

الفصل الثالث: دراسة مكونات التكاليف وسعر التكلفة

(التحليل الوظيفي للتكاليف)

يتناول هذا الفصل المفهوم المحاسبي للتكلفة والاسس المختلفة لتصنيف وتبويب وتحليل عناصر التكاليف والغرض الرئيسي من كل تصنيف او تحليل ، مع التركيز على التصنيف الوظيفي للتكاليف وكيفية اعداد حساب النتائج حسب الوظيفة.

1- مفهوم التكلفة:

التكلفة مفهوم ينطوي على العديد من المعاني تختلف في مضمونها طبقا للعديد من الاعتبارات ، سواء تعلق هذه الاعتبارات بالهدف من قياس التكلفة واحتسابها، او تعلقت بالاسس والمبادئ التي يقوم عليها القياس، وعلى ذلك فان مضمون التكلفة قد يختلف بالنسبة للفرد عن مضمونها بالنسبة للمجتمع، كذلك يختلف مضمونها اذا كان الهدف من قياسها لاجراض التخطيط عما اذا كان الهدف من قياسها لاراض الرقابة وتقييم الاداء.

تحدد التكلفة بأنواعها مجموع الاعباء الدالة على منتج او اي هدف تكلفة اخر. يعرف المحاسبون التكلفة بانها مورد اقتصادي مضى به او ضائع لتحقيق هدف معين، وعادة تقاس التكلفة بقيمة نقدية من الواجب دفعها للحصول على منتجات او خدمات .

2- انواع التكلفة [تصنيفاتها]:

تتنوع التكاليف وتختلف اساليب حسابها في المؤسسات بحيث يمكن لها تلبية جميع الاغراض المنشودة، فالتكاليف تتنوع لتلبية مختلف الاغراض بناء على ما هو مطلوب من استخدامها، فبيانات التكاليف الخاصة لتلبية غرض معين قد لا تتناسب مع تلبية غرض آخر، وهو ما يفسر تعدد تصنيفات التكاليف، وهو ما نتج عنه (تعدد التصنيفات) نتج عنه تعدد طرق واساليب حساب سعر التكلفة في المؤسسة. وعموما هناك تصنيفات عديدة التكاليف تختلف حسب المعايير، اهم هذه المعايير اطلاقا والتي تستفيد في حساب التكاليف في الفصول القادمة، نذكر:

- **حسب ميدان تطبيقها (وظائفها):** وتقسم الى تكلفة شراء، تكلفة انتاج، تكلفة توزيع... وذلك حسب نشاط كل المؤسسة (حساب التكلفة يجب أن يتلاءم وتنظيم المؤسسات ونشاطها وسائل الاستغلال = مخزن ورشة)
- **حسب محتواها:** وتقسم الى تكاليف كلية وتكاليف جزئية.
- **حسب الزمن:** وتقسم الى تكاليف تاريخية (فعلية، حقيقية) وتكاليف تقديرية (معيارية، تنبؤية).

3- التحليل الوظيفي للتكاليف:

يعتبر تصنيف التكاليف حسب الوظائف التي تؤديها المؤسسات من ابسط التصنيفات للتكلفة، واهمها فهو يمثل همزة وصل بين مختلف التصنيفات ويفيدنا هذا التصنيف في حساب سعر التكلفة [التكلفة النهائية] انطلاقا من تحديد تكاليف كل وظيفة في المؤسسة. ولحساب سعر التكلفة يجب التفرقة بين انواع المؤسسات حسب نشاطها، الى ثلاث انواع:

❖ المؤسسة التجارية.

❖ المؤسسات الانتاجية (الصناعية).

❖ المؤسسات الخدمية.

1- **المؤسسات التجارية**: تقوم بعملية شراء البضائع وبيعها، كما هي، ولهذا النوع من المؤسسات 03 وظائف اساسية هي:

- وظيفة التموين (الشراء).
 - وظيفة التوزيع (الوظيفة التجارية كما اطلق عليه النظام المحاسبي المالي) (SCF).
 - الوظيفة العامة والتي قسمها النظام المحاسبي المالي SCF الى وظيفة ادارية ووظيفة مالية.
- وهذه المؤسسات تتمثل اساسا في: المحلات التجارية، اسواق الجملة (البائعين بالجملة، مساحات البيع Bazar (...)، وسعر التكلفة في هذا النوع من المؤسسات يحسب وفق المعادلة الاتية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{اعباء التوزيع} + \text{اعباء الوظيفة العامة (الادارة المالية)}$$

2- **المؤسسات الصناعية (الانتاجية)**: يتمثل دورها الرئيسي في شراء المواد الأولية وتصنيفها لأجل الحصول على منتجات تامة الصنع موجهة للبيع، اما وظائفها فإضافة الى وظائف المؤسسة التجارية نضيف لها وظيفة وسيطة وهي وظيفة الانتاج، وبناء عليه فان سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية يحس بالعلاقة الاتية: سعر التكلفة = تكلفة انتاج المنتجات المباعة + اعباء انتاج + اعباء خارج الانتاج حيث:

- $\text{تكلفة انتاج المنتجات المباعة} = \text{تكلفة انتاج الفترة} + \text{تكلفة مخ} 1 - \text{تكلفة مخ} 2 \text{ (انتاج المخزن)}$
- $\text{تكلفة انتاج الفترة} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة} + \text{اعباء الانتاج}$
- $\text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية خلال الفترة} + \text{تكلفة مخ} 1 - \text{مخ} 2$
- $\text{تكلفة شراء المواد الأولية خلال الفترة} = \text{المشتريات الصافية} + \text{اعباء الشراء [المباشرة وغير المباشرة]}$
- $\text{اعباء الانتاج} = \text{اعباء الانتاج المباشرة} + \text{اعباء الانتاج غير المباشرة}$
- $\text{اعباء خارج الانتاج} = \text{اعباء التوزيع} + \text{اعباء الوظيفة العامة (مالية + ادارية)}$
- $\text{اعباء التوزيع} = \text{اعباء التوزيع المباشرة} + \text{اعباء التوزيع غير مباشرة}$

3- **المؤسسة الخدمية**: فهي تشبه الى حد كبير من حيث المعالجة المحاسبية المؤسسات الصناعية والاختلاف يكمن في أن هذه المؤسسات تقوم بأداء خدمات بدلا من انتاج منتجات مصنعة، ويشمل سعر التكلفة لهذا النوع من المؤسسات:

$$\text{اعباء المستخدمين} + \text{تكلفة التوريدات} + \text{اعباء الأشهر} + \dots$$

4- **حساب النتائج حسب الوظيفة:**

يصنف النظام المحاسبي المالي الاعباء حسب طبيعتها في الصنف (المجموعة) السادس (6) من اجل اعداد حساب النتائج حسب الطبيعة، ولأجل قياس وتحديد مدى مساهمة الوظائف المختلفة للمؤسسة في تكوين النتائج، يعاد ترتيب هذه الاعباء حسب وظائفها اي وفقا لتقسيم وانشطة المؤسسة وبناء على ذلك فان حساب النتائج حسب الوظيفة يختلف بحسب نشاط المؤسسة [تجاري او صناعي]، ولإعدادده لا بد من المرور على مرحلتين وذلك مهما اختلف نشاط المؤسسة.

المرحلة الاولى: اعادة ترتيب الاعباء حسب الوظائف، ويكون كمايلي :

في المؤسسة التجارية: جدول اعادة ترتيب الاعباء حسب وظيفتها:

وظيفة ادارية	الوظيفة التجارية	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الاعباء حسب الطبيعة
				ح/60 ما عدا ح/600 ح/61 و 60 ح/63 ح/64 ح/68
				المجموع

ملاحظات:

- 1- باقي الحسابات تعالج كمايلي:
 - ح/600 - مشتريات البضاعة المباعة يدمج مباشر ضمن تكلفة المبيعات
 - ح/65 و ح/66 يتم تسجيلها مباشرة في حساب النتائج حسب الوظيفة .
 - كذلك الشأن بالنسبة للحساب 67. اعباء غير عادية
- 2- يتم توزيع الاعباء حسب الوظائف: بناء على مفاتيح توزيع مدروسة تمثل مدى نصيب كل وظيفة من العبء المعني

في المؤسسة الصناعية (الانتاجية): جدول اعادة ترتيب الاعباء حسب الوظيفة:

وظيفة ادارية	الوظيفة التجارية	وظيفة الانتاج	وظيفة الشراء	المجموع الموزع	الاعباء حسب الطبيعة
					ح/60 ما عدا ح/600 ح/61 و 60 ح/63 ح/64 ح/68
					المجموع

ملاحظات:

- 1- باقي الحسابات تعالج كمايلي
 - ح/601 - المواد الأولية المستهلكة يدمج مباشر ضمن تكلفة المبيعات
 - ح/65 و 66 و 67 يتم تسجيلها مباشر في حساب النتائج حسب الوظيفة
 - يتم توزيع الاعباء حسب الوظائف دائما بناء على مفاتيح توزيع - مدروسة .

المرحلة الثانية: اعداد حساب النتائج حسب الوظيفة:

البيان	السنة N
رقم الاعمال	
تكلفة المبيعات	
هامش الربح الاجمالي	
النواتج العملياتية الاخرى	
التكاليف التجارية	
الاعباء الادارية	
الاعباء العملياتية الاخرى	
الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	
النتيجة العملياتية	
النواتج المالية	
الاعباء المالية	

يتوافق تماما مع حساب النتائج حسب الطبيعة

حيث ان **تكلفة المبيعات:**

- في المؤسسة التجارية =

تكلفة المبيعات = مشتريات البضاعة المباعة (ح/600) + مجموع اعباء وظيفة الشراء (من جدول اعادة ترتيب

الاعباء حسب الوظيفة).

