

تقديم عام:

تعتبر طريقة التكاليف الكلية أو طريقة الأقسام المتجانسة من أقدم الطرق في حساب التكاليف المختلفة وسعر التكلفة، حيث مثلت أولى المحاولات الخاصة بإيجاد أسلوب منهجي أكثر دقة وموثوقية في حساب التكاليف وسعر التكلفة، وتقوم هذه الطريقة على أساس تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة المواد أو المنتجات، وذلك بتقسيمها بطريقة التحميل مباشرة أو غير مباشرة، وتسمى هذه الطريقة أيضا بطريقة مراكز التحليل، وظهرت 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.

وتقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، فتمثل الأعباء المباشرة مجموعة الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة المواد أو المنتجات، في حين تتمثل الأعباء غير المباشرة في تلك الأعباء التي لا تربط بشكل مباشر مع مادة أو منتج معين، حيث تشترك فيها مجموعة منتجات، مواد أو أقسام داخل المؤسسة.

1. مفهوم طريقة التكاليف الكلية: سميت هذه الطريقة بهذا الاسم لأنها تحمل وحدات الإنتاج بجميع الأعباء المباشرة (المواد الأولية والعمل)، وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الكميات المباعة بتكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة.

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

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

- ✓ 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.

2. المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف الكلية: تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ يمكننا هنا أن نذكرها فيما يلي:

-تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور)..... وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع،)....؛

-فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

المحور الثالث..... الطريقة الكلية في حساب التكاليف

-لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

-تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

-معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

3. أسس طريقة التكاليف الكلية:

تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من الأسس يمكننا هنا أن نقوم بطرحها في النقاط التالية :

-تحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تحمل بتكاليف الوظيفة الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛

-يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة؛

-ضرورة تحديد مخزون أول فترة وآخر فترة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛

-تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، ويكون الفرق إما ربحاً عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، وإما خسارة في حالة العكس؛

-في ظروف التشغيل العادية يفترض أن تساوى التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية الناتجة عن بيع المنتجات، حيث لا يجب أن تقل الإيرادات عن التكاليف.

4. 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:

1.4. 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". ويتوافق مركز التحليل مع تقسيم النظام المحاسبي للمؤسسة حيث يحلل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها للتكاليف، وتتضمن عمليات التحليل العناصر التالية :

-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؛

المحور الثالث الطريقة الكلية في حساب التكاليف

-تحميل تكاليف مراكز التحليل على التكاليف المبحوثة على هذا الأساس يمكن التمييز بين صنفين من الأقسام المتجانسة وهي كما يلي:

➤ الأقسام الرئيسية (الأساسية): مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع هي أقسام رئيسية بالإضافة إلى أعبائها الأولية تتحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة . ويتم 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 .

➤ 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.

2.4. توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام: نصل إلى هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين:

• التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: يتم هذا التوزيع من خلال حصر الحسابات الضرورية لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام في جدول يسمى ب: جدول 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 مختلفة، وتمثل هذه البطاقة أداة تسيير 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:

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة			المبلغ	الأعباء حسب طبيعتها
قسم D	قسم C	قسم B	قسم A	قسم 3	قسم 2	قسم 1		
							مواد طاقوية إيجارات م مستخدمين ضرائب اهتلاكات... الخ	
							مجموع التوزيع الأولي	

يظهر ضمن هذا الجدول أن مختلف الأعباء غير المباشرة يتم الحصول عليها من دفاتر وقوائم المحاسبة المالية للفترة المعنية، ويتم توزيع هذه الأعباء على مختلف الأقسام باستخدام مفاتيح التوزيع المحددة والمعتمدة من طرف المؤسسة.

• التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة : يتمثل هذا التوزيع في توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل قسم، وذلك وفق الخطوات التالية:

- 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.

- 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 :

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

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

ت- 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 :

• الطريقة النظرية : وهي طريقة قريبة من الحقيقية يمكن أن تحدد جبريا وتعديل دوريا بدلالة تغيرات التكلفة الأولية للقسم، والملاحظ على هذه الطريقة أنها تعطى 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.

3.4. اختيار وحدات العمل (وحدات القياس): تمثل وحدات القياس أساسا مهما في تحميل التكاليف الكلية وحساب التكلفة المتوسطة للوحدة الواحدة سواء تعلق الأمر بالتكاليف المباشرة أو التكاليف غير المباشرة، وتعرف وحدة القياس على أنها: "وحدة تسمح بتحميل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين يتم على أساسها حساب تكلفة الوحدة من المادة أو المنتج"، ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين كما يلي:

✓ الطريقة الأولى : وفق هذه الطريقة يمكن أن تكون وحدات القياس للأقسام الرئيسية مرتبطة مباشرة بطبيعة نشاط القسم المعني، بحيث تكون وحدة القياس محددة وفق طبيعة التكلفة نفسها، ويمكن في هذا السياق تحديد أكثر وحدات القياس استخداما وشيوعا في المؤسسات الاقتصادية وفق الجدول التالي:

المحور الثالث..... الطريقة الكلية في حساب التكاليف

5.4. 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، البضائع أو المواد، بعد تحميل التكاليف المباشرة لكل منتج أو مادة مشتتة بطريقة مباشرة.

5. إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية: تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرق استخداماً في حساب التكاليف وسعر التكلفة، حيث لعبت هذه الطريقة دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، أين زاد الاهتمام بتطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسات ووضع قواعد مناسبة بشكل كبير للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى إلا أنها واجهت انتقادات أدت بالمفكرين في الميدان المحاسبي إلى البحث عن طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة. ويمكن ذكر أهم إيجابيات وسلبيات هذه الطريقة فيما يلي:

1.5. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية: تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي:

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل دورة الإنتاج والبيع؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسئولية، 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،... الخ).

2.5. سلبيات طريقة التكاليف الكلية: هناك بعض السلبيات التي تم تسجيلها على هذه الطريقة، نذكرها فيما يلي:

- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛

- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الإقسام 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 يراعى 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؛