

#### 4- طريقة الأقسام المتجانسة

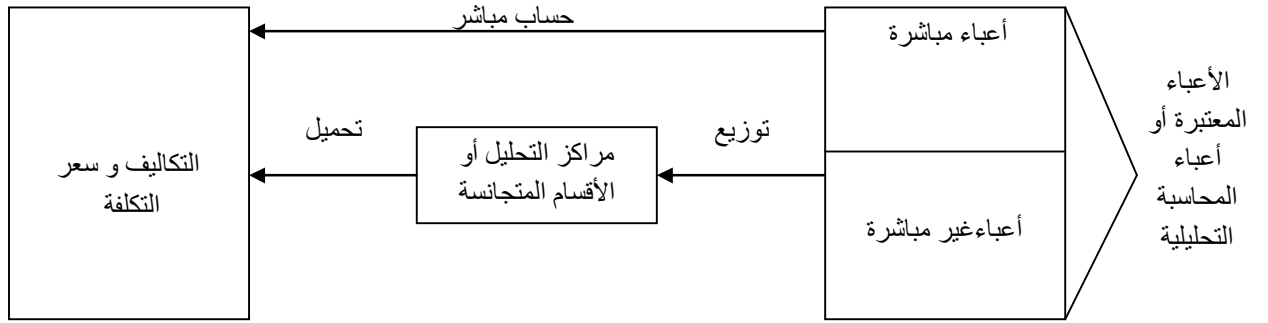
يعبر التجانس عن مفهوم محاسبي استحدث في سبيل البحث عن أسلوب منطقي لتوزيع التكاليف غير المباشرة كالقسم الذي تتاح امكانية قياس نشاطه بوحدة قياس معينة قابلة للتعين وبذلك يعتبر قسما متجانسا .  
تعريف الاقسام المتجانسة:

هي عبارة عن مراكز عمل ونتاج متجانسة في الوظيفة تقوم بإحدى العمليات او جزء منها وتهدف الى تحقيق هدف معين انشأ من اجله لبلوغ الاهداف المسطرة من المؤسسة .  
يختلف العمل بطريقة الاقسام المتجانسة من مؤسسة الى اخرى حسب طبيعة النشاط وخطوط الانتاج لكل مؤسسة .

يستعمل القسم المتجانس في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة ، ، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل . وهذه الأخيرة يتم اختيارها نتيجة لمقاربة امكانية القياس من جهة والتعبير الملائم عن نشاط كل قسم من جهة اخرى.

و الشكل التالي يوضح كيفية حساب التكاليف و سعر التكلفة بهذه الطريقة

شكل رقم 01: حساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادى عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، ص 37

يتم تحميل هذه الاعباء على سعر التكلفة بعد توزيعها وبالتالي تحويلها وفق نظام التحليل الذي يقتضي اختيار وحدات القياس

وحدات القياس : ان من اهم العوائق التي نجدها عند استعمال طريقة الاقسام المتجانسة هي تحديد وحدة القياس أو وحدة العمل الذي يطرح عدة مشاكل منها مثلا العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل ساعات العمل أو كمية الإنتاج .... الخ وقابلة القياس لكل وحدة ومدى تعبيره عن الحجم الحقيقي للتكاليف لذلك القسم بالإضافة الى وجود ترابط بين هذه الوحدات فيما بينها و بين نشاط القسم فمثلا ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة او بالوحدات المنتجة و كل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات . و تكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم و التكاليف الإجمالية لهذا الأخير .



تصنيف الأقسام المتجانسة: تختلف حسب طبيعة كل مؤسسة الا انه يمكن ايجازها في:

المراكز الرئيسية : أي أنها تلك المراكز التي تحتوي الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، ليتم لاحقاً من خلالها تحميل الاعباء غير المباشرة عليها ضمن نطاق اختيار وحدات القياس الأكثر تعبيراً .

