بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشيخ عبد الله البدري

كليـــة التكنـولـوجيـــا

قســـم التقنية الاجتماعية

تخصـــص محاسبـــة

بحث تكميلي لنيـــل درجـــة الدبلـــوم في التقنية الاجتماعية

بعنـــوان

أهميـــة اختيـــار نظـــام التكاليـــف ودوره في تسعيـــر المنتجـــات بالشركات الصناعيـــة

(بالتطبيق على مصنع أسمنت عطبرة)

إعداد الطلاب:

رياض السيد عثمـــان السيـــد

ماجـــد سيـــد أحمـــد نصـــر

مصعب علـى يحيـــى أحمـــد

أنسيمس حسين سليمان كودي

سمـــر حسيـــن الدرديـــري

ميادة عبد الغفار جيـــب الله

إشراف الأستاذ:

عبد الرحمن على البشير

يناير 2020م

الاستهلال

قَالَ تَعَالَىٰ:

وَهُوَ الَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَاحَ بُشْرًا بَيْنَ يَدَيْ رَحْمَتِهِ حَتَّى إِذَا أَقَلَّتْ سَحَابًا ثِقَالًا سُقْنَاهُ لِبَلَدٍ مَيِّتٍ فَأَنْزَلْنَا بِهِ الْمَاءَ فَأَخْرَجْنَا بِهِ مِنْ كُلِّ الثَّمَرَاتِ كَذَلِكَ نُخْرِجُ الْمَوْتَى لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ

سورة الأعراف الآية (57)

الإهداء

إلي الحبيب المصطفي" محمد صل الله علية وسلم"

إلي من حملتني ببطنها وأرضعتني وأعطتني حبها وحنانها الدافئ

أمي الغالية

إلي النبراس المضي في حياتي الذي كافح وجاهد حتى وفر لي كل سبل الحياة ورباني علي القيم والأخلاق وأوصلني الي هذه المكانة من العلم

أبي العزيز

الي تلك الوجوه الجميلة والنيرة الذين كانوا أنواراً تضئ الطريق

رفقاء دربي أخواتي وصديقاتي

إلي من علموني حروفاً من العلم لكي أسير إلي طريق النجاح

أساتذتي الكرام بجامعة الشيخ عبد الله البدري كلية التكنولوجيا.

الشكر والعرفان

الشكر أولاً لله الذي بنعمته تتم الصالحات الي من بلغ الرسالة وادي الأمانة ونصح الأمة...نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم

الشكر الأستاذ/ عبد الرحمن على البشير الذي أشرف علي هذا البحث والذي لم يبخل علينا بعلمه ومنحننا من وقته الثمين وبذل معنا قصارى جهده في اخراج هذه الدراسة فجزاه الله عنا كل خير فله منا كل التقدير والاحترام .

الشكر والعرفان الي كل الأساتذة في جامعة الشيخ عبد الله البدري كلية التكنولوجيا لإتاحتهم لي هذه الفرصة ولأنهل من علمهم الفياض، كذلك شكري الي اخواتي وأخواني والشكر لكل من ساعدني في كتابة هذا البحث ولكل من مد يد العون لي لإتمام هذا الجهد.

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية	أ
الإهداء	ب
الشكر والعرفان	ج
المستخلص	د
فهرس الموضوعات	ط
فهرس الجداول	ي
المقدمة :	
1.1 المقدمة	2
1.2 اهمية الدراسة	3
1.3 مشكلة الدراسة	3
1.4 اهداف الدراسة	3
1.5 اسئلة الدراسة	3
1.6 فرضيات الدراسة	3
الفصل الأول: الإطار النظري	
2.7 نشأة محاسبة التكاليف وتطورها	4
2.8 تطور محاسبة التكاليف	4
2.9 مفهوم التكلفة	6

2.10 اهمية محاسبة التكاليف	8
2.11 مهام محاسبة التكاليف	8
1.12 مفهوم التكلفة	9
2.13 اهداف محاسبة التكاليف	9
2.14 تصنيف عناصر التكاليف	10
2.15 عناصر التكاليف الثابتة	11
2.16 ج. التكاليف المالية	14
2.17 مقومات نظام محاسبة التكاليف	14
2.18 عناصر التكاليف	15
2.19 تبويب عناصر التكاليف	16
2.20 تبويب عناصر التكاليف	17
2.21 ثانياً: التبويب الوظيفي	19
2.22 أ. التكاليف الصناعية المباشرة	20
2.23 رابعاً: التبويب الحدي	21
الفصل الثاني: طبيعة واهمية التسعير	
3.1 طبيعة واهمية التسعير	24
3.2 اهمية التسعير علي مستوي الاقتصاد	25
3.3 ثالثا: اهمية التسعير على مستوي الزبون	25
3.4 التمكين من السوق	26

3.5 مداخل التسعير	27
3.6 التسعير على اساس التكلفة : costorievted pring	28
3.7 وتتراوح هذه الاساليب بين	28
3.8 اولاً: التسعير على اساس التكلفة	29
3.9 التسعير على اساس التكلفة الكلية	29
3.10 اهداف التسعير	31
2.11 استقرار التسعير	31
3.12 تعظيم الارباح	32
3.13 التسعير النفسي	32
3.13 ويعتبر استخراج الاسعار الكسرية	33
3.14 التسعير وفقا لنوعية السوق	33
3.15 التسعير للأغراض التدريجية	33
3.17 العوامل المؤثرة في تحديد السعر	36
3.18 العوامل الاقتصادية	36
3.19 الطلب والعرض	36
3.20 منتجات ذات مرونة عالية	37
3.21 ثانياً: القوي الداخلية	40
3.22 عوامل متعلقة بالمنتجات	41
3.23 عوامل متعلقة بالسوق المنافسة	42

3.23 الاتحادات السعرية	43
3.24 طرق تسعير المنتجات الصناعية	43
3.25 طرق التسعير العملية	44
3.26 طريقة التسعير علي اساس معدل العائد المستهدف	45
3.27 التسعير التابعة	45
3.28 القوى المؤثرة في التسعير: (Forces Affecting pricing)	45
3.29 تخطيط القرارات السعرية	47
3.30 العوامل المؤثرة في القرارات التسعيرية	48
3.31 خطوات التسعير	49
3.32 خطوات التسعير	53
3.33 التسعير في الأسواق الصناعية	54
3.34 أولاً: كشط السوق	55
الفصل الثالث: دراسة حالة الاطار العلمي	
4.1 نبذة تعريفية عن الشركة	58
4.2 موقع المصنع القديم	58
4.3 الانجازات التي حققتها الشركة	59
4.4 مكونات الانتاج	59
4.5 مراحل الانتاج	59
4.6 التطور في مواصفات أسمنت عطبرة	60

