



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
كلية المستقبل الجامعة

## محاسبة تكاليف

اعداد

م.م. حوراء فليح حسن

## المحاسبة و الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة

### ◆ تعريف ت ص غير المباشرة :

هي التكاليف التي لا ترتبط بوحدات إنتاج معينة و إنما تنفق على أكثر من منتج و لا يمكن تخصيصها بوحدة المنتج مثل : مواد النظافة ، أجور المشرفين ، خدمات أخرى مثل التأمين كالإهلاك ، الإيجار ، الإضاءة .

### ● خصائص ت ص غير المباشرة :

١. تنوع و تعدد البنود .
٢. لا توجد علاقة مباشرة بينها و بين وحدة المنتج النهائي .
٣. صفة العمومية أو الاشتراك التي تتميز بها معظم البنود لذلك لا يمكن تخصيص تلك التكاليف لذلك يجب أن تحمل أولاً على مراكز التكلفة ثم تحمل بعد ذلك على وحدات الإنتاج عن طريق معدلات للتحميل .



عناصر س  
عناصر غير مباشرة



وحدات الإنتاج  
تخصيص و توزيع  
على مراكز التكاليف



معدلات تحميل

#### • خطوات تحديد معدلات تحميل التكاليف ص غير مباشرة :

- ١) تحديد مراكز التكاليف .
- ٢) حصر و تقدير التكاليف ص غير المباشرة .
- ٣) تخصيص و توزيع التكاليف ص . غير المباشرة على المراكز .
- ٤) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة .
- ٥) اختيار أساس التحميل المناسب .
- ٦) معالجة الانحرافات بين ت . ص . غير المباشرة التقديرية و ت . ص . غير مباشرة الفعلية

#### ١... تحديد مراكز التكاليف :

##### يعرف مركز التكلفة :

بأنه دائرة أداء نشاط متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة و ينتج عن مركز التكلفة منتج أو خدمة قابلة للقياس لذلك لابد من تحديد واضح للسلطات و المسؤوليات من خلال وضع خريطة تنظيمية للمنشأة تبين الوحدات الإدارية القائمة بتنفيذ أوجه النشاط المختلف .

#### و يمكن تقسيم مراكز التكلفة إلى الأنواع التالية :

- ١) مراكز الإنتاج : و تقوم بتأدية العمليات الرئيسية التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي .

- (٢) مراكز خدمات إنتاجية : توفر الخدمات الفنية اللازمة لمراكز الإنتاج و المراكز الأخرى مثل : مركز الصيانة – القوى المحركة – التخزين ( المخزن ) .
- (٣) مراكز خدمات تسويقية : و تختص بتسويق المنتجات النهائية مثل : إعلان – البيع – النقل .
- (٤) مراكز خدمات إدارية و تمويلية : و هي مراكز تتعلق بخدمات الأجهزة المالية و الإدارية و أجهزة الرقابة و المتابعة الداخلية للمنشأة .
- (٥) مراكز العمليات الرأسمالية : و هي مراكز تنشئ للقيام بعمليات تركيب الآلات و المعدات و غيرها .

### ٣+٢ ... حصر و توزيع و تخصيص بنود التكاليف الغير مباشرة على المراكز :

يتم حصر المواد . ص . غير المباشرة من واقع اذونات صرف المواد من المخازن أما الأجور . ص . غير المباشرة فيتم حصرها من واقع قوائم الأجور أو كشف الأجور المعدة لكل قسم أو إدارة أو مركز أما المصاريف . ص . غير المباشرة فيتم حصرها من واقع فواتيرها . و يمكن التمييز بين ٣ أنواع من بنود التكاليف الغير مباشرة لأغراض التحميل على مراكز التكلفة و هي :

١. بنود خاصة : و هي البنود التي يستفيد منها مركز تكلفة واحد فقط و تحمل عالية مباشرة مثل إهلاك آلات مركز معين ، ت مواد غير مباشرة تم استهلاكها داخل مركز معين و هذه البنود لا توزع و إنما تخصص بصورة مباشرة على مركز معين الذي استفاد منه .
  ٢. بنود مشتركة : و هي بنود تشترك في الاستفادة منها مجموعة من مراكز التكاليف دون مراكز أخرى و يتم توزيعها وفقاً لأساس مناسب .
  ٣. بنود عامة : و هي بنود التكلفة التي يستفيد منها جميع المراكز بالمنشأة دون استثناء لذلك يتم توزيعها وفقاً للأساس المناسب لطبيعة كل عنصر .
- و فيما يلي بعض بنود التكاليف ص . الغير مباشرة و أسس توزيعها على المراكز التي تشترك في الاستفادة منها :

