

## المحاضرة الخامسة<sup>1</sup>:

### مبدأ التحميل الجزئي :

وفق هذا المبدأ يتم تحميل وحدة الإنتاج بنصيبها من التكاليف التي تعتبر مسؤولة عن حدوثها فقط، أي التي تربطها بها علاقة سببية واضحة، وتستبعد التكاليف التي ليس لها علاقة مباشرة بوحدة النشاط الإنتاجي حيث تُحمل لقائمة الدخل، ويتضمن التحميل الجزئي الطرق (النظريات) التالية:

ثانياً- طريقة تحميل التكاليف المباشرة.

ثالثاً- طريقة تحميل التكاليف المتغيرة أو الحدية.

رابعاً- طريقة تحميل تكاليف الطاقة المستغلة.

ولابد من التذكير بمفهوم كلاً من التكاليف المباشرة والغير مباشرة كما يلي:

**التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوحدة المنتج مثل المواد الخام وأجور عمال الإنتاج.

**التكاليف الغير مباشرة:** هي التكاليف التي لا ترتبط بوحدة المنتج بشكل أساسي وإنما تخص الإنتاج ككل مثل الإنارة وإيجار المصنع وغيرها.

ووفقاً لهذا المبدأ " مبدأ التحميل الجزئي " في التحميل هناك ثلاث طرق (نظريات) تؤيده وهي كالتالي:

ثانياً- طريقة تحميل التكاليف المباشرة (نظرية التكاليف المباشرة):

وفق هذه الطريقة (النظرية) يتم تحميل المنتجات النهائية بعناصر التكاليف المباشرة فقط (التكلفة المباشرة الأولية) ولا تُحمل الوحدات المنتجة بالتكاليف الصناعية الغير مباشرة (الثابتة والمتغيرة)، وإنما تعتبر أعباء عامة تُحمل على حساب الأرباح والخسائر " قائمة الدخل ".

ولذلك فإن التكاليف الصناعية الغير مباشرة لا تدخل ضمن مكونات تكلفة الإنتاج وإنما تُحمل على الوحدات المُباعة فقط سواءً أكانت هذه التكاليف " الغير مباشرة " صناعية أو تسويقية (بيعية) أو إدارية ومالية.

ولبيان كيفية الوصول إلى قائمة التكاليف وقائمة الدخل وفق طريقة (نظرية) التكاليف المباشرة لا بد من استخدام العلاقات التالية :

$$\text{التكلفة المباشرة الأولية} = \text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة الأجور المباشرة} + \text{التكاليف الصناعية المباشرة}$$

$$\text{التكلفة المباشرة للإنتاج التام} = \text{التكلفة المباشرة الأولية} + \text{إنتاج تحت التشغيل } 1/1 \text{ (مقوم بالتكلفة المباشرة)}$$

$$- \text{إنتاج تحت التشغيل } 12/31 \text{ (مقوم بالتكلفة المباشرة)}$$

$$\text{التكلفة المباشرة للإنتاج التام والمباع} = \text{التكلفة المباشرة للإنتاج التام} + \text{إنتاج تام } 1/1 \text{ (مقوم بالتكلفة المباشرة)}$$

$$- \text{إنتاج تام } 12/31 \text{ (مقوم بالتكلفة المباشرة)}$$

<sup>1</sup> د. علاء الدين جبل، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة حلب.

تكلفة المبيعات المباشرة = التكلفة المباشرة للإنتاج التام والمباع + التكاليف التسويقية المباشرة

ووفقاً لما سبق يمكن إعداد قائمة التكاليف المباشرة على الشكل التالي :

قائمة التكاليف المباشرة		
البيان	الجزئي	الكلي
مواد أولية مباشرة	××××	
+ أجور مباشرة	××××	
+ التكاليف الصناعية المباشرة	××××	
<b>التكلفة المباشرة (الأولية)</b>		××××
+ إنتاج تحت التشغيل أول المدة بالتكلفة المباشرة	××××	
- إنتاج تحت التشغيل آخر المدة بالتكلفة المباشرة	(×××)	
<b>التكلفة المباشرة للإنتاج التام</b>		××××
+ إنتاج تام أول المدة بالتكلفة المباشرة	××××	
- إنتاج تام آخر المدة بالتكلفة المباشرة	(×××)	
<b>التكلفة المباشرة للإنتاج التام والمباع</b>		××××
+ المصارف التسويقية المباشرة		××××
<b>تكلفة المبيعات المباشرة</b>		××××

وبالنسبة لقائمة الدخل وفق طريقة (نظرية) التكاليف المباشرة تكون بالشكل التالي:

قائمة الدخل وفق نظرية التكاليف المباشرة	
صافي المبيعات	××××
<u>(-) تكلفة المبيعات المباشرة</u>	(×××)
مجمّل الربح أو الخسارة	××××
(-) التكاليف الصناعية الغير مباشرة (الثابتة والمتغيرة)	(×××)
(-) التكاليف التسويقية الغير مباشرة	(×××)
<u>(-) التكاليف الإدارية والمالية</u>	(×××)
صافي الربح أو الخسارة التشغيلية	××××
(+) إيرادات عرضية مختلفة	××××
<u>(-) خسائر عرضية مختلفة</u>	(×××)
<b>صافي الربح النهائي</b>	××××

**مثال:** فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات الشركة السورية للصناعات الهندسية والخاصة بإحدى السلع خلال شهر كامل وهي كالتالي:

أرصدة أول المدة	أرصدة آخر المدة
357 000 مواد أولية مباشرة	368 900 مواد أولية مباشرة
95 900 إنتاج تحت التشغيل مقوم بالتكلفة المباشرة	129 500 إنتاج تحت التشغيل مقوم بالتكلفة المباشرة
245 000 إنتاج تام مقوم بالتكلفة المباشرة	308 000 إنتاج تام مقوم بالتكلفة المباشرة

بلغت قيمة المواد المباشرة خلال الشهر 1 071 000 ل.س.

