

المحور الثاني: مراقبة التسيير في إطار تقنيات محاسبة التسيير (طريقة التكاليف الكلية)

1- تعريف الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة . فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض ، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل ، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

وفي هذا الإطار 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، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

2- القسم المتجانس:

هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحتسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة. وهو تقسيم محاسبي فقط والمقصود بالتجانس هو تحليل التكاليف وتجميع المتشابه منها في قسم واحد ثم توزيع هذه التكاليف على مختلف الأقسام باستخدام وحدات قياس معينة أو نسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف ، وفي الأخير يتم تحميلها لسعر التكلفة حسب وحدات القياس.

3- أنواع الأقسام:

ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة، وفق الهيكل التنظيمي، وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد، كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، كقسم الصيانة ، الإدارة ، الطاقة ،... الخ .

3-1- الأقسام الرئيسية:

هي أقسام يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج ، وعادة ما يتم اختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة . كما يشكل نشاط هذه الأقسام شبكة الدورة : شراء- إنتاج- بيع . وهي بهذه الصفة تشمل على الأقسام التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج و البيع للمؤسسة و التي تشمل على وجه العموم: التموينات، الورشات، المصالح التجارية و التخزين للمنتجات النهائية.

2-3- الأقسام الثانوية :

هي أقسام يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج . والهدف من هذه الأقسام هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة : كتسيير العمال، الصيانة، الأمن الصناعي، المحاسبة والمالية ...، فهي أقسام تضمن على وجه الخصوص وظائف التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

وجب الإشارة إلى أنه لا يوجد تقسيم نموذجي للأقسام ولا عدد أمثل لها لأن هذا يرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة و بحجمها وتنظيمها.

4- خطوات تحميل المصاريف غير المباشرة: ط.أ. متجانسة

4-1- تسجيل المصاريف المباشرة في كل قسم (التوزيع الأولي):

ترتب وتسجل المصاريف حسب طبيعتها أو حسب تصنيفها من قبل المؤسسة، ثم توزع على مختلف الأقسام الرئيسية والمساعدة وذلك حسب نصيب كل قسم من هذه المصاريف، ويحدد هذا النصيب بمعدلات أو نسب مئوية والتي تسمى مفاتيح التوزيع، ثم تجمع المصاريف المحصل عليها في كل قسم لنحصل على النصيب الإجمالي للقسم الرئيسي أو المساعد من المصاريف الغير مباشرة، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي.

مع ملاحظة أن مفاتيح التوزيع تقوم بتحديد مصلحة الدراسات بالمؤسسة بناء على دراسة معمقة لتحديد مساهمة كل عنصر تكلفة في مختلف أقسام المؤسسة.

ويوضح الجدول الموالي بعض مفاتيح التوزيع المستخدمة:

القسم	مفاتيح التوزيع
الشراء	كمية أو قيمة المواد المستهلكة
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة وقت عمل اليد العاملة وقت عمل الآلة وحدة المنتج: العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول..
التوزيع	على أساس رقم الأعمال على أساس عدد الوحدات المنتجة

4-2- توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية (التوزيع الثانوي):

بعد تحديد نصيب كل قسم من المصاريف غير المباشرة نقوم بتوزيع نصيب الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية حسب مقدار استفادتها منها، وذلك باستعمال مفاتيح توزيع أيضا، أي أن مصاريف الأقسام المساعدة لا تحمل مباشرة لسعر تكلفة المنتج لكونها لا تقدم خدمات مباشرة لهذا المنتج، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثانوي والذي يأخذ أحد الأشكال التالية: مباشر، تنازلي، تبادلي.

4-2-1- التوزيع المباشر:

يتم توزيع المصاريف غير المباشرة لكل قسم مساعد منفردا على الأقسام الأساسية فقط، أي لا يتبادل خدماته مع قسم مساعد آخر ولا يقدم له خدمات، حيث نجد أن نصيب كل قسم مساعد يحمل إلى الأقسام الرئيسية لذا يكون مجموع التوزيع الثانوي فيه يساوي صفرا، وللتأكد من صحة عملية التوزيع يجب أن يكون: مجموع ت 1 = مجموع ت 2

4-2-2- التوزيع التنازلي:

نجد أن بعض الأقسام المساعدة تقدم خدماتها لأقسام مساعدة أخرى لكن لا تتبادل معها، لذا من الأفضل قبل القيام بعملية التوزيع ترتيب الأقسام المساعدة ترتيبا تنازليا أي من القسم الذي يوزع إلى أكبر عدد من الأقسام إلى القسم الأقل منه توزيعا وهكذا، هذا التوزيع يساعد على التوزيع في اتجاه واحد دون الرجوع إلى الخلف، ويضمن توزيع إجمالي المصاريف غير المباشرة لكل قسم مساعد أي توزيع نصيبه من التوزيع الأولي وكذلك نصيبه الذي حصل عليه من الأقسام المساعدة الأخرى.

