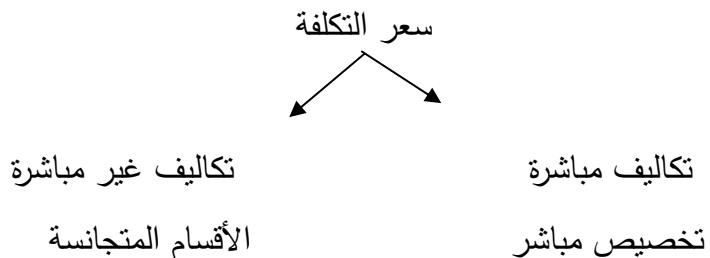


طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية)

يهدف نظام محاسبة التكاليف أساساً إلى تحديد تكاليف وحدات الإنتاج التي قامت المؤسسة من أجلها وذلك عن طريق تحويل عناصر التكاليف على تلك الوحدات، بالإضافة إلى ذلك فإنه يهدف إلى 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 تحويل جميع عناصر التكاليف سواءً المباشرة أو غير المباشرة ويتربّط على ذلك تحويل كافة تكاليف النشاط التسويقي على الوحدات المباعة بحيث لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تتحمّل 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 تحويل جميع عناصر التكاليف سواءً المباشرة أو غير المباشرة



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

تجد محاسبة التكاليف صعوبة في احتساب نصيب وحدة الإنتاج من التكاليف غير المباشرة لسبعين:

1. أن عناصر التكاليف غير المباشرة كثيرة ومتعددة
2. أن عناصر التكاليف غير المباشرة لا تعود بصفة خاصة لوحدة أو لوحدات إنتاج معينة

فنقوم بدراسة وتحليل كل عنصر غير مباشر لتحديد المجال الذي يتأثر به العنصر المعنى بصفة خاصة و المباشرة وذلك بدل من اعتبار العنصر خاص بالمؤسسة ككل وتسمى هذه المجالات باسمها "الاقسام المتجانسة" أو مراكز تحليل التكلفة".

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

1. يتكون مركز النشاط أو القسم بواسطة تجميع وسائل مادية تهدف إلى 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 المتGANسة:

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

قياس نشاط الأقسام: تعتبر الأقسام الرئيسية أكثر الأقسام سهولة من حيث اختيار وحدة قياس لنشاطها أما الأقسام المساعدة فالبعض منها يسهل تحديد وحدة تعبير 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 يتبعها ممثلاً تماماً لنشاط ذلك القسم ويجب أن تسهل تحويل مصاريف ذلك القسم إلى 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. تحويل تكاليف الأقسام الرئيسية لحساب تكاليف المنتجات أو الطلبيات

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
.....
.....
.....
.....
.....
.....	اتهالك
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 القيد مع مدة حساب سعر التكلفة، كما أن هناك نفقات لا تسجل إلا في نهاية السنة ولمعرفة النفقات التي يجب تحديدها على الأقسام كل شهر لابد من إعادة 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 فمثلاً تمكن المستندات المحاسبية كمذكرة اخراج المواد أو بطاقات عمل العمال من تحمل 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 خدمتها بالاستناد إلى 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 وتوضيح عملية التبادل نعمد الى منهجين:

- استخدام النسب المئوية

- استخدام تكلفة القياس عند توفرها

ولتوضيح مشكلة تبادل الخدمات بين الأقسام: نعطي المثال التالي:

البيان	صيانة	طاقة	معمل 1	معلم 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

حل 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 :

$$X = 1150 + \frac{200}{1000} Y \quad X = 1826,53$$

$$Y = 3200 + \frac{50}{500} X \quad Y = 3382,65$$

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

مثال :

