



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

دروس عبر الخط في مقياس  
تحليل التكاليف وتكوين الاسعار  
الدرس الثاني  
من اعداد:  
د. لطيفة بكوش

## الدرس الثاني: المداخل التقليدية لحساب وتحليل التكاليف

### أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة

تعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة وتفترض تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية وأقسام مساعدة. فالأولى تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة، أما الثانية تنفق على النشاط الإنتاجي ككل وليس على الوحدات المنتجة وتتواجد في جميع الأقسام وبالتالي لا يمكن حسابها مباشرة في سعر التكلفة. بعد تصنيف التكاليف يتم تعيين الأعباء غير المباشرة لكل قسم. ثم يتم توزيعها توزيعاً أولياً وتوزيعاً ثانوياً بهدف تحويل الأعباء غير المباشرة من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية. وبعد معرفة عدد وحدات القياس يتم على أساسها تحديد التكلفة غير المباشرة لكل وحدة قياس. ثم يتم حساب سعر التكلفة الخاص بالمنتجات مروراً بتكلفة الشراء و تكلفة الإنتاج. بعد ذلك تتحد النتيجة التحليلية الصافية لتكون نقطة نهاية هذه الطريقة وذلك كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة

تكلفة الانتاج = تكلفة المادة المستعملة + مصاريف الانتاج المباشرة + مصاريف الانتاج

غير المباشرة

سعر التكلفة = تكلفة الامتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع غير

المباشرة

النتيجة = رقم الاعمال - سعر التكلفة

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة الاجمالية + الاعباء الاضافية - الاعباء غير المعتبرة

+ فوارق الاقسام

تتميز طريقة الأقسام المتجانسة بإدراجها لأجمالي الأعباء في حساب سعر التكلفة النهائية لتحديد تكلفة العائد الإجمالي وتوضيح مختلف النتائج المحققة لجميع المنتجات كل واحدة على منها حدا. فتظهر المنتج الذي له أكثر مساهمة في الأرباح لزيادة الاهتمام به، أما المنتج الأقل مساهمة في تحقيق الأرباح أو الذي يحقق ربحا سالبا فإما أن يتم تحسين ظروفه الإنتاجية أو تطويره من خلال منحه مجموعة من الخصائص الإضافية أو أن يتم التخلي عنه كإجراء تسييري.

### ثانيا: طريقة التحميل العقلاني

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات الموجهة إلى طريقة الأقسام المتجانسة جاءت هذه الطريقة لتحديد الفرق الناتج عن التغيير في حجم النشاط. فالتحميل العقلاني كأسلوب لحساب سعر التكلفة معناه تحميل التكاليف الثابتة حسب مستوى النشاط الاقتصادي. حيث يتم تثبيت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة لسعر التكلفة بواسطة معامل التحميل العقلاني والذي يساوي إلى حاصل قسمة النشاط الحقيقي على النشاط العادي. يقصد بالنشاط العادي مستوى النشاط الذي تحققه المؤسسة في الظروف العادية وباستعمال طاقتها الكاملة. أما النشاط الحقيقي فهو يمثل مستوى النشاط الذي حققته المؤسسة فعلا خلال دورة استغلال معينة. في حالة ما كان هذا المعامل مختلفا عن الواحد ( $1 \neq$ ) ينتج فروقات التحميل العقلاني والتي تعالج كما يلي:

أ- فرق تحميل التكاليف الثابتة: نظرا لتغيير حجم النشاط تحمل الأعباء الثابتة بالتناسب مع هذا التغيير وقد يكون هذا التحميل اكبر أو أقل من الحقيقة مما يؤثر على سعر التكلفة. بينما في المحاسبة المالية تحمل التكاليف الحقيقية بكاملها لذا فنتيجة المحاسبة التحليلية تختلف عن نتيجة المحاسبة المالية ومن أجل الحفاظ على التوازن بين النتيجتين تقوم بالعمليات التصحيحية حسب الحالات التالية.

- الحالة الأولى: النشاط الحقيقي > النشاط العادي: وينتج عن هذه الحالة عبئ نقص النشاط والذي يجب طرحه من النتيجة لكونه أنقص من سعر التكلفة ورفع من قيمة النتيجة التحليلية للمنتجات.
- الحالة الثانية: النشاط الحقيقي < النشاط العادي: وفي هذه الحالة تعتبر الزيادة في النشاط ربح لأنه يعبر عن ارتفاع في النشاط الحقيقي عن العادي وهذا الارتفاع يؤدي إلى ارتفاع

سعر التكلفة وانخفاض النتيجة ولهذا السبب يضاف ربح زيادة النشاط إلى النتيجة التحليلية.

ب- فروق المخزونات: تتأثر تكلفة الإنتاج المحسوبة بالتحميل العقلاني بمعامل التحميل فتختلف عن الحقيقة مما يؤدي إلى تأثير تكلفة الإنتاج المخزونات المنتجة أو حتى المشتريات عند تحميل التكاليف الثابتة لأقسام التمويل ويجب في آخر احتساب تلك الفروق الخاصة بالمخزونات النهائية وهناك أيضا نكون أمام حالتين.

