

المحور الثاني

مدخل للتكاليف والأعباء

محاضرات الدكتور مهدي بوزيس

## أولاً: مفهوم التكاليف والمصطلحات ذات الصلة

لقد تطور مفهوم التكلفة مع تطور وتنوع احتياجات مستعملها، كما اختلف معناها حسب الغرض الذي تستعمل من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، فيرى المختصون أنه لا يمكن التكلّم عن التكلفة كمصطلح مجرد نظراً لاختلاف وجهات النظر لهذا المصطلح، حيث أشار إلى ذلك ( Horngren ) أنه عند استخدام مصطلح التكلفة لابدّ من إضافة نوع هذه التكلفة حتى يمكننا اجتناب الغموض أي أنّ هذه التكلفة تتعلق بالشراء، بالإنتاج، بالتصميم... إلخ، لذلك فإنّه من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها لأنّه كل صفة تضاف إليها سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى وبالتالي اختلاف عملية القياس والتسجيل.

ومن أجل ذلك، سنحاول تعريف مصطلح التكلفة بشكل عام ثم حسب وجهات النظر الاقتصادية والمحاسبية ثم التمييز بين هذا المصطلح وبعض المصطلحات الأخرى القريبة منها كالمصرف، الخسارة، الأصل... إلخ، حتى يتسوّى الفهم الواضح لكل مصطلح وتجنّب الخلط بين المصطلحات.

### 1- تعريف التكلفة: لقد تعددت معاني التكلفة بتعدد الاعتبارات والزوايا التي ينظر منها:

فمن وجهة النظر العامة، التكلفة تعبر عن القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معيّنة، أي أنّ تكلفة شيء معيّن في معناها العادي تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء، أي أنّ التكلفة مرتبطة باقتناء سلعة ما أو الاستفادة من خدمة ما.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فمعنى التكلفة يرتكز بصفة كبيرة على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة، حيث ينشأ هذا المفهوم على أساس اقتصادي وهو أنّ لكلّ مورد منفعة خاصة به يمكن أن يشبع بها حاجات كثيرة ومتعددة، فاختيار التضحية بمورد معين يجعل القائم بذلك يحصل على منفعة هذا المورد وفي المقابل يتخلّى عن منافع البدائل الأخرى، أي أنّ "تكلفة الفرصة البديلة من الناحية الاقتصادية تتمثل في تلك الإيرادات أو الأموال المفقودة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة لتوظيف الأموال في استخداماتها الحالية"، فالتكلفة عند الاقتصاديين تتمثل في كل التضحيات المادية أو المعنوية ذات القيمة الاقتصادية التي تدفع في سبيل الحصول على إيراد حاضر أو مستقبلي كمقابل لتلك التضحيات أو تعويضاً عنها.

وأما من وجهة النظر المحاسبية، فالتكلفة هي قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند المبادلة. كما عرفت التكلفة بأنها "حجم الموارد المستخدمة للحصول على سلعة أو خدمة والمعبر عنها في شكل نقدي أو مالي". وكما عرفت التكلفة أيضاً بأنها "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنّه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة بحدّ ذاتها".

أما الاتجاه الحديث في تعريف التكلفة فإنه ينصبّ في "مقدار التضحية بالموارد" دون الإشارة إلى الحصول على المنفعة أو عدم الحصول عليها. فالتكلفة تتشكل من جمع كلّ الأعباء المتعلقة بصنع منتج معيّن - سلعة أو خدمة- وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة.

واستناداً للتعريف السابقة يمكن استنتاج أنّ التكلفة هي مجموع الموارد الاقتصادية المضخّية بها من طرف المؤسسة من أجل تحقيق وبلوغ الأهداف المسطرة على أن يكون ما يضخّي به قابلاً للقياس الكمي.