الأقسام الرئيسية				الأقسام المساعدة		البيان
توزيع	انهاء	تركيب	تمويل	ادارة	صيانة	
3990	11970	1205	5890	8150	8050	مجموع التوزيع الأولي
10%	30%	35%	10%	15%	(-100%)	التوزيع الثانوي
30%	10%	30%	20%	(-100%)	10%	صيانة
وحدة مباعدة	وحدات منتجة	ساعة عمل مباشر	كلغ مادة مستعملة			طبيعة وحدة القياس
1720	2200	1310	1580			عدد وحدات القياس

الحل:

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

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

الأقسام الرئيسية						البيان	
توزيع	انهاء	تركيب	تمويل	إدارة	صيانة		
3990	11970	1205	5890	8150	8050	مجموع التوزيع الأولي التوزيع الثانوي صيانة إدارة	
900	2700	3150	900	1350	(-9000)		
2850	950	2850	1900	(-9500)	950		
7740	15620	7205	8690	0	0		
وحدات مباعة	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 تحميلاً متبادلاً 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.

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

مثال:

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

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

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

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

تحديد تكلفة وحدة العمل: تحسب تكلفة الوحدة بتقسيم مجموع تكاليف القسم على عدد وحدات العمل العائدة له وستعمل تكلفة وحدة العمل في تحويل نفقات الأقسام الرئيسية إلى تكاليف الإنتاج المصنع أو المباع وفقاً 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 الصناع لحساب تكلفة المنتج المصنع لتحديد تكلفة صناع انتاج الفترة وتحمل نفقات قسم التوزيع لحساب تكلفة المنتج المباع (تحديد سعر تكلفة الإنتاج المباع)

كما ستعمل 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 لـ

ولشهر أبريل 2011 كانت المعلومات المتعلقة بنشاطها كالتالي :

- مشتريات ابريل: 700 كلغ من M1 بـ 50 دج / كلغ و 500 كلغ من M2 بـ 40 دج / كلغ
- المخزونات في 01 ابريل: 300 كلغ من M1 بـ قيمة اجمالية 7400 دج و 300 كلغ من M2 بـ قيمة اجمالية 4000 دج
- المنتج A: 100 وحدة بـ 60 دج / وحدة المنتج B : 200 وحدة بـ 20 دج / وحدة
- انتاج شهر ابريل : 500 وحدة من A و 300 وحدة من B
- المخزونات في 30 ابريل: 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 اجمالي و 180 ساعة لـ B بـ 11000 دج اجمالي
- الأعباء غير المباشرة :

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة			البيان
توزيع	تصنيع	تمويل	نقل	ادارة		
3660	15200	5300	10000	3900	I التوزيع	التوزيع
%30	%30	%20	%20	(%100-)	ادارة	
%30	%30	%30	(%100-)	%10	نقل	
100 دج من رقم الاعمال	وحدات منتجة	كلغ مواد مشتراء			ط وق	

المطلوب : 1- اقام جدول الأعباء غير المباشرة

2- حساب تكلفة الشراء لـ M1، M2 ، 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 الحاسبة التحليلية مبلغًا مضافًا حدد على أساس معدل 5 % من الأموال الخاصة لهذه المؤسسة و المحددة بـ 840 000 دج سنويًا.

التمرين الثاني : مؤسسة إنتاجية تنتج منتجين 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 المادة : 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 المادة : 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 وحدة من A بسعر 500 دج للوحدة و 200 وحدة من B بـ 30 دج للوحدة

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

البيان	ادارة	صيانة	تمويل	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
الوزع الأولي	4325	6000	8080	36475	24870	4000
الوزع الشانوي	-	% 15	% 10	% 25	% 30	% 20
ادارة	% 10	-	-	% 30	% 60	-
صيانة				كلغ مشترى	وحدة مستعمل	وحدة مباعة
طبيعة وحدة القياس						

ملاحظة : تقييم الالخاراجات وفق طريقة FIFO للمواد الأولية و طريقة مخ CUMP+ للم المنتجات

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

- أحسب تكلفة الشراء لـ A ، M_1 ، M_2 ، تكلفة الإنتاج A ، B ، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية الإجمالية لـ A ،

و النتيجة الصافية