

## المحور الثاني: طريقة التكاليف الكاملة ( الحقيقية ) :

لغرض حساب التكلفة النهائية في المؤسسة يمكن أن نتبع إحدى الطرق : ط التكلفة الكاملة ، ط التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، ط التكاليف المتغيرة ، ط التكاليف المعيارية ، ط التكلفة الهامشية، في كل طريقة من هذه الطرق نحتاج إلى تحديد ما يلي :

أ- الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية.

ب- الزمن المستغرق في العمل و التكاليف المتعلقة به.

ت- تحديد الأعباء غير المباشرة وتحميلها على أساس معين.

التكلفة النهائية الحقيقية لمنتج أو خدمة تتمثل في مجموع التكاليف التي يتكلفتها حتى يصل إلى مرحلة نهائية، هذه التكاليف هي :

أ- محسوبة بعد الإنتاج الفعلي أي بعد معرفة كل أعباء المؤسسة.

ب- محسوبة على أساس الأعباء الفعلية للاستغلال.

ت- تشمل كل المصاريف العادية أو الحملة المحددة على أساس : الاستهلاكات ، مصاريف المستخدمين ، توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طريقة ما.

حساب التكلفة النهائية الحقيقية يؤدي بنا إلى الفصل بين نوعين من التكاليف : المباشرة ، و غير المباشرة.

### 1/2 - مراكز التحليل و معالجة الأعباء غير المباشرة :

#### 1- علاقة الأعباء بموضوع التكلفة:

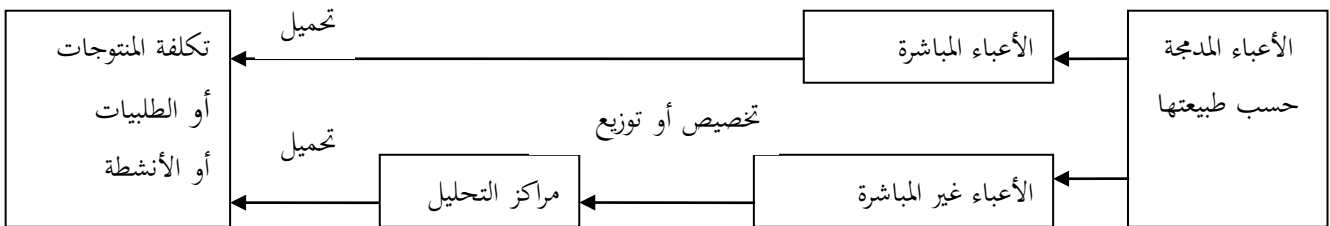
تقسم الأعباء حسب علاقتها بموضوع التكلفة ( حسب درجة تأثيرها في التكلفة ) إلى:

#### أ- أعباء مباشرة :

هي أعباء تصرف خصوصاً من أجل وحدة المنتوج وهي تحسب أولاً وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل أي يمكن إصاقها مباشرة بموضوع التكلفة ، منها: تكلفة مواد أولية، تكلفة مواد مستهلكة، تكلفة يد عاملة مباشرة ، تكلفة خدمات مباشرة.

#### ب- أعباء غير مباشرة (المشتركة) :

وهي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكاليف لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله وليس على وحدات إنتاج معينة بصفة خاصة وتتواجد هذه التكاليف في جميع أقسام المؤسسة، أي هي أعباء تخص عدد من مواضيع التكلفة ( عدد من المنتجات ، عدد من الطلبات ، عدد من الأنشطة) مثل إهلاك المباني والآلات الصيانة والقوى المحركة.



الأعباء غير المباشرة يمكن إصاقها مباشرة بموضوع التكلفة، يكمن الإشكال في آلية أو كيفية توزيع أو تخصيص الأعباء غير المباشرة لغرض تحميلها على التكاليف، نلجأ هنا إلى تخصيصها أو توزيعها على مراكز التحليل لكي يتم تحميلها على التكاليف.

**2- مراكز التحليل:**

**أ- تعريف مركز التحليل:** هو تقسيم للوحدة المحاسبية للمؤسسة أين تحلل الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها على موضوع التكلفة الخاصة بها.

**ب- تحديد مركز التحليل:** يتوقف على هيكل و تنظيم المؤسسة ، يكون تبعا للهيكل التنظيمي لتوزيع المسؤوليات في المؤسسة ، تفتح مراكز التحليل وفقا لما تمليه تحليلات المؤسسة ونوع نشاطها و احتياجاتها، ومركز التحليل كتقسيم محاسبي يمكن أن يوافق:

1- تقسيم وهمي : الذي يوافق غالبا وظيفة.

2- تقسيم حقيقي : الذي يوافق غالبا مصلحة أو مكتب.

**ج- طريقة مراكز التحليل:**

تتمثل في توزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها في آخر المطاف على مختلف التكاليف، هذه التوزيعات تكون على مرحلتين: التوزيع الأولي، التوزيع الثانوي.

**ج-1- التوزيع الأولي :** في هذه المرحلة الأعباء حسب طبيعتها المدججة و غير المباشرة و الأعباء الإضافية هي التي توزع على مراكز التحليل ، يتم ذلك في وثيقة تسمى بجدول التوزيع الأولي.

مثال : المثال التطبيقي

**ج-2- التوزيع الثانوي:** عند الانتهاء من التوزيع الأولي تأتي مرحلة التوزيع الثانوي و حتى نجري هذا التوزيع يجب التمييز بين نوعين من المراكز: المساعدة ، و الأساسية ، ففي التوزيع الثانوي يتم توزيع كامل أعباء المراكز المساعدة على المراكز الأساسية ، لكن أثناء التوزيع يمكن أن تستفيد المراكز المساعدة من خدمات بعضها البعض أي يمكن أن ينشأ توزيع تبادلي بين المراكز المساعدة ، فيتم إتمام عملية التوزيع للأقسام المساعدة فيما بينها و على الأقسام الأساسية وفقا لطريقة جبرية حسابية.

