وزارة التربية
المديرية العامة للتعليم المهني

مبادىء محاسبة التكاليف

التجاري / المحاسبة و الادارة

الثاني

تأليف
د. عمر علي كامل نضال صبحي صالح

الطبعة الخامسة
1446 هـ / 2024 م

الفهرســـت

اسم الموضوع	رقم الصفحة
المقدمـــة	5
الفصل الاول:التكلفة ـ خلفية نظرية .	6
– مفهوم محاسبة التكاليف	7
– اهداف ووظائف محاسبة التكاليف	7
– العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية	8
– تعريف ومفهوم التكلفة .	9
– التكاليف والمصروفات والخسائر .	10
– وحدات حساب التكلفة .	10
– مراكز التكلفة .	11
– عناصر التكاليف .	11
– تبويب عناصر التكاليف .	12
– التكاليف والرقابة .	21
اسئلة وتمارين .	22
الفصل الثاني : تحليل سلوك التكاليف .	26
– انماط سلوك التكاليف .	27
– اهمية تحديد سلوك التكاليف .	33
– طرق تحليل سلوك التكاليف .	33
– هيكل التكاليف .	40
– البيانات اللازمة لتحليل سلوك التكاليف .	42

اسئلة وتمارين .	44
ـ الفصل الثالث : النظريات الاساسية للتكاليف .	51
– مقدمة .	52
– اولاً : نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) .	53
– ثانياً : نظرية التكاليف المباشرة .	65
– ثالثاً : نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة) .	71
– رابعاً : نظرية التكاليف المستغلة .	82
اسئلة وتمارين .	94
الفصل الرابع :الرقابة على عنصر المواد .	105
– تعريف ومفهوم المواد .	106
– تسعير المواد .	117
– التسويات المخزنية .	130
اسئلة وتمارين .	148
– المصادر.	150



تعد المحاسبة علما كباقي العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها التي تعمل ضمنها لتخدمها ، لذا فأنها مرت بعدة مراحل من التطور التاريخي الذي افرز العديد من الحقول او الفروع المشتقة منها والتي اخذت بالتزايد اما من خلال الانشقاق او الانشطار الحاصل للفروع الموجودة لعلم المحاسبة او من خلال ولادة فروع وحقول جديدة ومستحدثة نابعة من الحاجات المتزيداة والمتنوعة للخدمات المحاسبية والمالية ضمن البيئة الاقتصادية المستمرة في التطور والتوسع .

وتعد محاسبة التكاليف احدى فروع المحاسبة لكنها ذات تاريخ ليس بالقصير اذ مرت عقود من الزمن على ولادة هذا الفرع الجديد والمتنامي من المحاسبة . وقد يرد الى ذهن الشخص العادي ان محاسبة التكاليف ترتبط بكل مجالات الحياة وبكل انواع المنشات اذ انها تحتسب تكلفة كل شيء ، ولكن وظيفتها الاساسية التي وجدت وتطورت ولا زالت تتطور من اجلها هي التخطيط والرقابة كونها توفر البيانات اللازمة لهاتين الوظيفتين اللتان لايمكن تحقيقهما دون محاسبة التكاليف ومحاسب التكاليف .

وعلى هذا الاساس تم بناء مفردات هذا الكتاب وتأليفه ليستفيد منه كل من طلبة المحاسبة وادارة الاعمال في دراستهم التجارية كون ان محاسبةالتكاليف عصب هذه الدراسةوشريانهاالاساسي ، وقدجعلناهذاالكتاب ونحن نضعه بين يدي المدرس والطالب حجرالاساس الذي ينطلقان منه لدراسة المحاسبةالاداريةفيالمرحلةالتاليةمن الدراسةوفي كل هذا الجهدحسبناان نكون قد ساهمنا ولو بشكل بسيط ف ي بناء واعمار ولو جزء يسير من عراقنا الغالي .

والله من وراء القصد .

الفصل الاول
التكلفة

يتضمن الفصل المواضيع التالية :

- مفهوم محاسبة التكاليف
- اهداف ووظائف محاسبة التكاليف
- العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية وتدقيق الحسابات
- تعريف ومفهوم التكلفة
- التكاليف والمصروفات والخسائر
- وحدات حساب التكلفة
- مراكز التكلفة
- عناصر التكاليف
- تبويب عناصر التكاليف
- التكاليف والرقابة

يهدف هذا الفصل الى :

- ان يكون الطالب بعد دراسته لهذا الفصل مستوعباً لمفهوم وطبيعة محاسبة التكاليف كفرع مستقل من فروع المحاسبة واختلافها عن الفروع الاخرى للمحاسبة وعلاقتها بها ، ومستوعباً ايضاً لمفهوم التكلفة وكيفية احتسابها ومراكزها وعناصرها وانواعها وتصنيفاتها وعلاقتها بالرقابة واختلافها عن المصروف كونه جزءاً من التكلفة بل وأحد عناصرها .

مفهوم محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف احدى فروع المحاسبة فقد ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين الى بيانات كانت المحاسبة عاجزة عن تقديمها . وهنالك تعاريف عديدة وكثيرة لمحاسبة التكاليف ؛ فقد عرفت بانها حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس وتسجيل والابلاغ عن المعلومات الكلفويه . كما عرفت بانها وسيلة تساعد الاداره في الرقابة على استخدام عوامل الانتاج المتاحه لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها باقصى درجه من الفاعليه . كما يمكن تعريفها بانها احد فروع المحاسبه واداة تحليليه تحكمها مجموعة من المبادىء والاصول المحاسبيه لما مثبت من مبالغ اجماليه في المحاسبه المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز الكلف من اجل تحديد تكلفة الوحده المنتجه في كل قسم انتاجي والرقابه على هذه العناصر ومساعدة الاداره في التخطيط والرقابه واتخاذ القرارات الاقتصاديه الرشيده .

اهداف ووظائف محاسبة التكاليف :

تعددت اهداف ووظائف محاسبة التكاليف بتعدد اهداف المنشآت اذ لايعد الهدف الوحيد هو تحديد تكلفة انتاج الوحده الواحده من السلعه المنتجه بل ان محاسبة التكاليف وكما سبق ذكره تساهم في التخطيط والتنظيم والرقابه واتخاذ القرارات .

وعليه يمكن تحديد وتلخيص اهداف محاسبة التكاليف في الاتي :

١- تحديد تكلفة الانتاج الخاصه لوحده معينه او مرحله انتاجيه معينه او رقم معين ، اذ ان تحديد التكلفه يساعد اداره المنشأه على اتخاذ القرار الملائم كونه يساعد في تحديد سعر بيع الوحده الواحده وضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق اعلى ربحية ممكنة . كما ان تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وفي اعداد قائمة الدخل وتحديد قيمة المخزون من السلع التامة الصنع وتحت التشغيل .

٢- الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجة بعد دراسة البيانات التي تتلقاها الادارة من ادارة الانتاج والتكاليف فتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات ادارية بتغيير مادة اولية معينة او تغيير شكل السلعة وتصميمها ومراقبة اداء العمال والتقليل من الوقت

الضائع او المنتجات التالفة او استبدال الالات لزيادة كفاءتها الانتاجية ، ومما لاشك فيه ان اعداد نظام التكاليف المعيارية المقدرة او الموازنات التقديرية سيكون له اثر كبير في تحقيق الرقابة على الاداء وضبط التكاليف .

٣- تقوم محاسبة التكاليف باعداد التقارير التي تساعد ادارة المنشأه على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع او تلف بعض المنتجات في مراحل الانتاج المختلفة او تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة اذ تقوم الادارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الادارية اللازمة ، فقد تكون هناك تقارير كلفوية تبين ان سلعة ما تحقق خسارة او ان اسواقاً ماهي ليست ذات جدوى مما يحفز الادارة في المنشأه الصناعيه على اتخاذ القرار الذي يتلافى وقوع الخسارة او التقليل منها .

٤- توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة لاعداد الموازنات التقديريه وهي موازنات تضم معلومات ماليه ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخيه وتوقعات يمكن حدوثها ، وتستخدم هذه الموازنات كوسيله اجرائيه لتحقيق الاهداف كما تستخدم اساساً للمقارنة والتقييم .

٥- تساعد محاسبة التكاليف في وضع سياسات التسعير من خلال بياناتها التي توضح فيها تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الادارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الانتاج ويحقق ربحاً معيناً يتحدد تبعاً للظروف الاقتصاديه وظروف المنافسة ودخول اسواق جديدة .

٦- ومن وظائف محاسبة التكاليف القيام بتسجيل العمليات ذات الطابع الكلفوي المتعلق بتكلفة الانتاج كما انها تقوم بتحليل البيانات والمعلومات للوصول الى النتائج ومتابعة عناصر الانفاق وطبيعة كل عنصر وارتباطه بوظائف المنشأه او الانتاج او البيع وهذا يؤدي الى صياغة تقارير وقوائم ماليه تستخدمها الادارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية :

تتفرع محاسبة التكاليف من المحاسبة الماليه ، وقد اهتمت المحاسبة الماليه بتسجيل وتبويب العمليات الماليه من واقع المستندات في سجلات محاسبيه منظمه لاستخراج اعمال المنشأه خلال فتره زمنيه معينه هي سنه ماليه وبيان المركز المالي في نهاية تلك السنه ، ولكن محاسبة التكاليف شذت عن هذا الاسلوب التقليدي في القيد والترحيل وطبيعة البيانات المستخدمه وذهبت الى الاهتمام بالوفاء بمتطلبات الادارة من بيانات ومعلومات لمساعدتها في القيام باعمالها من تخطيط وتنظيم ورقابه واشراف وتوجيه وعلى الرغم من ذلك فان المحاسبه الماليه ومحاسبة التكاليف ترتبط ارتباطاً وثيقاً ومسؤولية مشتركة في اظهار نتيجة الاعمال .

وتقوم المحاسبة المالية باعداد البيانات والمعلومات بصفة اجمالية بينماتقوم محاسبة التكاليف باعداد بيانات ومعلومات مالية بشكل تفصيلي محدد مما جعلها أكثر أهمية للادارة في مجال اتخاذ القرارات ورسم السياسات

والخطط المستقبلية في مجال الانتاج والتشغيل ، كما أن محاسبة التكاليف تزود الادارة بمعلومات تفصيليه عن تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من نشاط مع تحليل سلوك التكاليف مما يساعد الادارة ايضا في اتخاذ القرارات وتقدير التكاليف المستقبلية ومقارنتها مع التكاليف الفعليه .

وترتبط محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية في الاوجه الاتية :

١- تعد محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية اذ تتعاون كل منهما في اعداد الحسابات الختامية ومركز المنشأة المالي تؤيدها المستندات والبيانات التحليليه من محاسبة التكاليف .

٢- تتعاون المحاسبة المالية مع محاسبة التكاليف في مجال اعداد الحسابات الختامية اذ تعمل محاسبة التكاليف على تقدير قيمة المخزون والبضاعة تحت التشغيل وتكلفة الانتاج التام بينما يكون دور المحاسبة المالية اعداد بيانات الاصول والخصوم .

٣- لابد من وجود نظام التكاليف يعمل جنباً الى جنب مع المحاسبة المالية اذ لايستطيع نظام المحاسبة المالية منفرداً ان يؤدي او يحقق هدف اعداد الحسابات الختامية ونتائج اعمال المنشأة .

٤- يتم اثبات بعض العمليات المالية المتعلقة بالتكاليف في السجلات ثم يتم تحليلها في سجلات محاسبة التكاليف كاندثار الالات والمصاريف والاجور الصناعية واسعار المواد الخام او الاولية والمصاريف غير المباشرة لاستخدامها في اعداد البيانات المالية الخاصة بعناصر التكاليف المختلفة ، ولعل هذا افضل واوضح دليل على الارتباط الموجود بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية .

تعريف ومفهوم التكلفة :

يمكن تعريف التكلفة بشكل عام انها التضحية بموارد المنشأة للحصول على سلعة او خدمة وتشير التكلفة الى سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول على الخدمة المستهلكة في أنشطة المنشأة المختلفة .

وان مفهوم التكلفة يختلف في معناه وفقاً للحالات والأغراض ذات العلاقة فعلى سبيل المثال أن تكلفة السيارة من وجهة نظر المشتري تختلف عن تكلفتها من وجهة نظر الشركة المصنعة . لذا ظهرت أنواع عديدة وكثيرة من التكاليف مما أدى الى أن يكون مفهوم تكلفة معينة ملائماً لغرض ما وغير ملائم لغرض أخر مما يتطلب وجود مفهوم أخر للتكلفة ، لذا تعد التكاليف أدوات جيده لاتخاذ القرارات المختلفة أذا ما أحسن استعمالها . وهذا كله كان السبب وراء عدم اتفاق محاسبي التكاليف على تحديد مفهوم موحد لمعنى التكلفة .

التكاليف والمصروفات والخسائر :

من الضروري التميز بين التكلفة والمصروف ، ان التكلفة كما أسلفنا ما هي ألا تضحية اقتصادية معبر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية وهي مكونه من قسمين هما الكمية والسعر اذ أنها تمثل حاصل ضربهما اما المصروف فهو التكلفة المستنفذة خلال الفترة المالية والتي يقابلها أيراد خلال تلك الفترة كما انه ينفق من اجل الحصول على منفعة اقتصادية ، وهنا يمكن القول بان المصروف هو جزء من التكلفة . فعلى سبيل المثال – ليس الحصر –، أن ثمن شراء المكائن المستخدمة في المصنع في أنتاج منتجاته تعتبر تكلفة في حين أن أند ثار أو استهلاك تلك المكائن يعتبر مصروفاً للفترة التي يتم فيها استعمال تلك المكائن . ولكن في الحياة العملية قد يستخدم أحياناً مصطلحي التكلفة والمصروف بشكل مترادف ليعطيان نفس المعنى بحيث يحل احدهما محل الأخر وهذا طبعاً من الأخطاء الشائعة. اما الخسارة فهي تضحية اقتصادية معبر عنها بقيمة نقدية ولكن لا يقابلها اية منفعة اقتصادية .

وحدات حساب التكلفة :

تمثل وحدات حساب التكلفة خط انتاجي او مرحلة انتاجية او المنتجات النهائية للمشروع او المنشأة سواء تمثلت في شكل سلع ام خدمات ، وتختلف هذه الوحدات من صناعة لاخرى وتعتمد على طبيعة المنتجات المختلفة والصناعة التي تنتمي اليها وطريقة الانتاج ووحدة المبيعات وما الى ذلك .

فمثلاً تكون وحدة حساب التكلفة العقد او المقاولة في حالة مشروعات المقاولات وتكون طن الفحم او مضاعفاته في صناعة استخراج الفحم وتكون في مشروعات انتاج الطابوق الالف طابوقة وهكذا تكون الوحدة في معظم الصناعات هي المنتج النهائي او مضاعفاته .

ويمكن تعريف وحدة حساب التكلفة على انها وحدة للتعبير عن الانتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة للمرحلة الأنتاجية او المشروع ويكون هذا التعبير بالحجم او الوزن او الطول او العدد في حالة التجانس المطلق في مواصفات الوحدات المختلفة . اما في حالة عدم التجانس المطلق في المواصفات بين المنتجات تبوب المنتجات المتشابهة في مجموعات تتفق مكونات كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريبية على المجموعة . وفي حالة غياب التجانس بين بعض المنتجات وعدم اشتراكها في المواصفات الأساسية يتخذ امر التشغيل للتعبير عن وحدة الأنتاج .

ويتضح مما تقدم بأن وحدة حساب التكلفة هي الوحدة التي تتخذ أساساً لحساب تكلفة المنتجات المختلفة في المشروع ، وقد تختلف وتتعدد منتجات المشروع لذا تقوم معظم المشروعات بأعداد دليل لوحدات التكلفة بالمشروع .

مراكز التكلفة :

تمثل مراكز التكلفة المراكز الفنية والادارية التي تتخذ أساساً لحصر وتحليل وتحميل التكاليف غير المباشرة .

ويعرف مركز التكلفة بأنه دائرة نشاط معين متجانس او خدمات من نوع معين متجانسة ويحتوي على مجموعة من عوامل الانتاج المتماثلة وينتج فيه منتج او خدمة متميزة قابلة للقياس . ويتعين أن تمثل مراكز التكلفة وحدة مسؤولية تبعاً للتنظيم الاداري في الوحدة الأقتصادية ، ويكون من الضروري عند تطبيق نظام التكاليف أن يتم تقسيم المشروع الى مراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطاً متميزاً عن غيره وفقاً لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية والادارية .

اذ ينقسم المشروع الى مراكز التكلفة الاتية :

1 ـ مراكز انتاج

2ـ مراكز خدمات انتاجية

3 ـ مراكز خدمات تسويقية (بيعية)

4 ـ مراكز خدمات ادارية وتمويلية

عناصر التكاليف :

تتميز عمليات الانتاج الصناعي باستخراج او تحويل او تشكيل المواد الأولية الى منتجات نهائية ، لذا فأن عناصر التكاليف في معظم الصناعات تحصر في :

١-المواد الأولية – Raw Material

٢-الأجور (العمل) – Labor

٣-المصروفات الأخرى (الخدمات) – Other Expenses

وعلى الرغم من أن هذا التصنيف يعد التصنيف التقليدي لعناصر التكاليف الا أنه في بعض المشروعات لا توجد كل هذه العناصر ، اذ أنه في كثير من مشروعات الخدمات تحصر التكاليف في عنصري الأجور والمصروفات الأخرى ولا وجود لعنصر تكلفة المواد الأولية.

هذا وبالرغم من وجود هذه العناصر الرئيسية الثلاث في معظم الصناعات الا انها لاتدخل في تكوين المنتج النهائي بنسب متساوية اذ أن ذلك يعتمد على طريقة الصناعة والمنتج ، فنجد على سبيل المثال ان نسبة المواد الأولية (الخام) تشكل النسبة الاكبر من التكلفة في الكثير من الصناعات كصناعة الورق والنسيج ، في حين انه في صناعات اخرى يكون عنصر العمل (الأجور) هو العنصر الاساس في التكلفة كما في الصناعات الدقيقة كصناعة الساعات ، أما في بعضها الأخر تكون نسبة المصروفات الاخرى (الخدمات) هي النسبة العالية ضمن التكلفة كما في الصناعات التي تحتاج رأسمال كبير يستخدم في شراء الالات التي يحتاج اليها الانتاج . ومن الجدير بالذكر هنا ان احتساب تكلفة كل منتج يتطلب احتساب نصيبه من عناصر التكاليف المختلفة . ولتحقيق ذلك ينبغي تبويب عناصر التكاليف – كما سيتم تناوله لاحقاً وتحميلها على وحدات الانتاج.

تبويب عناصر التكاليف

ان المقصود بتبويب عناصر التكاليف هو تصنيفها الى عناصرها الاساسية ، وهنالك عدة تبويبات لعناصر التكاليف وان كل تبويب منها اهمية خاصة بالنسبة لادارة المنشأة او الشركة الصناعية لاسيما ما يتعلق بقياس تكلفة الانتاج . ومن هذه التبويبات نذكر الاتي :

اولا: التبويب الاساسي او الطبيعي :

اذ تصنف عناصر التكاليف بموجب هذا التبويب حسب طبيعتها الى :

1- عنصر تكلفة المواد : ويتمثل هذا العنصر بكل ما ينفق او يصرف من مواد خام (اولية) او مواد نصف مصنعة او تامة الصنع في منشأة ما تكون مادة خام في منشأة ثانية ، كما انه يشمل كل المواد الداخله في العملية التصنيعية او العملية التسويقية او الوظيفية الاداريه .

2- عنصر تكلفة العمل (الاجور) :يتطلب تحويل المواد الخام (الاوليه) الى منتج نهائي في المنشات الصناعيه الى الايدي العامله (العماله) التي يدفع بها الاجور التي تمثل جزءاً اساسياً من تكلفة المنتج . اذ يمثل عنصر تكلفة العمل كل ما يدفع من اجور للعاملين في مختلف اقسام المنشأة سواء كانوا يعملون في الاقسام الانتاجيه ام في الاقسام الخدميه كما تشمل الاجور كل ما يدفع للعاملين في مجال التبويب وفي مجال الادارة.

3- عنصر تكلفة المصروفات : ويمثل كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف بأستثناء المواد والاجور – سالفي الذكر – ، اذ يمثل عنصر التكلفة هذا تكلفة خدمات خدمات الانتاج وخدمات ادارة التسويق وخدمات الادارة العامه .

ثانياً : التبويب الوظيفي :

اذ تصنف عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب حسب وظائف الوحدة الاقتصاديه (الصناعيه والتسويقيه والاداريه) من خلال ما ينفق عليها من تكاليف الى :

1- التكاليف الصناعية :وهي التكاليف التي تنفق على الوظيفه الصناعيه التي تختص بالعمليات الانتاجيه اي تحويل المواد الخام الى منتج نهائي ، وفي هذه الوظيفه نوعان من مراكز التكلفه هما المراكزالانتاجيه المتخصصه بالعمليات الانتاجيه والتقنيه ومراكز الخدمات الانتاجيه التي تقدم خدماتها الى المراكز الانتاجيه . وبذلك فأن التكاليف الصناعيه تتضمن مواد واجور ومصروفات.

2- التكاليف التسويقية :وهي التكاليف التي تنفق على الوظيفه التسويقيه التي تهدف الى تسويق وتوزيع ما انتجته الوظيفه الصناعيه . وبذلك فأن التكاليف التسويقيه تتضمن مواد واجور ومصروفات تسويقيه او بيعيه .

3- التكاليف الادارية : وهي التكاليف التي تنفق على الوظيفه الاداريه تلك الوظيفه الخدميه التي يتجسد

نشاطها في عمليات الاشراف والتنسيق بين مختلف الاقسام في الوحدة الاقتصاديه . وبذلك فأن التكاليف الاداريه تتضمن مواد واجور ومصروفات اداريه .

ثالثا : تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج :

اذ تبوب عناصر التكاليف هنا وحسب علاقتها بوحدة المنتج او حسب امكانية ردها او ربطها بالمنتج الى :

1- عناصر التكاليف المباشرة : وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الانتاجيه او التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الانتاج كما يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة وبذلك يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجه منها بشكل مباشر ، وتتمثل عناصر التكاليف المباشرة في :

أ- المواد المباشرة :وتشمل كل المستلزمات السلعية التي تدخل مباشرة في العملية الانتاجية مثل المواد الخام .

ب - الاجور المباشرة : وهي تمثل كل ما يصرف للعاملين المباشرين في العملية الانتاجية من اجر والذين يخصص عملهم مباشرة في تحويل المواد الخام الى منتج نهائي .

ج - المصروفات المباشرة : وهي بقية المصروفات التي تصرف مباشرة على العملية الانتاجية باستثناء المواد المباشرة والاجور المباشرة .

2- عناصر التكاليف الغيرالمباشرة : وهي تلك العناصر التي تكون علاقتها غير مباشرة بالوحدة الانتاجية اي انها لا ترتبط بوحدات الانتاج بشكل مباشر كما لا يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة لذا لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها الا عن طريق معدلات التحميل ، وتتمثل عناصر التكاليف غير المباشرة في :

أ. المواد غير المباشرة: وهي المواد التي تكون علاقتها بالوحدة المنتجة غير مباشرة ولا يمكن تحديد نصيب وحدة المنتج منها بدقة مثل المواد الثانوية او المساعدة .

ب . الاجور غير المباشرة : وهي تمثل كل ما يدفع للعاملين في الوحدة الاقتصادية والذين يكون عملهم غير مباشر في علاقتة بوحدة المنتج او بمعنى اخر غير اساسي في العملية الانتاجية .

ج . المصروفات غير المباشرة: وهي بقية عناصر التكاليف غير المباشرة باستثناء المواد والاجور غير المباشرة وينطبق عليها نفس مواصفات المواد والاجور غير المباشرة .

رابعا : تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج :

يعد هذا التبويب من اهم انواع تبويبات عناصر التكاليف اذ أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف -الذي سنأتي على شرحه بالتفصيل في الفصل التالي - ، وتبوب عناصر التكاليف هنا علاقتها بحجم الانتاج او النشاط الى :

أ . التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير في حجم النشاط (الانتاج) تغيراً طردياً بالزيادة او بالنقصان اي انها تزداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان في حجم الانتاج ، مثل تكاليف المواد الخام وتكاليف الاجور المباشرة .

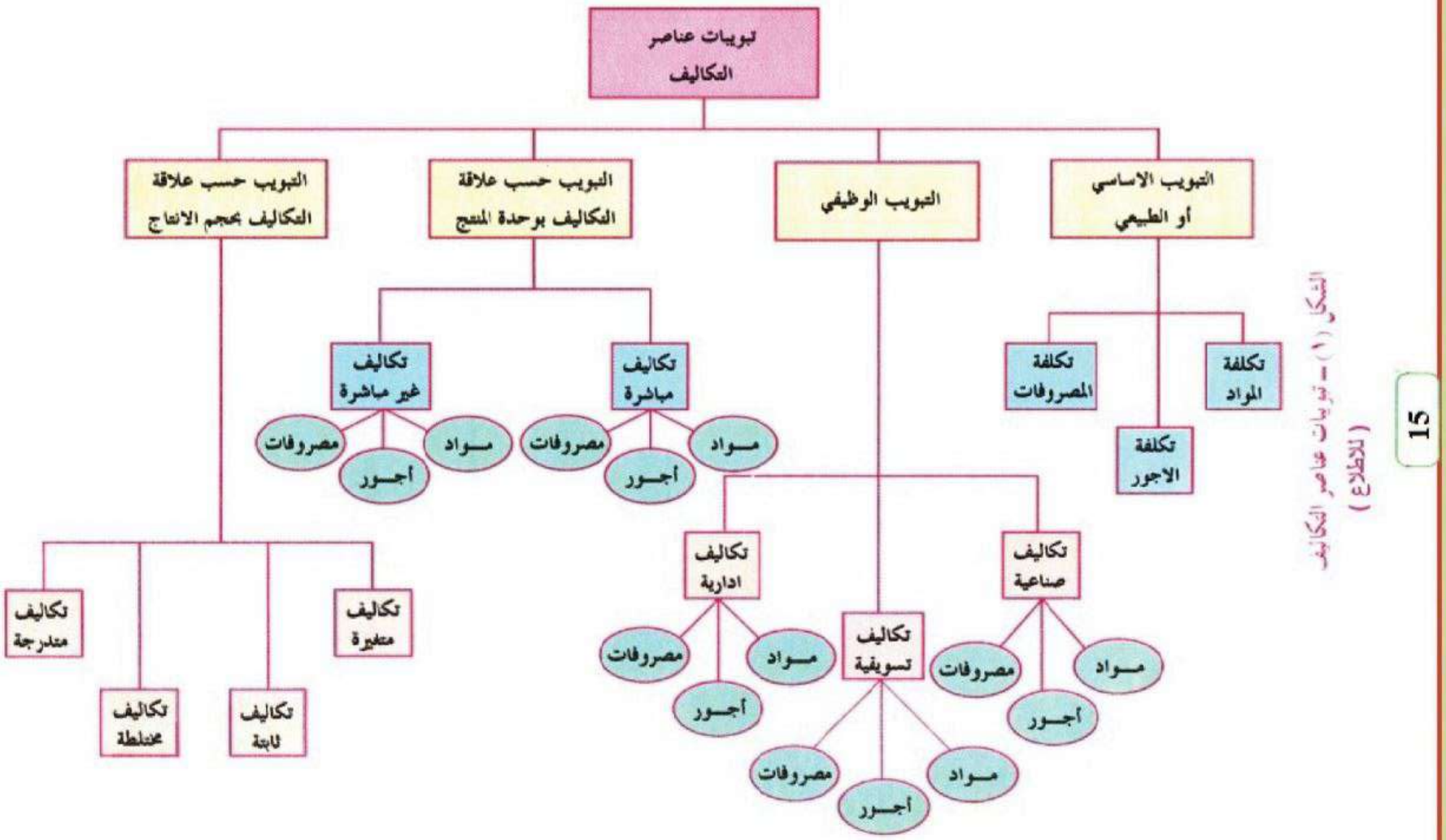
ب . التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بمجموعها مع تغير حجم (الانتاج) اي انها تبقى ثابتة بدون تغيير في الاجل(المدى) القصير ، مثل الايجارات ورواتب المدراء .

ج . التكاليف المختلطة: وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص كل من التكاليف المتغيرة والثابتة ، اذ انها تتكون من جزأين احدهما متغير والاخر ثابت لذا تسمى احياناً ب(التكاليف شبه المتغيرة) او (التكاليف شبه الثابتة) ، مثل تكاليف الصيانة وتكاليف الهاتف .

د . التكاليف المتدرجة : وهي التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الانتاج ثم تقفز الى مستوى اعلى عندما يزيد مستوى الانتاج عن ذلك الحد وتبقى ثابتة وهكذا ، مثل تكاليف ايجار المصنع عندما يتوسع نشاط الشركة وتحتاج الى استئجار مصنع اضافي مما يضاعف تكاليف الايجار .

هذا وسنتناول عناصر التكاليف الاربعة الاربعة هذه في الفصل التالي بتفصيل اكثر من خلال دراسة انماط سلوك التكاليف .

والشكل(1)الاتي يوضح (يلخص) التبويبات الاربعة لعناصر التكاليف والتي تناولناها فيما سبق :



الشكل (١) - تبويبات عناصر التكاليف (للاطلاع)

وفيمايأتي بعض الامثلة المحلولة عن تبويب التكاليف:

مثال (1) :

تبلغ الطاقة الانتاجية والتسويقية لمصنع الرشيد 10 000 وحدة وكانت تكاليف الانتاج كالآتي:

(المبالغ بالدينار).

مواد اولية (مباشرة) 800 000 ،ايجار معرض البيع 200 000 ، مصاريف ادارية متنوعة 400 000 رواتب موظفي البيع 200 000 ، ايجار مبنى المصنع 300 000 ، رواتب الادارة 300 000 ، مصاريف نقل المبيعات 100 000 ، مواد تعبئة وتغليف 200 000 ، قرطاسية 250 000 ،مصاريف بيع متنوعة 300 000 ، اجور مباشرة 900 000 ، ايجار مبنى الادارة 250 000 .

المطلوب : تبويب هذه التكاليف تبويبا طبيعيا وأحساب التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة.

الحـــــل :

التفاصيل	المبلغ	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة الواحدة
المواد			
مواد اولية (مباشرة)	800 000		
مواد تعبئة وتغليف	200 000		
مجموع كلفة المواد		1 000 000	100
الاجور			
اجور مباشرة	900 000		
رواتب موظفي البيع	200 000		
رواتب الادارة	300 000		
مجموع كلفة الاجور		1 400 000	140
المصروفات			
اجارمبنى المصنع	300 000		
ايجارمعرض البيع	200 000		
مصاريف نقل المبيعات	100 000		
قرطاسية	250 000		
مصاريف بيع متنوعة	300 000		
ايجارمبنى الادارة	250 000		
مصاريف ادارية متنوعة	400 000		
مجموع المصاريف		1800,000	180
التكلفةالاجمالية		4 200 000	420

تكلفة الوحدة الواحدة للمواد = التكلفة الكلية للمواد / عدد الوحدات = 1000000 / 10000 = 100دينار/وحدة

تكلفة الوحدة الواحدة للاجور = التكلفة الكلية للاجور / عدد الوحدات = 1400000 / 10000 = 140دينار /وحدة

تكلفة الوحدة الواحدة للمصاريف = التكلفة الكلية للمصاريف / عدد الوحدات = 1800000 / 10000 = 180دينار/ وحدة

تكلفة الوحدة الواحدة = التكلفة الكلية / عدد الوحدات = 4 200 000 د. / 10 000 وحدة = 420 دينار/ وحدة.

