

وزارة التربية
المديرية العامة للتعليم المهني

مادىء محاسبة التكاليف

الصف الثاني تجاري

(محاسبة وادارة)

تأليف

د. عمر علي كامل نضال صبحي صالح

١٤٤٢ هـ / 2020 م

الطبعة الثالثة

الفهرست

رقم الصفحة

اسم الموضوع

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

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

المقدمة

تعد المحاسبة علماً كباقي العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتأثر بالبيئة المحيطة بها التي تعمل ضمنها لخدمتها ، لذا فأنها مرت بعدة مراحل من التطور التاريخي الذي افرز العديد من الحقوق او الفروع المشتقة منها والتي اخذت بالتزايد اما من خلال الانشقاق او الانشطار الحاصل للفروع الموجودة لعلم المحاسبة او من خلال ولادة فروع وحقوق جديدة ومستحدثة نابعة من الحاجات المتزايدة والمتوعدة للخدمات المحاسبية والمالية ضمن البيئة الاقتصادية المستمرة في التطور والتتوسيع .

وتعد محاسبة التكاليف احدى فروع المحاسبة لكنها ذات تاريخ ليس بالقصير اذ مرت عقود من الزمن على ولادة هذا الفرع الجديد والمتامي من المحاسبة . وقد يرد الى ذهن الشخص العادي ان محاسبة التكاليف ترتبط بكل مجالات الحياة وبكل انواع المنشآت اذ انها تتحسب لتكلفة كل شيء ، ولكن وظيفتها الاساسية التي وجدت وتطورت ولا زالت تتطور من اجلها هي التخطيط والرقابة كونها توفر البيانات اللازمة لھاتين الوظيفتين اللتان لا يمكن 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 محاسبة التكاليف عصب هذه الدراسة وشريانها الاساسي ، وقد جعلنا هذا الكتاب ونحن نضعه بين يدي المدرس والطالب حجر الاساس الذي ينطلقان منه للدراسة المحاسبة الادارية في المرحلة التالية من الدراسة وفي كل هذا الجهد حسينا ان نكون قد ساهمنا ولو بشكل بسيط في بناء واعمار ولو جزء يسير من عراقنا الغالي .

والله من وراء القصد .

الفصل الأول

ويتضمن :

- 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 مستوىً لمفهوم وطبيعة محاسبة التكاليف كفرع مستقل من فروع المحاسبة واحتلافها عن الفروع الاخرى للمحاسبة وعلاقتها بها ، ومستوىً ايضاً لمفهوم التكلفة وكيفية احتسابها ومرتكزها وعناصرها وانواعها وتصنيفاتها وعلاقتها بالرقابة واحتلافها عن المصروف كونه جزءاً من التكلفة بل وأحد عناصرها .

الفصل الاول

التكلفة - خلفية نظرية

مفهوم محاسبة التكاليف :

تعد محاسبة التكاليف احدى فروع المحاسبة فقد ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين - بكسر الدال - الداخلين 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 الرقابه على استخدام عوامل الانتاج المتاحه لها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع و تسجيل وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها باقصى درجه من الفاعليه . كما يمكن تعريفها بانها احد فروع المحاسبه واداة تحليليه تحكمها مجموعة من المبادئ والاصول المحاسبيه لما ثبت من مبالغ اجماليه في المحاسبه الماليه لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكم 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 بعده اهداف المشآت اذ لا يعد 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 لوحدة معينه او مرحله انتاجيه معينه او رقم معين ، اذ ان تحديد الكلفه يساعد اداره المشآه على اتخاذ القرار الملائم كونه يساعد في تحديد سعر بيع الوحده الواحده وضبط التكاليف وتحديد كمية الانتاج والمبيعات التي تحقق اعلى ربحية ممكنه . كما ان تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وفي اعداد قائمه الدخل وتحديد قيمة المخزون من السلع الناتمة الصنع وتحت التشغيل .

٢- الرقابه على التكاليف والعمل على تخفيض تكلفة الوحدات المنتجه بعد دراسة البيانات التي تلقاها الاداره من ادارة الانتاج والتكاليف فعمل على خفض التكاليف مع المحافظه على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات اداريه بتغيير ماده اوليه معينة او تغيير شكل السلعة وتصميمها ومراقبة اداء العمال والتقليل من الوقت

الصائع او المنتجات التالفة او استبدال الالات لزيادة كفاءتها الانتاجية ، ونما 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 المشاہ على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الصائع او تلف بعض المنتجات في مراحل الانتاج المختلفة او تقارير عن الطاقة الصائعة غير المستغلة اذ تقوم الادارة بدراسة هذه التقارير واتخاذ القرارات الادارية الازمة ، فقد تكون هناك تقارير كلفوية تبين ان سلعة ما تحقق خسارة او ان اسواقاً ما هي ليست ذات جدوى مما يحظر الادارة في المشاہ الصناعي على اتخاذ القرار الذي يتلافي وقوع الخسارة او التقليل منها .

٤- توفر محاسبة التكاليف البيانات الازمة لاعداد الموازنات التقديرية وهي موازنات تضم معلومات مالية ومحاسبية يتوقع حصولها في المستقبل وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف بالاعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها ، وتستخدم هذه الموازنات كوسيلة اجرائية 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 الاقتصادية 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 المشاہ او الانتاج او البيع وهذا يؤدي الى صياغة تقارير وقوائم مالية تستخدمها الادارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات .

العلاقة بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية :

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

وتقوم المحاسبة المالية باعداد البيانات والمعلومات بصفة اجمالية بينما تقوم 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 بعلومات تفصيلية عن تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من نشاط مع تحليل سلوك التكاليف مما يساعد الادارة ايضا في اتخاذ القرارات وتقدير التكاليف المستقبلية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية .

وترتبط محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية في الاوجه الآتية :

- ١- تعد محاسبة التكاليف امتداداً للمحاسبة المالية اذ تتعاون كل منهما في اعداد الحسابات الختامية ومركز المنشأة المالي تؤيدتها المستندات والبيانات التحليلية 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 وتكلفه الانتاج التام بينما يكون دور المحاسبة المالية اعداد بيانات الاصول والخصوم .
- ٣- لابد من وجود نظام التكاليف يعمل جنبا الى جنب مع المحاسبة المالية اذ لا يستطيع 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 بعacص 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 او 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 آخر مما يتطلب وجود مفهوم آخر للتكلفة ، لذا تعد التكاليف أدوات جيدة لاتخاذ القرارات المختلفة اذا ما أحسن استعمالها . وهذا كله كان السبب وراء عدم اتفاق محاسبي التكاليف على تحديد مفهوم موحد لمعنى التكلفة .

التكاليف والمصروفات والخسائر :

من الضروري التمييز بين التكلفة والمصروف ، ان التكلفة كما أسلفنا ما هي ألا تضخية اقتصادية معبّر عنها بقيمة نقدية تقابلها منفعة اقتصادية وهي مكونه من قسمين هما الكمية والسعر اذ أنها تمثل حاصل ضربهما اما المصروف فهو التكلفة المستفدة خلال الفترة المالية والتي يقابلها أبوداد خلال تلك الفترة كما انه ينفق من أجل الحصول على منفعة اقتصادية ، وهذا يمكن القول بان المصروف هو جزء من التكلفة . فعلى سبيل المثال - ليس الحصر - ، أن ثمن شراء المكائن المستخدمة في المصنع في أنتاج متوجهة تعتبر تكلفة في حين أن آند ثار أو استهلاك تلك المكائن يعتبر مصروفًا للفترة التي يتم فيها استعمال تلك المكائن . ولكن في الحياة العملية قد يستخدم أحياناً مصطلح التكلفة والمصروف بشكل متزدوج ليعطيان نفس المعنى بحيث يحل أحدهما محل الآخر وهذا طبعاً من الأخطاء الشائعة . اما الخسارة فهي تضخية اقتصادية معبّر عنها بقيمة نقدية ولكن لا يقابلها أية منفعة اقتصادية .

وحدات حساب التكلفة :

تمثل وحدات حساب التكلفة خط انتاجي او مرحلة انتاجية او المنتجات النهائية للمشروع او المشأة سواء تمثلت في شكل سلع او خدمات ، وتختلف هذه الوحدات من صناعة لآخر وتعتمد على طبيعة المنتجات المختلفة والصناعة التي تسمى 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 وتوسيفه وقياسه بالنسبة للمرحلة الانتاجية 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 المشابهة في مجموعات تتفق مكونات كل مجموعة منها في بعض المواصفات الأساسية بحيث يمكن تطبيق وحدة قياس تقريرية على المجموعة . وفي حالة غياب التجانس بين بعض المنتجات وعدم اشتراكها في المواصفات الأساسية يتخذ امر التشغيل للتعبير عن وحدة الانتاج .

ويوضح مما تقدم بأن وحدة حساب التكلفة هي الوحدة التي تستخدم 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 متخصص او خدمات من نوع معين متخصص ويحتوي على مجموعة من عوامل الانتاج المتماثلة ويتبع فيه منتج متميز او خدمة متميزة قابلة للقياس . ويتعين أن تمثل مراكز التكلفة وحدة مسؤولة تبعاً للتنظيم الاداري في الوحدة الاقتصادية ، 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 يقسم المشروع الى مراكز التكلفة الآتية :

1 - مراكز انتاج

2 - مراكز خدمات انتاجية

3 - مراكز خدمات تسويقية (بيعية)

4 - مراكز خدمات ادارية وتمويلية

عناصر التكاليف :

تميز عمليات الانتاج الصناعي باستخراج او تحويل او تشكيل المواد الأولية الى منتجات نهاية ، لذا فإن عناصر التكاليف في معظم الصناعات تحصر في :

1-المواد الأولية - Raw Material

2-الأجور (العمل) - Labor

3-المصروفات الأخرى (الخدمات) - Other Expenses

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

هذا وبالرغم من وجود هذه العناصر الرئيسية الثلاث في معظم الصناعات إلا أنها لا تدخل في تكوين المنتج النهائي بتساویة اذ أن ذلك يعتمد على طريقة الصناعة والمنتج ، فجده على سبيل المثال ان نسبة المواد الأولية (الخام) تشكل النسبة الاكبر من التكلفة في الكثير من الصناعات كصناعة الورق والتسييج ، في حين انه في صناعات أخرى يكون عصر العمل (الأجور) هو العنصر الاساس في التكلفة كما في الصناعات الدقيقة كصناعة الساعات ، أما في بعضها الآخر تكون نسبة المصروفات الأخرى (الخدمات) هي النسبة العالية ضمن التكلفة كما في الصناعات التي تحتاج رأس المال 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 يتبع ترتيب عناصر التكاليف - كما سيتم تناوله لاحقاً وتحميلها على وحدات الانتاج .

تبسيط عناصر التكاليف

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

اولاً: 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 الداخلة في العملية الصناعية او العملية التسويقية او الوظيفية الادارية .

2. عنصر تكلفة العمل (الاجور) : يتطلب تحويل المواد الخام (الاولية) الى منتج نهائي في المنتجات الصناعية الى اليدى العامله (العامله) التي يدفع بها الاجور التي تمثل جزءاً اساسياً من تكلفة المنتج . اذ يمثل عنصر تكلفة العمل كل ما يدفع من اجر لعاملين في مختلف اقسام المنشأة سواء ا كانوا يعملون في الاقسام الانتاجيه او في الاقسام الخدميه كما تشمل الاجور كل ما يدفع لعاملين في مجال التبويض وفي مجال الادارة .

3. عنصر تكلفة المصاريف : ويمثل كل ما تتحمله المنشأة من مصاريف بأسثناء المواد والاجور - مالفي الذكر - ، اذ يمثل عنصر التكلفة هذا تكلفة خدمات الانتاج وخدمات ادارة التسويق وخدمات الادارة العامة .

ثانياً : التبويض الوظيفي :

اذ تصنف عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويض حسب وظائف الوحدة الاقتصادية (الصناعية والتسويقية والادارية) من خلال ما ينفق عليها من تكاليف الى :

1. التكاليف الصناعية : وهي التكاليف التي تتفق على الوظيفة الصناعية التي تختص بالعمليات الانتاجيه اي تحويل المواد الخام الى منتج نهائي ، وفي هذه الوظيفة نوعان من مراكز التكلفة هما المراكز الانتاجيه المتخصصة بالعمليات الانتاجيه والتقويميه ومركز الخدمات الانتاجيه التي تقدم خدماتها الى المراكز الانتاجيه . وبذلك فأن التكاليف الصناعية تتضمن مواد واجور ومصروفات .

2. التكاليف التسويقية : وهي التكاليف التي تتفق على الوظيفة التسويقية التي تهدف الى تسويق وتوزيع ما انتجه الوظيفة الصناعية . وبذلك فأن التكاليف التسويقية تتضمن مواد واجور ومصروفات تسويقية او بيعيه .

3. التكاليف الادارية : وهي التكاليف التي تتفق على الوظيفة الادارية تلك الوظيفة الخدميه التي يتجسد

نشاطها في عمليات الاشراف والتنسيق بين مختلف الاقسام في الوحدة الاقتصادية . وبذلك فإن التكاليف الادارية تتضمن مواد واجور ومصروفات ادارية .

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 تتفق مباشرة على الوحدة الانتاجية او التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات الانتاج كما يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة وبذلك يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجه منها بشكل مباشر ، وتمثل 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 الغير المباشرة : وهي تلك العناصر التي تكون علاقتها غير مباشرة بـ وحدة الانتاجية اي انها لا ترتبط بـ وحدات الانتاج بشكل مباشر كما لا يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجه لـذا لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجه منها الا عن طريق معدلات التحميل ، وتمثل عناصر التكاليف غير المباشرة في :

أ- المواد غير المباشرة : وهي المواد التي تكون علاقتها بـ وحدة المنتجه غير مباشرة ولا يمكن تحديد نصيب وحدة المنتجه 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 علاقة بـ وحدة المنتج او يعني 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 بـ حجم الانتاج :

يعد هذا التبوب 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 بـ حجم الانتاج او النشاط الى :

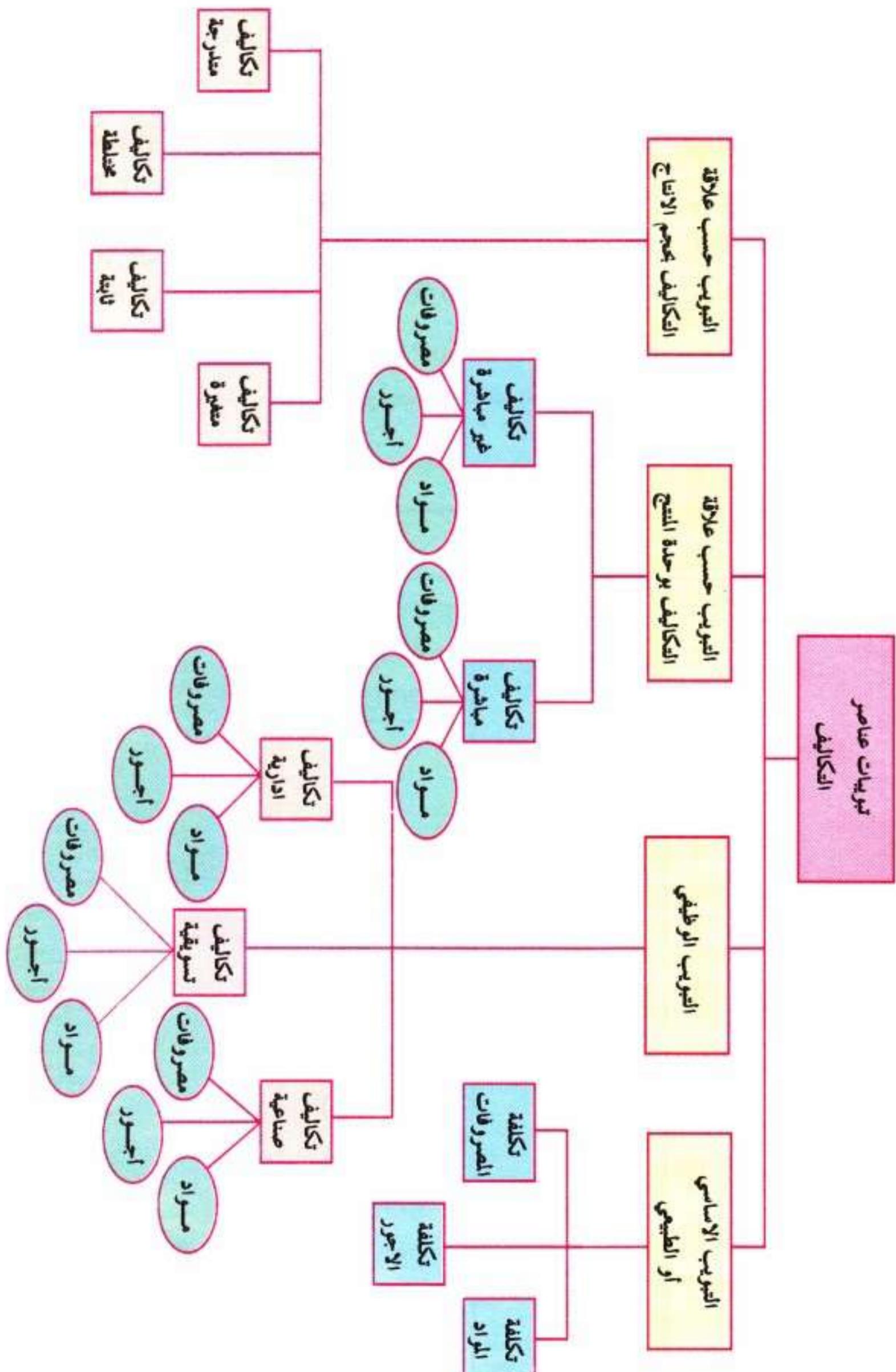
١-التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير في حجم النشاط (الانتاج) تغيراً طردياً بالزيادة او بالنقصان اي انها ترداد بنفس نسبة الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان في حجم الانتاج ، مثل تكاليف المواد الخام وتكاليف الاجور المباشرة .

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

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

٤-التكاليف المتردجة : وهي التكاليف التي تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الانتاج ثم تتفز الى مستوى اعلى عندما يزيد مستوى الانتاج عن ذلك الحد وتبقي ثابتة وهكذا ، مثل تكاليف ايجار المصنع عندما يتوسع نشاط الشركة وتحتاج الى استئجار مصنع اضافي مما يضاعف تكاليف الاعيارات .
هذا وستتناول عناصر التكاليف الاربعة هذه في الفصل التالي بتفصيل اكبر من خلال دراسة اغاثة سلوك التكاليف .

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



الشكل (١) - تبويبات عناصر التكاليف (للاطلاع)

وفيما يأتي بعض الأمثلة المحلولة عن تبويب التكاليف:
مثال (١):

تبلغ الطاقة الانتاجية والتسويقية لمصنع الرشيد 10 000 وحدة وكانت تكاليف الانتاج كالتالي:
(المبالغ بالدينار).

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

المطلوب : تبويب هذه التكاليف تبويبا طبيعيا وأحتساب الكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة.
الحل :

تكلفة الوحدة الواحدة		الكلفة الكلية	المبلغ	التفاصيل
100	1 000 000		800 000	مواد اولية (مباشرة)
			200 000	مواد تعينة وتغليف
				مجموع كلفة المواد
140	1 400 000		900 000	اجور مباشرة
			200 000	رواتب موظفي البيع
			300 000	رواتب الادارة
180	1 800,000			مجموع كلفة الاجور
			300 000	اجار مبني المصنع
			200 000	ايجار معرض البيع
			100 000	مصاريف نقل المبيعات
			250 000	قرطاسية
			300 000	مصاريف بيع متوزعة
			250 000	ايجار مبني الادارة
			400 000	مصاريف ادارية متوزعة
				مجموع المصاريف
420	4 200 000			التكلفة الاجمالية

الحل :

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{التكلفة الكلية}}{\text{عدد الوحدات}} = \frac{4\ 200\ 000}{10\ 000 \text{ وحدة}} = 420 \text{ دينار / وحدة.}$$

مثال (٢) :

بالرجوع الى المثال السابق وباعتماد نفس بياناته.

المطلوب: تبويض التكاليف تبويضاً وظيفياً حسب وظائف المشروع واحساب التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة.

الحل :

التفاصيل	المبلغ	التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة الواحدة
مواد اولية (مباشرة)	800 000	2 000 000	200
اجور مباشرة	900 000		
ايجار مبني المصنع	300 000		
مجموع التكاليف الصناعية		2 000 000	200
مواد تعبئة و تغليف	200 000	1 000 000	100
رواتب موظفي البيع	200 000		
ايجار معرض البيع	200 000		
مصاريف نقل المنتجات	100 000		
مصاريف بيع متعددة	300 000		
مجموع التكاليف التسويقية		1 000 000	100
رواتب الادارة	300 000		
قرطاسية	250 000	1 200 000	120
ايجار مبني الادارة	250 000		
مصاريف ادارية متعددة	400 000		
مجموع التكاليف الادارية		1 200 000	120
التكلفة الاجمالية	4 200 000		420

مثال (٣): بالرجوع الى المثال الاسبق رقم (١) وباعتماد نفس بياناته .
 المطلوب : تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج واحتساب التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة الواحدة .
 الحل :

	تكلفة الوحدة الواحدة	المبلغ	التفاصيل
		800 000	<u>التكاليف المباشرة</u>
		900 000	مواد اولية (مباشرة)
		200 000	اجور مباشرة
190	1 900 000		مواد تعبئة وتغليف
			<u>مجموع التكاليف المباشرة</u>
		300 000	<u>التكاليف غير المباشرة</u>
		200 000	إيجار مبني المصنع
		200 000	رواتب موظفي البيع
		100 000	إيجار معرض البيع
		300 000	<u>مصاريف نقل المنتجات</u>
		300 000	مصاريف بيع متعددة
		300 000	رواتب الادارة
		250 000	قرطاسية
		250 000	إيجار مبني الادارة
		400 000	مصاريف ادارية متعددة
230	2 300 000		<u>مجموع التكاليف غير المباشرة</u>
420	4 200 000		<u>التكلفة الاجمالية</u>

مثال (٤) : ينتج مصنع القادسية المادة (س) وفيما ياتي التكاليف الخاصة بانتاج (2000) وحدة من هذه المادة : (المبالغ بالدينار)

- التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة :

صناعية 90 000 ، تسويقية 80 000 .