الفصل الخامس: الخاتمة – النتائج – والتوصيات	
5.1. الخاتمة	85
5.2. التوصيات	85
5.3 الملاحق	86

فهرس الجداول

اسم الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (1) يوضح النوع	61
جدول رقم (2) يوضح العمر	62
جدول رقم (3) يوضح المؤهل العلمي	63
جدول رقم (4) يوضح التخصص العلمي	64
جدول رقم (5) يوضح المسمى الوظيفي	65
جدول رقم (6) يوضح العبارة تعد محاسبة التكاليف من أهم فروع المحاسبة	66
جدول رقم (7) يوضح العبارة تساعد محاسبة التكاليف على سيطرة النظام المحاسبي	67
جدول رقم (8) يوضح العبارة ضعف محاسبة التكاليف يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية	68
جدول رقم (9) يوضح اختيار أفضل نظام تكاليف يؤدي إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار	69
جدول رقم (10) يوضح العبارة وجود محاسبة التكاليف يدل على وجود نظام محاسبي فعال	70
جدول رقم (11) يوضح العبارة على الادارة اتباع نظام محاسبي علمي يضمن اختيار أفضل	71
جدول رقم (12) يوضح العبارة وجود خلل في النظام المحاسبي يعود إلى اختيار معيار	72
جدول رقم (13) يوضح العبارة عدم اهتمام الإدارة بالمعايير السليمة في محاسبة التكاليف	73
جدول رقم (14) يوضح العبارة وجود العديد من المعايير في محاسبة التكاليف يزيد	74
جدول رقم (15) يوضح العبارة اختيار أفضل معيار يحتاج إلى نظام محاسبي جيد	75
جدول رقم (16) يوضح العبارة نظام الرقابة الجيد يساعد في إيجاد تقارير مالية مفيدة	76
جدول رقم (17) يوضح العبارة النظام المحاسبي الفعال يساعد المراجع الخارجي بتقويم نظام	77
جدول رقم (17) يوضح العبارة النظام المحاسبي الفعال يساعد المراجع الخارجي بتقويم نظام	78
جدول رقم (19) يوضح العبارة من أسباب استخدام الموارد بصورة جيدة عدم وجود نظام	80
جدول رقم (20) يوضح العبارة اختيار أفضل نظام تكاليف يساعد في تسعير المنتجات	81

فهرس الاشكال

اسم الشكل	رقم الصفحة
شكل رقم (1) يوضح النوع	61
شكل رقم (2) يوضح العمر	62
شكل رقم (3) يوضح المؤهل العلمي	63
شكل رقم (4) يوضح التخصص العلمي	64
شكل رقم (5) يوضح المسمى الوظيفي	65
شكل رقم (6) يوضح العبارة محاسبة التكاليف من أهم فروع المحاسبة	66
شكل رقم (7) يوضح العبارة تساعد محاسبة التكاليف على سيطرة النظام المحاسبي	67
شكل رقم (8) يوضح العبارة ضعف محاسبة التكاليف يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية	68
شكل رقم (9) يوضح اختيار أفضل نظام تكاليف يؤدي إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار	69
شكل رقم (10) يوضح العبارة وجود محاسبة التكاليف يدل على وجود نظام محاسبي فعال	70
شكل رقم (11) يوضح العبارة على الادارة اتباع نظام محاسبي علمي يضمن اختيار أفضل	72
شكل رقم (12) يوضح العبارة وجود خلل في النظام المحاسبي يعود إلى اختيار معيار	73
شكل رقم (13) يوضح العبارة عدم اهتمام الإدارة بالمعايير السليمة في محاسبة التكاليف	74
شكل رقم (14) يوضح العبارة وجود العديد من المعايير في محاسبة التكاليف يزيد من امتداد	75
شكل رقم (15) يوضح العبارة اختيار أفضل معيار يحتاج إلى نظام محاسبي جيد	76
شكل رقم (16) يوضح العبارة نظام الرقابة الجيد يساعد في إيجاد تقارير مالية مفيدة	77
شكل رقم (17) يوضح العبارة النظام المحاسبي الفعال يساعد المراجع الخارجي بتقويم نظام	78
شكل رقم (18) يوضح العبارة تساعد الرقابة الجيدة على الاستخدام الأمثل للموارد	79
شكل رقم (19) يوضح العبارة من أسباب استخدام الموارد بصورة جيدة عدم وجود نظام رقابي جيد	80
شكل رقم (20) يوضح العبارة اختيار أفضل نظام تكاليف يساعد في تسعير المنتجات في الشركات	82

المقدمـة

1.1 المقدمة:

تعتبر دراسة محاسبة التكاليف من الاهمية بما كان ليس فقط في المنشأة الصناعية ولكن أيضا في المنشاة التجارية ومنشأة الخدمات حتي يمكن قياس تكلفة الايرادات التي نفقتها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة بدقة وموضوعية.

فلكي يتثنى قياس نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية واعداد المركز المالي الخاص بها فإن الامر يتطلب قياس موضوعي لتكلفة الايرادات المحققة نتيجة مزاولة نشاطاتها وهذا يتطلب خاصة بالنسبة للمنشآت الصناعية قياس تكلفة الانتاج المباع وامر هذا شأنه فإن الامر يستلزم قياس تكلفة الانتاج غير تام المصنع في نهاية المدة المحاسبية ناهيك عن تكلفة الوحدات التامة الصنع غير المباعة. [1]

وقد حد من محاسبة التكاليف كنظم المعلومات العديد من مدخلات القياس التي ساهمت في تحقيق موضوعية القياس المحاسبي لنتائج الاعمال بالإضافة الي الرقابة علي استخدام عناصر الانتاج المختلفة وتوفير البيانات المعلومات اللازمة للإدارة المشروعات في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء.

يمكن التعبير عن السعر علي أنه القيمة المعطاة لمنتج او خدمة معينة والتي يتم التعبير عنها في شكل نقدي.

