

الفصل الثاني
مفاهيم التكلفة وأسس تبويبها

الأهداف التعليمية:

- 1- تعريف وتوضيح المقصود بالتكلفة.
- 2- تعريف أسس تبويب عناصر التكاليف (مصطلحات التكاليف).
- 3- التمييز بين التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة.
- 4- التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.
- 5- شرح التكاليف الصناعية والتكاليف البيعية والتكاليف الإدارية.
- 6- شرح التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.
- 7- تحديد خطوات تقدير دالة التكلفة.

مقدمة:

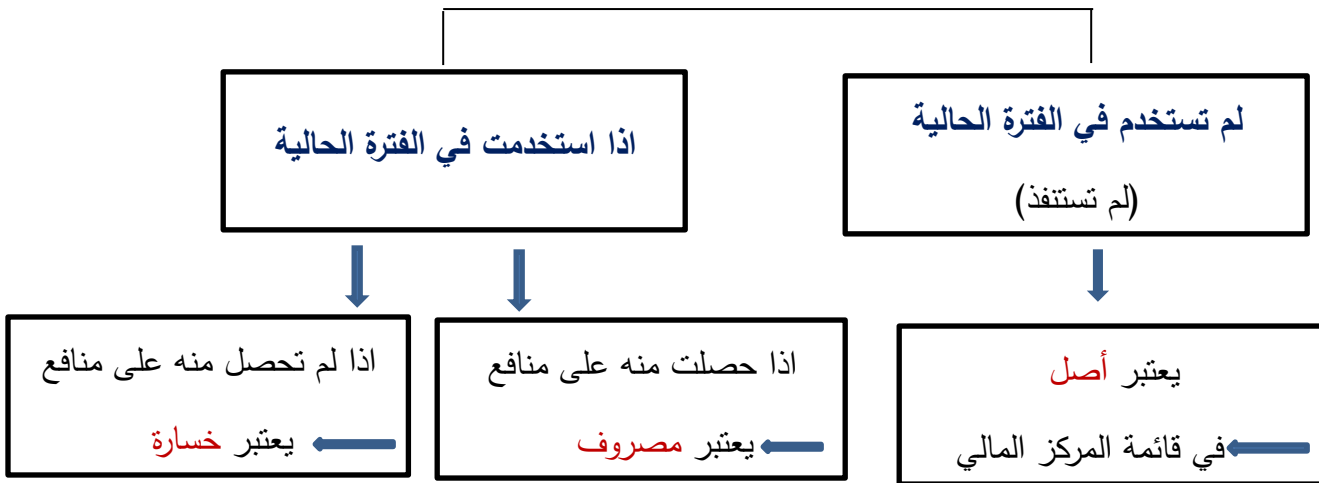
تحتوي التقارير المحاسبية على مفاهيم ومصطلحات متنوعة للتكلفة، تمثل قدراً هائلاً من المعلومات، ويناقش هذا الفصل مفاهيم ومصطلحات التكلفة كمعلومات محاسبية مستخدمة لإعداد التقارير الداخلية والخارجية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

أولاً: تعريف التكلفة:

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

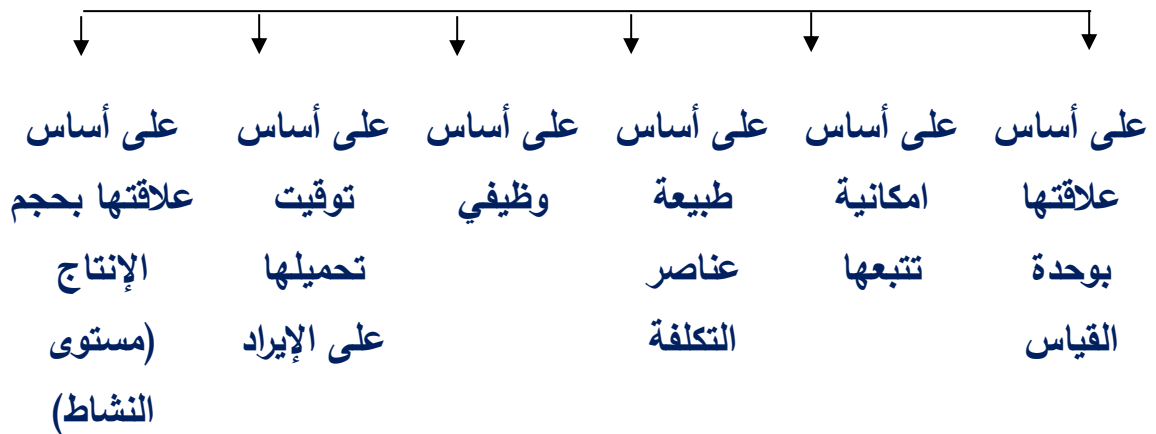
- 1- **تضحية بموارد اقتصادية :** تضحية بمبالغ نقدية تدفعها المنشأة .
- 2- **للحصول على منافع :** يجب ان يترتب على التكلفة الحصول على منافع فإذا لم تحصل المنشأة على منافع مقابل التكلفة تعتبر خسارة .
- 3- **في الحاضر أو في المستقبل :** وهذا ما يميز بين الاصل والمصروف فإذا حصلت المنشأة على المنافع في الحاضر تعتبر التكلفة مصروف يرحل الى قائمة الدخل بينما اذا حصلت المنشأة على المنافع في المستقبل تعتبر التكلفة أصل يظهر في قائمة المركز المالي .

مثال للتوضيح: شراء سلع أو خدمات تكلفة



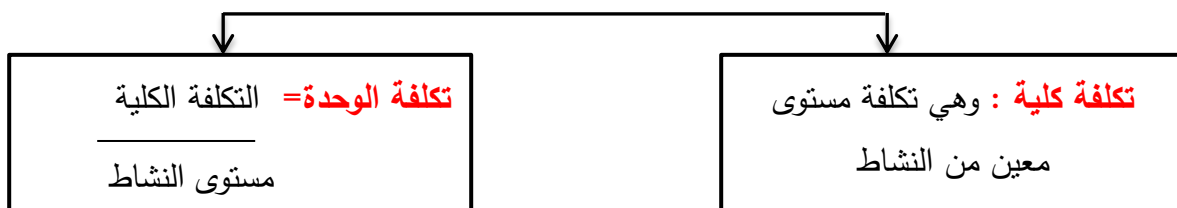
ثانياً: أسس تبويب عناصر التكاليف (مصطلحات التكاليف)

يمكن تبويب أو تقسيم عناصر التكاليف وفقاً لعدة أسس هي:



أولاً : على أساس علاقتها بوحدة القياس .

وتنقسم التكاليف الى :



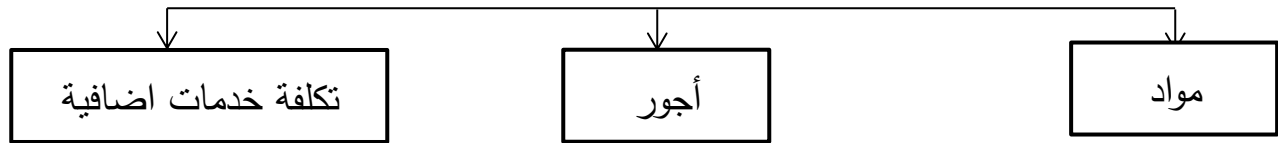
➤ مستوى النشاط : قد يكون حجم الانتاج أو عدد الساعات .



