

# تحليل التكاليف الحقيقية

## تصميم الدرس

- 1 – مقدمة.
- 2 – العناصر المكونة للتكاليف الحقيقية.
- 3 – تبويب عناصر التكاليف.
- 4 – مبادئ وأسس تبويب عناصر التكاليف الحقيقية.
- 5 – حصر عناصر التكاليف غير المباشرة.
- 6 – التمارين و حلولها.

## 1 - مقدمة :

ثبوت عناصر التكاليف حسب وحدة المنتج :  
إنّ التكاليف الحقيقية هي تلك التكاليف المحملة فعليا و حيث تعطى في نهاية الفترة و تعرف بأنها التكاليف الخاصة بالاستغلال خلال نشاط المؤسسة الحقيقي.

## 2 - العناصر المكوّنة للتكاليف الحقيقية :

تقوم المحاسبة التحليلية بحساب كل قسم و كل منتج مصنع تكلفة الشراء و تكلفة الإنتاج و تكلفة البيع حتى تحدّد سعر التكلفة و يطرح سعر التكلفة من المبيعات للحصول على نتيجة.

## 3 - تبويب عناصر التكاليف :

يقصد بتبويب عناصر التكاليف و سعر التكلفة بتقسيم أو تخصيص عناصر التكاليف إلى مجموعات متجانسة و على أساس وحدة قياس معيّنة حيث تقوم المؤسسة بتقسيم التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة.

### أ - التكاليف المباشرة :

و تشمل جميع النفقات التي تنفق حصصا من أجل الإنتاج مباشرة و يمكن تعريفها بأنها عناصر من التكاليف يمكن تخصيصها بأكملها للمنتج و يمكن ربطها بسهولة و بصورة مباشرة بالوحدات المنتجة و من كونها المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج، اليد العاملة المنتجة.

### ب - التكاليف غير المباشرة :

و تشمل النفقات التي يصعب ربطها بالمنتج أي أنّها نفقات لا تنفق من أجل المنتج مباشرة، و لكن تنفق على قسم أو مجموعة من الأقسام الأخرى.

## 4 - مبادئ و أسس تبويب عناصر التكاليف الحقيقية :

### 1 - سهولة تبويب بعض العناصر :

إنّ العنصر الذي يكون سهلاً لتخصيصه و ربطه بالمنتوج يعتبر عنصراً مباشراً، و هناك بعض العناصر تعتبر بطبيعتها مباشرة، لكن الاعتبارات العمليّة تستوجب أيّ تتطلب اعتبارها غير مباشرة، و تضاف إلى التكاليف غير المباشرة و يرجع هذا للقيمة - الضئيلة المنخفضة و الأتعاب التي تنجو عن حصرها و معرفة نصيب كل وحدة منتجة.

مثل : زيوت التشحيم - خيوط لصناعة الأحذية و الملابس.

### 2 - صعوبة تبويب بعض العناصر :

إنّ بعض العناصر يصعب تخصيصها، حيث نجد لها في علاقة مباشرة مع الإنتاج إلاّ أنّها غير مباشرة نتيجة صعوبة تحديدها.

ملاحظة :

إنّ الأعباء غير المباشرة بعد حصرها و معرفة قيمتها نقوم بتوزيعها على جميع الوحدات المنتجة و المبيعة بعد معرفة وحدة القياس مثل : الإنارة، أجور عمال النقل، أجور عمال النظافة، مرتبات مهندسين ... إلخ.

## 5 - حصر عناصر التكاليف غير المباشرة :

### 1 - تكلفة المواد غير المباشرة :

و هي تلك المواد التي لا تدخل أصلاً في التكوين المادي للمنتوج و لكنّها ضرورية مثل الوقود و زيوت التشحيم و كذلك المواد التي قيمتها بسيطة مثل الخيوط، المسامير.

### 2 - كلفة الإنتاج غير المباشرة :

مثل أجور العمال غير المباشرة كالعمال المساعدين في الإدارة و خارج ورشة الإنتاج و التصنيع.

### 3 - أعباء صناعية غير مباشرة :

و بقصد بها النفقات التي تنفق على النشاط الإنتاجي مثل مصاريف الإنارة، الإيجار، امتلاك الآلات.

