

المحاضرة الثانية: مدخل إلى مفهوم الأعباء والتكاليف

1 مفاهيم حول التكاليف و سعر التكلفة

المصروف: هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود ، و المصروف يقابله الاجراء الذي يعتبر تحصيل على نقود، كما يعرف على أنه الانفاق الذي لا يقابله دخول مادي مثل: مصاريف العاملين، مصاريف النقل،... الخ.

الاعباء: تعتبر الاعباء مكافاة الموارد المخصصة لاغراض الانتاج و البيع للسلع و الخدمات،

المصاريف تتمتع بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، اما الاعباء فلها صفة غير المادية او بصيغة اخرى هي تجريدية وقابلة للتقييم والعبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الاعباء استهلاك البضائع استهلاك المواد واللوازم مخصصات اهتلاكات .. الخ.

التكلفة: هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على اصول تم استلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل، فهي مجموعة الاعباء والمصاريف التي تمت خلال فتره زمنية معينة سواء تعلق الامر ب:

-وظيفة او مصلحة موجودة بالمؤسسة (قسم الشراء، قسم الانتاج..)

— منتج او خدمة مقدمة في مرحلة ما قبل الوصول الى مرحلة البيع او التوزيع التسليم للزبون.

سعر التكلفة : سعر تكلفة منتج او سعر تكلفة خدمة ما يتالف من مجموع التكاليف المرتبطة به حتى مرحلة

التوزيع، هو تراكم للاعباء لمنتوج معين حتى المرحلة النهائية من اعدادة.

سعر الهامش: هو الفرق بين سعر البيع وتكلفة ما ،يعبر الهامش على نتيجة المؤسسة وهو يمثل الفرق بين سعر البيع الاجمالي وسعر التكلفة هو الذي يحدد ما تبقى من الايراد بعد تغطيه التكلفة وعليه:

نتيجة المحاسبة التحليلية = رقم الاعمال - سعر التكلفة

2 كيفية حساب التكاليف وسعر التكلفة

المؤسسة الخدمائية: وهي التي تقوم بعرض خدمة معينة للبيع للحصول على عائد مباشر وبالتالي تقوم بحساب سعر التكلفة فقط والذي يشمل على حساب ثمن الخدمة مضاف اليها المصاريف المرتبطة بها مثل بيع الطوابع البريدية الرسوم الجمركية... اي

سعر التكلفة = تكلفة الخدمات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

المؤسسة التجارية: وهي المؤسسات التي تقوم بشراء المواد والبضائع وبعدها تقوم باعادة بيعها على حالها دون اجراء اي تعديلات فدورة الاستغلال في المؤسسة تقوم على ثلاث مراحل هي مرحلة الشراء، مرحلة التخزين و مرحلة البيع.

ولحساب النتيجة في هذه المؤسسة نقوم بحساب كل من: تكلفة الشراء، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية الاجمالية وذلك كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

سعر التكلفة = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

وعليه النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال الاجمالي - سعر التكلفة

حيث ثمن الشراء = عدد الوحدات المشتريات x سعر شراء الوحدة الواحدة

المؤسسات الصناعية (الانتاجية): هي المؤسسات التي تقوم بشراء المواد الاولية وتحويلها الى منتجات قابله للبيع فدورة الاستغلال في هذه المؤسسات تحتوي على ثلاث مراحل اساسية هي: مرحلة الشراء، مرحلة الانتاج ومرحلة البيع ولحساب النتيجة في هذه المؤسسات نقوم بحساب تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية وذلك كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

حيث تكلفة شراء الوحدة الواحدة = تكلفة الشراء الاجمالية/عدد الوحدات المشتراة

تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد الاولية المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة و غير المباشرة

حيث تكلفة شراء المواد الاولية المستعملة = عدد الوحدات المستعملة x تكلفة شراء الوحدة الواحدة

وتكلفة انتاج الوحدة الواحدة = تكلفة الانتاج الاجمالية x عدد الوحدات المنتجة

سعر التكلفة = تكلفة الانتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة مصاريف التوزيع غير المباشرة

حيث تكلفة الانتاج المباع = عدد الوحدات المباعة x تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

وعليه النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال الاجمالي - سعر التكلفة

3 تصنيفات التكاليف:

في ما يلي سوف يتم التطرق لاهم تصنيفات التكاليف المتعارف عليها وتوضيح مدى مساهمتها في تحقيق اهداف محاسبه التكاليف.