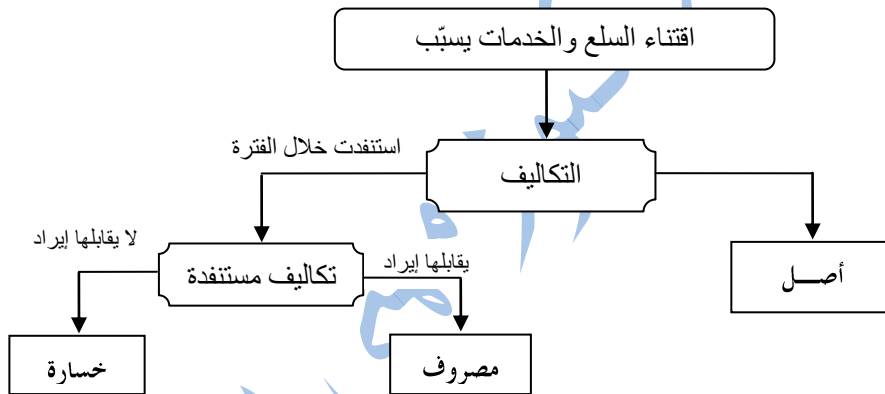
2 - التكلفة والمصطلحات ذات الصلة : يعتقد الكثير أنّ بعض المفاهيم المرتبطة بالتكلفة كالمصرف، الخسارة، الأصل، النفقة، العبء، القيمة... إلخ هي ذات معنى واحد، إلا أنّ التعمق في المعاني الحقيقية تدلّ على أنّ كل منها له معنى محدّد يختلف عن الآخر، وأنّ التمييز بينها أمر ضروري لفهم مدلول كل مصطلح وللتفرقة بينها وبين مفهوم التكلفة.

1 2 - التكلفة والمصرف: يعرف المصرف بأنه "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط"، فإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإنّ التكلفة تتحوّل إلى مصرف يخص الفترة ويظهر في حساب النتائج وفقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة.

2 2 - التكلفة والخسارة: تعرف الخسارة بأنها "تضحية اختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة، مثل تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين، كذلك كل ما يترتب عن السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية".

3 2 - التكلفة والأصل: إنّ التكاليف التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على المنافع الاقتصادية إذا لم تستنفد في نشاطها خلال الدورة المالية فإنّها تعتبر أصولاً لديها، فالتكاليف غير المستنفدة والتي يمكن أن تعطي منافع مستقبلية تصنف كأصول.

والشكل التالي يبيّن لنا بوضوح العلاقة بين التكلفة والأصل والمصرف والخسارة:



2 4 - التكلفة والنفقة: تعرف النفقة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر المؤسسة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل، مثل الدفعات المقدمة لشراء آلات ومعدات لم تصل بعد. فالنفقة يمكن أن تتعلق بدورة أو عدة دورات، أما التكلفة فتتعلّق بكلّ ما تنفقه المؤسسة في دورة واحدة.

❖ التكلفة والعبء: مفهوم العبء هو خاص بالمحاسبة أي أنّه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلاً أغلبية حسابات الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي (SCF) هي عبارة عن أعباء، أما المصاريف فلها مدلول تسييري أي أنّها مستعملة خصيصاً لأغراض التسيير. ولقد عرّف المخطط المحاسبي العام (PCG) الأعباء على أنّها: عناصر التكلفة التي تدخل في تحليل الاستغلال"، كما عرّفت الأعباء بأنّها "عبارة عن مبالغ دفعت أو ستدفع سواء:

- مقابل استهلاك سلع، تموينات، أشغال أو خدمات، مقابل امتيازات منحت للمؤسسة أو مقابل إلزام قانوني؛  
- دون مقابل (استثنائيا) كحالة مخصصات الاهتلاكات والمؤونات أو القيم المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها، المخربة أو المفقودة".

فالأعباء لها الصفة غير المادية فهي إذن تجريدية وقابلة للتقييم، وبالتالي فهي نظام لتقييم المصاريف على الفترات والنتائج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة.

