

# مفاهيم عامة حول التكاليف والأعباء

السداسي الأول 2023/2024

د. كمال الدين أبا سفيان





7	وحدة
9	مقدمة
11	<b>I-المكتسبات القبلية</b>
11.....	أ. اختبار المكتسبات القبلية.....
11.....	ب. تمرين :مكتسبات قبلية.....
13	<b>II-مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة</b>
13.....	أ. مفهوم التكاليف.....
14.....	ب. مفهوم الأعباء.....
14.....	ب. مفهوم المصاريف.....
14.....	ت. مفهوم سعر التكلفة.....
17	<b>III-تصنيف وتبويب التكاليف في المؤسسة</b>
17.....	أ. تصنيف التكاليف حسب الطبيعة.....
18.....	ب. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة.....
18.....	ب. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج.....
18.....	ت. تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
19.....	ث. تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط.....
21	<b>IV-مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة</b>
21.....	أ. تكلفة الشراء (CA).....
21.....	ب. تكلفة الانتاج (CP).....
22.....	ب. تكلفة التوزيع.....
22.....	ت. سعر التكلفة (PC).....
22.....	ث. النتيجة التحليلية الإجمالية.....
22.....	ج. النتيجة التحليلية الصافية.....
23.....	ج. تمرين :مستوى الفهم والاستيعاب.....
23.....	ح. تمرين :مستوى التطبيق.....
25	<b>V-حالات خاصة متعلقة بعملية الإنتاج في المؤسسة</b>
25.....	أ. المنتج النصف المصنع (المنتج النصف تام).....
26.....	ب. المنتج الجاري (المنتج قيد التنفيذ).....
26.....	ب. البقايا والمهملات.....
27	<b>VI-التقويم</b>

27.....	آ. سلسلة تمارين أعمال موجهة (تقييم نهائي)
29	خاتمة
31	حل التمارين
33	معنى المختصرات
35	قائمة المراجع

# وحدة

عند الانتهاء من هذا المحور سيكون الطالب متمكنا من أهداف المحور بناء على مستويات بلوم المعرفية:

1. مستوى المعرفة والتذكر: knowledge يستعيد الطالب المعلومات من الذاكرة (المكتسبات القبلية) حيث يرتب بعض الأفكار المتعلقة بحاسبة التسيير ويضعف من ملاحظاته من أجل تحديد التكاليف التي تدخل ضمن العملية الإنتاجية في المؤسسة ثم تحليلها من أجل معرفة التكاليف الخاصة بكل مرحلة إنتاجية من مراحل الإنتاج داخل المؤسسة، وهذا كله من أجل التحكم في هذه التكاليف والوصول إلى حساب سعر التكلفة ثم تحديد النتيجة التحليلية، وهو ما يجعله يستحضر ما لديه من معارف مسبقة يعرف من خلالها أسباب تسمية تلك المصطلحات، خاصة ما تعلق بمفهوم التكاليف والفرق بينها وبين الأعباء والمصاريف ومفهوم سعر التكلفة، وهنا يتم إعطاء الطالب أسئلة بإجابة قصيرة يطلب منه الجابة عليها.
2. مستوى الفهم والاستيعاب: comprehension يعمل الطالب على التمييز بين بعض المفاهيم والمصطلحات المهمة في هذا المحور بحيث يجب أن يتعرف الطالب على أهم مصطلحين في هذا المحور وهما: "سعر التكلفة" و"النتيجة التحليلية"، ليسهل عليه أن يحل التمارين باستخدام القوانين. وهنا نعطي الطالب أسئلة انطلاقاً مما فهمه من الدرس.
3. مستوى التطبيق: Apply يتعرف الطالب على تصنيفات التكاليف ومراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية التي يمكن أن تصادفه حيث يحل تمرين تطبيقي لحساب التكاليف.
4. مستوى التقويم: evaluation بعد الالمام بكل ما يتعلق بالتكاليف والأعباء من خلال ما تم عرضه خلال الدرس يصل الطالب أن يقوم بحل مختلف التمارين والمسائل والحالات التي يمكن أن تصادفه بكل سهولة، وهنا يحل الطالب تمارين تقويم خاصة بالتكاليف ثم يقوم بعدها بحل سلسلة تمارين شاملة حول سعر التكلفة والنتيجة التحليلية التي درسها خلال هذا المحور.



