



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية المستقبل الجامعة

محاسبة تكاليف

اعداد

م.م. حوراء فليح حسن

نظريات تحميل التكاليف

إن هدف محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و يتم ذلك من خلال تحميل جميع عناصر التكاليف على وحدات النشاط (وحدات المنتجة و المباعية) و يتم ذلك من خلال أسلوبين :

١ (أسلوب التحميل الكلي (الشامل) :

و يقصد به تحميل وحدات النشاط بنصيبها الكامل من كل عناصر التكاليف سواء مباشر أو غير مباشر متغير أو ثابت و تعتبر نظرية التكاليف الإجمالية تطبيقاً لهذا الأساس .

٢) أسلوب التحميل الجزئي :

و يقصد به تحميل وحدات النشاط بجزء فقط من عناصر التكاليف المتغيرة أو المباشرة أو المتغيرة بالإضافة إلى نسبة من ث الث المستغلة أما باقي عناصر النفقات لا تعتبر تكاليف و لا تحمل على مخرجات النشاط و إنما تعتبر أعباء ترحل لحساب الأرباح و الخسائر أو قائمة نتائج الأعمال (الدخل) و تحمل على المنظمة ككل .

◆ قوائم التكاليف :

١ . قائمة التكاليف الصناعية :

و تعتبر الوسيلة التي يتم بموجبها تحديد تكلفة الوحدات المنتجة .

٢ . قائمة نتائج الأعمال :

و تتضمن إيرادات المبيعات مطروح منها ت المبيعات للوصول إلى مجمل الربح ثم يطرح منها كافة التكاليف التي استبعدت من قائمة التكاليف للوصول لصافي الربح .

أولاً : نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية :

و تقوم على عدة مبادئ و هي :

١ . تحليل عناصر التكاليف طبقاً لوظيفتها و كذلك وفقاً لطبيعتها و لعلاقتها بوحدة المنتج .

٢ . تحميل جميع عناصر التكاليف على الإنتاج النهائي .

٣ . يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام الصنع و كذلك الإنتاج تحت التشغيل على أساس التكلفة الإجمالية .

🇲🇦 نموذج لقائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف الكلية .

قائمة التكاليف عن الفترة طبقاً لنظرية التكاليف الكلية

بيان	جزئي ء	كلي	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
أولاً : ت . ص				
أ (ت . مباشرة				
مواد مباشرة	xx			
+ أجور مباشرة	xx			
+ م . مباشرة	xx			
= التكلفة الأولية		xx		
ب (ت . غير مباشرة				
مواد غير مباشر	xx			
أجور غير مباشرة	xx			
م غير مباشرة	xx			
= ت . الإنتاج		xx		
+ ت . بضاعة تحت التشغيل أول الفترة		xx		
- ت . بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة		(xx)		
= تكلفة الإنتاج التام		xxx		
+ ت . الإنتاج التام أول الفترة		xx		
- ت . الإنتاج التام آخر الفترة		(xx)		
= ت . الوحدات التامة المبيعة		xx		
+ ثانياً : ت التسويقية :				
أ (ت تسويقية س :				
مواد س	x			
أجور س	x			

م . س	×
(ب +) ت تسويقية غير مباشرة :	
مواد غير مباشرة	×
أجور غير مباشرة	×
م . غير مباشرة	×
تكلفة المبيعات	××

ثانياً :

قائمة نتائج الأعمال عن الفترة طبقاً لنظرية التكاليف الكلية

إيراد المبيعات	××
- تكلفة المبيعات	×
مجمّل الربح \ الخسارة	××
- ت الإدارية و التمويلية المباشر و غير المباشر	×
= صافي الربح \ الخسارة	××

♣ مزايا و عيوب الطريقة :

- مزايا نظرية التكاليف الكلية :
 ١. تتفق مع مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات .
 ٢. تتفق مع أسلوب التغطية و الاسترداد الشامل لكافة عناصر التكاليف .
- عيوب نظرية التكاليف الكلية :
 ١. صعوبة اختيار الأساس السليم لتحليل عناصر التكاليف الغير مباشرة على الوحدات المنتجة .