ثانيا: عناصر التكاليف وخصائصها

1 - عناصر التكاليف: إن تكلفة أي منتج تتألف من ثلاثة عناصر رئيسية للتكلفة هي:

1-1 - المواد: تشمل المواد كافة المستلزمات السلعية التي تحتاجها العمليات الإنتاجية في المؤسسة الصناعية ويطلق على المبالغ المنفقة للحصول عليها بتكلفة المواد. حيث نلاحظ أن هناك مواد تستخدم في خلق وتشكيل المنتج وتصبح جزءا أساسيا فيه كالقطن في صناعة النسيج والخشب في صناعة الأثاث...إلخ، حيث يمكن تتبع هذا النوع من المواد وتخصيصها مباشرة لتكلفة منتج أو نشاط معين، في حين أن هناك مواد أخرى تستخدم في النشاطات الإنتاجية وغيرها ولا يمكن أن تساهم مباشرة في تشكيل المنتج أو تعبره جزءا أساسيا في تكوينه كالوقود والزيوت والأدوات الكتابية ومستلزمات النظافة...إلخ، حيث يعتبر هذا النوع من المواد عنصرا عاما من عناصر تكلفة الإنتاج لأنه لا يخص منتج بذاته بل يجب أن يتحمل المنتج نصيبه منها فقط.

1-2 - الأجور: يمثل العمل العنصر الأساسي الذي يعمل على تحويل المواد الأولية إلى منتجات وبيع كما يشمل تسويق هذه المنتجات أو أي عمل يقوم به العنصر البشري في مختلف الإدارات سواء كان يدويا أو آليا، فالنفقات من هذا الشكل والتي تتحملها المؤسسة يطلق عليه تكلفة الأجور. حيث أن مفهوم الأجور لا يقتصر فقط على الأجر النقدي وإنما يشمل الأجر كافة المزايا العينية والنقدية التي تقدمها المؤسسة للعاملين فيها.

1-3 - الخدمات: بالإضافة إلى المواد والأجور فإن الخدمات تعتبر أمرا ضروريا لاستكمال دورة الإنتاج والبيع، حيث يمكن تبويب عناصر الخدمات إلى ثلاثة أنواع من الخدمات هي: الخدمات الإنتاجية، الخدمات التسويقية، والخدمات الإدارية والتمويلية. وتتميز تكلفة الخدمات أنها لا ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة المنتج أو حجم الإنتاج، ومن ثم فإن تتبع هذه التكاليف ومحاولة تحميلها على المنتج لأغراض القياس يعتبر أمرا غير ميسرا دون اللجوء إلى أساليب وإجراءات معينة لتحقيق ذلك، كما تتميز تكلفة الخدمات أيضا بأن بعض هذه التكاليف ذات طابع نقدي في حين أن البعض منها له طبيعة غير نقدية من حيث كونها استنفادا للموارد أو الأصول طويلة الأجل.

2 - خصائص التكاليف: كل نوع من أنواع التكاليف يتميز بثلاث خصائص أي تعرف التكلفة من خلال ثلاث مميزات أو خصائص تتمثل في الآتي:

1-2 - مجال التطبيق: يمكن أن يكون وسيلة استغلال، منتج، مرحلة إنجاز المنتج،... إلخ، وتقليديا يرجع في تحديد مجال التطبيق دائما للوظيفة الإنتاجية، وخاصة تكلفة المنتج.  
2-2 - المحتوى: يقصد به محتوى الأعباء المأخوذة لحساب التكلفة، فيمكن أن تؤخذ الأعباء بصفة كلية، دون الفصل بين المتغير منها والثابت، أو الفصل بين المباشر وغير المباشر منها، أو يمكن أن تؤخذ هذه الأعباء بصفة جزئية لفترة ما معينة.

3 2 - وقت الحساب : حساب التكلفة يمكن أن يكون قبلها أي قبل وقت حدوثها وتسمى في هذه الحالة بالتكاليف المقررة سلفا أو بالتكاليف المعيارية أو كذلك بالتكاليف التقديرية، وبالتالي تمثل مرجعا تقارن إليه التكاليف الحقيقية، كما يمكن حسابها بعديا وتسمى التكاليف الحقيقية أو كذلك بالتكاليف التاريخية.

