

مبادئ محاسبة التكاليف

Cost Accounting Principles

الدكتور: داود المحمد

- توضيح أهمية محاسبة التكاليف كأداة لدعم القرارات الإدارية وتحسين الكفاءة التشغيلية.
- شرح محاسبة التكاليف ودورها في تتبع وتحليل تكاليف الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.
- استعراض الأنواع المختلفة مثل التكاليف الفعلية، التكاليف المعيارية، ونظم تكاليف الأوامر.
- شرح كيفية استخدام محاسبة التكاليف لتحسين الربحية وتقييم الأداء المالي.

المخرجات المتوقعة للمحاضرة

- استيعاب الوظائف الأساسية مثل جمع البيانات، التحليل، وإعداد التقارير لدعم الإدارة.
- التمكن من تحليل العناصر الرئيسية مثل المواد، العمالة، والتكاليف الصناعية الأخرى.
- ربط المفاهيم النظرية بحالات عملية تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف بفعالية.
- تطوير القدرة على استخدام أدوات محاسبة التكاليف لتحليل التكلفة وتحسين الأداء المالي.

هي مجموعة طرق " لتجميع وتسجيل وتوزيع عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج "

بهدف :

- تحديد تكلفة المنتج الواحدة
- تقويم المخزون السلعي
- قياس الربح بشكل صحيح
- إظهار المركز المالي للمنشأة
- تقديم البيانات اللازمة للإدارة من أجل ترشيد قراراتها

أغراض محاسبة التكاليف



1. تحديد تكلفة وحدة المنتج
2. الرقابة على عناصر التكاليف
3. المساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات

أهمية محاسبة التكاليف

1. تحسين الكفاءة التشغيلية: من خلال تحليل التكاليف، يمكن للمؤسسات التعرف على مصادر الهدر واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الكفاءة.
2. تحديد تكلفة المنتجات بدقة: يساعد تحديد تكلفة كل منتج بدقة على وضع سعر بيع مناسب، وبالتالي تحقيق الربحية المطلوبة دون إغفال المنافسة.
3. دعم القرارات الإدارية: توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة للإدارة لاتخاذ قرارات مالية، مثل زيادة أو تقليل الإنتاج، أو حتى إلغاء إنتاج بعض المنتجات.

4. التخطيط المالي ووضع الميزانيات: تتيح محاسبة التكاليف للشركات وضع ميزانيات مالية تستند إلى بيانات دقيقة حول التكاليف، ما يساعد في تحقيق الأهداف المالية بكفاءة.
5. تحديد الأرباح وتقييم الأداء: من خلال معرفة التكاليف المتعلقة بكل منتج أو خدمة، يمكن للإدارة قياس الربحية وتحليل الأداء المالي للشركة بفاعلية.

دور محاسب التكاليف في المنظمة



محاسب التكاليف مسؤول عن مهمة دقيقة وحساسة، لذلك يجب اختياره بعناية للتأكد من ملائمة الدور المنوط به ويجب أن نراعي فيه الأمانة الشخصية وبعده عن استخدام أساليب التلاعب.

دور محاسب التكاليف في المنظمة

يمكن أن تحديد الوصف الوظيفي والمهام الخاصة بمحاسب التكاليف في عدة نقاط:

1. هو المسؤول عن جميع التحليلات والتقارير الخاصة بالتكاليف.
2. إعداد تقارير الموازنة الخاصة بكل نشاط بالتفصيل.
3. وضع توقعات تكاليف كل نشاط سواء كان سنوي أو شهري.
4. تحديد جميع التكاليف سواء الثابتة أو المتغيرة.
5. المساعدة في عمل تقارير التكاليف التي تضاف على المركز المالي.
6. ترشيح حلول وقرارات لمجلس الإدارة لتحسين النشاط بشكل خاص والمؤسسة بشكل عام.

الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

الغرض الأساسي:

- محاسبة التكاليف: تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- المحاسبة المالية: تحديد صافي نتيجة المنشأة من ربح أو خسارة.

طريقة الإعداد:

- محاسبة التكاليف: تُعد بالشكل الذي يتناسب مع متطلبات الإدارة.
- المحاسبة المالية: تُعد بالشكل الذي يتناسب مع الأنظمة والقوانين السائدة في البلد.

الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

الأرباح والخسائر:

- محاسبة التكاليف: تُظهر الأرباح والخسائر بشكل خاص أي أنها تُعطي أرباح وخسائر كل منتج بشكل تفصيلي.
- المحاسبة المالية: تُظهر الأرباح والخسائر بشكل عام دون إعطاء تفاصيل عن تكلفة كل منتج وكل قسم على حدة.

الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

طريقة إعداد التقارير المالية:

- محاسبة التكاليف: تُظهر التقارير المالية بشكل مستمر سواءً أكان " شهري - ربع سنوي".
- المحاسبة المالية: تُظهر التقارير المالية بشكل دوري أي سنوي.

الرقابة:

- محاسبة التكاليف: تُزوّد بنظام تفصيلي للرقابة بالاستناد إلى التكاليف المعيارية.
- المحاسبة المالية: لا تهتم بأي شكل من أشكال الرقابة وإنما تستند إلى تسجيل العمليات المالية.

الفرق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

الفترة الزمنية لإظهار التكلفة:

- محاسبة التكاليف: تهتم بالتكلفة السابقة والتكلفة المستقبلية.
- المحاسبة المالية: تهتم بالتكلفة التاريخية فقط أي تهتم بالتكاليف السابقة.

تقديم القوائم المالية:

- محاسبة التكاليف: تُقدم قوائم مالية خاصة مثل " تكاليف الانحرافات".
- المحاسبة المالية: تُقدم قوائم مالية عامة ولأغراض عامة .

طرق تبويب التكاليف

نظراً لتعدد عناصر التكلفة وُجدت تبويات متعددة , تهدف هذه
التبويات إلى تبويب عناصر التكلفة بالشكل الذي يُقدم المنفعة
للإدارة.



التبويب على أساس طبيعة البيانات التي تتضمنها هذه التكاليف:

- تكاليف مقدرة مُقدماً
- تكاليف تاريخية: وهي القيمة النقدية للبضاعة بتاريخ الحصول عليها وتُقسم إلى:
- غير مستنفذة : وهي التكاليف التي تساهم في تحقيق الأرباح حالياً وفي المستقبل مثل الأثاث.
- مستنفذة : وهي التكاليف التي تساهم في تحقيق الأرباح في الدورة الحالية فقط مثل الكهرباء.

طرق تبويب التكاليف

التبويب على أساس طبيعة البيانات التي تتضمنها هذه التكاليف:

EXAMPLE

مثال: شراء آلة هو تكلفة غير مستنفذة بينما مصروف الاهتلاك الخاص بهذه الآلة فهو تكلفة مستنفذة.

طرق تبويب التكاليف

التبويب على أساس وحدة القياس:

- تكاليف كلية.

- متوسط تكلفة الوحدة الواحدة.

التبويب على أساس سلوك التكلفة تجاه التقلبات في مستوى النشاط:

- تكاليف ثابتة : مثل الإنارة

- تكاليف متغيرة : مثل المواد الخام

- تكاليف مختلطة : مثل تكاليف الصيانة " وهي ثابتة " وتكاليف الإصلاح " وهي متغيرة "

طرق تبويب التكاليف

التبويب على أساس وظائف النشاط:

- التكاليف الإنتاجية
- التكاليف التسويقية
- التكاليف الإدارية

التبويب على أساس علاقة التكاليف بالمنتج:

- تكاليف مباشرة: والتي ترتبط بالمنتج ارتباطاً وثيقاً مثل المواد الخام وأجور عمال الإنتاج.
- تكاليف غير مباشرة: لا ترتبط بشكل أساسي بالمنتج مثل الإنارة وإيجار المصنع.

التبويب على أساس توقيت تحميل التكاليف على الإيرادات:

- تكاليف قابلة للتخزين : ترتبط بالمخزون السلعي " مواد أولية – نصف مصنعة – تامة الصنع".
- تكاليف غير قابلة للتخزين : لا ترتبط بالمخزون السلعي وإنما بالمنتج النهائي أو بالمبيعات.

مثال:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية:

مواد خام مستخدمة – قطع غيار للصيانة – عمولات للبائعين – استهلاك مباني الإنتاج – مصاريف إعلان – مواد صيانة للطرق – أجور عمال الإنتاج – إيجار معارض البيع – أدوية للعمال – استهلاك الآلات الحاسبة – مصاريف قضائية – إنارة المدينة العالمية – مياه لتبريد الآلات – فوائد قروض – بذور للحدائق.

المطلوب: تحليل عناصر التكلفة السابقة حسب علاقتها بالمنتج.