٢. يتم تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية و هذا يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف الثابتة عن الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة و هذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات في المحاسبة .
٣. إن إتباع هذا الرأي لا يفيد في عملية اتخاذ القرارات .

تمرين (٥)

من ملزمة التمارين ...

أنتج أحد المصانع ٨٠٠٠ وحدة في عام ١٤٢٢ هـ و بيعت جميعها بسعر ٤٠ ريالاً للوحدة وكانت تكاليف الإنتاج كما يلي للوحدة :

مواد مباشرة	١٠	ريالات
عمل مباشر	٨	ريال
تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة	٥	ريال
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة	٤,٥	ريال
	<hr/>	
	٢٧,٥	ريال

وتتوقع الشركة زيادة حجم الإنتاج إلى ٩٠٠٠ وحدة على أن يباع منها ٨٥٠٠ وحدة في العام ١٤٢٣ هـ و ينتظر ارتفاع تكلفة المواد المباشرة بنسبة ٢٥٪ ، وتنخفض تكلفة العمل المباشر بنسبة ١٠٪ ، فإذا علمت أن درجة مرونة التكاليف الصناعية غير المباشر تبلغ ١٠٠٪ ، وأن الطاقة الإنتاجية المتاحة للمصنع تبلغ ١٠,٠٠٠ وحدة ، وتبلغ تكاليف التسويق المتغيرة ٢ ريال عن كل وحدة مباعة والتكاليف التمويلية والإدارية الثابتة ٢٥٠٠٠ ريال .

المطلوب :

أولاً : تصوير قائمة التكاليف وقائمة نتيجة الأعمال عن عام ١٤٢٣ هـ متبعاً :

- أ- نظرية التكاليف الإجمالية .
ب- نظرية التكاليف المباشرة

ت- نظرية التكاليف المتغيرة .

ج- نظرية تكاليف الطاقة المستغلة .

ثانياً : علل أسباب اختلاف النتائج في ظل النظريات السابقة .

قائمة التكاليف وفقاً لنظرية التكاليف الكلية

بيان	جزئي	كلي	عدد الوحدات	ت . الوحدات
أولاً : ت ص :				
أ (ت . س :				
مواد س	١١٢,٥٠٠		٩٠٠٠	١٢,٥
أجور س	٦٤,٨٠٠		٩٠٠٠	٧,٢
تكلفة أولية		١٧٧,٣٠٠		
ب (ت . غير مباشرة				
ت متغيرة غير مباشرة	٤٥,٠٠٠		٩٠٠٠	٥
ت ثابتة غير مباشرة	٣٦,٠٠٠	٨١,٠٠٠	٨٠٠٠	٤,٥
ت . الإنتاج		٢٥٨,٣٠٠		
ت وحدات التامة		٢٥٨,٣٠٠		
ت إنتاج وحدات تامة آخر الفترة		١٤,٣٥٠	٥٠٠	٢٨,٧
ت إنتاج وحدات مباعه	٢٤٣,٩٥٠	٢٤٣,٩٥٠		
ثانياً : ت تسويقية :				
ت تسويقية غ	١٧,٠٠٠		٨٥٠٠	٢
تكلفة المبيعات	٢٦٠,٩٥٠			

قائمة نتائج الأعمال

٤٠	٨٥٠٠	٣٤٠,٠٠٠	قيمة المبيعات
	٢٦,٠٩٥		- ت المبيعات
	٧٩,٠٥٠		مجمل الربح
	٢٥,٠٠٠		- ت إدارية و تمويلية
	٥٤,٠٥٠		صافي الربح

◆ المعادلات :

- التكلفة الأولية طبقاً لنظرية التكاليف الكلية = مواد س + أجور س + م . س
- ت الإنتاج = ت الأولية + ت ص غير مباشرة ← و قد تحال إلى أجور و مواد و مصروفات غير مباشرة .
- ت إنتاج الوحدات التامة = ت الإنتاج + ت وحدات تحت التشغيل أول الفترة – آخر الفترة .
- ت إنتاج الوحدات التامة المباعة = ت الوحدات التامة + إجمالي ت وحدات تحت التشغيل (أول الفترة + آخر الفترة) .
- ت المبيعات = ت إنتاج الوحدات التامة المباعة + ت التسويقية .
- ت الكلية = ت المبيعات + ت الإدارية و التمويلية .
- مجمل الربح أو الخسارة = إيراد المبيعات – تكلفة المبيعات .
- صافي الربح أو الخسارة = مجمل الربح أو الخسارة – ت الإدارية و التمويلية .