مثال (2):

بالرجوع الى المثال السابق وباعتماد نفس بياناته.

المطلوب: **تبويب التكاليف تبويا وظيفيا حسب وظائف المشروع واحساب التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة.**

الحـــل :

التفاصيل	المبلغ	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة الواحدة
الصناعية			
مواداولية(مباشرة)	800 000		
اجور مباشرة	900 000		
ايجار مبنى المصنع	300 000		
مجموع التكاليف الصناعية		2 000 000	200
التسويقية			
موادتعبئة وتغليف	200 000		
رواتب موظفي البيع	200 000		
ايجارمعرض البيع	200 000		
مصاريف نقل المبيعات	100 000		
مصاريف بيع متنوعة	300 000		
مجموع التكاليف التسويقية		1 000 000	100
الادارية			
رواتب الادارة	300 000		
قرطاسية	250 000		
ايجار مبنى الادارة	250 000		
مصاريف ادارية متنوعة	400 000		
مجموع التكاليف الادارية		1 200 000	120
التكلفة الاجمالية		4 200 000	420

مثال(3):بالرجوع الى المثال الاسبق رقم(1)وباعتماد نفس بياناته.

المطلوب : تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج واحتساب التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة.

الحـــل :

التفاصيل	المبلغ	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة الواحدة
التكاليف المباشرة			
مواد اولية (مباشرة)	800 000		
اجور مباشرة	900 000		
مواد تعبئة وتغليف	200 000		
مجموع التكاليف المباشرة		1 900 000	190
التكاليف غير المباشرة			
ايجار مبنى المصنع	300 000		
رواتب موظفي البيع	200 000		
ايجار معرض البيع	200 000		
مصاريف نقل المبيعات	100 000		
مصاريف بيع متنوعة	300 000		
رواتب الادارة	300 000		
قرطاسية	250 000		
ايجار مبنى الادارة	250 000		
مصاريف ادارية متنوعة	400 000		
مجموع التكاليف غير المباشرة		2 300 000	230
التكلفة الاجمالية		4 200 000	420

مثال(4) : ينتج مصنع القادسية المادة (س) وفيما ياتي التكاليف الخاصة بانتاج(1000)وحدة من هذه المادة : (المبالغ بالدينار)

- التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة :

صناعية 000 90 ، تسويقية 000 80 .

- التكاليف الثابتة الكلية :

صناعية 000 000 48 ، تسويقية 000 000 36 ، ادارية 000 000 56 .

المطلوب : تبويب هذه التكاليف حسب علاقتها بحجم الانتاج الى متغيرة وثابتة ووفقا لمستويات انتاج الى متغيرة وثابتة ووفقا لمستويات انتاج 1000 وحدة و 2000 وحدة و4000 وحدة .

الحـــل :

التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = 000 90 + 000 80 = 000 170 دينار .

التكلفة الثابتة الكلية = 000 000 48 + 000 000 36 + 000 000 56

= 140 000 000

مستويات الانتاج

التفاصيل	1000 وحدة		2000 وحدة		4000 وحدة	
	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة
التكلفة المتغيرة	170 000 000	① 170 000	340 000 000	170 000	680 000 000	170 000
التكلفة الثابتة	② 140 000 000	140 000	140 000 000	70 000	140 000 000	35 000
اجمالي التكلفة	310 000 000	310 000	480 000 000	240 000	820 000 000	205 000

لاحظ الاتي :

- ان التكاليف المتغيرة تتغير حسب مستوى الانتاج كلياً لكنها ثابتة للوحدة الواحدة .
- ان التكاليف الثابتة حسب مستوى الانتاج كلياً لكنها متغيرة للوحدة الواحدة .

① التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة = 90000 + 80000 = 170000 د ./ وحدة .

② التكاليف الثابتة الكلية = 000 000 48 + 000 000 36 + 000 000 56 = 000 000 140 د.

$$\text{التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{عدد الوحدات}}$$

مثال(5) : ينتج مصنع النصر (100 000وحدة) سنويا من المادة (ص) ،

وفيما يأتي التكاليف المرتبطة بالانتاج : (المبالغ بالدينار)

مواد مباشرة للوحدة الواحدة 25 دينار .

اجور مباشرة كلية 3 000 000

مواد تعبئة وتغليف كلية 500 000 دينار .

ت . ص . غ .م متغيرة للوحدة الواحدة 10 دينار .

ت . ص . غ .م ثابتة كلية 2 000 000 دينار .

ت . تسويقية متنوعة كلية 1 500 000 دينار .

ت. ادارية كلية 2 500 000 دينار .

المطلوب : تبويب التكاليف اعلاه على اساس التكلفة المتغيرة والثابتة وحسب مستويات الانتاج (100 000 وحدة و200 000 وحدة و300 000 وحدة) .

الحل

مستويات الانتاج

التفاصيل	100 000 وحدة		200 000 وحدة		300 000 وحدة	
	التكلفة الاجمالية	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية	تكلفة الوحدة	التكلفة الاجمالية	تكلفة الوحدة
التكلفة المتغيرة	7 000 000	70	140 000 000	70	210 000 000	70
التكلفة الثابتة	6 000 000	60	6 000 000	30	6 000 000	20
اجمالي التكلفة	13 000 000	130	20 000 000	100	27 000 000	90

التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = 25 + 300 000 د. / 100 000 و. + 500 000 د. / 100 000 و. + 10

= 70 د. / وحدة

التكاليف الثابتة الكلية = 2 000 000 + 1 500 000 + 2 500 000

= 6 000 000 دينار

التكاليف والرقابة :

استكمالاً لموضوع تبويب التكاليف – سالف الذكر – وبماله علاقة بموضوع الرقابة بوصف التكاليف اداة للرقابة ، يمكن تقسيم التكاليف من وجهة نظر الرقابة الادارية الى نوعين رئيسيين هما :

1. التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم بها من حيث تحققها تحديد مقدارها بصورة واضحه من قبل احد المسؤولين في المنشأه وضمن مستوى اداري معين وخلال فترة زمنية معينة ، مثل التكاليف الثابتة .

1. التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي التكاليف التي لايمكن التحكم بها ورقابتها ضمن مستوى اداري معين ، مثل التكاليف المتغيره التي تخصص لكل مركز أنتاجي فهي تكاليف غير خاضعه للرقابة .

هذا وتتأثر التكاليف الخاضعة للرقابة باعمال مدير معين اذ يتمتع بالنفوذ في تفويضها في حين ان التكاليف غير الخاضعة للرقابة لاتتأثر باعمال مدير معين بسبب عدم خضوعها لسيطرته ، فمثلاً يكون مدير الأنتاج مسؤول عن جودة وكمية الانتاج في مصنع معين في حين انه غير مسؤول عن مصاريف الدعاية والاعلان لتسويق منتجات المصنع .

اسئلة وتمارين الفصل الاول

س1 – عرّف ما يأتي :

محاسبة التكاليف ، مركز التكلفة ، تبويب عناصر التكاليف ، وحدة حساب التكلفة ، الموازنات التقديرية .

س2 – ما الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة ؟

س3– قارن بين كل مما يأتي مع أعطاء أمثلة :

أ – وحدة التكلفة ومركز التكلفة .

ب– التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة .

ج – التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة

د – التكاليف المختلطة والتكاليف المتدرجة

س4– اذكر أهداف محاسبة التكاليف ؟

س5– ما هي وظائف محاسبة التكاليف ؟

س6– اذكر أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ؟

س7 – ضع دائرة حول رمز الاجابة الصحيحة لكل مما يأتي :

1 – باعت شركة أسهم تكلفتها (5000) ديناراً بمبلغ (4900) ديناراً فإن مبلغ الـ (100) ديناراً يعتبر :

أ – تكلفة ب – مصروف

ج – خسارة د – ربح

2 – يمكن أن تحصل إدارة التكاليف عن معلومات عن أصناف المواد الأولية ورصيدها كمية من إدارة :

أ – شؤون العاملين ب – الانتاج

ج– المشتريات والمخازن د– المالية

3– تعد محاسبة التكاليف امتداداً لـ :

أ –المحاسبة الادارية ب – المحاسبة المالية .

ج – المحاسبة الحكومية د – المحاسبة الاجتماعية .

4- يمكن تعريف ..... بأنه الوحدة الفنية والإدارية في المنشأة التي يتم اتخاذها أساساً لحصر وتحليل وتحميل التكاليف غير المباشرة :

أ -نظام التكاليف ب - حساب التكلفة

ج - مركز التكلفة د - التحميل

5- هناك علاقة قوية بين محاسبة التكاليف و

أ - المحاسبة المالية ب - المحاسبة الادارية

ج - المحاسبة الاجتماعية د - جميع ما ذكر صحيح

6- يتم تبويب التكاليف على اساس علاقتها بحجم الانتاج الى :

أ - مباشرة وغير مباشرة ب - ثابتة ومتغيرة

ج - ايرادية ورأسمالية د - صناعية وتسويقية وإدارية.

7- عندما يزيد حجم الانتاج فأن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة :

أ - يزيد ب - يقل

جـ - لايتغير د - لاشيء مما ذكر

س8- البيانات الآتية تتعلق بإنتاج (100)وحدة من المنتج (س) في المنشأة العامة للصناعات (المبالغ بالاف الدنانير) .

20000 مصاريف صناعية مباشرة

10000 م .ص . غير مباشرة /متغيرة

5000 م . ص . غير مباشرة / ثابتة

10000 م . تسويقية مباشرة

3000 م . تسويقية غير مباشرة / ثابتة

8000 م . ادارية وتحويلية

1000 م. تسويقية غير مباشرة / متغيرة

المطلوب : احتساب كلفة الوحدة الوحداة والكلفة الكلية على اساس مايأتي :

أ- تبويب عناصر التكاليف على الاساس الوظيفي .

ب- تبويب عناصر التكاليف الى متغير وثابت .

س9- البيانات الاتية متعلقة بأنتاج المنتج (س) والمبالغ بالدينار .

1000	م.مباشرة
12000	أجور غير مباشرة
5000	أجور مباشرة
15000	م.ص. غير مباشرة
10000	مواد مباشرة
8000	مواد غير مباشرة

المطلوب: احتساب تكلفة الانتاج وتكلفة الوحدة الواحدة اذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة كان (100) وحدة وذلك بالاعتماد على تصنيف التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة وتصنيف طبيعي؟

س10- فيما يأتي البيانات المتعلقة بأنتاج (4000) وحدة (ثلاجة) في منشأة صناعية :

100000	مواد أولية
80000	أجور مباشرة
12000	م. مباشرة
24000	م.ص. غير مباشرة متغيرة

80000	م.ص غير مباشرة ثابتة
40000	تكاليف تسويقية متغيرة
60000	تكاليف أدارية

والمطلوب : احتساب تكلفة الوحدة الواحدة والكلفة الكلية عندما :

أ- يكون الأنتاج عند مستوى 4000 ثلاجة

ب- يكون الانتاج عند مستوى 8000 ثلاجة

ج- يكون الانتاج عند مستوى 12000 ثلاجة

س11- بأفتراض أن مشروع يقوم بانتاج (2500) وحدة خلال طاقة معينة من الانتاج وأن التكلفة المباشرة لانتاج الوحدة الواحدة كانت كالاتي :

(5) مواد مباشرة

(3) أجور مباشرة

(1) مصاريف مباشرة

أما التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة فهي بواقع (0,500) دينار عن كل وحدة منتجة في حين بلغت ت.ص.غ.م الثابتة للمشروع ككل خلال الفترة (15000) دينار وعلى فرض عدم وجود مخزون من المنتجات تامة الصنع أول واخر المدة .

المطلوب : احتساب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة عن مستوى :

2500 وحدة ، 2000 وحدة ، 15000 وحدة .

س12- البيانات الآتية متعلقة بإنتاج المادة (س) بمنشأة صناعية والمبالغ بالدينار .

2500	م. ص مباشرة متغيرة
1500	تكاليف ص. غير مباشرة ثابتة
7500	أجور مباشرة متغيرة
1250	تكاليف ص. غير مباشرة متغيرة
12500	مواد مباشرة متغيرة

علما بأن البيانات أعلاه تخص (2500) وحدة من ذلك المنتج

المطلوب : احتساب أجمالي التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة للمنتج (س) عند مستوى (2000) وحدة وعند مستوى (1500) وحدة .

الفصل الثاني
تحليل سلوك التكاليف

يتضمن الفصل المواضيع التالية:

- أنماط سلوك التكاليف .
- أهمية تحديد سلوك التكاليف .
- طرق تحليل سلوك التكاليف .
- هيكل التكاليف .
- البيانات اللازمه لتحليل سلوك التكاليف .

يهدف هذا الفصل الى :

- أن يكون الطالب بعد دراستة لهذا الفصل مستوعباً لانماط سلوك التكاليف ولأهمية تحديد هذا السلوك ولطرق تحليله ولهكيل التكاليف وللبيانات اللازمة لتحليل سلوك التكاليف .

انماط سلوك التكاليف :

يقصد بمفهوم سلوك التكاليف الشكل الذي تستجيب به التكاليف للتغير في حجم نشاط المنشأة . ونظراً لأثر سلوك التكاليف على العديد من القرارات الأدارية فأن الأدارة تهتم بالتعرف على سلوك التكاليف ، ولعله من الضروري لدراسة سلوك التكاليف التعرض الى مفهوم المدى الملائم وهو مدى النشاط الذي يكون فيه سلوك التكاليف ساري المفعول اي بمعنى اخر أنه مدى او حدود حجم النشاط او الانتاج التي يبقى ضمنها سلوك التكاليف مستقراً ومعروفاً .

ويمكن التمييز بين انماط مختلفة لسلوك اجمالي التكاليف عند المستويات المختلفة للانتاج ويوجد اربعة : انماط رئيسة لسلوك التكاليف تبعاً للتغير في مستوى الانتاج قد تناولناها انفاً في الفصل السابق ضمن تبويب التكاليف حسب علاقتها حجم الانتاج ، وهذه الانماط هي:

١- التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بمجملها طردياً مع التغير في حجم الانتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة فيها ثابتاً .

ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم الانتاج (النشاط) بالمعادلتين الاتيتين :

اجمالي التكاليف المتغيرة = التكلفة المتغيرة للوحده الواحده × عدد وحدات الانتاج ——— ①

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحده الواحده} = \frac{\text{إجمالي التكاليف المتغيرة}}{\text{عدد وحدات الانتاج}} \quad \text{———} \quad ②$$

مثال على التكاليف المتغيرة

كانت التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة 100 دينار وكان حجم الانتاج 10وحدات

المطلوب :1- احسب التكاليف المتغيرة الكلية

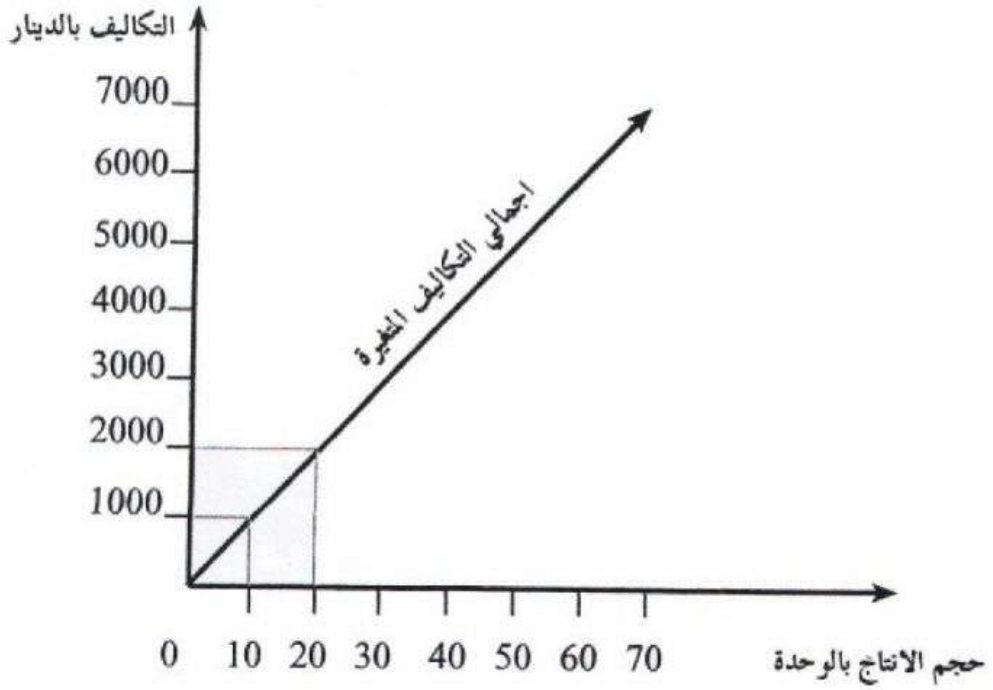
2- احسب التكاليف المتغيرة الكلية عندما يصبح حجم الانتاج 20وحدة.

الحل: 1 ـ التكاليف المتغيرة الكلية = حجم الانتاج x الكلفة المتغيرة للوحدة

= 10 x 100 = 1000 دينار

2 ـ التكاليف المتغيرة الكلية = 20 x 100 = 2000 دينار

ومما تقدم يتضح بان اجمالي التكاليف المتغيرة تزداد بازدياد حجم الانتاج وفق علاقة طردية في حين ان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة من الانتاج تبقى ثابتة . ويمكن توضيح العلاقة بين اجمالي التكاليف المتغيرة وحجم الانتاج بالشكل البياني الأتي و باستخدام نفس البيانات السابقة :



((الشكل (2) – علاقة التكاليف المتغيرة بحجم الانتاج))

ان اجمالي التكاليف المتغيرة تصبح صفر دينار في حال حجم الانتاج يكون صفروحدة ، اذ انها تبدأ من الصفر وتستمر في التصاعد او التزايد بشكل منتظم مع زيادة حجم الانتاج ، لذا يظهر خط التكاليف المتغيرة الاجمالية خطاً مستقيماً وبزاوية 45 درجة بحيث يوازن العلاقة بين خطي التكاليف والانتاج .

2. التكاليف الثابتة : وهي التكاليف التي لاتتغير بمجملها مع التغير في حجم الانتاج في حدود معينة في حين يتغير نصيب الوحدة الواحدة منها تغيراً عكسياً مع تغير حجم الانتاج . ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم الانتاج (النشاط) بالمعادلتين الاتيتين :

اجمالي التكاليف الثابتة = ث ـــــــ (1)

حيث ان : ث = مبلغ معين ثابت لايتأثر بمستوى حجم الانتاج .

$$\text{التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة} = \frac{\text{اجمالي التكاليف الثابتة}}{\text{عدد وحدات الانتاج}} \quad \text{ـــــ (2)}$$

مثال على التكاليف الثابتة:

اذا كانت التكاليف الثابتة الاجمالية 100000 دينار وكانت حجم الانتاج 100 وحدة المطلوب

1. احسب التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة

2 . احسب التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة عندما يصبح حجم الانتاج 200 وحدة

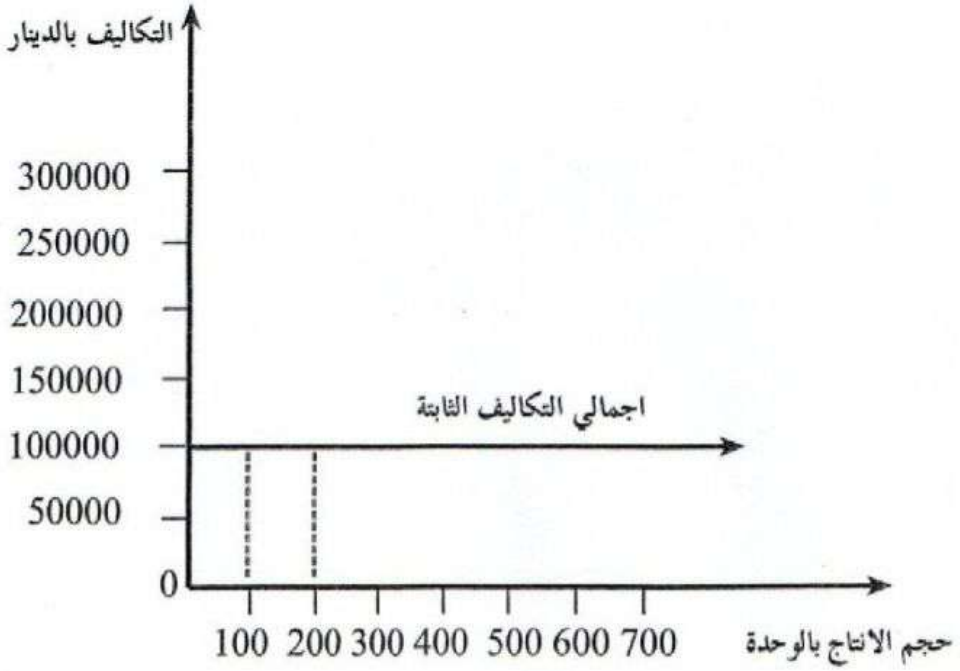
الحل

$$\text{1. التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة} = \frac{\text{اجمالي التكاليف الثابتة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} = \frac{100000}{100} = 1000 \text{ دينار للوحدة}$$

$$\text{2 - التكاليف الثابتة للوحدة} = \frac{100000}{200}$$

= 500 دينار للوحدة

ومما تقدم يتبين لنا بان اجمالي التكاليف الثابتة تبقى ثابتة كما هي بالرغم من زيادة حجم الانتاج من (100) وحدة الى (200) في حين ان التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تقل من (1000) د./وحدة الى (500) د. / وحدة مع زيادة حجم الانتاج وفق علاقة عكسية ، ويمكن توضيح العلاقة بين اجمالي التكاليف الثابتة وحجم الانتاج بالشكل البياني الاتي وباستخدام نفس البيانات السابقة :



(الشكل (٣) – علاقة التكاليف الثابتة بحجم الانتاج)

وتلاحظ من الشكل السابق بأن أجمالي التكاليف الثابتة تبقى بنفس مستواها وهو (100000) دينار حتى لو كان حجم الانتاج صفر وحده بمعنى أنها تبدأ بمستوى (100000) دينار وتبقى على نفس المستوى في حدود معينة وبغض النظر عن تغير حجم الانتاج زيادة أو نقصاناً لذا يظهر خط التكاليف الثابتة الأجمالية خطاً مستقيماً موازياً لخط الانتاج .

3 ـ التكاليف المختلطة :وهي التكاليف التي تتكون من جزئين احدهما ثابت والاخر متغير لذا فأنها تسمى بالتكاليف شبه المتغيرة اذا كانت نسبة المتغير فيها اكثر واحياناً تسمى بالتكاليف شبه الثابتة اذا كانت نسبة الثابت فيها اكثر -كما اسلفنا في الفصل السابق -، وتتصف التكاليف المختلطة بأنها قد تتغير ولكن ليست بنسبة مباشرة تبعاً للتغير في حجم الانتاج (أي ليست وفق علاقة طردية منتظمة) كما هو الحال في التكاليف المتغيرة ويمكن تمثيل التكاليف المختلطة بالمعادلة الاتية :

$$\text{اجمالي التكاليف المختلطة} = \underset{\text{الثابتة}}{\text{اجمالي التكاليف}} + \left(\underset{\text{للوحدة الواحدة}}{\text{التكلفة المتغيرة}} \times \underset{\text{النشاط}}{\text{عدد وحدات}}\right)$$

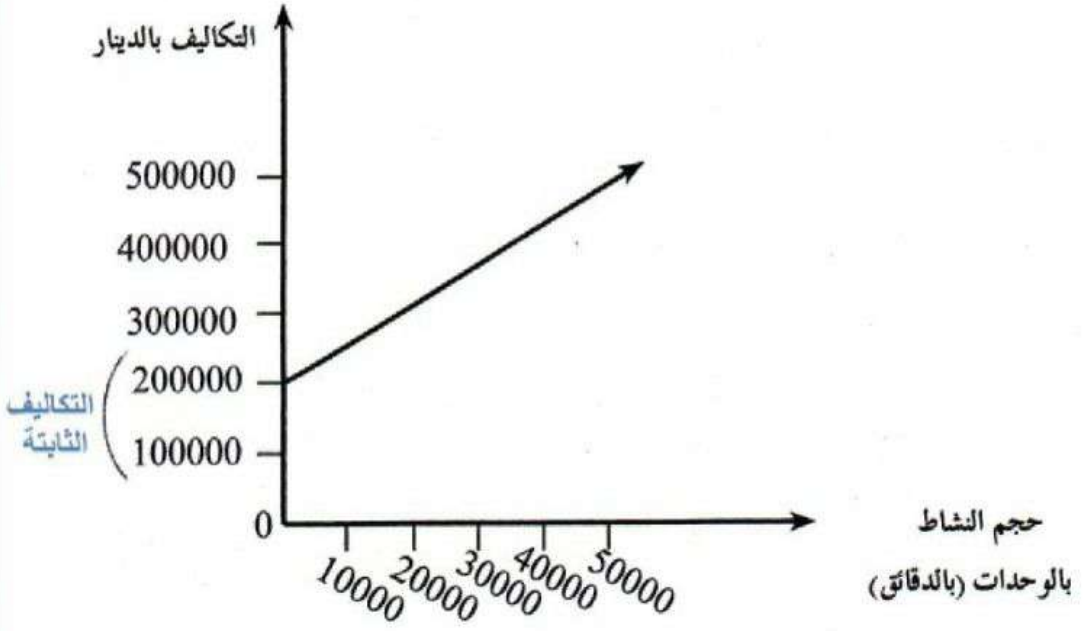
ومن الامثلة على التكاليف المختلطة تكاليف الصيانة والهاتف والكهرباء والماء وما الى ذلك ، اذ تحتوي اجمالي تلك التكاليف على مبلغ ثابت دورياً لكي يغطي نفقة توفير الخدمة أو الاشتراك بها يضاف اليها نفقة متزايدة كلما زاد حجم النشاط . فعلى سبيل المثال وبافتراض أن تكلفة الاشتراك السنوي للهاتف هي 200000 دينار (تكاليف ثابتة) وأن تكلفة الدقيقة الواحدة للمكالمات هي 10 دينار للدقيقة وكان عدد الدقائق الكلية المستخدمة هو 30000 دقيقة فيكون :

اجمالي التكاليف المختلطة (تكاليف الهاتف) = 200000 + (10 × 30000)

= 300000 + 200000

∴ اجمالي تكاليف الهاتف = 500000 دينار .

فهنا نلاحظ بأن التكاليف المختلطة تجمع بين سلوك كل من التكاليف المتغيرة والثابتة معاً ولعل مثال تكاليف الهاتف أقرب ما يكون لها في الواقع العملي ، ويمكن ايضاح سلوك اجمالي التكاليف المختلطة بالشكل البياني الاتي وباستخدام نفس بيانات المثال السابق :

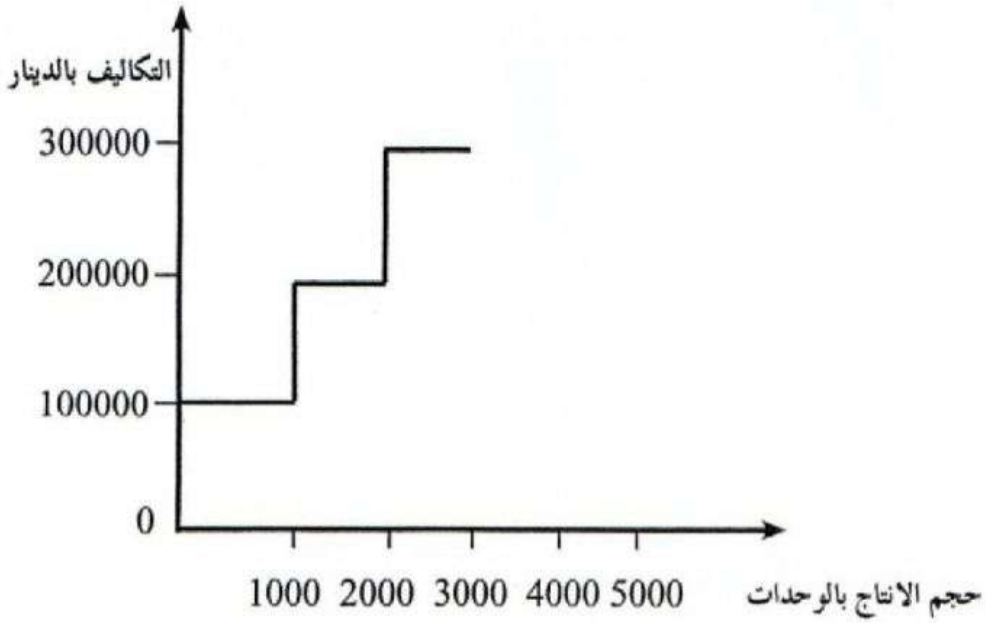


(الشكل (4) –سلوك اجمالي التكاليف المختلطة)

ونلاحظ من الشكل السابق رقم (4) بأن التكاليف المختلطة الاجمالية تبدأ بمستوى تكلفة 200000 دينار التي تدفع حتى في حال كون النشاط صفر وحده كونها تكاليف ثابتة وبعد هذا المستوى تبدأ التكاليف المتغيرة التي تحدد مسار خط اجمالي التكاليف المختلطة .

٤ ـ التكاليف المتدرجة : تعد هذه التكاليف اقرب الى التكاليف الثابتة منها الى المتغيرة كونها تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الانتاج ثم تقفز (تتغير) الى مستوى اعلى عندما يزيد مستوى الانتاج عن ذلك الحد وتبقى ثابتة وهكذا (كما أسلفنا أنفاً) .

وعلى سبيل المثال لو فرضنا بان نقل 1000 وحده من منتج معين يتطلب سيارة نقل واحده بتكلفة 100,000 دينار واذا زاد الانتاج عن 1000 وحده فان ذلك يتطلب سيارة نقل ثانية بتكلفة 100,000 دينار أضافية أي أن الانتاج اذا يصبح 1500 وحده او حتى 2000 وحده تصبح تكلفة النقل 200,000 دينار وهكذا . والشكل البياني الاتي يوضح سلوك التكاليف المتدرجة باستخدام هذه البيانات :



((الشكل (5) – سلوك اجمالي التكاليف المتدرجة))

ونلاحظ من الشكل (5) السابق بان التكاليف المتدرجة تشبه في شكلها الدرج وهي اقرب للثبات لكنها تنتقل من مستوى انتاج الى اخر بنسب ثابتة .

اهمية تحديد سلوك التكاليف

يمكن حصر اهمية تحديد سلوك التكاليف في الأغراض الاتية :

(1)- لاغراض تحديد التكلفة :

اذ تعتمد انظمة التكاليف سواء التكاليف الفعلية ام التقديرية على تصنيف التكاليف الى تكاليف متغيرة وثابتة ، فعلى سبيل المثال لغرض تحديد تكلفة المخزون على اساس التكاليف المتغيرة لابد من فصل او عزل التكاليف الثابتة واعتبارها تكاليفاً تخص الفترة.

(2)- لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

اذ يعتمد التخطيط على التنبؤ بسلوك التكاليف مستقبلاً وتقدير مستوى التكاليف في ظل البدائل المتاحه،وذلك يتطلب بالتالي التعرف على الكيفية التي تتغير بها التكاليف تبعاً للتغير في العديد من العوامل التي من أهمها مستوى النشاط (الانتاج) .