فالمنفعة التي يحصل عليها المستهلك من شراء منتج او خدمة معينة يعبر عنها في شكل قيمة معينة يتم ترجمتها من جانب الشركة في شكل سعر معين يرفعه المستهلك ثمناً لهذا المنفعة وبالتالي فإن السعر المدفوع لا يعكس فقط المكونات المادية للخدمة ولكن يمكن ان يشمل أيضاً العديد من النواحي مثل (النفسية – شهرة المنتج).[2]

---

(1) اصول محاسبة التكاليف، د.، اسماعيل احمد عمر، كلية التجارة، جامعة المنوفية زميل.

(2) مبادئ التسويق، د. محمد فريد الصحن، استاذ ورئيس قسم ادارة الاعمال، د. نبيلة عباس، مدرس إدارة الاعمال، ص253.

1.2 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذا البحث من أهمية نظام التكاليف ودوره في النظام المحاسبي وذلك لتقليل المخاطر التي تواجه الأنظمة المحاسبية وذلك باختيار أفضل المعايير المحاسبية التي تساهم في اتخاذ القرار وبالتالي تحقيق أفضل الأرباح.

1.3 مشكلة الدراسة:

عدم اختيار النظام التكاليف المناسب في تسعير المنتجات في الشركات الصناعية.

1.4 أهداف الدراسة:

أ. الاختيار المناسب لنظام محاسبة التكاليف

ب. اختيار المعايير السليمة في محاسبة التكاليف ليساعد في عملية معالجة الانحرافات.

ج. تحقيق الاستخدام الامثل للموارد وذلك عن طريق الرقابة.

1.5 اسئلة الدراسة:

أ. هل الاختيار المناسب لنظام التكاليف يؤدي الي مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات.

ب. هل اختيار المعايير السليمة في المحاسبة التكاليف يساعد في عملية معالجة الانحرافات.

ج. إذا كانت الرقابة جيدة هل تحقق الاستخدام الامثل للموارد.

1.6 فرضيات الدراسة:

أ. الاختيار المناسب لنظام محاسبة التكاليف يؤدي الي مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات السليمة.

ب. اختيار المعايير السليمة في محاسبة التكاليف يساعد في عملية معالجة الانحرافات.

ج. إذا كانت الرقابة جيدة تحقق الاستخدام الامثل للموارد.

هيكل الدراسة:

الفصل الاول: نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الاول: مفهوم واهمية ومقومات نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: نشأة وتطور محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: تبويب عناصر التكاليف.

الفصل الثاني: تسعير المنتجات

المبحث الاول: اهمية تسعير المنتجات

المبحث الثاني: العناصر التي تؤثر علي تسعير المنتجات

المبحث الثالث: القرارات الادارية للتعسير

الفصل الثالث: دراسة حالة الاطار العلمي

المبحث الاول: نشأة الشركة

المبحث الثاني: نظام التكاليف المطبعية في الشركة

المبحث الثالث: تحليل البيانات

الخاتمة

التوصيات

النتائج

المراجع والمصادر

الفصل الاول

نظام محاسبة التكاليف

المبحث الثاني: نشأة وتطور محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: تبويب عناصر التكاليف.

المبحث الاول

مفهوم وأهمية ومقومات نظام محاسبة التكاليف.

2.1 نشأة محاسبة التكاليف وتطورها:

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة للتطور في اساليب وطرق المحاسبة وتكيفها بصورة تلبي احتياجات الادارة الي بيانات تفصيلية لاستخدام عوامل الانتاج إضافة الي وسائل للرقابة علي استخدام هذه العوامل. (1)

وبما أن مديري المنشأة الناجحة يحتاجون البيانات المحاسبية بصفة مستمرة لمساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية وقياس كفاءة الاداء فأنهم يحتاجون كذلك الي اتخاذ العديد من القرارات ومن أبرز تلك القرارات التي تتخذها المنشأة قرار تسعير المنتجات والذي يؤثر علي ربحية المنشأة وينعكس علي استقرائيتها في المستقبل.

وقد تكون نقطة البداية هي تحديد السعر علي أساس التكلفة زائد هامش ربح وبما أن التسعير يعتمد علي التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة انتاج المنتج او تقديم الخدمة يصبح أمر حاسماً وتظهر اهمية وجود نظام محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.

2.2 تطور محاسبة التكاليف:

أدى التطور الكبير في حجم المشروعات وطرق ووسائل الإنتاج الي ازدياد الادارة الي بيانات تحليلية عن عناصر التكاليف والإيرادات وهو ما عجزت عنه تحقيق المحاسبة المالية فظهرت محاسبة التكاليف كإحدى فروع المحاسبة التي تهتم بتجميع عناصر التكاليف ومتابعة تدفقها وتحليلها ودراستها وتبويبها علي اسس متعددة مما جعلها تتميز بمجموعة من المبادي والاصول العلمية والنظريات والاساليب التي تتبعها في التطبيق العلمي وقد ارتبطت محاسبة التكاليف منذ نشأتها بالوحدات الصناعية كما ساهم المهندسون والاقتصاديون والاداريون وأيضاً الاحصائيون بقسط وافر في تحديد المفاهيم الاساسية التي تتميز بها محاسبة التكاليف. (2)

---

(1) د. غسان فلاح سلامة المطرانة، مقدمة في محاسبة التكاليف.

(2) د. عبد الحميد عبد الفتاح الشافعي د. احمد محمد زامل اصول محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، اساتذة المحاسبة كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

المبحث الثاني

نشأة وتطور محاسبة التكاليف

2.3 مفهوم التكلفة:

يعتبر مصطلح التكلفة من اكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً وانتشاراً الا ان لفظ (تكلفة) لا يعني بمفرده كثيراً لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني وبالتالي فإنه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها حيث ان كل صفة تضاف لكلمة (تكلفة) سوف تعطي خصوصية تختلف عن الاخرى.

ونظراً لتعدد الاطراف المستعملة للبيانات والمعلومات التكليفية كالإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والمستفيدين وغيرهم.

وتنوع احتياجاتهم من هذه المعلومات فإن مفهوم التكلفة بدون شك سوف يختلف باختلاف الغرض الذي سوف يستخدم من اجله والمجال الذي يستخدم فيه وبناء علي ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة ضمن تبويبات بحيث يمكن التعامل معها المتعددة وللوصول الي هذه التبويبات فانه لابد من تعريف مصطلح التكلفة بشكل عام فضلاً عن التمييز بين هذا المصطلح وبعض المفاهيم الأخرى المتداخلة معها وذلك تفدياً للخلط بين المصطلحات الفنية كالخسارة، الضياع، المصاريف، سعر التكلفة، القيمة.

