

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة في المؤسسة يمر بعدة مراحل، وذلك بدءا بشراء المادة الأولية من السوق ودخولها الى المخازن ثم مراقبتها داخل المخازن، مروراً بمرحلة خروج المادة الأولية من المخازن الى الورشات، ثم خروج المنتج النهائي من الورشات ودخوله الى المخازن، وكمرحلة أخيرة خروج المنتج من المخازن الى السوق من أجل البيع، وكل هذه المراحل تتضمن مصاريف باختلاف أنواعها وصولاً الى حساب سعر التكلفة من أجل تحديد سعر بيع المنتج النهائي وهامش الربح للمؤسسة، وهذا يتم في المؤسسة من خلال اتباع مجموعة من الطرق، منها الطرق الكلية والطرق الجزئية، وسوف نحاول هنا تسليط الضوء على طريقة التكلفة الكاملة.

1- الإطار المفاهيمي طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة):

تقوم هذه الطريقة على أساس تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج وذلك بتقسيمها الى مباشرة وغير مباشرة، وتسمى هذه الطريقة أيضا بطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، ظهرت قبل الحرب العالمية الثانية من طرف العقيد "Rimailho"، وتم اعتمادها في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1947 و 1982، وهذه الطريقة ليس هدفها الرئيسي هو المساعدة على اتخاذ القرار، وإنما ترتبط هذه الطريقة أكثر بالبحث عن طريقة للتقييم.¹

1-1- مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

سميت هذه الطريقة بهذا الاسم لأنه يتم احتساب كلفة الوحدة المنتجة من كافة عناصر التكاليف سواء اكانت مباشرة او غير مباشرة، ثابتة ام متغيرة، اي دون استبعاد اي عنصر من عناصر التكاليف.

وتعرف هذه الطريقة أيضا على أنها: الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل.²

وتستخدم هذه الطريقة غالبا كمرجع لتحديد سعر البيع ويتم ذلك من خلال ما يلي:³

¹ Saada T. et autre, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, 3eme Ed, Vuibert ; Belgique, 2005, p16.

² Melyon G, **Comptabilité analytique**, 2eme Ed, Bréal, France, 2001, p24.

³ De Rongé Y, **Comptabilité de gestion**, 2eme Ed, de Boeck université, Belgique, 2008, p107.

- حساب التكاليف النهائية الكلية للمنتجات التي تشكل الأساس المرجعي؛

- إضافة نسبة من المصاريف لتغطية الأعباء المحتملة من طرف المؤسسة، والتي لا تدمج ضمن التكلفة النهائية للمنتج مثل المصاريف الإدارية أو مصاريف البيع؛
- إضافة هامش الربح المرتبط بمعدل الربح المستهدف من طرف المؤسسة على أساس التكلفة النهائية بإضافة نسبة من المصاريف لتحديد سعر البيع النهائي.

1-2-المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ يمكننا هنا أن نذكرها فيما يلي:¹

- يتحدد صافي الربح بعد تغطية كل التكاليف. أي أن التكاليف الكلية تمثل الخط الذي يحدد صافي الربح أو الخسارة؛
- يتحدد حجم التعادل عند تقاطع خط التكاليف الكلية للمبيعات مع خط الإيرادات الكلية للمبيعات؛
- تعتبر التكاليف الكلية طبقاً لهذه الطريقة الحد الأدنى لسعر البيع الذي يجب ألا يقل عنه حتى لا تحدث خسارة؛
- يتم تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام وكذلك من الإنتاج غير التام (تحت التشغيل) على أساس التكلفة الكلية؛

- تتم مقابلة إيرادات المبيعات بالتكاليف الكلية للمبيعات، ويكون المتبقي صافي ربح في حالة زيادة الإيرادات عن التكاليف أو صافي خسارة في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات. وعلى ذلك فإن رقم صافي الربح أو الخسارة طبقاً لهذه الطريقة يتفق (بعد إجراء بعض التسويات أحياناً) مع صافي نتيجة الأعمال المستخرج من دفاتر المحاسبة المالية .

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 67.

1-3-أسس طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من الأسس يمكننا ذكرها في النقاط التالية¹:

-**تحديد جميع عناصر التكاليف**: تبدأ الطريقة بتحديد شامل لجميع التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، والتي تشمل:

التكاليف المباشرة: مثل تكلفة المواد الخام المباشرة وأجور العمالة المباشرة.

التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها مباشرة بوحدة منتج واحدة، وتشمل تكاليف مثل الإيجار، والكهرباء، والإشراف، والمواد غير المباشرة.

-**تخصيص التكاليف المباشرة**: يتم تحميل التكاليف المباشرة (مثل المواد والأجور) مباشرة على المنتجات بناءً على استهلاكها الفعلي في كل وحدة منتجة.

-**تحميل التكاليف غير المباشرة**: يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام أساس تخصيص مناسب.

-**أساس التخصيص**: يمكن أن يكون هذا الأساس هو ساعات العمل المباشر، أو ساعات تشغيل الآلات، أو أي معيار آخر يربط بين التكاليف غير المباشرة وبين المنتجات.

معناه توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل منطقي على المنتجات المختلفة بناءً على مدى استهلاكها للموارد التي تتسبب في هذه التكاليف.

-**حساب إجمالي تكلفة الوحدة**: بعد تجميع كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، يتم قسمة الإجمالي على عدد الوحدات المنتجة للحصول على تكلفة الوحدة النهائية.

2-معالجة الأعباء غير المباشرة بطريقة التكاليف الكلية:

يتم حساب سعر التكلفة في المؤسسة بطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) وذلك من خلال مجموعة من الخطوات يمكن التطرق إليها في هذا المحور وهي كما يلي:

¹بتصرف باعتماد: -عبد الناصر نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص234.

2-1- تحديد الأقسام المتجانسة: (مراكز التحليل):

يعرف الدليل الوطني المحاسبي مركز التحليل أو القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي يجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو النسب المئوية"¹

كما عرف كذلك على أنه تقسيم المؤسسة بشكل يسمح بتوزيع عناصر الأعباء المباشرة قبل تحميلها لتكاليف المنتجات المعنية"².

ويتوافق مركز التحليل مع تقسيم النظام المحاسبي للمؤسسة حيث يحل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميل للتكاليف، وتتضمن عمليات التحليل العناصر التالية:³

- عملية التخصيص في مراكز التحليل (في حالة وجود وسيلة للقياس)، وفي حالة عدم تحقق ذلك يتم التوزيع بين مراكز التحليل (من خلال استعمال مفاتيح التوزيع)؛

- تحويل الخدمات بين مراكز التحليل؛

- تحميل تكاليف مراكز التحليل على التكاليف المبحوثة.

على هذا الأساس يمكن التمييز بين صنفين من الأقسام المتجانسة وهي كما يلي:

2-1-1- الأقسام الرئيسية (الأساسية): تحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، تخزين، المنتجات النهائية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة: شراء-إنتاج-توزيع.

يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الآلات، المساحة وعدد العمال.⁴

¹بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة، الجزائر، 2002، ص17.

²Langlois I., et autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Algérie, 2008, p39.

³Melyon G., Op cit, p28.

⁴ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص39.

2-1-2- الأقسام الثانوية (المساعدة): هي من أقسام المؤسسة تقدم خدماتها للأقسام الأخرى، ولكنها لا تساهم بشكل مباشر في عملية الإنتاج النهائية للمنتجات أو الخدمات، مثل أقسام الإدارة، الصيانة، النقل، والمخازن. بالتالي فإن دور هذه الأقسام لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل هذه الأقسام خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.

2-2- توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

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

2-2-1- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: يتم هذا التوزيع من خلال حصر الحسابات الضرورية لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام في جدول يسمى بجدول توزيع الأعباء غير المباشرة، ويحتوي هذا الجدول على خانات بعدد الأقسام، وأسطر أفقية بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها، ويتم هذا التوزيع من خلال مفاتيح التوزيع، حيث توجد أعباء توزع مباشرة في بعض الأقسام، وأخرى توزع بين عدة أقسام بنسب مختلفة¹، وتشكل هذه الوثيقة أداة للتسيير تسمح بتحميل الأعباء غير المباشرة على مختلف التكاليف المبحوثة، حيث تعد لإظهار التكاليف لمختلف وظائف المؤسسة لفترة معينة، ويظهر جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

الجدول رقم (2): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

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

¹ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية: تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، 39

								اهتلاك
								العناصر الإضافية
								مجموع التوزيع
								الأولى

Source : Langlois L., et autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Algérie, 2008 , p46

يتبين من خلال الجدول أن مختلف الأعباء غير المباشرة يتم الحصول عليها من وثائق المحاسبة المالية للفترة المدروسة، ويتم توزيع هذه الأعباء على مختلف الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع.

