

طريقة التكاليف الكلية في المحاسبة التحليلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

وتقوم طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) على مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، والتي يتم بموجبها تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، هته المراكز التي تنقسم إلى أقسام متجانسة (مركز عمل).

سنتطرق في هذا المحور إلى التفرقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)، حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية، عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة، إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية، وإدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

وفق طريقة التكاليف الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي إلى نوعين من الأعباء:

✓ **الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدة إنتاج معينة، حيث أنها عناصر أعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

وتتكون هذه الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية الإستهلاكية وأيضاً المواد الإستهلاكية واليد العاملة، ونميزها في:

- **المواد المباشرة:** هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج والتي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.
 - **الأجور المباشرة:** وهي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورشات الإنتاجية فقط.
 - **المصروفات الصناعية المباشرة:** هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- ✓ **الأعباء غير المباشرة:**

هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة، وتتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

وتعرف التكاليف غير المباشرة على أنها: "عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي تشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات".¹

ونميزها في:

- **المواد غير المباشرة:** هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت لتشحيم الآلات، مواد التنظيف،...
- **الأجور غير المباشرة:** هي الأجور الخاصة بالملاحظين، عمال الحراسة والمفتشين وعمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات،...
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:** وتشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان، تكلفة العينات،...

ثانيا: مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي تجمع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة فيه، ثم توزع هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية".²

يعرف القسم المتجانس أيضا بأنه: "جزء من المؤسسة، ذو طابع محاسبي أين تجمع فيه عناصر التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها على المنتجات والتي لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعنية".³

وعليه القسم المتجانس هو: "تقييم خاص لمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها للتكاليف".

ثالثا: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

وتقوم هذه الطريقة على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

¹ J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, **comptabilité de gestion : cout, activité, réparation**, Press universitaire. Grenoble, Paris, 2000, p13

² بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 4، 1997، ص 17.

³ Lauzel, P. et Teller, R. **Contrôle de gestion et budget**, éd. Sirey, Paris, 1994, p 67

ويطلق على هذه الطريقة عدة مصطلحات منها طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو طريقة مراكز التكاليف.

ويعود تاريخ ظهورها إلى أعمال العقيد الفرنسي ريمائيلو (RIMAILHO)، قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (C.E.G.O.S) سنة 1927، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف المجموعة الوطنية للتنظيم الفرنسي (C.N.O.F)، لتعتمد بعد ذلك من طرف لجنة توحيد المحاسبات بالقرار الصادر في 04/04/1948، ثم إدراجها في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1947 ثم 1957، لتبقى هذه الطريقة كأساس للنظام في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982. وتقوم هذه الطريقة على المراحل التالية:

1. تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل):

ويمكن التمييز بين نوعين (صنفين) من الأقسام المتجانسة وهي كالتالي:

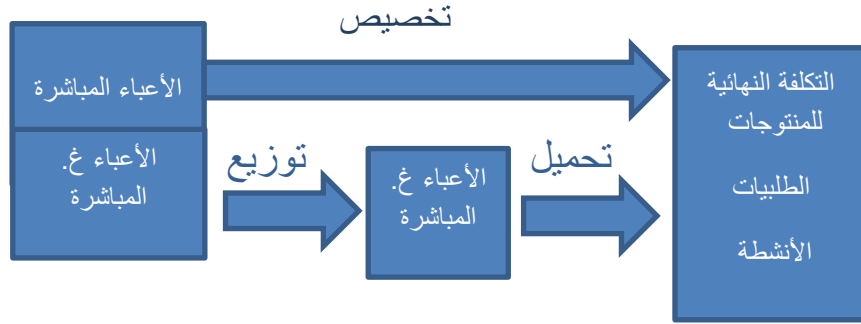
- الأقسام الرئيسية (الأساسية): مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع، فبالإضافة لأعبائها الأولية تتحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة، ويتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة لأخرى، ومن المعايير المعتمدة للتوزيع تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الألات، المساحة وعدد العمال.¹
- الأقسام المساعدة (الثانوية): وهي التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في الصنع وإنتاج السلع، أداء الخدمات، كأقسام الدعم أو أقسام الهيكلية، حيث تتلقى هذه المراكز أعباء غير مباشرة محددة إما بالتوجيه أو بمفاتيح التوزيع التي تعيد توزيعها على المراكز الأساسية عن طريق مفاتيح إعادة التوزيع، وتسمى بمراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية التخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وترتبط بالنشاط الصناعي من أمثلتها إدارة المصنع، إدارة التخطيط وضبط الإنتاج والأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم، فدورها تقديم الخدمات للأقسام الرئيسية، ويمكن ان تتبادل هذه الأقسام الخدمات فيما بينها لذا فلا يوجد داع لقياس نشاطها.²

