

## محاسبة ادارية [16] - المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة

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 التكاليف والوحدات النهائية مما يسهل عملية تتبع المباشرة لتلك التكاليف من واقع مستندات تحدد استفاد الأمر من العناصر المباشرة ودون الحاجة الى التقريب والحكم الشخصي بينما يتسم 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 او الأمر الانتاجي.

لذا يهدف هذا الجزء من المنهج الى دراسة اهم الأسس والاجراءات التي يمكن لمحاسب التكاليف اتباعها لتحميل التكاليف الإضافية المنفقة خلال فترة معينة على الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة.

### خصائص التكاليف غير المباشرة:

- لا تتعلق بمنتج معين وانما هي تكاليف تنفيذ النشاط ككل.

- تمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من اجمالي الكاليف نتيجة لكبر 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 لأن انفاقها يقصد به الحصول على الطاقات والإمكانيات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الانتاجية ومن امثلة التكاليف الصناعية الاضافية استهلاك مباني والآت ومعدات المصنع وتكاليف الكهرباء والمياه والصيانة والمواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

- لا يمكن تحميل هذه التكاليف وربطها بمنتج محدد بذاته فهي تكاليف عامة.

نظراً لتنوع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعددتها وارتباط بعضها بالتغير في حجم النشاط وارتباط البعض الآخر 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 والأجور 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 الأوامر الانتاجية حيث انها تتفق بصفة عامة على العمليات الانتاجية للمساعدة في خلق هذا المنتج وجعله معداً للبيع.

- اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الآخر نظرا لتعددتها 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 شبة المتغيرة وبالتالي ظهرت المشاكل عند تجميعها وتحليلها على المنتجات.

- ارتباط جزء من هذه التكاليف بفترات زمنية قد تصل الى عام وبالتالي فإنه يصعب تحديد نصيب وحدات التكلفة منها خلال فترات زمنية 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 الأمر الذي يدعو محاسب التكاليف الى استخدام معدلات متعددة للتحميل.

### خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الاضافية):

يقصد بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانتاج هو ايجاد الوسيلة المناسبة والعادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف ومن الطبيعي ان محاسب التكاليف لا ينتظر حتى نهاية الفترة المالية ويقوم بحصر التكاليف الفعلية (الانتاجية) التي انفقت فعلا خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الانتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة ولذلك فإنه يلجأ الى وضع التقديرات المختلفة لبنود التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يتم تحميل التكاليف الاضافية او التكاليف غير المباشرة على الوحدات النهائية من خلال اتباع الخطوات التالية:

## أولاً: تحديد مراكز التكلفة:

يتم تقسيم المنشأة أو المصنع إلى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز إنتاج وهي التي تمر فيها فعلاً وحدات الإنتاج خلال العمليات الإنتاجية ومراكز الخدمات الإنتاجية.

**ومن الأمثلة على مراكز الإنتاج** مركز الغزل ومركز النسيج ومركز الصباغة ومن الأمثلة على مراكز الخدمات الإنتاجية مركز الصيانة ومركز المخازن ومركز القوى المحركة ومركز الرقابة الصناعية ومركز الأمن بالإضافة إلى أن هناك بعض مراكز الخدمات العامة بالمنشأة والتي تفيد مراكز الخدمات الإنتاجية ومراكز الإنتاج أيضاً مثل مركز شئون العاملين والتي يتم أخذها في الاعتبار عند تخصيص التكاليف غير المباشرة.

**ومراكز الإنتاج** هي المسؤول مباشرة عن تصنيع المنتجات التي يتم بيعها في الشركات الصناعية أو تأدية الخدمة للعملاء في شركات الخدمات ومن أمثلة الأقسام أو المراكز الإنتاجية في شركات الخدمات كأحد (مكاتب المحاسبة الكبيرة) قسم الضرائب قسم المراجعة قسم الاستشارات الإدارية وفي الشركات الصناعية كشركة تصنيع سيارات قسم التجميع والدهانات.

أما الأقسام المعاونة (أو مراكز الخدمات) فهي التي تقدم خدمات هامة وضرورية لأقسام الإنتاج وترتبط بالمنتجات أو الخدمات المنتجة بعلاقة غير مباشرة. ويتم ربط عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة من مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة ومصروفات غير مباشرة بتلك المراكز تمهيداً لتحميلها على وحدات الإنتاج.

