

الفصل الثاني: مدخل إلى مفهوم التكاليف والأعباء

تقوم المحاسبة التحليلية بتحديد 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، وسوف نقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى مفهوم التكاليف والفرق بينها وبين الأعباء والمصاريف ومفهوم سعر التكلفة، ثم سوف نتطرق إلى تصنيف التكاليف وتحليلها.

2-1-1- مفهوم التكاليف، الأعباء، المصاريف، سعر التكلفة:

تعتمد المحاسبة التحليلية بصفة أساسية على تحليل التكاليف ولقد وجد هناك تباين في التعاريف المختلفة لكل من التكاليف، الأعباء، المصاريف بين الاقتصاديين والمحاسبين، حيث يوجد بعض الخلط بين المفاهيم لهذا ارتأينا من الضروري إبراز الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة:

2-1-1- مفهوم التكاليف:

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

• **تعريف 01:** "التكلفة عبارة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة معبرا عنه بوحدات نقدية أو مالية وذلك من أجل الحصول على المنافع والخدمات التي يؤدي إستخدامها إلى تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها المؤسسة".⁽¹⁾

• **تعريف 02:** " التكلفة عبارة عن مجموعة الأعباء الناتجة عن التقسيم الملائم الذي يقوم به المسير، ومن هذا يمكن تحديد عدة تكاليف عند مختلف مراحل إعداد المنتج، أو عند بلوغ مرحلة معينة من النشاط".⁽²⁾

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 65.

(2) D.KHOUTRA,L.Thierry, comptabilité de gestion, Ellipses, Paris, 1996, p 13.

• **تعريف 03:** "التكلفة عبارة عن تضحية مادية أو اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل بمعنى استنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة اختياريا بهدف الحصول على الموارد الاقتصادية في الحاضر والمستقبل".⁽¹⁾

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للتكلفة "التكاليف هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة (منتج، خدمة) والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى مرحلة البيع والأداء".

2-1-2- مفهوم المصاريف: (2)

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

2-1-3- مفهوم الأعباء:

تعرف الأعباء على أنها: "كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات".⁽³⁾

ومهما تنوعت الأعباء، فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى.

(1) السيد عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص ص 51-52.

(2) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(3) هلال درحمون: المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005، ص 25.

2-1-4- مفهوم سعر التكلفة:

" هي مجموع الأعباء التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عمليات إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية".

" هي مجموع الأعباء المتعلقة بالمنتجات المباعة التي تشمل تكلفة الإنتاج المباع ومصاريف التوزيع".

2-2- تصنيف وتبويب التكاليف في المؤسسة:

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 يمكن أن نذكر منها ما يلي: (1)

- 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 نذكر أهم هذه التصنيفات كما يلي:

2-2-1- 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 أساسية (مواد، أجور) ويمكننا أن نميز في هذا التصنيف ما يلي: (2)

(1) Jean Lochard, la comptabilité analytique ou la comptabilité de responsabilité d'organisation, Paris, France, 1998, p 86.

(2) محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 50.

2-2-1-1-1-2-1-2-2 تكاليف التموين (الشراء): وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمين، الرسوم الجمركية).

2-2-1-2-2-2 تكاليف الإنتاج (التصنيع): تشمل مجموعة التكاليف الملحقة 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.

2-2-1-2-2-3 تكاليف البيع (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).

2-2-2-2-2-2 تصنيف التكاليف حسب الهيكل التنظيمي: يميز بين: (1)

2-2-2-2-2-1 الأعباء الهيكلية: تنتج عن تسيير مختلف أنشطة المؤسسة (المستخدمين، الوسائل العامة، (...).

2-2-2-2-2-2 الأعباء العملية: وهي تنتج عن استخدام موارد المؤسسة.

2-2-3-2-2-2 تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى: (2)

2-2-3-2-2-1 الأعباء المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

2-2-3-2-2-2 الأعباء غير المباشرة: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر

(1) P. lasséque, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 11^{ème} édition, Dalloz., paris, 1996, p 26.

(2) J. Trahard, B. Morad, E.C. Charles, comptabilité de gestion : coût, activité, réparation, press universitaire Gronble, paris, 2000, p 13.

التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

أ- **تكلفة المواد غير المباشرة:** وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلاً: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.