ان تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء او حيازة ذلك الشيء وفيما يلي بعض التعاريف لمصطلح التكلفة.

لقد عرف pearce و sturmey التكاليف بانها:

الاتفاقات المالية التي تتحملها ادارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الانتاجية لغرض انتاج سلعة او خدمات يمكن بيعها.

كما عرفها احمد نور بانها: التضحية ذات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول علي سلعة او خدمة في الحاضر او المستقبل من التعرفين السابقين يظهر أي التكلفة هي تضحية اقتصادية ممثلة في صورة مبلغ نقدي وذلك من اجل تحقيق هدف معين او منفعة معينة كما يتبين انه لابد من استبعاد مفاهيم مثل التكاليف السيكولوجية او التضحيات في شكل عدم الرضا النفسي او تكلفة الوقت الضائع. الا ان التعريف الحديث للتكلفة هو: مقدار التضحية بالموارد دون الاشارة الي الحصول علي منفعة او عدم حصولها.

ويري Gerard Melyon أيضاً أن التكلفة (تشكل مع جمع كل الاعباء المتعلقة بصنع منتج معين– سلعة او خدمة – وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.

أما J. Margerin فيعرف التكلفة أنها مجموعة من المحاسبية المنسوبة الي شيء معين.

وبصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم الي:

– تكلفة غير مستنفذه.

وهي تقل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذها بعد ولذلك تعتبر اصول لدى المؤسسة.

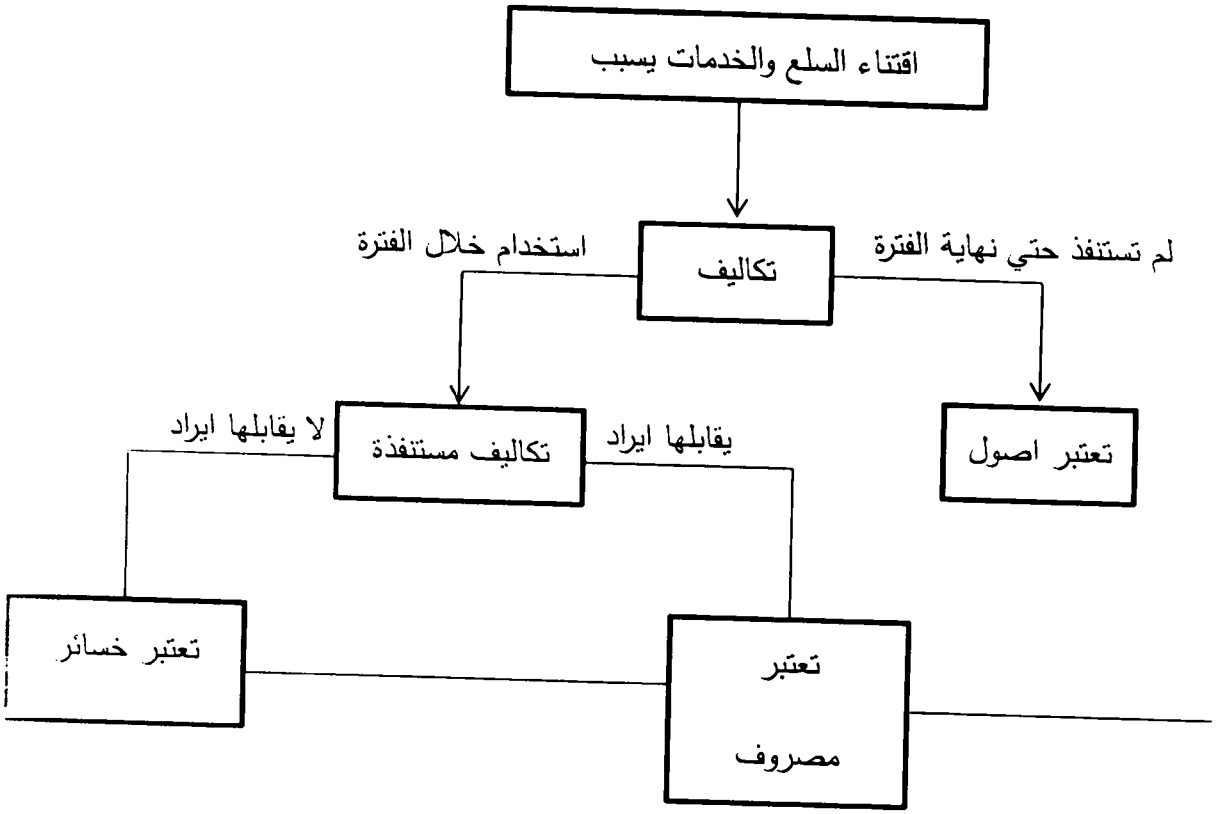
– تكلفة مستنفذه.

وهي تمثل: قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستغلتها خلال الفترة.

الا انه يمكن الاشارة الي ان تحقيق الايراد عند استفادة المؤسسة لمنافعها خلال الفترة او عدم تحقيقها لذلك الايراد من الاهمية بمكان للتمييز بين المصروف والخسارة فمتي حصلت المؤسسة علي ايراد خلال نفس الفترة التي استقرت فيها التكلفة سميت هنا التكلفة المستنفذة مصروفاً أما إذا لم يقابل هذا الاستنفاذ حصول المؤسسة علي عائد أو ايراد فهي خسارة.

والشكل التالي يبين لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والاصل والمصروفات والخسارة شكل رقم (1).

العلاقة بين التكلفة والاصل والمصروف والخسارة[1].



2.4 اهمية محاسبة التكاليف:

تعريف محاسبة التكاليف هي:

هي اجزاء تحليلية تحكمها مجموعة من القواعد والمبادئ وتهتم بحصر وتسجيل عناصر وبنود التكاليف، وتحليلها وتوزيعها بهدف الوصول إلي تكلفة وحدة الانتاج ثم ترتيب تلك العناصر في تقارير وكشوف تمكن الادارة من القيام بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تحكم اصول الوحدة الي أقصي درجة من التكلفة.

(1) د. اسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع. الاردن، عمان، الطبعة الاولي، 2013م، ص 13-15.

2.5 مهام محاسبة التكاليف:

1/ تنظيم كشوف وقوائم بطاقة التكاليف الفعلية من واقع الحسابات والبطاقات بهدف استخراج التكلفة الفعلية لوحدات النشاط لاستخدامها في تحديد اسعار المنتجات.