# المكتسبات القبلية

11

اختبار المكتسبات القبلية

11

تمرين: مكتسبات قبلية

- يكفي للطالب أن يكون :
- 1- لديه تصور عن التكاليف والاعباء والمصاريف.
  - 2- يعرف عمليات الحساب من خلال معرفته لأهم العمليات والقواعد الرياضية.

## آ. اختبار المكتسبات القبلية

## ب. تمرين: مكتسبات قبلية

[ 31 ص 1 حل رقم ]

اعط تصورا للمصطلحات التالية: التكاليف، الأعباء، المصاريف.

# مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة



13	مفهوم التكاليف
14	مفهوم الأعباء
14	مفهوم المصاريف
14	مفهوم سعر التكلفة

يعتقد الكثير بأن كل من العبء والمصروف ما هي إلا مصطلحات مرادفة للتكاليف، غير أن هذا غير صحيح من الناحية المحاسبية، ففي حقل محاسبة التسيير يتم التفريق بين كل من التكلفة والعبء والمصروف، وعلى هذا الأساس سوف نقوم هنا بإظهار الفرق بين هذه المصطلحات وذلك من خلال تقديم أهم التعاريف الموجودة في حقل محاسبة التسيير لكل مصطلح على حدى.

## أ. مفهوم التكاليف

هناك مجموعة كبيرة من التعريفات التي تظهر مفهوم التكلفة بشكل تفصيلي، وسوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعريفات فيما يلى:

تعرف التكلفة على أنها: "تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو 1 المستقبل" 1.

وتعرف أيضا على أنها: "مجموع الأعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو خدمة معينة، أو مجموعة من المواضيع أو الخدمات" 2 .

وتعرف التكاليف أيضا على أنها: "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذى يعنى أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفى وجود التكلفة في حد ذاتها" 3.

كما تعرف التكاليف على أنها: "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعال ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل" 1.

ويقصد بالتكاليف أنها: "قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة" 2 .

كما يعرفها كل من Lauzel. P et Bouquin. H على أنها: "مجموعة من الأعباء المدمجة التي تتناسب مع:

- إما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة؛

- إما حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو مرحلة ما عدا المرحلة النهائية" 3 .

وعلى هذا الأساس فإن التكاليف تحمل معانى عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة، ...)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار، ...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كان يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو



بالاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدها بمقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على 4 العنصر الاقتصادي على الحساب .

وتستخدم التكاليف في 5:

- تبرير أسعار البيع؛
- تقديم عناصر تسمح باتخاذ القرار؛
- توفير محددات الرقابة؛
- تقييم السلع والخدمات.

## ب. مفهوم الأعباء

تعرف الأعباء على أنها: "جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات" 1.

ويتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: 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، إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظريا) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها الأعباء) 2.

الأعباء هي نفقات أو أسباب أخرى تؤدي إلى نقص في الأصول (انخفاض في التثبيتات، نقص في المخزونات، المدينون...) ولا يكون لها مقابل في ارتفاع الثروة (زيادة في الأصول أو انخفاض في 3 الديون). وتعرف الأعباء على أنها: "عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (صيانة، تنظيف، ....)، أو مقابل شيء وهمي كالاكتلاكات والمؤونات" 4 .

من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات 5.

## ب. مفهوم المصاريف

تعرف المصاريف على أنها: "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج للنقود، والمصرف يقابل الإيراد الذي يعتبر تحصيلًا، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظرا أن المصاريف والإيرادات ال تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو بالعكس بالنسبة للإيرادات" 1 .

