

المحاضرة الرابعة¹:

طرائق تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج

تعددت آراء المحاسبين حول جدوى ومدى أفضلية قياس تكلفة المنتجات عند إعداد كلاً من:

1- التقارير الخارجية الهادفة إلى تقويم المخزون السلعي.

2- والتقارير الداخلية المعدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

وبالتالي فإنه من أجل:

1- إعداد التقارير الخارجية يرى المحاسبون أنه يجب تحميل الإنتاج بكافة عناصر التكلفة الصناعية المباشرة

والغير مباشرة التي تتحملها المنشأة خلال مراحل الإنتاج المختلفة.

2- إعداد التقارير الداخلية يرى المحاسبون أنه يجب تحميل الإنتاج بعناصر التكلفة المتغيرة فقط أما بالنسبة

للتكاليف الصناعية الثابتة فتعتبر بمثابة أعباء فترية تُحمل مباشرة على الفترة التي تُنفق فيها.

ومما سبق نستنتج أنه يوجد هناك مدخلين لقياس تكلفة المنتجات وهي كالتالي :

المدخل الأول: مدخل التكلفة الكلية أو الشاملة " مبدأ التحميل الشامل أو الكلي " :

يقوم هذا المبدأ على فكرة مفادها أنه من أجل معرفة تكلفة الإنتاج يتوجب على المنشأة تحميل كافة المصاريف

بكافة أنواعها " مباشرة وغير مباشرة - ثابتة ومتغيرة " على الوحدات المنتجة النهائية، وهي الفكرة التي تقوم

عليها نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية " .

المدخل الثاني: مدخل التكلفة الجزئية " مبدأ التحميل الجزئي " :

يقوم هذا المبدأ على فكرة مفادها أنه لا يتوجب على المنشأة تحميل الوحدات المنتجة بكامل المصاريف التي

تكبدتها وإنما تحميلها بالمصاريف التي أدت إلى إنتاج هذه الوحدات فقط أي التكاليف التي لها علاقة مباشرة

بوحدات الإنتاج واستبعاد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدات الإنتاج.

وبشكل عام تم تقسيم طرائق تحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج من قبل الهيئات العلمية والجهات

المهتمة بمحاسبة التكاليف إلى عدة طرق (نظريات) وهي:

أولاً- طريقة تحميل التكاليف الكلية.

ثانياً- طريقة تحميل التكاليف المباشرة.

ثالثاً- طريقة تحميل التكاليف المتغيرة أو الحدية.

رابعاً- طريقة تحميل تكاليف الطاقة المستغلة.

وسيتم تناول هذه الطرق (النظريات) بالتفصيل كما يلي:

¹ د. علاء الدين جبل، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة حلب.

أولاً - طريقة تحميل التكاليف الكلية (نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية "):

تقوم نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية على ضرورة تحميل عناصر التكاليف التي تحدث في المنشأة سواءً أكانت عناصر تكاليف صناعية " مباشرة أو غير مباشرة متغيرة أو ثابتة أو مختلطة " على المنتجات النهائية للنشاط الإنتاجي وذلك تطبيقاً لمبدأ التحميل الكلي أو الشامل، والسبب في ذلك هو أن هذه النظرية تقوم على أساس أن المنتجات هي المسؤولة في الأصل عن وجود المنشأة كلها بجميع أجهزتها وإداراتها ومن ثم فهي مسؤولة عن تحميل الوحدات المنتجة بكافة التكاليف الصناعية بكافة أنواعها، كما تُحمل الوحدات المباعة إضافة إلى ما سبق بكافة التكاليف التسويقية والإدارية والتمويلية.

وبالتالي فإنه وفقاً للنظرية الكلية " الإجمالية " فإنه :

لا يتم التمييز ما بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وكذلك لا يتم التمييز ما بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وبالتالي:

1- فإن هذه النظرية تعتبر التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة والمتغيرة من تكاليف الإنتاج.

2- وتعتبر التكاليف التسويقية الثابتة والمتغيرة من تكلفة المبيعات.

3- أما التكاليف الإدارية فإنها تعتبر تكلفة الفترة أو المرحلة وتُطرح من مُجمل الربح.