4-2-2- التوزيع التبادلي بين الأقسام المساعدة:

نحصل على هذا التوزيع عندما تتبادل الأقسام المساعدة الخدمات فيما بينها، فمثلا قسم الإدارة في مؤسسة معينة يساهم في نشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد قسم الإدارة، فلمعرفة مجموع الأعباء لقسم الصيانة يجب معرفة أعباء قسم الإدارة ولمعرفة هذه الأخيرة يجب معرفة أعباء قسم الصيانة. لذا يجب معرفة مجموع مصاريف كل قسم مساعد وذلك بدلالة الآخر وهناك عدة طرق لحل هذه العملية منها الطريقة الجبرية، حيث تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي وهو تحديد تكلفة وحدة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة ثم تعيين لكل من القسمين مجموع أعبائهما بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع وبالمغيرات للمبالغ المحولة بينهما، ولعدد n من الأقسام المتبادلة للخدمات نحصل على n من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، ومن ثمة توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى.

4-2-3- التوزيع التبادلي بين الأقسام الرئيسية:

نجد أحيانا تبادل خدمي بين الأقسام الرئيسية حيث نستعمل نفس طريقة التوزيع السابقة لكن مع التذكير بأن القسم الرئيسي يحتفظ بتكاليفه بينما المساعد توزع كلها. والملاحظ أن حساب تكلفة هذه الخدمات لا يتم إلا بعد التوزيع الثانوي أو التبادلي الذي يتم بين الأقسام المساعدة.

4-3- تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل:

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام يتم إعداد معدل تحميل لكل قسم على حدى وفقا لطبيعة العمل في لكل قسم، وذلك بقسمة إجمالي المصاريف الغير المباشرة المحصل عليها في كل

قسم على مستوى نشاطه، هذه المعدلات يمكن تسميتها بوحدة القياس أو وحدات العمل، حيث تسمح بتحميل كل

منتج بنصيبه من المصاريف غير المباشرة من كل قسم الأقسام الأساسية.

* تمرين تطبيقي:

-يطلب منك إكمال جدول توزيع المصاريف غير المباشرة لمؤسسة البركة التالي مع العلم أن مفاتيح التوزيع معطاة في شكل نسب:

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
تموينات أخرى	20 000	10%	20%	20%	40%
خدمات خارجية	120000	10%	20%	20%	40%
أ، مستخدمين	150000	10%	20%	20%	40%
ضرائب	90000	10%	20%	20%	40%
أ، مالية	60000	10%	20%	20%	40%
إهلاكات	130000	10%	20%	20%	40%
المجموع	570 000				

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
تموينات أخرى	20 000	2 000	4 000	4 000	8 000
خدمات خارجية	120000	12 000	24 000	24 000	48 000
أ، مستخدمين	150000	15 000	30 000	30 000	60 000
ضرائب	90000	9 000	18 000	18 000	36 000
أ، مالية	60000	6 000	12 000	12 000	24 000
إهلاكات	130000	13 000	26 000	26 000	52 000
المجموع	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000

1- التوزيع الثانوي: التوزيع المباشر:

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	إدارة	صيانة	شراء	إنتاج	توزيع
التوزيع 1 ∑	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000	57 000
توزيع ثانوي						
الإدارة		-57 000		30%	40%	30%
الصيانة			-114 000	20%	30%	50%
التوزيع 2 ∑	0	0	0			
البيان الأقسام	المبلغ الموزع	إدارة	صيانة	شراء	إنتاج	توزيع
التوزيع 1 ∑	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000	57 000
توزيع ثانوي						
الإدارة		-57 000		17100	22800	17100
الصيانة			-114 000	22800	34200	57000
التوزيع 2 ∑	570 000	0	0	153 900	285 000	131 100
			570 000			

نجد أن نصيب كل قسم من الأقسام المساعدة وزع على الأقسام الرئيسية وأن مجموع

التوزيع 1 يساوي مجموع التوزيع 2.

2- التوزيع التنازلي:

بنفس معطيات التمرين السابق نفرض أن قسم الإدارة يساهم في نشاط الأقسام الأخرى بالنسب: 10%، 20%، 40%، 30% على الترتيب، أما قسم الصيانة فيساهم في الأقسام الأخرى بالنسب التالية على الترتيب 30%، 40%، 30%، المطلوب إتمام التوزيع الثانوي حسب مفاتيح التوزيع المعطاة.

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج	التوزيع
مج التوزيع الأولي	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000	57 000
توزيع ثانوي						
الإدارة			10%	20%	40%	30%
الصيانة				30%	40%	30%
مج التوزيع الثانوي		0	0			

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج	التوزيع
مج التوزيع الأولي	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000	57 000
توزيع ثانوي						
الإدارة		-57 000	5 700	11 400	22 800	17 100
الصيانة			-119 700	35 910	47 880	35 910
مج التوزيع الثانوي	570 000	0	0	161 310	298 680	110 010

3- التوزيع التبادلي للأقسام المساعدة:

المطلوب إكمال الجدول الموالي باستخدام الطريقة الجبرية.