البند	أساس التوزيع
-------	--------------

### ● البند ( عناصر التكاليف الغير مباشرة ) :

١. إيجار المصنع : يتوزع على أساس مساحة كل مركز .
٢. استهلاك مباني المصنع : يتوزع على أساس مساحة كل مركز .
٣. التأمين على العمالة : عدد العمال لكل مركز أو ساعات العمل لكل مركز .
٤. الإضاءة أو الكهرباء : المساحة في كل مركز .
٥. القوى المحركة : ساعات دوران الآلات أو قوة الآلة في عدد ساعات دورانها .
٦. أجور و مرتبات المشرفين على بنود ساعة المصنع : عدد العاملين في كل مركز أو عدد ساعات العمل بكل مركز .
٧. التأمين على الآلات : قيمة الآلات في كل مركز .

### ٣ ... توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج المستفيدة :

يتم توزيع تكلفة مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج المستفيدة نظراً لعدم وجود علاقة بين مراكز الخدمات و الوحدات المنتجة .

و ذلك من خلال عدة طرق لتوزيع تكلفة مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج و هي :

- ١ . طريقة التوزيع الإجمالي .
- ٢ . طريقة التوزيع الانفرادي .
- ٣ . طريقة التوزيع التنازلي .
- ٤ . طريقة التوزيع التبادلي .

و يلاحظ أن هناك أسس أخرى مقترحة لتوزيع تكلفة مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة مثل :

- (١) مركز التخزين ( المخازن ) : يتم توزيعه على أساس قيمة المواد المنصرفة من واقع أذون الصرف أو على أساس عدد أذون الصرف .
- (٢) مركز الصيانة : يوزع على أساس ساعات دوران الآلات .
- (٣) مركز المباني : يوزع على أساس المساحة .
- (٤) مركز شؤون العمال : يوزع على أساس عدد العمال .
- (٥) مركز القوى المحركة : يوزع على أساس ساعات دوران الآلات أو قوة الآلة .

### ● طرق التوزيع بالتفصيل :

#### (١) طريقة التوزيع الإجمالي :

طبقاً لهذه الطريقة يتم تجميع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات على بعضها و يوزع المبلغ الإجمالي دفعة واحدة على مراكز الإنتاج فقط و بواسطة أساس واحد فقط قد يكون ساعات العمل المباشر في مراكز الإنتاج أو الأجور المباشرة أو ساعات دوران الآلات أو غير ذلك .

#### مزاياه :

١ . طريقة سهلة و مبسطة تناسب المصانع الصغيرة و التي لا تنتج منتجات متعددة و إنما تكتفي بإنتاج المنتجات المتشابهة في مواصفاتها و احتياجاتها .

#### عيوبها :

١ . هذه الطريقة تجمع تكاليف مراكز الإنتاج على بعضها رغم اختلاف طبيعة كلاً منها و لذلك فإن توزيع التكاليف بهذه الطريقة قد يكون مخالفاً لطبيعة الخدمة في هذه المراكز .

٢ . لا يمكن تحديد ما استفاد منه كل مركز من مراكز الإنتاج المختلفة من أي مركز من مراكز الخدمات .

٣ . تهمل فكرة تبادل الخدمات بين مراكز الخدمات بعضها البعض .

٤ . يصعب استخدامها في الرقابة و تحديد المسؤولية و اتخاذ القرار .

### (٢) طريقة التوزيع الانفرادي :

مفهومها : يتم توزيع كل مركز من مراكز الخدمات بمفرده على مراكز الإنتاج فقط و يكون التوزيع على الأساس المناسب طبقاً لطبيعة و نوعية كل مركز من مراكز الخدمات منفرداً .

#### مزاياه :

١ . عالجت بعض عيوب الطريقة السابقة حيث أنها لا تجمع تكاليف مراكز الخدمات على بعضها و إنما توزع كل مركز من مراكز الخدمات على حدة و طبقاً للأساس المناسب و كما يترتب على ذلك إمكانية تحديد ما استفاد كل مركز من مراكز الإنتاج من أي مركز من مراكز الخدمات .

#### عيوبها :

١ . تقتصر توزيع تكاليف الخدمات على مراكز الإنتاج فقط كما تهمل فكرة تبادل الخدمات من هذه المراكز الخدمية بعضها البعض . ( الاختلاف ينصب على كيفية توزيع التكاليف و لكن طريقة التوزيع هي هي ) .