- التكاليف الثابتة الكلية :

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

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 و 4000 وحدة .

الحل :

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} = 80 000 + 90 000 = 170 000 \text{ دينار .}$$

$$\text{التكلفة الثابتة الكلية} = 56 000 000 + 36 000 000 + 48 000 000$$

$$= 140 000 000$$

مستويات الانتاج

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

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 .

$$\text{١- التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة} = 80 000 + 90 000 = 170 000 \text{ د.ا / وحدة .}$$

$$\text{٢- التكاليف الثابتة الكلية} = 56 000 000 + 36 000 000 + 48 000 000 = 140 000 \text{ د.ا .}$$

التكاليف الثابتة الكلية

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

مثال (٥) : ينتج مصنع النصر (100 000 وحدة) سنوياً 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 2 دينار .

ت . تسويقية متغيرة كلية 1 500 000 1 دينار .

ت . ادارية كلية 500 000 2 دينار .

المطلوب : تبديل التكاليف اعلاه على اساس التكلفة المتغيرة والثابتة وحسب مستويات الانتاج (100 000 وحدة و 200 000 وحدة و 300 000 وحدة) .

الحل :

مستويات الانتاج

300 000 وحدة		200 000 وحدة		100 000 وحدة		التفاصيل
تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية	
70	21 000 000	70	14 000 000	70	70 000 000	التكلفة المتغيرة
20	6 000 000	30	6 000 000	60	6 000 000	التكلفة الثابتة
90	27 000 000	100	20 000 000	130	13 000 000	اجمالي التكلفة

. 500 000 د. 300 000 د.

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} = 25 + \frac{10}{100} + \frac{20}{100} + \frac{90}{100}$$

$$= 70 \text{ د. / وحدة}$$

$$\text{التكاليف الثابتة الكلية} = 2 500 000 + 1 500 000 + 2 000 000 = 6 000 000 \text{ دينار}$$

التكاليف والرقابة :

استكمالاً لموضوع تبويب التكاليف - سالف الذكر - وبحاله علاقة بموضوع الرقابة بوصف التكاليف اداة للرقابة ، يمكن تقسيم التكاليف من وجها نظر الرقابة الادارية الى نوعين رئيسين هما :

١. التكاليف الخاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي يمكن التحكم بها من حيث تحفظها تحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل احد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى اداري معين وخلال فترة زمنية معينة ، مثل التكاليف الثابتة .

٢. التكاليف غير الخاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم بها ورقابتها ضمن مستوى اداري معين ، مثل التكاليف المتغيرة التي تخص كل مركز انتاجي فهي تكاليف غير خاضعة للرقابة .

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

اسئلة وتمارين الفصل الاول

س ۱ - عَرْفٌ مَا يَأْتِي :

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

٤- ما الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة؟

س-٣- فارن بن كل مما يأتى مع أعضاء أمثلة :

أ- وحدة التكلفة و مركب التكلفة .

بــ التكاليف الماشية والتكاليف غير الماشية .

ج - التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة

د - التكاليف المختلطة والتكاليف المتداوقة

٤- اذكر أهداف محاسبة التكاليف ؟

٥- ما هي وظائف محاسبة التكاليف؟

س٤- اذكر أوجه الارتباط بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية؟

٧- ضع دائرة حول رمز الاجابة الصحيحة لكل مما يأتي :

١- باعت شركة أسهم تكلفتها (5000) ديناراً مبلغ (4900) ديناراً فإن مبلغ الـ (100) ديناراً يتعين :

أ - تكلفة ب - مصروف

ج - خسارة د - ربح

٢- يمكن أن تحصل إدارة التكاليف عن معلومات عن أصناف المواد الأولية و مصدرها كمية من إدارة :

أ - شؤون العاملين بـ الانتاج

جـ- المشتريات والمخازن دـ- المالية

٣- تعد محاسبة التكاليف امتداداً لـ :

أ- المحاسبة الادارية . ب- المحاسبة المالية .

جـ - المحاسبة الحكومية . دـ - المحاسبة الاجتماعية .

٤- 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

٥- هناك علاقة قوية بين محاسبة التكاليف و

أ - المحاسبة المالية

ب - المحاسبة الإدارية

ج - المحاسبة الاجتماعية د - جميع ما ذكر صحيح

٦- يتم تبويب التكاليف على أساس علاقتها بحجم الانتاج الى :

أ - مباشرة وغير مباشرة

ب - ثابتة ومتغيرة

ج - ايرادية ورأسمالية

د - صناعية وتسويقية وإدارية .

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

أ - يزيد

ب - يقل

ج - لا يتغير

د - لا شيء مما ذكر

س-٨- البيانات الآتية تتعلق بإنتاج (100) وحدة من المنتج (س) في المشاة 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 الواحدة والكلفة الكلية على اساس ما يأتي :

- أ- تبديل عناصر التكاليف على الاساس الوظيفي .
- ب- تبديل عناصر التكاليف الى متغير وثابت .

س-٩- البيانات الآتية متعلقة بإنتاج 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 تصنیف التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة وتصنیف طبيعي؟

س-١٠- فيما يأتي البيانات المتعلقة بإنتاج (4000) وحدة (ثلاثة) في مشاة صناعية :

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

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

والمطلوب : احتساب تكلفة الوحدة الواحدة والكلفة الكلية عندما :

- أ- يكون الانتاج عند مستوى 4000 ثلاثة
- ب- يكون الانتاج عند مستوى 8000 ثلاثة
- ج- يكون الانتاج عند مستوى 12000 ثلاثة

س ١١- بأفتراض أن مشروع يقوم بانتاج (2500) وحدة خلال طاقة معينة من الانتاج وأن التكلفة المباشرة لانتاج الوحدة الواحدة كانت كالتالي :

- (5) مواد مباشرة
- (3) أجور مباشرة
- (1) مصاريف مباشرة

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

المطلوب : احتساب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة عن مستوى :

2500 وحدة ، 2000 وحدة ، 15000 وحدة .

س ١٢- البيانات الآتية متعلقة بإنتاج المادة (س) بمنشأة صناعية والبالغ بالدينار .

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

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

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

الفصل الثاني

ويتضمن :

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

يهدف هذا الفصل الى :

- أن يكون الطالب بعد دراسته لهذا الفصل مستوعباً لأنماط سلوك التكاليف ولأهمية تحديد هذا السلوك ولطرق تحليله ولهيكل التكاليف ولبيانات الازمة لتحليل سلوك التكاليف .

الفصل الثاني

تحليل سلوك التكاليف

أنماط سلوك التكاليف :

يقصد بفهوم سلوك التكاليف الشكل الذي تستجيب به التكاليف للتغير في حجم نشاط المشاورة . ونظراً لأنّ سلوك التكاليف على العديد من القرارات الإدارية فإنّ الإدارة تهتم بالتعرف على سلوك التكاليف ، ولعله من الضروري لدراسة سلوك التكاليف التعرض إلى مفهوم المدى الملائم وهو مدى النشاط الذي يكون فيه سلوك التكاليف ساري المفعول أي يعني آخر أنه مدى او حدود حجم النشاط او الانتاج التي يبقى ضمنها سلوك التكاليف مستقراً و معروفاً .

ويمكن التمييز بين أنماط مختلفة لسلوك اجمالي التكاليف عند المستويات المختلفة للإنتاج ويوجد أربعة : أنماط رئيسة لسلوك التكاليف تبعاً للتغير في مستوى الانتاج قد تناولناها انفاً في الفصل السابق ضمن تبويب التكاليف حسب علاقتها حجم الانتاج ، وهذه الأنماط هي :

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

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

$$\text{اجمالي التكاليف المتغيرة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} \times \text{عدد وحدات الانتاج}$$
$$\text{اجمالي التكاليف المتغيرة} =$$

$$\frac{\text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة}}{\text{عدد وحدات الانتاج}}$$

مثال على التكاليف المتغيرة

كانت التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة ١٠٠ دينار وكان حجم الانتاج ١٠ وحدات

المطلوب : ١- احسب التكاليف المتغيرة الكلية

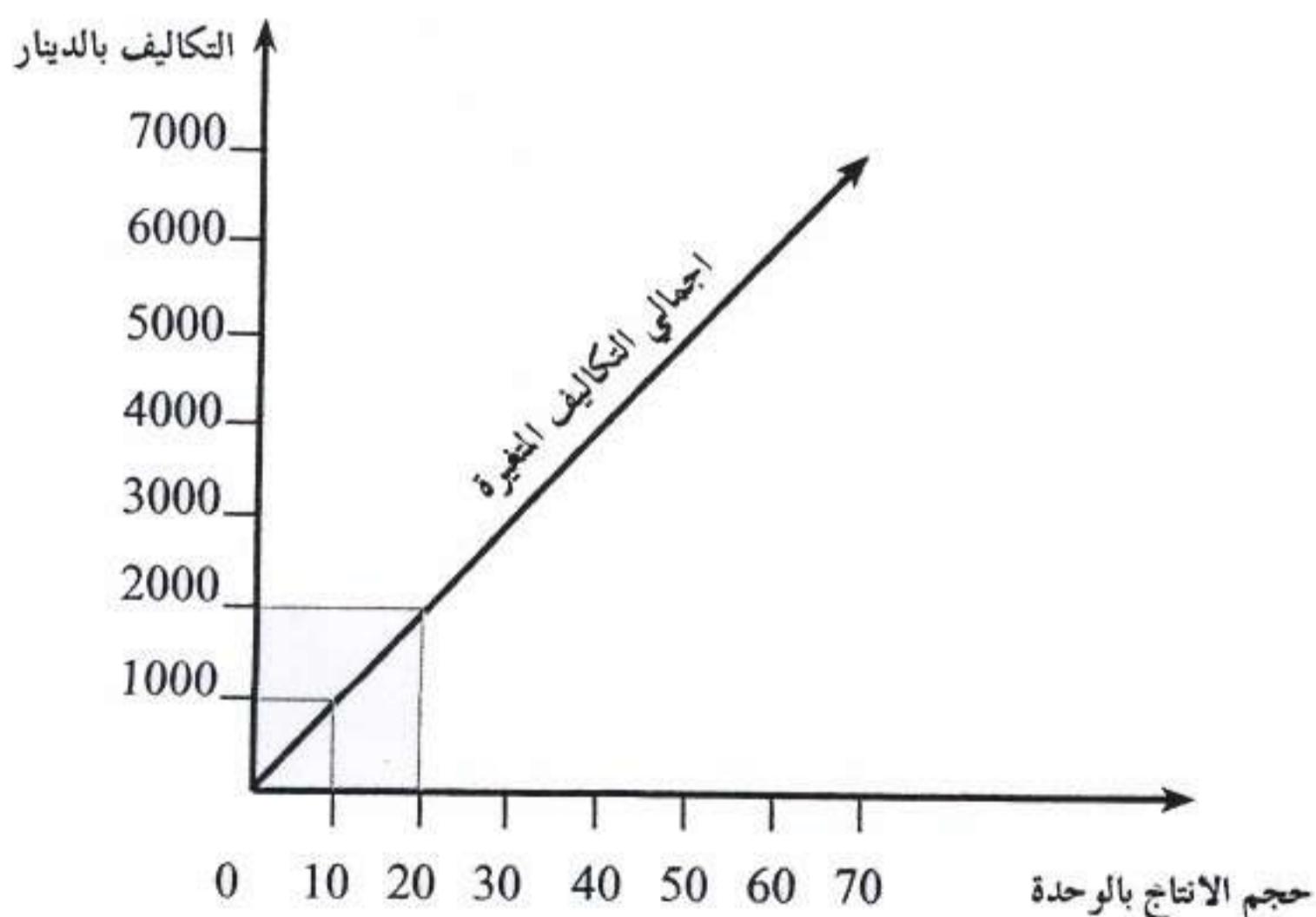
٢- احسب التكاليف المتغيرة الكلية عندما يصبح حجم الانتاج ٢٠ وحدة.

الحل: ١- التكاليف المتغيرة الكلية = حجم الانتاج \times الكلفة المتغيرة للوحدة

$$= 100 \times 10 = 1000 \text{ دينار}$$

٢- التكاليف المتغيرة الكلية = $100 \times 20 = 2000 \text{ دينار}$

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



((الشكل (٤) – علاقة التكاليف المتغيرة بحجم الانتاج))

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

٢- التكاليف الثابتة : وهي التكاليف التي لا تتغير بجملتها مع التغير في حجم الانتاج في حدود معينة في حين يتغير نصيب الوحدة الواحدة منها تغيراً عكسيّاً مع تغير حجم الانتاج . ويمكن توضيح العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم الانتاج (النشاط) بالمعادلين الآتيين :

$$\text{اجمالي التكاليف الثابتة} = \theta \quad (1)$$

حيث ان : θ = مبلغ معين ثابت لا يتأثر بمسار حجم الانتاج .

اجمالي التكاليف الثابتة

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

مثال على التكاليف الثابتة:

اذا كانت التكاليف الثابتة الاجمالية ١٠٠٠٠٠ دينار وكانت حجم الانتاج ١٠٠ وحدة المطلوب

١- احسب التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة

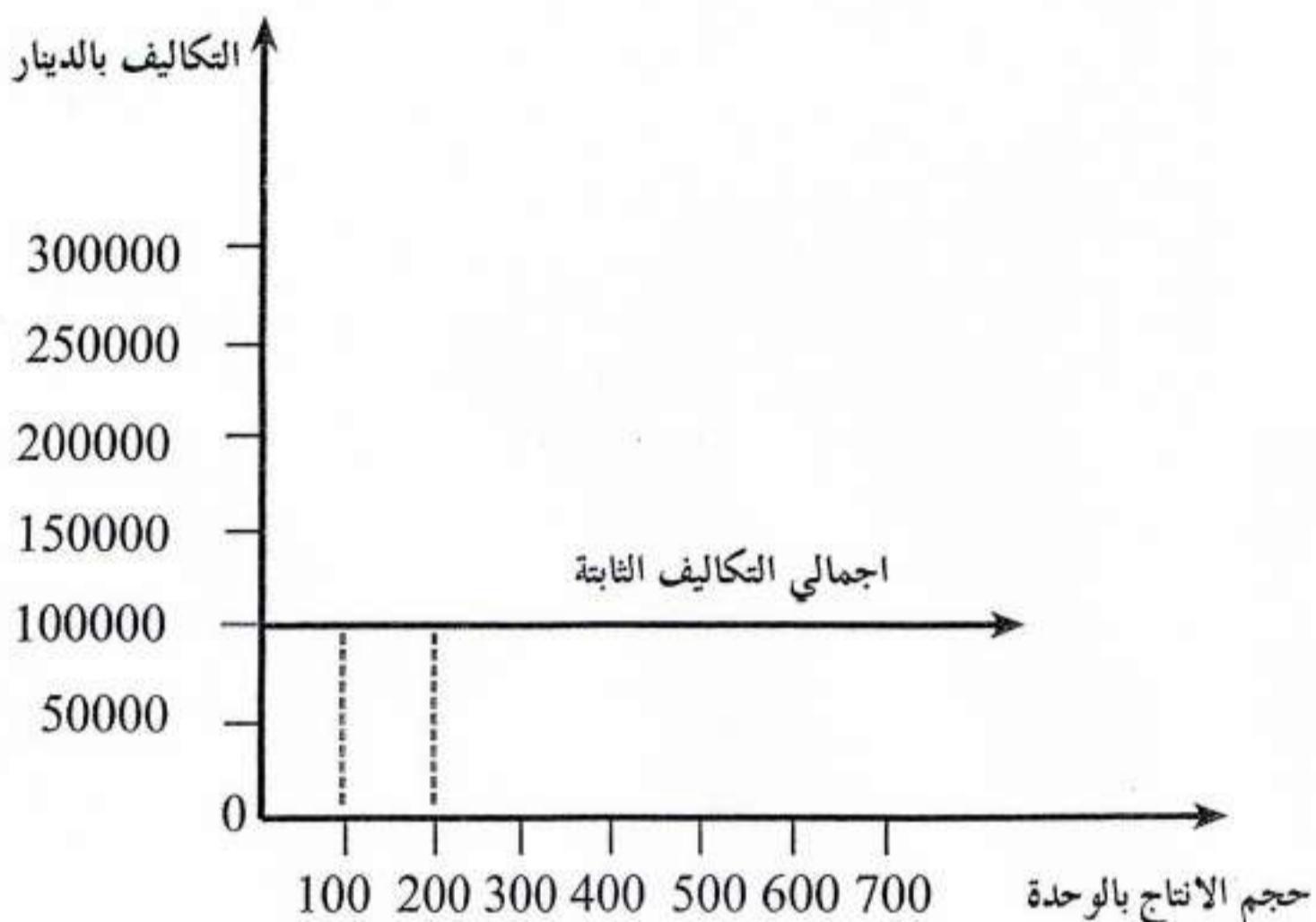
٢- احسب التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة عندما يصبح حجم الانتاج ٢٠٠ وحدة

الحل

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

$$2 - \text{التكاليف الثابتة للوحدة} = \frac{100000}{200} = 500 \text{ دينار للوحدة}$$

وما تقدم يبين لنا ان 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 عكسيّة ، ويمكن توضيح العلاقة بين اجمالي التكاليف الثابتة وحجم الانتاج بالشكل البياني الآتي واستخدام نفس البيانات السابقة :



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

و تلاحظ من الشكل السابق بأن أجمالي التكاليف الثابتة تبقى بنفس مستواها وهو (100000) دينار حتى لو كان حجم الانتاج صفر وحدة 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 خطأً مستقيماً موازياً لخط الانتاج .

٣- التكاليف المختلطة: وهي التكاليف التي تكون من جزئين أحدهما ثابت والآخر متغير لذا فأنها تسمى بالتكاليف شبه المتغيرة اذا كانت نسبة المتغير فيها اكبر واحياناً تسمى بالتكاليف شبه الثابتة اذا كانت نسبة الثابت فيها اكبر - كما اسلفنا في الفصل السابق -، وتصف 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 الآتية :

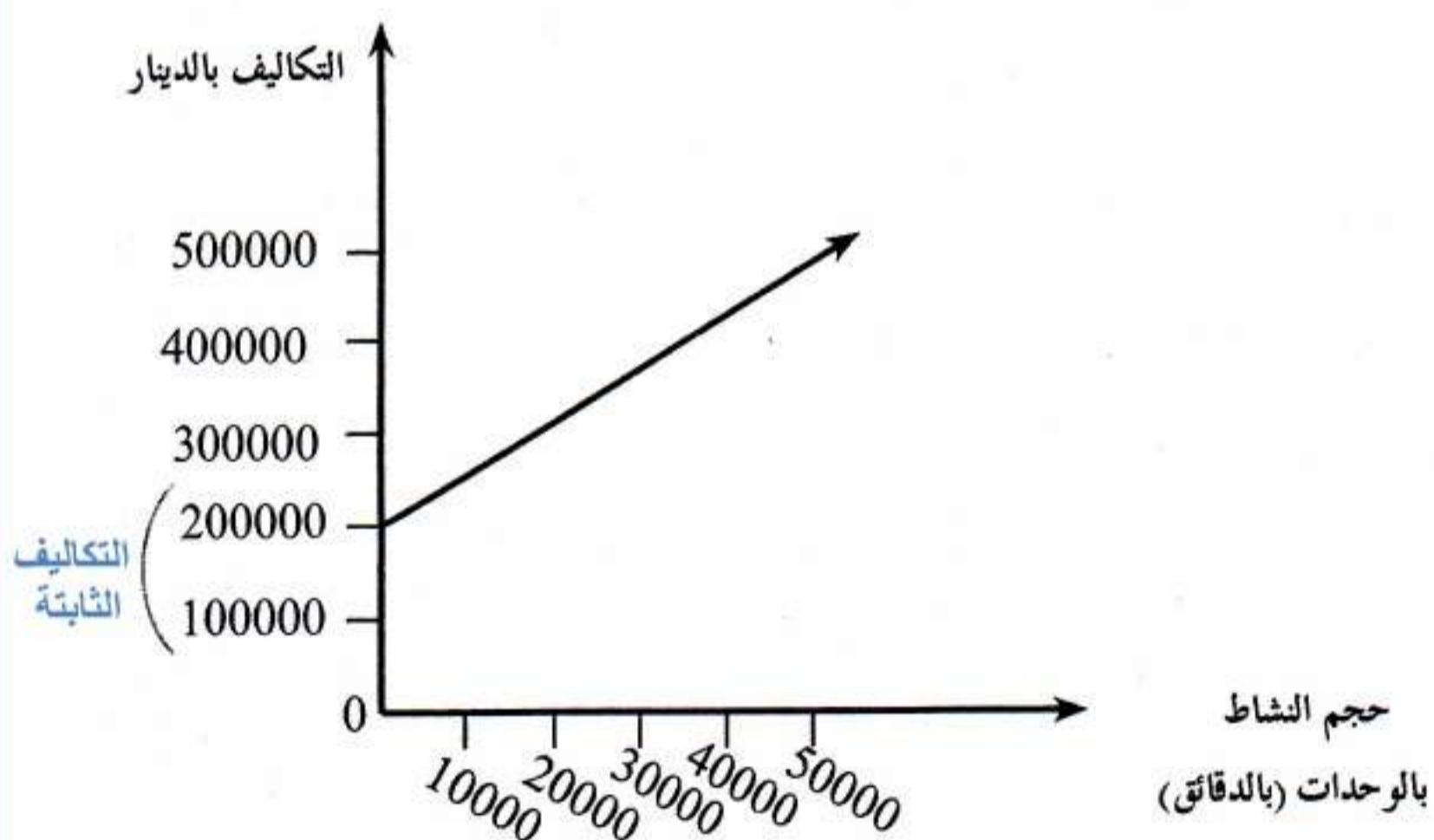
$$\text{اجمالي التكاليف المختلطة} = \text{اجمالي التكاليف الثابتة} + (\text{التكلفة المتغيرة} \times \text{عدد وحدات النشاط للوحدة الواحدة})$$

