

المحور الثاني: مفاهيم حول التكاليف

مفهوم التكلفة

- هي **تضحية مادية اختيارية** من أجل الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل
- وهي مجموع **الأعباء والمصاريف** المحسوبة **خلال فترة زمنية معينة**، والمرتبطة بوظيفة ما أو بمجموعة وظائف أو بمنتج ما أو خدمة، وذلك قبل المرحلة النهائية أي مرحلة البيع

الفرق بين الأعباء والمصاريف

❖ **العبء**: هو الإنفاق الذي يقابله دخول منتج مادي
(بضاعة مستهلكة، مواد أولية مستهلكة،)

❖ **المصروف**: هو الاتفاق الذي لا يقابله دخول مادي
(مثلا: مصاريف العاملين، مصاريف النقل، مصاريف الشحن، ...)

تصنيف وتبويب التكاليف في المؤسسة

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط في المؤسسة، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة، وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات، التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية

تصنيف التكاليف حسب الطبيعة



تكاليف المواد

تشمل هذه التكاليف كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة، مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية....الخ.

تكاليف العمل

هي عبارة عن مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

تكاليف الخدمات

تشمل هذه التكاليف كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية مثلًا لصيانة واهتلاك الآلات والمباني والإيجارات...، والخدمات التسويقية مثل اهتلاك سيارات البيع والتوزيع وإيجار معارض البيع...، والخدمات الإدارية والتمويلية مثل اهتلاك مباني الإدارة، تكاليف الهاتف.....الخ.

تصنيف التكاليف حسب الوظيفة



الغرض الاساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي

تكاليف الشراء (التموين): وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتريات، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية)



تكاليف الإنتاج: تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتي المرحلة النهائية (من مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

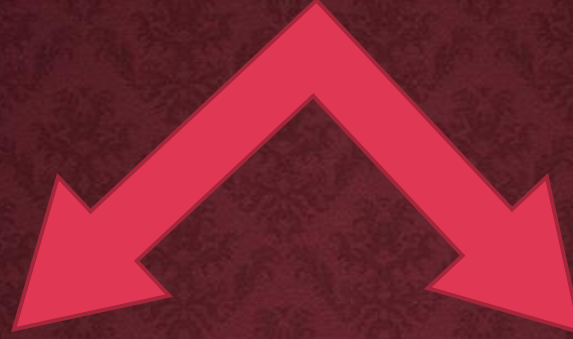


تكاليف التوزيع: وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع....الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية خدمية)





تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:



التكاليف غير المباشرة:

وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات.

التكاليف المباشرة:

وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها:

تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط

التكاليف المتغيرة

وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه (علاقة طردية) وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة (تكاليف مرنة)

التكاليف المختلطة (شبه الثابتة/المتغيرة)

هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، الهاتف، الصيانة، أجور العمل غير المباشرة،..... الخ

التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وتظل هذه التكاليف الثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوى خارجية، مثل التغير في الأسعار، ويعتبر الإيجار مثالا على التكاليف الثابتة

تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم: تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسئول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاءة الأداء

تكاليف غير خاضعة للرقابة والتحكم: وتتمثل في التكاليف التي تخضع لرقابة مسئول إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور غير المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام أخرى معينة، مصاريف الإيجار ورتب مدير المصنع، واهتلاك المباني، التأمين.



تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة الزمنية

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج سلع أو خدمات وتعتبر هذه التكاليف عن واقع حدث فعلا له ما يعززه من مستندات وإثباتات ولا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي

التكاليف
التاريخية

هي التكاليف التي نتوقع الالتزام بها، نجدها مسجلة في الموازنة، وتتوافق مع تقدير المواد التي يتوجب الالتزام بها من أجل الحصول على موضوع التكلفة المستهدف، وهي تكاليف مقدرة مسبقا على أساس عدة معايير ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية، الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

التكاليف
التقديرية

تصنيف التكاليف حسب علاقتها باتخاذ القرار



تكاليف الفرصة البديلة: تعرف تكاليف الفرصة البديلة (الضائعة) بأنها الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة إذا اختير إجراء معين بدلا من إجراء آخر، ويمكن التعبير عنها بأنها هي المزايا التي نتخلى عنها بسبب اختيارنا حلا ما بدلا من اختيار احسن حل عند الآخرين

التكاليف التفاضلية: هي التكاليف 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 آخر . فمثال عند زيادة حجم الإنتاج ، يؤدي إلى زيادة تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة وبعض المصروفات الصناعية.