ب- **ساعات العمل غير المباشرة:** كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

ج- **تكلفة الإنتاج غير المباشر:** وتضم كل من:

- تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛

- تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة؛

- نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛

- نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

2-2-4- تصنيف التكاليف حسب حجم النشاط: (1)

يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات الهامة والشائعة في المحاسبة التحليلية، حيث يتم بموجبه التعرف على مدى استجابة الأنواع المختلفة من التكاليف للتغير في حجم النشاط لدى المؤسسة، فهناك أنواع من التكاليف لا تتأثر بحجم النشاط، أي تبقى قيمتها كما هي رغم التغير في حجم النشاط، وبالمقابل هناك تكاليف شديدة التأثير بحجم النشاط حيث تتغير بشكل منتظم وبنفس نسبة التغير في حجم النشاط، وهناك نوع آخر يتأثر بتغير حجم النشاط ولكن بدرجة استجابة أقل، وهي كما يلي:

2-2-4-1- التكاليف المتغيرة **Variable costs**: وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها وبنفس

النسبة وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط. أي أن لمجموع التكاليف المتغيرة علاقة خطية مع حجم الإنتاج. وعليه فإن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ستكون ثابتة.

(1) محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص ص 15-21.

ومن الأمثلة على التكاليف المتغيرة، المواد الخام المستخدمة في الإنتاج، وأجور المستخدمين في حالة دفعه بناء على عدد ساعات العمل أو الوحدة.

2-2-4-2- التكاليف الثابتة Fixed Costs: وهي التكاليف التي تبقى في مجموعها ثابتة بغض النظر عن التغير في حجم النشاط ضمن مدى ملائم Relevant Range. وعليه توجد علاقة عكسية ما بين التكلفة الثابتة للوحدة وحجم الإنتاج؛ فالتكلفة الثابتة للوحدة تزداد بتناقص حجم الإنتاج وتتنقص بازدياد حجم الإنتاج.

ومن الأمثلة على التكاليف الثابتة إيجار المصنع، واهتلاك آلات المصنع (في حالة استخدام طريقة القسط الثابت للاهتلاك)، وراتب مدير المصنع.

2-2-4-3- التكاليف شبه المتغيرة (المختلطة) Semi-variable Costs: وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة؛ فهذا النوع من التكاليف يزداد في مجموعه مع زيادة حجم النشاط ولكن بشكل غير منتظم.

ومن الأمثلة على التكاليف شبه المتغيرة مصاريف الصيانة والكهرباء والهاتف، فعند زيادة حجم النشاط تزداد الحاجة لصيانة الآلات مما يرفع من مصاريف الصيانة، إلا أن هناك بالعادة صيانة دورية تتم للآلات حتى في حالة عدم استعمال الآلات أو استعمالها بشكل قليل جدا.

2-2-4-4- التكاليف المتدرجة Step Costs: وهي التكاليف التي تتغير مع التغير في مجموعها، وبشكل منتظم وبنفس الاتجاه مع التغير في حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير في حجم النشاط، كازدياد التكاليف مثلا بمبلغ 100 دينار مع كل زيادة في الإنتاج قدرها 20 وحدة.

فمثلا، قد يكفي موظف واحد في المطعم لخدمة خمسة زبائن، وبناء عليه يتم استخدام شخص واحد في حالة كون عدد الزبائن خمسة أو أقل، وعند توقع ارتفاع عدد الزبائن لـ 6-10 يلزم وجود موظفين وهكذا.

2-2-5-2- تصنيف التكاليف حسب الإشراف والمسؤولية: (1) تتمثل في:

2-2-5-2-1 تكاليف خاضعة للرقابة والتحكم: تشتمل على عناصر التكاليف التي يمكن تغييرها بصورة فعالة بواسطة المسؤول المباشر خلال الأجل القصير، ويزداد التحكم فيها كلما انخفض المستوى الإداري، وتعد من المفاهيم الهامة للإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم كفاية الأداء؛

2-2-5-2-2 تكاليف غير خاضعة للتحكم: تخضع لرقابة مسؤول في مستوى إداري أعلى، لذا ينبغي أن يرتبط مركز المسؤولية بشخص معين يمكن محاسبته، ومن أمثلتها: المواد والأجور غير المباشرة، التكاليف الخاصة بالخدمات التي تؤديها أقسام لأقسام معينة، مصاريف الإيجار ومرتب مدير المصنع، واهتلاك المباني، التأمين.

