

## طريقة الاقسام المتجانسة

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بكافة نصيبها من التكاليف التي تحملتها أثناء العملية الإنتاجية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، على أساس أن كل التكاليف حدثت لهذا الإنتاج، ولذلك عليه أن يتحملها حتى تكون التكلفة فعلية وسليمة.

فالتكلفة الكلية لمنتوج أو لطلبية أو لنشاط وفق هذه الطريقة تساوي إلى مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة، بمعنى أنه سوف يتم تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف، وعند تقييمنا للإنتاج نقيمه على أساس التكلفة الكلية.

فهذه الطريقة تعتبر من أحسن الطرق والتي تستعمل بشكل كبير، حيث تقوم على تقسيم الشركة إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة كل قسم منها يؤدي نشاط معين لتحقيق هدف معين، تستخدم هذه الطريقة في تحميل المصاريف غير المباشرة على مختلف المنتجات وذلك باستخدام وحدات عمل محددة، أما المصاريف المباشرة فيتم تحميلها مباشرة لسعر تكلفة المنتج.

وفيما يلي توضيح لهذه الطريقة.

## 1. تحديد الاقسام المتجانسة:

## 1.1 تعريف الاقسام المتجانسة:

يعرف القسم المتجانس على أنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (ادارة، نقل، انتاج، ...) بحيث له امكانياته، اهدافه ونشاطه الذي يمكن قياسه، ومصاريفه التي تنقسم الى مصاريف مباشرة وغير مباشرة.

فالمحاسب يقوم بتقسيم الشركة الى مجموعة من الاقسام المتجانسة حتى يتسنى له القيام بتوزيع المصاريف غير المباشرة على هذه الاقسام، ليتم بعد ذلك تحميل مصاريف هذه الاقسام على مختلف المنتجات، عملية التقسيم هذه لا يشترط فيها أن تتساوى هذه الاقسام مع الاقسام الحقيقية للشركة أو المؤسسة.

## 2.1 تصنيف الاقسام:

بعد تقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة نقوم بعدها بتصنيف هذه الاقسام الى أقسام رئيسية وأخرى مساعدة.

## 1.21. الأقسام الرئيسية:

وتسمى كذلك بالأقسام الانتاجية وهي الأقسام التي تشكل في مجملها نشاط المؤسسة، تقوم هذه الاقسام بعمليات وأنشطة انتاجية على مخرجات المؤسسة. من هذه الأقسام نجد قسم التموين، قسم الانتاج، قسم التوزيع.

## 2.2.1 الاقسام الثانوية(المساعدة):

وتسمى كذلك بأقسام الخدمات، هذه الاقسام تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، بمعنى أن تكاليف هذه الاقسام ستوزع على الاقسام الرئيسية باستخدام مفاتيح توزيع معينة. من بين الاقسام المساعدة نجد قسم الصيانة والخدمات والادارة.

## 2. توزيع المصاريف:

بعد تحديد الاقسام المساعدة والاقسام الرئيسية يقوم المحاسب بعد ذلك بتوزيع المصاريف على هذه الاقسام، وضمن هذا لدينا التوزيع الاولي للمصاريف، والتوزيع الثانوي للمصاريف.

## 1.2 التوزيع الاولي للمصاريف:

تتم هذه العملية بإعداد جدول يسمى بجدول التوزيع الأولي، هذا الأخير عبارة جدول يتكون من أعمدة بعدد الاقسام المتجانسة وبأسطر بعدد المصاريف حسب طبيعتها، في هذا الجدول يتم توزيع المصاريف على مختلف الاقسام وذلك باستخدام مفاتيح توزيع محددة. الجدول التالي يظهر جدول التوزيع الاولي للمصاريف.

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الادارة	قسم الخدمات	قسم النقل	قسم التموين	قسم الانتاج	قسم التوزيع
60	.....	.....	--	--	--	--	--	--
61	.....	.....	--	--	--	--	--	--
62	.....	.....	--	--	--	--	--	--
63	.....	.....	--	--	--	--	--	--
64	.....	.....	--	--	--	--	--	--
65	.....	.....	--	--	--	--	--	--
66	.....	.....	--	--	--	--	--	--
67	.....	.....	--	--	--	--	--	--
68	.....	.....	--	--	--	--	--	--
69	.....	.....	--	--	--	--	--	--

تمرين: تم استخراج المصاريف التالية من الدفاتر المحاسبية.

