

المحور الثالث: طريقة التكلفة الكلية حسب الأقسام المتجانسة

أولاً: مفهوم طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة):

تعتبر طريقة التكاليف الكلية الطريقة الأكثر شيوعاً واستعمالاً من طرف المؤسسات الاقتصادية، كونها تتميز عن باقي الطرق الأخرى ببعدها الحسابي التاريخي أي المتعلقة بفترة ماضية واتساع مجال تطبيقها الذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

ظهرت هذه الطريقة في الثلاثينيات بفرنسا قبل الحرب العالمية الثانية من طرف العقيد الفرنسي « Rimailho » بحيث تم اعتمادها في المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) لسنة 1947، وسميت فيما بعد بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل أو كذلك طريقة مراكز التكاليف، حيث عرّفت على أنها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة المالية".

وقد كان لهذه الطريقة مجال واسع في التطبيق حيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك المراحل المختلفة التي يمرّ بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة. أي أنّ هذه الطريقة تسمح بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة بين الأقسام أو مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

ثانياً: مبدأ طريقة التكاليف الكلية

يرتبط عموماً مبدأ الحساب وفقاً لهذه الطريقة بطرق تسجيل الأعباء التي تقوم بتخصيصها، توزيعها ثم تحميلها لتسمح في الأخير بتحميل مجموع الأعباء غير المباشرة (التي توافق كلّ مرحلة: الشراء، الإنتاج، التوزيع) على تكلفة المنتج، لنصل في الأخير إلى معرفة سعر التكلفة الكلي للمنتج أو الطلبية المنجزة من طرف المؤسسة. وتقوم طريقة التكاليف الكلية على مجموعة من الأسس يمكننا تلخيصها في النقاط التالية:

✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع...)

✓ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛

✓ لا يبقى هناك أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تتحمل به الوحدات المنتجة؛

✓ تتحمل الوحدات المنتجة جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وبالتالي تتحمل بتكاليف الوظيفة

الإنتاجية والإدارية والتسويقية والتمويلية؛

- ✓ ضرورة تحديد مخزون أول فترة وآخر فترة من الإنتاج التام والإنتاج الجاري على أساس التكلفة الكلية؛
- ✓ تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات من خلال مقابلة التكاليف الكلية بالإيرادات الكلية للكميات المباعة، ويكون الفرق إما ربحاً عند زيادة الإيرادات عن التكاليف، وإما خسارة في حالة العكس؛
- ✓ في ظروف التشغيل العادية يفترض أن تتساوى التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية الناتجة عن بيع المنتجات، حيث لا يجب أن تقل الإيرادات عن التكاليف؛
- ✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف). وبصفة عامة فإنّ هذه الطريقة تقوم على ما يلي:

1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة أو مراكز تحليل:

يعرّف القسم المتجانس أو مركز التحليل بأنه "تقسيم محاسبي للمؤسسة يتلاءم مع التنظيم الوظيفي لها (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة،... إلخ). ويدير القسم المتجانس شخص مسؤول فهو إذا مركز مسؤولية، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة. أما من وجهة نظر المحاسبة فإنّ القسم المتجانس يكون مجموعة من مصاريف يمكن أن تتحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل (قياس). وهناك نوعان من الأقسام المتجانسة هما:

➤ **القسم الرئيسي (مركز الاستغلال):** يحتوي على وسائل الإنتاج والبيع بالمؤسسة، التموين، الورشات، الخدمات التجارية، التخزينية، نشاطات هذه الأقسام تمثل النسيج الشبكي للدورة: شراء - إنتاج - توزيع. وهو المركز الذي يمكن تحديد وقياس نشاطه بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتج، أي تتحمل أعباءه مباشرة لتكلفة المنتج؛

➤ **القسم الثانوي (مركز التسيير):** هو المركز الذي يقاس نشاطه بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتج، والهدف من هذا المركز هو تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة كتسيير العمال، الطاقة،... إلخ، أي أنّ هذا المركز ليس له علاقة مباشرة بالمنتج ويساهم في تحقيق نشاط المراكز الرئيسية بحيث تتحمل أعباءه لهذه الأخيرة.