أ. التقسيم الطبيعي (النوعي) للتكاليف:

تتكون العناصر الاساسية التي تساهم في خلق الانتاج او النشاط من ثلاثة عناصر هي المواد والعمالة والخدمات لذلك وفقا لهذا التقسيم نجد مفهوم تكلفة المواد ومفهوم تكلفة العمل ومفهوم تكلفة الخدمات، ويهدف هذا التقسيم النوعي الى المساعدة في تدبير اساليب واجراءات الرقابة على كل عنصر منها على حدا والتي سوف نتطرق لها كما يلي:

تكلفة مرتبطه بكافه عناصر المواد: يشمل مفهوم تكلفة المواد جميع انواع المواد والمستلزمات سواء كانت تكلفة المواد الاولية (تكلفة مواد مباشرة)، أو تكلفة قطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف (تكلفة مواد غير مباشرة).

تكلفة مرتبطه بكافه عناصر العمل: تشمل تكلفة العمالة كل انواع العمالة سواء كانت تكلفة العمالة الفنيه الماهرة ذات الكفاءه، تكلفة اجور (مباشرة) وعماله الخدمات المساعدة كالصيانة والادارة (تكلفة غير مباشرة).

تكلفة مرتبطه بكافه عناصر الخدمات: مفهوم تكلفة الخدمات يشمل جميع انواع الخدمات سواء كانت تكلفة الخدمات الانتاجية مثل الصيانه والاهتلاكات والتكاليف القوى المحركة والاضاءة وغيرها والخدمات التسويقية كالبيع والتوزيع والاعلان والدعايه...

ب. التقسيم الوظيفي للتكاليف: يتم تصنيف وتبويب عناصر التكاليف وفقا للوظائف او الانشطه التي استفادت من هذه التكاليف بما يساعد على قياس تكاليف كل وظيفه نشاط على حده والتي تساعد في تقييم اداء المسؤولين عن تلك الوظائف والوظائف الاساسية التي تقوم بها المؤسسة كما:

- **تكلفة الوظيفة الصناعية:** تكلفة المنتج والتي تخصص بالعمليات الانتاجية اي تحويل المواد الخام الى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من مراكز التكلفة هي المراكز الانتاجية المتخصصة بالعمليات الانتاجية والتقنيه ومراكز خدمات انتاجية والتي تقدم خدماتها الى مراكز الانتاجية مثل مركز الصيانة لذا يمكن تحديد نصيب مراكز الانتاجية من عناصر التكاليف (مواد، اجور، مصروفات).

- **تكلفة الوظيفة التسويقية :** تهدف هذه الوظيفة الى تسويق وتوزيع ما انتجته الوظيفة الصناعية هذه الوظيفة ايضا ينفق عليها مواد (مواد التعبئة والتغليف) واجور العاملين في هذه الوظيفة اضافته الى المصاريف التسويقية الاخرى مثل مصاريف الاعلان.

- **تكلفة الوظيفة الادارية:** هي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الاشراف والتنسيق بين مختلف الاقسام في الوحدات الاقتصادية ويمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد واجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الاداره العليا وبقية الادارات.

د. تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط:

- **تكاليف متغيرة:** وتتمثل في التكاليف التي تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط .

- **تكاليف ثابتة:** وتمثل التكاليف التي لا تتغير في مجموعها بتغير حجم النشاط أي انها تبقى ثابتة في حدود المدى الملائم للانتاج.