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
مج التوزيع الأولي	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000
توزيع ثانوي					
الإدارة		-100%	20%	15%	35%
الصيانة		20%	-100%	20%	30%
مج التوزيع الثانوي					

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
مج التوزيع الأولي	570 000	57 000	114 000	114 000	228 000
توزيع ثانوي					
الإدارة		-83 125	16 625	12 469	29 094
الصيانة		26 125	-130 625	26 125	39 188
مج التوزيع الثانوي	570 000	0	0	152 594	296 281

نلاحظ من الجدول أن هناك تبادل بين قسم الإدارة والصيانة إذن لإيجاد نصيب كل قسم

من المصاريف الغير مباشرة نضع:

X: الإدارة ، Y: صيانة

$$X = 57\,000 + 0.2y \quad \dots\dots\dots 1$$

$$Y = 114\,000 + 0.2x \quad \dots\dots\dots 2$$

بتعويض قيمة المعادلة رقم 1 في 2 نجد:

$$Y = 114\,000 + 0.2(57\,000 + 0.2y)$$

$$Y = 114\,000 + 11\,400 + 0.04y$$

$$Y - 0.04Y = 125\,400$$

$$Y(1 - 0.04) = 125\,400$$

$$0.96Y = 125\,400$$

$$Y = 125\,400 \div 0.96$$

$$Y = 130\,625$$

بتعويض قيمة y في 1 نجد:

$$X = 57\,000 + 0.2(130\,625)$$

$$X = 57\,000 + 26\,125$$

$$X = 83\,125$$

3-التوزيع التبادلي بين الأقسام الرئيسية:

المطلوب إكمال الجدول الموالي باستخدام الطريقة الجبرية.

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
مج التوزيع الثانوي	570 000	0	0	152 594	296 281
خدمات متبادلة					
الشراء				-15%	15%
الإنتاج				10%	-10%
مج التوزيع النهائي	570 000	0	0		

البيان الأقسام	المبلغ الموزع	الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية	
		الإدارة	الصيانة	الشراء	الإنتاج
مج التوزيع الثانوي	570 000	0	0	152 594	296 281
خدمات متبادلة					
الشراء				-27 749,56	27 749,56
الإنتاج				32 403,056	-32 403,056
مج التوزيع النهائي	570 000	0	0	157 247,496	291 627,504

نلاحظ من الجدول أن هناك تبادل بين قسم الشراء والإنتاج و ب استعمال نفس المبدأ للأقسام

المساعدة نضع:

X: الإدارة ، Y: الإنتاج

$$X = 152\,594 + 0.1y \quad \dots\dots\dots 1$$

$$Y = 296\,281 + 0.15x \quad \dots\dots\dots 2$$

بتعويض قيمة المعادلة رقم 1 في 2 نجد:

$$Y = 296\,281 + 0.15(152\,594 + 0.1y)$$

$$Y = 296\,281 + 22\,889.10 + 0.015y$$

$$y - 0.015y = 319\,170.10$$

$$y(1 - 0.015) = 319\,170.10$$

$$0.985y = 319\,170.10$$

$$Y = 319\,170.10 \div 0.985$$

$$Y = 324\,030.56$$

بتعويض قيمة y في 1 نجد:

$$X = 152\,594 + 0.1 (324\,030.56)$$

$$X = 152\,594 + 32\,403.056$$

$$X = 184\,997.056$$

15 % من أعباء قسم الشراء تخص قسم الإنتاج 15 % من $X = 27\,749.56$

هذا المبلغ يطرح من أعباء قسم الشراء ويضاف إلى أعباء قسم الإنتاج.

10 % من أعباء قسم الإنتاج تخص قسم الشراء 10 % من $Y = 32\,403.056$

هذا المبلغ يطرح من أعباء قسم الإنتاج ويضاف إلى أعباء قسم الشراء.

4- تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل:

بإستخدام نفس معطيات التمرين السابق أكمل الجدول الموالي إذا علمت أن المؤسسة اشترت

5 072.5 كغ من المواد الأولية، وأنتجت 4 050 وحدة وباعت 3 563 وحدة. وتستعمل المؤسسة وحدات

القياس التالية كمية المشتريات كوحدة قياس في قسم الشراء، الوحدات المنتجة في قسم الإنتاج،

والوحدات المباعة في قسم التوزيع.

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المبلغ الموزع	البيان الأقسام
التوزيع	الإنتاج	الشراء	الصيانة	الإدارة		
57 000	228 000	114 000	114 000	57 000	570 000	مج التوزيع الأولي
121 125	296 281	152 594			570 000	مج التوزيع الثانوي
121 125	291 627,504	157 247,496	0	0	570 000	مج التوزيع النهائي
وحدات مبيعة	وحدات منتجة	كغ من المواد المشتراة	وحدات القياس			
3563	4050	5072,5	عدد وحدات القياس			
33,99	72	30,99	تكلفة الوحدة الواحدة من المصاريف غير المباشرة			
18,63	27,504	50,721	فرق الأقسام			