طرق تبويب التكاليف

الحل:

عنصر التكلفة	حسب علاقتها بالمنتج
مواد خام مستخدمة	مباشر
قطع غيار للصيانة	غير مباشر
عمولات للبائعين	غير مباشر
استهلاك مباني الإنتاج	غير مباشر
مصاريف إعلان	غير مباشر
مواد صيانة للطرق	غير مباشر
أجور عمال الإنتاج	مباشر
إيجار معارض البيع	غير مباشر
أدوية للعمال	غير مباشر
مصاريف قضائية	غير مباشر
مياه لتبريد الآلات	غير مباشر
فوائد قروض	غير مباشر

إن الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج تام الصنع وبالتالي فإنه من أجل معرفة هذه التكلفة يتم عرض بيانات التكاليف في قوائم مرتبة بحيث تشمل كافة عناصر التكلفة مبوبة بحسب أنواعها طبقاً لعلاقتها مع وحدات الإنتاج أو لعلاقتها مع حجم الإنتاج , وكذلك ترتب بيانات قائمة التكاليف على أساس المراحل الرئيسية لعمليات المنشأة الصناعية

الخطوة الأولى : إعداد قائمة تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج

تستخدم هذه القائمة في حالة استخدام نظام الجرد الدوري "ولا تطبق في نظام الجرد المستمر"
وفي هذه الحالة يعتمد على الجرد الدوري لتحديد أرصدة المواد الأولية المتبقية في نهاية الفترة
ومن ثم تكلفة المشتريات من المواد الأولية وتكلفة المواد الأولية المرتجعة

الخطوة الثانية: إعداد قائمة تكلفة الإنتاج التام الصنع

تشمل هذه القائمة على عناصر التكاليف الصناعية التي أنفقت على منتج معين خلال فترة معينة مقسمة إلى عناصرها ومن ثم تبويب عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي

الخطوة الثالثة: إعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة

وتشمل هذه القائمة على تكلفة الإنتاج تام الصنع خلال الفترة مُضافاً إليها تغير المخزون في الإنتاج التام في أول المدة وآخر المدة

يتم تحديد صافي الربح والخسارة في المنشآت الصناعية عن طريق مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة المبيعات وتنزيل المصاريف الإدارية والمالية من مجمل الربح: ويشمل إعداد قائمة الدخل الخطوات التالية:

1. تحديد صافي المبيعات " تحديد صافي إيراد المبيعات " من خلال المعادلة التالية:

$$\text{صافي المبيعات} = \text{قيمة المبيعات} - \text{مردودات المبيعات}$$

يتم تحديد صافي الربح والخسارة في المنشآت الصناعية عن طريق مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة المبيعات وتنزيل المصاريف الإدارية والمالية من مجمل الربح: ويشمل إعداد قائمة الدخل الخطوات التالية:

2. تحديد تكلفة المبيعات من خلال المعادلة التالية:

تكلفة المبيعات = تكلفة البضاعة المباعة + مصاريف البيع والتوزيع "المصاريف التسويقية"

يتم تحديد صافي الربح والخسارة في المنشآت الصناعية عن طريق مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة المبيعات وتنزيل المصاريف الإدارية والمالية من مجمل الربح: ويشمل إعداد قائمة الدخل الخطوات التالية:

3. تحديد مجمل الربح " أو مجمل الخسارة " من خلال المعادلة التالية:

مجمّل الربح أو مجمل الخسارة = صافي المبيعات – تكلفة المبيعات

يتم تحديد صافي الربح والخسارة في المنشآت الصناعية عن طريق مقابلة صافي المبيعات مع تكلفة المبيعات وتنزيل المصاريف الإدارية والمالية من مجمل الربح: ويشمل إعداد قائمة الدخل الخطوات التالية:

4. - تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{صافي الربح أو صافي الخسارة} = \text{مجمّل الربح أو مجمّل الخسارة} + \text{الإيرادات المالية} - \text{المصاريف الإدارية والمالية}$$

مداخل قياس تكلفة الإنتاج

تعددت آراء المحاسبين حول جدوى ومدى أفضلية قياس تكلفة المنتجات عند إعداد كلاً من:

- التقارير الخارجية الهادفة إلى تقويم المخزون السلعي
- والتقارير الداخلية المعدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

مداخل قياس تكلفة الإنتاج

وبالتالي فإنه من أجل:

1. إعداد التقارير الخارجية يرى المحاسبون أنه يجب تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكلفة الصناعية المباشرة والغير مباشرة التي تتحملها المنشأة خلال مراحل الإنتاج المختلفة.
2. إعداد التقارير الداخلية يرى المحاسبون أنه يجب تحميل الإنتاج بعناصر التكلفة المتغيرة فقط أما بالنسبة للتكاليف الصناعية الثابتة فتعتبر بمثابة أعباء لفترة تحمل مباشرةً على الفترة التي تُنفق فيها.