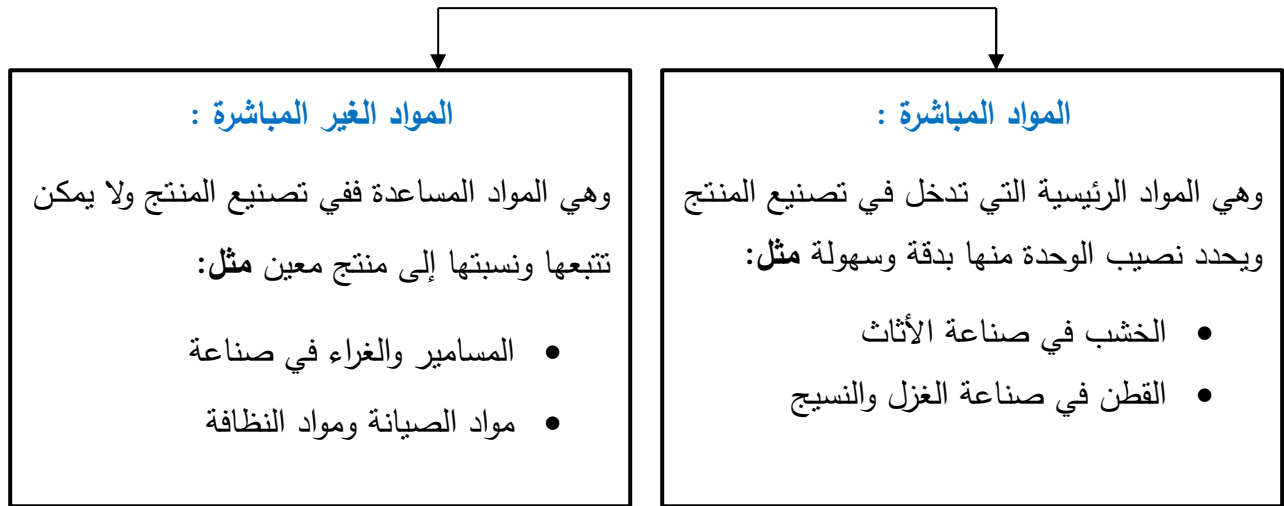
مثال: إذا بلغت تكلفة إنتاج 10000 وحدة 50000 ريال كم تبلغ التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة؟

ثانيا : على أساس طبيعة عناصر التكلفة:

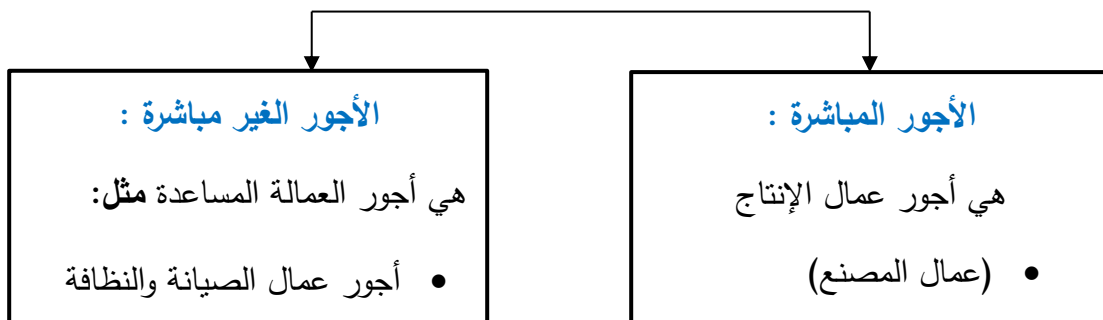
تنقسم التكلفة الى :



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



ب - الأجور: وهي تكلفة العمالة وتنقسم إلى:



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

تكاليف صناعية أخرى	تكاليف تسويقية أو بيعية	تكاليف إدارية وتمويلية
أي تكاليف تخص التصنيع بخلاف المواد والأجور مثل:	وهي التكاليف التي تخص عملية بيع وتسويق المنتج مثل:	أي تكاليف تخص الإداريين مثل:
<ul style="list-style-type: none"> القوى المحركة. اهلاك الآلاتالخ. 	<ul style="list-style-type: none"> مصروف الدعاية والإعلان. مرتبات رجال البيع الخ 	<ul style="list-style-type: none"> مرتبات الإداريين. فواتير كهرباء ومياه الادارهالخ

ثالثا : على أساس امكانية تتبعها:

تنقسم التكاليف إلى :