2- التمييز بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة:

هو أساس الطريقة، كون أنّ أسلوب معالجتها يختلف؛ حيث أنّ المصاريف المباشرة تخصّص مباشرة على المنتج بدون غموض أو حساب مسبق لأنها تتعلّق بإنتاج منتج واحد دون سواه كالمواد الأولية، أما المصاريف غير المباشرة فتحْتَاج إلى معالجة خاصة لأنها مصاريف مشتركة بين أكثر من منتج مثل مصاريف الكهرباء، حيث أنّ مصاريف المراكز الثانوية تحوّل إلى المراكز الرئيسية باستخدام مفاتيح التوزيع أما مصاريف المراكز الرئيسية فتحوّل إلى سعر التكلفة باستعمال وحدات العمل.

3- تحديد وحدات العمل (القياس):

تعرف وحدة العمل بأنها "مقياس يسمح بتحديد نصيب المنتج من الأعباء غير المباشرة لمركز معين"، وبفضلها يمكن التنازل عن تكلفة مركز التحليل بطريقة عادلة إلى مراكز أخرى أو تحميلها إلى تكاليف المنتجات أو الطلبات، لذلك يمكن القول أن أهم خطوة في تحميل الأعباء بين المراكز أو تحميل أعباء المراكز إلى المنتجات هي تحديد وحدات العمل على تنوعها بين وحدات عمل مادية (فيزيائية) ووحدات عمل نقدية (نسبة مصاريف).

4- توزيع الأعباء غير المباشرة:

بعد عملية تجسيم الأعباء غير المباشرة مرتبة حسب طبيعتها يتم ترتيبها حسب الوظائف في مرحلتين:

- التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها بواسطة استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل مركز من المراكز (رئيسية و ثانوية).
- التوزيع الثانوي: يتم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام وإما أن يكون هناك تبادل للخدمات فيما بينهم حيث يتطلب ذلك القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدّد مسألة حساب قيمها.

5- تحميل أعباء المراكز الرئيسية:

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للمراكز الرئيسية وتحديد عدد وحدات العمل يتم حساب تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع أعباء المركز الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به ومن ثمّ تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكلّ منتج.

مثال تطبيقي (1): (حول التوزيع الأولي) : إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

المراكز الأساسية			المراكز المساعدة			المبلغ الموزع	الأعباء حسب طبيعتها
التوزيع	الإنتاج	التموين	الصيانة	القوة المحركة	الإدارة		
10%	40%	20%	5%	15%	10%	52 000	التموينات الأخرى المستهلكة
1	5	3	2	2	1	28 000	الخدمات الخارجية
20%	30%	20%	15%	10%	5%	63 000	أجور المستخدمين
10%	35%	25%	5%	15%	10%	12 000	الضرائب والرسوم
30%	25%	15%	15%	10%	5%	8 000	الأعباء العملياتية الأخرى
20%	20%	10%	10%	15%	25%	37 000	الأعباء المالية
1	3	2	1	2	1	125 000	مخصصات الاهتلاكات
15%	30%	20%	5%	10%	20%	18 000	الأعباء الإضافية
20%	20%	15%	5%	10%	30%	- 23 000	الأعباء غير المعتبرة

العمل المطلوب: أنجز جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

مثال تطبيقي (2): (حول التوزيع الثانوي التنازلي): إليك جدول توزيع الأعباء غير المباشرة التالي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			البيان	
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الإدارة	النقل		الصيانة
77100	123900	110400	97500	67800	40200	53736	مجموع التوزيع الأولي
							التوزيع الثانوي:
%10	%20	%15	%25	%10	%20	%100-	الصيانة
%25	%15	%10	%30	%20	%100-		النقل
%24	%26	%30	%20	%100-			الإدارة
820	600	350	1200				عدد وحدات العمل

العمل المطلوب: أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع حساب تكلفة وحدات العمل.