ح/ مواد ولوازم مستهلكة 50000 دج، ح/ الخدمات الخارجية 30000 دج، ح/ اجور المستخدمين 70000 دج، ح/ ضرائب ورسوم 20000 دج، ح/ الاعباء العملياتية 10000 دج، ح/ المصاريف المالية 20000 دج، العناصر غير العادية 10000 دج، ح/ مخصصات الاهتلاك 30000 دج. بالنسبة لهذه المصاريف يتم توزيعها كمايلي:

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الادارة	قسم الخدمات	قسم النقل	قسم التموين	قسم الانتاج	قسم التوزيع
60	مواد مستهلكة	50000	% 10	% 20	% 10	% 30	% 15	% 15
61	خدمات خارجية	30000	% 30	% 10	% 20	% 5	% 15	% 20
63	المستخدمين	70000	% 30	% 10	% 10	% 20	% 10	% 20
64	ضرائب ورسوم	20000	% 20	--	% 30	% 35	% 10	% 5
65	الاعباء العملية	10000	% 20	% 10	--	% 10	% 30	% 30
66	المصاريف المالية	20000	% 20	% 5	% 5	% 10	% 30	% 30
67	العناصر غير العادية	10000	% 20	% 15	% 20	% 10	% 5	% 30
68	الاهتلاك	30000	% 20	% 30	% 20	% 20	% 10	--

الحل: أول عمل نقوم به هو توزيع المصاريف الاجمالية على مختلف الاقسام بالاعتماد على مفاتيح التوزيع (النسب المالية) السابقة، لنتحصل على جدول التوزيع الاولي للمصاريف غير المباشرة بالشكل التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الادارة	قسم الخدمات	قسم النقل	قسم التموين	قسم الانتاج	قسم التوزيع
60	المواد المستهلكة	50000	5000	10000	5000	15000	7500	7500
61	خدمات خارجية	30000	9000	3000	6000	1500	4500	6000
63	مصاريف المستخدمين	70000	21000	7000	7000	14000	7000	14000
64	ضرائب ورسوم	20000	4000	--	6000	7000	2000	1000
65	الاعباء العملية	10000	2000	1000	--	1000	3000	3000
66	المصاريف المالية	20000	4000	1000	1000	2000	6000	6000
67	العناصر غير العادية	10000	2000	1500	2000	1000	500	3000
68	الاهتلاك	30000	6000	9000	6000	6000	3000	--
	المجموع	240000	53000	32500	33000	47500	33500	40500

بعد ذلك وبالاعتماد على مجموع كل قسم تأتي المرحلة الثانية المتمثلة في توزيع مصاريف الاقسام المساعدة على الاقسام الرئيسية.

## 2.2 توزيع مصاريف الاقسام المساعدة:

مثلما تم التطرق له سابقا تقسم المؤسسة الى مجموعة الاقسام المتجانسة، هذه الاقسام منها المساعدة ومنها الرئيسية، وبما أن الاقسام المساعدة هي تلك الاقسام التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، فإن مصاريف الاقسام المساعدة يتم توزيعها على الاقسام الرئيسية بإستخدام نسب معينة تمثل بالتقريب نسبة استفادة القسم الرئيسي من خدمات القسم المساعد.

بالنسبة لتوزيع مصاريف الاقسام المساعدة على الاقسام الرئيسية هناك طرق منها:

### 1.2.2 طريقة التوزيع التبادلي:

نستخدم هذه الطريقة في حالة وجود قسم مساعد يقدم خدمة لقسم مساعد ثاني، وفي نفس الوقت القسم الثاني يقدم خدماته للقسم الاول، في هذه الحالة لا نقوم بعملية التوزيع الا بعد تحديد وحساب قيمة المصاريف لكل قسم مساعد.