### ثالثا: تصنيف التكاليف

توجد عدة معايير وأسس لتصنيف التكاليف غالبا ما يحلو للبعض التفتن في عرضها، إلا أن العبرة في تصنيف التكاليف ليست في العدد بقدر ما هي في الهدف منها واستعمالها، فمن بين أهم المعايير نجد: التصنيف حسب طبيعة التكلفة، حسب الوظائف، حسب علاقة التكلفة بالمنتج، حسب علاقتها بمستوى النشاط، حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.

#### 1 - تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب الوظائف

1 1 - تصنيف التكاليف حسب طبيعتها : لقد صنف النظام المحاسبي المالي الجزائري التكاليف حسب وظيفتها وكذلك حسب طبيعتها بحيث خصص لها المجموعة السادسة، وهي طبقة تتشكل من قائمة حسابات ذات رقمين اثنين وتمثل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها أو حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها إذ أن تقسيم التكاليف حسب طبيعتها عملية إجبارية. والجدول التالي يظهر الأعباء حسب طبيعتها وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري:

ر.ح	اسم الحساب
60	المشتريات المستهلكة
61	الخدمات الخارجية
62	الخدمات الخارجية الأخرى
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
65	الأعباء العملياتية الأخرى
66	الأعباء المالية
67	العناصر غير العادية - الأعباء
68	المخصصات للاهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة
69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها

2 1 - تصنيف التكاليف حسب الوظائف: بصفة عامة تقوم المؤسسة الصناعية بثلاث وظائف أساسية هي: الشراء، الإنتاج والتوزيع، وفي بعض المؤسسات الحديثة يمكن أن نجد وظيفة رابعة هي وظيفة البحث والتطوير، وعليه فإنه يتم تقسيم التكاليف إلى:

1 2 1 - تكاليف الشراء: وهي مجموعة المصاريف المتعلقة بشراء مواد ومستلزمات الإنتاج،

وتحسب كما يلي: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

2 2 1 - تكاليف الإنتاج: وهي تلك التكاليف المتعلقة بتحويل المدخلات من مواد ومستلزمات بواسطة العمل على منتجات معينة، وتتضمن تكاليف شراء المواد والمستلزمات وتكاليف اليد العاملة المتواجدة في مختلف مراكز العمل ومختلف النفقات المتعلقة بهيكل التصنيع، وتحسب كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج

3 2 1 - تكاليف التوزيع: وهي مجموع المصاريف المتعلقة بتصريف المنتج النهائي وإيصاله إلى المستهلك

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هي:

✓ تكاليف تخزين المنتج النهائي؛

✓ التكاليف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع كمصاريف دراسة السوق، الإشهار، الترقية؛

✓ تكاليف خدمات ما بعد البيع.

4 2 1 - تكاليف البحث والتطوير: وهي مجموع التكاليف المتعلقة بجمع وتجريب أفكار لمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة وأحيانا تدمج هذه التكاليف ضمن تكاليف الإنتاج وتأخذ أشكالا متعددة، كمصاريف مكاتب الدراسات، مصاريف مراكز البحث، التجارب ومصاريف المختبرات.

كما يمكن تصنيف التكاليف وفقا للمعيار الوظيفي حسب الوظائف الأساسية في المؤسسات الصناعية والمتمثلة في: وظيفة الإنتاج، وظيفة التسويق ووظيفة الإدارة إلى: تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية، وتكاليف إدارية وتمويلية.

إنّ الغرض من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية من خلال ما ينفق عليها من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات) مما يسمح بتحديد نصيب كل منتج من تكلفة كلّ وظيفة، كما يفيد كذلك في تتبع تكاليف النشاطات المختلفة من فترة لأخرى والرقابة عليها وكذا تحديد المسؤوليات.

## 2 - تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج وبمستوى النشاط

1 2 - تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: يتم تصنيف التكاليف حسب هذا المعيار إلى تكاليف

مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

1 1 2 - التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن ملاحظتها وتتبعها مباشرة وببساطة على المنتج، أي يمكن ربطها بالمنتج دون وجود أي صعوبة أو مشكل نظرا لوضوح الارتباط الموجود بين التكلفة والمنتج، أي لا يكون ذلك إلا إذا كانت هناك علاقة ارتباط وسببية واستفادة واضحة، وتتكون التكلفة المباشرة عموما من:

✓ تكلفة المواد المباشرة: وتشمل كافة المواد التي تدخل بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي وتصبح

جزءا منه وتلزم لإتمامه.

