

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

المحور الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) وأسسها.

تقوم هذه الطريقة على أساس تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج وذلك بتقسيمها إلى مباشرة وغير مباشرة، وتسمى هذه الطريقة أيضاً بطريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل، ظهرت قبل الحرب العالمية الثانية وتم اعتمادها في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1947 و1982، وهذه الطريقة ليس هدفها الرئيسي هو المساعدة على اتخاذ القرار، وإنما ترتبط هذه الطريقة أكثر بالبحث عن طريقة للتقييم.

أولاً- مفهوم طريقة التكاليف الكلية:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتوجات بسهولة، في حين أن الثانية أي الأعباء غير المباشرة تعالج في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريقة وحدة العمل " القياس " بصفة متجانسة.

ثانياً- أسس طريقة التكاليف الكلية:

يمكن أن تحمل الاسس التي تبنى عليها هذه الطريقة في الخطوات التالية:

ك تهتم هذه الطريقة بإحصاء وحصر جميع عناصر التكاليف الفعلية خلال فترة زمنية محددة، غير مراعية في ذلك طبيعة التكاليف من حيث التغير أو الثبات.

ك بعد حصر جميع التكاليف يتم التمييز بينها من حيث كونها مباشرة وغير مباشرة.

ك يتم تخصيص التكاليف المباشرة حسب كل وظيفة.

ك يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على أقسام المؤسسة، من مساعدة وأساسية كتوزيع أولي، تليه مرحلة ثانية يتم فيها توزيع أعباء الاقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، ومن ثم تحميل أعباء الاقسام الأساسية على مختلف التكاليف.

الماضرة الثالثة: التكاليف الكلية الأقسام المتجانسة

المحور الثاني: حساب سعر التكلفة 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:

أولاً-تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) :

يعرف مركز التحليل أو القسم المتجانس بأنه: تقسيم المؤسسة بشكل يسمح بتوزيع عناصر الأعباء المباشرة قبل تحميلها لتكاليف المنتجات المعنية. يمكن التمييز بين صنفين من الأقسام المتجانسة وهي كما يلي:

1. الأقسام الرئيسية (الأساسية):

مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع هي أقسام رئيسية بالإضافة إلى أعبائها الأولية تتحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة. 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.

2. الأقسام الثانوية (المساعدة) :

تسمى أيضا مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم. 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.

ثانياً-توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام:

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

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، ويحتوى 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 مختلفة، 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:

الماضرة الثالثة: التكاليف الكلية الأقسام المتجانسة

الجدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

الاقسام الثانوية	الاقسام الرئيسية	المجموع	الاعباء غير مباشرة
			من حساب 61 إلى حساب 68
			مجموع التوزيع الاولي

2. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

يتمثل هذا التوزيع في توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الاساسية، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة

لكل قسم وهذا بناء على ما يلي:

أ- تحديد مفاتيح التوزيع:

نسمي مفاتيح التوزيع تلك المعايير النسبية التي تفسر توزيع الأعباء غير المباشرة المرتبة حسب طبيعتها

بين مختلف المراكز وكذلك لتوزيع المراكز الثانوية على المراكز الأساسية.

ب- 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:

◀ **طريقة التوزيع المباشر:** تقوم على أساس جمع أعباء الأقسام الثانوية وتوزيعها وفق اسس 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.

ت- اختيار وحدات العمل (القياس) :

تعرف وحدة القياس على أنها: وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين،

وتتمثل وحدات القياس أكثر شيوعا في الجدول التالي:

التوزيع	الانتاج	التموين	الأقسام
- وحدات مباعه. - رقم الأعمال.	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- الكمية المشاركة - الكميات المستعملة. - ثمن الشراء.	وحدات القياس الأكثر شيوعا.

الماضرة الثالثة: التكاليف الكلية الأقسام المتجانسة

ث- 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:

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

بعد انتهاء جميع الخطوات السابقة بدءاً بتحديد الأقسام المتجانسة إلى غاية تحديد عدد وتكاليف وحدات

العمل، يتم بعد ذلك بناء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة والذي سوف يأخذ الشكل التالي:

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة النهائي.

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			المجموع	التعيين
التوزيع	الورشة الاولى	التموين	النقل	الصيانة	الادارة		
							مجموع التوزيع الأولى:
							التوزيع الثانوي: - الادارة - الصيانة - النقل
							مجموع التوزيع الثانوي
							طبيعة وحدات العمل
							عدد وحدات العمل
							تكلفة وحدات العمل