

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة

2020-2021 السداسي 3

المحاسبة التحليلية

المحاضرة 02

مدخل ال



## المحاضرة رقم 02: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الانتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة، وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية، وذلك بعد تحديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم في التكاليف.

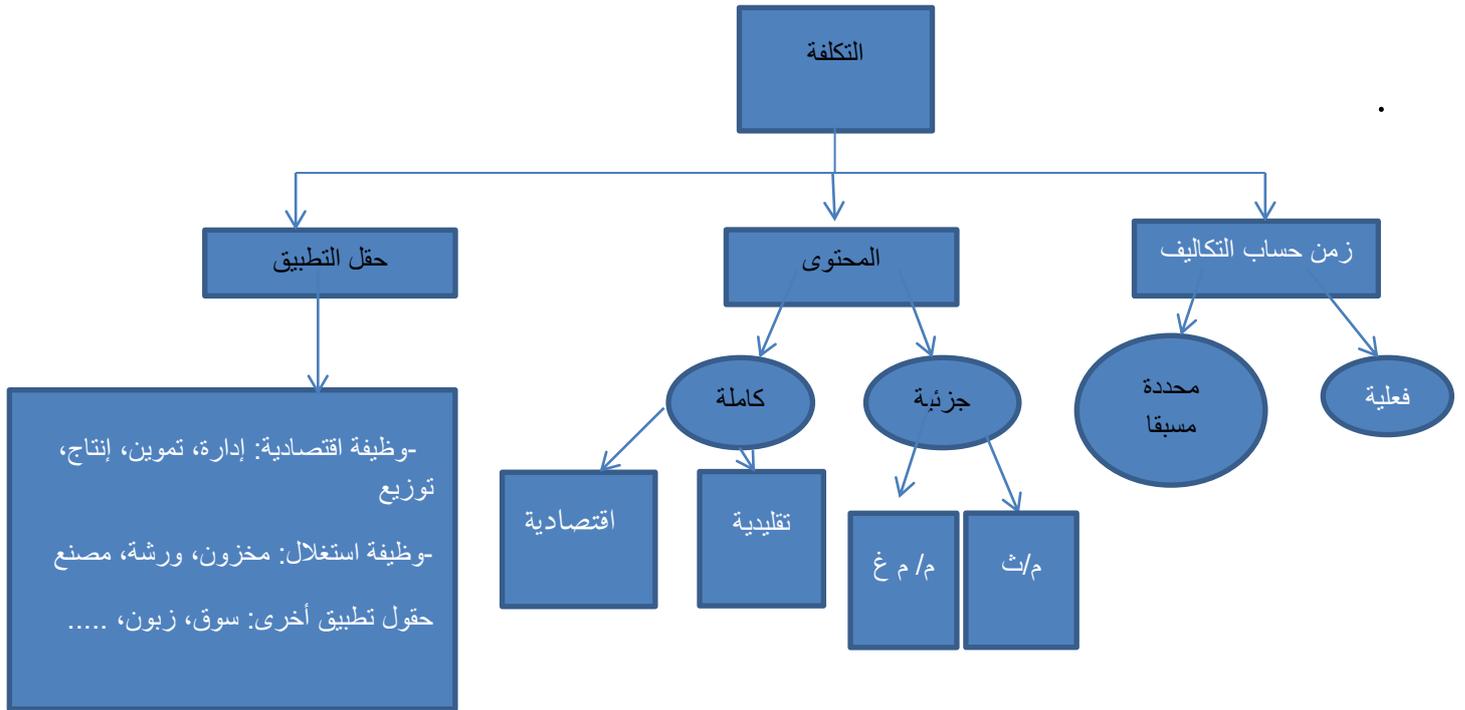
ويجدر الإشارة هنا أن الكثير يعتقد بان كل من العباء والمصرف ما هي إلا مصطلحات مرادفة للتكاليف، غير أن هذا غير صحيح من الناحية المحاسبية، ففي حقل المحاسبة يتم التفريق بين كل من التكلفة والعبء والمصرف، وعلى هذا الأساس سوف نقوم بإظهار الفرق بين هذه المصطلحات وذلك من خلال تقديم أهم التعاريف الموجودة في حقل المحاسبة التحليلية لكل مصطلح على حدى.

### 1- تعريف التكلفة

تحمّل التكلفة معاني عديدة إلا أنّها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها 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 نقداً أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديد مقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب.