والمصاريف عبارة عن نفقة مالية تدفع مقابل خدمة محصل عليها (الصيانة، التنظيف، ...)، يكون عادة مقابل شيء حقيقي 2.

وتعتبر المصاريف أيضا على أنها الإنفاق الذي ال يقابله دخول مادي مثل: مصاريف العاملين، مصاريف النقل، ..... الخ 3.

كما تعرف المصاريف أيضا على أنها: "نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات" 4.

## ت. مفهوم سعر التكلفة

سعر التكلفة هو: "مجموع التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات

المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة ال تملك 5 سوى تكلفة وحيدة وهي مجموع التكاليف التي تتعلق به".

ويعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه 6 .  
سعر التكلفة هي عبارة عن: "التكلفة النهائية لمنتج معين في مرحلته الأخيرة، مع العلم أن تكلفة التوزيع متضمنة فيه 7.

وسعر التكلفة لمنتج ما أو خدمة هي عبارة عن مجموعة الأعباء الضرورية التي يتحملها حتى وصوله إلى السوق أو المستهلك النهائي 1، وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية، وهذا بسبب اختلاف وظائف كل منها، فسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يضم: تكلفة شراء المواد المستعملة، تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة ومصاريف التوزيع، أما في المؤسسات التجارية فسعر التكلفة يتكون من: تكلفة شراء الوحدات المباعة، مصاريف التوزيع 2.

# تصنيف وتبويب التكاليف في المؤسسة



17	تصنيف التكاليف حسب الطبيعة
18	تصنيف التكاليف حسب الوظيفة
18	تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج
18	تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة
19	تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط في المؤسسة، ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة، وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات، التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية، والطريقة التي تبوب وتصنف وفقها التكاليف تستند إلى بعض العوامل يمكننا أن نذكر منها ما يلي 3:

• طبيعة نشاط المؤسسة: صناعية أو إدارية أو خدمية.

• النظام أو المخطط المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة.

وبناء على ما سبق ذكره فإنه توجد العديد من المعايير التي يعتمد عليها في تبويب وتصنيف التكاليف إلى مجموعات متجانسة، سوف نحاول هنا ذكر أهم هذه التصنيفات كما يلي:

## أ. تصنيف التكاليف حسب الطبيعة

ويطلق على هذا التصنيف أيضاً بالتصنيف النوعي، ويعتمد هذا التصنيف على طبيعة عنصر التكلفة، ويتم تقسيم التكاليف هنا إلى ما يلي 4:

### تكاليف المواد

تشمل هذه التكاليف كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة، مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية....الخ.

### تكاليف العمل

هي عبارة عن مجوع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

### تكاليف الخدمات

تشمل هذه التكاليف كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية مثل الصيانة واهتلاك الآلات والمباني والإيجارات.....الخ، والخدمات التسويقية مثل اهتلاك سيارات البيع والتوزيع وإيجار معارض البيع.....الخ، والخدمات الإدارية والتمويلية مثل اهتلاك مباني الإدارة، تكاليف الهاتف.....الخ.

## ب. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة

إن الغرض الأساسي من هذا التصنيف هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (تموين، إنتاج، تسويق)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور)، ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي 1:

### تكاليف الشراء (التموين)

وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية)

### تكاليف التصنيع (الإنتاج)

تشمل مجموعة التكاليف الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتي المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة

### تكاليف التوزيع

وهي مجموعة التكاليف المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع.....الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية خدمية).

## ب. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج

ويمكن تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى صنفين هما كما يلي 2:

### التكاليف المباشرة

وهي عبارة عن مجموعة التكاليف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

### التكاليف غير المباشرة

وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي وال تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات.

## ت. تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ويمكننا أن نميز تبعاً لتصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة نوعين من التكاليف وهما كما يلي 1:

### التكاليف الهيكلية

تنتج هذه التكاليف عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة، .....الخ).

### التكاليف العملية

وتنتج هذه التكاليف عن طريق استخدام موارد المؤسسة.