ثانياً : نظرية التكاليف المباشرة :

و تعتمد هذه النظرية على مبدأ التحميل الجزئي حيث تحمل وحدات الإنتاج بنصيبها من ت س فقط بينما لا تحمل عناصر ت غير المباشرة لجميع أنواعها لوحدات المنتج النهائي باعتبارها ت زمنية تحمل على الفترة و تظهر في قائمة نتائج الأعمال و تحمل الوحدات المباعة بنصيبها من التكاليف التسويقية المباشرة فقط .

قائمة التكاليف طبقاً لنظرية التكاليف المباشرة

بيان	جزئي	كلي	عدد الوحدات	ت الوحدة
أولاً : ت . ص :				
مواد س	xx			
أجور س	xx			
مصروفات س (إذا وجد)	xx			
= ت الأولية المباشرة	xxx			
+ ت بضاعة تحت التشغيل أول الفترة (إذا وجد)	x			
- ت بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة (إذا وجد)	(x)			
= ت الإنتاج التام المباشر	xx			
+ ت بضاعة تامة أول الفترة	x			
- ت بضاعة آخر الفترة	(x)			
= ت إنتاج الوحدات التامة المباعة المباشرة	xx			
+ ت تسويقية مباشرة	x			
= ت المبيعات المباشرة	xx			

قائمة نتائج الأعمال

عدد الوحدات المباعة × سعر بيع الوحدة	قيمة المبيعات
	- ت المبيعات
	- مجمل الربح
	- ت ص غير مباشرة
	- ت تسويقية غير مباشرة
	- ت إدارية و تمويلية
	= صافي الربح أو الخسارة

تمرين (٥) ...

من ملزمة التمارين ...

بيان	جزئي	كلي	عدد الوحدات	ت الوحدة
أولاً : ت . ص :				
مواد س	١١٢,٥٠٠		٩٠٠٠	١٢,٥
أجور س	٦٤,٨٠٠		٩٠٠٠	٧,٢
= ت أولية		١٧٧,٣٠٠		
ت إنتاج وحدات تامة		١٧٧,٣٠٠	٩٠٠٠	١٩,٧
- ت إنتاج وحدات تامة آخر الفترة		٩,٨٥٠	٥٠٠	١٩,٧
= ت إنتاج وحدات تامة مباعه		١٦٧,٤٥٠		
ت المبيعات		١٦٧,٤٥٠		

قائمة نتائج الأعمال

قيمة المبيعات	٣٤٠,٠٠٠	٨٥٠٠
		٤٠
- ت المبيعات	١٦٧,٤٥٠	
= مجمل الربح		١٧,٢٥٥
- ت ص غير مباشرة	٤٥,٠٠٠	٩٠٠٠
		٥

٨٥٠٠	١٧,٠٠٠	- ت تسويقية غير مباشرة
٢		
٨٠٠٠	٣٦,٠٠٠	- ت ص ث غير مباشرة
٤,٥		
١٢٣,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	- ت إدارية و تمويلية
٤٩,٥٥٠		= صافي الربح

◆ المزايا لنظرية ت س :

١. التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف الغير مباشرة .
٢. تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف .

◆ العيوب :

١. لم تحاول النظرية حل مشكلة التكاليف الغير مباشرة و إنما تهربت منها باستبعادها تماماً من ت الوحدة المنتجة و تحميلها مباشرةً لقائمة نتائج الأعمال أو لحساب الأرباح و الخسائر .
٢. إن تكلفة المنتجات المستخرجة لن تكون معبرة عن مقدار التضحيات التي تحملتها المنشأة في سبيل إخراجها لعدم تضمينها العناصر الغير مباشرة .

