

المبحث الثالث

نظريات محاسبة التكاليف

اذ تعد اي تكلفة يتم تكبدها في صنع المنتجات أو أداء الخدمات سواء كانت مواد غير مباشرة أو اجور غير مباشرة هي تكاليف اضافية . يتم تكبد التكاليف الاضافية في كل من عمليات الإنتاج وفي الاقسام البيعية والإدارية . وتعتبر تكلفة الصنع التقليدية المواد المباشرة والعمالة المباشرة هي تكاليف الإنتاج الأولية ، وغالبًا تعتبر التكاليف الاضافية تكلفة ضرورية ولكنها ليست ذات قيمة كبيرة بشكل استثنائي. ومع ذلك ، فقد بدأت العديد من شركات التصنيع في الاستثمار بكثافة في التشغيل الآلي ، مما أدى إلى زيادة تكاليف التصنيع. بغض النظر عن مكان حدوث التكاليف ، توجد حقيقة بسيطة: لكي تكون الشركة قادرة على الربح ، يجب أن تغطي أسعار بيع المنتج أو الخدمة جميع التكاليف. يمكن تتبع المواد المباشرة وتكاليف الاجور المباشرة بسهولة إلى المخرجات ، وبالتالي ، فإنها تخلق القليل من الصعوبات في المحاسبية. على النقيض من ذلك ، لا يمكن تتبع التكاليف غير المباشرة (التكاليف الاضافية) مباشرة إلى المواد القابلة للتمييز بشكل منفصل أو المخرجات المباشرة .

ان قياس تكاليف الإنتاج وتكاليف البضاعة المباعة يعتمد على الغرض المعد من اجله، وكذلك منهج قياس التكلفة والسياسة التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية إضافة الى طبيعة البيئة الاقتصادية لتلك المنشآت.

والاختلاف عادةً يتجسد حول معالجة التكاليف الغير مباشرة سواء المتغيرة منها او التكاليف الثابتة حيث هناك آراء مختلفة لمعالجة هذه التكاليف، فالبعض يرى تحميل الإنتاج بجميع التكاليف الثابتة والمتغيرة والبعض الآخر يرى تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط ، ونتيجة لهذا الاختلاف فقد ظهرت عدة طرق الاحتساب التكاليف وهي

- 1- نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية).
- 2- نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة).
- 3- نظرية الطاقة المستغلة (المستوعبة).

تكلفة المنتج وتكلفة الفترة :

تتطلب قواعد المحاسبة المالية في معظم البلدان للأغراض الخارجية الخاصة بها والمتعلقة بأغراض تقويم المخزون وتضمين التكاليف الصناعية عند احتساب تكلفة المنتج اي ان تكاليف المنتج تتكون من التكاليف الصناعية لذلك فان المحاسبون بناء على ذلك يقومون بتبويب التكاليف الى تكاليف منتج وتكاليف فترة ، ولأغراض اعداد القوائم المالية ولتحقيق الموضوعية في القياس المحاسبي يجب التمييز بين ما هو اصل او موجود (asset) (وهو احد الممتلكات التي بحوزة الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة) وما هو مصروف (expense) الذي يجب تحميله على ايراد الفترة في كشف الدخل لذا فان التكاليف يمكن تحليلها الى جزأين جزء منها يرتبط بالإنتاج المباع والذي يكون في صورة وحدات تامة خلال الفترة والجزء الاخر يرتبط بالوحدات الباقية كمخزون اخر المدة ويمثل اصل من الاصول تظهر في الميزانية العمومية.

تكاليف المنتج : وهي التكاليف الخاصة بالمنتج القابلة للتخزين اذا ما تبقى منها جزء من الانتاج لم

يباع بعد لذا هي تعرف ايضا بالتكاليف القابلة للتخزين.