## ثانياً: حصر عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يتم حصر التكاليف الإضافية المنفقة فعلاً 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 أدون صرف المواد وأشعارات تحويل المواد بين مراكز التكلفة وأشعارات 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.

## ثالثاً: تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة:

يقصد بعملية التخصيص تحميل بعض عناصر التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة التي تنفرد بها فرغم أن التكاليف الإضافية تعتبر غير مباشرة للمنتج إلا أنها تعتبر مباشرة لقسم الإنتاج أو لقسم الخدمة المعين.

ويقصد بعملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيص نسب من هذه العناصر على مراكز التكاليف على أساس تمكن من توزيع العناصر وفقاً لنسبة عادلة وبالتالي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة هي التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة أي التي لا تلتصق بها مباشرة.

وفيما يلي كيفية تقسيم شركة صناعية وشركة خدمات إلى أقسام إنتاجية وأقسام خدمية - أو معاونة - ومكونات التكاليف الإضافية المباشرة لكل قسم من هذه الأقسام.

### منشأة خدمات ( بنك )

أقسام خدمات	أقسام إنتاجية
قسم تشغيل المعلومات	قسم قروض السيارات
رواتب العاملين	رواتب العاملين بالقسم
تكاليف برمجيات	الأدوات الكتابية
استهلاك الحاسبات	قسم الاقتراض التجاري
قسم إدارة البنك	رواتب العاملين بالقسم
مرتب المدير العام	استهلاك الآلات وحاسبات القسم
رواتب الاستعلامات والسكرتارية	تكاليف برمجيات
تكاليف الهاتف	

### منشأة صناعية ( تصنيع الأثاث )

أقسام خدمات	أقسام إنتاجية
قسم المخازن	قسم التجميع
رواتب فنية المخازن	تكاليف الأشراف
استهلاك الآلات الرفق	عدد صغيرة مستخدمة
تكاليف الكهرباء	استهلاك الآلات
قسم المطعم	قسم التنظيف
تكاليف الأغذية	تكاليف الصنطرة
رواتب الطباخين	استهلاك الآلات
استهلاك أجهزة المطبخ	مرتب رئيس القسم
قسم الصيانة	قسم الدهان
أجور عمال الصيانة	مواد دهان
مواد النظافة	استهلاك مواد دهان
وقود وزيت لمعدات الصيانة	مرتب رئيس القسم
إدارة المصنع العامة	قسم التنظيف
مرتبات الموظفين	مواد تكليف
استهلاك المباني	استهلاك أدوات تكليف
التكهرباء والتليفون	أجور العاملين

#### 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:

- 1- طريقة التوزيع الاجمالي. 2- طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي). 3- طريقة التوزيع التنازلي. 4- طريقة التوزيع التبادلي.

وسوف يتم تناول هذه الطرق بشيء 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 بنصيبها 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 ما يلي:

- التحميل على اساس تكلفة المواد المباشرة. - التحميل على اساس تكلفة العمل المباشر. - التحميل على اساس التكلفة الأولية.

#### • اسس كمية غير مالية وتعتمد على الساعات او على الوحدات:

- التحميل على اساس ساعات العمل المباشر. - التحميل على اساس ساعات تشغيل الآلات. - التحميل على اساس وحدات الانتاج.

وسوف يتم تناول هذه الاسس بشيء من التفصيل فيما 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:

1- هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلاً) لدرجة انها قد لا تمكن من توفير بيانات سريعة خلال هذه الفترة عن تكاليف المنتج وهذا من شأنه يؤدي الى اعاقه اتخاذ العديد من القرارات.

2- ان هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة (شهرًا) 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 وتنخفض بفعل المؤثرات الموسمية فنجد مثلاً تكلفة التكييف تزيد في شهور الصيف عن شهور الشتاء.

- وبناء على ذلك فإن محاسبي التكاليف قد استقروا على تحديد معدل تحميل تقديري يتفادى 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 الادارية.

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

#### سادساً: 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 المستنفدة خلال الفترة.

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

وترجع اسباب الفروق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية والفعلية الى الاسباب الآتية:

- الطبيعة الموسمية للانتاج.
- حدوث اخطاء في تقدير عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- الظروف غير العادية او الطارئة اثناء الفترة التكاليفية.