

الفصل الثالث: محاسبة التكاليف الكلية

1. مفهوم طريقة التكاليف الكلية: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتجات بسهولة، في حين أن الثانية أي العبء غير المباشرة تعالج في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدة العمل القياس بصفة متجانسة

من خلال هذا التعريف يتضح أنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد. وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة، بما يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

2. تعريف القسم المتجانس: هو نظام محاسبي تجمع فيه عناصر الأعباء بغرض تحميلها على مختلف التكاليف وأسعار التكلفة باستعمال ما يسمى وحدة القياس أو العمل.

3. مبادئ طريقة التكاليف الكلية: تقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من المبادئ هي:

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...).

- فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

- لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛

- تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛

- معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).

4. مراحل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية:

لتحديد التكلفة النهائية للمنتجات باستخدام طريقة التكاليف الكلية يتم أتباع أربعة مراحل، يمكن توضيحها كما يلي:

• تحديد الأقسام: إن عدد الأقسام تختلف من مؤسسة إلى أخرى، لأن ذلك مرتبط بطبيعة نشاطها، وبحجمها وكذلك تنظيمها، لكن ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين اثنين كما بينه المخطط المحاسبي المالي، وهما:

- الأقسام الرئيسية: وهي الأقسام التي تقوم بتوريد الموارد وتصنيع المنتجات وتوزيعها وتمثل في: قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.
- الأقسام الفرعية: تسمى مراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية تخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وهذه المراكز يرتبط نشاطها بالنشاط الصناعي ومن أمثلتها إدارة المصنع وإدارة التخطيط وضبط الإنتاج وإدارة الأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم. وقسم الصيانة، وقسم النقل، وبالتالي فإن دور هذه الأقسام لا يتعدى تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، كما يمكن أن تتبادل المراكز الثانوية خدمات فيما بينها، لذا فإنه لا يوجد من داع لقياس نشاطها.

• توزيع الأعباء غير مباشرة على الأقسام: بعد عملية تحديد الأقسام تأتي المرحلة الثانية والتي تتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام، والتي تتم بخطوتين أساسيتين، وهما توزيع أولي، وتوزيع ثانوي:

1. التوزيع الأولي: يحدد المصاريف التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصاريف الغير مباشرة بصفة مباشرة إلى قسم معين.

2. التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية،

وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.

• تحديد وحدات العمل: بعد عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام تأتي المرحلة الثالثة، والتي تتم فيها تحديد وحدات العمل، هذه الأخيرة هي عبارة عن مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لقسم معين. ويتم التوزيع انطلاقاً من مفاتيح التوزيع والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

الوظيفة	مفاتيح التوزيع
التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة.
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة، وقت اليد العاملة، وقت الآلة، وحدة المنتج: العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول... إلخ.
التوزيع والإدارة	على أساس تكلفة الإنتاج، على أساس رقم الأعمال، الوحدات المنتجة.

- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

تكلفة وحدة العمل = مجموع المصاريف الغير مباشرة الخاصة بالقسم / عدد وحدات العمل (القياس)

حيث: عدد وحدات العمل: هو عدد الوحدات التي استهلكها أو استعملها القسم المعني.

5. طرق توزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية:

تستخدم المؤسسة طرقاً متعددة لتوزيع مصاريف الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية، وتختلف عملية التوزيع باختلاف ظروف العمل، حجم المصاريف الغير مباشرة الخاضعة للتوزيع، وفيما يلي هذه الطرق:

- طريقة التوزيع التنازلي: تعتمد هذه الطريقة على توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة أو الفرعية وتحميلها للأقسام الرئيسية في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف. ولا تراعى تبادل الخدمات بين الأقسام الفرعية، بمعنى أن القسم الفرعي الذي توزع مصاريفه لا يعاد تحميله من الأقسام الفرعية الأخرى، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي:

مثال تطبيقي:

تصنع إحدى المؤسسات المنتجات التالية: A، B، C، باستعمال المادتين T₁، T₂، وحدات العمل في الأقسام الرئيسية هي:

التموين: اللتر من المواد الأولية، الإنتاج: ساعة يد عاملة مباشرة، التوزيع: 1 دج من رقم الأعمال.

- مشتريات الفترة: 5000 لتر من T₁ بسعر 200 دج / للتر الواحد، 4000 لتر من T₂ بسعر 150 دج / للتر الواحد.

