

## الفصل الثاني: مدخل الى مفهوم التكاليف والأعباء

### 1. ماهية التكاليف

هناك العديد من المصطلحات المتعلقة بالتكلفة التي سنحاول إعطاء مفهوم لكل منها على حدى:

- **المصاريف LES FRAIS:** هي عبارة عن نفقة مالية تدفع مقابل خدمة محصل عليها (الصيانة ، التنظيف، ...)، يكون عادة مقابل شيء حقيقي.
- **العبء:** عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (الصيانة، التنظيف، ...)، أو مقابل شيء وهي كالأهتلاكات والمؤونات .
- **التكلفة LES COUTS:** هي مجموع الأعباء التي صرفت والمتعلقة بنشاط المؤسسة (منتوج – خدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها مرحلة البيع .

### 2. تصنيف التكاليف: تصنف التكاليف إلى

- **التكاليف حسب وحدة القياس:** وهي نوعان:  
التكلفة الكلية: هي جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية الإنتاج.  
تكلفة الوحدة: هي عبارة عن حاصل قسمة التكلفة الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو عدد المرات التي تؤدي فيها الخدمة.
- **التكاليف حسب العلاقة بحجم الإنتاج:** وتضم ما يلي:

التكاليف الثابتة: وهي مجموعة التكاليف التي تبقى قيمتها ثابتة ولا تتغير بتغير حجم الإنتاج؛

التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تكون قيمتها مرتبطة بحجم الإنتاج، أي أن قيمتها تتغير بتغير حجم الإنتاج؛

التكاليف شبه المتغيرة: تتضمن التكاليف من هذا النوع على جزئين، أحدهما يكون ثابتا والآخر متغير.

- **تصنيف التكاليف حسب الوظيفة:** يتم هذا التصنيف بناء على الوظيفة التي ترتبط بها تلك التكاليف، ولهذا فهي تختلف من مؤسسة الى أخرى حسب طبيعة نشاط كل مؤسسة، وعموما يمكن ان يتضمن هذا التصنيف على مجموعة التكاليف التالية:

تكلفة الشراء: وتشمل ثمن السلع والمواد واللوازم المشتراة، الى جانب مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة مثل مصاريف النقل والتأمين؛

تكلفة الإنتاج: وتشتمل على تكلفة الشراء المشار اليها سابقا بالإضافة الى مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة؛

تكلفة التوزيع: وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع، وتشمل مجموعة المصاريف المرتبطة بعملية البيع مثل مصاريف الاشهار والنقل وخدمات ما بعد البيع.

- التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: وتكون التكاليف حسب هذا الأساس اما مباشرة وغير مباشرة.
- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي تكون لها علاقة مباشرة بالمنتج، وبالتالي يمكن الفصل بين التكاليف المباشرة لكل منتج عن التكاليف المباشرة لمنتجات أخرى؛
- التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا يكون من السهل ربطها مباشرة بمنتج معين، نظرا لطبيعتها من جهة او لأن هناك مجموعة من المنتجات او الأنشطة تشترك في هذه التكاليف.
- التكاليف حسب توقيت وقوعها: وتضم ما يلي:
  - التكاليف الفعلية: وهي مجموعة التكاليف التي تم وقوعها فعلا؛
  - التكاليف التقديرية: وهي مجموعة التكاليف التي يتوقع وقوعها في المستقبل، أي هي مجرد مبالغ تقديرية تم تقديرها قبل زمن الوقوع الفعلي لتلك التكاليف.
- التكاليف حسب القدرة على الرقابة عليها: وتضم ما يلي:
  - التكاليف الخاضعة للرقابة: وهي مجموعة التكاليف التي تستطيع المؤسسة التحكم بها، وبالتالي فهي خاضعة لسيطرة المؤسسة؛
  - التكاليف غير الخاضعة للرقابة: وهي مجموعة التكاليف التي لا تستطيع المؤسسة السيطرة عليها، مثل بعض الرسوم والضرائب، وكذلك بعض التكاليف المرتبطة بمشتريات لا تملك المؤسسة القدرة على التفاوض حول قيمتها.
- 3. **سعر التكلفة:** هو مجموع الأعباء التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية.
- **حساب سعر التكلفة:** تنقسم المؤسسات الاقتصادية إلى ثلاث أنواع: مؤسسة خدمية ، مؤسسة تجارية، ومؤسسة صناعية، حيث تختلف طرق حساب التكاليف من مؤسسة إلى أخرى حسب الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة.
- **حالة المؤسسة الخدمية:** يتمثل نشاطها في تقديم الخدمة للزبائن، وعليه يحسب لها سعر التكلفة فقط:

**سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة**

- **حالة المؤسسة التجارية:** يتمثل النشاط التجاري لهذه المؤسسات في شراء وإعادة بيع البضائع دون إجراء أي تحويل عليها، حيث توجد ثلاث مراحل أساسية في المؤسسات

التجارية وهي: مرحلة الشراء، مرحلة التخزين، مرحلة البيع، حيث تحسب في هذه المؤسسات كل من تكلفة الشراء وسعر التكلفة فقط وفق العلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + الغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة + الغير مباشرة)