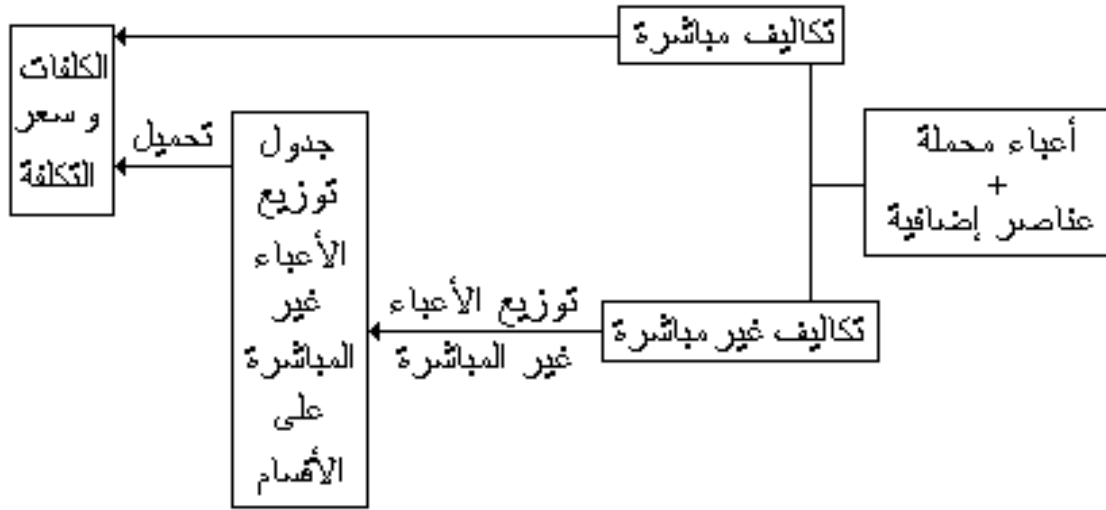
### 4 - مصاريف التوزيع غير المباشرة :

و تشمل الأعباء التي تتطلبها عملية التسويق مثل أعباء التغليف والتعبئة، الرعاية و الإشهار و ممثلي البيع.

### 5 - مصاريف إدارية غير المباشرة :

و تشمل الأعباء المتعلقة بالإدارة العامة مثل مرتبات عمال الإدارة، التمويل، عمال المخزن، أدوات المكتب ... إلخ.

#### مخطط توضيحي لعناصر التكاليف الحقيقية



#### تعليق :

معنى التخصيص : هو عبارة عن دمج الأعباء المباشرة و تخصيصها حسب الأقسام لمعرفة كلفة كل قسم و بسعر التكلفة لكل وحدة و ذلك من أجل تحديد تكلفة الشراء، و كلفة الإنتاج و كلفة التوزيع و سعر التكلفة بالنسبة للتكاليف المباشرة.

**معالجة الأعباء غير المباشرة:** بعد حصر و تحديد قيمة الأعباء غير المباشرة نقوم بما يلي :

أ - توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام و مراكز الأقسام المتواجدة في المؤسسة المتعلقة بنشاطها.

إنّ هذا التوزيع يتمّ باستعمال أساس التوزيع، قد تكون النسبة مئوية أو تنتسب إلى الكمية المشتراة أو إلى المادّة الأولية المستعملة أو للكمية المباعة أو رقم الأعمال.

ب - تحميل أعباء هذه الأقسام المحسوبة في جدول توزيع الأعباء غير المباشرة للتكاليف الخاصة بها.

### **الأقسام المتجانسة :**

إنّ المؤسسة تتطلب تنظيماً جيّداً أو نقول إنّ الأقسام المتجانسة إذا كانت عناصر التكاليف المنتسبة فتقاس بنفس الوحدة و قد تكون على أساس الكمية المشتراة، أو على أساس ساعات العمل المباشرة أو على أساس ساعات العمل للإلات أو الكمية المنتجة أو الكمية المباعة أو رقم الأعمال و يسمح هذا التحميل ( التوزيع ) بالنسبة إلى عناصر التكاليف إلى الكلفات و سعر التكلفة الخاصة بها. و يمكن أن نقسم الأقسام إلى قسمين :

### **1 - الأقسام الرئيسية :**

و تتكون غالبا من قسم الشراء ( التموين )، قسم الإنتاج، قسم التوزيع حيث تحسب كلفة كل قسم و تحديد سعر التكلفة أيضا.

### **2 - الأقسام المساعدة :**

تقوم هذه الأقسام بتقديم خدمات للأقسام الرئيسية حيث توزّع تكاليفها على بقية الأقسام عن طريق ما يسمّى بالتوزيع الثانوي و في النهاية يكون مجموع التوزيع الثانوي بالنسبة للأقسام المساعدة يساوي ( 0 ) الصفر.

