

تمهيد

كم سبق القول يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالمنتج الى نوعين هما التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ويتسم تحميل التكاليف المباشرة على الوحدات النهائية بالسهولة والدقة وذلك لوجود علاقة مباشرة بين تلك التكاليف والوحدات النهائية مما يسهل عملية التتبع المباشر لتلك التكاليف من واقع مستندات تحدد استفاد الأمر من العناصر المباشرة ودون الحاجة الى التقريب والحكم الشخص . بينما يتيسر تخصيص التكاليف الاضافية (غير المباشرة) على الوحدات النهائية بالصعوبة وعدم الدقة نظرا لعدم وجود مستندات يمكن من خلالها التتبع المباشر لتلك التكاليف على وحدات المنتج أو الأمر الانتاج لذا يهدف هذا الجزء من المنهج الى دراسة أهم الأسس والاجراءات التي يمكن لمحاسب التكاليف اتباعها لتحميل التكاليف الاضافية المنفقة خلال فترة معينة على الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة .

خصائص التكاليف غير المباشرة

- لا تتعلق بمنتج معين وانما هي تكاليف تفيده النشاط ككل .
- تمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف نتيجة لكون حجم المنشآت واتجاه معظمها الى استبدال الطاقة البشرية بطاقة آلية الأمر الذي ترتب عليه زيادة عدد البنود غير المباشرة .
- برغم كونها تكاليف غير مباشرة الا انها تعد امرا ضروريا لان انفاقها قصد به الحصول على الطاقات والامكانيات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الانتاجية ومن امثلة التكاليف الصناعية الاضافية استهلاك مباني والات ومعدات المصنع وتكاليف الكهرباء والمياه والصيانة والمواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة
- لا يمكن تحميل هذه التكاليف وربطها بمنتج محدد بذاته فهي تكاليف عامة .
- نظرا لتنوع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعدد اارتباط بعضها بالتغير في حجم النشاط وارتباط البعض الاخر بالطاقة الانتاجية وكذلك ارتباط جزء ثالث منها بالفترات الزمنية الامر الذي جعل محاسب التكاليف يواجه العديد من المشاكل والصعوبات عند تحديد نصيب المنتج النهائي من هذه التكاليف هذا بعكس المواد المباشرة والاجور المباشرة الذي يمكن ايجاد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة .

ومن اهم هذه المشاكل والصعوبات ما يلي :

مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة :

- عمومية التكاليف الصناعية غير المباشرة ، بمعنى عدم وجود الارتباط المباشر بينها وبين وحدات المنتج النهائي او الاوامر الانتاجية حيث انها تتفق بصفة عامة على العمليات الانتاجية للمساعدة في خلق هذا المنتج وجعله معدا للبيع .
- اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الاخر نظرا لتعدد وتنوعها الامر الذي ادى الى صعوبة الرقابة عليها
- اختلاف سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة مع التغير في حجم الانتاج فهناك التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة والتكاليف شبه المتغيرة وبالتالي ظهرت المشاكل عند تجميعها وتحليلها على المنتجات.
- ارتباط جزء من هذه التكاليف بفترات زمنية قد تصل الى عام وبالتالي فانه يصعب تحديد نصيب وحدات التكلفة منها خلال فترات زمن قصيرة ، الامر الذي يتعارض مع كون محاسبة التكاليف نظام للمعلومات يمد الادارة بالبيانات السريعة اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات الانتاجية وغالبا ما يلجأ محاسب التكاليف الى اسلوب التقدير لهذه التكاليف للتغلب على هذه المشكلة .
- في حالة تعدد المنتجات في المشروع وعدم تجانس هذه المنتجات تزداد صعوبة تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة الامر الذي يدعو محاسب التكاليف الى استخدام معدلات متعددة للتحميل

خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الإضافية) :

يُقصد بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانتاج هو إيجاد الوسيلة المناسبة والعادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف . ومن الطبيعي ان محاسب التكاليف لا ينتظر حتى نهاية الفترة المالية و يقوم بحصر التكاليف الفعلية (الانتاجية) التي انفقت فعلا خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الانتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة ولذلك فانه يلجأ الى وضع التقديرات المختلفة لبند التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تحميل التكاليف الإضافية او التكاليف غير المباشرة على الوحدات النهائية من خلال اتباع الخطوات التالية :

اولا: تحديد مراكز التكلفة:

يتم تقسيم المنشأة او المصنع الى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز انتاج وهي التي تمر فيها فعلا وحدات الانتاج خلال العمليات الانتاجية و مراكز الخدمات الانتاجية . ومن الأمثلة على مراكز الانتاج مركز الغزل ومركز النسيج ومركز الصباغة ، ومن الأمثلة على مراكز الخدمات الانتاجية مركز الصيانة ومركز المخازن ومركز القوى المحركة ومركز الرقابة الصناعية ومركز الامن بالإضافة الى ان هناك بعض مراكز الخدمات العامة بالمنشأة والتي تفيدها مراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الانتاج ايضا مثل مركز شئون العاملين والتي يتم اخذها في الاعتبار عند تخصص التكاليف غير المباشرة

ومراكز الانتاجية هي المسئول مباشرة عن تصنيع المنتجات التي يتم بيعها ف الشركات الصناعية أو تادية الخدمة للعملاء في شركات الخدمات ومن أمثلة الأقسام أو المراكز الانتاجية في شركات الخدمات كأحد (مكاتب المحاسبة الكبيرة) قسم الضرائب قسم المراجعة قسم الاستشارات الادارية وفي الشركات الصناعية كشركة تصنيع سيارات قسم التجميع والدعوات أما الأقسام المعاونة (أو مراكز الخدمات) فهي التي تقدم خدمات هامة وضرورية لأقسام الانتاج وترتبط بالمنتجات أو الخدمات المنتجة بعلاقة غير مباشرة و يتم ربط عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة ومصروفات غير مباشرة بتلك المراكز يتمهيدا لتحميلها على وحدات الانتاج

ثانياً : حصر عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة

يتم حصر التكاليف الإضافية المنفقة فعلا خلال فترة التكاليف والتي تشمل على كافة التكاليف التي يصعب تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بطريقة مباشرة وبصفة عامة يمكن القول بأنها عبارة عن كافة التكاليف بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة التي سبق تحميلها على المنتجات النهائية بطريقة مباشرة .

ويتم حصر التكاليف الإضافية على النحو التالي :

- تحصر تكاليف المواد غير المباشرة من خلال تحليل مستندات صرف المواد المتعلقة بالفترة وهي اذون صرف المواد ، واشعارات تحويل المواد بين مراكز التكلفة ، واشعارات المواد المفقودة .
- تحصر تكاليف الأجور غير المباشرة من خلال تحليل تقارير الأداء اليومية للعاملين بمراكز التكلفة المختلفة .
- تحصر تكاليف الخدمات غير المباشرة من خلال تحليل سجلات تكاليف الخدمات الداخلية والخارجية

ثالثا: تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة

يُقصد بعملية تخصيص تحميل بعض عناصر التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة التي تنفرد بها . فرغم ان التكاليف الإضافية تعتبر غير مباشرة للمنتج إلا أنها تعتبر مباشرة لقسم الانتاج أو لقسم الخدمة المعين و يقصد بعملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيص نسب من هذه العناصر على مراكز التكاليف على اسس تمكن من توزيع العناصر وفقا لانتصبة عادلة وبالتالي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة هي التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة اي التي لاتلتصق بها مباشرة. وفيما يلي كيفية تقسيم شركة صناعية وشركة خدمات الى اقسام انتاجية واقسام خدمية - أو معاونة - ومكونات التكاليف الإضافية المباشرة لكل قسم من هذه الأقسام

منشأة صناعية (تصنيع الأثاث)

أقسام خدمات	أقسام انتاجية
<ul style="list-style-type: none"> • قسم المخازن - رواتب كتبة المخازن - استهلاك الات الرفع - تكاليف الكهرباء • قسم المطعم - تكاليف الاغذية - رواتب الطباخين - استهلاك أجهزة المطبخ • قسم الصيانة - أجور عمال الصيانة - مواد النظافة - وقود وزيوت لمعدات الصيانة • ادارة المصنع العامة - مرتبات الموظفين - استهلاك المباني - الكهرباء والتليفون 	<ul style="list-style-type: none"> • قسم التجميع - تكاليف الاشراف - عدد صغيرة مستخدمة - استهلاك الات • قسم التشطيب - تكاليف الصنفرة - استهلاك الات - مرتب رئيس القسم • قسم الدهان - مواد دهان - استهلاك مواد دهان - مرتب رئيس القسم • قسم التغليف - مواد تغليف - استهلاك أدوات تغليف - أجور العاملين

منشأة خدمات (بنك)

