

الفصل الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء (تابع)

3- التصنيفات المختلفة للتكاليف

لقد وجدت عدة تصنيفات للتكاليف نوجزها في ما يلي:

أولاً: التقسيم الطبيعي (النوعي) للتكاليف

* تكلفة المواد: وتشمل كافة عناصر المواد المستخدمة في الإنتاج.

* تكلفة العمل: وتتمثل في أجور العاملين.

* تكلفة الخدمات: مرتبطة بكافة عناصر الخدمات.

ثانياً: تقسيم التكاليف من حيث قابليتها للتخزين

ويطلق عليها أيضاً تقسيم التكاليف من حيث توقيت تحميلها على الإيرادات ويشمل:

* تكلفة قابلة للتخزين: تتمثل في تكلفة المنتج.

* تكلفة غير قابلة للتخزين: وتتمثل في التكلفة المحسوبة خلال الفترة.

ثالثاً: التقسيم الوظيفي للتكاليف

* تكلفة الوظيفة الصناعية (تكلفة المنتج): تتمثل في تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي.

* تكلفة الوظيفة البيعية (تكلفة الفترة): تهدف إلى بيع ما أنتجته المؤسسة.

* تكلفة الوظيفة الإدارية (تكلفة الفترة): تتمثل في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.

رابعاً: تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بالهيكل الإداري

* تكلفة أقسام أو إدارات: هي التكاليف التي تخص قسم أو مركز أو إدارة.

* تكاليف عامة: هي التكاليف التي تخص الوحدة ككل.

خامساً: تقسيم التكاليف من حيث توقيت احتسابها

* تكلفة تاريخية: هي التكاليف الحقيقية أو الفعلية.

* تكلفة فعلية: هي التكاليف التي حدثت فعلاً.

* تكلفة تقديرية: هي التي تعطي قيم تقديرية.

* تكلفة معيارية: هي التكاليف المقدرة سابقاً والتي يتم مقارنتها بالتكاليف الفعلية.

سادساً: تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج

ويشمل:

* تكلفة مباشرة (أولية): هي التي تخصص مباشرة لإنتاج سلعة معينة.

* تكلفة غير مباشرة (إضافية): هي التي لا ترتبط بشكل مباشر في عملية التصنيع.

سابعاً: التقسيم السلوكي للتكاليف

ويطلق عليه تقسيم التكاليف من حيث علاقتها بالتغير في حجم النشاط (الإنتاج) ويشمل :

* تكلفة متغيرة: هي التكلفة التي لا تتغير بحجم النشاط.

* تكلفة ثابتة: هي التكلفة التي تتغير بحجم النشاط.

* تكلفة مختلطة (شبه متغيرة أو شبه ثابتة): هي التي تتكون من جزء ثابت وجزء متغير.

ثامنا: بعض مفاهيم التكاليف لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة

* تكلفة تفاضلية: تتمثل في الفرق بين مجموع تكاليف بديلين عند اختيار أحدهما دون الآخر.

* تكلفة الفرصة البديلة: عندما تقوم الإدارة بتفضيل بديل من بين البدائل المتوفرة.

* تكلفة مضافة: هي التكلفة التي يتم إضافتها إلى تكلفة المنتج.

* تكلفة حدية: هي مقدار التغير في التكلفة الكلية الناتجة عن زيادة الكمية المنتجة.

* التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

* التكاليف غير القابلة للرقابة: التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

4- مصادر المعلومات في نظام محاسبة التكاليف

يعتبر النظام المحاسبي أهم مصدر كمي للمعلومات في أي مؤسسة، حيث يهدف هذا النظام إلى مد إدارة المشروع بالمعلومات التالية: التقارير الإدارية التي تشمل على المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة العمليات الروتينية، التقارير اللازمة لإعداد الخطط والسياسات المتعلقة بها، كما تهتم محاسبة التكاليف بتجميع وتوفير المعلومات المتعلقة بالتخطيط واتخاذ القرارات بمختلف أنواعها.

إذ تعتبر المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية المصدر الأساسي للمعلومات في نظام المحاسبة التحليلية، حيث يقوم نظام المحاسبة التحليلية بحساب التكاليف المختلفة اعتماداً على معالجة مجموعة الأعباء الواردة في نظام المحاسبة المالية، فمثلاً إذا أردنا أن نحسب سعر تكلفة المنتج فينبغي أن نتحصل على جميع المعلومات المتعلقة بهذا المنتج الذي يحتاج إلى مجموعة من الموارد، ليتم معالجته حتى يأخذ صورته النهائية.

هذه الموارد تكون مسجلة في نظام المحاسبة المالية في مجموعة الأعباء الشاملة للمواد المستهلكة والخدمات وأجور العاملين وما تتحمله الشركة من ضرائب ورسوم ومصاريف مختلفة، غير أن هناك مجموعة من الأعباء مدرجة في نظام المحاسبة المالية تستبعد من المحاسبة التحليلية ويعني بهذه مجموعة الأعباء خارج الاستغلال فهذه الأعباء عبارة عن مصاريف إستثنائية لا ترتبط بالنشاط التجاري أو الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي لا يوجد أي مبرر لإدراجها في حساب سعر التكلفة.

5- العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة

إن الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة يؤخذ جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالأعباء المعتبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالأعباء غير المعتبرة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى أعباء المحاسبة العامة وتسمى الأعباء الإضافية.

أ- الأعباء المعتبرة (المحملة):

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية، ومن أمثلتها: إستهلاك البضائع، المادة الأولية المستعملة، أجور العمال،..... إلخ وتسمى أعباء المحاسبة المالية المعتبرة وتحسب من العلاقة التالية:

$$\text{الأعباء المعتبرة} = \text{أعباء المحاسبة المالية} - \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

ب- الأعباء غير المعتبرة:

وهي الأعباء التي تكون مسجلة في المحاسبة العامة ويتم إستبعادها في المحاسبة التحليلية أي إدراجها ضمن التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون إستثنائية أو عادية وتحميلها يجرد التكاليف من معناها، ومن أمثلة ذلك: الأعباء الإستثنائية كأعباء الكوارث الطبيعية، إهلاك التثبيتات المعنوية، المنح غير العادية.... إلخ

ج- الأعباء الإضافية:

هي أعباء نظرية كان من المفروض على المؤسسة أن تدفعها لو كانت ظروف إستغلالها مختلفة، وهي لا تتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة المالية أو المصاريف المدفوعة، كما أنها لا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية، ولكن من الواجب حسابها ضمن سعر التكلفة وتتمثل في ما يلي:

* مبلغ الفائدة المحسوبة على رأس المال الخاص: عندما تستخدم المؤسسات لأموال خارجية (للديون) فهي تتحمل عنها فوائد لا تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة لأنها لم تدفع فعليا لأن الأموال الخاصة هي ملك لصاحب أو أصحاب المؤسسة، أما المحاسبة التحليلية تأخذ هذه الفوائد بعين الاعتبار عند حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة بإفتراض أن المؤسسة تحصلت على هذه الأموال من البنوك ودفعت مقابل ذلك فوائد.

* أجر صاحب المؤسسة الذي يمارس مهامها بالمؤسسة دون مقابل.

وبناء على ما سبق يمكن حساب أعباء المحاسبة التحليلية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة المالية} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

ولكي نتحصل في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية على نفس النتيجة، يجب إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من الأعباء في النتيجة التحليلية حتى يتساوى رصيد هذه الأخيرة مع رصيد النتيجة في المحاسبة العامة، وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية} = \text{النتيجة التحليلية} - \text{الأعباء الإضافية} + \text{الأعباء غير المعتبرة}$$

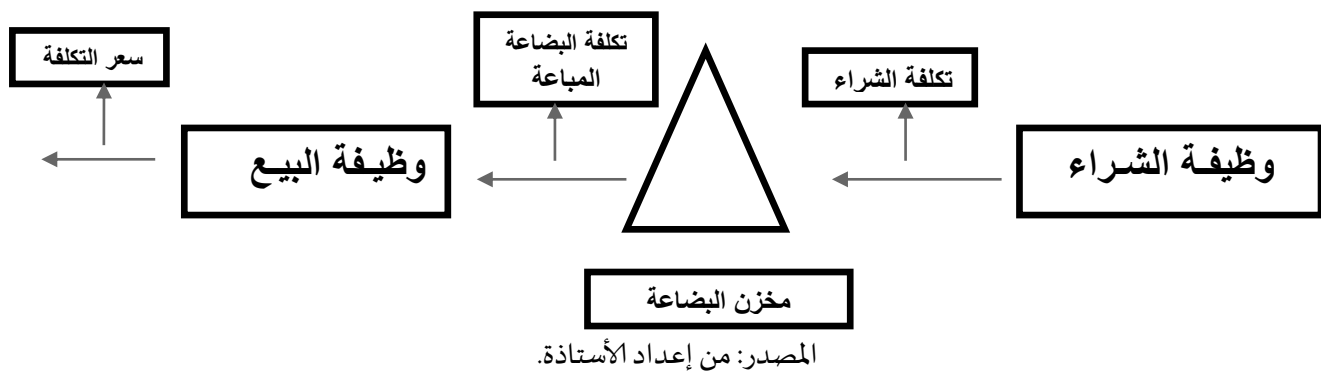
لا توجد بالطبع قائمة خاصة بالأعباء التي قد يتم دمجها أو لا يتم دمجها، فلكل مؤسسة أو نشاط ميزاته الخاصة، إذ يتم الإعتماد على العلاقة بين المصروف ودورة الإستغلال في تصنيفهم.