ومن الأمثلة على التكاليف المختلطة تكاليف الصيانة والهاتف والكهرباء والماء وما إلى ذلك ، إذ تتحوّل إجمالي تلك التكاليف على مبلغ ثابت دوريًا لكي يغطي نفقة توفير الخدمة أو الاشتراك بها بضاف إليها 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 15 دينار للدقيقة وكان عدد الدقائق الكلية المستخدمة هو 30000 دقيقة فيكون :

$$\begin{aligned} \text{اجمالي التكاليف المختلطة (تكاليف الهاتف)} &= 200000 + (30000 \times 10) \\ &= 300000 + 200000 \\ &= 500000 \end{aligned}$$

: اجمالي تكاليف الهاتف

في هنا 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 التالي الآتي وباستخدام نفس بيانات المثال السابق :

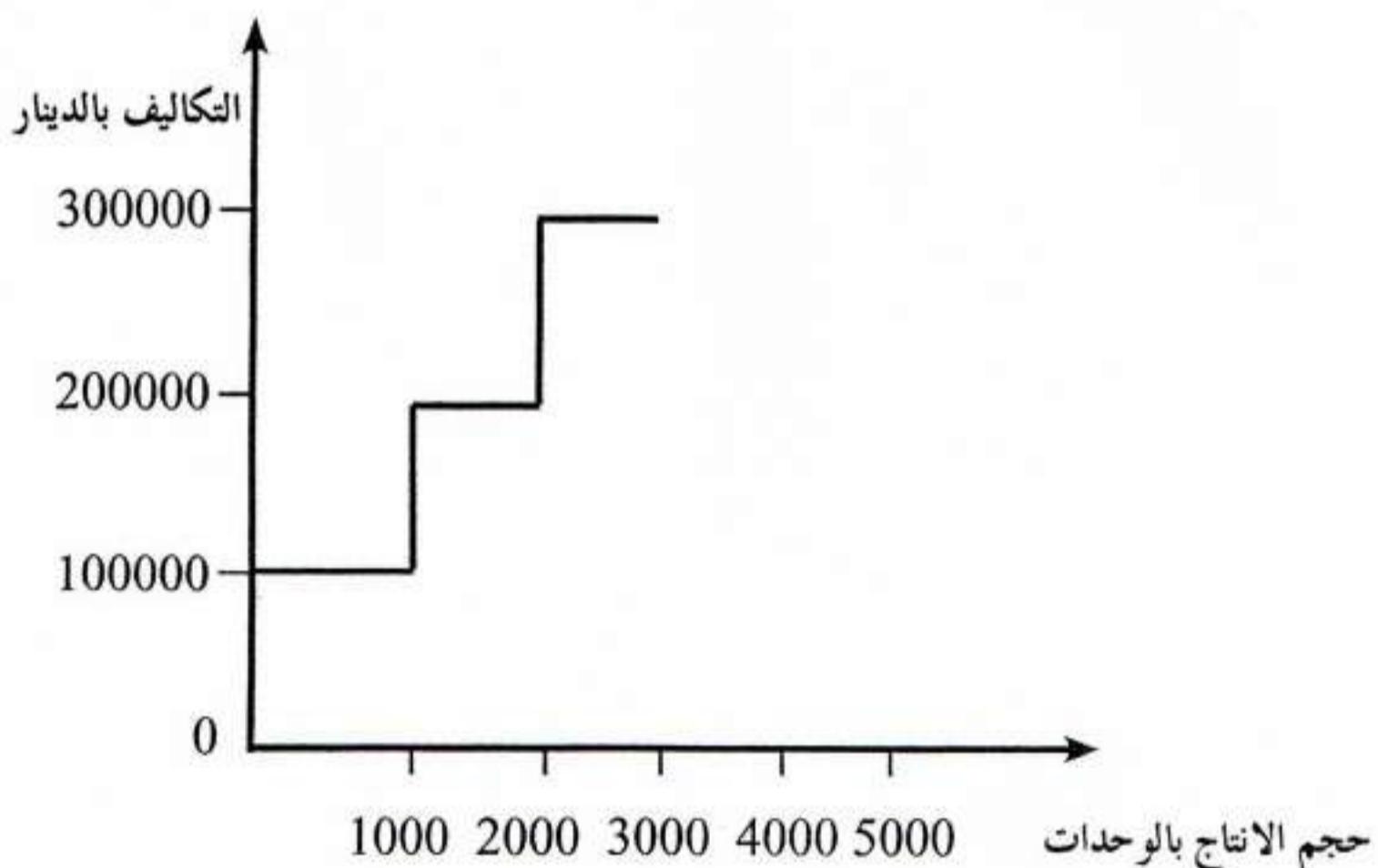


(الشكل ٤) – سلوك اجمالي التكاليف المختلطة

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 - التكاليف المتدرجة : تعد هذه التكاليف اقرب الى التكاليف الثابتة منها الى المتغيرة كونها تبقى ثابتة على مدى مستوى معين من الانتاج ثم تفز (تغير) الى مستوى اعلى عندما يزيد مستوى الانتاج عن ذلك الحد وتبقي ثابتة وهكذا (كما أسلفنا أعلاه) .

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



((الشكل (٥) – سلوك اجمالي التكاليف المتدرجة))

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

اهمية تحديد سلوك التكاليف

يمكن حصر اهمية تحديد سلوك التكاليف في الأغراض الآتية :

١- لاغراض تحديد التكلفة :

اذ تعتمد انظمة التكاليف سواء التكاليف الفعلية او التقديرية على تصنیف 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 – وهذا يتضح ضمن نظریات التكاليف الاساسية في الفصل التالي .

٢- لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات :

اذ يعتمد التخطيط على التبؤ بسلوك التكاليف مستقبلاً وتقدير مستوى التكاليف في ظل البدائل المتاحة، وذلك يتطلب وبالتالي التعرف على الكيفية التي تتغير بها التكاليف بعأ للتغير في العديد من العوامل التي من أهمها مستوى النشاط (الانتاج) .

٣- 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 والمتردجة والتي تتضمن خليط غير متجانس من التكاليف المتغيرة والثابتة ، ظهرت الحاجة الى استخدام بعض الامثلية او الطرق للفصل بين التكاليف الثابتة والمتحركة تلك ولكن يمكن تقدير التكلفة الكلية المتوقعة عند مستويات متفاوتة من حجم النشاط او الانتاج . وفيما يأتي بعضاً من تلك الامثلية او الطرق المستخدمة في تحليل سلوك التكاليف او بمعنى فصل المتغير منها عن الثابت :

١- طريقة تحليل الحسابات :

تعتمد هذه الطريقة على فحص كل حساب من حسابات التكاليف وتحديد ما إذا كان من الممكن تصنيف كل بند كتكلفة ثابتة أو متغيرة اعتماداً على علاقة بند التكاليف بمستوى النشاط . وكمثال على تطبيق هذه الطريقة، يظهر في الجدول الآتي بنود التكاليف الفعلية عن أحدى الفقرات في ظل حجم إنتاج هو 5000 وحدة من المنتج :

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

وبهذا نجد بان الاجمالي التكاليف الثابتة = 9950 دينار

وان اجمالي التكاليف المتغيرة = 44200 دينار

44200 دينار

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

فتكون معادلة التكاليف الكلية للمنشأة كالتالي :

$$\text{اجمالي التكاليف} = 9950 + (8.840 \times \text{حجم الانتاج})$$

فلو اصبح حجم الانتاج 6000 وحدة تكون اجمالي التكاليف كالتالي :

$$\text{اجمالي التكاليف} = (6000 \times 8.840) + 9950$$

$$= 53040 + 9950$$

$$\therefore \text{اجمالي التكاليف} = 62990 \text{ دينار}$$

وهكذا لباقي حجم الانتاج .

و تعد طريقة تحليل الحسابات واحدة من ابسط الطرق المستخدمة في هذا المجال لاسيما عندما لا تتوافر البيانات الكلفوية سوى عن فترة واحدة وهي من الاساليب المقيدة هنا اذا ما امكن تصنيف بند التكاليف الى متغيرة وثابتة ، الا ان ذلك التصنيف قد يكون خاصاً للتقدير الشخصي مما يفقده قدرأً كبيراً من الموضوعية ، فضلاً عن ان هذا الاسلوب لا يقدم اساساً للفصل والتمييز بين بند 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 .

٢- الاسلوب الهندسي لتقدير التكاليف :

يعتمد هذا الاسلوب على تحليل مواصفات المنتج والمواد الازمه لان تمام كل مرحله من مراحل انتاجه وتحويلها الى قيم ماليه تعبر عن التكلفة المقدرة . ويطلب 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 لا يشيع استخدامه في تقدير بند التكاليف غير المباشرة .

ومن مزايا هذه الطريقة امكانية التوصل الى معاير 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 الأخذ بنظر الاعتبار ان تقديرات التكاليف التي تم التوصل اليها في ظل هذا الاسلوب او هذه الطريقة تعكس الظروف المثاليه التي لا تتحقق عادة في الواقع العملي .

٣- اسلوب خرائط الانتشار :

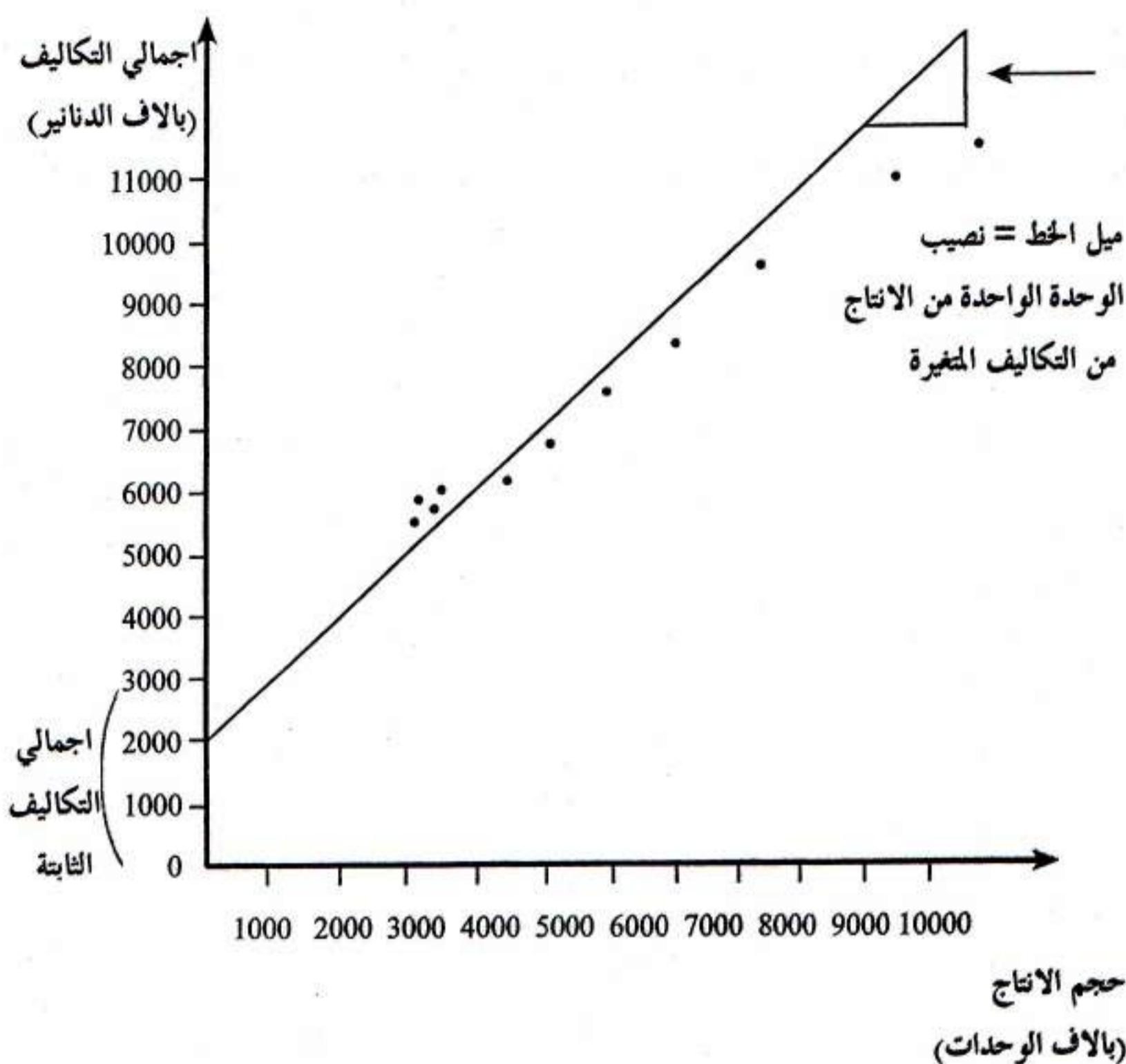
تقوم هذه الطريقة على اساس شكل بياني يعبر عن العلاقة بين اجمالي التكاليف الفعلية ومستويات النشاط او الانتاج عن بعض الفترات السابقة ، اذ يمثل المحور الافقى فيه مستوى النشاط او حجم الانتاج لعدة فترات سابقة بينما يمثل المحور الرأسى او العمودى اجمالي التكاليف الفعلية الماظرة لتلك المستويات من النشاط اذ يشكل مستوى النشاط لكل فترة واجمالى التكاليف الماظرة 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 بناءاً على المعلومات المتوفّرة عن الفترات السابقة وتم مد خط التكاليف هذا حتى يتقاطع (يلتقى) مع المحور الرأسى (محور اجمالي التكاليف) اذ تمثل نقطة التقاطع الالقاء هذه حجم التكاليف الثابتة ، كما ان ميل خط التكاليف يساوى نصيب الوحدة الواحدة من النشاط (الانتاج) من التكاليف المتغيرة .

والمثال الآتي يصور طريقة خرائط الانتشار بالاعتماد على بيانات التكاليف الفعلية الإجمالية لكل شهر من أشهر السنة لأحدى المشات وقياس 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
آب	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

وبناءاً على البيانات السابقة تظهر خريطة الانتشار في الشكل الآتي :



((الشكل ٦) - خريطة الانتشار))

وعلى الرغم من ان اسلوب خريطة الانتشار تعتبر هذه الطريقة اكثر دقة لانه يأخذ بنظر الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة 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 المغيرة لوحدة النشاط او كليهما .

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

٤- طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط :

تعتمد هذه الطريقة على اختيار نقطتين من على خط التكاليف تمازج او تقابل احداهما أدنى مستوى للنشاط بينما تمازج او تقابل الاخرى أعلى مستوى للنشاط وذلك من بين بيانات التكاليف ومستوى النشاط الفعلية المتوفرة عن الفترات السابقة .

فإذا افترضنا ثبات اجمالي التكاليف الثابتة عند النقطتين ، فان الفرق بين اجمالي التكاليف يرجع الى التفاوت في اجمالي التكاليف المترتبة نتيجة لاختلاف مستوى النشاط بين النقطتين . ولذا يمكن تقدير نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المترتبة بعدها بهذه الطريقة كالتالي :

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

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

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

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

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

$$\frac{6000000 - 11000000}{750000 - 250000} = \frac{5000000 - 10000000}{0800 د. / وحدة} \therefore \text{التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة} =$$

$$\therefore \text{أجمالي التكاليف الثابتة} = 10000000 \times 0800 - 11000000$$

$$8000000 - 11000000 =$$

$$= 3000000 \text{ دينار.}$$

$$(2500000 \times 080) - 500000 = \text{أو}$$

$$2000000 - 500000 =$$

$$= 3000000 \text{ دينار.}$$

وبذلك تصبح معادلة خط التكاليف هنا كالتالي :

$$\text{أجمالي التكاليف} (ص) = 300000 + 0800 \times \text{عدد وحدات الانتاج} (س)$$

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

$$\text{أجمالي التكاليف المقدرة} = 9500000 \times 0800 + 300000$$

$$7600000 + 300000 =$$

$$\text{اذن أجمالي التكاليف المقدرة} = 10600000 \text{ دينار.}$$

وبالرغم من بساطة هذه الطريقة وسهولة تطبيقها الا أنه يتعين عليها أن تعتمد على نقطتين فقط من نقاط التكاليف ومستوى النشاط وتتجاهل باقي المعلومات الأخرى المتاحة من النقاط الأخرى . لذا يكون من المهم عند تطبيق هذه الطريقة التأكد من أن نقطتي أعلى وادنى نشاط تعداد مُمثلتين للتكاليف ومستوى النشاط في الاحوال العادية للمنشأة ، وعليه يجب استبعاد الاخذ في الحسبان اي نقاط متطرفة لا تعكس الظروف المعتادة للمنشأة .

الا أنه نظراً لشيوع استخدام الحاسوبات الالكترونية (أو حتى الان الجيب الحاسبة) فأنه يمكن تقدير معادلة خط التكاليف بوسائل احصائية أكثر كفاءة واعلى دقة من اسلوب اعلى وادنى مستوى للنشاط . ولذا نتوقع اندثار استخدام هذه الطريقة مستقبلاً .

٥ - اسلوب تحليل الانحدار :

يعد اسلوب تحليل الانحدار الخطى (المستقيم) من أهم الامالib الاحصائية المستخدمة لاشتقاق معادلة التكاليف ، ويعتمد هذا الاسلوب على ما يعرف بطريقة المربعات الصغرى والتي تهدف الى اشتقاق معادلة الخط المستقيم بناءً على معاير احصائية بدلاً عن الاجهاد الشخصى أو التحكمى كما في الامالib والطرق السابقة . كما يتميز هذا الاسلوب الاحصائى عن غيره من الامالib الاخرى بأنه يأخذ بنظر الاعتبار كافة المعلومات المتوافرة عن سلوك التكاليف في الفترات السابقة ويستخدمها بطريقة موضوعية من خلال تطبيق المعاير الاحصائية . كما ان التقدم أو التطور في استخدام اسالib تشغيل البيانات الكترونياً من حيث سهولة الاستخدام وانخفاض التكاليف قد جعل من تلك الامالib الشكل المفضل لتحليل سلوك التكاليف ، الأمر الذي يفرض على المحاسب ضرورة المعرفة بها وتزويد البيانات الازمة لتطبيقها فضلاً عن الوعي بكيفية تفسير النتائج التي تقدمها وحدود استخدامها .

هيكل التكاليف :

يقصد بمصطلح هيكل التكاليف ازلاقة 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 مثلاً لكيفية الاستفادة في تحديد سلوك التكاليف في المفاضلة بين المكائن والالات (أي الانتاج الالى أو المكتن) او العمالة اليدوية (اي الانتاج اليدوى) 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 الاندثارات 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 او اختلاف الطلب على منتجات المنشأة .

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

والمثال الاتي الخاص بالثنين 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 (المكتن) 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 بالأرقام :

(الجدول (١)-المقارنة بين هيكل التكاليف والربحية للمنشآتين (أ) و(ب))

التفاصيل	المشأة (أ)	المشأة (ب)	النسبة من المبيعات	المبلغ	النسبة من المبيعات	المشأة (ب)
ايراد المبيعات			% 100	200 000	% 100	200 000
- تكاليف متغيرة			% 60	120 000	% 20	(40000)
هامش المساهمة *			% 40	80 000	% 80	160 000
- تكاليف ثابتة			(% 20)	(40 000)	(% 60)	(120 000)
صافي الربح			(% 20)	<u><u>40 000</u></u>	<u><u>% 20</u></u>	<u><u>40 000</u></u>

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

(الجدول (٢))

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

التفاصيل	المشأة (أ)	المشأة (ب)	النسبة من المبيعات	المبلغ
ايراد المبيعات	300 000 دينار	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 المتبقى من ايراد المبيعات بعد طرح التكاليف المتغيرة ، وهو يساهم في تغطية التكاليف الثابتة ومن ثم تحقيق الارباح .

وبتضح من هذا الجدول (رقم ٢) بأن المنشأة (أ) ذات هيكل التكاليف الذي يعتمد بدرجة أكبر على التكاليف الثابتة مستمكناً من الاستفادة بدرجة أكبر من زيادة المبيعات في زيادة صافي الربح مقارنة بحال المنشأة (ب) التي تعتمد بدرجة أكبر على التكاليف الثابتة مستمكناً 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 .

وما تقدم يتبيّن أهمية هيكل التكاليف وطبيعته في كل منشأة وأثر على ربحها مما يؤكّد أهمية دراسة وتحليل سلوك التكاليف لدى المنشآت 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 تؤثّر على ملائمة البيانات لغرض تحليل سلوك التكاليف :

١ - المقاييس المحاسبية التقليدية المستخدمة في القياس :

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

٢ - التطبيق السليم لمقابلة التكاليف بحجم النشاط :

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

٣ - أثار التغيير في مستويات الاسعار :

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

٤ - مدى ثبات العلاقة بين التكاليف ومستوى النشاط :

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

من الصعوبة يمكن 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 .

