

## المحاضرة الخامسة عشر

### الفصل الخامس:

#### تخصيص التكاليف الإضافية

#### (المحاسبة عن التكاليف الصناعية غير المباشرة)

- تمهيد :** تقسم التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى نوعين هما التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة
- ✓ يتسم 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 استنفاد الأمر من العناصر المباشرة ودون الحاجة إلى التقريب والحكم الشخصي.
  - ✓ يتسم تخصيص التكاليف الإضافية ( غير المباشرة ) على الوحدات النهائية بالصعوبة وعدم الدقة نظرا لعدم وجود مستندات يمكن من خلالها التتبع المباشر لتلك التكاليف على وحدات المنتج أو الأمر الإنتاجي.
- يهدف هذا الفصل إلى دراسة أهم الأسس والإجراءات التي يمكن لمحاسب التكاليف إتباعها لتحميل التكاليف الإضافية المنفقة خلال فترة معينة على الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة.

#### 1- خصائص التكاليف غير المباشرة:

- \* لا تتعلق بمنتج معين وإنما هي تكاليف تفيد النشاط ككل.
- \* تمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف نتيجة لكبر حجم المنشآت واتجاه معظمها إلى استبدال الطاقة البشرية بطاقة آلية الأمر الذي ترتب عليه زيادة عدد البنود غير المباشرة.
- \* برغم كونها تكاليف غير مباشرة إلا أنها تعد أمرا ضروريا لأن انفاقها يقصد به الحصول على الطاقات والامكانيات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الإنتاجية ومن أمثلة التكاليف الصناعية الإضافية 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.
- \* نظرا لتنوع التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعددتها وارتباط بعضها بالتغير في حجم النشاط وارتباط البعض الآخر بالطاقة الإنتاجية وكذلك ارتباط جزء ثالث منها بالفترات الزمنية الأمر 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 إيجاد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة.

#### ومن أهم هذه المشاكل والصعوبات ما يلي:

#### 2- مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

- عمومية التكاليف الصناعية غير المباشرة : عدم وجود الارتباط المباشر بينها وبين وحدات المنتج النهائي أو الأوامر الإنتاجية
- اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الآخر نظرا لتعددتها وتنوعها الأمر الذي أدى إلى صعوبة الرقابة عليها.
- اختلاف سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة مع التغير في حجم الإنتاج 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 إلى عام وبالتالي فإنه يصعب تحديد نصيب وحدات التكلفة منها خلال فترات زمنية قصيرة ، الأمر الذي يتعارض مع كون محاسبة التكاليف نظام للمعلومات يمد الإدارة بالبيانات السريعة اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية وغالبا ما يلجأ محاسب التكاليف إلى أسلوب 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 إلى استخدام معدلات متعددة للتحميل.

#### ❖ خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة ( التكاليف الإضافية ) :

- يقصد بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الإنتاج هو إيجاد 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 (الإنتاجية) التي انفقت فعلا خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الإنتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة ولذلك فإنه يلجأ إلى وضع التقديرات المختلفة لبنود التكاليف الصناعية غير المباشرة.

يتم تحميل التكاليف الإضافية أو التكاليف غير المباشرة على الوحدات النهائية من خلال اتباع الخطوات التالية:

أولا: تحديد مراكز التكلفة

يتم تقسيم المنشأة أو المصنع الى مراكز تكلفة و المتمثلة في **مراكز انتاج** وهي التي تمر فيها فعلا وحدات الإنتاج خلال العمليات الإنتاجية و**مراكز 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 الامن
  - بالإضافة الى ان هناك **بعض مراكز الخدمات العامة** بالمنشأة والتي تفيد مراكز الخدمات الإنتاجية ومراكز الإنتاج ايضا مثل مركز شؤون العاملين والتي يتم اخذها في الاعتبار عند تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- مراكز الإنتاج** هي المسئول 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 الادارية
  - وفي الشركات الصناعية كشركة تصنيع سيارات قسم التجميع والدهانات.
  - أما الاقسام 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 تمهيدا لتحميلها على وحدات الإنتاج.

