

الفصل الثاني :

التكاليف الكاملة

ومعالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل

01- التكلفة الكاملة : هي التكلفة التي تشمل كافة الأعباء التي تخصها دون إقصاء لأي نوع من الأعباء من الحساب.

02- علاقة الأعباء بموضوع التكلفة (منتجات، طلبيات، أنشطة) :

تصنف الأعباء وفقا لعلاقتها بموضوع التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة.

فالأعباء المباشرة هي أعباء يمكن إلصاقها مباشرة بموضوع التكلفة بدون صعوبة في التوزيع. وتمثل أساسا في :

- إستهلاك البضائع، والمواد واللوازم،

- أعباء اليد العاملة المباشرة.

أما الأعباء غير المباشرة فهي أعباء تخص عددا من مواضيع التكلفة، بحيث يلجأ أولا إلى تخصيصها (أو توزيعها) على

مراكز التحليل لكي يتم تحميلها فيما بعد على التكاليف.

03- تجميع الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل :

معالجة الأعباء غير المباشرة من أجل حساب التكاليف يتطلب وجود مراكز التحليل.

مركز التحليل هو تقسيم للوحدة المحاسبية للمؤسسة أين تعالج عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها على موضوع التكلفة

الخاص بها.

تفتح مراكز التحليل حسب ما تمليه تعقيدات المؤسسة، نشاطاتها، وأيضا إحتياجاتها للمعلومات.

كل مركز تحليل يوافق مبدئيا إما وظيفة إقتصادية أو مركز عمل أو أقسام مركز العمل.

كل مركز تحليل مرتبط بإحدى الوظائف الموجودة بالمؤسسة.

04- طريقة مراكز التحليل : تتمثل في توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل المختلفة، وفي آخر المطاف تحمل

هذه الأعباء على مختلف التكاليف.

هذه التوزيعات تتم على مرحلتين :

- المرحلة الأولى : التوزيع الأولي،

- المرحلة الثانية : التوزيع الثانوي.

التوزيع الأولي : في هذه المرحلة، فقط الأعباء حسب طبيعتها غير المباشرة هي التي توزع على مراكز التحليل.

الأعباء غير المباشرة يتم :

- إما تخصيصها على مركز أو عدة مراكز تحليل عندما تكون الخدمة أو الخدمات ممكنة القياس.

- أو توزيعها على عدد من مراكز التحليل بواسطة مفاتيح التوزيع.

أنظر حل المثال التطبيقي 01.

التوزيع الثانوي : بعد الإنتهاء من التوزيع الأولي تأتي مرحلة توزيع ثانية تسمى "التوزيع الثانوي". وحتى تتمكن من إنجاز

هذا التوزيع يجب التمييز بين المراكز المساعدة والمراكز الرئيسية.

ففي التوزيع الثانوي يتم توزيع كامل أعباء المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية، ولكن في أثناء هذا التوزيع يمكن أن تستفيد المراكز المساعدة الأخرى من خدمات المراكز الموزعة. كما يمكن أن ينشأ عن هذا التوزيع تبادل الخدمات بين المراكز المساعدة.

نتائج التخصيص أو التوزيع (الأولي والثانوي) تلخص في وثيقة تسمى "جدول توزيع أو تحليل الأعباء غير المباشرة" (أنظر حل المثال التطبيقي 01).

05- تحويل مراكز التحليل على التكاليف :

هناك طريقتين يمكن إستعمالهما لتحويل تكاليف مراكز التحليل (بعد التوزيع الثانوي) على إحدى مواضيع التكلفة (المنتجات، الطلبيات، الأنشطة)، وكل طريقة تناسب نوعاً واحداً من مراكز التحليل : مراكز البنية ومراكز العمليات.

(أ) - طريقة وحدة العمل : هذه الطريقة تستعمل مع مراكز العمليات التي يمكن قياس نشاطها بوحدة مادية. هذه الوحدات تسمى "وحدات العمل".

وتعرف وحدة العمل بأنها وحدة قياس في مركز تحليل تستخدم لتحليل تكلفة مركز التحليل على تكاليف المنتجات، الطلبيات، أو الأنشطة.

وحدات العمل الأساسية المستعملة هي :

- ساعات اليد العاملة المباشرة،

- ساعات آلات،

- كميات المواد المستعملة أو المعالجة،

- وحدات المنتجات المصنوعة.

حساب تكلفة وحدة العمل يكون من العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{تكلفة مركز التحليل}}{\text{عدد وحدات العمل لمركز التحليل}}$$

ملاحظة : إختيار وحدة العمل لمركز تحليل يفترض وجود علاقة قوية بين تكلفة المركز ووحدة العمل.

(ب) - طريقة معدل النفقة : إستخدام هذه الطريقة يكون مع مراكز البنية (مراكز : الإدارة، التمويل، التوزيع ... إلخ) التي يصعب قياس نشاطها. وفي ظل غياب وحدة قياس مادية، يحسب معدل النفقة بدلالة وعاء توزيع متفق عليه معبر عنه بقيمة نقدية، وهذا من أجل التمكن من توزيع أعباء مراكز البنية.

معدل النفقة يحصل عليه من العلاقة التالية :

$$\text{معدل النفقة} = \frac{\text{تكلفة مركز التحليل}}{\text{قيمة نقدية (دج) لوعاء التوزيع}}$$

(أنظر حل المثال التطبيقي 01 و 02).

مثال تطبيقي (1) - معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل

في مؤسسة (س) تم تسجيل بالصنف 06 من المحاسبة المالية الأعباء التالية التي تعتبر غير مباشرة بالنسبة لحساب التكاليف :

12 000	- لوازم مستهلكة
10 000	- خدمات مختلفة
8 000	- النقل
260 000	- نفقات المستخدمين
5 000	- ضرائب ورسوم
5 000	- نفقات مالية
15 000	- مخصصات الإهلاك

ومن جهة أخرى تقرر الأخذ في الاعتبار بأعباء إضافية يقدر مبلغها بـ 15 000 دج. كما أن مخصصات الإهلاك المذكورة أعلاه تشمل على مبلغ 5 000 دج كأعباء غير مدمجة في التكاليف.

توزيع الأعباء غير المباشرة يتم بين مراكز التحليل التالية :

- مراكز التحليل المساعدة : الطاقة

- مراكز التحليل الرئيسية : التمويل، التصميم، الإعداد النهائي، بيع إلى تجار التجزئة، البيع إلى تجار الجملة.

دراسة مدققة لكل نوع من الأعباء المدمجة سمح بإعطاء مفاتيح التوزيع التالية :

بيع الجملة	بيع التجزئة	الإعداد النهائي	التصميم	التمويل	الطاقة	
30	50	5	5	5	5	لوازم مستهلكة
10	10	5	5	5	65	خدمات مختلفة
50	10	-	30	10	-	النقل
10	10	40	30	5	5	نفقات المستخدمين
30	50	-	-	-	20	ضرائب ورسوم
60	40	-	-	-	-	نفقات مالية
20	20	20	15	5	20	مخصصات الإهلاك
30	50	-	-	-	20	الأعباء الإضافية

أعباء مركز التحليل الطاقة توزع بين مراكز التحليل الرئيسية بنسبة 20% للتصميم، 50% للإعداد النهائي، 10% للبيع بالتجزئة، 20% للبيع بالجملة.

طبيعة وعدد وحدات العمل هي كالتالي :

الأرقام	وحدات العمل	مراكز التحليل
11 000	كغ مواد مشتتة	التمويل
10 000	كغ مواد مستهلكة	التصميم
1 000	ساعة آلات	الإعداد النهائي
160 000	دج مبيعات	البيع إلى تجار التجزئة
200 000	دج مبيعات	البيع إلى تجار الجملة

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

أعباء غير مدججة	بيع الجملة	بيع التجزئة	الإعدادات النهائية	التصميم	التمويل	الطاقة	الإجمالي	البيان
	5 600	6 000	600	600	600	600	12 000	لوازم مستهلكة
	1 000	1 000	500	500	500	6 500	10 000	خدمات مختلفة
	4 000	800	-	2 400	800	-	8 000	النقل
	26 000	26 000	104 000	78 000	13 000	13 000	260 000	نفقات المستخدمين
	1 500	2 500	-	-	-	1 000	5 000	ضرائب ورسوم
	3 000	2 000	-	-	-	-	5 000	نفقات مالية
5 000	2 000	2 000	2 000	1 500	500	2 000	15 000	مخصصات الإهلاك
	4 500	7 500	-	-	-	3 000	15 000	الأعباء الإضافية
5 000	45 600	47 800	107 100	83 000	15 400	26 100	330 000	مجموع التوزيع الأولي
	5 220	2 610	13 050	5 220	-	(26 100)		توزيع مركز الطاقة
5 000	50 820	50 410	120 250	88 220	15 400	0	330 000	مجموع التوزيع الثانوي
	دج مبيعات	دج مبيعات	سا/ آلات	كغ مواد مستهلكة	كغ مواد مشتراة			طبيعة وحدات العمل
	200 000	160 000	1 000	10 000	11 000			عدد وحدات العمل
	0.2541	0.3151	120 15	8.822	1.40			تكلفة وحدة العمل

06- الخدمات المتبادلة بين المراكز المساعدة :

إذا ما تبادل مركزين أو أكثر من المراكز المساعدة الخدمات فيما بينهما، فإن طريقة التوزيع السلمية تصبح غير ممكنة لأنها تؤدي إلى تجاهل عدد من الخدمات.

وحل مشكل تقييم هذه الخدمات، يمكن إتباع إحدى الطرق التالية :

- طريقة تكرار التوزيع من مركز إلى مركز،
- طريقة المعدلات المعيارية،
- الطريقة الرياضية.

وفي هذا الفصل، سوف نركز على الطريقة الثالثة وهي الطريقة الرياضية من خلال المثال التطبيقي 02 أدناه.

