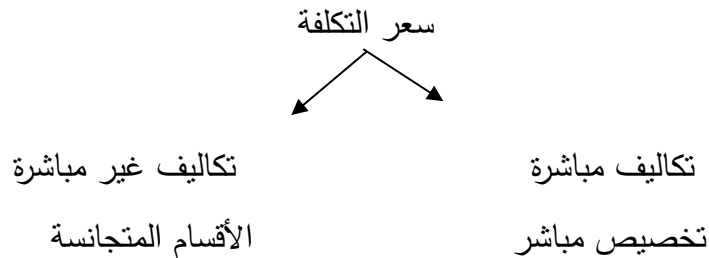


طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)

يهدف نظام محاسبة التكاليف أساسا الى تحديد تكاليف وحدات الإنتاج التي قامت المؤسسة من أجلها وذلك عن طريق تحميل عناصر التكاليف على تلك الوحدات، بالإضافة الى ذلك فانه يهدف الى الرقابة على تلك العناصر. وهناك عدة طرق لتحديد التكلفة وسعر التكلفة منها طريقة التكلفة الكلية.

طريقة التكاليف الكلية: تتضمن التكلفة الكلية كافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة أو التكاليف المتغيرة والثابتة، وضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة ويترتب على ذلك تحميل كافة تكاليف النشاط التسويقي على الوحدات المباعة بحيث لا يبق هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تتحمل به الوحدات. وتقوم طريقة التكاليف الكلية على عدة مبادئ أهمها:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المؤسسة
- تقسيم عناصر التكاليف على أساس فصل العناصر المباشرة عن العناصر غير المباشرة
- ضرورة تحميل جميع عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة



الاقسام المتجانسة كآلية لتحميل التكاليف غير المباشرة : (مراكز تحليل التكاليف)

تجد محاسبة التكاليف صعوبة في احتساب نصيب وحدة الانتاج من التكاليف غير المباشرة لسببين:

1. أن عناصر التكاليف غير المباشرة كثيرة ومتنوعة
 2. أن عناصر التكاليف غير المباشرة لا تعود بصفة خاصة لوحدة أو لوحدة انتاج معينة
- فنقوم بدراسة وتحليل كل عنصر غير مباشر لتحديد المجال الذي يتأثر به العنصر المعني بصفة خاصة ومباشرة وذلك بدل من اعتبار العنصر خاص بالمؤسسة ككل وتسمى هذه المجالات باسمها " الأقسام المتجانسة " أو مراكز تحليل التكلفة".

مفهوم القسم المتجانس: يتم توزيع وظائف المؤسسة بين أقسام مستقلة عن بعضها البعض بحيث يقوم كل قسم بعمل معين ومتجانس (القسم المتجانس يعد مركز نشاط يتمتع بعدة خصائص منها):

1. يتكون مركز النشاط أو القسم بواسطة تجميع وسائل مادية تهدف الى تحقيق غرض معين.
2. يدير القسم شخص مسؤول
3. يمكن قياس فعالية القسم بواسطة وحدة معينة قد تكون ساعة عمل أو وحدة انتاج أو حجم مبيعات.....الخ.

تصنيف الأقسام المتجانسة:

- **الأقسام الرئيسية:** إن النشاط الذي يقوم به بعض الأقسام يمثل النشاط الرئيسي مثل الأقسام المندرجة تحت وظائف الشراء (التموين)، الانتاج ، الانتاج، التوزيع.
- **الأقسام المساعدة:** هي لها نشاط يصعب قياسه ومهمتها تتمثل في مساعدة الأقسام الرئيسية على اداء نشاطها منها الإدارة، الصيانة.

قياس نشاط الأقسام: تعتبر الأقسام الرئيسية أكثر الأقسام سهولة من حيث اختيار وحدة قياس لنشاطها أما الأقسام المساعدة فالبعض منها يسهل تحديد وحدة تعبر عن نشاطه والبعض الآخر يلجأ فيه المحاسب إلى مفاتيح التوزيع وعادة ما تكون نسب مئوية.

اختيار وحدة القياس: ان اختيار وحدة القياس ليس بالأمر السهل في جميع الأقسام لأن وحدة القياس المختارة يتعين أن تكون ممثلة تماما لنشاط ذلك القسم ويجب أن تسهل تحويل مصاريف ذلك القسم الى التكاليف المختصة.

وفي حالة تعذر اختيار وحدة معينة وخاصة حينما تتعدد الخيارات يجب استخدام طريقة علمية لقياس الارتباط بين وحدة القياس من جهة ومركز النشاط من جهة أخرى، فالوحدة المختارة هي التي تتمتع بعلاقة ارتباط خطي قوي مع نشاط ذلك القسم أو تستخدم طريقة المربعات الصغرى.