وتعرف التكلفة بثلاث خصائص مستقلة بعضها عن الآخر: - زمن حساب التكلفة، - محتوى التكلفة، -

حقل تطبيق التكلفة



## 2- المصاريف

هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.

## 3- الأعباء

يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ، ففي حين نجد ان 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 العبء هو 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 أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل للأعباء التي تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظرياً) وليس على أساس صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها (الأعباء).

## 2-مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة

إن حساب التكلفة النهائية في أي مؤسسة تمر بعدة مراحل، وتختلف هذه المراحل باختلاف شكل ونوع المؤسسة، بمعنى أن مراحل حساب التكلفة النهائية في مؤسسة خدمتية تختلف عن مراحل حساب التكلفة النهائية عن مؤسسة تجارية ومؤسسة صناعية، ونحن هنا سوف نقتصر على مراحل حساب التكلفة النهائية في مؤسسة صناعية ومؤسسة تجارية وتمثل فيما يلي:

## 1-2 في حالة مؤسسة صناعية أو إنتاجية

أ/تكلفة الشراء (التموين): وهي تكلفة شراء المواد الاولية واللوازم ، تتضمن ثمن الشراء تضاف له كل المصاريف المختلفة بالشراء كالتأمين، النقل، الجمركة....، وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة.

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

مع العلم أن : تكلفة شراء الوحدة = تكلفة شراء الفترة / عدد الوحدات المشتراة

في حالة وجود مخزون أو المدة (مخ1): التكلفة الوسطية المرجحة لشراء الوحدة = تكلفة شراء المواد الاولية للفترة + تكلفة مخزون أول المدة / عدد الوحدات المشتراة + كمية مخزون أول المدة

ب/تكلفة الصنع(الانتاج): وتشمل هذه التكلفة مجموع الاعباء الملحقه في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع)، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

$$\text{تكلفة الانتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع (مباشرة/غير مباشرة)}$$

مع العلم أن: تكلفة انتاج الوحدة = تكلفة انتاج المنتجات للفترة / عدد الوحدات المنتجة

في حالة مخزون أول المدة (مخ1): التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة المنتجة = تكلفة انتاج المنتجات للفترة + مخ1 (بالقيمة) / عدد الوحدات المنتجة + مخ1 (بالكمية)

ج/ تكلفة التوزيع: وتعني تكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتبوات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والاستهلاكات العائدة لها، نفقات الاشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير....

د/ **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 تحسب ضمن سعر التكلفة، ويمثل سعر التكلفة السعر الأدنى الذي يمكن للمؤسسة أن تبيع به المنتج دون أن تحقق لا ربح لا خسارة.

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

هـ/ **النتيجة التحليلية الاجمالية**: تعبر النتيجة التحليلية عن العلاقة القائمة بين رقم الاعمال وسعر التكلفة، حيث تكون موجبة عندما تزيد العائدات على المصاريف وتكون سالبة في الحالة العكسية.

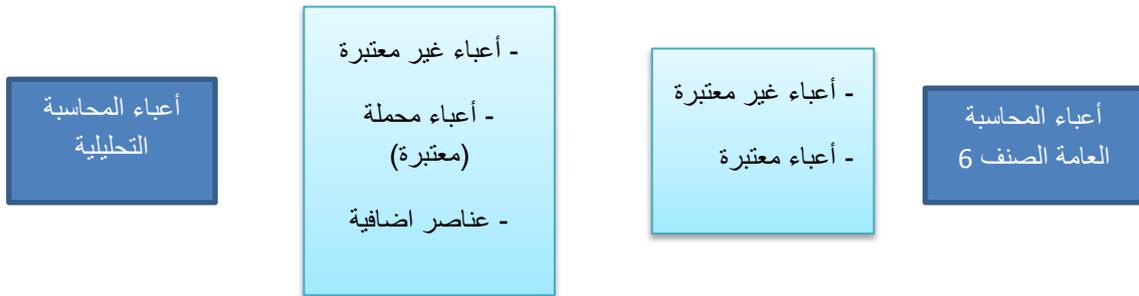
النتيجة التحليلية الاجمالية = رقم الأعمال - سعر تكلفة المنتجات الباعة

حيث أن: رقم الأعمال الصافي = عدد الوحدات الباعة × سعر البيع للوحدة

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة للوحدة + هامش الربح للوحدة

و/ **النتيجة التحليلية الصافية**: من أجل تحديد النتيجة التحليلية الصافية يجب الأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى لم تدمج ضمن سعر التكلفة نظرا لخصوصية هذه العناصر ومنها:

❖ الأعباء المحملة (المعتبرة) للتكاليف:



- أ- **أعباء المحاسبة العامة**: وهي مختلف أعباء الصنف 6 التي تحمل إلى التكاليف وتسمى بأعباء المحاسبة العامة المعتبرة ومن أمثلتها المادة الأولية المستعملة، أجور العمال... الخ
- ب- **الأعباء غير المحملة (غير المعتبرة)**: هي أعباء مسجلة في المحاسبة العامة ضمن الصنف 6 ولا تأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف.

