

جامعة الفراهيدي



2012 - 1433

Al-Farahidi University

جامعة الفراهيدي

كلية الادارة والاقتصاد

قسم المالية والمصرفية

المرحلة الثالثة

# محاسبة التكاليف

م.م طيف خضر عياده

الكورس الاول

## الفصل الاول

### مدخل في محاسبة التكاليف

#### مفهوم محاسبة التكاليف

يطلق مصطلح التكاليف على " مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو عملية من العمليات أو أحد المشروعات"، ونتيجة لظهور الثورة الصناعية وما صاحبها من الإنتاج الكبير، أصبحت عوامل الإنتاج غير متوفرة بالقدر اللازم والوقت المناسب أمام المشروعات الكبيرة، مما أدى الى ضرورة استخدام عوامل الإنتاج التي يتم الحصول عليها استخداماً أمثلاً. ولكي يتم هذا كان لابد من ايجاد وسيلة أو أداة يمكن من خلالها الرقابة على استخدام هذه العوامل. لذا ففي تلك الفترة بدأ المحاسبون والمنظمات المهنية للمحاسبين بالتفكير في تطوير المحاسبة المالية لكي تناسب احتياجات الإدارة في الرقابة على عوامل الإنتاج، حيث ظهر في تلك الفترة عجز المحاسبة المالية عن تلبية احتياجات الإدارة والتي منها:

- ١- البيانات التفصيلية لتكاليف الوحدة الواحدة المنتجة.
- ٢- البيانات التفصيلية عن عناصر التكاليف الخاصة بالبيع والتوزيع لكل سلعة.
- ٣- المعلومات الخاصة بمدى تغير التكلفة بتغير حجم الإنتاج.
- ٤- التغير في سعر البيع نتيجة التغير في تكلفة أحد عناصر الإنتاج.
- ٥- ماهي الأرباح المتحققة من كل سلعة أو أمر انتاجي مقارنة بالإيرادات الكلية.

كل هذه التساؤلات وغيرها كانت المحاسبة المالية عاجزة عن الأجابة عليها. لذا ظهرت الحاجة الى علم محاسبي جديد هو محاسبة التكاليف ولكن النظر الى محاسبة التكاليف كنظام يهدف الى توفير البيانات التكاليفية لغرضين اساسيين هما:

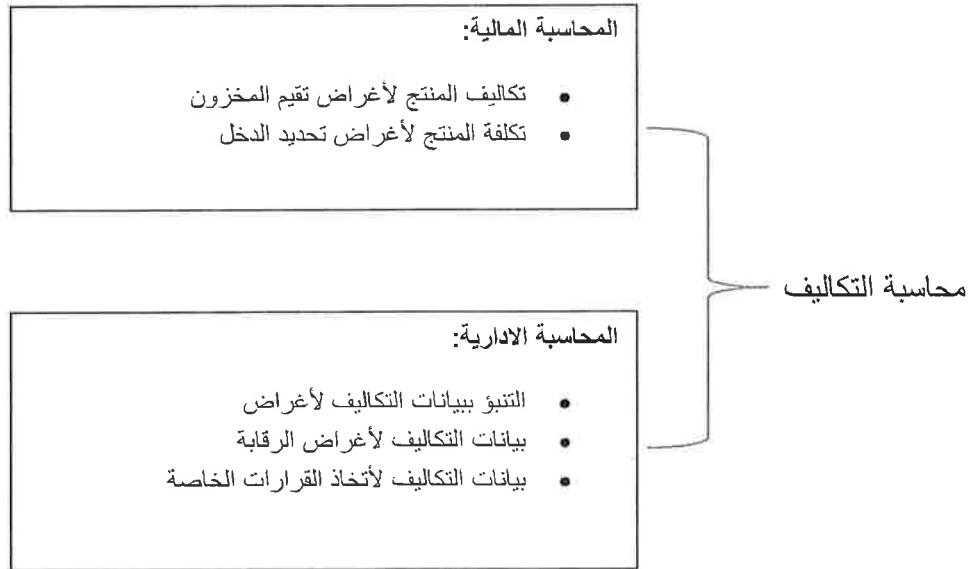
أولاً: إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) ويعكس هذا الغرض الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف.

ثانياً: لغرض تزويد الإدارة بالمعلومات التي تفيد في مجالات التخطيط والرقابة وأخذ القرارات ويعكس هذا الغرض دور نظام محاسبة التكاليف في السنوات الأخيرة.

## تعريف وأهداف محاسبة التكاليف

هي علم يشمل على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة، والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات الإنتاجية والتسويقية والاختيار بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات.

كما تعرف محاسبة التكاليف بأنها تجميع وتخصيص وتحليل البيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات الأزمنة لأعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الخارجية ولاتخاذ القرارات وتهتم محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات المالية للمحاسب المالي وللحاسب الإداري وكما في الشكل الآتي:



وهناك تعريف آخر لمحاسبة التكاليف وهي مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير وإعداد التقارير عن تكاليف النشاط سواء كان إنتاجياً أم خدمياً بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية والمعاونة في التخطيط.

ومن هذه التعريف يمكن أجمال أهداف محاسبة التكاليف بالآتي:-

- ١ . قياس تكلفة النشاط.
- ٢ . فرض الرقابة على النشاط.
- ٣ . ترشيد القرارات الإدارية.
- ٤ . المعاونة في التخطيط.

### علاقة محاسبة التكاليف بالعلوم الأخرى

#### أ . علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية:

تعتبر محاسبة التكاليف مرحلة متطور للمحاسبة المالية في تطبيق القواعد والطرائق المحاسبية المالية، وقد يكون نظام محاسبة التكاليف مستقل بذاته إلا أنه معتمد على نظام المحاسبة المالية، أي أن ذلك يعتمد على نظام السائد في الشركة أو الوحدة الاقتصادية، هل هو نظام الأنفصال في السجلات (بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف) أم نظام الاندماج؟ وتتشابه طرائق وقواعد المحاسبة المالية والمحاسبة التكاليف لكن هدفهما يختلف، إذ أن المحاسبة المالية منذ أن بدأت هي لخدمة المالكين وحملة الأسهم من خلال إعداد الحسابات الختامية والتي تكون مفيدة للدائنين والبنوك والدولة والأغراض الضريبية. وتتفق المبادئ والقواعد المحاسبية العامة التي تصدرها الجمعيات المحاسبية في الدول على أن المحاسبة المالية تعمل على إصدار حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) الذي يبين نتيجة أعمال الشركة وتصدر الميزانية العمومية (قائمة التدفق النقدي، حيث تفي هذه القوائم بمتطلبات واحتياجات الجهات الخارجية المستفيدة من المعلومات المالية والتي هي على شكل أرقام أجمالية.

وتهتم المحاسبة التكاليف بتفاصيل الحسابات والقوائم وإعداد الكشوفات أو التقارير الخاصة التي تخدم الجهات الداخلية للشركة، بحيث توفر معلومات عن كلف الإنتاج والخدمات واتجاه تلك الكلف نحو الزيادة والنقصان وتقديرات الكلف المستقبلية وكيفية التخطيط لها وكل المعلومات الأخرى التي تتعلق بالكلف وتخدم الإدارة.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تحليل علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية من خلال مدخلي

التشابه والاختلاف بينهما وكالآتي:

**أولاً: أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التكاليف**

١. تعتمد محاسبة التكاليف في تجميع المعلومات على بيانات المحاسبة المالية وتتساوى أجماليات المبالغ الظاهرة في كل من سجلات محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.
٢. تعتبر نتائج أو مخرجات محاسبة التكاليف جزء من النتائج التي تقدمها المحاسبة المالية، حيث تعمل محاسبة التكاليف على تقويم أداء المركز أو الأقسام الإنتاجية ومجموع تقويمات الأقسام بشكل التقويم النهائي للشركة.

**ثانياً: أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف**

١. تقوم المحاسبة المالية على أساس تقديم المعلومات الى المساهمين على شكل تقرير ختامي يبين نتيجة اعمال الشركة والمركز المالي لها في لحظة معينة، بينما تقدم محاسبة التكاليف معلومات الى الإدارة على شكل تقارير دورية خلال فترات زمنية قصيرة (يومية، أسبوعية، شهرية) حسب طبيعة نظام التكلفة المطبق ومدى حاجة الإدارة للمعلومات.
٢. تهتم المحاسبة المالية بعلاقة الشركات أو الوحدة الاقتصادية مع الغير، مثل الدائنون والبنوك وحملة الأسهم والملاك، فتعد المحاسبة المالية نتائج الأعمال بشكل إجمالي للشركة، في حين تهتم محاسبة التكاليف بالعلاقات الداخلية بين الأقسام الإنتاجية وبعضها أوبينها وبين الإدارة، حيث توفر المعلومات الخاصة بالنفقات كل قسم وتدفق الانتاج وكلفة بين الأقسام واحتساب الكلف التبادلية للوصول الى التحديد الصحيح لتكلفة كل قسم من التكلفة الكلية وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواءً على مستوى القسم الوحدة أو على مستوى كافة الأقسام الإنتاجية.

**ب. علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الادارية**

لم يتوصل لحد الان الى تعريف المحاسبة الادارية بالشكل الذي يحظى بقبول كل الاطراف المعنية، إذ انه أمر صعب حيث كانت التعريفات التي أوردها العديد من الكتاب والباحثين متباينة ومتناقضة نتيجة افتقار المحاسبة الإدارية الى نظرية خاصة بها.

وقد عرف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يلتزمه بقوة معهد المحاسبين الاداريين القانونيين هو أن المحاسبة الإدارية هي " عملية تحديد، وقياس وتجميع وتحليل وأعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية والتشغيلية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة ضمن منطقة ما وبما يضمن الاستخدام المناسب والمسائلة عن مواردها".

وقد تبنت هذا التعريف الجمعية القومية للحاسبين في الولايات المتحدة الامريكية، ويتضح من التعريف أن المحاسبة الإدارية شملت معظم الانشطة المحاسبية باستثناء المحاسبة الحكومية والعامه وأنشطة التدقيق.

وقد اختلف وجهات النظر حول تداخل بين المحاسبة الإدارية وبين محاسبة التكاليف فيما إذا كانت محاسبة التكاليف جزءاً من المحاسبة الإدارية أو بالعكس. فالبعض يرى ان محاسبة التكاليف هي مجموعة فرعية من المحاسبة الإدارية ومن هؤلاء الباحثين (Ricktts, Gray, Hussey, Moccove) أما البعض الآخر مثل (Shim, Siegel) فهما يريان أن مهمة محاسبة التكاليف هي تجميع التكاليف لتقييم المخزون وتحديد الدخل في حين تركز المحاسبة الإدارية على استخدام المعلومات الكفوية في التخطيط والرقابة وصنع القرارات.

#### ج. علاقة محاسبة التكاليف بعلم الاقتصاد:

ينظر الى المحاسبة بشكل عام والاقتصاد على انها التوئم غير المتجانس، إذ لكل منهم نظرياته ومفاهيمه الخاصة على الرغم من أنهما يتفقان في المظهر لكثير من المصطلحات إلا انها يختلفان من حيث الجوهر. وعن علاقة محاسبة التكلفة بعلم الاقتصاد فيمكن ايضاحها من خلال النظر الى المحاسبة التكاليف على أنها الأداة العلمية التي تهتم بقياس ومتابعة وتحليل عناصر التكاليف داخل الوحدة الاقتصادية والسعي الدؤوب الى تخفيضها الى أقل ما ممكن لتحقيق اعلى مستوى من الربحية، وهذا الهدف لا يتحقق إلا من خلا الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة بالشكل الذي يحقق أعلى عائد اقتصادية ممكن. وهذه النقطة تعد من أهم المشكلات التي تواجه رجال الاقتصاد، وهذا يعني أن الكثير من الواجبات والمهام التي تقوم محاسبة التكاليف هي ذات طابع اقتصادي. وعليه فإن كلاً من محاسبة التكاليف وعلم الاقتصاد يهتمان بمتابعة وقياس عناصر التكلفة ومتابعة قياس ما تحقق من منافع، بمعنى آخر أن المادة الخام لكلاهما هي البيانات الاولية نفسها.

#### د. علاقة محاسبة التكاليف بعلم الإدارة:

الإدارة هي الكيان المنظم الذي يهدف الى استخدام مجموعة معينة من المود الاقتصادية لتحقيق أهداف محددة، وتعتمد في ذلك على تطور الفكر الإداري وما قدمه من مفاهيم ونظريات. وقد تفاعلت تلك المفاهيم والنظريات مع بقية فروع المعرفة منها المحاسبة، حيث تم ترجمة تلك المبادئ والنظريات الى مجموعة أنشطة صورت بشكل عدة وظائف كالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة واتخاذ القرارات

أنيطت مهامها بالإدارة، ولكي تقوم الإدارة بأداء تلك المهام فأنها تعتمد على مجموعة معلومات تعطيها الصورة الواضحة عن الأداء الفعلي ومدى أنسجامه مع تصوراتها عنه. فيحتل نظام المعلومات المحاسبية المرتبة الاولى من بين أنظمة المعلومات في ذلك، حيث أثر هذا النظام في طريقة تحقيق الإدارة لوظائفها وتأثير كذلك هو بأحتياجات الإدارة لنوع وطبيعة المعلومات، ساهم هذا التاثر والتأثير في تطوير المجالات المحاسبية المهمة كمفاهيم الكلف وصنع القرارات وإعداد الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية ومحاسبة الكلف البيئية.

#### هـ. علاقة محاسبة التكاليف ببحوث العمليات والرياضيات:

في السنوات الاخيرة أصبح هناك اعتماد لمحاسبة التكاليف على مجموعة الوسائل والاساليب الرياضية والاحصائية وبحوث العمليات وخاصة في تحليل البيانات المحاسبية وإعداد المعلومات الملائمة، كمعادلات الخط المستقيم والمربعات الصغرى عند فحص الكلف الثابتة عن المتغيرة، وأعتاد البرمجة الخطية في تخصيص الموارد النادرة للإنتاج وتحديد التشكيلة الفضلي للإنتاج والمزج البيعي، وإستخدام أسلوب بيرت والمسار الحرج (CPM) لحل مشكلات التنسيق بين الأنشطة المتعددة وتخطيط الوقت بهدف خفض التكلفة الى أقل ما يمكن، وكذلك استخدام نماذج تحديد حجم المخزون لغرض تخفيض الكلف لاسيما كلف الصيانة.

يتضح مما تقدم أن هناك علاقة وثيقة بين محاسبة التكاليف والاساليب الرياضية والإحصائية وبحوث العمليات، حيث أن محاسبة التكاليف تقدم البيانات اللازمة لتشغيل تلك النماذج فيما تعمل هذه النماذج على رفع القدرة الأدائية لمحاسبة التكاليف أو الوظيفية التي تقوم بها.

#### أهمية محاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تساعد في إعداد القوائم المالية للجهات الخارجية. حيث يتم استخدام محاسبة التكاليف من قبل فريق الإدارة للشركات والمؤسسات لتحديد التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، بداية بقياس التكاليف وتسجيلها، إلى مقارنة التكاليف بنتائج الإنتاج للمساعدة في قياس الأداء المالي للشركة، الأمر الذي ينتج عنه إتخاذ القرارات المناسبة ماليا لتحقيق أقصى قدر من الأرباح.

ترجع اهمية محاسبة التكاليف من تعريفه الى :

- ١- ان محاسبة التكاليف يعد فرعاً من فروع المحاسبة.
- ٢- تهتم محاسبة التكاليف بقياس الأنشطة التي تؤدي الى إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أداء وظائف مساعدة داخل المنشأة.
- ٣- ان محاسبة التكاليف تسجل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة المالية.
- ٤- يمتد دور محاسبة التكاليف أيضاً الى توفير معلومات التكاليف الملائمة وتوصيلها الى ادارة المنشأة بكافة مستوياتها لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة.





ج. إمكانية تحديد عدد العاملين بشكل مباشر وتسهيل عملية تحديد عنصر الأجور والإشراف عليه.

و غالباً ما تتعرض عملية تحديد مراكز الكلف إلى مجموعة من الإشكالات والتي قد تختلف من نشاط إلى آخر وهذا يعتمد على طبيعة النشاط، حجم النشاط، كمية المواد المستهلكة، مستوى التقنية المستخدمة، مستوى تعقد العمل، مستوى النشاط من حيث توزيعه إلى نشاطات رئيسية ونشاطات فرعية.

أولاً: مراكز إنتاج.

ثانياً: مراكز خدمات إنتاجية.

ثالثاً: مراكز خدمات تسويقية.

رابعاً: مراكز خدمات إدارية وتمويلية.

إما بالنسبة للمشروع العراقي فقد وجد بأن مراكز الكلف تمثل دائرة أداء نشاط اقتصادي ومتجانس وهو لا يخرج عن ما يعتمد عليه المتخصصون في هذا النشاط، ولكن نجد وبصفة عامة تنقسم مراكز التكلفة في ظل نظام المحاسبي الموحد إلى مجموعة الآتية:

أولاً: مراكز إنتاج. ٥

ثانياً: مراكز احتساب إنتاجية. ٦

ثالثاً: مراكز خدمات تسويقية. ٧

رابعاً: مراكز خدمات إدارية. ٨

خامساً: مراكز خدمات رأسمالية. ٩

أن هذه المجموعات لمركز التكلفة تعتبر حد أقصى لما يجب أن يمثله نشاط الوحدة ولا يجوز تجاوزها وللوحدة الاقتصادية اختيار ما يناسب طبيعة نشاطها مراعية في ذلك اقتران مراكز التكلفة بالإشراف والمسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي للوحدة، والمبدأ الرئيسي هو إن مركز التكلفة هذه يجب أن تتم في ضوء دراسة الأهداف التي تبتغيها الإدارة في تحليل بياناتها الكلفوية والموزعة من الفوائد المتوخاة والتكلفة المتوقعة لها.

٣. دليل حسابات التكاليف: ويقصد بالدليل قائمة تضم جميع الحسابات الخاصة بمركز التكاليف مبوبة ومرتببة بطريقة علمية مع التمثيل لها بأرقام ثابتة وهو يساعد على ترابط أقسام المشروع وسهولة تبويب المستندات وتوحيد الإجراءات المحاسبية وخاصة عند إتباع أنظمة المحاسبة (الممكنة)، ويتم إختيار مراكز الكلف والدليل وفق الأنشطة الرئيسية بإعطائها أرقام محددة حسب تجانس مجموعة الفعاليات ويتم تحت كل مركز رئيس تفريعات ثنائي وثلاثي ورباعي بما يتناسب مع المشروع، ولا يمكن وضع دليل ثابت بدون مرونة تأخذ طبيعة النشاط ونوع الفعاليات ويتم وضع الدليل وحصر مراكز الكلف للأغراض الآتية:

- أ- يمكن التعرف على مراكز الكلف من خلال التعرف على دليل.
- ب- التعرف على طبيعة المركز وفئة الأنشطة ( خدمي كان أم إنتاجي ) تساعد في توجه التكاليف نحو المركز بما يسهل تحديد كلفة المنتج أو الخدمة الرقابية على الأداء، الرقابة على أداء، تحليل المسؤولية، تحميل التكاليف غير المباشرة، معرفة مواطن القوى والضعف فقد تم تخصيص الأرقام من خمسة إلى تسعة ضمن مجموعة المركز الخاص بالتكلفة.

١- المجموعة المستندية: إن أي نظام يحتاج إلى مجموعة مستندات التي تعزز بها الأحداث والأنشطة وتتضمن مجموعة بيانات عن التكاليف وعناصرها التاريخية عن مزاولة أنشطتها وتتضمن المجموعة المستندية بنوعها الخارجية مثل فواتير الشراء ومستندات الشحن وقوائم الماء والكهرباء وغيرها إما المستندات الداخلية المتمثلة بمستندات الصرف والمواد ومستند إدخال وإخراج مخزني وبطاقات العمل وقوائم الأجور وغيرها.

ولابد من توحيد المجموعة المستندية وفق نمط تجمعها الوحدة الموضوعية، وتكون أشكالها ومحتوياتها تتناسب مع طبيعة النشاط وحجم الأعمال وكافة البيانات التي تحقق من الغاية التي يسعى لها مصمم النظام.

٢- مجموعة دفترية: ويقصد بها مجموعة السجلات الرئيسة والسجلات الإحصائية التي تساعد في عملية توثيق كل البيانات وتوزيعها ولذلك لغرض:

- أ- إعداد البيانات لأغراض التخطيط والرقابة.
- ب- إعداد البيانات التكاليفية لغرض قياس كلفة المنتجة والخدمة لأغراض التسعير والتقويم المخزون السلي لأغراض إعداد الكشوفات المالية وتعتبر السجلات الإحصائية والسجلات الفرعية الأخرى العصب الرئيسي لأنظمة الكلفة وتتمتع بالمرونة في عملية عرض البيانات واستخدامها وإعداد الكشوفات بما يتناسب مع أغراض الإدارة المختلفة ويتم إعداد هذه السجلات

(المحاسبة الإحصائية) وفق مواصفات فنية تتناسب مع الأغراض التي يصبو إليها نظام التكاليف كنظام للمعلومات، والذي لا بد أن نذكر فيه أي النظام المحاسبي الموحد في العراق اخذ بضرورة أن يتبنى كل مؤسسة عراقية أو شركة بغض النظر عن حجمها أو نشاطها نظام للتكاليف ضمن إطار النظام المحاسبي الموحد، وفق تبويبات في الرئيسة للدليل، وقد خصص الأرقام من (٥-٩) لمركز الكلف حيث تعتمد كأساسات عند توزيع الحسابات (الاستخدام رقم ٣) وتفرعاتها (٣١-٣٢ - ٣٣ - ٣٤ - ٣٥ - ٣٦ - ٣٧ - ٣٨) حيث يتم توزيع كل من هذه على مراكز حسب درجة الاستفادة.

٤. وحدة الإنتاج: هي وحدة القياس التي تستخدم للتعبير عن المنتج النهائي وتوصيفه سواء كان سلعة أو خدمة ولكل مرحلة من مراحل إنتاجه، وتتعدد وحدات قياس الإنتاج بتعدد أنواع المنتجات في الوحدة.

وفي حالة المنتجات النمطية يعبر عن وحدة الإنتاج بوحدة قياس مطابقة على أساس الحجم أو وزن أو الطول أو العدد، إما في حالة المنتجات غير النمطية التي لا تشترك في مواصفاتها الأساسية فيعتبر أمر العمل كوحدة إنتاج وبصفة عامة يسترشد في تحديد وحدات قياس الإنتاج والسلع بدراسة المواصفات الفنية لها وتسلسل العمليات الصناعية والغرض التجاري في تسويق السلعة وطبيعتها.

٥. الفترة التكاليفية: هي الفترة الزمنية التي تقفل في نهايتها حسابات التكاليف ونستخلص عنها النتائج والتقارير الكفوية ويجب أن نعطي على الأقل الفترة الزمنية لدورة إنتاج كاملة.

٦. عنصر التكاليف: هو أحد أنواع الاستخدامات التي تتكون منها كلفة المنتج كالرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها سواء كانت نقدية أو غير نقدية.

وفي ضوء كل هذا وجدنا إن تصميم نظام كلفة يمثل ضرورة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف وهذا يعتبر أيضا ضروري لأي منظمة مهما كانت طبيعة نشاطها ويتم لك من خلال فريق عمل متخصص مع مراعاة ليس فقط الجوانب المالية والمحاسبية وإنما الجوانب النفسية وطبيعة النشاط ومجاله.



## خصائص التكاليف المتغيرة:

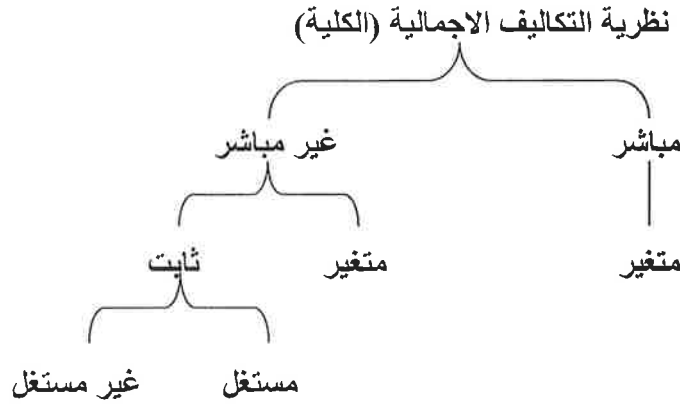
- ١- تتغير التكلفة المتغيرة الكلية مع تغير حجم الانتاج.
- ٢- تبقى التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة على الرغم من تغيير حجم الانتاج.

## خصائص التكاليف الثابتة:

- ١- لا تتغير التكلفة الثابتة الكلية مع تغير حجم الانتاج.
- ٢- تتغير التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة مع تغير حجم الانتاج.

## نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية)

تقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بجميع عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة، ثابتة أو متغيرة وبذلك يتم الحصول على متوسط كلفة الوحدة المنتجة بقسمة إجمالي التكاليف على عدد الوحدات المنتجة. أما التكاليف التسويقية والإدارية فإنها تحمل على عدد الوحدات المباعة سواء كانت ثابتة أو متغيرة وبعدها يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة الإجمالية من تكاليف إنتاجية وتسويقية وإدارية لهذا سميت بالإجمالية.



## خصائص النظرية الكلية

تتميز هذه النظرية بالخصائص الآتية:

١. تقوم هذه النظرية بتحميل عناصر التكاليف بشكل شامل على اعتبار ان كل هذه التكاليف ساهمت في العملية الإنتاجية، إذن لا بد من تحميلها بشكل كامل للوصول الى التكلفة الفعلية للإنتاج.

٢. تساعد هذه النظرية على تحديد نتيجة النشاط الجاري من ربح أو خسارة بشكل صحيح بسبب مقابلة إيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها من أخذ تغيرات المخزون بعين الاعتبار.
٣. تساعد هذه النظرية في تحديد السياسات السعرية على مدى الطويل على اعتبار أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب أن لا يقل عن التكلفة الإجمالية.

### الانتقادات الموجهة للنظرية الكلية

١. عدم ثبات تكلفة الوحدة من فترة لأخرى بسبب تغير حجم الإنتاج، والسبب هو تغير نصيب الوحدة الواحدة من الإنتاج من تكاليف ثابتة زيادة أو نقصان بالإنتاج.
٢. إن التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي الى تحميل نفقات طاقة غير مستغلة على وحدات الإنتاج وتغير هذه التكاليف خسارة وليست كلفة وهذا يؤدي الى تضخيم تكلفة المنتجات وعدم صحتها.
٣. ان تقويم مخزون آخر المدة وفقاً للنظرية يقوم على تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكاليف المباشرة والغير المباشرة والمتغيرة والثابتة، مما يؤدي الى نقل جزء من التكاليف الثابتة من الفترة الحالية الى الفترة التالية، وهذا يخالف فرضية الفترة المالية لأن التكاليف الثابتة هي نفقات زمنية ترتبط بالدورة الحالية ويجب تحميلها بالكامل عليها.

وفي أدناه نموذج المعادلات الخاصة بتصوير قائمة التكاليف والدخل وفقاً لنظرية التكاليف الكلية:

- ١- إيرادات المبيعات = عدد الوحدات المباعة (الإنتاج المباع) \* سعر بيع الوحدة الواحدة
- ٢- عدد الوحدات التامة اول المدة + عدد الوحدات التامة خلال المدة (الإنتاج التام خلال المدة) = عدد الوحدات التامة اخر المدة + عدد الوحدات المباعة خلال المدة
- ٣- تكلفة المواد الصناعية المتغيرة = تكلفة المواد الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة
- ٤- تكلفة الاجور الصناعية المتغيرة = تكلفة الاجور الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة
- ٥- تكاليف متغيرة اخرى = التكلفة المتغيرة للوحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة

٦- تكلفة التصنيع ( اجمالي التكاليف الصناعية) وفقا للنظرية الكلية = ( اجمالي التكاليف المتغيرة )

+ تكاليف صناعية ثابتة

٧- تكلفة الانتاج المعد للبيع = تكلفة التصنيع + تكلفة الانتاج التام اول المدة

٨- تكلفة الانتاج التام اول المدة = عدد الوحدات التامة اول المدة \* تكلفة الوحدة للمدة الماضية

٩- تكلفة الوحدة للمدة الماضية = تكلفة التصنيع للمدة الماضية / عدد الوحدات التامة خلال المدة

الماضية

١٠- تكلفة الانتاج المباع = تكلفة الانتاج المعد للبيع - تكلفة الانتاج التام اخر المدة

١١- تكلفة الانتاج التام اخر المدة = عدد الوحدات التامة اخر المدة \* تكلفة الوحدة للمدة الحالية

١٢- تكلفة الوحدة للمدة الحالية = تكلفة التصنيع للمدة الحالية / عدد الوحدات التامة خلال المدة الحالية

١٣- تكلفة المبيعات وفقا لنظرية التكاليف الكلية = تكلفة الانتاج المباع + التكاليف التسويقية (المتغيرة

وثابتة)

١٤- التكاليف التسويقية المتغيرة = التكلفة التسويقية المتغيرة للوحدة \* عدد الوحدات التامة المباعة

١٥- مجمل نتيجة النشاط ( ربح او خسارة ) وفقا لنظرية التكاليف الكلية = ايراد المبيعات - تكلفة

المبيعات

١٦- صافي نتيجة النشاط ( ربح او خسارة ) وفقا لنظرية التكاليف الكلية = مجمل نتيجة النشاط ( ربح

او خسارة) - التكاليف الادارية

١٧- المعادلات الخاصة بتصوير قائمة التكاليف والايرادات وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة.



## قائمة التكاليف على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

كلي	جزئي	البيان
	Xx	مواد مباشرة
	Xx	اجور مباشرة
	Xx	مصاريف مباشرة
Xxxx		مجموع التكاليف المباشرة
		+ تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة
	xx	مواد غير مباشرة
	Xx	اجور غير مباشرة
	Xx	مصاريف غير مباشرة
	Xx	+ التكاليف الصناعية الثابتة
Xxxx		تكلفة الصنع
Xxx		+ انتاج تحت التشغيل اول المدة
Xxxx		تكلفة الانتاج
Xxx		- انتاج تحت التشغيل اخر المدة
Xxxx		تكلفة الانتاج التام
Xxx		+ انتاج تام اول المدة
Xxxx		تكلفة الانتاج التام المعد للبيع
(xxx)		- انتاج تام اخر المدة
Xxxx		تكلفة الانتاج التام المباع
Xxx		+ التكاليف التسويقية المتغيرة
Xxx		+ التكاليف التسويقية الثابتة
Xxxxx		تكلفة المبيعات

## ملاحظات

انتاج تام خلال المدة + انتاج تام اول المدة = الانتاج المباع + انتاج تام اخر المدة

تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة = تكلفة الانتاج التام

عدد الوحدات المنتجة خلال



## ٣- التكاليف الثابتة الشهرية

الصناعية	٥٦٠٠٠ دينار
التسويقية	٩٨٠٠ دينار
الادارية	٥٠٢٠٠ دينار

٤- سعر بيع الوحدة الواحدة ٢٥ دينار

المطلوب / تصوير قوائم التكاليف والدخل للشهر الحالي وفق كل من :

١- النظرية الاجمالية ( الكلية)

٢- النظرية المتغيرة ( الحدية)

"علما بأن انتاج الشهر الماضي مساوي لإنتاج الشهر الحالي"

الحل

انتاج تام خلال المدة + انتاج تام اول المدة = الانتاج المباع + انتاج تام اخر المدة

$$١٠٠٠٠ + ٥٠٠ = س + ٧٠٠$$

س = ١٠٥٠٠ - ٧٠٠ = ٩٨٠٠ وحدة الانتاج المباع ( يستخدم مرتين مرة في ايراد المبيعات ومرة في

التكاليف التسويقية المتغيرة )

## قائمة التكاليف على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

ملاحظات	كلي	جزني	البيان
٥٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ * ٥		٥٠٠٠٠	مواد مباشرة
٢٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ * ٢		٢٠٠٠٠	اجور مباشرة
٢٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ * ٢		٢٠٠٠٠	مصاريف غير مباشرة
	٩٠٠٠٠		مجموع التكاليف المتغيرة
	٥٦٠٠٠		+ التكاليف الثابتة الصناعية
يعتبر انتاج تام لعدم وجود انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة	١٤٦٠٠٠		كلفة الصنع (كلفة الانتاج التام)
كلفة انتاج الوحدة الواحد = $\frac{\text{تكلفة الانتاج التام}}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة}}$ $\frac{١٤٦٠٠٠}{١٠٠٠٠} = ١٤,٦$ = ١٤,٦ دينار تكلفة انتاج الوحدة الواحدة ولو تتبعنا السؤال لوجدنا فيه ملاحظة جدا مهمة الا وهي " ان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة كما هي خلال الشهر الماضي والشهر الحالي" فالشهر الحالي هي ١٤,٦ يعني ان لشهر الماضي هي ١٤,٦ $٧٣٠٠ = ١٤,٦ * ٥٠٠$ دينار اول المدة	٧٣٠٠		+ انتاج تام اول المدة
	١٥٣٣٠٠		تكلفة الانتاج التام المعد للبيع
١٠٢٢٠ = ١٤,٦ * ٧٠٠ دينار اخر المدة	(١٠٢٢٠)		- انتاج تام اخر المدة
	١٤٣٠٨٠		تكلفة الانتاج التام المباع
٩٨٠٠ * ١ وحدة = ٩٨٠٠ دينار	٩٨٠٠		+ التكاليف التسويقية غير مباشرة المتغيرة
	٩٨٠٠		+ التكاليف التسويقية الثابتة
	١٦٢٦٨٠		تكلفة المبيعات

## قائمة الدخل على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
	٢٤٥٠٠٠	ايراد المبيعات
يجلب من قائمة التكاليف	(١٦٢٦٨٠)	- كلفة المبيعات
	٨٢٣٢٠	مجمل ربح
	(٥٠٢٠٠)	- التكاليف الادارية
	٣٢١٢٠	صافي ربح

## ملاحظات على الحل

١- الانتاج المباع مجهول وتم استخراجُه عن طريق المعادلة الاتية

انتاج تام خلال الفترة + انتاج تام اول المدة = الانتاج المباع + انتاج تام اخر المدة

والانتاج المباع نستخدمه مرتين مرة مع ايراد المبيعات ومرة مع التكاليف التسويقية المتغيرة

٢- ايراد المبيعات تم استخراجُه من ( الانتاج المباع \* سعر بيع الوحدة الواحدة)

٣- التكاليف الصناعية المتغيرة : في هذا السؤال اعطى التكاليف الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة

فالمواد المباشرة كانت (٥) دينار للوحدة الواحدة تضرب بعدد الوحدات المنتجة خلال الشهر ٥ \*  
١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ دينار وهكذا بالنسبة للأجور المباشرة.

اما التكاليف غير المباشرة فكانت (٣) دنانير للوحدة الواحدة وما يخص الصناعية منها هو (٢) دينار

ولهذا قلنا  $١٠٠٠٠ * ٢ = ٢٠٠٠٠$

التكاليف الصناعية الثابتة اعطاها في السؤال بصورة كاملة.

٤- تكلفة التصنيع :- فالتكاليف الصناعية المتغيرة ( مباشرة وغير مباشرة ) + التكاليف الثابتة اعطتنا

نتيجة تكلفة التصنيع وفي هذا السؤال قلنا ( تكلفة التصنيع هو تكلفة الانتاج التام ) وذلك لعدم وجود  
انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة.

٥- في بداية السؤال الفقرة الاولى يوجد ملاحظة مهمة جدا وهي : التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة كما هي

خلال الشهر الماضي والشهر الحالي

فتكلفة انتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الانتاج التام =  $\frac{1460000}{10000} = 14,6$  هي تكلفة انتاج الوحدة

الواحدة عدد الوحدات المنتجة خلال الشهر 10000

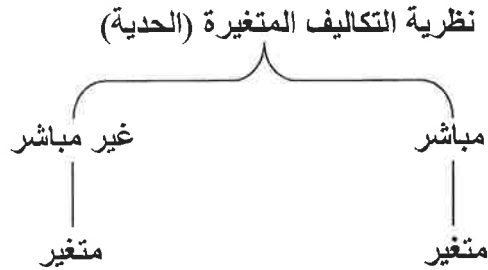
لهذا فإن تكلفة الانتاج التام اول المدة =  $14,6 * 500 = 7300$  دينار (الشهر السابق)

وتكلفة الانتاج التام اخر المدة =  $14,6 * 700 = 10220$  دينار (الشهر الحالي)

٦- التكاليف التسويقية المتغيرة:- كما ذكرنا في الملاحظة رقم ١ من ان الانتاج المباع يستخدم مرتين مرة مع ايراد المبيعات ومرة مع التكاليف التسويقية المتغيرة وقد ذكر في السؤال ان التكاليف التسويقية للوحدة الواحدة هي (١) دينار ولذلك قلنا ٩٨٠٠ وهو الانتاج المباع \* (١) مقدار التكاليف التسويقية المتغيرة للوحدة الواحدة = التكاليف لتسويقية المتغيرة.

### نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية)

نشأت هذه النظرية نتيجة الإنتقادات التي وجهت الى النظرية الكلية (الإجمالية) وتقوم على أساس تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.



### خصائص النظرية المتغيرة

١. ان تحميل تكاليف ثابتة باعتبارها تكاليف زمنية على حساب الأرباح والخسائر دون تحميلها على تكلفة المنتجات والمخزون يحول دون نقل التكاليف الثابتة من فترة الى أخرى ويحقق مبدأ استقلال السنة المالية.
٢. عدم وجود حاجة لإستخدام معدلات تحميل لتوزيع ت.ص. غ.م ثابتة على تكلفة المنتجات لكونها ترحل الى حساب الأرباح والخسائر.
٣. تساعد الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات وأخذ القرارات الإدارية المناسبة.

## الانتقادات الموجهة للنظرية المتغيرة

١. لا يمكن الاعتماد على النظرية لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية فيما يخص تحديد الأسعار لفترة طويلة وكذلك التخطيط والرقابة.
٢. صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.
٣. على الرغم من ان التكاليف الثابتة زمنية وتحسب دورياً الا أنها نشأت من أجل الإنتاج لذلك يجب تحميل التكاليف الثابتة على تكلفة الإنتاج ولو بنسبة الطاقة المستغلة.

وفي أدناه نموذج المعادلات الخاصة بتصوير قائمة التكاليف والدخل وفقاً لنظرية التكاليف المتغيرة:

- ١- إيراد المبيعات = عدد الوحدات المباعة (الانتاج المباع) \* سعر بيع الوحدة الواحدة
- ٢- عدد الوحدات التامة اول المدة + عدد الوحدات التامة خلال المدة (الانتاج التام خلال المدة) = عدد الوحدات التامة اخر المدة + عدد الوحدات المباعة خلال المدة
- ٣- تكلفة المواد الصناعية المتغيرة = تكلفة المواد الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة
- ٤- تكلفة الاجور الصناعية المتغيرة = تكلفة الاجور الصناعية المتغيرة للوحدة الواحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة
- ٥- تكاليف متغيرة اخرى = التكلفة المتغيرة للوحدة \* عدد الوحدات التامة خلال الفترة
- ٦- تكلفة التصنيع المتغيرة ( اجمالي التكاليف الصناعية) وفقاً للنظرية المتغيرة = ( اجمالي التكاليف المتغيرة )
- ٧- تكلفة الانتاج المعد للبيع = تكلفة التصنيع المتغيرة + تكلفة الانتاج التام اول المدة
- ٨- تكلفة الانتاج التام اول المدة = عدد الوحدات التامة اول المدة \* تكلفة المتغيرة للوحدة للمدة الماضية
- ٩- التكلفة المتغيرة للوحدة للمدة الماضية = تكلفة التصنيع المتغيرة للمدة الماضية / عدد الوحدات التامة خلال المدة الماضية
- ١٠- تكلفة الانتاج المباع = تكلفة الانتاج المعد للبيع - تكلفة الانتاج التام اخر المدة
- ١١- تكلفة الانتاج التام اخر المدة = عدد الوحدات التامة اخر المدة \* تكلفة المتغيرة للوحدة للمدة الحالية
- ١٢- تكلفة الوحدة للمدة الحالية = تكلفة التصنيع للمدة الحالية / عدد الوحدات التامة خلال المدة الحالية

- ١٣- تكلفة المبيعات وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة = تكلفة الانتاج المباع + التكاليف التسويقية (المتغيرة)
- ١٤- التكاليف التسويقية المتغيرة = التكلفة التسويقية المتغيرة للوحدة \* عدد الوحدات التامة المباعه
- ١٥- مجمل نتيجة النشاط ( ربح او خسارة ) وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة = ايراد المبيعات - تكلفة المبيعات المتغيرة
- ١٦- صافي نتيجة النشاط ( ربح او خسارة ) وفقا لنظرية التكاليف المتغيرة = مجمل نتيجة النشاط ( ربح او خسارة ) - التكاليف الادارية و التكاليف الثابتة

## قائمة التكاليف على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

البيان	جزئي	كلي
مواد مباشرة	Xx	
اجور مباشرة	Xx	
مصارييف مباشرة	Xx	
<b>مجموع التكاليف المباشرة</b>		<b>Xxxx</b>
+ تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		
مواد غير مباشرة	Xx	
اجور غير مباشرة	Xx	
مصارييف غير مباشرة	Xx	
<b>تكلفة الصنع</b>		<b>Xxxx</b>
+ انتاج تحت التشغيل اول المدة		Xxx
<b>تكلفة الانتاج</b>		<b>Xxxx</b>
- انتاج تحت التشغيل اخر المدة		Xxx
<b>تكلفة الانتاج التام</b>		<b>Xxxx</b>
+ انتاج تام اول المدة		Xxx
<b>تكلفة الانتاج التام المعد للبيع</b>		<b>Xxxx</b>
- انتاج تام اخر المدة		(xxx)
<b>تكلفة الانتاج التام المباع</b>		<b>Xxxx</b>
+ التكاليف التسويقية المتغيرة		Xxx
<b>تكلفة المبيعات المتغيرة</b>		<b>Xxxxx</b>



## ملاحظات

انتاج تام خلال المدة + انتاج تام اول المدة = الانتاج المباع + انتاج تام اخر المدة

كلفة الوحدة الواحدة المنتجة = تكلفة الانتاج التام  
عدد الوحدات المنتجة خلال

ايراد المبيعات = الانتاج المباع (عدد الوحدات المباعة) \* سعر بيع الوحدة الواحدة

" كل مباشر متغير ولكن ليس كل متغير مباشر "

## قائمة الدخل على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
الانتاج المباع * سعر بيع الوحدة الواحدة	Xxx	ايراد المبيعات
يجلب من قائمة التكاليف	(xxx)	- كلفة المبيعات المتغيرة
	Xxxx	مجمل ربح (الربح الحدي)
	(xxx)	- التكاليف الثابتة
	(xxx)	- التكاليف الادارية
	Xxxx	صافي ربح او خسارة

## حل المثال السابق وفق النظرية المتغيرة

انتاج تام خلال المدة + انتاج تام اول المدة = الانتاج المباع + انتاج تام اخر المدة

$$10000 + 500 = \text{س} + 700$$

س = 10500 - 700 = 9800 وحدة الانتاج المباع ( يستخدم مرتين مرة في ايراد المبيعات ومرة في التكاليف التسويقية المتغيرة )

## قائمة التكاليف على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

ملاحظات	كلي	جزئي	البيان
مواد مباشرة		٥٠٠٠٠	
$٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ * ٥$			
اجور مباشرة		٢٠٠٠٠	
$٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ * ٢$			
مصاريف غير مباشرة		٢٠٠٠٠	
$٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ * ٢$			
يعتبر انتاج تام لعدم وجود انتاج تحت التشغيل اول و اخر المدة	٩٠٠٠٠		كلفة الصنع (كلفة الانتاج التام)
كلفة انتاج الوحدة الواحد = $\frac{\text{تكلفة الانتاج التام}}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة}}$ $\frac{٩٠٠٠٠}{١٠٠٠٠} =$ $٩ =$ دينار تكلفة انتاج الوحدة الواحدة ولو تتبعنا السؤال لوجدنا فيه ملاحظة جدا مهمة الا وهي " ان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة كما هي خلال الشهر الماضي والشهر الحالي" فالشهر الحالي هي ٩ يعني ان لشهر الماضي هي ٩ $٩ * ٥٠٠ = ٤٥٠٠$ دينار اول المدة	٤٥٠٠		+ انتاج تام اول المدة
	٩٤٥٠٠		تكلفة الانتاج التام المعد للبيع
- انتاج تام اخر المدة	(٦٣٠٠٠)		
$٦٣٠٠٠ = ٩ * ٧٠٠$ دينار اخر المدة			
	٨٨٢٠٠		تكلفة الانتاج التام المباع
+ التكاليف التسويقية غير مباشرة المتغيرة	٩٨٠٠٠		
$٩٨٠٠٠ * ١ = ٩٨٠٠٠$ وحدة = دينار في هذه النظرية تجمع التكاليف التسويقية المتغيرة فقط			
	٩٨٠٠٠		تكلفة المبيعات المتغيرة

## قائمة الدخل على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
	٢٤٥٠٠٠	ايراد المبيعات
$٢٤٥٠٠٠ = ٢٥ * ٩٨٠٠$		
- كلفة المبيعات المتغيرة	(٩٨٠٠٠)	
يجلب من قائمة التكاليف		
	١٤٧٠٠٠	مجمل ربح
	(٥٦٠٠٠)	- التكاليف الثابتة الصناعية
	(٩٨٠٠٠)	- التكاليف الثابتة التسويقية
	(٥٠٢٠٠)	- التكاليف الادارية
	٣١٠٠٠	صافي ربح

## تحليل اسباب اختلاف صافي الربح في كلا النظريتين:-

التفاصيل	النظرية الاجمالية	النظرية المتغيرة	الفروق
صافي الربح	٣٢١٢٠ -	٣١٠٠٠	١١٢٠
انتاج تام اول المدة	٧٣٠٠ -	٤٥٠٠	٢٨٠٠
انتاج تام اخر المدة	١٠٢٢٠ -	٦٣٠٠	٣٩٢٠ -
الفرق			١١٢٠

في حالة عدم وجود مخزون اول واخر المدة فان صافي الربح في النظرية الاجمالية والمتغيرة متساوي اذا الفرق بين صافي النظريتين صفر

وقد ورد من ضمن السؤال هذه الجملة " علما بأن انتاج الشهر الماضي مساوي لإنتاج الشهر الحالي "

لذلك يبين ما يلي:

## تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

نوع التكاليف	حالي (اخر المدة)	ماضي (اول المدة)
متغيرة	٩	٩
ثابتة	٥,٦٠٠	٥,٦٠٠
	١٤,٦٠٠	١٤,٦٠٠
	$\frac{٥٦٠٠٠}{١٠٠٠٠} = ٥,٦٠٠$ دينار كلفة الوحدة الواحدة	

١- ولو فرضنا ان انتاج الشهر الماضي هو 1/2 انتاج الشهر الحالي

نوع التكاليف	ماضي (اول المدة)	حالي (اخر المدة)
متغيرة	٩	٩
ثابتة	١١,٢٠٠	٥,٦٠٠



اجور غير مباشرة	٢٠٠٠ دينار
مصروفات مباشرة	١٠٠٠ دينار
مصروفات غير مباشرة	١٠٠٠٠ دينار
تكاليف تسويقية	٣٠٠٠ دينار
تكاليف ادارية	٦٠٠٠ دينار

علما ان الوحدات المنتجة والتي تم تسويقها بالأجل ١٧٠٠٠ وحدة بسعر للوحدة الواحدة ٥ دينار .

المطلوب:

اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل على اساس النظرية الاجمالية

قائمة التكاليف على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

البيان	جزئي	كلي
مواد اولية مباشرة	٢٥٠٠٠	
اجور مباشرة	٢٠٠٠٠	
مصاريف مباشرة	١٠٠٠	
مجموع التكاليف المباشرة		٤٦٠٠٠
+ تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة		
مواد اولية غير مباشرة	٥٠٠٠	
اجور غير مباشرة	٢٠٠٠	
مصاريف غير مباشرة	١٠٠٠٠	
مجموع التكاليف الصناعية الغير مباشرة		١٧٠٠٠
تكلفة الصنع		٦٣٠٠٠
+ التكاليف التسويقية		٣٠٠٠
تكلفة المبيعات		٦٦٠٠٠

## قائمة الدخل على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
٨٥٠٠٠ = ٥ * ١٧٠٠٠	٨٥٠٠٠	ايراد المبيعات
يجلب من قائمة التكاليف	(٦٦٠٠٠)	- كلفة المبيعات
	١٩٠٠٠	مجمل ربح
	(٦٠٠٠)	- التكاليف الادارية
	١٣٠٠٠	صافي ربح او خسارة

مثال

اليك البيانات الاتية عن مصنع الكراسي للفترة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١

الطاقة الانتاجية والتسويقية ١٠٠٠٠ كرسي (وحدة)

سعر بيع الكرسي الواحد ١٢ دينار

المواد الاولية المصروفة للإنتاج ٢٠٠٠٠ دينار

الاجور المباشرة ١٨٠٠٠ دينار

مصاريف صناعية مباشرة ٥٠٠٠ دينار

مصاريف صناعية غير مباشرة (٦٠% منها متغير) ٢٠٠٠٠ دينار

تكاليف تسويقية (٧٠% منها ثابت) ١٠٠٠٠ دينار

تكاليف ادارية ٥٠٠٠ دينار

قام المصنع خلال العام بإنتاج وتسويق ٨٠٠٠ كرسي

المطلوب: اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل على اساس النظرية الاجمالية والمتغيرة.

## قائمة التكاليف على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

ملاحظات	كلي	جزئي	البيان
		٢٠٠٠٠	مواد مباشرة
		١٨٠٠٠	اجور مباشرة
		٥٠٠٠	مصاريف صناعية مباشرة
	٤٣٠٠٠		مجموع التكاليف الصناعية المباشرة
	٢٠٠٠٠		ت. ص. ش.
يعتبر انتاج تام لعدم وجود انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة	٦٣٠٠٠		كلفة الصنع (كلفة الانتاج التام)
	١٠٠٠٠		+ التكاليف التسويقية
	٧٣٠٠٠		تكلفة المبيعات

## قائمة الدخل على اساس النظرية الاجمالية (الكلية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
$96.000 = 12 * 8.000$	٩٦٠٠٠	ايراد المبيعات
يجلب من قائمة التكاليف	(٧٣٠٠٠)	- كلفة المبيعات
	٢٣٠٠٠	مجمول ربح
	(٥٠٠٠)	- التكاليف الادارية
	١٨٠٠٠	صافي ربح

## قائمة التكاليف على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

ملاحظات	كلي	جزئي	البيان
		٢٠٠٠٠	مواد مباشرة
		١٨٠٠٠	اجور مباشرة
		٥٠٠٠	مصاريف صناعية مباشرة
	٤٣٠٠٠		مجموع التكلفة المباشرة
	١٢٠٠٠		ت. ص. ش. متغيرة
يعتبر انتاج تام لعدم وجود انتاج تحت التشغيل اول واخر المدة	٥٥٠٠٠		كلفة الصنع (كلفة الانتاج التام)
$3000 = 30\% * 10000$ دينار في هذه النظرية تجمع التكاليف التسويقية المتغيرة فقط	٣٠٠٠		+ التكاليف التسويقية غير مباشرة المتغيرة
	٥٨٠٠٠		تكلفة المبيعات المتغيرة

## قائمة الدخل على اساس النظرية المتغيرة (الحدية)

الملاحظات	المبالغ	البيان
$96000 = 12 * 8000$	96000	ايراد المبيعات
يجلب من قائمة التكاليف	(58000)	- كلفة المبيعات المتغيرة
	38000	مجمل ربح
$8000 = 40\% * 20000$	(8000)	- التكاليف الثابتة الصناعية
$7000 = 70\% * 10000$	(7000)	- التكاليف الثابتة التسويقية
	(5000)	- التكاليف الادارية
	18000	صافي ربح

## ملاحظات على الحل

التكاليف الصناعية غير مباشرة (ت.ص./ش) 20000 دينار (60% متغير)

$12000 = 60\% * 20000$  دينار تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة ترحل الى قائمة تكاليف

$8000 = 12000 - 20000$  دينار تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة ترحل الى قائمة الدخل

او  $100\% - 60\% = 40\%$

$8000 = 40\% * 20000$  دينار

التكاليف التسويقية (70% ثابت) 10000 دينار

$7000 = 70\% * 10000$  دينار تكاليف تسويقية ثابتة ترحل الى قائمة الدخل

$3000 = 7000 - 10000$  دينار تكاليف تسويقية متغيرة ترحل الى قائمة التكاليف

او  $100\% - 70\% = 30\%$

$3000 = 30\% * 10000$  دينار

نلاحظ عدم وجود اختلاف في صافي الربح بين النظريتين لعدم وجود انتاج اول المدة و اخر المدة



## نظرية التكاليف المستغلة

### مفهوم نظرية التكاليف المستغلة

ينادى أنصار نظرية تكاليف الطاقة المستغلة بضرورة تحميل المنتجات بعناصر التكاليف التي استفادت منها فعلا هذه المنتجات، وهي تتمثل في كل عناصر التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من العناصر الثابتة يتناسب مع مقدار الاستفادة الفعلية التي حصل عليها النشاط من الطاقة المتاحة. فالتكاليف المتغيرة تحدث بالقدر الذي يتناسب مع حجم النشاط الفعلي، لذلك فإن كل العناصر المتغيرة تكون مستغلة بالكامل، ولما كان الحجم المحقق فعلا من النشاط هو المسئول عن القدر الذي حدث من التكاليف المتغيرة لذلك فهو يتحمل بها بالكامل، أما العناصر الثابتة فهي وإن كانت تنشأ بحجم يتناسب مع الطاقة القصوى للمنشأة إلا أن أحدا لا ينكر أن النشاط يستفيد منها، وقد يستفيد النشاط من الطاقة القصوى بالكامل فتصبح تكاليف الطاقة (العناصر الثابتة) مستغلة بالكامل ويجب اعتبارها تكاليف تحمل بالكامل على حجم النشاط المحقق.

كما قد يستفيد النشاط المحقق بجزء فقط من الطاقة القصوى وهنا يجب أن يقتصر تحمل النشاط المحقق بجزء من العناصر الثابتة يعادل مقدار ما استفاده الحجم الفعلي للنشاط من الطاقة القصوى.

وعند اتباع هذه النظرية في تحميل التكاليف على المنتجات ضرورة اتباع ما يلي :

١- ضرورة الفصل بدقة بين العناصر المتغيرة والثابتة لاختلاف معالجة كل منهما؛ حيث تحمل الأولى بالكامل على النشاط بينما يحمل الجزء المستغل فقط من الثانية.

٢- يتطلب الأمر ضرورة قياس الطاقة القصوى وتعريفها بوضوح في كل مركز من مراكز التكاليف. وتتكون الطاقة من مجموعة الإمكانيات والموارد المادية (مثل الآلات والمعدات ووسائل النقل ... إلخ) والبشرية المتاحة لدى المنشأة والتي بتضافرها معا تعطى القدرة على إعطاء مخرجات بقدر معين. وفي هذا الصدد يواجه محاسب التكاليف عدة مصطلحات وتعريفات للطاقة يعبر كل منها عن مستوى معين من مستويات القدرة على مزاولة النشاط.

٣- يستلزم الأمر لقياس درجة الاستغلال للطاقة ضرورة قياس الجزء المستغل فعلا من الطاقة القصوى. ويجب الأخذ في الاعتبار أن الجزء المستغل فعلا لا يقتصر على الساعات التي نتج عنها استفادة فقط وإنما ينبغي أن يضم إليها الساعات التي ضاعت لظروف قهرية أو استنزمتها العملية الإنتاجية لإنجاز عمليات الصيانة مثلا أو الإعداد للمرحلة التالية طبقا لما تقضى به الأصول الفنية للنشاط.

وفي حالة اتباع هذه النظرية في تحديد تكاليف النشاط فإن تحميل التكاليف على المنتجات يسير وفقا للخطوات الآتية :

أولا : يتم تحميل الوحدات المنتجة خلال الفترة بالتكاليف الصناعية المتغيرة كلها كما يتم تحميلها بالجزء المستغل من التكاليف الصناعية الثابتة. ويكون تحديد الجزء المستغل من التكاليف بنسبة الطاقة الإنتاجية المستغلة. أما الجزء غير المستغل من العناصر الصناعية الثابتة فيعتبر أعباء لا يتحملها النشاط وإنما تعتبر مسئولية المنشأة نتيجة عدم الانتفاع بكامل الطاقة التي كانت متاحة لديها خلال الفترة. ويحمل هذا الجزء غير المستغل على حساب الأرباح والخسائر.

ثانيا : يتم تحميل الوحدات المباعة خلال الفترة بالتكاليف المتغيرة التسويقية والإدارية (إن وجدت) كما يتم تحميلها بجزء من تكاليف الطاقة (العناصر الثابتة) بما يتناسب مع القدر المستغل من هذه الطاقة

التسويقية. أما الجزء غير المستغل من هذه العناصر الثابتة فهو يعتبر أعباء تحمل على المنشأة في حساب الأرباح والخسائر.

ومن المزايا التي يحققها تطبيق نظرية التكاليف المستغلة ما يلي :

- ١- يهتم أصحاب هذه النظرية بتحقيق العدالة التامة في تحميل التكاليف على المنتجات حيث لا يترك عنصر استفاد منه الإنتاج إلا ويحمل على المنتج بقدر حدوث الاستفادة وبذلك فإن التكاليف المستخرجة للنشاط تعبر عن التضحية التي تحملتها المنشأة فعلا في سبيل القيام بهذا النشاط.
- ٢- أن نصيب وحدة المنتج من التكاليف سوف يتميز بالثبات النسبي وعدم تأثره بتقلبات حجم النشاط المحقق. ويرجع ذلك إلى أن عناصر التكاليف المستغلة سواء المتغيرة منها أو الثابتة المستغلة تتغير بما يتناسب مع درجة استخدام الطاقة مما يجعل نصيب الوحدة منها ثابتا تقريبا. وعلى الرغم مما يحققه اتباع هذه النظرية من عدالة في تحميل التكاليف على المنتجات أكثر مما تحققه النظريات السابقة ،

إلا أنه يوجه إلى هذه النظرية الانتقادات التالية :

- ١- أن هذه النظرية لم تحل مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة حيث مازال النشاط يحمل بالتكاليف غير المباشرة المتغيرة ، كما يحمل بالتكاليف الثابتة المستغلة. وهنا يدخل عنصر التقدير في توزيع العناصر غير المباشرة وما يترتب على ذلك من عدم دقة في تحديد تكلفة كل منتج.
- ٢- أن التكلفة المستخرجة باتباع هذه النظرية لا تصلح للتسعير في الأجل الطويل. كما أنه في الأجل القصير وفي حالات الكساد أيضا وفي حالة تلقى المنشأة عروضاً لاستغلال الطاقة العاطلة لا تصلح التكلفة المستخرجة طبقاً لهذه النظرية في التسعير ، حيث تكون التكلفة متضمنة التكاليف الثابتة وهي غالبا ما تكون تكاليف غارقة لا يصلح أخذها في الحسبان عند اتخاذ قرارات التسعير.
- ٣- أن التكاليف المستغلة لا تصلح لتخطيط المشروعات الجديدة حيث يتطلب تقييم المشروع الجديد عدم الاقتصار على التكاليف التي يتوقع أن تكون مستغلة فقط.
- ٤- أن نقطة التعادل للمنشأة لا يكفي أن تحدد بنقطة تعادل التكاليف المستغلة فقط مع الإيرادات الكلية وإنما يجب لكي يتحقق التعادل أن تغطي الإيرادات كافة العناصر سواء المتغيرة أو الثابتة المستغلة وغير المستغلة، فنقطة التعادل هي النقطة التي لا تحقق عندها المنشأة أي خسائر.

**تبويب عناصر التكاليف حسب الطاقة (مستغلة وغير مستغلة).**

هذا التبويب هو وسط بين التوبيبين السابقين (وحدات الإنتاج، وحجم النشاط) ويتم تبويب عناصر التكاليف الثابتة إلى:

- ١ . تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة المستغلة.
  - ٢ . تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة.
- ورفقا لهذا التبويب يتم تحديد الإنتاج بذلك بقدر التكاليف الثابتة المتصل بالطاقة المستغلة، أما التكاليف الثابتة المتصلة بالطاقة غير المستغلة فلا يتحمل بها الإنتاج وإنما تحمل على حساب الأرباح والخسائر المباشرة.

ويتم تحديد التكاليف الثابتة المتعلقة بالطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة وفقاً للمعادلات الآتية:

$$\frac{\text{الطاقة المستغلة}}{\text{الطاقة القصوى}} \times \text{التكاليف الثابتة الكلية} = \text{التكاليف الثابتة للطاقة المستغلة}$$

$$\frac{\text{الطاقة غير المستغلة}}{\text{الطاقة القصوى}} \times \text{التكاليف الثابتة الكلية} = \text{التكاليف الثابتة للطاقة العاطلة}$$

ويتم تحديد الطاقة المستغلة والطاقة القصوى والطاقة غير المستغلة لكل وظيفة من الوظائف الأساسية للمشروع حيث هناك:

١. الطاقة المستغلة والطاقة القصوى والطاقة غير المستغلة للوظيفة الصناعية وعادة ما يعبر عن الطاقة داخل هذه الوظيفة بساعات عمل أو وحدات إنتاج.
٢. الطاقة المستغلة والطاقة القصوى والطاقة غير المستغلة للوظيفة التسويقية وعادة ما يعبر عن الطاقة داخل هذه الوظيفة بوحدات يمكن بيعها.
٣. الطاقة المستغلة والطاقة القصوى والطاقة غير المستغلة في الوظيفة الإدارية وترتبط هذه الطاقة عادة بالطاقة داخل الوظيفة الصناعية.

نظرية تكاليف الطاقة المستغلة (هي وسط بين النظريتين الإجمالية والمتغيرة) كما مر سابقا ويمكن أن نتلمس الفرق بين النظريات الثلاثة الإجمالية، والمتغيرة، والمستغلة من خلال الجدول الآتي:

المتغيرة	المستغلة	الإجمالية	
مواد مباشرة	مواد مباشرة	مواد مباشرة	
أجور مباشرة	أجور مباشرة	أجور مباشرة	
مصاريف مباشرة	مصاريف مباشرة	مصاريف مباشرة	صناعية
+ ت. ص. غ. متغيرة	+ ت. ص. غ. متغيرة	+ ت. ص. غ. متغيرة	
	+ التكاليف الثابتة المستغلة	+ التكاليف الثابتة	
+ ت. تسويقية متغيرة	+ ت. تسويقية متغيرة مستغلة	+ تكاليف تسويقية متغيرة	تسويقية
	+ ت. تسويقية ثابتة مستغلة	+ تكاليف تسويقية ثابتة	

ولهذا التباين مزايا عديدة يمكن إجمالها بالآتي:

١. يحقق العدالة في توزيع التكاليف الثابتة بين الطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة على أساس ما استفادت به من تكاليف.
٢. أن ترحيل التكاليف الثابتة التي تتعلق بالطاقة غير المستغلة إلى ح/أ.خ يعد إجراء طبيعى إذ لا ينبغي بأي حال من الأحوال اعتبارها من ضمن تكلفة الوحدات المنتجة.

٣. يؤدي استخدام هذا التبويب إلى ثبات نسبي في تكلفة الوحدة عند مستويات نشاط مختلفة وبذلك يمكن تفادي العيب الأساسي في نظرية التكاليف الكلية من حيث تقلب تكلفة الوحدة نتيجة تغير مستوى النشاط
٤. يعبر الريح الذي يظهر وفقاً لهذا التبويب عن أفضل وسيلة لمقابلة الإيرادات بالتكاليف وذلك من حيث المخزون السلعي من المنتجات التامة وتحت التشغيل تتضمن عند تقييم نصيبها من التكاليف الثابتة وفقاً لما تم استغلاله من الطاقة القصوى.

## قائمة تكاليف وإيرادات حسب الطاقة المستغلة.

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
			إيرادات المبيعات
			ت. ص (متغيرة)
		Xxx	مواد مباشرة
		Xxx	أجور مباشرة
		Xxx	مصاريف مباشرة
		Xxx	ت. صناعية غ مباشرة
		Xxx	مجموع التكاليف المتغيرة
			+ ت. ص. ثابتة مستغلة
	Xxx		= تكلفة التصنيع
	Xxx		(-) أنتاج تحت التشغيل أول المدة
	Xxx		= تكلفة الإنتاج
	Xxx		+ أنتاج تحت التشغيل آخر المدة
	Xxx		= تكلفة الإنتاج التام
	Xxx		+ أنتاج تام أول المدة
	Xxx		= تكلفة الإنتاج المعد للبيع
	Xxx		(-) أنتاج تام آخر المدة
	Xxx		= تكلفة الإنتاج المباع
	Xxx		+ التكاليف التسويقية المتغيرة
	Xxx		+ التكاليف التسويقية الثابتة المستغلة
	Xxx		= تكلفة المبيعات

## قائمة الدخل حسب الطاقة المستغلة.

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
	Xxx		إيرادات المبيعات
	Xxx		(-) تكلفة المبيعات
	Xxx	Xxx Xxx Xxx Xxx	= مجمل الربح للطاقة المستغلة (-) التكاليف الثابتة غير المستغلة صناعية تسويقية إدارية
	Xxx		مجموع التكاليف الثابتة غير المستغلة
	Xxx		= صافي الربح

أمثلة لاحتساب نسبة المستغل وغير المستغل والطاقة القصوى

ت.ث. الكلية = ٨٠٠٠ الفعلي = ٧٥٠٠ المخطط ١٠٠٠٠ أحسب ت.ث. المستغلة الصناعية

$$\text{ت.ث. الكلية} \times \frac{\text{الفعلي}}{\text{المخطط}} =$$

ت.ث. الكلية × نسبة استغلال الطاقة

$$٦٠٠٠ \text{ دينار هي ت.ث. المستغلة الصناعية} = \frac{7500}{10000} \times ٨٠٠٠$$

مثال آخر:- ٦٠٠٠ المستغل ٢٥% نسبة العاطل (أحسب العاطل)

$$٨٠٠٠ \text{ الكل} = \frac{100}{75} \times ٦٠٠٠$$

قاعدة عامة (الجزء × مقلوب نسبته = الكل)

$$٢٠٠٠ \text{ عاطلة} = ٦٠٠٠ - ٨٠٠٠$$

مثال آخر:- ٧٥٠٠ وحدة حجم النشاط خلال الشهر ٢٠٠٠ وحدة عاطلة و ٧٥% مستغلة (احسب الطاقة القصوى)

$$١٠٠٠٠ \text{ وحدة (الطاقة القصوى)} = \frac{100}{75} \times ٧٥٠٠$$

مثال : اليك البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية وهي كما يلي:

التكلفة المتغيرة للوحدة (١٤ دينار) موزعة كما يلي:-

مواد مباشرة ٧ دينار

أجور مباشرة ٥ دينار

تكاليف تسويقية ٢ دينار

التكاليف الثابتة (٢٤٣٠٠) تتكون من:-

صناعية مستغلة ١٢٣٠٠

صناعية غير مستغلة ٤١٠٠

تسويقية ٤٨٠٠

إدارية ٣١٠٠

سعر البيع ٢٠ دينار للوحدة

إنتاج تام أول الشهر ٧٠٠ وحدة

إنتاج تام آخر الشهر ٣٠٠ وحدة

إنتاج تام خلال الشهر ٤١٠٠ وحدة

تكلفة الوحدة خلال الشهر الحالي أكبر من تكلفة الوحدة في الشهر السابق بـ ٣ دنانير (وفقاً للنظرية المستغلة التكاليف المستغلة)

المطلوب: قائمة التكاليف والدخل عن الشهر المذكور على أساس نظرية تكاليف الطاقة المستغلة إذا علمت أن الطاقة التسويقية القصوى كانت ٥٦٢٥ وحدة ثم أحسب الطاقة الصناعية القصوى.

الحل: قائمة تكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة.

إنتاج تام أول المدة + إنتاج تام خلال المدة = الإنتاج المباع + إنتاج تام آخر المدة

$$٧٠٠ + ٤١٠٠ = س + ٣٠٠$$

$$س = ٤٨٠٠ - ٣٠٠ = ٤٥٠٠ الإنتاج المباع$$

## قائمة تكاليف حسب نظرية الطاقة المستغلة

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
٧ × ٤١٠٠			ت. ص (متغيرة)
٥ × ٤١٠٠			مواد مباشرة
		٢٨٧٠٠	أجور مباشرة
		٢٠٥٠٠	مجموع التكاليف المتغيرة
$15 = \frac{61500}{4100}$ دينار تكلفة أنتاج الوحدة		٤٩٢٠٠	+ ت. ص. ثابتة مستغلة
١٥ - ٣ = ١٢ دينار		١٢٣٠٠	= تكلفة التصنيع (الإنتاج التام)
١٢ × ٧٠٠ = ٨٤٠٠		٦١٥٠٠	+ أنتاج تام أول المدة
١٥ × ٣٠٠ = ٤٥٠٠		٨٤٠٠	= تكلفة الإنتاج المعد للبيع
٢ × ٤٥٠٠		٦٩٩٠٠	(-) أنتاج تام آخر المدة
ت. ث. الكلية × $\frac{\text{الطاقة المستغلة}}{\text{الطاقة التصوي}}$		٤٥٠٠	= تكلفة الإنتاج المباع
$3840 = \frac{4500}{5625} \times 4800$		٦٥٤٠٠	+ التكاليف التسويقية المتغيرة
		٩٠٠٠	+ ت. ث. التسويقية الثابتة المستغلة
		٣٨٤٠	= تكلفة المبيعات
	٧٨٢٤٠		

## قائمة الدخل حسب نظرية الطاقة المستغلة.

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
٢٠ × ٤٥٠٠	٩٠٠٠٠		إيرادات المبيعات
قصوى - مستغلة = غير مستغلة	٧٨٢٤٠		= تكلفة المبيعات
١١٢٥ = ٤٥٠٠ - ٥٦٢٥	١١٧٦٠		= مجمل الربح للطاقة المستغلة
ت.ث. كلية × $\frac{\text{الطاقة غير السنطة}}{\text{الطاقة القصوى}}$			(-) التكاليف الثابتة غير المستغلة
٩٦٠ = $\frac{1125}{5625} \times 4800$		٤١٠٠	صناعية
أو ٤٨٠٠ - ٣٤٨٠ = مستغلة = ٩٦٠ غير مستغلة		٩٦٠	تسويقية
		٣١٠٠	إدارية
	٨١٦٠		مجموع ت. الثابتة غير المستغلة
	٣٦٠٠		= صافي الربح

الطاقة الصناعية القصوى

١٢٣٠٠ تكاليف صناعية ثابتة مستغلة

+ تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة ٤١٠٠

١٦٤٠٠

النطى = نسبة استغلال الطاقة  
المنظ

$$\%75 = \frac{12300}{16400}$$

المنتج خلال الشهر × مقلوب النسبة = الطاقة القصوى

$$٥٤٦٧ = \frac{100}{75} \times ٤١٠٠$$



مثال: البيانات التالية لإحدى الشركات الصناعية عن شهر حزيران ٢٠٢٠

مواد مباشرة ٥ دينار

أجور مباشرة ٣ دينار

تكاليف تسويقية ١ دينار

المجموع (٩) دينار التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

التكاليف الصناعية الثابتة ٤٨٠٠ دينار

التكاليف الإدارية ٢٥٠٠ دينار

التكاليف التسويقية المستغلة ٣١٥٠ وغير المستغلة ٤٥٠

سعر بيع الوحدة الواحدة ١٨ دينار

الطاقة الإنتاجية القصوى ٣٠٠٠ دينار

الإنتاج خلال الفترة ٢٤٠٠ وحدة

الإنتاج المباع خلال الشهر ٢١٠٠ وحدة

المطلوب: تصوير قائمة التكاليف والإيرادات على أساس النظرية التكاليف المستغلة ثم حساب الطاقة القصوى للتوظيف التسويقية.

الحل:

قائمة التكاليف والإيرادات على أساس النظرية المستغلة

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
			ت. ص (متغيرة)
$5 \times 2400$		١٢٠٠٠	مواد مباشرة
$3 \times 2400$		٧٢٠٠	أجور مباشرة
		٣٨٤٠	+ ت. ص. ثابتة مستغلة
ت. ث. الكلية للطاقة المستغلة = ت. ث. كلفة × $\frac{\text{الطاقة المستغلة}}{\text{الطاقة القصوى}}$		٢٣٠٤٠	= تكلفة التصنيع (الإنتاج التام)
		٢٨٨٠	(-) إنتاج تام آخر المدة

$\frac{2400}{3000} \times 4800 = 3840$ دينار الطاقة الصناعية الثابتة المستغلة الإنتاج خلال المدة - المباع = آخر المدة $2400 - 2100 = 300$ وحدة $\frac{\text{تكلفة الإنتاج التام}}{\text{الإنتاج خلال المدة}} = \text{تكلفة الوحدة}$ $9,6 = \frac{23040}{2400}$ $2880 = 9,6 \times 300$ $1 \times 2100$ $4800 - 3840 = 960$ تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة أو $4800 \times 20\% = 960$	20160		= تكلفة الإنتاج المباع
	2100		+ التكاليف التسويقية المتغيرة
	3150		+ ت. التسويقية الثابتة المستغلة
	25410		= تكلفة المبيعات
	12390		= مجمل الربح للطاقة المستغلة
			(-) التكاليف الثابتة غير المستغلة
		960	صناعية
		450	تسويقية
		2500	إدارية
	3910		مجموع ت. الثابتة غير المستغلة
	8480		= صافي الربح

## قائمة الدخل على أساس النظرية المستغلة

الملاحظات	كلي	جزئي	البيان
$18 \times 2100$	37800		إيرادات المبيعات
	25410		= تكلفة المبيعات
$4800 - 3840 = 960$ تكاليف صناعية ثابتة غير مستغلة أو $4800 \times 20\% = 960$	12390		= مجمل الربح للطاقة المستغلة
			(-) التكاليف الثابتة غير المستغلة
		960	صناعية
		450	تسويقية
		2500	إدارية
	3910		مجموع ت. الثابتة غير المستغلة
	8480		= صافي الربح