٥ - الاعتبارات الاحصائية لتقدير التكاليف :

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

٦ - المدى الملائم للحصول على تقديرات التكاليف :

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 .

٧ - اعتبارات تكلفة المعلومات وموازنتها بمنفعتها :

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

اسئلة و تمارين الفصل الثاني

- س ١ - ما المقصود بمفهوم سلوك التكاليف ، ولماذا يجب على الادارة الاهتمام به ؟
- س ٢ - ما المقصود (بالمدى الملائم) ؟ وما أهمية هذا المفهوم لأغراض تحليل التكاليف ؟
- س ٣ - هل ينطبق مفهوم (المدى الملائم) على التكاليف الثابتة ؟ ولماذا ؟ ووضح ذلك .
- س ٤ - ما الفرق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ؟
- أ- اذكر تعريفاً مختصراً لكل منها .
 - ب- حدد معادلة مناسبة لها ووضح مكوناتها .
 - ج- اذكر مثال عن كل نوع منها .
- س ٥ - ما الفرق بين التكلفة المختلطة والتكاليف المتدرجة ؟ وهل يمكن اعتبار التكلفة المتدرجة تكلفة مختلطة ؟ ولماذا؟
- س ٦ - ما هي الاعبارات الرئيسة التي تؤثر على ملاءمة البيانات لغرض تحليل سلوك التكاليف ؟ تكلم عنها بأختصار .
- س ٧ - لماذا يسعى محاسب التكاليف ، الى تحليل التكاليف شبه المتغيرة الى عناصرها المتغيرة والثابتة .
- س ٨ - قارن بين المنهج المحاسبي والمنهج الاقتصادي في سلوك التكاليف .
- س ٩ - ما هي الطرق المتاحة لتحليل سلوك التكاليف المختلطة الى شقيها الثابت والمتحير ؟ وما هي الطرق الاكثر دقة ؟ ولماذا؟
- س ١٠ - ما هي مزايا طريقة الاسلوب الهندسي لتقدير التكاليف ؟ وما هي الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه الطريقة ؟
- س ١١ - ما المقصود بطريقة المربعات الصغرى ؟ ومتى تميز عن الطرق الأخرى ؟
- س ١٢ - ما المقصود بطريقة الحد الأدنى والحد الأعلى في حساب معامل التغير للتكاليف المختلطة ؟
- س ١٣ - مدير المصنع غير راض عن التفرقة بين التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف المتغيرة . بوصفك محاسب تكاليف ، كيف تشرح له هذا؟
- س ١٤ - ما هو تعليقك على العبارة الآتية :
- ((طالما أن في الحياة العملية نتعرض للكثير من التغيرات غير المتوقعة ، فإنه لا يمكن الاعتماد على البيانات التاريخية لأساس تقدير التكاليف المستقبلية)) ناقش ذلك .
- س ١٥ - ما المقصود بهامش المساهمة ؟ وكيف يحسب؟

س ١٦ - الاتي معلومات مستخرجة من سجلات أحدى الشركات في مستوى 10000 وحدة .

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

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

س ١٧ - أنتجت أحدى الشركات ، خلال احد الأشهر ، (4500) وحدة من المنتج (ع) وكانت التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة (10) دينار ، ومجموع التكاليف الثابتة (27000) دينار .

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

س ١٨ - كانت كلفة الوحدة المنتجة ، من المنتج (س) ، عند مستوى انتاج (8000) وحدة كالتالي :

5 دينار	كلفة متغيرة
7 دينار	كلفة ثابتة
12	المجموع

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؟

س ٩- تقدم شركة الجسر العربي خدمة تأجير القوارب وفيما يأتي بيانات تكاليف الشركة خلال مستوى نشاط من 600 الى 2000 ساعة تشغيل لهذه القوارب:

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

المطلوب:

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

س ٢٠ - يرغب مدير مستشفى في أيجاد معادلة تكاليف علاج المرضى خلال شهر معين . وقد توفرت أليك تكاليف تكاليف علاج المرضى خلال الشهور الثمانية الآتية :

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

المطلوب:

استخدام طريقة الاعلى والادنى لوضع معادلة خط التكاليف .

س ٢١ - 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 الآتية ، عن عنصر تكلفة الطاقة الكهربائية وحجم الانتاج لفترتين :

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

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

س ٢٢ - لدى مشاهدات تكاليف الصيانة في شركة صناعية كانت كالتالي :

الشهر	محرك الكلفة 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 :

١-استخدام طريقة الاعلى والادنى لتحديد التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للتغير في ساعات الالات وتكاليف الصيانة .

٢-استخدام معادلة خط التكاليف لنفقات الصيانة .

س ٢٣ - كانت نفقات الضيافة في أحدى الفنادق خلال الشهور السبعة السابقة كانت كالتالي :
(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 :

١-استخدام طريقة الاعلى والادنى لتحديد معادلة تكاليف نفقات الضيافة .

٢-استخدام معادلة خط التكاليف لنفقات الضيافة .

س ٢٤- البيانات الآتية مستخرجة من المشأتين س ، ص :

المشأة (ص)		المشأة (س)	
نسبة المبيعات	الملبغ	نسبة المبيعات	الملبغ
% 100	10000	% 100	100000
% 30	(30000)	% 60	(60000)
% 70	20 000	% 40	40 000
	60 000		30 000
	10 000		10 000

المطلوب :

- أ- ما هو صافي الربح اذا ازدادت المبيعات بنسبة 10 % لكلا المشأتين (س ، ص)
 ب- بيان أي من المشأتين ذات هيكل تكاليف أفضل ، علل ذلك .

الفصل الثالث

ويتضمن :

- مقدمة .

- اولاً : نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) .

- ثانياً: نظرية التكاليف المباشرة .

- ثالثاً : نظرية التكاليف الخدية (المتغيرة) .

- رابعاً : نظرية التكاليف المستقلة .

يهدف هذا الفصل الى :

- ان يكون الطالب بعد دراسته لهذا الفصل مستوعباً لكل نظريات التكاليف الاساسية الاربع
وان يكون قادراً على اعداد قائمة التكاليف والدخل على اساس كل نظرية من النظريات
الاساسية الاربع للتكاليف

النظريات الاساسية للتکاليف

مقدمة :

تقوم العديد من المشروعات الصناعية المتطورة باعداد موازنات تقديرية في بداية السنة المالية لاسيما فيما يتعلق بالتكاليف الصناعية وذلك بناءً على تقديرات معيارية ونمطية ، كما تقدم بمقارنة هذه الموازنات التقديرية بالنتائج الفعلية للمشروع بهدف الرقابة والخطيط واتخاذ القرارات على كافة المسعويات 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 تعبّر عنها ، ولا يتحقق ذلك الى عن طريق نظريات التكاليف الاساسية الاربعة وهي :

- ١- نظرية التكاليف الاجمالية .
- ٢- نظرية التكاليف المباشرة .
- ٣- نظرية التكاليف المتغيرة .
- ٤- نظرية التكاليف المستقلة .

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

أ- مبدأ التحميل الكلي او الشامل : اذ تحمل الوحدات المنتجة النهائية بتصنيفها 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 تحويل وحدات الانتاج النهائي بتصنيفها من التكاليف التي تعد مسؤولة عنها بشكل مباشر أي التي تربطها بها علاقة واضحة ويتم استبعاد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بالوحدات الانتاج وتحمّل على ايرادات الفترة . ويستخدم هذا الاساس في نظريات التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المستقلة .

وفيما ياتي استعراضًا مفصلاً لكل انظريات الاربعة :

اولاً نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) :

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

وتقوم او تستند هذه النظرية على الاسس الآتية :

- ١- 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 .
- ٢- يتم تصنيف عناصر التكاليف الى عناصر تكاليف مباشرة وغير مباشرة .
- ٣- ضرورة تحديد المخزون السلعي من الانتاج الشامل والانتاج تحت التشغيل في اول المدة واخر المدة على اساس التكلفة الكلية .
- ٤- تطبيق مبدأ مقابله الايرادات بالتكاليف اذ يتم مقابله التكاليف الكلية للوحدات المباعدة بالايرادات الناتجة عن عملية البيع ويكون الفائض ربحاً صافياً عند زيادة الايرادات عن التكاليف وتكون النتيجة خسارة اذا زادت التكاليف عن ايرادات البيع .
- ٥- في ظل ظروف التشغيل العادي يفترض ان تساوى التكاليف الاجمالية مع الايرادات الناتجة عن بيع المنتجات مع ضرورة عدم انخفاض الايرادات عن التكاليف .

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

- ١- عدم امكانية الاعتماد على هذه النظرية في تزويد الادارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط .
- ٢- عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة في حال تذبذب كمية الانتاج فكما تعلم يزداد نصيب الوحيدة الواحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض كمية الانتاج .
- ٣- لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة وبالتالي عدم معرفة ما هو مستغل وغير مستغل وهذا قد يؤدي الى هدر في الطاقة وضياعها مع عدم الاهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والانتاج .

ويكون تبويب عناصر التكاليف بموجب هذه النظرية كالتالي :

- ١- التكاليف المباشرة : وتشمل تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج او المتأحة 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 والمدراء وغيرها .
 - ج- تكلفة المصروفات غير المباشرة مثل ايجار المصنع والتأمين عليه وحراسته وغيرها .
- ٣- التكاليف التسويقية (تكاليف البيع والتوزيع) : مثل ايجار المعارض والدعائية 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 التظرية الكلية

عنصر التكاليف	جزئي	كلي
تكلفه مخزون المواد الأولية أول المدة	xx	
+ مشتريات المواد الاولية	xx	
+ مصاريف على المشتريات (نقل ، تأمين ، عمولة ، الخ)	xx	
= تكلفة المواد الاولية المتأحة للاستخدام	xx	
- تكلفة مخزون المواد الاولية اخر المدة	xx	
= تكلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج	(xx)	xx
+ تكلفة الاجور المباشرة	xx	
+ تكلفة المصروفات (الخدمات) المباشرة	xx	
= التكلفة الاولية (المباشرة)	xx	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	xx	
+ تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	xx	
= تكلفة الصنع	xx	
+ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة	xx	
= تكلفة الانتاج	xx	
- تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة	(xx)	xx
= تكلفة الانتاج العام	xx	

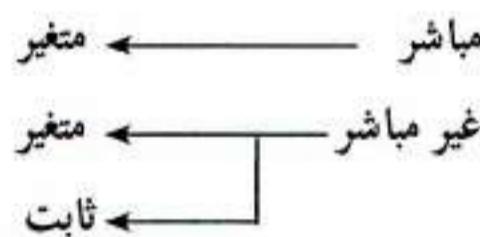
$\frac{xx}{xx}$	+ تكلفة مخزون الانتاج التام اول المدة
$\frac{xx}{(xx)}$	= تكلفة الانتاج المعد للبيع
$\frac{(xx)}{xx}$	- تكلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة
$\frac{xx}{xx}$	= التكلفة الصناعية للانتاج المباع
$\frac{xx}{xx}$	+ تكاليف تسويقية متغيرة
$\frac{xx}{xx}$	+ تكاليف تسويقية ثابتة
$\frac{xx}{xx}$	= تكلفة المبيعات
$\frac{xx}{xx}$	+ تكاليف ادارية متغيرة
$\frac{xx}{xx}$	+ تكاليف ادارية ثابتة
$\frac{xx}{xx}$	= التكلفة الكلية (الاجمالية)

ملاحظات :-

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

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

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



هذا ويكون احتساب مجمل وصافي الدخل من ربح او خسارة وفق النظرية الكلية (الاجمالية) واستناداً

إلى قائمة التكاليف الكلية (الاجمالية) - السابقة الذكر - كالأتي :

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية الكلية (الاجمالية)

المبلغ	التفاصيل
$\frac{xx}{xx}$	ابراد المبيعات الصافي
$\frac{(xx)}{xx}$	- تكلفة المبيعات
$\frac{xx}{xx}$	= مجمل الربح (الخسارة)
$\frac{(xx)}{xx}$	- التكاليف الادارية المتغيرة والثابتة
$\frac{xx}{xx}$	= صافي الربح (الخسارة)

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

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

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

مصاريف ادارية متعددة

ايراد المبيعات

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

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

للفترة من 1/10/2008 الى 31/12/2008

عناصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد اولية اول المدة	300000	
+ مواد مشترأة 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	800 000	
تأمين مبني المصنع	700 000	
مصاريف صناعية متعددة	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 العام		6 980 000
+ مخزون انتاج عام الصنع اول المدة		1 500 000
= تكلفة الانتاج العام المعد للبيع		8 480 000

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية الكلية

للفترة من 1/10/2008 الى 31/12/2008

المبالغ	التفاصيل
12 000 000	ايراد المبيعات (الصافي)
(10248 000)	— تكلفة المبيعات
1 752 000	= مجمل الربح
(1 308 000)	— التكاليف الادارية
4444 000	= صافي الربح

ملاحظات عن الحل :

- ١- ضمن قائمة التكاليف يتم تصنیف المبالغ ضمن عمودین احدهما (جزئي) للبالغ الجزئية او التفاصيل والاخر (كلي) للبالغ الكلية او النهائية او الاجمالية في حين لا يتم تصنیف المبالغ ضمن القائمة الدخل سوى في عمود واحد عدم وجود تفاصيل في هذه القائمة .
- ٢- تتضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يرمز لها اختصاراً (ت.ص.غ.م.) كافة التكاليف الصناعية الغير من مواد اجور ومصاريف صناعي باستثناء المواد والاجور والمصاريف الصناعية المباشرة .
- ٣- تكون (تكلفة المبيعات) من التكاليف الصناعية والتسویقية فقط اما التكاليف الادارية فتكون ضمن التكاليف الكلية لذلك فأنها تظهر في قائمة التكاليف وفي قائمة الدخل .

مثال(٢) : الاتي البيانات المستخرجة من مجلات شركة النصر الصناعية عن سنة 2008 :

- ١-الطاقة الانتاجية والتسویقية للشركة 100 000 وحدة سنوياً .
- ٢- بلغ عدد الوحدات المنتجة خلال السنة 80 000 وحدة .
- ٣- انتاج تام الصنع اول المدة 10 000 وحدة تكلفه 15 00 000 دينار .
- ٤- عدد الوحدات المباعة خلال السنة 70 000 وحدة وكان سعر بيع الوحدة الواحدة 250 دينار .
- ٥- التكاليف المرتبطة بالانتاج كانت كالتالي :
مواد مباشرة 3 000 000 دينار ، اجور مباشرة 4 000 000 دينار ، ت.ص.غ.م. متغيرة 2 000 000 دينار ، ت.ص.غ.م. ثابتة 3 000 000 دينار ، ت.تسويقية 1 260 000 دينار (ثلاثها متغيرة) ، ت.ادارية 2,240,000 دينار (10% منها متغير) .
- ٦- لا يوجد انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة .

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

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية

للسنة المنتهية في 31/12 / 2008

كلفة الوحدة	كلي	جزئي	عناصر التكاليف
		3 000 000	مواد مباشرة
		4 000 000	+ اجور مباشرة
	7 000 000		= التكلفة الاولية (المباشرة)
			+ ت.ص.غ.م:-
		2 000 000	ت.ص.غ.م. متغيرة
		3 000 000	ت.ص.غ.م. ثابتة
	5 000 000		مجموع ت.ص.غ.م.
150	12 000 000		= تكلفة الصنع
150	1 500 00		+ تكلفة مخزون انتاج تام اول المدة
150	13 500 000		= تكلفة الانتاج المعد للبيع
150	(3 000 000)		- تكلفة مخزون انتاج تام اخر المدة
	10 500 000		= تكلفة الانتاج المباع
			= ت.تسويقيه :
		420 000	ت.تسويقيه متغيرة
		840 000	ت.تسويقيه ثابتة
	1 260 000		مجموع ت.تسويقيه
	11 760 000		= تكلفة المبيعات
			+ ت.ادارية :
		224 000	ت.ادارية متغيرة
		2 016 000	ت.اداري ثابتة
	2 240 000		مجموع ت.ادارية
200	14 000 000		= التكلفة الاجمالية

قائمة (كشف) وفق النظرية الكلية
للسنة المنتهية في 31/12/2008

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

ملاحظات عن الحل :

تكلفة الصنع الكلي

$$1 - \text{تكلفة الوحدة الواحدة المصنعة} = \frac{\text{تكلفة الصنع الكلي}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

عدد الوحدات المنتجة

.12 000 000

$$=$$

.80 000 د.

$$= 150 \text{ د. / وحدة}$$

1 500 000 د.

$$2 - \text{تكلفة الوحدة الواحدة من الانتاج العام اول المدة} = \frac{\text{تكلفة الصنع الكلي}}{\text{عدد الوحدات المصنعة}} =$$

10 000

$$= 150 \text{ د. / وحدة}$$

$$3 - \text{عدد الوحدات المعدة للبيع} = \text{عدد وحدات انتاج تام اول المدة} + \text{عدد الوحدات المصنعة (المتجة)}$$

$$= 80 000 + 10 000$$

$$= 90 000 \text{ وحدة}$$

$$4 - \text{عدد الوحدات التامة اخر المدة} = \text{عدد الوحدات المعدة للبيع} - \text{عدد الوحدات المباعة}$$

$$= 70 000 - 90 000$$

$$= 20 000 \text{ وحدة}$$

$$\therefore \text{تكلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة} = 20 000 \text{ وحدة} \times 150 \text{ د. / وحدة} = 3 000 000 \text{ دينار .}$$

٥- كلف الوحدة الواحدة من الانتاج المباع = $\frac{10\ 500\ 000}{70\ 000} = 150$ د. /وحدة .

٦- ت. تسويقية متغيرة = $\frac{1}{3} \times 1260\ 000 = 420\ 000$ دينار .

٧- ت. تسويقية ثابتة = $\frac{2}{3} \times 1260\ 000 = 840\ 000$ دينار .

٨- ت. ادارية متغيرة = $\frac{2}{100} \times 2\ 240\ 000 = 224$ دينار .

٩- ت. ادارية ثابتة = $\frac{2}{100} \times 2\ 240\ 000 = 224$ دينار .

١٠- كلفة الوحدة الواحدة الاجمالية = $\frac{14\ 000\ 000}{14\ 000\ 000} = 200$ د. / وحدة

مثال (٣) : مصنع المصطفى طاقته الانتاجية والتسويقيه 1000 وحدة سنوية ، وفيما يأتي البيانات المرتبطة بالانتاج لعام 2008 :

١- عدد الوحدات المنتجة فعلاً 900 وحدة خلال هذه السنة

٢- لا يوجد انتاج تحت التشغيل اول واخر، المدة كما لا يوجد انتاج تام للصنع اول المدة .

٣- عدد الوحدات المتبقية تامة الصنع اخر المدة هي 100 وحدة .

٤- تكاليف الانتاج كانت كالتالي :

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

ت. تسويقية متغيرة 10 000 دينار للوحدة الواحدة ، ت. تسويقية ثابتة 16 000 000 دينار، ت.
ادارية 32 000 000 دينار (جميعها ثابتة).
٥- سعر بيع الوحدة الواحدة 200 000 دينار للوحدة .

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

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية الكلية		
للسنة المنتهية في 31/12/2008		
تكلفة الوحدة	كلي	عناصر التكاليف
	4 000 000	مخزون مواد اولية اول المدة
	2 8000 000	+ مشتريات مواد اولية
	5 000 000	- مخزون مواد اولية اخر المدة
27 000 000		= تكلفة المواد الاولية المستخدمة في الانتاج
3 600 000		+ اجور مباشرة
9 000 000		+ مصروفات مباشرة
72 000 000		= التكلفة الاولية (المباشرة)
		+ ت. ص. غ. م. :
	9 000 000	ت. ص. غ. م. متغيرة
	27 000 000	ت. ص. غ. م. ثابتة
	36 000 000	مجموع ت. ص. غ. م.
120 000	108 000 000	= تكلفة الصنع
120 000	(120 000 000)	- مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة
120 000	96 000 000	= التكلفة الصناعية للانتاج المباع
		+ ت. تسويقية :
	8 000 000	ت. تسويقية متغيرة
	16 000 000	ت. تسويقية ثابتة
	24 000 000	مجموع ت. تسويقية
	120 000 000	تكلفة المبيعات

$$\begin{array}{r} & 32\,000\,000 \\ \hline 190\,000 & 152\,000\,000 \\ \hline \end{array}$$

+ ت. ادارية

هادئه، كشف (الد-نها وفق النظرية الكيما

السنة المائية في 31/12/2008

المبالغ	التفاصيل
160 000 000	أيرادات المبيعات (الصافي)
120 000 000	- تكلفة المبيعات
<hr/>	<hr/>
40 000 000	= مجمل الربح
<hr/>	<hr/>
32 000 000	- ت. الادارية
<hr/>	<hr/>
8 000 000	= صافي الربح

ملاحظات عن الحل :

٩- الاجور المباشرة = الاجر المباشر للوحدة الواحدة * عدد الوحدات المنتجة

$$= 40\,000 \times 900 \text{ د. وحدة}$$

ت. الاجور المباشرة = 36 000 000 دينار

1

$$٢-ت.ص.غ.م.متغيرة = 9\,000\,000 \times 36\,000\,000 = 324\,000\,000,000$$

2

3

4

→ 108 000 00

٤- تكلفة الصنع للوحدة الواحدة = —————— = 120 000 د. وحدة
900 وحدة

٥. كلفة مخزون انتاج قام اخر المادة = عدد الوحدات المتبقية × كلفة الواحدة الواحدة .

$$= 100 \times 120\,000 \text{ د.ج.}/\text{وحدة}$$

120 000 000 دینار.

