

المحور الرابع: طريقة التكاليف الكلية في المحاسبة التحليلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

وتقوم طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) على مبدأ الفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، والتي يتم بموجبها تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل، هته المراكز التي تنقسم إلى أقسام متجانسة (مركز عمل).

سنتطرق في هذا المحور إلى التفرقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة، مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)، حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية، عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة، إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية، وإدراج تمارين تطبيقية محلولة.

أولاً: التفرقة بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة:

وفق طريقة التكاليف الكلية تتكون تكلفة أي منتج صناعي إلى نوعين من الأعباء:

✓ **الأعباء المباشرة:** هي الأعباء التي ترتبط إرتباطاً وثيقاً بوحدة الإنتاج، وتتمثل في عناصر التكاليف التي يسهل تحديدها وتخصيصها لوحدات إنتاج معينة، حيث أنها عناصر أعباء مباشرة صرفت خصيصاً لإنتاج سلعة معينة بذاتها.¹

وتتكون هذه الأعباء المباشرة من المواد المستعملة في الإنتاج، وتنقسم بدورها إلى المواد الأولية الإستهلاكية وأيضاً المواد الإستهلاكية واليد العاملة، ونميزها في:

- **المواد المباشرة:** هي المواد الأولية اللازمة لإنتاج المنتج والتي يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي.
 - **الأجور المباشرة:** وهي الأجور الخاصة بكافة العاملين ضمن الوظيفة الصناعية داخل الأقسام والورشات الإنتاجية فقط.
 - **المصروفات الصناعية المباشرة:** هي مجموع المصاريف التي يجب إنفاقها لإتمام وإكمال العمليات الإنتاجية مثل الطاقة الحرارية اللازمة في أفران صناعة الحديد.
- ✓ **الأعباء غير المباشرة:**

هي تلك المصاريف التي تصرف على الوحدة الإنتاجية بطريقة غير مباشرة، وتتمثل في المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصاريف غير المباشرة.

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

وتعرف التكاليف غير المباشرة على أنها: "عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي تشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات."¹

ونميزها في:

- **المواد غير المباشرة:** هي مواد ضرورية في العمليات الإنتاجية لكنها لا تظهر في المنتج النهائي مثل الزيوت لتشحيم الآلات، مواد التنظيف،...
- **الأجور غير المباشرة:** هي الأجور الخاصة بالملاحظين، عمال الحراسة والمفتشين وعمال النظافة، مرتبات الإدارة العامة، مرتبات إدارة المبيعات،...
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى:** وتشمل الإيجار، التأمينات، الضريبة العقارية، الإضاءة والتدفئة، الإعلان، تكلفة العينات،...

ثانيا: مفهوم الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)

يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه: "نظام محاسبي تجمع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة فيه، ثم توزع هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية".²

يعرف القسم المتجانس أيضا بأنه: "جزء من المؤسسة، ذو طابع محاسبي أين تجمع فيه عناصر التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها على المنتجات والتي لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتجات المعنية".³

وعليه القسم المتجانس هو: "تقييم خاص لمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليل عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها للتكاليف".

ثالثا: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

وتقوم هذه الطريقة على تقييم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وغير مباشرة، فالأولى تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض في حين الثانية توزع في مراكز التحليل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

¹ J. Trahand, B. Morad, E.C. Charles, **comptabilité de gestion : cout, activité, réparation**, Press universitaire. Grenoble, Paris, 2000, p13

² بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة 4، 1997، ص 17.

³ Lauzel, P. et Teller, R. **Contrôle de gestion et budget**, éd. Sirey, Paris, 1994, p 67

ويطلق على هذه الطريقة عدة مصطلحات منها طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو طريقة مراكز التكاليف.

