

المحاضرة الثالثة**طريقة التكاليف الكلية (الحقيقية) في تحديد التكلفة النهائية**

نقصد بهذه الطريقة ذلك الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع نفقات المؤسسة المباشرة والغير مباشرة التي تنفقها على منتج معين حيث ان التكلفة النهائية في هذه الطريقة تكون كلية كاملة لانها تشمل على جميع تكاليف الفترة. ان قياس التكاليف والتكلفة النهائية يؤدي بنا الى الفصل بين نوعين من التكاليف وهي أعباء تقسم حسب علاقتها بموضوع التكلفة (حسب درجة تأثيرها في التكلفة) والتي تتمثل في:

الأعباء المباشرة: هي أعباء تصرف خصوصا من اجل وحدة المنتج وهي تحسب أولا وتسجل في حساب التكاليف دون طرح أي مشكل أي الصاقها مباشرة بموضوع التكلفة، وتشمل:

- **تكلفة المواد الأولية:** وهي المواد التي تستعمل في العملية الإنتاجية وقد تكون مرت بتحويلات سابقة في مؤسسات أخرى على شكلها الخام الطبيعي.
- **تكلفة المواد المستهلكة:** وهي مواد مستعملة في العملية الإنتاجية بشكل مساعد وليست أساسية في تكوين المنتج مثل: الغراء والمسامير في منتجات النجارة....الخ.
- **تكلفة اليد العاملة المباشرة:** وتحدد بقيمة العمل المبذول في الإنتاج الذي يشكل تحويل المواد الأولية الأساسية من الإنتاج ويكون قياسها بتحديد الوقت المستغرق في الإنتاج \times تكلفة وحدة العمل.

الأعباء الغير مباشرة (المشتركة): وهي الأعباء التي لا يمكن ان تكون محسوبة مباشرة في التكلفة لأنها تنفق على النشاط الإنتاجي كله فهي ليست متعلقة بمنتج معين بل متعلقة بمجموعة من المنتجات، الوظائف او الأقسام (مشتركة) وتتواجد هذه التكاليف في جميع اقسام المؤسسة. ان عملية قياس هذه التكاليف تتسم بالصعوبة ومثال ذلك: الة تساهم في انتاج مجموعة من المنتجات وبكميات مختلفة فالمشكل هو تحديد ما هو الجزء من مصاريف الصيانة والاهتلاكات لهذه الالة الذي يدخل في تحديد تكلفة كل منتج على حدى.

طرق تحميل الأعباء الغير مباشرة:

ان الأعباء المباشرة لا تشكل مشكل في قياس التكلفة النهائية نظرا لبساطتها اما المشكل يكمن في عملية توزيع الأعباء الغير مباشرة على التكاليف والمنتجات التي تخضع لعدة عمليات وهذا ما يسمى بعملية **التحميل** وهناك عدة طرق للتحميل نذكر منها:

1. طريقة التحميل التقريبية

2. طريقة الأقسام المتجانسة او مراكز التحليل: ان مبدأ هذه الطريقة يتناول معرفة المبلغ الإجمالي للتكاليف الغير مباشرة المتعلقة بقسم ما وعدد وحدات القياس الناتجة عن هذا القسم وبعدها يمكن تحديد تكلفة وحدة القياس. تنقسم مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) الى:

- مراكز تحليلية رئيسية: وهي مراكز ذات نشاط قابل للقياس او اقسام يتوقف عليها نشاط المؤسسة مثل قسم الشراء، الإنتاج، التوزيع وهي اقسام رئيسية.
- مراكز تحليلية مساعدة: تتميز بنشاط يصعب قياسه ومهمتها تتمثل في مساعدة الأقسام الرئيسية على أداء نشاطها مثل: قسم الإدارة، الصيانة، النقل، الطاقة...الخ.