2-2-2- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: يتمثل هذا التوزيع في توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل قسم وهذا بناء على ما يلي:

- **تحديد مفاتيح التوزيع:** بعد تجميع الأعباء غير المباشرة داخل الأقسام الثانوية والرئيسية يجب البحث عن طريقة لتوزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية، لأن أعباء الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة على المنتج، ولكن تقدمها للأقسام الأخرى أو فيما بينها، ويتم ذلك من خلال النسب المئوية، هذه الأخيرة يحددها المحاسب بعد الدراسة الدقيقة لأعباء كل قسم ونسب تعامله مع الأقسام الأخرى.¹

- **توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية:** تستخدم المؤسسة عدة طرق لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، وذلك حسب ظروف العمل وحسب حجم الأعباء غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، وفيما يلي عرض لهذه الطرق:²

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص49.
² عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، 1998، ص103-106.

- **طريقة التوزيع المباشر:** تقوم على أساس جمع أعباء الأقسام الثانوية وتوزيعها وفق أسس متناسبة على الأقسام الرئيسية؛

- **طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم على أساس أن الأقسام الثانوية توزع الأعباء غير المباشرة في اتجاه واحد على الأقسام الرئيسية دون الأقسام الثانوية؛

- **طريقة التوزيع التبادلي:** إن علاقة مختلف أقسام المؤسسة ببعضها البعض يفرض عليها أن تتبادل خدمات فيما بينها، فقد يقدم قسم معين خدمات لقسم آخر وفي نفس الوقت يستفيد من خدماته. ويتم توزيع الأعباء وفق هذه الطريقة من خلال الطريقتين التاليتين:¹

الطريقة النظرية: وهي طريقة قريبة من الحقيقية يمكن أن تحدد جبريا وتعديل دوريا بدلالة تغيرات التكلفة الأولية للقسم، والملاحظ على هذه الطريقة أنها تعطي فوارق يمكن أن تحسب في النتيجة مباشرة أو تضاف إلى تكاليف الأقسام لفترة مقبلة.

الطريقة الجبرية: تعتمد هذه الطريقة على المعادلات، حيث يرمز للأقسام المتبادلة برموز معينة، ويتم تشكيل هذه المعادلات بناء على نسب مساهمة الأقسام المتبادلة فيما بينها، ثم يتم حلها للحصول على تكلفة الوحدة بشكل دقيق لكل قسم ثم توزيعها على الأقسام الأخرى.

2-3- اختيار وحدات العمل (القياس):

تعرف وحدة القياس على أنها: " هي وحدة قياس محددة للمنتج أو الخدمة، مثل منتج واحد، أو ساعة عمل، أو متر مربع، أو كيلوغرام"، ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين كما يلي:

2-3-1- الطريقة الأولى: أن تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها²، ويمكننا هنا ذكر أكثر وحدات القياس شيوعا في الجدول التالي:

¹ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص44-47.

³بولخوخ عيسى، منصر دواوي، المحاسبة في البكالوريا، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ص40.

الجدول رقم (3): وحدات العمل الأكثر شيوعا

الأقسام	التموين	الإنتاج	التوزيع
وحدات القياس الأكثر شيوعا	- عدد الوحدات المشتراة. - الكميات المستعملة. - ثمن الشراء.	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- وحدات مباعة. - رقم الأعمال.

2-3-2- الطريقة الثانية: وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط "ر"، حيث يتم اختيار معامل الأقرب إلى الواحد الصحيح.

2-4- 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

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مصاريف القسم}}{\text{عدد وحدات القياس للقسم}}$$

بعد انتهاء جميع الخطوات السابقة بدءا بتحديد الأجسام المتجانسة إلى غاية تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل، يتم بعد ذلك بناء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة والذي سوف يأخذ الشكل التالي:

الجدول رقم (4): جدول توزيع الأعباء غير المباشرة النهائي

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

² Ben Fadhel A., Comptabilité analytique, Centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p80.

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

Source : Gabsi R., **Contrôle de gestion**, Tom1, Edition C.L.E, Tunis, 2002, p93.

5-4-1- تحميل أعباء الأقسام الأساسية على المنتجات:

تأتي هذه الخطوة الأخيرة بعد إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الأساسية حسب نوعها (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة) لمختلف المنتجات أو الطلبيات، وهذا دون نسيان التكاليف المحملة مباشرة على المنتج.¹

3- التكاليف وسعر التكلفة:

لقد وجد هناك اختلاف في التعريف للتكاليف والأعباء بين الاقتصاديين والمحاسبين، كما يوجد هناك بعض الخلط بين المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف...) لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف وسعر التكلفة يجب إلقاء نظرة على بعض المصطلحات:

3-1- مفاهيم ذات صلة بالتكلفة:

-**المصاريف:** المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود. ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن انه بإمكان

¹Raimbault G., Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, Ed Chihab, Algérie, 1994, p25.

المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا إن 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.

-الأعباء: العبء يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة ومن بين الأعباء: استهلاك البضاعة والمنتجات واللوازم ومخصصات الإهلاك...الخ، ففي حين نجد أن 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 الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات والناتج عن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة الاستغلالية وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل العبء ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس التسجيل للأعباء إذ 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).

- التكاليف: التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين، أو مجموعة خدمات ، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع، وهناك عدة تقسيمات للتكاليف وأهمها هو التقسيم حسب مراحل الإنتاج إذ يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج.

3-2-أنواع التكاليف:

-حسب المرحلة: تكاليف الشراء، تكاليف الإنتاج، تكاليف التوزيع.

-حسب حقل النشاط: التقسيم حسب الوظائف أو حسب أقسام المسؤوليات أو الطلبات...الخ.

-حسب محتواها: الكاملة والجزئية (المباشرة، المتغيرة، الهامشية).

-المحققة فعلا والتقديرية،(حسب الزمن) .

وهنا نهتم بالتقسيم الأول الذي يتوافق مع حساب سعر التكلفة.

3-3- سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية (أو مجموعة من المتوجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن النتوج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به، ونلاحظ انه يمكن حساب سعر التكلفة بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من التسجيلات أو القيود الجزئية أي بعملية حسابية بحتة.

وتكون التكاليف وسعر التكلفة حسب مراحل النشاط في المؤسسة كما يلي:

-في المؤسسة التجارية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة).

سعر التكلفة = تكلفة الشراء + مصاريف وأعباء التوزيع (مباشرة وغير مباشرة)

- في المؤسسة الصناعية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة وغير مباشرة).

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة)

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف وأعباء التوزيع (مباشرة وغير مباشرة)

ونلاحظ أن النتيجة في المحاسبة التحليلية تحسب بالفرق بين رقم الأعمال وسعر التكلفة.

وتحسب النتيجة التحليلية الصافية بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + العناصر إضافية - الأعباء غير معتبرة.

4- إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية:

لقد لعبت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، حيث زاد الاهتمام بتطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى إلا أنها تعرضت إلى انتقادات أدت بمفكري المحاسبة الاهتمام بطرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة.¹ وسنحاول هنا ذكر أهم إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة.

4-1- إيجابيات طريقة التكاليف الكلية: تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي:²

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل دورة الانتاج والبيع؛

- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛

- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،).

4-2- سلبيات طريقة التكاليف الكلية: رغم الإيجابيات التي جاءت بها هذه الطريقة إلا أن لها بعض السلبيات

يمكننا ذكرها فيما يلي:³

¹ محمد الخطيب نمر، اعتماد الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد السعر، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2005، ص19.

² مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نفطال-، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص117.

³ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير حالة المؤسسة -نفطال-، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص102.

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لا اتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛
- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له علاقة قوية ودقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار هذه الطريقة تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل؛
- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

مثال:

مؤسسة ما تنتج منتوجين أوب باستعمال مادتين أوليتين م1، م2 عملية الإنتاج تتم وفق خطة مضبوطة حيث لا يكون هناك إنتاج جاري لا في بداية المدة ولا في نهايتها، وكل المنتوجات تباع وتسلم بداخل المؤسسة، ولشهر سبتمبر من السنة ن أعطيت لك المعلومات التالية:

1-المخزونات في 31 أوت ن-1:

- م1: 56 صندوق كل منها يزن 15كغ ب 116.8دج/كغ.
- م2: 46 برميل كل برميل يحمل 25 لتر ب 7778 للبرميل.

2-المشتريات:

- م1: 120 صندوق كل منها يزن 15 كغ ب 74 دج/كغ.
- م2: 28 برميل كل برميل يحمل 25 لتر ب 5100دج للبرميل.

3-الإنتاج والاستعمالات:

أنتجت 400 وحدة من أ باستعمال 3.5 كغ من م 1 و 1.5 لتر من م 2.

أنتجت 500 وحدة من باستعمال 2 كغ من م 1 و 2.5 لتر من م 2.

4-الأعباء المباشرة:

-على المشتريات: 31680 دج توزع بين م 1 و م 2 حسب الوزن لكل منهما (كل برميل يزن 30 كغ).

-على الإنتاج: 600 ساعة عمل ب 1.5 دج للدقيقة الواحدة منها 350 ساعة لإنتاج أ والباقي ل ب.

5-سعر البيع:

تباع المنتجات أ بسعر بيع 1500 دج للوحدة بينما المنتجات ب تباع بهامش ربح قدره 398.42 دج للوحدة.

6-الأعباء غير المباشرة:

ملخصة في الجدول التالي مع الأخذ بعين الاعتبار الأجرة الفصلية لصاحب المؤسسة ب 66000 والأعباء غير معتبرة 7935.20 دج.

البيان	قسمان مساعدان		قسمان أساسيان	
	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج
مج التوزيع الأولي	50000	60000	76740	58064.8
توزيع ثانوي				
-الإدارة	(6)	2	1.5	2.5
-الصيانة	2	(9)	3	4
نوع وحدة العمل	-	-	100 دج من ثمن الشرء	1000 دج تكلفة شراء المواد المستعملة

المطلوب:

1-أتمم جدول التوزيع للأعباء غير المباشرة.

2- أحسب تكلفة الشراء والتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة.

3- أحسب تكلفة الإنتاج والتكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة.

4- أحسب النتيجة التحليلية لكل منتج.

5- أحسب النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية.

حل المثال:

1- إتمام جدول التوزيع للأعباء غير مباشرة:

البيان	قسمان مساعدان		قسمان أساسيان	
	الإدارة	الصيانة	التموين	الإنتاج
مج التوزيع الأولي	50000	60000	76740	58064.8
توزيع ثانوي				
- الإدارة	(68400)	22800	17100	28500
- الصيانة	18400	(82800)	27600	36800
مج ت 2	-	-	121440	123364.8
عدد وحدات العمل			2760	856.7
تكلفة وحدة العمل			44	144

2- تكلفة الشراء:

البيان	م 1			م 2		
	ك	س و	م	ك	س و	م
ثمن الشراء	1800	74	133200	28	5100	142800
م ش م	-	-	21600	-	-	10080
م ش غ م	1332	44	58608	1428	44	62832

المحور الثالث

طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

تكلفة الشراء	1800	118.56	213408	700	308.16	215712
مخ1	840	116.8	98112	46	7778	357788
ت و م	2640	118	311520	1850	310	573500

3- تكلفة الإنتاج:

البيان	أ			ب		
	ك	س و	م	ك	س و	م
تكلفة شراء م1 المستعملة	1400	118	165200	1000	118	118000
تكلفة شراء م2 المستعملة	600	310	186000	1250	310	387500
م إم	350	90	31500	250	90	22500
م إ غ م	351.2	144	50572.8	505.5	144	72792
تكلفة الإنتاج	400	1083.18	433272.8	500	1201.58	600792
مخ1	00	00	00	00	00	00
ت و م	400	1083.18	433272.8	500	1201.58	600792

-بما أنه لا يوجد مصاريف توزيع لأن التسليم يتم داخل المؤسسة فإنه لا يوجد سعر التكلفة أو أن سعر التكلفة هي نفسها تكلفة الإنتاج (كل ما تم إنتاجه تم بيعه).

4- النتيجة التحليلية لكل منتج:

البيان	أ			ب		
	ك	س و	م	ك	س و	م
رقم الأعمال	400	1500	600000	500	1600	800000
تكلفة إنتاج المنتجات المباعة	400	1083.18	433272.8	1250	310	387500
النتيجة التحليلية	400	416.82	166727.2	500	398.42	199208

5- النتيجة الصافية للمحاسبة التحليلية:

المبالغ	البيان
166727.2	النتيجة التحليلية للمنتج أ
199208	النتيجة التحليلية للمنتج ب
22000	+ أعباء إضافية
7935.2	- أعباء غير معتبرة
380000	النتيجة التحليلية الصافية