ت- الأعباء الاضافية: هي أعباء نظرية وهمية كان من المفروض أن تتحملها المؤسسة لو كانت ظروف استغلالها مختلفة، وهذه الأعباء لا وجود لها في المحاسبة العامة وتؤخذ بعين الاعتبار في حسب التكاليف ومن أمثلتها، الفائدة على رأس المال الخاص، أجره صاحب المؤسسة وأفراد عائلته.

الأعباء المحملة (المعتبرة) للتكاليف = أعباء المحاسبة العامة + عناصر اضافية - أعباء غير معتبرة

### مثال رقم 1

من أجل انتاج منتجين M1 و M2 وباستعمال S1 و S2 على الترتيب قامت مؤسسة الريان بالعمليات التالية:

- الشراء: شراء 700 كلغ من المادة S1 ب 14 دج للكلغ، و 500 كلغ من المادة S2 ب 15 دج، وقدرت مصاريف الشراء ب 5400 دج تم توزيعها على المادتين على أساس الكمية المشتراة
- الانتاج: تم انتاج 350 وحدة من المنتج M1 وذلك باستعمال 600 كلغ من المادة S1 و 300 وحدة من M2 باستعمال 340 كلغ من المادة S2، وكانت مصاريف الانتاج قد بلغت 6400 دج للمنتج M1 و 5370 دج للمنتج M2
- المبيعات: تم بيع 250 وحدة من المنتج M1 ب 65 دج للوحدة، و 220 وحدة من المنتج M2 ب 55 دج للوحدة، وقد بلغت مصاريف التوزيع 5640 دج تم توزيعها على المنتجين على أساس الكمية المباعة.

المطلوب : أحسب مختلف التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة التحليلية.

### حل المثال رقم 1

- حساب تكلفة الشراء للمادتين S1 و S2

المادة S2			المادة S1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
77500	15	500	9800	14	700	ثمن الشراء
2250	4,5	500	3150	4,5	700	مصاريف الشراء
9750	19,5	500	12950	18,5	700	تكلفة شراء الفترة

- حساب تكلفة الانتاج للمنتجين M1 و M2

المادة M2			المادة M1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
6630	19,5	340	11100	18,5	600	تكلفة شراء المادة المستعملة
5370			6400			مصاريف الانتاج
12000	40	300	17500	50	350	تكلفة انتاج الفترة

## - حساب سعر التكلفة للمنتجين M1 و M2

المنتج M2			المنتج M1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
8800	40	220	12500	50	250	تكلفة انتاج المنتجات المباعة
2640	12	220	3000	12	250	مصاريف البيع
11440	52	220	15500	62	250	سعر التكلفة

## - حساب النتيجة التحليلية للمنتجين M1 و M2

المادة M2			المادة M1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
12100	65	220	16250	65	250	رقم الاعمال
(11440)			(15500)	62	250	سعر التكلفة
660	3	220	750	3	250	النتيجة التحليلية
<b>1410</b>						ن ت الاجمالية

## مثال رقم 2

تنتج مؤسسة الربيع نوعين من المنتجات A و B باستعمال مادتين P1 و P2 وفي نهاية شهر ديسمبر 2018 تحصلنا من المؤسسة على المعلومات التالية:

## المشتريات:

- 18000 كلغ من المادة P1 بسعر 15 دج للكلغ
- 15000 كلغ من المادة P2 بسعر 20 دج للكلغ
- مصاريف على الشراء المختلفة قدرت ب 1,5 دج لكل كلغ من المادة المشتراة

## الانتاج والاستعمالات:

- لإنتاج 200 وحدة من المنتج A استعملت المؤسسة 7000 كلغ من P1 و 12000 كلغ من P2
- لإنتاج 150 وحدة من المنتج B استعملت المؤسسة 10000 كلغ من P1
- مصاريف الإنتاج المختلفة قدرت ب 52500 دج توزع على أساس الوحدات المنتجة من A و B

المبيعات:

- باعت المؤسسة كل المنتجات من A و 130 وحدة من B بسعر 2192,5 دج و 1440 دج للوحدة على التوالي
- مصاريف التوزيع المختلفة قدرت ب 16500 دج توزع على أساس الوحدات المباعة.

المطلوب:

- حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة
- حساب نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية إذا علمت أن الأعباء غير المحملة تقدر ب 1200 دج أما العناصر الاضافية تقدر ب 1800 دج.

حل المثال رقم 2

- حساب تكلفة الشراء

المادة S2			المادة S1			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
300000	20	15000	270000	15	18000	ثمن الشراء
22500	1,5	15000	27000	1,5	18000	مصاريف الشراء
322500	21,5	15000	297000	16,5	18000	تكلفة شراء الفترة

- حساب تكلفة الإنتاج للمنتجين A و B

المنتج B			المنتج A			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
165000	16,5	10000	115500	16,5	7000	تكلفة شراء المادة المستعملة P1
-	-	-	258000	21,5	12000	P2
22500	150	150	30000	150	200	مصاريف الإنتاج

187500	1250	150	403500	2017,5	200	تكلفة انتاج الفترة
--------	------	-----	--------	--------	-----	--------------------

- حساب سعر التكلفة للمنتجين A وB

المنتج B			المنتج A			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
162500	1250	130	403500	2017,5	200	تكلفة انتاج المنتجات المباعة
6500	50	130	10000	50	200	مصاريف الانتاج
169000	1300	130	413500	2067,5	200	تكلفة شراء الفترة

- حساب النتيجة التحليلية للمنتجين A وB

المنتج B			المنتج A			البيان
M	PU	Q	M	PU	Q	
187200	1440	130	438500	2192,5	200	رقم الأعمال
(169000)	100	130	(413500)	2067,5	200	سعر التكلفة
18200	140	130	25000	125	200	تكلفة شراء الفترة
43200						النتيجة التحليلية الاجمالية

• حساب النتيجة التحليلية الصافية

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الاجمالية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

$$النتيجة التحليلية الصافية = 43200 + 1800 - 1200$$

$$النتيجة التحليلية الصافية = 43800$$

2-2 في حالة مؤسسة تجارية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

مثال رقم 03

تشتري مؤسسة وتبيع سلعتين A وB وفي ما يلي عرض لأهم المعلومات المتعلقة بنشاطها:

- المشتريات: اشترت المؤسسة 10000 وحدة من A ب DA100 للوحدة ، كما اشترت 12000 وحدة من B ب DA130 للوحدة، وفيما يلي ، وفيما يتعلق بمصاريف الشراء فقد انفقت المؤسسة DA8000 وزعت بين A وB حسب الكمية المشتراة.
- المبيعات: تمكنت المؤسسة من بيع 9500 وحدة من A و10800 وحدة من B، وقد كلفتها عملية توزيع بضاعتها DA6000 توزع بين البضاعتين حسب الكمية المباعة.
- المطلوب: حساب سعر التكلفة الوحدوي لA وB وكذا نتيجتهما التحليلية مع العلم أن المؤسسة قد حققت هامش ربح وحدوي يعادل DA10 بالنسبة للسلعتين.

## حل المثال رقم 04

## 1- حساب تكلفة الشراء

البيان	A	B
ثمن الشراء	1000000	
100×10000		1560000
130×12000		4363,63
+مصاريف الشراء المباشرة	3636,36	
تكلفة شراء البضاعة	1003636,36	1564363,64
الكمية المشتراة	10000	12000
تكلفة شراء الوحدة	100,36	130,36

## 2- سعر التكلفة

البيان	A	B
تكلفة شراء البضاعة المباعة	953420	
100,36×9500		1407888
130,36×10800		3192,11
مصاريف البيع المباشرة	2807,88	
سعر التكلفة	956227,88	1411080,11
الكمية المباعة	9500	10800
سعر التكلفة الوحدوي	100,65	130,65

$$110,65 = (100,65 \times 10\%) + 100,65 = A \text{ سعر بيع الوحدة ل}$$

$$140,65 = (130,65 \times 10\%) + 130,65 = B \text{ سعر بيع الوحدة ل}$$

### 3- النتيجة التحليلية

البيان	A	B
رقم الاعمال		
110,65 × 9500	1051175	
140,65 × 10800		1519020
سعر التكلفة	(956227,88)	(1411080,11)
النتيجة التحليلية	94947,12	107939,89