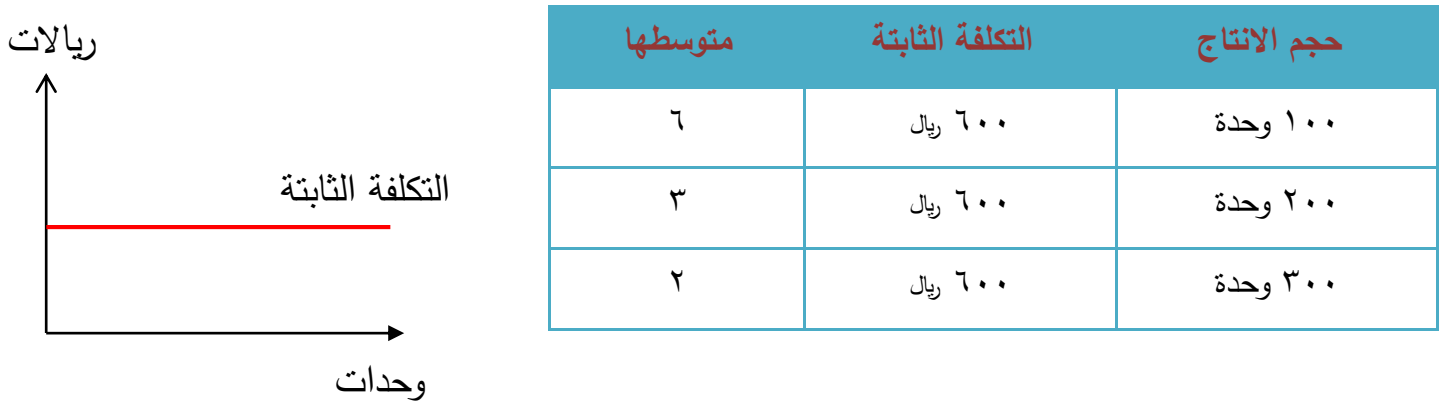
حجم الانتاج	التكلفة المتغيرة	متوسطها
١٠٠ وحدة	٢٠٠ ريال	٢
٢٠٠ وحدة	٤٠٠ ريال	٢
٣٠٠ وحدة	٦٠٠ ريال	٢

➤ **لاحظي:** عند دراسة التكلفة المتغيرة يظهر مصطلح **مسبب التكلفة** وهو أي متغير مثل حجم الإنتاج أو مستوى النشاط يؤثر بشكل سببي على التكاليف خلال فترة زمنية معينة.

ب - التكلفة الثابتة:

وهي التكلفة التي تظل ثابتة في إجماليها مع التغيرات في حجم الإنتاج (مستوى النشاط) وذلك خلال مدى إنتاجي ملائم ومتوسطها متغير مع تغير حجم الإنتاج مثل الإيجار.

مثال :



➤ **المدى الملائم:** هو مستوى النشاط العادي الذي توجد خلاله علاقة محددة بين ذلك المستوى من النشاط وبين تكلفة معينة (التكلفة الثابتة)

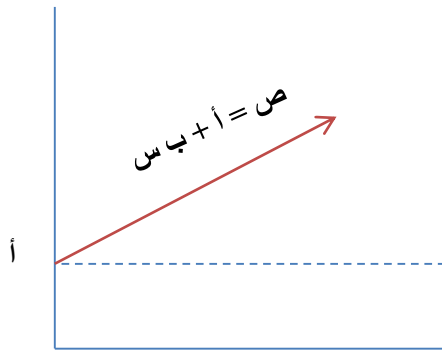
مثال 1 : في عام ١٤٣٥ هـ كانت كمية الانتاج ٤٠٠٠ وحدة وككانت التكلفة المتغيرة الإجمالية ٨٠٠٠ ريال والتكلفة الثابتة ٦٠٠٠ ريال فاذا علمتي انه من المتوقع انتاج ٥٠٠٠ وحدة في عام ١٤٣٦ هـ، المطلوب: حساب التكاليف لهذا العام؟