تكاليف الفترة : هي التكاليف التي لاتعد ضمن تكلفة المنتج بتكاليف الفترة ، وهذه التكاليف ترتبط بالزمن وليس بالمنتج فهي تحدد مع الفترة الزمنية التي تتحقق فيها بدلا من السلع المشتراة او المنتجة وتكاليف الفترة تتحقق كمصروفات خلال فترة مثل تكاليف البحث والتطوير وتكاليف التسويق والتوزيع والتكاليف الادارية

1-نظرية التكلفة الكلية ((الاجمالية)): Absorption or Full Costing

وتسمى ايضا بالنظرية الممتصة وهذه النظرية تحمل جميع تكاليف الصنع الى المنتج بغض النظر اذا كانت ثابتة او متغيرة ، وتتكون تكاليف الوحدة الى المنتج بموجب هذه النظرية من تكاليف المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف الصناعية الثابتة والمتغيرة ، وهذه النظرية تخصص جزء من تكلفة الصنع الثابتة الى كل وحدة من وحدات المنتج بالإضافة الى نصيب وحدة المنتج من كلفة الصنع المتغيرة بسبب ان هذه النظرية تحمل جميع تكاليف الصنع الى كلفة المنتج ، ويشار اليها ايضا بنظرية التكلفة الكلية (الاجمالية).

وهي نظرية لتحديد تكلفة المخزون يتم بمقتضاها اعتبار كل التكاليف الصناعية المتغيرة والتكاليف الصناعية الثابتة تكاليف قابلة للتخزين بمعنى ان المخزون يستوعب كل التكاليف الصناعية . وفي ظل كل من تحديد التكلفة المتغيرة وتحديد التكلفة الكلية تعتبر كل التكاليف الصناعية المتغيرة تكاليف قابلة للتخزين وكل التكاليف غير الصناعية في سلسلة القيمة مثل (البحوث والتطوير والتسويق) سواء متغيرة او ثابتة تعتبر تكاليف فترة تعالج كمصروفات في نفس الفترة التي تحدث فيها . ويمكن ان نبين اهم النقاط التي تميز هذه النظرية وكما يأتي :

- 1 - انها تستعمل لأغراض اعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية وتعد قوائم التكاليف بهذه النظرية لخدمة المحاسبة المالية اذ انها تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .
- 2- انها تستعمل لأغراض قرارات التسعير في ظل عدم وجود منافسة او في ظل الاحتكار او عندما تكون الشركة واضعة للسعر وليس قابلة بالسعر اذ يمثل السعر الموضوع على اساس التكلفة الكلية هو سعر الحد الاعلى اضافة الى ذلك فان هذه النظرية تستعمل لأغراض وضع الاسعار في الاجل الطويل.
- 3- تعكس هذه النظرية رغبة الادارة بتحميل جميع التكاليف المرتبطة بالإنتاج على الوحدات المنتجة .

4- انها تحمل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة اضافة الى التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة الى الوحدات المنتجة باعتبارها تكاليف منتج او تكاليف قابلة للتخزين وذلك على اساس ان التكاليف التي يسببها الانتاج والوحدات المنتجة يجب ان تتحمل هذه التكاليف وبذلك فأنها تتسم بشي من الموضوعية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .

5- يؤدي تطبيق هذه النظرية في اعداد القوائم المالية الميزانية العمومية وكشف الدخل الى الافصاح السليم عن الارباح الحقيقية للوحدة الاقتصادية .

6- تستعمل هذه النظرية لتحديد التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الاجل والتي تستند الوحدة الاقتصادية في توفير الطاقة اللازمة (الأصول الثابتة) لأغراض التوسع او التطوير وما يتعلق بهذه الطاقة من تكاليف تشغيل ثابتة بجانب التكاليف المتغيرة .

7- تتلاءم هذه النظرية ومتطلبات التحاسب الضريبي وحساب الوعاء الخاضع للضريبة .

ويؤخذ على هذه النظرية الاتي:

1- ان رقم صافي الربح المتحقق سوف يتأثر بحجم الإنتاج وحجم المبيعات حيث يمكن للإدارة ان تؤثر على رقم صافي الدخل بأي قرار يتخذ ويتعلق بحجم الإنتاج .

2- . ان التكاليف الثابتة التي تحمل على الإنتاج هي تكاليف فترة وليس تكاليف منتج .

