

(مواد، آلات، بضاعة، ...الخ)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار...الخ)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب.

تتكون التكلفة من مجموع النفقات والأعباء التي تمت خلال فترة معينة بالنسبة لوظيفة أو مصلحة موجودة بالمؤسسة لمنتج أو خدمة مقدمة في مرحلة ما. مثال: تكلفة الشراء/ تكلفة الإنتاج.

1-4 سعر التكلفة: هي مجموع التكاليف التي يتكفلها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها، فهو عبارة عن مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع، كما يعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها.

2- أنواع التكاليف:

هناك عدة تصنيفات للتكاليف هي كالتالي:

أولاً: تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط: وينقسم إلى:

تكاليف ثابتة: وهي تلك التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج، فلا تزيد بزيادته ولا تنقص بنقصانه بل تظل ثابتة بصرف النظر عن تقلبات حجم النشاط، ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن، والثبات المقصود هنا هو في إجمالي التكاليف حيث إن نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير من فترة لأخرى في ظل طاقة معينة وخلال الأجل القصير؛

تكاليف متغيرة: تتمثل في العناصر التي تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه، وليس شرطاً أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط.

المحور الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة.

1- مفهوم التكاليف وسعر التكلفة:

قبل التطرق إلى سعر التكلفة والنتيجة نقوم أولاً بالتفريق بين كل من مصطلح التكلفة والعبء والمصروف.

1-1 المصروف: هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.

1-2 الأعباء: هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات، ومهما تنوعت الأعباء فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى.

ومن بين الأعباء نذكر: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك...إلخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم.

فمفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثال أغلبية حسابات الصنف ستة من SCF هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير.

1-3 التكاليف: تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس

- **تكاليف الوظيفة الإدارية:** تتضمن كافة التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة، وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، والأدوات والتجهيزات المكتبية المستخدمة في الإدارة، أجور الموظفين الإداريين، ومختلف المصاريف التي تتفق في الإدارة العامة كمصاريف الاستقبال وأتعاب المحاسبين.

3- مراحل حساب التكاليف والنتيجة التحليلية

بطبيعة الحال فإن حساب التكلفة النهائية في المؤسسة تمر بعدة مراحل، وتختلف هذه المراحل باختلاف شكل ونوع المؤسسة، بمعنى أن مراحل حساب التكلفة النهائية في مؤسسة خدماتية تختلف عن مراحل حساب التكلفة النهائية عن مؤسسة تجارية ومؤسسة صناعية، ونحن هنا سوف نقتصر على مراحل حساب التكلفة النهائية في المؤسسة الصناعية، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

- **حالة المؤسسة الخدمائية:** يتمثل نشاطها في تقديم الخدمة للزبائن، ويحسب سعر التكلفة من خلال العلاقة:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الخدمة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة}$$

- **حالة المؤسسة التجارية:** يتمثل النشاط التجاري لهذه المؤسسات في شراء وإعادة بيع البضائع دون إجراء أي تحويل عليها، وهو ذلك النشاط الذي يمارسه بائعي الجملة أو تجار التجزئة وتوجد 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 القانون التالي:

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

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف التوزيع (المباشرة + غير المباشرة)}$$

- **تكاليف شبه ثابتة وشبه متغيرة:** تشمل عناصر التكاليف التي لا تعتبر ثابتة كلها ولا متغيرة كلها، فإذا كان عنصر التكلفة يميل إلى التغير فإنه يعتبر شبه متغير، والعكس إذا كان الجزء الثابت يزيد عن الجزء المتغير تعتبر شبه ثابتة، فيجب إضافة الجزء المتغير إلى التكاليف المتغيرة والجزء الثابت إلى التكاليف الثابتة.

ثانياً: تصنيف التكاليف حسب وحدة النشاط: وتنقسم إلى:

- **التكاليف المباشرة:** هي تلك التي تخصص دون حساب وسيط لحساب تكلفة منتج معين، وعادة تكون مكونة من: المواد الأولية واللوازم التي تستعمل في إنتاج المنتج، اليد العاملة المباشرة؛

- **التكاليف غير المباشرة:** وهي تلك التي تعذر تحميلها مباشرة على المنتج، وتعد تكاليف مشتركة ولا تتفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط معين ولكن من أجل النشاط ككل لذا تحتاج إلى توزيع أولي، الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع، ويجدر بالذكر أنه في الآونة الأخيرة أصبح وزن الأعباء غير مباشرة أكبر من المباشرة نظراً لتعدد تقنيات الإنتاج المستعملة، وإلى نمو حجم المؤسسات.

ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة: ويترتب عنها:

- **تكاليف الوظيفة الإنتاجية:** وتتكون من جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة في سبيل قيامها بالعمليات الإنتاجية، ويأتي تحملها بدورها على وحدات الإنتاج النهائي، وتشمل: تكلفة المواد واللوازم، تكلفة الأجور وتكلفة المصروفات؛

- **تكاليف الوظيفة التسويقية:** تتكون من المواد التسويقية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تخزين المنتجات التامة والإعلان عنها وبيعها، إضافة إلى بحوث التسويق اللازمة لتصريف المنتجات، وتتمثل في: تكلفة المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف، تكلفة الأجور النقدية لموظفي البيع والتوزيع وعمولاتهم، ووكلاء البيع، إضافة إلى ذلك فواتير الكهرباء والهاتف والماء الخاصة بأقسام البيع والتوزيع؛

4- مكونات التكاليف وسعر التكلفة:

تحتاج المحاسبة التحليلية لدراسة مختلف عناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية، ويجب إظهار مختلف الأعباء المكونة لها وهي تختلف عن أعباء المحاسبة المالية، ولكي نحصل في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية على نفس النتيجة يجب ادخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة العامة وعليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف سعر التكلفة وهي:

أولاً: الأعباء المعبرة:

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمالية، وتنقسم بدورها إلى:

➤ أعباء مسجلة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك

الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ؛

➤ أعباء مسجلة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل

بقيم أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:

- فرق الإدماج على المواد: للتمكن من اتخاذ القرارات التقديرية ولأهداف اقتصادية، يمكن للمسير

أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لمخرجات المواد تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتماً إلى ظهور فروق في قيمة هذه المواد.

- أعباء الاستخدام: وتسمى أيضاً بالإهلاك التقني أو الإهلاك الاقتصادي، التي تعوض

مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار وليس القيمة التاريخية، وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية، فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية يعتبر الفرق بين المحاسبتين

مثال: خلال السنة N المؤسسة X حققت العمليات التالية:

. مشتريات البضائع: 500 وحدة ب 400.000 دج للإجمالي؛

.. مصاريف التموين (الشراء): 150.000 دج؛

.. البضائع المباعة: 400 وحدة؛

مصاريف التوزيع: 175.000 دج.

المطلوب: أحسب سعر تكلفة البضائع المباعة؟

- حالة المؤسسات الصناعية: دورة الاستغلال في مؤسسة الصناعية تتضمن المراحل الآتية أساساً:

مرحلة شراء المواد الأولية؛ مرحلة الإنتاج؛ مرحلة بيع المنتجات المصنعة.

يتم حساب سعر التكلفة في هذا النوع من المؤسسات على مراحل بحساب كل من تكلفة الشراء،

تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة وفق ما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة + غير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة + غير المباشرة)

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

حيث أن:

تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة × تكلفة شراء الوحدة الواحدة.

تكلفة الإنتاج المباع = عدد الوحدات المباعة × تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة.

كأعباء إضافية، أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

المؤونات: قد تظهر فروقات في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة.

ثانيا: الأعباء غير المعتبرة:

إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

الأعباء الاستثنائية: مثل الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات الاستثنائية على تدني قيم الأصول، مؤونة قضية معينة... الخ.

الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ويمكن اعتبارها كاستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

ثالثا: العناصر الإضافية:

هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين:

مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عند استخدام المؤسسات للديون المقدمة من طرف دائئنها فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة المالية، ولكن عندما تقوم باستعمال رأس مالها الخاص لا تقوم بتسديد مستحقات، وبالتالي لا تكون مسجلة ضمن أعباء

المحاسبة، لذلك يتم إضافة أعباء تتمثل في مكافأة الأموال الخاصة تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به من طرف البنوك، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

➤ **أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع):** يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلًا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة. يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير معتبرة