مثال 2 : في عام ١٤٣٤ هـ كانت كمية الانتاج ٢٠٠٠ وحدة وككانت التكلفة المتغيرة للوحدة ٣ ريال / وحدة وكانت التكلفة الثابتة للوحدة ٢ ريال / وحدة وكمية الانتاج المتوقعة عام ١٤٣٦ هـ ٣٠٠٠ وحدة، المطلوب: حساب التكاليف لهذا العام؟

ج- التكلفة المختلطة: وهي التكلفة التي تتغير في إجماليها مع التغيرات في حجم الإنتاج (مستوى النشاط) وليس بنفس النسبة (متوسطها متغير)، وذلك لأنها تحتوي على شق متغير وشق ثابت. ويجب فصل الشق المتغير عن الثابت حتى يمكن صياغة معادلة أو دالة التكاليف وصيغتها:

$$ص = أ + ب س$$

ريالات



حيث أن :

➤ ص = إجمالي التكاليف " التكلفة الكلية "

➤ أ = التكلفة الثابتة

➤ ب = المعدل المتغير أو متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة

➤ س = حجم الإنتاج أو مستوى النشاط

- ويتم فصل الشق المتغير عن الشق الثابت بطريقة **الحد الأقصى والحد الأدنى** ولكن يعاب على طريقة الحد الأقصى والحد الأدنى أنها تعتمد على مشاهدتين فقط عند تحليل التكلفة .
- وهناك طريقة أخرى تسمى طريقة **تحليل الانحدار** تأخذ في الاعتبار جميع المشاهدات وتعتبر من أكثر طرق تحليل سلوك التكاليف دقة.

مثال 1 : فيما يلي بيانات تكاليف الصيانة عند عدة مستويات للنشاط:



حجم الإنتاج	تكاليف الصيانة
١٠٠ وحدة	٣٠٠ ريال
٢٠٠ وحدة	٥٠٠ ريال
٤٠٠ وحدة	٩٠٠ ريال
٥٠٠ وحدة	١١٠٠ ريال

المطلوب: ١ - تحليل تكاليف الصيانة إلى شقيها المتغير والثابت وصياغة معادلة التكلفة.

٢ - تقدير تكاليف الصيانة عند مستوى نشاط ٣٠٠ وحدة.

مثال 2: فيما يلي بيانات التكاليف الصناعية الغير مباشرة خلال الخمس سنوات عند عدة مستويات للنشاط :

البيان	١٤٣١ هـ	١٤٣٢ هـ	١٤٣٣ هـ	١٤٣٤ هـ	١٤٣٥ هـ
مستوى النشاط بساعات العمل	١٠٠	٢٥٠	١٨٠	٣٠٠	٢٠٠
التكاليف الصناعية الغير مباشرة	٢٧٠٠	٣٩٠٠	٣٥٠٠	٤١٠٠	٣٦٠٠

المطلوب : ١ . ماهي الصيغة العامة لسلوك التكاليف الصناعية الغير مباشرة

٢ . حددي قيم ثوابت هذه الصيغة باستخدام طريقة الحد الأدنى والاعلى .

٣ . اذا كان مستوى النشاط المتوقع خلال ١٤٣٥ هـ يبلغ ٥٠٠ وحدة وتحتاج الوحدة الى ساعتين عمل

