

المفردات:

الفصل الاول : مقدمة ومدخل الى محاسبة التكاليف

- ❖ نشأتها ومراحل تطورها.
- ❖ مفهوم محاسبة التكاليف.
- ❖ اهداف محاسبة التكاليف.
- ❖ اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.
- ❖ مفاهيم عامة في التكلفة.

الفصل الثاني : تبويبات عناصر التكاليف

- ❖ التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف.
- ❖ التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف.
- ❖ التبويب حسب العلاقة بحجم الانتاج.
- ❖ التبويب حسب العلاقة بوحدة المنتج.

الفصل الثالث : نظريات او طرق تحديد وتجميع تكاليف الانتاج

- ❖ نظرية التكاليف الاجمالية (الكلية).
- ❖ نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية).
- ❖ نظرية التكاليف المباشرة.
- ❖ نظرية الطاقة المستغلة (المستوعبة او الممتصة).

الفصل الرابع : الرقابة على عنصر تكلفة المواد.

الفصل الخامس : الرقابة على عنصر تكلفة الاجور.

الفصل السادس : الرقابة على عنصر تكلفة المصروفات.

الفصل السابع : نظم محاسبة التكاليف .

- ❖ نظام تكاليف الاوامر الانتاجية.
- ❖ نظام تكاليف المراحل الانتاجية.

الفصل الثامن : تكاليف المنتجات المشتركة والعرضية

- ❖ التكاليف المشتركة وطرق فصلها.
- ❖ معالجة تكاليف الانتاج العرضي.

الفصل الاول

مقدمة ومدخل الى محاسبة التكاليف

نشأتها ومراحل تطورها:

بدأت محاسبة التكاليف بالظهور بعد المحاسبة المالية اذ بدأ دورها بشكل محدود بعد الثورة الصناعية بسبب زيادة الطلب على عوامل الانتاج وتغيير بيئة الاعمال لتصبح اكثر عالمية والتي اتصفت بزيادة المنافسة والتقدم التكنولوجي المتسارع وتطور نظم الاتصال والمراسلات مما ادى الى زيادة الطلب على معلومات محاسبة التكاليف.

وقد مرت محاسبة التكاليف بدورين خلال مراحل تطورها وهما :

1. دور تقليدي : يركز على احتساب تكاليف الانتاج لغرض المساعدة على اعداد القوائم المالية .
2. دور حديث : وهو امتداد للدور التقليدي ويركز على الاستخدامات الادارية لبيانات التكاليف .

مفهوم محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها نظام للمعلومات تهتم بتسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المتعلقة بعوامل الانتاج التي تمثل عناصر التكاليف (عنصر تكلفة المواد ، عنصر تكلفة الاجور ، عنصر تكلفة المصروفات) بهدف تحقيق الاستخدام الامثل لتلك العوامل ولغرض قياس تكلفة المنتج من اجل اعداد القوائم المالية وكذلك لأغراض التسعير، ومساعدة الادارة في اداء وظائفها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

اهداف محاسبة التكاليف:

1. قياس تكاليف الانتاج وينطوي ضمن هذا الهدف اهداف فرعية هي:
 - ❖ تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف(مواد ، اجور، مصروفات).
 - ❖ تحديد تكلفة الانتاج التام وغير التام (تحت التشغيل).
 - ❖ تحديد التكاليف المتحققة في كل مركز انتاجي في المصنع.
 - ❖ قياس التكاليف الاجمالية للمصنع ككل.
2. الرقابة على عناصر التكاليف: من خلال المقارنة بين المخطط والمنفذ وتحديد الانحرافات والبحث عن اسبابها وطرق علاجها .
3. المساعدة على اتخاذ القرارات : من خلال توفير المعلومات اللازمة للإدارة والتي تمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة .

اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

عند دراسة نظام محاسبة التكاليف يتضح انه يختلف عن المحاسبة المالية ويمكن تلخيص اهم تلك الفروق بالجدول الاتي:

ت	عناصر المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
1	مستخدمي المعلومات	الاطراف الخارجية: مستثمرون، مقرضين ، عاملين ، جهات حكومية والجمهور العام.	مستخدمي القرار داخل الوحدة ، اي الادارة بمختلف مستوياتها.
2	طبيعة النظم المحاسبية	مسك الدفاتر واعداد قوائم مالية ذات الغرض العام.	اعداد التحليلات والتقارير الدورية والخاصة والملائمة لاحتياجات ادارة الوحدة.
3	معايير التطبيق المحاسبي	تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .	لا تلتزم بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
4	نقطة تركيز التحليل	المنشأة كوحدة محاسبية ككل.	الاقسام والانشطة المختلفة للوحدة.
5	دورية اعداد التقارير	دورية وسنوية ومرحلية.	تعد تقارير دورية واية تقارير خاصة طالما احتاجت اليها الادارة.
6	طبيعة المعلومات	بيانات يمكن التحقق من صحتها لأنها غالباً ما تكون تأريخية.	تقديرات تتعلق بالمستقبل.
7	درجة الوثوق بصحة المعلومات	موضوعية الى حد كبير ، تخلو من التحيز.	تقديرات في مجالات التخطيط لأغراض الرقابة.
8	وحدة القياس	الوحدات النقدية.	وحدات نقدية او غيرها.
9	مقدمي المعلومات	المحاسب المالي، والمدقق الخارجي	محاسب التكاليف والخبراء في مجالات التسويق والانتاج والتمويل والافراد .
10	من حيث الالتزام	الزامية.	غير الزامية.

مفاهيم عامة في التكلفة:

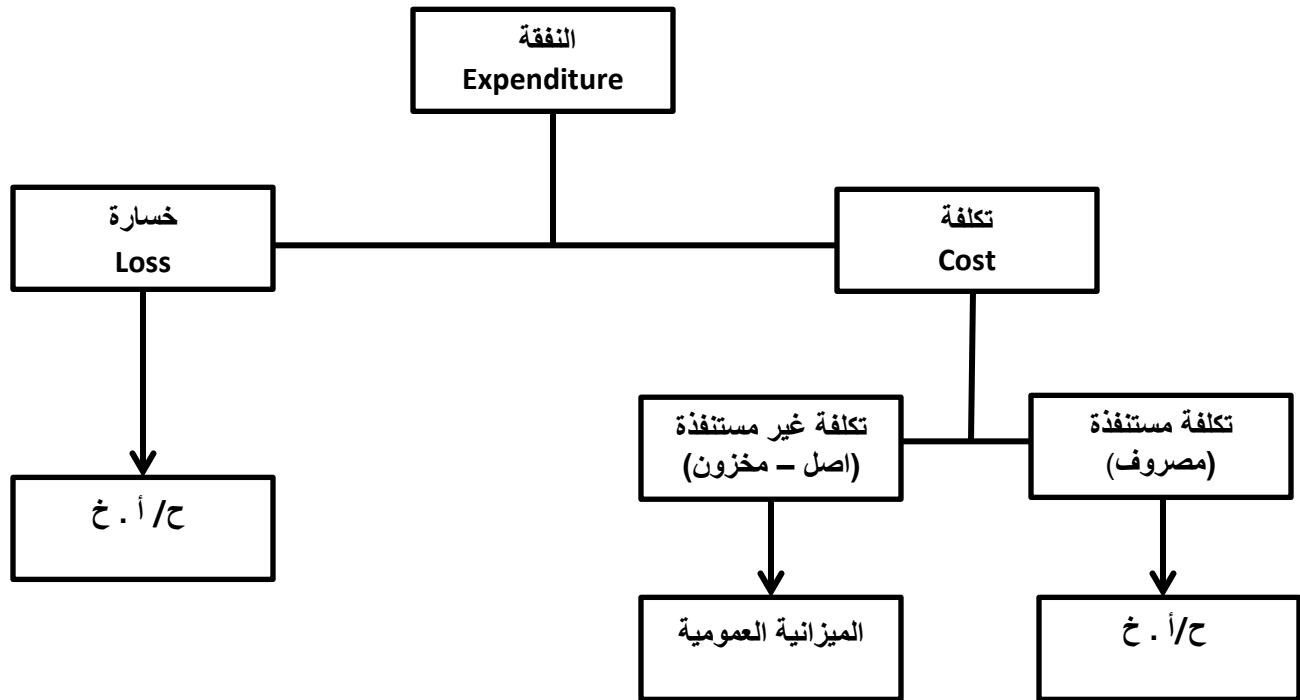
الكلفة Cost: هي تضحية اقتصادية متوقعة مقابل الحصول على منافع (سلعة او خدمة) او منفعة اقتصادية معينة وعادة ما تقاس قياساً نقدياً.

ويمكن تصنيف التكاليف الى صنفين من حيث تحقيقها للمنافع التي تمت التضحية من اجلها الى :
 أ- تكاليف مستنفذة: هي تلك التكاليف المرتبطة بتحقيق الايرادات الحالية مثل التكاليف الادارية وتكاليف الانتاج الخاصة بالفترة وتدخل الى كشف الدخل لمقابلتها مع الايرادات المتحققة مثل كلفة البضاعة المباعة. وتقسم التكاليف المستنفذة الى قسمين :

- ❖ **المصاريف:** وهي الكلف المستنفذة او النفقات الواجبة الخصم من الايرادات التي تحققت في فترة حدوث المصروف ، وقد تكون مرتبطة ارتباطاً مباشراً بتحقيق الإيراد مثل كلفة البضاعة المباعة خلال الفترة او قد تكون مرتبطة ارتباطاً غير مباشر بتحقيق الإيرادات مثل مصاريف الاندثار لمكائن المصنع ، ايجار المصنع ، والمصاريف الادارية وغيرها.
- ❖ **الخسارة:** هي الكلف المستنفذة والمتمثلة باقتناء اصل او استنفاد خدمة دون ان يقابلها ايراد ولا يمكن التنبؤ بها مثل سرقة المواد في المخازن ، خسائر بيع الموجودات وموضعها في كشف الدخل .

ب- تكاليف غير مستنفذة: هي تلك التكاليف المرتبطة بتحقيق الإيرادات المستقبلية مثل بضاعة آخر المدة التي ستحقق إيرادات عند بيعها في المستقبل وهي تمثل أصلاً من أصول الوحدة وتظهر في الميزانية العمومية .

وفيما يلي شكل يوضح العلاقة بين النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة



الكلفة الفعلية: ويقصد بها الكلف التي انفقت فعلاً على عوامل الإنتاج خلال فترة زمنية وقعت فعلاً وتحقق انفاقها وتكون معززة بالمستندات بالشكل الذي يمكن محاسب التكاليف من اثباتها في السجلات دون الحاجة الى الاجتهاد والتقدير الشخصي.

الكلفة المعيارية: وهي الكلف المحددة مقدماً قبل البدء بالإنتاج وذلك استناداً الى الاسس العلمية والتجارب العملية وتعتمد كأساس للرقابة على الاداء الفعلي بهدف تحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات المناسبة بصددھا.

الكلف الكلية: ويعني هذا المفهوم ان يتم احتساب كلفة الوحدة المنتجة من كافة عناصر التكاليف سواء اكانت مباشرة او غير مباشرة ، ثابتة ام متغيرة، اي دون استبعاد اي عنصر من عناصر التكاليف.

الكلف الحدية (المتغيرة): وهي الزيادة في اجمالي التكاليف الناشئة عن زيادة حجم النشاط لوحدة اضافية واحدة ، علماً ان هذه الزيادة تكون من التكاليف المتغيرة فقط.

كلفة المنتج : هي التكلفة التي تم تحميلها على الانتاج واذا قمنا ببيع المنتج تسمى كلفة زمنية .

الكلفة الزمنية: هي الكلفة التي تم تنزيلها من ايرادات نفس الفترة وتظهر هذه الكلفة في كشف الدخل .

كلفة المخزون : هي كلفة منتج قابلة للتخزين وتظهر في الميزانية ويتم مقابلتها بإيرادات الفترة القادمة .

الكلفة الاولية : تشمل كلفة المواد الاولية المباشرة والاجور المباشرة والمصاريف المباشرة.

تكاليف التحويل (التشكيل): هي كلفة تحويل المادة الخام الى منتج وتتكون من الاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة .

هدف التكلفة (محرك التكلفة) Cost Object : اي شيء (بند او نشاط او منتج) والذي من اجله تم تجميع وقياس التكاليف ، اي هو الشيء المراد حساب تكلفته ، وعلى ذلك فان هدف التكلفة قد يكون منتجاً معيناً او مجموعة منتجات او نشاطاً او امراً انتاجياً او زبوناً او مشروعاً معيناً .

مثال:

اذا علمت ان كلفة الوحدة الواحدة من المنتج (س) كالتالي:

مواد 2 م ، سعر المتر 5 دينار

عمل 3 ساعة ، اجر الساعة 1.5 دينار

ت.ص.غ.م تشكل 50% من كلفة الاجور

وكان حجم الانتاج 100 وحدة وتم بيع 80 وحدة منها خلال الفترة

المطلوب: احتسب 1- كلفة الوحدة الواحدة ، 2- كلفة الانتاج ، 3- كلفة البضاعة المباعة ، 4- كلفة

المخزون، 5- الكلفة المستنفذة ، 6- الكلفة الغير مستنفذة ، 7- الكلفة القابلة للتخزين.

الحل:

1- كلفة الوحدة الواحدة = $10 \times 4.5 + 2.25 \times 3 = 16.75$ دينار

*مواد = $5 \times 2 = 10$

*اجور = $1.5 \times 3 = 4.5$

*ت.ص.غ.م = $4.5 \times 50\% = 2.25$

2- كلفة الانتاج = كمية الانتاج $\times$ كلفة الوحدة الواحدة = $16.75 \times 100 = 1675$ دينار

3- كلفة البضاعة المباعة = عدد الوحدات المباعة $\times$ كلفة الوحدة الواحدة = $16.75 \times 80 = 1340$ دينار

4- كلفة المخزون = $16.75 \times 20 = 335$ دينار

5- الكلفة المستنفذة = 1340 دينار

6- الكلفة الغير مستنفذة = 335 دينار

7- الكلفة القابلة للتخزين = 335 دينار

الفصل الثاني

تبويبات عناصر التكاليف

أولاً: التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف.

ويقصد به تبويب عناصر التكاليف بحسب طبيعتها الى ما يلي :

1- المواد :

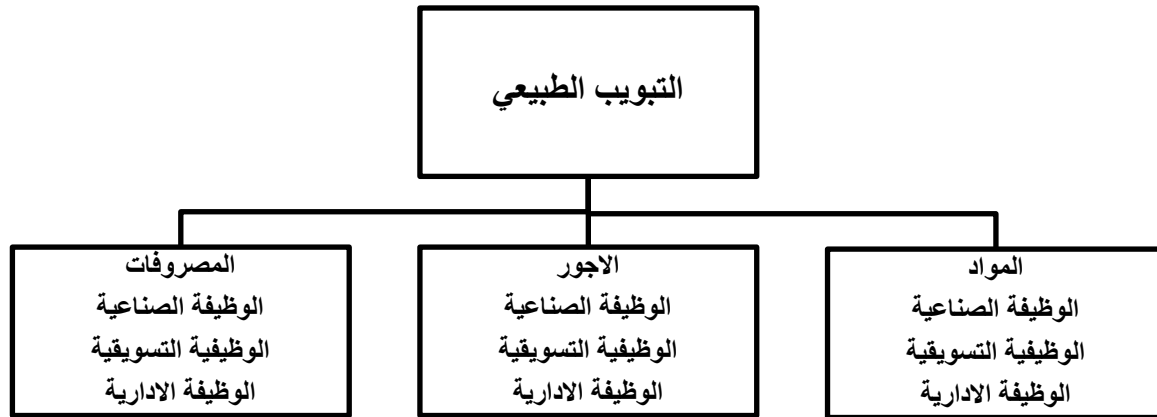
وتمثل كلفة المستلزمات السلعية التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية سواء اكانت مواد خام (اولية) او مصنعة جزئياً وقد تكون هذه المواد هي المادة الاولى في صنع المنتج كالحليب في صناعة الالبان والخشب في صناعة الاثاث ، وقد تكون مواد مساعدة مثل المسامير في صناعة الاثاث والمواد الحافظة في صناعة التعليب.

2- الاجور:

ويمثل هذا العنصر الاجور المدفوعة من قبل الوحدة الاقتصادية الى عاملها او يمكن التعبير عنه بتكلفة الجهد العضلي او الذهني ، ويشمل تكلفة الاجور النقدية والمزايا العينية لكافة العاملين في الوحدة الاقتصادية .

3- المصاريف:

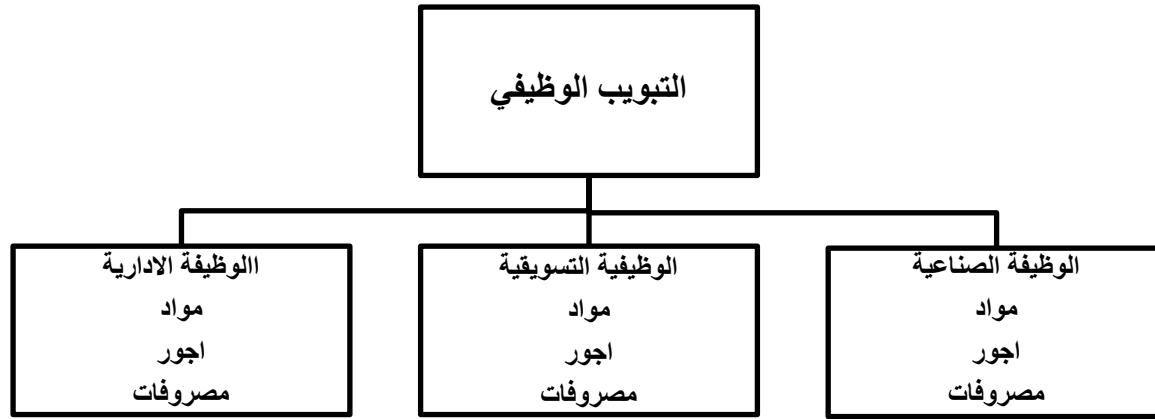
وتمثل كافة عناصر التكاليف ماعدا المواد والاجور وهي ضرورية لإتمام العملية الانتاجية والتسويقية والادارية مثل ايجار المصنع ، التأمين على المصنع ، وصيانة المصنع وغيرها .



ثانياً: التوزيع الوظيفي لعناصر التكاليف:

ويقصد به توزيع عناصر التكاليف حسب الوظائف الرئيسية في الوحدة الاقتصادية متمثلة بالاتي:

1. الوظيفة الصناعية (الانتاجية):
وتتحقق فيها كافة عناصر التكاليف من مواد واجور ومصروفات اخرى تخص هذه الوظيفة وتسمى بتكاليف الصنع او الانتاج مثل المواد الاولية المباشرة واجور العاملين في المصنع ومصاريف الماء والكهرباء والايجار الخاصة بالمصنع وغيرها .
2. الوظيفة التسويقية :
وتتحقق فيها كافة عناصر التكاليف من مواد واجور ومصروفات اخرى تخص هذه الوظيفة (التسويقية) مثل مواد التعبئة والتغليف ، رواتب رجال البيع ، مصاريف الاعلان وغيرها .
3. الوظيفة الادارية :
وتتحقق فيها كافة عناصر التكاليف من مواد واجور ومصروفات اخرى تخص هذه الوظيفة (الادارية) مثل مواد القرطاسية ، رواتب موظفي الادارة ، ايجار مبنى الادارة .
ويمكن تمثيل هذا التوزيع بالشكل الاتي:

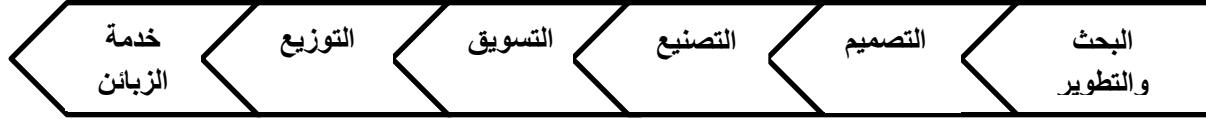


سلسلة القيمة:

وهي مجموعة من الانشطة والوظائف المتتالية التي يتم من خلالها اضافة قيمة او منفعة الى المنتجات او الخدمات من البداية عندما تكون مجرد افكار والى النهاية عندما وصولها الى العميل وتتمثل هذه الانشطة بالاتي:

1. نشاط البحث والتطوير
2. نشاط التصميم
3. نشاط التصنيع
4. نشاط التسويق
5. نشاط التوزيع
6. نشاط ما بعد البيع (خدمة الزبائن)

يمكن تمثيل هذه الأنشطة من خلال الشكل الآتي:



ثالثاً : التوزيع حسب العلاقة بحجم الانتاج

يمثل حجم الانتاج مقياساً للطاقة ومخرجات الوحدة الاقتصادية وقد يعبر عنه بكمية الانتاج او كمية المبيعات او عدد الطلاب في قسم جامعي او عدد الراقيدين في مستشفى وغيرها ، وتصنف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط الى ما يأتي :

1. التكاليف الثابتة Fixed Cost :

وهي التكاليف التي لا تتغير بمجموعها مع التغيرات في حجم النشاط ضمن المدى الملائم (الطاقة المتاحة) ، اما نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف فيتغير عكسياً مع التغيير في حجم او مستوى الانتاج مثل ايجار المصنع ، التأمين على المصنع ، و الاندثار بطريقة القسط الثابت وغيرها .

مثال :

افترض ان ايجار مبنى المصنع هو 6000 دينار وضح سلوك هذه التكلفة ازاء حجوم الانتاج الآتية:

حجم الانتاج	تكلفة الوحدة الثابتة	التكلفة الاجمالية
صفر	0	6000
1	6000	6000
50	120	6000
60	100	6000

نلاحظ ان اجمالي التكاليف يبقى بمجموعه على حاله رغم تغير الحجم اما تكلفة الوحدة الواحدة فقد انخفضت مع زيادة حجم الانتاج لذلك فان سلوك هذه التكلفة ثابتاً .

2. التكاليف المتغيرة (الحدية) Variable Cost :

وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغيرات في حجم الانتاج اذ تزداد بزيادة الانتاج وتنخفض بانخفاضه وتختلف بتوقيه ، اما حصة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة فتبقى ثابتة لا تتغير ومن امثلتها الخشب المستعمل في صناعة الاثاث والقماش في صناعة الملابس.

مثال:

افترض ان وحدة المنتج (س) تتطلب 2 متر قماش وسعر المتر 5 دينار وضح سلوك هذه التكلفة ازاء حجوم الانتاج الاتية:

حجم الانتاج	كلفة الوحدة المتغيرة $10=(5 \times 2)$	الكلفة المتغيرة الاجمالية
صفر	10	صفر
1	10	10
10	10	100
50	10	500

نلاحظ ان سلوك هذه الكلفة متغيراً بمجموعها مع تغير حجم الانتاج وبنفس النسبة كما نلاحظ تغير اجمالي التكاليف من 10-100 بنسبة (0,1) وهي نفس النسبة للتغير في حجم الانتاج وهكذا .

3- التكاليف المختلطة (شبه الثابتة والمتغيرة) Mix Cost:

وهي التكاليف التي تتغير بمجموعها مع تغيير الحجم ولكن ليس بنفس النسبة وبالتالي فإنها ستكون مختلفة للوحدة الواحدة مثل فاتورة الكهرباء فجزء من الطاقة يستعمل لتشغيل المكين (متغير) وجزء يستعمل للإضاءة والتدفئة (ثابت) وعند استلام الفاتورة تكون للثنتين معاً (مختلطة) اذا يجب فصل التكاليف المختلطة الى جزئها الثابت والمتغير .

رابعاً : التوزيع حسب العلاقة بوحدة المنتج

تتوزع عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج الى :

1. الكلفة المباشرة Direct Cost:

وهي الكلفة التي يمكن تخصيصها وربطها بوحدة المنتج (هدف الكلفة) بسهولة وبطريقة اقتصادية وعملية مثل القماش في صناعة الالبسة والخشب في صناعة الاثاث ، كذلك اجور العمل المباشر بالنسبة للخياط والنجار وغيرها.

2- الكلفة الغير مباشرة Indirect Cost:

وهي الكلفة التي لا يمكن تخصيصها وربطها بوحدة المنتج وتتسم بالعمومية مثل مصاريف ايجار المصنع .

مثال :

التكاليف التالية انفقت في احدى الشركات الصناعية لإنتاج 2000 وحدة مواد مباشرة 2000 دينار ، اجور مباشرة 4000 دينار ، تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة 8000 دينار ، اندثار مبنى المصنع (قسط ثابت) كان 2000 دينار ، تأمين المصنع 3000 دينار المطلوب : احتساب التكلفة الكلية اذا ما قامت الشركة بإنتاج 4000 وحدة .

الحل :

$$\begin{aligned}
& \text{التكاليف الكلية} = \text{مج التكاليف المتغيرة} + \text{مج التكاليف الثابتة} \\
& \text{حصة الوحدة من التكاليف المتغيرة في ظل انتاج 2000 وحدة} = \\
& \text{مواد مباشرة } 2000 \div 2000 = 1 \text{ دينار} \\
& \text{اجور مباشرة } 2000 \div 4000 = 2 \text{ دينار} \\
& \text{ت.ص.غ.م} = 2000 \div 8000 = 4 \text{ دينار} \\
& \text{مج التكاليف المتغيرة للوحدة} = 1 + 2 + 4 = 7 \text{ دينار} \\
& \text{التكاليف المتغيرة عند انتاج 4000 وحدة} = \\
& \text{مواد مباشرة } 4000 \times 1 = 4000 \text{ دينار} \\
& \text{اجور مباشرة } 4000 \times 2 = 8000 \text{ دينار} \\
& \text{ت.ص.غ.م} = 4000 \times 4 = 16000 \text{ دينار} \\
& \text{مج التكاليف المتغيرة} = 28000 \text{ دينار} \\
& \text{التكاليف الثابتة} = \\
& \text{اندثار المصنع } 2000 \text{ دينار} \\
& \text{تأمين المصنع } 3000 \text{ دينار} \\
& \text{مج التكاليف الثابتة} = 5000 \text{ دينار} \\
& \text{التكلفة الكلية} = 33000 \text{ دينار}
\end{aligned}$$

مثال :

التكاليف الاتية تخص استخدام احدى السيارات لمدة سنة كاملة وكما يأتي :

التأمين على السيارة 310 دينار ، اندثار السيارة (قسط ثابت) 30 دينار ، ايجار كراج السيارة 900 دينار ،
 كلفة الوقود للكيلو متر الواحد 0,065 دينار ، كلفة الصيانة للكيلو متر الواحد 0,008 دينار ، كلفة الاطارات
 للكيلو متر الواحد 0,007 دينار
 المطلوب: احتساب كلفة الكيلو متر الواحد في حالة قطع السيارة مسافة 10000 كم ، 15000 كم ، 20000 كم
 الحل :

$$\begin{aligned}
& \text{التكلفة المتغيرة للكم الواحد} = 0,065 + 0,008 + 0,007 \\
& = 0,080 \text{ دينار} \\
& \text{التكلفة الثابتة الاجمالية} = 310 + 30 + 900 \\
& = 1240 \text{ دينار}
\end{aligned}$$

التكاليف	10000 كم	15000 كم	20000 كم
التكاليف المتغيرة 0,080	800	1200	1600
التكاليف الثابتة	1240	1240	1240
الكلفة الكلية	2040	2440	2840
كلفة الكم الواحد	0,204	0,162	0,142

الفصل الثالث

نظريات التكاليف

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

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

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

اولاً: نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية):

1. ان هذه النظرية تعتمد على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف على الانتاج سواء اكانت هذه التكاليف مباشرة او غير مباشرة متغيرة او ثابتة، ويقرون اصحاب هذا الراي بالعلاقة السببية أي لولا وجود الانتاج لما وجدت التكاليف، وان اعداد قوائم التكاليف على اساس الطريقة الكلية او الاجمالية يستند على مجموعة من المبررات وهي:
2. هناك علاقة سببية بين جميع عناصر التكاليف التي تنشأ (ثابتة او متغيرة، مباشرة او غير مباشرة) بسبب وجود الانتاج ولا يمكن تقديم هذا الانتاج دون انفاق جميع هذه التكاليف.
3. المساهمة في وضع خطط التسعير طويلة الاجل على اعتبار ان على المنشأة تحمل كل الكلف في الاجل الطويل وان ادنى سعر ممكن تحديده للمنتج هو معدل التكلفة الكلية للمنتج وان أي سعر آخر دون هذا المستوى سوف يحقق خسارة للمنشأة.
4. ان هذه الطريقة تتماشى مع مبادئ المحاسبة المالية مثل مبدأ الكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات، فضلاً عن سهولة احتساب تكلفة وحدة المنتج.

ويؤخذ على هذه الطريقة الاتي:

1. ان رقم صافي الربح المتحقق سوف يتاثر بحجم الانتاج وحجم المبيعات حيث يمكن للادارة ان تؤثر على رقم صافي الدخل بأي قرار يتخذ ويتعلق بحجم الانتاج.
2. ان التكاليف الثابتة التي تحمل على الانتاج هي تكاليف فترة وليست تكاليف منتج.
3. ان هذه الطريقة تؤدي الى عدم المساعدة على اداء الوظيفة الرقابية على التكلفة لانها تبوب التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة.

قائمة الايرادات والتكاليف الكلية (الاجمالية)

XXX			ايراد المبيعات
		XXX	المواد المباشرة
		XXX	الاجور المباشرة
		XXX	المصاريف المباشرة
	XXX		الكلفة الاولية (المباشرة)
			+ ت. ص. غ. م
		XXX	المتغيرة
		XXX	الثابتة
	XXX		مج ت. ص. غ. م
	XXX		كلفة الصنع
	XXX		+ مخزون الانتاج تحت التشغيل او المدة
	XXX		كلفة الانتاج
	(XXX)		- مخزون الانتاج تحت التشغيل اخر المدة
	XXX		كلفة الانتاج التام
	XXX		+ مخزون الانتاج التام اول المدة
	XXX		= كلفة الانتاج التام المعد للبيع
	(XXX)		- مخزون الانتاج التام اخر المدة
XXX			= كلفة الانتاج التام المباع
XXX			مجمل الربح
			- التكاليف التسويقية:
	XXX		المتغيرة
	XXX		الثابتة
(XXX)			مج التكاليف التسويقية
(XXX)			- التكاليف الادارية
XXX			صافي الربح (خسارة)

ثانياً: نظرية التكاليف الحدية (المتغيرة):

وفقاً لهذه النظرية فإن الانتاج يحمل بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من كلفة الانتاج، على اعتبار ان التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي تكاليف ثابتة وموجودة سواء تم الانتاج ام لم يتم وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الارباح والخسائر وهذا يعني ان رقم صافي الربح وفق هذه الطريقة سوف يتأثر فقط بحجم المبيعات مما يسهل دراسة اثر التغير في مستوى المبيعات على صافي الربح.

ومن مزايا استخدام هذه الطريقة:

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

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

❖ تحديد سعر بيع الوحدة

❖ تحديد حجم الإنتاج

❖ اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاج أو التوقف

❖ الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي

3. تساعد هذه الطريقة على حل مشكلة توزيع وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة نظراً لمعالجة الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة على أساس أنها تكاليف زمنية ترحل لقائمة الدخل دون الحاجة إلى استخدام معدلات تحميل لتوزيعها على الوحدات المنتجة.

ويؤخذ على هذه الطريقة:

1. ان استبعاد التكاليف الثابتة هو أمر غير منطقي لان الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف.

2. صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة في بعض الحالات.

قائمة الإيرادات والتكاليف الحدية (المتغيرة)

إيراد المبيعات			xxx
المواد المباشرة		xxx	
الأجور المباشرة		xxx	
المصاريف المباشرة		xxx	
الكلفة الأولية (المباشرة)	xxx		
+ ت. ص. غ. م المتغيرة	xxx		
كلفة الصنع المتغيرة	xxx		
+ مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول المدة المتغير	xxx		
كلفة الإنتاج المتغير	xxx		
- مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة المتغير	(xxx)		
كلفة الإنتاج التام المتغير	xxx		
+ مخزون الإنتاج التام أول المدة المتغير	xxx		
= كلفة الإنتاج التام المعد للبيع المتغير	xxx		
- مخزون الإنتاج التام آخر المدة المتغير	(xxx)		
= كلفة الإنتاج التام المباع المتغير	xxx		
+ التكاليف التسويقية المتغيرة	xxx		
كلفة المبيعات المتغيرة	(xxx)		
المساهمة الحدية (عائد المساهمة، الربح الحدي)	xxx		
- التكاليف الثابتة:			
ت. ص. غ. م	xxx		
التكاليف التسويقية	xxx		
التكاليف الإدارية	xxx		
مج التكاليف الثابتة	(xxx)		
صافي الربح (خسارة)	xxx		

ثالثاً: نظرية الطاقة المستغلة (المستوعبة).

تتميز هذه النظرية في اعداد قوائم التكاليف بالاتي:

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

قائمة الإيرادات والتكاليف وفق النظرية المستغلة

ايراد المبيعات			xxx
المواد المباشرة	xxx		
الاجور المباشرة	xxx		
المصاريف المباشرة	xxx		
الكلفة الاولى (المباشرة)		xxx	
+ ت. ص. غ. م			
المتغيرة	xxx		
الثابتة المستغلة	xxx		
مج ت. ص. غ. م		xxx	
كلفة الصنع المستغلة		xxx	
+ مخزون الانتاج تحت التشغيل او المدة		xxx	
كلفة الانتاج		xxx	
- مخزون الانتاج تحت التشغيل اخر المدة		(xxx)	
كلفة الانتاج التام المستغل		xxx	
+ مخزون الانتاج التام اول المدة		xxx	
= كلفة الانتاج التام المعد للبيع		xxx	
- مخزون الانتاج التام اخر المدة		(xxx)	
= كلفة الانتاج التام المباع		xxx	
+ التكاليف التسويقية:			
المتغيرة	xxx		
الثابتة المستغلة	xxx		
مج التكاليف التسويقية		xxx	
كلفة المبيعات المستغلة			(xxx)

مجمّل ربح (خسارة) الطاقة المستغلة			XXX
_ التكاليف الادارية المستغلة			
ربح (خسارة الطاقة المستغلة)			XXX
_ التكاليف الثابتة غير المستغلة:			
صناعية	XXX		
تسويقية	XXX		
ادارية	XXX		
مج التكاليف الثابتة غير المستغلة			(XXX)
صافي الربح (خسارة) الطاقة المستغلة			XXX

ملاحظات عامة مهمة حول حل اسئلة نظريات التكاليف:

1. المواد المباشرة :

XXX	مخزون المواد الأولية 1/1
XXX	+ مشتريات المواد الأولية
(XXX)	- مخزون المواد الأولية 12/31
XXX	= المواد الأولية المستخدمة (المواد المباشرة)

المواد المباشرة = عدد الوحدات المنتجة * كلفة الوحدة

كلفة الوحدة = كمية المواد اللازمة لإنتاج الوحدة (كغم ، متر ، لتر ... الخ) * سعر (كغم ، متر ، لتر ... الخ)

2. الأجور المباشرة = عدد الوحدات المنتجة * كلفة الوحدة

كلفة الوحدة = عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة * معدل اجر الساعة الواحدة

3. المصاريف المباشرة = عدد الوحدات المنتجة * كلفة الوحدة

4. ت. ص. غ. م المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة * كلفة الوحدة (معدل التحميل)

5. إيراد المبيعات = عدد الوحدات المباعة * سعر البيع

6. التكاليف التسويقية المتغيرة = عدد الوحدات المباعة * كلفة الوحدة

مخزون الإنتاج التام أول المدة + الوحدات المنتجة = الوحدات المباعة + مخزون الإنتاج التام آخر المدة

لإكمال حل أي سؤال لقوائم التكاليف يجب أن تكتمل كل الفقرات الأربع للمعادلة السابقة وفي حالة عدم اكتمالها نحاول استخراجها من معلومات السؤال المتوفرة وكالاتي:

كلفة المواد المباشرة	أو الأجر المباشرة	أو المصاريف المباشرة	أو ت. ص. غ. م
الوحدات المنتجة =			
كلفة الوحدة من المواد	أو الأجر	أو المصاريف	أو ت. ص. غ. م
إيراد المبيعات			
التكاليف التسويقية المتغيرة			
سعر البيع			
كلفة الوحدة			
الوحدات المباعة =			

7. مخزون الإنتاج التام آخر المدة في الشهر الأول يكون مخزون الإنتاج التام أول المدة في الشهر الثاني وهكذا

8. إذا كانت الشركة تعمل لأول مرة فإن ذلك معناه لا يوجد أي نوع من أنواع المخزون (مواد أولية ، تحت التشغيل ، التام) أول المدة.

9. إذا كانت التكاليف الثابتة سنوية والمطلوب أعداد قائمة تكاليف شهرية يجب قسمة مبلغ التكاليف الثابتة على 12 . وإذا كانت سنوية والمطلوب أعداد قائمة فصلية يتم قسمتها على 4 ، أما إذا كانت التكاليف الثابتة فصلية والمطلوب قائمة شهرية يتم قسمتها على 3 أشهر.

10. يكون احتساب التكاليف على أساس الطريقة الكلية إذا كان حجم الإنتاج يساوي حجم الطاقة الطبيعية وعلى أساس الطاقة المستغلة إذا كان حجم الإنتاج اقل أو اكبر من الطاقة الطبيعية (الاعتيادية).

أسئلة قوائم التكاليف

س1: البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن شهر أيلول 2003:-

الكلفة المتغيرة للوحدة كما هي للشهر الماضي والحالي:-

المواد المباشرة 10 ، الأجور المباشرة 4 ، ت.ص.غ.م 4 ، تكاليف تسويقية 2

الوحدات التامة أول أيلول 1000 وحدة، الوحدات التامة آخر أيلول 1400 وحدة، الوحدات المباعة خلال الشهر 19600 وحدة.

التكاليف الثابتة الشهرية كانت:-

الصناعية 112000 دينار، التسويقية 19600 دينار، الإدارية 100400 دينار.

سعر بيع الوحدة الواحدة 50 دينار.

إنتاج الشهر الحالي مساوي لإنتاج الشهر السابق.

المطلوب : إعداد قوائم التكاليف والإيرادات لشهر أيلول بموجب الطريقة الكلية والحدية.

س2: فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية لشهري حزيران وتموز:

الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة كما هي عليه في شهري حزيران وتموز :-

المواد المباشرة 50 دينار ، الأجور المباشرة 25 دينار ، ت.ص.غ.م 15 دينار ، التكاليف التسويقية 10 دينار.

التكاليف الثابتة الشهرية :-

الصناعية 300000 دينار ، التسويقية 150000 دينار ، الإدارية 50000 دينار .

حركة الإنتاج التام وبيانات أخرى :-

عدم وجود إنتاج تحت التشغيل أول وآخر المدة .

عدد الوحدات المنتجة خلال شهر حزيران 7500 وحدة .

مخزون الإنتاج التام آخر حزيران 2000 وحدة .

عدد الوحدات المباعة خلال شهر تموز 11000 وحدة بسعر 150 دينار للوحدة .

مخزون الإنتاج التام آخر تموز 1000 وحدة .

المطلوب : إعداد قائمة التكاليف والإيرادات لشهر تموز وفقا للطريقة الكلية والحدية .

س3: البيانات التالية مستخرجة من سجلات الشركة (س) الصناعية لعام 2003 :-

الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة كما هي لشهري حزيران وتموز كانت :

المواد المباشرة 5 دينار ، الأجر المباشرة 3 دينار ، ت.ص.غ.م 1.5 دينار التكاليف التسويقية 0.5 دينار .

التكاليف الثابتة السنوية :

الصناعية 240000 دينار ، التسويقية 144000 دينار ، الإدارية 216000 دينار .

حركة الوحدات وبيانات إضافية :

عدم وجود مخزون للإنتاج تحت التشغيل أول وآخر المدة .

مخزون الإنتاج التام نهاية شهر مايس 3000 وحدة .

عدد الوحدات المباعة في حزيران 21000 وحدة .

مخزون الإنتاج التام نهاية حزيران 2000 وحدة .

عدد الوحدات المباعة في تموز 14000 وحدة بسعر 15 دينار للوحدة .

مخزون الإنتاج التام نهاية تموز 4000 وحدة .

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف والإيرادات حسب الطريقة الكلية والحدية لشهر تموز وتحديد أسباب الاختلاف في صافي الدخل ان وجد .

س4: في 2004/1/1 بدأت إحدى الشركات الصناعية إنتاجها لأول مرة وأدناه بعض البيانات التي تخص شهر كانون الثاني :-

يتطلب إنتاج الوحدة الواحدة 200 دينار من المواد الأولية .

تتطلب الوحدة الواحدة وقت للإتمام 4 ساعات من العمل المباشر بمعدل اجر 25 دينار للساعة .

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة بمعدل 60 دينار للوحدة الواحدة

بلغت إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة 1000000 دينار منها 400000 دينار ثابتة ، أما إجمالي

التكاليف التسويقية فكانت 600000 دينار وأجمالي التكاليف الإدارية 320000 دينار ، علما إن معدل تحميل

التكاليف التسويقية المتغيرة 40 دينار للوحدة .

بلغت عدد الوحدات المباعة في هذا الشهر ما يعادل 80 % من الإنتاج وبسعر 600 دينار للوحدة الواحدة .

تمتلك الشركة طاقة طبيعية متاحة صناعية قدرها 20000 وحدة و تسويقية 16000 وحدة

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف والإيرادات على أساس النظريات الكلية والحدية والمستغلة مع بيان الفرق في النتائج

س5: البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية :

بيانات التكاليف :

التكلفة المتغيرة للوحدة :

المواد المباشرة 8 دينار ، الأجور المباشرة 12 دينار ، ت.ص.غ.م 6 دينار ، تكاليف تسويقية 2 دينار .

التكاليف الثابتة الشهرية :

الصناعية 28000 دينار ، التسويقية 12000 دينار ، الإدارية 9000 دينار .

سياسة الشركة الاحتفاظ بمخزون للإنتاج التام آخر كل شهر بما يعادل 25% من الوحدات المباعة للشهر القادم .

سعر بيع الوحدة الواحدة 50 دينار

حركة الوحدات المنتجة والمباعة :

الشهر	الوحدات المنتجة	الوحدات المباعة
أب	20000	16000
أيلول	؟	12000
تشرين الأول	10000	20000

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف والإيرادات لشهر أيلول مبوبة على أساس الطريقة الكلية والحدية مع بيان أسباب الاختلاف في صافي الربح بين النظريتين إن وجد .

س6: البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الصادق الصناعية وكالاتي :-

الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة في شهر أيلول كما يلي :

(المواد المباشرة 65 دينار ، الأجور المباشرة 39 دينار ، ت.ص.غ.م 26 دينار ، ت. تسويقية 20 دينار) .

التكاليف الثابتة خلال الفصل الثالث كالاتي :

(الصناعية 900000 دينار ، التسويقية 600000 دينار ، الإدارية 300000 دينار) .

عدم وجود إنتاج تحت التشغيل أول وآخر المدة .

عدد الوحدات التامة في أول أب 3000 وحدة .

عدد الوحدات المباعة في أب 9000 وحدة .

عدد الوحدات التامة آخر أب 4000 وحدة .

ازداد الإنتاج في شهر أيلول بنسبة 50% عن إنتاج شهر أب .

عدد الوحدات المباعة في أيلول 12000 وحدة بسعر 225 دينار .

ارتفعت التكاليف المتغيرة في شهر أيلول بنسبة 30% عما كانت عليه في شهر أب .

المطلوب : إعداد قائمة التكاليف والإيرادات لشهر أيلول وفقا للطريقة الكلية والحدية مع بيان أسباب الاختلاف في النتائج .

س7 : البيانات التالية تخص شركة الفاروق الصناعية لعام 2003 حيث كانت الطاقة الاعتيادية التي تعتمد عليها 240000 وحدة سنويا وأدناه تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة :-

(المواد المباشرة 40 دينار ، الأجور المباشرة 30 دينار ، ت.ص.غ.م 30 دينار منها 10 دينار ثابت والباقي متغير ، التسويقية 10 دينار).

وفيما يلي البيانات المتعلقة بشهر كانون الثاني 2003:-

مخزون الإنتاج التام في 1/1 4000 وحدة .

عدد الوحدات المنتجة في كانون الأول من السنة الماضية 16000 وحدة .

عدد الوحدات المنتجة في كانون الثاني 25000 وحدة .

المخزون في 31/1/2003 (3000) وحدة .

سعر البيع للوحدة الواحدة 200 دينار.

تشكل التكاليف الثابتة الصناعية والتسويقية والإدارية نسبة 5:2:3 على التوالي.

المطلوب : إعداد قائمة التكاليف والإيرادات لشهر كانون الثاني بموجب النظريات الثلاث .

س8: البيانات التالية مستخرجة من سجلات شركة الصنوبر الصناعية لشهر كانون الثاني 2003 :

الأرصدة الظاهرة في ميزانية الشركة في 31/12/2002 كالآتي :-

مخزون الإنتاج التام 2000 وحدة ، مراقبة الأجور المستحقة 15000 دينار .

خلال شهر كانون الثاني 2003 تمت العمليات التالية :-

بلغ إجمالي المواد المستخدمة 170000 دينار حيث كانت تكلفة المواد غير المباشرة منها 20000 دينار .
بلغ إجمالي الأجور المدفوعة للعاملين ومن ضمنها أجور الفترة السابقة 125000 دينار كما بلغت الأجور غير المباشرة 10000 دينار .

يتطلب إنتاج الوحدة الواحدة 5 ساعات عمل مباشر بمعدل اجر 2 دينار للساعة .

بلغت المصروفات الصناعية غير المباشرة (عدا المواد والأجور غير المباشرة) 110000 دينار .
بلغ معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة 6 دينار للوحدة والتكاليف التسويقية المتغيرة 2 دينار للوحدة .

توزع التكاليف الثابتة بين الأنشطة الصناعية والتسويقية والإدارية بنسبة 5:3:2 على التوالي

حركة الوحدات وبيانات أخرى :

بلغ مخزون الإنتاج التام آخر المدة 4000 وحدة .

ازداد الإنتاج التام في شهر كانون الثاني بنسبة 25% عن شهر كانون الأول .

سعر البيع للوحدة الواحدة 50 دينار .

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف والإيرادات لشهر كانون الثاني بموجب الطريقة (الكلية والحدية والمستغلة)
إذا علمت أن الطاقة الإنتاجية والبيعية الطبيعية 16000 وحدة .

س9: البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية :

1- الكلفة المتغيرة لشهر ك2 كانت كما يلي :

المواد المباشرة دينار 10 ، الأجور المباشرة 5 دينار ، ت.ص.غ.م تحمل بنسبة 60 % من الأجور ،
التسويقية 2 دينار .

2- التكاليف الثابتة الفصلية كانت كما يلي :

الصناعية 90000 ، التسويقية 60000 ، الإدارية 30000

3- حركة الوحدات وبيانات إضافية :-

لم يكن هناك إنتاج تحت التشغيل أول وآخر المدة

مخزون الإنتاج التام أول المدة 2000 وحدة

إجمالي ت.ص.غ.م في شهر شباط كانت بمقدار 54000

ازداد الإنتاج في شهر شباط بمقدار 25% عن شهر كانون الثاني

انخفضت التكاليف المتغيرة للوحدة بمقدار 20% عن شهر كانون الثاني

ازداد المخزون في آخر شهر شباط بمقدار 50% عما كان عليه في البداية

سعر البيع للوحدة الواحدة 20 دينار .

المطلوب : إعداد قائمة التكاليف والإيرادات الكلية والحدية لشهر شباط

س10: البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية :

التكلفة المتغيرة للوحدة لشهري آذار ونيسان :

المواد المباشرة 65 ، الأجور المباشرة 45 ، ت.ص.غ.م 35 ، التسويقية 25

التكاليف الثابتة الشهرية :

الصناعية 240000 ، التسويقية 200000 ، الإدارية 140000

سياسة الشركة تقتضي الاحتفاظ بمخزون إنتاج تام آخر كل شهر بما يعادل 10% من الوحدات المنتجة خلال الشهر

الكلفة المتغيرة لمخزون آخر نيسان 435000 .

صافي الربح بموجب الطريقة الكلية لشهر نيسان 290000 وتمثل 5% من إيرادات المبيعات .

سعر بيع الوحدة 200 دينار .

المطلوب : إعداد قائمة الإيرادات والتكاليف لشهر نيسان بموجب الطريقة الكلية .

س11: البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية والتي بدأت إنتاجها 1\1\2000 من المنتج

(ص) وكما يلي :

الوحدات المنتجة والمباعة كانت كما يلي :

الشهر	الوحدات المنتجة	الوحدات المباعة
ك2	5000	3500
شباط	4000	5200

الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة لشهر ك2 كانت كما يلي :

المواد المباشرة 20 ، الأجور المباشرة 15 ، ت.ص.غ.م 10 ، تسويقية 5

ازدادت كلفة المواد المباشرة للوحدة في شهر شباط بنسبة 25% عن شهر ك2

صافي الربح لشهر ك2 بموجب الطريقة الحدية 105000 دينار

توزع التكاليف الثابتة الإجمالية بين الأنشطة الصناعية والتسويقية والإدارية بنسبة 1:2:4 على التوالي.

سعر بيع الوحدة خلال شهر ك2 100 ويعد هذا السعر منخفضا بنسبة 20% عن شهر شباط

المطلوب : إعداد قائمة الإيرادات والتكاليف لشهر شباط بموجب الطريقة الحدية .

س12: فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة س الصناعية:

1- الكلفة المتغيرة في شهر أيلول للمواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة كانت بنسبة (2.6:3.9:6.5) أما التكاليف التسويقية فكانت 20 دينار .

2- كلفة الصنع بموجب الطريقة الكلية كانت 2250000 وبموجب الطريقة الحدية 1950000

3- إيراد المبيعات لشهر أيلول كان 2925000 حيث كان سعر البيع 225 دينار للوحدة .

4- التكاليف الثابتة الإجمالية توزع بين الأنشطة الصناعية والتسويقية والإدارية بنسبة 1:2:3 على التوالي .

5- عدد الوحدات التامة أول أب 3000 وحدة وعدد الوحدات المباعة 8000 وحدة، وعدد الوحدات التامة الصنع آخر أب 5000 وحدة .

6- مخزون آخر أيلول يعادل 35% من الوحدات المعدة للبيع خلال الشهر .

7- ارتفعت التكاليف الثابتة خلال شهر أيلول بنسبة 20% عما كانت عليه في أب .

8- ارتفعت التكاليف المتغيرة في شهر أيلول بنسبة 30% عما كانت عليه في أب .

9- عدم وجود مخزون للإنتاج تحت التشغيل أول وأخر المدة .

المطلوب: إعداد قائمة التكاليف والإيرادات بموجب الطريقة الكلية والحدية لشهر أيلول.