مثال تطبيقي (02) - تبادل الخدمات بين المراكز المساعدة

نضع تحت تصرفك أدناه معلومات خاصة بمؤسسة صناعية والخاصة بشهر فيفري :

- مجاميع المراكز وذلك بعد التوزيع الأولي للأعباء،
- مفاتيح توزيع مراكز التحليل المساعدة،
- طبيعة وعدد وحدات العمل أو وعاء النفقة لمراكز التحليل الرئيسية،
- الأعباء المباشرة للطلبية.

(1) المجاميع بعد التوزيع الأولي :

- الطاقة 78 000
- البخار 200 000
- مخزن التموين 164 800
- ورشة (أ) 294 000
- ورشة (ب) 208 800
- خارج الإنتاج 57 360

(2) مفاتيح توزيع المراكز المساعدة :

خارج الإنتاج	ورشة (ب)	ورشة (أ)	مخزن التموين	البخار	الطاقة	
1	2	4	1	2		- الطاقة
	4	4	1		1	- البخار

(3) طبيعة وعدد وحدات العمل أو وعاء النفقة لمراكز التحليل الرئيسية :

- مركز مخزن التموين 9 840 كغ مواد أولية مشتتة
- مركز ورشة (أ) 8 440 كغ مواد أولية مستعملة
- مركز ورشة (ب) 2 640 ساعة يد عاملة مباشرة
- مركز خارج الإنتاج 2 694 400 دج تكلفة الإنتاج

(4) الأعباء المباشرة للطلبية رقم 5906 : الطلبية تم تنفيذها كلية خلال شهر فيفري، وتطلبت :

- 600 كغ مواد أولية بـ 124 دج للكغ
- 1 240 ساعة يد عاملة مباشرة بـ 280 دج للساعة

هذه الطلبية بيعت بسعر 650 000 دج.

المطلوب : (1) إكمال جدول التحليل، وأحسب تكلفة وحدات العمل ومعدل النفقة.

(2) أحسب التكلفة النهائية للطلبية رقم 5906.

(3) أحسب النتيجة التحليلية على الطلبية رقم 5906.

الحل

(01)- من خلال الجدول الموجود بنص التميرين، نلاحظ أن هناك تبادل الخدمات بين مركزي الطاقة والبخار. وحتى نتمكن

من توزيع أعباء المركزين فإننا نتبع، وذلك بإستعمال الطريقة الرياضية، الخطوات التالية :

نفرض س تمثل إجمالي أعباء مركز الطاقة

ع تمثل إجمالي أعباء مركز البخار

$$\left. \begin{array}{l} (1) \quad س = 0.1 + 78\,000 \text{ ع} \\ (2) \quad ع = 0.2 + 200\,000 \text{ س} \end{array} \right\}$$

نعوض س بقيمتها في المعادلة (2) : $ع = 0.2 + 200\,000 (0.1 + 78\,000 \text{ ع})$

$$ع = 0.02 + 15\,600 + 200\,000 \text{ ع}$$

$$ع - 0.02 = 15\ 600 + 200\ 000$$

$$ع 0.98 = 215\ 600$$

$$\boxed{220\ 000} = \frac{215\ 600}{0.98} = ع$$

$$\boxed{100\ 000} = (220\ 000) 0.1 + 78\ 000 = س : س = (1) المعادلة في$$

(02) - توزيع نفقات المراكز المساعدة وحساب تكلفة وحدات العمل

البيان	مراكز التحليل المساعدة		مراكز التحليل الرئيسية		
	الطاقة	البخار	مخزن التموين	ورشة (أ)	ورشة (ب)
مجموع التوزيع الأولي	78 000	200 000	164 800	294 000	208 800
توزيع مركز الطاقة	(100 000)	20 000	10 000	40 000	20 000
توزيع مركز البخار	22 000	(220 000)	22 000	88 000	88 000
مجموع التوزيع الثانوي	0	0	196 800	422 000	316 800
طبيعة وحدات العمل			كغ مواد أولية مشتراة	كغ مواد أولية مستعملة	سا/ يد عاملة مباشرة
عدد وحدات العمل			9 840	8 440	2 640
تكلفة وحدة العمل			20	50	120
تكاليف الإنتاج			10 000	57 360	0

(03) - ورقة التكلفة النهائية للطلبية 5909

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
سعر شراء المواد المستهلكة	600	124	74 400
أعباء مركز مخزن التموين	600	20	12 000
تكلفة شراء المواد المستهلكة	600	144	86 400
اليد العاملة المباشرة	1 240	280	347 200
أعباء التصنيع غير المباشرة			
- مركز ورشة (أ)	600	50	30 000
- مركز ورشة (ب)	1 240	120	148 800
تكلفة إنتاج الطلبية			612 400
أعباء مركز التوزيع	612 400	0.025	15 310
التكلفة النهائية للطلبية			627 710

(04) - النتيجة التحليلية على الطلبية 5909

البيان	الكمية	تكلفة الوحدة	المبلغ
سعر البيع للطلبية			650 000
التكلفة النهائية للطلبية			627 710
النتيجة التحليلية			22 290