ويعود تاريخ ظهورها إلى أعمال العقيد الفرنسي ريمائيلو (RIMAILHO)، قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (C.E.G.O.S) سنة 1927، ثم طورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف المجموعة الوطنية للتنظيم الفرنسي (C.N.O.F)، لتعتمد بعد ذلك من طرف لجنة توحيد المحاسبات بالقرار الصادر في 04/04/1948، ثم إدراجها في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1947 ثم 1957، لتبقى هذه الطريقة كأساس للنظام في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982. وتقوم هذه الطريقة على المراحل التالية:

1. تحديد الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل):

ويمكن التمييز بين نوعين (صنفين) من الأقسام المتجانسة وهي كالتالي:

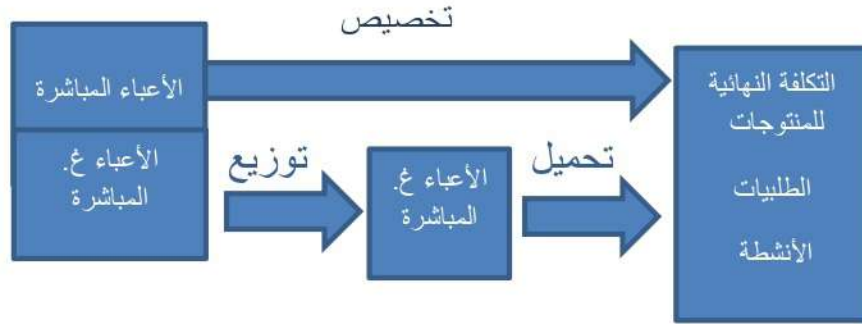
- الأقسام الرئيسية (الأساسية): مثل التموين، الإنتاج بالورشات المختلفة والتوزيع، فبالإضافة لأعبائها الأولية تحصل على جزء من أعباء الأقسام المساعدة، ويتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة لأخرى، ومن المعايير المعتمدة للتوزيع تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الألات، المساحة وعدد العمال.¹
- الأقسام المساعدة (الثانوية): وهي التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في الصنع وإنتاج السلع، أداء الخدمات، كأقسام الدعم أو أقسام الهيكلية، حيث تتلقى هذه المراكز أعباء غير مباشرة محددة إما بالتوجيه أو بمفاتيح التوزيع التي تعيد توزيعها على المراكز الأساسية عن طريق مفاتيح إعادة التوزيع، وتسمى بمراكز الخدمات الفنية والإدارية وهي التي تقوم بعملية التخطيط وضبط الإنتاج وتصميم المنتجات وتطويرها وترتبط بالنشاط الصناعي من أمثلتها إدارة المصنع، إدارة التخطيط وضبط الإنتاج والأفراد وإدارة التكاليف وإدارة التصميم، فدورها تقديم الخدمات للأقسام الرئيسية، ويمكن ان تتبادل هذه الأقسام الخدمات فيما بينها لذا فلا يوجد داع لقياس نشاطها.²

وفيما يلي شكل يشرح مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة

¹ ناصر دادي عدون، ، تقنيات مراقبة التسيير- محاسبة التحليلية ، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² حسين طيب، محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 56.

شكل رقم 05: مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة



Source : R. Barre, R. Lory, M. Richez, Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise, Librairie Istra, Paris, 1975

2. توزيع الأعباء غير المباشرة:

تأتي هذه الخطوة بعد تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية للمؤسسة، وهذا التوزيع يتم من خلال مرحلتين:

- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

حيث نقوم بإعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة، وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد التكاليف المرتبة حسب طبيعتها، ونميز بين:

- التكاليف الخاصة بالأقسام: بعض التكاليف تتعلق بقسم معين لان نشاطه فقط هو الذي يسببها مثلا: أجرة عامل قسم التموين هي تكلفة يتحملها قسم التموين.
- التكاليف المشتركة: صرفتها المؤسسة في سبيل استعادة عدة أقسام منها في ان واحد مثل: التأمين، لهذا يجب إستعمال إجراءات معينة لتوزيعها على مختلف الأقسام، تسمى هذه الإجراءات مفاتيح التوزيع، قد تكون نسب مئوية، على أساس المساحة او مقياس آخر...