توزيع التكاليف الغير مباشرة (للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية) حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

هناك نوعين من التوزيع:

- **التوزيع التنازلي:** يتم توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الرئيسية بكيفية تسمح بالتوزيع في شكل واحد دون الرجوع الى الخلف والجدول التالي يوضح ذلك:

| الأقسام التوزيع | الأقسام المساعدة | | الأقسام الرئيسية | | |
|--|------------------|---|------------------|---|---|
| | A | B | C | D | E |
| تنازلي (نفس الاتجاه دون الرجوع الى الخلف) | ← | ← | ← | ← | ← |
| | | ← | ← | ← | ← |
| | | | ← | ← | ← |
| | | | | ← | ← |
| | | | | | ← |

طريقة ناولا ما تستخدم

- **التوزيع التبادلي:** يظهر هذا التوزيع عندما تقوم الأقسام المساعدة بتقديم خدمات للأقسام الأخرى وفي نفس الوقت تتلقى خدمات من اقسام أخرى ففي هذه الحالة يجب أولاً:
- تحديد قيمة هذه الخدمات (التكلفة المتبادلة).
- القيام بعملية التوزيع من خلال استخدام معادلتين من الدرجة الأولى حيث تمثل القيمة الاجمالية نسبة 100% والجدول التالي يوضح ذلك.

| الأقسام التوزيع | الأقسام المساعدة | | الأقسام الرئيسية | | |
|--------------------|------------------|---|------------------|-------------|-------------|
| | A | B | C | D | E |
| تبادلي | ← 100% | ← | % | % | % |
| | → 100% | | % | % | % |
| | 0 | 0 | وحدة القياس | وحدة القياس | وحدة القياس |

يعتبر هذا النوع من التوزيع الأكثر استخداما كون كل الأقسام تتبادل الخدمات فيما بينها.

مثال تطبيقي عن توزيع الأعباء الغير مباشرة وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

تنتج مؤسسة الوثام منتجين P1 و P2 وهذا باستعمال مادتين M1 و M2 وقد حددت الأعباء الغير مباشرة للفترة في الجدول التالي:

| الأقسام الرئيسية | | | | الأقسام المساعدة | | البيان |
|------------------|----------------------|----------------------|--------------|------------------|----------|----------------------|
| توزيع | ورشة 2 | ورشة 1 | تموين (شراء) | الصيانة | الادارة | |
| 160000 | 1450000 | 80100 | 30000 | 80000 | 195000 | مجموع التوزيع الاولي |
| %40 | %20 | %20 | %10 | %10 | (x) %100 | إدارة |
| %10 | %30 | %50 | %5 | (y) %100 | %5 | صيانة |
| كمية مباعه | ساعة يد عاملة مباشرة | ساعة يد عاملة مباشرة | كمية مشتراة | - | - | طبيعة وحدة القياس |
| 10000 و | 76000 سا | 42540 سا | 28000 و | - | - | قيمة وحدة القياس |

المطلوب: انجز جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

الحل:

نعتبر تكلفة قسم الإدارة هي X ونعتبر تكلفة قسم الصيانة هي Y :

$$1..... (y \times \%5) + 19500 = X$$

$$2..... (x \times \%10) + 80000 = Y$$

نعوض العلاقة 1 في 2 نجد:

$$3..... 100000 = ((y \times \%5) + 19500) \times \%10 + 80000 = Y$$

نعوض 3 في 1 نجد :

$$200000 = (100000 \times \%5) + 19500 = X$$

وعليه توزيع الأعباء الغير مباشرة يكون كما يلي في الجدول التالي:

| الأقسام الرئيسية | | | | الأقسام المساعدة | | البيان |
|------------------|----------|----------|--------------|------------------|----------|-----------------------|
| توزيع | ورشة 2 | ورشة 1 | تموين (شراء) | الصيانة | الادارة | |
| 160000 | 1450000 | 80100 | 30000 | 80000 | 195000 | مجموع التوزيع الاولي |
| 80000 | 40000 | 40000 | 20000 | 20000 | (200000) | إدارة |
| 10000 | 30000 | 50000 | 5000 | (100000) | 5000 | صيانة |
| 250000 | 1520000 | 170100 | 55000 | 0 | 0 | مجموع التوزيع الثانوي |
| 10000 و | 76000 سا | 42540 سا | 28000 و | - | - | قيمة وحدة القياس |
| 25 دج/و | 20/سا | 4 دج/سا | 1.96 دج/و | | | تكلفة وحدة القياس |

كقراءة لنتائج الجدول فان مصاريف (الأعباء) الشراء والإنتاج والتوزيع الغير مباشرة تحمل حسب وحدة القياس الموضحة في الجدول الأول وبتكلفة تم قياسها وتوضيحها في الجدول الثاني وتضاف هذه المصاريف الى المصاريف (الأعباء) المباشرة.