و تمثل الأقسام المساعدة كلّ من الإدارة و المالية، الصيانة، الطاقة المحركة والنقل.

### **ملاحظة :**

قد تختلف الأقسام المساعدة من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى حسب طبيعة نشاطها.

### التقنية الأساسية لطريقة الأقسام المتجانسة :

إن التكاليف غير المباشرة توزع على أساس الأقسام المتواجدة في المؤسسة لإعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، وذلك بالاعتماد على أساس التوزيع، ثم نجمع مبالغ كل قسم عموديا لنحصل على مجموع التوزيع الأولي للتكاليف و سعر التكلفة، أمّا الأقسام المساعدة فتقدم خدمات للأقسام الرئيسية و بالتالي نقوم بتوزيع تكاليفها على الأقسام الرئيسية، و بالتالي نكون قد حملنا التكاليف غير المباشرة إلى الأقسام الرئيسية.

**مثال :** إذا كان إجمالي تكاليف قسم النقل 96000 دج و أن عدد الكيلومترات المقطوعة 10000 كلم، منها 4000 لقسم التموين و 6000 لقسم المبيعات. حدّد الكلفة لقسم الشراء و البيع.

$$\text{الحل :} \quad 9.6 = \frac{96000}{10000}$$

كلفة الشراء :  $4000 \times 9.6 = 38400$  دج.

كلفة الإنتاج :  $6000 \times 9.6 = 57600$  دج.

### توزيع الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية :

#### (1) التوزيع التنازلي :

و يقصد به توزيع أعباء الأقسام المساعدة على بقية الأقسام حسب الترتيب و في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف.

#### شكل توضيحي :

| الأقسام الرئيسية |       |       | الأقسام المساعدة |            |            | 3ت |
|------------------|-------|-------|------------------|------------|------------|----|
| و                | هـ    | د     | جـ               | ب          | أ          |    |
| .....            | ..... | ..... | .....            | .....      | .....      |    |
| .....            | ..... | ..... | .....            | .....      | ( - 100% ) |    |
| .....            | ..... | ..... | .....            | ( - 100% ) |            |    |
| .....            | ..... | ..... | ( - 100% )       |            |            |    |
| 3                | 3     | 3     | 0                | 0          | 0          |    |

## تعليق على الجدول :

نلاحظ أن القسم ( أ ) تكاليفه وزعت على الأقسام الأخرى،  
( ب ، ج ، د ، هـ ، و ) وأصبحت قيمته تساوي الصفر، و أن القسم ( ب ) يقدم خدماته إلى ( ج ، د ، هـ ، و ) و توزع تكاليفه على هذه الأقسام فقط، و لا يقدم خدمة إلى القسم ( أ ) و تصبح قيمته تساوي ( 0 ). القسم ( ج ) يقدم خدماته إلى ( د ، هـ ، و ) و لا يقدم خدماته إلى ( أ ) ، ( ب ) و بالتالي فإن تكاليفه توزع على ( د ، هـ ، و ) تساوي الصفر.

## (2) التوزيع التبادلي :

تكون فيه الأقسام المساعدة تقدم خدمات فيما بينها، و لذلك يجب تحديد قيمة هذه الخدمات المتبادلة من أجل القيام بعملية التوزيع فيما بعد فمثلاً :  
مشروع به أقسام مساعدة تتكوّن من ( أ ) الطاقة المحركة و  
( ب ) النقل، حيث يقدم قسم الطاقة المحركة خدمات لقسم النقل و كذلك قسم النقل يقدم خدمات لقسم الطاقة المحركة و يمكن توضيح هذه العملية من خلال الشكل التالي :

| الأقسام الرئيسية |       |       | الأقسام المساعدة |             |              |
|------------------|-------|-------|------------------|-------------|--------------|
| ( هـ )           | ( د ) | ( ج ) | ( ب )            | ( أ )       |              |
| .....            | ..... | ..... | .....            | .....       | توزيع الأولي |
| .....            | ..... | ..... | 25 %             | ( - 100 % ) | التوزيع أ    |
| .....            | ..... | ..... | ( - 100 % )      | 20 %        | الثانوي ب    |