وضمن هذا نقوم باستخدام طرق منها الطريقة الرياضية والتي تعتمد على افتراض أن  $X$  و  $Y$  هما قيم تكلفة وحدة العمل في قسمين يتبادلان الخدمات وأن مجموع عدد وحدات العمل في كل منهما يساوي 100 وحدة بحيث تتألف كل منهما على التكاليف الخاصة بالقسم نفسه مضافا اليها مقدار أو قيمة الخدمات التي يتلقاها من قسم او اقسام أخرى. وهذه هي الطريقة المستعملة بكثرة في حالة تبادل الخدمات بين الاقسام الثانوية.

### 2.2.2 طريقة التوزيع التنازلي:

يطبق أسلوب التوزيع التنازلي في حالة عدم تبادل الاقسام المساعدة لخدمات فيما بينها، فوفقا لهذا فإن توزيع مصاريف الاقسام المساعدة يكون بترتيب الاقسام وذلك كمايلي:

- نبدأ بالقسم الذي يقدم خدماته لكل الاقسام وهو لا يستفيد من خدماتهم؛
- ثم القسم الذي يقدم خدماته لكل الاقسام ولا يقدم خدماته للقسم الاول؛
- ثم القسم الذي يقدم خدماته لكل الاقسام ما عدا القسم الاول والثاني؛
- وهكذا تتم العملية بتحديد القسم الذي يستفيد من كل الاقسام ولا يقدم خدماته لأي قسم.

الجدول التالي يمثل جدول التوزيع الثانوي والذي تتم فيه عملية توزيع مصاريف الاقسام المساعدة.

الاقسام الرئيسية			الاقسام المساعدة			المجموع	الاقسام التكاليف
توزيع	انتاج	تموين	صيانة	طاقة	ادارة		
							التوزيع الاولي: التوزيع الثانوي: - الادارة - الطاقة - الصيانة
							المجموع طبيعة وحدات العمل عدد وحدات العمل تكلفة وحدة العمل

بعد القيام بعملية التوزيع الثانوي نعلم على مجموع التكلفة في كل قسم رئيسي لاستخدامها في استخراج تكلفة الوحدة الواحدة، ولكن قبل ذلك نعمل على تحديد طبيعة وحدات العمل.

### 3. وحدات القياس (وحدات العمل):

وحدات القياس هي عبارة عن الأساس الذي سيتم استخدامه في تحميل تكاليف الأقسام الرئيسية على مختلف المنتجات. فهي تمثل وسيلة تستخدم في تحميل مصاريف الأقسام على مختلف التكاليف.

1.3 طبيعة وحدات القياس للأقسام الرئيسية: بالنسبة للأقسام الرئيسية يتم تحويلها باستخدام وحدات العمل التالية:

- قسم الشراء نستخدم وحدات العمل التالية: الكمية المشتراة؛ تكلفة الشراء؛ عدد الوحدات المشتراة.

- قسم الإنتاج نستخدم الوحدات التالية: الكمية المنتجة؛ كمية المواد الأولية المستهلكة؛ عدد ساعات العمل.

- قسم التوزيع: بالنسبة لهذا القسم نستخدم الوحدات التالية: قيمة المبيعات؛ عدد الوحدات المباعة؛

بعد تحديد طبيعة وحدات القياس يعمل المحاسب على استخراج تكلفة الوحدة الواحدة،

هذه الأخيرة يتم حسابها باستخدام القانون التالي:

تكلفة وحدة العمل = التكلفة الاجمالية للقسم الرئيسي / عدد وحدات قياس القسم.

ملاحظة: توضع تكلفة الوحدة الواحدة في أسفل الجدول، بعد ذلك يتم تحويل مصاريف كل قسم على التكلفة الخاصة به. تتم هذه العملية بإستعمال القاعدة التالية:

التكلفة المحملة = تكلفة وحدة القياس x عدد الوحدات

بعد ذلك وباستخدام وحدات العمل الخاصة بكل قسم يتم تحميل هذه المصاريف للقسم الخاص به وذلك كمايلي:

- مصاريف قسم الشراء تحول الى تكلفة الشراء وتعتبر مصاريف شراء غير مباشرة؛
- مصاريف قسم الإنتاج تحول الى تكلفة الإنتاج وتعتبر مصاريف إنتاج غير مباشرة؛
- مصاريف التوزيع تحول الى سعر التكلفة وتعتبر مصاريف توزيع غير مباشرة.