(3)- لاغراض الرقابة :

اذ يفيد الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة ايضاً في الاغراض الرقابية ، حيث يكون من الضروري معرفة سلوك التكاليف لغرض وضع الموازنات التخطيطية التي يتم على اساسها ادارة الوظائف الرقابية. فضلاً عن أن التكاليف الثابتة قد لا يمكن اخضاعها للرقابة بنفس الدرجة التي يمكن بها التحكم في التكاليف المتغيرة .

طرق تحليل سلوك التكاليف :

نظراً لوجود التكاليف المختلطة والمتدرجة والتي تتضمن خليط غير متجانس من التكاليف المتغيرة والثابتة ، ظهرت الحاجة الى استخدام بعض الاساليب او الطرق للفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة تلك ولكي يمكن تقدير التكلفة الكلية المتوقعة عند مستويات متفاوتة من حجم النشاط او الانتاج . وفيما يأتي بعضاً من تلك الاساليب او الطرق المستخدمة في تحليل سلوك التكاليف او بمعنى فصل المتغير منها عن الثابت :

(1) - طريقة تحليل الحسابات :

تعتمد هذه الطريقة على فحص كل حساب من حسابات التكاليف وتحديد ما اذا كان من الممكن تصنيف كل بند كتكلفة ثابتة او متغيرة اعتماداً على علاقة بند **التكاليف بمستوى** النشاط . وكمثال على تطبيق هذه الطريقة، يظهر في الجدول الاتي بنود التكاليف الفعلية عن احدى الفقرات في ظل حجم انتاج هو 5000 وحدة من المنتج :

بنود التكاليف	اجمالي التكلفة	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة
مواد مباشرة	14000 د.	14000 د.	—
اجور مباشرة	25000	25000	—
قوى محركة	3500	3500	—
رواتب المشرفين	2800	—	2800 د.
اندثارات	6200	—	6200 د.
صيانة واصلاحات	1700	1700	—
ضرائب عقارية	950	—	950
الاجمالي	54150	44200	9950

وبهذا نجد بان الاجمالي التكاليف الثابتة = 9950 دينار

وان **اجمالي** التكاليف المتغيرة = 44200 دينار

$$\text{وان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} = \frac{44200 \text{ دينار}}{5000 \text{ وحدة}} = 8.840 \text{ دينار /وحدة}$$

فتكون معادلة التكاليف الكلية للمنشأة كالاتي :

اجمالي التكاليف = 9950 + (8.840 × حجم الانتاج)

فلو اصبح حجم الانتاج 6000 وحدة تكون اجمالي التكاليف كالاتي :

اجمالي التكاليف = 9950 + (8.840 × 6000)

= 9950 + 53040

∴ اجمالي التكاليف = 62990 دينار

وهكذا لباقي حجوم الانتاج.

وتعد طريقة تحليل الحسابات واحدة من ابسط الطرق المستخدمة في هذا المجال لاسيما عندما لاتتوافر البيانات الكلفوية سوى عن فترة واحدة وهي من الاساليب المفيدة هنا اذا ما امكن تصنيف بنود التكاليف الى متغيرة وثابتة ، الا ان ذلك التصنيف قد يكون خاضعاً للتقدير الشخصي مما يفقده قدراً كبيراً من الموضوعية ،فضلاً عن ان هذا الاسلوب لا يقدم اساساً للفصل والتميز بين بنود التكاليف المختلطة التي لا يمكن تحديد صفتها ان كانت متغيرة ام ثابتة الأمر الذي يقلل من امكانية الاعتماد على هذه الطريقة واستخدام طرق اكثر موضوعية في تحليل سلوك التكاليف .

2ـ الاسلوب الهندسي لتقدير التكاليف :

يعتمد هذا الأسلوب على تحليل مواصفات المنتج والموارد اللازمه لا تمام كل مرحله من مراحل انتاجه وتحويلها الى قيم ماليه تعبرعن التكلفة المقدره . ويتطلب ذلك القيام بالعديد من الدراسات الفنية مثل دراسات الوقت والحركة . وعادة ما يستخدم هذا الاسلوب لتقدير تكلفة المواد المباشرة وكذلك لتقدير تكلفة الاجور (العمالة) المباشرة ولكن بدرجة اقل الا انه لايشيع استخدامه في تقدير بنود التكاليف غير المباشرة .

ومن مزايا هذه الطريقة امكانية التوصل الى معايير بما يجب ان تكون عليه التكاليف فضلاً عن عدم اعتماده على البيانات التاريخية في الفترات السابقة . الا ان تطبيق هذه الطريقة يواجه بعض الصعوبات اهمها الحاجة الى الوقت والجهد في التقدير فضلاً عن ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار ان تقديرات التكاليف التي تم التوصل اليها في ظل هذا الاسلوب او هذه الطريقة تعكس الظروف المثالية التي لاتتحقق عادة في الواقع العملي .

3 ـ اسلوب خرائط الانتشار :

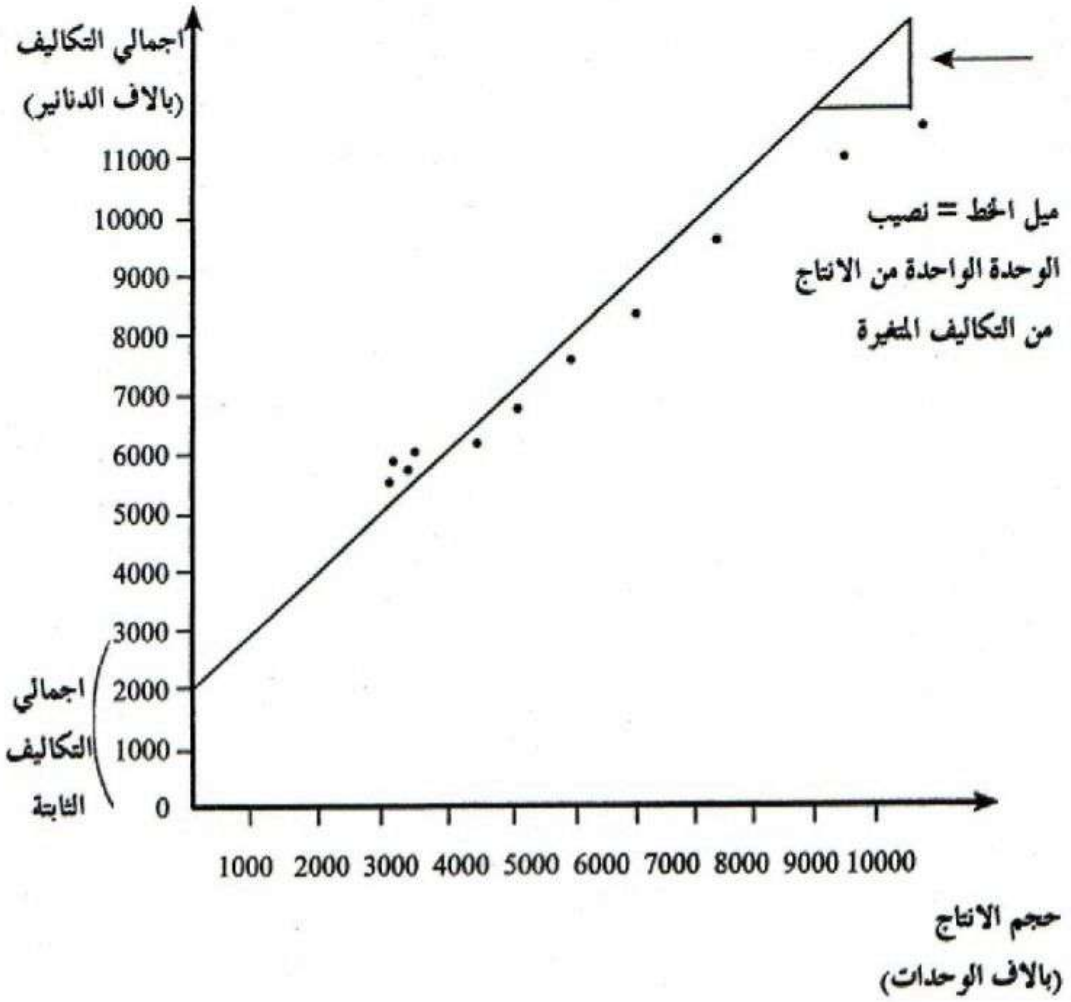
تقوم هذه الطريقة على اساس شكل بياني يعبر عن العلاقة بين اجمالي التكاليف الفعلية ومستويات النشاط او الانتاج عن بعض الفترات السابقة ، اذ يمثل المحور الافقي فيه مستوى النشاط او حجم الانتاج لعدة فترات سابقة بينما يمثل المحور الرأسي او العمودي اجمالي التكاليف الفعلية المناظرة لتلك المستويات من النشاط اذ يشكل مستوى النشاط لكل فترة واجمالي التكاليف المناظرة له لنفس تلك الفترة نقطة ضمن احداثيات هذا الشكل البياني . وبعد تحديد مجموعة من النقاط لكل من الفترات السابقة على خريطة الانتشار (الشكل البياني) يتم رسم خط يتوسط تلك النقاط ويعكس معادلة التكاليف للمنشأة بناءا على المعلومات المتوافرة عن الفترات السابقة وتم مد خط التكاليف هذا حتى يتقاطع (يلتقي) مع المحور الرأسي (محور أجمالي التكاليف) اذ تمثل نقطة التقاطع الالتقاء هذه حجم التكاليف الثابتة ، كما ان ميل خط التكاليف يساوي نصيب الوحدة الواحدة من النشاط (الانتاج) من التكاليف المتغيرة.

والمثال الاتي يصور طريقة خرائط الانتشار بالاعتماد على بيانات التكاليف الفعلية الاجمالية لكل شهر من اشهر السنة لاحدى المنشأت ومقياس النشاط في كل شهر كما يقاس بوحدات الانتاج :

((شركة الفاروق الصناعية))

الشهر	اجمالي التكاليف الشهرية	عدد وحدات الانتاج
كانون الثاني	5 000 000 دينار	2 500 000 وحدة
شباط	5 200 000	2 800 000
اذار	5 300 000	3 000 000
نيسان	5 700 000	3 400 000
ايار	6 100 000	4 000 000
حزيران	7 100 000	5 000 000
تموز	8 500 000	7 000 000
اب	10 000 000	9 000 000
ايلول	11 000 000	10 000 000
تشرين الاول	7 800 000	6 000 000
تشرين الثاني	5 300 000	3 000 000
كانون الاول	5 100 000	2 600 000

وبناءا على البيانات السابقة تظهر خريطة الانتشار في الشكل الاتي :



((الشكل (6) – خريطة الانتشار))

وعلى الرغم من ان اسلوب خريطة الانتشار تعتبر هذه الطريقة اكثر دقة لانه يأخذ بنظر الاعتبار كافة المعلومات المتوافرة عن اجمالي التكاليف ومستويات النشاط المرتبطة بها الا ان اشتقاق خط التكاليف يخضع لتحكم القائم بالتحليل ، اذ ان تغير في وضع خط التكاليف سيؤثر على تقدير اجمالي التكاليف الثابتة او المتغيرة لوحدة النشاط او كليهما .

لذا يستخدم هذا الاسلوب عادة كوسيلة مبدئية لعرض العلاقة بين اجمالي التكاليف ومستوى النشاط تمهيدا لاخضاعها لمزيد من التحليل بأستخدام اسلوب او اكثر من باقي اساليب تحليل التكاليف .

٤- طريقة اعلى وادنى مستوى للنشاط :

تعتمد هذه الطريقة على اختيار نقطتين من على خط التكاليف تناظر او تقابل احداهما ادنى مستوى للنشاط بينما تناظر او تقابل الاخرى اعلى مستوى للنشاط وذلك من بين بيانات التكاليف ومستوى النشاط الفعلية المتوافرة عن الفقرات السابقة .

فاذا افترضنا ثبات اجمالي التكاليف الثابتة عند النقطتين ، فان الفرق بين اجمالي التكاليف يرجع الى التفاوت في اجمالي التكاليف المتغيرة نتيجة لاختلاف مستوى النشاط بين النقطتين .

ولذا يمكن تقدير نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة تبعاً لهذه الطريقة كالاتي :

$$\text{نصيب وحدة النشاط من التكاليف المتغيرة} = \frac{\text{اجمالي التكاليف عند اعلى مستوى نشاط} - \text{اجمالي التكاليف عند ادنى مستوى نشاط}}{\text{اعلى مستوى للنشاط} - \text{ادنى مستوى للنشاط}}$$

ويمكن اشتقاق اجمالي التكاليف الثابتة بالفرق بين اجمالي التكاليف المتغيرة عند احد النقطتين واجمالي التكاليف لتلك النقطة :

$$\text{اجمالي التكاليف الثابتة} = \text{اجمالي التكاليف عند اعلى او ادنى مستوى نشاط} - (\text{نصيب وحدة النشاط من التكاليف المتغيرة} \times \text{اعلى او ادنى مستوى للنشاط})$$

وبالرجوع الى نفس بيانات المثال السابق (مثال شركة الفاروق الصناعية) وبتحديد أعلى وأدنى مستوى للنشاط يمكن تطبيق هذه الطريقة كالاتي :

البيانات	الفترة	مستوى النشاط (بالوحدات)	أجمالي التكاليف
أعلى مستوى للنشاط	أيلول	10 000 000 وحدة	11 000 00 دينار
أدنى مستوى للنشاط	كانون الثاني	2 500 000	5 000 000

∴ التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = $\frac{11000000 - 5000000}{10000000 - 2500000} = \frac{6000000}{7500000}$

= 0.8 دينار / وحدة

∴ أجمالي التكاليف الثابتة = 11000000 — (0.8 ×10000000)

= 11000000 — 8000000

= 3 000 000 دينار .

أو = 5000000 — (0.8 ×2500000)

= 5000000 — 2000000

= 3 000 000 دينار.

وبذلك تصبح معادلة خط التكاليف هنا كالآتي:

اجمالي التكاليف (ص) = 300000 + (0.8 × عددوحدات الانتاج (س))

ويمكن استخدام هذه المعادلة لتقدير اجمالي التكاليف عند اي مستوى للنشاط (يقع ضمن حدود المدى الملائم) . اذ يمكن تقدير اجمالي التكاليف عند مستوى نشاط 9500000 وحدة على سبيل المثال كالاتي :

اجمالي التكاليف المقدرة = 3000000 + (0.8 × 9500000)

= 3000000 + 7600000

اذن اجمالي التكاليف المقدرة = 10600000 دينار.

وبالرغم من بساطة هذه الطريقة وسهولة تطبيقها الا أنه يعاب عليها أنها تعتمد على نقطتين فقط من نقاط التكاليف ومستوى النشاط وتتجاهل باقي المعلومات الاخرى المتاحة من النقاط الاخرى . لذا يكون من المهم عند تطبيق هذه الطريقة التأكد من أن نقطتي اعلى وادنى نشاط تعدان ممثلين للتكاليف ومستوى النشاط في الاحوال العادية للمنشأة ، وعليه يجب استبعاد الاخذ في الحسبان اية نقاط متطرفة لا تعكس الظروف المعتادة للمنشأة .

٥ – اسلوب تحليل الانحدار :

يعد اسلوب تحليل الانحدار الخطي (المستقيم) من أهم الاساليب الاحصائية المستخدمة لاشتقاق معادلة التكاليف ، ويعتمد هذا الاسلوب على ما يعرف بطريقة المربعات الصغرى والتي تهدف الى اشتقاق معادلة الخط المستقيم بناءاً على معايير احصائية بدلاً عن الاجتهاد الشخصي أو التحكمي كما في الاساليب والطرق السابقة . كما يتميز هذا الاسلوب الاحصائي عن غيره من الاساليب الاخرى بأنه يأخذ بنظر الاعتبار كافة المعلومات المتوافرة عن سلوك التكاليف في الفترات السابقة ويستخدمها بطريقة موضوعية من خلال تطبيق المعايير الاحصائية . كما ان التقدم أو التطور في استخدام أساليب تشغيل البيانات الكترونياً من حيث سهولة الاستخدام وانخفاض التكاليف قد جعل من تلك الأساليب الشكل المفضل لتحليل سلوك التكاليف ،الأمر الذي يفرض على المحاسب ضرورة المعرفة بها وتزويد البيانات اللازمة لتطبيقها فضلاً عن الوعي بكيفية تفسير النتائج التي تقدمها وحدود استخدامها .

هيكل التكاليف :

يقصد بمصطلح هيكل التكاليف العلاقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للمنشأة . اذ توجه الادارة دائماً ضرورة تحديد المزيج الملائم من المكائن و الالات (وبالتالي مستوى مرتفع من التكاليف الثابتة) ومن العمالة اليدوية (وبالتالي مستوى منخفض نسبياً من التكاليف الثابتة) ×. اذ نتناول هنا مثالاً لكيفية الاستفادة في تحديد سلوك التكاليف في المفاضلة بين الاعتماد على المكائن والالات (أي الانتاج الالي أو المكنه) او العمالة اليدوية (اي الانتاج اليدوي) واثر ذلك على هيكل التكاليف للمنشأة واثاره على ربحية المنشأة . اذ تؤدي زيادة استخدام المكائن والالات (زيادة الموجودات الثابتة) والاعتماد عليها في الانتاج الى ارتفاع مستوى التكاليف الثابتة بسبب ارتفاع نسبة الاند ثارات السنوية ، في حين ان زيادة العمالة اليدوية والاعتماد عليها في الانتاج يؤدي الى ارتفاع مستوى التكاليف المتغيرة وانخفاض التكاليف الثابتة بسبب ارتفاع نسبة ارتفاع نسبة تكلفة الاجور المباشرة .

ويؤثر اختيار هيكل التكاليف للمنشأة (في تصنيفها الى متغيرة وثابتة) على ربحيتها ، لا سيما عند تغير أو اختلاف الطلب على منتجات المنشأة .

اذ من المتوقع ارتفاع ربحية المنشأة التي تعتمد على نسبة كبيرة من التكاليف الثابتة في هيكل التكاليف عند ما يرتفع الطلب على منتجاتها مقارنة بالمنشأة ذات التكلفة المتغيرة المرتفعة ، والعكس صحيح في حالة الكساد وانخفاض الطلب على المنتجات .

والمثال الاتي الخاص بالمنشأتين في ايرادات المبيعات واجمالي التكاليف وبالتالي صافي الربح لكنها تختلفان في هيكل التكاليف (توزيع التكاليف بين المتغيرة والثابتة) ، اذ تعتمد المنشأة (أ) على الالات والمكائن(المكننة) بدرجة اكبر (وبالتالي تزداد تكاليفها الثابتة) على عكس حال المنشأة (ب) التي تعتمد على العمالة اليدوية

(الانتاج اليدوي) بدرجة اكبر (وبالتالي ترداد تكاليفها المتغيرة وتقل اجمالي تكاليفها الثابتة نسبياً) . والجدول الاتي يوضح ذلك بالارقام :

(الجدول(1) –المقارنة بين هيكل التكاليف والربحية للمنشأتين (أ) و(ب))

التفاصيل	المنشأة (أ)		المنشأة (ب)	
	المبلغ	النسبة من المبيعات	المبلغ	النسبة من المبيعات
ايراد المبيعات	200 000	% 100	200 000	% 100
– تكاليف متغيرة	(40000)	% 20	120 000	% 60
= هامش المساهمة*	160 000	% 80	80 000	% 40
– تكاليف ثابتة	(120 000)	(% 60)	(40 000)	(% 20)
= صافي الربح	40 000	% 20	40 000	(% 20)

ولو افترضنا (لغرض مقارنة المنشأتين مع بعضها في هيكل التكاليف) توسع نشاط المنشأتين معاً وزيادة حجم مبيعاتها في الاجل القصير بنسبة 50 % ليصبح ايراد المبيعات 300000 دينار بدلاً من 200000 دينار لكلا المنشأتين مع بقاء اجمالي التكاليف الثابتة ونصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة كما هو فسوف يتغير صافي الربح للمنشأتين كالاتي :

الجدول (2)

– المقارنة بين هيكل التكاليف والربحية للمنشأتين (أ) و (ب) عند زيادة مستوى النشاط بنسبة 50 %)

التفاصيل	المنشأة (أ)	المنشأة (ب)
ايراد المبيعات	300 000 دينار	300 000 دينار
–تكاليف متغيرة	(60 000)	(180 000)
هامش المساهمة	240 000	120 000
–تكاليف ثابتة	(120 000)	(40 000)
صافي الربح	120 000	80 000

هامش المساهمة هو المقدار المتبقي من ايراد المبيعات بعد طرح التكاليف المتغيرة ، وهو يساهم في تغطية التكاليف الثابتة ومن ثم تحقيق الارباح .

ويتضح من هذا الجدول (رقم 2) بأن المنشأة (أ) ذات هيكل التكاليف الذي يعتمد بدرجة اكبر على التكاليف الثابتة ستتمكن من الاستفادة بدرجة اكبر من زيادة المبيعات في زيادة صافي الربح مقارنة بحال المنشأة (ب) التي تعتمد بدرجة أكبر على التكاليف الثابتة ستتمكن من الاستفادة بدرجة أكبر من زيادة المبيعات في زيادة صافي الربح مقارنة بحال المنشأة (ب) التي تعتمد بدرجة أكبر على التكاليف المتغيرة مما اثر على صافي ربحها سلباً . والعكس صحيح في حال الانكماش أي انخفاض حجم المبيعات .

ومما تقدم يتبين اهمية هيكل التكاليف وطبيعته في كل منشأة واثر على ربحها مما يؤكد اهمية دراسة وتحليل سلوك التكاليف لدى المنشأت الصناعية .

البيانات اللازمة لتحليل سلوك التكاليف :

يعد توفير البيانات الملائمة لتطبيق اساليب تحليل التكاليف وتقديرها من أهم الواجبات الملقاة على عاتق المحاسب لهذا الغرض. وفيما يأتي الاعتبارات الرئيسة التي تؤثر على ملائمة البيانات لغرض تحليل سلوك التكاليف :

1 ـ المقاييس المحاسبية التقليدية المستخدمة في القياس :

تعتمد البيانات التكاليفية على بعض المفاهيم ومبادىء القياس المحاسبية التي قد لا تتماش بالضرورة مع هدف تقدير التكاليف لأغراض التخطيط وأتخاذ القرارات والتبؤ بالمستقبل ، مثل الاعتماد على التكلفة التاريخية كقياس محاسبي والتي قد لا تمثل بالضرورة التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات .

2 ـ التطبيق السليم لمقابلة التكاليف بحجم النشاط :

ينبغي ضرورة التأكد من أن تكاليف فترة معينة ترتبط بحجم الانتاج خلال نفي الفترة ، لا سيما عندما تغطي تلك التكاليف فترات قصيرة نسبياً .

3 ـ أثار التغيير في مستويات الاسعار :

عند تغير مستويات الاسعار الخاصة بعناصر الانتاج يتطلب الامر الاخذ بنظر الاعتبار اثر ذلك عند تقدير التكاليف للفترات المقبلة ، وكذلك تعديل البيانات السابقة التي تخص فترات مختلفة تتفاوت فيها مستويات الاسعار .

4 ـ مدى ثبات العلاقة بين التكاليف ومستوى النشاط :

عندما يتم استخدام بيانات التكاليف عن عدة فترات سابقة ، ينبغي التأكد من بقاء العلاقة بين التكاليف ومستوى النشاط بشكل ثابت من فترة لاخرى، بمعنى التأكد من أن سلوك التكاليف لم يتغير عبر الزمن . اذ أن هناك العديد من العوامل التي قد تؤثر على بيانات وسلوك التكاليف، الامر الذي يجعل

من الصعوبة بمكان تبرير المقارنة بين بيانات فترات سابقة مما يؤدي الى ضرورة الاعتماد على البيانات التكاليفية التي تغطي فترات قصيرة نسبياً لا يتوقع خلالها حدوث تغيرات جذرية في مسببات حدوث التكاليف .

5 ـ الاعتبارات الاحصائية لتقدير التكاليف :

بالرغم من فائدة الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل سلوك التكاليف والتوجه الى شيوع استخدامها في الحياة العملية ، الا أنه ينبغي الانتباه الى الفروض الاساسية التي ترتكز عليها ، اذ يجب التأكد من استيفاء متطلبات تلك النماذج الاحصائية وسلامة او صحة الفروض التي ترتكز عليها .

6 ـ المدى الملائم للحصول على تقديرات للتكاليف :

من الضروري تحديد المدى الملائم الذي يفرض حدود استخدام معادلة التكاليف المشتقة من البيانات المتوفرة عن التكاليف ومستويات النشاط الفعلية في الفترات السابقة ، ولغرض تقدير التكاليف في الفترات المقبلة . اذ أن سلوك التكاليف يتغير خارج حدود المدى الملائم المستوى النشاط .

7 ـ اعتبارات تكلفة المعلومات وموازنتها بمنفعتها :

نظراً لأن هناك تكلفة للحصول على المعلومات وتتزايد تلك التكلفة مع زيادة دقة المعلومات ، فمن الضروري أقامة التوازن بين التكلفة الاضافية لزيادة دقة التقديرات وبين المنفعة الاضافية المترتبة على تحسين وزيادة دقة تلك التقديرات ، كما ينبغي المحافظة على توفير الحد الادنى لدقة المعلومات وتقديراتها لكي تكون لها فائدة في عمليات اتخاذ القرارات .

اسئلة وتمارين الفصل الثاني

س1- ما المقصود بمفهوم سلوك التكاليف ، ولماذا يجب على الادارة الاهتمام به ؟

س2- ما المقصود (بالمدى الملائم) ؟ وما أهمية هذا المفهوم لأغراض تحليل التكاليف ؟

س3- هل ينطبق مفهوم (المدى الملائم) على التكاليف الثابتة ؟ ولماذا ؟ وضح ذلك .

س4- ما الفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ؟

أ- اذكر تعريفاً مختصراً لكل منهما .

ب- حدد معادلة مناسبة لهما ووضح مكوناتها .

ج- اذكر مثال عن كل نوع منها .

س5- ما الفرق بين التكلفة المختلطة والتكاليف المتدرجة ؟ وهل يمكن اعتبار التكلفة المتدرجة تكلفة مختلطة ؟ ولماذا؟

س6- ما هي الاعتبارات الرئيسة التي تؤثر على ملاءمة البيانات لغرض تحليل سلوك التكاليف ؟ تكلم عنها بأختصار .

س7- لماذا يسعى محاسب التكاليف ، الى تحليل التكاليف شبه المتغيرة الى عناصرها المتغيرة والثابتة .

س8- قارن بين المنهج المحاسبي والمنهج الاقتصادي في سلوك التكاليف .

س9- ما هي الطرق المتاحة لتحليل سلوك التكاليف المختلطة الى شقيها الثابت والمتغير؟ وما هي الطرق الاكثر دقة ؟ ولماذا؟

س10- ما هي مزايا طريقة الاسلوب الهندسي لتقدير التكاليف؟

وما هي الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه الطريقة؟

س11- ما المقصود بطريقة المربعات الصغرى؟ وبماذا تتميز عن الطرق الاخرى ؟

س12- ما المقصود بطريقة الحد الادنى والحد الاعلى في حساب معامل التغير للتكاليف المختلطة ؟

س13- مدير المصنع غير راض عن التفرقة بين التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف المتغيرة . بوصفك محاسب تكاليف ، كيف تشرح له هذا؟

س14- ما هو تعليقك على العبارة الاتية :

((طالما أن في الحياة العملية نتعرض للكثير من التغيرات غير المتوقعة ، فأنه لا يمكن الاعتماد على البيانات التأريخية لأساس لتقدير التكاليف المستقبلية)) ناقش ذلك .

س15- ما المقصود بهامش المساهمة ؟ وكيف يحسب؟

س16 – الاتي معلومات مستخرجة من سجلات أحدى الشركات في مستوى 10000 وحدة .

بنود التكاليف	اجمالي التكلفة	التكلفة المتغيرة	التكلفة الثابتة
مواد غير مباشرة	6000	4000	2000
اجور غير مباشرة	8200	3200	5000
ضرائب على المصنع	1000	——	1000
اندثارات	15000	——	15000
ايجار المصنع	10000	——	10000
صيانة واصلاحات	4800	3600	1200
قوى محركة	8000	7000	1000
م .اخرى	9000	4500	4500
اجمالي التكاليف	62 000	22 300	39 700

والمطلوب : تحديد اجمالي التكاليف عند مستوى (11000) **وحدة .**

س17 – أنتجت أحدى الشركات ، خلال احد الأشهر ، (**4500**) وحدة من المنتج (ع) وكانت التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة (**10**) دينار ، ومجموع التكاليف الثابتة (**27000**) دينار .

المطلوب: احسب تكاليف الانتاج الكلية ، وكلفة الوحدة الواحدة للشهر المذكور ، واذا علمت ، أن الشركة زادت أنتاجها ، في الشهر التالي ، بمقدار (1500) وحدة ، فما هي تكاليف الانتاج الكلية وكلفة الوحدة المنتجة ، لهذا المستوى الجديد من الانتاج ؟ فسر سبب الاختلاف في النتائج .

س18 – كانت كلفة الوحدة المنتجة ، من المنتج (س) ، عند مستوى أنتاج (**8000**) وحدة كالاتي :

كلفة متغيرة	5 دينار
كلفة ثابتة	7 دينار
المجموع	12

فأذا علمت أن سعر بيع الوحدة ، من هذا المنتج كان (15) دينار.

المطلوب: اذا رغبت الشركة في تحقيق ربح قدره (9000) دينار فما هو حجم الانتاج الذي يحقق هذا المستوى من الربح؟

س19 – تقدم شركة الجسر العربي خدمة تأجير القوارب وفيما يأتي بيانات تكاليف الشركة خلال مستوى نشاط من 600 الى 2000 ساعة تشغيل لهذه القوارب:

اجمالي التكاليف	ساعات التشغيل			
	2000	1500	1000	500
تكاليف متغيرة	200 دينار	؟	؟	؟
تكاليف ثابتة	18000 دينار	؟	؟	؟
اجمالي التكاليف	20000 دينار	؟	؟	؟
تكلفة الساعة :				
التكلفة المتغيرة	؟	؟	؟	؟
التكلفة الثابتة	؟	؟	؟	؟
تكلفة الساعة الكلية	؟	؟	؟	؟

المطلوب:

على أفتراض أن سلوك التكاليف لن يتغير خلال المدى الملائم (500) الى (2000) احسب القيم الناقصة في الجدول.

س20- يرغب مدير مستشفى في أيجاد معادلة تكاليف علاج المرضى خلال شهر معين. وقد توفرت أليك تكاليف علاج المرضى خلال الشهور الثمانية الاتية :

الشهر	عدد المرضى	تكاليف العلاج
1	1800	14700
2	1900	15200
3	1700	13700
4	1600	14000
5	1500	14300
6	1300	13100
7	1100	12800
8	1500	14000

المطلوب:

استخدام طريقة الاعلى والادنى لوضع معادلة خط التكاليف.

س21 – رغبت أحدى الشركات ، تحليل عنصر التكلفة الخاص باستخدام الطاقة الكهربائية ، الى تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة . ووجد محاسب التكاليف ، أنه يمكن أن يعتمد على طريقة المستوى الاعلى والادنى ، للقيام بذلك . وقد وفر البيانات الاتية ، عن عنصر تكلفة الطاقة الكهربائية وحجم الانتاج لفترتين:

	الفترة الاولى	الفترة الثانية
حجم الانتاج (وحدة)	10000	15000
عنصر تكلفة الطاقة الكهربائية (دينار)	6500	8500

المطلوب: بتطبيق طريقة المستوى الاعلى والادنى ، احسب معدل التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ومجموع التكاليف المتغيرة ، والتكاليف الثابتة لكل فترة .