ويظهر جدول التوزيع الاولي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

جدول رقم 03: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الأساسية				الأقسام المساعدة			المجموع	الأعباء غير المباشرة
ر	و	هـ	د	ج	ب	أ		
								لوازم كهرباء إيجار

								مستخدمين ضرائب إهلاك العناصر الإضافية
								مجموع التوزيع الأولي

المصدر: عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم إقتصادية، 2018/2017، ص 79.

- التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

فيه يتم توزيع الأعباء الخاصة بالأقسام التابعة (الثانوية) على الأقسام الرئيسية التي يستفيد منها بالإستناد إلى مفاتيح التوزيع، والهدف من هذه المرحلة هو تحديد قيمة التكاليف لكل الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، حيث يصبح مجموع الأقسام المساعدة معدوما ويرتفع بذلك مجموع الأعباء غير المباشرة في الأقسام الرئيسية.

ويمكن تبادل الخدمات بين الأقسام المساعدة، ما يتطلب عمليات حماية وقد يلجأ إلى المعادلات وحساب المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدد مسألة حساب قيمها.

وهناك طريقتان لتوزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية:

أ. **التوزيع التنازلي البسيط:** يكون التوزيع تنازلي عندما تكون تكلفة قسم معين في مستوى معين من الحساب مرحلة إلى المستوى اللاحق بدون الرجوع للخلف.

بمعنى هو توزيع في إتجاه واحد بحيث لا يحدث تبادل خدمات للأقسام المساعدة فيما بينها.

حيث من خلال التوزيع التنازلي البسيط القسم الثانوي الذي يمنح جزء من أعبائه إلى الأقسام الثانوية الأخرى لا يعاد تحميله من أعباء الأقسام الثانوية الأخرى بل تستمر العملية حتى التحميل النهائي من الأقسام

الثانوية نحو الأقسام الرئيسية الموجودة داخل المؤسسة الاقتصادية التي تتحمل بدورها في النهاية أعباء الأقسام الثانوية بالإضافة إلى أعبائها.¹

ب. التوزيع التبادلي: يقوم التوزيع التبادلي على أساس أو مبدأ تبادل الخدمات والمنافع بين الأقسام، بحيث يحدث أن يكون هناك تبادل خدمات بين الأقسام المساعدة، لذلك يجب تسوية عملية التبادل هذه وذلك باللجوء إلى المعادلات، المصفوفات، البرامج المعلوماتية لإيجاد القيمة، ونميز بين:²

➤ **توزيع تبادلي بين ثلاثة أقسام ثانوية:** وفي هذه الحالة يتم تبادل خدمات بين أكثر من قسمين من الأقسام الثانوية، ولمعالجة هذا النوع من التوزيع نقوم بالعمليات التالية:

- توزيع أعباء القسم الأول على جميع الأقسام الأساسية منها والمساعدة والحصول على مجموع التوزيع الثانوي البدائي.

- نقوم بفرض X مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه للقسم الثانوي الثاني، وفرض Y مجموع التوزيع الثانوي البدائي المحصل عليه القسم الثانوي الثالث، ونقوم بحل جملة معادلتين بين هذان القسمين، وبعدها نقوم بتوزيع القيمتين المتحصل عليهما على الأقسام الأخرى الرئيسية، ونقوم بالجمع لنحصل في الأخير على مجموع التوزيع الثانوي النهائي.

➤ **توزيع تبادلي بين قسمين ثانويين:** هنا تتبادل الأقسام الثانوية خدمات فيما بينها، أي أن القسم الأول يستفيد من القسم الثاني وفي نفس الوقت يفيد خدماته، ونفس الشيء بالنسبة للقسم الثاني، ولحل هذه المشكلة هناك عدة طرق، والطريقة الجبرية هي الأكثر إستخداما وهي تعتمد على التحليل الجبري، وذلك بإفترض أن X و Y تكلفة القسمين المساعدين اللذين يتبادلان الخدمات فيما بينهما، وبعد تحديد الخدمات المتبادلة نقوم بحل جملة معادلتين لإستخراج تكلفة القسمين وبالتالي حصص الخدمات المتبادلة.