### (٣) طريقة التوزيع التنازلي :

و هي تقضي بضرورة توزيع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات على جميع المراكز المستفيدة من خدماته وفقاً للأساس المناسب لطبيعة الخدمة التي يقدمها ذلك المركز سواء كانت المراكز المستفيدة مراكز إنتاج أو خدمات إنتاجية أو خدمات تسويقية و إدارية و ذلك من خلال ترتيب مراكز الخدمات ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها .

#### مزاياه :

١ . تراعي الخدمات المتبادلة فيما بين مراكز الخدمات .

#### عيوبها :

١ . لم تؤخذ في الاعتبار احتمال وجود خدمات متبادلة فيما بين خدمات الإنتاج .

### (٤) طريقة التوزيع التبادلي :

تراعي هذه الطريقة فكرة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بعضها البعض و يتم إجراء التوزيع التبادلي باستخدام إحدى الطرق التالية :

- ١ . طريقة التجربة و الخطأ .
- ٢ . طريقة التوزيع المستمر .
- ٣ . طريقة الجبرية .

مزاياء :

١ . تعالج الانتقادات الخاصة بالطرق السابقة و هي أدق الطرق من حيث توزيع تكاليف مراكز الخدمات .

عيوبه :

١ . كلما زاد عدد مراكز الخدمات التي تتبادل الخدمة فيما بينها أدى ذلك إلى زيادة عدد المعادلات مما يستغرق وقتاً طويلاً .

٤)) حساب معدل تحميل ت . ص . غير المباشرة لكل مركز من مراكز الإنتاج و ذلك وفقاً لطبيعة نشاط و عمل كل مركز و تأخذ عدة أشكال كما يلي :

١ . معدل التحميل على أساس عدد الوحدات المنتجة و يتم استخدام هذا المعدل إذا كان القسط أو مركز التكلفة يقوم بإنتاج منتج متجانس لجميع الوحدات المنتجة بالمركز :

إجمالي ت . ص . غير المباشرة لمركز الإنتاج

معدل التحميل = -----

عدد الوحدات المنتجة في المركز

هذه الحالة نادرة الحدوث .

٢ . معدلات التحميل على أساس نسبة مئوية و تشمل :

أ . معدل التحميل على أساس نسبة مئوية من تكلفة المواد المباشرة و يستخدم إذا كانت الأهمية في هذا المركز للمواد المباشرة و هناك علاقة بين تكلفة المواد المباشرة و التكاليف . ص . غير المباشرة .

ت . ص . غير مباشرة للمركز

معدل التحميل = ١٠٠ × ----- %

ت . المواد . س

ب . معدل التحميل بنسبة مئوية من تكلفة الأجور المباشرة :

و يستخدم هذا المعدل في حالة اعتماد المركز على العمالة اليدوية بالإضافة إلى أن أجور العمال متقاربة .

ت . ص . غير مباشرة

$$\text{معدل التحميل} = 100 \times \text{-----} \%$$

ت . الأجور . المباشرة

ج . معدل التحميل بنسبة مئوية من التكلفة الأولية :

و فيه يتم تجميع تكلفة مواد س و أجور س و مصروفات أو خدمات أخرى س .  
و يتم استخدامه في حالة وجود علاقة بين التكلفة الأولية و ت . ص . غير المباشرة للمركز .

ت . ص . غير مباشرة

$$\text{معدل التحميل} = 100 \times \text{-----} \%$$

التكلفة الأولية للمركز س

٣ . معدلات التحميل الزمنية :

و تشمل :

أ . معدل التحميل على أساس ساعات دوران الآلة و يستخدم هذا المعدل إذا كان العمل في المركز آلياً .

ت . ص . غير مباشرة للمركز

$$\text{معدل التحميل} = \text{-----}$$

عدد ساعات دوران الآلة في المركز

ب . معدل التحميل على أساس عدد ساعات العمل المباشر و يستخدم هذا المعدل عندما يكون العمل في المركز يعتمد على العمل اليدوي و كانت أجور العمال متفاوتة .

ت . ص . غير مباشرة للمركز

$$\text{معدل التحميل} = \text{-----}$$

إجمالي عدد ساعات العمل س للمركز

من هنا يتم استخراج أو تحديد التكلفة الصناعية الغير مباشرة لكل أمر إنتاجي تم تنفيذه داخل المركز بضرب معدل التحميل في الأساس المناسب المختار .