تمرين:

تنتج مؤسسة صناعية منتجين P1 و P2 باستعمال M1 و M2 على التوالي حيث يتم الإنتاج في 3 ورشات (التحضير، التركيب، الانهاء). خلال شهر أكتوبر 2021 استخرجت المعلومات التالية من دفاترها المحاسبية:

• مخزون اول مدة

M1 = 2200 كغ بتكلفة 15.4 دج/كغ

M2 = 5400 كغ بـ 18.2 دج /كغ

P1 = 250 وحدة بـ 27 دج/و

p2 = 300 وحدة بـ 28 دج/كغ

المشتريات:

M1 = 1100 كغ بـ 11 دج/كغ

M2 = 1350 كغ بـ 14 دج /كغ

وبلغت مصاريف الشراء المباشرة 3.2 دج للكغ الواحد من كل مادة مشتراة.

الإنتاج والاستعمالات:

لانتاج 1000 وحدة من P1 تم استعمال 820 كغ من M1

لانتاج 1200 وحدة من p2 تم استعمال 760 كغ من M2

اليد العاملة المباشرة:

1310 ساعة عمل بـ 8 دج/سا منها 920 سا لانتاج P1

المبيعات:

تم بيع 820 وحدة من P1 بـ 50 دج/و

تم بيع 900 وحدة من P2 بـ 55 دج/و

الأعباء الغير مباشرة ملخصة في الجدول التالي مع الاخذ بعين الاعتبار 2000 دج كاعباء غير معتبرة و 920.6 دج كعناصر إضافية.

| الأقسام الرئيسية | | | | الأقسام المساعدة | | البيان |
|------------------|-------------|----------------------|-----------------------|------------------|----------|----------------------|
| التوزيع | الانهاء | التركيب | التحضير | الادارة | الصيانة | |
| 3990 | 11970 | 1205 | 5890 | 8150 | 8050 | مجموع التوزيع الاولي |
| %10 | %30 | %35 | %10 | %15 | %100 (x) | الصيانة |
| 3 | 1 | 3 | 2 | %100 (y) | 1 | الادارة |
| كمية مباعة | وحدات منتجة | ساعة يد عاملة مباشرة | كغ مادة أولية مستعملة | - | - | طبيعة وحدة القياس |

المطلوب:

- اكمل جدول الأعباء الغير مباشرة.
- حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية، النتيجة التحليلية الاجمالية والصادفية.
- ملاحظة: تقييم المخرجات من المخازن بالنسبة للمواد الأولية والمنتجات بطريقة FIFO.

الحل:

- جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة

نعتبر تكلفة قسم الصيانة هي X ونعتبر تكلفة قسم الادارة هي Y :

$$1..... (y \times 10/1) + 8050 = X$$

$$2..... (x \times \%15) + 8150 = Y$$

نعوض العلاقة 1 في 2 نجد:

$$3..... 9500 = ((y \times 0.1) + 8050) \times \%15 + 8150 = Y$$

نعوض 3 في 1 نجد :

$$9000 = (9500 \times 0.1) + 8050 = X$$

| الأقسام الرئيسية | | | | الأقسام المساعدة | | البيان |
|------------------|-------------|----------------------|-----------------------|------------------|---------|-----------------------|
| التوزيع | الانهاء | التركيب | التحضير | الادارة | الصيانة | |
| 3990 | 11970 | 1205 | 5890 | 8150 | 8050 | مجموع التوزيع الاولي |
| 900 | 2700 | 3150 | 900 | 1350 | (9000) | الصيانة |
| 2850 | 950 | 2850 | 1900 | (9500) | 950 | الادارة |
| 7740 | 15620 | 7205 | 8690 | 0 | 0 | مجموع التوزيع الثانوي |
| كمية مباعه | وحدات منتجة | ساعة يد عاملة مباشرة | كغ مادة أولية مستعملة | - | - | طبيعة وحدة القياس |
| 1720 | 2200 | 1310 | 1580 | - | - | قيمة وحدة القياس |
| 4.5 دج/و | 7.1 دج/و | 5.5 دج/سا | 5.5 دج/كغ | - | - | تكلفة وحدة القياس |