مثال تطبيقي (3): (حول التوزيع الثانوي التبادلي): يظهر جدول توزيع الأعباء غير المباشرة في مؤسسة كالاتي:

الأقسام الأساسية			الأقسام المساعدة			البيان	
التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	الإدارة	النقل		الصيانة
25700	41300	36800	32500	22600	13400	17912	مجموع التوزيع الأولي
							توزيع ثانوي:
%10	%20	%15	%25	%10	%20	%100-	الصيانة
%25	%7	%8	%30	%18	%100-	%12	النقل
%24	%26	%30	%20	%100-			الإدارة
820	600	350	1200				عدد وحدات العمل

العمل المطلوب: أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع حساب تكلفة وحدات العمل.

مثال تطبيقي (4): تلخصت الأعباء غير المباشرة في الجدول التالي :

المراكز الأساسية				المراكز المساعدة			البيان
التوزيع	الورشة 2	الورشة 1	التموين	الطاقة	الصيانة	الإدارة	
16320	35800	41200	9800	22600	15200	22000	مج التوزيع الأولي التوزيع الثانوي
10%	20%	25%	15%	10%	20 %	-100%	- الإدارة
15%	25%	30%	5%	15%	100 %	10%	- الصيانة
15%	30%	35%	20%	100%	-	-	- الطاقة
				-			
وحدات مباعة	وحدات منتجة	Kg مادة أولية مستعملة	Kg مادة أولية مشتراة				طبيعة وحدة العمل

العمل المطلوب: إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة مع حساب تكلفة وحدة العمل إذا علمت أن الكمية المشتراة من المواد الأولية بلغت 5000 Kg بحيث تم استعمالها كلية، بينما بلغت الوحدات المنتجة 1800 وحدة تم بيع 80% منها.

مثال تطبيقي شامل:

تنتج مؤسسة صناعية منتجين "P1" و "P2" من مادتين أوليتين "M1" و "M2" و مادة وسيطة "C" في ورشتين "1" و "2" ، وللفترة المعتبرة شهر نوفمبر 2022 تحصلنا على المعلومات التالية:

❖ يتطلب إنتاج وحدة من:

✓ "P1": 1.5 kg من المادة الأولية "M1" و 2.5 kg من المادة الأولية "M2" و 0.08 kg من المادة الوسيطة "C"، و 1.5 ساعة عمل مباشر بأجرة 400DA للساعة .

✓ "P2": 2 kg من المادة الأولية "M1" و 2 kg من المادة الأولية "M2" و 0.1 kg من المادة الوسيطة "C" ، و 2.5 ساعة عمل مباشر بأجرة 400 DA للساعة .

❖ المخزونات في 2022/11/02:

✓ المادة الأولية "M1": 500 kg قيمتها الإجمالية 104500 DA .

✓ المادة الأولية "M2": 300 kg بسعر 132 DA/kg .

✓ المادة الوسيطة "C": 20 kg بسعر 450 DA/kg .

✓ منتجات تامة الصنع من "P1" 100 وحدة قيمتها الإجمالية 113280 DA .

✓ منتجات تامة الصنع من "P2" 20 وحدة قيمتها الإجمالية 41200 DA .

❖ مشتريات الشهر:

✓ المادة الأولية "M1": 1500 kg بسعر 210 DA/kg .

✓ المادة الأولية "M2": 2700 kg بسعر 125 DA/kg .

✓ المادة الوسيطة "C": 100 kg بسعر 435 DA/kg .

❖ إنتاج الشهر:

✓ المنتج "P1": 400 وحدة .

✓ المنتج "P2": 600 وحدة .

❖ مبيعات الشهر:

✓ المنتج "P1": 450 وحدة بسعر 2000 DA للوحدة .

✓ المنتج "P2": 580 وحدة بسعر 2500 DA للوحدة .