- مستلزمات الإنتاج: 2000 ساعة من أجل صنع A، 2400 ساعة من أجل صنع B، 1300 ساعة من أجل صنع C.

- مبيعات الفترة: 300.000 وحدة من المنتج A، 200.000 وحدة من المنتج B، المنتج C لم يتم بيعه.

أما التوزيع الأولي فأعطى النتائج التالية:

أقسام رئيسية			أقسام فرعية			التكاليف
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة	
60.000	170.000	80.000	42.000	20.000	30.000	402.000

والتوزيع الثانوي أعطى النتائج التالية:

أقسام رئيسية			أقسام فرعية			التكاليف
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة	
						التوزيع الثانوي
%20	%50	%20	-	%10	-	الإدارة
%20	%40	%10	%30	-	-	الصيانة
2/3	-	1/3	-	-	-	النقل

المطلوب: إتمام جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة.

حل المثال تطبيقي: جدول التوزيع الأعباء غير المباشرة.

أقسام رئيسية			أقسام فرعية			المجموع	الوظائف المصاريف
التوزيع	الإنتاج	التموين	النقل	الصيانة	الإدارة		
60.000	170.000	80.000	42.000	20.000	30.000	402.000	ت الأولي
							ت الثانوي
6.000	15.000	6.000	--	+ 3.000	-30.000		ت الادارة

4600	9200	2300	6.900	- 23.000			ت الصيانة
32600	--	16300	-48.900				ت النقل
103.200	194.600	104.600	0	0	0		مج ت الثانوي
1 دج رع	سا/ يد عاملة	ل/ المشتراة					نوع وحدة العمل
500.000	5.700	9.000					عدد وحدات العمل
0,2	34,07	11,62					كلفة وحدة العمل

2.3. طريقة التوزيع التبادلي:

تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات والمنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام، ولتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للأخر، يمكن إتباع الطريقة التالية:

الطريقة الجبرية:

تعتمد هذه الطريقة باعتبار المجهول هو مجموع مصاريف كل قسم بحيث يتضمن الخدمات التبادلية، وعند إجراء العمليات الحسابية المتعلقة بها يعتمد على افتراض كل من S و P هما قيم تكلفة وحدة عمل في قسمين يتبادلان الخدمات فيما بينهما.

مثال تطبيقي :

التوزيع الأولي للتكاليف الغير مباشرة أعطى المجاميع التالية:

أقسام رئيسية		أقسام فرعية			المجموع	الوظائف التكاليف
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	الإدارة		
98.480	156.976	30.388	6.400	32.316	324.560	التوزيع الأولي
%10	%60	%20	%10	-	-	التوزيع الثانوي: الإدارة
-	%80	%15	-	%05		الصيانة

التوزيع الثانوي يخصص باستعمال المفاتيح التالية:

المشتريات: 16.000 كلغ، 13.000 ساعة مخصصة للإنتاج، رقم الأعمال: 852.400 دج.

وحدات العمل: قسم التموين: كلغ من المواد الأولية المشتراة، قسم الإنتاج: ساعة يد عاملة مباشرة، قسم التوزيع: 1 دج من ر.ع.

المطلوب: إعداد جدول توزيع المصاريف الغير مباشرة مع تحديد كلفة وحدة العمل.

حل المثال التطبيقي:

تحديد الخدمات المتبادلة:

	الصيانة	الإدارة
(1)..... P 50 .0 + 32316 = S <=	6400	32316
(2)..... S 1 .0 + 6400 = P <=	S % 10	P % 05

$$= S 0.0050 - S <= S 0.0050 + 320 + 32316 = S <= (P 10.0 + 6400) 05.0 + 32316 = S$$

32636

$$32.800 = الإدارة <= 32.800 = S <= 32636 = S 0.995 <= 32636 = S 0.0050 - S <=$$

بالتعويض في المعادلة رقم (2) نجد أن: $9.680 = P <= (32800) 10.0 + 6400 = P$ = الصيانة =

32.800

جدول توزيع المصاريف غير المباشرة:

المجموع	أقسام رئيسية		أقسام فرعية		المصاريف
	التموين	الإنتاج	الصيانة	الإدارة	
توزيع الأولي	30.388	156.976	6.400	32.316	324.560
توزيع الثانوي					
ت الإدارة	6560	19680	3280	-32.800	3280
ت الصيانة	1452	7744	-9680	484	--
مج ت الثانوي	38400	184400	0	0	101760
عدد وحدات العمل	16.000	13000			852400
كلفة وحدة العمل	2,4	14,18			0,119