ملخص المحور الثالث : طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

أولا : طريقة التكاليف الكلية:

1. طريقة التكلفة الكلية: مفهوم الطريقة ومبدؤها

أ. **مفهوم طريقة التكلفة الكلية** تعتبر طريقة التكاليف الكلية(الحقيقية)التي تعتمد في حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية(سعر التكلفة)على مبدأ الأقسام المتجانسة من بين الطرق القديمة الأكثر انتشارا، حيث ظهرت في الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، وتقوم أساسا على الفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة التي تعالج وفق مراكز تحليل التكاليف.

ب. مبادئ طريقة التكاليف الكلية:

- تقسيم تكاليف المؤسسة حسب علاقتها بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة؛
- تقسيم المؤسسة إلى عدة مراكز متجانسة أي مراكز تكلفة تتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك؛
- تحمل التكاليف الكلية الفعلية لمنتجات الدورة بشكل كامل؛
- تعالج التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة، وتحمل للمنتجات باستعمال مفاتيح توزيع(وحدات قياس)مناسبة.

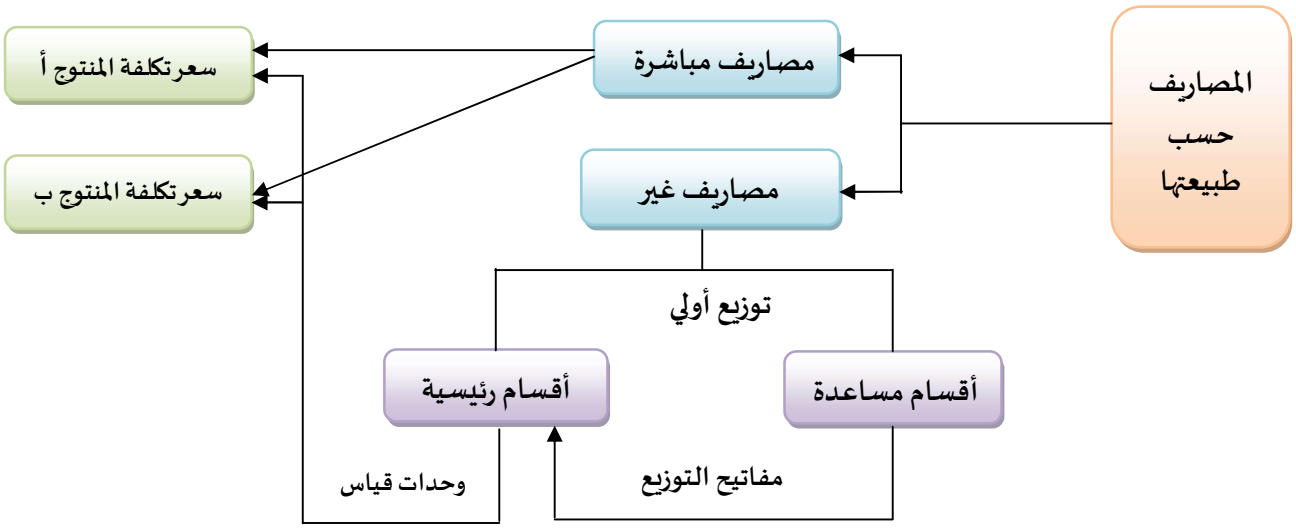
2. الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة:

أ. **المصاريف المباشرة** هي المصاريف التي لا تطرح أي إشكالية عند تحميلها للمنتجات، حيث يمكن تحديد مساهمتها في سعر تكلفة مختلف المنتوجات، تتمثل هذه المصاريف المباشرة في المواد الأولية، المواد الاستهلاكية (هي مواد مساعدة للمواد الأولية، ليست أساسية في صناعة المنتوج وإنما تدخل في التكلفة بشكل مساعد مثل الغراء والمسامير في النجارة.)، واليد العاملة المباشرة.