تكاليف مباشرة (تتبع)	تكاليف غير مباشرة (تخصيص)
هي التكاليف التي يمكن تتبعها ونسبتها إلى منتج معين بسهولة بمعنى يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة شديدة. مثل :	هي التكاليف التي يصعب تتبعها لأنها تخص جميع المنتجات وتوزع أو تخصص بينهم بطريقة حكمية. مثل:
<ul style="list-style-type: none"> المواد المباشرة الاجور المباشرة 	<ul style="list-style-type: none"> التكاليف الصناعية الغير مباشرة

ملاحظة : كلما زادت العناصر المباشرة كلما زادت الدقة في إعداد البيانات لأن التكلفة المباشرة يحدد نصيب المنتج منها بدقة بينما غير المباشرة توزع على المنتجات بطريقة حكمية

رابعاً : على أساس وظيفي

تتقسم التكاليف وفقاً لوظائف المنشأة إلى:

تكلفة إنتاج	تكاليف تسويقية أو بيعية	تكلفة إدارية وتمويلية
وهي جميع التكاليف التي تم إنفاقها في تصنيع المنتج وهي: 1 - المواد المباشرة. 2 - الأجور المباشرة. 3 - تكاليف صناعية غير مباشرة وهي: - مواد غير مباشرة. - أجور غير مباشرة. - تكاليف صناعية أخرى.	كما سبق في التقسيم على أساس طبيعة عناصر التكلفة	كما سبق في التقسيم على أساس طبيعة عناصر التكلفة

مع العلم أن :

➤ **تكلفة الانتاج** = مواد مباشرة + أجور مباشرة + ت. ص. غير مباشرة

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

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

مثال: إذا كانت ت الاجور المباشرة ثلاث اضعاف ت المواد المباشرة وكانت ت التحويل 260000 واجمالي ت الانتاج تساوي 300000 ريال فما هي التكلفة الأولية؟



مثال: إذا كانت التكلفة الكلية لإحدى الشركات تساوي 100000 ريال وت المواد المباشرة 25000 ريال والاجور المباشرة قيمتها تعادل 25% من التكاليف الصناعية غير المباشرة فما هي قيمة التكاليف الأولية؟

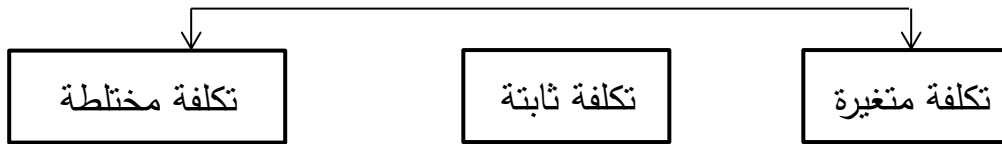


خامسا : على اساس توقيت تحميلها على الإيراد: تنقسم إلى

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

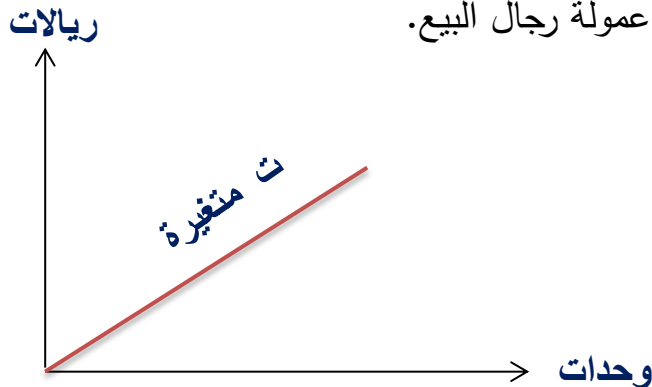
➤ **لاحظي:** الخلط بين تكلفة الإنتاج وتكلفة الفترة يؤدي إلى مقياس غير سليم للربح.