من خلال الجدول نلاحظ أن القسم ( أ ) يقدم خدمات إلى القسم ( ب ) و أن القسم ( ب ) أيضا يقدم خدمات للقسم ( أ ) و بالتالي نقول أن هناك تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة و لمعرفة تكلفة كل قسم نتبع الخطوات التالية :  
نرمز إلى القسم ( أ ) بالرمز س، و نرمز إلى القسم ( ب ) بالرمز ص و منه نشكل معادلتين بمجهولين :

$$س = \text{مبلغ التوزيع الأولي ( أ + 20 \% ص )}$$

$$ص = \text{مبلغ التوزيع الأولي ( ب + 25 \% س )}$$

نحل المعادلتين بطريقة رياضية لتحديد قيمة س و ص، وبعد تحديد قيمتهما، نقوم بتوزيع كلّ منهما على بقية الأقسام حسب النسب أو المعاملات المعطاة ( وحدة القياس ) و في الأخير نجد كلفة كلّ وحدة واحدة في كلّ قسم من الأقسام الرئيسية على أساس معاملات التوزيع.

## 6 - التمارين و حلولها :

تمرين (01) :

أعطي لك جدول إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة كالتالي :

| الأقسام الرئيسية |            |          |         |             | الأقسام المساعدة |         | مبلغ التوزيع              | الأقسام العنصر |
|------------------|------------|----------|---------|-------------|------------------|---------|---------------------------|----------------|
| التوزيع          | الانهاء    | الترتيب  | التحضير | التموين     | الصيانة          | الإدارة |                           |                |
| 12870            | 12460      | 14570    | 13560   | 10500       | 16260            | 10900   | مجموع التوزيع الأولي      |                |
| % 10             | % 30       | % 10     | % 20    | % 18        | % 12             | (%100-) | التوزيع الثانوي<br>أ<br>ب |                |
| %10              | %20        | %25      | %15     | %10         | (%100-)          | %20     |                           |                |
| %100 من ربح      | قطعة مصنعة | ساعة عمل | كلغ     | كلغ المشتري |                  |         |                           |                |

لديك المعلومات الأخرى التالية :

**التكاليف المباشرة و الخاصة باليد العاملة :**

بالنسبة للمنتوج م1 300 ساعة عمل ب 15 دج للساعة الواحدة.

بالنسبة للمنتوج م2 450 ساعة عمل ب 20 دج للساعة الواحدة.

**المشروبات :** 600 كلغ من المادة الأولية م1 400 كلغ من المادة الأولية م2.

**الإنتاج :** تمّ إنتاج كمية قدرها 450 وحدة من المنتج م1 باستهلاك 320 كلغ من

المادة الأولية م1، و تمّ إنتاج 570 وحدة مؤسسة م2 باستهلاك 250 كلغ من المادة

الأولية م1 و 388 كلغ من م2 ، مع العلم أن شراء الكلف الواحد من م1 هو 18 دج زائد

2000 دج كمصاريف الشراء المباشرة و م2 هو 20 دج زائد 4000 دج كمصاريف

الشراء المباشرة.



**المبيعات :** إنّ سعر بيع المنتجين م1 و م2 هو على التوالي :

150 دج و 180 دج، حيث تمّ بيع 400 وحدة من م1 و 500 وحدة من م2.

**المطلوب :**

- 1 - إتمام جدول إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة.
- 2 - حساب تكلفة الشراء.
- 3 - حساب تكلفة الإنتاج.
- 4 - حساب سعر التكلفة.
- 5 - حساب النتيجة التحليلية.

**الحل :**

**1 - جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.**

| الأقسام الرئيسية |               |              |              |               | الأقسام المساعدة |                 | مبلغ التوزيع | الأقسام العناصر            |
|------------------|---------------|--------------|--------------|---------------|------------------|-----------------|--------------|----------------------------|
| التوزيع          | الانهاء       | الترتيب      | التحضير      | التموين       | الصيانة          | الإدارة         |              |                            |
| 1287<br>0        | 12460         | 14570        | 13560        | 10500         | 16260            | 10900           |              | مجموع التوزيع الأولي       |
| 1450<br>1800     | 4350<br>3600  | 1450<br>4500 | 2900<br>2700 | 2610<br>1800  | 1740<br>18000 -  | 14500 -<br>3600 |              | التوزيع أ }<br>الثانوي ب } |
| 100%<br>ربح      | قطعة<br>مصنعة | ساعة<br>عمل  | كغ<br>مستهلك | كغ<br>المشتري |                  |                 |              |                            |
| 10,74            | 20            | 27,36        | 20           | 14,91         |                  |                 |              |                            |

