

محاسبة التسيير

السنة الثانية ليسانس
الاستاذة: شيهب سلمى



قائمة المحتويات

5	I-طريقة التكاليف الكلية
5	آ. مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة.....
5	1. تحديد الأقسام المتجانسة في المؤسسة.....
5	2. توزيع التكاليف غير المباشرة.....
10	ب. تقييم طريقة التكاليف الكلية.....
10	1. المزايا.....
10	2. العيوب.....
10	ب. تمرين.....
11	معنى المختصرات
13	مراجع

طريقة التكاليف الكلية

تعتبر طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) من بين الطرق التقليدية في حساب التكاليف، حيث تعد من أولى المحاولات لإيجاد أسلوب منهجي يتم من خلاله حساب تكاليف المنتجات بطريقة أكثر دقة و موثوقية، و تقوم هذه الطريقة على تقسيم أعباء الشركة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة، حيث تتمثل الأعباء المباشرة في مجموعة الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة لتكلفة المنتج بينما تتمثل الأعباء غير المباشرة في مجموعة الأعباء التي لا ترتبط مباشرة بمنتج معين، وإنما يمكن أن يشترك فيها مجموعة من المنتجات أو مجموعة من الأقسام داخل المؤسسة مما يخلق مشكلة في كيفية تحميل هذه الأعباء في تكاليف المنتجات.

آ. مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة

لحساب تكاليف المنتجات وفق هذه الطريقة يمكن اتباع المراحل الموالية:

1. تحديد الأقسام المتجانسة في المؤسسة

تختلف الأقسام من مؤسسة لأخرى باختلاف نوع النشاط ، الاستراتيجية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعموما تنقسم إلى:

- **أقسام رئيسية:** هي الأقسام (مراكز) التي تقوم بالأدوار الأساسية في المؤسسة (حسب نشاطها وطبيعتها)، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف و سعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل وتتمثل في: قسم الشراء أو التموين، قسم الانتاج، قسم التوزيع...⁽⁶⁾
- **أقسام ثانوية:** أو مساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه تكمن مهمتها في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء ونذكر من بينها: قسم الادارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة و المالية،...
فدورها تقديم الخدمات للأقسام الرئيسية، ويمكن ان تتبادل هذه الأقسام الخدمات فيما بينها لذا فلا يوجد داع لقياس نشاطها⁽⁷⁾

2. توزيع التكاليف غير المباشرة

بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية (المساعدة) تأتي مرحلة توزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها في آخر المطاف على مختلف التكاليف، وهذا التوزيع يكون على مرحلتين:

- **التوزيع الأولي:** يتم هذا التوزيع من خلال حصر الحسابات الضرورية لتوزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام في جدول يسمى ب: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة، ويحتوي هذا الجدول على خانات بعدد الأقسام، وأسطر أفقية بعدد الأعباء المرتبة حسب طبيعتها⁽⁸⁾، ويتم هذا التوزيع من خلال مفاتيح التوزيع ويظهر جدول التوزيع الأولى للأعباء غير المباشرة كما يلي:

الأقسام الرئيسية				الأقسام الثانوية (المساعدة)				الأعباء حسب طبيعتها
أخرى	توزيع	إنتاج	تمويل	أخرى	نقل	صيانة	إدارة	
								ح/61 الخدمات الخارجية
								ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى
								ح/63 أعباء العاملين
								ح/64 الضرائب و الرسوم
								ح/65 الأعباء العملية الأخرى
								ح/66 الأعباء المالية
								ح/67 العناصر غير العادية-الأعباء
								ح/68 المخصصات و الاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة
								مجموع التوزيع الأولي

فرنسية

مثال

: تنتج المؤسسة (X) نوعين من المنتجات A ، B باستعمال المواد الأولية M ، L ، K ، و خلال شهر جوان توفرت لدينا المعلومات التالية :

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية			
توزيع	إنتاج	تمويل	صيانة	إدارة		
%10	%35	%20	%25	%10	30000	ح/61
%10	%40	%20	%18	%12	10000	ح/62
%20	%30	%15	%17	%18	15000	ح/63
%15	%35	%20	%16	%14	25000	ح/64
%20	%40	%20	%10	%10	20000	ح/65
2	7	6	3	2	45000	ح/66
1250	47125	25000	2900	23725	100000	ح/68
					245000	Σ التوزيع الأولي

المطلوب: اتمام جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

الحل: يوضح الجدول التالي مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة للمؤسسة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية			
توزيع	إنتاج	تمويل	صيانة	إدارة		
3000	10500	6000	7500	3000	30000	ح/61
1000	4000	2000	1800	1200	10000	ح/62
3000	4500	2250	2550	2700	15000	ح/63
3750	8750	5000	4000	3500	25000	ح/64
4000	8000	4000	2000	2000	20000	ح/65
4500	15750	13500	6750	4500	45000	ح/66