3- ان هذه النظرية تؤدي الى عدم المساعدة على اداء الوظيفة الرقابية على التكلفة لانها تبوب التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة.

4- عدم امكانية هذه النظرية في الافصاح بشكل جيد عن مستويات الطاقة المستغلة وغير المستغلة وبذلك فأنها لا تصلح في تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية فتحميل الوحدات المنتجة بكل التكاليف المتغيرة والثابتة.

1- نظرية التكلفة المتغيرة : Variable Costing

في ظل هذه النظرية يتم التعامل مع تكاليف التصنيع والتي تختلف عن الانتاج على انها تكاليف منتج ، ويشمل عادة المواد المباشرة والاجور المباشرة والجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ولا يتم التعامل مع التكاليف الصناعية الثابتة حيث تعامل على انها تكاليف فترة ، مثل المصاريف البيعية والادارية ، وبناءا على ذلك فان كلفة الوحدة الواحدة للمنتج في المخزون او كلفة البضاعة المباعة بموجب نظرية التكلفة المتغيرة لا تتضمن اي تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة ، ويشار احيانا الى نظرية التكلفة المتغيرة بالتكلفة المباشرة او التكلفة الحدية .

ومن مزايا استخدام هذه الطريقة:

1. يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال، وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى الفترة المقبلة وذلك تطبيقا لمبدأ سنوية المحاسبة(استقلال السنوات)

2. تساعد هذه الطريقة الإدارة في القيام بوظائفها من اتخاذ القرارات في مجال:

- تحديد سعر بيع الوحدة
- تحديد حجم الإنتاج
- اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف
- الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي

3. تساعد هذه الطريقة على حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات

المنتجة نظرا لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة .

4. تلبي هذه الطريقة احتياجات اعداد الموازنة التشغيلية المرنة واعداد الخطط التشغيلية قصيرة الاجل.

- 1- ان التكاليف الثابتة هي تكاليف مرتبطة بتوفير الطاقة وهي في الاصل ساهمت بجانب التكاليف المتغيرة في الانتاج ولذلك فان تحمل الانتاج بهذه التكاليف يتعارض مع الدقة والموضوعية في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة .
- 2- لا تصلح هذه الطريقة في وضع الاسعار في الاجل الطويل اذا ان الوحدة الاقتصادية في المدى البعيد لا يمكنها البقاء او الاستمرار في السوق ما لم تتمكن من تغطية كافة التكاليف المتغيرة والثابتة .
- 3- ان عملية فصل التكاليف الى جزئيتها المتغيرة والثابت هي ليست بالعملية السهلة وان ظهور احتمالات لصعوبة الفصل تكمن في التكاليف المختلطة والتي يترتب على ذلك اللجوء الى التقديرات وفروض تؤثر في تطبيق هذه الطريقة والتي ينتج عنها ظهور الاخطاء في التقدير وعدم تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة واجمالي التكاليف الثابتة بشكل حقيقي او دقيق وبذلك فان انحراف تكلفة الوحدة عن قيمتها الحقيقية قد يؤثر في كثير من التحليلات.
- 4- ان تجاهل التكاليف الثابتة عند قياس دخل النشاط يؤدي الى ظهور ارباح تختلف عن الارباح الفعلية وذلك لتجاهل التكاليف الثابتة مما قد ينعكس سلبا على العديد من الانشطة والقرارات داخل الوحدة الاقتصادية.

وتعتبر المحاسبة عن التكاليف الصناعية الثابتة الفرق الرئيسي بين طريقة تحديد التكلفة المتغيرة وطريقة تحديد التكلفة الكلية وذلك على النحو التالي : في ظل طريقة تحديد التكلفة المتغيرة تتم معالجة التكاليف الصناعية الثابتة كمصروف في نفس الفترة التي حدثت فيها ، وفي ظل طريقة تحديد التكلفة الكلية تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكاليف قابلة للخصم.