تكاليف مختلطة (شبه ثابتة او شبه متغيرة): تمثل التكاليف التي تتغير بنسبة أقل من تغير حجم النشاط تجمع بين سلوك التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة، جزء منها ثابت لا يتأثر بحجم النشاط و جزء آخر ينشأ نتيجة لمباشرة النشاط ويتغير هذا الحجم بالزيادة او بالنقصان.

هـ. تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بمركز النشاط:

التكاليف المباشرة: هي اعباء خاصه بتكلفة معينه وتخصص مباشرة على التكاليف بدون حسابات وسيطة مثلاً المواد الاولية المستعملة في صنع منتج ما تسجل مباشرة في تكلفة انتاج المنتج الخاص بها، اليد العاملة المباشرة تخصص مباشرة على تكلفة النشاط الذي قام به، ...

التكاليف غير المباشرة: تتعلق الاعباء غير المباشرة بمجموعة من الانشطة وبالتالي بمجموعه من التكاليف مثل: مصاريف صيانة الكهرباء، مصاريف ادارية ... فمثل هذه المصاريف تتطلب معالجتها محاسبية و توزيع اولي لها بواسطة مفاتيح التوزيع ، معدلات او نسب قبل تحميلها للتكاليف وسعر التكلفة.

4 العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

من بين الاعباء المسجلة في المحاسبة المالية هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالاعباء المعتبرة اما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالاعباء غير المعتبرة وهناك اعباء اخرى تضاف الى التي في المحاسبة المالية وتتمثل هذه الاعباء في:

ا. الاعباء المعتبرة المحملة: وهي الاعباء التي تدخل في الاستغلال العادي والجاري ويمكن ان نميز بين:

-المواد مثل المواد الاولية (خشب، الزجاج، قماش) المواد المستهلكة (وقود، زيوت) المواد واللوازم (ازرار، براغي)...

-المصاريف هي كل المصاريف التي تم انفاقها من اجل صنع وبيع منتج مثل مصاريف العمال.

ب. الاعباء غير المعتبرة: وهي الاعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية ولا تحتسب ضمن سعر التكلفة (لا تأخذ بعين الاعتبار ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية) وهي الاعباء او المصاريف الاستثنائية وغير العادية مثل المصاريف التي تعود الى دورات سابقة مخصصات استثنائية (الاهتلاكات، المثونات) ديون غير محصلة... (أعباء خارج الاستغلال ح/69).

ج. الاعباء او العناصر الاضافية : هي اعباء غير مسجلة في المحاسبة المالية ولكن يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية وتتمثل هذه الاعباء فيما يلي:

-الفائدة المحسوبة على راس المال الخاص : عند استخدام المؤسسة لاموال خارجية في شكل ديون او قروض تدفع فوائد تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية اما عند استعمالها لراس المال الخاص فلا تدفع فوائد ومع ذلك تحتسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية مع العلم ان هذه الفائدة على رؤوس الاموال الخاصة ليست مصاريف مدفوعة ولكنها تقيم بطريقة نظرية وتقريبية تبعا للنسب المقترحه وتحتسب كما يلي:

$$\text{مكافاة راس المال الخاص (الفائدة)} = (\text{راس مال المؤسسة} \times \text{معدل الفائدة} \times \text{المدة}) / 100$$

-تعويض عمل المستغل (اجرة مالك المؤسسة): في المؤسسة الفردية الخاصة عملية التسيير والادارة يقوم بها صاحب المشروع ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة لهذا فان اجره او مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة المالية اما في المؤسسة ذات طابع الشركة فان الاعمال الادارية يقوم بها اطارات يتقاضون اجور تحتسب ضمن اعباء المحاسبة المالية فلكي نحصل على سعر تكلفة حقيقي يجب الاخذ بعين الاعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الفردية مبلغا نظريا يمثل اجرة صاحب المشروع .

وعليه فان:

$$\text{اعباء المحاسبة التحليلية} = \text{اعباء المحاسبة المالية} - \text{اعباء غير معتبرة} + \text{العناصر الاضافية}$$

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة التحليلية الاجمالية} + \text{العناصر الاضافية} - \text{الاعباء غير المعتبرة}$$