

الفصل الرابع: طرق حساب التكاليف وسعر التكلفة

تقوم المحاسبة التحليلية بمعالجة البيانات الخاصة بالأعباء والمصاريف حيث تسمح هذه المعالجة بحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، ولقد اختلفت طرق حساب التكاليف حيث نجد طريقة التكلفة الكلية التي تصنف الأعباء حسب ارتباطها بالمنتج إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، أما طريقة التكلفة الجزئية فهي تهتم بمدى تأثير الأعباء بحجم النشاط حيث نجد منها الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة.

I- طريقة التكلفة الكلية

1- المعالجة المحاسبية للأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة -طريقة الأقسام المتجانسة

أ- الأعباء المباشرة وغير المباشرة

- **الأعباء المباشرة :** تعتبر الأعباء مباشرة إذا كانت تخص تكلفة معينة وتحمل مباشرة إلى التكاليف دون حسابات وسيطة، وترتبط بإستهلاك موارد محددة وقياسية بشكل واضح وتتمثل غالباً في الأعباء المتغيرة في: المواد الأولية المستعملة في إنتاج منتج واحد، اليد العاملة المباشرة...إلخ.
- **الأعباء غير المباشرة:** هي التي تخص عدة تكاليف والتي تستوجب تحليلها ثم توزيعها مثال: أجر الكاتبة، منحة تأمين عقارات المؤسسة، مصاريف الصيانة، الطاقة...إلخ، ولضمان التوزيع الجيد لها والتناسق، يتم تحليل هذه الأعباء في أقسام متجانسة تسمى مراكز التحليل.

ب- مراكز التحليل

مراكز التحليل في طبيعتها تعتبر أقسام متجانسة تسمح بحساب وتحليل التكلفة الكلية وتهدف لحساب سعر التكلفة (التكلفة النهائية لمنتج مضاف إليها مصاريف التوزيع وتكاليف أخرى خارج الإنتاج)، كما تسمح - بفضل تجزئة المؤسسة إلى مراكز تحليل- بالمتابعة الدقيقة لعمليات التحويل ومراحل إنتاج المنتج.

إن مراكز التحليل تتمثل عموماً في:

- قسم حقيقي من المؤسسة، ويعرف بمركز العمل، مثل: الورشة، المخزن...إلخ، وهذا حسب التقسيم الهيكلي للمؤسسة.

▪ قسم وهمي من المؤسسة، مثلا: الإدارة العامة، التسيير المالي، تسيير الموارد البشرية....إلخ. ويعتبر القسم المتجانس تقسيم تم تفصيله في نظام محاسبة التكاليف وهو يشمل العمليات المتشابهة التي تشترك في تنفيذ مهمة معينة. وعليه فإن الأقسام المتجانسة بمختلف أنواعها ستستوعب كافة وظائف المؤسسة سواء كانت وظائف إدارية أو إنتاجية أو تجارية ولكنها لا تنطبق بالضرورة على تقسيم الوظائف في المؤسسة.

فقد يشمل القسم المتجانس وظيفة واحدة في المؤسسة، إلا أن هناك من الوظائف المعقدة وذات الحجم الكبير تحتاج إلى تفصيلها لعدة أقسام متجانسة وعلى هذا الأساس فقد تشمل مثلا وظيفة الإنتاج عدة أقسام متجانسة مثل قسم الورشة 01 (قسم التحويل)، قسم الورشة 02 (قسم التركيب)، قسم الورشة 03 (قسم التشطيب).

فالأعباء غير المباشرة عادة ما يصعب قياسها لذا تستخدم وحدات القياس على مستوى الأقسام الأساسية، إذ بواسطتها يتم تحديد الوحدة التي على أساسها تحمل الأعباء غير المباشرة إلى سعر التكلفة.