$$\text{س} = 10900 + 0.2 \text{ ص} \dots (1)$$

$$\text{ص} = 16260 + 0.12 \text{ س} \dots (2)$$

- نعوض قيمة ص في المعادلة (1)

$$\text{س} = 10900 + 0.2 (16260 + 0.12 \text{ س})$$

$$\text{س} = 10900 + 3252 + 0.024 \text{ ص}$$

$$\text{س} = 9024 = 14152 \text{ دج}$$

$$0.976 \text{ س} = 14152$$

$$\text{ص} = \frac{14152}{0.976} = 14500 \text{ دج}$$

$$\text{س} = 14500 \text{ دج}$$

$$\text{ص} = 16260 + 0.12 (14500)$$

$$\text{ص} = 18000 \text{ دج.}$$

## 2 - تكلفة الشراء :

| 2م     | 1م     | البيان   |
|--------|--------|--|
|        |        | <b>التكاليف المباشرة :</b>   |
| 8000   | 10800  | 1 - ثمن الشراء :<br>1م = 600 كلغ x 18 دج<br>2م = 400 كلغ x 20 دج                     |
| 4000   | 2000   | 2 - مصاريف الشراء :<br>1م :<br>2م :  |
| 5964   | 8946   | <b>التكاليف غير المباشرة :</b><br>1م = 600 كلغ x 14.91 دج<br>2م = 400 كلغ x 14.91 دج |
| 17964  | 21746  | تكلفة الشراء الكلية  |
| 400 جـ | 600 جـ | عدد الكيلوغرامات المشتراة  |
| 44.91  | 36.24  | تكلفة شراء الوحدة الواحدة  |

## 3 - تكلفة الإنتاج :

| 2م       | 1م      | البيان   |
|----------|---------|--|
|          |         | <b>التكاليف المباشرة :</b>   |
| 9060     | 11596.8 | <b>تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة :</b><br>1م = 320 كلغ x 36.24<br>2م = 320 كلغ x 36.24 |
| 17425.08 |         | اليد العاملة المباشرة :<br>1م : 15 دج x 300 ساعة<br>2م : 20 دج x 450 ساعة                    |
| 9000     | 4500    | <b>التكاليف غير المباشرة :</b>   |
| 12760    | 6400    | 1 - التحضير:<br>1م = 320 كلغ x 20 دج<br>2م = 638 كلغ x 20 دج                                 |
|          |         | 2 - الترتيب :  |

|          |         |  |
|----------|---------|--|
| 12312    | 8208    | م1 = 300 ساعة x 27.36 دج<br>م2 = 450 ساعة x 27.36 دج<br>3 - الانتهاء : |
| 11400    | 9000    | م1 = 450 قطعة (وحدة) x 20 دج<br>م2 = 570 قطعة (وحدة) x 27.36 دج        |
| 71957.08 | 39704.8 | تكلفة الإنتاج الكلية   |
| 570      | 450     | الكمية المنتجة ( عدد الوحدات )   |
| 126.24   | 88.23   | تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة   |

#### 4 - تكلفة البيع و سعر التكلفة :

| م2      | م1     | البيان   |
|---------|--------|--|
| 63120   | 35292  | تكلفة إنتاج السلع المباعة :<br>م1 = 88.23 دج x 400 وحدة<br>م2 = 126.24 دج x 500 وحدة |
| 9666    | 6444   | تكلفة التوزيع غير المباشرة :<br>م1 : 10.76 دج x 600 دج<br>م2 : 10.74 دج x 900 دج     |
| 72786   | 41736  | سعر التكلفة الإجمالي   |
| 500     | 400    | عدد الوحدات المباعة  |
| 145.572 | 104.34 | سعر التكلفة للوحدة الواحدة   |

#### 5 - النتيجة التحليلية : المبيعات - سعر التكلفة.

| م2       | م1      | البيان   |
|----------|---------|--|
| 90000    | 60000   | المبيعات :<br>م1 = 400 وحدة x 150 دج<br>م2 = 500 وحدة x 180 دج |
| 72786 -  | 41736 - |  |
| 17214    | 18264   | سعر التكلفة  |
| 35478 دج |         | المجموع :  |

#### تمرين (2) :

مؤسسة صناعية تنتج منتوجين :

- المنتج م1 : باستعمال المواد الأولية م1

- المنتج م2 : باستعمال المواد الأولية م2

و خلال الفترة أعطيت لك المعلومات التالية :

1 - المبيعات : 450 وحدة من م1 بسعر 168 دج للوحدة الواحدة.  
320 وحدة من م2 بسعر 220 دج للوحدة الواحدة.

2 - اليد العاملة المباشرة :

280 ساعة من م1 بـ 55 دج للساعة الواحدة.

360 ساعة من م2 بـ 55 دج للساعة الواحدة.

3 - الإنتاج : 500 وحدة من م1 و 400 من م2.

4 - المواد الأولية المستهلكة : 250 كلغ من م1 لإنتاج م1.

400 كلغ من م2 لإنتاج م2.

5 - الكميات المشتراة : 360 كلغ من م1 بسعر 23 دج للكلغ الواحد.

440 كلغ من م2 بسعر 28 دج للكلغ الواحد.

6 - بلغت التكاليف غير المباشرة حسب الجدول التالي :

| التوزيع                        | الإنتاج              | الشراء                        | البيان                                  |
|--------------------------------|----------------------|-------------------------------|---|
| 58400<br>100 دج من رقم الأعمال | 72000<br>وحدات منتجة | 9200<br>كلغ مواد أولية مشتراة | التوزيع الثانوي على أساس<br>وحدة القياس |

**المطلوب :**

1 - إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2 - حساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية.

**الحل :**

1 - إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

| التوزيع                    | الإنتاج                  | الشراء                | البيان                                  |
|----------------------------|--------------------------|-----------------------|---|
| 58400<br>1460 (100% رقم ع) | 72000<br>900 وحدات منتجة | 9200<br>800 كلغ مشتري | التوزيع الثانوي على<br>أساس وحدة القياس |
| 40 دج                      | 80 دج                    | 11.5 دج               | تكلفة الوحدة الواحدة                    |

2 - حساب تكلفة الشراء :

| 2م               | 1م               | البيان  |
|------------------|------------------|---|
|                  |                  | تكاليف مباشرة :<br>ثمن الشراء :   |
| 12320            | 8280             | 1م = 360 كلغ x 23 دج<br>2م = 440 كلغ x 28 دج                            |
| 5060             | 4140             | تكاليف غير مباشرة :<br>1م : 360 كلغ x 11.5 دج<br>2م : 440 كلغ x 11.5 دج |
| 17380<br>كلغ 440 | 12420<br>كلغ 360 | تكلفة الشراء الكلية<br>القيمة المشتراة                                  |
| 39.5             | 34.5             | تكلفة شراء الوحدة الواحدة   |

تكلفة الإنتاج :

| 2م           | 1م           | البيان  |
|--------------|--------------|---|
|              |              | التكاليف المباشرة :   |
| 15800        | 8625         | 1 - تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة :<br>1م = 34.5 دج x 250 كلغ<br>2م = 39.5 دج x 400 كلغ |
| 19800        | 15400        | 2 - اليد العاملة :<br>1م : 280 ساعة x 55 دج<br>2م : 360 ساعة x 55 دج                          |
| 32000        | 40000        | التكاليف غير المباشرة :<br>1م : 500 وحدة x 80 دج<br>2م : 400 وحدة x 80 دج                     |
| 67600<br>400 | 64025<br>500 | تكلفة الإنتاج الكلية<br>عدد الوحدات المنتجة   |
| 169          | 128.05       | تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة  |

سعر التكلفة :

| 2م    | 1م      | البيان   |
|-------|---------|--|
| 54080 | 57622.5 | التكاليف المباشرة :<br>1 - تكلفة إنتاج المنتجات المباعة :<br>1م = 450 وحدة x 128.05 دج<br>2م = 320 وحدة x 169 دج |
| 28160 | 30240   | التكاليف غير المباشرة :<br>(تكلفة التوزيع غير المباشرة)<br>1م : 40 x 756 دج<br>2م : 40 x 704 دج                  |
| 320   | 450     | سعر التكلفة  |
| 257   | 195.25  | سعر التكلفة للوحدة الواحدة   |

النتيجة التحليلية :

| 2م        | 1م        | البيان   |
|-----------|-----------|--|
| 70400     | 75600     | المبيعات :<br>1م = 450 وحدة x 168 دج<br>2م = 320 وحدة x 220 دج |
| 82240     | 87862.5   | سعر التكلفة :<br>1م :<br>2م :                                  |
| 11840 -   | 12262.5 - | النتيجة التحليلية لكل منتج                                     |
| 24102.5 - | المجموع : |  |