2/ تحليل عناصر وبنود التكاليف بالكمية والقيمة لوضع التكاليف المعيارية بعد القيام بدراسات عملية وافية ثم القيام بموازنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية لاكتشاف الانحرافات ودراسة اسبابها وتحديد الاشخاص المسولين عنها واستنتاج وسائل القضاء عليها او الحد من هذه الانحرافات.

3/ تحقيق الرقابة علي عناصر وبنود التكاليف وذلك لضمان الاستخدام الامثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية.

4/ يمكن عن طريق القوائم والكشوفات تزويداً ادارة الوحدة بالمعلومات والبيانات اللازمة لتخطيط سياسات الانتاج والتسويق والتسعير وتقييم الاداء.

2.6 مفهوم التكلفة:

عرفت جمعية المحاسبين الامريكان علي انها تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء تحققت او ينظر تحقيقها وذلك لتحقيق هدف معين.

2.7 اهداف محاسبة التكاليف:

إذا كان نظام محاسبة التكاليف فعلاً المؤسسة علي درجة عالية من الكفاءة والفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب وبشكل مستمر لكافة المستويات الادارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق اهداف مختلفة وهي كما يلي:

1. قياس وتحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في:

* حساب تكلفة البضاعة المباعة.

* توفير الاساس السليم لتقييم وحدات الانتاج التام ووحدات الانتاج غير التام في اخر الفترة المالية وذلك لغرض الاعداد الصحيح لنتائج الاعمال والقوائم المالية.

* تحديد سعر البيع للوحدة وبالتالي تحديد هامش الربح.

2. احكام الرقابة علي عناصر تكاليف الانتاج ومتابعتها علي مستوي الاشراف والمسؤولية.

3. ترشيد القرارات الادارية ومساعدتها في رسم السياسات .

4. مساعدة الادارة في تحديد التكاليف المستقبلية واعداد الموازنات التقريرية.

5. تقييم اداء الافراد والاقسام والانشطة وتحسين خطط الحوافز. [1]

* عوامل الانتاج من اجل انتاج المنتجات حسب مواصفتها وشروطها هو ما يعرف بعناصر الانتاج.

العناصر تتألف من ثلاثة عناصر رئيسة هي:

1. تكلفة المواد

2. تكلفة العمل الاجور.

3. تكلفة الخدمات (المصاريف).

2.8 تصنيف عناصر التكاليف.

يمكن تصنيف عناصر التكاليف بعد تبويبها في فئات متجانسة لدلالات ومعايير محددة الي تطبيقات متعددة.

1. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بوحدة القياس.

2. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بحجم الانتاج.

3. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بوظائف الانتاج.

4. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بوظائف المشروع.

---

(1) د. اسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة، دار اسامة للنشر والتوزيع. الاردن – عمان، الطبعة الاولي، 2013م، ص210.

وفيما يلي شرحاً موجزاً لهذه التصنيفات.

1. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بوحدة القياس.

وفق هذا التصنيف فان عناصر التكاليف.

أ/ تكلفة اجمالي (كلية).

ب/ تكلفة الوحدة المنتجة.

تكلفة الوحدة المنتجة = حاصل قسمة التكلفة الاجمالية عي عدد الوحدات المنتجة هذا وقد عرف النظام المحاسبي الموحد وحدة الانتاج وهي التكلفة بالمعني المحاسبي بأنها:

وحدة لقياس الانتاج وتصفية بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الانتاجية او للمؤسسة ويعبر عنها بالحجم او الوزن او الطول او العدد في حال التجانس.

2. تصنيف التكاليف وفق علاقتها بحجم الانتاج.

تنقسم عناصر التكاليف بحسب درجة استجابتها للتقلبات حجم الانتاج.

أ. عناصر التكاليف الثابتة.

ب. عناصر التكاليف المتغيرة.

ج. عناصر التكاليف شبه المتغيرة.

2.9 عناصر التكاليف الثابتة:

وهي العناصر التي لا تتغير في مجموعها لمقابلة التغيرات في الحجم الانتاج ضمن اطار محدد من النشاط (بمعني انها تتغير اذا تجاوز الانتاج اطار المحدد).

مثلاً: الايجار يدفع بغض النظر عن حجم الانتاج.

عرفي النظام المحاسبي الموحدة التكاليف الثابتة بأنها:

التكاليف التي تنشأ خلال فترة زمنية معينة نتيجة ايجاد طاقة انتاجية او شبه او بيعيه او ادارية.

وتتميز عناصر التكاليف بما يلي:

1. ارتباطها بعامل الزمن: أي انها تتحقق بمرور الزمن.

2. عدم ارتباطها بأحجام الانتاج.

3. صعوبة تحميلها بصورة مباشرة الي منتج معين.

4. خاضعة لرقابة الادارة العليا فقط.

5. تمثل كمية ثابته مجموعها وكمية متغيره.

مثلاً:

إذا كان ايجار البناء الثابت هو (1000) ل س وكانت كمية الانتاج السنوي (1000) وحدة الانتاج

فإن نصف الوحدة منتجة من ايجار البناء هو (10) ليرات

* اسباب تكون عناصر التكاليف التالية:

1. امتلاك المنشاة للأصول الثابتة.

2. الاحتفاظ بعدد معين من الموظفين.

3. اتباع سياسة ادارية تتصف بالثبات.

ب. عناصر التكاليف المتغيرة.

وهي العناصر التي تزيد او تنقص في مجموعها بمقادير تقارب بشكل نسبي الزيادة والانخفاض ومن

امثلة التكاليف المتغيرة.

المواد الاولية – اجور عمال الانتاج.

وقد عرف النظام المحاسبي التكاليف المتغيرة بانها.

التكاليف اللازمة لاستخدام الطاقة في انتاج وتسويق وحدات الانتاج وتحتل هذه التكاليف الي التغير

نفسه في حجم الانتاج.

تحديد عناصر التكاليف المتغيرة بحيث لا تتغير مواصفات السلع وطرق الصناعة والتسويق).

وتتميز عناصر التكاليف المتغيرة بما يلي:

1. عدم ارتباطها بعامل الزمن.

2. تتغير بشكل مباشر مع تغير حجم الانتاج.

3. ترد مباشرة الي منتج معين.

4. خاضعة لرقابة المستويات التنفيذية من الادارة.

5. متغيرة في مجموعها.