3. تحديد وحدات القياس (العمل):

تعرف وحدة القياس على انها: "وحدة تسمح بتحليل مصاريف قسم تحليل معين إلى حساب منتج معين". ويمكن تحديد وحدة القياس بطريقتين:

الطريقة الأولى: تكون وحدة القياس للأقسام الرئيسية مستنبطة من التكلفة نفسها، ويمكن نكر أكثر وحدات القياس إنتشارا (شيوعا) في الجدول التالي:

¹ بويغوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص 106.

² شدرى معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 26.

جدول رقم 04: وحدات العمل الأكثر شيوعا

الأقسام	التمويل	الإنتاج	التوزيع
وحدات العمل الأكثر شيوعا	- عدد الوحدات المشتراة الكميات المستعملة. - ثمن الشراء.	- وحدات منتجة. - مادة مستعملة. - ساعات عمل مستعملة.	- وحدات مباعه. - رقم أعمال.

المصدر: شكري معمر سعاد، المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، محاضرات غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي أولحاج، البويرة، الجزائر، 2016، ص 33.

الطريقة الثانية: تسمى بالطريقة الإحصائية، وتقوم على أساس حساب معامل الارتباط، حيث يتم إختيار المعامل الأقرب إلى الواحد الصحيح.

4. تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل:

ويتم ذلك بحساب وحدات العمل كما سبق لكل قسم من أقسام المؤسسة الرئيسية، ثم الحصول على تكلفة وحدات العمل من خلال العلاقة التالية:¹

تكلفة وحدة العمل = مصاريف القسم (مجموع التكاليف غير المباشرة في القسم) / عدد وحدات القياس.

وبعد إنتهاء جميع الخطوات السابقة بدءا بتحديد الأقسام المتجانسة إلى غاية تحديد عدد وتكاليف وحدات العمل، يتم بناء جدول توزيع الأعباء غير المباشرة حسب الشكل التالي:

الجدول رقم 05: جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

التعيين	المجموع	الأقسام المساعدة			الأقسام الأساسية		
		أ	ب	ج	د	هـ	و
مجموع التوزيع الأولي							

¹ Ben Fadhel Adnen , **Comptabilité Analytique** , centre de publication universitaire, Tunis, 2003, p 80 .

							التوزيع الثانوي: - القسم أ - القسم ب - القسم ج
							مجموع التوزيع الثانوي
							طبيعة وحدة العمل
							عدد وحدات العمل
							تكلفة وحدة العمل

Source : Gabsi R., contrôle de gestion , Tom1, Edition C.L.E ,Tunis , 2002, p 93

5. تحميل أعباء الأقسام الأساسية على المنتجات:

وتعتبر الخطوة الأخيرة بعد إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة من خلال تحميل عناصر التكاليف الواردة في الأقسام الأساسية حسب نوعها (تكلفة شراء، تكلفة إنتاج، سعر التكلفة) للمنتجات وهذا دون نسيان التكاليف المحملة مباشرة على المنتج وذلك للحصول على سعر التكلفة.

رابعاً: عناصر أخرى لحساب سعر التكلفة

في بعض الأحيان لا تكون عملية الإنتاج في المؤسسة واضحة وسهلة بل تكون معقدة بعض الشيء، وذلك من خلال ظهور مراحل وحالات غير مألوفة، مثل ظهور المنتج نصف المصنع، أو وجود منتج قيد التنفيذ أو البقايا والمهملات...

وستتطرق فيما يلي إلى مفهوم هذه الحالات والمعالجة المحاسبية لها:

1. المنتج نصف المصنع:

✓ تعريف المنتج نصف:

المنتج نصف المصنع هو منتج وصل مرحلة معينة من الإنجاز ويعد جاهزا لإستعماله في مرحلة لاحقة في تصنيع المنتج التام.¹

ويطلق عليه أيضا إسم منتج وسيط، ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي فهو قابل للإستهلاك والتخزين، وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان، كمثال: هياكل السيارات الخارجية، هياكل التجهيزات، أدوات المكاتب،... الخ

✓ المعالجة المحاسبية للمنتج نصف المصنع:

بإعتباره منتج له شكل نهائي واتم مرحلة من مراحل الإنجاز فمن الضروري ان تحسب له تكلفة إنتاج وحدوية، ثم تقييم إستعمالات المنتج نصف التام بتكلفة الوحدة المحسوبة سابقا وفق الطريقة التالية:

¹ رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 26.