آلية توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة:

تعتمد هذه الآلية على جدول يسمى بجدول الأعباء غير المباشرة ويتم التعامل مع هذا الجدول وفق 3 خطوات هي:

1. تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة (أقسام رئيسية وأقسام مساعدة)
2. توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأقسام (حسب مبدأ الاستفادة) وهو التوزيع الأولي
3. توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية وهو التوزيع الثانوي
4. تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية لحساب تكاليف المنتجات أو الطلبات

ملاحظات:

-التوزيع الثانوي يكون على عدة أشكال اما توزيعا بسيطا واما توزيعا تبادليا بين الأقسام التبادلية

-حساب تكلفة وحدة القياس ويتم ذلك بقسمة مجموع التوزيع الثانوي على عدد وحدات القياس

أقسام رئيسية			أقسام تابعة			طبيعة النفقة
6	5	4	3	2	1	
....	أجور غير مباشرة
....	خدمات
....
....
....
....	اهتلاكات
X ₆	X ₅	X ₄	X ₃	X ₂	X ₁	مجموع التوزيع الأولي

تحديد أعباء المدة : لا توجد صعوبة من حيث المبدأ في تحديد الأعباء الخاصة باستهلاك المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة المتعلقة بالمدة التي يحدد سعر التكلفة العائد لها . الا أن الأمر يختلف بالنسبة للأعباء الأخرى التي لا يتطابق تسجيلها في القيود مع مدة حساب سعر التكلفة، كما أن هناك نفقات لا تسجل الا في نهاية السنة ولمعرفة النفقات التي يجب تحميلها على الأقسام كل شهر لابد من اعادة النظر في النفقات المسجلة في المحاسبة والطريقة المستعملة بالنسبة لهذه النفقات هي تحديد قيمتها السنوية ثم توزيع هذه القيمة بين فترات أسعار التكلفة .

النفقات المشتركة: توجد نفقات تصرف في سبيل عدة أقسام في ان واحد ولا بد من توزيع هذه النفقات على الأقسام المختلفة من الاستناد على قواعد خاصة تختلف بحسب طبيعة النفقات وبنية الأقسام. تشرح بأمثلة في المحاضرة

النفقات الخاصة بالأقسام : هناك بعض الأعباء تتعلق بقسم معين لأنها النتيجة المباشرة لنشاطها فمثلا تمكن المستندات المحاسبية كمذكرات اخراج المواد أو بطاقات عمل العمال من تحميل الأعباء الخاصة بكل قسم على حسابه الخاص.

توزيع نفقات الأقسام التابعة: من المعلوم أن الأقسام التابعة تعمل لصالح الأقسام الرئيسية بحيث لابد من توزيع تكلفة تلك الأقسام التابعة على الأقسام التي تستفيد من خدماتها بالاستناد الى قواعد ومبادئ خاصة (مبدأ الاستفادة) لكن يحدث أن تتبادل الأقسام الخدمات فيما بينها.

التوزيع التبادلي:

ان الأقسام تتبادل المنافع مع بعضها ولذا فهي تتبادل الأعباء ولتوضيح عملية التبادل نعد الى منهجين:

- استخدام النسب المئوية
- استخدام تكلفة القياس عند توفرها

ولتوضيح مشكلة تبادل الخدمات بين الأقسام: نعطي المثال التالي:

البيان	صيانة	طاقة	معمل 1	معمل 2
مجموع التوزيع الأولي	1150	3200	XXXX	XXXX
توزيع الصيانة	-	50 س ع	300 س ع	150 س ع
توزيع الطاقة	200 كيلوواط	-	500 كيلوواط	300 كيلوواط

لحل مشكلة تبادل الخدمات بين الأقسام يمكن استخدام :

- طريقة العمليات الحسابية المتكررة
- الطريقة الجبرية

مستوى نشاط قسم الصيانة: 500 س ع (ساعة عمل)

مستوى نشاط قسم الطاقة: 1000 كيلوواط

حيث أن : X : هي التكلفة الواجبة التوزيع لقسم الصيانة

Y : هي التكلفة الواجبة التوزيع لقسم الطاقة

الطريقة الجبرية :

$$X = 1150 + \frac{200}{1000} Y$$

$$X=1826,53 \quad , \quad Y=3382,65$$

$$Y = 3200 + \frac{50}{500} X$$

البيان	صيانة	طاقة	معمل 1	معمل 2
مجموع التوزيع الأولي	1150	3200	XXXX	XXXX
توزيع الصيانة	(1826,53)	182,65	1095,92	547,96
توزيع الطاقة	676,53	(3382,65)	1691,32	1014,80