٦. عدد الوحدات المباعة = وحدات انتاج تام اول المدة + وحدات الانتاج - وحدات انتاج اخر المدة

$$100 - 900 + 0 =$$

$$= 800 \text{ وحدة مباعة .}$$

$$. 96\,000\,000 \text{ د.}$$

٧. ت . الصناعية للانتاج المباع = 120 000 د. /وحدة

$$800 \text{ وحدة}$$

٨. ت . تسويقية متغيرة = 800 وحدة \times 10 000 د. /وحدة .

$$= 8\,000\,000 \text{ دينار .}$$

$$. 152\,000\,00 \text{ د.}$$

٩. ت. الوحدة الكلية = 190 000 د. /وحدة .

$$800 \text{ وحدة}$$

ثانياً : نظرية التكاليف المباشرة :

يتم بوجوب هذه النظرية تحويل الوحدات النهائية بنصيتها من التكاليف المباشرة فقط اذ يتم استبعاد التكاليف غير المباشرة من التحويل على وحدات الانتاج والمبيعات على اعتبار ان التكاليف المباشرة هي التي انفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحويلها 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 :

١. تسهل تحديد تكلفة الوحدات اذ انها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط .
٢. تحويل عناصر التكاليف على اساس وظائف المشروع من انتاجية وتسويقية وادارية وتمويلية .
٣. تحديد قيمة بضاعة اول وآخر المدة تامة الصنع او بضاعة تحت التشغيل اول وآخر المدة بتكلفتها المباشرة .
٤. ثبات تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة فلا تأثير بزيادة او تخفيض حجم الانتاج .

كما يمكن تلخيص الانتقادات او السلبيات الموجهة لهذه النظرية بالآتي :

١. لا يمكن اعتبار التكلفة الحقيقة للوحدة المنتجة تكلفة فعلية للوحدة بسبب اهمال العناصر غير المباشرة في الانتاج والتي تستبعد ويتم تحويلها على حساب الارباح والخسائر .
٢. يتم تحديد قيمة المخزون التام او غير التام على اساس التكلفة المباشرة مما يؤدي الى تخفيض القيمة الحقيقة لذلك المخزون وتحمیل ذلك على حساب الارباح والخسائر باعتباره مصروفًا للفترة وهذا يؤدي

الى تخفيض الارباح .

٣- لا يعتمد على هذه النظرية لتقديم البيانات الفعلية الصحيحة للادارة وبالتالي لا يمكن التخطيط السليم واتخاذ قرارات صائبة .

ويكون شكل او هيكل قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة كالتالي :

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

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

هذا وبناءً على قائمة التكاليف المباشرة يمكن احسب مجمل وصافي الدخل من ربح او خسارة وفق النظرية المباشرة من خلال قائمة او كشف الدخل او ما تسمى احياناً بقائمة نتيجة الاعمال التي تكون على الشكل التالي :

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المباشرة

المبالغ	التفاصيل
xx	ايراد المبيعات الصافي
(xx)	- تكلفة المبيعات (من قائمة التكاليف)
xx	= مجمل الربح (الخسارة)
(xx)	- تكاليف صناعية غير مباشرة
(xx)	- تكاليف تسويقية غير مباشرة
(xx)	- تكاليف ادارية
<u><u>xx</u></u>	= صافي الربح (الخسارة)

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

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

مثال (١) : 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 .

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

للسنة المنتهية في 31/12/2008

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

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المباشرة

للسنة المنتهية في 31/12/2008

التفاصيل			
التكلفة المباشرة			
ايراد المبيعات (الصافي)			
<u>17 500 000</u>	<u>جزئي</u>	<u>كلي</u>	
(6 475 000)			
<u>11 025 000</u>			= مجمل الربح
			ت. ص. غ. م. :
2 000 000			ت. ص. غ. م. متغيرة
<u>3 000 000</u>			ت. ص. غ. م. ثابتة
(5 000 000)			مجموع ت. ص. غ. م.
			ت. تسويقية غير مباشرة :
70000			ت. تسويقية متغيرة
<u>840000</u>			ت. تسويقية ثابتة
(910 000)			مجموع ت. تسويقية غير مباشرة
			- ت. ادارية :
224 000			ت. ادارية متغيرة
<u>2016 000</u>			ت. ادارية ثابتة
(2240 000)			مجموع ت. ادارية
<u>2 875 000</u>			= صافي الربح
			ملاحظات عن الحل :
7 000 000 دينار			

١- تكلفة الوحدة الواحدة من التكلفة الاولية (المباشرة) =

وحدة 80 000

وحدة 87.500 =

875 000 دينار

٢. تكلفة الوحدة الواحدة من مخزون انتاج تام اول المدة =

10000 وحدة

87.500 د. / وحدة =

875 000 دينار

٣. تكلفة الوحدة الواحدة من الانتاج المعد للبيع =

80000 + 10000 وحدة

87.500 د. / وحدة .

٤. وحدات مخزون انتاج تام اخر المدة = 70000 - 80000 + 10000 = 20000 وحدة

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

= 1750 000 دينار

350 000 دينار

٦. تكلفة الوحدة الواحدة من ت. التسويقية المباشرة = 5 د. / وحدة .

70 000 وحدة

475 000 دينار

٧. تكلفة الوحدة الواحدة من تكلفة المبيعات المباشرة =

70 000 وحدة

92 500 د. / وحدة .

٨. ت. تسويقية متغير غير مباشرة = 350000 - 420000 = 70 000 دينار .

مثال (٢) : توفرت البيانات الآتية لدى شركة صلاح الدين عن الفترة من ١ / ٧ / ٢٠٠٨ لغاية

٩ / ٣ / ٢٠٠٨ : (المبالغ بbillions الدنانير)

مخزون مواد مبادرة أول المدة 22000 ، مشتريات مواد مبادرة 58000 ، أجور مبادرة 16000

مخزون مواد مبادرة آخر المدة 12000 ، خدمات صناعية مبادرة 10 000 أجور غير مبادرة

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 آخر المدة 800 10 ، مخزون انتاج تام أول المدة 14 000 ، مخزون

انتاج تام آخر المدة 12 000 ، ايراد المبيعات 160 000 .

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

المطلوب :

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

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

الحل : (١)

قائمة التكاليف وفق النظرية المباشرة

للفترة من ١ / ٧ / ٢٠٠٨ إلى ٣٠ / ٩ / ٢٠٠٨

كل	جزئي	عناصر التكاليف
	2 200 000	مخزون مواد مباشرة أول المدة
	5 800 000	+ مشتريات مواد مباشرة
	<u>8 000 000</u>	= تكلفة المواد المباشرة المتأتية للاستخدام
	1 200 000	- مخزون مواد مباشرة آخر المدة
	<u>6 800 000</u>	= تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الانتاج
	1 600 000	+ أجور مباشرة
	<u>1 000 000</u>	+ خدمات صناعية مباشرة
	9 400 000	= التكلفة الأولية (المباشرة)
	1 680 000	+ مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (مباشرة)
	<u>11 080 000</u>	= تكلفة الانتاج المباشرة
	1 080 000	- مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة (مباشرة)
	10 000 000	= تكلفة الانتاج الناتم الصنع المباشرة
	1 400 000	+ مخزون انتاج تام الصنع أول المدة (مباشرة)
	<u>11 400 000</u>	= تكلفة الانتاج المعد للبيع المباشرة
	1 200 000	- مخزون انتاج تام الصنع آخر المدة (مباشرة)
	<u>10 200 000</u>	= تكلفة الانتاج المباع المباشرة
		+ ت. تسويقية مباشرة :
	320 0 000	عمولة وكلاء البيع
	<u>80 000</u>	مصاريف النقل للخارج

$$\frac{400\,000}{10\,600\,000}$$

مجموع ت. التسويقية المباشرة
= تكلفة المبيعات المباشرة

قائمة الدخل وفق النظرية المباشرة		
لل فترة من 1 / 7 / 2008 الى 30 / 9 / 2008		
التفاصيل	جزئي	كلي
أيراد 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 الآلات		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 (المتحيرة) :

يحمل الانتاج وفق هذه النظرية بالتكاليف الثابتة من تكلفة الانتاج على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج كونها ثابتة ومتعددة سواء تم الانتاج أم لم يتم لذا فإنها تعامل على أنها تكاليف زمنية تحويل على حساب الأرباح والخسائر .

وهنالك عدة مبادئ تحكم تطبيق نظرية التكاليف المتحيرة يمكن تلخيصها بالآتي :

١- يكون تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع وطبيعة تلك العناصر اذ يتم تحليلها الى

تكاليف أنتاجية (صناعية) وتكاليف تسويقية (بيعية) وتكاليف ادارية وتمويلية .

- ٢- يتم تقسيم عناصر التكاليف الى :
- تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم الانتاج .
 - تكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الانتاج فتزداد بزيادة الانتاج وتقل بأنخفاض الانتاج .
- ٣- يتم تحويل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة .
- ٤- تعد التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر .
- ٥- يتم تقدير الانتاج تحت التشغيل أول وأخر المدة وكذلك الانتاج تام الصنع أول وأخر المدة على أساس التكلفة المتغيرة .
- ٦- تساعد الادارة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات الهامة وأهمها تسويير السلع المنتجة .

أما الانتقادات الموجهة لهذه النظرية فتلخص بالاتي :

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة إذ أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود معينة ثم تبدأ بالتغيير إذ يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف -تكاليف شبه ثابتة- .
 - هنالك تكاليف متغيرة لكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الانتاج وتسمى -تكاليف شبه متغيرة .
 - بما أن الوحدة الواحدة المنتجة تحمل بصيغها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها .
- كما أن الوحدة المباعة تحمل بصيغها من التكاليف التسويقية والبيعية ولا تحمل بأية تكاليف ثابتة رغم أن التكاليف الثابتة يسعى من خلالها المشروع إلى المحافظة على الطاقات والرقابة والاشراف والتوجيه والتخطيط .

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

قائمة التكاليف وفق نظرية النظرية المتغيرة (الحدية)

عنصر التكاليف	جزئي	كلي
مخزون مواد أولية أول المدة	×	
+ مشتريات مواد أولية خلال المدة	×	
ـ مخزون مواد أولية آخر المدة	(×)	

$\times \times$	= تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الانتاج
$\times \times$	+ أجور مباشرة
$\times \times$	+ مصاريف مباشرة
$\hline \times \times$	= الكلفة الأولية (المباشرة)
	+ ت. ص. غ. م. (متغيرة) :
$\times \times$	مواد غير مباشرة (متغيرة)
$\times \times$	أجور غير مباشرة (متغيرة)
$\hline \times \times$	مصاريف غير مباشرة (متغيرة)
$\times \times$	= تكلفة الصنع (المتغير)
$\hline \times \times$	+ تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة (متغيرة)
$\times \times$	= تكلفة الانتاج (المتغير)
$(\times \times)$	- تكلفة مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة (متغيرة)
$\hline \times \times$	= تكلفة الانتاج العام (المتغير)
$\hline \times \times$	+ تكلفة مخزون انتاج قام أول المدة (متغيرة)
$\times \times$	= تكلفة الانتاج المعد للبيع (المتغير)
$(\times \times)$	- تكلفة مخزون انتاج آخر المدة (متغيرة)
$\hline \times \times$	= التكلفة الصناعية المتغيرة للانتاج المباع
$\hline \times \times$	+ تكاليف تسويقية متغيرة
$\hline \times \times$	= تكلفة المبيعات المتغيرة

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

المبالغ	التفاصيل
$\times \times$	إيراد المبيعات
$(\times \times)$	- تكلفة المبيعات المتغيرة
$\times \times$	= هامش المساهمة (الربح الحدي)
	- التكاليف الثابتة :
$(\times \times)$	ت . الصناعية

$$\begin{array}{rcl}
 (xx) & & \text{ت . التسويقية} \\
 (xx) & & \text{ت . الادارية} \\
 \hline
 xx & = & \text{صافي الربح (الخسارة)}
 \end{array}$$

ويوضح مما تقدم بان هذه النظرية تعتمد على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والاعتماد على الاولى في احسب تكلفة المبيعات .
والامثلة الآتية توضح هذه النظرية :

مثال (١) : اليك البيانات المالية التي استخرجت من سجلات احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 15 / 8 / 2008 حتى 15 / 12 / 2008 : (المبالغ بعشرات الملايين) 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 ، ائارة 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 .

فإذا علمت بان نسبة التغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة 60 % ، وان نسبة التغير 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 .

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

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

كلية	جزئية	عاصر التكاليف
	1 350 000	مخزون مواد خام اول المدة
	7 650 000	+ مشتريات مواد خام
	1 125 000	+ تأمين على مشتريات المواد الخام
	(2 250 000)	- مخزون المواد الخام اخر المدة

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (المتغير)

للفترة من 15/8/2008 الى 15/12/2008

التفاصيل	جزئي	كلي
ايرادات المبيعات		<u>21 600 000</u>
_ تكلفة المبيعات المتغيرة		14 640 000
= هامش المساهمة (الربح الحدي)		<u>6 960 000</u>
_ التكاليف الثابتة :		
ت. الصناعية :		
أجور غير مباشرة		400 000
اندثار الات		108 000
أيجار المصنع		216 000
اناارة المصنع		<u>72 000</u>
ت. التسويقية :		<u>746 000</u>
أيجار المعارض		337 500
تأمين المعارض		<u>67 000</u>
ت. الادارية		405 000
صافي الربح		<u>1 359 000</u>
		<u>4 400 000</u>

ملاحظات عن الحل :

$$1 - \text{أجور غير مباشرة (متغيرة)} = \frac{60}{100} \times 1 000 000 د.$$

$$2 - \text{اندثار الات (متغيرة)} = \frac{60}{100} \times 270 000 د.$$

$$3 - \text{أيجار المصنع (متغيرة)} = \frac{60}{100} \times 540 000 د.$$

٤- انارة المصنع (متغيرة) = $\frac{60}{100} \times 180\,000 = 108\,000$ د.

٥- اجور غير مباشرة (ثابتة) = $\frac{40}{100} \times 1\,000\,000 = 400\,000$ د.

٦- اندثار الات (ثابتة) = $\frac{40}{100} \times 270\,000 = 108\,000$ د.

٧- ايجار المصنع (ثابتة) = $\frac{40}{100} \times 540\,000 = 216\,000$ د.

٨- انارة المصنع (ثابتة) = $\frac{40}{100} \times 180\,000 = 72\,000$ د.

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

١٠- ايجار المعارض (متغيرة) = $\frac{50}{100} \times 675\,000 = 337\,500$ د.

١١- تامين المعارض (متغيرة) = $\frac{50}{100} \times 135\,000 = 675\,000$ د.

١٢- ايجار المعارض (ثابتة) = $\frac{50}{100} \times 675\,000 = 337\,500$ د.

١٣- تامين المعارض (ثابتة) = $\frac{50}{100} \times 135\,000 = 675\,000$ د.

١٤- ت. الادارية جميعها ثابتة (%) 100

٢ توفرت البيانات الآتية من سجلات شركة الرشيد الصناعية من الفترة من 1/1/2009 ولغاية 31/3/2009 :

- ١- المبيعات 1000 وحدة بسعر 180 دينار للوحدة .
- ٢- مخزون مواد مباشرة اول المدة 26000 دينار .
- ٣- مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة 16000 دينار منها 80 % كلفة متغيرة .
- ٤- مخزون انتاج تام اول المدة 13000 دينار منها 70 % كلفة متغيرة .
- ٥- مخزون مواد مباشرة اخر المدة 10 000 دينار .
- ٦- مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة 14100 دينار منها 60 % كلفة متغيرة .
- ٧- مخزون انتاج تام اخر المدة 7000 دينار منها 80 % كلفة متغيرة .
- ٨- مواد مباشرة مشترأة خلال الفترة 8000 دينار .
- ٩- اجور مباشرة 12000 دينار .
- ١٠- مصاريف صناعية مباشرة 4000 دينار .
- ١١- اجور غير مباشرة 6000 دينار منها 60 % متغيرة .
- ١٢- ايجار مبني المصنع 2000 دينار .
- ١٣- اندثار الآلات المصنع 1800 دينار (قسط ثابت) .
- ١٤- صيانة الآلات المصنع 1000 دينار منها 60 % متغيرة .
- ١٥- تكاليف التسويق 16000 دينار والمتغير منها 70 % .
- ١٦- التكاليف الادارية 12000 دينار .

٣ اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل وفق النظرية الحدية او المتغيرة للفترة من 1/1/2009 ولغاية 31/3/2009 .

الحل :

قائمة التكاليف وفق النظرية المتغيرة (الحدية)

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

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المتغيرة (الخدية)

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

التفاصيل	جزئي	كلي
ايرادات المبيعات		<u>180 000</u>
تكلفة المبيعات المتغيرة		63240
= هامش المساهمة (الربح الخدي)		<u>116760</u>
- التكاليف الثابتة :		
ت. الصناعية :		
أجور غير مباشرة		2400
أيجار مبني المصنع		2000
اندثار الات المصنع		1800
صيانة الات المصنع		<u>400</u>
ت. التسويقية		6600
ت. الادارية		4800
صافي الربح		<u>12000</u>
		<u><u>93360</u></u>

ملاحظات عن اخل :

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

$$\frac{100}{40} = 2.5$$

$$2 - \text{أجور غير مباشرة (ثابتة)} = \frac{2400}{100} \times 6000 = 14400 \text{ د.}$$

$$\frac{60}{40} = 1.5$$

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

$$\frac{40}{100} = 0.4$$

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

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

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

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

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

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

١٠- ت. مخزون انتاج قائم الصنع آخر المدة (متغيرة) = $\frac{7000}{100} \times 5600 = 80$ د.

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

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

١٣- ت. الادارية جميعها ثابتة (100%)

رابعاً نظرية التكاليف المستغلة :

تعد قوائم التكاليف والدخل وفق هذه النظرية على اساس الدمج او التوافق بين نظريتي التكاليف الكلية والحدية السابقة الذكر ، اذ رأى بعض المحاسبين ان الانتاج والمبيعات لابد ان يتحملوا 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 كانت طاقة انتاجية ام تسويقية فان التكاليف الثابتة المتعلقة بها تستبعد من تكلفة الانتاج او التسويق وتعد تكاليف زمنية تحمل على حساب الارباح والخسائر .

وهنا لابد من ايضاح بعض المفاهيم الاساسية وهي :

- **الطاقة القصوى :** وهي طاقة الانتاج او البيع المحددة خلال فترة زمنية 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 الاختلافات داخل المراكثر الانتاجية وخلال المراحل المختلفة بحيث يسهل الانتقال من عملية لأخرى او مرحلة لآخرى في حدود المعدلات النمطية والفنية المعيارية .

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

هذا وتقوم نظرية التكاليف المستغلة على الاعبارات الآتية :

- ١- تببيب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المنشأة الانتاجية (الصناعية) والتسويقية والادارية.
- ٢- تقسيم او تصنف تكاليف الانتاج الى تكاليف ثابتة ومتغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم الانتاج والمبيعات ولا تتأثر الثابتة بالتغير في حجم الانتاج والمبيعات .
- ٣- يجب تحديد نسبة الطاقة المستغلة قياساً الى الطاقة المتاحة .

٤- ضرورة تحمل الانتاج والمبيعات بما يخصها من التكاليف المتغيرة وقيمة الجزء المستغل من التكاليف الثابتة.

٥- تحمل حساب الارباح والخسائر بقيمة تكاليف الطاقة غير المستغلة على انها تكاليف زمنية (تكاليف الفترة)

٦- 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 تلخيص مميزات نظرية التكاليف المستغلة في الاتي :

١- تحمل وحدات الانتاج بما يخصها من التكاليف المتغيرة والمستغل من التكاليف الثابتة اي الجزء الذي استفادت منه من التكاليف الثابتة .

٢- البثاث النسيي لمتوسط (معدل) تكلفة الوحدة الواحدة رغم التغير في حجم الانتاج والبيع .

٣- توفير البيانات بدقة مقبولة لادارة المنشأة .

٤- تحمل حساب الارباح والخسائر بقيمة الطاقة غير المستغلة (العاطلة) يعد ملائماً لمفهوم محاسبة التكاليف فضلاً عن انه يوجه انظر ادارة المنشأة اليها لاتخاذ القرارات المناسبة من اجل الحد من هذه الطاقة العاطلة .

هذا ويعاب على هذه النظرية بانها لا تتماشى 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 كالتالي :

الطاقة الانتاجية المستغلة

$$\text{أ- التكاليف الصناعية الثابتة المستغلة} = \text{التكاليف الصناعية الثابتة} \times$$

الطاقة الانتاجية القصوى

الطاقة التسويقية المستغلة

$$\text{ب- التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة} = \text{التكاليف التسويقية الثابتة} \times$$

الطاقة التسويقية القصوى

حيث أن :

- الطاقة الانتاجية المستغلة هي حجم الانتاج الفعلى .

- الطاقة التسويقية المستغلة هي حجم المبيعات الفعلية .