❖ الأعباء غير المباشرة: ملخصة في الجدول التالي، وللعلم فقد تم اعتبار مبلغ 8750 DA كأعباء إضافية ومبلغ

27499,4 DA كأعباء غير معتبرة:

التوزيع	الإنتاج		التموين	الصيانة	الإدارة	البيان
	الورشة "2"	الورشة "1"				
41800	55500	138500	96100	44000	55000	مجموع التوزيع الأولي التوزيع الثانوي :
25%	20%	20%	25%	10%	(100%)	- الإدارة
10%	35%	35%	10%	(100%)	10%	- الصيانة
وحدة مباعة	وحدة منتجة	ساعة عمل مباشرة	كلغ مواد مشتراة	طبيعة وحدة القياس		

❖ المخزونات الحقيقية في 2022/11/30:

- المادة الأولية "M1": 205 kg.

- المادة الأولية "M2": 798 kg.

- المادة الوسيطة "C": 25 kg.

- منتجات تامة الصنع من "P1" 48 وحدة

- منتجات تامة الصنع من "P2" 43 وحدة.

ملاحظات:

- عدد ساعات العمل المستعملة في الورشة "1" بالنسبة لـ "P1" و "P2" على التوالي 300 ساعة و 750 ساعة

- تقييم الإخراجات من المواد بطريقة (CUMP) مع مخ¹، بينما الإخراجات من المنتجات فتقيم بطريقة (FIFO).

العمل المطلوب:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2- حساب تكلفة الشراء لكل مادة (M1 , M2 , C).

3- حساب تكلفة إنتاج المنتجين "P1" و "P2"

4- حساب سعر التكلفة للمنتجين "P1" و "P2".

5- حساب النتيجة التحليلية الإجمالية ثم الصافية.

6- حساب نتيجة المحاسبة المالية.

رابعاً: معالجة المنتجات نصف المصنعة

المنتج نصف المصنع هو منتج وصل إلى مرحلة معينة من الإنجاز ويكون جاهزاً لاستعماله في مرحلة لاحقة في تصنيع المنتج التام، ويطلق أيضاً على المنتج نصف المصنع اسم منتج وسيط ومن خصوصياته أنه يدخل في إنجاز أو تركيب المنتج النهائي، فهو قابل للاستهلاك والتخزين وقد يكون محل بيع في بعض الأحيان.

حساب تكلفة الإنتاج للمنتج نصف المصنع ضروري وذلك للأسباب التالية:

- لإدماجها في تكلفة الإنتاج الإجمالية للمنتج النهائي؛

- لتقييم المخزون من المنتج نصف المصنع في حالة عدم استهلاك كل ما ينتج؛

- لتحديد سعر البيع في حالة بيع المنتج نصف المصنع.

وبما أن المنتج نصف المصنع عبارة عن منتج له شكل نهائي وأتم مرحلة من مراحل الإنجاز فإنه من الضروري أن تحسب له تكلفة إنتاج وحدوية، ثم يقيم استعمالات المنتج نصف المصنع في تكلفة المنتج التام الصنع بتكلفة الوحدة المحسوبة سابقاً.

وتتم المعالجة المحاسبية للمنتج نصف المصنع كما يلي:

تكلفة المنتج نصف المصنع = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج (المباشرة، غ المباشرة)

ومن خلال حساب تكلفة المنتج نصف المصنع للوحدة يتم حساب تكلفة إنتاج المنتج التام الصنع الذي يتم إنتاجه من خلال استعمال المنتج نصف المصنع وذلك كما يلي:

تكلفة إنتاج المنتج التام = تكلفة شراء المواد المستعملة + تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع المستعمل + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغ المباشرة).

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة "الازدهار" منتجين تامين (أ) و (ب) ومنتج نصف مصنع (س) في ورشتين؛ بحيث يتم إنتاج المنتج نصف المصنع (س) في الورشة الأولى باستعمال المادتين الأوليتين (م1) و (م2)؛ بينما يتم إنتاج المنتجين التامين (أ) و (ب) في الورشة الثانية باستعمال المنتج نصف المصنع (س) والمادتين الأوليتين (م1) و (م2).

لدينا المعلومات التالية الخاصة بشهر سبتمبر 2022:

1-المشتريات:

المادة م1: 8000 كلف بـ40 دج للكلغ

المادة م2: 10000 كلف بـ80 دج للكلغ

مصاريف الشراء 10 % من قيمة المشتريات.