✓ تكلفة العمل المباشر: وتتمثل في الأجور المباشرة التي تدفع للعمال الذين يعملون مباشرة في إنتاج

المنتج أي أجور العاملين الذين يقومون بتحويل المواد الأولية أو المواد نصف المصنعة إلى منتجات تامة الصنع وجاهزة للبيع.

إنّ إجمالي تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر أطلق عليها مصطلح التكاليف الهندسية

والتي تعني التكاليف التي تنتج من علاقات (السبب- النتيجة) واضحة وصريحة بين المدخلات والمخرجات.

2 1 2 - التكاليف غير المباشرة: هي مجموعة التكاليف الأخرى-غير المواد المباشرة والأجور المباشرة- التي

ترتبط بعملية الإنتاج ككل وليس بغرض أو وحدة تكلفة معينة بذاتها إذ لا يمكن تتبعها اقتصاديا ولهذا يتم

تحميل هذه التكاليف على المنتجات بالاعتماد على أسس معينة، إذن تعتبر التكاليف غير مباشرة إذا تعذر

تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبات لأنها أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى حساب مسبق يسهل عملية تحميلها باستخدام وحدات العمل.

إنّ الغرض من هذا التصنيف هو التوصل إلى أسس موضوعية لتتبع وتخصيص أو تحميل التكاليف

على وحدات الإنتاج كلّ على حدة تحقيقا لإمكانية قياس تكلفة المنتج، وبالتالي فإنّ أهمية تصنيف التكاليف

حسب علاقتها بالمنتج تكمن في أنّ الخلط بينها يؤدي إلى عدم القياس الدقيق لتكلفة الإنتاج، إن لم يؤدّ إلى صعوبته وضباب الهدف الذي يتم القياس لأجله.

2 2 - تصنيف التكاليف حسب علاقتها بمستوى النشاط: حسب هذا المعيار نميّر بين:

1 2 2 - التكاليف الثابتة: وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغيّر حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى أنّه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو حتى توقف تماما لفترة من الزمن فإنّ عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، مثل اهتلاك الأصول الثابتة والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنهم مهما تغيّر حجم الإنتاج.

وقد يطلق على هذه التكاليف مصطلح "الأعباء الهيكلية" فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة وهي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط وهي تأخذ شكل خط مستقيم عند مستوى معيّن من حجم النشاط، بينما نجد أنّ نصيب الوحدة من هذه التكاليف الثابتة يتغيّر في اتجاه عكسي للتغيّر في مستوى النشاط، فكلما زاد مستوى النشاط كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة، فالتكلفة الثابتة للوحدة تكون متناقصة نظرا لتحمل كميات مختلفة من الوحدات لنفس المبلغ من التكاليف فمن الطبيعي أن تنخفض تكلفة الوحدة بارتفاع عدد الوحدات والعكس صحيح.

2 2 2 - التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج، ويمكن ملاحظة التغير النسبي بين التكاليف الكلية ومستوى النشاط. كما تعرّف بأنّها: "تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم الإنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغيّر حجم الإنتاج".

2 2 3 - التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة: هي التكاليف التي تجمع بين صفتي التغير والثبات في آن واحد، فهي تطابق تغير حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة التي يتغير بها حجم الإنتاج، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغيرا يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة، أما إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليه التكاليف شبه الثابتة.

3 - تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن ولأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

1 3 - تصنيف التكاليف حسب عامل الزمن: يتم حسب هذا المعيار نميّر بين:

1 3 1 - التكاليف التاريخية (الفعلية): وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعبّر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها ما يعزّزها من مستندات وإثباتات لا مجال فيها للتنبؤ أو التقدير الشخصي، فهذه التكاليف هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكّم فيها أو رقابة عليها حاليا وهي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل.