## ث. تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، ومن خلال هذا يمكننا أن نميز هنا بين الأنواع التالية

### التكاليف المتغيرة

وهي عبارة عن عناصر التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط 2 ، وبنفس النسبة وفي نفس الاتجاه (علاقة طردية) وتعرف بتكاليف تشغيل الطاقة (تكاليف مرنة)3.

### التكاليف الثابتة

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغير في مستوى النشاط ضمن المدى الملائم، وتظل هذه التكاليف الثابتة لا تتغير في مجموعها إلا إذا تأثرت بقوة خارجية، مثل التغير في الأسعار، ويعتبر الإيجار مثالا على التكاليف الثابتة، ووجود التكاليف الثابتة في المؤسسة ال يمكن أن يوجد أي صعوبات، إذا كان من الضروري التعبير عن هذه التكاليف على أساس الوحدة، ذلك أنها تسلك سلوكا عكسيا مع التغير في حجم النشاط، وتزيد التكاليف الثابتة في المؤسسات المعاصرة نظرا للاستعمال المتزايد للأتمتة4.

### التكاليف المختلطة

هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف 5 الماء والكهرباء، الهاتف، الصيانة، أجور العمل غير المباشرة،.....الخ5.

# مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة

## IV

21	تكلفة الشراء (CA)
21	تكلفة الانتاج (CP)
22	تكلفة التوزيع
22	سعر التكلفة (PC)
22	النتيجة التحليلية الإجمالية
22	النتيجة التحليلية الصافية
23	تمرين: مستوى الفهم والاستيعاب
23	تمرين: مستوى التطبيق

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:

### أ. تكلفة الشراء (CA)

وهي تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم، وتتضمن: ثمن الشراء تضاف له كل المصاريف الملحقه بالشراء كالتأمين، النقل، الجمركة،.... الخ، وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة [5][5]. ويمكن هنا صياغة تكلفة الشراء (CA\*) وفق المعادلة التالية:

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

حيث أن: ثمن الشراء = عدد الوحدات (الكميات) المشتراة X سعر الشراء للوحدة

### ب. تكلفة الانتاج (CP)

وتشمل هذه التكلفة مجموعة الأعباء الملحقه في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة [6][6]. ويمكننا هنا صياغة تكلفة الإنتاج (CP\*) بالمعادلة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع (المباشرة/غير المباشرة)

## ب. تكلفة التوزيع

ونعنى بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير، .... الخ 5.

## ت. سعر التكلفة (PC)

سعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع نفقات الفترة المحددة للاستغلال، بما فيها التكاليف المتعلقة بعملية إيصال المنتج للزبون، حتى خدمات ما بعد البيع تحتسب ضمن سعر التكلفة، ويمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتج دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة.

ويمكننا هنا صياغة سعر التكلفة (PC\*) وفقا للمعادلة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + تكلفة توزيع المنتجات المباعة (مصاريف التوزيع المباشرة/غير المباشرة)

## ث. النتيجة التحليلية الإجمالية

تعبّر 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.

ويمكن مما سبق أن نقوم بصياغة النتيجة التحليلية وفقا للمعادلة التالية [7][7]:

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

حيث أن: رقم الأعمال الصافي = عدد الوحدات المباعة X سعر البيع للوحدة

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة للوحدة + هامش الربح للوحدة

## ج. النتيجة التحليلية الصافية

بعد تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية يجدر على المحاسب من أن يأخذ في عين الاعتبار عناصر أخرى لم تدمج ضمن سعر التكلفة نظرا لخصوصيات هذه العناصر، وعملية تحديد هذه العناصر ثم العمل على معالجتها يسمح للمؤسسة من معرفة النتيجة الحقيقية التي تحصلت عليها والتي تسمى بالنتيجة التحليلية 1 الصافية.