2-الانتاج و الاستهلاكات:

-أنتجت الورشة 1: 1000 وحدة من (س) باستعمال 2000 كلغ من م₁ و 4000 كلغ من م₂؛
-أنتجت الورشة 2: 500 وحدة من (أ) باستعمال 500 وحدة من (س) و 1500 كلغ من م₁ و 1800 كلغ من م₂؛

-أنتجت 400 وحدة من (ب) باستعمال 400 وحدة من (س) و 1200 كلغ من م₁ و 1500 كلغ من م₂.
مصاريف الإنتاج الإجمالية بلغت 453360 دج، منها 88800 دج لـ (س)؛ 138560 لـ (أ) والباقي لـ (ب).
3-المبيعات:

-تم بيع 400 وحدة من المنتج (أ) بـ 1500 دج للوحدة.
-تم بيع 350 وحدة من المنتج (ب) بـ 1600 دج للوحدة.
مصاريف التوزيع الإجمالية بلغت 150000 دج، توزع على أساس الوحدات المباعة.
العمل المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين م₁ و م₂؛
2. حساب تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع (س)؛
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجين (أ) و (ب)؛
4. حساب سعر التكلفة للمنتجين (أ) و (ب)؛
5. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية.

خامسا: معالجة المنتجات الجارية

يمكن تعريف المنتجات الجارية بأنها المنتجات التي دخلت كمواد أولية أو كمنتجات نصف مصنعة في مرحلة ما من الإنتاج ولم تخرج بعد من هذه المرحلة، فهي إذن قيد التحويل أو الإنجاز ولم تأخذ شكلاً مميزاً لها كالإنتاج التام أو الإنتاج نصف المصنع. والمنتج قيد التنفيذ غير قابل للتخزين أو البيع، إلا أنه في آخر كل فترة محاسبية تسجل قيمته في ح/ 33 سلع قيد الإنجاز.

ولتحديد تكلفة الإنتاج الجاري يمكن الاستناد إلى إحدى المعطيات التالية:

- الفترة التي استغرقتها هذه المنتجات من بدء تصنيعها إلى نهاية الفترة؛
- التقدير الجزافي والذي غالبا ما يكون تقديريا ويعتمد على معايير خاصة تسمح بتحديد النسب التقديرية لاستهلاك العناصر التكاليفية.

وتستند معالجة تكلفة المنتجات الجارية وبشكل جوهري على التفرقة بين المخزون الأولي من المنتجات الجارية والمخزون النهائي منها؛ فبالنسبة للمخزون الأولي من هذه المنتجات يعتبر عبئا كسائر الأعباء الأخرى وبالتالي يضاف لتكلفة منتجات الفترة؛ أما بالنسبة إلى المخزون النهائي منها فإنه يُطرح من تكلفة الإنتاج للفترة كي يتسنى الحصول على تكلفة المنتجات التامة فقط للفترة، وعليه يمكن حساب تكلفة المنتجات التامة في حالة وجود المنتجات الجارية وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة إنتاج المنتج التام} = \text{تكلفة إنتاج أول المدة} + \text{تكلفة إنتاج الفترة} - \text{تكلفة إنتاج جاري آخر المدة}$$

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة "الازدهار" منتجين تامين (أ) و(ب) باستعمال المادتين الأوليتين (م1) و(م2)؛ وللفترة المعتبرة شهر نوفمبر 2022 لدينا المعلومات التالية:

1- معطيات أول الشهر:

المنتج الجاري (أ): 12580 دج

المنتج الجاري (ب): 18730 دج

2- المشتريات:

المادة م1: 5000 كلغ بـ60 دج للكلغ
المادة م2: 4000 كلغ بـ50 دج للكلغ
مصاريف الشراء 5 % من قيمة المشتريات.

3- الإنتاج و الاستهلاكات:

تم إنتاج: 300 وحدة من (أ) باستعمال 2000 كلغ من م1 و1500 كلغ من م2؛
250 وحدة من (ب) باستعمال 2500 كلغ من م1 و2000 كلغ من م2.
مصاريف الإنتاج الإجمالية بلغت 160000 دج توزع على أساس كمية المواد الأولية المستعملة.