سادسا : على اساس علاقتها بحجم الانتاج



أ - التكلفة المتغيرة:

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



مثال :

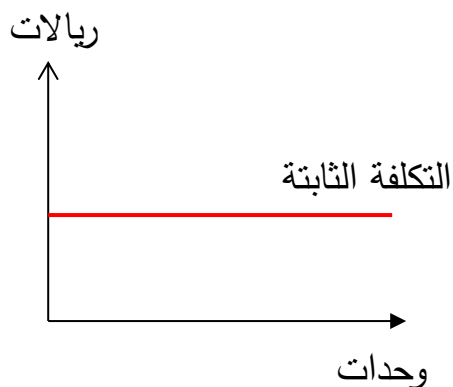
حجم الانتاج	التكلفة المتغيرة	متوسطها
100	200	2
200	400	2
300	600	2

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

ب - التكلفة الثابتة:

وهي التكلفة التي تظل ثابتة في إجماليتها مع التغيرات في حجم الإنتاج (مستوى النشاط) وذلك خلال مدى إنتاجي ملائم ومتوسطها متناقص مع زيادة حجم الإنتاج مثل الإيجار.

مثال :



حجم الانتاج	التكلفة المتغيرة	متوسطها
100	200	2
200	400	2
300	600	2

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

مثال 1 : في عام 1434 هـ كانت كمية الانتاج 4000 وحدة وكانت التكلفة المتغيرة الإجمالية 8000 ريال والتكلفة الثابتة 6000 ريال فاذا علمتي انه من المتوقع انتاج 5000 وحدة في عام 1435 هـ،
المطلوب: حساب التكاليف لهذا العام؟

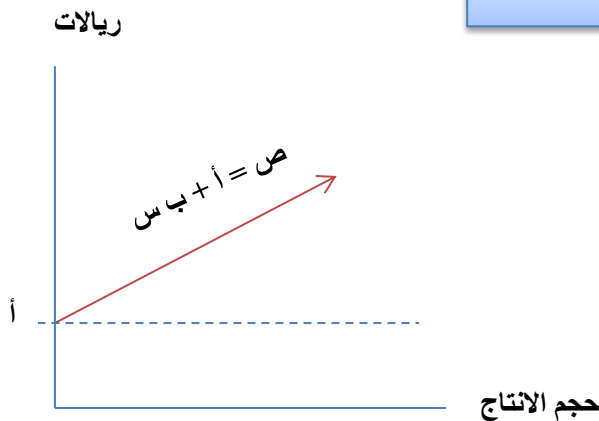


مثال 2 : في عام 1434 هـ كانت كمية الانتاج 2000 وحدة وكانت التكلفة المتغيرة للوحدة 3 ريال / وحدة وكانت التكلفة الثابتة للوحدة 2 ريال / وحدة وكمية الانتاج المتوقعة عام 1435 هـ 3000 وحدة، المطلوب:
حساب التكاليف لهذا العام؟



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

$$ص = أ + ب س$$



حيث أن :

- $ص$ = اجمالي التكاليف " التكلفة الكلية "
- $أ$ = التكلفة الثابتة
- $ب$ = المعدل المتغير
- $س$ = حجم الإنتاج أو مستوى النشاط

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



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

حجم الإنتاج	تكاليف الصيانة
100 وحدة	300 ريال
200 وحدة	500 ريال
400 وحدة	900 ريال
500 وحدة	1100 ريال

المطلوب: 1 - تحليل تكاليف الصيانة إلى شقيها المتغير والثابت وصياغة معادلة التكلفة.

2 - تقدير تكاليف الصيانة عند مستوى نشاط 300 وحدة.



مثال 2: تفكر احدى الشركات في تصنيع منتج جديد وكانت بياناته كالتالي:

ت متغيرة للوحدة 8 ريال ، ت ثابتة اجماليه 4400 ريال

تكاليف شبه متغيرة 2600 ريال عند اقصى حجم للتشغيل ويبلغ 1000 وحده

ومن المتوقع ان تكون 1400 ريال عند أدنى حجم للتشغيل ويبلغ 400 وحده

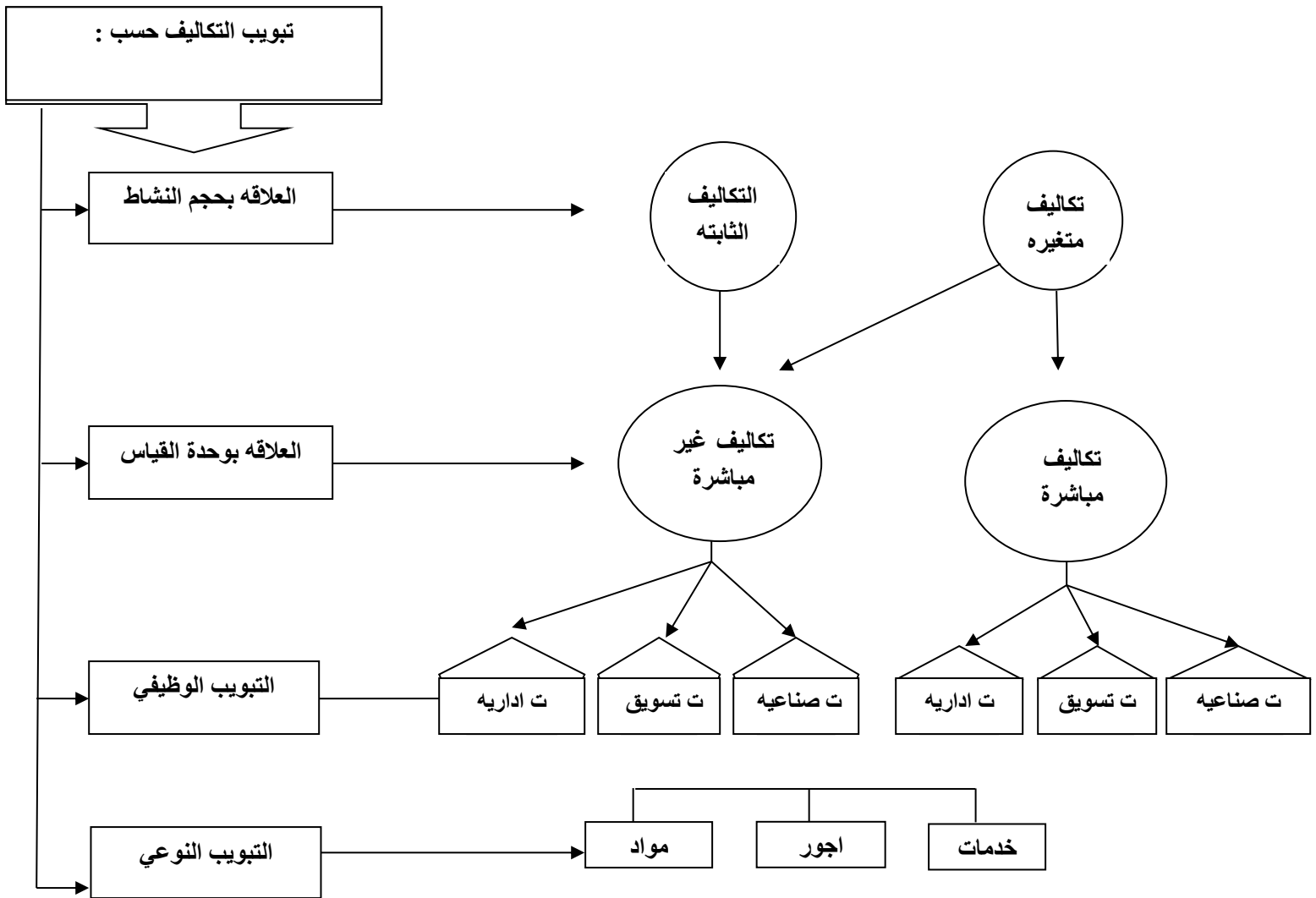
المطلوب: 1-تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتج والتكلفة الثابتة وصياغة معادلة التكاليف

2-تقدير التكاليف عند مستوى التشغيل 500 وحده

3-إذا كان مستوى النشاط المتوقع لعام 1435هـ 1250 ساعة والوحدة تستغرق نصف

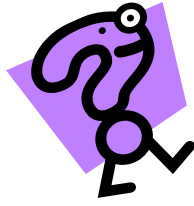
ساعة اوجد قيمة التكاليف الصناعية المتوقعة لهذا العام؟

العلاقة بين التبويبات المختلفة للتكاليف:



يتضح من الشكل السابق ما يلي:

- 1- ان التكاليف المتغيرة تتضمن تكاليف مباشره وتكاليف غير مباشره
- 2- ان التكاليف الثابته تتضمن عناصر تكاليف غير مباشره فقط
- 3- ان التكاليف المباشره كلها متغيرة ولكن التكاليف غير المباشره ليست كلها ثابتة بل جزء منها متغير وجزء اخر ثابت
- 4- ان التكاليف المباشره وغير المباشره تنقسم الى تكاليف صناعيه وتسويقيه واداريه وكل منها ينقسم الى الانواع الثلاثة لعناصر التكاليف وهي المواد والاجور والخدمات



مراجعة للفصل الثاني

1. تقوم احدى دور النشر باصدار عدة مجلات منها مجلة الاخبار الرياضية لذلك تعتبر تكلفة الورق المستخدم في طباعة المجلة تكلفة لأنه يمكن بالنسبة لمجلة الأخبار الرياضية بينما تكلفة استئجار مبنى لفترة زمنية كمقر لرؤساء تحرير المجلات المختلفة تعتبر تكلفة بالنسبة لمجلة الاخبار الرياضية ويتم تحديد نصيب المجلة من تكلفة الايجار عن طريق
 2. قامت احدى المنشآت بتوظيف 20 عامل يحصل ثمانية منهم على أجر بمعدل 12 ريال في الساعة ويحصل الباقي على راتب شهري 3000 ريال فان التكلفة الاجمالية للعاملين تصنف على أنها
 3. إذا كان متوسط ت الوحدة 50 ريال لمستوى نشاط 300000 وحدة ومن هذه التكلفة 30 ريال ت ثابتة فإن عند انخفاض حجم الانتاج للثلث فإن متوسط تكلفة الوحدة =
 4. خالد العتيبي احد مهندسي البرمجيات المتخصصين في اعداد برنامج حماية بطاقات الامتثال وقد عرضت احدى الشركات التي تتعامل في مجال التجارة الالكترونية شراء حق استخدام هذا البرنامج لاستخدامه في تعاملاتها الالكترونية عبر شبكة الانترنت وقد اتفق الطرفان على ان تدفع الشركة 100,000 ريال لاستخدام هذا البرنامج في حالة بيع 10,000 عبوة ولو قامت الشركة ببيع اكثر من 10,000 عبوة سيحصل خالد العتيبي على 8 ريال اضافية عن كل عبوة يتم بيعها .
- المطلوب : تحديد متوسط تكلفة العبوة لو قامت الشركة ببيع (أ) 16000 عبوة (ب) 20000 عبوة ، مع التعليق على النتائج التي تتوصلين اليها .

5. البيانات التالية تتعلق بتكاليف الاشراف وساعات العمل المباشر الخاصة باحدى المنشآت الصناعية عن الستة الاشهر الاولى عن عام 1434 هـ:

بيان	1	2	3	4	5	6
ت الاشراف	15850	13400	16370	19800	17600	18500
ساعات عمل مباشر	1500	1025	1450	1825	1335	1325

المطلوب :

1. تحديد معادلة التكاليف الخطية لتكاليف الاشراف باستخدام طريقة الحد الاعلى والادنى
2. اجمالي التكاليف عند مستوى 1600 ساعة
3. التكلفة المتغيرة للساعة عند مستوى نشاط 1400 ساعة
4. التكلفة الثابتة الاجمالية عند مستوى نشاط 1320 ساعة
5. اجمالي تكاليف متغيرة عند مستوى نشاط 1800 ساعة
6. التكلفة الثابتة للساعة (متوسط ث للساعة) عند مستوى نشاط 1500 ساعة
7. اذا كان مستوى النشاط المتوقع في شهر رجب هو 2000 ساعة والوحدة تستغرق 10 ساعات فما هي ت الاشراف للوحدة الواحدة خلال هذا الشهر
8. ماهي اجمالي ت الاشراف عند مستوى نشاط 50 وحدة منتجة اذا كان انتاج الوحدة تستغرق ساعتين