ملحوظة:

تعبير تكلفة ثابتة او متغيرة انما يتجه الي التكلفة الاجمالية لا الي تكلفة الوحدة المنتجة والتكاليف الاجمالية الثابتة تشكل التكلفة المتغيرة في متوسط الوحدة المنتجة.

د. عناصر التكاليف شبه المتغيرة:

وهي التكاليف التي لا تستجيب مباشرة الي المتغيرات في حجم الانتاج ولكنها قادرة بعد اجراء بعض التسويات عليها خلال الانتاج ولكن بنسبة نقل عن نسبة التغير في التكاليف المتغيرة.

*انواع التكاليف شبه المتغيرة.

1. التكاليف المختلطة وهي التكون من جزئيين.

جزء ثابت - جزء متغير

مثل:

نفقات الصيانة رسوم الهاتف

2. التكاليف المتدرجة:

وهي التكاليف التي تتدرج مع المتغيرات في حجم الانتاج.

مثل:

400 ق . س للطرود يتراوح وزنها بين 1 – 199غ.

3. تصنيف عناصر التكاليف وفق علاقتها بوظائف المشروع التقسيم الوظيفي.

تصنيف من خلال هذا الاسلوب وفق المراحل الثابتة.

أ. التكاليف الصناعة (الانتاجية).

هي التكاليف التي ترتبط بعملية صنع المنتجات مثل مواد التشحيم والتزييت.

ب. التكاليف الادارية:

وهي عناصر التكاليف كافة التي تتحملها المنشاة سبيل الادارة.

2.10 ج. التكاليف المالية:

وهي التكاليف كافة التي تتحملها المنشاة من اجل تمويل المشروع.

مثل: فوائد القروض.

د. التكاليف التسويقية.

وهي التكاليف المرتبطة بتصديق وتوزيع منتجاتها بداء من الانتهاء من الوحدة المنتجة.

2.11 مقومات نظام محاسبة التكاليف:

حيث ان ملخص تعريف محاسبة التكاليف هو انه نظام للمعلومات تجمع فيه المعلومات الخاصة بمحاسبة التكاليف وتدونها في قوائم التكاليف:

وهذا النظام للمعلومات كأي نظام معلومات information system لابد من ان تتوافر له عدة مقومات تشكل هيكله الاساسي ولا بد من تحديد هذه المقومات لكي يمكن قياس وتحديد وتحليل عناصر التكاليف وتحميلها علي المنتجات النهائية او الخدمات المختلفة للمشروعات فيما يلي نتعرض لأهم مقومات نظام محاسبة التكاليف المقومات الرئيسية لمحاسبة التكاليف.

1. وحدة التكليف costobjet.

وهي وحدة للتعبير عن المنتجات النهائية للمشروع (أي الوحدة المنسوب اليها التكلفة)، بمعني اخر هي المنتجات النهائية للمشروع سواء تمثله في شكل سلع او خدمات وتختلف وحدة التكلفة باختلاف النشاط.

فلتحديد سعر بيع منتج معين يجب حصر وقياس تكاليف معينة وتحديد مقدار الربح المطلوب والتكلفة الاجمالية تشتمل علي الاتي:

أ. تكاليف الانتاج.

ب. تكاليف ادارية.

ج. تكاليف التسويق والتوزيع.

وبعد أن يتم تحديد جميع هذه التكاليف (التكلفة الاجمالية) يتم تحديد هامش الربح (نسبة الربح) لكل منتج ومجموع هذين البندين يمثل سعر البيع. (1)

2. مراكز التكلفة :costconters

يتم عادة تقسيم المشروع الي مراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطاً متميزاً عن غيره وفق لطبيعة العمل في كل مركز حيث يتم تجميع عناصر التكاليف حسب نوع النشاط المتجانس.

وتنقسم مراكز التكاليف في المشروعات الصناعية الي المراكز التالية:

(أ) مراكز تكاليف خدمات الانتاج: هي المراكز التي تخدم أو تساعد مراكز الانتاج وتوفير المستلزمات

(ب) مراكز تكاليف الانتاج: وهذه تعكس النشاط الذي تقوم به المنشأة

(ج) مراكز خدمات تسويقية: وهي المراكز التي يتم فيها تصريف وتسويق المنتجات النهائية كالإعلان وطريقة عرض البضائع في المصارف.

---

(1) أ. محمود محمد المقيصد، محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي، كلية الدراسات التجارية دولة الكويت، ص، 28، 29، 30، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع.

(د) مراكز خدمات ادارية وتمويلية: وهي مراكز الإدارة العامة وأجهزة الرقابة والإشراف والمتابعة الداخلية في المشروع.

2.12 عناصر التكاليف: [1]

تتميز عمليات الانتاج الصناعي باستخراج او تحويل او تشكيل المواد الاولية الي منتجات نهائية وفي ما يسمي بعناصر التكاليف.

1. المواد الخام.
2. اجور العمالة.
3. الخدمات الانتاجية.

وهي العناصر اللازمة للقيام بأوجه النشاط الصناعي والتي يتطلب الانتاج توافرها نسبة معينة في تصنيع المنتجات او تقديم الخدمات بالشكل المطلوب وتعتمد نسبة في مساهمة عنصر من عناصر الانتاج في التكاليف علي نوع المنتج او الموضوعات المطلوب لدرجة الجودة.

ففي الصناعات التحويلية (تحويل المواد الخام الي منتجات نهائية) مثلاً فإن عناصر المواد هي الغالبة اكثر من غيرها من عناصر وزات اهمية كبرى.

اما في الصناعات الدقيقة كساعات والكومبيوترات فإن العمالة تشكل البُنية الاكبر من الاهمية، حيث ان تكلفة المواد لا تذكر وانما الاساس في جودة الانتاج العمالة الفنية الماهرة.

لحساب تكلفة أي منتج لابد من حساب نصيبه من العناصر الثلاثة (المواد الاولية اجور العمالة – الخدمات).

---

(1) محاسبة التكاليف، مدخل تطبيقي، أ، محمود محمد المقصيد، كلية الدراسات التجارية دولة الكويت، ص، 31، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع.

2.13 تبويب عناصر التكاليف:

هنالك عدة طرق ونظريات لتبويب عناصر التكاليف ولعل أهم هذه الطرق هي: [1]

أولاً: التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة:

حيث يتم تبويب عناصر الكلفة على ضوء الانشطة الرئيسية في أي شركة ولعل اهم هذه الانشطة في الانتاج والتسويق والخدمات الادارية والمالية .