4- المبيعات:

- تم بيع 280 وحدة من المنتج (أ) بـ1185 دج للوحدة.
- تم بيع 230 وحدة من المنتج (ب) بـ1500 دج للوحدة.
مصاريف التوزيع الإجمالية بلغت 102000 دج، توزع على أساس الوحدات المباعة.

5- معطيات آخر الشهر:

المنتج الجاري (أ): 7330 دج

المنتج الجاري (ب): 38730 دج

العمل المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين م1 و م2؛
2. حساب تكلفة إنتاج المنتجين التامين (أ) و(ب)؛
3. حساب سعر التكلفة للمنتجين (أ) و(ب)؛
4. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية.

سادسا: معالجة الفضلات والمهملات

قد تنتج عن بعض العمليات الإنتاجية بالإضافة إلى المنتجات الأساسية (التامة أو نصف المصنعة) بقايا (فضلات) ومهملات خصوصا في العمليات الإنتاجية التي تستلزم التقطيع أو الطحن أو التفاعلات الكيميائية، بحيث يكون لهذه البقايا (الفضلات) والمهملات تأثير على تكاليف الإنتاج.

1- البقايا (الفضلات): هي بقايا العملية الإنتاجية في ورشات العمل مثل: قطع القماش، قطع الجلود، قطع الخشب الصغيرة، فتاة النشارة،... إلخ؛ وهذه الفضلات أو البقايا قد تُباع لأغراض استعمالية أخرى، أو تُرمى

ويتم التخلص منها، أو يُعاد استعمالها في نفس المؤسسة لنفس الإنتاج أو لإنتاج آخر، لذا نجد أنّ هذه البقايا سوف تؤثر في حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات التامة أو نصف المصنعة التي نتجت عنها وذلك إما سلبيا أو إيجابيا.

2- المهملات: هي منتجات تامة الصنع بها عيوب أو لا تتطابق مواصفاتها مع المواصفات العادية والمطلوبة من طرف الزبائن، مثل الأواني الفخارية أو البلاستيكية التي يظهر فيها اعوجاج أو شقوق أو انكسار بسيط؛ ويتم فصل هذه المنتجات غير الجيدة عن المنتجات الأخرى الجيدة بواسطة عملية المراقبة سواءً عند التعليل أو الترتيب في الصناديق إذا كانت منتجات تامة، أو عند مرورها إلى المخزن أو عند إدخالها إلى الإنتاج مرة أخرى في حالة المنتجات نصف المصنعة. ويلاحظ أنّ هذه المهملات لا يُتخلص منها دائما، بل قد تُستعمل في المؤسسة لأغراض إنتاجية أو غيرها، وقد تُباع للغير ولكن بأسعار تقريبية وليست أسعار عادية.

❖ حساب تكلفة البقايا والمهملات: إن الطريقة التي تعالج بها البقايا والمهملات تكاليفها وبيان تأثيرها على حساب تكلفة الإنتاج تتوقف على الكيفية التي يتم بها التعامل مع هذه العناصر، بحيث يمكن أن نصادف ثلاث حالات: بقايا ومهملات ضائعة (تُرمى أو يتم التخلص منها)، بقايا ومهملات مسترجعة (يُعاد استعمالها في العملية الإنتاجية)، وبقايا ومهملات مبيعة:

أ- البقايا والمهملات الضائعة (المتخلص منها أو التي تُرمى): في هذه الحالة لا يكون لهذه البقايا والمهملات أثر مباشر على تكلفة الإنتاج، غير أنه قد يكلف المؤسسة تحمل مصاريف إضافية، تتمثل في مصاريف الرمي أو التخلص منها كمصاريف الشحن والنقل والتنظيف مثلا، إذ تضاف إلى سعر التكلفة في حالة التخلص منها أثناء الفترة المحاسبية لحساب سعر التكلفة، ويتم حساب ذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج الأساسي (التام أو نصف المصنع)} = \text{أعباء الإنتاج العادية} + \text{مصاريف التخلص من البقايا والمهملات التي أفرزها}$$

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة " الانتصار " منتجين تامين (أ) و(ب) باستعمال المادتين الأوليتين (م1) و(م2)؛ لدينا المعلومات التالية الخاصة بشهر سبتمبر 2022:

1-المشتريات:

المادة م1: 4000 كلغ بـ50دج للكلغ

المادة م2: 6000 كلغ بـ25دج للكلغ

مصاريف الشراء 10% من قيمة المشتريات.