مداخل قياس تكلفة الإنتاج

ومما سبق نستنتج أنه يوجد هناك مدخلين لقياس تكلفة المنتجات وهي:

المدخل الأول: مدخل التكلفة الكلية "مبدأ التحميل الشامل".

المدخل الثاني: مدخل التكلفة الجزئية "مبدأ التحميل الجزئي"

نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية "

تقوم نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية على ضرورة تحميل عناصر التكاليف التي تحدث في المنشأة سواءً أكانت عناصر تكاليف صناعية " مباشرة، أو غير مباشرة متغيرة، أو ثابتة، أو مختلطة " على المنتجات النهائية للنشاط الإنتاجي وذلك تطبيقاً لمبدأ التحميل الكلي.

السبب في ذلك هو أن هذه النظرية تقوم على أساس أن المنتجات هي المسؤولة في الأصل عن وجود المنشأة كلها بجميع أجهزتها وإداراتها ومن ثم فهي مسؤولة عن تحميل الوحدات المنتجة بكافة التكاليف الصناعية بكافة أنواعها.

نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية "

وبالتالي وفقاً للنظرية الكلية " الإجمالية " فإنه :

لا يتم التمييز ما بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وكذلك لا يتم التمييز ما بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وبالتالي تعتبر هذه النظرية:

- التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة والمتغيرة من تكاليف الإنتاج
- التكاليف التسويقية الثابتة والمتغيرة من تكلفة المبيعات
- أما التكاليف الإدارية فإنها تعتبر تكلفة الفترة أو المرحلة وتُطرح من مُجمل الربح

مبدأ التحميل الجزئي

وفق هذا المبدأ يتم تحميل وحدة الإنتاج بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط أي التي تربطها بها علاقة سببية واضحة وتستبعد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة النشاط الإنتاجي حيث تُحمل لقائمة الدخل. ووفقاً لهذا المبدأ " مبدأ التحميل الجزئي " في التحميل هناك ثلاث نظريات تؤيده:

1. نظرية التكاليف المباشرة
2. نظرية التكاليف المتغيرة " الحدية "
3. نظرية تكاليف الطاقة المستغلة

نظرية التكاليف المباشرة

وفق هذه النظرية يتم تحميل المنتجات النهائية بعناصر التكاليف الصناعية المباشرة فقط ولا تُحمل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة وإنما تعتبر أعباء عامة تُحمل على حساب الأرباح والخسائر " قائمة الدخل" سواء أكانت هذه التكاليف " الغير مباشرة " صناعية أو تسويقية بيعية أو إدارية مالية

نظرية التكاليف المتغيرة "الحدية"

الأساس الذي اعتمدته نظرية التكاليف المتغيرة في تحديد التكاليف هو تحميل وحدات الإنتاج بعناصر التكاليف الصناعية المتغيرة التي تتضمن:

1. التكاليف المباشرة: وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية المباشرة.
2. التكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة: وتشمل المواد الغير مباشرة كالوقود والزيوت والمصروفات الصناعية الغير مباشرة المتغيرة كالصيانة والإصلاح والكهرباء الصناعية.

نظرية التكاليف المتغيرة "الحدية"

وبالتالي فإنه وفقاً لهذه النظرية نجد أن:

- التكاليف الصناعية المتغيرة المباشرة تعتبر من تكاليف الإنتاج.
- التكاليف الصناعية المتغيرة والغير مباشرة تعتبر من تكاليف الإنتاج.
- أما التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة فإنها تعتبر تكاليف مرحلة أو تكاليف فترة وليس لها علاقة في الإنتاج وتعالج معالجة المصاريف الإدارية أي تُدرج في قائمة الدخل بعد الوصول إلى مُجمل الربح أو الربح الحدي " طبقاً للنظرية المتغيرة ".
- وكذلك بالنسبة للتكاليف التسويقية فإنه يتم التمييز ما بين التكاليف التسويقية الثابتة والمتغيرة.

نظرية تكاليف الطاقة المستغلة

وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة فإنه:

- تعتبر التكاليف الصناعية المباشرة من تكاليف الإنتاج.
- أما بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة فيجب التمييز ما بين التكاليف الصناعية المتغيرة والثابتة:
 - تعتبر التكاليف الصناعية الغير مباشرة المتغيرة بالكامل من تكاليف الإنتاج.
 - أما بالنسبة للتكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة فتعتبر هذه التكاليف من تكلفة الإنتاج ولكن بنسبة المستغل منها فقط أما الجزء غير المستغل فيعتبر بمثابة تكاليف فترة أو مرحلة تُطرح من مجمل الربح.

نظرية تكاليف الطاقة المستغلة

وفقاً لنظرية التكاليف المستغلة فإنه:

نفس الكلام يُطبق على التكاليف التسويقية أي أن:

- التكاليف التسويقية المتغيرة بالكامل تعتبر من تكلفة المبيعات.
- أما بالنسبة للتكاليف التسويقية الثابتة فتعتبر أيضاً من تكلفة المبيعات ولكن بنسبة المستغل منها فقط والجزء غير المستغل منها فيعتبر تكلفة فترة أو مرحلة تُطرح من مجمل الربح.

المفاضلة بين مداخل قياس التكلفة

تتجلى الاختلافات في نتائج قياس الربح وفقاً لمداخل قياس التكلفة أو نظريات التكلفة

- فعلى مستوى قياس مجمل الربح:

نجد أن مجمل الربح يختلف من نظرية لأخرى مع العلم أن صافي المبيعات هو نفسه في كافة النظريات

وبالتالي نستنتج أن العنصر الذي يؤدي إلى اختلاف مجمل الربح هو **تكلفة المبيعات**:

- حيث أن هذا الرقم أكبر ما يكون في ظل نظرية التكاليف الكلية.
- بينما يكون هذا الرقم أقل ما يمكن في ظل نظرية التكاليف المباشرة.
- ويتأرجح بينهما رقم تكلفة المبيعات في ظل نظريتي التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة.

المفاضلة بين مداخل قياس التكلفة

تتجلى الاختلافات في نتائج قياس الربح وفقاً لمداخل قياس التكلفة أو نظريات التكلفة

- فعلى مستوى قياس مجمل الربح:

وبالتالي فإن مجمل الربح سيختلف تبعاً للنظرية المعتمدة أي:

- يصبح أقل ما يمكن في نظرية التكاليف الكلية.
- وأكبر ما يمكن في ظل نظرية التكاليف المباشرة.
- وبينهما في ظل نظريتي التكاليف المتغيرة والمستغلة.

المفاضلة بين مداخل قياس التكلفة

تتجلى الاختلافات في نتائج قياس الربح وفقاً لمداخل قياس التكلفة أو نظريات التكلفة

- أما على مستوى قياس صافي الربح:

نجد أن صافي الربح متساوي وفق نظريات التكاليف الأربعة في حال عدم وجود المخزون السلعي أول الفترة وآخرها، بالمقابل نجد أن صافي الربح يختلف بين النظريات نظراً للاختلاف في التكاليف الثابتة المحملة على مخزون أول وآخر الفترة.

- كيف تساعد محاسبة التكاليف الإدارة في تحديد القرارات الاستراتيجية مثل التسعير أو تقليل التكاليف؟
- ناقش أمثلة عملية تُظهر أهمية بيانات التكاليف في التخطيط واتخاذ القرارات
- ما هي الفروقات بين التكاليف الثابتة والمتغيرة؟ وكيف تؤثر هذه الأنواع على الربحية؟
- كيف يمكن للإدارة استخدام تصنيف التكاليف لتحسين كفاءة العمليات؟
- لماذا يُعتبر تحديد تكلفة الوحدة الواحدة أمراً أساسياً في التسعير؟
- ما هي الفوائد الإدارية والمالية لمعرفة تكلفة الوحدة الواحدة على مستوى الإنتاج؟

- جبل، ع. د. (1996). *محاسبة التكاليف*. حلب، سوريا: منشورات جامعة حلب.
- لؤي عبد الرحمن. (2024). *محاسبة التكاليف المتقدمة: قياس وتحليل*. مكتبة طارق الإلكترونية.

شكراً لكم