6- التكاليف حسب مراحل دورة الإستغلال (النشاط)

أ- التكاليف الموافقة لدورة الإستغلال في مؤسسة تجارية

إن دورة الإستغلال في مؤسسة تجارية تتميز بالبساطة وهي تبدأ من عملية شراء السلع ثم تخزينها وتنتهي ببيعها وبالتالي فهي تشمل وظيفتين أساسيتين وهما: وظيفة التموين ووظيفة التوزيع، كما هو موضح في الشكل الموالي:

شكل رقم (01): دورة الإستغلال في مؤسسة تجارية



وعند تتبعنا لدورة الإستغلال يمكننا حساب مختلف التكاليف حسب المراحل كما يلي:

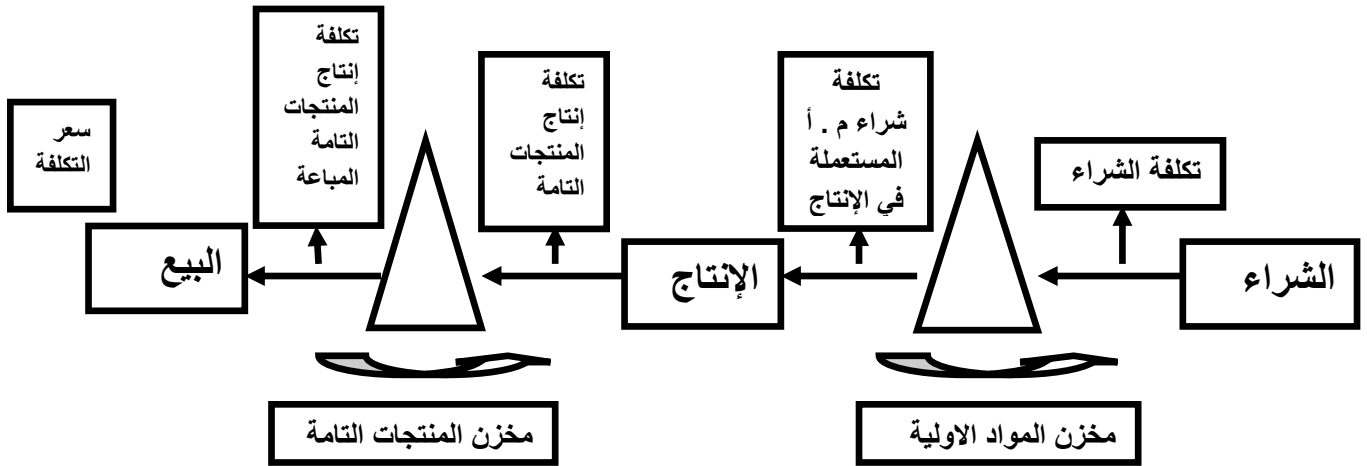
- $\text{تكلفة شراء البضائع} = \text{سعر الشراء} + \text{المصاريف المختلفة (نقل، رسوم و ضرائب غير مسترجعة، تخزين، شحن، تأمين).}$
- $\text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} = (\text{مخزون أول المدة من البضاعة} + \text{تكلفة شراء البضاعة خلال الدورة [مدة]}) - \text{المخزونات آخر المدة من البضاعة.}$
- $\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{مصاريف البيع.}$

$$\text{النتيجة (ربح أو خسارة)} = \text{سعر بيع البضاعة} - \text{سعر تكلفة البضاعة المباعة}$$

ب- التكاليف المرفقة لدورة الإستغلال في مؤسسة إنتاجية

نتناول في هذا المجال مؤسسة إنتاجية، وهي المؤسسات التي إهتمت بشكل كبير بالمحاسبة التحليلية، نظرا لتعدد وظائفها وتعدد عملياتها، حيث نجد في هذا النوع من المؤسسات ورشات إنتاج، إذ تتميز عملية الإنتاج فيها بالتتابع والتعاقب وقد يتخللها منتجات نصف مصنعة أو منتجات قيد الصنع، وتحدث عملية الإنتاج فيها بصورة متعاقبة، كما يمكن توضيح دورة الإستغلال في حالة الحصول على منتجات تامة في الشكل الموالي:

شكل رقم (02): دورة الإستغلال في مؤسسة إنتاجية



المصدر: من إعداد الأستاذة.

إن التكاليف التي يمكن حسابها في حالة مؤسسة إنتاجية هي كالآتي :

- ✓ تكلفة شراء المواد الأولية = سعر الشراء + المصاريف الملحقه بالمشتريات.
- ✓ تكلفة شراء المواد المستعملة = (مخزون أول المدة من المادة الأولية + تكلفة شراء المادة الأولية) - مخزون آخر المدة من المادة الأولية.
- ✓ تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة المادة الأولية المستعملة + مصاريف الصنع المباشرة يد عاملة (وغيرها) + مصاريف الصنع غير المباشرة.
- ✓ تكلفة إنتاج المنتج المباع = (مخزون أول المدة من المنتج التام + تكلفة إنتاج المنتج التام) - مخزون آخر المدة من المنتج التام.

✓ سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتج التام + مصاريف البيع.

$$\text{النتيجة} = \text{سعر البيع} - \text{سعر التكلفة}$$

