

تمهيد

كما سبق القول يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بالمنتج إلى 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 تتبع المباشر لتلك التكاليف من واقع مستندات تحدد استنفاد الأمر من العناصر المباشرة، ودون الحاجة إلى التقريب والحكم الشخصي. بينما يتسم تخصيص التكاليف الإضافية (غير المباشرة) على الوحدات النهائية بالصعوبة وعدم الدقة نظراً لعدم وجود مستندات يمكن من خلالها تتبع المباشر لتلك التكاليف على وحدات المنتج أو الأمر الانتاجي. لذا يهدف هذا الجزء من المنهج إلى دراسة أهم الأسس والإجراءات 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 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 أمراً ضرورياً لأن انفاقها يقصد به الحصول على الطاقات والامكانيات والتسهيلات وتوفير المناخ المناسب للعملية الانتاجية، ومن امثلة التكاليف الصناعية الإضافية استهلاك مباني وآلات 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، 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 ايجاد نصيب وحدة المنتج منها بسهولة.

ومن أهم هذه المشاكل والصعوبات ما يلي:

مشاكل التكاليف الصناعية غير المباشرة:

- عمومية التكاليف الصناعية غير المباشرة، بمعنى عدم الارتباط المباشر بينها وبين وحدات المنتج النهائي أو الأوامر الانتاجية، حيث أنها تنفق بصفة عامة على العمليات الانتاجية للمساعدة في خلق هذا المنتج وجعله معداً للبيع.
 - اختلاف كل عنصر من عناصر هذه التكاليف عن العنصر الآخر نظراً لتعددتها وتنوعها الأمر الذي أدى إلى 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 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 الانتاجية، وغالباً 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، مما يدعو محاسب التكاليف إلى استخدام معدلات متعددة للتحميل.
- ❖ خطوات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الإضافية):
- المقصود بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الانتاج هو ايجاد الوسيلة المناسبة والعادلة لتحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من هذه التكاليف. ومن الطبيعي أن محاسب التكاليف لا ينتظر حتى نهاية الفترة المالية ويقوم بحصر التكاليف الفعلية (الانتاجية) التي انفقت فعلاً خلال الفترة حتى يمكن قياس تكاليف الانتاج واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، ولذلك فإنه يلجأ إلى 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 او المصنع إلى مراكز تكلفة والمتمثلة في مراكز انتاج وهي التي تمر فيها فعلاً وحدات الانتاج خلال العمليات الانتاجية ومراكز الخدمات الانتاجية.

ومن الأمثلة على مراكز الانتاج مركز الغزل ومركز النسيج ومركز الصباغة، ومن الامثلة على مراكز الخدمات الانتاجية مركز الصيانة ومركز المخازن ومركز القوى المحركة ومركز الرقابة الصناعية ومركز الأمن، بالإضافة إلى ان هناك بعض مراكز الخدمات العامة بالمنشأة والتي تفيد مراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الانتاج ايضا مثل مركز شئون العاملين والتي يتم اخذها في الاعتبار عند تخصيص التكاليف غير المباشرة.

ومراكز الانتاج هي المسؤولة مباشرة عن تصنيع المنتجات التي يتم بيعها في الشركات الصناعية أو تأدية 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 والدهانات.

أما الاقسام المعاونة (أو مراكز الخدمات) فهي التي تقدم خدمات هامة وضرورية لأقسام الانتاج 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 الانتاج.

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 الاضافية 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.

ثالثاً: تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة

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

ويقصد بعملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة تخصيص نسب من هذه العناصر على مراكز التكاليف على أسس تمكن من توزيع العناصر وفقاً لأنصبة 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 اقسام انتاجية وأقسام خدمية – أو معاونة – ومكونات التكاليف الإضافية المباشرة لكل قسم من هذه الأقسام.