المبالغ	منتج تام	المبالغ	منتج نصف مصنع
XXXX	تكلفة شراء مواد أولية مستعملة	XXXX	تكلفة شراء مواد أولية مستعملة
XXXX	تكلفة إنتاج منتج نصف مصنع	XXXX	مصاريف إنتاج مباشرة
XXXX	مصاريف إنتاج مباشرة	XXXX	مصاريف إنتاج غير مباشرة
XXXX	مصاريف إنتاج غير مباشرة		
XXXX	تكلفة إنتاج تام	XXXX	تكلفة إنتاج إجمالية
XXXX	عدد الوحدات المنتجة	XXXX	عدد الوحدات المنتجة
XXXX	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	XXXX	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

وعليه تتم المعالجة المحاسبية للمنتج نصف المصنع كما يلي:¹

تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

ويتم حساب تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع للوحدة وذلك بتقسيم تكلفة الإنتاج الإجمالية على عدد الوحدات المنتجة من هذا المنتج، وعليه يتم حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع الذي يتم إنتاجه من خلال استعمال المنتج نصف المصنع كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع المستعمل + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة.

2. المنتج الجاري (المنتج قيد التنفيذ):

يعرف الإنتاج الجاري أو قيد التصنيع كما يلي: " هو منتج غير جاهز عند نهاية الفترة المحاسبية، إلا أنه يكون كامل الصنع في الفترة المحاسبية القادمة "، وهذا المنتج غير قابل للتخزين أو البيع وقابل للتقييم.² وفي نهاية الدورة المحاسبية يتم تقييم المنتجات قيد التنفيذ (الجارية) وتدرج ضمن الإنتاج المخزن، وتعالج محاسبياً وفق الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة على حدى .

¹ شذري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 69

² رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 27

والإنتاج المكافئ هو إجمالي الإنتاج الحقيقي الذي هو الإنتاج التام مضافا إليه الإنتاج الجاري المحول إلى تام في آخر المدة وطرح المنتجات الجارية المحولة إلى منتجات تامة في أول المدة.¹

وعليه:

تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة إنتاج الفترة + الإنتاج الجاري لبداية المدة - الإنتاج الجاري لنهاية المدة.

تكلفة الإنتاج الجاري لبداية المدة = عدد الوحدات الجارية في بداية المدة * نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة * تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة للفترة السابقة.

تكلفة الإنتاج الجاري لنهاية المدة = عدد الوحدات الجارية في نهاية المدة * نسبة الإنجاز لكل عنصر تكلفة * تكلفة الوحدة لكل عنصر تكلفة.

وعليه من العلاقات السابقة، يتم تحديد قيمة المنتجات الجارية ويتم معالجتها وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري الأولي + تكلفة إنتاج الفترة - تكلفة الإنتاج الجاري النهائي.

3. الفضلات والمهملات:

قد تنجر عن عمليات الإنتاج فضلات سوف يتم التخلص منها أو إعادة بيعها أو إعادة استخدامها في العملية الإنتاجية، كما تظهر أيضا منتجات بها عيوب وتعالج معالجة الفضلات.

✓ الفضلات هي بقايا العملية الإنتاجية وتنقسم إلى:²

- التلف الإعتيادي (الطبيعي): وهو الذي يكون ملازما للعملية الإنتاجية وطبيعة المواد الأولية والمنتج النهائي، وتحسب نسبة هذا التلف من كمية الإنتاج التام الصنع في آخر العملية الإنتاجية.

- التلف غير الإعتيادي (غير الطبيعي): وهو التلف الذي يجب ألا يحدث ولا يظهر إذا استخدمت المواد الأولية بشكل كفاء أثناء عملية التصنيع، ويمكن تجنب هذا التلف والسيطرة عليه، ويجب ان تحسب تكاليفه وتعتبر كخسارة، وان أي عائد يتحقق من بيع هذا التلف يجب أن يظهر في السجلات.