#### ثانيا :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، وإشعارات تحويل المواد بين مراكز التكلفة، وإشعارات 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:

يقصد بعملية التخصيص تحميل بعض عناصر التكاليف الإضافية على مراكز التكلفة التي تنفرد بها .فرغم ان 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 اساس تمكن من توزيع العناصر وفقا لانصبة عادلة وبالتالي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة هي التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة اي التي لا تلتصق بها مباشرة.

-وفيما يلي كيفية تقسيم شركة صناعية وشركة خدمات الى اقسام انتاجية وأقسام خدمية – أو معاونة - ومكونات التكاليف الإضافية المباشرة لكل قسم من هذه الأقسام.

منشأة خدمات (بنك)	
أقسام إنتاجية	أقسام خدمات

منشأة صناعية (تصنيع الأثاث)	
أقسام إنتاجية	أقسام خدمات

<p><b>*قسم تشغيل المعلومات</b> رواتب العاملين تكاليف برمجيات استهلاك الحاسبات</p> <p><b>*قسم إدارة البنك</b> مرتب المدير العام رواتب الاستعلامات والسكرتارية تكاليف الهاتف</p>	<p><b>*قسم قروض السيارات</b> رواتب العاملين بالقسم الأدوات المكتبية</p> <p><b>*قسم الأقرض التجاري</b> رواتب العاملين بالقسم استهلاك آلات وحاسبات القسم تكاليف برمجيات</p>	<p><b>*قسم المخازن</b> رواتب كتبة المخازن استهلاك آلات الرفع تكاليف الكهرباء</p> <p><b>*قسم المطعم</b> تكاليف الأغذية رواتب الطباخين استهلاك أجهزة المطبخ</p> <p><b>*قسم الصيانة</b> أجور عمال الصيانة مواد النظافة وقود وزيت لمعدات الصيانة</p> <p><b>*إدارة المصنع العامة</b> مرتبات الموظفين استهلاك المباني الكهرباء والتلفون</p>	<p><b>*قسم التجمع</b> تكاليف الإشراف عدد صغيرة مستخدمة استهلاك الآلات</p> <p><b>*قسم التشطيب</b> تكاليف الصنفرة استهلاك آلات</p> <p>مرتب رئيس القسم</p> <p><b>*قسم الدهان</b> مواد دهان استهلاك مواد دهان</p> <p>مرتب رئيس القسم</p> <p><b>*قسم التغليف</b> مواد تغليف استهلاك أدوات تغليف أجور العاملين</p>
--	---	---	--

#### رابعا: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج:

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

- 1-طريقة التوزيع الإجمالي 2 -طريقة التوزيع المباشر ( الانفرادي)
  - 3-طريقة التوزيع التنازلي 4 -طريقة التوزيع التبادلي
- وسوف يتم تناول هذه الطرق بشيء من التفصيل فيما بعد .

#### خامسا: تحديد معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة في مراكز الإنتاج:

يتم في هذه الخطوة احتساب معدلات تحميل التكاليف الاضافية الخاصة بمراكز الإنتاج لتحميل المنتجات داخل هذه المراكز بنصيبها من التكاليف غير المباشرة . ينبغي الإشارة 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 أو على الوحدات:**

- التحميل على أساس ساعات العمل المباشر.
- التحميل على أساس ساعات تشغيل الآلات.
- التحميل على أساس وحدات الإنتاج.

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 فعليا وتوزيعها على المنتجات.

**الان هذه الطريقة معيبة لسببين:**

- 1- هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلا) لدرجة انها قد لا تمكن من توفير بيانات سريعة خلال هذه الفترة عن تكاليف المنتج وهذا من شأنه يؤدي الى إعاقة اتخاذ العديد من القرارات.
  - 2- 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 وتخفض بفعل المؤثرات الموسمية فنجد مثلا تكلفة التكييف تزيد في شهور الصيف عن شهور الشتاء.
- وبناء على ذلك فان 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.

#### 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 الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستنفدة خلال الفترة.
- نقص تحميل:** وذلك في حالة نقص التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية المحملة على الإنتاج عن التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية المستنفدة 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 أو الطارئة اثناء الفترة التكاليفية.