2 1 3 - التكاليف النمطية (المعيارية): هي تكاليف محدّدة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتقسّم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، فهي تكلفة تحسب مسبقا وتكون مرجعية تسمح بإظهار الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المتوقعة، وتستخدم التكاليف المعيارية لإيجاد الانحرافات بين ما هو فعلي وتقديري لتحليلها ووضع الإجراءات التصحيحية اللازمة، فهي أداة للرقابة ورفع الكفاءة الإنتاجية واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

2 3 - تصنيف التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: حسب هذا المعيار نميّر بين:

1 2 3 - التكاليف الملائمة: هي التكاليف التي سوف تحدث عند اتخاذ القرار الإداري ويتم تجنب حدوثها بعدم اتخاذه. فهي عبارة عن تلك التكاليف المستقبلية التي سوف تختلف باختلاف القرار أو تتفاوت من بديل إلى آخر من بدائل القرار. وتصنّف التكاليف الملائمة بدورها إلى:

- ✓ تكاليف يمكن تجنبها، وتتمثل في التكاليف المباشرة المرتبطة بوحدة تحليل فرعية والتي قد تكون قسم إنتاجي أو خط إنتاجي، كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية؛
- ✓ تكاليف الفرصة البديلة، وهي عبارة عن أقصى عائد مساهمة تفقده المؤسسة نتيجة اختيارها بديلاً معيناً ورفض بديل أو بدائل أخرى، أو هي التكاليف التي يمكن تجنبها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة.

2 2 3 - التكاليف غير الملائمة (الغارقة): وهي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين ولا يمكن تجنبها بعدم اتخاذ هذا القرار، ويطلق على هذا النوع من التكاليف بالتكاليف الغارقة. وتصنّف بدورها إلى:

- ✓ تكاليف لا يمكن تجنبها، وهي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قرار الاستمرار في نشاط معين أو إيقافه، فهي تبقى ثابتة بالإجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ؛
- ✓ التكاليف الغارقة، وهي عبارة عن تكاليف تاريخية حصلت نتيجة لقرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال. فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به ولا يمكنه التأثير بأي قرار مستقبلي.

#### رابعاً: مكونات التكاليف وسعر التكلفة

1 - مفهوم سعر التكلفة: عرّف سعر التكلفة بأنه مفهوم اقتصادي معبر عن حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع، فلكل منتج عدة تكاليف (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع) ولكن له سعر تكلفة واحد. كما عرّف سعر التكلفة لمنتج معين بأنه تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيه تكاليف التوزيع، أي مجموع التكاليف التي يتكلفتها 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، وبعبارة أخرى مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاماً وقابلًا للبيع، كما يعبر عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي. إنّ سعر التكلفة قد يسمى بسعر التكلفة الكامل أو التكلفة المستوعبة لأنه يشمل كل الأعباء: الثابتة، المتغيرة، المباشرة وغير المباشرة، كما تمّ تغيير مصطلح "سعر التكلفة" *Prix de revient* من طرف مؤلفي المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) المراجع سنة 1982 بمصطلح "التكلفة النهائية" *Coût de revient*، حيث يؤكد كل من H. BOUQUIN et P. LAUZEL بأنّ مصطلح السعري يعني وجود معاملة تجارية، وبالتالي يقترحان استعمال مصطلح "التكلفة النهائية".

2 - مكونات سعر التكلفة: تختلف مكونات سعر التكلفة باختلاف أنواع المؤسسات (خدمية، تجارية، صناعية)، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها بحيث:

1 1 - في المؤسسات الخدمية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المقدمة + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

1 2 - في المؤسسات التجارية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المبيعة + أعباء (المباشرة والتوزيع المباشرة)



بحيث: تكلفة المشتريات المبيعة = الكمية المبيعة X تكلفة الشراء الوحدوية

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

ثمن الشراء = الكمية المشتراة X سعر الشراء الوحدوي

3-1 في المؤسسات الصناعية: ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المبيعة + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

بحيث: تكلفة الإنتاج المبيع = عدد الوحدات المبيعة X تكلفة الإنتاج الوحدوية

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

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

ثمن الشراء = الكمية المشتراة X سعر الشراء الوحدوي

3- مكونات التكاليف: إنّ أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة المالية تؤخذ بنفس المبالغ في

حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية، وبما أنّ سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ 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، أي يعبر عن إمكانية المؤسسة ويسمح بمقارنات مع مؤسسات أخرى، وإذا كان غير هذا يصبح دون فائدة. وعليه يمكن أن نميز بين ثلاث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

1- الأعباء المعتبرة: وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية وتنقسم إلى قسمين:

1-1 أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة المالية: ويتعلق الأمر بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ.