✓ المهملات (الإنتاج المعيب) والتالف: يقصد بالإنتاج المعيب هو ان الوحدات المنتجة لم تصل إلى مستوى الإنتاج سواء من الناحية الفنية أو الاقتصادية.

✓ المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات:

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 97.

² عماد الشيخ يوسف، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 162، 163.

تتم المعالجة المحاسبية للفضلات والمهملات بنفس الطريقة.

وتعالج الفضلات والمهملات في 3 حالات:

أ. البقايا والمهملات التي يتم رميها أو التخلص منها:

في هذه الحالة لا يكون لهذه البقايا والمهملات أثر مباشر على تكلفة الإنتاج، غير ان المؤسسة تتحمل مصاريف إضافية تتمثل في مصاريف التخلص منها كمصاريف الشحن والنقل مثلا، إذ تضاف إلى سعر التكلفة في حالة التخلص منها أثناء الفترة المحاسبية لحساب سعر التكلفة، أما في حالة العكس أي إنتهاء الفترة المحاسبية تعتبر عنصر من عناصر النتيجة إذ تطرح من النتيجة التحليلية في نهاية دورة الإستغلال.

وتكون وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج + مصاريف رمي الفضلات والمهملات.

ب. البقايا والمهملات التي يتم بيعها:

في هذه الحالة فإن ثمن بيعها يمكن أن يكون ربحا إضافيا (إيرادا)، مع تحمل مصاريف بيع هذه الفضلات، لذا يطرح صافي الإيراد المحقق من البيع من تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذه الأخيرة أي:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج - صافي المبيعات من الفضلات والمهملات.

حيث: صافي المبيعات من الفضلات والمهملات = المبيعات - مصاريف بيع الفضلات والمهملات.

إذن: تكلفة الفضلات المباعة = سعر البيع المحتمل - (هامش الربح المحتمل + مصاريف البيع)

ج. بقايا ومهملات يتم إسترجاعها أو إعادة استعمالها:

يمكن إعادة إستعمال البقايا والمهملات في الوحدة الإنتاجية ذاتها، ويتم تقييمها كمدخلات بسعر السوق أو سعر تقريبي، حيث يطرح هذا السعر أو القيمة من تكلفة إنتاج المنتجات المنتهية والتي أعطتنا هذه البقايا والمهملات، وتضاف إلى تكلفة المنتجات التي تدخل فيها تلك البقايا والمهملات، مع إضافة مصاريف معالجة هذه الفضلات إن وجدت.

وفي هذه الحالة المؤسسة تستغني عن شراء المواد الأولية وبالتالي البقايا والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية تعد بمثابة مادة أولية معوضة.¹

إذن:

تكلفة الفضلات المسترجعة = تكلفة المادة المعوضة - مصاريف المعالجة المباشرة وغير المباشرة.

4. المعالجة المحاسبية للأغلفة:

تعرف الأغلفة بأنها المادة التي تضم أو تحوي المنتج النهائي أو التام أو البضائع الموجهة للبيع، وتنقسم إلى:²

- **أغلفة متداولة:** تسمى أيضا الأغلفة المسترجعة أو غير التالفة، وهي التي تسترجع للمؤسسة عند بيع المنتج، إذ تودع لدى الزبون مقابل مبلغ نقدي كضمان سلامة الاغلفة، لذلك تعتبر من الأصول الطويلة الأجل للمؤسسة (نتيجة للإستثمار أو المتاجرة بها)، وعليه تضاف تكلفة هذه المصاريف والمتمثلة في قسط الإهلاك إلى تكلفة الإنتاج التام عند حساب هذا الأخير.

- **أغلفة غير متداولة:** وأيضا تسمى الأغلفة غير المسترجعة أو التالفة، وهي الاغلفة التي تباع مع المنتج في أن واحد، كمثال زجاجات المياه المعدنية، علب المصبرات،... وتضاف تكلفتها إلى تكلفة إنتاج المنتج التام إذا كان التغليف في ورشات الإنتاج، أما إذا كان التغليف عند البيع أو في قسم البيع فتضاف تكلفتها إلى سعر البيع.