س22 – لدى مشاهدات تكاليف الصيانة في شركة صناعية كانت كالاتي :

الشهر	محرك التكلفة ساعة/آلة	تكاليف الصيانة
كانون الثاني	5600	7900 دينار
شباط	7100	8500 دينار
اذار	5000	7400 دينار
نيسان	6500	8200 دينار
ايار	7300	9100 دينار
حزيران	8000	9800 دينار
تموز	6200	7800 دينار

المطلوب :

1 –أستخدام طريقة الاعلى والادنى لتحديد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للتغير في ساعات الالات وتكاليف الصيانة .

2 –أستخدام معادلة خط التكاليف لنفقات الصيانة .

س23 – كانت نفقات الضيافة في أحدى الفنادق خلال الشهور السبعة السابقة كالاتي :

(المبالغ بالاف الدنانير)

الشهر	عدد الضيوف	نفقات الضيافة
اذار	4000	7500 دينار
نيسان	6500	8200 دينار
ايار	8000	10500 دينار
حزيران	10500	12000 دينار
تموز	12000	13500 دينار
آب	90000	10750 دينار
ايلول	7500	9750 دينار

والمطلوب :

1 –أستخدام طريقة الاعلى والادنى لتحديد معادلة تكاليف نفقات الضيافة .

2 –أستخدام معادلة خط التكاليف لنفقات الضيافة .

س 24 – البيانات الاتية مستخرجةمن المنشأتين س ، ص:

	المنشأة (س)		المنشأة (ص)	
	المبلغ	نسبة المبيعات	المبلغ	نسبة المبيعات
ايراد المبيعات	100000	% 100	10000	% 100
-تكاليف متغيرة	(60000)	% 60	(30000)	% 30
هامش المساهمة	40 000	% 40	20 000	% 70
تكاليف ثابتة	30 000		60 000	
صافي الربح	10 000		10 000	

المطلوب :

أ – ماهوصافي الربح اذا ازدادت المبيعات بنسبة 10 % لكلا المنشأتين (س ، ص)

ب– بيان أي من المنشأتين ذات هيكل تكاليف أفضل ، علل ذلك .

الفصل الثالث

النظريات الاساسية للتكاليف

الفصل الثالث
النظريات الاساسية للتكاليف

يتضمن الفصل المواضيع التالية :

-مقدمة .

-اولا: نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية).

-ثانيا:نظرية التكاليف المباشرة .

-ثالثا : نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة) .

-رابعا : نظرية التكاليف المستقلة .

يهدف هذا الفصل الى :

-ان يكون الطالب بعد دراسته لهذا الفصل مستوعبا لكل نظريات التكاليف الاساسية الاربع وان يكون قادرا على اعداد قائمتي التكاليف والدخل على اساس كل نظرية من النظريات الاساسية الاربع للتكاليف

مقدمة :

تقوم العديد من المشروعات الصناعية المتطورة باعداد موازنات تقديرية في بداية السنة المالية لاسيما فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية وذلك بناءاً على تقديرات معيارية و نمطية ، كما تقدم بمقارنة هذه الموازنات التقديرية بالنتائج الفعلية للمشروع بهدف الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات على كافة المستويات الانتاجية والتسويقية والادارية . لذا تحتاج الادارة الى البيانات التحليلية المرتبطة بالسياسات المختلفة ، وتعد سجلات وقوائم التكاليف المصدر الرئيس لهذه البيانات التي يجب ان تكون واقعية ودقيقة وصادقة تمثل طبيعة النتائج التي تعبر عنها ، ولا يتحقق ذلك الى عن طريق نظريات التكاليف الاساسية الاربعة وهي :

1 -نظرية التكاليف الاجمالية .

2 - نظرية التكاليف المباشرة .

3 - نظرية التكاليف المتغيرة .

4 - نظرية التكاليف المستقلة .

ومن الجدير بالذكر ان هذه النظريات خاصة بالتكاليف الفعلية التي تتحملها المشروعات الصناعية في الحصول على الانتاج خلال الفترة وهي حقيقية بعيدة عن التقدير الشخصي في تحميل وحدات الانتاج بقيمة عناصر التكاليف التي حدثت فعلاً وتعتمد على اسلوبين في التحميل هما :

أ- مبدأ التحميل الكلي او الشامل : اذ تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها كله من جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء أكانت متغيرة ام ثابتة . ويستخدم هذا الاساس في نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) .

ب- مبدأ التحميل الجزئي : اذ يتم تحميل وحدات الانتاج النهائي بنصيبها من التكاليف التي تعد مسؤولة عنها بشكل مباشر أي التي تربطها بها علاقة واضحة ويتم استبعاد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالوحدات الانتاج وتحمل على ايرادات الفترة . ويستخدم هذا الاساس في نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستغلة .

وفيما ياتي استعراضاً مفصلاً لكل انظريات الاربعة :

اولا نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) :

تعد هذه النظرية اولى نظريات التكاليف في مجال حصر واحتساب عناصر التكاليف ، وان نشأتها جاءت لتساير المبادئ التي تحكم المحاسبة المالية من حيث ضرورة حصر جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وبالتالي تحميلها على وحدات الانتاج التام وغير التام . وبمعنى اخر فان هذه النظرية تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف سواء اكان على الوحدات المنتجة ام المباعة وسواء اكانت التكاليف مباشرة ام غير مباشرة ، ثابتة ام متغيرة . ويسند مؤيدوهذا الرأي (هذه النظرية) ذلك الى العلاقة السببية اي انه لو لا وجود الانتاج لما نشأت هذه التكاليف .

وتقوم اوتستند هذه النظرية على الاسس الاتية :

1 – ضرورة ان تتحمل الوحدات المنتجة النهائية بكافة عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة ام غير مباشرة وعليه فان الوحدات المنتجة تتحمل بتكاليف الوظيفة الانتاجية والوظيفة التسويقية والوظيفة الادارية والتمويلية .

2 – يتم تصنيف عناصر التكاليف الى عناصر تكاليف مباشرة وغير مباشرة .

3 – ضرورة تحديد المخزون السلعي من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل في اول المدة واخر المدة على اساس التكلفة الكلية .

4 – تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالتكاليف اذ يتم مقابلة التكاليف الكلية للوحدات المباعة بالايرادات الناتجة عن عملية البيع ويكون الفائض ربحاً صافياً عند زيادة الايرادات عن التكاليف وتكون النتيجة خسارة اذا زادت التكاليف عن ايرادات البيع .

5 – في ظل ظروف التشغيل العادية يفترض ان تتساوى التكاليف الاجمالية مع الايرادات الناتجة عن بيع المنتجات مع ضرورة عدم انخفاض الايرادات عن التكاليف .

وقد وجهت عدة انتقادات الى هذه النظرية توصف بان لها عيوب تتلخص في الاتي :

1 –عدم امكانية الاعتماد على هذه النظرية في تزويد الادارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط .

2 – عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حال تذبذب كمية الانتاج فكما تعلم يزداد نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض كمية الانتاج .

3 – لايمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة وبالتالي عدم معرفة ماهو مستغل وغيـرمستغل وهذا قد يؤدي الى هدر في الطاقة وضياعها مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والانتاج .

ويكون تبويب عناصر التكاليف بموجب هذه النظرية كالاتي :

١-التكاليف المباشرة : وتشمل تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج او المتاحة للاستخدام وتكلفة الاجور المباشرة وتكلفة المصروفات المباشرة .

٢- التكاليف غير المباشرة : وشمل التكاليف غير المرتبطة بشكل مباشر بالانتاج وهي :

أ-تكلفة المواد غير المباشرة مثل الوقود والزيوت وغيرها .

ب- تكلفة الاجور غير المباشرة مثل رواتب المشرفين ورواتب المدراء وغيرها .

جـ- تكلفة المصروفات غير المباشرة مثل أيجار المصنع والتأمين عليه وحراسته وغيرها .

٣- التكاليف التسويقية (تكاليف البيع والتوزيع) : مثل ايجار المعارض والدعاية والاعلان وغيرها .

٤- التكاليف الادارية : وهي التكاليف التي تتعلق بالادارات المختلفة ويمكن ان يستفيد منها المشروع بشكل كامل .

وعليه فأن نموذج قائمة التكاليف الكلية (الاجمالية) يكون بالشكل الاتي :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
تكلفة مخزون المواد الأولية أول المدة	××	
+ مشتريات المواد الاولية	××	
+ مصاريف على المشتريات (نقل ، تأمين ، عموله ،الخ)	××	
= تكلفة المواد الاولية المتاحة للاستخدام	××	
ـ تكلفة مخزون المواد الاولية اخر المده	(××)	
= تكلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج		××
+ تكلفة الاجور المباشرة		××
+ تكلفة المصروفات (الخدمات) المباشرة		××
= التكلفة الاولية (المباشرة)		××
+ تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		××
+ تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة		××
= تكلفة الصنع		××
+ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة		××
= تكلفة الانتاج		××
ـ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة		(××)
= تكلفة الانتاج التام		××

+ تكلفة مخزون الانتاج التام اول المدة	××
= تكلفة الانتاج المعد للبيع	××
ـ تكلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة	(××)
= التكلفة الصناعية للانتاج المباع	××
+ تكاليف تسويقية متغيرة	××
+ تكاليف تسويقية ثابتة	××
= تكلفة المبيعات	××
+ تكاليف ادارية متغيرة	××
+ تكاليف ادارية ثابتة	××
= التكلفة الكلية (الاجمالية)	××

ملاحظات :-

1- تسمى المواد الاولية ايضاً بالمواد الخام او المواد المباشرة .

2- يسمى مخزون الانتاج تحت التشغيل ايضاً بمخزون الانتاج تحت الصنع او مخزون الانتاج نصف الصنع .

3- كل التكاليف المباشرة متغيرة في حين ان التكاليف غير المباشرة جزء منها متغير وجزء ثابت وهذا يثبت مقولة((ان كل مباشر متغير لكن ليس كل متغير مباشر))، بمعنى ان كل التكاليف المباشرة متغيرة بينما التكاليف المتغيرة قسم منها مباشر وقسم غير مباشر وكما موضح ادناه :

مباشر ← متغير

غير مباشر ← متغير

ثابت

هذا ويمكن احتساب مجمل وصافي الدخل من ربح او خسارة وفق النظرية الكلية (الاجمالية) واستناداً الى قائمة التكاليف الكلية (الاجمالية) - السابقة الذكر - كالأتي :

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية الكلية (الاجمالية)

التفاصيل	المبلغ
ايراد المبيعات الصافي	××
ـ تكلفة المبيعات	(××)
= مجمل الربح (الخسارة)	××
ـ التكاليف الادارية المتغيرة والثابتة	(××)
= صافي الربح (الخسارة)	××

والامثلة المحلولة الاتية توضح كيفية اعداد قائمتي التكاليف والدخل وفق النظرية الكلية (الاجمالية) مع احتساب تكلفة الوحدة الواحدة :

مثال (١) : توفرت البيانات الاتية لدى سجلات شركة العراق الصناعية عن الفصل الرابع من عام 2008 : (المبالغ بمئات الدنانير)

مخزون مواد أولية أول المدة	30 000
مواد مشتراة خلال المدة	8 000
مخزون مواد خام اخر المدة	28 000
أجور صناعية مباشرة	32 000
مواد صناعية غير مباشرة	6 000
اجور صناعية غير مباشرة	10 000
صيانة الات ومعدات	6 000
اندثار الآت	800
تأمين مبنى المصنع	700
مصاريف صناعية متنوعة	3000
مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة	9400
مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة	8 100
مخزون انتاج تام الصنع اول المدة	15 000
مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة	9 000
مواد لف وحزم	12 000
اجور تسويقية	9400
ايجار معارض البيع	880
عمولة وكلاء البيع	2 300
مصاريف تسويقية متنوعة	2200
مصاريف نقل للخارج	2 400
مصاريف اعلان	500
ادوات كتابة وقرطاسية	7 800
اجور الاداره	880
ايجار مبنى الادارة	800

مصاريف ادارية متنوعة	3 600
ايراد المبيعات	120 000

المطلوب : اعداد قائمة التكاليف الكلية (الاجمالية) وقائمة نتائج الاعمال (كشف الدخل) وفق النظرية الكلية (الاجمالية) .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

للفترة من 1/10 الى 31/12/2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد اولية اول المدة	3000000	
+ مواد مشتراة خلال المدة	800000	
– مخزون مواد اولية اخر المدة	(2 800 000)	
= المواد الاولية المستخدمة في الانتاج		1 000 000
+ اجور صناعية مباشرة		3 200 000
= الكلفة الاولية (المباشرة)		4 200 000
+ تكاليف صناعية غير مباشرة :		
مواد صناعية غير مباشرة	600 000	
اجور صناعية غير مباشرة	1000 000	
صيانة الات ومعدات	600 000	
اندثار الات	80 000	
تأمين مبنى المصنع	70 000	
مصاريف صناعية متنوعة	300 000	
مجموع ت . غ . م		2 650 000
= تكلفة الصنع		6 850 000
+ مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة		940 000
= تكلفة الانتاج		7 790 000
– مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة		(810 000)
+ تكلفة الانتاج التام		6 980 000
+ مخزون انتاج تام الصنع اول المدة		1 500 000
= تكلفة الانتاج التام المعد للبيع		8 480 000

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
– تكلفة مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة		(900 000)
= التكلفة الصناعية للانتاج المباع		7 580 000
+ التكاليف التسويقية :		
مواد لف وحزم	1 200 000	
اجور تسويقية	640 000	
ايجار معارض البيع	88 000	
عمولة وكلاء البيع	230 000	
مصاريف تسويقية متنوعة	220 000	
مصاريف نقل للخارج	240 000	
مصاريف اعلان	50 000	
مجموع التكاليف التسويقية		2 668 000
= تكلفة المبيعات		10 248 000
+ التكاليف الادارية :		
ادوات كتابة وقرطاسية	780 000	
اجور الادارة	88 000	
ايجار مبنى الادارة	80 000	
مصاريف ادارية متنوعة	360 000	
مجموع المصاريف الادارية		1 308 000
= التكلفة الاجمالية		11 556 000

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية الكلية

للفترة من 1/ 10 الى 31/ 12/ 2008

التفاصيل	المبالغ
ايراد المبيعات (الصافي)	12 000 000
– تكلفة المبيعات	(10248 000)
= مجمل الربح	1 752 000
– التكاليف الادارية	(1 308 000)
= صافي الربح	444 000

ملاحظات عن الحل :

1- ضمن قائمة التكاليف يتم تصنيف المبالغ ضمن عمودين احدهما (جزئي)للمبالغ الجزئية او التفاصيل والاخر (كلي) للمبالغ الكلية او النهائية او الاجمالية في حين لا يتم تصنيف المبالغ ضمن القائمة الدخل سوى في عمود واحد عدم وجود تفاصيل في هذه القائمة .

2 - تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يرمز لها اختصاراً (ت.ص.غ.م.) كافة التكاليف الصناعية غير المباشرة من مواد اجور ومصاريف صناعي باستثناء المواد والاجور والمصاريف الصناعية المباشرة .

3- تكون (تكلفة المبيعات) من التكاليف الصناعية والتسويقية فقط اما التكاليف الادارية فتكون ضمن التكاليف الكلية لذلك فأنها تظهر في قائمة التكاليف وفي قائمة الدخل .

مثال(2) : الاتي البيانات المستخرجة من مجلات شركة النصر الصناعية عن سنة 2008 :

1-الطاقة الانتاجية والتسويقية للشركة 000 100 وحدة سنوياً.

2- بلغ عدد الوحدات المنتجة خلال السنة 000 80 وحدة .

3- انتاج تام الصنع اول المدة 000 10 وحدة تكلفته 000 00 15 دينار .

4- عدد الوحدات المباعة خلال السنة 000 70 وحدة وكان سعر بيع الوحدة الواحدة 250 دينار.

5- التكاليف المرتبطة بالانتاج كانت كالاتي :

مواد مباشرة 000 000 3 دينار ، اجور مباشرة 000 000 4 دينار ، ت.ص.غ.م. متغيرة 000 000 2 دينار ،ت.ص.غ.م. ثابتة 000 000 3 دينار ، ت . تسويقية 000 260 1 دينار (ثلثها متغيرة) ،ت. ادارية 2,240,000دينار (10 %منها متغير).

6 - لا يوجد انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة .

المطلوب : تصوير قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) مع تصوير قائمة الدخل وفق النظرية الكلية .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

للسنة المنتهية في 31/12 / 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي	كلفة الوحدة
مواد مباشرة	3 000 000		
+ اجور مباشرة	4 000 000		
= التكلفة الاولية (المباشرة)		7 000 000	
+ ت.ص.غ.م:-			
ت.ص.غ.م.متغيرة	2 000 000		
ت.ص.غ.م. ثابتة	3 000 000		
مجموع ت.ص.غ.م.		5 000 000	
= تكلفة الصنع		12 000 000	150
+ تكلفة مخزون انتاج تام اول المدة		1 500 000	150
= تكلفة الانتاج المعد للبيع		13 500 000	150
– تكلفة مخزون انتاج تام اخر المدة		(3 000 000)	150
= تكلفة الانتاج المباع		10 500 000	
= ت.تسويقية :			
ت.تسويقية متغيرة	420 000		
ت.تسويقية ثابتة	840 000		
مجموع ت.تسويقية		1 260 000	
= تكلفة المبيعات		11 760 000	
+ ت.ادارية :			
ت .ادارية متغيرة	224 000		
ت.اداري ثابتة	2 016 000		
مجموع ت. ادارية		2 240 000	
= التكلفة الاجمالية		14 000 000	200

قائمة (كشف) وفق النظرية الكلية

للسنة المنتهية في 31 /12 /2008

التفاصيل	المبالغ
ايراد المبيعات(الصافي)	17 500 000
– تكلفة المبيعات	(11 760 000)
= مجمل الربح	5 740 000
– ت.الادارية	(2 240 000)
= صافي الربح	3 500 000

ملاحظات عن الحل :

1– كلفة الوحدة الواحدة المصنعة = تكلفة الصنع الكلي / عدد الوحدات المنتجة

= 12 000 000د. / 80 000 د.

= 150 د./ وحدة

2– كلفة الوحدة الواحدة من الانتاج التام اول المدة = 1 500 000 د. / 10 000

= 150 د./ وحدة

3– عدد الوحدات المعدة للبيع = عدد وحدات انتاج تام اول المدة + عدد الوحدات المصنعة (المنتجة)

= 10 000 + 80 000

= 90 000 وحدة

4– عدد الوحدات التامه اخر المدة = عدد الوحدات المعده للبيع – عدد الوحدات المباعة

= 90 000 – 70 000

= 20 000 وحدة .

∴ كلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة = 20 000 وحدة × 150 د./ وحدة = 3 000 000 دينار .

5 – كلف الوحدة الواحدة من الانتاج المباع = $\frac{10\,500\,000 \text{ د.}}{70\,000}$ = 150 د./وحدة .

6 – ت. تسويقية متغيرة = 1 260 000 × $\frac{1}{3}$ = 420 000 دينار.

7 – ت. تسويقية ثابتة = 1 260 000 × $\frac{2}{3}$ = 840 000 دينار .

8 – ت. ادارية متغيرة = 2 240 000 × $\frac{10}{100}$ = 2 240 000 دينار.

9 – ت. ادارية ثابتة = 2 240 000 × $\frac{90}{100}$ = 2 016 000 دينار.

10 – كلفة الوحدة الواحدة الاجمالية = $\frac{14\,000\,000 \text{ د.}}{70\,000}$ = 200 د. / وحدة

مثال (3) : مصنع المصطفى طاقته الانتاجية والتسويقية 1000 وحدة سنوية ، وفيما يأتي البيانات المرتبطة بالانتاج لعام 2008 :

1 –عدد الوحدات المنتجة فعلاً 900 وحدة خلال هذه السنة

2 – لا يوجد انتاج تحت التشغيل اول واخر، المدة كما لا يوجد انتاج تام للصنع اول المدة .

3 – عدد الوحدات المتبقية تامة الصنع اخر المدة هي **100** وحدة .

4 – تكاليف الانتاج كانت كالاتي :

مخزون مواد اولية 4 000 000 دينار ، مشتريات مواد اولية خلال المدة 28 000 000 دينار، مخزون مواد اولية اخر المدة 5000 000 دينار ، اجور مباشرة 4 0 000 دينار للوحدة الواحدة ، مصروفات مباشرو 9000 000 دينار، ت. ص.غ.م. 36 000 000 دينار ، (ربعها متغير) ،

ت. تسويقية متغيرة 000 10دينارللوحدة الواحدة ، ت. تسويقية ثابتة 000 000 16دينار، ت. ادارية 000 000 32 دينار(جميعها ثابتة).

5- سعر بيع الوحدة الواحدة 000 200دينار للواحدة .

المطلوب : تصوير قائمة التكاليف وفق نظريةالتكاليف الكلية (الاجمالية).مع تصوير قائمة الدخل وفق النظرية الكلية (الاجمالية).

الحـل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

للسنة المنتهية في 31/ 12/ 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي	كلفة الوحدة
مخزون مواد اولية اول المدة	4 000 000		
+ مشتريات مواداولية	2 8000 000		
ـ مخزون مواد اولية اخر المدة	(5 000 000)		
= تكلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج		27 000 000	
+ اجور مباشرة		36 000 000	
+ مصروفات مباشرة		9 000 000	
= التكلفة الاولية (المباشرة)		72 000 000	
+ ت. ص. غ. م.:			
ت. ص. غ. م. متغيرة	9 000 000		
ت. ص. غ. م. ثابتة	27 000 000		
مجموع ت. ص. غ. م.		36 000 000	
= تكلفة الصنع		108 000 000	120 000
ـ مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة		(12 000 000)	120 000
= التكلفة الصناعية للانتاج المباع		96 000 000	120 000
+ ت. تسويقية :			
ت. تسويقية متغيرة	8 000 000		
ت. تسويقية ثابتة	16 000 000		
مجموع ت. تسويقية		24 000 000	
تكلفة المبيعات		120 000 000	

+ ت .ادارية	32 000 000	
= التكلفة الاجمالية	152 000 000	190 000

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية الكلية
للسنة المنتهية في 2008 / 21 / 31

التفاصيل	المبالغ
ايرادالمبيعات(الصافي)	160 000 000
ـ تكلفة المبيعات	120 000 000
= مجمل الربح	40 000 000
ـ ت. الادارية	32 000 000
= صافي الربح	8 000 000

ملاحظات عن الحل :

1ـ الاجور المباشرة = الاجر المباشر للوحدة الواحدة * عددالوحدات المنتجة

= 40 000 د./وحدة × 900 وحدة

∴ ت.الاجور المباشرة = 36 000 000دينار

$$2\text{ـ ت .ص. غ .م .متغيرة} = 36\,000\,000 \times \frac{1}{4} = 9\,000\,000 \text{ دينار}$$

$$3\text{ ـ ت.ص.غ.م. ثابتة} = 36\,000\,000 \times \frac{3}{4} = 27\,000\,000 \text{ دينار}$$

108 000 00 د.

$$4\text{ ـ تكلفة الصنع للوحدة الواحدة} = \frac{}{} = 120\,000 \text{د./وحدة}$$

900وحدة

5ـ كلفة مخزون انتاج تام اخر المدة = عددالوحدات المتبقية ×كلفة الوحدة الواحدة .

= 100وحدة × 120 000د./وحدة

= 12 000 000دينار.

6 ـ عدد الوحدات المباعة = وحدات انتاج تام اول المدة + وحدات الانتاج ـ وحدات انتاج اخر المدة

= 0 + 900 ـ 100

= 800 وحدة مباعة .

96 000 000 د.

7 ـ ت . الصناعية للانتاج المباع = ——————— = 120 000 د./وحدة

800 وحدة

8 ـ ت . تسويقية متغيرة = 800 وحدة × 10 000 د./وحدة .

= 8 000 000 دينار .

152 000 00 د.

9 ـ ت.الوحدة الكلية = ——————— = 190 000 د./وحدة .

800 وحدة

ثانيا : نظرية التكاليف المباشرة :

يتم بموجب هذه النظرية تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط اذ يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحميل على وحدات الانتاج والمبيعات على اعتبار ان التكاليف المباشرة هي التي انفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات ، ولكون ان هذه النظرية تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة سميت بنظرية التكاليف المباشرة والتي يمكن تلخيص خصائصها او مميزاتها الآتية :

1 ـ تسهل تحديد تكلفة الوحدات اذ انها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط .

2 ـ تحليل عناصر التكاليف على اساس وظائف المشروع من انتاجية وتسويقية وادارية وتمويلية .

3 ـ تحديد قيمة بضاعة اول واخر المدة تامة الصنع او بضاعة تحت التشغيل اول واخر المدة بتكلفتها المباشرة .

4 ـ ثبات تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة فلا تتاثر بزيادة او تخفيض حجم الانتاج .

كما يمكن تلخيص الانتقادات او السلبيات الموجهة لهذه النظرية بالاتي:

1 ـ لايمكن اعتبار التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة تكلفة فعلية للوحدة بسبب اهمال العناصر غير المباشرة في الانتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الارباح والخسائر .

2 ـ يتم تحديد قيمة المخزون التام او غير التام على اساس التكلفة المباشرة مما يؤدي الى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الارباح والخسائر باعتباره مصروفا للفترة وهذا يؤدي

الى تخفيض الارباح .

3 ـ لايعتمد على هذه النظرية لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للادارة وبالتالي لايمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة .

ويكون شكل او هيكل قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة كالاتي:

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مواد مباشرة	xx	
+ اجور مباشرة	xx	
+ مصروفات مباشرة	xx	
= التكلفة الاولية (المباشرة)		xx
+ مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (تكلفة مباشرة)		xx
= تكلفة الانتاج المباشرة		xx
ـ مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (تكلفة مباشرة)		(xx)
= تكلفة الانتاج التام الصنع المباشرة		xx
+ مخزون انتاج تام الصنع اول المدة (تكلفة مباشرة)		xx
= تكلفة الانتاج المعد للبيع المباشرة		xx
ـ مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة (تكلفة مباشرة)		(xx)
= تكلفة الانتاج المباع المباشر		xx
+ ت. تسويقية مباشرة		xx
= تكلفة المبيعات المباشرة		xx

هذا وبناءاً على قائمة التكاليف المباشرة يمكن احتساب مجمل وصافي الدخل من ربح اوخسارة وفق النظرية المباشرة من خلال قائمة او كشف الدخل او ماتسمى احياناً بقائمة نتيجة الاعمال التي تكون على الشكل الاتي :

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المباشرة

التفاصيل	المبالغ
ايراد المبيعات الصافي	xx
ـ تكلفة المبيعات (من قائمة التكاليف)	(xx)
= مجمل الربح (الخسارة)	xx
ـ تكاليف صناعية غير مباشرة	(xx)
ـ تكاليف تسويقية غير مباشرة	(xx)
ـ تكاليف ادارية	(xx)
= صافي الربح (الخسارة)	xx

ويتضح مما تقدم بان قائمة التكاليف تحتسب التكاليف المباشرة فقط وتهمل غير المباشرة وان مجمل الربح يحتسب على اساس طرح التكاليف المباشرة فقط كتكلفة مبيعات من ايراد المبيعات ومن ثم تطرح باقي التكاليف غير المباشرة منه للتوصل الى صافي الربح او الخسارة ضمن قائمة الدخل .

ومن الجدير بالذكر هنا ان نظرية التكاليف المباشرة محدودة ـ ان لم تكن عديمة ـ الاستخدام في الوقت الحاضر . والمثالين الاتيين يوضحان هذه النظرية :

مثال(1): باستخدام نفس بيانات المثال رقم (٢) ضمن موضوع النظرية الكلية (الاجمالية) السابق وبافتراض ان التكلفة المباشرة للوحدة الواحدة 87.500 دينار وان التكاليف التسويقية المباشرة تبلغ 350 000 دينار .

المطلوب : اعداد قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المباشرة واعداد قائمة الدخل وفق النظرية المباشرة .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

للسنة المنتهية في 31/ 12/ 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي	كلفة الوحدة
مواد مباشرة	3 000 000		
+ اجور مباشرة	4 000 000		
= التكلفة الاولية (المباشرة)		7 000 000	87.500
+ مخزون انتاج تام اول المدة (مباشرة)		87 5000	87.500
= تكلفة الانتاج المعد للبيع المباشرة		7 875 000	87.500

_ مخزون التتاج تام اخر المدة (مباشرة)	(1 750 000)	87.500
= تكلفة الانتاج المباع المباشرة	6 125 000	87.500
+ ت. تسويقية مباشرة	350 000	5
= تكلفة المبيعات المباشرة	6 475 000	92.500

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المباشرة

للسنة المنتهية في 31/ 12/ 2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايراد المبيعات (الصافي)		17 500 000
_تكلفة المبيعات المباشرة		(6 475 000)
= مجمل الربح		11 025 000
_ت. ص. غ. م. :		
+ ت. ص. غ. م. متغيرة	(2 000 000)	
ت. ص. غ. م. ثابتة	(3 000 000)	
= مجموع ت. ص. غ. م.		(5 000 000)
_ت. تسويقية غير مباشرة :		
+ ت. تسويقية متغيرة	(70000)	
ت. تسويقية ثابتة	(840000)	
= مجموع ت. تسويقية غير مباشرة		(910 000)
ـ ت. ادارية :		
+ ت. ادارية متغيرة	(224 000)	
ت. ادارية ثابتة	(2016 000)	
= مجموع ت. ادارية		(2240 000)
= صافي الربح		2 875 000

ملاحظات عن الحل:

1ـ تكلفة الوحدة الواحدة من التكلفة الاولية (المباشرة) = $\frac{7\,000\,000 \text{ دينار}}{80\,000 \text{ وحدة}}$

= 87.500 د./وحدة

2 ـ تكلفة الوحدة الواحدة من مخزون انتاج تام اول المدة = 875 000دينار / 10000وحدة

= 87.500 د./وحدة

3 ـ تكلفة الوحدة الواحدة من الانتاج المعد للبيع = 7 875 000دينار / (10000 + 80000 وحدة)

= 87.500 د./وحدة .

4 ـ وحدات مخزون انتاج تام اخر المدة = 10000 +(80000 ـ 70000)= 20000 وحدة

5 ـ تكلفة مخزون انتاج تام اخر المدة = 20000وحدة × 87.500 د./ وحدة

= 1 750 000 دينار

6 ـ تكلفة الوحدة الواحدة من ت.التسويقية المباشرة = 350 000 دينار / 70 000 وحدة = 5 د./وحدة .

7 ـ تكلفة الوحدة الواحدة من تكلفة المبيعات المباشرة = 6 475 000دينار / 70 000وحدة

= 92 500 د./وحدة .

8 ـ ت.تسويقية متغير غير مباشرة = 420000 ـ 350000 = 70 000 دينار.

مثال(2): توفرت البيانات الاتية لدى شركة صلاح الدين عن الفترة من 1 / 7 / 2008 لغاية 30 /9 / 2008 : (المبالغ بمئات الدنانير)

مخزون مواد مباشرة أول المدة 22000 ، مشتريات مواد مباشرة 58000 ، أجور مباشرة 16000 مخزون مواد مباشرة أخر المدة 12000 ، خدمات صناعية مباشرة 10 000 أجور غير مباشرة 4800 ، صيانة الالات 3200 ، أيجار المصنع 6000 ، مصاريف نقل للخارج 800 ، صيانة سيارات التوزيع 1200 ، عمولة وكلاء البيع 3200 ، مصاريف دعاية وأعلان 4000 ، كهرباء المعرض 800 ، تكاليف ادارية وتمويلية 20 000 ، مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة 16 800 مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة 10 800 ، مخزون انتاج تام أول المدة 14 000 ، مخزون انتاج تام أخر المدة 12 000 ، ايراد المبيعات 160 000 .