ويكون شكل او هيكل قائمة التكاليف الموزجي وفق النظرية المستغلة كالتالي :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

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

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

قائمة (كشف) الدخل وفق النظرية المستقلة

المبالغ	التفاصيل
xx	ايراد المبيعات
(xx)	- تكلفة المبيعات المستغلة
xx	= مجمل الربح (الخسارة)
	- التكاليف الثابتة غير المستعملة :
(xx)	ت. الصناعية غير المباشرة الثابتة غير المستعملة
(xx)	ت. التسويقية الثابتة غير المستغلة
(xx)	ت. الادارية
<u>xx</u>	= صافي الربح

ما تقدم نلاحظ بان التكاليف الادارية جميعها ثابتة وجميعها غير مستغلة لذا فانها وضعت بالكامل ضمن التكاليف الثابتة غير المستغلة في قائمة الدخل ، وهذا لا يلغي حقيقة وجود بعض الفقرات ضمن التكاليف الادارية التي يمكن اعتبارها متغيرة في بعض الحالات ولكنها ضئيلة ويمكن تجاوزها او اهمالها على العموم . والمثالين الآتيين يوضحان هذه النظرية :

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

- ت. مخزون مواد اولية اول المدة 12000 دينار .
- ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اول المدة (متغيرة) 8000 دينار و (ثابتة) 4000 دينار .
- ت. مخزون انتاج تام الصنع اول المدة (متغيرة) 12000 دينار و (ثابتة) 6000 دينار .
- ت. مخزون مواد اولية اخر المدة 7000 دينار .
- ت. مخزون انتاج تحت التشغيل اخر المدة (متغيرة) 10000 دينار و (ثابتة) 5000 دينار .
- ت. مخزون انتاج تام الصنع اخر المدة (متغيرة) 7000 دينار و (ثابتة) 3000 دينار .
- مشتريات المواد الاولية 11000 دينار .
- مصاريف مشتريات 5000 دينار .
- اجور مباشرة 14000 دينار .
- مصاريف صناعية مباشرة 6000 دينار .
- ت. ص.غ.م. 10000 دينار منها 80 % متغيرة .
- ايجار مبنى المصنع 4000 دينار .

- تأمين المصنع 6000 دينار.
- التكاليف التسويقية 8000 دينار منها 70 % متغيرة .
- التكاليف الادارية 5000 دينار .
- الطاقة القصوى للإنتاج 30,000 وحدة والطاقة المستغلة للإنتاج 20,000 وحدة وان الطاقة ال碧عية القصوى 25000 وحدة والوحدات المباعة 18000 وحدة بسعر 10 دينار للوحدة .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفق نظرية الطاقة المستغلة .

الحل :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

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

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

67667	= ت. الانتاج (مستغلة)
10000	- ت. مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة (متغيرة)
3333	- ت. مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة (ثابتة مستغلة)
<u>54334</u>	= ت. الانتاج الخام (مستغلة)
12000	+ ت. مخزون انتاج قائم أول المدة (متغيرة)
<u>4000</u>	+ ت. مخزون انتاج قائم أول المدة (متغيرة مستغلة)
<u>70334</u>	= ت. الانتاج المعد للبيع (مستغلة)
7000	- ت. مخزون انتاج قائم آخر المدة (متغيرة)
<u>2000</u>	- ت. مخزون انتاج قائم آخر المدة (ثابتة مستغلة)
<u>61334</u>	= ت. الصناعية المستغلة للانتاج المباع
5600	+ ت. تسويقية متغيرة
<u>1728</u>	ت. تسويقية ثابتة (مستغلة)
<u>68662</u>	= تكلفة المبيعات المستغلة

قائمة الدخل وفق النظرية المستغلة

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

التفاصيل	جزئي	كلي
ايراد المبيعات		<u>180000</u>
- تكلفة المبيعات المستغلة		<u>68662</u>
= مجمل الربح		<u>111338</u>
- التكاليف الثابتة غير المستغلة :		
ت. ص. غ. م. ثابتة (غير مستغلة)	667	
أيجار مبني المصنع (غير مستغلة)	1333	
تأمين المصنع (غير مستغلة)	<u>2000</u>	
	<u>4000</u>	
ت. تسويقية ثابتة (غير مستغلة)	672	
ت. ادارية	<u>5000</u>	
صافي الربح	<u>101666</u>	

ملاحظات عن اخل :-

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

$$2 - ت . ص . غ . م . (ثابتة مستغلة) = \frac{20}{100} \times 10000 = 2000 د . 1333 = \frac{20000}{30000}$$

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

15 - ت . الادارية جميعها ثابتة وغير مستغلة .

$$16 - ايراد المبيعات = 10 \times 18000 = 180000 دينار$$

مثال ٢ : فيما يأتي البيانات المستخرجة من سجلات احدى الشركات الصناعية من الفترة 1/10/2008 حتى 31/12/2008 : (المبالغ بالدينار) مواد اولية 21000 ، مشتريات مواد اولية 147000 ، مصاريف نقل مشتريات المواد الاولية 6000 ، مصاريف جمارك على المشتريات 6000 ، اجور مباشرة 30000 ، مواد اولية اخر المدة 18000 ، مصاريف صناعية مباشرة 2400 ، اجور غير مباشرة 12000 ، ايجار المصنع 6000 ، تأمين المصنع 9000 ، اضاءة المصنع 3000 ، انتاج تحت التشغيل اول المدة 39000 ، انتاج تحت التشغيل اخر المدة 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 .

فإذا علمت بأن 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% لانتاج والطاقة القصوى للبيع 48000 وحدة وكانت الوحدات المباعة 36000 وحدة بسعر بيع 9 د. /وحدة ، وان تكلفة مخزون الانتاج تحت التشغيل وتم الصنع اول وآخر المدة مستغلة .

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

الحل :

قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المستغلة

للفترة من 1/10/2008 الى 31/12/2008

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

	1800	اضاءة المصنع (متغيرة)
27000	<u>900</u>	اضاءة المصنع (ثابتة مستغلة)
<u>221400</u>		= ت. الصناع (مستغلة)
		+ ت. مخزون انتاج تحت التشغيل أول المدة
260400		= ت. الانتاج (مستغلة)
<u>33000</u>		- ت. مخزون انتاج تحت التشغيل آخر المدة
<u>227400</u>		= ت. الانتاج التام (مستغلة)
16200		+ ت. مخزون انتاج تام أول المدة
243600		= ت. الانتاج المعد للبيع (مستغلة)
<u>10800</u>		- ت. مخزون انتاج تام آخر المدة
<u>232800</u>		= ت. الصناعية المستغلة للانتاج المباع
		+ ت. تسويقية :
	3000	أجور عمال المعرض (متغيرة)
	2250	أجور عمال المعرض (ثابتة مستغلة)
	600	قرطاسية المعرض (المتغير)
	450	قرطاسية المعرض (ثابتة مستغلة)
	1200	إيجار المعرض (متغيرة)
	<u>900</u>	إيجار المعرض (ثابتة مستغلة)
	<u>8400</u>	
<u>241200</u>		= تكلفة المبيعات المستغلة

قائمة الدخل وفق النظرية المستغلة

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

التفاصيل	جزئي	كلي
إيراد المبيعات		324000
- تكلفة المبيعات المستغلة		<u>241200</u>
= مجمل الربح		82800
- التكاليف الثابتة غير المستغلة :		

ت. ص. غ. م. ثابتة (غير مستغلة) :

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

ملاحظات عن اخل :

60

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

75 40

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

60

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

75 40

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

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

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

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

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

٩ - اجر عمال المعرض (متغيرة) = $\frac{3000}{100} \times 6000$ د.

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

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

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

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

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

١٥ - ايراد المبيعات = 9×36000 د.

١٦ - اجر غير مباشر (ثابتة غير مستغلة) = $3600 - 7200 - 12000 = 1200$ د.

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

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

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

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

٢١ - فرطاسية المعرض (ثابتة غير مستغلة) = $450 - 600 - 1200 = 150$ د.

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

٢٣ - التكاليف الإدارية جميعها ثابتة وغير مستغلة .

مثال على التكاليف الصناعية والتسويقية المستقلة :

في احدى المنشآت الصناعية توفرت المعلومات الآتية :

التكاليف الصناعية الثابتة ١٠٠٠٠٠ دينار

التكاليف التسويقية الثابتة ٨٠٠٠٠ دينار

الطاقة الانتاجية المستقلة ٧٠ وحدة باليوم

الطاقة الانتاجية القصوى ١٠٠ وحدة باليوم

الطاقة التسويقية المستقلة ٥٥ وحدة باليوم

الطاقة التسويقية القصوى ٨٠ وحدة باليوم

احسب

١- التكاليف الصناعية الثابتة المستقلة

٢- التكاليف التسويقية الثابتة المستقلة

الحل :

الطاقة الانتاجية المستقلة

$$1. \frac{\text{الطاقة الانتاجية القصوى}}{\text{الطاقة الانتاجية المستقلة}} = \frac{\text{التكاليف الصناعية الثابتة}}{\text{التكاليف الصناعية الثابتة المستقلة}} \times 100000$$
$$\frac{100}{70} = \frac{100000}{x} \Rightarrow x = 70000 \text{ دينار}$$

الطاقة التسويقية المستقلة

$$2. \frac{\text{الطاقة التسويقية القصوى}}{\text{الطاقة التسويقية المستقلة}} = \frac{\text{التكاليف التسويقية الثابتة}}{\text{التكاليف التسويقية الثابتة المستقلة}} \times 80000$$
$$\frac{80}{50} = \frac{80000}{x} \Rightarrow x = 50000 \text{ دينار}$$

اسئلة وتمارين الفصل الثالث

س ١ / ضع دائرة حول رمز الاجابة الصحيحة لكل مما يأتي :

١- أي نظريات التكاليف الآتية تعتبر نظرية تكاليف فعلية ؟

أ- الاجمالية ب- المباشرة

ج- المعايرية د- المتغيرة

٢- من مزايا نظرية التكاليف إنها تزود الإدارة العامة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط .

أ- الاجمالية ب- المباشرة

ج- المعايرية د- المتغيرة

٣- يبرز الفرق واضحًا بين هامش الربح وصافي الربح في نظرية التكاليف

أ- الاجمالية ب- المباشرة

ج- المستغلة د- المتغيرة

٤- تساوى تكلفة البضاعة مع تكلفة البضاعة تامة الصنع عنده

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

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

س ٢ - ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخاطئة ، ثم صحيح الخطأ ان وجد .

أ. تعتبر نظرية التكاليف المعايرية من نظريات التكاليف الفعلية .

ب- تعتمد نظرية التكاليف المباشرة على أسلوب تحمل الوحدات المنتجة النهائية بتصنيفها من التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

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

د- من الانقادات الموجهة لنظرية التكاليف الخدية (المتغير) صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة .

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

س ٣ - ماهي انواع نظريات التكاليف الاساسية ؟
اذكر اوجه الاختلاف بين اساليب التحميل الخاصة بنظرية التكاليف الفعلية ؟

س ٤ - ما الفرق بين نظريات التكاليف الفعلية ونظريات التكاليف الاساسية ؟ وما هي الاسس التي يمكن على اساسها التفرقة بين هذه النظريات .

س ٥ - لكل نظرية من نظريات التكاليف المختلفة مزايا وعيوب ، بين هذه المزايا والعيوب لـ :

أـ- نظرية التكاليف الكلية (الاجمالية) .

بـ- نظرية التكاليف المباشرة .

جـ- نظرية التكاليف الخدية (المتغيره)

دـ- نظرية التكاليف المستغلة .

هـ - ماهي المقومات الاساسية لكل من نظريتي التكاليف الاجمالية (الكلية) والتكاليف الخدية (المتغيره)

س ٦ - ماهي الفروق بين نظريتي التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة ؟

س ٧ - اذكر الاعتبارات التي تثوره عليها نظرية التكاليف المستغلة ؟

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

س ٨ - اذكر عن طريق استخدام المعادلات . كيف تحسب صافي الربح عند تطبيق كل من النظريات الآتية:

أـ- نظرية التكاليف الاجمالية بـ- نظرية التكاليف المباشرة

جـ- نظرية التكاليف المتغيرة دـ- نظرية التكاليف المستغلة

بماذا تفسر الفرق في صافي الربح بين نظريات التكاليف المختلفة ؟

س ٩ - بماذا تعرف الطاقة الانتاجية ، وما هي الطاقة المستغلة ؟

س ١٠ - ماهي الانقادات الموجبة الى نظرية التكاليف الاجمالية ؟

ما هي مزايا وعيوب نظرية التكاليف المتغيرة .

س ١١ - استخرجت البيانات الآتية من سجلات التكاليف لشركة الشرق الصناعية عن تكاليف نشاطها عن الفترة الواقعة من ٢٠٠٨ / ٨ / ٢٠٠٨ متى ٣١ / ١٠ / ٢٠٠٨ .

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

المطلوب :-

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

س٢- استخرجت البيانات التالية من سجلات التكاليف للشركة العراقية للانتاج الصناعي عن الفترة من

2008/7/1 اى 2008/8/31

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

000)	رواتب الادارة
18000)	مصاريف ادارية
	المطلوب :

١- اعداد قائمة التكاليف حسب النظرية الاجمالية .

٢- اعداد قائمة الدخل (نتائج الاعمال) .

س ١٣ - قدمت اليك البيانات الآتية من شركة مصانع البلاستيك من ١ / ٧ / ٢٠٠٨ حتى ٣٠ / ٩ / ٢٠٠٨ بالدينار .

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

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

المطلوب :

- ١- اعداد قائمة التكاليف عن الاشهر الثلاثة حسب نظرية التكاليف المباشرة .
- ٢- اعداد قائمة الدخل وايجاد صافي الارباح .

٤- المعلومات التالية تمثل البيانات المقدمة من احدى الشركات الصناعية عن الفترة من ١/٦/٢٠٠٨ حتى ٣٠/٩/٢٠٠٨ كانت على النحو الاتي (المبالغ بالدنانير) .

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

المطلوب :

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

١٥- اليك البيانات المالية التي استخرجت من سجلات أحدى الشركات الصناعية عن الفترة من ١٥ / ٨ / ٢٠٠٨ حتى ١٥ / ١٢ / ٢٠٠٨ (بالدينار)

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

فأذا علمت أن نسبة التغير في التكاليف الصناعية غير المباشرة ٦٠ % ونسبة التغير من التكاليف التسويقية ٥٠ % ما عدا مصاريف نقل المبيعات وعمولة المبيعات فأنها متغيرة بالكامل .

المطلوب :

أعداد قائمة التكاليف المتغيرة أو قائمة الدخل عن الفترة من ١٥ / ٨ / ٢٠٠٨ حتى ١٥ / ١٢ / ٢٠٠٨ .2008

س ١٦ - البيانات الآتية مستخرجة من أحدى الشركات الصناعية عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠٠٨ حتى : ٢٠٠٨ / ٣ / ٣١

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

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الأرباح) باستخدام نظرية التكاليف المتغيرة علماً أن نسبة الجزء
المتغير من التكاليف الصناعية الغير مباشرة ٦٠ % ونسبة المغير من التكاليف التسويقية ٥٥ % بأسثناء
عمولة وكلاء البيع ونقل المبيعات فهي متغيرة بالكامل .

س ١٧ - اليك البيانات المستخرجة من مجلات احدى الشركات الصناعة عن الفترة من ١ / ١٠ / ٢٠٠٨ حتى ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٨ (بالدينار) .

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

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

فإذا علمت أن الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة 60% ومن التكاليف البيعية نسبته 50% والطاقة الفصوى لانتاج المصنع هي (60000) وحدة والطاقة المستغلة 75% لانتاج والطاقة الفصوى للمبيعات (48000) وحدة وكانت الوحدات المباعة (36000) وحدة سعر بيع الوحدة (9) دنانير .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل حسب نظرية التكاليف المستغلة .

س ١٨ - قدمت اليك البيانات الآتية من دفاتر احدى الشركات الصناعية عن الفترة من 1/1/2008

حتى 1/3/2008 على النحو الآتي : (المبالغ بالدنانير)

مواد اولية مباشرة اول المدة (7000)

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

علمًـا ان نسبة الجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة 60% ونسبة من التكاليف البيعية 50% فــان الطاقة القصوى لــانتاج الصنــع (20000) وحدــة وــان الطــاقة المستــغلــة من الــانتــاج (15000) وحدــة وــان الطــاقة القصوى للمبيعــات (16000) وحدــة وــان عــدــد الوــحدــات المــبــاعــة (12000) وحدــة وــســعــر بــيع (9) دــنــانــير .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل (الأرباح) باستخدام نظرية التكاليف المستــغلــة .

الفصل الرابع

ويتضمن :

- تعريف ومفهوم المواد
- طرق تسعير الصادر المخزني من المواد :-
 - ١- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً
 - ٢- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً
 - ٣- طريقة المعدل المرجح المتحرك
- 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 .

الرقابة على عنصر المواد

مقدمة :

تعتبر المواد عنصراً مهماً من عناصر التكاليف خاصة في النشاط الصناعي والانتاجي ، حيث تخضع لعمليات التحويل الى منتجات نهائية . كذلك تعتبر المواد مهمة وبدرجات متفاوتة في ممارسة الأنشطة الأخرى ، عدا النشاط الانتاجي ، كالنشاط التسويقي والاداري ، الا أنها في الصناعات التحويلية ، تشكل جزءاً مهماً من تكاليف الانتاج مما يجعل عملية السيطرة والرقابة عليها ، ذات أثر كبير من الناحية الاقتصادية ، نتيجة الوفورات المتحققة عن تلافي الضياع والتلف والعجز والهدر فيها وترشيد استخدامها كذلك فان الرقابة على عنصر المواد تساعده 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 وحرزها واستخدامها في الاغراض المخصصة لها .

الرقابة على عنصر المواد :-

ان المواد تمتاز بأهمية كبيرة ، في اي شركة . وهي تشمل ، المواد :-

- المواد الخام والمواد التشغيلية الأخرى .

- جميع المواد المستخدمة في اقسام ومرافق الخدمات الانتاجية ، كالوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد التنظيف .

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

- المواد المستخدمة من قبل الاجهزه الاداريه ، كمواد الكتابة والقرطاسية المختلفة .

لما يلي يمكن ان تعرف

المادة :- بانها كافة المستلزمات السلعية التي تستخدمها المنشأة في عملياتها المختلفة سواء

- ما استخدم منه لتكوين المنتج النهائي كالخامات ،

- او ما استخدم لتغليف هذا المنتج كمواد التعبئة والتغليف ،

- او ما استخدم لتسهيل العمليات الانتاجية كمواد الصيانة والدهون ،

- او ما استخدم لتنظيم وتنمية 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 :

- ١- تقليل التكاليف من خلال تقليل الهدر وترشيد استخدامه .
- ٢- تقليل حجم الاستثمار في خزين هذه المواد ، بتوفير الكميات الضرورية التي تلبي حاجة الشركة بأقل الاسعار وبأفضل جودة وفي الاوقات المناسبة .
- ٣- خزن المواد في مخازن ملائمة وخاضعة للسيطرة المخزنية وحمايتها من مخاطر التلف والضياع والسرقة .
- ٤- توفير الوسائل المناسبة لنقل المواد ومتناولتها داخل الشركة ، وتطبيق طرق الانتاج الجيدة .
- ٥- استخدام العاملين بالمهارات الكافية ، والمدربين على تشغيل المواد بصورة كفؤة .

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

إن الأنشطة المتعلقة بالمواد الأولية هي كالتالي :-

P urchases : ١-المشتريات :

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

- أسم المادة ومواصفتها

- رقم الصنف والكمية المطلوبة

ويحمل توقيع مسؤول المخزن او 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 إليها لإجراء عملية معينة ، حيث في هذه الحالة ، لا يتوفّر للمادة رصيد في المخازن وبما أن قسم الانتاج هو المسؤول عن تصميم

المتج وتحديد نوع وكمية المواد الداخلة في صنعه ومواصفاته ، فإنه يقوم بدور كبير ، في ترشيد التصميم وتحديد المواد البديلة التي يمكن أن تدخل في صنعه ، بدون التأثير في مستوى الجودة .
أما في قسم المخازن ، فإن أي مادة يطلب شراؤها بعد أن يصل رصيدها إلى مستوى معين كاف لغطية الحاجة خلال الفترة التي تستغرقها عملية الشراء ولغاية وصول المادة إلى المخازن ، وفيما يأتي غوذج مستند طلب شراء :-

اسم المنشأة	القسم الطالب
طلب شراء رقم -	التاريخ التقريبي للوريد
	رقم أمر الشراء

تاريخ الطلب

حد الطلب

الحد الأقصى	الرصيد المخزوني	المواصفات	الكمية	رقم الصنف	ت

توقيع ادارة الحسابات	توقيع ادارة المخازن	توقيع القسم الطالب
-------------------------	------------------------	-----------------------

غوذج طلب شراء

أن مستند طلب الشراء ، ينظم بثلاث نسخ :-

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

- ترسل النسخة الثانية - إلى قسم الحسابات ، لترفق فيما بعد بمستندات الشراء الأخرى لغرض التسديد إلى 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 ويسطر 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 أيضاً إلى منافع لا تقل أهمية عن ذلك ، بسبب المسؤولية التي يتحملها المستخدم الآخر للمواد المشترأة ، ومعرفته باستداماتها ومواصفاتها ، ومن ثم محافظته على المستويات المثلث لخزين ذلك ، فإن اختيار أي 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 فإنها ترجع إلى ملفاتها لتحديد المجهزين الذين يتعاملون بتسويق المادة المطلوبة .

وبعد استلام عروض المجهزين ، يقوم قسم المشتريات ، بدراسة تلك العروض والمقارنة بينها ، و اختيار افضلها ، من حيث المواصفات والاسعار و مدة التجهيز ،

Purchasing Order

(الموضح في الشكل الآتي) موجه إلى المجهز الذي يتم اختياره .