- تكلفة الشراء:

| M2 | | | M1 | | | |
|-------|------------|------|-------|------------|------|------------------------|
| 18900 | 14 | 1350 | 12100 | 11 | 1100 | |
| 4320 | 3.2 | 1350 | 3520 | 3.2 | 1100 | مصاريف الشراء المباشرة |
| 23200 | | 1350 | 15620 | | 1100 | تكلفة الشراء الاجمالية |
| | 17.2 دج/كغ | | | 14.2 دج/كغ | | تكلفة شراء الوحدة |

- تكلفة الإنتاج

بالنسبة للمواد الأولية المستهلكة فان طريقة تقييم تكلفة مخرجات المادة الأولية من المخزن يكون بطريقة FIFO وعليه نأخذ بعين الاعتبار ما كان موجود في المخزن أي مخ1، وبالتالي يتم استهلاك مخ1 أولاً ثم المشتريات.

| P2 | | | P1 | | | |
|-------|-----------|------|-------|------------|------|--|
| - | - | - | 12628 | 15.4 | 820 | تكلفة المادة الأولية المستهلكة |
| 13832 | 18.2 | 760 | - | - | - | M1 M2 |
| 3120 | 8 | 390 | 7360 | 8 | 920 | مصاريف الإنتاج المباشرة اليد العاملة المباشرة |
| 4180 | 5.5 | 760 | 4510 | 5.5 | 820 | مصاريف الإنتاج الغير مباشرة التحضير |
| 2145 | 5.5 | 390 | 5060 | 5.5 | 920 | التركيب |
| 8520 | 7.1 | 1200 | 7100 | 7.1 | 1000 | الانهاء |
| 31797 | | 1200 | 36658 | | 1000 | تكلفة الإنتاج الاجمالية |
| | 26.5 دج/و | | | 36.66 دج/و | | تكلفة انتاج الوحدة |

• التكلفة النهائية

فيما يخص المبيعات فهي اخراج من مخازن المؤسسة وحسب سياسة المؤسسة فانه يتم تقييم تكلفة المخرجات بطريقة FIFO وعليه لابد من الاخذ بعين الاعتبار مخ 1 من المنتجات، وبالتالي يتم بيع مخ 1 ثم ما تم انتاجه.

| P2 | | | P1 | | | |
|-------|-----------|-----|---------|------------|-----|-----------------------------|
| 8400 | 28 | 300 | 6750 | 27 | 250 | تكلفة الإنتاج المباع |
| 15900 | 26.5 | 600 | 20896.2 | 36.66 | 570 | |
| 4050 | 4.5 | 900 | 3690 | 4.5 | 820 | مصاريف التوزيع الغير مباشرة |
| 28350 | | 900 | 31336.2 | | 820 | التكلفة النهائية الاجمالية |
| | 31.5 دج/و | | | 38.21 دج/و | | التكلفة النهائية للوحدة |

• نتيجة المحاسبة التحليلية

| P2 | | | P1 | | | |
|---------|----|-----|-----------|----|-----|-----------------------------|
| 49500 | 55 | 900 | 41000 | 50 | 820 | رقم الاعمال |
| (28350) | | | (31336.2) | | | التكلفة النهائية الاجمالية |
| 21150 | | | 9663.8 | | | النتيجة التحليلية الاجمالية |

النتيجة التحليلية الاجمالية = 21150 + 9663.8 = 30813.8 دج

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الصافية + العناصر الإضافية - الأعباء الغير معتبرة

= 29734.4 دج = 2000 - 920.6 + 30813.8

بالتوفيق

د فروخي وافية