❖ منشأة صناعية (تصنيع الأثاث)

أقسام إنتاجية	أقسام خدمات
<u>قسم التجميع</u> تكاليف الاشراف عدد صغيرة مستخدمة استهلاك الات <u>قسم التشطيب</u> تكاليف الصنفرة استهلاك الات مرتب رئيس القسم <u>قسم الدهان</u> مواد دهان استهلاك مواد الدهان مرتب رئيس القسم <u>قسم التغليف</u> مواد تغليف استهلاك أدوات التغليف أجور العاملين	<u>قسم المخازن</u> رواتب كتبة المخازن استهلاك الات الرفع تكاليف الكهرباء <u>قسم المطعم</u> تكاليف الأغذية رواتب الطباخين استهلاك أجهزة المطبخ <u>قسم الصيانة</u> أجور عمال الصيانة مواد النظافة وقود وزيت لمعدات الصيانة <u>إدارة المصنع العامة</u> مرتبات الموظفين استهلاك المباني الكهرباء والتليفون

❖ منشأة خدمات (بنك)

أقسام إنتاجية	أقسام خدمات
<u>قسم قروض السيارات</u> رواتب العاملين بالقسم الأدوات الكتابية <u>قسم الإقراض التجاري</u> رواتب العاملين بالقسم استهلاك الات وحاسبات القسم تكاليف برمجيات	<u>قسم تشغيل المعلومات</u> رواتب العاملين تكاليف برمجيات استهلاك الحاسبات <u>قسم إدارة البنوك</u> مرتب المدير العام رواتب الاستعلامات والسكرتارية تكاليف الهاتف

❖ رابعاً: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الانتاج

يتم في هذه الخطوة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بمراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الانتاج، وذلك لأن مراكز الخدمات الإنتاجية أنشئت لخدمة مراكز الانتاج فلا بد من تحميل تكاليفها على مراكز الانتاج. ويتم ذلك باتباع إحدى الطرق التالية:

- ١) طريقة التوزيع الاجمالي
- ٢) طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي)
- ٣) طريقة التوزيع التنازلي
- ٤) 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 الإشارة إلى أن هناك العديد من انواع معدلات تحميل التكاليف الاضافية، ومن أهم تلك الاسس ما يلي:

- ✓ أسس مالية وتشتمل على كل مما يلي:
 - التحميل على أساس تكلفة المواد المباشرة
 - التحميل على أساس تكلفة العمل المباشر
 - التحميل على أساس التكلفة الأولية
- ✓ أسس 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 الانتاج.

وسوف يتم تناول هذه الاسس بشيء من التفصيل فيما بعد

إن أسهل طريقة لتحميل التكاليف الاضافية وتوزيعها على المنتجات هي الانتظار إلى آخر الفترة المحاسبية ثم حصر هذه التكاليف فعلياً وتوزيعها على المنتجات.

إلا أن هذه الطريقة معيبة لسببين:

- (١) هذه الفترة المحاسبية قد تكون طويلة (سنة مثلاً) لدرجة أنها قد لاتمكن من توفير بيانات سريعة خلال هذه الفترة عن تكاليف المنتج، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إعاقة اتخاذ العديد من القرارات.
 - (٢) إن هذه الفترة المحاسبية قد تكون قصيرة (شهر) بحيث أنها قد لاتمكن من مراعاة المؤثرات الموسمية. وهذا من شأنه أن يعطي بيانات عن تكلفة المنتج بشكل غير مستقر، فالمعروف أن هناك كثير من عناصر التكاليف ترتفع وتنخفض بفعل المؤثرات الموسمية، فنجد مثلاً تكلفة التكييف تزيد في شهور الصيف عن شهور الشتاء. وبناءً 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 أننا حملناها بأنصبتها الحقيقية من التكاليف الاضافية الصناعية الفعلية، وإنما هو تحميل تقديري يُرجى أن يكون أقرب ما يكون إلى التحميل الفعلي، كما يقصد به توفير بيانات سريعة عن تكاليف المنتج تسهل وترشد العديد من القرارات الادارية.
- أما عن الفرق بين التحميل التقديري والتحميل الفعلي فيمكن معالجته في آخر الفترة المحاسبية.