المراكز الثانوية: (أو المساعدة) وهي المراكز التي يكون دورها هو تقديم العناصر اللوجيستية التنسيقية لمختلف مراحل صنه التكلفة وبذلك هي تؤدي دوراً غير مباشر في منهج حساب التكلفة وتدخل ضمن كل المراحل مثل تسيير المستخدمين، تسيير المعدات والمباني (الصيانة، التدفئة، الأمن...)، التسيير المالي والإداري ( الفوترة، الخزينة...)، هذه المراكز تحقق أساساً وظيفة التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

## 5- توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.

تمثل الأعباء غير المباشرة كل الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمنتج محدد أو طلبية بحد ذاتها، وإنما هي أعباء مشتركة بين المنتجات أو مواضيع التكلفة بصفة عامة، لذا فإنه من الصعوبة بمكان تحديد درجة مساهمتها من أول مرة في العملية الإنتاجية أو البيعية للمنتج، ولهذا فإن طريقة الأقسام المتجانسة تقترح لمعالجة هذا النوع من الأعباء بتحميله على وحدات التكلفة بعد تفريغها في مراكز التحليل، وتتم معالجة الأعباء غير المباشرة بخطوتين أساسيتين هما:

- تفريغ الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل (التوزيع الأولي)؛

- معالجة الخدمات بين المراكز (التوزيع الثانوي).

1-التوزيع الأولي: بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وتصنيفها إلى ما هو رئيسي منها وما هو ثانوي، حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، تبدأ عملية تحليل التكاليف بما يسمى التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة، والتي يهدف من خلالها تحميل هذا النوع من الأعباء بصفة عقلانية لمواضيع التكلفة.

2-التوزيع الثانوي: ذكرنا في تصنيف مراكز التحليل أن المراكز الثانوية موجودة أساساً لتقديم خدمات للمراكز الرئيسية في المؤسسة، لذا لا يحمل المجموع الأولي الخاص بها للمنتجات مباشرة، فهذا المجموع يوزع على الأقسام الرئيسية بحسب استفادة هذه الأخيرة من خدمات المراكز الثانوية، والتي هي بدورها يمكنها أن تتبادل خدمات فيما بينها، لذا ولتوزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بهذه الأقسام، فإننا نجد طريقتين أساسيتين للتوزيع الثانوي هما: التوزيع التنازلي، والتوزيع التبادلي، ويتم هذا باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوية.

التوزيع التنازلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع المجموع الأولي للأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية، على الأقسام الثانوية التالية له، بالإضافة للأقسام الرئيسية، أي أن المركز يقدم خدماته فقط للمراكز التي تليه، ليصبح مجموع أعبائه معدوماً، وهكذا يوزع مجموع أعباء القسم الثاني على المراكز الموالية له دون الرجوع للوراء وبالتالي فإن هذه الطريقة تتجاهل تماماً الاستفادة العكسية، أي أنها تهتم بالاستفادة في اتجاه واحد فقط هو الاتجاه التنازلي.

التوزيع التبادلي: في ظل هذا الطريقة يتم توزيع مجموع الأعباء الخاص بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية، فهنا تكون الأقسام الثانوية مقدمة ومستقبلة للخدمة في نفس الوقت، لذا نلجأ إلى الحل الجبرية (الرياضية) لتحديد التكلفة للمركز الثانوي الكلية المتنازل عنها.



**دراسة حالة تطبيقية:**

مؤسسة RANIA spa الانتاجية تنتج منتوجين A و B. تنتج:

- المنتج A باستعمال المادة  $M_1$  و  $M_2$

- المنتج B باستعمال المادة  $M_2$  و  $M_3$

خلال الشهر تحصلنا على المعطيات :

-المشتريات :  $M_1$  5000 كغ بـ 12 دج /كغ -  $M_2$  8000 كغ بـ 15 دج/كغ -  $M_3$  4000 كغ بـ 20 دج/كغ  
مصاريف الشراء قدرت بـ 26000 دج توزع على اساس 100 دج من ثمن الشراء.