- في المؤسسة الصناعية (الانتاجية):

تكلفة المبيعات = تكلفة انتاج الفترة - تكلفة الانتاج المخزن،

أوبطريقة أخرى:

تكلفة المبيعات = (المواد الأولية المستهلكة ح/601 + مجموع اعباء وظيفة الشراء + مجموع اعباء وظيفة

الانتاج) - ح/72 (انتاج مخزن):

- التكاليف التجارية = مجموع اعباء الوظيفة التجارية

- الاعباء الادارية = مجموع اعباء الوظيفة الادارية

تمارين تطبيقية حول الفصل الثالث:

التمرين الاول:

- تقوم احدى المؤسسات الانتاجية بإنتاج نوعين من المنتجات تامة الصنع: X1، X2. وفيما يلي المعلومات الضرورية حول المنتجين:
- حجم مبيعات المؤسسة من: "X1"=6.000 وحدة ، من "X2": 4.000 وحدة.
 - سعر بيع الوحدة من: "X1"=800 دج ، إجمالي مبيعات المؤسسة:6.000.000 دج.
 - تخفيض تجاري ممنوح للعميل بمعدل: 2.5% على مبيعات المنتج X1.
 - تخفيضات لقاء تعجيل الدفع ممنوحة للعملاء بمعدل 2% على المنتج X1 ، و3% على المنتج X2.
 - مخ 1 من "X2"=0 ، مخ 2 من "X2"=250.000 دج. مخ 1 من "X1"=400.000 دج ، مخ 2 من "X1"=300.000 دج.
 - استخدمت المؤسسة لإنتاج المنتج X1 المادة الأولية M1 ، ولإنتاج المنتج X2 المادة الأولية M2 وفيما يلي معلومات حول المادتين:

المادة	المشتريات		تخفيض تجاري أول	تخفيض تجاري ثاني	تخفيض مالي	مخ ₁	مخ ₂
	عدد الوحدات المشتراة	ثمن شراء الوحدة					
M ₁	2.500 وحدة	300 دج	1%	2%	3%	100.000 دج	200.000 دج
M ₂	2.000 وحدة	600 دج	2%	/	2.5%	150.000 دج	250.000 دج

- أعباء غير عادية:50.000 دج ، نواتج غير عادية:40.000 دج.
- معدل IBS المطبق هو 19%.
- أما الأعباء حسب طبيعتها المتبقية ، وبعد تحليلها قررت المؤسسة ترتيبها حسب وظيفتها كما يلي:

الوظائف	الأعباء حسب الطبيعة				
المبلغ الموزع	وظيفة الشراء	وظيفة الإنتاج	وظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية	
120.000	/	3	/	1	تمويلات أخرى
160.000	58.000	?	14.000	22.000	أعباء المستخدمين
88.000	10%	20%	40%	30%	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة
44.000	5%	50%	20%	25%	صيانة وتصليلات ورعاية
130.000	10%	40%	15%	35%	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
348.000	10%	60%	10%	20%	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم

بالإضافة إلى ذلك تم تسجيل الملاحظات التالية:

- 60% من مجموع تكاليف وظيفة الشراء يحمل لـ "M1" والباقي لـ "M2".
- 60% من مجموع أعباء وظيفة الإنتاج توزع على "X1" والباقي لـ "X2".

المطلوب:

- إعداد حساب النتائج- حسب الطبيعة.
- استكمال جدول إعادة ترتيب الأعباء حسب وظيفتها.
- إعداد حساب النتائج- حسب الوظيفة.
- حساب هامش الربح الإجمالي لكل منتج على حدى؟ واستنتاج أي المنتجين أفيد للمؤسسة؟.
- استنتاج سعر التكلفة، ونتيجة المحاسبة التحليلية.

التمرين الثاني:

من حساب النتائج حسب الوظيفة استخرجنا المعلومات التالية:

- ✓ هامش الربح الإجمالي = 40% رقم الأعمال.
- ✓ الحساب (600) مشتريات البضاعة المباعة = 300.000 دج.
- ✓ أعباء وظيفة الشراء = 60.000 دج.
- ✓ أعباء الوظيفة التجارية = 90.000 دج.
- ✓ أعباء الوظيفة الإدارية = 110.000 دج.
- ✓ النواتج العملية الأخرى تفوق الأعباء العملية الأخرى بـ 82.000 دج.
- ✓ النتيجة العملية = 80% من هامش الربح الإجمالي.
- ✓ النتيجة المالية = 28.000 دج، الأعباء المالية = 22.000 دج.

المطلوب:

- ❖ إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة علماً أن معدل الضرائب على الأرباح = 25%.