مثال :

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
	صيانة	إدارة	تمويل	تركيب	انتهاء توزيع
مجموع التوزيع الأولي	8050	8150	5890	1205	11970
التوزيع الثانوي					
صيانة	(-100%)	15%	10%	35%	30%
إدارة	10%	(-100%)	20%	30%	10%
طبيعة وحدة القياس			كلغ مادة مستعملة	ساعة عمل مباشر	وحدات منتجة
عدد وحدات القياس			1580	1310	2200
					1720

الحل:

$$X = 8050 + 0,1 Y \quad \left\{ \begin{array}{l} X = 8050 + 0,1(8150 + 0,15 X) \rightarrow X = 8050 + 815 + 0,015 X \\ Y = 8150 + 0,15 X \end{array} \right. \quad 0,985 X = 8865 \rightarrow X = 8865 / 0,985 \rightarrow X = 9000$$

$$Y = 8150 + 0,15 X$$

$$Y = 8150 + 0,15(9000) \rightarrow Y = 9500$$

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
توزيع	انهاء	تركيب	تمويل	إدارة	صيانة	
3990	11970	1205	5890	8150	8050	مجموع التوزيع الأولي
900	2700	3150	900	1350	(-9000)	التوزيع الثانوي
2850	950	2850	1900	(-9500)	950	صيانة
						إدارة
7740	15620	7205	8690	0	0	مجموع التوزيع الثانوي
وحدات مباعه	وحدات منتجة	ساعة عمل مباشر	كلغ مادة مستعملة	طبيعة وحدة القياس		
1720	2200	1310	1580	عدد وحدات القياس		
4,5	7,1	5,5	5,5	تكلفة الوحدة غير المباشرة		

تبادل الخدمات بين الأقسام الرئيسية:

يمكن أن تتبادل الأقسام الرئيسية بعض الخدمات فيما بينها مما يستلزم تحميلا متبادلا للنفقات وفي هذه الحالة تستخدم الطريقة الجبرية لحل مشكلة التبادل بين الأقسام الرئيسية.

ملاحظة هامة:

-في حالة تبادل الخدمات يجب ملاحظة أن القسم الرئيسي لا يرصد في حين يرصد القسم المساعد.

-ان المبلغ الذي يحصل عليه أحد الأقسام الرئيسية من عملية التبادل هو نفسه المبلغ الذي يفقده القسم الرئيسي المانح.

مثال:

الأقسام الرئيسية				البيان
قسم البيع	الورشة C	الورشة B	الورشة A	
50000	41000	40000	20000	مجموع الأعباء
				خدمات متبادلة
	+20%	-20%		الورشة B
	-10%	+10%		الورشة C

$$X = 40000 + 10\% Y \longrightarrow X = 45000 \longrightarrow X' = 45000 * 0,2 = 9000$$

$$Y = 41000 + 20\% X \longrightarrow Y = 50000 \longrightarrow Y' = 50000 * 0,1 = 5000$$

الأقسام الرئيسية				البيان
قسم البيع	الورشة C	الورشة B	الورشة A	
50000	41000	40000	20000	مجموع الأعباء
				خدمات متبادلة
	+9000	-9000		الورشة B
	-5000	+5000		الورشة C
50000	45000	36000	20000	مجموع التوزيع

تحديد تكلفة وحدة العمل: تحسب تكلفة الوحدة بتقسيم مجموع تكاليف القسم على عدد وحدات العمل العائدة له وتستعمل تكلفة وحدة العمل في تحميل نفقات الأقسام الرئيسية الى تكاليف الإنتاج المصنع أو المباع وفقا لعدد وحدات العمل المستهلكة من طرف كل نوع من الإنتاج فتحمل نفقات أقسام التموين لتحديد تكلفة المنتج الممون (تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة وتحمل نفقات أقسام الصنع لحساب تكلفة المنتج المصنع لتحديد تكلفة صنع انتاج الفترة وتحمل نفقات قسم التوزيع لحساب تكلفة المنتج المباع (لتحديد سعر تكلفة الإنتاج المباع)

كما تستعمل تكلفة وحدة العمل في مراقبة تسيير وفعالية كل قسم بمقارنة هذه التكلفة بين فترة وأخرى.