5. المعالجة المحاسبية للمنتجات الثانوية:

يعتبر المنتج الثانوي منتج يتم التحصيل عليه بطريقة غير مباشرة من العملية الإنتاجية.

فهو منتج يتم الحصول عليه من جراء العملية الصناعية الرئيسية وهو يرافق بصفة غير طوعية إنتاج المنتج الرئيسي والمثال الشائع في هذا المجال (الزبدة عند تحضير منتج لبني، والزيت عند تكرير النفط، الجلود بالنسبة لمؤسسات إنتاج اللحوم الحمراء،...).

ويمكن ان تستعمل هذه المنتجات كمادة أولية مرة أخرى لإنتاج المنتج نصف المصنع أو التام الصنع، أو يتم معالجتها لتباع كمنتج نهائي، وتعالج في الحالات التالية:³

¹ زاوي صورية، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تجارية، 2021/2020، ص 82.

² زاوي صورية، نفس المرجع، ص 83.

³ شذري معمر سعاد، مطبوعة المحاسبة التحليلية (دروس وتمارين)، مرجع سبق ذكره، ص 83.

أ. عند إعادة الإستعمال:

بما ان المنتج الثانوي سيعاد إستعماله كمادة أولية للمنتج التام أو نصف المصنع، إذن سيحل محل مادة أولية معينة (سيعوض مادة أولية)، إذن سيتم تقييم تكلفته بتكلفة المادة المعوضة، وفي حالة المعالجة قبل إستعماله نضيف مصاريف المعالجة إلى تكلفة المادة المعوضة.

وسيتم تحديد تكلفة إنتاج المنتج الثانوي وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل = تكلفة المادة الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة.

تكلفة الإنتاج التام او نصف المصنع = تكلفة الإنتاج - تكلفة الإنتاج الثانوي المستعمل.

ب. عند بيعها:

تحدد تكلفة المنتجات الثانوية المباعة وفق الجدول التالي:

➤ تكلفة إنتاج المنتج الثانوي المباع:

البيان	منتج ثانوي
سعر البيع الإجمالي = كمية مباعة * سعر البيع الإجمالي	Xxxx
هامش الربح ومصاريف التوزيع = % من سعر البيع الإجمالي	xxxx
مصاريف المعالجة	xxxx
تكلفة إنتاج منتج ثانوي	Xxxx

➤ تكلفة الإنتاج التام أو نصف المصنع (المنتج الرسمي):

البيان	منتج ثانوي
تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة	Xxxx
مصاريف الإنتاج المباشرة	xxxx
مصاريف الإنتاج غير المباشرة	xxxx
تكلفة المنتج الثانوي	
تكلفة إنتاج منتج رسمي	Xxxx

خامسا: إيجابيات وسلبيات طريقة التكاليف الكلية:

1. إيجابيات طريقة التكاليف الكلية:

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من الإيجابيات يمكننا ذكرها فيما يلي:¹

- تقسيم المخزونات في مختلف مراحل دورة الإنتاج والبيع.
- دراسة تطور تكاليف أي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الإستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار،...).

2. سلبيات طريقة التكاليف الكلية:

نلخصها فيما يلي:²

- تركز على التوزيع التقريبي للأعباء بالأخص إذا تعلق الأمر بوجود حجم كبير من المنتجات.
- صعوبة تحديد الجهة المسؤولة عن سعر التكلفة.
- تعتبر طريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من أجل إتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- في كثير من الحالات يخضع إختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة.
- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي تكاليف ثابتة، والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى، كما أنه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة، وطريقة التكاليف المتغيرة تبين هذا.

¹ مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير -دراسة حالة مؤسسة نفضال-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة ماجستير، تخصص التخطيط والتنمية، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2003، ص 102.

- عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر لآخر دون الاخذ بعين الإعتبار مستوى النشاط، وبالتالي لا يمكن معرفة الطاقة المستغلة من العاطلة، لهذا السبب ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.