- إن التكاليف غير القابلة للرقابة عند مستوى إداري معين تكون قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى، بمعنى كلما ارتفعنا في الهيكل التنظيمي ازدادت الكلف الخاضعة للرقابة وكلما انخفضنا في الهيكل التنظيمي قلت الكلف الخاضعة للرقابة؛
- إن التكاليف غير القابلة للرقابة في الأجل القصير تكون قابلة للرقابة في الأجل الطويل، فالإندثار مثلا يكون أكثر قابلية للرقابة في الأجل الطويل عنه في القصير، إذ أنه في الأجل الطويل يمكن إتخاذ قرارات إدارية خاصة بشراء الآلات جديدة.

2-2-6-2- من حيث الأهداف: تقسم إلى: (2)

2-2-6-2-1 الرقابة: وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف إلى الوصول بها لمستوى المعيار المحدد، وهنا نميز بين:

- التكاليف التقديرية: وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالإحتياجات التمويلية.
- الموازنات: يتم إعدادها على ضوء السياسة الإنتاجية البيعية، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل نقدي، تحدد من خلاله نفقات وإيرادات كل قسم من أقسام المؤسسة.

(1) علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال: الدراسة التطبيقية في شركة زين للاتصالات، المجلد 8، العدد 4، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، 2010، ص 133.

(2) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة - نفضال -، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص 49.

- **التكاليف المعيارية:** وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية أو النموذجية، وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها.
- **الضبط الداخلي للتكلفة:** وتتمثل في المراقبة الداخلية على تدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول عليها واستخدامها.
- **محاسبة تكاليف المسؤولية:** وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن إنفاقها إداريا، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

2-2-6-2- إتحاذ القرار: وهنا تنقسم التكاليف إلى:

- **التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة:** يعكس النوع الأول، التكاليف التاريخية المفيدة في الحصول على إيراد (تكلفة المواد)، في حين تعكس الثانية التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد (تكلفة التخزين).
- **التكاليف التفاضلية:** هي التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة فيما بينها.
- **التكاليف النقدية والإسمية:** الأولى هي المدفوعة نقدا خلال دورة الإستغلال، بينما تكون الثانية إسمية في الفترة الجارية، نظرا لاستحقاقها وعدم دفعها، وتدفع في فترة لاحقة.
- **التكاليف المضافة:** تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل وتلك الخاصة بديل آخر.
- **التكاليف الواضحة والضمنية:** يتميز الأول بالوضوح والإفصاح والإعلان عنه بالتحديد، على غرار النوع الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة.
- **تكلفة الفرصة البديلة:** وهي التضحية التي يمكن قياسها نتيجة رفض بديل ما مقابل آخر. مع العلم أنها لا تندرج ضمن التكاليف التي تقررها المحاسبة العامة، إلا أن لها أهمية كبيرة في تحليل التكاليف عند المفاضلة بين السياسات البديلة بهدف الإختيار الأمثل.
- **التكلفة الحدية:** يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة إضافية من وحدات الإنتاج.

2-3-الأعباء المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:

بغرض حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة إقتصادياً، وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي:

2-3-1-الأعباء المعتمدة⁽¹⁾: وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وتنقسم بدورها إلى قسمين:

2-3-1-1-أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة: ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ.

2-3-1-2- أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة: أي تسجل بقيمة أكبر أو أصغر من قيم هذه الأخيرة، وتتضمن ما يلي:

أ- **فرق الإدماج على المواد:** لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة إستبدالية، بمعنى استعمال طريقة لإخراجات المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتماً إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

ب- **أعباء الاستخدام:** وتسمى أيضاً بالإهلاك التقني أو الإهلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة (الإهلاك الجبائي)، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية. فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية ويعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية. أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتمدة في المحاسبة التحليلية.

⁽¹⁾ أنوال مرابطي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39.

ج- الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات: قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة).

2-3-2- الأعباء غير المعتبرة: هي العناصر التي تستبعد من التكاليف، أي هذه التكاليف تظهر ضمن المحاسبة المالية ولا تظهر ضمن تكاليف المحاسبة التحليلية، حيث أن إدراجها ليس له أي معنى وتعتبر فوارق تحميل وترتب كما يلي:

- أعباء تحمل للغير مثل: الرسم على القيمة المضافة؛ وذلك عملا بالمبدأ: الأعباء التي لا تستقر على عاتق المؤسسة لا تدرج في قائمة التكاليف بالنسبة للمحاسبة التحليلية.