فأذا علمت بأن تكاليف مخزون الانتاج تحت التشغيل والتام أول وأخر المدة هي مباشرة وأن عمولة وكلاء البيع ومصاريف النقل للخارج هي تكاليف تسويقية مباشرة .

المطلوب :

1- اعداد قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المباشرة عن فترة الثلاثة أشهر .

2- اعداد قائمة الدخل وفق النظرية المباشرة عن فترة الثلاثة أشهر .

الحـــل : (1)

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

للفترة من 1/ 7 / 2008 الى 30/ 9 / 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد مباشرة أول المدة	2 200 000	
+ مشتريات مواد مباشرة	5 800 000	
= تكلفة المواد المباشرة المتاحة للاستخدام	8 000 000	
_ مخزون مواد مباشرة أخر المدة	(1 200 000)	
= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج	6 800 000	
+ أجور مباشرة	1 600 000	
+ خدمات صناعية مباشرة	1 000 000	
= التكلفة الأولية (المباشرة)		9 400 000
+ مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (مباشرة)		1 680 000
= تكلفة الانتاج المباشرة		11 080 000
_ مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (مباشرة)		1 080 000
= تكلفة الانتاج التام الصنع المباشرة		10 000 000
+ مخزون انتاج تام الصنع أول المدة (مباشرة)		1 400 000
= تكلفة الانتاج المعد للبيع المباشرة		11 400 000
_ مخزون انتاج تام الصنع أخر المدة (مباشرة)		1 200 000
= تكلفة الانتاج المباع المباشرة		10 200 000
+ ت. تسويقية مباشرة :		
عمولة وكلاء البيع	320 000	
مصاريف النقل للخارج	80 000	

= مجموع ت. التسويقية المباشرة	400 000
= تكلفة المبيعات المباشرة	10 600 000

قائمة الدخل وفق النظرية المباشرة

للفترة من 1 / 7/ 2008 الى 30 / 9/ 2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايراد المبيعات (الصافي)		16 000 000
_تكلفة المبيعات المباشرة		10 600 000
= مجمل الربح		5 400 000
_ ت.ص.غ.م :		
أجور غير مباشرة	4 80 000)	
+ صيانة الالات	(320 000)	
+ أيجار المصنع	(600 000)	
= مجموع ت.ص.غ.م.		(1 400 000)
_ ت. تسويقية غير مباشرة :		
صيانة سيارات التوزيع	120 000	
+ مصاريف دعاية وأعلان	400 000	
+ كهرباء المعرض	80 000	
= مجموع ت. التسويقية غير المباشرة		(600 000)
_تكاليف ادارية وتمويلية		(2 000 000)
= صافي الربح		1 400 000

ثالثاً : نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة) :

يحمل الانتاج وفق هذه النظرية بالتكاليف المتغيرة فقط وتستبعد التكاليف الثابتة من تكلفة الانتاج على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج كونها ثابتة وموجودة سواء تم الانتاج أم لم يتم لذا فأنها تعامل على أنها تكاليف زمنية تحميل على حساب الأرباح والخسائر .

وهنالك عدة مبادئ تحكم تطبيق نظرية التكاليف المتغيرة يمكن تلخيصها بالاتي :

1 – يكون تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر اذ يتم تحليلها الى تكاليف أنتاجية (صناعية) وتكاليف تسويقية (بيعيه) وتكاليف ادارية وتمويلية .

2 – يتم تقسيم عناصر التكاليف الى :

أ- تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الانتاج .

ب- تكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الانتاج فتزداد بزيادة الانتاج وتقل بأنخفاض الانتاج .

3 –يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة .

4 – تعد التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر.

5 – يتم تقييم الانتاج تحت التشغيل أول وأخر المدة وكذلك الانتاج تام الصنع أول وأخر المدة على أساس التكلفة المتغيرة .

6 –تساعد الادارة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات الهامة وأهمها تسعير السلع المنتجة.

أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية فتتلخص بالاتي :

1 – صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة اذ أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود معينة ثم تبدأ بالتغير اذ يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف –تكاليف شبه ثابتة– .

2 – هنالك تكاليف متغيرة لكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الانتاج وتسمى –تكاليف شبه متغيرة.

3 – بما أن الوحدة الواحدة المنتجة تتحمل بنصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فأن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها .

كما أن الوحدة المباعة تتحمل بنصيبها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تتحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع الى المحافظة على الطاقات والرقابة والاشراف والتوجيه والتخطيط.

ويكون شكل أو هيكل قائمة التكاليف وفق النظرية المتغيرة أو الحدية كالاتي :

قائمة التكاليف وفق نظرية النظرية المتغيرة (الحدية)

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد أولية أول المدة	× ×	
+ مشتريات مواد أولية خلال المدة	× ×	
_مخزون مواد أولية أخر المدة	(× ×)	

= تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الانتاج		××
+ أجور مباشرة		××
+ مصاريف مباشرة		××
= الكلفة الأولية (المباشرة)		××
+ ت. ص. غ. م. (متغيرة) :		
مواد غير مباشرة (متغيرة)	××	
أجور غير مباشرة (متغيرة)	××	
مصاريف غير مباشرة (متغيرة)	××	
مجموع ت . ص .غ .م (المتغيرة)		××
= تكلفة الصنع (المتغيرة)		××
+ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (متغيرة)		××
= تكلفة الانتاج (المتغيرة)		××
- تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (متغيرة)		(××)
= تكلفة الانتاج التام (المتغيرة)		××
+ تكلفة مخزون انتاج تام أول المدة (متغيرة)		××
= تكلفة الانتاج المعد للبيع (المتغيرة)		××
- تكلفة مخزون انتاج أخر المدة (متغيرة)		(××)
= التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع		××
+ تكاليف تسويقية متغيرة		××
= تكلفة المبيعات المتغيرة		××

اما قائمة (كشف) الدخل وفق هذه النظرية فتكون كالاتي :

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

التفاصيل	المبالغ
ايراد المبيعات	××
ـ تكلفة المبيعات المتغيرة	(××)
= هامش المساهمة (الربح الحدي)	××
ـ التكاليف الثابتة :	
ت . الصناعية	(××)

ت . التسويقية	(××)
ت . الادارية	(××)
= صافي الربح (الخسارة	××

ويتضح مما تقدم بان هذه النظرية تعتمد على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والاعتماد على الاولى في احتساب تكلفة المبيعات .

والامثلة الاتية توضح هذه النظرية :

مثال(1) : اليك البيانات المالية التي استخرجت من سجلات احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 15/ 8 / 2008 حتى 15/ 12/ 2008 : (المبالغ بمئات الدنانير) مخزون مواد خام اول المدة 13500 ، مشتريات مواد خام 76500 ، مخزون مواد خام اخر المدة 22500 ، تأمين على مشتريات المواد الخام 11250 ، الاجور المباشرة 28800 ، اجور غير مباشرة 10000 ، مصاريف صناعية مباشرة 7200 ، اندثار الات 2700 ، ايجار المصنع 5400 ، انارة المصنع 1800 ، مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة 11610 ، مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة 11700 ، عمولة وكلاء البيع 4500 ، مصاريف النقل للخارج 2250 ، مخزون انتاج تام الصنع اول المدة 18000 ، مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة 9000 ، ايجار المعارض 6750 ، تأمين المعارض 1350 ، تكاليف ادارية 13590 ، ايرادات المبيعات 216000 .

فاذا علمت بان نسبة المتغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة 60 % ، وان نسبة المتغير من التكاليف التسويقية 50 % ماعدا مصاريف نقل المبيعات وعمولة المبيعات فانها متغيرة بالكامل وان تكلفة مخزون الانتاج تحت التشغيل والتام كلها متغيرة .

المطلوب : اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفق النظرية المتغيرة (الحدية) عن الفترة من 15/ 8/ 2008 حتى 15/ 12/ 2008 .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

للفترة من 15/ 8/ 2008 حتى 15/ 12/ 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد خام أول المدة	1 350 000	
+ مشتريات مواد خام	7 650 000	
+ تأمين على مشتريات المواد الخام	1 125 000	
– مخزون المواد الخام أخر المدة	(2 250 000)	

= كلفة المواد الخام المستخدمة في الانتاج		7 875 000
+ الأجور المباشرة		2 880 000
+ مصاريف صناعية مباشرة		720 000
= التكلفة الأولية (المباشرة)		11 475 000
+ ت. ص. غ. م. (متغيرة) :		
أجور غير مباشرة (متغيرة)	600 000	
اندثار الات (متغيرة)	162 000	
أيجار المصنع (متغيرة)	324 000	
انارة المصنع (متغيرة)	108 000	
= **مجموع ت . ص . غ .م (المتغيرة)**		1 194 000
= تكلفة الصنع (المتغيرة)		12 669 000
+ تكلفة مخزون انتاج **تحت** التشغيل أول المدة (متغيرة)		1 161 000
= تكلفة الانتاج (متغيرة)		13 830 000
_تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (متغيرة		1 170 000
= تكلفة الانتاج التام (المتغيرة)		12 660 000
+ تكلفة مخزون الانتاج التام أول المدة (متغيرة)		1 800 000
= تكلفة الانتاج المعد للبيع (المتغيرة)		14 460 000
ـ تكلفة مخزون الانتاج التام أخر المدة (متغيرة)		900 000
= التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع		13 560 000
+ ت. تسويقية متغيرة :		
+ عمولة وكلاء البيع (متغيرة)	450 000	
+ م. نقل للخارج (متغيرة)	225 000	
+ أيجار المعارض (متغيرة)	337 500	
تأمين المعارض (متغيرة)	67 500	
= **التكلفة التسويقية المتغيرة**		1 080 000
= تكلفة المبيعات المتغيرة		14 640 000

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (المتغيرة)

للفترة من 15/ 8/ 2008 الى حتى 15/ 12/ 2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايرادات المبيعات		21 600 000
_ تكلفة المبيعات المتغيرة		(14 640 000)
= هامش المساهمة (الربح الحدي)		6 960 000
_ التكاليف الثابتة :		
ت. الصناعية :		
+ أجور غير مباشرة	(400 000)	
+ اندثار الات	(108 000)	
+ أيجار المصنع	(216 000)	
+ انارة المصنع	(72 000)	
= مجموع ت,صناعية		(796000)
– ت. التسويقية :		
+ أيجار المعارض	(337 500)	
+ تأمين المعارض	(67 000)	
= مجموع ت,صناعية		(405 000)
– ت. الادارية		(1 359 000)
صافي الربح		4 400 000

ملاحظات عن الحل :

1 -أجور غير مباشرة (متغيرة) = 1 000 000 × 60/100 = 600000 د .

2 -اندثار الات (متغيرة) = 270 000 × 60/100 = 162000 د .

3 - ايجار المصنع (متغيرة) = 540 000 × 60/100 = 324 000.

4- انارة المصنع (متغيرة) = 180 000 × 60/100 = 108000د.

5- اجور غير مباشرة (ثابتة) = 1000000 × 40/100 = 400000 د.

6- اندثارالات (ثابتة) = 270000 × 40/100 = 108000 د.

7- ايجار المصنع (ثابتة) = 540000 × 40/100 = 216000 د.

8- انارة المصنع (ثابتة) = 180000 × 40/100 = 72000 د.

9- عمولة وكلاء البيع وم.نقل للخارج جميعها متغيرة (100 %).

10- ايجار المعارض (متغيرة) = 675000 × 50/100 = 337500 د.

11- تامين المعارض (متغيرة) = 135000 × 50/100 = 67500 د.

12- ايجار المعارض (ثابتة) = 675000 × 50/100 = 337500 د.

13- تامين المعارض (ثابتة) = 135000 × 50/100 = 67500 د.

14- ت.الادارية جميعها ثابتة (100 %)

مثال(2) توفرت البيانات الاتية من سجلات شركة الرشيد الصناعية من الفترة من 1/ 1/ 2009 ولغاية 31/ 3/ 2009 :

1 – المبيعات 1000 وحدة بسعر 180 دينار للوحدة .

2 – مخزون مواد مباشرة اول المدة 26000 دينار .

3 – مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة 16000 دينار منها 80 % كلفة متغيرة .

4 – مخزون انتاج تام اول المدة 13000 دينار منها 70 % كلفة متغيرة .

5 – مخزون مواد مباشرة اخر المدة 10 000 دينار .

6 – مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة 14100دينار منها 60 % كلفة متغيرة .

7 – مخزون انتاج تام اخر المدة 7000 دينار منها 80 % كلفة متغيرة .

8 – مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة 8000 دينار .

9 – اجور مباشرة 12000 دينار .

10 – مصاريف صناعية مباشرة 4000 دينار .

11 – اجور غير مباشرة 6000 دينار منها 60 % متغيرة .

12 – ايجار مبنى المصنع 2000 دينار .

13 – اندثار الآت المصنع 1800 دينار (قسط ثابت) .

14 – صيانة الات المصنع 1000دينار منها 60 % متغيرة .

15 – تكاليف التسويق 16000 دينار والمتغير منها 70 % .

16 – التكاليف الادارية 12000 دينار .

المطلوب: اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل وفق النظرية الحدية او المتغيرة للفترة من 1/ 1/ 2009 لغاية 31/ 3 /2009 .

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

للفترة من 1/ 1/ 2009 لغاية 31 / 3 / 2009

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد مباشرة أول المدة	26 000	
+ مواد مباشرة مشتراة	8 000	
_ مخزون مواد مباشرة أخر المدة	(10 000)	
= كلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج		24 000
+ أجور مباشرة		12 000
+ مصاريف صناعية مباشرة		4 000
= التكلفة الأولية (المباشرة)		40 000
+ ت.ص.غ.م. (متغيرة) :		
أجور غير مباشرة(متغيرة)	3600	
صيانة الات المصنع (متغيرة)	600	
		4200
= تكلفة الصنع (المتغيرة)		44200
+ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (متغيرة)		12800
= تكلفة الانتاج (المتغيرة)		57000
_ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (متغيرة)		(8460)
= تكلفة الانتاج التام (المتغيرة)		48540
+ تكلفة مخزون انتاج تام أول المدة (متغيرة)		9100
= تكلفة الانتاج المعد للبيع (المتغيرة)		57640
_ تكلفة مخزون انتاج تام أخر المدة (متغيرة)		(5600)
= التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع		52040
+ ت. تسويقية متغيرة		11200
= تكلفة المبيعات المتغيرة		63240

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

للفترة من 1/ 1/ 2009 لغاية 31/ 3/ 2009

التفاصيل	جزئي	كلي
ايرادات المبيعات		180 000
_ تكلفة المبيعات المتغيرة		(63240)
= هامش المساهمة (الربح الحدي)		116760
_ التكاليف الثابتة :		
ت. الصناعية :		
أجور غير مباشرة	(2400)	
أيجار مبنى المصنع	(2000)	
اندثار الات المصنع	(1800)	
صيانة الات المصنع	(400)	
= مجموع ت . صناعية		(6600)
_ ت. التسويقية		(4800)
_ ت. الادارية		(12000)
= صافي الربح		93360

ملاحظات عن الحل :

1-أجور غير مباشرة (متغيرة) = $6000 \times \frac{60}{100} = 3600$ د .

2-أجور غير مباشرة (ثابتة) = $6000 \times \frac{40}{100} = 2400$ د .

3-صيانة الات المصنع (متغيرة) = $1000 \times \frac{60}{100} = 600$ د .

4-صيانة الات المصنع (ثابتة) = $1000 \times \frac{40}{100} = 400$ د .

5-أيجار مبنى المصنع كلها ثابتة (100 %) لأن الأيجار ثابت .

6 -اندثار الات المصنع كلها ثابتة (100 %) لأن الطريقة قسط ثابت .

7-ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (متغيرة) = $16000 \times \frac{80}{100} = 12800$ د .

8-ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (متغيرة) = $14100 \times \frac{60}{100} = 8460$ د .

9-ت. مخزون انتاج تام الصنع أول المدة (متغيرة) = $13000 \times \frac{70}{100} = 9100$ د .

10-ت. مخزون انتاج تام الصنع أخر المدة (متغيرة) = $7000 \times \frac{80}{100} = 5600$ د .

11-ت. تسويقية متغيرة = $16000 \times \frac{70}{100} = 11200$ د .

12-ت. تسويقية ثابتة = $16000 \times \frac{30}{100} = 4800$ د .

13-ت. الادارية جميعها ثابتة (100 %)

رابعا نظرية التكاليف المستغلة :

تعد قوائم التكاليف والدخل وفق هذه النظرية على اساس الدمج او التوافق بين نظريتي التكاليف الكلية والحدية السابقتي الذكر ، اذ رأى بعض المحاسبين ان الانتاج والمبيعات لابد ان يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة وبجزء من التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة الذي يتحدد في ضوء استغلال طاقة المنشأة اذ يزداد هذا الجزء بزيادة نسبة الاستغلال وينخفض بانخفاضها ، وفي حالة الاستغلال الكامل للطاقة فأن الانتاج يتحمل بكافة التكاليف الثابتة اما في حالة وجود طاقة غير مستغلة (طاقة عاطلة) سواء أكانت طاقة انتاجية ام تسويقية فان التكاليف الثابتة المتعلقة بها تستبعد من تكلفة الانتاج او التسويق وتعد تكاليف زمنيه تحمل على حساب الارباح والخسائر .

وهنا لابد من ايضاح بعض المفاهيم الاساسية وهي :

- الطاقة القصوى : وهي طاقة الانتاج او البيع المحددة خلال فترة زمنيه معينة طبقاً لمواصفات عناصر الانتاج وتوافر مجموعة متكاملة من الضروريات كالصيانة الدورية المنتظمة وتوافر العمالة المدربة بكفاءة عالية وانتاجية كبيرة .

- الطاقة المتاحة : هي الطاقة القصوى بعد استبعاد كافة الاختناقات داخل المراكز الانتاجية وخلال المراحل المختلفة بحيث يسهل الانتقال من عملية لأخرى او مرحلة لاخرى في حدود المعدلات النمطية والفنية المعيارية .

- الطاقة المستغلة : هي الطاقة التي حققتها المنشأة سواء من حيث عددالوحدات المنتجة او الوحدات المباعة او ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنيه معينة .

هذا وتقوم نظرية التكاليف المستغلة على الاعتبارات الاتية :

1 - تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة الانتاجية (الصناعية) والتسويقية والادارية.

2 - تقسم او تصنف تكاليف الانتاج الى تكاليف ثابتة ومتغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الانتاج والمبيعات ولاتتأثر الثابتةبالتغير في حجم الانتاج والمبيعات .

3 - يجب تحديد نسبة الطاقة المستغلة قياساً الى الطاقة المتاحة .

4 – ضرورة تحميل الانتاج والمبيعات بما يخصها من التكاليف المتغيرة وقيمة الجزء المستغل من التكاليف الثابتة.

5 – تحميل حساب الارباح والخسائر بقيمة تكاليف الطاقة غير المستغلة على انها تكاليف زمنيه (تكاليف الفترة)

6 – يتم تحديد قيمة مخزون اول واخر المدة من الانتاج التام وتحت التشغيل على اساس التكلفة المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

ويمكن تليخص مميزات نظرية التكاليف المستغلة في الاتي :

1 – تتحمل وحدات الانتاج بما يخصها من التكاليف المتغيرة والمستغل من التكاليف الثابتة اي الجزء الذي استفادت منه من التكاليف الثابتة .

2 – الثبات النسبي لمتوسط (معدل) تكلفة الوحدة الواحدة رغم التغير في حجم الانتاج والبيع .

3 – توفير البيانات بدقة مقبولة لادارة المنشأة .

4 – تحميل حساب الارباح والخسائر بقيمة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) يعد ملائماً لمفهوم محاسبة التكاليف فضلاً عن انه يوجه انظار ادارة المنشأة اليها لاتخاذ القرارات المناسبة من اجل الحد من هذه الطاقة العاطلة.

هذا ويعاب على هذه النظرية بانها لاتتماشى مع مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات فضلاً عن صعوبة تحديد الطاقة المستغلة بشكل دقيق وواقعي بسبب اختلاف المراحل الانتاجية والمنتجات ، والصعوبة الاكثر تكون في تحديد الطاقة البيعية المستغلة مما يضطر ادارة المنشأة الى التقدير في توزيع التكاليف التسويقية .

ويتم تحديد التكاليف الثابتة المستغلة كالاتي :

أ- التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة = التكاليف الصناعية الثابتة × الطاقة الانتاجية المستغلة / الطاقة الانتاجية القصوى

ب- التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة = التكاليف التسويقية الثابتة × الطاقة التسويقية المستغلة / الطاقة التسويقية القصوى

حيث أن :

- الطاقة الانتاجية المستغلة هي حجم الانتاج الفعلي .
- الطاقة التسويقية المستغلة هي حجم المبيعات الفعلية .

ويكون شكل او هيكل قائمة التكاليف النموذجي وفق النظرية المستغلة كالاتي :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
التكاليف المستغلة :		
مواد مباشرة	××	
+ اجور مباشرة	××	
+ مصاريف مباشرة	××	
= التكلفة الاولية (المباشرة)	××	
+ ت.ص.غ.م. متغيرة	××	
+ ت.ص.غ.م. ثابتة (المستغلة)	××	
= تكلفة الصنع (المستغلة)		××
+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (متغيرة)		××
+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (ثابتة مستغلة)		××
= ت. الانتاج (مستغلة)		××
– ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (متغيرة)		(××)
– ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (ثابتة مستغلة)		(××)
= ت. الانتاج التام (مستغلة)		××
+ ت. مخزون انتاج تام اول المدة (متغيرة)		××
+ ت. مخزون انتاج تام اول المدة (ثابتة مستغلة)		××
= ت. الانتاج المعد للبيع (مستغلة)		××
– ت. مخزون انتاج تام اخر المدة (متغيرة)		(××)
– ت. مخزون انتاج تام اخر المدة (ثابتة مستغلة)		(××)
= ت. الصناعية المستغلة للانتاج المباع		××
+ ت. تسويقية متغيرة		××
+ ت. تسويقية ثابتة (مستغلة)		××
= تكلفة المبيعات المستغلة		××

في حين ان قائمة (كشف) الدخل وفق هذه النظرية فتكون كالاتي :

قائمة (كشف)الدخل وفق النظرية المستقلة

التفاصيل	المبالغ
ايراد المبيعات	xx
ـ تكلفة المبيعات المستغلة	(xx)
= مجمل الربح (الخسارة)	xx
– التكاليف الثابتة غير المستعملة :	
ت. الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستعملة	(xx)
ت. التسويقية الثابتة غير المستغلة	(xx)
ت. الادارية	(xx)
= صافي الربح	xx

مماتقدم نلاحظ بان التكاليف الادارية جميعها ثابتة وجميعها غير مستغلة لذا فانها وضعت بالكامل ضمن التكاليف الثابتة غير المستغلةفي قائمة الدخل ، وهذا لايلغي حقيقة وجود بعض الفقرات ضمن التكاليف الادارية التي يمكن اعتبارها متغيرة في بعض الحالات ولكنها ضئيلة ويمكن تجاوزها او اهمالها على العموم .

والمثالين الاتيين يوضحان هذه النظرية :

مثال (١) : توفرت البيانات الاتية من سجلات شركة الحارث الصناعية للفصل الاخير من عام 2008 :

ـ ت. مخزون مواد اولية اول المدة 12000دينار.

ـ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (متغيرة) 8000 دينار و(ثابتة) 4000 دينار .

ـ ت. مخزون انتاج تام الصنع اول المدة (متغيرة) 12000 دينار و(ثابتة) 6000 دينار .

ـ ت. مخزون مواد اولية اخر المدة 7000دينار .

ـ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (متغيرة) 10000 دينار و(ثابتة) 5000 دينار .

ـ ت. مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة (متغيرة) 7000 دينار و(ثابتة) 3000 دينار.

ـ مشتريات المواد الاولية 11000 دينار .

ـ مصاريف مشتريات 5000 دينار .

ـ اجور مباشرة 14000 دينار .

ـ مصاريف صناعية مباشرة 6000 دينار .

ـ ت . ص.غ.م. 10000 دينار منها 80 % متغيرة .

ـ ايجار مبنى المصنع 4000 دينار .

ـ تأمين المصنع 6000 دينار.

ـ التكاليف التسويقية 8000 دينارمنها 70 % متغيرة .

ـ التكاليف الادارية 5000 دينار .

ـ الطاقة القصوى للانتاج 30,000 وحدة والطاقة المستغلة للانتاج 20,000 وحدة وان الطاقة البيعية القصوى 25000 وحدة والوحدات المباعة 18000 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفق نظرية الطاقة المستغلة .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

للفترة من 1/ 10/ 2008 لغاية 31/ 12/ 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
ت. مخزون مواد أولية أول المدة	12000	
+ مشتريات المواد الأولية	11000	
+ مصاريف مشتريات	5000	
= ت. المواد الأولية المتاحة للاستخدام	28000	
ـ مخزون مواد أولية أخر المدة	(7000)	
= ت. المواد الأولية المستخدمة للانتاج		21000
+ أجور مباشرة		14000
+ مصاريف صناعية مباشرة		6000
= التكلفة الأولية (المباشرة)		41000
+ ت.ص.غ.م. (متغيرة)		8000
+ ت.ص.غ.م. (ثابتة)(مستغلة)	1333	
+ أيجار مبنى المصنع (مستغلة)	2667	
+ تأمين المصنع (مستغلة)	4000	
= ت.ص.غ.م (مستغلة)		8000
= ت. الصنع (مستغلة)		57000
+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (متغيرة)		8000
+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (ثابتة مستغلة)		2667

= ت. الانتاج (مستغلة)	67667
– ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (متغيرة)	(10000)
– ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة (ثابتة مستغلة)	(3333)
= ت. الانتاج التام (مستغلة)	54334
+ ت. مخزون انتاج تام أول المدة (متغيرة)	12000
+ ت. مخزون انتاج تام أول المدة (متغيرة مستغلة)	4000
= ت. الانتاج المعد للبيع (مستغلة)	70334
– ت. مخزون انتاج تام أخر المدة (متغيرة)	(7000)
– ت. مخزون انتاج تام أخر المدة (ثابتة مستغلة)	(2000)
= ت. الصناعية المستغلة للانتاج المباع	61334
+ ت. تسويقية متغيرة	5600
ت. تسويقية ثابتة (مستغلة)	1728
= تكلفة المبيعات المستغلة	68662

قائمة الدخل وفق النظرية المستغلة

للفترة من 1/ 10/ 2008 لغاية 31/ 12/ 2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايراد المبيعات		180000
– تكلفة المبيعات المستغلة		(68662)
= مجمل الربح		111338
– التكاليف الثابتة غير المستغلة :		
ت.ص.غ.م. ثابتة (غير مستغلة)	(667)	
أيجار مبنى المصنع (غير مستغلة)	(1333)	
تأمين المصنع (غير مستغلة)	(2000)	
= مجموع ت.ث.غ (المستغلة)		(4000)
– ت. تسويقية ثابتة (غير مستغلة)		(672)
– ت. ادارية		(5000)
= صافي الربح		101666

ملاحظات عن الحل :-

1- ت . ص . غ . م . (متغيرة) = $\frac{80}{100}$ × 10000 = 8000 د.

2 - ت. ص . غ . م . (ثابتة مستغلة) = $\frac{20}{100}$ ×10000 = $\frac{20000}{30000}$ = 1333 د.

3 - ت . ص . غ . م .(ثابتة غير مستغلة) = 10000 ـ 8000 ـ 1333 = 667 د.

4 - ايجار مبنى المصنع (مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 4000 = 2667 د.

5 - ايجار مبنى المصنع (غير مستغلة) = 4000 - 2667 = 1333 د .

6 - تأمين المصنع (مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 6000 = 4000 د.

7 - تأمين المصنع (غير مستغلة) = 6000 ـ 4000 =2000 د.

8 - ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (ثابتة مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 4000 = 2667 د.

9 - ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (ثابتة مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 5000 = 3333 د.

10 - ت. مخزون انتاج تام اول المدة (ثابتة مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 6000 = 4000 د.

11 - ت. مخزون انتاج تام اخر المدة (ثابتة مستغلة) = $\frac{20000}{30000}$ × 3000 = 2000 د.

12 - ت. تسويقية متغيرة = $-\frac{70}{100}$ × 30000 = 5600 د.

13 - ت. تسويقية ثابتة مستغلة = $\frac{18000}{25000}$ × $\frac{30}{100}$ × 8000 = 1728 د.

14 - ت. تسويقية ثابتة غير مستغلة = 8000 ـ 5600 ـ 1728 = 672 د.

15 - ت. الادارية جميعها ثابتة وغير مستغلة .

16 - ايراد المبيعات = 18000 × 10 = 180 000 دينار

مثال(2): فيما يأتي البيانات امستخرجة من سجلات احدى الشركات الصناعية من الفترة 1/ 10/ 2008 حتى 31 /12 / 2008 : (المبالغ بالدينار) مواد اولية اول المدة 21000 ، مشتريات مواد اولية 147000 ، مصاريف نقل مشتريات المواد الاولية 6000 ، مصاريف جمارك على المشتريات 2400 ، اجور مباشرة 30000 ، مواد اولية اخر المدة 18000 ، مصاريف صناعية مباشرة 6000 ، اجورغير مباشرة 12000 ، ايجار المصنع 6000 ، تأمين المصنع 9000 ، اضاءة المصنع 3000 ، انتاج تحت التشغيل اول المدة 39000 ، انتاج تحت التشغل اخرالمدة 33000 انتاج تام اول المدة

16200 ، انتاج تام اخر المدة 10800 ، اجور عمال المعرض 6000 ، قرطاسية المعرض 1200 ، ايجار المعرض 2400 ، رواتب الادارة 24000 ، مصاريف ادارية 6000 .

فاذا علمت بان الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة هو 60 % ومن التكاليف البيعية نسبته 50 % وان الطاقة القصوى لانتاج المصنع هي 60,000 وحدة والطاقة المستغلة 75 % للانتاج والطاقة القصوى للمبيعات 48000 وحدة وكانت الوحدات المباعة 36000 وحد بسعر بيع 9 د./وحدة ، وان تكلفة مخزون الانتاج تحت التشغيل وتام الصنع اول واخر المدة مستغلة .

المطلوب : اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل حسب نظرية التكاليف المستغلة .