1. تكلفة الشراء

تعتبر عملية الشراء أول مرحلة في النشاط الاستغلالي للمؤسسة، وتحتسب لها تكلفة تسمى بتكلفة شراء سواء تعلق الأمر بالبضائع أو بالمواد الأولية واللوازم، وتحتسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)}$$

حيث أن **ثمن الشراء = الكمية المشتراة × سعر شراء الوحدة الواحدة** وهو عبارة عن عبء ذو طبيعة مباشرة، أما مصاريف الشراء فتتمثل في مختلف أوجه الاتفاق المتعلقة بعملية الشراء مثل مصاريف الشحن والنقل (**مصاريف مباشرة**) ومصاريف إعداد وتحضير الطلبات، الاتصال بالموردين . . . الخ (**مصاريف غير مباشرة**)

2. تكلفة الإنتاج

وتشمل هذه التكلفة مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)

3. تكلفة التوزيع

ونعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير،..... الخ

سعر التكلفة:

سعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع نفقات الفترة المحددة للاستغلال، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون، حتى خدمات ما بعد البيع تحتسب ضمن سعر التكلفة، ويمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تباع به المنتج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة

ويمكننا هنا صياغة سعر التكلفة وفقا للمعادلة التالية

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{تكلفة توزيع المنتجات المبيعة (مصاريف التوزيع المباشرة/غير المباشرة)}$$

النتيجة التحليلية الإجمالية

تعتبر النتيجة التحليلية على العلاقة القائمة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة حيث تكون موجبة عندما تزيد العائدات على المصاريف وتكون سالبة في الحالة العكسية، وتبين النتيجة التحليلية مدى مساهمة كل نوع من المنتجات في تكوينها، وهذا يسمح بمعرفة أسباب المبيعات الأكثر مردودية والمبيعات الأقل مردودية

مما سبق أن نقوم بصياغة النتيجة التحليلية وفقا للمعادلة التالية

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي – سعر تكلفة المنتجات المباعة

رقم الأعمال الصافي = عدد الوحدات المباعة $\times$ سعر البيع للوحدة

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة + (سعر التكلفة للوحدة $\times$ هامش الربح للوحدة)

النتيجة التحليلية الصافية:

بعد تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية يجدر على المحاسب من أن يأخذ في عين الاعتبار عناصر أخرى لم تدمج ضمن سعر التكلفة نظرا لخصوصيات هذه العناصر، وعملية تحديد هذه العناصر ثم العمل على معالجتها يسمح للمؤسسة من معرفة النتيجة الحقيقية التي تحصلت عليها والتي تسمى بالنتيجة التحليلية الصافية.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

الأعباء المعتبرة (المحملة) :

من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة .وتتمثل هذه الأعباء في عناصر المجموعة السادسة (الحساب من 60 إلى 68). فهذه عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي، وبالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة، وهي مشتركة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

الأعباء غير المعتبرة:

هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر ضمن المحاسبة المالية ولا تظهر ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل , فهي أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدنى قيم الأصول,

العناصر الإضافية:

على عكس الأعباء غير المعتبرة فالعناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة المالية، ميزة هذا النوع من الأعباء هو النظرية ،بعبارة أخرى ليست تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة، لأنها لو كانت كذلك لسجلت ضمن أعباء المحاسبة المالية. يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية في بادئ الأمر ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة، ويمكننا هنا ذكر نوعين من هذه العناصر وهي:

- أجرة صاحب المؤسسة الفردية،
- الفوائد المسجلة على رأسمال الشركاء

مما سبق نستنتج مايلي:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء الحاسبة المالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

الشكل الموالي يقدم صورة توضيحية للعلاقة بين المحاسبة المالية والتحليلية في حساب التكاليف



مثال تطبيقي حول حساب تكلفة الشراء، الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية:

يُنتج مصنع نوعين من السلع **أ و ب**، وذلك **باستخدام** مادتين أوليتين **س و ص**

هذه بعض المعطيات المتعلقة بإنتاج هذا المصنع خلال سنة 2021:

1- مصاريف الشراء 35500 ، مصاريف إنتاج المنتج أ **43500**، مصاريف إنتاج المنتج ب **48000**، مصاريف التوزيع الإجمالية **88000**، المصاريف الإدارية **36000**.

- توزع مصاريف الشراء بين المادتين هو بنسبة **80%** للمادة س، **20%** للمادة ص.
- توزع مصاريف التوزيع الإجمالية يكون بمعدل **5/3** للمنتج أ، والباقي للمنتج ب.
- أما المصاريف الإدارية فتوزع **مناصفة** بين المنتجين أ و ب.

2- مشتريات السنة كانت 7500 طن من س بسعر 84دج/طن، 1200دج من ص بسعر 95دج/طن

3- الإنتاج : إنتاج 306000 وحدة من أ باستعمال 5880 طن من س، 900 طن من ص.

إنتاج 49000 وحدة من ب باستعمال 1400 طن من س، 240 طن من ص.

4- المبيعات: بيعت 300000 وحدة من أ بهامش ربح يمثل 70% من سعر تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة.

و بيعت 49000 وحدة من ب بهامش ربح 60% من سعر تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة.

المطلوب:

أ. حساب تكلفة الشراء.

ب. حساب تكلفة الإنتاج.

ج. حساب سعر التكلفة.

د. حساب النتيجة التحليلية.