ومن أجل الوصول لعملية تحديد النتيجة التحليلية الصافية يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

### الأعباء المعتبرة (المحملة)

من بين الأعباء التي تحتسب ضمن تكاليف المحاسبة المالية، هناك جزء منها فقط يحتسب ضمن تكاليف محاسبة التسيير، هذا الجزء الذي يسمى بالأعباء المعتبرة أو المحملة. وتتمثل هذه الأعباء في عناصر المجموعة السادسة (الحساب من 60 إلى 68). فهذه عبارة عن أعباء الاستغلال التي تتماشى والنشاط العادي وتنتج عن النشاط الاستغلالي، وبالتالي تحتسب ضمن الفترة المحاسبية لحساب التكاليف وسعر التكلفة، وهي مشتركة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير.

### الأعباء غير المعتبرة

هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر ضمن المحاسبة المالية وال تظهر ضمن تكاليف محاسبة التسيير، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء ليست محددة في المجموعة السادسة من المخطط المحاسبي الوطني، مثل المصاريف

الإعدادية تسجل مباشرة على حسابات الأصول.... الخ؛  
• أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدنى قيم الأصول، المنح غير العادية التي تكون في سنة وال تكون في سنة أخرى... الخ.

### العناصر الإضافية

على عكس الأعباء غير المعتبرة فالعناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء محاسبة التسيير من دون أعباء المحاسبة المالية، ميزة هذا النوع من الأعباء هو النظرية، بعبارة أخرى ليست تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة، أنها لو كانت كذلك لسجلت ضمن أعباء المحاسبة المالية. يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية في بادئ الأمر ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة، ومحاسبيا تضاف بطريقة غير مباشرة لباقي إيرادات المؤسسة، ويمكننا هنا ذكر نوعين من هذه العناصر وهي أجرة صاحب المؤسسة الفردية، الفوائد المسجلة على رأسمال الشركاء 4.

ومما سبق يمكن لنا أن نستنتج ما يلي: 1

أعباء محاسبة التسيير = أعباء الحاسبة المالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة  
النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

## ج. تمرين :مستوى الفهم والاستيعاب

[ 31 ص 2 حل رقم ]

اعط الصيغة الرياضية لحساب كل من:

تكلفة الشراء.

تكلفة الانتاج.

تكلفة التوزيع.

سعر التكلفة.

النتيجة التحليلية الاجمالية.

## ج. تمرين :مستوى التطبيق

[ 31 ص 3 حل رقم ]

من أجل إنتاج منتجين  $M1$  و  $M2$  وباستعمال  $S1$  و  $S2$  على الترتيب، قامت مؤسسة النجاح بالعمليات التالية:

الشراء: شراء 700 كلف من المادة  $S1$  بـ 14 دج للكلف، و 500 كلف من المادة  $S2$  بـ 15 دج للكلف، وقدرت مصاريف الشراء بـ 5400 دج تم توزيعها على المادتين على أساس الكمية المشتريات.

الإنتاج: تم إنتاج 350 وحدة من المنتج  $M1$  وذلك باستعمال 600 كلف من المادة  $S1$  و 300 وحدة من  $M2$  باستعمال 340 كلف من المادة  $S2$ ، وكانت مصاريف الإنتاج قد بلغت 6400 دج للمنتج  $M1$  و 5370 دج للمنتج  $M2$ .

المبيعات: تم بيع 250 وحدة من المنتج  $M1$  بـ 65 دج للوحدة و 220 وحدة من المنتج  $M2$  بـ 55 دج للوحدة، وبلغت مصاريف التوزيع 5640 دج تم توزيعها على المنتجين على أساس الكمية المباعة.  
المطلوب : أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية.