ب. **المصاريف غير المباشرة** فهي المصاريف التي لا نستطيع ربطها بمنتوج معين دون غيره، ذلك أنها تخص مجموعة من المنتجات أو مجموعة من الأقسام، أو المؤسسة ككل، وتضم مصاريف مختلفة: رواتب، إيجار، إضاءة، تدفئة، اهتلاك، تأمين، مصاريف مالية..... و السؤال المطروح هنا: **كيف نوزع هذه المصاريف على منتجات المؤسسة كل حسب نصيبه منها؟**لذا لتقسيم هذه المصاريف وتحميلها لمختلف المنتوجات نستعمل طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل.

ثانيا: طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل

1. **تعريف القسم المتجانس أو مركز التحليل:** القسم هو مركز عمل من مراكز المؤسسة، له إمكانياته و موارده التي تعمل بشكل متجانس لتحقيق أهدافه . و هناك نوعين من الأقسام:
   - **الأقسام الرئيسية**: و هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بإنتاج المنتوج.
   - **الأقسام المساعدة**: و هي الأقسام التي ليست لها علاقة مباشرة بإنتاج المنتوج ، و تستفيد من نشاطها الأقسام الأخرى.
2. **توزيع المصاريف غير المباشرة وحسابها حسب طريقة مراكز التحليل**



التوزيع الثانوي

أ. تسجيل المصاريف المباشرة في كل قسم (التوزيع الأولي):

ترتب وتسجل المصاريف حسب طبيعتها (نقل ، صيانة ، كهرباء،مستخدمين ، إيجار ، ضرائب .....)، ثم توزع على مختلف الأقسام الرئيسية والمساعدة وذلك حسب نصيب كل قسم من هذه المصاريف حيث يحدد نصيب كل قسم حسب مفاتيح التوزيع. ثم تجمع المبالغ المحصل عليها في كل قسم لنحصل على النصيب الإجمالي للقسم الرئيسي أو المساعد من المصاريف الغير مباشرة. يسمى هذا التوزيع بالتوزيع الأولي.

ب. توزيع المصاريف 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 كذلك، ويسمى هذا التوزيع بالتوزيع الثانوي، ويأخذ أحد الأشكال التالية:

توزيع مباشر:

يتم توزيع المصاريف غير مباشرة لكل قسم مساعد منفردا على الأقسام الأساسية فقط، أي لا يتبادل خدمات مع قسم مساعد آخر ولا يقدم له خدمات.

ملاحظات:

- يجب أن يكون نصيب كل قسم مساعد بعد التوزيع صفرا: Σ ت II للأقسام المساعدة = 0 ت
- للتأكد من صحة عملية التوزيع: Σ ت I = Σ ت II

توزيع تنازلي:

تقوم هذه الطريقة على توزيع المصاريف غير المباشرة للقسم المساعد على باقي الأقسام المساعدة و الرئيسية لكن دون تبادل للخدمات. لذا من الأفضل قبل القيام بعملية التوزيع ترتيب الأقسام المساعدة ترتيبا تنازليا (أي من القسم الذي يوزع إلى أكبر من الأقسام إلى القسم الأقل منه توزيعا وهكذا).

ملاحظات:

- يجب أن يكون نصيب كل قسم مساعد بعد التوزيع صفرا: Σ ت II للأقسام المساعدة = 0 ت

- للتأكد من صحة عملية التوزيع: Σ ت I = Σ ت II

التوزيع التبادلي:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ تبادل الخدمات، أي أن الأقسام المساعدة تتبادل الخدمات فيما بينها، و لتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم يجب معرفة مجموع مصاريف كل قسم مساعد وذلك بدلالة الآخر باستخدام المعادلات.