الحـــل :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

للفترة من 1/ 10/ 2008 الى 31/ 12/ 2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
ت. مخزون مواد أولية أول المدة	21000	
+ مشتريات مواد أولية	147000	
+ م. نقل مشتريات مواد أولية	6000	
+ م. جمارك على المشتريات	2400	
= ت. المواد الأولية المتاحة للاستخدام	176400	
- ت. مخزون مواد أولية أخر المدة	18000	
= ت. المواد الأولية المستخدمة في الانتاج		158400
+ أجور مباشرة		30000
+ مصاريف صناعية مباشرة		6000
= ت. الأولية (المباشرة)		194400
+ ت.ص.غ.م. :		
أجور غير مباشرة (متغيرة)	7200	
أجور غير مباشرة (ثابتة مستغلة)	3600	
أيجار المصنع (متغيرة)	3600	
أيجار المصنع (ثابتة مستغلة)	1800	
تأمين المصنع (متغيرة)	5400	
تأمين المصنع (ثابتة مستغلة)	2700	

اضاءة المصنع (متغيرة)	1800	
اضاءة المصنع (ثابتة مستغلة)	900	
= مجموع ت.ص.غ.م		27000
= ت. الصنع (مستغلة)		221400
+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة		39000
= ت. الانتاج (مستغلة)		260400
ـ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أخر المدة		(33000)
= ت. الانتاج التام (مستغلة)		227400
+ ت. مخزون انتاج تام أول المدة		16200
= ت. الانتاج المعد للبيع (مستغلة)		243600
ـ ت. مخزون انتاج تام أخر المدة		(10800)
= ت. الصناعية المستغلة للانتاج المباع		232800
+ ت. تسويقية :		
أجور عمال المعرض (متغيرة)	3000	
أجور عمال المعرض (ثابتة مستغلة)	2250	
قرطاسية المعرض (المتغيرة)	600	
قرطاسية المعرض (ثابتة مستغلة)	450	
ايجار المعرض (متغيرة)	1200	
ايجار المعرض (ثابتة مستغلة)	900	
مجموع ت.تسويقية		8400
= تكلفة المبيعات المستغلة		241200

قائمة الدخل وفق النظرية المستغلة

للفترة من 1/ 10 / 2008 لغاية 31 /12 / 2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايراد المبيعات		324000
- تكلفة المبيعات المستغلة		(241200)
= مجمل الربح		82800
- التكاليف الثابتة غير المستغلة :		

ت.ص.غ.م. ثابتة (غير مستغلة) :		
اجور غير مباشرة	(1200)	
ايجار المصنع	(600)	
تأمين المصنع	(900)	
اضاءة المصنع	(300)	
=مجموع ت.ص.غ.م.ثابتة(غير مستغلة)		(3000)
ت. تسويقية ثابتة (غير مستغلة) :		
اجور عمال المعرض	(750)	
قرطاسية المعرض	(150)	
ايجار المعرض	(300)	
=مجموع ت.تسويقية ثابتة(غير مستغلة)		(1200)
ت. ادارية :		
رواتب الادارة	(24000)	
مصاريف ادارية	(6000)	
=مجموع ت.الادارية		(30000)
= صافي الربح		48600

ملاحظات عن الحل :

1 - اجور غير مباشرة (متغيرة) = $12000 \times \frac{60}{100} = 7200$ د .

2 - اجور غير مباشرة (ثابتة مستغلة) = $12000 \times \frac{40}{100} \times \frac{75}{100} = 3600$ د .

3 - ايجار المصنع (متغيرة) = $6000 \times \frac{60}{100} = 3600$ د .

4 - ايجار المصنع (ثابتة مستغلة) = $6000 \times \frac{40}{100} \times \frac{75}{100} = 1800$ د .

5- تأمين المصنع (متغيرة) = $9000 \times \frac{60}{100} = 5400$ د .

6- تأمين المصنع (ثابتة مستغلة) = $9000 \times \frac{40}{100} \times \frac{75}{100} = 2700$ د .

7- اضاءة المصنع (متغيرة) = $3000 \times \frac{60}{100} = 1800$ د .

8- اضاءة المصنع (ثابتة مستغلة) = $3000 \times \frac{40}{100} \times \frac{75}{100} = 900$ د .

9- اجور عمال المعرض (متغيرة) = $6000 \times \frac{50}{100} = 3000$ د .

10- اجور عمال المعرض (ثابتة مستغلة) = $6000 \times \frac{50}{100} \times \frac{36000}{48000} = 2250$ د .

11- قرطاسية المعرض (متغيرة) = $1200 \times \frac{50}{100} = 600$ د .

12- قرطاسية المعرض (ثابتة مستغلة) = $1200 \times \frac{50}{100} \times \frac{36000}{48000} = 450$ د .

13- ايجار المعرض (متغيرة) = $2400 \times \frac{50}{100} = 1200$ د .

14- ايجار المعرض (ثابتة للصنع) = $2400 \times \frac{50}{100} \times \frac{36000}{48000} = 900$ د .

15- ايراد المبيعات = $36000 \times 9 = 324000$ د.

16- اجور غير مباشرة (ثابتة غير مستغلة) = $12000 - 7200 - 3600 = 1200$ د .

17- ايجار المصنع (ثابتة غير مستغلة) = $6000 - 3600 - 1800 = 600$ د .

18- تأمين المصنع (ثابتة غير مستغلة) = $9000 - 5400 - 2700 = 900$ د .

19- اضاءة المصنع (ثابتة غير مستغلة) = $3000 - 1800 - 900 = 300$ د .

- اجور عمال المعرض (ثابتة غير مستغلة) =6000 - 3000 - 2250 = 750 د .

- قرطاسية المعرض (ثابتة غير مستغلة) =1200 - 600 - 450 = 150 د .

- إيجار المعرض (ثابتة غير مستغلة) =2400 - 1200 - 900 = 300 د .

- التكاليف الادارية جميعها ثابتة وغير مستغلة .

مثال على التكاليف الصناعية والتسويقية المستقلة :

في احدى المنشآت الصناعية توفرت المعلومات الآتية :

التكاليف الصناعية الثابتة 100000 دينار
التكاليف التسويقية الثابتة 80000 دينار
الطاقة الانتاجية المستقلة 70 وحدة باليوم
الطاقة الانتاجية القصوى 100 وحدة باليوم
الطاقة التسويقية المستقلة 50 وحدة باليوم
الطاقة التسويقية القصوى 80 وحدة باليوم

احسب

1 - التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة
2 - التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة

الحل :

1- التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة= التكاليف الصناعية الثابتة X $\frac{\text{الطاقة الانتاجية المستغلة}}{\text{الطاقة الانتاجية القصوى}}$

$= 100000 \times \frac{70}{100} = 70000$ دينار

2- التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة = التكاليف التسويقية الثابتة X $\frac{\text{الطاقة التسويقية المستغلة}}{\text{الطاقة التسويقية القصوى}}$

$= 80000 \times \frac{50}{80} = 50000$ دينار

اسئلة وتمارين الفصل الثالث

س1 / ضع دائرة حول رمز الاجابة الصحيحة لكل مما يأتي :

1 -أي نظريات التكاليف الآتية تعتبر نظرية تكاليف فعلية ؟

أ- الاجمالية **ب- المباشرة**

جـ- المتغيرة **د- المعيارية**

2 - من مزايا نظرية التكاليف ..... انها تزوّد الإدارة العامة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط .

أ- الاجمالية **ب- المباشرة**

جـ- المتغيرة **د- المعيارية**

3 - يبرز الفرق واضحاً بين هامش الربح وصافي الربح في نظرية التكاليف .....

أ- الاجمالية **ب- المباشرة**

جـ- المتغيرة **د- المستغلة**

4 - تتساوى تكلفة البضاعة مع تكلفة البضاعة تامة الصنع عنده

أ- يبقى مخزون بضاعة تامة الصنع ثابتاً . **ب - يبقى مخزون موادا ثابتاً**

جـ- يبقى مخزون بضاعة تحت التشغيل ثابتاً . **د- يتغير مخزون بضاعة تامة الصنع**

س2- ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخاطئة ، ثم صحيح الخطأ ان وجد .

أ. تعتبر نظرية التكاليف المعيارية من نظريات التكاليف الفعلية .

ب- تعتمد نظرية التكاليف المباشرة على أسلوب تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

ج-من عيوب النظرية الكلية (الاجمالية) ((تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالتكاليف))

د-من الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الحدية (المتغيرة) صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

هـ- في حالة الاستغلال الكامل للطاقة يتحمل الانتاج بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة وفق نظرية التكاليف المستغلة .

س3 – ماهي انواع نظريات التكاليف الاساسية ؟

اذكر اوجه الاختلاف بين أساليب التحميل الخاصة بنظرية التكاليف الفعلية ؟

س4 – مالفرق بين نظريات التكاليف الفعلية ونظريات التكاليف الاساسية ؟ وماهي الاسس التي يمكن على اساسها التفرقة بين هذه النظريات .

س5 – لكل نظرية من نظريات التكاليف المختلفة مزايا وعيوب ، بين هذه المزايا والعيوب لـ :

أ – نظرية التكايف الكلية (الاجمالية) .

ب – نظرية التكاليف المباشرة .

جـ – نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة)

د – نظرية التكاليف المستغلة .

هـ – ماهي المقومات الاساسية لكل من نظريتي التكاليف الاجمالية (الكلية) والتكاليف الحدية (المتغيرة)

س6 – ماهي الفروق بين نظريتي التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة ؟

س7 – اذكر الاعتبارات التي تقوم عليها نظرية التكاليف المستغلة ؟

تعد قوائم التكاليف والدخل وفق نظرية التكاليف المستغلة على اساس الدمج او التوافق بين نظريتي التكاليف الكلية والحدية ، علل ذلك .

س8 – اذكر عن طريق استخدام المعادلات . كيف تحسب صافي الربح عند تطبيق كل من النظريات الاتية:

أ – نظرية التكاليف الاجمالية ب – نظرية التكاليف المباشرة

جـ – نظرية التكاليف المتغيرة د – نظرية التكاليف المستغلة

بماذا تفسر الفرق في صافي الربح بين نظريات التكاليف المختلفة ؟

س9 – بماذا تعرف الطاقة الانتاجية ، وما هي الطاقة المستغلة ؟

س10 – ماهي الانتقادات الموجهة الى نظرية التكاليف الاجمالية ؟

ماهي مزايا وعيوب نظرية التكاليف المتغيرة.

س11 – استخرجت البيانات الاتية من سجلات التكاليف لشركة الشرق الصناعية عن تكاليف نشاطها عن الفترة الواقعة من 1/ 8 / 2008 متى 31 / 10 / 2008 .

تكلفة مواد مباشرة اول المدة	(16000)
مواد مباشرة خلال الفترة	(50000)
نقل المواد المشتراة	(4000)
مواد مباشرة اخر المدة	(8000)
اجور مباشرة	(45000)
خدمات صناعية مباشرة	(7000)
اجور غير مباشرة	(10000)
مواد غير مباشرة	(4000)
تأمين المصنع	(6000)
صيانة آلات المصنع	(3000)
وقت ضائع في المصنع	(1000)
انارة المصنع	(1000)
ايجار المصنع	(5000)
استهلاك آلات المصنع	(2000)
قوى محركة للمصنع	(2000)
بضاعة تحت التشغيل اول المدة	(12000)
بضاعة تحت التشغيل اخر المدة	(10000)
بضاعة تامة الصنع اول المدة	(18000)
بضاعة تامة الصنع اخر المدة	(16000)
عمولة وكلاء البيع	(6000)
ايجار المعرض	(10000)
دعاية واعلان	(4000)
رواتب الادارية	(9000)
قرطاسية الادارة	(3000)
مصاريف الادارية اخرى	(6000)
ايرادات المبيعات	(240000) .

المطلوب :-

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الأرباح) عن الفترة المحددة بإستخدام نظرية التكاليف الاجمالية.

س12 – استخرجت البيانات التالية من سجلات التكاليف للشركة العراقية للا نتاج الصناعي عن الفترة من 1/ 7/ 2008 اى 31/ 8/ 2008

مواد مباشرة اول المدة	(48000)
م.نقل مشتريات مواد	(12000)
اجور مباشرة	(141000)
خدمات صناعية مباشرة	(21000)
تامين على المصنع	(18000)
ايجار المصنع	(15000)
قوى محركة وانارة	(9000)
بضاعة تحت التشغيل اول المدة	(36000)
بضاعة تامة اول المدة	(54000)
عمولة المبيعات	(18000)
مصاريف دعاية واعلان	(12000)
قرطاسيةالادارة	(9000)
المبيعات	(72000)
مشتريات مواد اولية مباشرة	(150000)
موادمباشرة اخر المدة	(24000)
اجور غيرمباشرة	(30000)
مواد غير مباشرة	(12000)
وقت ضائع	(3000)
استهلاك الالات	(9000)
صيانة الات	(9000)
بضاعة تحت التشغيل اخر المدة	(30000)
بضاعة تامة اخرالمدة	(48000)
ايجار المعرض	(30000)

رواتب الادارة	(000
مصاريف ادارية	(8000

المطلوب :

1- اعداد قائمة التكاليف حسب النظريةالاجمالية .

2- اعداد قائمة الدخل (نتائج الاعمال) .

س13- قدمت اليك البيانات الاتية من شركة مصانع البلاستك من 1/ 7/ 2008 حتى 30/ 9/ 2008 بالدينار.

مواد مباشرة اول المدة	(22000)
مشتريات موادمباشرة	(58000)
أجورمباشرة	(16000)
موادمباشرة اخر الفترة	(12000)
خدمات صناعية مباشرة	(10000)
اجور غير مباشرة	(4800)
صيانة الالات	(3200)
أيجار المصنع	(6000)
مصاريف نقل للخارج	(800)
صيانة سيارات التوزيع	(1200)
عمولة وكلاءالبيع	(3200)
مصاريف دعاية واعلان	(4000)
كهرباء معرض	(800)
تكاليف ادارية وتمويلية	(20000)
بضاعة تحت التشغيل اول الفترة	(16800)
بضاعة تامة اول الفترة	(14000)
بضاعة تحت التشغيل اخر الفترة	(10800)
بضاعة تامة اخر الفترة	(12000)
ايراد الوحدات المباعة	(160000)

ملاحظة : عمولة وكلاء البيع ومصاريف نقل للخارج هي تكاليف تسويقية مباشرة .

المطلوب :

1ـ اعداد قائمة التكاليف عن الاشهر الثلاثة حسب نظرية التكاليف المباشرة .

2ـ اعداد قائمة الدخل وايجاد صافي الارباح .

س14 – المعلومات التالية تمثل البيانات المقدمة من احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 1/ 6/ 2008 حتى 30/ 9/ 2008 كانت على النحو الاتي (المبالغ بالدنانير).

مواد مباشرة اول المدة	(11000)
مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة	(29000)
مواد مباشرة متبقية اخر المدة	(6000)
اجور مباشرة	(8000)
خدمات صناعية مباشرة	(5000)
اجور غير مباشرة	(2400)
ايجار المصنع	(3000)
صيانة الات المصنع	(1600)
نقل للخارج	(400)
عمولة وكلاء البيع	(1600)
دعاية وأعلان	(2000)
صيانة سيارات التوزيع	(600)
انارة المعرض	(400)
تكايف ادارية وتمويلية	(10000)
بضاعة تحت التشغيل اول المدة	(8400)
بضاعة تحت التشغيل اخر المدة	(5400)
بضاعة تامة الصنع اول المدة	(7000)
بضاعة تامة الصنع اخر المدة	(6000) .

لمطلوب :

أعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الارباح) عن فترة الاربعة اشهر بأستخدام نظرية التكاليف المباشرة، علما ان مصاريف النقل للخارج وعمولة وكلاء البيع تعتبر تكاليف تسويقية مباشرة ، كما ان ايراد المبيعات من الوحدات المباعة (80000) دينار .

س15- اليك البيانات المالية التي استخرجت من سجلات أحدى الشركات الصناعية عن الفترة من 15 / 8 / 2008 حتى 15 / 12/ 2008 (بالدينار)

مواد خام أول المدة	(13500)
مشتريات مواد خام	(76500)
مواد خام أخر الفترة	(22500)
تأمين على مشتريات المواد الخام	(11250)
الأجور المباشرة	(28800)
أجور غير مباشرة	(10000)
تكاليف صناعية مباشرة	(7200)
أستهلاك الالات	(2700)
أيجار المصنع	(5400)
أنارة المصنع	(1800)
بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	(11610)
بضاعة تحت التشغيل أخر المدة	(11700)
عمولة وكلاء البيع	(4500)
مصاريف نقل المبيعات	(2250)
بضاعة تامة الصنع أول المدة	(18000)
بضاعة تامة الصنع أخر المدة	(9000)
أيجار المعرض	(6750)
تأمين المعارض	(1350)
تكاليف ادارية	(13590)
ايرادات المبيعات	(216000)

فأذا علمت أن نسبة التغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة 60 % ونسبة المتغير من التكاليف التسويقية 50 % ما عدا مصاريف نقل المبيعات وعمولة المبيعات فأنها متغيرة بالكامل .

المطلوب :

أعداد قائمة التكاليف المتغيرة أو قائمة الدخل عن الفترة من 15/ 8/ 2008 حتى 15/ 12/ 2008.

س16 – البيانات الاتية مستخرجة من احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 1 / 1/ 2008 حتى 31/ 3/ 2008 :

(60000)	مواد خام أو المدة
(34000)	مواد مباشرة مشتراة خلال الفترة
(5000)	تأمين على المشتريات
(10000)	تكلفة المواد المتبقية آخر المدة
(12800)	أجور مباشرة
(3200)	خدمات صناعية مباشرة
(4000)	أجور غير مباشرة
(2400)	أيجار المصنع
(800)	أنارة المصنع
(1200)	أستهلاك الات المصنع
(5160)	تكلفة البضاعة تحت التشغيل اول المدة
(4000)	بضاعة تامة الصنع اخر المدة
(2000)	عمولة وكلاء البيع
(1000)	نقل المبيعات
(3000)	ايجار المعارض
(600)	تأمين المعارض
(6040)	تكاليف ادارية
(96000)	ايراد المبيعات .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الأرباح) باستخدام نظرية التكاليف المتغيرة علماً أن نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية الغير مباشرة 60 % ونسبة المتغير من التكاليف التسويقية 50 % بأستثناء عمولة وكلاء البيع ونقل المبيعات فهي متغيرة بالكامل .

س17 – اليك البيانات المستخرجة من سجلات احدى الشركات الصناعة عن الفترة من 1/ 10/ 2008 حتى 31/ 12/ 2008 (بالدينار) .

مواد اولية مباشرة اول المدة	(21000)
مشتريات مواد خام	(147000)

نقل مشتريات مواد خام	(6000)
كمارك على المشتريات	(2400)
اجور مباشرة	(30000)
مواد اولية اخر المدة	(18000)
خدمات صناعية مباشرة	(6000)
أجور غير مباشرة	(12000)
ايجار المصنع	(6000)
تأمين المصنع	(9000)
أضاءة المصنع	(3000)
بضاعة تحت التشغيل اول المدة	(39000)
بضاعة تحت التشغيل اخر المدة	(33000)
بضاعة تامة اول المدة	(16200)
بضاعة تامة اخر المدة	(10800)
اجور عمال المعرض	(6000)
قرطاسية المعرض	(1200)
ايجار المعرض	(2400)
رواتب الادارة	(24000)
مصاريف ادارية	(6000)

فاذا علمت ان الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة 60 % ومن التكاليف البيعية نسبته 50 % والطاقة القصوى لانتاج المصنع هي (60000) وحدة والطاقة المستغلة 75 % للانتاج والطاقة القصوى للمبيعات (48000) وحدة وكانت الوحدات المباعة (36000) وحدة سعربيع الوحدة (9) دنانير.

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل حسب نظرية التكاليف المستغلة.

س18- قدمت اليك البيانات الآتية من دفاتر احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 1/1/ 2008 حتى 1/ 3/ 2008 على النحو الاتي : (المبالغ بالدنانير)

مواد اولية مباشرة اول المدة	(7000)

مشتريات مواد مباشرة خلال الفترة	(49000)
كمارك على المشتريات	(8000)
نقل للداخل على المشتريات	(2000)
مواد اولية اخر المدة	(6000)
اجور مباشرة	(10000)
خدمات صناعية مباشرة	(2000)
اجور غير مباشرة	(4000)
ايجار المصنع	(2000)
تأمين على المصنع	(3000)
اضاءة المصنع	(1000)
بضاعة تحت التشغيل اول المدة	(13000)
بضاعة تحت التشغيل اخر المدة	(11000)
بضاعة تامة الصنع اول المدة	(5400)
بضاعة تامة الصنع اخر المدة	(3600)
اجور عمال المعارض	(2000)
قرطاسية المعارض	(400)
ايجار المعارض	(800)
رواتب ادارية	(8000)
مصروفات ادارية	(2000)

علماً ان نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة 60 % ونسبتها من التكاليف البيعية 50 % فان الطاقة القصوى لانتاج المصنع (20000) وحدة وان الطاقة المستغلة من الانتاج (15000) وحدة وان الطاقة القصوى للمبيعات (16000) وحدة وان عدد الوحدات المباعة (12000) وحدة و سعر بيع (9) دنانير .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الأرباح) بأستخدام نظرية التكاليف المستغلة .

الفصل الرابع

الرقابة على عنصر المواد

الفصل الرابع

الرقابة على عنصر المواد

يتضمن الفصل المواضيع التالية :

- تعريف ومفهوم المواد
- طرق تسعير الصادر المخزني من المواد :-

1 - طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً Fifo

2 -طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً Lifo

3 - طريقة المعدل المرجح المتحرك W. A

-التسويات المخزنية .

-معالجة التلف والعجز في المواد

يهدف هذا الفصل الى :

أن يكون الطالب بعد دراسته لهذا الفصل مستوعباً لعناصر التكاليف وبالذات (المواد) والمعالجات المحاسبية والجرد وأن يكون مستوعباً لطرق التسعير الثلاثة،مزاياها وعيوبها أعلاه وأن يعطي أمثلة عن حالات التسويات المخزنية كالتلف والعجز .

مقدمة :

تعتبر المواد عنصراً مهماً من عناصر التكاليف خاصة في النشاط الصناعي والأنتاجي ، حيث تخضع لعمليات التحويل الى منتجات نهائية . كذلك تعتبر المواد مهمة وبدرجات متفاوتة في ممارسة الأنشطة الأخرى ، عدا النشاط الانتاجي ، كالنشاط التسويقي والاداري ، ألا أنها في الصناعات التحويلية ، تشكل جزءاً مهماً من تكاليف الانتاج مما يجعل عملية السيطرة والرقابة عليها ، ذات أثر كبير من الناحية الأقتصادية ، نتيجة الوفورات المتحققة عن تلافي الضياع والتلف والعجز والهدر فيها وترشيد استخدامها كذلك فان الرقابة على عنصر المواد تساعد الادارة في عمليات التخطيط بشكل سليم لتحديد احتياجاتها المستقبلة ،ويتناول هذا الفصل الوسائل والطرق والاجراءات التي يمكن تطبيقها في اطار محاسبة التكاليف ،لاحكام الرقابة على مختلف جوانب النشاط المتعلقة بشراء المواد وخزنها واستخدامها في الاغراض المخصصة لها.

الرقابة على عنصر المواد : –

ان المواد تمتاز بأهمية كبيرة ،في اية شركة . وهي تشمل ،المواد :–

– المواد الخام والمواد التشغيلية الاخرى .

– جميع المواد المستخدمة في اقسام ومراكز الخدمات الانتاجية ، كالوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد التنظيف .

– المواد التي تستخدم في اقسام البيع والتوزيع ، كمواد التعبئة والتغليف .

– المواد المستخدمة من قبل الاجهزة الادارية ، كمواد الكتابة والقرطاسية المختلفة .

مماسبق يمكن ان تعرف

المواد :– بانها كافة المستلزمات السلعية التي تستخدمها المنشأة في عملياتها المختلفة سواء

– ما استخدم منه لتكوين المنتج النهائي كالخامات ،

– او ما استخدم لتصريف هذا المنتج كمواد التعبئة والتغليف ،

– اوما استخدم لتسيير العمليات الانتاجية كمواد الصيانة والدهون ،

– او ما استخدم لتنظيم وتمشية خدماتها الادارية كالقرطاسية والمطبوعات .

ان تكلفة المواد الاولية ، تشكل جانباً كبيراً من التكاليف في معظم الشركات الصناعية ، وتصل نسبتها الى حوالي 70 % في بعض الشركات ، اضافة الى انها تشكل العنصر الضروري الذي يضمن توافره وتدفقه بصورة منتظمة ، استمرار عمليات الانتاج ، مما يعني ضرورة وجود الاجراءات التي تكفل السيطرة التامة والرقابة المحكمة على عنصر المواد الاولية ، منذ بدء عملية الشراء ، ولغاية استخدامها في الغرض الذي اشتريت لأجله .

ان عملية الرقابة على عنصر المواد الاولية تهدف الى الاتي :

1- تقليل التكاليف من خلال تقليل الهدر وترشيد استخدامه .

2- تقليل حجم الاستثمار في خزين هذه المواد ، بتوفير الكميات الضرورية التي تلبي حاجة الشركة بأقل الاسعار وبأفضل جودة وفي الاوقات المناسبة .

3- خزن المواد في مخازن ملائمة وخاضعة للسيطرة المخزنية وحمايتها من مخاطر التلف والضياع والسرقة.

4- توفير الوسائل المناسبة لنقل المواد ومناولتها داخل الشركة ، وتطبيق طرق الانتاج الجيدة.

5 – استخدام العاملين بالمهارات الكافية ، والمدربين على تشغيل المواد بصورة كفوءة .

كل ما تقدم يؤدي الى تخفيض تكاليف الانتاج بدرجة كبيرة ورفع الكفاءة الانتاجية بشكل يعكس آثاره الايجابية في أرباح الشركة .

إن الأنشطة المتعلقة بالمواد الأولية هي كالآتي :-

1. المشتريات : purchases

تبدأ عملية شراء المواد الأولية ، بورود مستند طلب شراء مواد ويعرف بأنه مستند يعتمد لشراء المواد يحرر من قبل ادارة المخازن أو من قسم الانتاج عند حاجتها الى صنف معين من المواد ، ويبين هذا المستند ما ياتي :

- أسم المادة ومواصفتها
- رقم الصنف والكمية المطلوبة

ويحمل تواقيع مسؤول المخزن أو مسؤول القسم الانتاجي والمدير المسؤول .

- موافقة قسم حسابات التكاليف .

وذلك بعد التأكد من أن رصيد المادة يوشك على النفاذ ، بالرجوع الى سجلات السيطرة المخزنية . ويلاحظ ، أحياناً ، أن المواد تطلب من قسم الانتاج ، عندما تستجد الحاجة أليها لأجراء عملية معينة ، حيث في هذه الحالة ، لا يتوفر للمادة رصيد في المخازن وبما أن قسم الانتاج هو المسؤول عن تصميم

المنتج وتحديد نوع وكمية المواد الداخلة في صنعه ومواصفاته ، فأنه يقوم بدور كبير ، في ترشيد التصميم وتحديد المواد البديلة التي يمكن أن تدخل في صنعه ، بدون التأثير في مستوى الجودة .

أما في قسم المخازن ، فأن أي مادة يطلب شراؤها بعد أن يصل رصيدها الى مستوى معين كاف لتغطية الحاجة خلال الفترة التي تستغرقها عملية الشراء ولغاية وصول المادة الى المخازن ، وفيما يأتي نموذج مستند طلب شراء :-

أســـم المنشـــأة

طلب شراء رقم - -

القسم الطالب

التاريخ التقريبي للتوريد

رقم أمر الشراء

تاريخ الطلب

حد الطلب

ت	رقم الصنف	الكمية	المواصفات	الرصيد المخزوني	الحد الاقصى
	توقيع القسم الطالب		توقيع ادارة المخازن	توقيع ادارة الحسابات	

نموذج طلب شراء

أن مستند طلب الشراء ، ينظم بثلاث نسخ :-

- ترسل النسخة الأولى - الى قسم المشتريات للبدء بأجراءات الشراء .

- ترسل النسخة الثانية- الى قسم الحسابات ، لترفق فيما بعد بمستندات الشراء الأخرى لغرض التسديد الى المجهز أو المورد .

-أما النسخة الثالثة - الأخيرة- فتحفظ لدى القسم الطالب لشراء المادة .

أن عمليات شراء البضائع والخدمات قد تتم مركزياً في بعض الشركات حيث تناط جميع عمليات الشراء بقسم مشتريات مركزي ويسيطر عليها من قبل هذا القسم وفي شركات أخرى ، قد تناط صلاحيات الشراء بمراكز متعددة في الشركة (طريقة لا مركزية) . والشراء المركزي ، يمكن أن يوفر مزايا كثيرة كالاتي:-

- زيادة خصم الكمية
- مركز تفاوضي أقوى في السوق .
- سيطرة مخزنية أفضل .
-زيادة تخصص القائمين بالشراء .

اما الشراء اللامركزي ، فقد يؤدي ايضاً الى منافع لاتقل اهمية عن ذلك ، بسبب المسؤولية التي يتحملها المستخدم الاخير للمواد المشتراة ، ومعرفته باستخداماتها ومواصفاتها ، ومن ثم محافظته على المستويات المثلى للخزين لذلك ، فان اختيار اي من الطريقتين ، يعتمد على توجه الادارة وقرارها .

وتبدأ اجراءات الشراء بطلب العروض من المجهزين ، حيث تتوفر لدى قسم المشتريات المعلومات عن مجهزي مختلف المواد التي تستخدمها الشركة ، وبذلك فانها ترجع الى ملفاتها لتحديد المجهزين الذين يتعاملون بتسويق المادة المطلوبة .

وبعد استلام عروض المجهزين ، يقوم قسم المشتريات ، بدراسة تلك العروض والمقارنة بينها ، واختيار افضلها ، من حيث المواصفات والاسعار ومدة التجهيز ،

ثم يقوم القسم باعداد أمر الشراء Purchasing Order

(الموضح في الشكل الاتي) موجه الى المجهز الذي يتم اختياره .

ويظهر أمر الشراء كما يأتي :-

أســـم المنشـــأة
أمر شـــــراء رقـــم -

أسم المورد — مكان التسليم

عنوان المورد — تاريخ التسليم

القسم الطالب — تاريخ الامر

ت	الرقم	الصنف	المواصفات	الكمية	سعر الوحدة	القيمة

توقيع
مسؤول قسم المشتريات

توقيع
مدير ادارة المشتريات

نموذج امر شراء

ويحرر أمر الشراء من واقع دفتر يحوي ارقام متسلسلة مع ضرورة المحافظة على هذه الدفاتر المستعملة وغير المستعملة والمسؤول الذي يستخدمها لما لهذه الدفاترمن اهمية بحيث لايترك مجال للتلاعب فيها وايقاع المنشأة بالتزامات مالية دون حاجة لها . ويحرر أمر الشراء من قبل ادارة المشتريات من النسخ الاتية :

1 ـ الأصل يرسل الى المورد الذي تم الاتفاق معه .

2 ـ صورة ترسل الى لجنة الاستلام الخاصة باستلام المواد .

3ـ صورة ترسل الى ادارة الحسابات والتكاليف ، لكي ترفق مع المستندات الاخرى .

4 ـ صورة ترسل الى القسم الطالب للمواد ، بغرض المقارنة مع طلب الشراء . وانتظار وصول البضاعة المشتراة والتهيؤ لاستلامها .

5 ـ صورة تبقى في الدفتر تحتفظ بها ادارة المشتريات .

2 ـ الفحص والاستلام Inspection and R eceiving

ان مهام هذا القسم ، تختص باستقبال البضاعة الواردة من المجهز ، وعدها وفحصها ، واعداد تقرير بالفحص والاستلام .وعلى هذا القسم ان يتأكد من مطابقة الكميات الواردة من المجهز مع امر الشراء . كذلك ، يجب ان يكون لدى هذا القسم الفنيين المختصين لفحص نوعية البضاعة المستلمة ومطابقتها من حيث المواصفات والنوعية لماهو مطلوب .

وغالباً يتم تحديد اي زيادة اونقص او تلف يظهر عند الاستلام والجدير بالذكر ان استلام او قبول مواد لاتكون مطابقة للمواصفات سوف يؤدي الى :

أ – تلف او ضياع المواد اثناء استخدامها في العملية الانتاجية .

ب – تعطل في الالات والمعدات .

جـ – تلف في الوحدات المنتجة .