### 4. مزايا ومحددات تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة:

- يعتمد بعض المحاسبين على طريقة الاقسام المتجانسة في حساب سعر تكلفة المنتجات وباقي التكاليف الاخرى، وذلك نظرا لمزايا هذه الطريقة والتي من بينها:
- بحسابها لتكلفة وحدات العمل يمكن من خلالها متابعة تطورات هذه التكلفة وذلك لفترات مختلفة؛
  - تسمح بملاحظة تطورات الانتاج وذلك في مراحل مختلفة من انتاجه؛
  - تساعد على قياس فعالية كل قسم وذلك بحسابها لوحدات العمل.
- إلا أن تطبيقها يثير بعض المحددات والتي من بينها:
- صعوبة التحديد الدقيق لطبيعة وحدات القياس؛
  - صعوبة التحديد الدقيق لنصيب الاقسام الرئيسية من مصاريف الاقسام المساعدة؛
  - في حالة كون هناك العديد من الاقسام وعدد هام من المنتجات تصبح هذه الطريقة صعبة الاستعمال وبياناتها غير دقيقة.

#### 5. حالات الانتاج الخاصة:

في بعض الحالات وأثناء قيام المحاسب بحساب تكلفة الانتاج قد يواجه في ذلك الانتاج النصف المصنع، الانتاج الجاري أو قيد الانجاز أو بقايا العملية الانتاجية، هذه العناصر يجب أخذها بعين الاعتبار عند حساب تكلفة الانتاج.

#### 1.5 الانتاج نصف المصنع:

وهو الانتاج الذي وصلت به درجة الانتاج مرحلة معينة، قد تكون نهائية أو جزئية، وبالتالي تتطلب عمليات أخرى للوصول الى المرحلة النهائية. من خصوصيات هذا المنتج أنه يدخل في تركيب أو إنتاج المنتج النهائي، كما قد يكون بالامكان بيعه في بعض الأحيان.

بالنسبة لهذا النوع من المنتجات يأخذ بعين الاعتبار أثناء حساب تكلفة الانتاج، حيث تحسب تكلفة انتاج الوحدة الواحدة من المنتج النصف المصنع وتضاف الى التكلفة الاجمالية للمنتج، بحسب عدد الوحدات المستهلكة. حيث تصبح:

تكلفة الانتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة في العملية الانتاجية + تكلفة الانتاج النصف المصنع + مصاريف الانتاج (المباشرة وغير المباشرة)

#### 2.5 الانتاج الجاري أو قيد الانجاز أو قيد التنفيذ:

يتمثل هذا الانتاج في المنتجات التي تعمل الشركة على انتاجها والتي لم تنتهي العملية في نهاية الدورة المحاسبية، وتطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية يتم تقييم هذه المنتجات وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

نشير الى أنه يوجد انتاج جاري في بداية الدورة وانتاج جاري في نهاية الدورة، بالنسبة للإنتاج الجاري في نهاية الدورة يتم تخفيض تكلفته من التكلفة الاجمالية للإنتاج، أما بالنسبة للإنتاج الجاري في بداية الدورة فإن تكلفته تضاف الى التكلفة الاجمالية للإنتاج.

وفي حالة كون هناك منتج جاري في بداية ونهاية الدورة فإن تكلفة الانتاج تساوي الى:

تكلفة الانتاج التام = تكلفة الانتاج + تكلفة الانتاج الجاري في بداية الفترة- تكلفة الانتاج الجاري في نهاية الفترة.

3.5 الفضلات والمهملات: (بقايا العملية الانتاجية):

في بعض الحالات تنتج عن عملية الانتاج بقايا العملية الانتاجية والمعروفة بالفضلات والمهملات، هذه الاخيرة يتم تصنيفها الى:

- فضلات غير قابلة للاستعمال تعمل الشركة على التخلص منها برميا، بالنسبة لمصاريف التخلص من هذه الفضلات تضاف الى تكلفة الانتاج؛
- فضلات ذات قيمة يمكن استخدامها في العملية الانتاجية مرة اخرى بعد معالجتها، في هذه الحالة فإن قيمة هذه الفضلات تخفض من تكلفة الانتاج؛
- فضلات ذات قيمة اذ يمكن بيعها للغير، في هذه الحالة فإن سعر بيع هذه الفضلات تخفض من تكلفة الانتاج.