ماهي التكاليف الصناعية الغير مباشرة المتوقعه خلال هذه الفترة ؟

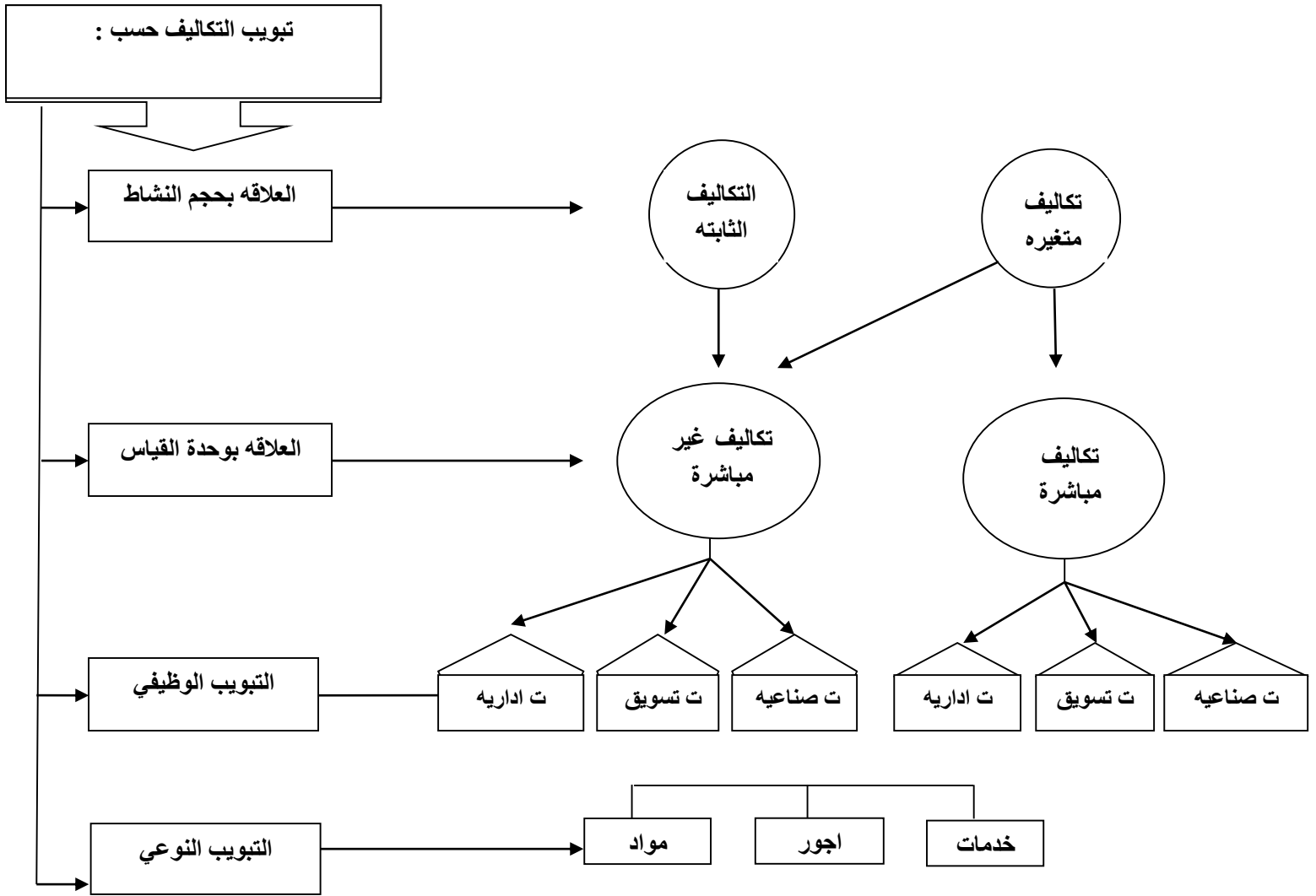
مثال 3: فيما يلي بيانات التكاليف ومستويات النشاط المتوقعة لاحدى الشركات الصناعية:

مستوى النشاط	٢٠٠٠٠ وحدة	٢٥٠٠٠ وحدة	٣٠٠٠٠ وحدة
بيانات التكاليف:			
أجور صناعية	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
اصلاح وصيانة	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠
ايجارات وتأمينات	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠
مهمات صناعية	٣٦٠٠٠	٤٣٥٠٠	٥١٠٠٠