د – انخفاض كفاءة العمل .

وعادة يتم تحضير كشف باستلام وفحص المواد ويتم اثبات ذلك في سجل لدى لجنة الاستلام هو سجل المواد الداخلة ويتم اعداد هذا الكشف من قبل لجنة الأستلام ويوقع عليه أعضاء اللجنة ويحرر الكشف من النسخ الاتية :

أ – الاصل يرسل الى ادارة المشتريات ويرفق معه قائمة المجهز التي كانت مرفقة مع المواد وبذلك يتم التأشير لدى ادارة المشتريات بوصول المواد التي سبق طلبها . اضافة الى اشعار ادارة المشتريات بأية

خلاف بين كمية ومواصفات المواد المطلوبة والواردة لكي يتم اتخاذ الاجراءات اللازمة مع المورد .

ب – صورة ترسل الى المخازن مع المواد حيث يتم اعادة تدقيقها من قبل مأمور المخزن قبل اثباته لها في البطاقات الخاصة بها .

جـ – صورة ترسل الى الحسابات المالية والتكاليف لاتخاذ الاجراءات اللازمة بشأن المواد المقبولة .

د – صورة تحتفظ بها لجنة الاستلام ويرفق معها امر الشراء الخاص بها .

وهكذا نلاحظ ان قسم الحسابات قد تجمعت لديه كافة المستندات الضرورية التي تمكنه من تسديد قيمة البضاعة المشتراة ، وهي ، مستند طلب الشراء ، ومستند امر الشراء ، وتقرير الفحص والاستلام ، وقائمة المجهز .

اما اذ كانت المواد غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها فعند ذلك تبقى هذه المواد لدى لجنة الاستلام الى ان يتم الاتفاق مع المورد بشأنها علماً بأن لجنة الاستلام ليس لها الصلاحية للاتصال بالمورد والتفاوض معه على المواد غير المطابقة للمواصفات .

وفيما يأتي نموذج من محضر الفحص والأستلام .

اسم المنشأة

محضر فحص واستلام

اسم المورد رقم امر الشراء

عنوانه تاريخ الاستلام

ت	رقم الصنف	الصنف	المواصفات	الكمية	تقرير المختبر	الملاحظات
	توقيع عضو		توقيع عضو		توقيع عضو	

نموذج محضر فحص واستلام

3 . المخازن STORES

ان مهام المخازن ، تشمل استلام ، وتهيأة اماكن الخزن المناسبة لها ، وخزنها والمحافظة عليها ، لحين صرفها للاستخدام ، ويقوم امين المخزن عند استلام المواد بموجب تقدير الفحص والاستلام بالتأكد من مطابقتها مع الكميات المثبتة في التقرير ثم يقوم باعداد مستند استلام مواد ينظم بثلاث نسخ ترسل كالاتي :

أ – النسخة الاولى الى الحسابات للتأكد من ان المواد قد دخلت المخازن .

ب – النسخة الثانية الى حسابات التكاليف لتسعيرها وقيدها في سجلات الحسابات المخزنية .

جـ – النسخة الثالثة تستخدم من قبل المخازن للقيد في البطاقة المخزنية (بطاقة الصنف) وتحفظ لديهم .

كذلك يقوم المخزن ، بصرف المواد للاستخدام ، من قبل الاقسام المختلفة في الشركة ، وذلك بناء على مستند طلب مواد ، يحرره القسم الطالب بنسختين كلاتي :

أ – الاولى ترسل الى المخازن .

ب – الثانية تحفظ لدى القسم الطالب ، حيث يقوم المخزن ، بتجهيز المادة المطلوبة ، واعداد مستند صرف مخزني من ثلاث نسخ ، ويؤيد القسم الطالب استلامه للمادة على مستند الصرف المخزني كالاتي :-

أ – يستلم النسخة الاولى برفقة المواد .

ب – ترسل النسخة الثانية الى حسابات التكاليف حيث يتم تسعيرها وقيدها في سجلات الحسابات المخزنية وتحميل قيمتها على القسم الطالب .

جـ – تبقى النسخة الثالثة في المخزن وتستخدم للقيد في البطاقة المخزنية (بطاقة الصنف) .

بطاقة الصنف :

يقوم مأمور المخزن بفتح بطاقة لكل صنف من اصناف المواد الموجودة في المخازن التابعة له ، وتظهر هذه البطاقة الحد الاعلى للصنف من المواد والحد الادنى وحد الطلب ويحدد رصيد الصنف بعد كل عملية ورود او عملية صرف من هذا الصنف .

والهدف من بطاقة الصنف هو تسهيل مهمة مأمور المخزن من متابعة حركة كل صنف من اصناف المواد دون الحاجة الى اجراء الجرد الفعلي عليه .

ويتم الاثبات في بطاقة الصنف بالكميات فقط من مستندات الاستلام ومستندات الصرف ، فعند ورود اي كمية يتم اثباتها من واقع مستند الاستلام بالكمية التي وردت فيها في حقل الوارد ، وعند صرف أي كمية من الصنف يتم اثباتها بالكمية في حقل المنصرف وتحديد الرصيد الجديد بالكمية بعد كل عملية .

ويبين الشكل الاتي نموذجاً لبطاقة الصنف والمعلومات التي تتضمنها :

اســـم المنشـــأة

بـطاقـــــة الصـــنف

اسم الصنف — الحد الاعلى :

رقم البطاقة — الحد الادنى :

رقم الصنف : — حد الطلب:

المواصفات :

وحدة القياس

التاريخ	البيان	الوارد		الصادر		الرصيد	الملاحظات
		رقم مستند الاستلام	الكمية	رقم مستند الصادر	الكمية		

نموذج لبطاقة الصنف

استاذ المخازن :

تحتفظ ادارة التكاليف بسجل يطلق عليه دفتر استاذ المخازن بهدف الرقابة على الرصيد الدفتري للصنف والرصيد الفعلي له .

ويتم الاثبات في هذا الدفتر من واقع مستندات الاستلام والصرف للكميات الواردة فعلا والمنصرفة (الصادرة) فعلا من المخازن ويتم الاثبات في هذا الدفتر بالكميات والقيم للمواد الواردة والمنصرفة (الصادرة) ويظهر الرصيد بالكميات والقيم .

وتتم عن طريق هذا الدفتر الرقابة على بطاقة الصنف الموجودة لدى مأمور المخزن فيما يتعلق بالحركة الفعلية منه . فنجد ان بطاقة الصنف يجب ان تتطابق البيانات الواردة فيها مع الصفحة المقابلة لها في دفتر استاذ المخازن ومع الحركة الفعلية للصنف ، وأي اختلاف بينهم راجع الى خطأ في جهة ما.

وتظهر في صفحة من هذا الدفتر البيانات الاتية :

أ – بيانات من الصنف تدون في أعلى الصفحة .

ب – بيانات عن الحركة الفعلية للصنف وتكون

– الوارد بالكمية وسعر الوحدة والقيمة .

– الصادر بالكمية وسعر الوحدة والقيمة .

– الرصيد بالكمية وسعر الوحدة والقيمة .

جـ – بيانات عن الجرد الفعلي الذي تم على الصنف من حيث تاريخ الجرد والملاحظات عن الجرد .

ويبين الشكل التالي صفحة من دفتر استاذ المخازن .

دفتر استاذ المخازن

اسم الصنف
رقم الصنف
المواصفات
وحدة القياس

الحد الأعلى
الحد الأدنى
حد الطلب

التاريخ		الوارد			الصادر			الرصيد			ملاحظات الجرد
	رقم مستند استلام	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	

نموذج لصفحة من دفتر استاذ المخازن

تسعير المواد materials pricing

ينقسم تسعير المواد الى قسمين :

اولا : تسعير المواد الواردة (المشتراة)

ثانيا : تسعير المواد المصروفة

أولا : تسعير المواد المشتراة

أ – تسعير المواد المشتراة محليا :

يتم تسعير المواد المشتراة محليا بسعر قائمة المورد مضافا اليه جميع المصاريف المترتبة على عملية الشراء لحين وصول المادة المشتراة الى مخازن المشتري .

وتشمل هذه المصروفات على سبيل المثال لا الحصر ، عمولات الشراء ،مصاريف النقل والشحن والتفريغ ،مصاريف التامين ، مصاريف الفحص والتحليل ، الضرائب والرسوم .

مثال(1) :

اشترت احدى الشركات (500) وحدة من المادة الأولية (ج) بسعر القائمة المجهز البالغة قيمتها الاجمالية (250 000) دينار وقد بلغت مصاريف الشراء كالاتي :

عمولات الشراء بنسبة 5 % من قيمة المشتريات

3000 دينار أجور التأمين

6000 دينار نقل وشحن وتفريغ

ضريبة على المشتريات بنسبة 10 %

المطلوب :

تحديد اجمالي تكلفة المادة (ج) وكلفة الوحدة المشتراة .

الحـــل :

250 000	سعرة قائمة المورد
	يضاف مصاريف الشراء
12 500	عمولة الشراء 250000 × 5 %
3 000	أجور التأمين
6 000	أجور النقل والشحن والتفريغ
25 000	ضريبة على المشتريات 250000 × 10 %
296 500	اجمالي تكلفة المادة المشتراة

$$\text{كلفة الوحدة المشتراة} = \frac{296\,000}{500} = 593 \text{ دينار}$$

واذا اشتريت المواد بشرط الخصم التجاري فأن هذا الخصم ينزل من قيمة المواد المشتراة.

مثال(2):

اشترت أحدى الشركات (200) محرك تشغيل (ماطور ثلاجة) بسعر قائمة المورد (500 000) دينار، وبشرط الخصم التجاري 5 % وكانت مصاريف الشراء كالاتي :

عمولة الشراء بنسبة 3 % من سعر القائمة

10 000 دينار أجور تأمين

12 000 دينار أجور نقل وشحن

5 000 دينار أجور فحص المحركات

الضريبة بنسبة 6 % من قيمة المشتريات

المطلوب :

احتساب اجمالي تكلفة المحركات المشتراة وكلفة الوحدة الواحدة

الحـــل :

500 000	سعر القائمة	
	(−)	
(25 000)	ينزل خصم تجاري	(500,000 × 5 %)
475000		
	(+) تضاف مصاريف الشراء	
15 000	عمولة الشراء	(500,000 × 3 %)
10 000	أجور تأمين	
12 000	أجور نقل وشحن	
5 000	أجور الفحص	
30 000	ضريبة	(500,000 × 6 %)
547 000	اجمالي كلفة المحركات المشتراة	

547 000

كلفة الوحدة المشتراة = ——————— = 2 735 دينار

200

أما بالنسبة للخصم النقدي ، فهناك اراء مختلفة بشأنه ولكن الارجح أن لا يتم تنزيل الخصم النقدي من قيمة المواد المشتراة وفقاً لقائمة المجهز ، لأن هذا الخصم يعتبر خصم تعجيل دفع ، ويعكس سياسة الادارة ورغبتها أو أمكانيتها في الاستفادة من الخصم .

ب- تسعير المواد المستوردة :

يتم استيراد المواد من الخارج عن طريق فتح اعتماد مستندي لدى المصرف لصالح المورد الاجنبي ، وعلى اساس ذلك يفتح حساب للاعتماد المستندي في سجلات المنشأة لاثبات وتجميع تكاليف الاعتماد وفقاً للاشعارات التي ترد من المصرف . وتتمثل هذه التكاليف في الاتي :

1- قيمة المستندات أو (تأمينات الاعتماد) وتمثل سعر قائمة المورد .

2- عمولات المصرف المراسل .

3- أجور التأمين .

4- عمولات المصرف فاتح الاعتماد .

5- أجور الشحن .

6- الرسوم الكمركية .

7- مصاريف التخليص .

وأيه مصاريف أخرى متعلقة بأستيراد المواد .

تسعير المواد الصادرة (المصروفة)

يتطلب الأمر تسعير المواد المصروفة من المخازن الى العمليات الانتاجية بهدف تحديد تكلفة استخدام هذا العنصر الذي يعتبر احد المكونات الرئيسية لتكلفة المنتج .

وتختلف الاسس المتبعة في تسعير المواد المنصرفة لوجود اكثر من طريقة يمكن اتباعها لكل منها مزاياها وعيوبها وأن اختيار طريقة من الطرق يعتمد على عدة عوامل سواء منها متعلقة بطبيعة المادة أو بطبيعة الصناعة أو طبيعة السوق المتاحة للموا د والانتاج .

أهم العوامل التي تؤثر على اختيار طريقة التسعير :

1- تكرار عملية الشراء والسياسة الشرائية المتبعة بشأن الكمية التي تشترى كل مرة .

2- أستقرار سوق المواد ومدى تقلب اسعارها ودرجة توفر كمياتها المتاحة في السوق .

3 – مدى الدقة المطلوبة في حساب تكلفة المواد المنصرفة .

4 – الدورة الانتاجية وتوزيع الأنتاج .

5 – طبيعة المواد ومدى تعرضها للتلف والفقد واثر ذلك على تحديد الحد الاعلى والحد الادى

6 – وجود او عدم وجود نظام تكاليف معيارية مطبق .

7 – نوع الصناعة التي تعمل بها المنشأة .

وتقع مسوؤلية تسعير المواد المنصرفة على ادارة التكاليف حيث تقوم هذه الادارة بالاعتماد على مستندات الصرف المنفذة والتي وردتها نسخ منها بتسعير المواد التي تم صرفها طبقاً للطريقة المحددة للتسعير وتقوم باثبات الكمية المنصرفة كماً وقيمة في الصفحة الخاصة بكل صنف في دفتر استاذ المخازن ومن ثم تقوم في نهاية كل فترة بأجراء تحليل على المواد المنصرفة . ان اختيار طريقة التسعير المناسبة سوف يؤدي الى الوصول الى التكلفة الحقيقية للمواد المنصرفة وبالتالي تكون تكلفة الانتاج سليمة اضافة الى ان مخزون اخر المدة من المواد سوف يقيم بالتكلفة الحقيقية لان ما صرف منه كان مسعراً بطريقة مناسبة وسوف تكون الارباح المتحققة عن الوحدات المباعة من الانتاج منطقية كونها مسعرة بطريقة سليمة .

طرق في تسعير المواد الصادرة

1 –طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً FIFO

2 – طريقة ما يرد ايراً يصرف اولاً LIFO

3 – طريقة المعدل المرجح المتحرك

1– طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً : First in First Out Method

تقوم هذه الطريقة على فرض ان اقدم الاسعار هي الاولى في الاختيار عند اصدار المواد ، اي ان المواد التي تصدر اولاً تقيم بأقدم الاسعار وبذلك فان مخزون اخر المدة من احدث الوحدات ويجب ان يقيم بأحدث الاسعار . وكلفة البضاعة المباعة بأقدم لاسعار .

مميزات هذه الطريقة :

1 – تتفق هذه الطريقة مع مبدأ التدفق المادي للمواد .

2 – تكون القوائم في هذه الطريقة اكثر عدالة بسبب تسعير مواد اخر المدة بإحدث الاسعار والتي تكون مقاربة جداً للاسعار السوقية .

3 – تعمل على تحقيق وفراً ضريبياً في حالة ميل اسعار المواد للانخفاض حيث تقلل من الارباح وبالتالي من الضريبة .

أما عيوب هذه الطريقة فهي :

1-عند استخدام هذه الطريقة في حالة ميل الاسعار للارتفاع تؤدي الى تضخم حجم الارباح وبالتالي ضرائب مرتفعة .

2- هذه الطريقة تصبح اكثر ازعاجاً في حالة تعدد عدد مرات الشراء واصناف المواد المشتراة واسعارها.

3- اختلاف اسعار المواد الصادرة للانتاج حيث يتم تقييم المواد الصادرة للأنتاج بأسعار مختلفة لنفس العملية او لعمليات متتابعة .

مثـــال :

المطلوب تصوير حساب المادة (ع) بدفتر استاذ المخازن من واقع البيانات الاتية عن شهر كانون الثاني 2003 حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً .

في ١/١ كان الرصيد 255 وحدة بسعر 5 دنانير

في ١/٤ كان الصادر للتشغيل 170 وحدة .

في ١/٨ تم شراء (وارد) 340 وحدة بسعر 6 دنانير

في ١/١٠ كان الصادر 255 وحدة .

في ١/١١ تم شراء 340 وحدة بسعر 7 دنانير

في ١٥ /١ كان الصادر 425 وحدة .

الحـــل :

(حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً FIFO)

ت	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1 /1							255	5	1275
1 \ 4				170	5	850	85	5	425
1 \ 8	340	6	2040				85 340	5 6	2465
1 \ 10				85 170	5 6	1445	170	6	1020
1 \11	340	7	2380				170 340	6 7	3400
1 \15				170 255	6 7	2805	85	7	595

ملاحظات على الحل :

1- هذا المثال لا يتضمن اي مشاكل متعلقة بالارتجاع للمواد المشتراة أو للمواد الصادرة .

2- في ١/٨ كانت كمية الرصيد 425 وطالما ان الطريقة المستخدمة الوارد أولاً صادر أولاً ، اذن يجب أن تفصل الكميات المختلفة الاسعار ، وفي مثالنا فصلت الى 85 وحدة بسعر 5 دنانير و 340

وحدة بسعر 6 دنانير والسعر الاقدم وهو 5 دنانير تبقى له الاولوية في الصدور كما نرى ذلك في تاريخ 1 /10 في حقل الصادر ، ان 255 وحدة صادر تؤخذ اولاً من سعر 5 دنانير الاقدم ثم بعد ذلك يؤخذ الباقي بسعر الكمية التي تلي الاولى في الاقدمية وهكذا .

3 – يمكن التأكد من صحة القيمة الظاهرة في الرصيد وذلك بإضافة قيمة الرصيد السابق الى قيمة الوارد لينتج قيمة الرصيد الحالي : مثلاً

425 دينار الرصيد السابق في 1 /4

\+ 2040 دينار قيمة الوارد في 1 / 8

= 2465 دينار قيمة الرصيد الحالي في 1 / 8

او بتنزيل قيمة الصادر من قيمة الرصيد السابق لينتج منه الرصيد الحالي ، مثلاً : ٢٤٦٥ دينار الرصيد في 1 / 8(السابق) – 1445 دينار قيمة الصادر في 1/10 = 1020 دينار قيمة الرصيد في 1 /10 الحالي .

2465 دينار الرصيد في 1/8 (السابق)

– 1445 دينار قيمة الصادر في 1/10

= 1020 دينار قيمة الرصيد 1/10 (الحالي)

2.طريقة مايرد أخيرا يصرف اولا Last-in,First-out Method

بإستخدام طريقة الوارد اخيراً يصرف اولاً في تقييم المخزون ، فإن تكلفة المواد الاخيرة المشتراة هي الاساس في تسعير المواد الصادرة ، اي يتم تسعير المواد الصادرة للانتاج بأحدث الاسعار وبناء عليه فإن الكميات المتبقية من المواد – إذا وجدت – في نهاية المدة يتم تسعيرها بأقدم الأسعار ومزايا هذه الطريقة :

1 – إن تكلفة الانتاج الجارية من المواد يتم مقابلتها بالايرادات الجارية ، وهذا يعني ان هناك مقابلة اكثر عدالة للتكاليف الجارية القريبة من اسعار السوق مع الإيرادات الجارية المقيمة بأسعار السوق ، ففي حالة ارتفاع الاسعار فإن تكلفة البضاعة المباعة سوف تزداد بزيادة تكلفة المواد المسعرة بأحدث الاسعار مما يعني ان قوائم الدخل سوف تقترب اكثر من الواقع .

2 – في حالة ارتفاع اسعار المواد تقل الارباح وبالتالي تنخفض الضرائب وذلك لان المواد الصادرة تكون مقيمة بأحدث الاسعار وهي في هذه الحالة أعلى الاسعار مما يؤدي الى زيادة تكلفة الإنتاج وبالتالي انخفاض الارباح ومن ثم انخفاض الضرائب .

ومن عيوب هذه الطريقة:

1- في حالة انخفاض الاسعار تزداد الارباح وبالتالي تزداد الضرائب ، حيث تقيم المواد الصادرة بأحدث الاسعار وهي في هذه الحالة اقلها مما يؤدي الى انخفاض تكلفة الانتاج فزيادة الارباح والضرائب .

2- هذه الطريقة ايضاً تحتاج الى جهد اكبر في حالة تعدد عدد مرات الشراء واصناف المواد المشتراة واسعارها .

3- اختلاف اسعار المواد المنصرفة للانتاج .

مثـــال :

بالرجوع الى نفس المثال السابق المطلوب الحل على اساس طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً

ت	الوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/1							255	5	1275
1/4				170	5	850	85	5	425
1/8	340	6	2040				85 340	5 6	2465
1/10				255	6	1530	85 85	5 6	935
1/11	340	7	2380				85 85 340	5 6 7	3315
1/15				340 85	7 6	2380 2890	85	5	425

ملاحظات على الحل :

1- إن معادلة الكمية لم تتغير إطلاقاً مع تغيير الطريقة المستخدمة وهي لن تتغير مع أي تمرين بعد ذلك مهما تعدد فيه المشاكل التي تؤثر فقط على النواحي المالية (القيم) .

2- في 1/15 الكمية الصادرة 425 وحدة وطالما ان الطريقة المستخدمة الواردة أخيراً صادر أولاً اذن يجب أن تصدر الكمية الاولى بأحدث الاسعار وهي في مثالنا 340 وحدة بسعر 7 دنانير ولكننا مازلنا بحاجة الى 85 وحدة ليصبح مجموع الصادر 425 وحدة إذن تصدر 85 وحدة بالسعر التالي لاحدث سعر وهو 6 دنانير وهكذا .

3- إن الفرق في قيمة الرصيد اخر المدة (1/15) حسب الطريقتين (ما يرد اولاً يصدر اولاً)

(مايرد اخيراً يصدر اولاً) هو (170) دينار

وذلك ناتج عن الفرق بين قيمة الصادر في هاتين الطريقتين :

مجموع قيم الصادر حسب طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً كما يأتي

(5270 = 2890 + 1530 + 850)

مجموع قيم الصادر حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً كا لاتي :

(5100 = 2805 + 1445 + 850)

الفرق بين قيمة الصادر في هاتين الطريقتين :

5270 – 5100 = 170 دينار وهو الفرق في قيمة الرصيد

تم احتساب هذا المتوسط كما يأتي :

$$5.8 = \frac{\text{قيمة الرصيد + قيمة الكمية المشتراة} \quad 2040 + 425}{\text{كمية الرصيد + الكمية المشتراة} \quad = 340 + 85}$$

والمعدل الثاني 6.6 تم احتسابه بنفس الطريقة

1-الفرق في قيمة الرصيد اخر المدة (1/15) حسب طريقة الوارد اولاً صادر اولاً والمتوسط الحساب المرجح المتحرك هو (34) دينار (595-561) وذالك ناتج عن الفرق بين قيمة الصادر في هاتين الطريقتين (5100) دينار قيمة الصادر حسب طريقة مايرد اولاً يصرف اولاً و (5134) دينار قيمة الصادر حسب طريقة المعدل المرجح المتحرك .

2 ـ الفرق في قيمة الرصيد اخر المدة (1/15) حسب طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً والمعدل المرجح المتحرك هو (136) دينار (561--425) وهو ايضاً فرق قيمة الصادر في كلا الطريقتين (5270) دينار الصادر حسب طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً و (5134) دينار حسب المعدل المتحرك .

3- يمثل المثال السابق حالة ارتفاع الاسعار لذلك فإن طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً تعطي اقل الارباح تليها طريقة المتوسط الحسابي المرجح تليها طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً .

ويمكن تلخيص تكلفة المواد الصادرة وقيمة المخزون أخر المدة من المواد كما ياتي :

الطريقة	تكلفة الموادالصادرة	قيمة المخزومن المواد
1ـ طريقة مايرد اولا يصرف اولا	5100 دينار	595 دينار
2ـ طريقة مايرد اخيرا يصرف اولا	5270 دينار	425 دينار
3 ـ طريقة المعدل المتحرك	5134 دينار	561 دينار

ونلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة المواد الصادرة للانتاج حسب الطريقة الثانية هي القيمة الاعلى بينما قيمة المخزون هي الأقل حيث أن الاسعار في ارتفاع ، والمواد الصادرة حسب الطريقة الثانية ستصدر بأعلى الاسعار بينما المخزون سيقيم بأقل الاسعار ، والعكس طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً (الطريقة الأولى).

3 - طريقة المعدل الموزون Weighted Average Method

يعني الجرد عد أو وزن أو قياس ، كميات الخزين الموجود فعلاً ، لدى الشركة ، وأثبات ذلك في قوائم خاصة ، تسمى ، قوائم الجرد . ويجب أن يتسم الجرد ، بالدقة اللازمة ، لضمان تحقيق النتائج الاتية :

1 – أكتشاف الفروقات المخزنية ، بين الكميات الفعلية ، وأرصدة السجلات ، وذلك لتحديد أسبابها والمسؤولين عنها ومعالجتها .

2 - تحديد قيمة الخزين ، في أخر المدة ، لأغراض الحسابات الختامية ، والميزانية العمومية .

3 – أكتشاف المواد التالفة والمواد الفائضة عن الحاجة والمواد البطيئة الحركة ، والمتقادمة ، وأثباتها في قوائم خاصة ، لعرضها على الادارة ، وأتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها .

ولأجل أجراء عملية الجرد،بصورة صحيحة ، على الادارة ، أن تصدر التعليمات الخاصة بذلك (تعليمات الجرد) ، قبل تاريخ الجرد بمدة مناسبة ، كما أن عليها أن تصدر الأوامرالأدارية ، بتشكيل لجان الجرد ، وتحديد المسؤولين عنها والمشرفين عليها .

أنـواع الجـرد:

أ–الجرد الدوري :

ويتكرر هذا الجرد دورياً بين فترة وأخرى ، وغالباً سنوياً ، كجرد نهائي وشامل لكل الخزين ، وقد يكون فصلياً أو نصف سنوي ، وفي بعض الحالات يكون شهرياً ، حيث يتم في نهاية كل فترة ، تحديد كميات الخزين وقيمته في قوائم الجرد . ولكن يعاب على هذه الطريقة بالاتي :

1 – أنه قد يؤدي الى توقف أعمال الشركة ، خلال فترة الجرد ، خاصة أذا كانت المواد كثيرة والمخازن متعددة ، حيث تقوم الادارة بتجنيد كادرها لأنجاز العملية خلال مدة محدودة .

2 – تأخر أكتشاف الفروقات في المواد المخزنية ، مما يعقد معالجة الفروق المكتشفة ومعرفة أسبابها والمتسببين فيها

ب- الجرد المستمر :

يقوم الجرد المستمر ، على حقيقة وجود السجلات الدقيقة التي تبين حركة المواد المخزنية وأرصدتها ، في نهاية كل فترة ، حيث توجد البطاقات المخزنية (بطاقة الصنف) وكذلك سجلات الحسابات المخزنية ولذلك فلا حاجة الى أجراء جرد شامل ، في نهاية الفترة لتحديد كمية وقيمة الخزين ، لأن هذه السجلات تضمن توفير هذه المعلومات ، ولأجل ضمان دقة الكميات الفعلية من الخزين ، ومطابقتها لأرصدة السجلات ، تشكل لجان الجرد (يعاد تشكيلها بين فترة وأخرى) ، لكي تقوم بزيارات مفاجئة الى المخازن ، تقوم خلالها ، بجرد المواد جرداً فعلياً دقيقاًوأثبات ذلك في قوائم الجرد ، ومن ثم تقوم بأجراء مطابقة الكميات الفعلية التي قامت بجردها مع أرصدة البطاقات والسجلات وتقوم بحصر الفروقات (أن وجدت)

وتتبع أسبابها وتشخيص المسؤولين عنها . وأعداد تقرير بنتائج عملية الجرد هذه الى الأدارة ، وأجراء المعالجات اللازمة للفروقات في ضوء توصياتها .

وهكذا تتكرر عمليات الجرد المستمر خلال السنة ، وفي كل مرة يتم جرد عدد معين من المواد المخزنية (يتوقف عدد المواد على حجم الخزين ومدى تعدد الأنواع المخزونة) ، وبحيث تجرد كل مادة من المواد بما لا يقل عن مرتين في السنة ، مما يوفر لنا أمرين مهمين هما :

1 – أن الكميات الفعلية من المواد المخزونة مطابقة لأرصدة السجلات ، من جانب رقابي لضمان سلامة العمل المخزوني .

2 – أن أرصدة السجلات تمثل الكميات الفعلية من الخزين ، من جانب مالي لضمان دقة أستخراج نتائج الأعمال والمركز المالي .

وبين فيما يأتي نموذجاً لقائمة الجرد :

التسلسل	رقم الصنف	اسم المادة	وحدة القياس	الرصيد الفعلي		الرصيد الدفتري		الفروقات				الملاحظات
								زيادة		نقص		
				كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	

نمـــــوذج قائمـــة جـــــرد

التسويات المخزية :

العمليات المخزنية لا تقتصر فقط على المواد الواردة للمخازن والمواد المنصرفة للمخازن وما يستلزمه ذلك من دورات مستندية وبطاقات وسجلات فقد تحدث بعض العمليات داخل المخازن أو أنها ذات صلة بالمخازن تتطلب بعض التسويات لهذه العمليات ومن بينها :-

1- معالجة التلف والعجز المخزني .

2- تحويل المواد من قسم الى قسم أو عملية الى عملية .

3- رد بعض المواد الى المخازن من الأقسام .

وسوف نقوم بشرح لمثل هذه العمليات والتسويات اللازمة لها .

1 – معالجة التلف والعجز المخزني :

أن كثيراً من المواد التي تشترى تتعرض للأنكماش أو التبخر أو الفقدان في الوزن نتيجة عوامل كثيرة أما للظروف الجوية من حرارة أو برودة أو لطول فترة بقائها دون أن تستخدم في العملية الأنتاجية وبالتالي فأن رصيد هذه المواد الدفتري سوف لا يتطابق مع رصيدها الفعلي عند الجرد . كذلك نجد أن بعض المواد عند شرائها تكون وحدة قياسها كبيرة نسبياً مثلاً بالطن في حين يتم صرفها بوحدة قياس أصغر ولتكن بالكيلوغرام فهنا نجد أختلاف سببه أختلاف حجم وحدة الوزن . يظهر لنا عند الجرد عدم تطابق الرصيد الدفتري للمادة مع رصيدها الفعلي . أو قد تكتشف بعض المواد تالفة أو معيبة عند جردها فيجب في مثل هذه الحالة فصل مثل هذه المواد التالفة وتحديد وزنها لمعالجتها ضمن التسويات المخزنية وعادة تقوم المنشأة بتحديد نسب مئوية لمقابلة التلف الذي يصيب المواد التي تتعامل معها وأعتبار التلف ضمن هذه النسب تلفاً مسموحاً به أو يطلق عليه تلف طبيعي . وأذا زاد التلف عن هذه النسبة فالزيادة تعتبر تلفاً غير مسموح به أو تلف غير طبيعي .

كذلك نجد أن المواد التي تتعرض للنقصان نتيجة الخزن تحدد المنشأة نسبة معينة لمقابلة هذا العجز فأذا كان ضمن هذه الحدود فيعتبر عجزاً مسموحاً به أو طبيعياً أما أذا زاد العجز عن هذه النسبة فالزيادة تعتبر عجزاً غير طبيعي أو غير مسموح به.

وعليه يمكن تقسيم التلف الى نوعين :

أ – تلف طبيعي أو مسموح به .

ب – تلف غير طبيعي أو غير مسموح به .

وكذلك العجز يتم فصله الى نوعين :

أ – عجز طبيعي أو مسموح به .