أقسام خدمات	أقسام انتاجية
<ul style="list-style-type: none"> • قسم تشغيل المعلومات - رواتب العاملين - تكاليف برمجيات - استهلاك الحاسبات • قسم ادارة البنك - مرتب المدير العام - رواتب الاستعلامات والسكرتارية - تكاليف الهاتف 	<ul style="list-style-type: none"> • قسم قروض السيارات - رواتب العاملين بالقسم - الأدوات الكتابية • قسم الاقراض التجاري - رواتب العاملين بالقسم - استهلاك الات وحاسبات القسم - تكاليف برمجيات

رابعاً: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج

يتم في هذه الخطوة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بمراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الانتاج وذلك لان مراكز الخدمات الانتاجية انشئت لخدمة مراكز الانتاج فلا بد من تحمل تكاليفها على مراكز الانتاج . ويتم ذلك باتباع احدى الطرق التالية

١ - طريقة التوزيع الاجمالي ٢ - طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)

٣ - طريقة التوزيع التنزلي ٤ - طريقة التوزيع التبادلي

وسوف تم تناول هذه الطرق بشئ من التفصيل فيما بعد

خامساً : تحديد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الانتاج

يتم في هذه الخطوة احتساب معدلات تحميل التكاليف الاضافية الخاصة بمراكز الانتاج لتحميل المنتجات داخل هذه المراكز بنسبتها من التكاليف غير المباشرة . ينبغي الاشارة الى ان هناك العديد من انواع معدلات تحميل التكاليف الاضافية ومن اهم تلك الاسس ما يلي •

اسس مالية وتشتمل على كل مما يلي

- التحميل على أساس تكلفة المواد المباشرة

- التحميل على أساس تكلفة العمل المباشر

- التحميل على أساس التكلفة الأولية

• اسس كمية . غير مالية وتعتمد على الساعات او على الوحدات

- التحميل على أساس ساعات العمل المباشر

- التحميل على اساس ساعات تشغيل الآلات

- التحميل على أساس وحدات الانتاج .

وسوف تم تناول هذه الاسس بشئى من التفصيل في ما بعد

ان اسهل طريقة لتحميل التكاليف الاضافية وتوزيعها على المنتجات هو الانتظار الى اخر الفترة المحاسبية ثم حصر هذه التكاليف فعلياً وتوزيعها على المنتجات .

الا ان هذه الطريقة معيبة لسببين :

١ - هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلا) لدرجة انها قد لاتمكن من توفير بيانات سريعة خلال هذه الفترة عن تكاليف المنتج وهذا من شأنه يؤدي الى إعاقة اتخاذ العديد من القرارات .

٢ - ان هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة (شهرا) بحيث انها قد لا تمكن من مراعاة المؤثرات الموسمية .

- وهذا من شأنه قد يعطي بيانات عن تكلفة المنتج بشكل غير مستقر فالمعروف ان هناك كثير من عناصر التكاليف ترتفع وتخفض بفعل المؤثرات الموسمية فنجد مثلا تكلفة التكييف تزيد في شهور الصيف عن شهور الشتاء

- وبناء على ذلك فان محاسب التكاليف قد استقروا على تحديد معدل تحميل تقديري تفادي ما تقدم من عيوب .

ولا يعني تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف الاضافية باستخدام المعدل التقديري اننا حملناها بانصبتها الحقيقية من التكاليف الاضافية الصناعية الفعلية ، وانما هو تحميل تقديري يرجى ان يكون اقرب ما يكون الى التحميل الفعلي ، كما يقصد به توفير بيانات سريعة عن تكاليف المنتج تسهل وترشد العديد من القرارات الادارة .

- اما عن الفرق بين التحميل التقديري والتحميل الفعلي فيمكن معالجته في اخر الفترة المحاسبية .

- سادسا: قياس فروق تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

- يتم في هذه الخطوة احتساب فروق تحميل التكاليف الاضافية على المنتجات وهناك نوعين من فروق التحميل :

- **زيادة تحميل** : وذلك في حالة زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على الانتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستفدة خلال الفترة .

- **نقص تحميل** : وذلك في حالة نقص التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على الانتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستفدة في خلال الفترة وترجع اسباب الفروق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية والفعلية الى الاسباب الاتية:

• الطبيعة الموسمية للانتاج

• حدوث اخطاء في تقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة

• الظروف غير العادية او الطارئة اثناء الفترة التكاليفية

دافوره هانم ::: hanan