ملاحظات:

- يجب أن يكون نصيب كل قسم مساعد بعد التوزيع صفرا: Σ ت II للأقسام المساعدة = **0** ت
- للتأكد من صحة عملية التوزيع: Σ ت I = Σ ت II

ج. **إعداد معدل التحميل لكل قسم رئيسي: (تحديد تكلفة وحدة القياس)**

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = \frac{\text{إجمالي المصاريف الغير مباشرة للقسم الرئيسي}}{\text{عدد وحدات القياس}}$$

ثالثا: حساب التكاليف والنتيجة (تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة، النتيجة التحليلية، العلاقة بين نتيجتي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية)

1. حساب التكاليف وسعر التكلفة حسب طريقة التكلفة الكلية في مؤسسة صناعية (انتاجية)

أ. **سعر التكلفة:** يضم سعر التكلفة كل المصاريف المتعلقة بالمنتوج من بداية من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى التي استخدمت في تصنيعه إلى حين بيعه. و يتكون سعر التكلفة من :

ب. **تكلفة الشراء:** تحسب وفق العلاقة التالية:

تكلفة الشراء= ثمن الشراء المواد الأولية + مصاريف الشراء المباشرة + مصاريف الشراء غير المباشرة.

ملاحظة (01): تحسب تكلفة شراء كل مادة أولية على حدى

ملاحظة (02): تؤخذ مصاريف الشراء غير المباشرة من جدول المصاريف غير المباشرة

ج. **تكلفة الإنتاج:** تحسب وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة (تكلفة المخرجات) + مصاريف الإنتاج المباشرة + مصاريف الإنتاج غير المباشرة.

ملاحظة (01): تحسب تكلفة انتاج كل منتوج على حدى

ملاحظة (02): إذا كانت هناك مخزون من المادة الأولية تحسب تكلفة شراء المواد المستهلكة (تكلفة المخرجات)باستخدام محاسبة المواد (تقييم المخزونات)

ملاحظة (03): تؤخذ مصاريف الإنتاج غير المباشرة من جدول المصاريف غير المباشرة

د. **تكلفة التوزيع (سعر تكلفة):** وتحسب بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج الوحدات المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة + مصاريف التوزيع الغير مباشرة.

ملاحظة (01): تحسب سعر تكلفة كل منتوج على حدى

ملاحظة (02): إذا كانت هناك مخزون من المنتوج فإن تكلفة إنتاج الوحدات المباعة تحسب باستخدام محاسبة المواد (تقييم المخزونات)

ملاحظة (03): تؤخذ مصاريف التوزيع غير المباشرة من جدول المصاريف غير المباشرة

ثانيا: النتيجة التحليلية:

تعبر النتيجة التحليلية عن العلاقة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة، حيث تكون موجبة عندما تقل المصاريف عن الإيرادات وسالبة في الحالة العكسية. وتحسب بالعلاقة :

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال – سعر التكلفة.

- للحصول على النتيجة التحليلية الصافية تضاف أو تطرح فوارق الجرد وفوارق التحميل و تحسب بالعلاقة:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية ± فوارق الجرد ± فوارق التحميل.

ملاحظة: يمكن إضافة صافي قيمة الفضلات المباعة إلى النتيجة في حالة عدم طرحها من تكلفة الإنتاج.

2. حساب التكاليف وسعر التكلفة حسب طريقة التكلفة الكلية في مؤسسة تجارية

حساب سعر التكلفة في المؤسسة التجارية يتضمن تكلفة الشراء وسعر التكلفة(تكلفة التوزيع)، أي لا يتضمن مرحلة حساب تكلفة الإنتاج، لأنها تقوم بعملية شراء السلع أو البضائع وبيعها على حالها، أي لا تقوم بعملية الإنتاج.