2- الإنتاج و الاستهلاكات:

تم إنتاج: 500 وحدة من (أ) باستعمال 1500 كلغ من م₁ و 2000 كلغ من م₂.
700 وحدة من (ب) باستعمال 3000 كلغ من م₁ و 2500 كلغ من م₂.
مصاريف الإنتاج الإجمالية بلغت 116750 دج منها 49000 دج ل(أ) والباقي ل(ب).
ملاحظة: ينتج عن استعمال المواد الأولية بقايا ضائعة تطلب رميها مصاريف بقيمة 27000 دج. (تُخصص حسب كمية المواد الأولية المستعملة في كل منتج)؛

3- المبيعات:

- تم بيع 480 وحدة من المنتج (أ) بسعر 500 دج للوحدة.
- تم بيع 650 وحدة من المنتج (ب) بسعر 550 دج للوحدة.
مصاريف التوزيع الإجمالية بلغت 56500 دج، توزع على أساس الوحدات المباعة.

العمل المطلوب:

1. حساب تكلفة شراء المادتين الأوليتين م₁ و م₂
2. حساب تكلفة إنتاج المنتجين التامين (أ) و (ب)
3. حساب سعر التكلفة للمنتجين (أ) و (ب)
4. حساب النتيجة التحليلية الإجمالية.

ب- البقايا والمهملات المسترجعة: عندما يمكن إعادة استعمال البقايا والمهملات في الوحدة الإنتاجية ذاتها، فيتم تقييمها كمدخلات بسعر السوق أو بسعر تقريبي، بحيث 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. فالمؤسسة في هذه الحالة تستغني على شراء المادة الأولية وبالتالي البقايا والمهملات المسترجعة في العملية الإنتاجية تُعد بمثابة مادة أولية معوضة، أما في حالة معالجة هذه البقايا والمهملات قبل إعادة استعمالها

فإنها تدخل كمواد أولية بمجموع تكلفتها بما فيها مصاريف المعالجة، وتتم المعالجة المحاسبية للبقايا والمهملات المسترجعة كما يلي:

تكلفة الإنتاج الأساسي (التام أو نصف المصنع) = أعباء الإنتاج للفترة - تكلفة البقايا والمهملات المسترجعة
حيث أن:

تكلفة البقايا والمهملات المسترجعة = تكلفة المواد الأولية المعوضة + مصاريف المعالجة (إن وجدت)

مثال تطبيقي: أنتجت مؤسسة "الازدهار" 4000 وحدة تامة، وأثناء فحصها ومراقبتها اكتشفت أن فيها 30 وحدة ذات عيوب مختلفة ناتجة عن عملية الإنتاج، فقامت بإعادة معالجتها متحملة في ذلك مصاريف معالجة قدرها 75 دج عن كل وحدة ثم قامت بإدخالها مخازن المنتجات التامة. (يُعطى: تكلفة الإنتاج الإجمالية قبل الفرز بلغت: 500000 دج).

العمل المطلوب:

1. حساب تكلفة المهملات المسترجعة؛

2. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (السليمة) قبل الفرز؛
3. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (السليمة) بعد الفرز؛
4. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (المعالجة والسليمة).

حل المثال التطبيقي:

1- حساب تكلفة المهملات المسترجعة:

لدينا: تكلفة إنتاج الوحدة التامة قبل الفرز = $4000 / 500000 = 125$ دج.

بمعنى: 125 دج هي تكلفة إنتاج الوحدة للمنتجات التامة عند خروجها من ورشات الإنتاج.