فبعد تحديد نوع أو طبيعة وحدة القياس، وهذا حسب نشاط كل قسم، يتم تحديد عدد وحدات القياس، والتي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس (ت.و.ق) والتي تمثل المؤشر الذي بواسطته تحمل الأعباء غير المباشرة المحسوبة على مستوى كل قسم من الأقسام الأساسية إلى سعر التكلفة، و تحسب تكلفة وحدة القياس من العلاقة:

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = (\text{إجمالي التكاليف غير المباشرة الخاصة بالقسم}) \div (\text{عدد وحدات القياس})$$

و لتصميم الأقسام المتجانسة في نظام محاسبة التكاليف نكون في حاجة إلى دراسة الهيكل التنظيمي، فالأقسام المتجانسة تتعدد أنواعها بتعدد وظائف المؤسسة سواء كانت وظائف إدارية أو وظائف الإنتاج أو التوزيع.

ج- آليات توزيع الأعباء غير المباشرة

آليات التوزيع التي تعتمد محاسبيا لتوزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تتمثل أساسا في آليتي التوزيع التنازلي أو التدريجي وتبادل الخدمات.

- **التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:** إن التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة المدرجة في المجموعة -6- يعني بها توزيع هذه الأعباء على مختلف الأقسام المتجانسة ويتم ذلك التوزيع إما اعتماداً على وحدات قياس أو باستخدام مفاتيح التوزيع التي تعطى في شكل نسب مئوية أو في شكل معاملات.
 - **التوزيع الثانوي:** عند القيام بالتوزيع الثانوي يجب التمييز بين المراكز المساعدة والمراكز الأساسية. فالأقسام الأساسية هي تلك المراكز التي تمر منها المنتجات فهي تشمل قسم التموين لأن عملية الإنتاج تبدأ بإستهلاك المواد الأولية المستخرجة من هذا القسم وورشات الإنتاج، كما يعتبر قسم التوزيع من الأقسام الأساسية في الغالب على اعتبار أن المنتجات تمر من هذا القسم عند بيعها وتسليمها للزبائن أما الأقسام المساعدة فهي الأقسام التي تدعم عمليات الإنتاج والبيع دون أن تمر بها المنتجات وتشمل هذه الأقسام : قسم الإدارة العامة، قسم المالية، قسم الموارد البشرية، قسم الطاقة المحركة، قسم الصيانة.
- مثال على التوزيع الثانوي (التوزيع على شكل سلم)**

جدول رقم (04): يمثل التوزيع الثانوي

قسم التوزيع	الأقسام الأساسية					الأقسام المساعدة			الأعباء
	ق و4	ق و3	ق و2	ق و1	ق التموين	الصيانة	الطاقة المحركة	الإدارة	
									⋮
									المجموع بعد التوزيع الأولي
									التوزيع الثانوي
	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑	توزيع أعباء الإدارة
	↑	↑	↑	↑	↑	↑	↑	0	توزيع أعباء

									الطاقة المحركة	
	↑	↑	↑	↑	↑	↑	┌	0	0	توزيع أعباء الصيانة
Xxx	Xxx	xxx	Xxx	Xxx	Xxx					المجموع بعد التوزيع الثانوي

Source :

بعد التوزيع الثانوي يصبح مجموع الأقسام المساعدة منعماً لأن تكاليفها قد حولت بالكامل إلى الأقسام الأساسية لكي نتحصل في الأخير على تكلفة الأقسام الأساسية بعد التوزيع الثانوي ومن هنا تبدأ عملية تحميل تكاليف الأقسام الأساسية إلى تكلفة إنتاج المنتجات وإلى سعر تكلفة المنتجات.¹

Bibliographie:

- Rached Gabsi, **Contrôle de Gestion**, Editions Contributions à la littérature d'entreprise, Tome 01.
- Boukhezar Omar, **Principes de comptabilité analytique**, gestion multiple, sans année.
- Thierry Jacquot-Richard Milkoff, **Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts**, 2007.
- Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique- principes couts réels constatés, couts préétablis, analyse des écarts -**, éditions Bréal, troisième édition, 2004.
- Alain Amintas, Raymond Guillouzo, **Comptabilité de gestion**, Hachette édition, 2^{ème} édition, paris, 2011.

¹ Gérard Melyon, **Comptabilité Analytique- principes couts réels constatés, couts préétablis, analyse des écarts -**, éditions Bréal, troisième édition, 2004, pp 24-36. بتصرف