# حالات خاصة متعلقة بعملية الإنتاج في المؤسسة

v

25	المنتج النصف المصنع (المنتج النصف تام)
26	المنتج الجاري (المنتج قيد التنفيذ)
26	البقايا والمهملات

من خلال ما سبق نلاحظ أن عملية الإنتاج في المؤسسة تمر بمراحل معدودة وواضحة، وهذه المراحل تتمثل في مرحلة شراء المادة الأولية وحساب تكلفة الشراء ثم مرحلة تحويل المادة الأولية في الورشة وحساب تكلفة الإنتاج ثم بعد ذلك كمرحلة أخيرة بيع المنتج من خلال تحمل أعباء التوزيع وحساب سعر التكلفة، لكن في بعض الأحيان ال تكون عملية الإنتاج في المؤسسة واضحة وسهلة بهذه الطريقة بل تكون معقدة بعض الشيء وذلك من خلال ظهور مراحل وحالات خاصة غير مألوفة، وذلك مثل ظهور المنتج النصف المصنع أو وجود منتج قيد التنفيذ أو البقايا والمهملات ...، وهذا ما سنقوم بالتطرق إليه هنا من خلال تحديد مفهوم هذه الحالات والمعالجة المحاسبية لهذه الحالات.

## أ. المنتج النصف المصنع (المنتج النصف تام)

المنتج نصف التام هو منتج وصل مرحلة معينة من الإنجاز ويعد جاهزا لاستعماله في مرحلة لاحقة في تصنيع المنتج التام. 2 ويطلق أيضا على المنتج النصف مصنع اسم منتج وسيط ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للاستهلاك والتخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان 3. حساب تكلفة الإنتاج للمنتج النصف مصنع ضروري وذلك للأسباب التالية:

- لإدماجها في تكلفة الإنتاج الإجمالية للمنتج النهائي؛
  - لتقييم المخزون من المنتج النصف مصنع في حالة عدم استهلاك كل ما ينتج؛
  - لتحديد سعر البيع في حالة بيع المنتج النصف مصنع.
- من الضروري وباعتبار المنتج النصف مصنع منتج له شكل نهائي وأتم مرحلة من مراحل الإنجاز أن تحسب له تكلفة إنتاج وحدوية، ثم يقيم استعمالات المنتج النصف مصنع في تكلفة المنتج التام الصنع بتكلفة الوحدة المحسوبة سابقا. ويتم المعالجة المحاسبية للمنتج النصف مصنع كما يلي 1:
- تكلفة المنتج النصف مصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

ومن خلال حساب تكلفة المنتج النصف مصنع للوحدة وذلك بتقسيم تكلفة الإنتاج الإجمالية على عدد الوحدات المنتجة من هذا المنتج، يتم حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع الذي يتم انتاجه من خلال استعمال المنتج النصف مصنع وذلك كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة شراء المواد المستعملة + تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع المستعمل + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

## ب. المنتج الجاري (المنتج قيد التنفيذ)

المنتجات الجارية أو المنتجات قيد التنفيذ تتمثل في وحدات منتجة غير منتهية بنسبة 100%، أي لم تصبح منتجات تامة مع نهاية دورة الاستغلال 2. وعليه فالمنتج قيد الصنع (التنفيذ) هو إذن منتج غير جاهز وغير منتهى الصنع عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة، والمنتجات غير الجاهزة والموجودة داخل الورشات هي إذن في طريق الصنع، وقد تتراوح هذه العملية من نسبة 1% إلى غاية 99% من إنهاء تصنيع المنتج، كما أن المنتج قيد التنفيذ غير قابل للتخزين أو 3 البيع، إلا أنه في آخر كل فترة محاسبية تسجل قيمته في حساب 34 "منتجات وأعمال تحت التنفيذ" 3.

ويتميز هذا النوع من المنتجات بمجموعة من الخصائص، نذكر أهمها فيما يلي 4:

• عدم إتمام الإنتاج قيد التنفيذ ال يعود إلى عدم توفر الإمكانيات، بل السبب يعود إلى وجود حاجز زمني متمثل في نهاية الدورة الاستغلالية التي يجب أن نتوقف عندها لجرد ما للمؤسسة في هذه الدورة وما عليها؛

• يمكن أن نحصل على الإنتاج قيد التنفيذ في مرحلة إنتاج الإنتاج النصف مصنع أو في المرحلة الأخيرة عند إنتاج الإنتاج التام الصنع؛

• لا توجد فروق جرد للإنتاج قيد التنفيذ، والسبب في ذلك يعود إلى أن له قيمة مخزون آخر المدة الحقيقي فقط؛

• الإنتاج الجاري عموما غير مرغوب فيه، وظهور هذا النوع من المنتجات في الدورة الاستغلالية يبرز عدم مسايرة الإمكانيات للهدف المسطر لها.