وبعد الفرز تبين وجود 30 وحدة معيبة أعيد معالجتها:

تكلفة إنتاج الوحدات المعيبة المسترجعة بعد المعالجة:

تكلفة إنتاج الوحدات المعيبة المسترجعة بعد المعالجة = التكلفة الأولية + مصاريف المعالجة

تكلفة إنتاج الوحدات المعيبة المسترجعة بعد المعالجة = $(30 \times 125) + (30 \times 75) = 6000$ دج

(للإجمالي)

للوحة: $30 / 6000 = 200$ دج. أي: كانت تكلفة إنتاجها: 125 دج (قبل المعالجة) أصبحت 200 دج (بعد

المعالجة).

2- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (السليمة) قبل الفرز:

لدينا: عدد الوحدات السليمة: $4000 - 30 = 3970$ وحدة؛

منه: تكلفة إنتاج الوحدات السليمة: $125 \times 3970 = 496250$ دج (أعباء الإنتاج العادية).

3- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (السليمة) بعد الفرز:

تكلفة المنتجات التامة (الأساسية) = أعباء الإنتاج للفترة - تكلفة المهملات المسترجعة

تكلفة المنتجات التامة (الأساسية) = $496250 - 6000 = 490250$ دج (للإجمالي)

$490250 / 3970 = 123.5$ دج (للوحة)

4- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة (المعالجة والسليمة).

تكلفة المهملات المسترجعة بعد معالجتها: 6000 دج.

إذن: تكلفة إنتاج المنتجات التامة بالخزن = $496250 + 6000 = 502250$ دج (للإجمالي)

تكلفة إنتاج المنتجات التامة بالخزن = $4000 / 502250 = 125.56$ دج (للوحة).

ت- البقايا والمهملات المباعة: فإذا كان بالإمكان بيع البقايا والمهملات المتحصل عليها من عملية

الإنتاج، فإن ثمن بيعها يمكن أن يعتبر إما ربحاً إضافياً أو أن يخفض من سعر تكلفة المنتج الأساسي. والمعالجة

الحاسبية لهذا النوع من البقايا والمهملات يتم من خلال حساب تكلفتها ثم تطرح هذه التكلفة من تكلفة الإنتاج

للمنتج الأساسي، وذلك وفقاً للعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج الأساسي = مجموع تكاليف إنتاج الفترة - تكلفة إنتاج البقايا والمهملات المباعة

حيث أن تكلفة إنتاج البقايا والمهملات المباعة يمكن حسابها بالعلاقة التالية:

تكلفة البقايا والمهملات المباعة = ثمن البيع المحتمل - مصاريف التوزيع وهامش الربح - مصاريف المعالجة (إن وجدت)

مثال تطبيقي: أنتجت مؤسسة " الازدهار" 500 وحدة تامة باستعمال 125000 دج مواد أولية و ما قيمته 225000 دج يد عاملة وما قيمته 50000 دج من أعباء الإنتاج الأخرى، وأثناء فحصها ومراقبتها اكتشفت أن فيها 20 وحدة ذات عيوب مختلفة ناتجة عن عملية الإنتاج، فقامت بإعادة معالجتها متحملة في ذلك مصاريف معالجة قدرها 60 دج عن كل وحدة ثم قامت ببيعها بسعر 750 دج للوحدة مع افتراض نسبة 8% كهامش ربح ومصاريف توزيع .

العمل المطلوب:

1. حساب تكلفة المهملات المباعة؛
2. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة.

حل المثال التطبيقي:

1. حساب تكلفة المهملات المباعة:

لدينا: تكلفة المهملات المباعة = ثمن البيع - مصاريف التوزيع وهامش الربح - مصاريف المعالجة
 تكلفة المهملات المباعة = (20x 750) - (20x 60) - 8% x (20x 750) = 12600 دج
 2. حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة:

لدينا: تكلفة الإنتاج التام = مجموع تكاليف إنتاج الفترة - تكلفة إنتاج المهملات المباعة

تكلفة الإنتاج التام:

المنتج التام (أ)			البيان
M	PU	Q	
125 000			المواد الأولية
225 000			اليد العاملة
50 000			أعباء الإنتاج الأخرى
400 000			مجموع أعباء الفترة
- 12 600			- تكلفة المهملات المباعة
387 400	774,80	500	تكلفة الإنتاج التام: