

# محاسبة التكاليف المتقدمة

الدكتور

عبد الرزاق قاسم الشحادة

الدكتور

نواف محمد فخر



# محاسبة التكاليف المتقدمة

الدكتور

**عبد الرزاق قاسم الشحاده**

جامعة الزيتونة الأردنية  
أستاذ بقسم المحاسبة  
كلية الأعمال

الدكتور

**نواف محمد فخر**

جامعة دمشق  
أستاذ بقسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد



الطبعة الأولى

2021

رقم الايداع لدى دائرة المكتبة الوطنية : ( 2020 / 2 / 916 )

فخر، نواف محمد

محاسبة التكاليف المتقدمة/ نواف محمد فخر، عبد الرزاق قاسم الشحادة. - عمان: دار  
وائل للنشر والتوزيع ، 2020.

( 448 ص )

ر.إ. : ( 2020 / 2 / 916 )

الواصفات: / محاسبة التكاليف // المحاسبة /

\* يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي  
دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى.

\*\*\*\*\*

رقم التصنيف العشري / ديوي : 657.42  
(ردمك) 2 - 727 - 91-9957-978-ISBN

\* محاسبة التكاليف المتقدمة

\* الدكتور نواف محمد فخر - الدكتور عبد الرزاق قاسم شحادة

\* الطبعة الأولى 2021

\* جميع الحقوق محفوظة للناسر



## دار وائل للنشر والتوزيع

دار وائل للنشر عمان - الأردن - الجبيهة - شارع الجمعية العلمية الملكية  
مقابل الباب الشمالي للجامعة الأردنية

E-Mail : [darwael@yahoo.com](mailto:darwael@yahoo.com) - [sales.darwael@gmail.com](mailto:sales.darwael@gmail.com)

TEL +962 6 533583 7

FAX: +962 6 5331661

جميع الحقوق محفوظة، لا يسمح بإعادة إصدار هذا الكتاب أو تخزينه في نطاق استعادة المعلومات أو  
نقله أو إستنساخه أو ترجمته بأي شكل من الأشكال دون إذن خطي مسبق من الناسر.

All rights reserved. No Part of this book may be reproduced, or transmitted in any form or by  
any means, electronic or mechanical, including photocopying, recording or by any information  
storage retrieval system, without the prior permission in writing of the publisher.

# الفهرس

الموضوع	الصفحة
المقدمة .....	11
<b>الفصل الاول</b>	
<b>مدخل الى محاسبة التكاليف المعيارية</b>	62-15
- مقدمة .....	17
- أوجه قصور نظام التكاليف الفعلية .....	17
- التكاليف التقديرية .....	19
- التكاليف المعيارية وتطورها .....	21
- نشأة وتطور محاسبة التكاليف المعيارية .....	23
- التنظيم المعيارى للوحدات الاقتصادية .....	26
- تعريف المعيار والتكاليف المعيارية .....	29
• إعداد المعايير .....	30
• إنشاء البطاقة المعيارية .....	31
• الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعايير .....	39
• تصنيف المعايير .....	40
• اختبار المعايير .....	43
- متطلبات إنشاء نظام للتكاليف المعيارية .....	45
- وظائف وأهداف نظام التكاليف المعيارية .....	46
- التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية .....	50
- شروط نجاح تطبيق نظام التكاليف المعيارية .....	53

الموضوع	الصفحة
- مدى ارتباط التكاليف المعيارية بإدارة الاعمال .....	54
- قياس كفاءة نظام التكاليف المعيارية في كشف الانحرافات .....	56
- التقرير عن الانحرافات في نظام التكاليف المعيارية .....	58
- الاسئلة النظرية .....	61
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>معايرة المواد المباشرة وتحليل انحرافاتهما</b>	
- مقدمة .....	63-118
- أسس الرقابة على المواد ومعايرتها .....	65
• معايرة السعر للمواد .....	67
• معايرة كمية المواد .....	68
- تنظيم صرف المواد والخامات الى مراكز الإنتاج .....	70
- تحديد انحرافات المواد وتحليلها .....	74
• انحرافات السعر .....	75
• انحرافات الكمية .....	78
• انحرافات المواد - حالة استبدال مادة بمادة أخرى .....	82
• انحرافات المواد وتحليلها في حالة المزج .....	85
• انحرافات الفاقد والعائد .....	91
- تخصيص وتحميل انحرافات المواد على تكلفة المنتجات .....	102
- المستندات المعيارية للمواد وتقارير الأداء .....	103
- المعالجة المحاسبية للمواد وانحرافاتهما .....	106
- اسئلة نظرية وأمثلة عملية .....	112

### الفصل الثالث

174-119	<b>معايرة الأجور المباشرة وتحليل انحرافاتهما</b>
121	- مقدمة .....
121	- خصائص ومتطلبات معايرة الأجور .....
123	• معايرة زمن العمل .....
125	• معايرة معدل الاجر .....
126	- انحرافات الأجور وتحليلها .....
127	• التحليل الثنائي لانحرافات الأجور .....
131	• التحليل الثلاثي لانحرافات الأجور .....
135	- أسباب انحرافات الأجور .....
135	• أسباب انحرافات الزمن .....
135	• أسباب انحرافات معدلات الأجور .....
136	- انحرافات تركيبة العمل .....
143	- انحرافات المسموحات وتحليلها .....
152	- انحرافات تعديل معايير الأجور .....
158	- تخصيص وتحميل انحرافات الأجور على تكلفة المنتجات .....
159	- المستندات المعيارية للإنتاج وتكلفة العمل .....
162	- المعالجة المحاسبية للأجور وانحرافاتهما .....
164	- أسئلة نظرية وأمثلة عملية .....

### الفصل الرابع

246-175	<b>معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل انحرافاتهما</b>
177	- مقدمة .....
177	- تبويب وخصائص التكاليف الصناعية غير المباشرة .....
180	- إجراءات معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة .....
180	• اختيار الأسلوب الأنسب لتبويب التكاليف .....
181	• معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة المرنة .....
181	• معايرة التكاليف الصناعية الثابتة .....
182	• معايرة التكاليف شبه المتغيرة أو الثابتة .....
182	• تحديد المستوى المعياري للطاقة الإنتاجية .....
185	- إعداد الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة .....
188	• أنواع الموازنات التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة..
192	• طرق حساب بيانات الموازنة التخطيطية المرنة .....
197	- طرق كشف الانحرافات للتكاليف الصناعية غير المباشرة .....
198	- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها .....
200	• تحليل الانحرافات على أساس الموازنة التخطيطية الثابتة .....
204	• تحليل الانحرافات على أساس الموازنة التخطيطية المرنة .....
219	-المستندات المعيارية و تقارير الاداء للتكاليف الصناعية غير المباشرة
222	- معالجة التكاليف الصناعية غير المباشرة وانحرافاتهما محاسبياً .....
230	- اسئلة نظرية وأمثلة عملية .....

### الفصل الخامس

288-247	<b>معايرة تكلفة المنتجات وفق نموذج الفطة الجزئية</b>
249	- مقدمة .....
249	- نماذج تطبيق نظام التكاليف المعيارية .....
252	- النموذج الاحصائي لتطبيق نظام التكاليف المعيارية .....
254	- النموذج المحاسبية لتطبيق نظام التكاليف المعيارية .....
254	• نموذج الخطة الجزئية .....
263	• مثال تطبيقي على نموذج الخطة الجزئية .....
281	- الاسئلة النظرية والأمثلة العملية .....

### الفصل السادس

382-289	<b>معايرة تكلفة المنتجات وفق نموذج الفطة الكاملة والثنائية</b>
291	- مقدمة .....
291	- مرتكزات تطبيق نظام التكاليف المعيارية وفق نموذج الخطة الكاملة
299	- تسوية الانحرافات و قوائم التكاليف وفق نموذج الخطة الكاملة .....
304	- توزيع الانحرافات المعيارية على أصناف المنتجات وفق نموذج الخطة الكاملة .....
313	- مثال تطبيقي شامل على نموذج الخطة الكاملة .....
326	- نموذج الخطة الثنائية لتطبيق نظام التكاليف المعيارية .....
329	- تسوية الانحرافات وفق نموذج الخطة الثنائية .....
331	- الاجراءات المحاسبية في حال تعدد المراحل .....
332	- اجراءات تكاليف المراحل في حال تطبيق نظام التكاليف المعيارية..
334	• مثال شامل على اجراءات تكاليف المراحل .....



الموضوع	الصفحة
- اجراءات تكاليف المراحل في حال وجود مسموحات وخسائر تشغيل	358
• اكتشاف التالف الطبيعي وغير الطبيعي في بداية عملية الإنتاج	359
• اكتشاف العيوب أثناء عملية الإنتاج	360
• اكتشاف العيوب في نهاية عملية الإنتاج	361
- معالجة مصاريف اصلاح التالف	370
- الأسئلة النظرية والأمثلة العملية	372
<b>الفصل السابع</b>	
<b>معايرة المبيعات وتحليل انحرافاتهما</b>	383-444
- مقدمة	385
- الموازنة التخطيطية المرنة والثابتة للمبيعات	385
- طرق تحليل انحرافات المبيعات	387
• طريقة دخل النشاط	388
• طريقة قيمة المبيعات	399
- تحليل انحرافات المبيعات والتكاليف معاً	404
- إثبات انحرافات المبيعات	418
• الطريقة الاحصائية لإثبات انحرافات المبيعات	419
• الطريقة المحاسبية لإثبات انحرافات المبيعات	422
- مثال تطبيقي على انحرافات المبيعات والسعر والتكلفة	431
- الاسئلة النظرية والأمثلة العملية	440
قائمة المراجع	445

## مقدمة

تطورت محاسبة التكاليف بشكل عام ومحاسبة التكاليف المعيارية بشكل خاص، وواكبت على الدوام التطور التقني والإداري والاقتصادي في أنشطة الوحدات الاقتصادية، حيث أن من مهام هذا النوع من الأنشطة المحاسبية إنتاج البيانات والمعلومات المفيدة لأغراض الادارية المختلفة.

على الرغم من أهمية التكاليف الفعلية في القياس لتكلفة عناصر الانتاج والخدمات وأنواع المنتجات والطلبات المختلفة، إلا أنها لا تمتلك الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات الادارية، لذلك ظهر نظام التكاليف المعيارية استجابة لمتطلبات الادارة العلمية، وتطورت وظائفه ومبادئه ونماذج تطبيقه، ولعب دوراً حيوياً في رفع كفاءة وفعالية ادارة الوحدات الاقتصادية.

لقد واكبت اجراءات محاسبة التكاليف المعيارية في بيئة الأعمال المتغيرات والخصائص التكنولوجية للعمليات الانتاجية الداخلية وهندسة المنتجات المعاصرة في ظل مرونة محدودة ومنافسة كبيرة ومهارات الشراء والإنتاج والمخزون الكبير وغير ذلك.

يقوم النظام المعياري للتكاليف على قاعدة معيارية (بنك معايير) لعناصر التكاليف الصناعية، إذ يجب ان تتصف المعايير بالعملية والواقعية والدقة والشمول في ظل مستوى الاداء الجيد والكفاءة الجيدة لاستخدام عوامل الانتاج. ونظراً لتغير الظروف فإنه يلزم اعادة النظر بالمعايير بشكل دوري من خلال اخضاعها لضبط منهجي للتكاليف لكي تحافظ على خصائصها ووظائفها، وبالتالي تحقيق اهداف النظام المعياري المتمثلة في ترشيد الانفاق وتخفيض التكاليف.

وبالرغم من الانتقال الى بيئة التصنيع المرنة والتنافسية الحديثة وضرورة التطوير المنهجي لعملية المعايرة لكي تعكس متغيرات السوق بالإضافة الى الخصائص والمتغيرات التكنولوجية الداخلية المرنة، فان النظام المعياري مازال يلعب دوراً مهماً في القياس التكاليفي وفي الاستجابة للكثير من المتطلبات الادارية في منظمات الاعمال المعاصرة.

تناول هذا المؤلف الاسس النظرية والإجراءات التطبيقية لمحاسبة التكاليف المعيارية، حيث وردت الموضوعات بشكل متسلسل لعناصر التكلفة والمبيعات على النحو التالي:

#### **الفصل الاول: مدخل الى محاسبة التكاليف المعيارية.**

تطرق هذا الفصل لتطور محاسبة التكاليف المعيارية وأهدافها، ومبادئ النظام التكاليفي المعياري، وإجراءات التنظيم لإنشاء نظام تكاليف معياري ملائم، بالإضافة الى عملية انشاء المعايير واختبارها وخصائصها وغير ذلك.

#### **الفصل الثاني: معايرة المواد المباشرة وتحليل انحرافات.**

تناول هذا الفصل عملية معايرة كمية وسعر المواد، وتحليل انحرافات المواد ثنائياً وثلاثياً ورباعياً، وإلى المعالجة المحاسبية للمواد واثبات انحرافات.

#### **الفصل الثالث: معايرة الأجور المباشرة وتحليل انحرافات.**

تطرق هذا الفصل الى قضايا معايرة زمن العمل ومعدلات الأجور، وتحليل انحرافات الأجور المباشرة، والتسجيل المحاسبي لإثبات انحرافات.

#### الفصل الرابع: معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل انحرافاتهما.

تطرق هذا الفصل الى معايرة بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة، وتحليل انحرافاتهما ثنائياً وثلاثياً ورباعياً واثبات انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة محاسبياً.

#### الفصل الخامس والسادس: معايرة تكلفة المنتجات وفق الخطة الجزئية والكاملة والثنائية.

تطرق الفصلين الى النماذج الاحصائية والمحاسبية المستخدمة لتطبيق النظام المعياري للتكلفة، وتحديد نموذج الخطة الجزئية، ونموذج الخطة الكاملة، بالإضافة الى نموذج الخطة الثنائية، ومعالجة عناصر التكاليف وتسوية الانحرافات وفقهما، وإعداد الحسابات الختامية وقوائم التكاليف وفق النموذج المعياري المطبق.

#### الفصل السابع: معايرة المبيعات وتحليل انحرافاتهما.

تطرق هذا الفصل الى تخطيط المبيعات وتحليل انحرافاتهما، وتحليل انحرافات المبيعات والتكاليف معاً، واثبات انحرافات المبيعات محاسبياً وإحصائياً. ولقد وردت الموضوعات التي جاءت بهذا المؤلف بشكل واضح ومتسلسل، ومدعمة بالأمثلة والحالات التطبيقية بما يساعد على التعمق في فهم الاصول النظرية والإجراءات التطبيقية لمحاسبة التكاليف المعيارية، وعلى امكانية تطبيق النظام المعياري للتكلفة في منشآت الاعمال الصناعية المعاصرة.

في النهاية لا يسعدنا إلا أن نقول الحمد لله تعالى الذي فضل علينا نعمة التوفيق بإنجاز هذا العمل، وأن نكون قد وفقنا في جمع وتحليل وعرض المادة العلمية لهذا الكتاب بطريقة يرى فيها الطالب والدارس والمهتم بقضايا محاسبة

التكاليف المعيارية عوناً ومرشداً لهم في الإجابة على المشكلات المفاهيمية والإجرائية التي يمكن أن تواجههم.

كما نرجو من الله العلي القدير أن يكون هذا الكتاب إضافة علمية ومعرفية الى المكتبة العربية في مجال مهنة المحاسبة، مع الترحيب بأي نقد لتطوير هذا الكتاب، فالكمال لله وحده وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

عمان 2018/3/1

**المؤلفان**