3. العلاقة بين نتيجتي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية:

تختلف نتيجة المحاسبة التحليلية على العموم عن نتيجة المحاسبة المالية، والمتمثلة في حساب نتيجة الأنشطة العادية، وذلك أن مصاريف المحاسبة التحليلية ليست نفسها مصاريف المحاسبة العامة، حيث هناك مصاريف تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ولا تعترف بوجودها المحاسبة المالية تسمى مصاريف أو عناصر إضافية. وهناك بالمقابل مصاريف موجودة في المحاسبة المالية لكن لا تخص المحاسبة التحليلية تسمى مصاريف غير معتبرة. حيث:

أ. المصاريف غير المعتبرة:

هي مجموع العناصر التي لا تخص النشاط العادي للمؤسسة، أي أن تحميلها لسعر تكلفة منتوج ما ليس له معنى باعتبارها لا تخص هذا المنتوج ولا تدخل في التكاليف العادية. وتتمثل في:

- تكاليف خارج الاستغلال (ح/ 67).
- المخصصات والمصاريف الاستثنائية.
- الضرائب على الأرباح.
- المصاريف الإعدادية.
- الرسم الإجمالي على الأعمال.

ب. العناصر الإضافية: هي مصاريف ذات صفة نظرية، أي أنها غير موجودة ضمن مجموعة التكاليف في المحاسبة العامة، وتسمى إضافية لأنها تضاف في مصاريف المحاسبة التحليلية، وتضم:

- **مكافأة صاحب المؤسسة (أجرة عمل المستغل) .**
- **الفوائد على رأس المال الخاص.**

ويمكن توضيح مختلف مصاريف المحاسبتين في الشكل الموالي:

العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

مصاريف المحاسبة العامة		مصاريف غير معتبرة مصاريف معتبرة		مصاريف معتبرة عناصر إضافية		مصاريف المحاسبة التحليلية

أي:

مصاريف المحاسبة التحليلية = مصاريف المحاسبة العامة + عناصر إضافية – مصاريف غير معتبرة.

إذن: **مصاريف المحاسبة المالية = مصاريف المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + مصاريف غير معتبرة**.

وعلى العموم فالنتيجة المحاسبية في المؤسسة واحدة، لذا تكون النتيجة التحليلية الصافية مساوية لنتيجة المحاسبة العامة (المتمثلة في نتيجة الأنشطة العادية قبل الضريبة)، وهذا يفترض إدخال الفوارق الموجودة بين النوعين من المصاريف في الحسبان، حيث:

- نتيجة المحاسبة المالية = رقم الأعمال – مصاريف المحاسبة المالية
- نتيجة المحاسبة المالية = رقم الأعمال – (مصاريف المحاسبة التحليلية - عناصر إضافية + مصاريف غير معتبرة)
- نتيجة المحاسبة المالية = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية – مصاريف غير معتبرة

و هي تساوي النتيجة التحليلية الصافية أي أن:

- نتيجة التحليلية الصافية = رقم الأعمال – مصاريف المحاسبة المالية(1)
- نتيجة التحليلية الصافية = نتيجة المحاسبة التحليلية + عناصر إضافية – مصاريف غير معتبرة (2)

رابعا: معالجة الحالات الخاصة في الانتاج

يترتب عن العملية الإنتاجية مشاكل خاصة يجب أخذها بالاعتبار عند حساب تكاليف الإنتاج وهي :

- استخدام منتجات نصف مصنعة (الخيط للنسيج، العجلات للدرجات....).
- عدم الانتهاء من تصنيع المنتوج في نهاية الفترة(منتوج قيد التصنيع).
- الحصول على فضلات ومهملات.
- استعمال أغلفة.
- الحصول على منتوج ثانوي (ناتج عن تصنيع المنتوج الأساسي مثل الزبدة عند صناعة اللبن، الزفت عند تكرير البترول)

1. فضلات ومهملات:

- **الفضلات:**هي البقايا المحصل عليها عند اجراء العمليات الإنتاجية، مثل البقايا عند التفصيل و التقطيع في مصنع أحذية
- **المهملات:** هي منتجات تامة أو نصف مصنعة بها عيوب ارتكبت أثناء عملية الإنتاج، فهي لا تطابق المواصفات المطلوبة، إذا لا يمكن بيعها أو استهلاكها.