٣ (نظرية التكاليف المتغيرة :

تقوم هذه النظرية على أساس تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من عناصر ت غ فقط و اعتبار ت ث أعباء أو ت زمنية تحمل على الفترة و تعتبر عبء على حـ / الأرباح و الخسائر (قائمة نتائج الأعمال) و لا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي .

◆ المزايا :

١. تساعد هذه النظرية على التسعير خلال المدى القصير حيث تمثل ت غ الحد الأدنى لسعر البيع و الفائض يساهم في تغطية ت ث .
٢. تتفق مع مبدأ سنوية المحاسبة حيث المخزون لا يحمل إلا بنصيبه من ت غ فقط دون ت .

◆ عيوب النظرية :

١. لا تتفق مع مبدأ الاسترداد الشامل (لماذا ؟ لأنها تنظر للتكلفة على أنها متغيرة) و بالتالي فهي لا تصلح للتسعير على المدى الطويل حيث أنه على المدى الطويل يجب تغطية جميع التكاليف .
٢. لا تعبر ت غ عن ت الحقيقية لأنها تهمل ت ث .

٣. اعتبار العناصر المتغيرة وحدها هي التكاليف قد لا يلائم اتخاذ القرارات .

نظرية ت غ :

قائمة التكاليف الصناعية طبقاً لنظرية التكاليف المتغيرة

البيان	
أولاً : ت إنتاجية أو صناعية :	
أ (ت . س :	
مواد س ×	
+ أجور س ×	
+ م . أخرى س ×	
= التكلفة الأولية	××
ب (ت ص غير مباشرة متغيرة	
+ مواد غير مباشرة ×	
+ أجور ×	
+ أخرى ×	
= ت الإنتاج المتغيرة	××
+ ت إنتاج تحت التشغيل أول الفترة	×
- ت الإنتاج تحت التشغيل	(×)

	آخر الفترة
×××	= ت إنتاج وحدات تامة
×	+ ت إنتاج تام أول الفترة
(×)	- ت إنتاج آخر الفترة
××	= ت إنتاج وحدات تامة مباعة
×	+ ثانياً : ت تسويقية متغيرة
××	= ت المبيعات المتغيرة

قائمة نتائج الأعمال

سعر بيع الوحدة	عدد الوحدات المباعة	×	قيمة المبيعات
		(×)	- ت المبيعات المتغيرة
	××		= مجمل الربح
		(×)	- ت ص ث
		(×)	- ت تسويقية ث
		(×)	- ت إدارية و تمويلية ث
	××		= صافي الربح

تمرين (٥) :

البيان	جزئي	كلي	عدد الوحدات	ت الوحدة
أولاً : ت إنتاجية :				
(أ) ت س :				
مواد س	١١٢,٥٠٠		٩,٠٠٠	١٢,٥
أجور س	٦٤,٨٠٠		٩,٠٠٠	٧,٢
= ت أولية		١٧٧,٣٠٠		
+ ت ص غير مباشرة متغيرة		٤٥,٠٠٠	٩,٠٠٠	٥
= ت الإنتاج		٢٢٢,٣٠٠	٩,٠٠٠	٢٤,٧
ت الإنتاج التام		٢٢٢,٣٠٠		
- ت إنتاج آخر الفترة		١٢,٣٥٠	٥٠٠	٢٤,٧
= ت إنتاج الوحدات المباعة		٢٠٩,٩٥٠		
ثانياً : ت التسويقية :				
ت تسويقية غ		١٧,٠٠٠	٨٥٠٠	٢
= ت المبيعات		٢٢٦,٩٥٠		

قائمة نتائج الأعمال وفقاً لنظرية ت غ

قيمة المبيعات (إيرادات)	٣٤٠,٠٠٠	٨٥٠٠	٤٠
- ت المبيعات	٢٢٦,٩٥٠		
= مجمل الربح	١١٣,٠٥٠		
- ت ص ث	٣٦,٠٠٠		
- ت إدارية و تمويلية	٢٥,٠٠٠	٦١,٠٠٠	
= صافي الربح	٥٢,٠٥٠		