أ. تكاليف الانتاج حيث تتضمن جميع المواد الاولية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الانتاجية والمواد الاخرى اللازمة لتسهيل العملية الانتاجية.

أما الاجور فإنها تمثل كلفة العمالة الانتاجية سواء العمال المتعلقة بالعملية الإنتاجية او العمال الموجودين في مجالات خدمات الانتاج.

أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الاخرى التي تحدث في الاقسام الانتاجية.

ب. تكاليف التسويق أي عملية تتضمن الجمود التي تبذلها الشركة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من الشركة الي الزبائن.

ج. تكاليف ادارية ومالية تشمل جميع بنود وفقرات الادارة العامة وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج لا بالتسويق وتحتوي على المستلزمات الادارية والمالية وأجورهم ومصاريف اهتلاك الابنية والمعدات في الاقسام الادارية والمالية.

ثانياً: تبويب عناصر التكاليف حسب ارتباطها بوحدة المنتج.

ينظر هنا الي عناصر التكاليف حسب علاقتها بالمنتج النهائي بحيث أنه لا يكون هناك منتج بالمواصفات المطلوبة دون وجود هذه العناصر وهناك عناصر كلفته لا ترتبط بالمنتج بشكل مباشر وتعرف بالتكاليف غير المباشرة.

---

(1) محاسبة التكاليف مدخل تطبيقي، أ، محمود محمد المقيصد، كلية الدراسات التجارية دولة الكويت، ص، 28، 29، 30، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع.

ويمكن ربط التبويب الاول مع التبويب الثاني بحيث يكون لدينا عناصر تكاليف الانتاج المباشر وعناصر تكاليف الانتاج غير المباشر وعناصر تكاليف تسويق مباشرة وعناصر تسويق غير مباشرة أما التكاليف الخاصة بالإدارة المالية غير مباشرة علي الاطلاق.

ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالحجم (كمية الانتاج).

يتم تبويب عناصر التكاليف حسب تأثيرها واستجابتها لحجم الانتاج حيث تبويب عناصر الكلفة الي تكاليف متغيرة وتكاليف ثابته وتكاليف شبه متغيرة حيث ان التكاليف المتغيرة التي تتغير طردياً مع تغير حجم الانتاج (المبيعات) فإذا زاد حجم الانتاج أو المبيعات زادت معه اجمالي التكاليف والعكس صحيح فعندما يكون الانتاج صفر وحدة واحدة فإن التكاليف المتغيرة صفر دينار ولكن إذا زادت كمية الانتاج بأي كمية سوف ترتفع التكاليف المتغيرة بشكل يتناسب مع تلك الزيادة. [1]

2.14 تبويب عناصر التكاليف:

قبل الدخول في تفاصيل قائمة التكاليف والمعالجة المحاسبية لها يجب التعرض بشيء من التفصيل لموضوع تبويب عناصر التكاليف ويقصد بعناصر التكاليف العناصر الثلاثة المعروفة المواد، العمالة، الخدمات ، وهذه العناصر الثلاثة يتم تبويبها في المحاسبة المالية حسب نوعها أي حسب نوعها أي حسب التبويب النوعي او حسب طبيعتها كالمشتريات من المواد ومخزون اول المدة ومخزون اخر المدة والرواتب والاجور ومصروفات الكهرباء والايجار وغيرها اما في محاسبة التكاليف فإن هناك اكثر من اساس يمكن اتباعه تبويب عناصر التكاليف هذه وتحميلها على وحدات الانتاج النهائية.

أولاً التبويب النوعي (الطبيعي).

طبقاً لهذا النوع من التبويب فإنه يتم تبويب أو تصنيف عناصر التكاليف حسب نوعها او طبيعتها كما في المحاسبة المالية وهي:

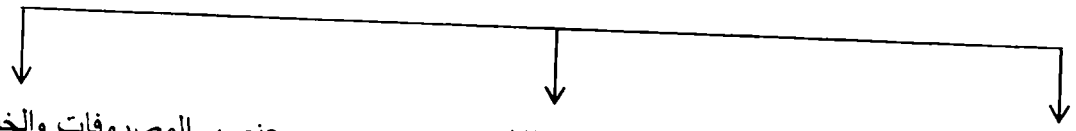
---

(1) محاسبة التكاليف، د. عماد يوسف الشيخ، استاذ المحاسبة المشارك، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، ص، 16 -17-18.

(أ) مواد

(ب) اجور

(ج) خدمات أو أي مصروفات اخري بخلاف المواد والأجور.



1. عنصر المواد	عنصر الاجور	عنصر المصروفات والخدمات
مواد اولية (خام)	1. اجور نقدية	1. خدمات مقدمة من الغير
مواد حديدية	الرواتب الاساسية	الايجارات
مواد خشبية	المكافأة والاجور الاضافية	الكهرباء والماء
مواد كيمائية	المخصصات	القوي المحركة
2. مواد التشغيل	المزايا العينية	استهلاك الاصول الثابته
زيوت التشغيل	التأمين الصحي	اصول انتاجية
زيوت التشحيم	التأمينات الاجتماعية	اصول بيعية
مواد الوقود	خدمات ترفيهية وثقافية	اصول ادارية
3. مواد اخري		
مواد تسويقية		
مواد ادارية		

ويعتبر التبويب الطبيعي هو التبويب الاصلي او الاساس لتبويب عناصر التكاليف أما باقي انواع التبويب فهي عملية تقسيم فرعية لفرض تحقيق هدف إداري معين اكثر منها تبويب.

2.15 ثانياً: التبويب الوظيفي:

حسب هذا الاساس فإنه يتم تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظيفة المشروع ويمكن القول إن الوظائف الموجودة في أي مشروع تقتصر علي:

أ. وظائف الانتاج (تكاليف صناعية) وتشمل كل عناصر التكاليف وتتضمن الاتي:

1. مواد صناعية: وتتكون من مواد اولية، ومواد نعت التشغيل واجزاء مصنوعة

2. اجور صناعية: وهي اجور عمال الانتاج.

3. خدمات صناعية: وهي الخدمات التي تساعد في وظيفة الانتاج ما عدا المواد والاجور مثل الكهرباء والايجار والصيانة ....الخ.

ب. وظائف التسويق (تكاليف تسويقية) وتشتمل علي كل عناصر تكاليف التسويق مثل:

1. مواد تسويقية مثل مواد لف وحزم ومواد تنطبق.

2. اجور تسويقية مثل اجور عمال نقل المنتج النهائي اجور عمال البيع.