تتضمن قيمة المواد الغير مباشرة التي صرفت من المخازن خلال الشهر ما يلي:

59 500 مواد صناعية غير مباشرة .

35 700 مواد لف وحزم.

11 900 أدوات كتابية ومطبوعات.

بلغت الأجر المدفوعة خلال الشهر 1 130 500 منها:

595 000 أجر مباشرة	والباقي موزع كما يلي :
	178 500 أجر صناعية غير مباشرة
	119 000 أجر تسويقية غير مباشرة
	238 000 أجر إدارية غير مباشرة

وبلغت التكاليف الأخرى خلال الشهر كما يلي :

214 200	قوى محركة	54 250	مصاريف دعائية وإعلان
107 100	مصاريف صيانة	59 500	عمولة وكلاء البيع
14 000	استهلاك آلات	59 500	مصرفات بيع متنوعة
11 900	استهلاك مباني المصنع	59 500	مصاريف نقل مبيعات
23 800	تأمين على المصنع	23 800	إيجار مباني الإدارة
71400	مصاريف صناعية متنوعة	76 300	مصاريف إدارية متنوعة
23 800	إيجار معارض البيع		

كما بلغ صافي قيمة المبيعات مبلغ 3 351 250 ل.س.

**والمطلوب:** 1- إعداد قائمة التكاليف وفق طريقة (نظرية) التكاليف المباشرة للشهر المذكور بفرض أن المشروع

يعامل كلاً من مواد اللف والحزم وعمولة وكلاء البيع على أنها تكاليف مباشرة على الوحدة المُباعة.

2- إعداد قائمة الدخل وفق طريق (نظرية) التكاليف المباشرة للشهر المذكور.  
الحل: أولاً - إعداد قائمة التكاليف وفق نظرية التكاليف المباشرة عن الشهر المذكور :

البيان	الجزئي	الكلي
مخزون المواد الأولية المباشرة أول المدة + المواد المباشرة المشتراة - مخزون المواد الأولية المباشرة آخر المدة	357 000 1 071 000 (368 900)	
<b>تكلفة المواد المستخدمة في الإنتاج</b>		1 059 100
+ أجور مباشرة + التكاليف الصناعية المباشرة		595 000
<b>التكلفة المباشرة الأولية</b>		1 654 100
+ إنتاج تحت التشغيل أول الفترة بالتكلفة المباشرة - إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة بالتكلفة المباشرة		95 900 (129 500)
<b>التكلفة المباشرة للإنتاج التام</b>		1 620 500
+ إنتاج تام أول المدة بالتكلفة المباشرة - إنتاج تام آخر المدة بالتكلفة المباشرة		245 000 (308 000)
<b>التكلفة المباشرة للإنتاج التام والمباع</b>		1 557 500
+ المصاريف التسويقية المباشرة ❖ مواد لف وحزم ❖ عمولة وكلاء البيع	35 700 59 500	95 200
<b>التكلفة المباشرة للمبيعات</b>		1 652 700

ثانياً - إعداد قائمة الدخل وفق نظرية التكاليف المباشرة للشهر المذكور :

البيان	الجزئي	الكلي
<b>صافي المبيعات</b>		<b>3 351 250</b>
<b>(-)تكلفة المبيعات المباشرة</b>		<b>(1 652 700)</b>
<b>مجمّل الربح</b>		<b>1 698 550</b>
<b>(-)التكاليف الصناعية الغير مباشرة وهي كالتالي:</b>		<b>(680 400)</b>
❖ مواد صناعية غير مباشرة	59 500	
❖ أجور صناعية غير مباشرة	178 500	
❖ قوى محرّكة	214 200	
❖ مصاريف صيانة	107 100	
❖ استهلاك الآلات	14 000	
❖ استهلاك مباني المصنع	11 900	

❖ تأمين على مباني المصنع	23 800	
❖ مصاريف صناعية متنوعة	71 400	
<b>(-) التكاليف التسويقية الغير مباشرة وهي كالتالي:</b>		<b>(316 050)</b>
❖ أجور تسويقية غير مباشرة	119 000	
❖ إيجار معارض البيع	23 800	
❖ مصاريف نقل مبيعات	59 500	
❖ مصاريف دعاية وإعلان	54 250	
❖ مصروفات بيع متنوعة	59 500	
<b>(-) التكاليف الإدارية والتمويلية وهي كالتالي:</b>		<b>(350 000)</b>
❖ أجور إدارية غير مباشرة	238 000	
❖ إيجار مباني الإدارة	23 800	
❖ مصاريف إدارية متنوعة	76 300	
❖ أدوات كتابية ومطبوعات	11900	
<b>صافي الربح</b>		<b>352 100</b>