حيث ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكمية) X سعر شراء الوحدة الواحدة

- حالة المؤسسة الصناعية: تقوم هذه المؤسسة باجراء تعديلات على المادة الأولية التي تقوم بشرائها وتحويلها إلى منتجات قابلة للبيع ، فعملية التحويل تحتاج الى موارد بشرية وقدرات مادية ومالية معتبرة، حيث يحسب في هذا النوع من المؤسسات كل من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة، وذلك وفق العلاقات التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + الغير مباشرة)

تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الانتاج (المباشرة + الغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع (المباشرة + الغير مباشرة)

حيث:

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة X تكلفة شراء الوحدة الواحدة  
تكلفة الإنتاج المباع = عدد الوحدات المباعة X تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة.

- النتيجة التحليلية الاجمالية: هي عبارة عن الفرق بين رقم الاعمال والسعر التكلفة الذي تم حسابه وفق العلاقة السابقة حيث

النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال \_ سعر التكلفة

ج. حساب النتيجة التحليلية الصافية

إن المحاسبة المالية مكيمة بطريقة تجعلها تستجيب لمتطلبات القانون التجاري والضريبي، في حين تتمحور المحاسبة التحليلية على ما يهم شؤون تسيير المؤسسة، وهي بذلك تأخذ في الحسبان الإعتبارات الإقتصادية للمؤسسة بكونها تهمل كل المصاريف أو الأعباء ذات الطابع الإستثنائي وتسمى

بالأعباء غير المعتبرة أو غير المحملة، وتدرج أعباء أخرى لا تهتم بها المحاسبة المالية وهي ما يسمى بالأعباء أو العناصر الإضافية.

ح. الأعباء غير المحملة: وهي الأعباء التي تعتبر تكاليف خارجية عن عملية الاستغلال العادي والتي لا تدخل في حساب التكلفة ومن أمثلتها، الأعباء التي تعتبر بمثابة تكلفة استثنائية.

• الأعباء الإضافية: وهي أعباء ذات طابع نظري وبهذا المعنى فهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة، وهي تضاف إلى أعباء المحاسبة العامة عند حساب التكلفة، وتتمثل في مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص، أجره عمل المستغل، وإدماج الأعباء الإضافية ضمن التكلفة هو أمر اختياري ومتروك لقرارات مسيري المؤسسة. وعموماً يمكن أن نستنتج أن:

- أعباء غير المحملة تدخل ضمن تكاليف المحاسبة المالية دون المحاسبة التحليلية.

- الأعباء الإضافية لا تدخل ضمن تكاليف المحاسبة المالية وتعتمد بها المحاسبة التحليلية.

**النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية – أعباء غير المعتبرة + أعباء إضافية.**

### مثال تطبيقي:

تصنع إحدى المؤسسات المنتج c باستعمال المادة (A)، وكانت المعلومات المحاسبية المتضمنة لعملية الاستغلال والخاصة بشهر ديسمبر 2018 كما يلي:

- المشتريات: 6000 وحدة من المادة (A) بسعر 15 دج للوحدة،

- مصاريف الشراء: بلغت قيمتها 6000 دج على مشتريات المادة (A)،

- الاستعمالات: استعملت هذه المؤسسة 3000 وحدة مشتراة من المادة (A).

- الإنتاج: أنتجت 400 وحدة من المنتج (c).

- مصاريف الإنتاج: بلغت ما قيمته 10000 دج.

- المبيعات: باعت المؤسسة 300 منتج من (c) بسعر بيع للوحدة 180 دج. حيث بلغت مصاريف التوزيع 4500 دج.

**المطلوب:**

1/ حساب تكلفة الشراء للمواد المشتراة (A, B). ؟ /2 حساب تكلفة الإنتاج للإجمالي وللوحدة للمنتج (T) ؟.

3/ حساب سعر التكلفة لهذه المؤسسة بهذه الدورة ؟. /4 تحديد نتيجة المنتجات المباعة من المنتج (T) ؟.

## التمرين 1:

1. تكلفة شراء المواد الأولية (A):

المادة A	البيان
90000	ثمن الشراء (15 x 6000)
-	مصاريف الشراء المباشرة
6000	
96000	مج تكلفة الشراء الإجمالية
6000 ÷	عدد الوحدات
16	تكلفة الوحدة

2. تكلفة الإنتاج 400 منتج (c):

c	البيان
48000	مواد مستهلكة A 16 x 3000
10000	مصاريف الإنتاج
58000	تكلفة الإنتاج الإجمالية
400	عدد الوحدات
145	تكلفة إنتاج

3. سعر التكلفة:

البيان	الكمية
تكلفة الإنتاج المباع 300 x 145	43500
مصاريف التوزيع	4500

48000	سعر التكلفة الاجمالي
300	عدد الوحدات المباعة
160	سعر تكلفة الوحدة الواحدة

4. نتيجة المنتجات المباعة:

البيان	الكمية
رقم الأعمال 300 x180	54000
سعر التكلفة	(48000)
نتيجة	6000