ولبيان كيفية الوصول إلى التكلفة الإجمالية " الكلية " لا بد من استخدام العلاقات التالية :

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة الإنتاج التام} = \text{تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج} + \text{تكلفة الأجر المباشرة} \\ & + \text{التكاليف الصناعية المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية الغير مباشرة (ثابتة ومتغيرة)} \\ & + \text{إنتاج تحت تشغيل 1/1} - \text{إنتاج تحت تشغيل 12/31} \end{aligned}$$

$$\text{تكلفة البضاعة المُباعة} = \text{تكلفة الإنتاج التام} + \text{إنتاج تام 1/1} - \text{إنتاج تام 12/31}$$

$$\text{تكلفة المبيعات} = \text{تكلفة البضاعة المُباعة} + \text{المصاريف التسويقية والبيعية}$$

$$\text{التكلفة الكلية أو الإجمالية} = \text{تكلفة المبيعات} + \text{التكاليف الإدارية والمالية}$$

وبناءً على ما سبق يُمكن إعداد قائمة التكاليف الكلية أو الإجمالية وفق الشكل التالي:

قائمة التكاليف الكلية أو الإجمالية	
	مواد أولية أول المدة
	<u>(+) مجمل تكلفة المشتريات</u>
	×××× تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام
	<u>(-) مواد أولية آخر المدة</u>
	×××× تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج
	(+) الأجور المباشرة
	<u>(+) تكاليف صناعية مباشرة</u>
	×××× ثمن التكلفة الأولية المباشرة
	<u>(+) التكاليف الصناعية الغير مباشرة وهي:</u>
	×××× إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة المدروسة
	(+) مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة
	<u>(-) مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة</u>
	×××× تكلفة الإنتاج التام الصنع خلال الفترة
	(+) مخزون تام الصنع أول المدة
	<u>(-) مخزون تام الصنع آخر المدة</u>
	×××× تكلفة البضاعة المباعة
	(+) تكاليف بيعية وتسويقية
	<u>(+) تكاليف إدارية وتمويلية</u>
	×××× التكلفة الإجمالية " الكلية "
<ul style="list-style-type: none"> • مواد غير مباشرة • أجور غير مباشرة • قوى محرك • تكاليف صيانة وإصلاح • استهلاك آلات المصنع • استهلاك مباني المصنع • تأمين على الآلات ومباني المصنع • مصاريف صناعية أخرى 	
<ul style="list-style-type: none"> • مواد لف وحزم • أجور تسويقية • إيجار معرض البيع • عمولة وكلاء البيع • مصاريف تسويقية متنوعة • مصاريف الإعلان 	
<ul style="list-style-type: none"> • أدوات كتابية وقرطاسية للإدارة • أجور إدارية • إيجار مباني الإدارة • مصاريف إدارية متنوعة 	

مثال: فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات إحدى المنشآت الصناعية للفترة الصناعية للفترة الممتدة من 2012/1/1 حتى تاريخ 2012/6/30:

إنتاج تام الصنع أول المدة	720 000	مواد أولية مباشرة أول المدة	734 400
مواد لف وحزم	73 440	مواد أولية مشتتة خلال الفترة	2 203 200
أجور تسويقية	244 800	أجور مباشرة	1 224 000
إيجار معارض البيع	48 960	تكاليف صناعية مباشرة	360 000
عمولة وكلاء البيع	122 400	مواد غير مباشرة	122 400
مصاريف تسويقية متنوعة	122 400	أجور غير مباشرة	367 200
مصاريف نقل للخارج	108 000	قوى محرك	440 640
مصاريف الإعلان	110 880	تكاليف صيانة وإصلاح	220 320
أدوات كتابية وقرطاسية للإدارة	24 480	استهلاك آلات المصنع	28 800
أجور إدارية	489 600	استهلاك مباني المصنع	24 480
إيجار مباني الإدارة	48 960	تأمين على آلات ومباني المصنع	48 960
مصاريف إدارية متنوعة	156 960	مصاريف صناعية أخرى	146 880
صافي المبيعات	9 360 000	إنتاج تحت التشغيل أول المدة	460 800

المطلوب :

1 - إعداد قائمة التكاليف الكلية وفق طريقة تحميل التكاليف الكلية (نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية) للفترة المنتهية في 2012./6/30
إذا علمت ما يلي:

1- تكلفة المواد الأولية في آخر المدة تبلغ 758 880 ل.س.

2- تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة تبلغ 292 320 ل.س.

3- تكلفة الإنتاج التام آخر المدة تبلغ 576 000 ل.س.

2 - إعداد قائمة الدخل وفق نظرية التكاليف الإجمالية " الكلية " للفترة المنتهية في 2012/6/30.