وفيما يلي شكل يشرح مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة

¹ ناصر دادي عدون، ، تقنيات مراقبة التسيير - محاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

شكل رقم 05: مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة



Source : R. Barre, R. Lory, M. Richez, Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise, Librairie Istra, Paris, 1975

2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تأتي هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

حيث نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها، ونميز بين:

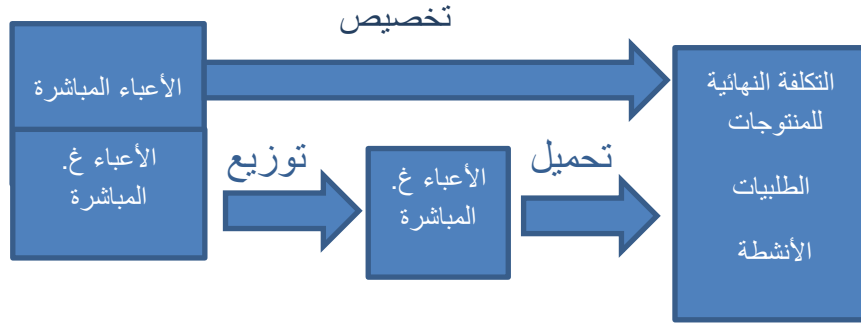
- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا: أجرة عامل قسم التموين هي تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة اقسام منها في ان واحد مثل: التأمين، لهذا يجب استعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون نسب مئوية، على أساس المساحة او مقياس آخر...

ويظهر جدول التوزيع الاول للأعباء غير المباشرة كما يلي:

جدول رقم 03: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية			
		أ	ب	ج	د	هـ	و	ر
لوازم								
كهرباء								
إيجار								

شكل رقم 05: مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة



Source : R. Barre, R. Lory, M. Richez, Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise, Librairie Istra, Paris, 1975

2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تأتي هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

حيث نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها، ونميز بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلاً: أجرة عامل قسم التموين هي تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استفادة عدة أقسام منها في ان واحد مثل: التأمين، لهذا يجب إستعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون نسب مئوية، على أساس المساحة او مقياس آخر...

ويظهر جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

جدول رقم 03: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية			
		أ	ب	ج	د	هـ	و	ر
لوازم								
كهرباء								
إيجار								

								مستخدمين
								ضرائب
								إهلاك
								العناصر
								الإضافية
								مجموع
								التوزيع
								الأولي

المصدر: عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم إقتصادية، 2018/2017، ص 79.

- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

فيه يتم توزيع الأعباء الخاصة بالأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالإستناد إلى مفاتيح التوزيع، والهدف من هذه المرحلة هو تحديد قيمة التكاليف لكل الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوما ويرتفع بذلك مجموع الأعباء غير المباشرة في الأقسام الرئيسية.

ويمكن تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة، ما يتطلب عمليات حماية وقد يلجأ إلى المعادلات وحساب المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدد مسألة حساب قيمها.

وهناك طريقتان لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية:

أ. **التوزيع التنازلي البسيط:** يكون التوزيع تنازلي عندما تكون تكلفة قسم معين في مستوى معين من الحساب مرحلة إلى المستوى اللاحق بدون الرجوع للخلف.

بمعنى هو توزيع في إتجاه واحد بحيث لا يحدث تبادل خدمات للأقسام المساعدة فيما بينها.