1250	47125	25000	2900	2375	100000	68/حـ
20500	98625	57750	27500	40625	245000	Σ التوزيع الأولي

• **توزيع الثانوي:** يتمثل هذا التوزيع في توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية بواسطة مفاتيح التوزيع (وحدات متجانسة أو نسب مئوية) حسب استفادة كل قسم رئيسي من خدمات الأقسام المساعدة، حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة، وتستخدم المؤسسة عدة طرق لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، وذلك حسب ظروف العمل وحجم الأعباء غير المباشرة الخاضعة للتوزيع، وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

1. **طريقة التوزيع المباشر:** تقوم على أساس جمع أعباء الأقسام الثانوية وتوزيعها وفق أسس متناسبة على الأقسام الرئيسية؛
2. **طريقة التوزيع التنازلي:** تقوم على أساس أن الأقسام الثانوية توزع الأعباء غير المباشرة في اتجاه واحد على الأقسام الرئيسية دون الأقسام الثانوية؛
3. **طريقة التوزيع التبادلي:** إن علاقة مختلف أقسام المؤسسة ببعضها البعض تفرض عليها أن تتبادل خدمات فيما بينها، فقد يقدم قسم معين خدمات لقسم آخر وفي نفس الوقت يستفيد من خدماته

• **تحديد وحدات القياس للأقسام الرئيسية:**

تعبّر وحدات القياس عن الأساس الذي تم اعتماده لتحميل كل منتج بنصيبه من الأعباء غير المباشرة للأقسام الرئيسية.

• **حساب تكاليف وحدة القياس:**

بعد تحديد طبيعة وحدة القياس يتم حساب كمياتها ومن ثم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من خلال العلاقة الموالية (9) (9) ➔

اجمالي التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

= تكلفة وحدة القياس

عدد وحدات القياس

فرنسية

بعد انتهاء الخطوات السابقة بدء من تحديد الأقسام إلى غاية تحديد عدد و تكاليف الوحدات نقوم بإنشاء الجدول الموالي:

الأقسام حسب طبيعتها				الأقسام الثانوية (المساعدة)				الأقسام الرئيسية			
				إدارة	صيانة	نقل	أخرى	تمويل	إنتاج	توزيع	أخرى
61/ الخدمات الخارجية											
62/ الخدمات الخارجية الأخرى											
63/ أعباء العاملين											
64/ الضرائب و الرسوم											
65/ الأعباء العملياتية الأخرى											
66/ الأعباء المالية											
67/ العناصر غير العادية - الأعباء											
68/ المخصصات و الاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة											
مجموع التوزيع الأولي											

فرنسية

ملاحظة: بعد التوزيع الثانوي يصبح مجموع الأقسام المساعدة منعدما لأن تكاليفها قد حوت بالكامل إلى الأقسام الأساسية لكي نتحصل في الأخير على تكلفة الأقسام الأساسية بعد التوزيع الثانوي .

مثال

يوضح الجدول التالي التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة والنسب المعتمدة في التوزيع الثانوي

الاقسام	ادارة	صيانة	تمويل	انتاج	توزيع
التوزيع الأولي	13000	12000	24000	888150	570630
ادارة	100%	20%	20%	35%	25%
صيانة		100%	30%	50%	20%
ط و ق ★			كغ مادة أولية مشتراة	عدد الوحدات المنتجة	100 دج من المبيعات
ع و ق ★			77450	4500	14420

المطلوب: اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

الحل: نلاحظ من خلال الجدول انه لا يوجد تبادل بين الأقسام الفرعية حيث أن قسم الادارة يوزع جزء من اعباءه إلى قسم الصيانة غير أن هذا الأخير لا يوزع اي تكاليف إلى قسم الادارة.

الاقسام	ادارة	صيانة	تمويل	انتاج	توزيع
التوزيع الأولي	13000	12000	24000	888150	570630
ادارة	(13000)	20%	2600	4550	6250
صيانة		(14600)	4380	7300	2920
	0	0	30980	90000	576800
ط و ق			كغ مادة	عدد	100 دج من

المبيعات	الوحدات المنتجة	أولية مشتراة			
14420	4500	77450			ع و ق
40	200	0.4			ت و ق ★

مثال: حول التوزيع التبادلي

لفترض في المثال السابق وجود تبادل للأعباء بين قسمي الصيانة و الإدارة كما يلي:

الاقسام	ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
التوزيع الاولي	13000	12000	24000	888150	570630
ادارة	100%	20%	20%	35%	25%
صيانة	10%	100%	20%	50%	20%
★ ط و ق			كغ مادة أولية مشتراة	عدد الوحدات المنتجة	100 دج من المبيعات
ع و ق			77450	4500	14420

المطلوب: اتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

الحل: لتمام الجدول سنحاول ايجاد المبالغ الجديدة التي سيتم توزيعها في قسمي الإدارة و الصيانة وبعدها نوزعها وفق النسب المذكورة في الجدول،

نفترض المبلغ الخاص بقسم الإدارة (X) و المبلغ الخاص بقسم الصيانة (Y) ونشكل جملة معادلتين:

$$(1) \quad X = 13000 + 0.1 Y$$

$$(2) \quad Y = 12000 + 0.2 X$$

نحل جملة المعادلتين عن طريق تعويض (2) في (1) نجد:

$$X = 13000 + 0.1(12000 + 0.2 X)$$

$$\mathbf{X = 14489.80}$$

بتعويض قيمة (X) في المعادلة (2) نجد:

$$Y = 12000 + 0.2 X$$

$$\mathbf{Y = 14897.96}$$

توزع هذه المبالغ حسب النسب كالتالي:

الاقسام	ادارة	صيانة	تموين	انتاج	توزيع
التوزيع الاولي	13000	12000	24000	888150	570630
ادارة	14489.80 (	2897.96	2897.96	5071.43	3622.45
صيانة	1489.80)	14897.96 (	2897.60	7448.92	2979.6
	0	0	29877.56	900670.41	577232.05
ط و ق			كغ مادة أولية مشتراة	عدد الوحدات المنتجة	100 دج من المبيعات
ع و ق			77450	4500	14420
ت و ق ★			0.39	200.15	40.02

ب. تقييم طريقة التكاليف الكلية

1. المزايا

- تسمح هذه الطريقة بتتبع تطور التكاليف في كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- تحديد مفهوم وحدات القياس وكيفية حسابها؛
- تسمح بتوزيع الأعباء غير المباشرة وفق أساس موضوعي.

2. العيوب:

- صعوبة تحديد الأقسام المتجانسة في بعض المؤسسات؛
- تستغرق وقتا طويلا نوعا ما نظرا لكثرة العمليات الحسابية ؛
- حساب سعر التكلفة يتم بعد انتهاء دورة الاستغلال ما يعني وصول المعلومات التي تقدمها هذه الطريقة متأخرة إلى متخذي القرار مما يحد من أهميتها؛
- المعلومات المقدمة أقل توافقا مع ظروف السوق كون هذه الطريقة تعتمد بشكل رئيسي على المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية دون مراعاة ظروف انتاج المؤسسة وظروف العرض و الطلب في السوق.

ب. تمرين

لتكن الأعباء غير المباشرة و المستخرجة من حسابات النتائج لمؤسسة كما يلي:

ح/ 61 الخدمات الخارجية..... 300000 دج

ح/ 63 أعباء المستخدمين..... 180000 دج

ح/ 64 الضرائب و الرسوم..... 140000 دج

ح/ 66 أعباء مالية..... 80000 دج

ح/ 68 إهلاكات و مخصصات..... 120000 دج

وكان جدول توزيع الأعباء كما يلي:

	الادارة	الصيانة	ورشة 1	ورشة 2	قسم البيع
ح/ 61	10%	5%	15%	30%	40%
ح/ 63	10%	10%	30%	10%	40%
ح/ 64	20%	15%	15%	30%	20%
ح/ 66	10%	10%	25%	15%	40%
ح/ 68	20%	20%	10%	20%	30%
م.ت.أ ؟	؟	؟	؟	؟	؟

المطلوب:

اعداد جدول توزيع الاعباء غير المباشرة علما ان:

اعباء قسم الادارة توزع على قسم الصيانة، ورشة 1 و ورشة 2 و قسم البيع على التوالي: 30%، %، 25، 20% .

وأعباء قسم الصيانة توزع على قسم الادارة ، ورشة 1، ورشة 2، و قسم البيع كما يلي: 10%، 40%، 30%، 20%.



معنى المختصرات

تكلفة وحدة القياس
طبيعة وحدة القياس
عدد وحدات القياس

- ت و ق
- ط و ق
- ع و ق

مراجع

Langlois I., et autres, Contrôle de gestion, Berti éditions, Algérie, [(6)]
2008, p39

حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر
والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص. 56 [(7)]

ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير: محاسبة تحليلية، الجزء الأول، دار
المحمدية، الجزائر، 1999، ص. 39 [(8)]

Ben Fadhel Adnen , Comptabilité Analytique , centre de publication [(9)]
universitaire, Tunis, 2003, p 80