وبذلك فإن جوهر الاختلاف بين طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة يكمن في طريقة معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة وبذلك فإن سبب الاختلاف بين الدخل بموجب الطريقتين هو اختلاف فرق التقويم مخزون الانتاج ولذلك عندما يتم اضافة او طرح فرق تكلفة المخزون الى الدخل التشغيلي المختلف يتم التوصل الى التوفيق بين الدخل بموجب الطريقتين والجدول التالي يعرض احتساب التوفيق بين الدخل بالطريقة الكلية مع الدخل بالطريقة المتغيرة .

ثالثاً: نظرية الطاقة المستغلة (المستوعبة):

يتمسك بعض المديرين بانه حتى تحديد التكلفة المتغيرة يغالي في قيمة التكاليف التي يتم تخزينها ويرون ان تكلفة المواد المباشرة فقط هي المتغيرة بشكل حقيقي ومن هنا ظهر مصطلح تحديد تكلفة المستغلة وتسمى ايضا تحديد التكلفة المتغيرة السوبر وتمثل طريقة لتحديد تكلفة المخزون التي تعتبر تكاليف المواد المباشرة فقط تكاليف قابلة للمخزون واما باقي التكاليف الاخرى تعتبر مصروفا في الفترة التي حدثت فيها وبصفة خاصة تكاليف العمالة الصناعية المباشرة المتغيرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة تعالج كتكاليف فترة وتطرح كمصروف في نفس الفترة التي حدثت فيها .

تتميز هذه النظرية في اعداد قوائم التكاليف بالاتي :

- 1- تحقق العدالة من خلال توازن التكاليف الثابتة بين الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة.
- 2- توجه الأنظار في مجال المساعدة على اتخاذ القرار والإجراءات اللازمة من خلال توجيه الانتباه الى الطاقة العاطلة (غير المستغلة).
- 3- تؤدي الى ثبات نسبي في كلفة الوحدة عند مستويات النشاط المختلفة وبذلك يمكن تلافي العيب الأساسي في نظرية التكاليف الكلية.
- 4- تعتبر وسيلة جيدة لمقابلة الإيرادات بالتكاليف.

والفرق بين الطرق الثلاث نبينه في الجدول ادناه :

التكلفة الكلية	التكلفة المتغيرة	تكلفة المستغلة
1- تعتمد على المبادئ المحاسبية GAAP	لا تعتمد على المبادئ المحاسبية	لا تعتمد على المبادئ المحاسبية
2- مفيدة لأغراض التقارير الخارجية	مفيدة لتقييم الاداء تحليل التعادل واتخاذ القرارات الداخلية	مفيدة لاتخاذ القرارات قصيرة الاجل تركز انتباه المدينين على تخفيض تكاليف التشكيل
3- المواد المباشرة والاجور المتغيرة هي تكاليف المخزون	المواد المباشرة والاجور المباشرة هي تكاليف المخزون	المواد المباشرة فقط هي تكاليف المخزون
4- تكاليف الصنع الغير مباشرة المتغيرة والثابتة تخصص وتحمل الى المخزون .	تكاليف الصنع الغير مباشرة المتغيرة فقط تخصص وتحمل الى المخزون بينما الثابتة تعتبر مصروف كتكاليف فترة	العمل المباشرة وتكاليف الصنع غير المباشرة وكل التكاليف الاخرى تعد مصروفا كتكاليف فترة
5- تكاليف التسويق الادارية المتغيرة والثابتة تعد مصروفا كتكاليف ثابتة	تكاليف التسويق الادارية الثابتة تعد مصروفا كتكاليف فترة	كل التكاليف التسويقية والادارية تعد مصروفا كتكاليف فترة

مثال شامل للطرق الثلاث (الكلية والمتغيرة والمخرجات).

شركة بغداد الصناعية تصنع وتبيع منضدة حاسبات ، في عام 2011 انتجت الشركة (2750) منضدة وباعت (2500) منضدة ، وكان رصيد مخزون الانتاج التام في بداية السنة (50) منضدة ، مع العلم انه لا يوجد تغير في التكاليف المتغيرة للوحدة والتكاليف الثابتة بين السنة الحالية والسنة السابقة وقد توفرت لديك البيانات الاتية عن الانتاج والتكاليف .