ويظهر أمر الشراء كما يأتي :-

أ^سم المشاءة - أمر شراء رقم -

مكان التسليم

أسم المورد

تاريخ التسليم

عنوان المورد

تاريخ الامر

القسم الطالب

القيمة	سعر الوحدة	الكمية	المواصفات	الصنف	الرقم	ت
توقيع						توقيع
مدير ادارة المشتريات						مسؤول قسم 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 الدفاتر من اهمية بحيث لا يترك مجال للتلاعب فيها وایقاع المنشأة بالتزامات مالية دون حاجة لها . ويحرر أمر الشراء من قبل ادارة المشتريات من النسخ الآتية :

- ١- الأصل يرسل الى المورد الذي تم الاتفاق معه .
- ٢- صورة ترسل الى لجنة الاستلام الخاصة باستلام المواد .
- ٣- صورة ترسل الى ادارة الحسابات والتكاليف ، لكي ترافق مع المستدات الاخرى .
- ٤- صورة ترسل الى القسم الطالب للمواد ، بغرض المقارنة مع طلب الشراء . وانتظار وصول البضاعة المشتراء والتهيؤ لاستلامها .
- ٥- صورة تبقى في الدفتر تحفظ بها ادارة المشتريات .

٢- الفحص والاستلام Inspection and Receiving

ان مهام هذا القسم ، تختص باستقبال البضاعة الواردة من المجهز ، وعددها وفحصها ، واعداد تقرير بالفحص والاستلام . وعلى هذا القسم ان يتتأكد 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 لما هو مطلوب .

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

- أ - تلف او ضياع المواد اثناء استخدامها في العملية الانتاجية .
- ب - تعطل في الالات والمعدات .
- ج - 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 الاستلام ويوقع عليه اعضاء اللجنة ويحرر الكشف من النسخ الآتية :

- 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 الالازمة مع المورد .
- ب - صورة ترسل الى المخازن مع المواد حيث يتم اعادة تدقيقها من قبل مأمور المخزن قبل اثباته لها في البطاقات الخاصة بها .
- ج - صورة ترسل الى الحسابات المالية والتکاليف لاتخاذ الاجراءات الالازمة بشأن المواد المقبولة .
- د - صورة تحفظ 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 المشترأة ، 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 والاستلام .

اسم المنشأة

محضر فحص واستلام

اسم المورد

عنوانه

رقم امر الشراء

تاريخ الاستلام

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

نموذج محضر فحص واستلام

ان مهام المخازن ، تشمل استلام ، وتهيئة اماكن الحزن المناسبة لها ، وتخزينها والمحافظة عليها ، لحين صرفها للاستخدام ، ويقوم امين المخزن عند استلام المواد بوجب 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 لتسعيتها وقيدها في سجلات الحسابات المخزنية .
- ج - 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 كالتالي :

- أ - الاولى ترسل الى المخازن .
- ب - الثانية تحفظ لدى القسم الطالب ، حيث يقوم المخزن ، بتجهيز المادة المطلوبة ، واعداد مستند صرف مخزني من ثلاثة نسخ ، ويعيد القسم الطالب استلامه للمادة على مستند الصرف المخزني كالتالي :-
- أ - يستلم النسخة الاولى برفقة المواد .
- ب - ترسل النسخة الثانية الى حسابات التكاليف حيث يتم تسعيتها وقيدها في سجلات الحسابات المخزنية وتحميل قيمتها على القسم الطالب .
- ج - 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 الواحد 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 الفعلى 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 اي كمية من الصنف يتم اثباتها بالكمية في حقل المنصرف وتحديد الرصيد الجديد بالكمية بعد كل عملية .

ويبين الشكل الآتي نموذجاً لبطاقة الصنف والمعلومات التي تتضمنها :

اسم المشأة

بطاقة الصنف

الحد الأعلى :	اسم الصنف
الحد الأدنى :	رقم البطاقة
حد الطلب :	رقم الصنف :
	المواصفات :
	وحدة القياس

الملحوظات	الرصيد	الصادر		الوارد		بيان	التاريخ
		الكمية	رقم مستند الصادر	الكمية	رقم مستند الاستلام		

نموذج لبطاقة الصنف

استاذ المخازن :

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

ويتم الاثبات في هذا الدفتر من واقع مستدات الاستلام والصرف للكميات الواردة فعلاً والمنصرفة (الصادرة) فعلاً 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 الآتية :

- 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 .
- ج - بيانات عن الجرد الفعلى الذي تم على الصنف من حيث تاريخ الجرد والملاحظات عن الجرد .

ويبين الشكل التالي صفحة من دفتر استاذ المخازن .

دفتر استاذ المخازن

الحل الأعلى

العدد السادس

• 5

اسم الصنف
رقم الصنف
المواصفات
وحدة القياس

ينقسم سعير المواد الى قسمين :

اولاً : سعير المواد الواردة (المشتراة)

ثانياً : سعير المواد المصرفوفة

أولاً : سعير المواد المشتراة

أ - سعير المواد المشتراة محلياً :

يتم سعير المواد المشتراة محلياً بسعر قائمة المورد مضافة اليه جميع المصروفات المرتبة على عملية الشراء لحين وصول المادة المشتراة الى مخازن المشتري .

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

مثال (١) :

اشترت احدى الشركات (500) وحدة من المادة الأولية (ج) بسعر قائمة 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 وتفريج

ضريبة على المشتريات بنسبة 10%

المطلوب :

تحديد اجمالي تكلفة المادة (ج) وتكلفة الوحدة المشتراة .

الحل :

سعرة قائمة المورد 250 000

يضاف مصاريف الشراء

عملة الشراء $250000 \times 5\% = 12500$

أجور التأمين 3 000

أجور النقل والشحن والتفريج 6 000

ضريبة على المشتريات $25000 \times 10\% = 25000$

اجمالي تكلفة المادة المشتراة 296 500

$$\text{تكلفة الوحدة المشترأة} = \frac{296\,000}{500} = 593 \text{ دينار}$$

وإذا اشتريت المواد بشرط الخصم التجاري فإن هذا الخصم ينزل من قيمة المواد المشترأة.

مثال (٤) :

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

عمولة الشراء بنسبة 3 % من سعر القائمة

أجور تأمين 10 000 دينار

أجور نقل وشحن 12 000 دينار

أجور فحص المحركات 5 000 دينار

الضريبة بنسبة 6 % من قيمة المشتريات

المطلوب :

احساب اجمالي تكلفة المحركات المشترأة وتكلفة الوحدة الواحدة

الحل :

سعر القائمة	500 000
(-)	
ينزل خصم تجاري	25 000
	475000

(+) تضاف مصاريف الشراء

عمولة الشراء 3 % \times 500,000	15 000
أجور تأمين	10 000
أجور نقل وشحن	12 000
أجور الفحص	5 000
ضريبة	30 000
اجمالي تكلفة المحركات المشترأة	547 000

547 000

$$\text{تكلفة الوحدة المشترأة} = \frac{735}{200} = 2 \text{ دينار}$$

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

ب- تسعير المواد المستوردة :

يتم استيراد المواد من الخارج عن طريق فتح اعتماد مستدي لدى المصرف لصالح المورد الاجنبي ، وعلى اساس ذلك يفتح حساب للاعتماد المستدي في سجلات المنشأة لاثبات وتحميم تكاليف الاعتماد وفقاً للأشعارات التي ترد من المصرف . وتمثل هذه التكاليف في الاتي :

١- قيمة المستدات أو (تأمينات الاعتماد) وتمثل سعر قائمة المورد .

٢- عمولات المصرف المراسل .

٣- أجور التأمين .

٤- عمولات المصرف فاتح الاعتماد .

٥- أجور الشحن .

٦- الرسوم الكمر كية .

٧- مصاريف التخلص .

وأية مصاريف أخرى متعلقة بـاستيراد 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 المتتبعة في تسعير المواد المنصرفة لوجود اكبر 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 للمواد والانتاج .

أهم العوامل التي تؤثر على اختيار طريقة التسعير :

١- تكرار عملية الشراء والسياسة الشرائية المتتبعة بشأن الكمية التي تشتري كل مرّة .

٢- استقرار سوق المواد ومدى تقلب اسعارها ودرجة توفر كمياتها المتاحة في السوق .

- ٣- مدى الدقة المطلوبة في حساب تكلفة المواد المنصرفة .
- ٤- الدورة الانتاجية وتوزيع الانتاج .
- ٥- طبيعة المواد ومدى تعرضها للتلف والفقد واثر ذلك على تحديد الحد الاعلى والحد الادى
- ٦- وجود او عدم وجود نظام تكاليف معيارية مطبق .
- ٧- نوع الصناعة التي تعمل بها المنشأة .

وتقع مسؤولية تسعير المواد المنصرفة على ادارة التكاليف حيث تقوم هذه الادارة بالاعتماد على مستدات الصرف المنفذة والتي وردتها نسخ منها بسعير المواد التي تم صرفها طبقاً للطريقة المحددة لتسعير 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 الحقيقة للمواد المنصرفة وبالتالي تكون تكلفة الانتاج سليمة اضافة الى ان مخزون اخر المدة من المواد سوف يقييم بالتكلفة الحقيقة لأن ما صرف منه كان مسيراً بطريقة مناسبة وسوف تكون الارباح المحققة عن الوحدات المباعة من الانتاج منطقية كونها مسيرة بطريقة سليمة .

طرق في تسعير المواد الصادرة

- ١- طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً FIFO
- ٢- طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً LIFO
- ٣- طريقة المعدل المرجح المتحرك

١- 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 تقييم بأقدم الاسعار وبذلك فان مخزون اخر المدة من احدث الوحدات ويجب ان يقييم بأحدث الاسعار . وتكلفة البضاعة المباعة بأقدم لا سعار .

مميزات هذه الطريقة :

- ١- تتفق هذه الطريقة مع مبدأ التدفق المادي للمواد .
- ٢- تكون القوائم في هذه الطريقة اكثر عدالة بسبب تسعير مواد اخر المدة بأحدث الاسعار والتي تكون مقاربة جداً للأسعار السوقية .
- ٣- تعمل على تحقيق وفرًا ضريبياً في حالة ميل اسعار المواد للانخفاض حيث تقلل من الارباح وبالتالي من الضريبة .

أما عيوب هذه الطريقة فهي :

- ١- عند استخدام هذه الطريقة في حالة ميل الأسعار للارتفاع تؤدي إلى تضخم حجم الربح وبالتالي ضرائب مرتفعة .
- ٢- هذه الطريقة تصبح أكثر إزعاجاً في حالة تعدد عدد مرات الشراء وأصناف المواد المشتراء واسعارها .
- ٣- اختلاف اسعار المواد الصادرة للإنتاج حيث يتم تقدير المواد الصادرة للإنتاج بأسعار مختلفة لنفس العملية أو لعمليات متابعة .

مثال :

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

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 ١/١٥ كان الصادر 425 وحدة .

الحل :

(حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً FIFO)

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

ملاحظات على الحل :

- ١- هذا المثال لا يتضمن اي مشاكل متعلقة بالارتجاع للمواد المشتراء او للمواد الصادرة .
- ٢- في ١/٨ كانت كمية الرصيد 425 وطالما ان الطريقة المستخدمة الوارد اولاً صادر اولاً ، اذن يجب أن تفصل الكميات المختلفة الاسعار ، وفي مثالي 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 10/1 في حقل الصادر ، ان 255 وحدة صادر تؤخذ اولاً من سعر 5 دنانير الاقدم ثم بعد ذلك يؤخذباقي بسعر الكمية التي تلي الاولى في الاقديمة وهكذا .

٢- يمكن التأكد من صحة القيمة الظاهرة في الرصيد وذلك بإضافة قيمة الرصيد السابق الى قيمة الوارد ليتخرج قيمة الرصيد الحالي : مثلاً

٤٢٥ دينار الرصيد السابق في ١/٤

+ ٢٠٤٠ دينار قيمة الوارد في ١/٨

= ٢٤٦٥ دينار قيمة الرصيد الحالي في ١/٨

او بتزيل قيمة الصادر من قيمة الرصيد السابق ليتخرج منه الرصيد الحالي ، مثلاً : ٢٤٦٥ دينار الرصيد في ١/٨ (السابق) - ١٤٤٥ دينار قيمة الصادر في ١/١٠ = ١٠٢٠ دينار قيمة الرصيد في ١/١٠ الحالي .

٢٤٦٥ دينار الرصيد في ١/٨ (السابق)

- ١٤٤٥ دينار قيمة الصادر في ١/١٠

= ١٠٢٠ دينار قيمة الرصيد ١/١٠ (الحالي)

٢- طريقة ما ورد اخيراً بصرف اولاً Last-In , First-Out Method بإستخدام طريقة الوارد اخيراً يصرف اولاً في تقدير المخزون ، فإن تكلفة المواد الاخيرة المشتراء هي الاساس في تسعير المواد الصادرة ، اي يتم تسعير المواد الصادرة للإنتاج بأحدث الاسعار وبناء عليه فإن الكميات المتبقية من المواد - إذا وجدت - في نهاية المدة يتم تسعيرها بأقدم الاسعار ومتى ما هذه الطريقة :

١- إن تكلفة الانتاج الجارية من المواد يتم مقابلتها بالايرادات الجارية ، وهذا يعني ان هناك مقابلة اكبر عدالة للتکاليف 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 .

٢- في حالة ارتفاع اسعار المواد تقل الارباح وبالتالي تخفض الضرائب وذلك لأن المواد الصادرة تكون مقيمة بأحدث الاسعار وهي في هذه الحالة أعلى الاسعار مما يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج وبالتالي انخفاض الارباح ومن ثم انخفاض الضرائب .

ومن عيوب هذه الطريقة:

- ١- في حالة انخفاض الاسعار تزداد الارباح وبالتالي تزداد الضرائب ، حيث تقييم المواد الصادرة بأحدث الاسعار وهي في هذه الحالة اقلها مما يؤدي الى انخفاض تكلفة الانتاج فزيادة الارباح والضرائب .
- ٢- هذه الطريقة ايضاً تحتاج الى جهد اكبر في حالة تعدد عدد مرات الشراء واصناف المواد المشتراء واسعارها .
- ٣- اختلاف اسعار المواد المنصرفة للانتاج .

مثال :

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

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

ملاحظات على الحل :

- ١- إن معادلة الكمية لم تتغير إطلاقاً مع تغيير الطريقة المستخدمة وهي لن تتغير مع أي تغير في المعايير بعد ذلك مهما تعدد فيه المشاكل التي تؤثر فقط على التوازن المالي (القيمة).
- ٢- في ١/١٥ الكمية الصادرة ٤٢٥ وحدة وطالما أن الطريقة المستخدمة الواردة أخيراً صادر أولاً إذن يجب أن تصدر الكمية الأولى بأحدث الأسعار وهي في مثالنا ٣٤٠ وحدة بسعر ٧ دنانير ولكننا ما زلنا بحاجة إلى ٨٥ وحدة ليصبح مجموع الصادر ٤٢٥ وحدة إذن تصدر ٨٥ وحدة بالسعر التالي لأحدث سعر وهو ٦ دنانير وهكذا.
- ٣- إن الفرق في قيمة الرصيد آخر المدة (١/١٥) حسب الطريقتين (ما يرد أولاً يصدر أولاً) (ما يرد أخيراً يصدر أولاً) هو (١٧٠) دينار وذلك ناتج عن الفرق بين قيمة الصادر في هاتين الطريقتين :
مجموع قيم الصادر حسب طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً كما يأتي
 $(5270 + 1530 + 850 = 2890)$
مجموع قيم الصادر حسب طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً كالتالي :
 $(5100 + 1445 + 850 = 2805)$
الفرق بين قيمة الصادر في هاتين الطريقتين :
 $5100 - 5270 = 170$ دينار وهو الفرق في قيمة الرصيد

تم احسب هذا المتوسط كما يأتي :

$$5.8 = \frac{\text{قيمة الرصيد} + \text{قيمة الكمية المشتراء}}{2040 + 425}$$

$$\text{كمية الرصيد} + \text{الكمية المشتراء} = 340 + 85$$

وال معدل الثاني 6.6 تم احسبه بنفس الطريقة

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

٢- الفرق في قيمة الرصيد اخر المدة (15/1) 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 .

٣- 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 اخر المدة من المواد كما يأتي :

الطريقة	تكلفة المواد الصادرة	قيمة المخزون من المواد
١ - طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً	5100 دينار	595 دينار
٢ - طريقة ما يرد اخيراً يصرف اولاً	5270 دينار	425 دينار
٣ - طريقة المعدل المتحرك	5134 دينار	561 دينار

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

٤ - جرد المواد المخزنية Stock Taking

يعني الجرد عدد أو وزن أو قياس ، كميات الخزين الموجود فعلاً ، لدى الشركة ، وأثبات ذلك في قوائم خاصة ، تسمى ، قوائم الجرد . ويجب أن يتم الجرد ، بالدقة الالزمة ، لضمان تحقيق النتائج الآتية :

- ١- أكتشاف الفروقات المخزنية ، بين الكميات الفعلية ، وأرصدة السجلات ، وذلك لتحديد أسبابها والمسؤولين عنها ومعالجتها .
- ٢- تحديد قيمة الخزين ، في آخر المدة ، لأغراض الحسابات الختامية ، والميزانية العمومية .
- ٣- أكتشاف المواد التالفة والمواد الفائضة عن الحاجة والمواد البطيئة الحركة ، والمتقادمة ، وأثباتها في قوائم خاصة ، لعرضها على الادارة ، واتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها .

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

أنواع الجرد:

أ-الجريدة الدوري :

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

- ١- أنه قد يؤدي إلى توقف أعمال الشركة ، خلال فترة الجرد ، خاصة إذا كانت المواد كثيرة والمخازن متعددة ، حيث تقوم الادارة بتجنيد كادرها لأنجاز العملية خلال مدة محدودة .
- ٢- تأخير اكتشاف الفروقات في المواد المخزنية ، مما يعقد معالجة الفروق المكتشفة ومعرفة أسبابها والمتسببين فيها

بـ- الجرد المستمر :

يقوم الجرد المستمر ، على حقيقة وجود السجلات الدقيقة التي تبين حركة المواد المخزنية وأرصتها ، في نهاية كل فترة ، حيث توجد البطاقات المخزنية (بطاقة الصنف) وكذلك سجلات الحسابات المخزنية ولذلك فلا حاجة الى اجراء 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 ، ب مجرد المواد جرداً فعلياً دقيقاً وأثبات ذلك في قوائم الجرد ، ومن ثم تقوم بأجراء مطابقة الكميات الفعلية التي قامت ب مجردتها مع أرصدة البطاقات والسجلات وتقوم بحصر الفروقات (أن وجدت) وتتبع أسبابها وتشخيص المسؤولين عنها . وأعداد تقرير بنتائج عملية الجرد هذه الى الادارة ، وأجراء المعالجات اللازمة للفروقات في ضوء توصياتها .

وهكذا تكرر 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 تجدر كل مادة من المواد بما لا يقل عن مرتين في السنة ، مما يوفر لنا أمرين مهمين هما :

- ١- أن الكميات الفعلية من المواد المخزونة مطابقة لأرصدة السجلات ، من جانب رقابي لضمان سلامة العمل المخزوني .
 - ٢- أن أرصدة السجلات تمثل الكميات الفعلية من الخزين ، من جانب مالي لضمان دقة استخراج نتائج الأعمال والمركز المالي .

ونبين فيما يأتي نموذجاً لقائمة الجرد:

التسويات المخزنية :

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

- ١- معالجة التلف والعجز المخزني .
- ٢- تحويل المواد من قسم الى قسم أو عملية الى عملية .
- ٣- رد بعض المواد الى المخازن من الأقسام .

وسوف نقوم بشرح مثل هذه العمليات والتسويات الالازمة لها .

١- معالجة التلف والعجز المخزني :

أن كثيراً من المواد التي تشتري 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 الانتاجية وبالتالي فأن رصيد هذه المواد الدفترى سوف لا يتطابق مع رصيدها الفعلى عند الجرد . كذلك نجد أن بعض المواد عند شرائتها تكون وحدة قياسها كبيرة نسبياً مثلاً بالطن في حين يتم صرفها بوحدة قياس أصغر ولتكن بالكيلوغرام فهنا نجد اختلاف سبيه أختلاف حجم وحدة الوزن . يظهر لنا عند الجرد عدم تطابق الرصيد الدفترى للمادة مع رصيدها الفعلى . 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 المشاة بتحديد نسب مئوية لمقابلة التلف الذي يصيب المواد التي تعامل معها وأعتبر التلف ضمن هذه النسبة تلفاً مسروحاً به أو يطلق عليه تلف طبيعي . وأذا زاد التلف عن هذه النسبة فالزيادة تعتبر تلفاً غير مسروح به أو تلف غير طبيعي .

كذلك نجد أن المواد التي تتعرض للنقصان نتيجة الخزن تحدد المشاة نسبة معينة لمقابلة هذا العجز فإذا كان ضمن هذه الحدود فيعتبر عجزاً مسروحاً به أو طبيعياً أما اذا زاد العجز عن هذه النسبة فالزيادة تعتبر عجزاً غير طبيعي أو غير مسروح به .

وعليه يمكن تقسيم التلف الى نوعين :

أ- تلف طبيعي أو مسروح به .

ب- تلف غير طبيعي أو غير مسروح به .

وكذلك العجز يتم فصله الى نوعين :

أ- عجز طبيعي أو مسروح به .

ب- عجز غير طبيعي أو غير مسروح .