حيث من خلال التوزيع التنازلي البسيط القسم الثانوي الذي يمنح جزء من أعبائه إلى الأقسام الثانوية الأخرى لا يعاد تحميله من أعباء الأقسام الثانوية الأخرى بل تستمر العملية حتى التحميل النهائي من الأقسام

الثانوية نحو الأقسام الرئيسية الموجودة داخل المؤسسة الاقتصادية التي تتحمل بدورها في النهاية أعباء الأقسام الثانوية بالإضافة إلى أعبائها.¹

ب. التوزيع التبادلي: يقوم التوزيع التبادلي على أساس أو مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه وذلك باللجوء إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة، ونميز بين:²

➤ **توزيع تبادلي بين ثلاثة أقسام ثانوية:** وفي هذه الحالة يتم تبادل خدمات بين أكثر من قسمين من الأقسام الثانوية، ولمعالجة هذا النوع من التوزيع نقوم بالعمليات التالية:

- توزيع أعباء القسم الأول على جميع الأقسام الأساسية منها والمساعدة والحصول على مجموع التوزيع الثانوي البدائي.

- نقوم بفرض X مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه للقسم الثانوي الثاني ، وفرض Y مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه القسم الثانوي الثالث، ونقوم بحل جملة معادلتين بين هذان القسمان، وبعدها نقوم بتوزيع القيمتين المتحصل عليهما على الأقسام الأخرى الرئيسية، ونقوم بالجمع لنحصل في الأخير على مجموع التوزيع الثانوي النهائي.

➤ **توزيع تبادلي بين قسمين ثانويين:** هنا تتبادل الأقسام الثانوية خدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد خدماته، ونفس الشيء بالنسبة للقسم الثاني، ولحل هذه المشكلة هناك عدة طرق، والطريقة الجبرية هي الأكثر إستخداما وهي تعتمد على التحليل الجبري، وذلك بإفترض أن X و Y تكلفة القسمين المساعدة اللذين يتبادلان الخدمات فيما بينهما، وبعد تحديد الخدمات المتبادلة نقوم بحل جملة معادلتين لإستخراج تكلفة القسمين وبالتالي حصص الخدمات المتبادلة.

3. تحديد وحدات القياس (العمل):

تعرف وحدة القياس على انها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين".

ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين:

الطريقة الأولى: تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستتبطة من التكلفة نفسها، ويمكن ذكر أكثر وحدات القياس إنتشارا (شيوعا) في الجدول التالي:

¹ بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص 106.

² شكري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 26.

جدول رقم 04: وحدات العمل الأكثر شيوعا

الأقسام	التمويل	الإنتاج	التوزيع
وحدات العمل الأكثر شيوعا	- عدد الوحدات المشتراة - الكميات المستعملة. - ثمن الشراء.	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- وحدات مباعة. - رقم أعمال.

المصدر: شكري معمر سعاد، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، محاضرات غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016، ص 33.

الطريقة الثانية: تسمى بالطريقة الإحصائية، وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط، حيث يتم إختيار المعامل الأقرب إلى الواحد الصحيح.

4. تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل:

ويتم ذلك بحساب وحدات العمل كما سبق لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم الحصول على تكلفة وحدات العمل من خلال العلاقة التالية:¹

تكلفة وحدة العمل = مصاريف القسم (مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم) / عدد وحدات القياس.

وبعد إنتهاء جميع الخطوات السابقة بدءا بتحديد الأقسام المتجانسة إلى غاية تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل، يتم بناء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الشكل التالي:

الجدول رقم 05: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التعيين	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		أ	ب	ج	د	هـ	و
مجموع التوزيع الأولي							

¹ Ben Fadhel Adnen , **Comptabilité Analytique** , centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p 80 .

							التوزيع الثانوي: - القسم أ - القسم ب - القسم ج
							مجموع التوزيع الثانوي
							طبيعة وحدة العمل
							عدد وحدات العمل
							تكلفة وحدة العمل

Source : Gabsi R., contrôle de gestion , Tom1, Edition C.L.E ,Tunis , 2002, p 93