المطلوب : تبويب التكاليف على أساس علاقتها بمستوى النشاط وصياغة معادلة التكاليف وتقدير التكاليف عند

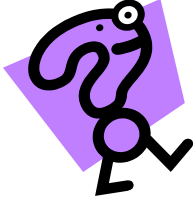
مستوى نشاط ٢٨٠٠٠ وحدة ؟

العلاقة بين التبويبات المختلفة للتكاليف:



يتضح من الشكل السابق ما يلي:

- ١- ان التكاليف المتغيرة تتضمن تكاليف مباشره وتكاليف غير مباشره
- ٢- ان التكاليف الثابتة تتضمن عناصر تكاليف غير مباشره فقط
- ٣- ان التكاليف المباشره كلها متغيرة ولكن التكاليف غير المباشره ليست كلها ثابتة بل جزء منها متغير وجزء اخر ثابت
- ٤- ان التكاليف المباشره وغير المباشره تنقسم الى تكاليف صناعيه وتسويقيه واداريه وكل منها ينقسم الى الانواع الثلاثة لعناصر التكاليف وهي المواد والاجور والخدمات



مراجعة للفصل الثاني

١. أولاً : فيما يلي بعض مصطلحات التكاليف :
تكلفة متغيرة، تكلفة ثابتة، تكلفة المنتج، تكلفة الفترة ، تكلفة أولية، تكلفة تحويل
اختر مصطلح من المصطلحات السابقة لوصف التكلفة الموضحة في كل موقف من المواقف التالية : (يمكن استخدام المصطلح اكثر من مرة)
١- تنتج احدى الشركات حقيبة قماش شائعة الاستخدام ويعد القماش الداخل في صناعة الحقيبة مواد مباشرة ويبوب على أساس علاقته بحجم الإنتاج الى تكلفة
٢- العمل المباشر اللازم لإنتاج الحقائب مضافاً اليه التكاليف الصناعية غير المباشرة يطلق عليه تكلفة
٣- اذا اضفنا تكلفة المواد المباشرة الى تكلفة العمل المباشر اللازم لإنتاج الحقائب فإنها تعد تكلفة
٤- تباع الحقائب من خلال وكلاء يتقاضون عمولة عن كل حقيبة مباعة يمكن للشركة أن تبوب هذه العمولة من حيث توقيت تحميلها على الايراد الى تكلفة ومن حيث علاقتها بحجم المبيعات الى تكلفة
٥- وفقاً لتبويب التكاليف على أساس توقيت تحميلها على الايراد يتم تبويب اهلاك المعدات المستخدمة في الإنتاج على انها تكلفة بينما اهلاك أي معدات مستخدمة في أنشطة البيع والإدارة على انها تكلفة، ومن حيث علاقته بمستوى النشاط يعد الاهلاك عادة تكلفة
٦- تعرف تكلفة على انها تكلفة قابلة للتخزين بينما تعرف تكلفة على انها تكلفة غير قابلة للتخزين
٢. ثانياً: خالد العتيبي احد مهندسي البرمجيات المتخصصين في اعداد برنامج حماية بطاقات الامتثال وقد عرضت احدى الشركات التي تتعامل في مجال التجارة الالكترونية شراء حق استخدام هذا البرنامج لاستخدامه في تعاملاتها الالكترونية عبر شبكة الانترنت وقد اتفق الطرفان على ان تدفع الشركة ١٠٠,٠٠٠ ريال لاستخدام هذا البرنامج في حالة بيع ١٠,٠٠٠ عبوة ولو قامت الشركة ببيع اكثر من ١٠,٠٠٠ عبوة سيحصل خالد العتيبي على ٨ ريال اضافية عن كل عبوة يتم بيعها .
المطلوب : تحديد متوسط تكلفة العبوة لو قامت الشركة ببيع (أ) ١٦٠٠٠ عبوة (ب) ٢٠٠٠٠ عبوة ، مع التعليق على النتائج التي تتوصلين اليها .