أ - التلف والعجز الطبيعي :-

يعرف بأنه ذلك الذي يحدث ولا يمكن السيطرة عليه ويعتبر من مستلزمات طبيعة المادة وتعتبر تكلفته جزء من تكفة 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 وتم التسوية المخزنية للتلف والعجز الطبيعي بالشكل الآتي :

١- يتم حصر المواد التالفة أو مقدار العجز الذي حدث بمقارنة الرصيد الدفترى للمادة مع الجرد الفعلى لها والفرق بينها يعتبر تلف أو عجز كلى يرحل الى حساب مستقل يطلق عليه حساب التلف بموجب القيد الآتي :

× × من ح / التلف

× × الى ح / مراقبة مخازن المواد

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

٣- تقوم ادارة التكاليف بأجراء التسوية الخاصة بكل التلف والعجز الطبيعي والتلف والعجز غير الطبيعي من ح / التلف الطبيعي
الى ح / التلف

٤- تم معالجة التلف الطبيعي بأحدى الطرقتين الآتيين :

أ- طريقة التضخيم :

موجب هذه الطريقة يتم تضخيم تكفة الوحدة من المواد بتكلفة التلف الطبيعي وذلك بأسبعد وحدات التلف الطبيعي من الكمية المشتراء وتحديد تكفة الوحدة على هذا الأساس كما في المثال الآتي :
الكمية المشتراء 1000 وحدة من أصناف المواد .

نسبة التلف الطبيعي بهذا الصنف 2 % من الكمية المشتراء

قيمة الشراء الكلي 9800 دينار

الحل :

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

الكمية الصافية = $1000 - 20 = 980$ 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 توزع على بقية الوحدات السليمة وتتضخم تكلفة الوحدة السليمة بتكلفة الوحدة التالفة تلقاء طبيعياً وبالتالي فان تكلفة التلف الطبيعي سوف توزع على وحدات الانتاج او اوامر التشغيل عن طريق استخدام تكلفة المواد المتضخمة . يلاحظ انه عند اتباع هذه الطريقة سوف لا يظهر حساب للتلف الطبيعي لا ضمن قيود اليومية ولا في دفتر استاذ التكاليف وانما يظهر فقط حساب للتلف غير الطبيعي .

ب - طريقة تحمل تكلفة التلف الطبيعي على حساب

بحسب 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 بحسب القيد الآتي :

xx ح / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

xx ح / التلف الطبيعي

معالجة التلف العجز غير الطبيعي :

يتم معالجة التلف غير الطبيعي بالشكل الآتي :

- ١ - بعد تحديد تكلفة التلف والعجز غير الطبيعي يتم اثبات قيافي دفتر اليومية لهذا التلف او العجز ويكون بالشكل الآتي :

ح / التلف غير الطبيعي

ح / التلف

٢- تحديد السبب لهذا التلف او العجز غير الطبيعي ومحاولة اتخاذ اجراءات المناسبة لعدم تكراره مستقبلاً وتم معالجة الحادث منه حسب الجهة المسئولة له كما يأتي :

أ- في حالة قصور مأمور المخزن : يتم تحويل مأمور المخزن بتكلفة هذا التلف أو العجز وبحسب القيد الآتي :

xx ح / مأمور المخازن

xx التلف غير الطبيعي

ب - في حالة عدم تحميده لجهة ما فيتم اعتباره خسارة على المنشأة ويتم قفله في ح / الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

xx من ح / الأرباح والخسائر

xxx الى ح / التلف غير الطبيعي

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

مثال - ١ -

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

المطلوب

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

الحل :

أ- مقدار العجز في المواد =

القيمة الدفترية للمخزون - القيمة الحقيقة الموجودة في المخازن .

$$100,000 - 98,500 = 1500 \text{ دينار}$$

ب- مقدار العجز الطبيعي في المخزون =

القيمة الدفترية للمخزون × نسبة العجز الطبيعي

$$100,000 \times 2\% =$$

$$= 2000 \text{ دينار}$$

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

ج - أثبات القيود الالازمة

١-أثبات فروق الجرد

1500 من ح / التلف

1500 الى ح / مراقبة مخازن المواد

تحفيض مراقبة مخازن المواد بالتلف

٢- تصنيف فروق الجرد الى تلف طبيعي (مسموح به) وتلف غير طبيعي (غير مسموح به).

1500 من ح / مراقبة التلف والعجز الطبيعي

1500 الى ح / مراقبة التلف والعجز الكلي

٣- تحويل التلف الطبيعي للإنتاج

1500 من ح / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة

1500 الى ح / التلف الطبيعي

مثال - ٢

على أفرض ثبات نفس البيانات السابقة بأستثناء أن قيمة المخزون حسب الجرد الفعلى

أصبحت 97000 دينار بدلاً من 98500 دينار .

المطلوب :

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

الحل :

أ - مقدار العجز في المواد :

القيمة الدفترية للمخزون - القيمة الحقيقة الموجودة في المخازن

97000 - 100000 =

3000 دينار =

$$\begin{aligned}
 \text{ب - مقدار العجز الطبيعي في المخزون} &= \\
 \text{القيمة الدفترية للمخزون} \times \text{نسبة العجز الطبيعي} &= \\
 \% 2 \times 100000 &= \\
 &= 2000 \text{ دينار}
 \end{aligned}$$

وحيث ان النقص الفعلى اكتر 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 - 2000) يحمل على ح / الارباح والخسائر .

ج - القيود اليومية

١- أثبات فروق الجرد

من ح / التلف	3000
الى ح / مراقبة مخازن المواد	3000

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

وتلف غير طبيعي (غير مسموح به)

من مذكورين	
ح / التلف الطبيعي	2000
ح / التلف غير الطبيعي	1000
الى ح / التلف	3000

٣- تحويل التلف الطبيعي للإنتاج

من ح / مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة	2000
الى ح / التلف الطبيعي	2000

٤- تحويل التلف غير الطبيعي على ح / أ. خ

من ح / أ. خ	1000
الى ح / التلف غير الطبيعي	1000

٤- تحويل المواد :

في بعض الأحيان نجد أن أحد الأقسام يحتاج إلى مواد موجودة في أقسام أخرى فائضة عن الحاجة أو أن عملية معينة داخل القسم الواحد تحتاج إلى مواد موجودة في عملية أخرى وفائضة عن الحاجة .
أن الأجراء السليم أن لا يتم تحويل مواد من قسم إلى آخر أو من عملية إلى أخرى وأنما يتم ارجاع المواد الفائضة إلى المخازن ثم إعادة صرفها إلى الأقسام أو العمليات التي بحاجة إليها . غير أنه في بعض الحالات الأستثنائية يتم تحويل المواد .

فكيف تم هذه العملية وكيف تكون معاجتها :

- ١- يقوم القسم المحول للمواد بأصدار مذكرة تحويل مواد ويرسل نسخة منها مع المواد إلى القسم المحول إليه .
- ٢- ترسل صورة من المذكرة إلى إدارة المخازن للاثبات في السجل .
- ٣- ترسل صورة من المذكرة إلى إدارة التكاليف للتعتير والاثبات في السجل وتقوم بأجراء قيود التسوية الالزامية في دفتر استاذ التكاليف بتحميل القسم المحول إليه بتكلفة المواد المحولة وخفضها من القسم المحول . ويلاحظ عدم تشجيع تحويل المواد لصعوبة السيطرة على عمليات التحويل ولاحتمال تلف المواد أثناء عملية التحويل .

٥- رد مواد إلى المخزن :

يتم في بعض الأحيان رد مواد من الأقسام إلى المخازن أما لعدم الحاجة إلى هذه المواد أو لتوقف العملية الانتاجية في هذا القسم أو لكون المواد قد أصابتها بعض التلف . ويتم رد المواد من الأقسام إلى المخازن بموجب مذكرة رد مواد التي تكون بثابة المستند المؤيد لرد المواد ولاعتماده في الاثبات في السجلات والبطاقات .
تحرر مذكرة الرد من قبل القسم الذي قام بالرد وترسل مع المواد إلى المخازن حيث يعتمد مأمور المخزن على المذكرة بعد استلامه المواد في الاثبات في بطاقة الصنف الخاص بكل نوع من أنواع المواد المرتدة . وترسل

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

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

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

- أ- الاثبات بحقل الوارد مثلها في ذلك مثل المشتريات الخارجية
- ب - الاثبات في حقل المنصرف وبلون مغایر او داخل قوسين لتميزها عن المنصرف وخصوصها منه عند تحديد المنصرف بالصافي .

والاتي مخطط يوضح فوذج مذكرة رد مواد :

اسم المنشأة
مذكرة رد مواد رقم

اسم المورد

رقم امر الشراء

عنوان المورد

تاريخ الرد

رقم قائمة المورد

اسباب الرد

الملاحظات	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	المواصفات	رقم الصنف	الصنف	ت

توقيع

مأمور المخازن

توقيع

مدير المشتريات

رئيس قسم الاستلام

يقصد بالتلف عدم صلاحية المواد لتأدية الغرض منها بالكفاءة المطلوبة .

فهي أي عملية إنتاج وتصنيع لابد وان تفسد بعض المواد وتتلف نتيجة للصدأ او للتباخ 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 (النشاره) نتيجة استعمال الخشب
- المخلفات في صناعة الورق الصحي .
- المخلفات من مادة الحجر عند تحويل الحجارة الخام الى حجارة صالية للبناء .

وعليه فان تلف المواد ينشأ بسبب احد العوامل الآتية :

- ١- تشغيل المادة الخام .
- ٢- تلف بعض الاجزاء .
- ٣- القدم الذي يصيب المادة الخام .
- ٤- او بسبب الغاء بعض المشاريع التجريبية
- ٥- الحريق .

ويمثل التلف العادي تكلفة غير مباشرة يحمل بها الانتاج بينما التلف غير العادي فيعتبر خسارة يحمل بها ح/ 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 يتبع 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 فان 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 الایراد من المواد التالفة حال بيعها بالقيد الاتي :-

xxx من ح / الصندوق
xxx الى ح / إيراد بيع تالف
ايراد بيع تالف

ويعالج الاراد من بيع المواد التالفة بأي من الطرق الآتية :

١- اعتباره ايراد يقفل في نهاية المدة في ح / أ. خ ويكون القيد :

xxx ح / إيراد بيع تالف
xxx الى ح / أ. خ

٢- تخفيض تكلفة الانتاج :

يمكن تخفيض تكلفة الانتاج بإحدى الطرق الآتية :-

أ - بالإمكان احتساب نسبة التالف الى امر تشغيل معين فتخفيض تكلفة المواد التي صرفت لهذا الامر بشمن بيع المواد التالفة ويكون قيد اليومية كالتالي :-

xxx من ح / ايراد بيع تالف
xxx الى ح / مراقبة انتاج تحت التشغيل

تخفيض امر تشغيل بقيمة المتحصل من بيع المواد التي صرفت له .

ب - او بالإمكان تخفيض تكاليف الصنع الاضافية ويكون القيد كالتالي :

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

مثال : (١)

قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء (1000) وحدة من المادة (أ) بسعر (2) دينار للوحدة ، وفي تاريخ معين تقرر القيام بجربة 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 ظهر ان السبب يعود الى مسؤولية ادارة المنشأة وسوء التخطيط .

اذا علمت ان المنشأة قد قامت ببيع التلف الطبيعي بمقدار (20) دينار اما التلف غير الطبيعي فقد تم بيعه بمقدار (30) دينار .

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

الحل :-

$$\begin{array}{r}
 2000 \times 2 = 4000 \text{ دينار} \\
 \hline
 \begin{array}{r}
 2000 \text{ من ح / مراقبة مخازن المواد} \\
 2000 \text{ الى ح / المجهزون او الموردون} \\
 \hline
 80 \text{ دينار قيمة التلف \% } 4 \times 2000
 \end{array} \\
 \hline
 \begin{array}{r}
 80 \text{ من ح / مراقبة المجهزون} \\
 80 \text{ الى ح / مراقبة مخازن المواد} \\
 \hline
 40 \text{ دينار قيمة التلف الطبيعي \% } 2 \times 2000
 \end{array} \\
 \hline
 \begin{array}{r}
 40 = 40 - 80 \text{ قيمة التلف غير طبيعي} \\
 \hline
 \begin{array}{r}
 40 \text{ من مذكورين} \\
 40 \text{ ح / تلف طبيعي} \\
 40 \text{ ح / تلف غير طبيعي} \\
 \hline
 80 \text{ الى ح / التلف}
 \end{array}
 \end{array}$$

القسم الثاني : مواد تالفة لا يمكن بيعها .

وهنا لابد من التخلص من المواد التالفة . وقد تتخلص منه المنشأة مجاناً لأن يأخذها المحتاجين ، كما هو عليه الحال عند اخذ مخلفات الحجارة من مناشئ الحجر . او قد تتكبد المنشأة بعض الاموال للتخلص منها وهذا هو الاعلب 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 تحويل حساب تكاليف الصنع الاضافية بها .

$$\begin{array}{r}
 \text{من ح / مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة} \quad \times \times \\
 \text{الى ح / الصندوق} \quad \times \times \\
 \hline
 \text{مصاريف التخلص من المواد التالفة .}
 \end{array}$$

مثال : (٢)

فيما يأتي بيانات بالكميات الواردة والمصرفة من المادة (س) في أحد المشروعات الصناعية خلال شهر كانون الثاني 2009 : (المبالغ بالآلاف الدنانير) .

- ١- في 1/1 كان رصيد المخزون من هذه المادة (1000) وحدة بسعر (5) دنانير للوحدة الواحدة.
- ٢- في 1/3 صرف لقسم الانتاج (أ) 200 وحدة .
- ٣- في 1/5 صرف لقسم الانتاج (ب) 500 وحدة .
- ٤- في 1/7 تسلم المخزن (400) وحدة بسعر (8) دنانير . للوحدة الواحدة .
- ٥- في 1/10 صرف لقسم الانتاج (أ) (600) وحدة .
- ٦- في 1/12 رد قسم الانتاج (ب) (100) وحدة من الكمية التي صرفت اليه في 1/5 .
- ٧- في 1/15 تسلم المخزن (800) وحدة بسعر (10) دنانير للوحدة الواحدة .
- ٨- في 1/18 صرف لقسم الانتاج (أ) (300) وحدة .
- ٩- 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 .
- ١٠ - في 1/25 تسلم المخزن (700) وحدة بسعر (12) دينار للوحدة الواحدة .
- ١١ - في 1/31 تبين ان (50) وحدة من الكمية التي سبق توریدها يوم 1/25 غير مطابقة للمواصفات فقرر ردتها 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 :

- ١- اثبات قيود اليومية الالازمة المتعلقة بكامل العمليات السابقة حسب طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً
- ٢- تصوير بطاقة الصنف .

بطاقة الصنف للمادة (س)

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

الرصيد			الصادر			الوارد			اليان	التاريخ
قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر		
		رائء			لا إيج					1/22
7000	10	700				8400	12	700	استلام مواد	1/25
8400	12	700								
15400		1400								
6500	10	650				(500)	10	(50)	رد مواد للمورد	1/31
8400	12	700								
14900		1350								
6000	10	600	500	10	50				فروق جرد	1/31
8400	12	700								
4400		1300								

قيود اليومية :

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

١- اثبات صرف المواد في 1/3

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

1000 الى ح / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

٢- اثبات صرف المواد في 1/5

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

2500 الى ح / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (ب)

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (ب)

٣ - اثبات استلام مواد في 1/7

3200 من ح / مراقبة المواد

3200 الى ح / الموردين

شراء مواد مباشرة

٤ - اثبات صرف المواد في 1/10

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

3900 الى ح / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

٥ - اثبات رد المواد في 1/12

500 من ح / مراقبة المواد

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

رد مواد مباشرة من قسم الانتاج (ب).

٦ - اثبات استلام مواد في 1/15

8000 من ح / مراقبة المواد

8000 الى ح / الموردين

شراء مواد مباشرة

٧ - اثبات صرف مواد في 1/18

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

2300 الى ح / مراقبة المواد

صرف مواد مباشرة الى قسم الانتاج (أ)

٨ - اثبات تحويل مواد في 1/22

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

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

٩ - اثبات استلام مواد في 1/25

8400 من ح / مراقبة المواد

8400 الى ح / الموردين

شراء مواد مباشرة

١٠ - اثبات رد مواد في 1/31

500 من ح / الموردين

500 الى ح / مراقبة المواد

رد مواد مباشرة الى الموردين

١١ - تسوية الفرق في تسuir المواد المردودة (المبلغ الواجب رده) 600 دينار (50×12) بينما يبع في تسجيله طريقة ما يرد او لا يصرف اولاً ولذلك يلغى المردود 500 دينار (50×10). اما الفرق فتخصص به .

تكليف الصنع الاضافية ويكون القيد :

100 من ح / الموردين

100 الى ح / تكاليف صناعية غير مباشرة

تخفيض تكاليف صناعية غير مباشرة بقدر الفرق في رد المواد

١٢ - العجز في المادة : بعد ان يتم تحديد مقدار العجز في المواد يعامل و كانه مواد صادرة ويتبع في تحديد تكلفته نفس الطريقة المستخدمة في تحديد تكلفة المواد المصرفة للإنتاج وهي في حالة تطبيق طريقة ما يرد او لا يصرف اولاً .

أ - العجز الكلي في المادة = الرصيد الدفري - الرصيد الفعلى .

1300 - 1350 =

50 وحدة لتكلفة 500 دينار (10×50) =

$$\text{ب - كمية العجز الطبيعي} = \text{الرصيد الدفترى في نهاية الشهر} \times \text{نسبة العجز الطبيعي}$$

$$\% 12 \times 1350 =$$

$$27 \text{ وحدة لتكلفة 270 دينار } (10 \times 27)$$

$$\text{ج - كمية العجز غير الطبيعي} = \text{العجز الكلى} - \text{العجز الطبيعي}$$

$$27 - 50 =$$

$$23 \text{ وحدة لتكلفة 230 دينار } (10 \times 23)$$

١٣ - اثبات فروق الجرد :

500 من ح / التلف

500 الى ح / مراقبة المواد

العجز في المواد المباشرة

١٤ - تحليل فروق الجرد الى تلف طبيعي وتلف غير طبيعي

من مذكورين

270 ح / تلف طبيعي

230 ح / تلف غير طبيعي

500 الى ح / التلف

تحليل فروق الجرد الى تلف طبيعي وتلف غير طبيعي

١٥ - أفال التلف

من مذكورين

270 ح / مراقبة تكاليف صناعية غير مباشرة

230 ح / الارباح والخسائر

الى مذكورين

270 ح / تلف طبيعي

230 ح / تلف غير طبيعي

الاعتمادات المستددة

شراء مواد اولية من الخارج

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

وتعرف الاعتمادات المستددة باتها (عقداً يتعهد المصرف بموجبه بفتح اعتماد لصالح المستفيد بناء على طلب الآخر بفتح الاعتماد المستدي بضمانته تتمثل بضاعة منقوله او معدة للنقل .

اسئلة وتمارين الفصل الرابع

س ١ :- ما هي العوامل التي تؤثر على اختيار طريقة تسعير المواد الصادرة ؟

س ٢ :- اذكر اهم مميزات و عيوب كل من :-

أ - طريقة ما يرد اولا يعرف اولا (FIFO)

ب - طريقة ما يرد اخرا يعرف اولا (LIFO)

س ٣ :- اشتريت شركة الأميرة (4000) وحدة من المادة (ص) بسعر (1000) دينار للوحدة الواحدة) وكانت مصاريف الشراء كالاتي :-

عمولة وكالة المصرف (5 %) من قيمة المشتريات

اجور تامين (100 000) دينار

مصاريف تحويل و تفريغ (70 000) دينار

مصاريف نقل (130 000) دينار

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

س ٤ :- قامت شركة الأمال الصناعية بفتح اعتماد مستندى 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 التخلص 1 000 000 دينار

اجور التامين 10 000 000 دينار

مصاريف النقل الداخلي 200 دينار للوحدة الواحدة

و عند 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 ٥ - في 30/11/2008 استخرجت البيانات الآتية من سجلات احدى الشركات الصناعية الخاصة
بسلعة معينة (س) والبيانات الآتية 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

و كانت الكمية الصادرة للإنتاج 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 :

١- تسعير المواد المنصرفة حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً وحسب طريقة ما يرد أخيراً يصرف اولاً .

٢- تصوير بطاقة الصنف (س) في استاذ المخازن

س ٦ - من البيانات الآتية المطلوب تصوير ح / المادة « ص » في دفتر استاذ المخازن .

١- حسب طريقة المتوسط المرجح الثابت

٢- حسب طريقة ما يرد اولاً يصرف اولاً

٣- حسب طريقة ما يرد أخيراً 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 للإنتاج (1400) وحدة

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

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

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

المصادر والمراجع

- ١- ابو حشيش ، خليل عواد ، محاسبة التكاليف - قياس وتحليل ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2005 .
- ٢- الاخرس ، عاطف ، الهنيني ، ايمان ، حمودة ، سمير والجعري ، احمد ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2001 .
- ٣- التكريتي ، اسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، 2006 .
- ٤- الجبالي ، محمود علي والسامرائي ، قصي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 .
- ٥- جمعة ، كمال حسن والساقي ، سعدون مهدي ، محاسبة التكاليف الصناعية - منهاج علمي وعملي ، دار اسراء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2008 .
- ٦- الرزق ، صالح عبد الله وبن وراد ، عطا الله خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1997 .
- ٧ - السيدية، محمد علي احمد، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية واجراءات تطبيقية ، جامعة الموصل ، العراق، 1987 .
- ٨ - ظاهر، احمد حسن ، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2002 .
- ٩ - عبد الرحيم ، علي ، العادلي ، يوسف والعظمة ، محمد ، محمد ، اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية ، منشورات ذات السلسل ، الكويت ، الطبعة الاولى ، 1995 .
- ١٠- العناني ، رضوان محمد ، محاسبة التكاليف - مفاهيم ومبادئ وتطبيقات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2001 .

١١- نور ، عبد الناصر ابراهيم والشريف عليان ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع
والطباعة ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2002 .

-١٢

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