أولاً - إعداد قائمة التكاليف الإجمالية (الكلية) :

قائمة التكاليف الكلية أو الإجمالية

- 122 400 مواد غير مباشرة
- 367 200 أجور غير مباشرة
- 440 640 قوى محرك
- 220 320 تكاليف صيانة وإصلاح
- 22 800 استهلاك آلات المصنع
- 24 480 استهلاك مباني المصنع
- 48 960 تأمين على الآلات ومباني المصنع
- 146 880 مصاريف صناعية أخرى

734 400 مواد أولية أول المدة
2 203 200 (+) مجمل تكلفة المشتريات
 2 937 600 تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام
 758 880 (-) مواد أولية آخر المدة
 2 178 720 تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج
 1 224 000 (+) الأجور المباشرة
 360 000 (+) تكاليف صناعية مباشرة

3 762 720 ثمن التكلفة المباشرة الأولية (1)

1 399 680 (+) التكاليف الصناعية الغير مباشرة وهي :

- 73 440 مواد نف وحزم
- 244 800 أجور تسويقية
- 48 960 إيجار معرض البيع
- 122 400 عمولة وكلاء البيع
- 122 400 مصاريف تسويقية متنوعة
- 108 000 مصاريف نقل للخارج
- 110 880 مصاريف الإعلان

5 162 400 إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة المدروسة

460 800 (+) مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة

292 320 (-) مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة

5 330 880 تكلفة الإنتاج التام الصنع خلال الفترة (2)

720 000 (+) تكلفة إنتاج تام الصنع المدة أول المدة

576 000 (-) تكلفة إنتاج تام الصنع آخر المدة

5 474 880 تكلفة البضاعة المباعة (3)

830 880 (+) تكاليف بيعية وتسويقية

720 000 (+) تكاليف إدارية ومالية

- 24 480 أدوات كتابية وقرطاسية للإدارة
- 489 600 أجور إدارية
- 48 960 إيجار مباني الإدارة
- 156 960 مصاريف إدارية متنوعة

7 025 760 التكلفة الإجمالية " الكلية " (4)

ثانياً - إعداد قائمة الدخل:

9 360 000 صافي المبيعات

6 305 760 (-) تكلفة المبيعات وهي :

- 24 480 أدوات كتابية وقرطاسية للإدارة
- 489 600 أجور إدارية
- 48 960 إيجار مباني الإدارة
- 156 960 مصاريف إدارية متنوعة

• 5 474 880 تكلفة الباعة التامة والمباعة

• 830 880 (+) المصاريف التسويقية

3 054 240 مجمل الربح

720 000 (-) مصاريف إدارية ومالية وهي :

3 334 240 صافي الربح

مسألة: تتبع إحدى الشركات الصناعية الطريقة الإجمالية في تحميل التكاليف وفي مايلي البيانات المتعلقة بهذه الشركة عن عام 2012.

أجور مباشرة	240 000	مواد مباشرة	120 000
اصلاح	16 000	صيانة	10 000
إيجار المصنع	20 000	اهتلاك الآلات المصنع	30 000
كهرباء صناعية	80 000	تأمين مباني المصنع	40 000
مصاريف لف وحزم	28 000	مياه صناعية	64 000
مصاريف نقل مبيعات	14 000	أجور تسويقية	50 000
أجور إداريين	36 000	اهتلاك سيارات البيع	20 000
اهتلاك أثاث الإدارة	12 000	اهتلاك مباني الإدارة	24 000
تأمين مباني الإدارة	24 000	إنارة الإدارة	12 000

وبلغت مبيعات الشركة 15 00 000 في نهاية عام 2012.

المطلوب:

- 1 - إعداد قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع.
- 2 - إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية 2012/12/31.

أولاً: إعداد قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع وفقاً للنظرية الإجمالية الكلية وهي بالشكل التالي :

قائمة التكاليف الصناعية للإنتاج التام والمباع وفقاً للنظرية الإجمالية الكلية	
	120 000 مواد مباشرة
	<u>(+) تكلفة المشتريات</u>
	120 000 تكلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام في الإنتاج
	<u>(-) المواد الأولية آخر المدة</u>
	120 000 تكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج
	<u>(+) الأجر المباشرة</u>
	360 000 التكلفة المباشرة " الأولية "
	<u>(+) التكاليف الصناعية غير المباشرة وهي:</u>
10 000 صيانة	260 000
30 000 اهتلاك الآلات المصنع	620 000 إجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة المدروسة
40 000 تأمين مباني المصنع	(+) إنتاج تحت التشغيل أول المدة
64 000 مياه صناعية	(-) إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
16 000 اصلاح	620 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام
20 000 إيجار المصنع	<u>(+) إنتاج تام أول المدة</u>
80 000 كهرباء صناعية	620 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمتاح للبيع
	<u>(-) إنتاج تام آخر المدة</u>
	620 000 التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع

ثانياً : إعداد قائمة الدخل لعام 2012 وهي بالشكل التالي:

	1500 000 المبيعات
	<u>(-) تكلفة المبيعات وتتضمن ما يلي:</u>
	• التكلفة الصناعية للإنتاج التام والمباع 620 000
	• (+) التكاليف التسويقية وتتضمن ما يلي: 112 000
	768000 مجمل الربح
	<u>(-) المصاريف الإدارية والمالية وتتضمن ما يلي :</u>
	108 000
	660 000 صافي الربح