

## المحور الأول: مدخل إلى محاسبة التسيير

### المحاضرة الثانية

#### IV- مفاهيم أساسية في التكاليف:

تتحمل المؤسسة تكاليف عديدة ومختلفة في جميع مراحل العملية الإنتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية للمؤسسة.

1- **المصاريف:** هي نفقات مالية حقيقية تدفعها المؤسسة مقابل سلع و مواد وخدمات وتتميز بالصفة المادية مما يجعلها سهلة في الحساب وسهلة في تحديد الزمن الذي تصرف فيه، مثل: مصاريف النقل، مصاريف الإيجار، مصاريف الإشهار...إلخ.

2- **الأعباء:** هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات والأقسام والفترات، ومنه فهي تتميز بالصفة غير المادية ولكنها قابلة للتقييم. ويتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء: إستهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الإهلاك...إلخ.

3- **التكاليف:** وهي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج معين أو خدمة معينة، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها للبيع، والتكلفة متى قابلها إيراد سميت مصروف، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة وبالتالي فالخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة.

وهناك عدة تقسيمات للتكاليف، نذكر منها (عدون، ص 14):

- **تكاليف حسب المرحلة:** تكلفة التموين (الشراء)، تكلفة الإنتاج، تكلف التوزيع.
- **تكاليف حسب حقل النشاط:** التقسيم حسب الوظائف أو حسب أقسام المسؤوليات...إلخ.
- **تكاليف حسب محتواها:** الكاملة والجزئية (المباشرة، غير المباشرة، المتغيرة، الهامشية).
- **التكاليف الحقيقية والتقديرية:** حسب الزمن.
- 4- **سعر التكلفة:** هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من مرحلة إعدادها وصولا إلى المرحلة النهائية قبل البيع مباشرة. أي أن لكل منتج عدة تكاليف ولكن له سعر تكلفة وحيد، ويتكون سعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:

أ- في المؤسسة التجارية:

- **تكلفة الشراء (التموين) = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (نقل، شحن، تخزين)**

- **سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع**

ب- في المؤسسة الصناعية (الإنتاجية):

- **تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (نقل، شحن، تخزين)**

- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

- سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف وأعباء التوزيع

- حساب النتيجة التحليلية في المؤسسة:

1- حساب 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. يمكن صياغة النتيجة التحليلية الإجمالية وفقا للمعادلة التالية:

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

حيث: رقم الأعمال الصافي = عدد الوحدات المباعة \* سعر البيع للوحدة الواحدة

2- حساب النتيجة التحليلية الصافية:

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في محاسبة التسيير (التحليلية)، وبما أن سعر التكلفة ليس فقط مبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف، فيجب أن تكون هناك عملية تحليل وفصل بين هذه الأعباء وإبعاد بعضها وإضافة عناصر أخرى، لذا فلا يكفي أن يعبر سعر التكلفة عن الشروط الحقيقية لنشاط المؤسسة، بل يجب أيضا أن يعبر عن الشروط العادية لهذا النشاط لكي يكون ذو معنى ومعتبر حقيقة عن امكانيات المؤسسة ويسمح بمقارنتها مع مؤسسات أخرى.

1- الأعباء المعتبرة (المحملة) (عدون، ص 21):

هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز وهي مجموعة أعباء محاسبة التسيير، وتختلف عن أعباء المحاسبة المالية لأنها تضاف لها أعباء أخرى (أعباء العناصر الإضافية) وتطرح منها الأعباء غير معتبرة (غير المحملة)، أي أن:

أعباء محاسبة التسيير (التحليلية) = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

	أعباء غير معتبرة	أعباء غير معتبرة	أعباء المحاسبة العامة
سعر التكلفة في محاسبة التسيير	أعباء معتبرة	أعباء معتبرة	
	أعباء إضافية		

إذا الأعباء المعتبرة هي جزء من الأعباء المسجلة في المحاسبة المالية والذي يؤخذ بعين الإعتبار في محاسبة التسيير، أما الجزء الباقي والذي لا يؤخذ بعين الإعتبار في محاسبة التسيير يسمى الأعباء غير المعتبرة.

## 2- الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة):

وهي مجموع الأعباء التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وبالتالي لا تؤخذ بعين الإعتبار في محاسبة التسيير (التحليلية)، وتسمى الأعباء غير المدمجة، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

- فروق التحميل وهي أعباء خارج الإستغلال، حيث أن:

**فروق التحميل = تكاليف المحاسبة التحليلية - تكاليف المحاسبة العامة**

- أعباء متعلقة بالإستغلال لكن ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة ويمكن إعتبارها أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة، مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل، الرسوم المسترجعة، مخصصات المؤونات الإستثنائية ( مؤونات نقص المخزون والذمم، مؤونات الخسائر والتكاليف المحتملة).....

## 3- أعباء العناصر الإضافية:

هي أعباء غير مسجلة في المحاسبة العامة لذلك تسمى إضافية، فهي لا تمثل مصاريف مدفوعة لكنها تحسب ضمن سعر التكلفة في المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي مناسب وتتكون من:

- **مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص:** إن المؤسسة عند إستخدامها أموال خارجية فإنها تدفع عنها فوائد، وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة المالية، ولكن عند إستخدام رأس مالها الخاص لا يتم دفع فوائد عليه، وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذا فإنه يجب أن يؤخذ بعين الإعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف في المحاسبة التحليلية. مع العلم أن الفائدة على رأس المال الخاص ليست مصاريف مدفوعة ولا يمكن أن تقيم إلا بطريقة نظرية وتقريبية تبعا للنسب المقترحة.

- **أجرة عمل المستغل (صاحب المشروع):** يقوم عادة صاحب المشروع بالإدارة ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجور تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك لكي 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 الإعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

## تمرين:

تستخدم مؤسسة صناعية من أجل إنتاج منتجين A و B ثلاث مواد أولية M1 ، M2 ، M3 كما يلي: ومن سجلات المحاسبة لشهر ماي 2021 استخرج ما يلي:

### 1- المشتريات:

5000 كغ من المادة الأولية M1 بسعر 80 دج/ك غ  
8000 كغ من المادة الأولية M2 بسعر 40 دج/ك غ  
2000 كغ من المادة الأولية M3 بسعر 60 دج /ك غ

2- مصاريف الشراء:

- مصاريف النقل والشحن ب 45000 دج توزع على الكمية المشتريات.
- رسوم الشراء 52500 دج توزع على أساس قيمة المشتريات.

3- الإنتاج والاستعمالات:

- إستعملت لإنتاج 1000 وحدة من المنتج A 2000 كغ من M1 و 5000 كغ م ن M2 و 800 كغ من M3 .  
إستعملت لإنتاج 800 وحدة من المنتج B 2500 كغ من M1 و 2500 كغ من M2 و 1100 كغ من M3 .

4- مصاريف الإنتاج:

- يد عاملة 278000 دج توزع على أساس كمية المواد المستعملة في الإنتاج.

5- المبيعات:

- بيعت 900 من المنتج A بسعر 700 دج للوحدة.  
بيعت 800 من المنتج B بسعر 650 دج للوحدة.

6- مصاريف التوزيع:

- 53020 دج توزع على أساس إجمالي المبيعات.

المطلوب:

- 1- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة ؟
- 2- حساب النتيجة التحليلية لكل منتج ؟
- 3- حساب النتيجة الصافية، علما أن العناصر الإضافية هي 30000 دج وأعباء غير محملة بلغت 45000 دج ؟