

مفاهيم التكلفة وأسس تبويب عناصر التكاليف

مدرس المقرر: د. ابراهيم عبدالله
المحاضرة الثانية

مفاهيم التكلفة وأسس تبويب عناصر التكاليف

مفهوم التكلفة:

عرفت التكلفة بالمفهوم الاقتصادي بأنها مجموع ما تدفعه المنشأة من قيمة المواد والعمل والمصاريف غير المباشرة لإنتاج سلعة معينة . أو بمعنى آخر، إنها ثمن ما تتحمله المنشأة أو الشركة من المواد وأجور العمال والنفقات الأخرى في إنتاج السلع والخدمات

وفي الفقه المحاسبي يمكن تمييز عدة مصطلحات توضح طبيعة التكلفة أو مضمونها.

التكلفة الإجمالية (الكلية) وتكلفة الوحدة: إن تكلفة الوحدة هنا عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة، ويختلف مفهوم الوحدة من قسم لآخر في المشروع فقد تكون الوحدة ساعة عمل جرار أو ليتر حليب أو كغ لحم أو وحدة علفية...الخ.

يتضح من هذا التعريف العام للتكلفة مايلي:

أن التكلفة تتمثل في تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تتمثل في صورة مادية كالتضحية مثلاً بأحد العناصر المكونة للثروة وللأصول (سواء الأصول المالية الملموسة أو الأصول غير الملموسة) كما يمكن أن تكون التضحية في صورة معنوية كالجهد الذهني والعضلي الذي يضحي به الإنسان في العمل لأجل الحصول على منفعة تتمثل في الأجر الذي يحصل عليه مقابل هذه التضحية.

- التضحية ذات قيمة اقتصادية لكل من القائم بالتضحية والمستفيد منها، وإلا لا تعتبر تضحية، وغير خاف أن القيمة الاقتصادية للتضحية تتوقف على الندرة النسبية لما تتم التضحية به والتي تتأثر بدورها باختلاف الزمان والمكان، فكلاهما يؤثر على الندرة النسبية للتضحية.

ليس من الضروري أن يتم الحصول على المنفعة في وقت حدوث التضحية، فالتكلفة في سبيل الحصول على منفعة سواء تم الحصول على المنفعة في الوقت الحاضر أم في المستقبل، بل قد تجمع التضحية بين تحقيق كلا المنفعتين (الحاضر والمستقبل) كالتضحية في مقابل اقتناء أصل يدر دلا في الوقت الحاضر وفي المستقبل خلال فترة العمر الاقتصادي لهذا الأصل.

وهذا ويمكن القول أن محددات المحاسبة أن التكلفة تتمثل في:

1- الاستفادة (تحقق المنفعة أو العائد) وتحديد المسؤول عنها:

التكلفة تضحية مقابل عائد (منفعة) لذلك يلزم تحقق الاستفادة وذلك بتحقيق المنفعة (العائد) فإذا حدثت التضحية ولم تتحقق الاستفادة المطلوبة فلا تعتبر التضحية في هذه الحالة تكلفة بل تعتبر خسارة.

2- اقتصادية التكلفة:

أي أن تكون التكلفة في حدود القدر الكافي لإشباع وتحقيق المنفعة المستهدفة، فلا زيادة تمثل إسراف ولا تقشير يؤثر على تحقيق المنفعة بالصورة المطلوبة.

وهناك فرق بين الإسراف وهو مجاوزة الحد والتبذير وهو تخصيص الموارد لأوجه نشاط لا تحتاج لهذه الموارد، وحرمان أنشطة أخرى في حاجة لهذه الموارد، وهو بذلك أكثر ضرراً من الإسراف الذي يعني تخصيص موارد لمجال يحتاجها ولكن بكميات تزيد عن حاجة هذا المجال.

هذا ويبدو من المناسب الإشارة إلى أن لما كانت التكلفة تضحية لتحقيق منفعة فإنه إذا حدثت التكلفة وحقق المنفعة أو الإيراد في الفترة الجارية تعتبر تكاليف جارية، تكاليف تشغيل وتسمى بالتكاليف المستنفدة، أما التكاليف التي لم يستنفد بعد في تحقيق الإيرادات الجارية وترتبط بالإيرادات المستقبلية فهذه تسمى أو يطلق عليها اصطلاح التكاليف غير المستنفدة أو تكاليف رأس مالية أو تعتبر أصول سواء تمثلت في أصول ثابتة مثل تكلفة الآلات أو أصول متداولة مثل تكلفة المخزون.

هذا وإذا حثت التكلفة واستنفدت دون تحقيق إيرادات، فإنها تعالج على أنها ضياع إذا كان بالإمكان تجنب الاستنفاد، وتتكون من مسؤولية شخص معين ويحاسب عنها، أما إذا لم يكن في الإمكان تجنب هذا الاستنفاد فإنها تعتبر خسارة ولا يحاسب عنها شخص معين.

ويمكن بيان العلاقة بين هذه المصطلحات من خلال الشكل التالي:

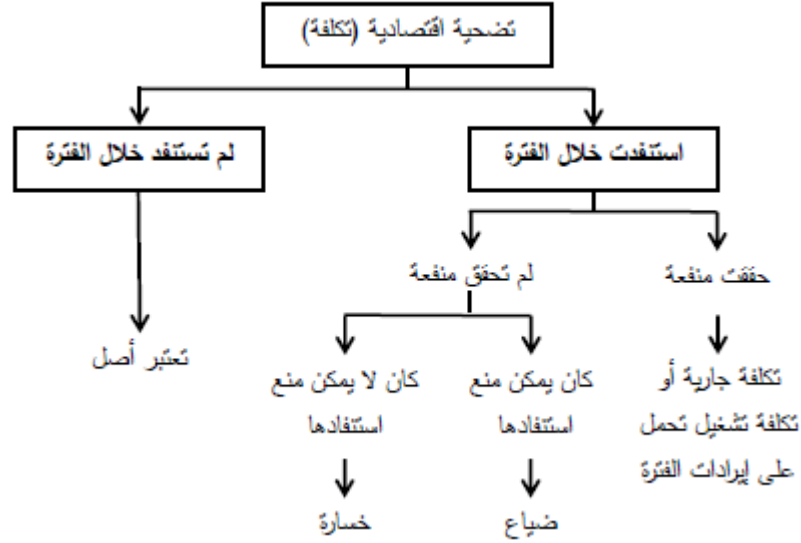
الفرق بين التكلفة والمصروف والخسارة:

تتفق التكلفة مع المصروف في أن كلاهما يعتبر من النفقات المستنفدة مقابل تحقق الإيراد أو الحصول عليه أما الاختلاف:

التكلفة: هي النفقة المستنفدة التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتراة، ولها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق ومن أمثلة التكاليف: تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج، تكلفة العمل المباشر، تكلفة الحصول على الأصول.

المصروف: هو النفقة المستنفدة التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بكل من السلعة أو الخدمة المنتجة أو المشتراة، وليس لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق ومن أمثلة المصاريف: مصاريف البيع والتوزيع غير المباشر مثل إيجار المعرض مياه وكهرباء المعرض، مصاريف الإدارة العامة.

الخسارة: هي النفقة المستنفدة التي لا يستفاد مقابلها إيراد أو منفعة ومن أمثلتها البضاعة التي تصاب بالحريق أو مثل خسارة بيع أصل ثابت وغيرها.



تبويب عناصر التكاليف:

إن الفرق في التسميات المختلفة للتكلفة عائد إلى المحاسبين الذين يستخدمون طرقاً مختلفة في تبويب التكاليف أهمها:

1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج :

في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة .

وتشتمل التكاليف المباشرة على جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصاً من أجل وحدة المنتج النهائي، أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين أو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدة المنتج النهائي، مثال النسيج في صناعة الملابس، الخشب في صناعة الأثاث، أجور عمال الإنتاج

أما التكاليف غير المباشرة تشتمل على بنود النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدة المنتج النهائي، أي أنها عبارة عن بنود التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، ولكن من أجل مركز معين أو مجموعة من مراكز المشروع ككل . مثال الزيوت والشحوم ، قطع الغيار، أجور المشرفين .

وللفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة يتم الاعتماد على المبادئ التالية :

1-سهولة أو صعوبة تمييز العنصر والتصاقه بوحدة المنتج النهائي، فالعنصر الذي يدخل بصفة أساسية في صنع وحدات المنتج يعتبر مباشراً، مثال القطن الذي يستخدم في صناعة الغزل والنسيج، والأخشاب التي تستخدم في صناعة الأثاث، والأجزاء والقطع التي تستخدم في صناعة السيارات .

2-سهولة أو صعوبة تخصيص العنصر والربط بينه وبين وحدة المنتج، فالعنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحدة المنتج النهائي يعتبر عنصراً مباشراً، مثال ذلك أجور عمال الصيانة

في صناعة الغزل والنسيج التي تعتبر أجور غير مباشرة لصعوبة تخصيصها والربط بينها وبين وحدة المنتج النهائي.

3- القيمة النسبية للعنصر: بعض بنود التكاليف تعتبر بطبيعتها مباشرة إلا أن الاعتبارات العملية قد تستوجب اعتبارها عناصر غير مباشرة وإضافتها إلى العناصر غير المباشرة الأخرى، ويرجع ذلك لضآلة قيمتها أو لكبر الأعباء التي يتطلبها حصر هذه البنود وتحميلها بصورة مباشرة لوحدات المنتج النهائي ، مثال ذلك المسامير والغراء في صناعة الأثاث، الخيوط في صناعة الأحذية .

2- على أساس علاقتها بالفترة الزمنية (تكاليف تاريخية، تقديرية، حقيقية، معيارية).

❖ التكلفة التاريخية: هي التكاليف التي تستغرق في استثمار أصول إنتاجية ملموسة أو غير

ملموسة ولا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي.

على سبيل المثال:

تقوم شركة ما بالاستحواذ على أصل في العام 1 مقابل 100000 ل.س.

ويبقى الأصل قيد استحواذ الشركة في نهاية العام 1، عندما تصبح قيمته السوقية 120 ألف ليرة سورية،

تقوم الشركة ببيع الأصل في العام 2 مقابل 115 ألف ليرة سورية.

في نهاية العام 1، يتم تسجيل الأصل في الميزانية العمومية بتكلفة 100 ألف. ولا يتم تسجيل الزيادة في القيمة من 100 ألف إلى 120 ألف في العام الأول. وفي العام 2، تسجل الشركة البيع بقيمة 115 ألف وتكون تكلفة البيع 100 ألف، حيث إنها التكلفة التاريخية للأصل. ويؤدي ذلك إلى ظهور أرباح بمقدار 15000 ل.س وهو ما يظهر بشكل تام في العام 2..

❖ التكلفة التقديرية: وهي تكلفة محددة بصورة مسبقة لعناصر التكاليف المختلفة المنتظر

إنفاقها على إنتاج السلعة ويلعب عنصر التقدير الشخصي والخبرة دوراً أساسياً في تحديدها.

❖ التكاليف الحقيقية وتكلفة الفرصة الضائعة: التكاليف الحقيقية هي التكلفة بالقيمة الحقيقية

التي تكبدته المنشأة أما تكاليف الفرصة الضائعة هي التكاليف الناجمة عن عدم استخدام كامل الطاقة المتاحة.

❖ (التكلفة النمطية/ المعيارية): هي تكاليف محدده مقدما على أسس علمية، وهي تقدر على

أساس الماضي والخبرة العملية مع ما يمكن الوصول إليه من معلومات فنية دقيقة تساعد

على وضع معايير أقرب ما تكون إلى الواقع المثالي للعمل، ويرى المحاسبون أن التكاليف

النمطية هي في الواقع تكاليف حقيقية وأية فروق بينها وبين التكاليف الفعلية تعتبر بمثابة

نوع من الإسراف والهدر وتشكل زيادة في التكاليف لامبرر لها.

مبدأ الطريقة.

تحديد التكاليف المعيارية التي تعتبر كأهداف.

تحديد التكاليف الحقيقية.

مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية واستنتاج الانحرافات.

تحليل الانحرافات.

اتخاذ القرار.

3- على أساس علاقتها بحجم الإنتاج (ثابتة، متغيرة، مختلطة)

❖ التكلفة الثابتة: هي التي تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات في حجم الإنتاج، أي لا تتأثر

بحجم الإنتاج كإيجار المزرعة النقدي والعيني.

أي هي التي تبقى دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط.

مثال : تبلغ تكلفة الإيجار 3000000 ل.س في إحدى المنشآت الزراعية التي تنتج

المنتج س ، وفيما يلي جدول يوضح نصيب الوحدات المنتجة من تكلفة الإيجار :

حجم النشاط	نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة	إجمالي التكاليف الثابتة
1000 وحدة	3000 ل.س	3000000 ل.س
2000 وحدة	1500 ل.س	3000000 ل.س
3000 وحدة	1000 ل.س	3000000 ل.س

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف الثابتة كما يلي :

❖ إجمالي التكاليف الثابتة ثابتة بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط (3000000) ل.س

❖ نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط ،

❖ نصيب الوحدة يزيد عندما يقل حجم النشاط (3000 ل.س) ونصيب الوحدة يقل عندما يزيد حجم النشاط (1000 ل.س)

نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = إجمالي التكاليف الثابتة / عدد وحدات النشاط

إجمالي التكاليف الثابتة = عدد الوحدات × نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة .

❖ التكاليف الثابتة تبقى ثابتة في حدود الطاقة القصوى ونسبة تغيرها إلى تغير حجم النشاط = صفر %

❖ التكلفة المتغيرة: هي التي تتغير في مجموعها مع تغير حجم الإنتاج وبنفس التغير في الحجم.

عناصر تكاليف متغيرة : وهي عبارة عن البنود التي تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط . فزيادة حجم الإنتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة ، وزيادة حجم المبيعات يؤدي أيضاً إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف البيع المتغيرة . وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة يبقى ثابت

مثال: في إحدى المنشآت يحتاج إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج س إلى مادة أ بتكلفة 500ل.س وفيما يلي جدول يوضح تكلفة المادة أ حسب حجم الإنتاج في المنشأة :

حجم الإنتاج	نصيب الوحدة س من تكلفة المادة أ	إجمالي التكاليف المتغيرة
1000 وحدة	500ل.س	500000 ل.س
2000 وحدة	500ل.س	1000000 ل.س
3000 وحدة	500ل.س	1500000 ل.س

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف المتغيرة :

1- إجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طردياً مع تغير حجم النشاط (10000، 20000، 30000)

2- نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ثابت (500ل.س)

3- إجمالي التكاليف المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة الوحدة

4- التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي تكاليف متغيرة / عدد الوحدات المنتجة

5- نسبة تغير التكاليف المتغيرة إلى التغير في حجم النشاط = 100 %

3- عناصر تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة : هي عبارة عن بنود التكاليف التي هي ليست بثابتة أو متغيرة كلية، فهي تتغير جزئياً مع تغير مستوى النشاط ويبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط. مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات).

وللفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة يتم الاعتماد على طريقة أعلى وأقل مستوى النشاط . والتي تقوم على دراسة العلاقة بين أرقام العنصر المتعلقة بمستويين من مستويات النشاط أو حجمين من حجوم الإنتاج لغرض تحديد الجزء الثابت والمعدل المتغير، وتتطلب هذه الطريقة إتباع الخطوات الآتية :

1- تحديد أرقام العنصر لمستويين من مستويات النشاط أو لحجمين من حجوم الإنتاج.

2- طرح الحجم الأدنى من الحجم الأعلى وكذلك أرقام التكاليف الخاصة بها .

3- بقسمة التغير في العنصر على التغير في الحجم ينتج معدل التغير والذي يتوقع أن يكون ثابت لكل وحدة في الحجمين (خصائص التكلفة المتغيرة).

4- بضرب كل من الحجمين الأدنى والأعلى في معدل التغير نحصل على الجزء المتغير من العنصر في كليهما .

5- بطرح الجزء المتغير من إجمالي العنصر لكلا الحجمين فإن الجزء المتبقي يعبر عن الجزء الثابت الذي يتوقع أن يكون ثابتا في كلا الحجمين (خصائص التكلفة الثابتة)

مثال :

بلغت إجمالي تكاليف الإنتاج لعدة مستويات تشغيل في إحدى الوحدات الاقتصادية كما يلي :

المستوى	عدد الوحدات المنتجة	إجمالي تكاليف الإنتاج (ثابت + متغير)
الأول	20000	3500000 ل.س
الثاني	30000	4500000 ل.س
الثالث	40000	5500000 ل.س

الحل :

معدل التكلفة المتغيرة للوحدة = التغير في التكلفة / التغير في الحجم

= (تكلفة الحجم الأعلى - تكلفة الحجم الأدنى) / (عدد وحدات الحجم الأعلى - عدد وحدات الحجم الأدنى)

$$= (4500000 - 3500000) / (30000 - 20000) = 100 \text{ ل.س/الوحدة}$$

وبضرب معدل التكلفة المتغيرة في عدد الوحدات المنتجة لكل مستوى تشغيل ، ينتج الجزء المتغير من إجمالي تكاليف الإنتاج ، وذلك كما يلي :

المستوى الأول :

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج} = 3500000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 20000 \times 100 = 2000000$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{التكلفة المتغيرة} = 3500000 - 2000000 = 1500000$$

المستوى الثاني :

إجمالي تكاليف الإنتاج = 4500000

التكلفة المتغيرة = 300000 = 30000 × 100

التكلفة الثابتة = 1500000 = 3000000 - 4500000

المستوى الثالث :

إجمالي تكاليف الإنتاج = 5500000

التكلفة المتغيرة = 400000 = 40000 × 100

التكلفة الثابتة = 1500000 = 4000000 - 5500000

من المثال السابق يلاحظ أن التكاليف الثابتة لم تتغير مع تغير حجم النشاط ، ونصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة أيضا ثابت ولم يتغير مع تغير حجم النشاط (اختلاف المستويات).
4- على الأساس المرغوب فيه لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات (تكلفة الفرصة البديلة، التكلفة التفاضلية، التكلفة الغارقة، التكلفة الملائمة).

❖ التكاليف التفاضلية: تعرف بأنها التي تتمثل في الفرق بين تكاليف بديلين، أي هي الزيادة أو النقص في التكلفة التي تنتج من تفضيل بديل على آخر أو المقارنة بين بديل مقترح وآخر

مثلا : إذا كانت الإدارة تفاضل بين بديلين للإنتاج وكلاهما يحتاج إلى عمالة بمبلغ 50000 ل.س، فإن تكلفة العمالة تكون تكاليف غير ملائمة للمفاضلة بين البديلين، ولكن إذا كان البديل الأول يحتاج إلى عمالة بمبلغ 60000 ل.س بينما يحتاج البديل الثاني إلى عمالة بمبلغ 40000 ل.س ففي هذه الحالة تعتبر تكلفة العمالة تكلفة ملائمة لاتخاذ القرار والمفاضلة بين البديلين، لأنها تختلف بين البديلين المراد اختيار أحدهما، والفرق بينهما وقدره 20000 ل.س (40000 - 60000) تسمى تكلفة تفاضلية.

❖ التكاليف الغارقة: هي تلك المبالغ التي يتم استثمارها في أصل حقيقي أو حق معنوي أو في التزام معين للحصول على خدمة، فهي تكاليف تاريخية تم إنفاقها في فترة ماضية ولا يمكن الرجوع إليها أو استردادها أو التخلص منها.

وعلى ذلك يمكن القول بأن التكاليف الغارقة لا يمكن استردادها ولكن تفيد في الوصول إلى قرارات صحيحة.

مثال: بافتراض أن إحدى المنشآت اشترت آلة في 2020/1/1 بمبلغ 100,000 ألف ليرة سورية، وتستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة 10% سنويا، وبعد مرور خمسة أعوام قررت المنشأة التخلص من الآلة ببيعها، حيث بلغت القيمة البيعية لها في هذا التاريخ 10,000 ل.س.

بناء على ذلك، يمكن تحديد التكلفة الغارقة للآلة على النحو التالي:

تكلفة الآلة

100,000 ل.س

- مجموع الاستهلاك حتى نهاية السنة الخامسة

50,000 ل.س

صافي القيمة الدفترية للآلة

50,000 ل.س

-القيمة البيعية للآلة

10,000 ل.س

التكلفة الغارقة

40,000 ل.س

❖ تكلفة الفرصة البديلة: يقصد بتكلفة الفرصة البديلة التضحية أو الخسارة أو الفرصة المضاعفة التي يتكبدها المشروع عند القيام بعمل معين ورفض البديل أو البدائل لذلك العمل المعين. وهي قد تتساوى مع التكلفة المحاسبية وقد تختلف عنها فلو فرضنا محاسب التكاليف أمر بصرف مواد أولية لحد إنتاج معين ففي هذه الحالة تتساوى التكلفة الفرصية مع المحاسبية إذا كانت أسعار شراء وصرف المواد متطابقة مع الأسعار الجارية في السوق أما إذا اختلفت أسعار المواد المصروفة عن أسعارها في السوق فنجد أن التكلفة الفرصية تختلف عن التكلفة المحاسبية التي يتم تسجيلها في الدفاتر.

كيف يتم حساب تكلفة الفرصة البديلة:

حدد الخيارات المختلفة المتاحة لك: عندما يكون عليك الاختيار من بين خيارين، عليك بحساب المكاسب المحتملة الناتجة عن كلا الخيارين. وبما أنك لا يمكنك اختيار أكثر من خيار واحد، فإنك لا بد وأن تخسر المكاسب المحتملة للخيار الآخر؛ تلك الخسارة هي تكلفة الفرصة البديلة. لنفرض مثلاً أن رصيد الأموال الإضافية في شركتك 10 مليون، وعليك أن تختار ما بين الاستثمار في الأوراق المالية أو شراء معدات أساسية جديدة. إذا قررت الاستثمار في الأوراق المالية فقد تجني مكاسباً من وراء هذا الاستثمار، لكنك بذلك تفقد أي ربح كان يمكن أن يدره شراء المعدات الجديدة.

ومن ناحية أخرى، إذا قررت شراء معدات جديدة فقد تحصل على العائد من وراء هذا الاستثمار في شكل زيادة المبيعات، إلا أنك بذلك تفقد أي ربح كان يمكن أن يدره الاستثمار في الأوراق المالية. حسب المكاسب المحتملة من وراء كل خيار. ادرس كل خيار واحسب العائد المادي لكل منهما. في المثال أعلاه، افترض أن العائد المتوقع للاستثمار في سوق الأسهم هو 12%. العائد المحتمل هو 1200000 ل.س وعلى الجانب الآخر فإن المعدات قد تؤدي إلى زيادة ربحك بنسبة 10%. وبالتالي فإن العائد المحتمل لهذا الاستثمار سوف يكون 1000000 ل.س

احصل على أفضل خيار. في بعض الأحيان قد لا يكون الخيار الأكثر ربحاً هو أفضل خيار. حدد أي خيار هو الأفضل لك بناءً على أهدافك طويلة المدى وليس فقط بناءً على العائد المحتمل. قد تختار الشركة في المثال أعلاه استثمار الأموال في معدات جديدة بدلاً من سوق الأسهم. على الرغم من أن

الاستثمار في سوق الأسهم لديه العائد المحتمل الأعلى على المدى القصير، لكن المعدات الجديدة سوف تسمح بزيادة الكفاءة وتقليل تكلفة الفرصة البديلة. سوف يكون لذلك تأثير طويل المدى على هامش الربح.

احسب تكلفة الفرصة البديلة. تكلفة الفرصة البديلة هي الفرق بين الخيار الأكثر ربحاً والخيار الذي تم اختياره. في المثال أعلاه، الخيار الأكثر ربحاً هو الاستثمار في سوق الأوراق المالية، والتي لديها 1200000 ل.س كعائد محتمل، ومع ذلك اختارت الشركة الاستثمار في معدات جديدة بعائد 1000000 ل.س .

• تكلفة الفرصة البديلة = الخيار الأكثر ربحاً - الخيار الذي تم اختياره.

$$200000 = 1000000 - 1200000$$

• تكلفة الفرصة البديلة لاختيار شراء معدات جديدة هو 200000 ل.س.

❖ **التكلفة الملائمة:** وهي تكلفة مرتبطة بقرار معين، فإذا رفض هذا القرار تصبح هذه التكلفة لاغية مثل قرار قبول أو رفض أمر إنتاجي خاص، قرار إحلال آلات جديدة قرار الصنع أو الشراء، مثل هذه القرارات وغيرها ترتبط بها تكاليف معينة تحدث إذ اتخذ وتصبح لاغية إذا رفض.

تعرف التكاليف الملائمة على أنها تلك التكاليف التي يمكن تفاديها.

وتعرف التكاليف التي يمكن تفاديها: بأنها التكاليف التي يمكن استبعادها كلياً أو جزئياً نتيجة اختيار بدل معين دون البدائل الأخرى في حالة اتخاذ قرار معين (ومصطلح) تفاديها مرادف لمصطلح (التكاليف التفاضلية).

وكل التكاليف يمكن تفاديها ماعدا:

التكاليف الغارقة: لأنها التكاليف التي تم تحملها فعلاً ولا يمكن تفاديها عند اختيار أي بديل.

التكاليف التي تحدث في المستقبل ولا تختلف بين البدائل المختلفة.

عند اتخاذ قرار معين يجب أن يشمل تحليل التكلفة وفقاً لمدخل المدير علي الخطوات التالية :

تجميع كل التكاليف المرتبطة لكل بديل يجب أخذه في الاعتبار :

استبعاد التكاليف الغارقة.

استبعاد التكاليف التي لا تختلف بين البدائل.

اتخاذ القرار المبني علي التكاليف الباقية وهذه التكاليف ستكون تكاليف تفاضلية أو تكاليف يمكن تفاديها (والتي تعد تكلفة ملائمة لاتخاذ القرار) .

5- على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية (تكاليف إيرادية، تكاليف رأسمالية).

❖ **التكاليف الرأسمالية:** هي التكاليف التي تستفيد منها المنشأة على عدة فترات محاسبية

كشراء آلة ثمن الشراء وما يتبعه من نفقات (مثل نفقات نقل وتركيب الآلة وإعدادها للعمل).

❖ التكاليف الإيرادية: هي التكاليف التي تستفيد منها المنشأة في فترة محاسبية واحدة ولا يمتد تأثيرها الإيرادي على الفترات التالية كمصاريف صيانة وتصليح آلات.

6- على الأساس المرغوب فيه لأغراض تقييم الأداء (الرقابة).

❖ التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المنشأة وضمن مستوى إداري معين وخلال فترة زمنية معينة.

أي هي التكاليف التي يمكن تعديلها في فترة زمنية قصيرة، وتعتبر التكلفة خاضعة للرقابة إذا كان قرار تحملها في يد شخص واحد فقط. مثل الإعلانات، التبرعات، اللوازم المكتبية. على سبيل المثال، قد لا يمتلك عامل المصنع القدرة على التحكم في نفقات الشركة، ولكن يستطيعون المشرفين التحكم في طلبات اللوازم، ومواعيد إجراء صيانة المعدات، ومقدار الوقت الإضافي المسموح به للعمال. إن تلك التكاليف خاضعة للرقابة لأن المشرفين يمتلكون النفوذ والسلطة اللازمين للتأثير على تلك التكاليف.

❖ التكاليف الغير خاضعة للرقابة هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين..

عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة هي في الأصل تكاليف متغيرة مثل المواد والعمالة والأعباء الأخرى والتي يمكن الإدارة السيطرة عليها وفي بعض الأحيان هناك جزء من التكاليف الثابتة أيضاً تخضع لسيطرة الإدارة وقراراتها .

7- حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية (تكاليف إنتاج- تسويق- إدارة وتمويل).

❖ عناصر تكاليف الإنتاج :

يتطلب تمييز عنصر التكلفة وربطه بالوظيفة الإنتاجية تحديد كل مل يتبع الوظيفة الإنتاجية من مراكز إنتاج ومراكز خدمات إنتاجية. وتشتمل تكاليف الإنتاج ثلاثة عناصر رئيسية هي:

أ - تكلفة المواد : وتشتمل كافة عناصر المواد التي تدخل في إنتاج السلع بشكل مباشر.

ب- تكلفة العمالة: وهي كل ما يتحمله المشروع من رواتب وأجور العاملين في مجال الإنتاج، ومجال الخدمات الإنتاجية.

ج- تكلفة الخدمات الأخرى: وتتضمن جميع التكاليف بخلاف المواد والأجور والتي تؤدي للمنتجات المختلفة أو للمصنع ككل مثل تكلفة القوى المحركة، إهلاك وصيانة الآلات، وإيجار المصنع، والإنارة، والتأمين على الآلات.

❖ عناصر تكاليف التسويق: تتضمن وظيفة التسويق جميع المجهودات التي تبذلها إدارة البيع والتوزيع منذ استلام المنتجات التامة من مراكز الإنتاج حتى توصيلها إلى يد المستهلك النهائي، وتشتمل التكاليف على:

- تكلفة المواد : مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف، والأدوات الكتابية والمطبوعات

- تكلفة العمالة : الأجور والمرتبات الخاصة بالعاملين في أقسام البيع والتوزيع.

- مصروفات تسويقية أخرى: إيجار المعارض، إهلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام البيع، مصاريف الدعاية والإعلان.

❖ عناصر تكاليف إدارية وتمويلية:

تهدف هذه الوظيفة إلى تقديم الخدمات لكافة إدارات المشروع، وتتضمن :

تكلفة مواد: الأدوات الكتابية والمطبوعات .

تكلفة عمالة: أجور العاملين في الأقسام الإدارية والتمويلية.

المصروفات: الفوائد والعمولات البنكية، إهلاك مباني وأثاث الإدارة والتأمين عليها..

تعرف محاسبة التكاليف الزراعية بأنها:

- العلم الذي يهتم بتجميع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بتكاليف النشاط الزراعي المتمثلة في المواد والعمالة والخدمات الأخرى طبقاً لمجموعة من المبادئ والنظريات والإجراءات بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات .
- إن مجال استخدام محاسبة التكاليف وأهميتها وفوائدها هي نفسها في جميع المشروعات سواء كانت صناعية أو زراعية، فهي تساعد المزارع على تحديد أرباح وخسائر فروع النشاط الزراعي وهي أداة محاسبية مفيدة لتحديد تكلفة المنتجات المختلفة.
- تتضمن فتح حساب مستقل لكل من المحاصيل الزراعية وأنواع الماشية والدواجن وتحديد نتائج كل منها على حدة، وهي تساعد في توجيه النشاط أو تعديل الخطط أو اختيار أفضل البدائل المتاحة مما يمكن من إدارة المزرعة بما يحقق أكبر أرباح ممكنة.
- تزداد أهمية محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي الذي يتميز باختلاف وتعدد وتداخل أنشطته الفرعية واختلاف كل نشاط فرعي عن آخر، مما يجعل كل منها وحدة مسؤولية مستقلة تستلزم المحاسبة عنها وتقييم أدائها على انفراد.

فوائد محاسبة التكاليف الزراعية

بالإضافة إلى الفوائد الناتجة عن تطبيق محاسبة التكاليف بشكل عام في أي مشروع من المشاريع نورد في فيما يلي بعض الفوائد الخاصة بمحاسبة التكاليف الزراعية وهي:

- التمكين من إجراء مقارنة للمدد الزراعية والاستفادة منها في وضع الموازنات التقديرية وتنظيم شؤون المزرعة.
- تمكين الدولة من تحديد الأسعار بشكل دقيق نظراً لارتكازها على حسابات تكاليف فنية ومنظمة.
- تمكن المزارع من تحديد انصب الأسعار المرتكزة على تكاليف كل منتج على حدة وبشكل دقيق.
- التمكن من تحقيق المراقبة الداخلية بالرغم من صعوبة تطبيقها في المزرعة.

■ التمكن من تحديد أرباح أو خسائر كل فرع من فروع النشاط المتداخلة ببعضها في المزرعة وبذلك نتمكن من معرفة الفروع الربحية فنعمل على تنميتها وتحسينها ومعرفة الفروع الخاسرة فنعمل على الإقلال منها أو اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافي الخسائر.

■ التمكن من تحديد المركز المالي الحقيقي للمزرعة بشكل دقيق وسريع.

الفرق بين المحاسبة المالية الزراعية ومحاسبة التكاليف الزراعية:

إن المحاسبة المالية الزراعية تظهر النشاط الزراعي بشكل إجمالي فتبين الأرباح والخسائر الإجمالية وتبين المركز المالي النهائي دون التعرض للتفاصيل، أما محاسبة التكاليف الزراعية فهي تبين النشاط الزراعي بشكل تفصيلي وتحليلي لكل فرع من الفروع على حدا.

إن محاسبة التكاليف الزراعية تقدم كافة البيانات والمعلومات الإحصائية اللازمة والتي تساعد المزرعة على أداء أعمالها وهذا ما لا توفره المحاسبة المالية.

إن محاسبة التكاليف الزراعية تعتمد على البيانات الداخلية التي تقوم المزرعة بتنظيمها بخلاف المحاسبة المالية التي تستند على البيانات خارجية كفواتير الشراء والنفقات وغيرها.

إن المحاسبة المالية تتعاون مع محاسبة التكاليف تعاوناً كاملاً بغية التوصل إلى النتائج النهائية والصحيحة مع التفصيلات الكاملة ويتم ذلك عن طريق مسك الحسابات المالية وحسابات التكاليف بإحدى الطرق التالية:

✓ مسك الحسابات المالية مع حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية على إن تتم عملية التوفيق بين الحسابات المالية والتكاليف في نهاية السنة.

✓ مسك حسابات التكاليف الزراعية بشكل منفصل عن الحسابات المالية مع ربطها بحسابات المراقبة الإجمالية.

✓ مسك حسابات التكاليف الزراعية بشكل مندمج مع الحسابات المالية.

مميزات النشاط الزراعي:

- مشاركة الطبيعة في الإنتاج الزراعي بشكل واسع وهام.
- كثرة المنتجات وتعددتها
- دفع معظم الأجور للعمال الزراعيين بشكل عيني.
- استفادة عدة منتجات من مصروف واحد بالشكل الذي يصعب معه توزيعها بشكل دقيق.
- استهلاك بعض المنتجات في المزرعة مما يؤدي إلى إجراء قيود تسوية وتحويلية عديدة.
- انتشار الجهل والأمية بين المزارعين.
- الصعوبة والتعقيد الذي نواجهه في تطبيق محاسبة التكاليف الزراعية بخلاف ما هو عليه في الصناعة.

استعمال الحسابات المختلطة بشكل واسع.

فروع النشاط الزراعي:

المزراعة هي عملية استغلال الأرض عن طريق الفلاحة والري والحرث لغرض الحصول على المنتجات الزراعية المختلفة كالحبوب وغيرها. وهذا هو الغرض الرئيسي ويتفرع منه ثلاثة فروع هي المنتجات النباتية، تربية المواشي، الصناعات الزراعية.

المنتجات النباتية :وتقسم إلى:

محاصيل الحبوب :وهي التي تمكث في الأرض في حدود سنة تقريبا مثل القمح والقطن وقصب السكر .الخ.

الخضروات :وهي التي تمكث في الأرض بضعة أشهر وتجمع عدة مرات في السنة
منتجات البساتين والحدائق :وهي التي تبقى في الأرض مدة طويلة كأشجار الحمضيات والنخيل والفواكه.

تربية المواشي : ويتم اقتنائها للأسباب التالية:

بقصد العمل :وهي المساعدة في الإنتاج في المزرعة كالحرث والري.

بقصد الحصول على إنتاج : وهي إنتاج الحيوانات عن طريق التوالد.

بقصد الحصول على منتج :وهي الحصول على الصوف واللبن وغير ذلك.

بقصد المداولة :وهي المتاجرة بالأصل وبننتاجه ومنتجاته.

الصناعات الزراعية :وهي الصناعات التي تقوم على المنتجات الزراعية كصناعة المربي والمعلبات والألبان وغيرها.

خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية وآلية معالجتها

الخاصية	الانعكاس المحاسبي	المعالجة
موسمية الإنتاج الزراعي حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الإنتاج تبعا للظروف الطبيعية والمناخية	ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي هذه الخاصية أيضاً إلى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية	ضرورة إعداد قوائم مرحلية للتعبير عن حقيقة النشاط الزراعي
تأثر الأنشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية والظروف المناخية كالحرارة والرطوبة والعوامل البيئية كالأضرار والآفات الزراعية	صعوبة تقدير الإنتاج الزراعي مسبقاً إذ يصعب تقدير كمية الإنتاج الزراعي لأعداد الموازنات التخطيطية لارتفاع حالة عدم التأكد	استخدام محاسبة التحوط والمشتقات المالية

تعدد وتداخل المنتجات الزراعية مع بعضها البعض فمخرجات بعض الأنشطة يمكن أن تكون مدخلات لأنشطة أخرى	صعوبة تحديد تكاليف المنتجات بدقة	اختيار نظام كلفوي مناسب للنشاط الزراعي قادر على تحديد صحيح للتكاليف وتوزيعها على المنتجات وصولاً لكلفة كل منتج بأكثر دقة
طبيعة الأصول في النشاط الزراعي (البايولوجية) وهي الأصول الحية نباتية أو حيوانية والتي تمتاز بالتكاثر والنمو بشكل طبيعي أي الزيادة والنفوق والانحلال	صعوبة تقييم هذه الزيادات وتحديد معدلات النفوق بشكل طبيعي وغير طبيعي	تقييم هذه الأصول بالقيمة العادلة لغرض إدراجها كموجودات للشركة وتعتبر هذه القيمة قيمتها الدفترية في الفترات القادمة
اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية إذ أن الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الإنتاج التي قد تكون فصلية ، موسمية بينما الفترة المالية مرتبطة بنهاية السنة المالية	صعوبة تحديد نتيجة النشاط والتي قد لا تكون متوافقة مع نهاية الفترة المالية	فتح حسابات المحاصيل والمنتجات الزراعية واستخدام أرصدة أول وآخر المدة والقوائم المرحلية للتعبير عن نتيجة النشاط
الفارق الزمني بين الأنفاق على الاستثمار الزراعي في بعض الأنشطة والحصول على الإيراد منها وبشكل تدريجي	زيادة المصاريف الرأسمالية على المصاريف الأيرادية وصعوبة التحديد الدقيق للجزء الأيرادي والرأسمالي	تحديد فترات النشاط الزراعي الإنشاء والنمو والإنتاج والاضمحلال والمصاريف المتعلقة بكل فترة أو مرحلة

مسك الحسابات الزراعية

إن أسلوب مسك الحسابات الزراعية يستند إلى معرفة نوع المزرعة كبيرة كانت أم صغيرة ومن ثم معرفة الغرض الرئيسي من نشاط المزرعة سواء كان لإنتاج الألبان أو للمنتجات الزراعية وغيرها وفيما يلي تطبيق لمسك الحسابات الزراعية في المزارع الصغيرة والمتوسطة والكبيرة.

المزارع الصغيرة والمتوسطة : يمك المزارع في المزارع الصغيرة والمتوسطة دفاتر بسيطة إلى جانب بعض البيانات والإجراءات المالية اللازمة:

✚ -يقوم بأعداد موازنة تقديرية في أول كل عام تتضمن ومجوداته ومطالبه.

✚ مسك دفتر للنقدية لإثبات كافة العمليات النقدية بحيث يقسم لأعمده مدينة تخصص للمقبوضات وأعمدة دائنة تخصص للمدفوعات.

🌈 مسك دفتر مذكرات يومية يستخدم لإثبات كافة العمليات التي تجري في المزرعة يوميا فيما عدا النقدية كالولادات والنفوق للماشية ومايتبع ذلك من بيانات تفصيلية كعدها وأنواعها.

🌈 مسك دفتر يومية وأستاذ عام ترحل إليه القيود بكاملها بشكل إجمالي شهرياً.

🌈 إجراء جرد حسب الأصول نهاية العام لغرض التوصل إلى تنظيم حسابات الأرباح والخسائر والإجمالي وتنظيم الميزانية العمومية.

🌈 تنظيم بيانات وكشوف إحصائية عن المزرعة بغية مقارنتها مع المزارع المماثلة.

المزارع الكبيرة: تمسك المزارع الكبيرة حسابات التكاليف الزراعية نفسها الممسوكة المزارع الصغيرة والمتوسطة نظراً لفوائدها ومميزاتها وذلك إلى جانب مسك الحسابات المالية.

الحسابات البسيطة والمختلطة:

الحساب البسيط: هو حساب يمثل معادلة ذات مجهول واحد (رصيد واحد) فهو يمثل أصلاً أو ربحاً أو خسارة كحساب الصندوق أو حساب الأجور أو حساب الآلات أو حساب الأرباح والخسائر... الخ

الحساب المختلط: هو حساب يمثل معادلة ذات مجهولين (أي يحتوي على رصدين، رصيد يمثل البضاعة تامة الصنع (آخر المدة) ورصيد يمثل مجمل الربح أو الخسارة. وفي الزراعة يقابل حساب المتاجرة حسابات المحاصيل (أو المحصول) والمواشي.

حساب المتاجرة	
منه	له
رصيد أول المدة	المبيعات
مشتريات	رصيد آخر المدة
مجمل الربح	مجمل الخسارة

ونجد أن محاسبة التكاليف الزراعية تنبني على الحسابات المختلطة بشكل واسع.

عن الحسابات الختامية (حسابات النتائج) التي تستعمل في محاسبة التكاليف الزراعية تختلف بتسميتها عن محاسبة التكاليف الصناعية بالرغم من تشابهها بالنتائج فنقول حساب الحقل بدلا من حاسبت التشغيل ونقول حسابات المحاصيل وحساب المواشي والدواجن بدل من حسابات المتاجرة حيث ترحل جميع نتائج هذه الحسابات إلى حساب الأرباح والخسائر العام.

انتهت المحاضرة