- أعباء تدخل ضمن النشاط العادي، ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط مثل مؤونات تدني قيم الأصول، المنح غير العادية التي تكون في سنة ولا تكون في سنة أخرى... إلخ؛ وذلك عملا بالمبدأ: كل دورة يجب أن لا تتحمل إلا ما يخصها من أعباء.

2-3-3- الأعباء الإضافية: هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية أو استراتيجيتها السوقية، وعادة ما تصنف هذه الأعباء إلى صنفين: (1)

2-3-3-1- مكافأة عمل المستغل: لا يتقاضى المستغل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أجر لقاء عمله، بل أن الربح هو الذي يمثل مكافأة عمله ورأسماله، وبالتالي لا نجد أثر لأجره في المحاسبة العامة، ولكن لحساب التكلفة الحقيقية لابد أن يضاف أجر خيالي في حساب التكاليف.

2-3-3-2- مكافأة رأس المال: لا يمكن أن تتخذ قرارات عقلانية عند مقارنة تكلفة منتجين، أحدهما ممول بالأموال الخاصة للمؤسسة والآخر ممول بقروض خارجية، حيث أن هذا الأخير سيظهر حتما

(1)G.Melyon, Comptabilité Analytique, 2^{ème} ed, Bréal, France, 2001, p 15.

تكلفة أكبر، ولتفادي هذا الاختلال يعمد إلى إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافآت لا تسجل في المحاسبة العامة بما أنها أعباء وهمية.

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

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{العناصر الإضافية} - \text{الأعباء غير المعتمدة}$$

2-4- مراحل حساب التكلفة النهائية والنتيجة التحليلية في المؤسسة (1):

إن حساب التكلفة النهائية في المؤسسة 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 المؤسسة الإنتاجية، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

2-4-1- تكلفة الشراء (التموين): وهي تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم، وتتضمن: ثمن الشراء تضاف له كل المصاريف الملحقة بالشراء كالتأمين، النقل، الجمركة...إلخ، وهذا إلى غاية دخول المشتريات لمخازن المؤسسة.

ويمكن هنا صياغة تكلفة الشراء وفق المعادلة التالية:

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

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

(1) عادل عرقابي، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، الجزائر، 2018/2017، ص ص 27-31.

2-4-2-تكلفة الإنتاج (الصنع): وتشمل هذه التكلفة مجموعة الأعباء الملحقة 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.

ويمكننا هنا صياغة تكلفة الإنتاج بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج (المباشرة / غير المباشرة)}$$

2-4-3-تكلفة التوزيع: ونعني بتكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل: مواد التعبئة والتغليف، أجور ومرتببات عمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، والإستهلاكات العائدة لها، نفقات الإشهار، عمولات البيع، نفقات التصدير، ... الخ.

2-4-4-سعر التكلفة: سعر التكلفة هو عبارة عن مجموع ما ينفق من أجل إنتاج وبيع سلعة أو خدمة، فهو يمثل مجموع نفقات الفترة المحددة للإستغلال، 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 تباع به المنتج، دون أن تحقق لا ربح ولا خسارة.

ويمكننا صياغة سعر التكلفة وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة إنتاج المنتجات المباعة} + \text{تكلفة توزيع المنتجات المباعة (مصاريف التوزيع المباشرة / غير المباشرة)}$$

2-4-5-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.

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

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

حيث أن:

رقم الأعمال الصافي = عدد الوحدات المباعة × سعر البيع للوحدة

سعر بيع الوحدة = سعر التكلفة للوحدة + هامش الربح للوحدة

2-4-6- النتيجة التحليلية الصافية:

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

ومن أجل الوصول لعملية تحديد النتيجة التحليلية الصافية يجب الأخذ بعين الإعتبار العناصر الإضافية والأعباء غير المعتبرة التي تم التطرق إليها سابقا وذلك بالشكل التالي:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعتبرة

2-5- الحالات الخاصة للإنتاج:

يترتب عن العملية الإنتاجية عدة خصوصيات، قد لا تظهر إلا بالممارسة الواقعية للنشاط الإنتاجي. فتنوع طبيعة وتقنيات العملية الإنتاجية من مؤسسة إلى أخرى، ينجر عنها عدة حالات، وهذه الحالات يمكن حصرها فيما يلي:

- المنتجات نصف المصنعة؛
- المنتجات الجارية أو قيد التنفيذ؛
- الفضلات والمهملات؛
- الإنتاج حسب الطلب.