ب – عجز غير طبيعي أو غير مسموح .

أ – التلف والعجز الطبيعي :-

يعرف بأنه ذلك الذي يحدث ولا يمكن السيطرة عليه ويعتبر من مستلزمات طبيعة المادة وتعتبر تكلفته جزء من تكلفة المادة التي حدث فيها . مثال ذلك .

- الأنكماش الأعتيادي بالمادة .
- التبخر الأعتيادي للمادة .
- التكسر الأعتيادي بالمادة .
- العجز نتيجة فروق الوزن .

وكل هذه الحالات يجب أن تكون ضمن الحدود التي حددتها المنشأة لكي تعتبر ضمن التلف والعجز الأعتيادي وتتم التسوية المخزنية للتلف والعجز الطبيعي بالشكل الاتي :

1- يتم حصر المواد التالفة أو مقدار العجز الذي حدث بمقارنة الرصيد الدفتري للمادة مع الجرد الفعلي لها والفرق بينها يعتبر تلف أو عجز كلي يرحل الى حساب مستقل يطلق عليه حساب التلف بموجب القيد الاتي :

× × من حـ / التلف

× × الى حـ / مراقبة مخازن المواد

2- يتم أصدار أشعار مخزن أو مستند صرف مواد يحدد فيه الكمية التالفة أو العجز الطبيعي والكمية . أو العجز غير الطبيعي ويتم أستخدام هذا الأشعار أو المستند للتخفيض في البطاقة الخاصة بالصنف لدى مأمور المخزن وكذلك نسخة من الأشعار أو المستند ترسل الى ادارة المخازن وادارة التكاليف لنفس الغرض .

3 – تقوم ادارة التكاليف بأجراء التسوية الخاصة بكل التلف والعجز الطبيعي والتلف والعجز غير الطبيعي

من حـ / التلف الطبيعي

الى حـ / التلف

4 – تتم معالجة التلف الطبيعي بأحدى الطريقتين الاتيتين :

أ- طريقة التضخيم :

بموجب هذه الطريقة يتم تضخيم تكلفة الوحدة من المواد بتكلفة التلف الطبيعي وذلك بأستبعاد وحدات التلف الطبيعي من الكمية المشتراة وتحديد تكلفة الوحدة على هذا الأساس كما في المثال الاتي :

الكمية المشتراة 1000 وحدة من أصناف المواد .

نسبة التلف الطبيعي بهذا الصنف 2 % من الكمية المشتراة

قيمة الشراء الكلي 9800 دينار

الحـــل :

$$\text{كمية التلف } 1000 \times \frac{2}{100} = 20 \text{ وحدة}$$

$$\text{الكمية الصافية} = 1000 - 20 = 980 \text{ وحدة}$$

$$\text{التكلفة المضخمة للوحدة} = \frac{9800}{980} = 10 \text{ دينار}$$

ويتم استخدام تكلفة الوحدة المضخمة عند تحديد الكمية المنصرفة من هذا الصنف .

يلاحظ هنا ان تكلفة التلف الطبيعي سوف تتوزع على بقيمة الوحدات السليمة وتتضخم تكلفة الوحدة السليمة بتكلفة الوحدة التالفة تلفاً طبيعياً وبالتالي فان تكلفة التلف الطبيعي سوف تتوزع على وحدات الانتاج أو أوامر التشغيل عن طريق استخدام تكلفة المواد المتضخمة . يلاحظ انه عند اتباع هذه الطريقة سوف لايظهر حساب للتلف الطبيعي لا ضمن قيود اليومية ولا في دفتر استاذ التكاليف وانما يظهر فقط حساب للتلف غير الطبيعي .

ب. طريقة تحمّل تكلفة التلف الطبيعي على حساب

بموجب هذه الطريقة سوف يتم تحديد تكلفة التلف الطبيعي واظهاره ضمن قيود اليومية ودفتر استاذ التكاليف ومن ثم قفل حساب التلف الطبيعي في حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة بموجب القيد الاتي :

×× حـ / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

×× حـ / التلف الطبيعي

معالجة التلف العجز غير الطبيعي :

يتم معالجة التلف غير الطبيعي بالشكل الاتي :

1- بعد تحديد تكلفة التلف والعجز غير الطبيعي يتم اثبات قيدفي دفتر اليومية لهذا التلف او العجز ويكون بالشكل الاتي :

حـ / التلف غير الطبيعي

حـ / التلف

2 – تحديد السبب لهذا التلف او العجز غير الطبيعي ومحاولة اتخاذلاجراءات المناسبة لعدم تكراره مستقبلاً وتتم معالجة الحادث منه حسب الجهة المسببة له كمايأتي :

أ – في حالة قصور مأمور المخزن :يتم تحميل امين المخزن بتكلفة هذا التلف أو العجز وبموجب القيد الاتي :

×× حـ /امين المخازن

×× التلف غيرالطبيعي

ب – في حالة عدم تحميله لجهة ما فيتم أعتباره خسارة على المنشأة ويتم قفله في حـ/ الأرباح والخسائر بالقيد الاتي :

×× من حـ / الأرباح والخسائر

××× الى حـ / التلف غير الطبيعي

وفي حالة وجود قيمة مستردة للتلف الطبيعي وغير الطبيعي فيتم تخفيضها من تكلفته وأجراء المعالجة المحاسبية له بالصافي .

مثال – 1 –

كانت القيمة الدفترية لمخزون المواد المباشرة (100,000) دينار ، في حين أن الجرد الفعلي أظهر أن قيمة هذا المخزون (98,500) دينار فقط ن فأذا علمت أن العجز في هذا النوع من المخزون يعتبر طبيعياً أذا كان في حدود 2 % من القيمة الدفترية .

المطلوب

تحديد مقدار العجز وهل هو طبيعي أم غير طبيعي ثم أجري القيود اللازمة .

الحـــل :

أ – مقدار العجز في المواد =

القيمة الدفترية للمخزون ــ القيمة الحقيقية الموجودة في المخازن .

100,000 ــ 98.500 = 1500 دينار

ب– مقدار العجز الطبيعي في المخزون =

القيمة الدفترية للمخزون × نسبة العجز الطبيعي

= 100,000 × 2 %

= 2000 دينار

وحيث أن النقص الفعلي أقل من النسبة المسموح بها فأن النقص يعتبر عجزاً طبيعياً يحمل الى تكاليف الصنع الأضافية (مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة)

جـ – أثبات القيود اللازمة

1 – أثبات فروق الجرد

1500 من حـ / التلف

1500 الى حـ / مراقبة مخازن المواد

تخفيض مراقبة مخازن المواد بالتلف

---

2 – تصنيف فروق الجرد الى تلف طبيعي (مسموح به) وتلف غير طبيعي (غير مسموح به).

1500 من حـ / مراقبة التلف والعجز الطبيعي

1500 الى حـ / مراقبة التلف والعجز الكلي

3– تحميل التلف الطبيعي للانتاج

1500 من حـ / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

1500 الى حـ / التلف الطبيعي

مثال – 2 –

على أفتراض ثبات نفس البيانات السابقة بأستثناء أن قيمة المخزون حسب الجرد الفعلي أصبحت 97000 دينار بدلاً من 98500 دينار .

المطلوب :

تحديد مقدار العجز وهل هو طبيعي أم غير طبيعي ثم أجري القيود اللازمة .

الحـــل :

أ – مقدار العجز في المواد :

القيمة الدفترية للمخزون ــ القيمة الحقيقية الموجودة في المخازن

= 100000 ــ 97000

= 3000 دينار

ب ـ مقدار العجز الطبيعي في المخزون =

القيمة الدفترية للمخزون × نسبة العجز الطبيعي

= 100000 × 2 %

= 2000 دينار

وحيث ان النقص الفعلي اكثر من النسبة المسموح بها فان النقص يحتوي على عجز طبيعي مقداره 2000 دينار يحمل الى تكاليف الصنع الاضافية وعجز غير طبيعي غير معروف الاسباب مقداره 1000 دينار (3000 ـ 1000) يحمل على حـ / الارباح والخسائر.

جـ - القيـود اليومـية

1 - أثبات فروق الجرد

3000 من حـ / التلف

3000 الى حـ / مراقبة مخازن المواد

---

2 - تصنيف فروق الجرد الى تلف طبيعي (مسموح به)

وتلف غير طبيعي (غير مسموح به)

من مذكورين

2000 حـ / التلف الطبيعي

1000 حـ / التلف غير الطبيعي

3000 الى حـ / التلف

3- تحميل التلف الطبيعي للانتاج

2000 من حـ / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

2000 الى حـ / التلف الطبيعي

4- تحميل التلف غير الطبيعي على حـ / أ. خ

1000 من حـ / أ . خ

1000 الى حـ / التلف غير الطبيعي .

2.تحويل المواد :

في بعض الأحيان نجد أن أحد الأقسام يحتاج الى مواد موجودة في أقسام أخرى فائضة عن الحاجة أو أن عملية معينة داخل القسم الواحد تحتاج الى مواد موجودة في عملية أخرى وفائضة عن الحاجة .

أن الأجراء السليم أن لا يتم تحويل مواد من قسم الى أخر أو من عملية الى أخرى وأنما يتم ارجاع المواد الفائضة الى المخازن ثم أعادة صرفها الى الأقسام أو العمليات التي بحاجة اليها . غير أنه في بعض الحالات الأستثنائية يتم تحويل المواد .

فكيف تتم هذه العملية وكيف تكون معالجتها :

1 - يقوم القسم المحول للمواد بأصدار مذكرة تحويل مواد ويرسل نسخة منها مع المواد الى القسم المحول اليه .

2- ترسل صورة من المذكرة الى ادارة المخازن للاثبات في السجل .

3- ترسل صورة من المذكرة الى ادارة التكاليف للتسعير والاثبات في السجل وتقوم بأجراء قيود التسوية اللازمة في دفتر استاذ التكاليف بتحميل القسم المحول اليه بتكلفة المواد المحولة وخفضها من القسم المحول . ويلاحظ عدم تشجيع تحويل المواد لصعوبة السيطرة على عمليات التحويل ولاحتمال تلف المواد اثناء عملية التحويل .

3. رد مواد الى المخزن :

يتم في بعض الاحيان رد مواد من الاقسام الى المخازن اما لعدم الحاجة الى هذه المواد او لتوقف العملية الانتاجية في هذا القسم او لكون المواد قد أصابها بعض التلف . ويتم رد المواد من الاقسام الى المخازن بموجب مذكرة رد مواد التي تكون بمثابة المستند المؤيد لرد المواد ولاعتماده في الاثبات في السجلات والبطاقات .

تحرر مذكرة الرد من قبل القسم الذي قام بالرد وترسل مع المواد الى المخازن حيث يعتمد مأمور المخزن على المذكرة بعد استلامه المواد في الاثبات في بطاقة الصنف الخاص بكل نوع من انواع المواد المرتدة . وترسل

نسخة من مذكرة الرد الى ادارة المخازن للاثبات في سجل مراقبة المواد بما يفيد الرد .

ترسل نسخة من المذكرة الى ادارة التكاليف التي تقوم تسعير المواد المرتدة واثباتها في السجلات الخاصة بها .ويحتفظ القسم الذي قام بالرد بصورة من مذكرة الرد .

ويتم اثبات كمية وقيمة المواد المرتدة في دفتر استاذ المخازن في ادارة التكاليف وكذلك بالنسبة لبقية السجلات والبطاقات باحدى الطريقتين الاتيتين :

أ- الاثبات بحقل الوارد مثلها في ذلك مثل المشتريات الخارجية

ب - الاثبات في حقل المنصرف وبلون مغاير او داخل قوسين لتميزها عن المنصرف وخصمها منه عند تحديد المنصرف بالصافي .

والاتي مخطط يوضح نموذج مذكرة رد مواد :

اسم المنشأة

مذكرة رد مواد رقم

رقم امر الشراء — اسم المورد

تاريخ الرد — عنوان المورد

اسباب الرد — رقم قائمة المورد

ت	الصنف	رقم الصنف	المواصفات	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	الملاحظات

توقيع — مأمور المخازن — توقيع

رئيس قسم الاستلام — مدير المشتريات

يقصد بالتلف عدم صلاحية المواد لتأدية الغرض منها بالكفاءة المطلوبة .

ففي أي عملية إنتاج وتصنيع لابد وان تفسد بعض المواد وتتلف نتيجة للصدأ او للتبخر او تصبح على شكل مخلفات - - الخ ومن الامثلة على التلف :

- تلف الاسمنت عند صناعة الأبنية .
- صدأ حديد البناء عند صناعة الأبنية .
- قصاصات الخشب عند صناعة الأثاث .
- المخلفات (النشارة) نتيجة استعمال الخشب
- المخلفات في صناعة الورق الصحي .
- المخلفات من مادة الحجر عند تحويل الحجارة الخام الى حجارة صالحة للبناء .

وعليه فأن تلف المواد ينشأ بسبب أحد العوامل الاتية:

1- تشغيل المادة الخام .
2- تلف بعض الاجزاء .
3- القدم الذي يصيب المادة الخام .
4- او بسبب الغاءبعض المشاريع التجريبية
5- الحريق .

ويمثل التلف العادي تكلفة غير مباشرة يحمل بها الانتاج بينما التلف غير العادي فيعتبر خسارة يحمل بها حـ/ الأرباح والخسائر . وقد يرجع السبب في حدوث التلف غير العادي الى ظروف طبيعية مثل الحريق وفي هذه الحالة تكون تكلفة الوحدات التالفة عبارة عن خسارة غير عادية ناتجة عن ظروف غير طبيعية . بينما قد ينتج التلف غير العادي عن اهمال او تقصير المسؤولين عن الانتاج وهنا لا يعتبر هذا التلف خسارة غير عادية وانما تعتبر ضياعاً او اسرافاً ناتجاً عن إهمال او تقصير المسؤولين عن هذا التلف .

ولأي سبب كان فأن المواد التالفة تقسم الى قسمين :

القسم الاول : مواد تالفة يمكن بيعها :

إذا كان بالإمكان بيع المواد التالفة فتعاد هذه المواد الى المخازن مع تقرير تلف Spolige Report لإثباتها في سجلات المخازن بالكمية فقط . ويثبت الايراد من المواد التالفة حال بيعها بالقيد الاتي :-

	من حـ / الصندوق	×××
	الى حـ / إيراد بيع تالف	×××
ايراد بيع تالف		

ويعالج الايراد من بيع المواد التالفة بأي من الطرق الاتية:

1- اعتباره ايراد يقفل في نهاية المدة في حـ / أ. خ ويكون القيد :

	حـ / إيراد بيع تالف	×××
	الى حـ / أ . خ	×××

2- تخفيض تكلفة الانتاج :

يمكن تخفيض تكلفة الانتاج بإحدى الطرق الاتية :-

أ - بالإمكان احتساب نسبة التالف الى امر تشغيل معين فتخفض تكلفة المواد التي صرفت لهذا الامر بثمن بيع المواد التالفة ويكون قيد اليومية كالأتي :-

	من حـ / ايراد بيع تالف	×××
	الى حـ / مراقبة انتاج تحت التشغيل	×××
تخفيض امر تشغيل . . . . . بقيمة المتحصل من بيع المواد التي صرفت له .		

ب - او بالامكان تخفيض تكاليف الصنع الاضافية ويكون القيد كالآتي :

	من حـ/ ايراد بيع تالف	×××
	الى حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة	×××
تخفيض تكاليف صناعية غير مباشرة - بقيمة المتحصل من بيع المواد التالفة .		

مثال (1)

قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء (1000) وحدة من المادة (أ) بسعر (2) دينار للوحدة ، وفي تاريخ معين تقرر القيام بجرد وظهر ان هناك تلف قد اصاب المادة بنسبة 4 % من قيمة المادة ، في حين كانت النسبة المسموح بها من قبل ادارة المنشأة هي 2 % من اجمالي قيمة المادة وعند التحري عن اسباب التلف ظهران السبب يعود الى مسؤلية ادارة المنشأة وسوء التخطيط .

اذا علمت ان المنشأة قد قامت ببيع التلف الطبيعي بمقدار (2) دينار اما التلف غير الطبيعي فقد تم بيعه بمقدار (3) دينار .

المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية كل من التلف الطبيعي وغير الطبيعي في السجلات :

الحـــل :-

1) 1000 × 2 = 2000 دينار

من حـ/ مراقبة مخازن المواد 2000

الى حـ/ المجهزون او الموردون 2000

2) 2000 × 4 % = 80 دينار قيمة التلف

من حـ/ مراقبة المجهزون 80

الى حـ/ مراقبة مخازن المواد 80

3) 2000 × 2 % = 40 دينار قيمة التلف الطبيعي

80 – 40 = 40 قيمة التلف غير طبيعي

من مذكورين

حـ/ تلف طبيعي 40

حـ/ تلف غير طبيعي 40

الى حـ/ التلف 80

4) 40 x 2 = 80 دينار

ايراد بيع التلف الطبيعي

40 x 3 = 120 دينار

ايراد بيع التلف غير الطبيعي

200 من حـ/الصندوق

200 الى حـ/ايراد بيع التالف

القسم الثاني :مواد تالفة لا يمكن بيعها .

وهنا لابد من التخلص من المواد التالفة . وقد تتخلص منه المنشأة مجاناً بأن يأخذها المحتاجين ، كما هو عليه الحال عند اخذ مخلفات الحجارة من مناشئ الحجر . او قد تتكبد المنشأة بعض الاموال للتخلص منها وهذا هو الاغلب خصوصاً في الدول المتقدمة حيث تطبق قوانين صارمة لحفظ الماء والهواء من التلوث .

اما نفقات التخلص من المخزون التالف فيجب ان تضاف الى تكلفة الصنع عن طريق تحميل حساب تكاليف الصنع الاضافية بها .

××× من حـ/ مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة

××× الى حـ/ الصندوق

مصروفات التخلص من المواد التالفة .

مثـــال : (٢)

فيما يأتي بيانات بالكميات الواردة والمنصرفة من المادة (س) في احد المشروعات الصناعية خلال شهر كانون الثاني 2009 : (المبالغ بالاف الدنانير) .

1- في 1/1 كان رصيد المخزون من هذه المادة (1000) وحدة بسعر (5) دنانير للوحدة الواحدة.

2- في 1/3 صرف لقسم الانتاج (أ) 200 وحدة .

3- في 1/5 صرف لقسم الانتاج (ب) 500 وحدة .

4- في 1/7 تسلم المخزن (400) وحدة بسعر (8) دنانير . للوحدة الواحدة .

5- في 1/10 صرف لقسم الانتاج (أ) (600) وحدة .

6- في 1/12 رد قسم الانتاج (ب) (100) وحدة من الكمية التي صرفت اليه في 1/5 .

7- في 1/15 تسلم المخزن (800) وحدة بسعر (10) دنانير للوحدة الواحدة .

8- في 1/18 صرف لقسم الانتاج (أ) (300) وحدة

9- في 1/22 بسبب الزيادة في المواد لدى القسم (أ) فقد حول منها (100) الى القسم (ب) . والمواد المحولة من الدفعة التي صرفت الى القسم (أ) بتاريخ 1/18 .

10- في 1/25 تسلم المخزن (700) وحدة بسعر (12) دينار للوحدة الواحدة .

11- في 1/31 تبين ان (50) وحدة من الكمية التي سبق توريدها يوم 1/25 غير مطابقة للمواصفات فتقرر ردها الى المورد .

فإذا علمت ان :

أ- طبيعة المادة (س) تتلف نتيجة التخزين وقد قدر التلف الطبيعي بنسبة 2 % من الكمية الباقية في المخزن في نهاية كل شهر .

ب - اظهرت نتيجة الجرد في نهاية الشهر ان الكمية الموجودة في المخازن (1300) وحدة ويعزى الفرق غير الطبيعي ان وجد الى اسباب خارجية .

المطلوب :

1 - تصوير بطاقة الصنف .

2- اثبات قيود اليومية اللازمة المتعلقة بكامل العمليات السابقة حسب طريقة ما يرد أولاً يصرف أولا

بطاقة الصنف للمادة (س)

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/1	الرصيد							1000	5	5000
1/3	صرف لقسم الانتاج أ				200	5	1000	800	5	4000
1/5	صرف لقسم الانتاج ب				500	5	2500	300	5	1500
1/7	استلام مواد	400	8	3200				300	5	1500
								400	8	3200
								700		4700
1/10	صرف لقسم الانتاج أ				300	5	1500			
					300	8	2400			
					600		3900	100	8	800
1/12	رد قسم الانتاج (ب)				(100)	5	(500)	100	5	500
								100	8	800
								200	5	1300
1/15	استلام مواد	800	10	8000				100	5	500
								100	8	800
								800	10	8000
								1000		9300
1/18	صرف لقسم الانتاج(أ)				100	5	500			
					100	8	800			
					100	10	1000			
					300		2300	700	10	7000

التاريخ	البيان	الوارد			الصادر			الرصيد		
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة
1/22	لا إجـــــــــــــــراء									
1/25	استلام مـواد	700	12	8400				700 700 1400	10 12	7000 8400 15400
1/31	رد مواد للمورد	(50)	10	(500)				650 700 1350	10 12	6500 8400 14900
1/31	فـروق جـــرد				50	10	500	600 700 1300	10 12	6000 8400 4400

قيود اليومية :

ملاحظة : يفترض ان تكون القيود بالارقام المجمعة في نهاية الشهر لكن لغاية التسهيل والفهم ثم اثبات كل حالة لوحدها .

1- اثبات صرف المواد في 1/3

1000 من حـ/ مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج أ)

1000 الى حـ / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

2- اثبات صرف المواد في 1/5

2500 من حـ / مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج ب)

2500 الى حـ / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (ب)

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (ب)

3 - اثبات استلام مواد في 1/7

3200 من حـ/ مراقبة المواد

3200 الى حـ/ الموردين

شراء مواد مباشرة

4 - اثبات صرف المواد في 1/10

3900 من حـ/ مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج أ)

3900 الى حـ/ مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

5 - اثبات رد المواد في 1/12

500 من حـ/ مراقبة المواد

500 الى حـ/ مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج ب)

رد مواد مباشرة من قسم الانتاج (ب).

6 - اثبات استلام مواد في 1/15

8000 من حـ/ مراقبة المواد

8000 الى حـ/ الموردين

شراء موادمباشرة

7- اثبات صرف مواد في 1/18

2300 من حـ/ مراقبة إنتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج أ).

2300 الى حـ/ مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

8 – اثبات تحويل مواد في 1/22

500 من حـ / مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج ب)

500 الى حـ / مراقبة انتاج تحت التشغيل (قسم الانتاج ب)

---

9 – اثبات استلام مواد في 25 /1

8400 من حـ / مراقبة المواد

8400 الى حـ / الموردين

شراء مواد مباشرة

10– اثبات رد مواد في 31 / 1

500 من حـ / الموردين

500 الى حـ / مراقبة المواد

رد مواد مباشرة الى الموردين

11– تسوية الفرق في تسعير المواد المردودة (المبلغ الواجب رده) 600 دينار (50 ×12) بينما يتبع في تسجيله طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً ولذلك يبلغ المردود 500 دينار (50 × 10) . اما الفرق فتخفض به .

تكاليف الصنع الاضافية ويكون القيد :

100 من حـ / الموردين

100 الى حـ / تكاليف صناعية غير مباشرة

تخفيض تكاليف صناعية غير مباشرة بمقدار الفرق في رد المواد

12– العجز في المادة : بعد ان يتم تحديد مقدار العجز في المواد يعامل وكانه مواد صادرة ويتبع في تحديد تكلفته نفس الطريقة المستخدمة في تحديد تكلفة المواد المنصرفة للانتاج وهي في حالة تطبيق طريقة مايرد اولا يصرف اولا .

أ – العجز الكلي في المادة = الرصيد الدفتري ــ الرصيد الفعلي .

= 1350 ــ 1300

= 50 وحدة لتكلفة 500 دينار (50×10)

ب – كمية العجز الطبيعي = الرصيد الدفتري في نهاية الشهر × نسبة العجز الطبيعي

= 1350 × 12 %

= 27 وحدة لتكلفة 270 دينار (27 × 10)

ج – كمية العجز غير الطبيعي = العجز الكلي ــ العجز الطبيعي

= 50 ــ 27

= 23 وحدة لتكلفة 230 دينار (23 × 10)

13- اثبات فروق الجرد :

500 من حـ / التلف

500 الى حـ / مراقبة المواد

العجز في المواد المباشرة

14- تحليل فروق الجرد الى تلف طبيعي وتلف غير طبيعي

من مذكورين

270 حـ / تلف طبيعي

230 حـ / تلف غير طبيعي

500 الى حـ / التلف

تحليل فروق الجرد الى تلف طبيعي وتلف غير طبيعي

15 - أقفال التلف

من مذكورين

270 حـ / مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة

230 حـ / الارباح والخسائر

الى مذكورين

270 حـ / تلف طبيعي

230 حـ / تلف غير طبيعي

الاعتمادات المستندية

شراء مواد أولية من الخارج

ادى التطور في اقتصادات الدول الى توفير مستلزماتها المادية والبشرية من الخارج واصبح من الضروري وجود وسيلـة تستخدم في ايجاد حالة توافق بين المشتري والبائع الذي يوجـد في بلد آخر بسبب التباعد واختلاف القوانين بين البلدين الامر الذي يتطلب وجود جهة وسيطة تنوب عن المستورد باستلام المستندات ومطابقتها وبالمقابل يشترط ان تقوم هذه الجهة بنفسها بتحويل ثمنها الى المجهز الخارجي او تفويض من يدفع الثمن نيابة عنها من خلال الاعتمادات المستندية .

وتعرف الاعتمادات المستندية بانها (عقداً يتعهد المصرف بموجبه بفتح اعتماد لصالح المستفيد بناء على طلب الآخر بفتح الاعتماد المستندي بضمان مستندات تمثل بضاعة منقولة او معدة للنقل .

اسئلة وتمارين الفصل الرابع

س 1 :- ماهي العوامل التي تؤثر على اختيار طريقة تسعير المواد الصادرة ؟

س2 :- اذكر اهم مميزات و عيوب كل من :-

أ - طريقة ما يرد اولا يصرف اولا (F I F O)

ب - طريقة ما يرد اخرا يصرف اولا (L I F O)

س3 :- اشترت شركة الأميرة (4000) وحدة من المادة (ص) بسعر (1000) دينار للوحدة الواحدة) وكانت مصاريف الشراء كالاتي :-

عمولة وكلاء المصرف (5 %) من قيمة المشتريات

اجور تامين (100 000 دينار)

مصاريف تحميل و تفريغ (70 000 دينار)

مصاريف نقل (130 000 دينار)

المطلوب :- تحديد اجمالي تكلفة المادة (ص) و كلفة الوحدة الواحدة منها .

س4 :- قامت شركة الأمال الصناعية بفتح اعتماد مستندي لدى مصرف الرافدين لاستيراد (5000 وحدة) من احدى المواد اللازمة في عملياتها الانتاجية من الصين وكان سعر الشراء (30 دولار امريكي) للوحدة الواحدة ، وقد بلغت المصاريف المتعلقة بعملية استيراد هذه المادة كالاتي :-

مصاريف فتح الاعتماد 2 000 000 دينار

عمولة البنك الراسل 5000 دولار امريكي

اجور الشحن 4 500 000 دينار

الرسوم الكمركية 12 000 000 دينار

مصاريف التخليص 1 000 000 دينار

اجور التامين 10 000 000 دينار

مصاريف النقل الداخلي 200 دينار للوحدة الواحدة

وعند وصول البضاعة الى مقر الشركة وجدت مطابقة من حيث الكمية والمواصفات
المطلوب : - احتساب اجمالي المواد المستوردة وكلفة الوحدة الواحدة ، اذا علمت ان الدولار الامريكي يساوي 1100 دينار عراقي .

س 5- في 30 /11/ 2008 استخرجت البيانات الاتية من سجلات احدى الشركات الصناعية الخاصة بسلعة معينة (س) والبيانات الاتية هي حركة الوارد والصادر من هذه المادة .

في 1/ 11/ 2008 كمية المواد الواردة 1400 وحدة بسعر (4) دنانير / للوحدة

في 6/ 11/ 2008 كمية المواد الواردة 600 وحدة بسعر (5) / للوحدة

في 10 /11 /2008/ الكمية الواردة 1000 وحدة بسعر (7) دنانير / للوحدة

في 16 /11 / 2008 الكمية الواردة 1200 وحدة بسعر (8) دنانير / للوحدة

في 20 /11/ 2008 الكمية الواردة 1500 وحدة بسعر (9) دنانير / للوحدة

في 28 /11 /2008/ الكمية الواردة 2000 وحدة بسعر (10) دنانير / للوحدة

وكانت الكمية الصادرة للانتاج بموجب اذونات صرف كما يأتي :

في 4 /11 /2008/ تم صرف 800 وحدة

في 9 /11 /2008/ تم صرف 1000 وحدة

في 13 /11 / 2008 تم صرف 800 وحدة

في 19 / 11 / 2008 تم صرف 900 وحدة

في 24 / 11 / 2008 تم صرف 1000 وحدة

في 29 / 11 / 2008 تم صرف 1900 وحدة

المطلوب :

1- تسعير المواد المنصرفة حسب طريقة مايرد اولاً يصرف أولاً وحسب طريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً .

2- تصوير بطاقة الصنف (س) في استاذ المخازن

س6 - من البيانات الاتية المطلوب تصوير حـ / المادة « ص» في دفتر استاذ المخازن .

1- حسب طريقة المتوسط المرجح الثابت

2- حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً

3- حسب طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً

البيانات :

الرصيد في 1 /7 / 2009 (1600) وحدة بسعر 2 دينار للوحدة .

في 6 / 7 / 2009 مشتريات (1200) وحدة بسعر 2,5 دينار للوحدة .

في 10/ 7 /2009 صادر للانتاج (1400) وحدة

في 16 / 7 / 2009 مشتريات (1800) وحدة بسعر 2,5 دينار للوحدة

في 20/ 7 / 2009 مردودات للمورد من مشتريات 16/ 7 (100)

في 25 / 7 / 2009 مردودات من قسم الانتاج للمخازن من صادر 10 /7 قدرها (100) وحدة

المصادر والمراجع

1- ابو حشيش ، خليل عواد ، محاسبة التكاليف – قياس وتحليل ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2005 .

2- الاخرس ، عاطف ، الهنيتي ، ايمان ، حمودة ، سمير والجعبري ، احمد ، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2001 .

3- التكريتي ، اسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان، 2006 .

4- الجبالي ، محمود علي والسامرائي ، قصي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 .

5- جمعة ، كمال حسن والساقي ، سعدون مهدي ، محاسبة التكاليف الصناعية – منهاج علمي وعملي ، دار اسراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 .

6- الرزق ، صالح عبد الله وبن وراد ، عطا الله خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ،عمان ، 1997 .

7- السيدية، محمد علي احمد، محاسبة التكاليف ـ دراسة نظرية واجرآءات تطبيقية ، جامعة الموصل ، العراق، 1987 .

8- ظاهر ، احمد حسن ، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الاولى ،2002 .

9- عبد الرحيم ، علي ، العادلي ، يوسف والعظمة ، محمد ، اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، الطبعة الاولى ، 1995 .

10-العناني ، رضوان محمد ، محاسبة التكاليف ـ مفاهيم ومبادئ وتطبيقات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2001 .

11-نور ، عبد الناصر ابراهيم والشريف عليان ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2002 .

12- Horngren ، Charles ، Foster ، G. and Datar ، S. ، Cost Accounting A Managerial Emphasis ، Prentice - Hall International Inc. ، 2000

تم بعونه تعالی