التمرين الأول: مؤسسة SARL Z. تنتج المنتجين A و B باستعمال المادتين الأوليتين M1 و M2 و B

ولشهر أفريل 2011 كانت المعلومات المتعلقة بنشاطها كالتالي :

- مشتريات أفريل: 700 كلغ من M1 بـ 50 دج /كلغ و 500 كلغ من M2 بـ 40 دج /كلغ
- المخزونات في 01 أفريل: 300 كلغ من M1 بـ قيمة إجمالية 7400 دج و 300 كلغ من M2 بـ قيمة إجمالية 4000

المنتج A: 100 وحدة بـ 60 دج /وحدة المنتج B : 200 وحدة بـ 20 دج /وحدة

- انتاج شهر أفريل : 500 وحدة من A و 300 وحدة من B
- المخزونات في 30 أفريل: 200 وحدة من A - 150 وحدة من B
- المبيعات خلال الشهر : عدد الوحدات المباعة من A يطلب تحديدها ؟ وسعر بيع الوحدة 130 دج
- عدد الوحدات المباعة من B يطلب تحديدها ؟ وسعر بيع الوحدة 120 دج
- الاستهلاكات (الاستعمالات) : 600 كلغ من المادة M1 و 500 كلغ من المادة M2
- اليد العاملة المباشرة: 200 ساعة لـ A بـ 11500 دج إجمالا و 180 ساعة لـ B بـ 11000 دج إجمالا

الأعباء غير المباشرة :

البيان	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
	ادارة	نقل	تمويل	توزيع
التوزيع I	3900	10000	5300	15200
التوزيع	(-100%)	20%	20%	30%
ادارة	10%	(-100%)	30%	30%
نقل				
ط وق			كلغ مواد مشتراة	وحدات منتجة رقم الاعمال

المطلوب : 1- اتمام جدول الأعباء غير المباشرة

2- حساب تكلفة الشراء لـ M2، M1، تكلفة الانتاج، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمنتج A ، B. الإجمالية و الصافية إذا علمت أنه لم يؤخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف مجموعة من العناصر مبلغها 7800 دج (نفقات غير قابلة للتحميل) كما سجل في نظام المحاسبة التحليلية مبلغا مضافا حدد على أساس معدل 5 % من الأموال الخاصة لهذه المؤسسة و المحددة بـ 840 000 دج سنويا.

التمرين الثاني: مؤسسة إنتاجية تنتج منتوجين A ، B باستعمال مادتين أوليتين M1 ، M2 في شهر جانفي سنة

2022 تحصلت على المعلومات التالية:

تستخدم المؤسسة في انتاج A المادة M1 ، وفي انتاج B المادة M2

مخزون أول المدة : المادة M1 : 750 كلغ بـ 95 دج/كلغ ، المادة M2 : 520 كلغ بـ 115 دج / كلغ

المنتج A : 100 وحدة بـ 400 دج للوحدة ، المنتج B : 150 وحدة بـ 450 دج

للوحدة

المشتريات : المادة M_1 : 850 كلغ بـ 105 دج للكلغ ، المادة M_2 : 580 كلغ بـ 120 دج للكلغ

مخزون آخر المدة : المادة M_1 : 240 كلغ ، المادة M_2 : 120 كلغ

الإنتاج : كل وحدة منتجة من A تتطلب 3,4 كلغ من M_1 ، كل وحدة منتجة من B تتطلب 2,8 كلغ من M_2

الأعباء المباشرة للإنتاج : 500 ساعة بتكلفة اجمالية تقدر بـ 6360 دج لـ A و 18326 دج لـ B

المبيعات : 300 بوحدة من A بسعر 500 دج للوحدة و 200 وحدة من B بـ 530 دج للوحدة

الأعباء غير المباشرة لخصت في الجدول التالي مع اعتبار مبلغ 7800 دج كأعباء غير معتبرة، العناصر الإضافية تقدر بـ 48000 دج للثلاثي.

البيان	ادارة	صيانة	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
التوزيع الأولي	4325	6000	8080	36475	24870	4000
التوزيع الثانوي	-	15 %	10 %	25 %	30 %	20 %
إدارة	10 %	-	-	30 %	60 %	-
صيانة						
طبيعة وحدة القياس			كلغ مشتري	وحدة منتجة	كلغ مستعمل	وحدة مباعة

ملاحظة : تقييم الاخراجات وفق طريقة FIFO للمواد الأولية و طريقة مخ 1 CUMP+ للمنتجات

المطلوب : أحسب الكمية المستعملة من M_1 ، M_2 استنتج من خلال هذه الكمية المستعملة عدد الوحدات المنتجة من A و B

- أحسب تكلفة الشراء لـ M_1 ، M_2 ، تكلفة الإنتاج A ، B ، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الاجمالية لـ A ، B و النتيجة الصافية