و لمعالجة هذه الفضلات و المهملات نواجهه ثلاث حالات:

أ. **الفضلات و المهملات غير مسترجعة (يتم التخلص منها):** لأنه لا فائدة منها، فتضطر المؤسسة للتخلص منها ، وينتج عن ذلك مصاريف لقاء رميها والتخلص منها، لذا تضاف مصاريف الرمي إلى تكلفة الإنتاج. وفق العلاقة التالية :

تكلفة الإنتاج التام= تكلفة الإنتاج خلال الفترة + مصاريف رمي الفضلات والمهملات

ب. **الفضلات و المهملات الموجهة للبيع:** تقوم المؤسسة ببيعها وهي بذلك تحقق إيراد. و هذا الإيراد المحقق أو صافي الإيراد المحقق (يتم طرح مصاريف البيع و التوزيع) يتم إضافته للنتيجة الإجمالية أو طرحه من تكلفة الإنتاج . وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام= تكلفة الإنتاج خلال الفترة – صافي قيمة الفضلات والمهملات المباعة

صافي قيمة الفضلات أو المهملات المباعة = مبلغ البيع - مصاريف البيع

ج. **الفضلات و المهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية:** حيث يتم تحديد تكلفتها، ويتم طرحها من تكلفة الإنتاج للفترة ، ليتم إضافتها إلى تكلفة الإنتاج الخاصة بالفترة التي تمت فيها عملية استرجاعها مع مصاريف معالجتها إن وجدت.

2. **المنتجات الجارية (قيد التصنيع أو قيد الإنجاز أو قيد التنفيذ):**

هي المنتجات لم يتم تصنيعها رغم إنتهاء الفترة المحاسبية ، أي انها تصبح تامة الصنع في الفترة المحاسبية القادمة. وبالتالي لكل فترة محاسبية مخزون من المنتجات الجارية يكون ابتدائيا ، و يبقى مخزون من المنتجات الجارية في آخر الفترة المحاسبية.أي :

- يضاف المخزون من المنتوج الجاري لأول الفترة لأنه سيتم تحويله خلالها إلى منتجات تامة.
- يطرح المخزون من المنتوج الجاري لآخر الفترة لأنه لم يحول بعد إلى منتجات تامة .

و بالتالي فإن تكلفة الإنتاج التام تكون وفق العلاقة التالية

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج للفترة +تكلفة الإنتاج الجاري لأول الفترة – تكلفة الإنتاج الجاري لآخر الفترة

3. **المنتوج نصف مصنع:**

هو منتوج وسيط يصنع نهائيا أو جزئيا ، يستعمل في تركيب أو تصنيع منتوج آخر تام ، و يكون موجها إما للبيع والاستعمال، وقد يتم تصنيعه داخل المؤسسة أو يتم تصنيعه في مؤسسة أخرى. لذا عند حساب تكلفة المنتوج التام يجب أن تضم تكلفة إنتاج المنتوج النصف المصنع و تتمثل هذه التكلفة في جميع المصاريف المرتبطة بتصنيعه، و في حالة شراءه من مؤسسة أخرى تضاف تكلفة شراه وفق الكمية المستخدمة منه إلى تكلفة إنتاج المنتوج التام.

4. **الأغلفة التجارية:** هي مواد أو عناصر ضرورية لتغليف المنتوج النهائي وتقسم إلى :

أ. **أغلفة مسترجعة (متداولة، غير تالفة):** غير موجهة للبيع لأنها تعتبر من الاستثمارات، تودع لدى الزبائن مقابل مبلغ مالي يرد حين إرجاعها، لذلك قيمتها لا تدخل في حساب تكلفة الإنتاج أو التوزيع (سعر التكلفة)، وإنما تعامل عن طريق قسط الإهتلاك.

ب. **أغلفة تالفة غير مسترجعة**، موجهة للبيع مع المنتوج ، لذلك تضاف تكلفتها إلى تكلفة الإنتاج التام كمواد أولية مستهلكة إذا تم التغليف داخل ورشات الإنتاج أو تضاف إلى سعر التكلفة ،أما إذا لم يتم ذلك فتضاف تكلفتها إلى تكلفة التوزيع .