**ج-3- تحويل مراكز التحليل على التكاليف :**

هناك طريقتين يمكن استعمالهما لتحويل مراكز التحليل بعد التوزيع الثانوي بإحدى مواضيع التكلفة (منتجات، أنشطة، طلبيات)، وكل طريقة تناسب نوع واحد من مراكز التحليل.

**ج-3-1- طريقة وحدة العمل:** تستعمل هذه الطريقة مع المراكز التي يمكن قياس نشاطها بوحدات مادية التي تسمى وحدات العمل : كساعات عمل العمال، أو ساعات عمل الآلات ، كميات المواد المستعملة ، الكميات المنتجة... إلخ، اختيار وحدة العمل للمركز يفترض وجود علاقة قوية بين أعباء المركز و وحدة العمل المختارة لقياس نشاطه.

**ج-3-2- طريقة معدل النفقة :** تستعمل هذه الطريقة مع المراكز التي يصعب قياس نشاطها بوحدات قياس ، وفي ضل غياب وحدات القياس المادية يحسب معدل النفقة بدلالة وعاء متفق عليه معبر عنه بقيمة نقدية وهذا من اجل توزيع أعباء المركز ، كأخذ وعاء : 1000 دج من المشتريات في حال صعوبة تحديد وحدة مادية لقياس أعباء قسم التموين ، أو اخذ 100 دج من رقم العمال في حال وجود صعوبة تحديد وحدة قياس لأعباء قسم التوزيع.

مثال : المثال التطبيقي

## مثال تطبيقي:

من خلال تحليل الأعباء غير المباشرة لإحدى المؤسسات نستخلص الجدول التالي:

الأعباء حسب طبيعتها						الأعباء حسب طبيعتها	
التوزيع	الإتمام	التقطيع	التموين	الصيانة	الإدارة		
30	50	5	5	5	5	12000	61
30	50	-	-	-	20	10000	62
10	24	20	20	20	6	260000	63
50	10	-	30	10	-	8000	64
60	40	-	-	-	-	5000	65
20	6	10	8	12	44	5000	66
30	10	-	-	40	20	15000	68

تحليل توزيع أعباء الأقسام المساعدة، الإدارة و الصيانة على الأقسام الأساسية الأربعة معطاة في الجدول التالي:

المراكز الأساسية			المراكز المساعدة			الأعباء حسب طبيعتها
التوزيع	الإتمام	التقطيع	التموين	الصيانة	الإدارة	
						مج التوزيع الأولي
10	20	40	10	20	-	التوزيع الثانوي
-	40	40	10	-	10	

طبيعة و عدد وحدات العمل لمراكز التحليل الأساسية معطاة كما يلي :

الأرقام	وحدات العمل	مركز التحليل
3250	كغ مادة أولية مشتراة	التموين
3660	كغ مادة أولية مستعملة	التقطيع
4600	ساعة يد عاملة مباشرة	الإتمام
481000	100 دج من رقم الأعمال	التوزيع

المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

حل المثال التطبيقي:

1- جدول التوزيع الأولي: نقوم بتوزيع المبالغ وفقا للنسب كما يلي :

الأعباء حسب طبيعتها						الأعباء حسب الوظائف (نسب توزيع الأعباء غير المباشرة):	
التوزيع	الإتمام	التقطيع	التموين	الصيانة	الإدارة		
3600	6000	600	600	600	600	12000	61
3000	5000	-	-	-	2000	10000	62
26000	62400	52000	52000	52000	15600	260000	63
4000	800	-	2400	800	-	8000	64
3000	2000	-	-	-	-	5000	65
1000	300	500	400	600	2200	5000	66
4500	1500	-	-	6000	3000	15000	68
45100	78000	53100	55400	60000	23400	مج التوزيع الأولي	

2- جدول التوزيع الثانوي:

بعد التوزيع الأولي نضع جملة المعادلتين الخاصة بالخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة كما يلي:

$$س = 23400 + 0,1 ع$$

$$ع = 60000 + 0,2 س$$

بتعويض قيمة (ع) في (س) نجد:

$$س = 23400 + 0,1 (60000 + 0,2 س) \text{ ومنه: } س = 29400 + 0,02 س$$

$$أي : س - 0,02 س = 29400 \text{ أي : } 0,98 س = 29400 \text{ ومنه } س = 29400 \div 0,98 = 30000$$

$$\text{بالتعويض بقيمة (س) في (ع) نجد: } ع = 60000 + 0,2 (30000) = 66000$$

المراكز الأساسية				المراكز المساعدة		الأعباء حسب طبيعتها
التوزيع	الإتمام	التقطيع	التموين	الصيانة	الإدارة	
45100	78000	53100	55400	60000	23400	مج التوزيع الأولي
3000	6000	12000	3000	6000	(30000)	التوزيع الثانوي
-	26400	26400	6600	(66000)	6600	مج التوزيع الثانوي:
48100	110400	91500	65000	0	0	طبيعة وحدة العمل:
100 دج من رقم الأعمال	ساعة يد عاملة مباشرة	كغ مادة أولية مستعملة	كغ مادة أولية مشتراة	-	-	عدد وحدات العمل:
4810 دج	4600 ساعة	3660 كغ	3250 كغ	-	-	تكلفة وحدة العمل:
10 دج	24 دج	25 دج	20 دج	-	-	