• الحالة الأولى (الفرق موجب): أي القيمة الحقيقية للمخزونات أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني، وهنا يضاف هذا الفرق إلى النتيجة.

• الحالة الثانية (الفرق سالب): أي القيمة الحقيقية للمخزونات أقل من القيمة بالتحميل العقلاني، وفي هذه الحالة يطرح الفرق من النتيجة.

حساب سعر التكلفة وفقا لطريقة التحميل العقلاني:

إن الاختلاف بين حساب سعر التكلفة وفقا لطريقة الاقسام المتجانسة وحساب سعر التكلفة وفقا لطريقة التحميل العقلاني يكمن في مرحلتين فقط وهما:

- جدول التوزيع لأعباء: يكون الاخلاف في جدول التوزيع غير مباشر بعد حساب مجموع

Σ فرق التحميل	المراكز الأساسية						البيان
	المركز 3		المركز 2		المركز 1		
	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	متغيرة	ثابتة	
	xxx	xxx	xxx	xxx	z	x	مجموع التوزيع الثانوي قبل التحميل العقلاني
		x		x		t	معامل التحميل العقلاني
		x		x		y=(x.t)	التكاليف الثابتة المحملة
		x		x		y-x	فرق التحميل
	xxx		xxx		Z+y		مجموع التوزيع الثانوي بعد التحميل العقلاني
							طبيعة وحدة العمل
							عدد وحدات العمل
							تكلفة وحدة العمل

التوزيع الثانوي كالتالي:

- النتيجة التحليلية الصافية: تصبح

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الأعباء غير المعتبرة + الأعباء الإضافية + فوارق الأقسام + فرق التحميل للتكاليف الثابتة + فرق على تقييم المخزونات.

تسمح طريقة التحميل هذه بحساب سعر التكلفة بطريقة عقلانية من أجل تقدير التكاليف المستقبلية بكفاءة عالية بأخذ بعين الاعتبار الجزء غير المستغل من الموارد المتاحة. وكذا الإطلاع على المردودية التقنية للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة المتبع فيها، بحثا عن أسباب عدم استغلال الكلي لتلك الموارد من أجل تداركها في الفترات اللاحقة.

### ثالثا: طريقة التكاليف المتغيرة:

وهي طريقة تعتمد على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة حيث يتم حساب سعر التكلفة فقط بالتكلفة المتغيرة من خلال طرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال فنحصل على هامش على التكلفة المتغيرة. وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة. والهدف من هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو هدف اقتصادي تحليلي لتحديد عتبة المردودية وهامش الأمان.

$$\text{عتبة المردودية بالقيمة} : \text{ع م ( بالقيمة )} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{هـ / ت م (\%)}} \quad \text{حيث: \% هـ / ت م} = \frac{\text{هـ / ت م}}{\text{ر ع}}$$

$$\text{عتبة المردودية بالكمية} : \text{ع م ( بالكمية )} = \frac{\text{ع م ( بالقيمة )}}{\text{سعر البيع للوحدة}}$$

- عتبة المردودية بالزمن : وكما يحبر عنه بنقطة الصفر و هو تاريخ بلوغ عتبة المردودية و يكون أما :

$$\text{بالأشهر} : \text{ع م} = 12 \times \frac{\text{ع م بالقيمة}}{\text{رقم الأعمال}} \quad \text{أو} \quad \text{ع م} = 12 \times \frac{\text{تكاليف الثابتة}}{\text{هـ / ت م (\%)}}$$

$$\text{بالأيام} : \text{ع م} = 360 \times \frac{\text{ع م ( بالقيمة )}}{\text{رقم الأعمال}}$$

أما هامش الأمان فهو المبلغ التفاضلي بين رقم الأعمال و عتبة المردودية والذي يعبر عن القيمة التي إذا حققتها المؤسسة تكون في مأمن من الخسارة. من خلال هذا الهامش يمكننا إيجاد معدل الأمان و الذي يبين نسبة هامش الأمان بالنسبة لرقم الأعمال.

يعتبر المبدأ الأساسي لطريقة التكاليف المتغيرة والمتمثل في تمييزها عن الأعباء الثابتة المساهم المباشر في الفصل بين القرارات الطويلة المدى المرتبطة بخط السير العام للمؤسسة والتي تتخذ باستعمال التكاليف الثابتة. والقرارات القصيرة المدى المتعلقة بدورة الاستغلال و التي تختار باعتماد على التكاليف المتغيرة المتأثرة بتغيير حجم النشاط الذي يمنح تحده إمكانية لتحليل و متابعة سلوك تلك التكاليف (المتغيرة) و يوضح علاقته بها. كما يساهم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة بترشيد القرارات الدورية ودراسة الشروط الاستغلالية المتوفرة في المدى القصير.