-الانتاج والاستعمالات :

من اجل انتاج 1000 وحدة من A تم استعمال 4500 كغ من  $M_1$  و 4000 كغ من  $M_2$

من اجل انتاج 1500 وحدة من B تم استعمال 3000 كغ من  $M_2$  و 3000 كغ من  $M_3$

مصاريف الانتاج المباشرة

تمثلت في اليد العاملة المباشرة قدرت بـ 6000 سا منها 2500 سا لـ A تكلفة الساعة 15 دج

المبيعات : بيع 700 وحدة من A بـ 210 دج للوحدة - بيع 1300 وحدة من B بـ 160 دج للوحدة .

مصاريف التوزيع: قدرت بـ 12220 دج منها 7070 دج خاصة بـ المنتج A

المصاريف الغير مباشرة : لخصت في الجدول التالي مع الاخذ بعين الاعتبار اع غ م بـ 11000 دج و نسبة الفائدة 10% على راسمال الخاص المقدر بـ 1.200.000 دج ومبلغ 60000 دج كأجرة عمل مستغل سنويا .

البيان	الادارة	الصيانة	التمويل	الانتاج	التوزيع
مجموع توزيع ثانوي	3900	10000	13800	18600	12700
	100	20%	20%	40%	20%
	10%	100	20%	40%	30%
طبيعة وحدة القياس					
		كغ مادة مشتراة	وحدات منتجة	وحدات مباعة	

المطلوب :- اتمام جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة.

• حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة - حساب النتيجة التحليلية الصافية .

**الحل :**

1	تحديد وحدات القياس	مج وحدات القياس			
	تمويل كغ مادة مشتراة	17000	5000	8000	4000
	الانتاج وحدات منتجة	2500	1000	1500	
	التوزيع وحدات مباعة	2000	700	1300	



## 2 اعداد جدول توزيع الاعباء الغير مباشرة

البيان					توزيع تقريب
ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع	
3900	10000	13800	18600	12700	مج ت 1
5000	20%	20%	40%	20%	ادارة
1000	1000	1000	2000	1000	صيانة
10%	11000	20%	40%	30%	مج ت 2
1100	2200	4400	3300	17000	عدد وحدات القياس
0	0	17000	25000	2000	تكلفة وحدة القياس
0	0	1	10	8.5	

تكلفة الشراء									البيان
M3			M2			M1			
S	PU	Q	S	PU	Q	S	PU	Q	
80000	20	4000	120000	15	8000	60000	12	5000	ثمن الشراء
8000	10	800	12000	10	1200	6000	10	600	مصا الشراء المباشرة
4000	1	4000	8000	1	8000	5000	1	5000	مصا الشراء غير المباشرة
92000			140000			71000			تكلفة شراء الفترة
			0			0			
92000			140000			71000			تكلفة شراء الاجمالية
4000			8000			5000			عدد الوحدات مشتراة
23			17.5			14.2			تكلفة الشراء الوحدة

تكلفة الانتاج						البيان
B		المنتوج		A		
S	PU	Q	S	PU	Q	
						تكلفة المواد الاولية المستعملة
0			63900	14.2	4500	M1
52500	17.5	3000	70000	17.5	4000	M2
69000	23	3000	0			M3
52500	15	3500	37500	15	2500	مصا الانتاج المباشرة
15000	10	1500	10000	10	1000	مصا الانتاج غير المباشرة
189000			181400			تكلفة انتاج الفترة
1500			1000			عدد الوحدات المنتجة
126			181.4			تكلفة انتاج الوحدة



B	المنتج		A	المنتج		5
	PU	Q		PU	Q	
S	126	1300	S	181.4	700	البيان
163800			126980			تكلفة الانتاج المباع
5150			7070			مصا التوزيع المباشرة
11050	8.5	1300	5950	8.5	700	مصا التوز غير المباشرة
180000			140000			6

B	المنتج		A	المنتج		6
	PU	Q		PU	Q	
S	160	1300	S	210	700	البيان
208000			147000			رقم الاعمال
180000			140000			سعر التكلفة
28000			7000			7
	35000					النتيجة التحليلية
	15000					النتيجة التحليلية الاجمالية
	11000					+ العناصر الاضافية
	39000					- الاعباء الغير معتبرة
						النتيجة التحليلية الصافية