تعطى المنتجات الجارية غالبا على شكل أرقام تقريبية وعليه ولحساب تكلفتها يستعمل ما يسمى بالإنتاج المكافئ والذي يتمثل في إجمالي الإنتاج الحقيقي لدورة معينة، ويتميز أنه يحسب لكل عنصر تكلفة على حدى كما يختلف حسابه في حالة وجود منتجات جارية في بداية المدة ومنتجات جارية في نهاية المدة، ومن أجل تقييم المنتجات الجارية ومعالجتها محاسبيا يتم استعمال العالقات التالية 1:

الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة = الإنتاج التام فعليا + منتجات جارية محولة إلى منتجات تامة في آخر المدة - منتجات جارية محولة إلى منتجات تامة في بداية المدة

تكلفة الإنتاج الجاري لبداية المدة = عدد الوحدات الجارية في بداية المدة X نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة X تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة للفترة السابقة

تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية المدة = عدد الوحدات الجارية في نهاية المدة X نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة X تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة

حيث أن:

تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة = مجموع تكلفة كل عنصر ÷ الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة

ومن خلال العلاقات السابقة التي يمكننا من خلالها تحديد قيمة المنتجات الجارية يتم معالجتها محاسبيا وفقا للعلاقة التالية: 1

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري الأولي + أعباء الإنتاج للفترة - تكلفة الإنتاج الجاري النهائي

## ب. البقايا والمهملات

عن بعض عمليات الإنتاج، تنجر بقايا ومهملات، فالبقايا موجودة مثال في صناعة الجلود، البلاستيك، النسيج، ..... الخ، أما المهملات فهي خاصة تطلق على كل منتج ال تتوفر فيه مميزات المنتج السليم، 2 ووجود هذه البقايا يؤثر بدوره على حساب تكلفة الإنتاج. وسوف نتناول في هذا المحور الحالات الثلاثة التي يمكن أن تصادفها في البقايا والمهملات وتأثيرها على حساب تكلفة الإنتاج.

# التقويم VI

27

سلسلة تمارين أعمال موجهة (تقييم نهائي)

## آ. سلسلة تمارين أعمال موجهة (تقييم نهائي)

وثيقة 1 وثيقة 1 سلسلة رقم 01 (مستوى التقويم)  
pdf.21

# خاتمة

في ختام هذا المحور يصبح الطالب متمكنا من التمييز بين مختلف التكاليف وحسابها

# حل التمارين

< 1 (ص 11)

التكاليف: قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات، لاستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسة. الأعباء: جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات. المصاريف: نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.

< 2 (ص 23)

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة/غير مباشرة) = تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف التصنيع (المباشرة/غير المباشرة) = سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة + تكلفة توزيع المنتجات المباعة (مصاريف التوزيع المباشرة/غير المباشرة) = النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الاعمال الصافي - سعر تكلفة المنتجات المباعة

< 3 (ص 23)

الاجابة في الملف المرفق

pdf.17

وثيقة 2 حل التمرين مستوى التطبيق

# معنى المختصرات

Coût d'achat	CA -
Coût de production	CP -
Prix de coût	PC -

# قائمة المراجع

- [5] بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعاليته في تقليص التكاليف دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 ، ص 11.
- [6] غرابية فوزي، محاسبة التكاليف: المبادئ، الاجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الإسلامية، عمان، الأردن، 1979، ص 28.
- [7] عيساوي نصر الدين، المحاسبة التحليلية، بدون ذكر دار النشر، الجزائر، 2017، ص 3