1-2 أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ مختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة المالية: حيث أنّ هذه

الاختلافات أو الفروق قد تكون موجبة أو سالبة، وهي ناتجة عن الأعباء المعوضة التي تدخل في المحاسبة التحليلية بقيمة أكبر أو أصغر من المبالغ المقيدة لها في المحاسبة المالية، وتتضمن ما يلي:

✓ الفروق على المواد المستهلكة (فرق الإدماج على المواد الأولية)؛

✓ الفروق على مخصصات الاهتلاكات؛

✓ الفروق الناتجة عن مخصصات المؤونات وخسائر القيمة.

2- الأعباء غير المعتبرة (غير المحملة): وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أنّ تحميلها أو

إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرّد التكاليف من معناها. ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

✓ الأعباء غير العادية أو الاستثنائية (مثل: ح/67 العناصر غير العادية - أعباء)؛

✓ الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي (مثل: الأعباء التي لا تتعلق بالفترة التي تحسب فيها

التكاليف: ح/486 الأعباء المعاينة مسبقا).

- 3 - الأعباء (العناصر) الإضافية: هي عبارة عن أعباء نظرية (وهمية) لم يتم تسجيلها في المحاسبة المالية ولم تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية، لكنها تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية من أجل إعطائها مضمون اقتصادي مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، وتمثل فيما يلي:
- ✓ مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص؛
  - ✓ الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل)؛
  - ✓ تعويض الإيجار،...

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

خامسا: حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة:

- 1 - حساب تكلفة شراء المواد الأولية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف (المباشرة أو غير المباشرة)
- 2 - حساب تكلفة الإنتاج: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف (المباشرة أو غير المباشرة)
- 3 - حساب سعر التكلفة: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للمنتجات المباعة + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)
- 4 - حساب النتيجة التحليلية الإجمالية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
النتيجة الإجمالية التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة  
حيث: رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة X سعر البيع الوحدوي
- 5 - حساب النتيجة التحليلية الصافية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة
- 6 - حساب نتيجة المحاسبة المالية: لتحديد ما يجب اتباع الخطوات التالية:  
❖ حساب رقم الأعمال: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
رقم الأعمال = رقم الأعمال المنتج (1) + رقم الأعمال المنتج (2) + رقم الأعمال المنتج (3) + ...  
❖ حساب الإنتاج المخزن: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
الإنتاج المخزن = تكلفة الإنتاج (الفترة) - تكلفة الإنتاج المباعة  
❖ حساب المواد الأولية واللوازم المستهلكة: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:  
المواد الأولية المستهلكة = تكلفة (الفترة) - تكلفة (الفترة)  
❖ حساب أعباء المحاسبة المالية: ويتم حسابها باستعمال العلاقة التالية:

من جهة لدينا:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

ومن جهة أخرى:

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة) + أعباء التوزيع (المباشرة وغير المباشرة)

وبالتعويض في العلاقة الأولى يمكننا تحديد أعباء المحاسبة المالية.

ولحساب نتيجة المحاسبة المالية نقوم بما يلي:

✓ حساب مجموع المنتوجات: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

مجموع المنتوجات = رقم الأعمال + الإنتاج المخزن

✓ حساب مجموع الأعباء: ويتم حسابه باستعمال العلاقة التالية:

مجموع الأعباء = المواد الأولية واللوازم المستهلكة + أعباء المحاسبة المالية

ومنه:

نتيجة المحاسبة المالية = مجموع المنتوجات - مجموع الأعباء

د. فزات الدكتور مهدي بوزيس