3. خدمات التسويق وهي بقية التكاليف التي تصرف علي المنتجات في حالة البيع باستثناء المواد والاجور التسويقية.

ج. وظائف الادارة والتمويل (تكاليف ادارية) وتشمل كل عناصر التكاليف الادارية والتمويلية مثل:

1. مواد ادارية مثل القرطاسية، ادوات مكتبية ...وغيرها.

2. اجور ادارية مثل اجور المدراء والمراقبين ...وغيرهم.

3. خدمات ادارية وهي بقية التكاليف باستثناء المواد والاجور الادارية.

والغرض من التبويب الوظيفي هو قياس التكاليف ونتائج الاعمال في أي نشاط داخل المشروع وتحديد المسئوليات وتقييم المخزون السلعي (بضاعة اخر المدة).

ثالثاً: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدات الانتاج (وحدة التكاليف وطبقها لهذه الطريقة في التبويب فإنه يتم تقسيم التكاليف الي:

2.16 أ. التكاليف الصناعية المباشرة.

وهي عناصر التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدات انتاج معينة ويظهر هذا الارتباط المباشر بين عناصر التكاليف ووحدات الانتاج إذ لا تقع التكاليف المباشرة إلا إذا كانت هناك وحدات منتجة.

من هذا يتضح أن عناصر التكاليف المباشرة تتضمن الاتي.

1. تكلفة المواد الصناعية المباشرة وهي تكاليف جميع المواد التي تدخل في تركيب المنتج النهائي وتصبح جزءاً منه مثل المواد الخام، أجزاء مصنوعة ...وغيرها.

2. تكلفة العمالة الصناعية المباشرة: وهي أجور عمال الانتاج الذين قاموا بتصنيع المواد الصناعية المباشرة.

3. تكلفة الخدمات الانتاجية المباشرة: وهي جميع المصروفات المباشرة الأخرى بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة، والخدمات المباشرة قليلة بل تكاد تكون معدومة فالتكاليف المباشرة تقتصر على المواد والاجور المباشرة غالباً.

ب. التكاليف الصناعية غير المباشرة:

وهي التكاليف التي لا ترتبط بوحدات انتاج معينة وإنما يتم صرفها لمصلحة المصنع ككل من أجل أن تعم منفعتها جميع انشطة المشروع، كالإيجار والكهرباء والقوي المحركة وغيرها.

علي هذا الاساس إذن فإن عناصر التكاليف غير المباشر تتضمن الاتي:

1. المواد الصناعية غير المباشرة: وهي المواد التي ساعدت في الانتاج ولكن لا يمكن تتبعها في المنتج النهائي بالتحديد مثل الزيوت والوقود اللازمة للألأت التي استخدمت في الانتاج وما شابهها.

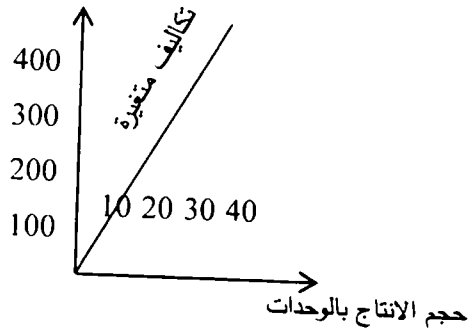
2. الاجور الصناعية غير المباشرة: وهو الجهد المبذول علي العملة ككل ولا يمكن تخص منتجاً بذاته مثل المصروفات القوي المحركة والكهرباء واستهلاك الآلات وغيرها.

وتجدد الاشارة هنا الي ان هذا النوع من التبويب يساعد في تعديد تكاليف كل منتج وبيان مساهمة هذا المنتج في تحقيق ارباح المشروع.

2.17 رابعاً: التبويب الحدي.

وهي التكاليف التي تتغير بالزيادة والنقصان وبنفس النسبة كلما تغير حجم الانتاج مثل المواد الخام واجور عمال الانتاج فهذه التكاليف تنخفض إذا نقص الانتاج وتزيد كلما زاد الانتاج.

ويلاحظ هنا أن المشروع اذا توقف عن الانتاج فإنه لا يتحمل هذه التكاليف بتاتان لان هذه التكاليف مرتبطة بحجم الانتاج فإذا لم يكن هناك أي انتاج كانت التكاليف المتغيرة لا شيء ويمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل رقم (2)



شكل رقم (2)

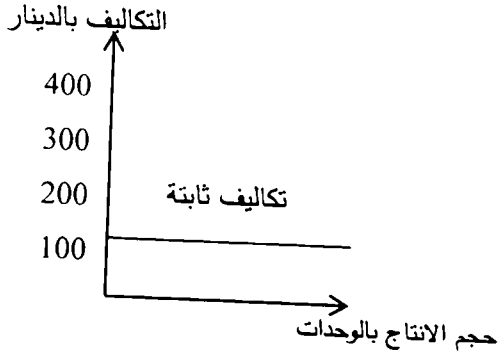
ويتضح من ذلك أنه كلما زاد الانتاج زادت التكاليف المتغيرة.

ب. التكاليف الثابتة:

وهي التكاليف التي لا تتغير في الاجل القصير في حجم الانتاج.

وإنما تظل ثابتة بالرغم من تغير حجم الانتاج سواء بالزيادة او النقصان مثل الإيجار والكهرباء ورواتب المديرين.

ويلاحظ هنا أن المشروع يتحمل هذه التكاليف حتي ولو توفق الانتاج نهائياً ويمكن تمثيل هذه العلاقة بالشكل رقم(3).



شكل رقم (3)

ويتضح من ذلك انه سواء زاد الانتاج او نقص فالتكاليف الثابتة لا تتغير ندى معين طبقاً.

ج. التكاليف شبه المتغيرة والتكاليف شبه الثابتة.

وهي التكاليف التي تتغير بنسبة اقل من نسبة التغير في حجم الانتاج فإذا كان الجزء المتغير اكبر من الجزء الثابت كانت هذه التكاليف شبه متغيرة وإذا غلب الجزء الثابت علي الجزء المتغير كانت هذه التكاليف شبه ثابتة.

وكذلك من المفيد جداً أن تتم الاشارة الي ان طريقة التبويب الحدية تغير في عدة اغراض منها.

اغراض التسعير وخاصة في فترات الكساد او المنافسة الشديدة ان يحدد المشروع التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجاوزه فيقم تحديد سعر المنتج بناءاً علي التكاليف المباشرة (المتغيرة) لهذا المنتج.