1- سعر بيع المنضدة الواحدة 6000 دينار

2- التكاليف المتغيرة للمنضدة الواحدة :

مواد مباشرة 1500 دينار

اجور مباشرة 1000 دينار

ت ص غ م متغيرة 1250 دينار

تكاليف تسويقية متغيرة 250 دينار

3- اجمالي التكاليف السنوية الثابتة كانت :

ت ص غ م ثابتة 2,200,000 دينار

تسويقية وادارية 1,375,000 دينار

المطلوب

1- اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل بموجب طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة .

طريقة التكلفة الكلية : Absorption or Full Costing

شركة بغداد الصناعية

قائمة التكاليف لسنة 2011 (طريقة التكلفة الكلية)

4,125,000	مواد مباشرة
<u>2,750,000</u>	اجور مباشرة
6,875,000	= التكلفة المباشرة (الاولية)
3,437,500	+ ت ص غ م متغيرة
<u>2,200,000</u>	ت ص غ م ثابتة
<u>5,637,500</u>	
12,512,500	= تكلفة الصنع (الانتاج)
227,500	+ تكلفة المخزون الانتاج التام اول المدة
(1,365,000)	-- تكلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة
11,375,000	= تكلفة البضاعة المباعة

قائمة الدخل

15,000,000	ايرادات المبيعات (2500× 6000)
11,375,000)	-تكلفة البضاعة المباعة
3,625,000	= مجمل الربح
	ينزل :
(625,000)	التكاليف التسويقية المتغيرة (2500× 250)
(1,375,000)	التكاليف التسويقية والادارية الثابتة
1,625,000	=الدخل التشغيلي

ملاحظات على طريقة التكلفة الكلية :

1- تم حساب تكلفة مخزون الانتاج التام اول المدة كما ياتي :

التكلفة الصناعية المتغيرة للوحدة :

مواد مباشرة 1500

اجور مباشرة 1000

ت ص غ م متغيرة 1250

3750 دينار \ وحدة

معدل التحميل الفعلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة = $2,200,000 / 2750 = 800$ دينار \وحدة

3750 +

=4550 دينار تكلفة الوحدة

تكلفة مخزون اول المدة = $50 \times 4550 = 227,500$ دينار

2- تكلفة مخزون الانتاج التام اخر المدة :

تكلفة مخزون اخر المدة = $300 \times 4550 = 1,365,000$ دينار

او يمكن حساب تكلفة الوحدة كما يأتي

التكلفة الصناعية للوحدة = تكلفة الصنع / كمية الانتاج = $12500 / 2750$

= 4550 دينار

طريقة التكلفة المتغيرة : Variable Costing

شركة بغداد الصناعية

قائمة التكاليف لسنة 2011 \ طريقة التكلفة المتغيرة

4,125,000	مواد مباشرة (2750×1500)
<u>2,750,000</u>	اجور مباشرة (2750×1000)
6,875,000	= التكلفة المباشرة (الاولية)
<u>3,437,500</u>	+ ص غ م متغيرة (2750×1250)
10,312,500	= تكلفة الصنع المتغيرة
187,500	+ تكلفة مخزون تام اول المدة

(112,500)	- تكلفة مخزون تام اخر المدة
9,375,000	= تكلفة البضاعة المباعة (المتغيرة)
625,000	+ تكاليف تسويقية متغيرة
10,000,000	= تكلفة المبيعات المتغيرة

قائمة الدخل :

15,000,000	الايرادات (6000 × 2500)
<u>10,000,000</u>	-ينزل تكلفة المبيعات المتغيرة
5,000,000	=عائد المساهمة
	ينزل التكاليف الثابتة :
	ت ص غ م ثابتة
2,200,000	
<u>1,375,000</u>	ت 0 تسويقية وادارية ثابتة
3,575,000	
1,425,000	= الدخل التشغيلي

الملاحظات :

التكلفة الصناعية للوحدة = $10,312,500 / 2750 = 3750$ دينار

تكلفة مخزون تام اول المدة = $50 \times 3750 = 187,500$ دينار

تكلفة مخزون تام اخر المدة = $300 \times 3750 = 1,125,000$ دينار